T.C.
KIRIKKALE ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ

VERGİ CEZA YARGILAMASINDA ŞÜPHE KAVRAMI

MUHAMMED ALİ VURAL

KAMU HUKUKU ANABİLİM DALI

YÜKSEK LİSANS TEZİ

DANIŞMAN
Dr. Öğr. Üyesi Abdullah ÖMERCİOĞLU

KIRIKKALE-2022

T.C.
KIRIKKALE ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ

VERGİ CEZA YARGILAMASINDA ŞÜPHE KAVRAMI

MUHAMMED ALİ VURAL

KAMU HUKUKU ANABİLİM DALI

YÜKSEK LİSANS TEZİ

DANIŞMAN
Dr. Öğr. Üyesi Abdullah ÖMERCİOĞLU

KIRIKKALE-2022

Muhammed Ali VURAL tarafından hazırlanan "VERGİ CEZA YARGILAMASINDA ŞÜPHE KAVRAMI" adlı tez çalışması, aşağıdaki jüri tarafından OY BİRLİĞİ / OY ÇOKLUĞU ile Kırıkkale Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Kamu Hukuku Anabilim Dalında YÜKSEK LİSANS TEZİ olarak kabul edilmiştir.

Danışman: Dr. Öğr. Üyesi Abdullah ÖMERCİOĞLU

İmza

Kamu Hukuku, Kırıkkale Üni. Huk. Fak.

Bu tezin, kapsam ve kalite olarak Yüksek Lisans Tezi olduğunu onaylıyorum / onaylamıyorum.

Başkan: Prof. Dr. Elif Sibel ÇAKAR

İmza

Kamu Hukuku, Kırıkkale Üni. Huk. Fak.

Bu tezin, kapsam ve kalite olarak Yüksek Lisans Tezi olduğunu onaylıyorum / onaylamıyorum.

Üye: Dr. Öğr. Üyesi Özgür TAŞDEMİR

İmza

Kamu Hukuku, Ankara Üni. Huk. Fak. Adalet MYO

Bu tezin, kapsam ve kalite olarak Yüksek Lisans Tezi olduğunu onaylıyorum / onaylamıyorum.

Tez Savunma Tarihi: 15/09/2022

Jüri tarafından kabul edilen bu tezin Yüksek Lisans Tezi olması için gerekli şartları yerine getirdiğini onaylıyorum.

İmza

Doç. Dr. Abdussamed YEŞİLDAĞ

Kırıkkale Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Müdürü

ETİK BEYANI

Kırıkkale Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Tez Yazım Kurallarına uygun olarak hazırladığım bu tez çalışmasında;

- Tez içinde sunduğum verileri, bilgileri ve dokümanları akademik ve etik kurallar çerçevesinde elde ettiğimi,
- Tüm bilgi, belge, değerlendirme ve sonuçları bilimsel etik ve ahlak kurallarına uygun olarak sunduğumu,
- Tez çalışmasında yararlandığım eserlerin tümüne uygun atıfta bulunarak kaynak gösterdiğimi,
- Kullanılan verilerde herhangi bir değişiklik yapmadığımı,
- Bu tezde sunduğum çalışmanın özgün olduğunu,

bildirir, aksi bir durumda aleyhime doğabilecek tüm hak kayıplarını kabullendiğimi beyan ederim.

Muhammed Ali VURAL

15/09/2022

ÖZET

VERGİ CEZA YARGILAMASINDA ŞÜPHE KAVRAMI

Kırıkkale Üniversitesi

Sosyal Bilimler Enstitüsü

Kamu Hukuku Anabilim Dalı, Yüksek Lisans Tezi

Danışman: Dr. Öğr. Üyesi Abdullah ÖMERCİOĞLU

Eylül 2022, 211 sayfa

Tezimizin amacı, Vergi Ceza Hukuku'nda şüphenin önemini saptayıp, Vergi Usul Kanunu'nda düzenlenmiş olan vergi suçlarından uygulamada sıkça karşılaşılan vergi kaçakçılığı suçunun unsurlarının açıklanması, vergi suçlarının yargılaması sırasında şüphe kavramının somutlaştırılması, uygulamada sık karşılaşılan vergi kaçakçılığı fiilleri bakımından şüphenin değerlendirilmesinde dikkate alınması gereken hususların tespit edilmesi ve geleceğe yönelik daha adil bir Vergi Ceza Hukuku için önerilerde bulunmaktır. Bu bağlamda çalışmada vergi suçlarını oluşturan fiillerin yargılanması ve bu süreçte karşılaşılan şüphe derecelerinin hukuki kaynakları ve gerekçeleri doktrindeki görüşlerden yararlanarak ve kendi görüşlerimizin neden-sonuç ilişkisi çerçevesinde sunulmasıyla analiz edilmiştir. Tez çalışması sonucunda, vergi suçlarının yargılaması sırasında hukukun temel ilkelerine ve yargılama hukuku kurallarına aykırı uygulamalar tespit edilmiştir. Öğretideki görüşler ve yargı kararları ışığında hukuki sorunlara çözüm önerileri sunulmuştur.

Anahtar Kelimeler: Vergi hukuku, ceza hukuku, şüphe.

ABSTRACT

THE CONCEPT OF DOUBT IN TAX CRIMINAL PROCEEDINGS

Kırıkkale University

Institute of Social Sciences

Department of Public Law, Master's Thesis

Supervisor: Assist. Prof. Dr. Abdullah ÖMERCİOĞLU

September 2022, 211 pages

The aim of our thesis is determine the importance of doubt in Tax Criminal Law, Explanation of the elements of tax evasion crime, which is frequently encountered in practice, among the tax crimes regulated in the Tax Procedure Law, embodying the concept of doubt during the trial of tax crimes, determining the issues to be considered in the evaluation of suspicion in terms of tax evasion acts frequently encountered in practice and to make suggestions for a fairer Tax Criminal Law for the future. In this context, in this study, the legal sources and justifications of the prosecution of the acts that constitute tax crimes and the degree of suspicion encountered in this process were analyzed by making use of the views in the doctrine and presenting our own views within the framework of cause-effect relationship. As a result of the thesis, practices that are contrary to the basic principles of law and the rules of judicial law during the trial of tax crimes have been determined. In the light of the views in the doctrine and the judicial decisions, suggestions for solutions to legal problems are presented.

Key Words: Tax law, criminal law, suspicion.

TEŞEKKÜR

Tez konumun belirlenmesinden başlayarak tüm süreçte desteğini esirgemeyen danışmanım sayın Dr. Öğr. Üyesi Abdullah ÖMERCİOĞLU'na ve hedeflerime ulaşmaya çalıştığım tüm yolculuklarda benimle birlikte olan aileme ve dostlarıma teşekkür ederim.

İÇİNDEKİLER

Sayfa

ÖZET iv

ABSTRACT v

TEŞEKKÜR vi

İÇİNDEKİLER vii

KISALTMALAR x

1. GİRİŞ 1

2. CEZA YARGILAMA HUKUKUNDA ŞÜPHE 3

2.1. Genel Olarak Ceza Yargılaması 3

2.2. Şüphe Kavramı ve Önemi 11

2.3. Şüphenin Derecelendirilmesi 13

2.3.1. Basit Şüphe 15

2.3.2. Makul Şüphe 19

2.3.3. Yeterli Şüphe 23

2.3.4. Kuvvetli Şüphe 26

2.3.4. İspat Bakımından Şüphe 28

2.4. Şüphe ile İlgili Temel İlkeler 29

2.4.1. Hukuk Devleti İlkesi 30

2.4.2. Maddi Gerçeğin Araştırılması İlkesi 31

2.4.3. Re'sen Araştırma İlkesi 32

2.4.4. Delil Serbestisi İlkesi 33

2.4.5. Suçsuzluk Karinesi 34

2.4.6. Şüpheden Sanık Yararlanır (In Dubio Pro Reo) İlkesi 38

2.4.7. Kovuşturma Mecburiyeti İlkesi 43

2.4.8. Özel Hayatın Gizliliği ve Korunması 45

2.5. Soruşturma Evresinde Şüphe 46
2.5.1. Soruşturma Evresinde Şüphenin Ortaya Çıkışı 48
2.5.1.1. Re'sen 48
2.5.1.2. İhbar 48
2.5.1.3. Şikayet 49
2.5.1.4. Müracaat (Yabancı Devletin Şikayeti) 49
2.5.1.5. Talep (Resmi Şikayet) 50
2.5.1.6. Mütalaa 50
2.5.1.7. Tutanak 51
2.5.2. Soruşturma Evresinde Şüphenin Yenilmesi 51
2.3.2.1. Soruşturma Yapılmasına Yer Olmadığı Kararı 52
2.3.2.2. Kovuşturma Yapılmasına Yer Olmadığı Kararı 53
2. 3.2.3. Kamu Davasının Açılması 53
2.3.2.4. Diğer Yöntemler 55
2.5.3. Şüphe Derecelerinin Koruma Tedbirleri Üzerindeki Etkisi 56
2.6. Kovuşturma Evresinde Şüphenin Yenilmesi 67
2.6.1. Delil ve İspat 69
2.6.2. Delil Çeşitleri 71
2.3.3. Delillerin Elde Edilmesinde ve Değerlendirilmesinde Şüphe 72
2.3.3. Şüphenin Yenilmesinde Vicdani Kanaat 74
3. VERGİ SUÇLARININ YARGILANMASINDA ŞÜPHE 77
3.1. Genel Olarak Vergi Kabahati ve Vergi Suçu Ayrımı 78
3.2. Vergi Suçların Ortaya Çıkarılmasında Vergi Denetim Yolları ve Şüphe .. 85
3.2.1. Yoklama 85
3.2.2. Vergi İncelemesi 87
3.2.3. Arama 89
3.2.4. Bilgi Toplama 92

3.3. Vergi Usul Kanununda Düzenlenen Vergi Suçları 93
3.3.1. Vergi Kaçakçılığı Suçu..... 95
3.3.1.1. Suçun Unsurları 97
3.3.1.2. Suçun Yaptırımı 146
3.3.2. Diğer Suçlar..... 150
3.3.2.1 Vergi Mahremiyetinin İhlali Suçu 151
3.3.2.2. Mükellefin Özel İşlerini Yapma Suçu..... 153
3.3.2.3. Ekim Sayım Beyanlarını Denetlememe Suçu 154
3.4. Vergi Suçlarında Yargılama Usulü ve Şüphe..... 154
3.4.1. Vergi Suçlarının Soruşturulması ve Kovuşturulması 155
3.4.2. Vergi Suçlarında Soruşturma Evresi 155
3.4.2.1. Vergi Kaçakçılığı Suçu Açısından Şüphenin Ortaya Çıkışı. 156
3.4.2.1.1. İhbar..... 156
3.4.2.1.2. Mütalaa..... 160
3.4.2.2. Diğer Suçlar Açısından Şüphenin Ortaya Çıkışı 165
3.4.2.3. Vergi Suçlarının Soruşturulmasında Şüphe 165
3.4.3. Vergi Suçlarında Kovuşturma Evresi..... 172
3.4.3.1. Delil ve İspat..... 173
3.4.3.2. Delil Çeşitleri..... 175
3.4.3.3. Delillerin Elde Edilmesi ve Değerlendirilmesi.....176
3.4.3.4. Şüphenin Yenilmesinde Vicdani Kanaat..... 177
3.4.4. Vergi ve Ceza Mahkemesi Kararlarının Birbirine Etkisi 178
4. SONUÇ VE DEĞERLENDİRME..... 185
KAYNAKLAR 189
ÖZGEÇMİŞ..... 199

KISALTMALAR

AATUHK.	Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun
AYM.	Anayasa Mahkemesi
b.	Bent
Bak.	Bakınız
CMK.	Ceza Muhakemesi Kanunu
DVK.	Damga Vergisi Kanunu
E.	Esas
EN ÖKC	Eski Nesil Ödeme Kaydedici Cihaz
f.	Fıkra
GVK	Gelir Vergisi Kanunu
HK.	Harçlar Kanunu
İYUK.	İdari Yargılama Usulü Kanunu
K.	Karar
KDVK.	Katma Değer Vergisi Kanunu
KT.	Karar Tarihi
m.	Madde
MTVK.	Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanunu
Mük.	Mükerrer
OECD	Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Teşkilatı
ÖTVK	Özel Tüketim Vergisi Kanunu
s.	Sayfa
S.	Sayı
TBK.	Türk Borçlar Kanunu
TCK.	Türk Ceza Kanunu
TTK.	Türk Ticaret Kanunu
Vd.	ve devamındaki
VİVK.	Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu
VUK.	Vergi Usul Kanunu
YN ÖKC	Yeni Nesil Ödeme Kaydedici Cihaz

1. GİRİŞ

Günümüzde gelinen noktada devletin üstlendiği görevler, büyük harcamalar gerektiren kamu hizmetleridir. Bu hizmetlerin finansmanını sağlayan en önemli gelir kaynağı vergidir. Verginin zamanında ve tam olarak toplanılabilmesi için vergi ödevlileri hakkında uygulanan denetim yolları düzenlenmiştir. Ekonomik yaşamdaki teknolojik gelişmeler vergi toplama tekniklerine ve denetim yollarına hız kazandırmasına rağmen vergi kaçırma eylemleri dolayısıyla vergi kayıpları devam etmektedir.

Vergi hukukunda, vergi kaybına neden olan veya doğrudan vergi kaybına neden olmamakla birlikte mevzuatta belirtilen ödevlere aykırı nitelikteki fiiller karşılığında vergi cezaları öngörülmüştür. Vergi cezalarıyla hukuka aykırı fiiller bakımından caydırıcılık sağlanmaktadır. Asıl amaç ise vergi gelirlerinin zamanında ve tam olarak toplanabildiği vergi düzenini temin etmektir.

Vergi düzenini temin etmek amacıyla mükellef ve sorumluluklarının Vergi Usul Kanunu'nda düzenlenen hareketle vergi kanunu hükümlerini ihlal etmeleri karşılığında vergi kabahatleri ve vergi suçları düzenlenmiştir. Vergi Ceza Hukuku bu kapsamda düzenlenen kabahatler ile suçları inceleyen bilim dalıdır.

Vergi Ceza Hukuku'nun bir yönünü ceza hukuku oluştururken diğer yönünü vergi hukuku oluşturmaktadır. Multidisipliner bir alan olmasıyla birlikte konulara hakimiyet zorlaşmakta ve yaşanan tartışmalar artmaktadır. Uygulamada bu alanda sıklıkla hatalı kararlar verilmesi sonucunda Hakimler ve Savcılar Kurulu 25/11/2021 tarihli kararıyla VUK'ta düzenlenen suçlara bakacak ihtisas mahkemelerini belirlemiştir. Tez çalışma alanının Vergi Ceza Hukuku olarak belirlenmesinde de bu hususlar etkili olmuştur. Bu alanda uygulamada en çok görülen ve doktrinde bir çok yönüyle tartışılan suç tipi vergi kaçakçılığıdır. Uygulamada yaşanan sorunlara çözümler getirebilmek adına vergi kaçakçılığı suçu odağında tez çalışması yürütülmüştür.

Tez çalışmasının bir yönünü vergi kaçakçılığı suçu oluştururken diğer yönünü şüphe kavramı oluşturmaktadır. Şüphe kavramı ceza yargılamasının başlangıcında, kamu davasının açılmasında, koruma tedbirlerine başvurulmasında ve yargılamanın tamamlanmasında karşımıza çıkmaktadır. Ceza yargılamasının tüm sürecine yayılmış bu kavramın doğru olarak anlaşılması ve verilen kararlarda gerekçelerle ortaya konulması temel hak ve özgürlüklerin korunması bakımından son derece önemlidir.

Şüphe, ceza yargılama hukukumuzda basit, makul, yeterli ve kuvvetli şüphe olarak derecelendirmektedir. Ceza yargılamasının başlangıcında basit şüphe, arama koruma tedbiri bakımından makul şüphe, kamu davası açılmasında yeterli şüphe, tutuklama, adli kontrol gibi koruma tedbirlerinde kuvvetli şüphe, hüküm kurulması aşamasında karşımıza çıkan vicdani kanaatin oluşması sürecinde ise şüphenin yenilmesi gerekmektedir. Ceza yargılamalarında verilen kararlar bakımından ilgili şüphenin oluştuğu delillerle ilişkilendirilmeli ve gerekçesi ortaya konulmalıdır.

Vergi kaçakçılığı gibi multidisipliner bir alanda yer alan bir suç tipi için şüphe kavramını somutlaştırmak zorluk teşkil etmektedir. Tez kapsamında hedeflenen uygulamada sıkça görülen vergi kaçakçılığı suçu odağında vergi suçlarında yargılama sırasında karşılaşabilecek şüphe kavramını incelemek ve bu kavramı somutlaştırmaktır.

Tezin ilk kısmında, ceza yargılama hukukuna, ceza yargılamasındaki şüphe türlerine, ceza yargılamasına hâkim olan şüpheyle bağlantılı temel ilkelere ve soruşturma ve kovuşturma evresinin şüphe ile ilişkisine değinilmiştir. İkinci kısımda, vergi kabahatleri ile vergi suçları arasındaki farklar, vergi denetim yolları ile şüphe ilişkisi, vergi kaçakçılığı suçunun unsurları ile diğer vergi suçları, vergi suçlarında soruşturma ve kovuşturma evresi doktrindeki görüşler ve yargı kararlarından yararlanılarak incelenmiş, son kısımda ise vergi ve ceza mahkemesinin etkileşimi konusu incelenerek çalışma tamamlanmıştır.

2. CEZA YARGILAMA HUKUKUNDA ŞÜPHE

Ceza yargılaması, yargılamaya konu suçun işlendiği şüphesi ile başlayıp söz konusu suç şüphesinin yenilerek maddi gerçeğe ulaşılmaya çalışılan süreci ifade etmektedir. Şüphe ceza yargılamasında, soruşturmanın başlatılması, koruma tedbirlerine başvurulması ve şüphenin yenilerek vicdani kanaate ulaşılması olmak üzere aşamalara yayılmış durumdadır. Bu nedenle yargılama aşamalarında şüphenin doğru değerlendirilmesi hukuka uygun bir yargılamayla adaleti sağlamanın anahtarını oluşturmaktadır.

2.1. Genel Olarak Ceza Yargılaması

Ceza yargılama hukuku, bir suçun işlendiğine veya icrasına başlandığına ilişkin oluşan şüphe üzerine, yargı makamlarınca adil yargılanma kurallarına uygun olarak hukuka uygun araçları kullanmak suretiyle ceza hükmü içeren kurallara aykırı davranılıp davranılmadığı ve cezai sorumluluğunun bulunup bulunmadığının araştırılması ile cezai sorumluluğun bulunması durumunda infaz edilebilir bir yaptırıma hükmedilmesi faaliyetlerini düzenleyen hukuk kurallarını inceleyen bir bilim dalıdır[1]. Diğer bir tanımla, ceza yargılama hukuku, bir kimsenin fiilinin suç

[1] Cumhur Şahin ve Neslihan Göktürk, Ceza Muhakemesi Hukuku I, Seçkin Yayıncılık, Ankara 2021, s.21; Erdener Yurtcan, Ceza Yargılaması Hukuku, 16. Bası, Seçkin Yayıncılık, 2019, s.62; Ahmet Gökcen, Murat Balcı, Mehmet Emin Alşahin ve Kerim Çakır, Ceza Muhakemesi Hukuku, Adalet Yayınevi, İstanbul 2021, s. 29; Süheyl Donay, Güncelleştirilmiş Ceza Yargılaması Hukuku, Beta Yayıncılık, 2015, s.4; A. Caner Yenidünya Ve Zafer İçer, Ceza Muhakemesi Hukuku, Adalet Yayınevi, Ankara 2016, s.1-2, Doğan Soyaslan, Ceza Muhakemesi Hukuku, Yetkin Yayınları, Ankara 2014, s.53; Nevzat Toroslu Ve Metin Feyzioğlu, Ceza Muhakemesi Hukuku, Savaş Yayınları, Ankara 2017, s.7; Veli Özer Özbek, Koray Doğan Ve Pınar Bacaksız, Ceza Muhakemesi Hukuku, Seçkin Yayıncılık, İzmir, 2021, s.38; Ali Şafak Ve Vahit Bıçak, Ceza Muhakemesi Hukuku ve Polis, 3. Baskı, Liberte Yayınları, Ankara 2005, s.1; Faruk Turhan, Ceza Muhakemesi Hukuku, Asil Yayınevi, 2006, s.1; Ceza yargılamasını görev, yapı ve canlı bir varlık olarak ele alan görüş için bkz. Nurullah Kunter, Feridun Yenisey Ve Ayşe Nuhoğlu, Muhakeme Hukuku Dalı Olarak Ceza Muhakemesi Hukuku, Beta Yayıncılık, İstanbul 2010, s.13.

teşkil ettiğine ilişkin şüphe ile başlayan ve bu şüphenin yenilmesine kadar devam eden faaliyetler dizisidir[2].

Tez çalışmamızda ceza yargılaması olarak adlandırılan faaliyet çeşitli yazarların eserlerinde çeşitli adlandırmalarla nitelendirilmektedir[3]. Tez çalışmamızın isimlendirilmesinde, Anayasa'da muhakeme değil, yargılama kelimesinin kullanılması, uygulamada yargılama teriminin yerleşmiş olması, çıkarılan yargılama yasalarında muhakeme teriminin kullanılmaması[4], yasaların içeriğinde yargılama teriminin kullanılması[5], Türk Dil Kurumu'nun sözlüğünde muhakemenin karşılığı olarak yargılama kelimesinin verilmesi[6] ve hem doğru olarak Türkçeyi hukuk terminolojisine yerleştirmek, hem de yargılama kelimesinin yargı kararlarında kullanılmasının yerleşmiş olması dikkate alınarak yargılama kelimesi tercih edilmiştir[7].

Ceza yargılama hukuku, kamu hukukunun bir dalı olup, yargılamada fail ile mağdur arasındaki çıkarların denkleştirilmesi değil, devlet ile fail arasında gerçekleşen cezalandırma yetkisinin kullanımı söz konusudur[8]. Ceza yargılama hukuku hem toplum hem de kişi için büyük önem arz eder. Ceza yargılamasında suçlunun cezalandırılması ile toplum reaksiyonuna aracılık edilmekte ve bozulan toplum düzeni yeniden sağlanmaktadır. Kişi açısından ise ceza yargılama hukuku kuralları sayesinde kişinin suçu işlediği belirleneceği gibi, suçsuzluğu da ortaya çıkacaktır[9].

---

[2] Mehmet Yüce, Vergi Kaçakçılığı Suçu ve Yargılama Usulü, Adalet Yayınevi, 2. Baskı, Ankara2021, s.289; Pervin Aksoy İpekçioğlu, Gözaltında Alınan İfadenin Önemi ve Delil Değeri, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, C.57, S.3, Eylül 2008, s.60.

[3] Kunter, Yenisey ve Nuhoğlu, Yenisey ve Nuhoğlu, Özen, Centel ve Zafer, Gökcen vd., Soyaslan, Şahin, Toroslu ve Feyzioğlu, *"Ceza Muhakemesi Hukuku"*; Taner, "*Ceza Muhakemeleri Usulü"*; Öztekin Tosun, "*Türk Suç Muhakemesi Hukuku";* Donay, Yurtcan "*Ceza Yargılaması Hukuku".*

[4] Anayasa Mahkemesinin Kuruluşu ve Yargılama Usulleri Hakkında Kanun, Askeri Mahkemelerin Kuruluşu ve Yargılama Usulleri Hakkında Kanun, Çocuk Mahkemelerinin Kuruluşu ve Yargılama Usulleri Hakkında Kanun, Memurların ve Diğer Kamu Görevlilerinin Yargılanması Hakkında Kanun, İdari Yargılama Usulü Kanunu, Aile Mahkemelerinin Kuruluş, Görev ve Yargılama Usulüne Dair Kanun.

[5] Erdener Yurtcan, Ceza Muhakemesi Kanunu Şerhi (CMK), 9. Baskı, Seçkin Yayıncılık, 2019, s.29.

[6] Muhakeme ile yargılama kelimelerinin eş anlamlı olduğu ve doğru terimin yargılama olduğu konusunda bkz. Sami Selçuk, Doğru terim "Muhakeme" değil, "Yargılama"dır, Prof.Dr. Nur Centel'e Armağan, Marmara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Hukuk Araştırmaları Dergisi, Cilt:19, 2(2013), s.317; Yargılama teriminin mahkemenin yaptığı yargılama faaliyetini açıkladığı, yargılama dışında iddia ve savunma faaliyetlerinin bulunması nedeniyle bir üst terim olarak muhakeme kelimesinin kullanılması gerektiği görüşü için bkz. Turhan, s.2; Kunter, Yenisey ve Nuhoğlu, s. 5 vd.

[7] Donay, s.3.

[8] Özbek, Doğan ve Bacaksız, s.43.

[9] Soyaslan, s.56.

Ceza yargılama hukukunun konusunu, suç işlediği iddia edilen kişiyle ilgili hangi makamlar tarafından, nasıl ve ne şekilde, hangi yollardan geçerek hüküm verileceğine dair kurallar oluşturur[10].

Ceza yargılama hukukunun gelişimi incelendiğinde, bu hukuk dalının temel olarak üç safhadan geçtiği görülmektedir. Öncelikle toplum, karışıklıklar nedeniyle otorite ve düzen ihtiyacı duymuştur. Düzen sağlandıktan sonra da hürriyet ihtiyacı duyulmuştur. Bunun sonucunda hem düzeni hem de hürriyeti korumak istenmiştir. Buna bağlı olarak amaç bakımından üç aşamadan geçilmiştir: suçluların cezalandırılması aşaması, sanığın korunması aşaması, maddi gerçeğin araştırılması aşaması[11].

Suçluların cezalandırılması aşamasında, başlangıçta toplumu koruma düşüncesiyle sanıkla suçlu arasında bir ayrım yapılmamakta, sanığın suçlu olduğu varsayılmakta ve ceza yargılaması suçlunun cezalandırılması için bir araç olarak kullanılmaktaydı[12]. Sanığın suçlu olup olmadığı araştırılmamakta ve yargılamada kanuni delil sistemi kullanılmaktaydı. Suçun ispatında en önemli delil ikrar olup, ikrar elde etmek için işkence yapılması meşruydu. Bu dönemde sanık, ceza yargılamasının hak ve yetkilere sahip süjesi olmayıp, yargılamanın konusu niteliğindedir[13].

Sanığın korunması aşamasında, aydınlanma döneminin başlamasıyla ceza yargılamasındaki temel ilke, devlet iktidarının kötüye kullanımının engellenmesi ve hakimlerin keyfiliğine karşı bireylerin korunması olmuştur. Bu anlayışın sonucu olarak "sanık, suçu sabit oluncaya kadar masum sayılır" ilkesi ortaya çıkmıştır[14]. Bu

[10] Soyaslan, s.53.
[11] Feridun Yenisey ve Ayşe Nuhoğlu, Ceza Muhakemesi Hukuku, Seçkin Yayıncılık, İstanbul 2021, s.79; Kunter, Yenisey ve Nuhoğlu, s.22 vd.; Nur Centel ve Hamide Zafer, Ceza Muhakemesi Hukuku, Beta Yayıncılık, İstanbul 2018, s.6; Erol Cihan, Ceza Muhakeme Hukukunun Gayesi, İÜHFM, Y. 1962, C.28, S.3-4, s.709 vd.
[12] Bu anlayış, düzene kavuşmamış toplumlarda günümüzde de devam etmektedir, sanığa suçlu denilmesi, yargılama hukukunun ilgilendirmeyen sebeplerle sanığın gözaltına alınmasının, tutuklanmasının istenmesi bu durumu göstermektedir. Yenisey ve Nuhoğlu, s.80.
[13] Centel ve Zafer, s.6.
[14] İlk kez 1789 tarihli İnsan ve Yurttaşlık Hakları Beyannamesinde yer alan bu ilke, sonrasında da önemini koruyarak Birleşmiş Milletlerin 1945 tarihli İnsan Hakları Evrensel Beyannamesi ile Avrupa Konseyinin kabul ettiği İnsan Hakları Avrupa Sözleşmesinde de bu ilkeye yer verilmiştir. Yenisey ve Nuhoğlu, s.81.

dönemde yargılamanın yeni amacı sanığın masumiyetini[15] ortaya koymak olarak değişmiş ve sanık hak ve yetkilere sahip bir süje olarak kabul edilmiştir[16].

Birinci anlayış tamamen toplumu korumayı, ikincisi ise tamamen sanığı korumayı amaçladığından günümüz ceza yargılama hukuku her iki anlayıştan ayrılmaktadır[17].

Maddi gerçeğin araştırılması aşaması; ceza yargılamasında gelinen son aşamadır. Maddi gerçek, yargılamaya konu olan fiile ilişkin şüphenin, deliller aracılığıyla yenilerek vicdani kanaatin oluşmasıdır. Ancak maddi imkânsızlık, hukuki barışı sağlama amacıyla uyuşmazlıkları kesip atma zorunluluğu gibi nedenler mutlak gerçeklikten vazgeçilip, nisbi gerçeklikle yetinilmesine sebep olmuştur. Bu durumda, maddi gerçek, yargılama makamının gerçek konusundaki vicdani kanaati ve mutlak gerçeği olarak belirtilebilir[18].

Günümüzde ceza yargılamasının amaçlar topluluğundan oluştuğu söylenebilir. Bu amaçlar, makul sürede, insan haklarına saygı göstermek suretiyle[19], usul hukuku kurallarına bağlı kalarak, kapsamlı bir yargılamayla şüphenin yenilip, maddi gerçeğe ulaşıp[20], hukuki barışı yaratan hükümle adaletin tesis edilmesidir[21]. Ayrıca ceza

---

[15] Maddi gerçeğe ulaşılmadan sanığı suçlu saymak doğru olmadığı gibi masum saymak da doğru değildir. Sanığın masum sayılması halinde, sanığa uygulanan koruma tedbirlerini açıklamak mümkün olamayacaktır. Bu nedenle sanık, suçlu sanılan kişidir. Anayasanın 38/4. Maddesinde de "suçlu sayılmaz" ifadesinin kullanılması yerinde olmuştur. Toroslu ve Feyzioğlu, s.7; Yenisey ve Nuhoğlu, s.82.

[16] Centel ve Zafer, s.6.

[17]Toroslu ve Feyzioğlu, s.6; Birinci anlayış "ders verici" ceza adaleti anlayışı olarak adlandırılmakta olup, amacı suçun failine acı vermektir. İkinci anlayış ise "ıslah edici" ceza adaleti anlayışı olarak adlandırılmakta ve bu anlayışın amacı suç sübut bulana kadar sanığın suçsuz sayılarak devlet kudreti karşısında sanığın korunmasıdır. Şafak ve Bıçak, s.17.

[18] Kunter, Yenisey ve Nuhoğlu, s.27; Şahin ve Göktürk, s.21.

[19] Timur Demirbaş, Soruşturma Evresinde Şüphelinin İfadesinin Alınması ve Müdafilik, Ceza Hukuku Dergisi, C.2, S.4, Ağustos 2007, s.80.

[20] Hâkim, deliller yardımıyla, yargılamaya konu olan olaya ilişkin olarak, gerekçeye dayanan şüpheyi yenmişse maddi gerçeği bulmuştur. Hakan Karakehya, Ceza Muhakemesi Hukuku, 2. Bası, Savaş Kitap ve Yayınevi, Eskişehir, 2016, s.9; Maddi gerçeğin araştırılması sonucunda, yargılamaya konu fiil, onu temsil eden delillerle ortaya koyulacak, bu şekilde sanığın suçlu olup olmadığı tespit edilecektir. Bu nedenle ceza yargılama hukukunun amacının sanığın suçlu olup olmadığını araştırmak, suçluysa cezalandırmak, masumsa beraat ettirmek olduğu söylenebilir. Kunter, Yenisey ve Nuhoğlu, s.28; Ceza yargılamasının hedefi, ne pahasına olursa olsun maddi gerçeğe ulaşmak değil, hukuk kurallarını gözeterek ve uygulayarak maddi gerçeğe ulaşmaktır. Roxin, Claus Schünemann, Bernd, Strafverfahrensrecht, 28. Auflage, München 2014, §1, kn.9, akt. Yenidünya ve İçer, s.3.

[21] Gökcen vd., s.30; Yener Ünver ve Hakan Hakeri, Ceza Muhakemesi Hukuku (3 Cilt), Adalet Yayınevi, 15. Baskı, 2019, s.20.; Bahri Öztürk vd., Ana Hatlarıyla Ceza Muhakemesi Hukuku, Seçkin Yayıncılık, Ankara 2021, s.24; Centel ve Zafer, s. 6; Toroslu ve Feyzioğlu, s.6; Şafak ve Bıçak, s.2; Karakehya, s.8 vd.; Soyaslan, s.56; Donay, s.4-5; Kunter, Yenisey ve Nuhoğlu, (2010) s.28; Özbek, Doğan ve Bacaksız, s.40; Yurtcan, s.31.

yargılaması, infazı sağlamalı ve demokratik hukuk devleti ilkelerinin yerine getirilmesinin sağlanmasına da hizmet etmelidir[22].

5237 Sayılı Türk Ceza Kanunu (TCK) m. 1'de kanunun amacı; *"; kişi hak ve özgürlüklerini, kamu düzen ve güvenliğini, hukuk devletini, kamu sağlığını ve çevreyi, toplum barışını korumak, suç işlenmesini önlemek"* şeklinde belirtilmiştir.

Ceza yargılamasının amaçları dikkate alındığında şüphe kavramının bu amaçlar ile sıkı bir ilişki içerinde bulunduğu görülmektedir. Bu yönüyle ceza yargılamasının amacı yargılamaya konu fiil bakımından oluşan şüphenin yenilmesidir[23].

Ceza yargılamasının amacının gerçekleşmesinin önemli şartlarından biri usul hukuku kurallarına bağlı kalınarak yargılamanın tamamlanmasıdır. Bu kurallara uyularak yapılan yargılama sonrasında verilen hüküm, yargılamanın taraflarını tatmin eder. Yargılamada şüpheli veya sanığın eyleminin suç oluşturup oluşturmadığı araştırılırken Anayasa ve yasalarda faile tanınmış haklara, özgürlüklere ve dokunulmazlıklara uyulması şarttır. Ancak diğer yandan usul kurallarının kısıtlamaları kişinin hak ve çıkarlarını engelleyebilir, bunlara uyularak verilen kararlar da hukuka uygun olacaktır[24].

Ceza yargılaması, sosyal düzeni bozan fiillerin cezalandırılması ile hukuki barışın sağlanmasına da hizmet etmektedir. Ceza yargılaması suç şüphesi ile başlayıp, suçun sübut bulması üzerine gerekli yaptırımlar uygulanarak suçun bozduğu sosyal düzen yeniden sağlanacaktır. Sanığın suçsuz olduğu anlaşıldığında ise yine toplumda hukuki barış sağlanacaktır[25]. Hukuki barışı sağlamanın bir gereği olarak maddi gerçeği aramak için gerçekleştirilen işlemlerin bir yerde sonlandırılması gerekmektedir. Her ne kadar ideal olan, maddi gerçeğe ulaşma çabasının sınırsız olması şeklinde görünse dahi, önceki hüküm hakkında ortaya çıkan her şüphede kararın kaldırılması ihtimalinin bulunması hukuka karşı güvensizlik oluşturacaktır. Bu nedenlerle her davanın makul sürede sona erme düşüncesi yerindedir[26].

---

[22] Devlet hiçkimse hakkında ölçüsüz bir şekilde yetki kullanamaz ve yetkilerini kötüye kullanamaz. Yenisey ve Nuhoğlu, s.79; Kunter, Yenisey ve Nuhoğlu, s. 23; Özbek, Doğan ve Bacaksız, s.40.
[23] Zehra Yılmaz, Ceza Muhakemesi Hukukunda Şüphe, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Konya 2019, s.9.
[24] Yurtcan, (CMK Şerhi), s.31.
[25] Yurtcan, (Ceza Yargılaması Hukuku), s.63.
[26] Hakan Karakehya, Ceza Muhakemesinin Amacı, İÜHFM, 2007, C.LXV, S.2, s.135.

Ceza yargılamasında, suça ilişkin şüphe iddia, savunma ve karar makamlarınca elbirliği ile yenilerek maddi gerçeğe ulaşılmakta ve bir kollektif hüküm verilmektedir[27]. Ceza yargılaması sonucu oluşan hükmün kollektif nitelik taşıması için kullanılan "çelişme" metoduna göre düşüncelerin karşılıklı ileri sürülmesi ve tartışılması gerekir. Ceza yargılamasında çelişme iddia, savunma ve karar makamlarında yer alan süjeler arasında gerçekleşir. İddia makamının isnadı tezi, savunma makamının isnada karşı savunması antitezi, karar makamının ise tez ile antitezin çatışmasından senteze ulaşması maddi gerçeği, diğer bir deyişle hükmü ifade etmektedir[28].

Ceza yargılaması sonucunda verilen hükümle cezaların uygulandığı görülecek ve cezalar potansiyel failler bakımından caydırıcı olacaktır. Diğer bir ifadeyle verilen hükümle, cezanın genel önleme fonksiyonunun gerçekleşmesine de katkıda bulunulacaktır[29].

Ceza yargılama hukuku, yargılama sırasında kişilerin hak ve özgürlüklerinin korunmasını, kurallara aykırı davranmayanların ceza almamasını, aykırı davrananların ise hak ettiklerinden fazla ceza almamasını sağlayarak kişi ve toplumu korumaya yönelik ilkeleri de düzenler[30].

Özetle, ceza yargılamasının görevi, suça ilişkin şüphenin iddia, savunma ve karar mercilerinin ortak çalışması sonucu yenilerek, kollektif bir hüküm verilmesi ile bireylerin temel hak ve özgürlüklerinin korunarak, toplum düzeninin sağlanması sonucunda ceza hukukunun hayata geçirilmesi şeklinde ifade edilebilir[31].

Ceza Muhakemesi Kanunu (CMK) m. 2'ye göre, yetkili mercilerce suç şüphesinin öğrenilmesinden iddianamenin kabulüne ya da kabul edilmiş sayılmasına kadar geçen aşamaya soruşturma, iddianamenin kabulüyle başlayıp, hükmün kesinleşmesine kadar süren aşamaya ise kovuşturma denir[32]. CMK m. 175/1'e göre iddianamenin kabulüyle, kamu davası açılmış olur ve kovuşturma evresi başlar. Bu

[27] Kunter, Yenisey ve Nuhoğlu, s.63.
[28] Kunter, Yenisey ve Nuhoğlu, s.64-65.
[29] Centel ve Zafer, s.5.
[30] Centel ve Zafer, s.5.
[31] Centel ve Zafer, s.5.
[32] "Ön alan" soruşturmasının (Soruşturma öncesi araştırma evresi), yasal bir şüphe derecesi kapsamında değerlendirilemeyecek şüpheli hareket bakımından, suçun önlenmesi ve gelecekte işlenecek suçların takibi için önlem alınması olduğu, bu nedenle, soruşturma ve kovuşturma evresine bir yenisinin dahil edilmesi görüşü için bkz., Veli Özer Özbek, Polis Hukuku ve Ceza Muhakemesi Hukukunda Temel Haklara Müdahaleler, Seçkin Yayıncılık, 1. Baskı, 2021, s.32-33.

düzenlemelere göre, iddianamenin değerlendirilme süreci soruşturma evresi içinde yer almaktadır[33].

İhbar ve şikayet konusu fiilin suç teşkil etmediği herhangi bir araştırma yapılmadan açıkça anlaşılıyorsa veya ihbar ile şikayet soyut ve genel nitelikte ise Cumhuriyet savcısı CMK m. 158/6 gereğince soruşturma yapılmasına yer olmadığı kararını verir. Bu kararlara karşı CMK m. 173 gereğince itiraz edilebilir.

Soruşturma evresi; bir suç işlendiğine ilişkin şüphenin ihbar, şikayet, bakanın talebi, yabancı devlet şikayeti, mütalaa veya ceza yargılaması makamlarının doğrudan suçla karşılaşmış olması gibi çeşitli yollarla Cumhuriyet savcılığının haberdar olması ve bu şüpheye ilişkin araştırmalar yapılması ile başlar[34].

Bir suç işlendiği izlenimini veren bir halin, yani basit şüphenin varlığı durumunda Cumhuriyet savcısı CMK m. 160/1 gereğince derhal işin gerçeğini araştırmaya başlamakla yükümlüdür[35]. Dolayısıyla basit şüphenin oluşmasıyla ceza yargılamasının ilk aşaması olan soruşturma evresi başlamış olur[36].

Soruşturma evresinde toplanan delillere göre şüpheli veya şüphelilere yönelik suç şüphesi bakımından yeterli şüpheyi oluşturan delil elde edilememesi veya kovuşturma olanağının bulunmaması halinde Cumhuriyet savcısı kovuşturmaya yer olmadığı kararı vererek soruşturma evresini, dolayısıyla ceza yargılamasını sona erdirir. Kovuşturmaya yer olmadığı kararlarına karşı denetim yollarının bulunduğunu da belirtmek gerekir.

Suçun işlendiğine ilişkin yeterli şüpheyi oluşturan delillerin bulunması halinde Cumhuriyet savcısı bazı suç tiplerinde soruşturmaya sona erdiren birtakım imkanlara sahiptir. Ön ödeme, uzlaştırma, seri muhakeme, kamu davasının açılmasının ertelenmesi, kamu davasının açılması konuları Cumhuriyet savcısının takdir yetkisinin bulunduğu müesseslerdir. Cumhuriyet savcısı suça ilişkin yeterli şüpheyi oluşturan delil olup da soruşturmayı sona erdirebilecek yolların olumlu

[33] Cumhur Şahin, Ceza Muhakemesi Hukuku I, Seçkin Yayıncılık, Ankara 2018, s.34; CMK m. 170/2 ile 175/1 birlikte değerlendirildiğinde, iddianamenin düzenlenmesiyle birlikte soruşturma evresinin sona erdiğinin ve iddianamenin kabulüyle de kovuşturma evresinin başladığının anlaşıldığının, bu nedenle iddianamenin değerlendirilmesi sürecinin soruşturma ve kovuşturma evresine dahil olmadığı görüşü için bkz. Centel ve Zafer, s.18, iddianamenin değerlendirilmesi sürecini "ara muhakeme" olarak nitelendiren görüş için bkz. Özbek, Doğan ve Bacaksız, s.38-39; Gökcen vd., s.67.
[34] Şahin, s.36; Karakehya (Ceza Muhakemesi Hukuku), s.56.
[35] Centel ve Zafer, s.90.
[36] Karakehya (Ceza Muhakemesi Hukuku), s.55.

sonuçlanmadığı veya suç tipilerine göre bu müesseslerin uygulanamayacağı durumlarda, iddianame düzenlemek suretiyle soruşturma konusu olayı hâkim veya mahkeme huzuruna taşır.

CMK m. 174 gereğince iade nedeninin bulunmadığı durumlarda, kendisine iddianame sunulan karar makamınca iddianamenin kabulü kararıyla ceza yargılamasında soruşturma evresi sona erer, ikinci evre olan kovuşturma evresi başlar.

Kovuşturma evresinde, ilk olarak duruşma hazırlığı yapılır, sonra duruşmaya geçilir. Duruşmada iddia ve savunma makamlarının sunduğu deliller ile mahkemece re' sen toplanan deliller hâkim veya mahkeme huzurunda tartışılır, son söz sanığa verilerek duruşma bitirilir ve sonucunda hüküm kurulur. Hüküm; beraat, mahkûmiyet, ceza verilmesine yer olmadığı, davanın düşmesi, davanın reddi ve güvenlik tedbiri kararı verilmesi biçimlerinde olabilir. Bu kararlardan birinin verilmesi ile ilk derece yargılaması sona erer[37].

İlk Derece Mahkemesinin hükmüne karşı iddia ve savunma makamında yer alan kişilerin istinaf ve sonrasında temyiz yollarına başvurma hakları vardır. Ancak bazı kararlar verildikleri anda kesin olup, denetime kapalıdır.

İlk Derece Mahkemesi kararlarına karşı istinaf incelemesi dosya üzerinden veya duruşmalı yapılır. İstinaf incelemesi hem maddi hem de hukuki açıdan yapılır. Bölge Adliye Mahkemelerince verilen kararların büyük bir kısmı kesindir, kesin olmayan Bölge Adliye Mahkemesi kararları temyiz incelemesine tabi olup, sadece hukuka uygunluk açısından yapılan temyiz incelemesi sonucunda bu kararlar onanır ya da bozulur. Onanan hüküm kesinleşir ve kovuşturma evresi sona ermiş olur. Temyiz incelemesi sonucunda hüküm bozulur ise, Bölge Adliye Mahkemesi veya İlk Derece Mahkemesi bozmaya karşı uyma ya da direnme kararı verir. Mahkeme bozma kararına uyarsa yeni bir hüküm kurar ve bu hüküm de aynı denetime tabidir. Ancak mahkeme direnme kararı verirse, bu durumda genel kurul tarafından kesin olan bir karar verilerek kovuşturma evresi sona erer.

İlk Derece Mahkemelerince verildikleri anda kesin olan veya kanun yolu denetiminden geçerek kesinleşen hüküm ile maddi gerçeğe ulaşıldığı var sayılır.

[37] Centel ve Zafer, s.19.

Ancak sonradan hükmün maddi gerçeği yansıtmadığına ilişkin makul bir şüphe ortaya çıkarsa, olağanüstü kanun yolları ile hüküm tekrar incelenir.

Özetle, ceza yargılaması, yargılama konusu fiile ilişkin duyulan basit şüphe üzerine soruşturma evresiyle başlamakta, basit şüphenin iddianame düzenlenmesi için yeterli şüphe düzeyine gelmesiyle iddianame tanzim edilerek kamu davası açılmakta ve olay kovuşturma evresinde taşınmakta, kovuşturma evresi sonucunda fiile ilişkin şüphe yenilmeye ve maddi gerçeğe ulaşılmaya çalışılmaktadır. Yargılama sonucunda fiile ilişkin şüphenin doğru ya da yanlış olduğu ortaya konulmaktadır. Diğer bir ifadeyle, ceza yargılaması süreci suç şüphesinden maddi gerçeğe kadar izlenen bir yoldur[38].

2.2. Şüphe Kavramı ve Önemi

Şüphe, Arapça bir kelime olan, "şubhe"den Türkçe 'ye geçmiş bir isim olup[39], Arapça "*benzer ve denk olmak, birbirine benzemesinden dolayı iki şeyi birbirine karıştırmak, belirsizlik, karışıklık ve kuşku*" anlamlarına gelmektedir[40]. Türkçe 'de ise "*kuşku, kuruntu, işkil, acaba, bir olguyla ilgili gerçeğin ne olduğunu kestirememekten doğan kararsızlık*" anlamlarına gelmektedir[41]. Şüphe durumunda "*zihnin çeşitli alternatifler arasında seçim yapma konusunda tereddüt etmesi ve hangisinin doğru olduğunu kestirememesi*" ile "*bir şeyin olup olmadığı hakkında tereddütte düşülmesi*" söz konusudur[42].

Hukuk sözlüğünde şüphe, "*haram veya helal mi olduğu kesin bilinmeyen diğer bir deyişle hakkında kesin hüküm verilemeyen hal*"[43], "*zihnin birçok düşünce arasında bir tercih yapmakta tereddüt etmesi*"[44] şeklinde tanımlanmaktadır.

Şüphe kavramı, genel olarak bakıldığında soyut, subjektif bir yapıya sahiptir. Ceza yargılaması hukuku ve maddi ceza hukuku bakımından ise asıl amaç bu kavramın herkes için ortak kabul edilebilir kriterlerinin konulup genellikle benzer durumlarda

[38] Mehmet Yayla, Ceza Muhakemesi Hukukunda: İspat ve Şüphe, Seçkin Yayıncılık, Ankara 2016, s.32.
[39] www.sozluk.com.tr (Erişim Tarihi: 14/01/2022)
[40] Hacı Mehmet Günay, Şüphe, TDV İslam Ansiklopedisi, İstanbul 2010, C.39, s.263.
[41] Yayla, s.115.
[42] Ahmet Gökcen, Ceza Muhakemesi Hukukunda Basit Elkoyma ve Postada Elkoyma, Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayınlanmış Doktora Tezi, İstanbul 1993, s.119.
[43] Abdullah Demir, Hukuki Terimler Sözlüğü, Astana Yayınları, 2017, s.1063
[44] Öztürk vd., Nazari ve Uygulamalı Ceza Muhakemesi Hukuku, Seçkin Yayıncılık, 15. Baskı, Ankara 2021, s.442; Centel ve Zafer, s.90.

aynı kanaatlerle aynı sonuçlara varılmasıdır, toplumsal beklentinin karşılanması ve adaletin tesisi için de bu durum gereklidir. Bu bakımdan ceza yargılaması çerçevesinde şüphe saf psikolojik ve subjektif bir unsur olarak kabul edilmemelidir. Aksine normatifliğin eşlik ettiği ve sınırladığı bir durum vardır ve bu durum gerekçe gösterme zorunluluğu ile desteklenmektedir[45].

Şüphe kavramı CMK'de tanımlanmamıştır. Şüphe kavramının subjektif yapısı dikkate alındığında net bir tanım yapmak, net ve pratik kriterler belirlemek, bütün olayları kapsayan bir ilkeler düzeni oluşturmak mümkün gözükmemektedir. Bu nedenle çeşitli maddelerde genel sınırları belirlenerek kapsamının uygulama tarafından oluşturulması sağlanmalıdır[46].

Ceza yargılamasındaki şüphe, soruşturmanın başlangıcında yetkililerin delillere dayanan tahminlerinden, kovuşturma aşamasında ise iddia ile savunmayı destekleyen delillerin yetkililerce eşit değerde görülüp, suçun işlenip işlenmediği konusunda net bir kanaatin oluşmamasından ibarettir[47]. Şüphe doğruluğu delillerle ispat edilmeye muhtaç bir iddia veya tahmin niteliğinde olup, yargılama sürecinde yapılan araştırmalar sonucunda elde edilen delillerle şüphenin yerini maddi gerçek alacaktır[48].

Her yargılama, şüpheli veya sanığın suç işlemiş olabileceğine dair bir şüpheye dayanmaktadır[49]. Basit şüphe ile soruşturma başlamakta, yeterli şüphe oluştuğunda iddianame düzenlenerek kamu davası açılmakta ve olay kovuşturma evresine taşınmakta, kovuşturma sonunda da şüphe yenilerek, maddi gerçeğe ulaşılmaya çalışılmaktadır[50]. Şüphe güçlenirse, yargılama devam edecek ve şüphenin yerine belirlilik, kesinlik geldiğinde yargılama sona erecektir[51].

CMK m. 160 dikkate alındığında soruşturma makamlarını fiili araştırmaya yönelten konu, suçun işlendiğine dair suç şüphesidir. Bu nedenle ceza yargılamasının

---

[45] Kayıhan İçel ve Yener Ünver, 5. Baskı, Beta Yayıncılık, 2015, s.555.
[46] Mesut Bedri Eryılmaz, Ceza Muhakemesi Hukuku Dersleri, Seçkin Yayıncılık, 1. Baskı, 2012, s.49.
[47] Öztürk vd., (Ceza Muhakemesi Hukuku), s.442, Gökçen (Basit Elkoyma), s.120; diğer bir tanıma göre şüphe, *"fiili, faili ve hukuki neticeyi usulüne uygun şekilde toplanmış deliller ile tutarlı ve yeterli şekilde açıklayamama halidir"*, Gürkan Bıçen, Ceza Muhakemelerinde Şüphe Kavramı Üzerine Bir Deneme, Gürkan Biçen: * CEZA MUHAKEMELERİNDE ŞÜPHE KAVRAMI ÜZERİNE BİR DENEME (gurkanbicen.blogspot.com).
[48] Eryılmaz, s.43.
[49] Şahin ve Göktürk, s.23.
[50] Yayla, s.113.
[51] Centel ve Zafer, s.90.

başlaması için suç şüphesinin varlığının şart olduğu söylenebilir[52]. Şüphe, ceza yargılaması faaliyetlerinin başlatılabilmesi ve sürdürülebilmesi için kanuni unsur olarak düzenlenmiş olup, bu yönüyle kişileri soruşturma makamlarının keyfi işlemlerine karşı koruyan bir süzgeç niteliğindedir[53].

CMK m.2'de, şüpheli kavramı, *"soruşturma evresinde, suç şüphesi altında bulunan kişi"* olarak tanımlanmıştır. Buna göre bir kişiye şüpheli sıfatı verilebilmesi için şüphenin varlığı gerekmektedir. Bu durumda bir kişinin cezai sorumluluk gerektiren bir fiil işlediğine dair şüphe yargılamanın bağlantı noktasını oluşturmaktadır[54].

Delillerin toplanması ile kuvvetlenmesi sonrasında yargılama devam etmekte, şüphenin yerine belirlilik, kesinlik geldiğinde diğer bir söyleyişle şüphe yenildiğinde ise yargılama sona ermektedir[55]. Şüphenin sona ermesi sonucunda ulaşılan vicdani kanaat, karar mercinin yargılama sonucunda mevzuata uygun usul ve esaslar çerçevesinde maddi olayın oluşuna dair şüphe barındırmayan kanaatidir[56].

Şüphe, ceza yargılamasında soruşturmanın başlatılmasında, delillerin elde edilmesi ve korunması sürecinde, kamu davasının açılmasında, koruma tedbirlerinin uygulanmasında ve ispat ile vicdani kanaatin oluşturulmasında ölçü olarak alındığından, temel hak ve özgürlükleri korunması, adaletin ve kamu barışının sağlanması için şüphenin varlığının veya yokluğunun ve kuvvet derecesinin tespiti son derece önemlidir[57].

2.3. Şüphenin Derecelendirilmesi

Ceza yargılaması işlemine başvurulabilmesi için suç şüphesinin delillere dayanması gerekir. Şüpheye ilişkin delillerin kuvveti ise suç şüphesinin derecesini

[52] Gökcen vd., s.385.
[53] Eryılmaz, s.43.
[54] Timur Demirbaş, Soruşturma Evresinde Şüphelinin İfadesinin Alınması ve Müdafilik, Ceza Hukuku Dergisi, C.2, S.4, Ağustos 2007, s.2.
[55] Gökcen (Basit Elkoyma), s.120.
[56] Metin Feyzioğlu, Ceza Muhakemesinde İspatın Ölçütü Olarak Vicdani Kanaat, 2. Baskı, Islık Yayınları, Ankara, 2015, s.172.
[57] Yayla, s.114.

belirlemektedir. Bu nedenle ceza yargılamasında, basit şüphe, makul şüphe, yeterli şüphe ve kuvvetli şüphe olmak üzere dört derece vardır[58].

Şüphe kavram ve dereceleri, ceza yargılamasında kullanıldığı alanlarla bağlantılı olarak doğrudan kişi hak ve özgürlükleri ile yakından ilişkili olmasıyla birlikte toplumsal adaletin sağlanması ve düzenin devamı için de son derece önemlidir. Bu niteliği gereği şüphe kavramı ve dereceleri bakımından genel geçer tanımlamalar yapılmaya çalışılmış olsa da bu kavramların matematiksel formüle bağlanması mümkün olmadığından kesin sınırlar çizilememiştir. Ancak kanun koyucu, ceza yargılaması içinde şüphe kavramını derecelendirerek şüphenin yargılama kurum ve işlemlerine uygulanmasını düzenlemiş, kanunda belirtilen şüphe derecelerine ulaşmak için de ispat araçlarının kullanımını düzenlemiştir[59].

CMK'nin lafsından kuvvet derecesini belirleyen unsurların; olgu, emare, belirti ve delil olduğu, bunların kuvvetinin ya da olayı yansıtmaya dair kuvvetin şüphenin kuvvet derecesini belirleyeceği anlaşılmaktadır[60]. Şüpheye ilişkin değerlendirme asıl olarak eldeki delillere göre yapılmaktadır[61]. Toplanan deliller sayıca az veya sayıca az olmamakla birlikte delil kuvveti az ise basit şüpheden, eldeki deliller sayı veya delil kuvveti bakımından yeterli ise yeterli şüpheden, sayıca ve delil kuvveti bakımından kuvvetli ise kuvvetli şüpheden bahsedilebilir[62].

Şüphe kavramıyla en çok karşılaşılan düzenlemeler koruma tedbirleri hakkındaki hükümlerdir. Koruma tedbirlerine karar verilme sürecinde deliller ile kanunda belirtilen sebeplerin ortaya çıkardığı şüphenin derecesine bakılmakta ve şüphe, yöneldiği koruma tedbirine göre biçimlenmektedir[63].

Ceza yargılaması suça ilişkin şüpheye ve şüpheyi oluşturan iz, eser, emare veya delillere dayanmaktadır. Maddi gerçeğe ulaşılabilmesi ve kişilerin temel hak ve hürriyetlerinin korunması bakımından şüphenin varlığının, yokluğunun ve kuvvet

---

[58] Gökcen vd., s.385; Murat Balcı, Delillerin, Suçun İşlendiği Hususunda Yeterli Şüphe Sebebi Oluşturması, Terazi Hukuk Dergisi, C.7, S.72, Ağustos 2012, s.11; şüpheyi kuvvet derecesine göre farklı ayrımlara tabi tutan görüşler için bkz. Yılmaz, s.27.
[59] Yayla, s.116.
[60] Yayla, s.117-118.
[61] Gökcen vd., s.549; Şüphe derecelerini değerlendirmedeki yanılma payına göre belirleyen görüş için bkz. Özkan Gültekin, Ceza Muhakemesi Hukukunda "Şüphe" Kavramı, Terazi Hukuk Dergisi, C.5, S.46, Haziran 2010, s.121; benzer yönde Yılmaz, s.27.
[62] Öztürk vd. (Ceza Muhakemesi Hukukunda Koruma Tedbirleri), s.31-32.
[63] Harun Bodur, Şüphe, Makul Şüphe ve Arama Hukuku, Maltepe Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, C.5, S.1, Haziran 2006, s.28.

derecesinin doğru bir şekilde değerlendirilmesi son derece önemlidir. Bu nedenle delillere dayanan ceza yargılama sistemimizde Cumhuriyet savcısı ve hâkim şüphenin varlığı bakımından objektif değerlendirme yapmalı, karine ve varsayımları değerlendirmelerinde dikkate almamalıdır[64]

2.3.1. Basit Şüphe

Basit şüphenin; Mehaz Kanunu m.152/2'de "*ceza takibini istilzam edebilecek hususlarda kâfi emareler teşkil edecek vakıalar*" olarak, 1985 değişikliği sonrasında ise "*ceza takibini gerektirecek hususlarda yeterli delil mevcut ise*" olarak ifade edildiğine değinen yazar, basit şüpheyi, fiilin sanık tarafından işlendiğini gösteren yeterli olgular bulunması, şeklinde tanımlamıştır[65]. Diğer bir yazara göre basit şüphe, toplanan delillerin sayıca az veya sayıca az olmamakla birlikte delil kuvvetinin az olduğu şüphe türüdür[66]. Diğer tanımlamalarda, tümüyle elde edilememişse de mevcut delillerin bir suçun işlendiğini göstermesi ve ileride fail hakkında kamu davası açılması ihtimalinin açılmamasından daha fazla olması[67], soruşturmanın başlatılması için gerekli olan şüphe[68], niteliği itibariyle dayandığı deliller basit, yetersiz ve/veya sayıca az olan, bilimsel bulgulardan daha çok duyularla ilişkili olan şüphe[69], soruşturma başında soruşturma makamının delillere ve vakıalara dayanan tahmini[70], şüphenin en hafif derecesi[71] olarak tanımlanmıştır.

Basit şüphe, şüphenin en hafif derecesi olup başlangıç şüphesi olarak da ifade edilmektedir. Kriminalistik bilimine göre, suça yönelik takibe değer bir fiil varsa, basit şüphe vardır[72]. Diğer bir ifadeyle basit şüphe, fiilin suç oluşturduğu ve soruşturulabilir bir nitelik gösterdiği kanaatini uyandıran durumdur[73]. Bu durum belli ve somut olayların, diğer bir ifadeyle en azından belirti düzeyinde olayı ispata

---

[64] Hasan Tahsin Gökcan, Cumhuriyet Savcısının Delilleri Değerlendirme Yetkisi ve Yargıtay Uygulaması, Ankara Barosu Dergisi, S.1, Y.2012, s.199.
[65] Yazar basit şüpheyi, *"savcı veya kolluğun araştırma işlemlerine başlaması ve bu şekilde hazırlık soruşturmasının başlaması için, belli ve yaşanmış somut olayların suç işlendiği yönünde ortaya koyulması şart olan şüphe"* olarak da tanımlamıştır, Yenisey, Soruşturma ve Polis, s.45.
[66] Öztürk vd. (Ceza Muhakemesi Hukukunda Koruma Tedbirleri), s.32.
[67] Özbek, Arama, s.63.
[68] Eryılmaz, s.44.
[69] Gültekin, s.124.
[70] Şahin, İlyas, Türk Ceza Yargılaması Hukukunda Koruma Tedbirleri Bakımından Esas Alınan Şüphe Kavramının İncelenmesi, Marmara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Hukuk Araştırmaları Dergisi, C.20, S.3, Y.2014, s.111.
[71] Centel ve Zafer, s.91.
[72] Özbek vd., s.33.
[73] Salih Duysak, Ceza Muhakemesi Hukukunda Şüphe, www.academia.edu.tr.

yarayan delillerin yargılamaya konu fiilin suç oluşturduğu yönünde bir şüpheyi ortaya koymasına bağlıdır. Basit şüpheyi yaratacak belli ve somut olayların veya belirti düzeyinde delillerin tespiti, bilgi toplama[74] ile gerçekleştirilir. Olaylara dayanmayan ve sadece basit bir tahminden oluşan veya akla ve mantığa aykırı olan iddialarda basit şüphenin varlığından söz edilemeyecektir[75]. Aksi durum, soruşturma makamlarının keyfi davranışlarına imkân sağlar, bu ise kişi hak ve özgürlüklerine aykırı olup hukuk devletinde kabul edilemez[76].

Şüphenin ilk olarak nasıl ortaya çıktığı her zaman aynı ölçüde belli olmayabilir. Çoğunlukla, normal gidişattan farklı birtakım şeylerin var olduğu düşüncesi şüpheyi başlatır. Bir olaya, bir nesneye veya bir kişiye ilişkin duyulan subjektif bir güvensizlik veya normalin dışında bir algı oluşturan açıklanamayan durumlar varsa basit şüpheden söz edilebilir. Bu durumda soruşturma başlatılması veya en azından bir araştırma yapılıp sonuçlarına göre ne yapılacağına dair harekete geçilmesi gerekmektedir[77].

CMUK m.153'te, "*Cumhuriyet Müddeiumumisi ihbar veya herhangi bir suretle bir suçun işlendiği zehabını verecek bir hale muttali olur olmaz hukuku amme davasını açmağa mahal olup olmadığına karar vermek üzere hemen işin hakikatini araştırmağa mecburdur."* düzenlemesindeki "*bir suçun işlendiği zehabını verecek bir hal*" ifadesi ile CMK m. 160/1'de, "*Cumhuriyet savcısı, ihbar veya başka bir suretle bir suçun işlendiği izlenimini veren bir hali öğrenir öğrenmez kamu davasını açmaya yer olup olmadığına karar vermek üzere hemen işin gerçeğini araştırmaya başlar*" düzenlemesindeki "*bir suçun işlendiği izlenimini veren bir hali öğrenir öğrenmez*" ifadesi basit şüphe kavramını belirtmektedir[78].

[74] Bilgi toplama, Polis Vazife ve Salâhiyet Kanunu (PVSK) m. 15'te, *"Polis; yaptığı tahkikat esnasında ifadelerine müracaat lazım gelen kimseleri çağırır ve kendilerine lüzumu olan şeyleri sorar"* şeklinde, Yakalama, Gözaltına Alma ve İfade Alma Yönetmeliği m. 4'te, bilgi alma başlığı altında, *"Bir suçun tespiti veya aydınlatılmasına yönelik olarak, müşteki ve suçtan zarar gören ile suç işleme şüphesi altında bulunmayan diğer kişilerin dinlenmesi ve tutanağa geçirilmesi*" şeklinde düzenlenmiştir.
[75] Gökcen vd., s.67.
[76] Yayla, s.118.
[77] Şahin, s.101.
[78] Gültekin, s.124.

İzlenim, bir suç işlendiği konusunda duyulan şüpheyi belirtir. Kanunda, soruşturmayı başlatan "şüphe-izlenim" kavramının derecesi belirtilmemiştir. Bu durumda, olguya[79] dayanan basit bir şüphe (izlenim) ile soruşturma başlatılmalıdır. Olguya dayanan şüphenin (sanmanın) yokluğu halinde ise soruşturma makamlarının soruşturma işlemlerini başlatma mecburiyetleri yoktur[80].

Basit şüpheden bahsedebilmek için deliller, Alman hukukunda dayanak noktası olarak isimlendirilen, en azından belirti[81] (emare) niteliğinde olmalıdır[82]. Basit şüphe, fiili olgulara dayanmalı ve somutlaşmış olmalıdır. Objektif olarak tespiti mümkün olaylar, vakıalar ve haricen algılanabilen olaylar bulunmalıdır. Dayanaksız, akla mantığa uymayan ve test edilmemiş söylentiler veya tahminler, basit şüphe için yeterli değildir. Her ne kadar basit şüphenin yoğunluk derecesi kişiden kişiye değişecek olsa da ortalama zekâ düzeyine sahip bir kişide hayat tecrübesine ve kriminalistik tecrübelere göre suç işlendiği konusunda kanaat oluşturmaya yetecek bir algı oluşturmalıdır[83].

Tahmin, somut delillere dayanmadan suç fiilinin varlığını hayat tecrübesi ve mesleki tecrübeyi kullanarak tahmin etmektir. Bu nedenle basit şüphe, yalnızca tahmin değerlendirmesi değildir. Basit şüphenin belirlenmesi için yapılan sübjektif değerlendirmede, elde edilmiş bulgular objektif açıdan dikkate alınarak incelenir[84]. Özetle; soruşturmaya başlanılması için aranan basit şüphenin, belirli olaylara ve belirti şeklinde delillere dayanarak yalnızca tahminden oluşmaması gerekmektedir. Basit şüphenin varlığının kabulü için gerçek olma ihtimali az görülse de doğru olma ihtimali görülen, çok ciddi somut olgulara dayanılmasa da belirti veya emare yeterli

[79] Sözlükte olgu, birtakım olayların dayandığı sebep veya bu sebeplerin yol açtığı sonuç, vakıa olarak tanımlanmıştır. Belirti ise, bir olayın veya durumun anlaşılmasına yardımcı olan şey, alamet, nişan, nişane olarak tanımlanmıştır.

[80] Aysun Altunkaş, Ceza Yargılamasında Şüphe Kavramı, içinde, Ceza Yargılama Hukukunda Güncel Gelişmeler Sempozyumu, Seçkin Yayıncılık, 2016, s. 77-78.

[81] İspat faaliyetine konu fiilin aydınlatılmasına dolaylı olarak yardımcı olan vakıalara ve izlere "belirti" denir, Bahri Öztürk, Durmuş Tezcan ve Mustafa Ruhan Erdem, Dijital Ceza Muhakemesi Hukuku, Seçkin Yayıncılık 2. Baskı, 2022, s.403; Delil ile belirti(emare) aynı kavramlar değildir. Belirti(emare) zayıf bir icra gücüne sahiptir. CMK belirtiyi(emare) şüphenin yenilmesinde, suçun sübut bulmasında ve hüküm verilmesinde yeterli kabul etmemiş, delil olmasını aramıştır. Bu nedenle belirti(emare) kamu davasını kesin olarak neticelendirmeyen usul işlemlerinde dikkate alınabilir. Faruk Erem, Ceza Usulü Hukuku, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayınları, İkinci Bası, Ankara 1968, s.325; Faruk Turhan, Ceza Muhakemesi Hukuku, Asil Yayınevi, Ankara, 2006, s.176-177.

[82] Centel ve Zafer, s. 91.

[83] Kunter, Yenisey ve Nuhoğlu, s.708.

[84] Kunter, Yenisey ve Nuhoğlu, s.708.

olacaktır[85]. Bu nedenle olay veya olgulara dayanmayan ve sadece basit bir tahminden ibaret bulunan ya da gölgemi çaldılar şeklindeki bir ihbarda olduğu gibi akla ya da mantığa aykırı olan iddia söz konusu ise bu durumda basit şüphenin varlığından bahsedilemeyecektir[86].

CMK'de detaylı olarak açıklanmayan basit şüpheye yönelik 4483 sayılı Memurlar ve Diğer Kamu Görevlilerinin Yargılanması Hakkında Kanun m. 4'te[87] ayrıntılı düzenlemeye yer verilmiştir. Soruşturmaya başlamak için gerekli şüphe bakımından bu düzenleme ile getirilen kriterlerin sadece bu kanun kapsamındaki failler bakımından değil tüm soruşturmalar için uygulanması, soruşturmaların başlatılması ve yürütülmesi konusunun hukuka uygun bir şekilde icrasında faydalı olacaktır[88].

Basit şüphe; önleyici kolluk hizmetlerinin ifası sırasında, başka bir suçun soruşturması veya kovuşturması sırasında[89], istihbarat faaliyetleri sırasında[90], basında yer alan haberlerin takibi sırasında, idari görevle ilgili işlem yapıldığı sırada ortaya çıkabileceği gibi ihbar, şikayet, talep, mütalaa, hak ve menfaatleri ihlal edilen kurumların görüş yazısı, TCK m. 18 ve Suçluların İadesine Dair Avrupa Sözleşmesi uyarınca suçlunun iadesinin talep edilmesi gibi olasılıklarla da ortaya çıkabilir[91].

Cumhuriyet savcısının soruşturma evresini başlatması için fiilin suç teşkil edip etmediğine ilişkin basit şüphenin varlığı gerekir. Bu kapsamda basit şüphenin olup olmadığını değerlendirme yetkisi Cumhuriyet savcısına aittir. Ancak bu yetki sınırsız olmayıp, ceza yargılaması yapılmasıyla amaçlananlar dikkate alındığında şüpheliye karşı soruşturmaya başlanılması için aranan basit şüphe bulunmadığı halde

---

[85] Yenisey, Soruşturma ve Polis, s.45.
[86] Balcı, s.
[87] *4483 sayılı kanun m.4; "Bu Kanuna göre memurlar ve diğer kamu görevlileri hakkında yapılacak ihbar ve şikâyetlerin soyut ve genel nitelikte olmaması, ihbar veya şikâyetlerde kişi veya olay belirtilmesi, iddiaların ciddî bulgu ve belgelere dayanması, ihbar veya şikâyet dilekçesinde dilekçe sahibinin doğru ad, soyad ve imzası ile iş veya ikametgâh adresinin bulunması zorunludur. Üçüncü fıkradaki şartları taşımayan ihbar ve şikâyetler Cumhuriyet başsavcıları ve izin vermeye yetkili merciler tarafından işleme konulmaz ve durum, ihbar veya şikâyette bulunana bildirilir. Ancak iddiaların, sıhhati şüpheye mahal vermeyecek belgelerle ortaya konulmuş olması halinde ad, soyad ve imza ile iş veya ikametgâh adresinin doğruluğu şartı aranmaz".*
[88] YCGK, E. 2013/9-610, K.2014/512, KT.25/11/2014.
[89] Bir suçla ilgili yapılan yargılamada elde edilen delillerin başka bir suçta soruşturmaya başlamak için başlangıç şüphesi teşkil etmesi bu kapsamdadır, Aksoy İpekçioğlu, s.65.
[90] *"İstihbari bilgi; duyum, söylenti, tahmin ve varsayıma dayanan doğruluğu şüpheli bir bilgidir. Kaynağın belli bir kişi olmadığı ya da somut olaya dayanmayan istihbari bilginin tek başına delil değeri yoktur. Somut olaylara dayanmayan, soyut iddia, bilgi ve tahminler, soruşturmanın başlatılması için yeterli görülemez.",* CGK, 2017/947 E., 2019/479, 18/06/2019 KT., Yılmaz, s.81.
[91] Toroslu ve Feyzioğlu, s.264-267.

soruşturmaya başlanılmış ise Cumhuriyet savcısının değerlendirme yetkisini aştığı söylenebilir[92]. Basit şüphenin bulunup bulunmadığının değerlendirilmesi eldeki delillere ve bu delillerin niteliğine göre yapılacaktır. Bu nedenle basit şüphenin varlığından bahsedebilmek için, belli ve somut olayların suçun işlendiği yönünde bir şüphe ortaya koyması ve delillerin en azından belirti (emare) niteliğinde olması gerekmektedir[93].

Soruşturmanın başlatılması için aranan basit şüphe, somut olaylarla ortaya konulmuş olan ve kriminalistik biliminin verilerine göre, kovuşturulabilir bir suçun saptandığı için mevcudiyet kabul edilen bir şüphedir. Bu nedenle soruşturmanın başlatılması hususunda basit şüphe oluşturan delil olup olmadığı tespit edilecek, delil ile şüphe arasındaki ilişki nedeniyle, delile dayanmayan bir suç şüphesinden bahsedilemeyecektir[94].

Sonuç olarak basit şüpheden bahsedebilmek için suçun işlendiği hususunda şüphe oluşturacak nitelikte yaşanmış olaylar bulunmalı, bu olayların olduğuna dair suç haberi ciddi olmalı, kriminal tecrübeler ve belirli somut vakıalara göre basit şüphe cezai sorumluluğu gerektiren hareketin yapıldığını mümkün göstermeli ve bir suçun işlenmiş olduğu olasılığını ortaya koymalıdır. Bu kapsamda gerçeklikten uzak, olaylara dayanmayan, sadece varsayım veya tahmin niteliğindeki umma basit şüpheyi oluşturmayacaktır. Diğer bir değişle olaylara dayanmayan, tahmin niteliğindeki umma veya kriminalistik hipotezler basit şüpheyi oluşturmayacaktır[95].

2.3.2. Makul Şüphe

Makul şüphe kavramının etimolojik anlamına bakıldığında; makul, akla uygun, mantıklı, belirli, aşırı olmayan, uygun, elverişli anlamlarına gelmektedir[96].

---

[92] Özbek, Doğan ve Bacaksız, s.167; Eryılmaz delillerin takdiri konusunda hatalı değerlendirmeyle ilgili şu şekilde bir örnek vermiştir; *"suç işleme şüphesi altında ifadesi alınan bir şüphelinin ifade alma işlemi sırasında suç ortağı olarak gösterdiği ikinci bir kişi hakkında verdiği bilgi, bilgi verilen kişi bakımından basit şüphe oluştururken, uygulamada hatalı olarak yapıldığının aksine bu durumda kuvvetli şüphe aranan yakalama ve gözaltı tedbirlerinin uygulanması bakımından yeterli olmayacaktır.",* Eryılmaz, s.45.

[93] Centel ve Zafer, s.91.

[94] Eryılmaz, s.45.

[95] Özbek, Organize Makale, s.59.

[96] www.sozluk.gov.tr (Erişim Tarihi: 20/01/2022); Yaşar, makul kelimesinin anlamından ve şüphenin de kanıta dayanması gerektiğinden yola çıkarak makul şüpheyi, delillere dayanan, kabul edilebilir ve aşırılık içermeyen, akla uygun şüphe olarak tanımlamıştır, Yaşar, s.1021.

Makul şüphe kavramı hukuki açıdan, Adli ve Önleme Aramaları Yönetmeliği m. 6'da "*hayatın olağan akışına göre somut olaylar karşısında genellikle duyulan akla ve mantığa uygun şüphe*" olarak tanımlanmıştır. Yönetmelikte yapılan düzenleme ile makul şüphenin somut olgulara dayanması gerektiği ve arama sonunda belirli bir şeyin bulunacağını veya belirli bir kişinin yakalanacağını öngörmeyi gerektiren somut olguların aranması gerektiği açıkça ortaya konulmuştur. Ayrıca arama koruma tedbirindeki şart, şüpheli veya sanığın veya delilin aranacak yerde olduğu konusundaki makul şüphenin bulunması iken, bu şüphe aynı zamanda şüpheli veya sanığın suçu işlediğine dair de makul şüpheyi oluşturur[97]. Yönetmelikte makul şüphe bakımından getirilen bu ölçüler şüphe kavramını subjektif bir yaklaşımdan çıkartarak daha objektif hale getirmiştir. Kişiden kişiye değişen sonuçlara ulaşılamaması bakımından söz konusu düzenleme yerinde olmuştur.

Makul şüphe, yapılacak işlemin zamanına, yerine ve ilgili kişinin veya onunla birlikte olanların davranış tutum ve biçimlerine, kolluk memurunun taşındığından şüphe ettiği eşyanın niteliği gibi nedenler dikkate alınarak belirlenecektir. Makul şüphe, fiilin şüpheli veya sanık tarafından işlendiğinin kabul edilebilir olmasını sağlamalıdır. Bu ise şüphenin, olaylara dayanmasını gerektirmektedir. Olaydan anlaşılması gereken belirli şeyler, gerçeklikler olup, suçla mücadele eden kişilerin, mesleki tecrübeye dayanan tavsiyeleri, tahmin, sanı veya görüşleri bu kapsamda değerlendirilemez[98].

Makul şüphe, suçun işlendiğine ilişkin elde somut delillerin bulunmasını ancak bunlarla tam olarak doğruluğunun ortaya konulamamasını ifade etmektedir[99].

Makul şüphe, ummadan daha yoğun ancak yeterli ve kuvvetli şüpheden düşük şüphedir. Umma sübjektif bir düşünce iken, makul şüphe ise objektif düşünce olup, emarelere ve somut olgulara dayanmak zorundadır. Tecrübe, tavsiye, sanı, tahmin

---

[97] Centel ve Zafer, s.434.

[98] Özbek, s.767; Mesleki bilgi ve deneyimler makul şüphenin oluşumu bakımından yeterli değildir. Ancak hangi araştırmaların yapılması halinde makul şüpheyi oluşturacak iz ve emareler ortaya çıkarılacağı konusunda mesleki deneyimlerden yararlanılması gerekmektedir, Şahin, s.113. Bu bakımdan vergi inceleme elemanlarının önceki birikimleri ve daha önce gerçekleşmiş vergi kaçakçılığı fiillerine ilişkin kayıt ve bilgileri son derece önemlidir. Ancak bu bilgiler ve tecrübeler subjektif kanaat oluşturmada yetinilmeyip soruşturma öncesi bu bilgilerin teyidini gösteren belgeleri soruşturma makamlarına sunmalıdır.

[99] Erdener Yurtcan, 6526 Sayılı Yasayla Ceza Muhakemesi Kanununda Yapılan Değişiklikler, İstanbul, 2014, s.42, akt. Şahin, s.113.

makul şüpheyi karşılamaz[100]. Salt soyut bir ihbar veya şikayet (üçüncü bir kişinin kanaat açıklaması), makul şüpheyi oluşturmayacaktır[101].

Makul şüphe ile basit şüphe arasındaki farka değinmek gerekirse, makul şüphe, basit şüphedeki bir şeyin varlığı konusundaki basit bir tahminden öteye gidilerek, bu tahmini bazı bilgi, belge, gözlem ve tecrübe gibi maddi bazı bulgularla desteklenmesi ve ciddiye alınması gereken, basit şüpheden daha yoğun bir tahmin seviyesinin bulunmasıdır[102]. Soruşturma makamlarının soruşturma başlangıcında bulunan basit bir tahminden oluşan şüphe halini makul şüphe seviyesine çıkarmak için yaptığı araştırma neticesinde elde ettiği bilgi ve belgeler ışığında edindiği şüphenin, soruşturma konusu suçun işlendiği ihtimalinin işlenmediği ihtimaline göre daha fazla olması halinde makul şüphenin varlığından söz edilebilecektir[103].

Makul şüphenin varlığı bakımından soruşturma aşamasında elde edilen somut delillerin söz konusu şüphelinin soruşturmaya konu suçu işlediği yönünde gerçekçi, mantıklı, ortalama bir tahmini veya ihtimali ortaya koyacak kadar kuvvetli olması gerekmekte olup bu tahminin ya da ihtimalin yeterli şüphe, kuvvetli şüphe veya suçun sübutu boyutunda olması gerekmemektedir[104].

CMK m. 116'da yakalanabileceği veya suç delillerinin elde edilebileceği hususunda makul şüphe varsa, şüphelinin veya sanığın üstü, eşyası, konutu, işyeri veya ona ait diğer yerlerin aranabileceği düzenlenmiştir. Adli aramanın amacı şüpheli ya da sanığın yakalanması, delil elde edilmesi veya zor alıma konu eşyanın ele geçirilmesidir[105]. Buna göre aramanın ilk şartı olan makul şüphenin, şüpheli veya sanığın yakalanabileceğine veya suç delillerinin elde edilebileceğine ilişkin olması gerekir. Makul şüphede, ihbar veya şikayeti destekleyen emarelerin olması gerekir. Makul şüphe bulunmadan yapılan arama ve elde edilen deliller hukuka aykırı olacaktır.

Makul şüphe bakımından diğer bir düzenleme ise Polis Vazife ve Salâhiyet Kanunu m. 4/A-2'de yer almaktadır. Buna göre hangi amaçla olursa olsun; yani ister önleme

[100] Özbek, Doğan ve Bacaksız, s.293.
[101] Özen, s.677.
[102] Eryılmaz, s.47.
[103] Yılmaz, s.92.
[104] Eryılmaz, s.48.
[105] Özge Sırma, Güncel Olaylar Çerçevesinde 5271 sayılı Ceza Muhakemesi Kanununda Arama, Terazi Hukuk Dergisi, C.4, S.34, Haziran 2009, s.30.

ister adli nitelikte olsun polisin durdurma yetkisini kullanabilmesi için deneyimine ve içinde bulunulan duruma göre makul bir durdurma sebebinin bulunması gerekir. Süreklilik arz edecek, fiili durum ve keyfilik oluşturacak şekilde durdurma işlemi yapılamaz. Danıştay 10. Dairesi konuyla ilgili bir kararında[106], "*durdurma yetkisinin kullanılabilmesi için "umma" derecesinde makul şüphe bulunmalıdır. Kolluk görevlisi, tecrübesine dayanarak, izlediği davranışlarından, o kişinin suç işleyeceği veya işlediği hususunda kanaat elde eder veya kişinin silahlı olduğu ve halen tehlike yarattığı kanaatine varırsa kişinin durdurulabileceğini*" belirtmiştir. Kolluk görevlisi söz konusu değerlendirmeyi, kendi deneyimi ve içinde bulunulan koşulları göz önünde bulundurarak yapacaktır.

Fiili olgulara dayanan makul şüphe; suç duyurusu, şikayet, ihbar gibi çeşitli şekillerde ortaya çıkabilir. Vergi kaçakçılığı suçunda ihbar yoluna çok defa başvurulması nedeniyle ihbar ve makul şüphe ilişkisine kısaca değinilmiştir.

İhbar durumunda makul şüphenin varlığından bahsedilebilmesi için ya bilgi veren kişinin güvenilir olması ile olayın bütünlüğü içerisinden çıkan sebepler bulunmalı ya da bilgi veren kişinin verdiği bilgileri destekleyen yan deliller mevcut olmalıdır[107]. Diğer bir bakış açısıyla ihbarda bulunan kişi kimliğini açıklamış ve güvenilir bir kişi ise, diğer bazı yan deliller ile makul şüphe var kabul edilebilir. İhbar isimsiz yapılmış olmasına rağmen verdiği bilgiler detaylıysa ya da kolluğun veya vergi inceleme elemanlarının elinde daha önceden var olan bazı somut bilgilerle uyuşuyorsa makul şüphenin var olduğu kabul edilebilir[108].

Anayasa Mahkemesi (AYM) bir kararında makul şüphe kavramını şu şekilde açıklamıştır: "*Bir suçun işlendiği şüphesi vardır denebilmek için normal bir insanda o suçun, aranılan kimse tarafından işlendiği kanısını uyandıracak yeterli maddi olguların varlığı gerekir*"[109].

AİHM (Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi) bakımından makul şüphe kavramı, suçlanan kişinin, üzerine atılı suçu işlemiş olabileceğine dair okuryazar ve orta zekaya sahip objektif bir gözlemciyi ikna etmeye yeterli ve somut olayın

[106] Danıştay 10. D. E.2005/6392, K.2007/948, KT. 13.03.2007, https://legalbank.net (Erişim Tarihi: 10/03/2022).
[107] Kunter, Yenisey ve Nuhoğlu, s.907.
[108] Şahin, s.116.
[109] AYM, E.1986/24, K.1987/8, KT.31/03/1987, Bodur, s.36.

özelliklerine uygun, maddi bulgu veya bilgilerin varlığını ifade eder[110]. AİHM'in anladığı anlamdaki makul şüphe, iç hukukta kullanılan anlamla aynı olmayıp, iç hukukta kullanılan makul şüphe ile kuvvetli suç şüphesi arasında yer almaktadır[111].

AİHM kararları dikkate alındığında, makul şüphe için; kişinin suçu işlediğinin kesin olarak kanıtlayacak nitelikte bir delilin aranmadığı ancak kişinin suçu işlemiş olabileceği konusunda inandırıcı dayanaklar arandığı görülmektedir[112]. AİHM kararlarında makul şüphenin belirlenmesinde kişinin daha önce benzer suçtan hüküm giymiş olup olmadığı[113], ihbar ve şikayette bulunan kişinin güvenilir olup olmadığı ve verdiği bilgilerin ayrıntılı olup olmadığı da dikkate alınmaktadır[114].

2.3.3. Yeterli Şüphe

Yeterli şüphe kavramına mevzuatın çeşitli yerlerinde rastlanılmaktadır. Yeterli şüphe kavramına doğrudan yer verilen düzenleme, CMK m. 170/2'de soruşturma evresi sonunda toplanan delillerin suçun işlendiği hususunda yeterli şüpheyi oluşturması halinde Cumhuriyet savcısının iddianame düzenlemesi gerektiği yer almaktadır. CMK m. 174/1-a'da ise m. 170 hükümlerine aykırı olarak düzenlenen iddianamenin Cumhuriyet başsavcılığına iadesine karar verileceği düzenlenmiştir. Dolayısıyla yeterli şüphenin varlığı iddianame düzenlenmesi için aranmakta ve iddianamenin kabulünde veya iadesinde dikkate alınmaktadır.

Kamu davası açılması için aranan ve maddi soruna ilişkin yenilmesi gereken şüphenin derecesi kanunda yeterli şüphe olarak düzenlenmiş olup buradaki şüphe hukuki sorunun tespiti ve çözümüne ilişkin değil, fiile ilişkin ve maddi sorunun değerlendirilmesiyle ilgilidir[115]. Bu nedenle Cumhuriyet savcısı, toplanan delillere göre yapacağı değerlendirmede maddi sorun bakımından yeterli şüpheye ulaşmışsa iddianame tanzim ederek kamu davası açacaktır.

---

[110] Fox, Campbell ve Hartley / İngiltere, 12244 /86; 12245 / 86; 12383 / 86, 30 Ağustos 1990, par. 32; akt.; Serkan Cengiz- Fahrettin Demirağ- Teoman Ergül- Jeremy McBride/ Durmuş Tezcan, Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi Kararları Işığında Ceza Yargılaması Kurum ve Kavramları, Türkiye Barolar Birliği- Council of Europe, Ankara 2008, s.21.

[111] Mehmet Öncü, AHİM Kararları Işığında Yakalama, Gözaltına Alma, Tutuklama ve Aramada Makul Şüphe, Bahçeşehir Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, C.10, S.125-126, Ocak-Şubat 2015, s.91.

[112] Tezcan vd., s.20-21.

[113] AİHM, Fox, Campbell ve Hartley / İngiltere davasında, şüphelilerin önceleri IRA ile bağlantılı "terörizm" eylemleri nedeniyle mahkûm edilmelerinin, "terör suçları" işledikleri şüphesini kuvvetlendirse dahi, yedi yıl sonra, gözaltına alınmalarını haklı çıkaran bir şüphenin tek dayanağını teşkil edemeyeceğine hükmetmiştir, akt. Tezcan vd., s.21.

[114] Sırma, s.31.

[115] Yılmaz, s.118.

İddianamenin düzenlenip uyuşmazlığa konu olayı kovuşturma evresine taşımak için basit şüphenin yeterli şüpheye dönüşmesi gerekmektedir[116]. CMK m. 170 gereğince Cumhuriyet savcısının, şüphelinin mahkum olma ihtimalinin, beraat etme ihtimaline göre kuvvetli olduğunu ortaya koyan delilleri ve bu deliller ile işlenildiği iddia olunan suçu oluşturan eylemlerin ilişkilendirilmesini iddianamede göstermesi gerekir[117]. Kanun maddesinde iddianamede suçla ilgili olayların mevcut delillerle ilişkilendirilerek açıklanmasını istemesi basit şüphenin yeterli şüpheye dönüştüğünün ortaya konulması zorunluluğunu da ifade etmektedir[118].

Şüphe kavramı, delil kavramı ile sıkı bir ilişki içerisindedir[119]. Ayrıca şüphe ancak suçun işlendiği konusunda duyulabilir. Kamu davasının açılması soruşturma evresinde toplanan delillerin, kamu davası açılması için yeterli, diğer bir ifadeyle suçun işlendiği konusunda yeterli şüphe uyandıracak bir yoğunlukta olması gerekir. Şüpheyi ortaya koyan delil olduğundan, yeterli şüpheyi de yeterli delil ortaya koyacaktır[120].

Yeterli şüphenin belirlenmesinde, toplanan delillere göre yapılacak yargılamada sanığın mahkûm olma ihtimalinin, beraat etme ihtimalinden daha kuvvetli olması aranır[121]. Diğer bir ifadeyle eldeki delillerle bir mahkûmiyet kararı çıkmasının muhtemel olmasıdır[122]. Yeterli şüpheyi belli ölçüde yoğunlaşmış şüphe olarak ifade eden görüşe göre de şüphelinin söz konusu suçu işlemiş olma olasılığının işlememiş olma olasılığından daha fazla ve güçlü olmasıdır[123]. Bu kapsamda yeterli şüphe, Cumhuriyet savcısının kamu davası açmak için yeterli iz, belirti, emare veya delile

[116] Özbek, Doğan ve Bacaksız, s.456.
[117] Altunkaş, s.80.
[118] Gökcan, s.197.
[119] Şüphe ile delil ilişkisi CMK m.170'in gerekçesinde şu şekilde ortaya konulmuştur; "Soruşturma evresinin sona ermesi kararından sonra Cumhuriyet savcısının bir iddianame ile kamu davası açmasını kabul etmiştir; toplanan delil, iz, eser ve emareler kamu davası açılmasını gerektirecek nitelik ve yeterlilikte ise yani söz konusu esaslar şüpheyi "yeterli güçte şüphe" saydıracak düzeyde ise kamu davası açılacaktır".
[120] Centel ve Zafer, s.524.
[121] Öztürk, Kazancı ve Güleç, s.33; Centel ve Zafer, s.94.
[122] Burcu Erten, CMK'da İddianamenin İadesi, Ankara Barosu Hukuk Gündemi, Ağustos 2005, S.2, s.68, http://www.ankarabarosu.org.tr/siteler/ankarabarosu/hgdmakale/2005-2/13.pdf (Erişim Tarihi:04/05/2022)
[123] Şahin İlyas, s.117; Yeterli şüpheden anlaşılması gerekenin ülkelere göre farklılık arz ettiği, Alman ekolünde toplanan delillerin şüphelinin mahkumiyetine yeteceği %90 ihtimalle beliriyorsa bu düzeyde bir şüphenin yeterli şüphe olarak kabul edilirken, İngiliz ekolünde bu oranın %50, Japonya'da ise %99 olarak ifade edildiği belirtilmektedir, Biçen.

ulaşmasını ifade eder[124]. Yeterli şüpheyi elde edilen bilgi ve delillerin şüphelinin suçun faili olduğu konusunda akla ve mantığa uygun, objektif olarak şüpheyi ortaya koyması olarak ifade eden görüşe göre; yeterli şüphenin oluşabilmesi şüphe duyulabilmesini haklı gösterecek delil, emare ve olguların bulunmasına bağlı tutulmuştur[125].

Şüpheyi ortaya koyan delil olup yeterli şüphe yeterli delilin varlığına bağlıdır[126]. Ayrıca belirtilmelidir ki delil toplama soruşturma evresine, delil değerlendirme ise kovuşturma evresine ait faaliyettir. Kamu davasının tek celsede bitirilmesi ve etkin bir soruşturma evresi için bu hususa dikkat edilmesi gerekir[127]. Ancak bu durum kovuşturma aşamasında delil toplanamayacağı şeklinde de anlaşılmamalıdır. Hâkim veya mahkeme maddi gerçeğin tespiti için gerektiğinde re' sen de delil toplayabilir[128].

Cumhuriyet savcısı toplanan delillerden yeterli şüpheye ulaşılıp ulaşılmadığını değerlendirirken, hâkim gibi mahkûmiyet için gerekli olan tüm unsurları dikkate almalı[129] ve bir bulgunun akla, mantığa ve hukuka uygun olup olmadığını diğer bir deyişle delil niteliğinin olup olmadığını değerlendirerek sonuç çıkarmak zorundadır. Bu sonuç ise kamu davasının açılması, kamu davasının ertelenmesi ya da kamu davasının açılmaması şeklinde olur[130].

Sonuç olarak kamu davası açılabilmesi için delillere dayanan yeterli şüphenin varlığı gerekmektedir. Yeterli şüphenin varlığı ancak yeterli delil ile ortaya konabilir. Kamu davası açma tekelini elinde bulunduran Cumhuriyet savcısı yeterli şüphenin somut olayda bulunup bulunmadığını değerlendirirken hukukun genel ve evrensel ilkelerine, geçerli olan mevzuata, olayın oluş şekline ve mevcut delil durumuna dikkat etmelidir[131].

---

[124] Centel ve Zafer, s.94.
[125] Gökcan, s.197.
[126] Centel ve Zafer, s.424.
[127] Birsen Elmas, Yargıtay Kararları Işığında İddianamenin İadesi, TAAD, Y.7, S.28, Ekim 2016, s.222.
[128] Berrin Akbulut, Delil Değerlendirme Yasakları, Fasikül Hukuk Dergisi, C.2, S.13, Aralık 2010, s.7.
[129] Erten, s.68, Balcı, s.14; Hukuka uygunluk nedenlerinden biri olan meşru savunma şartlarının olayda mevcut olması halinde yeterli şüpheyi oluşturacak delil elde edilemediğinden kovuşturmaya yer olmadığı kararı verilmesi gerektiği yönünde bkz. Z. Özen İnci Uslu, Cumhuriyet Savcısı Meşru Savunma Koşullarının Mevcut Olduğu Gerekçesiyle Kovuşturmaya Yer Olmadığına Dair Karar Verebilir mi?, Terazi Hukuk Dergisi, C.7, S.74, Ekim 2012, s.23; Akbulut, s.8.
[130] Toroslu ve Feyzioğlu, s.274.
[131] Gültekin, s.131.

2.3.4. Kuvvetli Şüphe

Kuvvetli şüphe; basit, makul ve yeterli şüpheye göre daha yoğun bir şüphe derecesi olup, suçun işlendiği konusunda kuvvetli kanaat oluşturacak delil veya olguların bulunmasını ifade eder. CMK'de "kuvvetli şüphe" kavramı, koruma tedbirlerine karar vermek için aranan ön şartlar arasında düzenlenmiş ancak tanımı yapılmamıştır[132]. Kuvvetli şüphe, eldeki delillerin değerlendirilmesiyle yapılan yargılamada, şüpheli veya sanığın suçun faili veya şeriki olduğunun kuvvetle muhtemel olması demektir[133]. Günlük hayat tecrübelerine ve elde edilen delillere göre şüphelinin suçu işlediğinin kesin gibi olmasıdır[134]. Diğer bir deyişle, toplanan deliller, şüpheli veya sanığın mahkûm olma ihtimalini yüzde yüze yakın olarak ya da kuvvetle muhtemel olarak[135] değerlendirilebilmesine olanak sağlıyorsa kuvvetli şüphe vardır[136].

Kuvvetli şüphe, yeterli ve makul şüpheden daha yoğun bir şüphe durumunu ifade etmektedir. Bu bakımdan kuvvetli şüphe, yeterli ve makul şüpheyi de içerdiğinden kuvvetli şüphe bulunan hallerde gerek iddianame düzenlenmesi için aranan yeterli şüphenin gerekse de arama için aranan makul şüphenin aşıldığı var sayılmalıdır. Bu bakımdan iddianame düzenlemek için aranan yeterli şüphenin kuvvetli şüphenin içerisinde yer aldığı dikkate alındığında uygulamadaki önce tutuklama sonra iddianame düzenlemek için yeterli şüpheyi ortaya koyacak delillere ulaşılmaya çalışılması durumu CMK'nin lafsına ve özüne aykırı bir durum oluşturmaktadır[137].

Tutuklama koruma tedbiri için CMK m.100/1'de "kuvvetli suç şüphesi"ni gösteren somut delillerin varlığı aranırken, AY m.19/3[138]'te ise "kuvvetli belirti" nin varlığı aranmaktadır. Bir görüşe göre burada kullanılan kuvvetli belirti kavramı delil değil, delile yaklaşan bir kavramdır. Delilde bulunan küllilik ve kesinliğe yakınlık özelliği belirtide bulunmamaktadır. Bizim de katıldığımız diğer bir görüşe göre ise kuvvetli

---

[132] Zekiye Özen İnci, Bir Koruma Tedbiri Olarak Türk Ceza Muhakemesi Hukukunda Tutuklama, 3. Baskı, Seçkin Yayıncılık, 2017, s.78.
[133] Centel ve Zafer, s.94; Öztürk, Erdem ve Tezcan, s.465.
[134] Soyaslan s.277.
[135] Öztürk vd., s.540.
[136] Özbek, s.474.
[137] İnci, s.88.
[138] AY m.19/3; *"Suçluluğu hakkında kuvvetli belirti bulunan kişiler, ancak kaçmalarını, delillerin yok edilmesini veya değiştirilmesini önlemek maksadıyla veya bunlar gibi tutuklamayı zorunlu kılan ve kanunda gösterilen diğer hallerde hâkim kararıyla tutuklanabilir. Hâkim kararı olmadan yakalama, ancak suçüstü halinde veya gecikmesinde sakınca bulunan hallerde yapılabilir; bunun şartlarını kanun gösterir."*

belirti ile anlatılmak istenen bir delil türü olarak belirti değil, her türlü delille tespiti mümkün, sanığın suçu işlediğine dair şüphedir[139].

Kuvvetli şüphe; akla yatkın, mantıklı, delillere dayalı ve aynı şekilde kararda açıklanıp gerekçelendirilebilir olmalıdır. AİHM'e göre kişi özgürlüğünün kısıtlanmasında, kuvvetli şüphenin kararda gerekçelendirilmemesi halinde karar hukuka aykırı olacaktır[140].

Kuvvetli şüphenin varlığı somut olgu, emare, bilgi ve belgenin bulunmasına bağlıdır[141]. Ceza yargılamasında elde edilen delillerin somut vakıalara dayalı olması ve bu delillerden şüpheli veya sanığın suç işlediğine dair fikir edinilmesi durumunda kuvvetli şüphenin varlığından söz edilebilir. Somut olgulara ve delillere dayanmayan şüphe durumunda kuvvetli şüphenin şart kılındığı koruma tedbirlerine başvurulamayacaktır. Ayrıca söz konusu delillerin yargılama sonucunda şüpheli veya sanığın mahkûm olma olasılığının yüksek olduğunu göstermesi gerekir ancak "suça dair kesin delillerin bulunması gerekli değildir"[142].

Kuvvetli şüphe kesin kanaate yakın bir değerlendirme ifade etmektedir. Kuvvetli şüphe standardına göre koruma tedbirlerine ilişkin talepte bulunulurken veya karar verilirken meslek tecrübesine ve bilgisine göre yapılan araştırmalar sonucunda şüpheli ya da sanığın suçu işlediğine dair %70- %80'e varan bir kanaati oluşturacak bilgi ve belgelere ulaşması ve bu delillerle kendi kendini ikna etmesi gerekmektedir[143]. Kuvvetli şüpheyi, eldeki delillere göre yapılacak yargılamada şüpheli veya sanığın mahkûm olmasının kuvvetle muhtemel olması şeklinde tanımlayan görüşe göre kuvvetli şüphe suça ilişkin bir kesinlik arz etmese de günlük hayat deneyimlerine ve eldeki delillere göre olayın gerçekleştiğinin kesin gibi olduğuna dair kanaatin varlığıdır. Bu kanaatin somut olgu ve olaylara dayanması olayın gerçekleştiği hususunda büyük bir ihtimalin varlığını ifade etmektedir[144].

AYM bir kararında CMK m. 100/3'te belirtilen tutuklama nedeninin var sayılacağı suçlarda da tutuklama tedbirinin uygulanabilmesi için somut delillere dayanan

[139] Faruk Erem, Ceza Usul Hukuku, 1978, s.443.
[140] Ünver ve Hakeri, s.400.
[141] Gültekin, s.132.
[142] AİHM, Ferrari- Bravo/ İtalya, 9627/81, 14.03.1984, DR 37, 15 akt., Ünver ve Hakeri, s.771.
[143] Eryılmaz, s.53.
[144] Özen, s.86.

kuvvetli suç şüphesi aranmasında, kuvvetli suç şüphesini somutlaştırarak keyfi tutuklama yapılmasının önlenmesinin amaçlandığını belirtmiştir[145].

Kişi hürriyeti ve güvenliğinin sağlanması bakımından kuvvetli şüphenin varlığı maddi delillerle ortaya konulmalı[146], soyut şüpheye veya tahmine, varsayıma dayalı şüphe ile koruma tedbiri kararı verilmemelidir[147].

2.9.5. İspat İçin Yenilmesi Gereken Şüphe

Ceza yargılamasında basit şüphe üzerine başlatılan ceza soruşturmasında elde edilen delillerle basit şüphe yeterli şüpheye dönüşürse, iddianame düzenlenecek, bu iddianamenin kabul edilmesi veya kabul edilmiş sayılması durumunda kovuşturma evresi başlayacaktır. Kovuşturma evresinde sanığın suçu işlediği hususundaki şüphe yenilir ve hukuka uygun elde edilen delillerle sanığın suçu işlediği ispatlanırsa, mahkeme mahkûmiyet hükmü kuracaktır. Ancak şüphe yenilemezse şüpheden sanık yararlanır ilkesi gereğince sanık hakkında beraat kararı verilecektir[148].

Ceza yargılamasının her evresinde olduğu gibi kovuşturma evresinde ispata giden süreçte de şüphe son derece önemlidir. Kovuşturma evresinde olaya ilişkin şüphe delillerle test edilip yoğunluğu azaltılmakta, şüphe yoğunluğu azalarak belirli bir seviyeye geldiğinde vicdani kanaate ulaşılarak hüküm kurulmaktadır. Bu süreçte karar mercii hukuka uygun delilleri akıl ve mantık kuralları çerçevesinde değerlendirerek vicdani kanaate ulaşmaya ve neticede karar vermeye çalışmaktadır. İspat için yenilmesi gereken şüphe de bu süreçte karşımıza çıkmaktadır. İspat için yenilmesi gereken şüphe karar mercinin sanık hakkında "suçlu" dur demesinin önüne geçecek şüphe olarak tanımlanmıştır [149].

Ceza yargılaması sürecinde şüphenin hukuka uygun delillerle yenilmesi ve suçun ispatı gerekmektedir. Delillerin değerlendirilmesinde vicdani delil sistemi geçerli olduğundan, delil değerlendirilmesi belirli bir ispat kurallarına bağlı değildir. Vicdani delil sistemi, salt yalın vicdani kanıya dayalı bir inanç olmayıp somut delil ve emareye dayalı hukuksal gerekçesi ortaya koyularak gerekçelendirilmiş bir sübut

[145] AYM, E.2021/96, K.2022/8, KT: 26/01/2022.
[146] Güçlü Sevimli, Kuvvetli Suç Şüphesi Gölgesindeki Tutuklama, İstanbul Barosu Dergisi, C.83, S.1, Ocak 2009, s.192.
[147] Gültekin, s.133 vd.
[148] Altunkaş, s.87.
[149] Yayla, s.129.

kanaatidir[150]. Hâkim tarafından kurulan hükmün; mantık, tecrübe kurallarına ve bilim verilerine uygun olması ve hukuka uygun delillere dayanması gerekmektedir[151].

Yargılama ve cezalandırma yetkisini kullanan devlet öncelikle kişinin suçluluğunu ispatlamakla yükümlüdür. İspat edemediği olaya dair ceza vermesi mümkün değildir. Devlet, suçu ispatlayamadığı sürece kişiyi suçsuz kabul etmek zorundadır. İspat edebildiği sürece ceza verilmesi, yargılama hakkı ve hukuk devleti ilkesinin bir sonucudur. Bu durum ise ispat için yenilmesi gereken şüphe kavramının, suçsuzluk karinesi ve şüpheden sanık yararlanır ilkesi arasındaki bağlantıyı göstermektedir. Bu ilkeler gereğince bir kişinin suçlu olarak nitelendirilmesi kesin hükümle mahkûm edilmesine, kesin olarak mahkûm edilme ise maddi soruna ilişkin her türlü şüphenin yenilmesine bağlıdır. İspat için yenilmesi gereken şüphe aşıldığında vicdani kanaat de oluşmuş olacaktır. Şüphe yenilemediği sürece şüpheden sanık yararlanır ilkesi gereğince de sanık lehine yorum yapılması gerekmektedir[152].

Özetle, Türk ceza yargılama sisteminde ispat için şüphenin yenilmesinin gerekliliği hukuk devleti ilkesinden, adil yargılanma hakkından, suçsuzluk karinesinden ve vicdani delil sisteminden kaynaklanmaktadır[153]. Türk ceza yargılama sistemi, tahkike dayalı işbirliği sistemi özelliği gösterdiğinden ispat için yenilmesi gereken şüphe tahkik sistemindeki gibi akla ve mantığa uygun gerekçelere dayanan şüphedir[154].

2.10. Temel İlkeler Işığında Şüphe

Şüphe kavramı ile şüphe dereceleri CMK'de tanımlanmamıştır[155]. Şüphe kavramı hakkındaki görüşlerin temeli ceza hukukunun temel ilkelerine dayanmaktadır. Bu ilkeler hukuk kurallarına uyularak şüphenin yenilmesini, yargılamadaki amacın maddi gerçeğe ulaşmak olduğunu, şüphenin yenilmesi sürecinde re' sen delil araştırılabileceğini, şüphenin değerlendirilmesinde hukuka uygun elde edilmiş her türlü delili kullanabileceğini, şüphenin varlığından sanığın yararlanacağını, şüphenin

[150] Yener Ünver, Ceza Muhakemesinde İspat, CMK ve Uygulamamız, Ceza Hukuku Dergisi, C.1, S.2, Aralık 2006, s.105-106.
[151] Mehmet Yayla, "Ceza Yargılamasında İspat İçin Yenilmesi Gereken Şüphe: Türkiye ve Amerika Birleşik Devletleri Sistemlerinin İncelenmesi", Ankara Barosu Dergisi, 2013/3, s.302-304.
[152] Yayla, s.133.
[153] Yayla, s.134.
[154] Yayla (İspat İçin Yenilmesi Gereken Şüphe), s.304.
[155] Makul şüphenin tanımına ise Adli ve Önleme Aramaları Yönetmeliği m. 6'da yer verilmiştir.

yenilerek suçluluğu kanıtlanmadığı takdirde sanığın suçsuz sayılacağını ifade etmektedir.

2.10.1. Hukuk Devleti İlkesi

1982 Anayasası m. 2'de, Türkiye'nin bir hukuk devleti olduğu belirtilmiştir. Hukuk devleti, insan haklarının kullanılabilir olduğu, adaletin sağlandığı ve hukuki güvenliğin gerçekleştiği devlettir[156]. Hukuk devleti ilkesi ise devletin bütün eylem ve işlemlerinin hukuka uygun olmasını ifade etmektedir.

AYM bir kararında hukuk devletini,

> *Eylem ve işlemleri hukuka uygun, insan haklarına saygılı, bu hak ve özgürlükleri koruyup güçlendiren, her alanda adil bir hukuk düzeni kurup bunu geliştirerek sürdüren, hukuki güvenliği sağlayan, Anayasa'ya aykırı durum ve tutumlardan kaçınan, hukuk kurallarıyla kendini bağlı sayan ve yargı denetimine açık olan devlettir, şeklinde tanımlanmıştır*[157].

Hukuk devleti ilkesi gereğince temel hakları sınırlayan kanunların şeklen var olması yeterli olmayıp, bu kanunların keyfiliğe yer verilmeyecek şekilde belirli, ulaşılabilir ve öngörülebilir olması gerekir. Ayrıca hukuk devletinin temel unsurlarından olan hukuki belirlilik ilkesi gereğince ve hukuki güvenliğin sağlanması amacıyla hukuki düzenlemelerin hem kişiler hem de idare bakımından herhangi bir duraksamaya ve şüpheye yer vermeyecek şekilde açık, net, anlaşılır, uygulanabilir ve nesnel olması gerekir[158].

Nelerin hukuka aykırı sayılacağı AYM'nin bir kararında,

> *Hukuka aykırılık en başta milli hukuk sistemimiz içinde yürürlükteki tüm hukuk kurallarına aykırılık anlamına gelir. Bu çerçeve içinde, anayasaya, usulüne uygun olarak kabul edilmiş uluslararası sözleşmelere, kanunlara, kanun hükmünde kararnamelere, tüzüklere, yönetmeliklere, içtihadı birleştirme kararlarına ve teamül hukukuna aykırı uygulamaların tümü hukuka aykırılık kavramı içinde yer alır. Bunun dışında, hukuk sistemimiz, hukukun genel ilkeleri adı verilen ve uygar dünyanın tüm medeni ülkelerinde uygulanan kuralları da hukuk kuralı olarak kabul etmektedir*[159]

şeklinde belirtilmiştir.

---

[156] Öztürk vd. (Ceza Muhakemesi Hukuku), s.113.

[157] AYM, E. 2022/18, K.2022/16, KT. 24/02/2022, benzer yönde bkz., AYM, B. No: 2018/9115, KT. 27/03/2019; AYM, B.No: 2017/35546, KT. 30/06/2020; AYM, B. No:2014/19152, KT. 18/10/2017, www.anayasa.gov.tr, (Erişim Tarihi: 20/04/2022).

[158] AYM, E.2021/96, K.2022/8, KT. 26/01/2022, www.anayasa.gov.tr, (Erişim Tarihi: 20/04/2022)

[159] YCGK, E. 2009/7-160, K.2009/264, KT.17/11/2009, www.legalbank.net, (Erişim Tarihi: 26/01/2022)

Ceza yargılama hukuku bakımından; kanunen saptanmış, bağımsız hakimler önünde yargılamanın kurallara göre yapılması, yargılama sırasında failin usule ilişkin haklara sahip bir yargılama süjesi olarak görülmesi, hukuksal olarak dinlenilme, özgür iradeyi sakatlayan davranışlarda bulunmama, ölçülülük ilkesi, sanığın suçsuzluğunu ispat etme mecburiyetinde bulunmaması ve mahkûmiyet için her türlü şüphenin yenilmesi zorunluluğu hukuk devleti ilkesinin gerekleridir[160]. Bu gereklilikler hukuk devleti ilkesiyle şüphe kavramı arasındaki ilişkiyi de ortaya koymaktadır.

2.10.2. Maddi Gerçeğin Araştırılması İlkesi

Maddi gerçeğin araştırılması ilkesi, CMK m. 160/2'de "*Cumhuriyet savcısı, maddî gerçeğin araştırılması ve adil bir yargılamanın yapılabilmesi için, emrindeki adlî kolluk görevlileri marifetiyle, şüphelinin lehine ve aleyhine olan delilleri toplayarak muhafaza altına almakla ve şüphelinin haklarını korumakla yükümlüdür*" şeklinde düzenlenmiştir.

CMK m. 207'deki "*Delilin ortaya konulması istemi, bunun veya ispat edilmek istenen olayın geç bildirilmiş olması nedeniyle reddedilemez*" ile m. 225/2'deki "*Mahkeme, fiilin nitelendirilmesinde iddia ve savunmalarla bağlı değildir*" düzenlemeleri hâkimin maddi gerçeği araştırma yükümlüğünü açıklamaktadır[161].

Ceza yargılamasında, şekli gerçeklik değil maddi gerçekliğe ulaşılmaya çalışılır. Bu nedenle de hâkim, ileri sürülen delillerle bağlı değildir. Bu ilkenin sınırını delil yasakları oluşturmaktadır. Çünkü maddi gerçeğin araştırılması ilkesi, ne pahasına olursa olsun maddi gerçeğin ortaya çıkartılması anlamına gelmemektedir[162]. Maddi gerçeğin araştırılması ilkesi, hukukun evrensel ilkeleri ve mevzuatlarda belirtilen hak, yetki ve yükümlülüklere uyarak maddi gerçeğe ulaşılması anlamına gelir[163].

Maddi gerçeğin araştırılmasının sebebi, suçsuz olan şüpheli veya sanığın aklanmasına, suçlu olan şüpheli veya sanığın ise cezalandırılmasına karar vermeye yönelik bir vicdani kanaate ulaşmaya çalışılmasıdır[164].

Maddi gerçek; suç teşkil ettiği yönünde şüphe bulunan fiille ilgili olayın tamamını veya bir kısmını yansıtan, delillerden ve mantık kurallarından yola çıkılarak ulaşılan,

[160] Ünver ve Hakeri, s.25-26.
[161] Özbek, Doğan ve Bacaksız, s.67.
[162] Özbek, Doğan ve Bacaksız, s.67; Öztürk vd. (Ceza Muhakemesi Hukuku), s.145.
[163] Özen, s.162.
[164] Gökcen vd., s.121.

varsayımlara dayanmayan ve şüpheden arındırılmış bir kabuldür. Diğer bir tanımla maddi gerçek; bugüne dayanılarak dünün öğrenilmesi, dün hakkındaki şüphenin deliller sayesinde yenilerek yerini vicdani kanaatin almasıdır[165].

Maddi gerçeğin araştırılması ilkesiyle şüphe kavramı arasındaki ilişki tüm yargılama boyunca suç teşkil eden fiile ilişkin şüphenin yenilerek maddi gerçeğe ulaşılması ve vicdani kanaatin oluşması noktasında görülmektedir. Sanığın yokluğunda yargılama yapılamaması, sanığın susma hakkını kullanmasının sanığın aleyhine sonuç doğurmaması, iddia ve savunma ile karar mercinin bağlı olmaması, soruşturma ve kovuşturma makamlarının re' sen delil araştırma görev ve yetkisine sahip olması da maddi gerçeğin araştırılması ilkesinin sonucu niteliğinde olup bu yönüyle de şüphe kavramı ile yakın bir ilişki içerisindedir[166].

Maddi gerçek ile şüphe arasında ters bir orantı bulunmaktadır. Şüphe arttıkça maddi gerçekten uzaklaşılmakta, şüphe azaldıkça ve yenilmeye başladıkça maddi gerçeğe yaklaşılmaktadır. Yargılamaya konu fiil bakımından şüphenin yenildiğine dair delillere dayanan bir vicdani kanaate ulaşılmışsa maddi gerçeğe ulaşılmıştır. Delillere dayanarak fiile ilişkin şüphe yenilememişse maddi gerçeğe ulaşılamamış olacak ve mahkûmiyet kararı verilemeyecektir [167].

Özetle ceza yargılamasının amaçladığı maddi gerçeğe ulaşılabilmesi için hukuka uygun delillere dayanan, maddi soruna ilişkin şüphenin akla ve mantığa uygun delillerle yenildiği vicdani kanaatle hüküm kurulmalıdır[168].

2.10.3. Re'sen Araştırma İlkesi

Cumhuriyet savcısının maddi gerçeği araştırma görevi, CMK m. 160/2'de; "*Cumhuriyet savcısı, maddî gerçeğin araştırılması ve adil bir yargılamanın yapılabilmesi için, emrindeki adlî kolluk görevlileri marifetiyle, şüphelinin lehine ve aleyhine olan delilleri toplayarak muhafaza altına almakla ve şüphelinin haklarını korumakla yükümlüdür*" şeklinde düzenlenmiştir.

Suç işlendiğine ilişkin emare veya delil varsa, bunun üzerine soruşturma ve kovuşturma makamları re' sen harekete geçerek olayı araştırmalıdır. CMK m. 158'de

[165] Eryılmaz, s.75-77.
[166] Eryılmaz, s.87.
[167] Yayla, s.60.
[168] Yayla, s.163.

ihbar yapılabilecek makamlar arasında kolluk da sayılmıştır. Ancak kolluğa ihbar yapılsa dahi CMK m. 164 gereğince, re' sen harekete geçme yetkisi tanınmamıştır[169].

Hâkim veya mahkemenin maddi gerçeği re' sen araştırma görevi 5271 sayılı yasada açıkça düzenlenmese de re' sen araştırma ilkesi hem soruşturma hem de kovuşturma aşamasında geçerlidir. Soruşturma aşamasında Cumhuriyet savcısı uyuşmazlığın çözümüne etki edecek bir delili toplamamış ya da bu delile ulaşamamış ise kovuşturma aşamasında hâkim veya mahkeme re' sen delile ulaşabilecektir[170]. Hâkim veya Cumhuriyet savcısının yargılamaya konu olayın nasıl meydana geldiğine dair yaptığı tüm araştırmalara rağmen olayın belirsiz kalması halinde yenilemeyen şüpheden sanık yararlanacaktır. Bu nedenle re' sen araştırma ilkesi, maddi gerçeğin araştırılması ilkesi ve şüpheden sanık yararlanır ilkesi ile bağlantılı olarak şüphe kavramıyla sıkı bir ilişki içerisindedir.

2.10.4. Delillerin Serbestliği İlkesi

Delillerin serbestliği ilkesi, CMK m. 217/2'de *"Yüklenen suç, hukuka uygun bir şekilde elde edilmiş her türlü delille ispat edilebilir*" şeklinde düzenlenmiştir.

Delillerin serbestliği ilkesi, ceza yargılamasında uyuşmazlık konusu ile ilişkili her şeyin delil olabileceğini ifade eder. Bu ilke aynı zamanda her delilin soyut anlamda aynı önem derecesine sahip olduğunu ancak her somut olayda önem derecelerinin farklı olabileceğini belirtmektedir[171]. Diğer bir deyişle karar mercii ispat gücü bakımından aralarında bir derecelendirme olmayan delilleri serbestçe değerlendirmek suretiyle vicdani kanaate ulaşmaktadır[172].

Delil serbestliği ilkesinin diğer bir anlamı ise, delillerin hem soruşturma hem de kovuşturma aşamasında toplanabileceğidir[173]. Ceza yargılama hukukumuzda vicdani delil sistemi geçerli olduğundan her şey delil olabileceği gibi eldeki delillerin hiçbiri de karar merciini kesin olarak bağlamamaktadır[174].

Delil serbestisi ilkesi bakımından yargılamaya konu fiil hakkındaki şüphenin hukuka uygun şekilde elde edilmiş her türlü delille yenilebileceği ve bu süreçte kullanılan

[169] Ünver ve Hakeri, s.127.
[170] Özen, s.171; Centel ve Zafer, s.732-733.
[171] Özen, s.191.
[172] Centel ve Zafer, s.237.
[173] Yenidünya ve İçer, s.562.
[174] Eryılmaz, s.102.

deliller arasında ispat gücü bakımından bir derecelendirmenin olmaması, mantık kuralları çerçevesinde delillerin serbestçe değerlendirebileceği ilkesinin şüphe kavramı ile bağlantısını ortaya koymaktadır.

2.10.5. Suçsuzluk Karinesi

Suçsuzluk karinesi, bir suçtan dolayı kovuşturulan kişinin, suçluluğu mahkeme kararıyla sabit olmaması halinde suçlu sayılamayacağını ifade etmektedir[175]. Diğer bir deyişle suçsuzluk karinesi gereğince bir kimsenin suçlu olarak nitelendirilmesi ve bu kimse hakkında ceza hukuku kapsamındaki yaptırımların uygulanması mahkûmiyet hükmünün kesinleşmesine bağlıdır. Mahkûmiyet kararı verilebilmesi için akla ve mantığa uygun gerekçelere dayanan her türlü şüphenin yenilmesi gerekmektedir. [176].

Suçsuzluk karinesi, AY. m. 38/4'te "*Suçluluğu hükmen sabit oluncaya kadar, kimse suçlu sayılamaz*" [177]: AİHS m. 6/1-son cümlede, "*Bir suç ile itham edilen herkes, suçluluğu yasal olarak sabit oluncaya kadar suçsuz sayılır*": Mecelle m. 2'de "*Beraat-i zimmet asıldır*" şeklinde düzenlenmiştir. CMK'de suçsuzluk karinesi açık bir şekilde düzenlenmemiştir. Bununla birlikte CMK m. 223/5, m. 223/1-e, m. 217'deki düzenlemeler[178] suçsuzluk karinesinin yansımalarıdır[179].

Ceza yargılaması şüphe temeli üzerine kuruludur. Suç işlendiği şüphesi savcıyı veya kolluğu araştırmaya yöneltir. Yapılan araştırmalar sonucunda şüphe yeterli ise kamu davası açılacaktır. Yargılama sonunda şüphe yenilmiş ise mahkûmiyet kararı verilecek ancak fiile ilişkin herhangi bir şüphe varsa, yani hâkimin olayın ispatı bakımından tam bir vicdani kanaate ulaşamadığı hallerde yüklenen suçun sanık tarafından işlendiğinin sabit olmaması nedeniyle CMK'nin 223/2-e maddesi gereğince beraat kararı verilecektir[180].

---

[175] Sulhi Dönmezer, "Suçsuzluk Karinesi Üzerine Düşünceler", Prof. Dr. Nurullah Kunter'e Armağan, İstanbul 1988, s.67.

[176] Metin Feyzioğlu, Suçsuzluk Karinesi: Kavram Hakkında Genel Bilgiler ve Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi, https://jurix.com.tr/article/13981 , s.139.

[177] "Kimse suçlu sayılamaz" ifadesinin, "suçlu sayılamaz çünkü suçludur" gibi tersi yorumlara açık olduğu, olması gerekenin, "Suçluluğu hükmen sabit oluncaya kadar, herkes suçsuzdur" şeklinde bir düzenleme olacağı görüşü için bkz. Özen, s.153.

[178] CMK m. 223/5: *"Yüklenen suçu işlediğinin sabit olması halinde, sanık hakkında mahkûmiyet kararı verilir".*

[179] Özbek, Doğan ve Bacaksız, s.57.

[180] Feyzioğlu (Suçsuzluk Karinesi), s.139.

Yargılama sonucunda şüphenin yenilerek vicdani kanaatin oluştuğundan bahsedilebilmesi için mahkemede "bu böyledir başka türlü olmaz" kanaatinin oluşması gerekmektedir[181].

Şüphe üzerine başlayan ceza yargılaması süreci en son şüphenin delillerle giderilmesine kadar devam etmektedir. Ancak, kesin hüküm ortaya çıkıncaya kadar şüphe kavramı her zaman suçsuzluk karinesi ile ilişkisini sürdürmektedir. Ceza yargılaması bu ilke üzerine kurulduğundan, aynı zamanda şüpheyi yenip kişinin suçsuz olduğunun da ortaya konulması amaçlanmaktadır[182].

Suçsuzluk karinesi gereğince bir kimsenin suçlu olarak nitelendirilmesi ve hakkında ceza hukuku yaptırımlarının uygulanması, karar mercii tarafından verilen mahkûmiyet kararının kesinleşmiş olmasına bağlıdır. Bir kimsenin suç teşkil eden bir eylemden mahkûm olması ise suçun işlendiğinin her türlü şüpheden uzak bir şekilde ispat edilmesine bağlıdır. Bu nedenle suçsuzluk karinesinin ceza yargılamasındaki konumu ispat ile yakından ilişkilidir. Bir suç işlendiği iddiasını şüpheye yer bırakmayacak şekilde ispat etmek yargılama organlarının görevi olup, sanık suçsuzluğunu ispat etmekle yükümlü değildir. Bu durumda ceza yargılamasında ispat için sübut (sabit oluş) arandığına göre, bunun haricinde mahkûmiyet kararı verilemeyecek, şüpheden sanık yararlanır ilkesi devreye girerek yargılama beraatle sonuçlanacaktır. Bu bakımdan şüpheden sanık yararlanır ilkesi suçsuzluk karinesinin doğal bir sonucudur[183].

Ceza yargılaması bir kişinin suç teşkil eden bir fiili işleyip işlemediği konusundaki basit şüphe ile başlamaktadır. Şüphenin belli bir kişi hakkında soruşturma başlatılmasına yetecek oranda kuvvetlenmesi ile fiili bakımından şüphe bulunan kişi şüpheli durumuna gelmektedir. Şüpheli statüsü başladığı an ise soruşturma evresinin başladığı andır. Şüpheli hakkında yargılama makamlarının somut şüphelere ve delillere dayanarak araştırmalarda bulunması, şüpheliyi geniş anlamda sanık statüsüne sokar ve bu kişi suçsuzluk karinesinden faydalanır. Kısaca belirtirsek suçsuzluk karinesi suç şüphesi üzerine başlayan soruşturma evresinden itibaren

[181] Yayla, s.136.
[182] Biçen, Ceza Muhakemelerinde Şüphe Kavramı Üzerine Bir Deneme.
[183] A. Caner Yenidünya, Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi ve Masumiyet Karinesi, Güncel Hukuk Aylık Hukuk Dergisi, S.5, Mayıs 2004, s.20.

geçerli olmaktadır[184]. Ceza yargılamasının başlangıcında kuvvetli olan karine toplanan delillere göre şüphenin kuvvetlenmesiyle zayıflamakta ve suçun işlendiği ispatlanarak şüphenin yenilmesiyle ortadan kalkmaktadır[185].

Suçsuzluk karinesinin diğer bir önemi ise bu ilke gereğince şüpheli veya sanığın, suça ilişkin şüphenin açıklanmasında aleyhe ve lehe katkıda bulunmaktan kurtarılmasında görülmektedir[186]. Bu bakımdan suçsuzluk karinesinin suçun değil, kişisel mahremiyet alanının kalkanı olduğu söylenebilir[187].

Hukuk devletinin gereği olan bu ilke sonucunda, bir kişinin üzerine atılı suçu işlediği kesinleşmiş mahkûmiyet kararıyla ispatlanmadıkça o kişinin suçsuz olduğu var sayılacaktır[188].

Kişiyle ilgili var olan veya var olduğu iddia edilen şüpheyi devletin yargı organları araştırmaktadır. Bu şüpheyle ilgili delillerin somutluğunu, hukukiliğini ve yeterliliğini değerlendirecek olanlar da yine devletin yargı organlarıdır. Yargı organlarının kişi hakkında yapacağı incelemelerde tarafsız olması, önyargıyla hareket etmemesi suçsuzluk karinesinin korunması açısından gereklidir[189]. Kamuoyunda sıklıkla rastlanılan ve insanların suçlu gibi algılanmalarına neden olarak suçsuzluk karinesini ihlal eden açıklamaların önüne geçmek amacıyla[190] Yakalama, Gözaltına Alma ve İfade Alma Yönetmeliği m. 27.' de,

---

[184] AİHM, içtihatlarında, bir olayda suç isnadının tespiti için dava açılmış olmasını veya soruşturmaya başlanılmış olmasını aramamaktadır. Allenet de Ribemont / Fransa kararında, başvuran hakkında henüz bir adli soruşturma başlatılmamış olmasına rağmen, Mahkeme RİbemontŠnun polis nezaretinde tutulmasını ve gözaltına alınmasını adli soruşturmanın başlangıcı olarak kabul etmiştir. Bununla birlikte Mahkeme, suç isnadının belirlenmesi için özerk yorum metodunu uyguluyor olsa da bu konuda ilkenin amaçlarının dışına çıkacak düzeyde geniş davranmamaktadır. Mahkeme, kişi hakkında bir ceza yargılamasının başlayacağına veya başlatılacağına dair yeterli bir emare bulunmaması durumunda kişinin masumiyet karinesinden faydalanamayacağını ifade etmiştir, Burcu Değirmencioğlu, Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi İçtihatları Işığında "Masumiyet Karinesi"nin Korunması, ASBÜ Hukuk Fakültesi Dergisi, 2019, 2, s.319-320.

[185] İlhan Üzülmez, Türk Hukukunda Suçsuzluk Karinesi ve Sonuçları, TBB Dergisi, S.58, 2005, s.47-48.

[186] Kühne, (5.Bası), S.17, k.no.301, akt. Centel ve Zafer, s.178.

[187] Eda Özdiler Küçük, Vergi Suçlarında Masumiyet Karinesi, İnönü Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, C.5, S.2, Y.2014, s.202.

[188] Ünver ve Hakeri, s.70; Suçsuzluk karinesinin ortadan kalkması için AY m. 38/4 gerekçesi gereğince iddiacının suç iddiasını makul şüpheye yer bırakmayacak şekilde ispat etmesi gerektiği, bu anlamdaki makul şüphenin, delillerin detaylı bir şekilde değerlendirilmesi sonucunda failin suçluluğuna engel teşkil eden şüpheyi ifade ettiği yönünde bkz., Özdiler Küçük, s.202.

[188] Gökcen vd., s.137.

[189] Değirmencioğlu, s.345.

[190] Gökcen vd., s.137.

Suçluluğu bir yargı hükmüne bağlanana kadar kişinin masumiyeti esastır ve soruşturma evresi gizlidir. Bu nedenle, soruşturma evresinde gözaltındaki bir kişinin suçlu olarak kamuoyuna duyurulmasına, basın önüne çıkartılmasına, kişilerin basınla sorulu cevaplı görüştürülmelerine, görüntülerinin alınmasına, teşhir edilmelerine sebebiyet verilmez ve soruşturma evrakı hiçbir şekilde yayımlanamaz,

düzenlemesi yapılmıştır.

Suçsuzluk karinesi kural olarak hakkında bir suç iddiası bulunan ve henüz mahkûmiyet kararı verilmemiş kişileri kapsamaktadır. Suç iddiası mahkumiyete dönüşen ve suçluluğu sabit olan kişiler açısından ise bu ilke söz konusu olmayacaktır. Ancak ceza yargılaması sonucunda sanığın üzerine atılı suçu işlemediğinin sabit olması veya suçu işlediğine dair şüphenin ortadan kalkmadığı ve kesin bir kanaatin oluşmadığı ve bu nedenle beraat kararı verilen hallerde suçsuzluk karinesi devam eder[191]. Suçsuzluk karinesi soruşturma evresinde de geçerli olduğundan savcı ve kolluk görevlisinin de şüphelinin suçsuz olabileceğini dikkate almaları gerekir. Benzer şekilde siyasi organlar tarafından yapılan açıklamalar ile basın haberleri[192] bakımından da suçsuzluk karinesi geçerlidir[193].

Suçsuzluk karinesi ile kişiler, haklarında verilecek kesin hükme kadar suçlu muamelesi görmeyecek ve lekelenmeme hakkından faydalanacaktır[194]. Yargılama sürecinde etkin rol alan hâkim, savcı ve kolluk görevlisinin yargılanmakta olan kişilere saygı göstermesi ve onların lekelenmeme haklarını ihlal etmemesi gerekir[195].

---

[191]AYM, Ali Atlı, Bireysel Başvuru, Başvuru No: 2013/500, KT: 20/03/2014, www.kararlarbilgibankası.anayasa.gov.tr, (Erişim Tarhi: 26/10/2022)

[192] TCK m. 285/5: *"Soruşturma ve kovuşturma evresinde kişilerin suçlu olarak algılanmalarına yol açacak şekilde görüntülerinin yayınlanması halinde, altı aydan iki yıla kadar hapis cezasına hükmolunur".*

[193] Özbek, Doğan ve Bacaksız, s.57.

[194] Centel ve Zafer, s.179; Ünver ve Hakeri, s.30; "*34. Bu çerçevede masumiyet karinesi kural olarak hakkında bir suç isnadı bulunan ve henüz mahkûmiyet kararı verilmemiş kişileri kapsayan bir ilkedir. Suç isnadı mahkûmiyete dönüşen kişiler "hakkında suç isnadı olan kişi" statüsünde olmadıkları için bu durumda masumiyet karinesi iddiasının geçerli bir dayanağı kalmamaktadır (Kürşat Eyol, § 27). Ancak suç isnadı mahkûmiyete dönüşse bile söz konusu mahkûmiyet hükmü hukuksal anlamda kesinleşmediği sürece masumiyet karinesinin devam ettiğinin kabulü gerekir. Çünkü bu durumda Anayasa'nın 38. maddesinin dördüncü ve Sözleşme'nin 6. maddesinin (2) numaralı fıkraları anlamında kişinin suçluluğu sabit olmamıştır ve bu nedenle suçlu sayılamaz (Mustafa Kıvrak, B. No: 2013/3175, 20/2/2014, § 34)".* AYM, KT. 04/11/2015, Bireysel Başvuru No. 2013/2091, RG 22/12/2015 No: 29570, www.anayasa.gov.tr, (Erişim Tarihi: 01/02/2022)

[195] Ünver ve Hakeri, s.30.,"*35. Kamu otoriteleri veya görevlileri tarafından, hakkında soruşturma veya kovuşturma yürütülen kişiyle ilgili olarak, yargılama süreci bir mahkûmiyet hükmüyle kesinlik kazanmadan, suçluluğa dair herhangi bir kanaat ifade etmiş olması ya da ceza yargılaması mahkûmiyet dışında bir kararla sona ermesine rağmen, sona ermeye ilişkin kararda sanığın suçlu olabileceğinin ifade edilmiş olması durumunda masumiyet karinesinin ihlali söz konusu olabilecektir (benzer bir karar için bkz. Panteleyenko/Ukrayna, B. No: 11901/02, 29/6/2006 § 70). Dolayısıyla*

Suçsuzluk karinesi, koruma tedbirleri açısından değerlendirildiği taktirde koruma tedbirleri ile suçsuzluk karinesinin çatışan kavramlar olduğu, koruma tedbirlerinin uygulama süresinin uzamasının suçsuzluk karinesini ihlal edebileceği bu nedenle koruma tedbirlerinde belirli sürelerin öngörüldüğü söylenebilir[196]. AY ve CMK'de öngörülen kurallara uyulduğu sürece koruma tedbirlerine başvurulması suçsuzluk karinesini ihlal etmeyecektir[197]. Suçsuzluk karinesi tüm koruma tedbirlerinin uygulanması aşamasında dikkate alınmalıdır. Çünkü ceza yargılamasının başlaması suç işlendiği yönünde şüphenin varlığına bağlıdır ve ceza yargılaması neticesinde suç teşkil ettiği düşünülen fiile ilişkin mahkemenin tam bir vicdani kanaate varması gerekmektedir. Bu kanaate varılması sürecinde yani suça ilişkin şüphenin yüzde yüz yenilemediği süreçte sanık suçsuzluk karinesinden faydalansa dahi koruma tedbirlerine başvurulması suçsuzluk karinesinin ihlali anlamına gelmemektedir[198].

Suçsuzluk karinesi, ceza yargılamasının başında kuvvetli bir durumdayken, yargılama ilerleyip deliller kuvvetlendikçe karine zayıflamakta ve sonuç olarak suç ispat edildiğinde ise ortadan kalkmaktadır[199].

Ceza yargılamasında bir tarafta kişinin suçlu olduğuna dair bir şüphe varken diğer tarafta ise suçsuzluk karinesi vardır. Ve suçsuzluk karinesi, şüpheye heba edilmeyecek kadar değerlidir[200]. Bu nedenle yargılama sırasında şüpheye dair değerlendirme de bulunurken suçsuzluk karinesinin korunmaya muhtaç bir ilke olduğu da akıldan çıkarılmamalıdır.

2.10.6. Şüpheden Sanık Yararlanır (İn Dubio Pro Reo) İlkesi

Şüpheden sanık yararlanır ilkesi; şüpheli veya sanık hakkında üzerine atılı suçu işlediğine yönelik hiçbir şüpheye yer kalmayacak şekilde kesin bir kanaat oluşmadığı durumlarda bulunan şüphenin sanık lehine yorumlanmasıdır[201]. Ceza yargılama hukukunda yaşanan tecrübeler sonucunda, "bir masumu yanlışlıkla mahkûm

---

mahkeme kararlarında, resmi yazılarda veya kamu görevlilerinin ifadelerinde sarf edilen söz veya ifadeler nedeniyle kişiler hakkındaki masumiyet karinesinin ihlal edilmemesi için kullanılan ifadelerde seçilecek kelimelere azamî dikkat edilmesi gerekir", AYM, KT. 20/03/2014, Başvuru No: 2013/500, www.anayasa.gov.tr, (Erişim Tarihi: 01/02/2022).

[196] Özbek, Doğan ve Bacaksız, s.57.

[197] Ünver ve Hakeri, s.30.

[198] Yılmaz, s.50.

[199] Schroeder- Yenisey- Peukert, s.30, aktaran Üzülmez, s.49.

[200] Değirmencioğlu, s.344.

[201] Kunter, Yenisey ve Nuhoğlu, s.36; Öztürk vd (Ceza Muhakemesi Hukuku), s.139-140; Özbek, Doğan ve Bacaksız, s.78.

etmektense on suçluyu serbest bırakmanın daha iyi" olacağı anlaşılmıştır[202]. Öztürk ve diğerleri de benzer olarak bu ilkenin ceza yargılamalarında kabul edilme gerekçesini, bin suçlunun cezasız kalmasını bir suçsuzun cezalandırılmasına tercih edilmesi, olarak belirtmektedir[203]. Suçsuz olan kişiye şüphenin varlığına rağmen suçlu düşüncesiyle ceza vermek adalete olan güveni sarsacaktır[204].

Şüpheden sanık yararlanır ilkesi, CMK'de düzenlenmemiş ise de, ceza yargılamasında geçerli olan bir ilkedir. Bu ilke gereğince, failin suçu işleyip işlemediğine ilişkin basit şüphe ile başlayan ceza yargılaması süreci sonunda fiilin nasıl gerçekleştirildiği açığa çıkarılmaz ve fail olduğu düşünülen kişinin cezalandırılması için gerekli koşulların varlığı bakımından hala şüphenin varlığı mevcutsa, sanık lehine karar verilmelidir. Bu bir ispat[205] kuralı olup özellikle belirtilerin ispat aracı olarak kullanıldığı hallerde uygulanır. Bu durumda, bütün şüpheler giderilemezse (sübut), sanığın beraat ettirilmesi gerekir[206].

YCGK bir kararında bu ilkeyi şu şekilde değerlendirmiştir;

> *Ceza yargılamasının en önemli ilkelerinden biri olan "in dubio pro reo" kuşkudan sanık yararlanır kuralı uyarınca, 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 mahkumiyeti 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. O halde ceza yargılamasında mahkûmiyet, büyük veya küçük bir ihtimale değil, kuşkudan uzak bir kesinliğe dayanmalıdır. Adli hataların önüne geçilmesinin tek yolu budur"*[207].

Şüpheden sanık yararlanır ilkesi, etkin soruşturma sonucu toplanan delillere rağmen sanığın suçu işlediğine dair var olan makul şüphenin giderilememesi halinde uygulanır[208].

---

[202] Centel ve Zafer, s.784.
[203] Öztürk vd. (Ceza Muhakemesi Hukuku), s.139; Gökcen vd., s.124.
[204] Gökcen vd., s.124.
[205] Ceza yargılamasında dava konusu fiilin sanık tarafından işlenip işlenmediği bakımından, hukuk düzenince kabul edilen delillerle karar mercince vicdani kanaate ulaşılmasına yönelik işlemlere ispat denir., Gökcen vd., s.122.
[206] Ünver ve Hakeri, s.147; Gökcen vd., s.121-122.
[207] YCGK, E.2006/3-35, K.2006/97, KT. 04/04/2006, www.legalbank.net (Erişim Tarihi: 26/01/2022)
[208] Ünver ve Hakeri, s.151.

Şüpheden sanık yararlanır ilkesi aynı zamanda hakimlerin bağımsızlık ve tarafsızlığına hizmet etmektedir. Hâkimin uyuşmazlığa ilişkin %1 oranında kuşkunun var olduğuna dair veya şüphenin ortadan kalktığına ilişkin kanaatinin değerlendirilmesi dosyadaki deliller ve gerekçeye göre yapılabilir. Ancak ispat gücünü hâkim takdir edeceğinden hâkimin şüphe duymadığı durumlarda, şüphenin bulunduğunu ileri sürmek mümkün olsa da ispatlamak kolay değildir. Böylece bu ilke hakimlerin özgürce karar vermelerine de yardımcı olmaktadır[209].

Şüpheden sanık yararlanır ilkesi, suçsuzluk karinesinin bir sonucudur[210]. Bu ilkeye göre sanığın suçluluğu %100 ispatlanamadığı sürece, suçsuz kabul edilmelidir (AY.m. 38/4, İnsan Hakları Evrensel Beyannamesi (İHEB) m. 11, İnsan Hakları Avrupa Sözleşmesi (İHAS) m. 6/2, Medeni ve Siyasi Haklara İlişkin Uluslararası Sözleşme (MvSHS) m. 14/2)[211]. Suçsuzluk karinesinin bir sonucu olarak bir suçla

[209] Ünver ve Hakeri, s.150.

[210] Yenidünya ve İçer, s.742; Suçsuzluk karinesinin diğer sonuçları ise ispat yükü iddiacıya düşer, sanığın susma hakkı vardır, tutuklamada makul süre aşılmamalıdır, yasak sorgu yöntemi kullanılarak elde edilen deliller yargılamada kullanılmış ise suçluluk kanunen sabit değildir, şeklindedir, Üzülmez, s.56-57.

[211] Öztürk vd. (Ceza Muhakemesi Hukuku), s.139; Gökcen vd., s.125; "*Ceza yargılamasının en önemli ilkelerinden biri olan "in dubio pro reo" yani "kuşkudan sanık yararlanır" kuralı uyarınca, sanığın bir suçtan cezalandırılmasının temel koşulu, suçun kuşkuya yer vermeyen bir kesinlikle ispat edilmesidir. Gerçekleşme şekli kuşkulu ve tam olarak aydınlatılamamış olaylar ve iddialar sanığın aleyhine yorumlanarak mahkûmiyet hükmü kurulamaz. Ceza mahkûmiyeti, yargılama sürecinde toplanan kanıtların bir kısmına dayanılarak ve diğer bir kısmı göz ardı edilerek ulaşılan ihtimali kanıya değil, kesin ve açık bir ispata dayanmalıdır. Bu ispat, hiçbir kuşku ve başka türlü bir oluşa olanak vermeyecek açıklıkta olmalıdır. Yüksek de olsa bir olasılığa dayanılarak sanığı cezalandırmak, ceza yargılamasının en önemli amacı olan gerçeğe ulaşmadan, varsayıma dayalı olarak hüküm vermek anlamına gelir. O halde ceza yargılamasında mahkûmiyet, büyük veya küçük bir olasılığa değil, her türlü kuşkudan uzak bir kesinliğe dayanmalıdır*" YCGK, E.2009/122, K.2009/266, KT.17.11.2009, benzer yönde, YCGK, E. 2010/134, K. 2010/217, KT. 26.10.2010 www.legalbank.net (Erişim Tarihi: 26/01/2022), "Amerika Birleşik Devletleri'nde failin suçu kabul etmediği durumlarda, suça ilişkin deliller jüri önüne getirilmekte ve maddi gerçeğin "makul şüphenin ötesinde" ispatı gerçekleştirilmektedir. "Makul şüphenin ötesinde" kavramı hâkimin jüriyi bilgilendirmesindeki talimatların bir parçası olup, jürinin nasıl karara varacağını ve yenmeleri gereken şüphenin ne olduğu açıklanmaktadır. Federal Yargı Merkezi Jüri Talimatında: "…Devletin, sanığın suçluluğunu "makul şüphenin ötesinde" ispatlama külfeti bulunmaktadır… Makul şüphenin ötesindeki şüphe öyle bir şüphedir ki sizi, sanığın suçluluğu konusunda açıkça ikna eder. Dünyada çok az şeyi mutlak kesinlikte biliriz ve ceza yargılamasında hukuk, ispat için tüm şüpheyi yenmenizi istemez. Eğer delil değerlendirmesine dayanarak sanığın suçluluğuna ikna olduysanız "suçludur" kararı vermeniz gerekir. Diğer yandan eğer sanığın suçlu olmadığına ilişkin gerçek bir şüphe var ise bu şüpheyi sanık yararına kullanmanız gerekli olup, suçlu değildir" kararı vermeniz gerekir…". New York eyaletinde mahkemelerin kullandığı jüri talimatı ise; "…makul şüphe, delillerin doğası ve kalitesine dayanan sanığın suçluluğuna ilişkin şüphedir. Bu şüphe hayali değil gerçek bir şüphedir. Bu şüphe, mantıklı bir insanın, delillerin sunuluşundan veya delillerin ikna kabiliyetinin yoksunluğundan dolayı duyacağı şüphedir. Suçun makul şüphenin ötesinde ispatı, suçun unsurlarının oluştuğu ve suçu sanığın işlediği yönünde hiç şüphe kalmayacak derecede güvenilir delillerle sizin ikna edildiğinize ispattır… Sanığın üzerine atılı suçun ispatı konusunda makul şüphenin ötesinde ikna olmaz iseniz "suçlu değildir" kararı vermeniz gerekir. Makul şüphenin ötesinde ikna olmanız durumunda ise "suçlu" kararı vermelisiniz" şeklindedir". Yayla, s.305-307.

itham edilen herkes suçluluğu kesin bir mahkûmiyet kararı ile sabit oluncaya kadar suçsuz sayılmalıdır. Şüpheden sanık yararlanır ilkesi gereğince de bir suçla itham edilen kişi hakkında verilecek mahkûmiyet kararının kesin ve açık bir ispata dayanması gerekmektedir. İlke gereğince ispat hiçbir şüpheye yer vermemelidir. Yüksek de olsa bir ihtimale dayanılması ceza yargılamasının maddi gerçeğe ulaşma amacına da aykırı nitelikte olacaktır[212].

Şüpheden sanık yararlanır ilkesinin yargılama süreçleri ve suça ilişkin unsurlar bakımından uygulanmasıyla ilgili doktrinde farklı görüşler ileri sürülmüştür;

Özen'e göre, şüpheden sanık yararlanır ilkesi, soruşturma evresinde şüpheli hakkında da uygulanabilir. İddianame düzenleyebilmek için olması gereken yeterli şüphenin varlığı açısından şüphe yenilemezse, kovuşturmaya yer olmadığına karar verilmesi gerekir. Örneğin, TCK m. 89'da da Cumhuriyet savcısına bilinçli-bilinçsiz taksir değerlendirmesi bakımından takdir yetkisi tanınmıştır. Ayrıca bu ilke suçun hukuki nitelendirilmesi, hukuka aykırılık halleri, objektif cezalandırma koşulları, suçun unsurları, kusurluluk, cezanın tespiti ve tayini konularında uygulanabilir[213].

Gökcen ve diğerlerine göre, ilke sanığın kusuru ve yaptırım konusunda dikkate alınır[214].

Centel ve Zafer'e göre, ilke suçun maddi varlığının yani failin cezalandırılabilmesi için gereken tüm unsurların ispatına ilişkin olup; fiilin sanık tarafından işlenip işlenmediği, suçun niteliği, ağırlaştırıcı özellikleri, sanığın kastı, saiki, illiyet bağı, hukuka uygunluk nedenleri, iştirak, teşebbüs, zamanaşımı, cezasızlık halleri ve cezayı ortadan kaldıran haller gibi hususların ispatı noktasındaki şüphe sanık lehine sonucun kabul edilmesini sağlayacaktır[215].

Özbek ve diğerlerine göre, bu ilke kovuşturma evresi için geçerlidir. Yine, yazarlara göre bu ilke hem maddi ceza hukuku hem de ceza yargılama hukukuna ilişkin özellik göstermektedir[216].

---

[212] Yılmaz, s.38.
[213] Özen, s.156-158.
[214] Gökcen vd., s.125.
[215] Centel ve Zafer, s.783-785.
[216] Yazarlar uygulamadaki "tevili ikrar" ile "kaçamaklı savunma" kurumlarının şüpheli ya da sanığın ifadesine ikrar anlamı yüklediği, bu nedenle hem şüpheden sanık yararlanır hem de suçsuzluk karinesi ilkelerini ihlal ettiğini savunmaktadır., Özbek, Doğan ve Bacaksız, s.56

Kunter, Yenisey ve Nuhoğlu'na göre, bu ilke maddi mesele yani kusur ve yaptırımın belirlenmesi hakkında uygulanır. Bu nedenle hukuki meselelerde uygulanmaz. Yazarlara göre bu ilkenin yargılama koşulları bakımından uygulanıp uygulanmayacağı tartışmalıdır[217].

Ünver ve Hakeri'ye göre, bu ilke maddi olguların ispatı ile ilgili olup, bütün deliller toplandıktan sonra, sanığın suçlu olduğuna %100 kanaat getirilemiyorsa, şüpheden sanık yararlanır ilkesi uygulanır. Ayrıca bu ilke hukuka aykırılık halleri, objektif cezalandırma koşulları, suçun unsurları, kusurluluk, cezanın tespiti ve tayini konularında uygulanabilir. Ancak yazarlara göre suçun hukuki nitelendirilmesinde bu ilke geçerli değildir[218].

Doğan'a göre, bu ilke hükmün verilmesi aşamasında uygulanır. Delil değerlendirme süreci sonunda suçun işlenip işlenmediği bakımından oluşan şüphe giderilemez ise ilke uygulama alanı bulacaktır[219].

Yargıtay daireleri arasında bu ilkenin, suçun hukuki nitelendirilmesinde kullanılması bakımından görüş ayrılığı olmayıp, YCGK kararları da ilkenin hukuki nitelendirmede uygulanabileceğine ilişkindir[220].

Yenilmesi gereken şüphenin kapsamını olayın özüne ilişkin olan, gerekçeye dayanan, akla ve mantığa uygun şüphe oluşturur. Olayın özüne ilişkin olmayan, gerekçeye dayanmayan şüphenin yenilmeye çalışması söz konusu değildir. Sonuç olarak vicdani kanaate ulaşılırken yenilmesi gereken şüphenin, isnat edilen suça ilişkin olması ve mümkün veya muhtemel olup maddi gerçeğin ortaya çıkarılmasını sağlayabilecek nitelikte olması gerekmektedir. Bu nedenle akla ve mantığa aykırı, gerçekleşmesi mümkün olmayan, hayal ürünü olan şüphelerin yenilmeye çalışılması söz konusu değildir[221].

Şüpheden sanık yararlanır ilkesi, ceza yargılamasında ispat yükümlülüğünün bulunmamasının da temelini oluşturmaktadır. Sanığın üzerine atılı suç bakımından

[217] Kunter, Yenisey ve Nuhoğlu, s.36-37.
[218] Ünver ve Hakeri, s.150-154.
[219] Koray Doğan, Ceza Muhakemesinde Belirsizlik Kuşkudan Sanık Yararlanır İlkesi "in dubio pro reo", Seçkin Yay., Ankara, 2016, s.130; Yazar şüpheden sanık yararlanır ilkesinin uygulanabilmesi için, şüphenin suça ait vakıaların belirsiz kalmasını ve ilkenin uygulanmaması halinde sanığın hukuki durumunda cezalandırmayla bağlantılı negatif bir değişikliğin olması ihtimalini aramaktadır, s.224.
[220] YCGK E.2011/68, K.2011/74, KT.03/05/2011, https://legalbank.net/ (Erişim Tarihi:06/03/2022).
[221] Feyzioğlu, s.308.

kendisini isnattan kurtarma mecburiyeti olmadığından, sanığın suçsuzluğunu ispat edememesi onun aleyhine sonuç doğurmayacak, sanığın üzerine atılı suç şüpheye yer bırakılmayacak şekilde ispat edilemez ise var olan şüphe sanık lehine sonuç doğuracaktır[222].

Sonuç olarak şüpheden sanık yararlanır ilkesi, suçsuzluk karinesinin bir sonucu olup bu ilke gereğince sanığın üzerine atılı suç bakımından şüphenin yenileceği düzeyde delil bulunmaması durumunda sanık hakkında mahkûmiyet kararı verilemeyecek, şüpheden sanık yararlanır ilkesi gereğince beraat kararı verilecektir[223].

2.10.7. Kovuşturma Mecburiyeti İlkesi

Kamu davasının mecburiliği ilkesi, başlangıç şüphesinin varlığı halinde soruşturmaya başlanarak delillerin toplanması ve delillerin değerlendirilmesi sonucu yeterli şüpheye ulaşılması halinde, iddianame düzenlenmesini, iddianamenin kabulü halinde kovuşturma aşamasına geçilmesini ve kanun yolu tamamlanana kadar uyuşmazlığın takibini ifade eder[224]. Kamu davasının mecburiliği hem yetkiyi hem de yükümlülüğü ifade etmektedir[225].

CMK m. 160 gereğince, Cumhuriyet savcısı, ihbar veya başka bir suretle bir suçun işlendiği izlenimini veren bir hali öğrenir öğrenmez kamu davasını açmaya yer olup olmadığına karar vermek üzere hemen işin gerçeğini araştırmaya başlar. Suçtan öncelikle adli kolluk görevlileri haberdar olmuşsa, CMK m. 161/2 gereğince olaya müdahale etmeli ve durumu derhal Cumhuriyet savcısına bildirmelidirler. Suça rastlayan, diğer kolluk görevlileri de PVSK ek m. 4 gereğince suça müdahale etmek zorundadır[226].

Araştırma mecburiyeti, suç konusu olan bir fiilin işlendiği haberinin alınmasıyla başlayıp, kamu davasının açılması veya açılmaması kararının verileceği ana kadar sürer. Araştırma mecburiyetinin başlaması için suç haberinin alınması ve basit şüphenin varlığı gerekir. Bu nedenle günlük tecrübeler ya da tahmin soruşturmaya

[222] Centel ve Zafer, s.785.
[223] Üzülmez, s.62.
[224] Ünver ve Hakeri, s.88; Özbek, Doğan ve Bacaksız- s.65-66; Öztürk vd. (Ceza Muhakemesi Hukuku) s.152.
[225] Özbek, Doğan ve Bacaksız, s.66.
[226] Centel ve Zafer, s.113.

başlanılması için yeterli değildir[227]. "Bir suçun işlendiği izlenimi" kavramı ilkenin şüphe kavramıyla olan bağlantısını da ortaya koymaktadır.

Kamu davasının mecburiliği ilkesinin üç alt unsuru vardır: Araştırma mecburiyeti, dava açma mecburiyeti, davayı yürütme mecburiyeti[228]. Kamu davasının mecburiliği ilkesinin amacı ise şüpheli veya sanığın şahsi haklarını zedelemeden bütün suçların devlet tarafından soruşturulması ve kovuşturulmasıdır[229].

Kamu davasının mecburiliği ilkesi mutlak olmayıp karşısında maslahata uygunluk ilkesi bulunur[230]. Maslahata uygunluk ilkesi; failin kusurunun az olması, diğer suçlarla karşılaştırıldığında bu kapsamdaki suçların soruşturulup, kovuşturulmamasının fail ve toplum menfaati açısından daha faydalı kabul edilmesi, bu kapsamdaki suçların cezasının diğer suçlara göre daha az olması sebeplerine dayanmakta olup[231] kamu davasının mecburiliği ilkesinin istisnasını oluşturur[232].

Suç teşkil eden bir fiilin işlendiği haberi alınması üzerine hemen soruşturmaya başlayıp başlamama, soruşturma aşamasında elde edilen deliller sonucunda yeterli şüphenin oluşup oluşmadığını değerlendirme, yeterli şüphenin olması durumunda kamu davası açıp açmama, açılmış olan kamu davasını kesinleşene kadar yürütüp yürütmeme konusundaki takdir yetkisi, maslahata uygunluk ilkesini ifade eder[233]. CMK m. 158/6, 171/1, 171/2'de[234] düzenlenen durumlarda, Cumhuriyet savcısının

---

[227] Özbek, Doğan ve Bacaksız, s.68.
[228] Ünver ve Hakeri, s.89; Özbek, Doğan ve Bacaksız, s.66; Araştırma mecburiyeti ve dava açma mecburiyeti soruşturma aşamasını ilgilendirdiğinden, daha kapsamlı bir ifade olarak "soruşturma ve kovuşturma mecburiyeti" ifadesinin kullanılması yerinde olacaktır., Özen, s.171.
[229] Kunter, Yenisey ve Nuhoğlu, s.34.
[230] Özbek, Doğan ve Bacaksız, s.66.
[231] Özen, s.173.
[232] Öztürk vd. (Ceza Muhakemesi Hukuku) s.152.
[233] Öztürk vd. (Ceza Muhakemesi Hukuku), s.152; Turhan, s.29; Özbek, Doğan ve Bacaksız, s.66; Kunter, Yenisey ve Nuhoğlu, s.303.
[234] m. 158/6: *"İhbar ve şikâyet konusu fiilin suç oluşturmadığının herhangi bir araştırma yapılmasını gerektirmeksizin açıkça anlaşılması veya ihbar ve şikâyetin soyut ve genel nitelikte olması durumunda soruşturma yapılmasına yer olmadığına karar verilir".*
m. 171/1*: "Cezayı kaldıran şahsî sebep olarak etkin pişmanlık hükümlerinin uygulanmasını gerektiren koşulların ya da şahsî cezasızlık sebebinin varlığı halinde, Cumhuriyet savcısı kovuşturmaya yer olmadığı kararı verebilir".*
m. 171/2: *"Uzlaştırma ve önödeme kapsamındaki suçlar hariç olmak üzere, Cumhuriyet savcısı, üst sınırı üç yıl veya daha az süreli hapis cezasını gerektiren suçlardan dolayı, yeterli şüphenin varlığına rağmen, kamu davasının açılmasının beş yıl süre ile ertelenmesine karar verebilir".*

kamu davasını açma konusunda takdir hakkına sahip olup[235] bu düzenlemeler maslahata uygunluk ilkesinin birer yansımasıdır[236].

Soruşturma sonucunda elde edilen deliller yeterli şüpheyi oluşturmuyorsa, maslahata uygunluk ilkesi gereği değil, genel kural gereğince yeterli şüpheye ulaşılamadığından kovuşturmaya yer olmadığı kararı verilir[237].

2.10.8. Özel Hayatın Gizliliği ve Korunması

Özel Hayatın Gizliliği, AY. m. 20'de, *"Herkes, özel hayatına ve aile hayatına saygı gösterilmesini isteme hakkına sahiptir. Özel hayatın ve aile hayatının gizliliğine dokunulamaz*" şeklinde, İHEB m. 12'de "*Hiç kimsenin özel yaşamına, ailesine, evine ya da yazışmasına keyfi olarak karışılamaz, onuruna ve adına saldırılamaz. Herkesin, bu gibi müdahale ya da saldırılara karşı yasa tarafından korunma hakkı vardır"*, MvSHS m. 17'de *"Hiç kimsenin özel hayatına, ailesine, evine ya da haberleşmesine keyfi ya da yasadışı olarak müdahale edilemez; hiç kimsenin şeref ve itibarına yasal olmayan tecavüzlerde bulunulamaz",* AİHS m. 8'de ise "*Herkes özel ve aile yaşamına, konutuna ve haberleşmesine saygı gösterilmesi hakkına sahiptir*" şeklinde düzenlenmiştir.

İnsan yaşamının genel ve özel hayat olarak iki görünüşü, özel görünüşün ise özel hayat alanı ve hayatın gizli alanı olmak üzere iki bölümü vardır. Hayatın genel görünüşü, herkes tarafından bilinen, girilebilen, en dış ve genel alandır. Özel hayat ise istenilen kişilerle paylaşılan, esasında gizli olan, nisbi sırlar barındıran alandır. Hayatın gizli bölümü ise şahsın kendisiyle baş başa kaldığı, kimseyle paylaşmadığı düşünce alanıdır[238].

Hayatın gizli alanı her türlü devlet müdahalesine karşı korunmakta olup dokunulmazdır. Özel yaşam alanı ise yine devlet müdahalesine karşı korunmaktadır ancak dokunulmaz değildir. Hayatın genel alanı bakımından ise herhangi bir koruma söz konusu değildir[239].

Bu ilke CMK m. 118, 119 ve Adli ve Önleme Aramaları Yönetmeliği m. 5 vd. uyarınca dolaylı olarak koruma altına alınmıştır. Yapılan düzenlemelerle koruma

[235] Öztürk vd. (Ceza Muhakemesi Hukuku), s.142; Gökcen vd., s.135.
[236] Özen, s.173.
[237] Ünver ve Hakeri, s.95.
[238] Öztürk vd. (Ceza Muhakemesi Hukuku), s.142.
[239] Özbek, Doğan ve Bacaksız, s.58; Öztürk vd. (Ceza Muhakemesi Hukuku), s.142.

tedbirlerinin sıkı koşullara bağlanması sonucunda bu hak korunmaktadır. Uygulanacak birçok koruma tedbiri kişilerin özel hayatının gizliliğini ihlal edeceğinden tedbirin uygulanması noktasında şüphe kavramının somutlaştırılması son derece önemlidir.

2.5. Soruşturma Evresinde Şüphe

Soruşturma evresi, cumhuriyet savcılarınca suç şüphesinin öğrenilmesi ile başlayan, bu şüphenin kamu davası açmaya yetecek düzeyde olup olmadığının araştırıldığı[240], iddianamenin mahkemece kabulüne veya kabul edilmiş sayılmasına kadar geçen süreci ifade eder[241]. Diğer bir tanımla suç haberinin alınması ile başlayan ve fiilin suç teşkil edip etmediği, fiilin kim tarafından gerçekleştirildiği hususlarının araştırıldığı süreçtir[242].

Ceza yargılaması, soruşturma ve kovuşturma olmak üzere iki evreden oluşmaktadır. Soruşturma evresi, suç şüphesinin öğrenildiği ve suç şüphesiyle ilgili delillerin toplandığı evredir. Soruşturma evresi, CMK m.2/1-e'de "*kanuna göre yetkili mercilerce suç şüphesinin öğrenilmesinden iddianamenin kabulüne kadar geçen evre*" olarak tanımlanmıştır.

Soruşturma evresini asıl olarak yürüten süje olan Cumhuriyet savcısı, ihbar veya başka bir suretle bir suçun işlenildiği izlenimini veren bir hali öğrenir öğrenmez maddi gerçeğin ortaya çıkartılması için soruşturma işlemlerine başlamaktadır. Bir suç işlendiğini veya işlenmekte olduğunu öğrenen kolluk görevlileri olay yerinin korunması, delillerin tespiti, kaybolmaması ya da bozulmaması için acele tedbirleri aldıktan sonra el koyduğu olayları, yakalanan kişiler ile uygulanan tedbirleri derhal Cumhuriyet savcısına bildirir ve Cumhuriyet savcısının emri doğrultusunda işin aydınlatılması için gerekli soruşturma işlemlerini yapar.

CMK m.160/2 gereğince Cumhuriyet savcısının görevi, maddi gerçeği ortaya çıkartmak ve adil bir yargılama yapılabilmesi için gerekli araştırmayı yaparak

[240] Demirbaş, s.80.

[241] Donay, VUK m.367 gereğince vergi kaçakçılığı suçu bakımından soruşturmanın başlaması için mütalaa ve başvuru şartının gerçekleşmesi gerektiğini, bu nedenle bu suç bakımından soruşturma evresinin Cumhuriyet savcılığının el koyması ile başlamadığını belirtmiştir. Vergi araştırması yapılan evreyi ise önsoruşturma olarak nitelendirmektedir, Donay, s.117.

[242] Yakup Duranoğlu, Soruşturma Evresinde Toplanan Delillerin Değerlendirilmesi ve Kamu Davasının Açılması, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul 2021, s.6.

şüphelinin lehine ve aleyhine olan tüm delilleri toplamak ve şüphelilerin haklarını korumaktır.

CMK m.160/1 gereğince Cumhuriyet savcısı, bir suçun işlendiği izlenimini veren bir hâli öğrenir öğrenmez kamu davasını açmaya yer olup olmadığına karar vermek üzere hemen işin gerçeğini araştırmaya başlar. Suç işlendiği izlenimini veren bir durumun ihbar, şikayet veya başka şekillerde yetkili makamlar tarafından öğrenilmesi üzerine durum derhal Cumhuriyet savcısına bildirilmekte ve alınan talimatlar doğrultusunda suç şüphesi araştırılmaktadır. Bu kapsamda soruşturma işlemlerinin, bir suçun işlenildiği izlenimini veren bir halin varlığı ile veya diğer bir ifadeyle başlangıç şüphesi ile başladığı söylenilebilir.

Başlangıç şüphesinin, dayandığı deliller basit, diğer evrelerde elde edilecek delillere göre yetersiz ve/veya sayıca az olmakla birlikte en azından belirti düzeyinde delillere dayanıyor olması ve bir suç işlendiğine yönelik akla ve mantığa uygun bir şüphe ortaya koyması gerekmektedir. Bu nedenle somut olgulara dayanmayan, soyut iddia ve tahminler başlangıç şüphesi olarak kabul edilemeyecektir. Ancak başlangıç şüphesinin belirli bir kişiye yönelik olması da aranmamaktadır[243].

Cumhuriyet savcısı başlangıç şüphesinin somut olayda bulunup bulunmadığını değerlendirecek, soruşturmayı başlatacak şüphenin somut olayda var olduğu kanaatine varırsa maddi gerçeğin ortaya çıkartılması için soruşturma işlemlerine başlayacaktır. İhbar ve şikayet konusu fiilin suç oluşturmadığının herhangi bir araştırma yapılmasını gerektirmeksizin açıkça anlaşılması veya ihbar ve şikayetin soyut ve genel nitelikte olması halinde ise, CMK m.158/6 gereğince soruşturmaya başlanılmadan, soruşturma yapılmasına yer olmadığı kararı verilecektir. Soruşturma işlemleri tamamlandıktan sonra toplanan delillere göre Cumhuriyet savcısı suçun işlendiği konusunda yeterli şüphenin bulunduğu kanaatine varırsa iddianame düzenleyerek kamu davası açacaktır. Soruşturma işlemleri tamamlandıktan sonra suçun işlendiği konusunda yeterli şüpheyi oluşturacak delil elde edilememesi veya kovuşturma imkanını ortadan kaldıran şüphelinin ölümü, af, zamanaşımı, şikayet süresinin geçmesi, ön ödemenin yerine getirilmesi ve uzlaşmanın sağlanmış olması gibi durumlarda kovuşturmaya yer olmadığı kararı verilecektir.

[243] Yılmaz, s.57.

2.5.1. Soruşturma Evresinde Şüphenin Ortaya Çıkışı

Şüphe, ceza yargılamasının bütün aşamalarında görülen ve tüm yargılama sürecinde etkili olan bir olgudur[244]. Cumhuriyet savcısı da soruşturma evresindeki tüm işlem ve kararlarını şüphe üzerine almaktadır[245].

Soruşturma evresinin başlaması için soruşturma makamlarının suç işlendiğine ilişkin şüphesi olmalıdır. Bunun için ise soruşturma makamlarının bir suçun işlendiğine ilişkin başlangıç şüphesini oluşturan duyumu veya görgüsü olmalıdır. Diğer bir ifadeyle soruşturmada suça ilişkin başlangıç şüphesi, yetkililerce suç haberinin alınması ile ortaya çıkmaktadır. Cumhuriyet savcısının veya adli kolluğun suça ilişkin şüpheyi öğrenme yolları; re' sen, ihbar, şikayet, müracaat, talep, mütalaa, tutanak olarak sıralanabilir.

2.5.1.1. Re'sen

Cumhuriyet savcısı ve adli kolluk görevlisi suça ilişkin şüpheyi bir başvuru üzerine değil de herhangi bir birey gibi basından veya görevi sırasında öğrenebilir[246]. Burada suça ilişkin şüphe bizzat edinilen izlenim ile ortaya çıkmaktadır. Örneğin; Cumhuriyet savcısı, suçu basından veya görevin ifası sırasında öğrenebilir. Benzer şekilde kolluk görevlisi de idari nitelikteki önleme görevi esnasında suçun kolluğun huzurunda işlenmesi veya suça ilişkin izlere rastlanması sonucunda suç işlendiğini öğrenebilir[247].

2.5.1.2. İhbar

İhbar, re' sen kovuşturulan bir suçtan haberdar olan kişilerce adli mercilere bildirilmesidir. İhbar eden, suçtan zarar gören olabileceği gibi üçüncü bir kişi de olabilir. Takibi şikayete bağlı olan suçlarda suçtan zarar gören kişi haricindeki

[244] Yılmaz, s.58.
[245] Erdinç Avşar, Cumhuriyet Savcısının Delil Değerlendirmesi, TAAD, Y.12, S.46 (Nisan 2021), s.133.
[246] Centel ve Zafer, s.95.
[247] Yılmaz, s.59.

kişilerin yaptığı bildirimler de ihbar niteliğindedir. Suçun şikayete tabi olmadığı durumlarda suçtan zarar görenin yaptığı bildirim de ihbar niteliğindedir[248].

2.5.1.3. Şikayet

Şikayet; suçtan zarar görenin, failin cezaen sorumlu tutulması talebini içeren irade beyanıdır[249]. Diğer bir tanımla suçtan zarar gören kişinin, soruşturma mercilerine soruşturma başlatılması ve failin cezalandırılması için yaptığı başvurudur. Suçların re' sen soruşturulması esas olmakla birlikte, kanun koyucu bazı suçlarda, suçtan zarar görenin failin cezaen sorumlu tutulması talebinin adli makamlara iletmesini istemiştir. Bu şekilde takibinin şikayete bağlı kılındığı suçlarda şikayet, hem bir muhakeme şartı hem de suçun öğrenilme şeklidir[250].

Şikayet süresi altı ay olup, bu süre suçun dava zamanaşımına uğramaması koşuluyla şikayet hakkı olan kişinin fiili ve faili öğrendiği gün başlamaktır (TCK m.73). Kanunda belirtilen süre hak düşürücü süre niteliğindedir. Şikayet fiile ilişkin yapıldığından, şikayet hakkının kullanılırken failin bilinmesi veya belirtilmesi aranmayacaktır. Ayrıca birden çok failin bulunması halinde şikayet ve şikayetten vazgeçme tüm failler bakımından geçerli olacaktır.

Süresi içerinde şikayet yapılmazsa Cumhuriyet savcısı kovuşturmaya yer olmadığı kararı vererek soruşturmayı sonlandırır. Şikayet şartı gerçekleşirse savcı kamu davası açmak için yeterli şüpheyi oluşturan delilin bulunup bulunmadığını değerlendirir.

2.5.1.4. Müracaat (Yabancı Devletin Şikayeti)

Müracaat belli suçlarda[251] söz konusu olup bu suçlarda soruşturma ilgili devletin şikayeti üzerine yapılabilir. Müracaat üzerine; Cumhuriyet savcısı soruşturma yapmak ve kamu davası açmak, mahkemece de iddianamenin kabul edilmesi gibi bir zorunluluk bulunmamaktadır. Müracaat, hem adli makamlarca bir suçun öğrenilme biçimi hem de muhakeme şartı niteliğindedir[252].

---

[248] Centel ve Zafer, s.95.
[249] Centel ve Zafer, s.96.
[250] Centel ve Zafer, s.97.
[251] TCK m.341 "Yabancı devlet bayrağına hakaret"; TCK m.340 "Yabancı devlet başkanına karşı suç"; Müracaat, çeşitli kanunlarda da yer almaktadır, bkz. 5411 sayılı Kanunun m.162/1, 6362 sayılı Kanunun m.115/1.
[252] Centel ve Zafer, s.104.

2.5.1.5. Talep (Resmi Şikayet)

Talep, Adalet Bakanlığı'nın belirli suçların takip edilmesini Cumhuriyet savcısından istemesidir. Talep suçun işlendiğine dair basit şüpheyi ortaya koymakta olup talep üzerine savcılar soruşturma başlatmak zorundadır. Talep, belli suçların soruşturma makamlarınca öğrenilmesini sağladığı gibi gerçekleşmemesi halinde soruşturma evresine geçilmesini engelleyen yönü de vardır. Bu bakımdan muhakeme şartı niteliği taşır[253].

Talep halinde Cumhuriyet savcısının iddianame düzenlemek zorunda olup olmadığı konusunda doktrinde farklı görüşler bulunmaktadır. Şahin, Cumhuriyet savcısının şikayetten farklı olarak talep halinde iddianame düzenlemek zorunda olduğunu belirtmektedir[254]. Centel ve Zafer ise talep üzerine Cumhuriyet savcısının soruşturma başlatmak zorunda olduğunu, talebin başlangıç şüphesini ortaya koyduğunu ancak talep üzerine Cumhuriyet savcısının iddianame düzenlemesinin ve bu iddianamenin kabulünün zorunlu olmadığını belirtmektedir[255].

2.5.1.6. Mütalaa

Mütalaa, bazı suçlar bakımından yargılama yapılabilmesi için o suçla hak ve menfaatleri ihlal edilen kurumun görüşünün alınmasıdır. Vergi kaçakçılığı suçu bakımından mütalaa şartı öngörülmüş olup savcılık suçu mütalaa ile öğrenir. Cumhuriyet savcılığı ihbar yoluyla vergi kaçakçılığını öğrense dahi, yetkili vergi dairesine haber vererek, mütalaayı beklemek zorundadır. Ancak savcılık mütalaanın içeriği ile bağlı değildir. Şikayet, ceza yargılama işlemlerini nasıl etkiliyorsa mütalaa da aynı şekilde etkilemektedir[256].

Mütalaa ile şüphenin edinilmesi gerçekleşeceği gibi suç şüphesi başka yollarla da öğrenilebilir. Mütalaa haricinde suç şüphesinin öğrenilmesi halinde Cumhuriyet savcısı muhakeme şartı olarak ilgili kurumdan mütalaa talep edecektir.

VUK m.367'ye göre yaptıkları inceleme sırasında VUK m.359'da yazılı suçların işlendiğini tespit eden Vergi Müfettişleri ve Vergi Müfettiş Yardımcıları tarafından ilgili rapor değerlendirme komisyonunun mütalaasıyla doğrudan doğruya ve vergi

[253] Centel ve Zafer, s.104.
[254] Şahin, s.67.
[255] Centel ve Zafer, s.104.
[256] Centel ve Zafer, s.104-105.

incelemesine yetkili olan diğer memurlar tarafından ilgili rapor değerlendirme komisyonunun mütalaasıyla vergi dairesi başkanlığı veya defterdarlık tarafından keyfiyetin ilgili Cumhuriyet başsavcılığına bildirilmesi mecburidir. VUK m.359'da yazılı suçların işlendiğine sair suretlerle ıttıla hasıl eden Cumhuriyet başsavcılığı hemen ilgili vergi dairesini haberdar ederek inceleme yapılmasını talep eder.

2.5.1.7. Tutanak

Soruşturma makamları, bir kimsenin duruşma sırasında suç işlemesi halinde mahkemenin olayı tespitine dayanan tutanağı ile de suçtan haberdar olabilir[257]. Tutanakla suç şüphesinin edinilmesine ilişkin düzenleme CMK m.205'te düzenlenmiştir. Buna göre bir kimse, duruşma sırasında bir suç işlerse mahkeme olayı tespit eder ve bu hususta düzenleyeceği tutanağı yetkili makama gönderir.

2.5.2. Soruşturma Evresinde Şüphenin Yenilmesi

Soruşturma evresi, yargılama sonucunda maddi gerçeğe ulaşılmasına yönelik işlemlerin yapıldığı delillerin toplanıp koruma altına alındığı evredir. Soruşturma işlemleri tamamlandıktan sonra Cumhuriyet savcısı yeterli şüpheyi oluşturan delillerin bulunduğu kanaatine varırsa suç isnadında bulunarak yargılama konusu fiili iddianame tanzim ederek kovuşturma evresine taşır.

Şüphe, CMK m.2/1-e'de belirtildiği üzere ceza yargılamasında soruşturma evresinin başlaması için gereklidir. Buna göre soruşturma, suç oluşturan bir fiilin gerçekleştirilip gerçekleştirilmediği konusundaki şüphe üzerine başlayacaktır. Soruşturma evresi sonucunda yapılan araştırmalara ve toplanan delillere göre yeterli şüpheye ulaşılması durumunda iddianame tanzim edilerek kamu davası açılacak, yeterli şüpheyi oluşturan delil elde edilememesi halinde ise kovuşturmaya yer olmadığına dair karar verilecektir. Bu kapsamda yeterli şüpheye ulaşılıp ulaşılmadığı delillerle ortaya koyulmalı, vakıalarla deliller ilişkilendirilmelidir.

[257] Centel ve Zafer, s.103.

2.5.2.1. Soruşturma Yapılmasına Yer Olmadığı Kararı

Genel, soyut ve asılsız ihbarlara karşı bireylerin lekelenmeme hakkını korumak amacıyla[258] 15 Ağustos 2017 tarihinde CMK m. 158/6'da soruşturma yapılmasına yer olmadığı kararı ve bunun esasları düzenlenmiştir;

> *İhbar ve şikâyet konusu fiilin suç oluşturmadığının herhangi bir araştırma yapılmasını gerektirmeksizin açıkça anlaşılması veya ihbar ve şikâyetin soyut ve genel nitelikte olması durumunda soruşturma yapılmasına yer olmadığına karar verilir. Bu durumda şikâyet edilen kişiye şüpheli sıfatı verilemez. Soruşturma yapılmasına yer olmadığına dair karar, varsa ihbarda bulunana veya şikâyetçiye bildirilir ve bu karara karşı 173 üncü maddedeki usule göre itiraz edilebilir. İtirazın kabulü hâlinde Cumhuriyet başsavcılığı soruşturma işlemlerini başlatır. Bu fıkra uyarınca yapılan işlemler ve verilen kararlar, bunlara mahsus bir sisteme kaydedilir. Bu kayıtlar, ancak Cumhuriyet savcısı, hâkim veya mahkeme tarafından görülebilir.*

Soruşturmaya yer olmadığı kararı ile içeriği suç oluşturmayan veya içeriği basit şüpheyi dahi oluşturmayan soyut ve genel nitelikteki ihbar ve şikayetlerin Cumhuriyet savcısı tarafından yapılan bir ön değerlendirme neticesinde soruşturma işlemlerine hiç başlanmamakta ve şikayet edilene şüpheli sıfatı verilmeyerek, yapılan soruşturma sonucunda soyut, asılsız veya dayanaktan yoksun kabul edilen bu tür ihbar ve şikayetler özel kayıt altında tutulmaktadır[259].

CMK m.160/1 gereğince bir suçun işlendiği izlenimini veren bir halin öğrenilmesi üzerine soruşturmaya başlanılacaktır. Soruşturmaya başlanılması için başlangıç şüphesi aranmaktadır. Başlangıç şüphesi şüphenin en hafif derecesi olup basit tahminden ibaret veya akla mantığa aykırı iddialar başlangıç şüphesini oluşturmamaktadır. Başlangıç şüphesinin varlığı için en azından belirti düzeyinde delillerin varlığı gerekmektedir. Bu nedenle ihbar veya şikayetin soyut ve genel nitelikte olması; başlangıç şüphesini dahi doğurmayan, belirti düzeyinde dahi delil içermeyen ihbar veya şikayetler olarak tanımlanabilir[260]. Bu kapsamda suça ilişkin basit şüpheyi oluşturmayan ihbar ve şikayetlerde soruşturmaya yer olmadığı kararı verilecektir.

[258] Gökcen vd., s.547.
[259] Gökcen vd., s.550.
[260] Yılmaz, s.65.

2.5.2.2. Kovuşturma Yapılmasına Yer Olmadığı Kararı

Kovuşturmaya yer olmadığına dair karar; soruşturma sonucunda kamu davası açmak için yeterli suç şüphesi oluşturan delil bulunmaması, kovuşturma olanağının bulunmaması, yeterli suç şüphesinin varlığına rağmen, somut olayda şahsi cezasızlık sebebi veya cezayı kaldıran şahsi sebep olarak etkin pişmanlık hükümlerinin uygulanmasını gerektiren koşulların varlığı, kamu davasının açılmasının ertelenmesine karar verilmesi ve şüphelinin erteleme süresi olan beş yıl boyunca kasıtlı bir suç işlememesi hallerinde verilmektedir[261].

Cumhuriyet savcısı vergi suçlarının unsurlarından birine ilişkin yeterli delil bulunmaması durumunda kovuşturmaya yer olmadığı kararı verecektir. Benzer şekilde kovuşturma şartının gerçekleşmemesi halinde de aynı kararı verecektir. Örneğin vergi kaçakçılığı suçunda mütalaa şartının gerçekleşmediğinin anlaşılması veya uyuşmazlığın özel hukukun konusunu oluşturması gibi.

2.5.2.3. Kamu Davasının Açılması

Cumhuriyet savcısı, şüphe karşısında delilleri toplayıp değerlendirerek suçun her bir unsuru bakımından ayrı ayrı yeterli şüphenin bulunduğuna karar vermesi durumunda iddianame düzenleyerek kamu davası açmaktadır[262].

Kamu davası açma görevi, kanun gereği Cumhuriyet savcısına verilmiştir. Etkin bir soruşturma sonucunda deliller toplanmakta ve bu delillerin kamu davası açılması bakımından yeterli olup olmadığı Cumhuriyet savcısınca değerlendirilmektedir[263].

Önödeme ve uzlaştırmanın gerçekleştirilmesi dava şartı olarak düzenlenmiştir. Önödeme ve uzlaştırma yerine getirilmemiş ise Cumhuriyet savcısı dava açamayacaktır. Bu nedenle bu kısımda kısaca önödeme ve uzlaştırma kavramlarını inceleyeceğiz.

---

[261] Gökcen vd., s.550, Kovuşturmaya yer olmadığına dair karar verilebilecek halleri zorunlu ve ihtiyari nitelikteki durumlar şeklinde ayrı değerlendirmiş, zorunlu nitelikteki durumları yeterli suç şüphesinin ve kovuşturma olanağının bulunmaması şeklinde, ihtiyari nitelikteki durumları ise CMK m. 171/1'de düzenlenen cezayı kaldıran şahsi sebep olarak etkin pişmanlık hükümlerinin uygulanmasını gerektiren koşulların ve şahsi cezasızlık sebeplerinin varlığı şeklinde değerlendirmiştir, Yenisey ve Nuhoğlu, s.680.

[262] Faruk Y. Turinay, Yeterli Şüphe Kıstası Çerçevesinde Cumhuriyet Savcısının Suçun Unsurlarını Değerlendirme Yetkisi, Galatasaray Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, C.20, S.2, Aralık 2021, s.1636.

[263] Şahin, s.100-101.

Önödeme, suç karşılığında öngörülen cezanın yalnızca adli para cezası olması veya hapis cezasının yukarı sınırının altı ayı geçmemesi halinde, şüpheli hakkında iddianame düzenlenmesini önleyen, sanık hakkında ise kamu davasının düşmesi sonucunu doğuran hukuki bir müessesedir. [264].

Önödemenin şartları şu şekilde sıralanabilir;

- Suç karşılığı öngörülen cezanın adli para cezası veya yukarı sınırı altı ayı geçmeyen hapis cezası olması,
- Suçun uzlaştırma kapsamında olmaması,
- Cumhuriyet savcısının soruşturma sonucunda suçun işlendiğine yönelik yeterli şüpheyi oluşturan delile ulaşmış olması gerekir.

Yargılamaya konu suçun önödemeye tabi olduğu anlaşıldığında şüpheliye ödenecek ceza miktarı, yargılama giderleri tutarı, ödeme süresi, ödeme ve ödememenin sonuçları, getireceği yükümlülükler şüpheliye bildirilir. Şüpheli, soruşturma evresinde önödemeyi yerine getirdiği takdirde hakkında kovuşturmaya yer olmadığı kararı, kovuşturma evresinde yerine getirirse düşme kararı verilecektir[265].

Uzlaştırma, Ceza Muhakemesi Uzlaştırma Yönetmeliği m. 4'te "*uzlaştırma kapsamına giren bir suç nedeniyle şüpheli veya sanık ile mağdur, suçtan zarar gören veya kanuni temsilcisinin, Kanun ve bu Yönetmelikteki usul ve esaslara uygun olarak uzlaştırmacı tarafından anlaştırılmaları suretiyle uyuşmazlığın giderilmesi süreci"* olarak tanımlanmıştır. Uzlaştırmaya tabi olan suçlar; soruşturulması ve kovuşturulması şikayete bağlı suçlar, CMK'ye göre şikayete tabi olup olmadığına bakılmaksızın uzlaşma kapsamına giren suçlar ve diğer kanunlarda açıkça uzlaşma kapsamında olduğu belirtilen suçlar olarak gruplandırılabilir.

Soruşturmaya konu olan suçun uzlaşmaya tabi olması ve kamu davasının açılması için yeterli şüphenin varlığı halinde, dosya uzlaştırma bürosuna gönderilir. Uzlaşma sonucunda şüphelinin edimini defaten yerine getirmesi halinde hakkında kovuşturmaya yer olmadığı kararı verilir. Edimin yerine getirilmesi ileri tarihe bırakılmışsa, takside bağlanmışsa veya süreklilik arz ediyorsa kamu davasının açılmasının ertelenmesi kararı verilir. Erteleme kararından sonra uzlaşmanın gerekleri yerine getirilmezse kamu davası açılır. Mahkeme tarafından uzlaşma

[264] Gökcen vd., s.80.
[265] Gökcen vd., s.85.

yapılmış ve taraflar arasında uzlaşma sağlanmışsa davanın düşmesine karar verilir. Edimin yerine getirilmesi ileri tarihe bırakılmış, takside bağlanmış veya süreklilik arz ediyorsa sanık hakkında hükmün açıklanmasının geri bırakılmasına karar verilir. Hükmün açıklanmasının geri bırakılmasına karar verildikten sonra uzlaşmanın gerekleri yerine getirilmezse hüküm açıklanır.

Önödeme ve uzlaşma kurumlarının şüphe ile bağlantısı her iki yönteme başvuru bakımından kamu davası açılması için yeterli şüphenin varlığının aranmasıdır. Bu nedenle şüphe üzerine başlayan soruşturma sonucunda Cumhuriyet savcısı, iddianame düzenlenmesi için yeterli şüphenin bulunmadığı yönünde kanaate ulaşırsa önödeme ve uzlaştırma yoluna gidemeyecektir.

Cumhuriyet savcısı, dava şartlarının bulunması ve yargılama konusu fiile ilişkin yeterli şüpheyi oluşturan delillerin bulunduğu kanaati varması halinde CMK m.170'te belirtilen şekle uygun olarak iddianame tanzim ederek kamu davası açar. Cumhuriyet savcısı, mevcut ve ulaşılabilir delilleri toplamalı, delilleri olaylarla ilişkilendirmeli, deliller ile şüpheli arasında bir bağlantı noktası bulmalı ve mahkûmiyet olasılığını yüksek bulursa yeterli şüpheye ulaştığından bahisle iddianame düzenlemelidir. Mevcut delillerin toplanmadığı, soyut isnatlara dayanan, delillerin olaylarla ve şüpheli ile ilişkilendirilmediği, sadece delillerin alt alta sıralandığı bir metin iddianame olarak kabul edilemeyecektir[266].

Mahkeme önüne taşınan davalarda yüksek beraat kararlarının önüne geçmek, soruşturmada yeterli delil, iz, eser ve emareler toplanmadan yeterli şüpheye ulaşılmadan basit şüpheler üzerine kamu davası açılmasını önlemek, kişinin haksız yere sanık statüsüne sokularak yıllarca sürebilecek bir yargılamaya maruz bırakılmaması için uygulamacılar bakımından şüphe kavramının özümsenmesi ve verilen kararlarda şüphe ile delil ilişkisinin ortaya konulması son derece önemlidir[267].

2.5.2.4. Diğer Yöntemler

Suç şüphesi üzerine yürütülen soruşturma sonucunda verilebilecek kararlardan birisi de kamu davasının ertelenmesidir. Kamu davasının açılmasının ertelenmesi kararı verilebilmesinin şartları CMK m.171/2 ve 171/3'teki hükümlerde belirtilmiştir. Buna göre kamu davasının ertelenmesi kararı verilebilmesi için;

[266] Yayla, s.125.
[267] Yayla, s.126.

- Soruşturulması ve kovuşturulması şikayete bağlı olup üst sınırı bir yıl veya daha az süreli hapis cezasını gerektiren bir suç olmalıdır.

- Yapılan soruşturma işlemleri sonucunda elde edilen deliller ile suçun şüpheli tarafından işlendiğine dair Cumhuriyet savcısı yeterli şüphenin bulunduğu kanaatine varmalıdır.

- Suçun işlenmesiyle mağdurun veya kamunun uğradığı zarar; aynen iade, suçtan önceki hale getirme veya tazmin suretiyle tamamen giderilmiş olmalıdır.

- Şüpheli daha önce kasıtlı bir suçtan dolayı hapis cezası ile mahkûm olmamalıdır.

- Yapılan soruşturma kamu davası açılmasının ertelenmesi halinde şüphelinin suç işlemekten çekineceği kanaatini vermelidir.

- Kamu davasının açılmasının ertelenmesi şüpheli ve toplum açısından kamu davası açılmasından daha yararlı olmalıdır.

Kamu davasının açılmasının ertelenmesine karar verebilmek için gerekli şartlardan birisi de toplanan delillerin yeterli şüpheyi oluşturmasıdır. Diğer bir deyişle kamu davası açılabilmesi için gereken yeterli şüpheyi oluşturacak nitelikte delil elde edilememesi halinde kamu davasının açılmasının ertelenmesi kararı verilemeyecek, kovuşturmaya yer olmadığına dair karar verilecektir. Ayrıca Cumhuriyet savcısı, şartlar gerçekleşse dahi kamu davasının açılmasının ertelenmesine karar verme hususunda takdir yetkisine sahiptir[268].

2.5.3. Şüphe Derecelerinin Koruma Tedbirleri Üzerindeki Etkisi

Şüphe kavramı, CMK'de yer yer farklı kısımlarda kullanılmış ise de genel olarak koruma tedbirleri düzenlenmelerinde kullanılmıştır. Bunun nedeni ise temel hak ve özgürlüklere sınırlama getiren koruma tedbirlerinin keyfi şekilde uygulanmasını önlemektir. CMK sistemine bakıldığında da koruma tedbirlerine başvurulabilmesi için, suç şüphesinin bir zorunlu şart olarak arandığı görülmektedir[269].

Yargılama makamları, yargılama sürecinde maddi gerçeğe ulaşılmasını engelleyecek deliller üzerindeki değişiklikleri önlemek ve yargılamayı kolaylaştırmak amacıyla koruma tedbirlerine başvurmaktadır. Bu tedbirlere

[268] Şahin, s.111.
[269] Öztürk vd., s.26.

başvurulurken aranan şartlardan birisi de şüphe kavramıdır. Koruma tedbirleri, uygulandıkları kişiler bakımından bazı hak ve özgürlüklerin sınırlanmasına sebep olduğundan önem arz etmektedir. Örneğin koruma tedbirleri; tutuklama ile kişi özgürlüğünü, arama ile konut dokunulmazlığını, el koyma ile mülkiyet ve zilyetlik hakkını, iletişimin denetlenmesi ile haberleşme hürriyetini, yurt dışına çıkma yasağı ile seyahat hürriyetini sınırlandırmaktadır. Bütün bu hak ve özgürlükler Anayasa'da düzenlenmiş olup bunların sınırlanması kanunlarla kurallara tabi tutulmuştur. Kanunu düzenlemelere bakıldığında yargılama makamlarının koruma tedbirleriyle ilgili kararlarında da şüphe önemli bir rol oynamaktadır[270].

Ceza yargılamasının başlangıcından itibaren etkili bir unsur olan şüphe, yargılama sürecinde elde edilen delillere dayandığından delillerin kuvvetine göre şüphe derecesi de değişmektedir. Şüphe türlerinin hangi hal ve durumlarda var olduğu somut olayda eldeki bilgi, bulgu ve delil ile uygulayıcıların delilleri ve olaydaki tüm şartları değerlendirmesine göre değişebileceğinden suç tiplerine bağlı olarak net bir şüphe-delil ilişkisi ortaya koymanın yerinde olmayacağını düşünerek tezimizde genel ifadeler kullanılmıştır ancak uygulamada verilecek kararlarda adaletin sağlanması açısından objektif kriterlerin ortaya konulması gerekmektedir.

- Basit Şüphe

CMK m.160 gereğince soruşturmanın başlatılabilmesi için Cumhuriyet savcısı tarafından basit şüphenin var olduğu kanaatine varılmalıdır. Basit şüphenin koruma tedbirleri ile bağlantısı bulunmamakla birlikte diğer şüphe türleri ile farklarının ortaya konulması bakımından kısaca bu bölümde de basit şüpheye yer verilmiştir.

Basit şüphe, mevcut bilgi ve belgeler ışığında soruşturulması gereken bir suçun işlendiği ve bu suçu işleyenin hakkında soruşturma yürütülen kişi olduğuna dair henüz ispatlanmamış şüpheyi ifade etmektedir. Basit şüphenin varlığı için bir suç işlendiği izlenimini veren hal bulunmalıdır. Basit şüphenin varlığı en azından belirti düzeyinde delillerin varlığı ile ispat edilebilir. Diğer bir anlatımla, somut olayda basit şüphenin varlığından söz edilebilmesi için, belirli ve somut olayların suçun işlendiğine ilişkin şüphe ortaya koyması ve toplanan delillerin en azından belirti düzeyinde olması gerekir. Soyut ve genel nitelikte ihbar ve şikayetler, olaylara

[270] Yayla, s.114.

dayanmayan sadece tahminden ibaret bilgiler, akla mantığa aykırı ithamlar basit şüpheyi oluşturmamaktadır[271].

Koruma tedbirlerinde prensip olarak her bir tedbir bakımından temel haklar üzerindeki müdahalenin niteliği arttıkça daha ağır şartların öngörülmesi, daha yoğun şüphe derecesinin aranmasını gerektirmektedir. Bu nedenle kişi hürriyetleri bakımından ağır müdahale oluşturan koruma tedbirlerinin başlangıç şüphesi ile uygulanması kabul edilmemektedir.

- Makul Şüphe

Makul şüphe, hayatın olağan akışına göre somut olaylar karşısında genellikle duyulan şüphe olup, CMK m.116'da karşımıza çıkmaktadır. Bu hükme göre şüpheli veya sanıkla ilgili yerlerde arama yapmak için makul şüphenin aranacağı açıkça belirtilmiştir. Ayrıca arama koruma tedbirinin önemine binaen Anayasa m. 20 ve 21[272]'de makul şüpheye yer verilmiştir.

Makul şüphe, Adli ve Önleme Aramaları Yönetmeliği m.6'da şu şekilde düzenlenmiştir; "*Makul şüphe, hayatın olağan akışına göre somut olaylar karşısında genellikle duyulan şüphedir. Makul şüphe, aramanın yapılacağı zaman, yer ve ilgili kişinin veya onunla birlikte olanların davranış tutum ve biçimleri, kolluk memurunun taşındığından şüphe ettiği eşyanın niteliği gibi sebepler göz önünde tutularak belirlenir. Makul şüphede, ihbar veya şikayeti destekleyen emarelerin var olması gerekir. Belirtilen konularda şüphenin somut olgulara dayanması şarttır. Arama sonucunda belirli bir şeyin bulunacağını veya belirli bir kişinin yakalanacağını öngörmeyi gerektiren somut olgular mevcut bulunmalıdır*". Bu düzenleme ile makul

[271] Yılmaz, s.86.

[272] AY m.20/2; "Millî güvenlik, kamu düzeni, suç işlenmesinin önlenmesi, genel sağlık ve genel ahlâkın korunması veya başkalarının hak ve özgürlüklerinin korunması sebeplerinden biri veya birkaçına bağlı olarak, usulüne göre verilmiş hâkim kararı olmadıkça; yine bu sebeplere bağlı olarak gecikmesinde sakınca bulunan hallerde de kanunla yetkili kılınmış merciin yazılı emri bulunmadıkça; kimsenin üstü, özel kâğıtları ve eşyası aranamaz ve bunlara el konulamaz. Yetkili merciin kararı yirmidört saat içinde görevli hâkimin onayına sunulur. Hâkim, kararını el koymadan itibaren kırksekiz saat içinde açıklar; aksi halde, el koyma kendiliğinden kalkar."
AY m.21; "Kimsenin konutuna dokunulamaz. Millî güvenlik, kamu düzeni, suç işlenmesinin önlenmesi, genel sağlık ve genel ahlâkın korunması veya başkalarının hak ve özgürlüklerinin korunması sebeplerinden biri veya birkaçına bağlı olarak usulüne göre verilmiş hâkim kararı olmadıkça; yine bu sebeplere bağlı olarak gecikmesinde sakınca bulunan hallerde de kanunla yetkili kılınmış merciin yazılı emri bulunmadıkça; kimsenin konutuna girilemez, arama yapılamaz ve buradaki eşyaya el konulamaz. Yetkili merciin kararı yirmidört saat içinde görevli hâkimin onayına sunulur. Hâkim, kararını el koymadan itibaren kırksekiz saat içinde açıklar; aksi halde, el koyma kendiliğinden kalkar."

şüphenin somut olgulara dayanması gerektiği belirtilmiş ve arama sonunda belirli bir şeyin bulunacağını veya belirli bir kişinin yakalanacağını öngörmeyi gerektiren somut olguların aranması gerektiği belirtilmiştir.

Eryılmaz'a göre, belirli bir şeyin bulunacağı veya belirli bir kişinin yakalanacağına ilişkin elde edilen bilgi ve belgeler ile somut olgulara dayanan tahminin gerçek olma ihtimalinin gerçek olmama ihtimalinden fazla olması halinde yani en az %51'lik bir ihtimalin varlığı durumunda makul şüphenin varlığı kabul edilmelidir[273].

Makul şüphe, basit şüpheye göre daha yoğun olan, fiile ilişkin değerlendirmenin bazı bilgi, belge, gözlem ve tecrübe gibi bazı maddi bulgularla desteklenmesi ve ciddiye alınması gereken şüphedir[274]. Makul şüphenin varlığı için soruşturma aşamasında elde edilen deliller; şüphelinin soruşturmaya konu suçu işlediği yönünde gerçekçi, mantıklı, ortalama bir tahmini ya da ihtimali ortaya koyacak kadar kuvvetli olmalıdır. Ancak bu delillere dayanan tahminin şüphelinin tutuklanmasına yetecek kadar yani kuvvetli şüphe oluşturacak kadar da net ve açık olması beklenmeyecektir[275].

Hukuk devleti olmanın bir gereği olarak verilecek arama kararında belirli bir şeyin bulunacağı veya belirli bir kişinin yakalanacağını öngörmeyi gerektiren somut olgular ortaya konulmalıdır[276]. Örneğin; sahte fatura düzenleme fiiliyle ilgili yürütülen soruşturma sırasında olay öncesinde benzer şekilde sahte fatura kullandığı söylenen veya tespit edilen kişilerin evlerinde ya da iş yerlerinde arama yapılmasına yönelik karar verilemez. Çünkü bu kişilerin soruşturmaya konu olaya karıştıklarına, evlerinde ya da iş yerlerinde bu suçun delillerinin bulunduğuna dair somut olgu yoktur ve bunlara yönelik şüphe, makul şüphe oluşturmamaktadır.

CMK m.116'da makul şüphe kavramı kullanılırken diğer kişilerle ilgili aramayı düzenleyen CMK m.117'de makul şüphe kavramı kullanılmamış arama yapmayı, aranılan kişinin veya delilin burada bulunduğunun kabul edilmesine olanak sağlayan olayların varlığına bağlamıştır. Diğer kişilerin aramaya katlanma yükümlülüğü şüpheli ve sanığın aramaya katlanma yükümlüğüne göre daha az olacağından diğer kişiler nezdinde arama yapılabilmesi için şüpheli ya da sanığın söz konusu yerlerde yakalanabileceğine veya suç delillerinin bu yerlerden elde edileceğine dair makul

[273] Eryılmaz, s.47.
[274] Centel ve Zafer, s.434.
[275] Eryılmaz, s.48.
[276] Yılmaz, s.91.

şüphenin yeterli olmadığı, makul şüphenin üzerinde somut delillerin aranması gerektiği söylenebilir[277]. Burada aranan şüphe, makul şüphenin ötesinde ancak kuvvetli şüphenin gerisindedir. Bu durumlarda makul şüpheden daha yoğun somut olguların bulunmasının şart koşulduğu kabul edilmektedir[278].

Üçüncü kişiler nezdinde arama yapılabilmesi için CMK m.117/2 ile getirilen sınırlama şüpheli veya sanığın bulunduğu yerler ile izlendiği sırada girdiği yerler bakımından geçerli değildir. CMK m.117/3'e göre suçüstü hali söz konusu olduğunda yapılan sıcak takipte, şüphelinin üçüncü bir kişinin konutuna girmesi ve/veya suç aletinin veya başkaca bir delilinin üçüncü bir kişinin konutunda aranması durumunda yapılacak aramada makul şüphenin bulunması gerekmektedir[279].

- Yeterli Şüphe

Yeterli şüphe kavramı, CMK sisteminde çeşitli koruma tedbiri bakımından gündeme gelmektedir.

CMK m. 129'da düzenlenen postada el koyma tedbirine karar verilebilmesi için gönderinin suç delillerini oluşturduğu yönünde yeterli şüphenin varlığı ve gerçeğin ortaya çıkarılması için soruşturma ve kovuşturmada adliyenin eli altında olmasının zorunlu sayılması gerekmektedir[280].

CMK m. 138/1'de düzenlenen tesadüfen elde edilen deliller düzenlemesinde, arama ve elkoyma tedbirlerinin uygulandığı esnada diğer bir suçun işlendiği şüphesini uyandırabilecek bir delil elde edilirse söz konusu delil muhafaza altına alınarak durumun Cumhuriyet Savcılığına bildirileceği düzenlenmiştir. CMK m. 138/2'de ise telekomünikasyon yoluyla yapılan iletişimin denetlenmesi sırasında katalog suçlar arasında yer alan (CMK m. 135/6) diğer bir suçun işlendiği şüphesini

[277] Şahin, s.242.
[278] Yayla, s.123-124.
[279] Yayla, s.124.
[280]Elkoyma için basit şüphenin yeterli olduğu kabul edilemez. Çünkü elkoyma, bir koruma tedbiri olarak olayın durumuna göre konut dokunulmazlığına basın hürriyetine, özel hayatın gizliliğine, mülkiyet hakkına ve daha birçok temel hak ve hürriyete sınırlama getirebilmektedir. Elde yeterli olaylara dayanan ciddi deliller ve vakıalar olmadan birçok temel hak ve hürriyete müdahale etmek bir hukuk devletinde mümkün olamaz. CMK'nin tutuklamadan, taşınmazlara, hak ve alacaklara elkoymadan farklı olarak CMK m. 129'da düzenlenen elkoyma maddelerinde kuvvetli şüpheden bahsetmemesi ancak dolaylı olarak da olsa şüphe ibarelerine yer vermesi bu koruma tedbirleri açısından yeterli şüphenin arandığını göstermektedir, Gökçen (Basit Elkoyma ve Postada El Koyma), s.129.

uyandırabilecek bir delil elde edilirse muhafaza altına alınarak, Cumhuriyet Savcılığına bildirileceği düzenlenmiştir.

CMK m. 138/1 bakımından arama ve elkoyma tedbirinin uygulanması sırasında elde edilen tesadüfi delillere ilişkin suç tipi açısından bir sınırlamaya yer verilmemiştir. Elde edilen delilin kuvvetine göre başlangıç şüphesi olarak kabul edilerek soruşturmaya başlanabileceği gibi yeterli şüpheyi oluşturduğu kabul edilerek iddianame de tanzim edilebilir[281].

CMK m. 138/2 bakımından tesadüfen elde edilen delil; katalog suçlar arasında yer alan bir suçun işlendiğine yönelik basit şüphe oluşturuyorsa soruşturma başlatılacak, yeterli şüphe oluşturuyorsa bu delile dayanarak iddianame tanzim edilebilecektir. Ancak tesadüfen elde edilen delil, katalogda yer almayan bir suça ilişkin ise delil olarak kullanılamayacak başlangıç şüphesi olarak da değerlendirilemeyecektir[282].

CMK m. 170/2'deki, "Soruşturma evresi sonunda toplanan deliller, suçun işlendiği hususunda yeterli şüphe oluşturuyorsa; Cumhuriyet savcısı bir iddianame düzenler." Hükmü dikkate alındığında "suç şüphesi" ile "delil" kavramları arasındaki ilişkinin ortaya koyulduğu görülmektedir. Buna göre bir suçun işlendiğine ilişkin şüphenin delillere dayanması gerektiği net olarak belirtilmiştir.

- Kuvvetli Şüphe

Kuvvetli şüphe kavramı CMK'nin çeşitli maddelerinde koruma tedbirlerinin uygulanması için ön şart olarak düzenlenmiştir;

CMK m. 74'te düzenlenen gözlem altına alma kararı verilebilmesi için fiilin işlendiği yolunda kuvvetli şüphenin bulunması gerekir.

CMK m. 100 vd. 'da düzenlenen tutuklama koruma tedbiri kararı verilebilmesi için kuvvetli suç şüphesini gösteren somut delillerin ve bir tutuklama nedeninin varlığı aranmaktadır. CMK m. 109 gereğince adli kontrol bakımından da tutuklama kararı verilebilmesi için aranan şartlar geçerlidir.

CMK m. 128'de düzenlenen taşınmazlara, hak ve alacaklara elkoyma tedbiri kararı verilebilmesi için; soruşturma veya kovuşturma konusu suçun işlendiğine ve bu

[281] Seçkin Koçer, İletişimin Denetlenmesi Tedbirinde Tesadüfen Elde Edilen Deliller, Adalet Dergisi, C.0, S.65, Y.2020, s.445.
[282] Koçer, s.449.

suçlardan elde edildiğine dair somut delillere dayanan kuvvetli suç şüphesinin varlığı aranmaktadır.

CMK m. 133'te düzenlenen şirket yönetimi için kayyım tayini tedbirine karar verilebilmesi için suçun bir şirket faaliyeti çerçevesinde işlendiğine dair kuvvetli suç şüphesi bulunmalı ve maddi gerçeğin ortaya çıkarılabilmesi için koruma tedbirine başvurulması gerekli olmalıdır.

CMK m. 134'te düzenlenen bilgisayarlarda, bilgisayar programlarında ve kütüklerinde arama, kopyalama ve elkoyma tedbirine karar verilebilmesi için soruşturmaya konu suça ilişkin somut delillere dayanan kuvvetli şüphe sebeplerinin varlığı ve başka surette delil elde etme imkanının bulunmaması gerekmektedir.

CMK m. 135'te düzenlenen iletişimin tespiti, dinlenmesi ve kayda alınması tedbirine karar verilebilmesi için soruşturmaya veya kovuşturmaya konu suçun işlendiğine dair somut delillere dayanan kuvvetli suç şüphe sebeplerinin varlığı ve başka suretle delil elde edilmesi imkanının bulunmaması gerekmektedir.

CMK m. 139'da düzenlenen gizli soruşturmacı görevlendirme kararı verilebilmesi için soruşturma konusu suçun işlendiğine yönelik somut delillere dayanan kuvvetli şüphe sebeplerinin bulunması ve başka surette delil elde edilememesi gerekmektedir.

CMK m. 140'ta düzenlenen teknik araçlarla izleme tedbirine karar verilebilmesi için suçun işlendiği hususunda somut delillere dayanan kuvvetli şüphe sebeplerinin bulunması ve başka suretle delil elde edilememesi gerekmektedir.

CMK'de yukarıda belirtilen koruma tedbirleri bakımından kuvvetli şüphenin şart olarak arandığı görülmektedir. Mahkûmiyet kararı verecek yoğunlukta bir kanaat oluşmasa dahi koruma tedbirlerine başvurmak için o andaki dosya münderecatına göre, karara dayanak teşkil eden delil aranmaktadır. Bu konuda delillere dayalı takdir kullanmak için olayın tamamının veya sanığın sorumluluğunun açıklığa kavuşması gerekmediği gibi hüküm için gerekli olduğu oranda suçun unsurlarının gerçekleşmiş olması da gerekmemektedir. Koruma tedbirinin talep edildiği ana kadar elde edilen deliller çerçevesinde kişinin, fail ya da suç ortağı olarak bir suç işlediği hususunda

büyük bir ihtimal göstermesi durumunda kuvvetli şüphenin var olduğu kabul edilmelidir. [283]

Kuvvetli şüphe, yapılan yargılamada eldeki delillere göre şüpheli ya da sanığın suç işlediğinin kuvvetle muhtemel olmasıdır. Diğer bir ifadeyle düşünülen ve çıkarılmak istenen sonucun doğruluğuna yakın olmasıdır. Kuvvetli şüphenin varlığı için somut delillerin bulunması gerekmektedir. Basit ve somut delillere dayanmayan şüphe halinde kuvvetli şüpheden bahsedilemeyecek ve kuvvetli şüphenin şart olarak arandığı koruma tedbirlerine başvurulamayacaktır[284]. Aynı şekilde soyut, şüpheye veya tahmine ya da varsayıma dayalı şüphe ile kuvvetli şüphenin arandığı koruma tedbirlerine başvurulamayacaktır[285]. Kesin bir yargı kararı olmadığı halde hakkında koruma tedbirlerine başvurularak temel hak ve hürriyetleri sınırlanan kişi için kuvvetli şüphenin aranması önemli bir güvencedir[286].

Kuvvetli şüphenin arandığı koruma tedbirlerinde kuvvetli şüphenin somut delillere dayanması gerektiği de açık bir şekilde ifade edilmiştir. Somut delil kavramı, soruşturma konusu olayın temelinin ve olaydaki maddi gerçeğin tespitine yarayan maddi vakıalar olarak anlaşılmaktadır. Ceza yargılamasında delil kavramı, maddi vakıaları ve olguları işaret etmektedir. Maddi vakıa diğer deyişle olgu sağlam bir şekilde neticeyi ortaya koyuyorsa bunun adı delil olmakta ve ispat faaliyetinde kullanılmaktadır[287].

Kuvvetli suç şüphesinin somut delillere dayanması gerekliliği ve keyfilik yasağı[288] dikkate alındığında Cumhuriyet savcısı tutuklama ve adli kontrol talebinde bulunurken ya da hâkim tutuklama kararı verirken somut delillere dayanmalıdır[289].

Kuvvetli şüphe; yargılamaya konu suçun işlendiği yönünde çok güçlü deliller, işaretler olduğunu ifade etmekte olup bu yönüyle de makul şüphenin önüne geçmektedir[290].

---

[283] Yayla, s.127.
[284] Yılmaz, s.139.
[285] Gültekin, s.133.
[286] Şahin, s.119.
[287] Yurtcan, 6526 sayılı Yasayla, s.27-28.
[288] Keyfilik yasağı, İHEB'de "Hiç kimse kanunun gördüğü esaslar dışında ve kanunda tesis edilen usule uygun olmadan özgürlüğünden yoksun bırakılamaz" şeklinde düzenlenmiştir.
[289] Öztürk, Koğuşturma Mecburiyeti, s.97-101.
[290] Yaşar, s.919.

Tutuklama olmak üzere bazı koruma tedbirlerinde kuvvetli şüphe aranırken kamu davası açılması için yeterli şüphenin aranmasının sebebi koruma tedbirlerinde özgürlüğe müdahalenin söz konusu olmasıdır[291].

Kuvvetli şüphe, koruma tedbirinin talep edildiği ana kadar yapılan soruşturma işlemleri sonucunda kişinin suçu işlediğinin büyük ihtimal olarak görülmesi olup kuvvetli şüphenin varlığının ya da yokluğunun takdiri için olayın tamamının açıklığa kavuşmuş olması gerekmemektedir[292]. Bu durum kuvvetli şüphe ile suçun sübutu arasındaki farkı da ortaya koymaktadır.

Kuvvetli suç şüphesi, somut delillerin varlığına bağlı olup kişi ile suç arasında objektif bilgilere ve gerekçelere dayalı olarak ilişki kurulması zorunludur. Önyargı ve varsayımlara dayanılarak kuvvetli suç şüphesinin var olduğu söylenemez. Bu hususlar kuvvetli suç şüphesinin arandığı tüm koruma tedbirleri açısından geçerlidir[293].

Kuvvetli şüphenin koruma tedbirleri açısından değerlendirilmesi sürecinde bu şüphe, şüpheli veya sanığa ilişkin yani subjektif bir şüphe olarak kabul edilmelidir. Buna göre kuvvetli şüphenin varlığı suçun şüpheli veya sanık tarafından işlenmiş olabileceği konusunda yapılan delillere dayanan değerlendirmeden oluşmaktadır. Kuvvetli şüpheyi şüpheli veya sanık açısından değerlendirmek, koruma tedbirlerine başvurulmasında temel hak ve hürriyetlerin sınırlanması bakımından orantılılık ilkesinin de bir gereğidir[294].

Tutuklama tedbiri bakımından kuvvetli şüphe, tutuklama kararının verildiği ana kadar yapılan soruşturma sonucu elde edilen somut delillere göre şüpheli ya da sanığın fail veya suç ortağı olarak bir suç işlediği ya da işlemeye teşebbüs ettiği konusunda yüksek bir olasılığın bulunmasını ifade eder. Tutuklama kararı verilebilmesi için şüpheyi haklı kılan somut delillerin bulunması gerekir. Varsayım, genel deneyimler veya akıl yürütmeler tutuklama kararına gerekçe olamaz. Tutuklamaya gerekçe olan şüphenin somut ve yaşanmış olaylara dayanması şarttır[295].

[291] Yılmaz, s.149.
[292] Centel, Tutuklama, s.39.
[293] Yılmaz, s.147.
[294] Yılmaz, s.150.
[295] Şahin, s.129.

Gözlem altına alma tedbiri CMK m.74/1'de düzenlenmiştir. Düzenlemeye göre fiili işlediği yolunda kuvvetli şüpheler bulunan şüpheli veya sanığın akıl hastası olup olmadığını, akıl hastası ise ne zamandan beri hasta olduğunu ve bunun kişinin davranışları üzerindeki etkilerini saptamak için şüpheli veya sanığın gözlem altına alınmasına karar verilebilmektedir. Gözlem altına alma tedbirinin kişi hürriyetine müdahale özelliği dikkate alındığında koruma tedbiri niteliğinde olduğu söylenebilir. Bu tedbire başvurabilmek için şüpheli ya da sanığın yargılama konusu fiili işlediğine ilişkin kuvvetli şüphenin bulunması gerekmektedir.

Yakalama koruma tedbiri CMK m. 90'da düzenlenmiştir. CMK m. 90/1'de resmi sıfatı olmayan kişilerce yapılacak yakalama işlemi düzenlenmiş, CMK m. 90/2'de ise kolluk görevlileri tarafından yapılacak yakalama işlemi düzenlenmiştir. Resmi sıfatı olmayan kişilerce yapılacak yakalama, suçüstü halleri ile sınırlı olduğundan bu durumda şüphe derecesinin belirlenmesinin önemi bulunmamaktadır. Kolluk görevlileri tarafından yakalama tedbirinin uygulanabilmesi için ya kişinin suçu işlediğine dair tutuklama kararı verilmesini gerektirecek kadar kuvvetli şüphe bulunmalı ya da yakalama emri düzenlenmesini gerektirecek kadar şüphe bulunmalıdır. Tutuklama kararı verilmesini gerektirecek kadar kuvvetli şüphenin bulunması ihtimalinde aranan şart açık olup kuvvetli şüphenin bulunmasıdır. Yakalama emri düzenlenmesi ise CMK m.98'de şüpheliye çağrı yapılmasına rağmen gelmemesi veya çağrı yapılamaması şartlarına tabi tutulmuş olup suçun işlendiğine dair bir şüphe derecesine bağlı tutulmamıştır. Doktrinde bununla ilgili iki farklı görüş bulunmaktadır. Bir görüşe göre yakalama emri düzenlenmesi bakımından kanunda bir şüphe şartına yer verilmediğinden CMK m.90/2 gereğince resmi sıfatı bulunanlar tarafından yakalama işlemi yapılabilmesi için basit şüphenin varlığı yeterlidir[296]. Bizim de katıldığımız diğer görüşe göre yakalama ile durdurma, kimlik sorma ve arama için aynı şartlar kabul edilmiş olsaydı kolluğun durdurma, kimlik sorma ve arama yetkileri gereksiz durumda olurdu. Asıl olarak kişi hak ve özgürlükleri bakımından da haksız yakalama durumunda kişilerde meydana gelecek maddi ve manevi zararların boyutu düşünüldüğünde haksız yakalama yapılmaması için kuvvetli suç şüphesinin aranması yerinde olacaktır[297].

[296] Centel ve Zafer, s.363; Öztürk vd., s.459.
[297] Eryılmaz, s.561.

Gözaltı koruma tedbiri CMK m.91/2'de düzenlenmiştir. Gözaltı kararı verilebilmesi, bir suçun işlendiği şüphesini gösteren somut delillerin varlığına bağlıdır. Gözaltı işleminin tutuklamanın ön sürecini oluşturması ve kişi hürriyetini kısıtlayan yönü dikkate alındığında gözaltı tedbirinin uygulanmasında tutuklama tedbirinde olduğu gibi kuvvetli suç şüphesinin aranması yerinde olacaktır[298].

Adli kontrol CMK m.109'da düzenlenmiştir. Adli kontrol tedbirlerinden birini uygulamak için CMK m.100'de düzenlenen tutuklama koşullarının varlığı gerekmektedir. Diğer bir deyişle adli kontrol kararı verebilmek için "kuvvetli suç şüphesinin varlığını gösteren somut delillerin ve tutuklama nedeninin bulunması" aranacaktır.

Taşınmazlara, hak ve alacaklara elkoyma tedbirinin uygulanması bakımından da kuvvetli suç şüphesi aranmaktadır. Elkoyma tedbiri için kuvvetli suç şüphesinin somut delillere dayanması gerektiği açık bir şekilde ifade edilerek koruma tedbirinin uygulanması zorlaştırılmıştır. Mülkiyet hakkının ve adil yargılanma hakkının ihlal edilememesi anlamında söz konusu düzenleme şekli yerindedir. Kişi hürriyetinin ihlal edilmemesi bakımından uygulamacılar da kararlarında şüphe üzerine olan kanaatlerini delillerle somutlaştırmak zorundadır.

Şirket yönetimi için kayyım tayini tedbiri, CMK m.133/1'de düzenlenmiş olup bu tedbire sadece belli suçlar bakımından başvurulabilmektedir. Söz konusu tedbirin uygulanması için de kuvvetli şüphenin varlığı aranmaktadır. Kanuna göre suçun bir şirketin faaliyeti çerçevesinde işlenmekte olduğu yönünde kuvvetli şüphe sebeplerinin varlığı ve maddi gerçeğin ortaya çıkarılabilmesi için gerekli olması halinde soruşturma ve kovuşturma evresinde şirket işlerinin yürütülmesi bakımından kayyım atanabilecektir.

Bilgisayarda, bilgisayar programlarında ve kütüklerinde arama, kopyalama ve elkoyma tedbiri CMK m.134'te düzenlenmiştir. Bu tedbire başvurulabilmesi için başka surette delil elde etme imkanının bulunmaması ve suç işlendiğine ilişkin somut delillere dayanan kuvvetli şüphe sebeplerinin varlığı gerekmektedir.

İletişimin dinlenmesi, kayda alınması ve sinyal bilgilerinin değerlendirilmesi tedbiri CMK m.135'te düzenlenmiştir. Bu tedbirin uygulanabilmesi için başka surette delil

[298] Yılmaz, s.154.

elde etme imkanının bulunmaması ve suç işlendiğine ilişkin somut delillere dayanan kuvvetli şüphe sebeplerinin bulunması gerekmektedir[299].

İletişimin tespiti tedbiri CMK m.135/6'da düzenlenmiştir. Düzenleme dikkate alındığında iletişimin tespiti bakımından iletişimin dinlenmesi, kayda alınması ve sinyal bilgilerinin değerlendirilmesi tedbirlerinde aranan koşullara yer verilmediği görülmektedir. Düzenlemenin ayrı bir fıkrada yapılması dikkate alındığında bu koşulların iletişimin tespiti bakımından aranmayacağı sonucu çıkarılmıştır[300].

Gizli soruşturmacı görevlendirme tedbiri CMK m.139/1'de düzenlenmiştir. Bu tedbire başvuru bakımından soruşturma konusu suçun işlendiği hususunda somut delillere dayanan kuvvetli şüphe sebeplerinin bulunması ve başka surette delil elde edilememesi gerekmektedir.

Teknik araçlarla izleme tedbiri CMK m.140/1'de düzenlenmiştir. Bu tedbir yalnızca belli suçlar açısından uygulanabilir. Bunun için ise somut delillere dayanan kuvvetli şüphe sebeplerinin bulunması ve başka suretle delil elde edilememesi gerekmektedir.

2.6. KOVUŞTURMA EVRESİNDE ŞÜPHENİN YENİLMESİ

Ceza yargılamasında, yeterli şüphenin oluşması sonucunda düzenlenen iddianamenin kabul edilmesi veya kabul edilmiş sayılması ile başlayan, iddia ve savunma çerçevesinde yargılama sonucunda verilen bir hükmün kesinleşmesiyle sona eren evreye, kovuşturma evresi, bu evrede yapılan işlemlere de kovuşturma denir[301].

Kovuşturma evresinde, soruşturma evresinde kuvvetlenen şüphenin giderilmesine yönelik faaliyetlerde bulunulur. Diğer bir ifadeyle, kovuşturma evresinde maddi sorun üzerindeki şüphe kaldırılmaya çalışılır. Bu süreçte maddi gerçeğe ulaşmak için ispat araçları kullanılır. Hükme gerekçe yapılan delillerle şüphe yenilmeye ve olayın

---

[299] Erdem'e göre, *"İletişimin denetlenmesi bakımından aranan kuvvetli şüphe kavramı, dava açılması halinde kişinin mahkûm olma ihtimalinin yüksek olması şeklinde anlaşılacak olursa tedbire başvurmak oranlılık ilkesi açısından yerinde olmayacaktır. Çünkü sanığın kuvvetle muhtemel mahkumiyetini gerektirir oranda delil elde edilmiş ise artık bu tedbire başvurma ihtiyacı da kalmayacaktır. Düzenlemeye "Başka surette delil elde etme imkanının bulunmaması" şartının getirilme sebebi bu tedbirin kötüye kullanılmasını önlemek ve basit şüpheye dayanarak başvurmanın önüne geçmek için yapılmıştır. Ancak tedbirin kötüye kullanılmamasının sağlanması amacı tedbiri uygulanamaz hale de getirmemelidir. Çünkü kuvvetli şüphe olması zaten başka yolla elde edilmiş delillerin de mevcut olduğu anlamına gelmektedir",* Mustafa Ruhan Erdem, 5271 Sayılı Ceza Muhakemesi Kanunu'nda Telekomünikasyon Yoluyla Yapılan İletişimin Denetlenmesi, www.ceza-bb.adalet.gov.tr/makale/115.doc .

[300] Yılmaz, s.161.

[301] Öztürk vd. (Ceza Muhakemesi Hukuku), s.630.

üzerindeki sis perdesi aralanarak vicdani kanaate ulaşmaya çalışılır[302]. Kovuşturma evresi sonunda mahkemenin tam bir kanaate varması gerekmektedir. Mahkeme yargılama sonunda fiile ilişkin şüpheyi yenemez diğer bir anlatımla ispat bakımından tam bir kanaate varamaz ise şüpheden sanık yararlanır ilkesi gereğince mahkûmiyet kararı veremeyecektir. Mahkeme suçun işlenip işlenmediği hususundaki kanaatini deliller aracılığıyla ortaya koyacaktır.

Doğrudan doğruyalık ilkesi mahkemenin delil ikamesi bakımından belirleyici bir etki göstermektedir[303]. Bu ilke, mahkemenin kararını delillerle ile doğrudan temasa geçerek vermesini ifade etmektedir[304]. Doğrudan doğruyalık ilkesinin maddi ve şekli anlamda olmak üzere iki yönü bulunmaktadır. Şekli anlamda doğrudan doğruyalık ilkesi, hüküm bakımından önemli olan olayları duruşmadaki bir delil ikamesinde hâkimin bizzat ve kendi sorumluluğunda tespit etmesidir. Bu ilke gereğince hüküm verecek olan mahkeme; olayın tanıkları, sanık ve düğer tüm deliller ile doğrudan doğruya temasa geçecek yargılamaya katılanları, sanık, tanık ve bilirkişiyi bizzat görüp duyacak, olanak olduğu ölçüde keşfi duruşmada bizzat yaparak kanaat oluşum sürecini duruşmada delillerin irat ve ikamesi ile gerçekleştirecektir[305]. Maddi anlamda doğrudan doğruyalık ilkesi ise delil ve delilin olayı temsil gücüyle ilgilidir. Diğer bir ifadeyle ilkenin maddi yönü, hâkimin deliller arasında öncelik sonralık ilişkisi kurmasını ve hükmünde delillerden birini diğerinden üstün tutmasını ifade eder[306].

Kovuşturma evresinde, tarafların iddia ve savunmaları ile suça ilişkin şüphe yenilmeye çalışılır. Kovuşturma evresinde mahkeme ispat araçları ile vicdani kanaatini oluşturmaya ve maddi gerçeğe ilişkin şüphe üzerinde kararını vermeye çalışmaktadır. Şüphenin yenilerek belleğe ulaşıldığında ya da şüphe yenilmediğinde hüküm verilmektedir. Tarafların kanun yollarına başvurmamış olması ise olaya ilişkin şüphenin ya yenilmiş olmasının ya da yenilmemiş olmasının kesinlik kazanmasını ifade etmektedir. Kanun yollarına başvurulması halinde, olaya ilişkin şüphe yasa yolları aşamasında da giderilmeye çalışılır[307].

[302] Yayla, s.33-34.
[303] Şahin, İspat, s.19.
[304] Öztürk vd., s.145.
[305] Şahin, İspat, s.27.
[306] Şahin, İspat, s.32 vd.
[307] Yayla, s.117.

Sonuç olarak özetlemek gerekirse, hâkim kovuşturma evresinde maddi gerçeğe ulaşılması amacıyla yargılamaya konu olayın ispatı bakımından delilleri serbestçe takdir edecektir. Bu süreçte doğrudan doğruyalık ilkesi gereğince bütün delilleri ortaya koyacak ve deliller duruşmada iddia ve savunma makamlarının katılımıyla tartışılacaktır. Mahkeme hem doğrudan hem de dolaylı delilleri ispat için kullanabilecektir. Mahkeme yargılama sonucunda subjektif değerlendirmesini yaparak vicdani kanaate ulaşacaktır. Vicdani ispat sistemi, delil serbestliği ile bağlantılı olup hâkim duruşmada ortaya konulan ve tartışılan delilleri delil serbestliği ilkesi gereğince değerlendirerek edindiği kanaate göre hüküm kuracaktır[308].

2.6.1. Delil ve İspat

Ceza yargılamasında, yargılamaya konu şüphe hukuka uygun deliller aracılığıyla yenilmeye çalışılmaktadır. Şüphenin yenilip yenilmediğinin delillerle ortaya konulması ise ispat konusunu oluşturmaktadır. İspat faaliyetinin amacı, geçmişte yaşanmış maddi bir olayın tespit edilmesi ve fiilin fail tarafından işlenip işlenmediği konusunda karar mercinin bir kanaate ulaşmasını sağlamaktır. Bu süreçte ispat aracı da denilen delillerden yararlanılır. Ceza yargılamasında deliller aracılığıyla işlenmiş bir suçun; kim tarafından, neden, nerede, ne zaman ve nasıl işlendiği sorularına cevap bulmaya çalışılır[309].

Delil; fiilin fail tarafından işlenip işlenmediği hususunda hâkim veya mahkemenin tam bir kanaate ulaşması sürecinde kullanılan ceza uyuşmazlığını oluşturan olayın bir parçasını ya da tamamını ispat edebilecek, duyu organları ile algılanabilen maddi bir yapıya sahip hukuk düzenince kabul edilen vasıtalardır[310]. Diğer bir tanımla, geçmişte yaşanmış bitmiş, suç teşkil ettiği iddia edilen olayın bugüne taşınıp yargılama sürecinde yeniden yaşanmasını sağlayarak ne şekilde gerçekleştiğinin çözülmesi, iddiaların ispatına ulaşılabilmesi için kullanılan gereçlerdir[311].

---

[308] Şahin ve Göktürk, s.29.
[309] Mahmut Koca, Ceza Muhakemesi Hukukunda Deliller, CHD, Y.1, S.2, Aralık 2006, s.208.
[310] Öztürk vd., s.264-265; Polisin Adli Görevlerinin Yerine Getirilmesinde Delillerin Toplanması, Muhafazası ve İlgili Yerlere Gönderilmesi Hakkında Yönetmelik m.3'de delil kavramı, *"Meydana gelen bir suçun aydınlatılması ve suç sanıklarının tespitine yarayan her türlü ispat vasıtaları"* şeklinde tanımlanmıştır.
[311] Koca, s.207.

Ceza yargılamasında delilsiz mahkûmiyet olmaz kuralı geçerli olduğu gibi[312] delilsiz kamu davası açılamaz kuralı da geçerlidir[313]. Bu nedenle Cumhuriyet savcısı iddianamede yüklenen suçu oluşturan olayları mevcut delillerle ilişkilendirerek suçu oluşturan olayların gerçekliğini iddianamede ispatlayacak; mahkeme ise mahkûmiyet gerekçesinde delillerin tartışılması ve değerlendirilmesini, hükme esas alınan ve reddedilen delillerin belirtilmesini, ulaşılan kanaat, sanığın suç oluşturan fiilini ve bunun nitelendirilmesini ifade etmelidir. Sonuç olarak gerek Cumhuriyet savcısı gerekse de hâkim veya mahkeme karar verirken delillere dayanmak ve gerekçelendirmek zorundadır[314].

Deliller, şüphenin derecelendirilmesinin tespitinde ve şüphenin yenilmesinde kullanıldığı için belli özelliklere sahiptirler. Buna göre deliller; "gerçekçi", "akla uygun", "olayı temsil kabiliyetine sahip", "hukuka uygun" ve "müşterek" olmalıdır[315].

Delillerin gerçekçi olması gerektiği ile ifade edilmek istenen delilin; elle tutulabilen, dış dünyamıza ait, gerçeğin bir parçasını oluşturmasıdır. Delilin beş duyu organı ile algılanabilmesi için de doğası gereği gerçekçi olması gerekmektedir[316].

Maddi gerçeğe ulaşılmasında akla ve mantığa uygun hareket edilmesi gerektiği gibi maddi gerçeğe ulaşılması sürecinde kullanılan delillerin de akla uygun olması gerekmektedir[317].

Deliller sonucunda maddi olayın tespiti yapılarak ispat faaliyeti gerçekleştirildiğinden olayın bir parçasını oluşturmayan, diğer deyişle olayı temsil yeteneği bulunmayan delillerin yargılama bakımından bir değeri yoktur[318].

Delillerin hukuka uygun olması, bir delilin sahip olması gereken en önemli özelliktir. Ceza yargılamasında amaç maddi gerçeğe ulaşmak olduğundan gerek devletin menfaatleri gerekse de temel hak ve özgürlüklerin korunması gözetilerek delillerin hangi yollarla veya ne şekilde elde edileceği CMK'de düzenlenmiştir. Bu nedenle

[312] Zeki Hafızoğulları, "Hukuka Aykırı Surette Elde Edilen Deliller Meselesi", Yeni Türkiye, Yargı Reformu Özel Sayısı, 1996, Y.2, S.10, s.638, aktaran, Koca, s.207.
[313] Koca, s.207.
[314] Akbulut, s.8.
[315] Koca, s.212 vd.; Centel ve Zafer, s.213-214.
[316] Koca, s.213.
[317] Koca, s.213.
[318] Koca, s.213.

elde edilen delilin hukuka uygun olduğunun kabulü için hukuki kurallara uygun olarak toplanılması gerekir[319]. Delil hem soruşturma hem de kovuşturma evresine ait bir kavram olduğundan hukuka aykırı bir şekilde elde edilen deliller her iki süreçte de değerlendirme dışında tutulacaktır[320].

Delillerin müşterek olması; delillerin içeriğinin yalnızca hâkim veya mahkemece bilinmesini değil tarafların da öğrenilerek, yargılamada ortaya konulup tartışılmasını ifade etmektedir[321].

2.6.2. Delil Çeşitleri

Deliller; beyan, belge ve belirti olmak üzere üç kategoride incelenmektedir[322]. Beyan delilleri; sanık beyanı, tanık beyanı ve bunlar dışında diğer kişilerin beyanı olarak üçe ayrılmaktadır. Belge delilleri de yazılı belgeler, şekil tespit eden belgeler ve ses tespit eden belgeler olarak üçe ayrılmaktadır. Belirtiler ise tabi belgeler ve suni belgeler olarak ikiye ayrılmaktadır[323].

Beyan delilleri, suçun maddi yönüne ilişkin yapılan açıklamalardır. Bu açıklamalar sanığa, mağdura veya tanığa ait olabilir[324].

Belge delilleri, yargılama konusu olayı temsil eden ve bir düşünceyi içeren insan yapısı ispat araçlarıdır. Belge delili olayın doğrudan yazılı açıklamalarla veya ses

---

[319] Koca, s.213-214, Nitekim delillerin hukuka aykırı olamayacağı Anayasa m.38'de ve CMK m.148/3,148/4, 206/2-a, 217/2'de düzenlenmiştir;
Anayasa m .38:" Kanuna *aykırı olarak elde edilmiş bulgular, delil olarak kabul edilemez",*
CMK m. 148/3: *"Yasak usullerle elde edilen ifadeler rıza ile verişmiş olsa da delil olarak değerlendirilemez",*
CMK m. 148/4: *"Müdafi hazır bulunmaksızın kollukça alınan ifade, hâkim veya mahkeme huzurunda şüpheli veya sanık tarafından doğrulanmadıkça hükme esas alınamaz",*
CMK m. 206/2-a: *"Delil, kanuna aykırı olarak elde edilmişse reddolunur",*
CMK m. 217/2: *"Yüklenen suç, hukuka uygun bir şekilde elde edilmiş her türlü delille ispat edilebilir".*

[320] Aksoy İpekçioğlu, Pervin, Gözaltında Alınan İfadenin Önemi ve Delil Değeri, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, C.57, S.3, Eylül 2008, s.69; Y.11.CD. E.2016/3963, K.2017/8614, KT.06/12/2017 https://legalbank.net (Erişim Tarihi:09/05/2022), "*Denetim Koordinasyon Müdürlüğü'ne verilen 18.03.2010 tarih ve 537 kayıt sayılı ihbar dilekçesi ekindeki CD'de kayıtlı alış ve satış işlemleri ile sanık tarafından ibraz edilen ve ticari işletmeye ilişkin bilgilerin yer aldığı CD'deki kayıtlar üzerinde karşılaştırma yapılarak vergi inceleme ve vergi suçu raporlarının düzenlendiği anlaşılmakla, 213 sayılı VUK'nın 142 ve devamı maddeleri uyarınca işlem yapılmadan ve hukuka aykırı yöntemle ele geçen ihbara ekli CD'deki kayıtlar esas alınarak yapılan vergi incelemesi sonucu düzenlenen raporların mahkumiyete esas alınamayacağı gözetilmeden yazılı şekilde hüküm kurulması".*

[321] Koca, s.214; Ünver, s.119.

[322] Delillerin detaylı sınıflandırması için bkz. Muhammet Sefa Çetin, Kovuşturma Evresinde Delillerin İkamesi ve Değerlendirilmesi, Seçkin Yay., 2021, s.21 vd.

[323] Koca, s.214-215.

[324] Koca, s.215; Akbulut, s.7.

ve/veya görüntü kaydeden araçlarla bir nesne üzerine aktarılması ile oluşturulur. Tutanaklar, sanık ve tanıkların ses ve görüntülerine ait kayıtlar belge delilleri kapsamındadır[325].

Yargılama konusu olayın dolaylı olarak ispatına yardımcı olan ve olaydan geri kalan her türlü iz ve esere belirti denir. Tabi belirtiler yaşanmış bir olayın geride kalan parçaları olup olay yerinde bulunan vücut iz ve eserleri bu kategori içerisinde değerlendirilir[326]. Belirti niteliğinde olan kan, sperm, tükürük, parmak izi, saç, elbise parçası, parmak izi, ayak izi, fren izi üzerinde kriminalistik biliminin verilerine göre araştırma ve değerlendirme sonucu oluşturulan raporlar bilimsel delilleri oluşturmaktadır[327].

Ceza yargılamasının amacı maddi gerçeğin tespit edilmesi olduğundan yargılamaya konu fiilin ispatı bakımından tüm bilgi ve belgelere ulaşılması ve bunların doğrudan doğruyalık ilkesi gereğince mahkeme tarafından duruşmada tartışılması ile kanaate varılması gerekmektedir. Bu kapsamda olayı temsil ettiği düşünülen tüm delillerin tartışılması sırasında doğrudan ve ilk elden elde edilen deliller daha güvenilir olmaları nedeniyle bir önceliğe sahip olsa da dolaylı delil olan belirtiler de diğer delillerle desteklenerek maddi gerçeğin tespit edilmesinde önemli olmaktadır[328].

2.6.3. Delillerin Elde Edilmesinde ve Değerlendirilmesinde Şüphe

Ceza yargılaması sonucunda geçmişte yaşanan olaya ilişkin vicdani kanaatin oluşması ve karar verilmesi için deliller aracılığıyla olayın ispatı gerekmektedir. İspatı faaliyeti için gerekli olan, failin yargılamaya konu fiilden sorumlu tutulabilmesi bakımından gereken araçlara ise delil denilir[329].

Yargılama makamlarının yargılamaya konu olaya ilişkin delilleri kullanabilmesi için bu delillerin yetkili makamların eline geçmesi, kullanılabilir halde hakimiyet alanlarına girmesi gerekmektedir. Ceza yargılama hukukunda "sanıktan delile değil, delilden sanığa ulaşılması" yöntemi benimsenmiş olup[330] bu kapsamda delil elde etme yolları; tanık dinlenmesi (CMK m. 43 vd.), şüpheli, sanık ve diğer kişilerin beden muayenesi ve vücutlarından örnek alınması (CMK m. 75-76), elde edilen

[325] Koca, s.218-219.
[326] Koca, s.219.
[327] Centel ve Zafer, s.251.
[328] Şahin, İspat, s.46.
[329] Akbulut, s.9.
[330] Öztürk vd., s.368.

deliller üzerinde moleküler genetik incelemeler yaptırılması (CMK m. 78), fiziki kimliğin tespiti (CMK m. 81), yer gösterme (CMK m. 85), bilgisayarlarda arama, kopyalama ve elkoyma (CMK m. 134), telekomünikasyon yoluyla yapılan iletişimin denetlenmesi (CMK m. 135) ile gizli soruşturmacı ve teknik araçlarla izleme (CMK m. 139), sanığın sorgusu (CMK m. 147) şeklinde sıralanabilir. Bu yöntemlerle elde edilen delillerle yargılamaya konu fiil bakımından var olan şüphe kuvvetlenmekte ve yargılama daha ileri evre ve aşamalara taşınmaktadır.

Ceza yargılamasında delil serbestisi ilkesi geçerli olup bu ilke olayın gerçeğe uygun şekilde ortaya konulması bakımından her şeyin delil olmasını, her şeyin her şeyle ispatlanabilmesini; her zaman delil olarak ileri sürülebilmesi ise ile delillerin serbestçe değerlendirilebilmesini ifade etmektedir[331]. Delillerin değerlendirmeye tabi tutulması için, ilgili delilin uyuşmazlığa konu olayı temsil etmesi, akla, mantığa, maddi gerçeğe ve hukuka uygun olması gerekmektedir. Bu niteliklere sahip olan deliller, delil serbestisi ilkesi gereğince değerlendirilecek ve vicdani kanaate göre karar verilecektir[332].

Delil serbestisi ilkesi gereği hâkim, toplanan delilleri vicdani kanaatine göre değerlendirmekle yükümlüdür. Ancak delil serbestisi ilkesi sınırsız olmayıp bu ilkenin sınırını insanlık onuru ve hukukun belirlediği sınırlar çizmektedir[333].

Delillerin değerlendirilmesi; ceza yargılamasında karar verme yetkisine sahip süjelerin, elde edilen delillerden sonuç çıkarmalarını ve bunu kararlarında belirtmelerini ifade eder[334].

Soruşturma evresiyle ilgili delillerin tartışılması veya bir delille ilgili görüş alınmasıyla ilgili kanunda bir düzenleme bulunmamaktadır. Cumhuriyet savcısı soruşturma aşamasında kendi bakış açısıyla suç konusu olayları delillerle ilişkilendirerek değerlendirme yapmaktadır[335]. CMK m.170/2 gereğince Cumhuriyet savcısı şüphe üzerine başlattığı soruşturma sonucunda elde ettiği delilleri bir değerlendirmeye tabi tutması ve toplanan delillerin suçun işlendiği konusunda yeterli şüphe oluşturması halinde kamu davası açmak durumundadır. Kanunda kovuşturma

[331] Şahin ve Göktürk, s.28-29.
[332] Gökcan, s.195.
[333] Koca, s.208.
[334] Öztürk vd., s.390.
[335] Akbulut, s.9.

mecburiyeti ilkesi benimsenmiş olsa da Cumhuriyet savcısının iddianame düzenlenebilmesi bakımından yeterli şüphenin oluşup oluşmadığını takdir etme ve bu amaçla delilleri bir değerlendirmeye tabi tutma yetkisinin varlığı açıktır[336].

Kovuşturma evresi bakımından ise hâkim veya mahkeme duruşmaya getirilmiş ve huzurunda tartışılmış delillerle vicdani kanaate ulaşarak karar vermektedir. Delillerin duruşmada taraflarca tartışılması ile delillerin kolektifliği sağlanmakta, sağlamlığı kontrol edilmekte, karşı görüşler ileri sürülmekte, böylece ön yargısız bir şekilde maddi gerçeğe ulaşılmaya çalışılmaktadır[337].

Soruşturma evresinde Cumhuriyet savcısının delilleri değerlendirmesiyle hâkimin delilleri değerlendirmesi birbirinden farklı özellik göstermektedir. Soruşturma evresinde toplanan deliller kamu davası açmak için yeterli şüphenin olup oluşmadığı bakımından incelemeye tabi tutulurken kovuşturma evresinde isnat edilen suç bakımından şüpheyi yenebilecek düzeyde olup olmadığı ve tam bir vicdani kanaat oluşturup oluşturmadığı değerlendirilmektedir[338].

2.6.4. Şüphenin Yenilmesinde Vicdani Kanaat

Ceza yargılamasında, işlendiği iddia edilen suçun kim tarafından ve nasıl işlendiği şüpheye yer bırakmayacak şekilde ispatlanmaya ve deliller aracılığıyla maddi gerçeğe ulaşılmaya çalışılmaktadır. Genel olarak ispat, bir olay ya da olgunun gerçekleşme şeklinin deliller ya da başka araçlarla ortaya çıkarılmasıdır[339].

Şüphe, ceza yargılamasında kovuşturma aşamasında hukuken önemli vakıaların varlığı veya yokluğu konusunda hâkimin zihninde ortaya çıkan olumlu ve olumsuz kanaat arasındaki subjektif belirsizliği ifade eder. Yargılama sonucunda hâkimin zihninde iki olasılık ortaya çıkar; ilki vicdani kanaat ikincisi ise belirsizliktir. Vicdani kanaat, suçun işlendiği ya da işlenmediği bakımından pozitif yönde olabileceği gibi negatif yönde de olabilir. Pozitif vicdani kanaatte, suçun işlenip işlenmediği gerçekten tespit edilir, negatif vicdani kanaatte ise suçun işlenmediği tespit edilir. Bu durum ise suçun ispat edildiğini göstermektedir. Vicdani kanaatin karşısında ise

[336] Koca, s.222.
[337] Akbulut, s.9.
[338] Yılmaz, s.180.
[339] Şükrü Kızıot, ve Zuhal, Kızılot, Vergi İhtilafları ve Çözüm Yolları, 23. Baskı, Yetkin Yayıncılık, 2014, s.577.

belirsizlik bulunmaktadır, belirsizlik suçun işlenip işlenmediği hususundaki şüpheyi ifade etmektedir[340].

Ceza yargılaması sonunda gerçekliğin ispatlanması sonucunda belirliliğe dayalı olarak hüküm verilir ancak hâkimin zihninde hala şüphe varsa suçun işlenip işlenmediği ispatlanamamış yani bir belirsizlik vardır, bu belirsizliğin giderilememesi halinde ise şüphe sanık lehine yorumlanacaktır[341].

Ceza yargılamasında fiilin fail tarafından gerçekleştirilip gerçekleştirilmediğine yönelik hukuk düzenince kabul edilen delillerle hâkim veya mahkemenin tam bir kanaate ulaşmasına, şüphenin yenilmesine yönelik faaliyete ispat[342]; yargılamaya konu fiilin ceza normlarındaki soyut tanımlamalar bakımından tipik olup olmadığı, bu fiilin kim tarafından ve nasıl işlendiğini tespite yönelik her türlü iz, eser, belge ve kayıtlara ise delil denir[343]. Vicdani delil siteminin kabul edildiği ve her şeyin delil olabildiği bir sistemde maddi gerçeğe ulaşabilmek için hukuka uygun olarak elde edilmiş her şey delil olabilmektedir. Bu sistemde yargılama makamları maddi gerçeğe ulaşmak amacıyla gerçek, akla uygun, ve realist, olayın bütünün veya bir parçasını temsil eden delilleri bütün olarak değerlendirerek kanaate ulaşmalıdır[344]. Vicdani delil sistemi; salt vicdani kanıya dayalı bir inanç olmayıp somut delil ve emareye dayalı gerçek, hukuksal gerekçesi ortaya koyularak açıklanmış bir sübut kanısı olarak da tanımlanabilir[345].

Deliller, şüphe üzerine başlayan yargılamada şüphenin artıp azalmasında önemli rol oynamakta ve yargılama sonucunda hâkimin vicdani kanaate ulaşmasını sağlamaktadır. Delilin olayı yansıtma gücü oranında hâkimin vicdani kanaati oluşmaktadır[346].

Basit şüpheden kuvvetli şüpheye doğru gidilmesinde ve sonuç olarak şüphenin yenilip vicdani kanaatin oluşmasında uyuşmazlık konusu olayı temsil eden, akla, mantığa ve maddi gerçeğe uygun deliller kullanılarak değerlendirme

[340] Sax Walter, Zur Anwendung des Satzes in dubio pro reo im strafprozessualen Bereich, Festschrift für Ulrich Stock zum 70. Geburtstag, Würzburg 1966, akt. Doğan, s.173-174.
[341] Zopfs Jan, Der Grundsatz in dubio pro reo, Baden- Baden, 1999, akt. Doğan, s.183.
[342] Balcı, s.14.
[343] Esra Uzunkaya, Yargıtay Kararları Işığında Türk Ceza Yargılaması Hukukunda Delil Sistemi ve Değeri, www.insanihukuk.com (ET: 10/08/2022).
[344] Yayla, s.97 vd.
[345] Ünver, s.105.
[346] Fatih, Birtek, Ceza Muhakemesinde Delil ve İspat, 2. Baskı, Adalet Yayınevi, 2017, s.13.

yapılmaktadır[347]. Hâkim veya mahkeme; aklını rehber yaparak ve hukuk kurallarına bağlı kalarak akla, mantığa ve maddi gerçeğe uygun deliller ve bunlara dayanan gerekçe ile şüphenin yenilmesi sonucunda maddi olayın oluş biçimine dair vicdani kanaate ulaşır[348]. Hâkim, olayın ispatı bakımından duruşmada ortaya konulup tartışıldığı sürece bazı delillere üstünlük tanıyıp bazılarına değer vermemek serbestisine sahip olup ispat bakımından şüphe kalmadığı ve gerekçesini mantık kurallarına göre ortaya koyabildiği sürece vicdani kanaatini serbestçe oluşturabilir[349].

Ceza yargılamasında, mahkemenin vicdani kanaatini oluştururken diğer bir ifadeyle şüpheyi yenerken olayın gerçekliğine ilişkin kesin bir ispat gerekmektedir. Küçük bir ihtimal (%1) dahi şüphenin yenilmiş kabul edilmesini engelleyeceğinden vicdani kanaatin oluştuğundan bahsedilemeyecektir. Yargılama sonucunda şüphe yenilmezse şüpheden sanık yararlanır ilkesi gereğince karar verilecektir. Özetle vicdani kanaatin oluştuğunun kabulü için yargılamaya konu olayın şüphe kalmayacak şekilde ispatı gerekmektedir[350].

Sonuç olarak başlangıç şüphesi ile başlayan ceza yargılama süreci sonunda şüphenin yenilerek failin suçu işlediğinin sübuta ermesi halinde mahkûmiyet kararı verilecektir[351]. Ceza yargılamasında ispat için sübut yani şüphenin yenilmesi arandığından şüphenin yenilememesi durumunda şüpheden sanık yararlanır ilkesi gereğince beraat kararı verilecektir[352]. Diğer bir ifadeyle; yargılama sonucunda sanığın mahkûm edilmesi fiilin sanık tarafından işlediği hususunun sabit olmasına bağlıdır, bu ise suçun şüpheye yer vermeyecek bir kesinlikte ve başka türlü bir oluşa imkân vermeyecek açıklıkta delillerle ispat edilmesine bağlıdır[353].

[347]Koca, s.212 vd.
[348]Harun, Bodur, Şüphe, Makul Şüphe ve Arama Hukuku, Maltepe Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, C.5, S.1, Haziran 2006.
, s.24.
[349] Centel ve Zafer, s.776.
[350] Yılmaz, s.194.
[351] Balcı, s.14.
[352] Balcı, s.14.
[353] Şahin ve Göktürk, s.27.

3. VERGİ SUÇLARININ YARGILANMASINDA ŞÜPHE

Devletin varlık nedenleri; dışarda ülkeyi düşmanlara karşı korumak, içerde ise huzur ve adaleti sağlamaktır. Bu görevlerin yerine getirilmesi düzenli ve sürekli gelir kaynaklarına sahip olmayı gerektirmektedir[354]. Günümüzde bu gelir kaynaklarını; vergiler, harçlar, resimler, şerefiyeler, para ve vergi cezaları, fonlar, senyoraj geliri, mülk gelirleri, teşebbüs gelirleri, yardım ve bağışlar ile iç ve dış borçlanmalar oluşturur[355]. Bu gelir kaynaklarından en önemlisi ise vergilerdir.

Vergi, kamu hizmetlerinin finansmanı amacıyla kanunlarla gerçek ve tüzel kişilere mali güçlerine göre getirilen ortak katılma payıdır[356]. Devletin egemenlik yetkisine dayanarak yürürlüğe konulmuş kanun hükümleri doğrultusunda kişilerle devlet arasında kurulan vergi ödevi ilişkisinden doğan hak ve ödevler ile bunların korunmasını, ifasını ve sona ermesini; vergi ödevine aykırılık halinde ortaya çıkabilecek olan ceza ve uyuşmazlıklara ilişkin kuralları düzenleyen bilim dalına vergi hukuku denir[357].

Vergi ödevi ilişkisinin yerine gerilmesi kapsamında ihlal niteliğinde görülen fiillere[358], ihlalin meydana gelmesi halinde hangi cezaların ya da yaptırımların uygulanacağına ve ceza ilişkisinin sona erdirilmesine ilişkin bölüme Vergi Ceza

[354] Turgut Candan, Vergi Suçları ve Cezaları, Süryay Sürekli Yayınlar, İstanbul 2004, s. 1.
[355] Nurettin Bilici ve Adem Bilici, Mali Hukuk, Savaş Yayınevi, 3.Baskı, 2016, s.6-9.
[356] Funda Başaran Yavaşlar, Tuğçe Karaçoban Güneş, Gizem Kapucu ve Metin Kocatepe, Vergi Hukuku ve Uygulama, Adalet Yayınevi, 2018, s.23.
[357] Yusuf Karakoç, Vergi Ceza Hukuku, Yetkin Yayınları, Ankara 2016, s.31; ; Doğan Şenyüz, Vergi Ceza Hukuku(Vergi Kabahatleri ve Suçları), Ekin Yayınevi, 10. Baskı, Bursa 2017, s.49; Bilici ve Bilici, s.17.
[358] Vergi ödevinin ihlali nedenleri toplumsal ve bireysel nedenler olarak incelenebilir. Toplumsal nedenler; tarihi gelenekler, vergi kanunlarının çok sık değiştirilmesi ve sayılarının çokluğu, verginin ağırlığı, yeni vergilere yabancılık, kanunların ve vergi danışmanlık mesleğinin iyi düzenlememiş olması, vergi denetiminin iyi organize edilmemiş olması, halka vergi eğitiminin verilmemesi, yaptırımların yetersizliği şeklinde belirtilebilir. Kişisel nedenler; gelirlerin devlete değil onu kazanan bireylere ait olduğu düşüncesi, verilen vergi kadar devletten bir fayda sağlanamadığı ve bunun için haksızlığa uğranıldığı düşüncesi, gelirin beyanında kendisine zarar gelebileceği ile kişisel çıkar kaygısından oluşur, M. Kamil Mutluer ve N. Nilay Dayanç Kuzeyli, Vergi Ceza Hukuku, İstanbul Bilgi Üniversitesi Yayınları, İstanbul 2019, s.23.

Hukuku[359] denilmektedir [360]. En geniş haliyle ise vergilendirme kurallarına aykırı fiillere karşılık olarak düzenlenen hukuk kurallarını belirtmektedir[361].

3.1. Genel Olarak Vergi Kabahati ve Vergi Suçu Ayrımı

Vergi ceza hukuku bakımından vergi hukukundaki ihlaller; vergi kabahatleri ve vergi suçları şeklinde ikiye ayrılmıştır. Vergi kabahat ve suçlarının Kabahatler Kanunu (KK) ve TCK dışında VUK'ta düzenlenmiş olması dikkate alındığında vergi ceza hukukunun; kabahatler hukuku, ceza hukuku ve vergi hukukunun kesişim noktasında olduğu söylenebilir[362].

Vergi ceza hukuku konusunu, vergileri (resim, harç ve benzeri mali yükümlülükler dahil)[363] düzenleyen kurallara aykırılıktan doğan kabahatler ve suçlar ile bunlara uygulanacak ceza ve yaptırımlar oluşturur[364]. Kabahat, idari düzeni ihlal eden fiiller olup karşılığında idari yaptırım öngörülen haksızlıklardır. Suç ise toplumsal düzeni

---

[359] Bu hukuk dalının ismine ilişkin vergi ceza hukuku, mali ceza hukuku, vergi suç hukuku, mali suç hukuku gibi çeşitli görüşler vardır. Hukuka aykırı fiillere uygulanan yaptırımlar dikkate alındığında hem suçlar hem de kabahatler için uygulanan yaptırımlar ceza niteliğinde olduğundan, Vergi Ceza Hukuku kavramı hem vergi suçlarını hem de vergi kabahatlerini kapsamaktadır, Yusuf Karakoç, Türk Vergi Ceza Hukuku Üzerine Bir Değerlendirme, Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, C.12, S.2010, s.4.

[360] Karakoç, (Vergi Ceza Hukuku), s.31; Şenyüz, s.49; Elif Pürsünlerli Çakar ve Fatih Saraçoğlu, Vergi Hukuku, Gazi Kitabevi, Genişletilmiş 7. Baskı, Ankara 2018 s.4; Vergi Hukukunda bazı suçların düzenlenmiş olmasının, bağımsız bir vergi ceza hukuku disiplini meydana getirmeyeceğini, aksi durumda Basın suçları, Ticari suçlar gibi suçları da ayrı bir hukuk dalı olarak nitelendirmek gerekeceği yönünde bkz., Donay, s.39.

[361] Abdullah Ömercioğlu, Vergi Yaptırım Hukukuna İlişkin Temel İlkeler Kapsamında Vergi Kabahatleri ve Vergi Suçlarındaki Sapmaların İncelenmesi ve Almanya Örneği, Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Kırıkkale Üniversitesi, SBE, Kırıkkale 2014, s.2.

[362] Şenyüz, s.50.

[363] VUK m.1/1: "*Bu kanun hükümleri ikinci maddede yazılı olanlar dışında, genel bütçeye giren vergi, resim ve harçlar ile il özel idarelerine ve belediyelere ait vergi, resim ve harçlar hakkında uygulanır"*.
VUK m.2 gereğince gümrük idareleri tarafından alınan vergi ve resimlere ilişkin ceza hükümleri VUK kapsamı dışında bırakılmıştır. Gümrük Kanunu'na göre talep ve tahsil edilmesi gereken vergiler ile ek mali yükümlülüklere ilişkin kurallara aykırılıktan kaynaklanan kabahatle ve bunlara uygulanacak ceza ve/veya yaptırımlar Gümrük Kanunu'nda; suçlar ve bunlara uygulanacak ceza ve/veya yaptırımlar ise Kaçakçılıkla Mücadele Kanunu'nda düzenlenmiştir.
Amme Alacaklarının Tahsili Usulü Hakkında Kanun'da düzenlenen suçlar ile bunlara uygulanacak olan ceza ve/veya yaptırımlar da VUK kapsamı dışında bırakılmıştır. Bu suçlar ile bunlara ilişkin ceza ve/veya yaptırımların, ekseriyetle VUK kapsamına dahi olan vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerin tahsili aşamasını düzenleyen kurallara aykırılıklardan kaynaklanıyor olsalar da Vergi Ceza Hukuku kapsamına alınmamıştır., Karakoç, (Vergi Ceza Hukuku), s.42.

[364] Karakoç,(Vergi Ceza Hukuku) s.31; Şenyüz, s.52; Özen, s.156; Doktrinde, Donay, idari aykırılıklar bakımından idari vergi ihlalleri ve kabahat terimlerini birlikte kullanmakta ancak kabahat olarak isimlendirilmesi gerektiğini belirtmektedir, Donay, s.5; Çavuş, AYM, 23/03/2004, E.2001/119, K.2004/37, https://legalbank.net (Erişim Tarihi: 07/02/2022) kararını dikkate alarak, suç ve kabahat arasında nitelik farkı olmadığından vergi kabahatlerinin, "idari suç", "mali nitelikte suç", "idari nitelikte vergi suçu" veya "geniş anlamda vergi suçu" olarak nitelendirilebileceğini belirtilmiştir, Adnan Çavuş, Suç Genel Teorisi Işığında Vergi Kaçakçılığı Suçları, Beta Yayınları, İstanbul 2016, s.20-21.

ihlal eden fiiller olup karşılığında adli yaptırımlar öngörülmüştür[365]. Vergi kabahat ve suçları, devlet hazinesine karşı işlenen mali nitelikteki kabahat ve suçlar olarak da nitelendirilmektedir[366].

Vergi ceza hukukunu oluşturan kabahat ve suçların öngörülmesindeki amaç, vergi kanunlarının gereklerinin kurallara uygun olarak zamanında ve tam olarak yerine getirilmesi gerçekleştirilerek hem idarenin vergi kaybını önlemek hem de kamu hizmetlerinin finansmanı için gerekli olan fonların toplanması ile kamu yararını sağlamaktır[367]. Vergi ceza hukukunda kabahat ve suçlar bakımından uygulanan ceza ve/veya yaptırımların amacı ise hem kamu gelirinden mahrum kamu idaresinin kaybını telafi etmek hem de gelir kaybına yol açan ve/veya yol açacağı düşünülen fiilleri cezalandırmak suretiyle kamu düzenini tesis etmek olarak da ifade edilebilir[368].

Vergi ceza hukukunda, ceza hukukuna hâkim olan ilkeler geçerlidir. Bu nedenle yargılamada, mükellef ile devlet arasındaki vergi ödevine ilişkin kurallar ile birlikte ceza hukuku ilkeleri birlikte değerlendirilmelidir. Vergi suç ve cezalarında yasallık ilkesi ve kıyas yasağı açık bir şekilde fark edilmektedir[369].

Vergi kabahatleri ve suçları 213 sayılı VUK'un dördüncü kitabında düzenlenmiştir. VUK'ta vergi kabahatleri, vergi ziyai (VUK m. 344,341), usulsüzlük (VUK m. 351-352) ve özel usulsüzlük (VUK m. 353, 355, mük. m. 355); vergi suçları ise, kaçakçılık (VUK m.359), vergi mahremiyetinin ihlali (VUK m. 5, 362),

[365] Pürsünlerli Çakar ve Saraçoğlu, s.189.
[366] Erdoğan Öner, Vergi Hukuku, Seçkin Yayıncılık, 13. Baskı, Ankara 2022, 149.
[367] Öner, s.149; Mualla Öncel- Ahmet Kumrulu, Nami Çağan ve Cenker Göker, Vergi Hukuku, Turhan Kitabevi, 30. Baskı, Ankara 2021, s.223; Nihat Edizdoğan, Metin Taş ve Ali Yerlikaya, Vergi Ceza ve Yargılama Hukuku, Ekin yayınevi, 2007, s.7; Yusuf Karakoç, Genel Vergi Hukuku, Yetkin Yayınları, Ankara 2017, s.379; Bunlarla birlikte ödevlerini yerine getirenler ile getirmeyen mükellefleri birbirinden ayrı işleme tabi tutarak, dürüst mükelleflerin hakkını korumak, dürüst davranmayanları ise cezalandırmak amacının da var olduğu söylenebilir, Hasan Türkal, Mehmet Sena Ekici ve Mahmut İnan, Vergi Suç ve Kabahatleri Kavramı, 4369 Sayılı Yasa Öncesinden Günümüze Yürürlükteki Vergi Suçları- Kabahatleri ve Cezaları, SÜHFD, C.18,S.1, Y.2010, s.46; Diğer bir anlatımda ise, vergi suçları karşılığı öngörülen yaptırımın amacının kanun hükümlerine aykırılığı cezalandırmak olduğu, vergi kabahatleri bakımından yaptırımlar öngörülmesinin amacının ise devletin vergi alacağını teminat altına almak olduğu da belirtilmiştir, Sahir Erman, Vergi Usul Hukukunda Yer Alan Ceza Hukuku Kaideleri, Maliye Araştırma Merkezi Konferansları, C.0, Y.1959, S.5, s.210.
[368] Hasan Hüseyin, Bayraklı, Vergi Ceza Hukuku, Afyon Kocatepe Üniversitesi Yayınları, Afyonkarahisar, 2018s.13-14.
[369] Öncel vd., s.223.

mükelleflerin özel işlerini yapma (VUK m. 6, 363) ile ekim sayım beyanlarını denetlememe (VUK m. 246/2) olarak düzenlenmiştir[370].

Vergi ziyaı, usulsüzlük ve özel usulsüzlük kabahati işleyenler; kabahatin vergi dairelerince veya yoklama[371] ve vergi incelemesi[372] yapmaya yetkili organlarca tespiti üzerine idari para cezası niteliğindeki vergi cezası ile cezalandırılır[373]. Vergi kabahatlerine ilişkin uyuşmazlıklar KK uyarınca vergi usul hukuku-vergi ceza hukuku-kabahatler hukuku ile vergi yargılama hukuku hükümleri ile vergi idaresi ve/ veya vergi yargısı organlarınca çözülecektir[374].

Kaçakçılık, vergi mahremiyetinin ihlali, mükellefin özel işlerini yapma ile ekim sayım beyanlarını denetlememe suçları, ceza hukuku anlamında suçlardır ve bu fiilleri gerçekleştirenler hapis ve/veya adli para cezası ile cezalandırılmaktadır. Bu fiillerin gerçekleştirilip gerçekleştirilmediğine, failinin kim olduğuna, hükmolunacak cezalara dair uyuşmazlıklar, vergi ceza hukuku-genel ceza hukuku-ceza yargılaması hukuku hükümleri ile ceza yargısı organlarınca çözülecektir[375].

Vergi suçlarının işlenmesi halinde yaptırıma karar verecek makam Asliye Ceza Mahkemesidir. Suç karşılığı yaptırım ise hapis ve/veya adli para cezasıdır. Bu cezalar vergi cezası olmayıp adli nitelikte cezalardır[376].

Tez kapsamının asıl kısmını kaçakçılık suçu oluşturmaktadır. Kaçakçılık suçunun vergi ziyai ile bağlantısı dikkate alınarak genel hatlarıyla ziyai kabahatine de bu kısımda yer verilmiştir.

---

[370] Doktrinde bazı yazarlar, haysiyet ve tecavüz suçunu da vergi suçları arasında incelemektedirler. Ancak bu suçun doğrudan VUK'ta düzenlenmemesi nedeniyle TCK'de düzenlenen hakaret suçunun özel bir görünüş şekli olduğu yönündeki görüşe iştirak edilerek tez kapsamı dışında bırakılmıştır, Abdullah Ömercioğlu, Melike Rana Dayıoğlu ve Cem Barlas Arslan, Vergi Suçlarının Türkiye'de Adli Görünümü, Kırıkkale Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi, C.8, S.1, Ocak 2018, s.54, dt.6.

[371] VUK m.127'ye göre yoklama; mükellefleri ve mükellefiyetle ilgili olayları, kayıt ve mevzuları araştırmak ve tespit etmektir. VUK m.128'de yoklama yapma yetkisi; vergi dairesi müdürlüklerine, yoklama memurlarına, yetkili makamlar tarafından bu işle görevlendirilenlere, vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlara ve gelir uzmanlarına verilmiştir.

[372] VUK m.134'e göre vergi incelemesi; *"ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırmak, tespit etmek ve sağlamaktır"*. VUK m.135'te vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlar; *"Vergi Müfettişleri, Vergi Müfettiş Yardımcıları, ilin en büyük mal memuru veya vergi dairesi müdürleri, Gelir İdaresi Başkanlığının merkez ve taşra teşkilatında müdür kadrolarında görev yapanlar"* olarak belirtilmiştir.

[373] Candan, s.20.

[374] Karakoç, (Vergi Ceza), s.38.

[375] Karakoç, (Vergi Ceza), s.38, İştirak, cezadan indirim, tekerrür ve birleşme gibi konuların Vergi Ceza Hukuku'nda özel olarak düzenlendiği belirtilmelidir (VUK m.360, 335-337, 339, 340).

[376] Karakoç, (Vergi Ceza), s.38.

4369 sayılı kanunla getirilen VUK m. 344[377]'te hangi fiillerin vergi ziyaı kabahatini oluşturacağı düzenlenmiştir. Buna göre vergi ziyaı kabahati, mükellef[378] veya vergi sorumlusu tarafından VUK m. 341'de belirtilen hallerle vergi ziyaına yol açılmasıdır[379].

VUK m. 341[380]'e göre vergi ziyaı; mükellefin veya vergi sorumlusunun vergilendirme ile ilgili ödevlerini zamanında yerine getirmemesi veya eksik yerine getirmesi nedeniyle verginin zamanında tahakkuk ettirilmemesi, eksik tahakkuk ettirilmesi veya haksız yere vergi iadesinden yararlanılması olarak tanımlanabilir. Örneğin, fail masraflarını fazla ve/veya gelirini az göstermek suretiyle matrahını düşürebilir ve verginin daha az tahakkuk ettirilmesine sebep olabilir[381].

VUK m. 341/2 gereğince kişisel ve medeni durum veya aile durumu hakkında gerçeğe aykırı beyanlar ile veya başka suretle verginin eksik tahakkuk ettirilmesi veya haksız yere geri verilmesine sebep olunması da vergi ziyaı hükmündedir. Örneğin, evli olmasına rağmen evli olmadığını beyan ederek medeni durumu hakkında veya sakat olduğuna dair şahsi durumu hakkında gerçeğe aykırı beyanda bulunarak verginin eksik tahakkukuna neden olunabilir[382].

Mükellef şahsi veya medeni hali hakkında yalan beyanda bulunarak veya diğer hileli hareketlerle kendisine iade edilmemesi gereken verginin geri verilmesine neden

---

[377] Madde 344: *"341 inci maddede yazılı hallerde vergi ziyaına sebebiyet verildiği takdirde, mükellef veya sorumlu hakkında ziyaa uğratılan verginin bir katı tutarında vergi ziyaı cezası kesilir.*
Vergi ziyaına 359 uncu maddede yazılı fiillerle sebebiyet verilmesi halinde bu ceza üç kat, bu fiillere iştirak edenlere ise bir kat olarak uygulanır.
Vergi incelemesine başlanılmasından veya takdir komisyonuna sevk edilmesinden sonra verilenler hariç olmak üzere, kanuni süresi geçtikten sonra verilen vergi beyannameleri için bu madde uyarınca kesilecek ceza yüzde elli oranında uygulanır".

[378] VUK m.8'de vergi mükellefi, *"vergi kanunlarına göre kendisine vergi borcu terettüp eden gerçek veya tüzel kişidir şeklinde, vergi sorumlusu ise verginin ödenmesi bakımından, alacaklı vergi dairesine karşı muhatap olan kişi"* olarak tanımlanmıştır.

[379] 213 Sayılı VUK'ta 4369 sayılı kanun değişikliği yapılmadan önce vergi ziyaını kendisine netice olarak alan kabahatler kaçakçılık, ağır kusur ve kusur olmak üzere üç kategoride düzenlenmişti, bahsedilen kanunla yapılan değişikliklerle bu kabahatler vergi ziyaı adıyla tek bir kabahatte birleştirilmiştir.

[380]VUK m. 341: "*Vergi ziyaı, 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.*
Şahsi, medeni haller veya aile durumu hakkında gerçeğe aykırı beyanlar ile veya sair suretlerle verginin noksan tahakkuk ettirilmesine veya haksız yere geri verilmesine sebebiyet vermek de vergi ziyaı hükmündedir.
Yukardaki fıkralarda yazılı hallerde verginin sonradan tahakkuk ettirilmesi veya tamamlanması veyahut haksız iadenin geri alınması ceza uygulanmasına mani teşkil etmez".

[381] Sahir, Erman, Vergi Suçları, İÜ. İktisat Fakültesi Yayınları, İstanbul, 1988.
s.62; Bayraklı (Vergi Ceza), s.181.

[382] Erman, Vergi Suçları, s.62.

olursa, bu durumda da vergi ziyaı mevcuttur. Ancak verginin sadece tahakkuk ettirilmiş olması yeterli olmayıp tahsil edilmesi ve sonra mükellefe geri verilmiş olması gerekir[383].

VUK m. 22'de verginin tahakkuku, "*verginin tarh ve tebliğini takiben ödenmesi gereken bir safhaya gelmesidir*" şeklinde açıklanmıştır. Verginin zamanında tahakkuk ettirilmesi her bir vergi türü için kanunda belirtilen süreler içerisinde gerekli işlemlerin yapılmasına bağlıdır. Örneğin, gelir vergisi beyannamesi mart ayı içerisinde verilmezse vergi zamanında tahakkuk ettirilmemiş olacaktır[384].

Kabahatin maddi unsuru, hareket ve neticeden oluşmaktadır[385]. Ceza hukuku bakımından önem arz eden hareket, kanunun kabahat saydığı bir sonuca neden olan harekettir. Kanunlarda hareket unsuru ya tek tek belirtilir ya da genel olarak düzenlenir. Kanun koyucu vergi ziyaı kabahatlerinde, vergi ziyaına yol açan her türlü işlemi kabahatin hareket unsuru bakımından kabul etmektedir. Bu yönüyle serbest hareketli kabahat olarak nitelendirilir[386]. Bu hareketler üç grupta toplanabilir; vergilendirme ile ilgili ödevlerin zamanında yerine getirilmemesi veya eksik yerine getirilmesi, verginin zamanında tahakkuk ettirilmemesi veya eksik tahakkuk ettirilmesi, doğrudan doğruya vergi ziyaına yol açan fiiller.

Vergi ziyaı kabahatinde netice unsurunu vergi ziyaı oluşturmaktadır. Vergi ziyaının varlığı vergi ziyaı kabahatinin meydana gelmesi için mutlak şarttır. Bu yönüyle zarar kabahati olarak nitelendirilir[387]. Vergi ziyaına sebep olan fiilin gerçekleştiği zamana bağlı olmaksızın kabahat, vergi ziyaının meydana geldiği anda işlenmiş sayılır[388].

Vergi ziyaı kabahati zarar kabahati olduğu için VUK m. 341/1'de belirtilen neticelere, kabahati teşkil eden hareketlerle sebebiyet verilmiş olmalıdır[389]. Diğer bir ifadeyle, vergi idaresinin ceza kesme yetkisini kullanabilmesi için vergi ziyaı ile

---

[383] Erman, Vergi Suçları, s.63; Kişisel ve medeni durum veya aile durumu hakkında gerçeğe aykırı beyanda bulunulması sonucunda vergi ziyaı oluşmamışsa, eylem KK m.40[383] hükümleri kapsamında değerlendirilir, Donay, s.241.
[384] Erman, Vergi Suçları, s.62.
[385] Vergi ziyai, genel usulsüzlük ve özel usulsüzlükler karşılığında uygulanan idari yaptırımların yetki, şekil, sebep, konu ve amaç bakımından detaylı analizi için bkz. Hakan Arslaner, Vergi Kabahat Ve Suçlarının Unsurları, 1. Baskı, Ekin Yayınevi, 2017, s.37 vd.
[386] Karakoç (Vergi Ceza), s.163; Şenyüz, s.88; Mutluer ve Kuzeyli, s.92.
[387] Karakoç (Vergi Ceza), s.162; Şenyüz, s.118; Öncel vd., s.223.
[388] Şenyüz, s.118; Özen, s.178.
[389] Özen, s.174; Bayraklı (Vergi Ceza), s.184.

vergi ödevlisinin hareketi arasında nedensellik bağının kurulması gerekmektedir[390]. Hareketle netice arasında bağlantı kurulamadığı durumlarda hareketin vergi ödevlisi tarafından gerçekleştirildiğine dair şüphe yenilemediğinden ceza kesme yetkisi kullanılamayacaktır[391]. Nedensellik bağı kurulamadığı halde idari yaptırım kararı uygulandığında bizce bu idari işlem sebep yönünden hukuka aykırı olacaktır[392].

Vergi ziyaı kabahatinin manevi unsuru VUK'ta açıkça düzenlenmemiştir. KK m.9 hükümleri dikkate alındığında vergi ziyaı kabahatinin işlenebilmesi için mükellefin taksirle hareket etmesi yeterli olup kasten işlenebilmesine de bir engel olmadığı söylenebilir[393]. Uygulanan idari yaptırımın hukuka uygunluğu bakımından vergi ödevlisinin kasten veya taksirle hareket ettiğinin şüpheye yer bırakmayacak şekilde ortaya konulması gerekmektedir.

Vergi ziyaı kabahati bakımından VUK'ta özel olarak hukuka uygunluk nedenleri öngörülmemiş olup bu konuda TCK'nin genel hükümleri uygulanacaktır[394].

---

390 Özyer, s.874.

391 *"İdarî yaptırımlara, cezalandırma amaçlarının da bulunması nedeniyle temel ceza hukuku ilkelerinden; savunma hakkı, kanunilik, lehe kanunun geçmişe yürümesi, masumiyet karinesi ve şüpheden sanık yararlanır kuralı gibi ilkelerin de uygun olduğu ölçüde tatbik edilmesi gerekmektedir.*
Anayasa'nın 38. maddesinde idarî ve adli cezalar arasında bir ayrım yapılmadığından, belirli normların sadece kanunlarla düzenlenebileceğini öngören kanunilik ilkesi, ceza hukukunda olduğu gibi idarî yaptırımlarda da uygulanması zorunlu olan bir ilkedir. Nitekim, başta Anayasa'nın 38. maddesinde yer alanlar olmak üzere, temel ceza hukuku ilkelerinin idarî yaptırımlara da uygulanması gerektiği Anayasa Mahkemesi ve Danıştay tarafından kabul edilmektedir" D. 13.D., E.2016/3493, K.2016/4367, KT.23/12/2016.

392 *"Vergilendirme işlemi yapılırken, Kanun'a uygun olarak biçimlendirilen muamelelerin bu biçimselliğinin ötesine geçilerek muamelenin tarafları arasında oluşan maddi ve hukuki ilişkinin gerçek mahiyetinin araştırılması gerektiği sonucuna ulaşılmaktadır. Kanun, gerçek mahiyetin ortaya çıkarılmasında yemin hariç her türlü delile izin vermiştir. Bu deliller; tarafların ikrarı, vergiyi doğuran olayla ilişkisi doğal ve açık bulunan tanık ifadesi, muamelenin taraflarının ekonomik ve ticari konumları, işyerlerinin durumu, arandığında bulunup bulunamamasına dair tespitler olabilir.*
Olayda, davacıya fatura düzenleyen mükellefin; ihtilaflı dönemlerde faaliyet göstermediği ve gerçek bir mal teslimi veya hizmet ifasında bulunmaksızın sahte fatura düzenlediği hususu somut bir şekilde ortaya konulamamış olduğundan davacının bu mükelleften aldığı faturalar sebebiyle tarh edilen vergi ziyaı cezalı katma değer vergisinde ve davanın bu kısmını reddeden Vergi Mahkemesi kararında hukuka uyarlık bulunmamaktadır", D. 9. D., E.2015/8404, K.2015/12121, KT.27/10/2015, https://legalbank.net/ (E.T. 29/05/2022).

393 Şenyüz, s.128; Karakoç (Vergi Ceza), s.167; Candan, s.122-124; Mutluer ve Kuzeyli, s.97; Özen, s.176; Vergi ziyaı cezasının uygulanması bakımından fiilin kastla veya taksirle işlenmesinin önemli olmadığına ilişkin görüş için bkz. Edizdoğan vd., s.81. Manevi unsuru, kabahati oluşturan harekete göre belirleyen, vergi ziyaının vergi kaçakçılığını oluşturan fiillerle işlenmesi halinde üç kat ceza uygulanabilmesi için kabahat bakımından da kast aranması gerektiği yönünde bkz. Candan, s.110-114; Erman, Vergi Suçları, s.74.

394 Bayraklı (Vergi Ceza), s.184.

VUK m. 344 hükümlerine göre; temel vergi ziyaı cezası, yüzde elli oranında uygulanan vergi ziyai cezası ve üç kat olarak uygulanan vergi ziyai cezası olmak üzere üç tür vergi ziyai cezası bulunmaktadır.

VUK m. 344/1 hükümlerine göre vergi ziyaına yol açan vergi ödevlisi hakkında ziyaa uğratılan verginin bir katı tutarında vergi ziyaı cezası kesilmektedir.

VUK m.344/3 hükümlerine göre, vergi incelemesine başlanılmasından veya takdir komisyonuna sevk edilmesinden sonra verilenler hariç olmak üzere kanuni süresi geçtikten sonra verilen vergi beyannameleri için kesilecek vergi ziyaı cezası yüzde elli oranında uygulanmaktadır.

VUK m. 344/2 hükümlerine göre, m. 359'da sayılan fiillerle (kaçakçılık suçunu oluşturan fiiller) vergi ziyaına yol açılması halinde ziyaa uğratılan vergi aslının 3 katı tutarınca ceza kesilmektedir. Söz konusu kaçakçılık suçlarına iştirak edenlere kesilecek cezanın, vergi ziyaı cezasının bir katı tutarında olması gerekir[395].

[395]Doktrinde Donay , vergi ziyaına VUK m.359'daki fiillerle sebebiyet verilmesi halinde, vergi yargısı ile ceza yargısı arasında çıkabilecek çatışmayı şu şekilde değerlendirmiştir;
"VUK'un 344. Maddesinin 2. Fıkrasında "Vergi ziyaına 359. Maddeki fiillerle sebebiyet verilmesi halinde bu ceza üç kat, bu fiillere iştirak edenlere bir kat uygulanır." Hükmüne yer verdikten sonra bu hüküm karşısında cezasın üç kat olarak uygulanabilmesi için, mükellefin 359. Maddenin ihlalinden söz ederek cezanın üç kat olarak kesilmesi mümkün değildir. 359. Maddeye göre "sebebiyet verme", bunun ceza mahkemesi tarafından saptanması ve bu kararın Yargıtay tarafından onaylanmış olması gerekir. Aksi takdirde 359. Maddedeki suçu işlediği konusunda kesin bir mahkumiyeti olmayan kişiye soyut olarak ceza kesilmesi anlamına gelir ki bu hem yasanın yazılışına hem de yasallık ilkesine aykırıdır. Böyle bir durumda mükellef hakkında sadece bir kat tutarında ceza kesilir. 359. Maddeye aykırılık, ceza mahkemesi tarafından kesin olarak hüküm verilinceye kadar, üç kat ceza kesilemeyeceği gibi, kesinleşmenin de zamanaşımı içinde gerçekleşmesi gerekir. Bu hüküm bir açıdan ceza mahkemesi ile vergi mahkemesi kararlarının birbirini bağlamayacağı hükmüne istisnai olarak aykırı düşmektedir. Ancak 344. Madde özel bir düzenleme olarak yasada yer aldığına göre bu hükmün öncelikle uygulanma alanı bulması zorunludur. (s.150-151)
359. maddeye göre üç kat ceza kesebilmek için, failin 359. Maddeye göre yargılanması ve mahkum olması gerekir. Aksi takdirde henüz 359. Maddeyi ihlal etmemiş bir kişiyi, hak etmediği bir cezaya maruz bırakmış oluruz. Her ne kadar 367. Maddenin son fıkrası birbirleri ile etkileşmeme ilkesini getirmişse de burada açıkça 359. Maddedeki suçun işlenmesinin saptanması gerekeceğinden, buna ilişkin kesin mahkumiyet kararının aranması gerekir. Aksi bir uygulama ve anlayış Anayasa'nın 2. Ve 38. Maddesine aykırı olur. Gerçekten henüz suçluluğu sabit olmayan bir kişiyi sanki 359. Maddeyi ihlal etmiş gibi bir yaptırıma tabi tutmuş oluyoruz. Böyle bir uygulamanın Vergi Usul Yasası'nın 367. Maddesinin son fıkrasındaki etkileşmeme ilkesi ile bir bağlantısı yoktur (s.244)" Donay, s.150-151, 244; Karakoç, Çelişkili durumların önlenmesi için iki öneri sunmuştur; İlk önerisi, kaçakçılık suçu oluşturan bir fiilin işlendiği şüphesi varsa, öncelikle temel vergi ziyai cezasının kesilmesi, ceza yargılaması sonucunda kaçakçılık suçunun sabit olduğuna hükmedilirse, ziyaa uğratılan verginin iki katı kadar yeni bir cezanın kesilmesidir. İkinci öneri ise, kaçakçılık suçunu oluşturan bir fiil ile vergi ziyaına yol açılması halinde, ziyaa uğratılan vergi miktarı esas alınarak ya da alınmayarak, ceza mahkemesinin mahkûmiyet kararı ile fer'i bir ceza olarak idari para cezasına hükmedebilmesinin sağlanmasıdır, Karakoç (Türk Vergi Ceza Hukuku), s.11-14.

3.2. Vergi Suçlarının Ortaya Çıkarılmasında Vergi Denetim Yolları ve Şüphe

Vergi denetimi, vergi idaresi ve vergi mükelleflerinin kanunlara uygun hareket edip etmediklerinin toplanan deliller çerçevesinde değerlendirilmesidir[396]. Vergi denetiminde yetkili olan görevlilere kabahati ve suçu tespitte kolaylık sağlayan bazı yetkiler verilmesiyle vergi cezalarını gerektiren olayların tespiti kolaylaştırılmıştır[397]. Bu denetim yolları gerek kabahate gerekse de suça ilişkin şüphenin ortaya çıkması ve şüphenin yenilmesine yönelik delillerin elde edilmesi bakımından önemlidir.

3.2.1. Yoklama

Yoklama; mükelleflerin, mükellefiyetle ilgili maddi olayların, kayıtların ve konuların araştırılması ve tespit edilmesidir (VUK m. 127)[398]. Yoklamanın amacı tanımdan hareketle mükelleflerin, mükellefiyetle ilgili maddi olayların, kayıtların ve konuların ani olarak tespiti ve gerçeğin araştırılmasıdır[399].

Vergi sistemimizin temelini oluşturan beyan esasında tarh ve tahakkuk işlemleri mükelleflerin bildirimine dayandığı için mükellefiyetle ilgili bazı şeylerin gizlenmesi söz konusu olabilir. Bu gibi gizli durumların ortaya çıkartılması ve vergi doğuran olayla bağlantılı maddi olayların tespiti yoklama yoluyla yapılmaktadır[400].

Yoklamaya yetkili olanlar VUK m. 128'de; vergi dairesi müdürleri, yoklama memurları, yetkili makamlar tarafından yoklama işi ile görevlendirilenler, vergi incelemesinde yetkili olanlar, gelir uzmanları şeklinde belirtilmiştir.

Yoklamaya yetkili olanlar vergi kanunlarının uygulanmasıyla ilgili olarak; günlük hasılatı, ödeme kaydedici cihaz kullanma mecburiyeti olan mükelleflerin bu mecburiyete uyup uymadıklarını, bu cihazların belirlenmiş esaslara uygun olup olmadığını, işyerlerinde bulundurulması gereken yasal defterlerin bulunup bulunmadığını ve bu defterlere usulüne uygun olarak kayıt yapılıp yapılmadığını, vergi kanunları uyarınca düzenlenmesi gereken belgelerin düzenlenip

[396] Pürsünlerli Çakar ve Saraçoğlu, s.152.
[397] Osman Selim, Kocahanoğlu, Vergi Suçları Vergi Cezaları ve Kurtulma Yolları**,** Genişletilmiş İkinci Baskı, 1983, s.4.
[398] Pürsünlerli Çakar ve Saraçoğlu, s.152.
[399] Kocahanoğlu (Vergi Suçları), s.7.
[400] Fazıl Tekin ve Ali Çelikkaya, Vergi Denetimi, 9. Baskı, Seçkin Yayıncılık, 2022, s.136.

düzenlenmediğini, faturasız mal bulundurulup bulundurulmadığını, taşıtlar vasıtasıyla nakledilen mallara ilişkin belgelerin düzenlenip düzenlenmediğini ve bu malları tespit etmektedir. (VUK m. 127)

Yoklamada hem mükellefiyetle ilgili hususlar hem de vergi kanunlarına uyum denetlenmektedir. Vergi kanunlarına uyum yönü, yaygın ve yoğun vergi denetimi, kayıt ve belge düzeni denetimi, kayıt düzeni kontrolü, cari denetim, anında yapılan denetim, vergi kontrolü, maddi kontrol ve yüzeysel denetim gibi farklı isimlerle de ifade edilmektedir. Vergi kanunlarına uyum denetimi ile vergiyle ilgili olayların zamanında tespit edilmesi, belge düzeninin yerleşmesi ve sağlıklı bir şekilde yürümesi, vergi kayıp ve kaçağının önlenmesi ve yapılabilecek hataların önlenmesi hedeflenmektedir[401].

Yoklama bütün bir yıl içerisinde ve her zaman yapılabilir. Yoklamanın yapılacağı zaman, yoklamadan beklenen faydanın gerçekleşmesi amacıyla mükellefe haber verilmez. (VUK m. 130) Yoklama sonuçları, tutanak niteliğindeki fiziki yoklama fişlerine ve elektronik yoklama fişlerine geçirilir. (VUK m. 131-132/A)

Yoklama bir vergi incelemesi olmayıp vergi idaresince yapılan bir durum tespitinden ibarettir. Yapılan yoklama neticesinde vergi kaçırıldığına ilişkin bir şüphe tespit edilmiş ise bu durumda vergi incelemesi yoluna gidilecektir. Ancak yoklama sırasında görevliler defter ve belgeler dışında kalan ve vergi kaçırıldığına emare teşkil eden delilleri vergi dairesine teslim etmek üzere alabilir[402].

Yoklama bazı özel durumlar haricinde mükellef veya işletmenin ancak dıştan görünen olayları tespit edilir. Vergi incelemesinde ise mükelleflerin vergiyi doğuran olay ve vergilendirme hukukuyla ilgili işlemlerinin iç bünyesi ve beyanının doğruluğu kontrol edilir. Ancak bu durum yoklamanın etkisiz bir denetim yolu olduğu anlamına gelmemelidir. Yoklamada, sadece maddi olayların tespiti ile sınırlı olmayarak gerektiğinde kayıtlara bakılması ve konuların araştırılması şeklinde düzenlendiğinden yoklama halinde idareye tanınan kontrol ve denetim yetkisi etkili bir şekilde kullanılırsa hukuka aykırı birçok fiil önceden tespit edilebilir ve önlenebilir[403].

[401] Tekin ve Çelikkaya, s.148.
[402] Tekin ve Çelikkaya, s.143-144.
[403] Kocahanoğlu (Vergi Suçları), s.7.

Yoklama gerek vergilendirmeyi etkilemesiyle gerekse vergi idaresinin bilgisi dışında kalan olguların ortaya çıkartılması yönüyle hem vergi adaletine hem de sosyal adalete katkı sağlayan önemli bir denetim yoludur[404].

3.2.2. Vergi İncelemesi

Vergi incelemesi, vergi denetim yolları içerisinde en önemli ve en kapsamlı olanıdır. Vergi incelemesini diğer denetim yollarından ayıran en önemli yönü mükellef hakkında yapılan derinlemesine bir araştırma faaliyeti olmasıdır[405]. Vergi incelemesinde vergiyi doğuran olayın gerçek mahiyetinin ortaya çıkartılmasında ve uğranılacak hazine kaybının önlenmesinde önemi büyüktür. Bu nedenle VUK'te ayrıntılı bir şekilde düzenlenmiştir[406].

Vergi incelemesi; beyanların ve ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu sağlamak amacıyla yükümlünün defterleri, kayıtları, belgeleri ve envanteri üzerinde yapılan araştırmadır[407].

Vergi incelemesinin amacı; ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırmak, tespit etmek ve sağlamaktır. (VUK m. 134) Vergi incelemesi, kural olarak, mükellefin ödevlerini yerine getirip getirmediğinin ve belge düzenine uyulup uyulmadığının denetimine dayanmaktadır[408].

Vergi incelemelerinde defterler, belgeler, kayıtlar, hesaplar ve kanuni ölçüler ilk planda başvurulan hususlar olmakla birlikte her türlü delil kullanılabilmektedir[409].

Vergi incelemesine tabi olanlar VUK'a ve diğer kanunlara göre, defter ve hesap tutmak, evrak ve belgeleri saklamak ve ibraz etmek mecburiyetinde olan gerçek ve tüzel kişilerdir. (VUK m. 137)

Vergi incelemesi tam ve sınırlı inceleme olarak ikiye ayrılmaktadır. Vergi İncelemelerinde Uyulacak Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik m.3'te tam inceleme; "*Bir mükellef hakkında, bir veya birden fazla vergi türü itibariyle bir veya birden fazla vergilendirme dönemine ilişkin her türlü iş ve işlemlerinin bütün matrah*

[404] Tekin ve Çelikkaya, s.137.
[405] Karakoç, s.164.
[406] Tekin ve Çelikkaya, s.174.
[407] Öncel vd., s.108.
[408] Aydoğan Dündar**,** Açıklamalı- İçtihatlı Vergi Kaçakçılığı Suçları, Yetkin Yayıncılık, Ankara, 2022, s.116.
[409] Kocahanoğlu (Vergi Suçları), s.13.

unsurlarını içerecek şekilde, yapılan vergi incelemesi" olarak; sınırlı inceleme ise "*Tam inceleme dışında kalan vergi incelemesi*" olarak tanımlanmıştır.

Tam incelemeler, vergi incelemesinin en akılcı ve gelişmiş şekli olup bir işletmenin geçmiş bir hesap dönemine ait kayıt ve hesaplarının her türlü vergi açısından incelenmesidir. Tam inceleme, bütün vergi inceleme aşamalarını ve matrah unsurlarını kapsar[410].

Sınırlı incelemeler, bir vergilendirme döneminde bir vergi türüne ilişkin olmak üzere matrah unsurlarından sadece belli bir bölümüne ilişkin ve belli bir konu ile sınırlı inceleme yapılmasıdır[411].

Vergi incelemesinin yapılacağı zamanın, mükellef veya vergi sorumlusuna haber verilmesi zorunlu değildir. (VUK m. 138) Bu durumda inceleme zamanı ani ve gizliden başlatılacağı gibi mükellef veya vergi sorumlusuna haber verilerek de başlatılabilir[412]. Vergi incelemesi, sonucu alınmamış hesap dönemi de dahil olmak üzere tarh zamanaşımı süresi sonuna kadar her zaman yapılabilir. (VUK m. 138/2)

Vergi incelemesine yetkili olanlar VUK m. 135'te; *vergi müfettişleri, vergi müfettiş yardımcıları, ilin en büyük mal memuru, vergi dairesi müdürleri ve gelir idaresi başkanlığının merkez ve taşra teşkilatında müdür kadrolarında görev yapanlar* şeklinde belirtilmiştir.

Vergi incelemesi sırasında vergi kaçakçılığına dair olaylara ait kanıtlar toplanmalı ve inceleme sonucu varılan sonuçlar nasıl ve niçin olduğunu şüpheye yer bırakmayacak şekilde ortaya koymalıdır.

Vergi incelemeleri 4 aşamadan oluşmaktadır; İnceleme Öncesi Hazırlık ve Planlama, İnceleme, Rapor Yazma, Rapor Değerlendirme Komisyonlarınca Değerlendirme.

İnceleme hazırlığı; incelenecek işletmenin içinde bulunduğu sektörün ekonomik, teknolojik bakımlardan ve vergi hukuku ile diğer mevzuat yönlerinden görülen özellikleri üzerinde bir fikir edinebilmek, Vergi Dairesi ve Gelir İdaresi Başkanlığı nezdinde tutulmakta olan elektronik veriler ile dosyalar ve kayıtlardan yararlanarak mükellefi daha yakından tanımak için yapılan çalışmalardır. İnceleme planı ise vergi incelemesini yapan görevlinin inceleme hazırlıkları boyunca yapmış olduğu analizler

[410] Tekin ve Çelikkaya, s.185.
[411] Tekin ve Çelikkaya, s.186.
[412] Kocahanoğlu (Vergi Suçları), s.16.

neticesinde riskli gördüğü alanları belirleyerek önceliklerini tespit ettiği çalışma planıdır.

Vergi incelemesi; mükellefin vergisel yükümlülüklerini tam olarak doğru biçimde ve zamanında yerine getirip getirmediğini, vergi yasalarını doğru uygulayıp uygulamadığını araştırmak bunun için hesaplar üzerinden ve karşıt incelemeler yoluyla kontroller yapmak ve deliller toplamaktır.

Vergi incelemesi sonucunda mali mevzuat ve diğer ilgili mevzuata aykırılık içeren tespitler ile görüş ve öneriler raporla sonuçlandırılır. Vergi inceleme raporları; giriş, usul incelemeleri, hesap incelemeleri, eleştirilen hususlar ve sonuç bölümlerinden oluşmaktadır.

Vergi incelemesi sonrası düzenlenen raporlar, VDK Standartlarını karşılayıp karşılamadığı yönünden Rapor Değerlendirme Komisyonlarınca değerlendirilir.

İnceleme sonucunda tespit edilen bütün konuları kapsayan inceleme raporu düzenlenmekte ve bir nüshası da mükellefe tebliğ edilmektedir. İnceleme esnasında gerek görülen hallerde vergilendirme ile ilgili olaylar ve hesap durumlarının tespitini sağlayan tutanaklar düzenlenebilir. Bu tutanaklar mükellef veya sorumluya imza ettirilir. İlgililerin tutanakta belirtilen hususlar hakkında itirazları veya başka görüşleri varsa bunlar da tutanağa geçirilir. İlgilerin tutanakları imzalamaması halinde incelemeye konu defter ve belgeler inceleme yapılanın rızasına bakılmaksızın alınır ve inceleme sonucunda tarh edilen vergi ve cezalar kesinleşinceye kadar geri verilmemektedir. (VUK m. 141) Bu düzenleme ile mükellef veya vergi sorumlusunun defter ve belgeler üzerinde yapılacak tahrifat veya diğer eylemlerinin önüne geçilmesi amaçlanmaktadır[413]. Mükellefler veya vergi sorumluları tutanakları sonradan imzalayarak defter ve belgeleri geri alabilmektedir. Ancak defter ve belgeler suç delili teşkil ediyorsa bu imkân mevcut olmayacaktır.

3.2.3. Arama

VUK m. 142'de, ihbar veya yapılan incelemeler nedeniyle bir mükellefin vergi kaçırdığına delalet eden emarelerin bulunması durumunda bu mükellef veya kaçakçılıkla ilgili görülen diğer şahıslar nezdinde ve bunların üzerinde arama yapılabileceği düzenlenmiştir.

[413] Kocahanoğlu (Vergi Suçları), s.28.

Vergisel arama; vergi suçlarıyla ilgili defter, kayıt, belge ve buna benzer maddi delillerin elde edilmesi için fiilen yapılan araştırmalar ve alınan tedbirlerdir[414]. Vergisel aramanın amacı; mükelleflerin vergiyle ilgili ödevlerini yerine getirmediğini[415]veya vergi kaçırıldığını ortaya çıkaracak ve destekleyecek defter, belge ve kayıtlara ulaşmaktır[416]. Vergisel arama ile vergi mükelleflerinin veya vergiyi doğuran olayla ilgili kişi veya kuruluşların; işyerlerinde, evlerinde ve üzerlerinde yapılan ve vergiyi kaçırmaya delil teşkil eden her türlü belge ve bilgiye el konulmasına yönelik tedbirdir[417].

Vergisel aramada, yoklama ve vergi incelemesinden farklı olarak bir şüphe bulunmaktadır. Örneğin; bir yükümlünün deposunda kaçak eşya bulundurduğuna, resmi kayıtlarda gösterildiğinden yüksek fiyat uyguladığına dair bir şüphe bulunması halinde; bu şüpheden hareketle yerinde arama yapılmadığı ve bunun devamından inceleme yapılmadığı takdirde söz konusu delillerin yok edilmesi tehlikesi mevcut olacaktır[418].

Emare öğretide, *"Günlük hayatta doğrudan kullanılabilecek; şüpheyi tamamen bertaraf etmese de dile gelmemesini gerektiren bir bilgi derecesinin elde edilmesine yetecek bir vakıanın ya da bir vakıa grubunun mevcudiyetinden hareketle kabul edilen delil, bağlamsal (tali, dolaylı, ikinci derece) delildir"*[419] şeklinde tanımlanmıştır.

Kocahanoğlu; kanun düzenlemesinde "vergi kaçırma emaresi" kavramına yer verilmiş olup "kuvvetli emare" ifadesi bulunmadığından arama kararı için herhangi bir belirtinin yeterli olduğunu, ancak belirtinin bir zan veya tahmine değil maddi delillere dayanması gerektiğini belirtmiştir[420].

---

[414] Ceza yargılamasında uygulanan arama tedbirinde amaç şüpheli ya da sanığın yakalanması ile suç delillerin ortaya çıkarılmasıyken vergisel aramada mükellefin yakalanmasından ziyada suç delillerinin ele geçirilmesidir, Kocahanoğlu (Vergi Suçları), s.34; Vergisel aramada şüphelinin aranması ya da defter ve belgeler dışında bir suç delilinin aramaya konu olamayacağı yönünde bkz., Eda Özdiler Küçük, Vergi Suçlarında Masumiyet Karinesi, İnönü Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, C.5, S.2, Y.2014s.203.

[415] Pürsünlerli Çakar ve Saraçoğlu, s.65.

[416]Y. 11.CD. E.2020/1122, K.2020/6103, KT.21/10/2020 https://legalbank.net (Erişim Tarihi:09/05/2022)

[417] Tekin ve Çelikkaya, s.227.

[418] Tekin ve Çelikkaya, s.227-228.

[419] Hintze, R., Indızıen in der Finanzrechtsprechung, s.5, akt. Özdiler Küçük, s.203.

[420] Kocahanoğlu (Vergi Suçları), s.35.

Pınar ve Taylar, yükümlünün arama tedbirinin muhatabı olması nedeniyle şüpheli haline geldiğinden CMK m. 116'daki şüphelinin aranması için gerekli olan "makul şüphenin" vergisel aramalarda da esas alınması gerektiğini belirtmiştir[421].

Özdiler Küçük; vergi suçlarında arama yapılması için emarelerin varlığının, ceza hukuku anlamındaki suçlarda ise makul şüphenin varlığının aranması gerektiğini belirtmiştir[422].

Önemi gereği belirtmek gerekir ki ihbara dayalı yapılacak aramalarda, mükellef hakkında yapılan ihbar tek başına arama için yeterli olmayıp inceleme elamanının gerekli ön çalışmayı yaparak buna ilişkin nedenleri arama talebinde göstermelidir[423].

Vergisel arama için vergi incelemesine yetkili görevlilerin aramaya gerek duyması üzerine, gerekçeli bir yazıyla arama kararı vermeye yetkili sulh ceza hakiminden talepte bulunması ve sulh ceza hakiminin istenilen yerlerde arama yapılmasına karar vermesi gerekir. (VUK m. 142)

Bir bölgede arama kararı vermeye yetkili sulh ceza hâkimi, aramaların birbiri ile ilgisi olması şartıyla diğer sulh ceza hakimlerinin yetkilerine dahil yerdeki kişiler hakkında da arama kararı vermeye yetkilidir. (VUK m. 142)

Vergi aramaları vergi inceleme elemanları tarafından gerçekleştirilir. VUK m. 7 gereğince genel kolluk, talep üzerine sadece gerekli güvenlik önlemlerini sağlamakla yükümlüdür.

Aramada bulunan ve incelemesine gerek duyulan defter ve belgeler ayrıntılı olarak bir tutanakla tespit edilmektedir. (VUK m. 143) Arama sonucunda alınan defter ve belgeler üzerindeki incelemeler en geç 3 ay içerisinde bitirilerek sahibine bir tutanakla geri verilmektedir. İncelemenin haklı sebeplere dayanarak 3 ay içinde bitirilmesine imkan olmayan hallerde sulh ceza hakiminin vereceği karar üzerine bu süre uzatılabilmektedir. (VUK m. 145)

Defter ve belgelerin incelemesi sırasında kanuna aykırı görülen olaylar ve hesap durumları tutanakla tespit edilmektedir. İlgililer tutanaklara diledikleri itiraz ve görüşlerini kaydedebilmektedir. (VUK m. 145)

---

[421] Pınar ve Taylar, s.153.
[422] Özdiler Küçük, s.204.
[423] Tekin ve Çelikkaya, s.229.

Vergisel aramayla ilgili hüküm bulunmayan hallerde CMK'nin arama ile ilgili hükümleri uygulanacaktır. (VUK m. 147) Vergisel arama CMK'de düzenlenen arama gibi adli bir aramadır[424]. Ceza yargılamasında, arama olağan bir koruma tedbiri iken; Vergi Hukuku'nda istisnai, olağan dışı bir denetim şeklidir. Niteliği itibarıyla adli arama olmasına karşın, bu aramanın kolluk tarafından değil vergi inceleme elemanlarınca yapılabilmesi vergi suçlarına ilişkin olarak yapılacak aramanın özelliğidir. Bir araç koruma tedbiri olarak vergi araması, vergi incelemesi denetim yolunun ön basamağıdır[425].

3.2.4. Bilgi İsteme ve Bilgi Toplama

Vergi suçlarının ortaya çıkarılmasında önemli denetim yollarından birisi de bilgi isteme ve bilgi toplama müessesidir. Bilgi toplama ile vergi idaresinin mükellefler üzerindeki denetim fonksiyonu etkinliği artırılmıştır[426].

Bilgi isteme, Hazine ve Maliye Bakanlığı ile denetim yetkisine sahip görevlilerin ihtiyaç duydukları konuda ilgililerden bilgi almasını ifade etmektedir[427].

Bilgiler yazı veya sözlü istenilmekte, sözle istenilen bilgileri vermeyenlere durum yazı ile tekrar bildirilmekte ve cevap vermeleri için kendilerine uygun bir süre verilmektedir. Bilgi istemek üzere ilgililerin vergi dairesine zorla getirilmesi mümkün değildir. (VUK m. 148/2)

Memleket dışı imtiyazlardan yararlanan yabancı Devlet memurları bilgi vermek mecburiyetine tabi değildirler. (VUK m. 148/3) Elçiler, konsoloslar, bunların yanında çalışan memurlar ve genel olarak bir Devleti diğer bir Devletin topraklarında temsil eden diploması memurları bu kapsamdadır[428].

Bilgi toplama ise bazı kurumların birtakım bilgi ve belgeleri devamlı olarak vergi idaresine bildirmesini ifade etmektedir[429]. Vergi incelemelerinden verimli sonuçların

---

[424] Pürsünlerli Çakar ve Saraçoğlu, s.65.
[425] Y. 11.CD. E.2020/1122, K.2020/6103, KT.21/10/2020 https://legalbank.net (Erişim Tarihi:09/05/2022)
[426] Kocahanoğlu (Vergi Suçları), s.81.
[427] VUK m. 148/1; *"Kamu idare ve müesseseleri, mükellefler veya mükelleflerle muamelede bulunan diğer gerçek ve tüzel kişiler, Maliye Bakanlığının veya vergi incelemesi yapmaya yetkili olanların isteyecekleri bilgileri vermeye mecburdurlar".*
[428] Kocahanoğlu (Vergi Suçları), s.86.
[429] VUK m.149; *"Kamu idare ve müesseseleri (Kamu hizmeti ifa eden kurum ve kuruluşlar dahil) ile gerçek ve tüzel kişiler vergilendirmeye ilişkin olaylarla ilgili olarak Maliye ve Gümrük Bakanlığı ve*

alınması bilgi toplama esaslarının da etkili kullanılmasını gerektirmektedir. Çünkü vergi incelemeleri için sadece mükelleflerin defter ve belgelerinden yararlanmak yeterli olmayıp bu incelemenin çeşitli kaynaklardan toplanan bilgilerle değerlendirilmesi gerekmektedir. Ayrıca mükellefin kendi belge ve beyanlarıyla ilgili bilgi alınabileceğini düşünmesi hukuka aykırı davranışlardan kaçınmasını da sağlamaktadır[430].

Vergi kaçakçılığı suçlarında sıklıkla kullanılan delil elde etme yollarından birisi karşıt inceleme yapılmasıdır. Karşıt inceleme, mükellefle ticari ilişkide bulunanların defter ve belgelerinin incelenmesi veya onlardan yazılı bilgi istenilmesiyle yapılmaktadır[431].

3.3. Vergi Usul Kanununda Düzenlenen Vergi Suçları

Vergi suçları, vergi kanunlarında öngörülen maddi ve şekli ödevlerin kasıtla yerine getirilmemesi veya bu ödevlere aykırı davranılması nedeniyle hazinenin vergi kaybına uğratılmasına ve/veya kamu düzeninin bozulmasına sebep olan ve karşılığında ceza mahkemelerince cezai yaptırımların uygulandığı kanuni tarife uygun fiillerdir[432]. Diğer bir tanıma göre vergi suçu, vergi mükellef ve sorumlularıyla bunlarla hukuki ilişkide bulunan üçüncü kişilerin VUK'ta düzenlenen hareketlerle vergi kanunu hükümlerini ihlal etmeleridir[433].

Vergi sisteminde uygulanan bazı fiillerin Devletin vergi toplama işlevi bakımından ağırlığı ve idari yaptırımların bu fiiller bakımından kendisinden beklenen amacı sağlamaması üzerine bu fiiller vergi suçları olarak kabul edilmiş ve bu eylemler karşılığında hapis cezası ve/veya adli para cezası öngörülmüştür[434]. Ancak belirtilmelidir ki VUK m. 359/son ve 367/6 düzenlemeleri uyarınca; ceza mahkemelerince vergi suçlarından cezaya hükmedilmesi aynı fiil hakkında ayrıca idari yaptırımların uygulanmasına engel değildir.

---

vergi dairesince kendilerinden yazı ile istenecek bilgileri belli fasılalarla ve devamlı olarak yazı ile vermeye mecburdurlar".

[430] Kocahanoğlu (Vergi Suçları), s.82.

[431] Kocahanoğlu (Vergi Suçları), s.81-82.

[432] Mehmet Yüce, Vergi Kaçakçılığı Suçu ve Yargılama Usulü, 2. Baskı, Adalet Yayınevi, Ankara 2021, s.48; Bayraklı (Vergi Ceza), s.13; Vergi suçu kavramıyla ilgili detaylı bilgi için bkz. Onur Özcan, Vergi Suçları, Seçkin Yayıncılık, 1. Baskı, 2015, 29 vd.

[433] Candan, s.14.

[434] Edizdoğan, Taş ve Çelikkaya, s.150.

Vergi suçları ile korunan hukuki değer devletin ekonomik alandaki kamu düzenidir[435]. Vergi suç ve cezaları VUK'un "Ceza Hükümleri" başlıklı "Dördüncü Kitap'ının "Vergi Cezaları" başlıklı "İkinci Kısmı"nda düzenlenmiştir. "Suçlar ve Cezalar" başlıklı üçüncü bölümde vergi kaçakçılığı suçu (VUK m. 359) ile, vergi mahremiyetinin ihlali (VUK m. 362), mükellefin özel işlerini yapma (VUK m. 363) ve ekim sayım beyanlarını denetlememe (VUK m. 246/2) suçları[436] düzenlenmiştir[437].

AY m. 38'deki, *"İdare, kişi hürriyetinin kısıtlanması sonucunu doğuran bir müeyyide uygulayamaz"* düzenlemesine uygun olarak bu suçlarla ilgili yargılamalar ceza mahkemelerinin görevine girmektedir[438].

TCK m. 5'te, TCK'nin genel hükümlerin özel ceza kanunları ve ceza içeren kanunlardaki suçlar bakımından da uygulanacağı düzenlenmiştir. Bu kapsamda vergi suçlarının yargılamasında suçta ve cezada kanunilik ilkesi, adalet ve kanun önünde eşitlik ilkesi, ceza sorumluluğun şahsiliği ilkesi, ceza sorumluluğunu kaldıran ve azaltan nedenler, cezanın belirlenmesi ve bireyselleştirilmesi, davanın ve cezanın düşürülmesi gibi ilkelerin ve düzenlemelerin uygulanacağı belirtilmelidir[439].

Vergi suçlarına verilecek cezalar on yıldan fazla olmadığı için[440] görevli mahkeme asliye ceza mahkemesidir. Mükellefiyetle ilgili vergi suçları bakımından yetkili mahkeme mükellefin vergi dairesinin yer açısından bağlı bulunduğu yer

---

[435] Pürsünlerli Çakar ve Saraçoğlu, s.190.

[436] Şenyüz, ekim sayım beyanlarını denetlememe fiilinin görevi kötüye kullanma suçu bakımından malum olanın ilanından başka yeni bir hüküm ortaya koymadığını belirterek bu fiili yeni bir suç tipi olarak kabul edilemeyeceğini belirtmiştir, Şenyüz, s.427-428.

[437] Haysiyet ve şerefe tecavüz fiilinin herhangi bir yaptırım içermemesi nedeniyle gerçek anlamda bir suç tipi olarak kabul edilemeyeceğinden vergi suçu olarak kabul edilmeyip tez kapsamına alınmamıştır, Şenyüz, s.423-427.

[438] Karakoç (Vergi Ceza), s.269.

[439] Ceyda Ümit, Defter, Kayıt ve Belgeleri Gizleme Suçunda Cezai Sorumluluk, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, C.70, Y.2021, S.4, s.1266.

[440] 5235 Sayılı Adli Yargı İlk Derece Mahkemeleri ile Bölge Adliye Mahkemelerinin Kuruluş, Görev ve Yetkileri Hakkında Kanun

m. 11; "*Kanunların ayrıca görevli kıldığı haller saklı kalmak üzere, sulh ceza hakimliği ve ağır ceza mahkemelerinin görevleri dışında kalan dava ve işlere asliye ceza mahkemelerince bakılır*".

m. 12; "*Kanunların ayrıca görevli kıldığı hâller saklı kalmak üzere, Türk Ceza Kanununda yer alan yağma (m. 148), irtikâp (m. 250/1 ve 2), resmî belgede sahtecilik (m. 204/2), nitelikli dolandırıcılık (m. 158), hileli iflâs (m. 161) suçları, Türk Ceza Kanununun İkinci Kitap Dördüncü Kısmının Dört, Beş, Altı ve Yedinci Bölümünde tanımlanan suçlar (318, 319, 324, 325 ve 332 nci maddeler hariç) ve 12/4/1991 tarihli ve 3713 sayılı Terörle Mücadele Kanununun kapsamına giren suçlar dolayısıyla açılan davalar ile ağırlaştırılmış müebbet hapis, müebbet hapis ve on yıldan fazla hapis cezalarını gerektiren suçlarla ilgili dava ve işlere bakmakla ağır ceza mahkemeleri görevlidir. Anayasa Mahkemesi ve Yargıtayın yargılayacağı kişilere ilişkin hükümler, askerî mahkemelerin görevlerine ilişkin hükümler ile çocuklara özgü kovuşturma hükümleri saklıdır*".

mahkemesiyken mükellefiyetle ilgili olmayan vergi suçları bakımından yetkili mahkeme fiilin işlendiği yer veya neticenin ortaya çıktığı yer mahkemesidir[441].

Vergi suçunun maddi unsurları genel olarak; kanunda düzenlenen bir fiilin bulunması, ihlal edilen kanunun bir vergi kanunu olması ve ihlalin kamu düzeninde bir sonuç doğurması şeklinde belirtilebilir[442].

Vergi kaçakçılığı suçu açısından dava şartı olarak mütalaa alma zorunluluğu öngörülmüştür. Ancak diğer vergi suçları (vergi mahremiyetini ihlal, mükellefin özel işlerini yapma, ekim-sayım beyanlarını denetlememe) açısından inceleme talep etme, mütalaa alma gibi zorunluluklar olmayıp soruşturma genel hükümlere göre yapılmaktadır[443].

3.3.1. Vergi Kaçakçılığı Suçu

Vergi Kaçakçılığı Suçu, VUK m. 359'da "Kaçakçılık *Suçları ve Cezaları"* başlığı altında düzenlen on beş farklı fiilden oluşmaktadır. Vergi kaçakçılığı suçu, VUK m. 359'da sınırlı olarak belirtilen fiillerin kasten işlenmesidir. Diğer bir tanımla, VUK m. 359'da düzenlenen seçimlik hareketlerle devletin vergilendirme hak ve yetkisine karşı işlenen, hazine menfaatini ihlal eden, vergi matrahını azaltmaya yönelik suçtur[444]. Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Teşkilatı (OECD) tarafından yapılan tanıma göre, *"vergi kaçakçılığı, mükelleflerin yasayı ihlal etmek suretiyle verginin dışında kalmak amacıyla gerçekleştirdikleri her türlü faaliyetlerdir"*[445]. Vergi kaçakçılığı suçu ulusal ekonomideki üretim, tüketim, değişim, bölüşüm ilişkilerini koruyan kanun hükümlerini ihlal eden ekonomik suçlardandır[446].

Vergi kaçakçılığı suçu, VUK m. 359'da kaçakçılık fiillerinin ağırlığına ve niteliğine göre (a), (b), (c) ve (ç) fıkralarına ayrılarak düzenlenmiştir. Bu ayrımda, kaçakçılık fiillerinin ağırlığı, failin fiili gerçekleştirmesindeki kastı ve hukuk düzeni ile kamu güvenin ihlalindeki yoğunluk dikkate alınmıştır[447].

---

[441] Şenyüz, s.356.
[442] Candan, s.15.
[443] Şenyüz, s.374.
[444] Yüce, s.50.
[445] OECD Rapport, "Rapport sur la Fraude Fiscale de l'OCDE", No: 34, Paris 1987, aktaran. Elif Pürsünlerli Çakar ve Fatih Saraçoğlu, Vergi Kaçakçılığı ile Mücadelede Yeni Bir Model: Vergi Polisi Müessesi (Fransa Örneği), İnönü Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, C.5, S.2, Y.2014, s.55.
[446] Ümit, s.1264
[447] Çavuş, s.48; Karakoç (Vergi Ceza), s.304.

Vergi kaçakçılığı suçunun faili, VUK m. 359'da sayılan fiilleri gerçekleştiren kişidir. Vergi kaçakçılığı suçunun faili herhangi biri olabilmekte, mükellef veya vergi sorumlusu olma şartı aranmamaktadır. Bu nedenle özgü suç değildir[448].

Vergi kaçakçılığı suçu, VUK m. 359'da sayılan fiillerden herhangi biri ile işlenebilmekte olup seçimlik hareketli bir suçtur[449]. Vergi kaçakçılığı suçunun tamamlanması için vergi ziyanın bulunması aranmaz[450].

VUK m. 367'ye göre ceza davasının açılabilmesi için idarenin yetkili makamlarınca inceleme yapılıp neticesinin Cumhuriyet savcısına bildirilmesi gerektiği düzenlenmiştir, söz konusu mütalaa şartı ise dava şartı niteliğindedir. Bu dava şartı diğer vergi suçlarında aranmamaktadır. VUK m. 367/1'de vergi inceleme yetkisine sahip olan kimselere yaptığı görevle ilgili özel olarak suçu bildirim yükümlülüğü yüklenmiştir. Bu düzenlemeyle vergi incelemesi sırasında tespit edilen kaçakçılık fiilinin Cumhuriyet savcılığına bildirilmesi özel bir düzenlemeye tabi tutulmuştur. Diğer vergi suçlarının bildirilmesi veya suç duyurusunda bulunulması genel hükümlere tabidir[451].

Vergi kaçakçılığı suçunun kapsamını VUK m.2 ile düzenlenen gümrük ve tekel vergileri dışında, genel bütçeye giren vergiler ile il özel idarelerine ve belediyelere ait vergiler de oluşturmakta olup VUK m. 2 gereğince, Gümrük vergisi konusunda m. 359'da sayılan hareketlerden biri gerçekleşse dahi VUK bakımından kaçakçılık suçu oluşmayacak bu halde uygulanacak yasal düzenleme Kaçakçılıkla Mücadele Kanunu hükümleri olacaktır. Ayrıca aynı fiil ile sahtecilik suçu da işlenirse TCK hükümleri uygulanacaktır[452].

---

[448] Donay, s.85; Çavuş, s.70; VUK m.359'da düzenlenen suçların özgü suç olup olmadığını her bir fiil bakımından ayrı ayrı değerlendiren görüş için bkz. Özen, s.22-24.

[449] Erman, (Vergi Suçları), s. 17; Oktar, s.441; VUK m.359'da yazılı her eylemin ayrı bir kaçakçılık suçu oluşturduğu görüşü için bkz. Candan, s.283.

[450] 4369 sayılı Kanun ve devamında 5728 sayılı Kanun değişikliklerinden önce 344. Madde metni, "Kaçakçılık suçu, mükellef veya sorumlu tarafından kasten vergi zıyaına sebebiyet verilmesidir" şeklindeyken, değişiklikler sonrasında 344. Maddede "vergi ziyaı ve cezası" düzenlenmiş, vergi kaçakçılığı suçu ve cezası ise 359. Maddede düzenlenerek, vergi ziyaa şartı kaldırılmıştır.

[451] Şenyüz, s.364.

[452]Bir fiilin sahtecilik mi yoksa vergi kaçakçılığı suçunu mu oluşturacağı suça konu belgenin vergisel işlemler için hazırlanmış ve/veya kullanılmış olup olmadığına göre tespit edilir, Çavuş, s.55-58.

3.3.1.1. Suçun Unsurları

Suçun unsurlarına ilişkin doktrinde farklı sınıflandırmalar yapılmış olup iki unsurdan beş unsura kadar farklı değerlendirmeler yapılmaktadır. Tez kapsamında dörtlü ayrım esas alınarak inceleme yapılmıştır[453]; 1. Tipiklik, 2. Maddi Unsurlar, 3. Manevi Unsurlar (kast, taksir, saik ve neticesi sebebiyle ağırlaşmış suç), 4. Hukuka Aykırılık.

- **Tipiklik**

Tipiklik, cezalandırılması öngörülen fiillerin ayrı normlar tarafından soyut olarak düzenlenmesidir[454]. Somut fiillerin cezalandırılabilmesi, ceza tehdidi öngörülen bir kanundaki tarifeye uymalarına[455] farklı bir deyişle somut fiilin soyut düzenlemenin asgari unsurlarını içermesine bağlıdır[456].

Vergi kaçakçılığı suçunu oluşturan fiiller, VUK m. 359'da sınırlı olarak belirtilmiştir. Bir fiilin kaçakçılık suçunu oluşturması için vergi kanunlarına göre veya bu kanunlar gereğince tutulan, düzenlenen ve muhafaza ve ibraz mecburiyeti olan defter, kayıt ve belgelerle ilgisi olması yeterli olmayıp VUK m. 359'da düzenlenen tanıma da uygun olması gerekir[457].

- **Maddi Unsurlar**

Suçun maddi unsurlarını; hareket(fiil), netice, nedensellik bağı, fail, mağdur ve nitelikli haller oluşturmaktadır.

---

[453] Suçun unsurları bakımından doktrindeki farklı ayrımlar için bkz., M.Emin Artuk, Ahmet Gökcen ve A. Caner Yenidünya, Ceza Hukuku Genel Hükümler, Adalet Yayınevi, 10. Baskı, Ankara 2016, s.200 vd.

[454] Cezalandırılması gereken fiillerin kanunsuz suç ve ceza olmaz ilkesi gereğince ayrı normlarda düzenlemesi gerektiği hususu TCK m.2'de; *"kanunun açıkça suç saymadığı bir fiil için kimseye ceza verilemez ve güvenlik tedbiri uygulanamaz. Kanunda yazılı cezalardan ve güvenlik tedbirlerinden başka ceza ve güvenlik tedbirine hükmolunamaz*" şeklinde belirtilmiştir.

[455] Bayraklı (Vergi Ceza), s.17.

[456] Selahattin Keyman, "Tipiklik ve Ceza Hukuku", AÜHFD., C.XXXVII, S.3-4, Y.1980, s.99, https://doi.org/10.1501/Hukfak_0000000823.

[457] Karakoç (Vergi Suçları), s.277; Candan, s.273.

- **Hareket**

Kaçakçılık suçu, VUK m. 359'un (a), (b), (c) ve (ç) bentlerinde düzenlenen fiillerden birisinin işlenmesiyle oluşmaktadır[458].

Kaçakçılık suçunun işlendiğinin kabulü için vergi ziyaının doğması şartı aranmamakta olup bu yönüyle sırf hareket suçu, tehlike suçu olarak nitelendirilebilir[459].

Kaçakçılık fiilleri icrai veya ihmali olabilir. Kaçakçılık fiillerinin defter ibraz etmeme (defter gizleme) dışında icrai olduğu söylenebilir[460]. İhmal suretiyle icrai bir hareketle işlenmesi ise mümkün değildir[461].

Suç fiilleri; vergi kanunlarına göre tutulan veya düzenlenen ve saklama mecburiyeti bulunan defter[462], belge[463] ve kayıtlar[464] üzerinde yapılan hareketler, belge basımına

---

[458] Vergi kaçakçılığı suçunda aynı bentteki farklı suç hareketlerinin veya farklı bentteki suç hareketlerinin işlenmesi halinde seçimlik hareketli suçlara ilişkin ilkelerin uygulanıp uygulanmayacağı doktrinde tartışmalıdır.
Farklı fiiller halinde tek suç oluşacağını savunan görüşe göre, failin kaçakçılık suçunu oluşturan fiillerden birden fazlasını işlemesi durumunda da tek suç işlenmiş kabul edilmeli, içtima hükümleri uygulanmayıp tek ceza verilmeli ancak bu durum hâkim tarafından teşdit sebebi sayılabilmelidir, Erman, (Vergi Suçları), s.51; Karakoç (Vergi Ceza), s.277-278; Mutluer ve Kuzeyli, s.133.
Vergi kabahatlerindeki uygulamadan hareket eden görüş ise, VUK m. 337'de vergi ziyaı ve usulsüzlük kabahatlerinde fiil ayrılığının benimsenerek, ayrı ayrı fiillerle işlenen vergi kabahatlerinde ayrı ayrı ceza uygulanmasının öngörüldüğünü, aynı ilkenin kaçakçılık suçu bakımından da uygulanması gerektiğini savunmaktadır, Mutluer ve Dayanç, s.181.
Kanundaki gruplandırmadan hareket eden görüş ise, aynı bentte yer alan farklı fiillerin birlikte işlenmesi halinde seçimlik hareketli suç kurumu gereği tek suç oluşacağını ancak farklı bentlerde yer alan fiillerin birlikte işlenmesi halinde, farklı bentlerde yer alan suçlar nitelik itibariyle ayrı suçlar olduğundan bu durumda seçimlik hareketli suç ilkelerinin uygulanmayacağını belirtmektedir, Donay, s.46-47; Özen, s.26; Yüce, s.54; Başaran Yavaşlar vd.(Vergi Hukuku), s.301; Öner, s.177; Abdullah Ömercioğlu, 7318 sayılı kanun ile eklenen vergi kaçakçılığı suçları, Erciyes Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, C.17, S.1, Y.2022, s.171.
Fiillerin konularından hareket eden görüş, kaçakçılık suçunu oluşturan seçimlik fiillerin konularının birbirinden farklı olması nedeniyle her seçimlik hareketin bağımsız bir suçu oluşturacağını belirtmektedir, Aydoğan, s.311. Her bir hareket bakımından suç konularının farklılık göstermesi ve yargı kararlarının da bu yönde istikrar kazanmış olması dikkate alındığından biz de bu görüşe katılıyoruz.

[459] Karakoç (Vergi Ceza), s.277; Şenyüz, s.405; VUK m. 359/a-1, c'de düzenlenen, defterlere kaydı gereken hesap ve işlemleri başka defter, belge veya diğer kayıt ortamlarına kaydetmek fiili bakımından ceza verilebilmesi için fiil neticesinde vergi matrahının azalması gerekir. Neticenin gerçekleşmediği durumda başka defter ve belgelere kaydetmek fiili suç oluşturmayacaktır, Şenyüz, s.410-411; VUK m. 359/ç'de düzenlenen sistemlere müdahale ederek gerçekleştirilen satışlara ait mali belge veya bilgilerin ödeme kaydedici cihazda kayıt altına alınmasını engelleme fiili bakımından, müdahale sonucunda gerçekleştirilen satışlara ilişkin mali belge veya bilgilerin cihazda kayıt altına alınmasının engellenmesi neticesi öngörülmüştür. Bu nedenle ödeme kaydedici cihaza yapılan hukuka aykırı müdahaleler, cihazın kayıt özelliğini engellemediği sürece bu suçu oluşturmayacaktır, Ömercioğlu (Vergi Kaçakçılığı Suçları), s.179.

[460] Erman, (Vergi Suçları), s.17; Şenyüz, s.408; Çavuş, s.96.

[461] Erman, (Vergi Suçları), s.17; Çavuş, s.96.

ve ödeme kaydedici cihazlara ilişkin hareketlerin yapılması şeklinde düzenlenmiş olup mükellefin özel defter, belge ve kayıtları ile düzenlediği belgeler üzerinde bu suç işlenemeyecektir. Vergi kaçakçılığı suçunu oluşturan hareketler vergi hukukunun öngörmediği defter ve belgeler üzerinde yapılıyorsa evrakta sahtecilik, güveni kötüye kullanmak veya dolandırıcılık gibi suçların oluşup oluşmadığı ayrıca genel ceza hükümlerine göre değerlendirilmelidir[465].

VUK m. 359'da fiil unsuru, (a), (b), (c) ve (ç) fıkraları şeklinde dört grup altında toplanmıştır. Çalışmada da bu sıraya göre inceleme yapılacaktır[466].

❖ VUK m. 359/a'da Düzenlenen Kaçakçılık Fiilleri

VUK m. 359/a'da vergi kaçakçılığı fiilleri iki bent halinde düzenlenmiştir[467]. Bu fıkra kapsamında vergi kaçakçılığı suçunu oluşturan fiiller;

---

[462] Vergi kanunlarına göre tutulan veya düzenlenen ve saklanma ile ibraz mecburiyeti bulunan defterler, VUK'un 2. Kitabının "Defter Tutma" başlıklı 2. Kısmında gösterilmiş olup, bu defterler şu şekildedir; yevmiye defteri, defter-i kebir, envanter defteri, günlük kasa defteri, amortisman defteri, işletme hesabı defteri, imalat defteri, bitim işleri defteri, banka ve sigorta muameleleri defteri, damga resmi defteri, hasılat defteri, ambar defteri, serbest meslek kazanç defteri, noterlerin ve noterlik görevini ifa ile mükellef olanların ve borsa acentelerinin resmi defteri, çiftçi işletme defteri.

[463] Vergi kanunlarına göre tutulan veya düzenlenen ve saklama ile ibraz mecburiyeti bulunan belgeler VUK'un 2. Kitabının "Vesikalar" başlıklı 3. Kısmında düzenlenen ve VUK mük. m. 257'nin verdiği yetkiye dayanarak Hazine ve Maliye Bakanlığı'nın düzenleme zorunluluğu getirdiği belgelerdir. VUK'ta düzenlenen belgeler şu şekilde sıralanabilir; fatura, sevk irsaliyesi, perakende satış vesikaları (perakende satış fişleri, makineli kasaların kayıt ruloları, giriş ve yolcu taşıma biletleri), gider pusulası, müstahsil makbuzu, serbest meslek makbuzu, ücret bordrosu, taşıma irsaliyesi, yolcu listesi, günlük müşteri listesi. Hazine ve Maliye Bakanlığının düzenleme zorunluluğu getirdiği belgelere ise şu örnekler gösterilebilir; ambar tesellüm fişi, adisyon, irsaliyeli fatura ve döviz alım belgesi.

[464] VUK m. 359'daki kayıt kavramı, vergi kanunlarına göre veya bu kanunlar gereğince tutulan defterlerdeki kayıtlar ile vergi kanunlarında söz edilen diğer kayıtları ifade eder. Örneğin; envanter listeleri (VUK m. 189,211,214), damga vergisi kayıtları (VUK m. 205), menkul ve gayrimenkul sermaye iratlarına ait kayıtlar (VUK m. 208) bu kapsamdadır, Candan, s.271.

[465] Şenyüz, s.408-409; Defter tutma mecburiyeti Türk Ticaret Kanunu'nda (TTK) da düzenlenmiştir. TTK'ye göre tutulması zorunlu defter, VUK kapsamında mecburiyet içermiyorsa, bu defter üzerinde VUK m.359'da sayılan fiillerin gerçekleştirilmesi vergi kaçakçılığı suçunu oluşturmayacak, genel ceza hükümlere göre cezalandırma yapılacaktır, Uğur Yiğit, Vergi Kaçakçılığı Suçları ve Diğer Hürriyeti Bağlayıcı Vergi Suç ve Cezaları, Beta Yayınları, İstanbul 2004, s.63.

[466] Şenyüz, s.410'da, VUK m. 359/a-1, VUK m. 359/a-2, VUK m. 359/b, VUK m. 359/c olmak üzere dört gruba toplamış, grup bütünlüğü içinde belirtilen fiiller her grup içinde seçimlik hareketli suçlar olarak nitelendirilmiş, grup içinde kalan fiillerden birden fazlasının işlenmesi halinde de tek suç oluşacağı belirtilmiştir.

[467] *VUK m. 359:*
"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 üç yıla kadar hapis cezasına hükmolunur".

- Defter ve kayıtlarda hesap ve muhasebe hileleri yapılması,
- Gerçek olmayan veya kayda konu işlemlerle ilgisi bulunmayan kişiler adına 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,
- Defter, kayıt ve belgelerin tahrif edilmesi,
- Defter, kayıt ve belgelerin gizlenmesi,
- Muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenlenmesi veya bu belgelerin kullanılmasıdır.

➢ **Defter ve Kayıtlarda Hesap ve Muhasebe Hileleri Yapmak**

VUK m. 359/a-1 gereğince vergi kanunlarına göre tutulan defter ve kayıtlarda kasıtlı olarak yapılan her türlü hesap ve muhasebe hilesi vergi kaçakçılığı suçunu oluşturacaktır. Suçun oluşumu bakımından suça konu fiilin işlendiği defter ve kayıtların varlığı noter tasdik kayıtları veya diğer yöntemlerle ortaya koyulmalıdır[468].

Kanunda hesap ve muhasebe hileleri bakımından tanıma yer verilmemiştir. İnsan zekası ve teknolojik gelişmelerle sürekli yeni hile yöntemlerinin ortaya çıkması ve herhangi bir açık kapı bırakmamak adına tanımlama yapılmamasının yerinde olduğu savunulmakla birlikte[469], doktrinde haklı olarak kanunda herhangi bir kanuni tipe yer verilmemesinin suç ve cezaların kanuniliği ilkesi ile kıyas yasağı ilkesine uygun olmadığı belirtilmektedir[470].

Hesap ve muhasebe hilesi; yasal defterlere kaydı gereken konuları vergi matrahını azaltmak amacıyla muhasebe kurallarına aykırı bir şekilde işlenmesine, kayıt düzeninin vergi hukuku ve muhasebe hukuku kurallarına aykırı olarak değiştirilmesine yönelik[471] kamufle edici hareketler[472] şeklinde tanımlanabilir. Diğer

[468] Yiğit, s.122.
[469] Kocahanoğlu (Vergi Suçları), s.308; Yılmaz Hızlı, Türk Vergi Hukukunda Kaçakçılık Suçu, Ankara 2003, s.126; M.Kamil Mutluer, Vergi Ceza Hukuku, Eskişehir İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi Yay., Eskişehir 1979, s.167.
[470] Hızlı, s.126; Özen, s.30; Kızılot ve Kızılot, s.536.
[471] Donay, s.128; Yiğit, s.122.
[472] Kocahanoğlu, s.308.

bir tanıma göre, belgeler ve muhasebe kayıtları üzerinde kasıtlı olarak yapılan kendiliğinden açığa çıkma olasılığı olmayan hukuka aykırılıklardır[473].

Kasten yapılmış olmak kaydıyla; çeşitli matematik hataları yapma, bazı rakamların yerlerini değiştirme, vaktinden önce veya sonra kayıt düşürme, fazla ya da eksik sıfırlar koyma, uydurma hesaplar, vesika sahteciliği, yanlış hesaba kaydetme, borcu alacak veya alacağı borçlu olarak gösterme, tekrarlanmış kayıt yapma, unutulduğu görünümü yaratmaya çalışarak bazı işlemleri kayıt düzeninin dışında tutma, değerleme ve amortisman konularında hatalı uygulamalar yapma, sayfadan sayfaya ya da defterden deftere yanlış aktarmalar yapma, teşebbüs durumunu olduğundan daha kötü ya da daha iyi gösterme amacıyla bilanço maskelemesi yapma gibi fiiller örnek olarak gösterilebilir[474].

Suç aldatma kabiliyetine sahip hilenin gerçekleştirilmesi ile tamamlanır. Hilenin varlığı durumunda aldatma kabiliyetinin olup olmadığının tespitinde objektif bir değerlendirme yapılmalıdır[475].

- **Gerçek Olmayan veya Kayda Konu İşlemlerle İlgisi Bulunmayan Kişiler Adına Hesap Açmak**

VUK m. 359/a-1'de düzenlenen ikinci fiil, gerçek olmayan veya kayda konu işlemlerle ilgisi bulunmayan kişiler adına hesap açılmasıdır. Örneğin; mükellefle ticari bir ilişkiye girmemiş olan bir şahsı işletmeden alacaklı veya işletmeye borçlu göstermek, çalışmayan bir kişiyi çalışmış ve ücret almış gibi göstermek, stokta bulunan malı gerçekte olmayan(mevhum) bir kişiye satılmış gibi deftere kaydetmek bu tür fiillerdendir[476]. Bu suçun işlenilmesindeki temel amaç vergi matrahının

---

[473] Hasan Hüseyin Bayraklı, Vergi Kaçakçılık Suçunda Gönüllü Vazgeçme, TAAD, Y.7, S.27, (Temmuz 2016), s.9.

[474] Kocahanoğlu, s.309; Hızlı, s.126; Mutluer, s.166; Hesap ve muhasebe hilesinin bulunduğuna ilişkin durumlarla ilgili detaylı bilgi için bkz. Sakıp Şeker, "Muhasebe Hilesi Üzerine", Yaklaşım, Nisan 2009, s.108-110.

[475] Özen, s.31.

[476] Erman, Vergi Suçları, s.58;"*sanığın, ... adına düzenlenmiş sahte nüfus cüzdanı ile "Uzmanlar Mobilya Dayanıklı Tüketim Malları Ticaret Toptan Pazarlama" ünvanlı şirketi kurarak şirket adına fatura bastırıp düzenlediği, defter tasdik işlemleri yaptırdığı, beyanname verdiği, serbest muhasebeci tuttuğu, vergisel işlemleri anılan şirket adına yaptığının tespit edilmesi karşısında; atılı eylemin kayda konu işlemlerle ilgisi bulunmayan kişi hakkında hesap açmak suretiyle anılan Kanunun 359/a-1 maddesine muhalefet suçunu oluşturduğu anlaşılmakla; 5271 sayılı CMK'nun 223/8. madde ve fıkrası gereğince durma kararı verilerek idareden, "'2005-2006 takvim yıllarında kayda konu işlemlerle ilgisi bulunmayan kişi hakkında hesap açmak" suçundan 213 sayılı VUK'un 367. maddesi gereğince dava şartı olan mütalaanın verilip verilmeyeceği sorularak sonucuna göre sanığın hukuki durumunun belirlenmesi gerekirken, yargılamaya devam olunarak yazılı şekilde hüküm kurulması…",* Y.21.CD.,

azaltılmasıdır[477]. Doktrinde bu tür işlemlerin hesap ve muhasebe hileleri kapsamında olup ayrı bir hareket unsuru oluşturmadığı belirtilmektedir[478].

Hesap açılan kişinin gerçekten mevcut olmaması şart değildir. Mevcut bir şahıs adına açılan bir hesabın da bu şahsa hesap açılmasını gerektirecek ticari bir ilişki yoksa, gerçekte mevcut olmayan kişi adına açılmış bir hesap kabul edilmesi gerekir. Ayrıca gerçekte mevcut olmayan kişi adına açılan hesabın vergi kanunlarına göre tutulması zorunlu defterlerde olması gerekir. Bu nedenle başka bir deftere kayıt düşülmesi durumunda bu fiilden söz edilemeyecektir[479]. Yine defterler tasdik ettirilmemiş ise hiç tutulmamış sayılacağından bu suç oluşmayacaktır[480].

- **Defterlere Kaydı Gereken Hesap ve İşlemleri Vergi Matrahının Azalması Sonucunu Doğuracak Şekilde Tamamen veya Kısmen Başka Defter, Belge veya Diğer Kayıt Ortamlarına Kaydetmek (Çift Defter Kullanmak)**

VUK m. 359/a-1'de düzenlenen üçüncü fiil; deftere kaydı gereken hesap ve işlemlerin vergi matrahının azalması sonucunu doğuracak şekilde tamamen veya kısmen başka defter, belge veya diğer kayıt ortamlarına kaydedilmesidir. Vergiye gönüllü uyum gösteremeyen bazı mükellefler yasal defterlere kaydetmeleri gereken hususları özel defter, el defteri, bloknot, ajanda gibi kağıtlara kaydedebilmekte olup bu durum ise vergi ziyaına neden olmaktadır[481].

2365 sayılı kanun değişikliği öncesinde "çift defter tutmak" şeklinde ifade edilen bu fiilin vergi kaçakçılığı bakımından suç oluşturması için üç şart aranır[482]:

İlk olarak, failin defter tutmakla yükümlü olması ve vergi kanunlarına göre tutulması zorunlu defterlerin bulunması ve bu defterlerin varlıklarının noter tasdik kayıtları veya sair suretlerle tespit edilmesi gerekir[483]. Defterler tasdik ettirilmemiş ise hiç tutulmamış sayılacağından suç oluşmayacaktır[484].

E.2016/1957, K.2017/388, KT.31/01/2017 https://legalbank.net (Erişim Tarihi:18/05/2022); ayrıca bkz. Y.11.CD., E.2019/3859, K.2020/761, KT.04/02/2020, Y.11.CD, 28/05/2018- 8189/5075

[477] Kızılot ve Kızılot, s.541.

[478] Donay, s.129; Hızlı s.126; Kocahanoğlu, s.179; Çavuş, s.101; Erman (Hileli Vergi Suçları), s.64.

[479] Erman, Vergi Suçları, s.58; Ok ve Gündel, s.339; Yasal defterlerin varlığı noter tasdik kayıtlarıyla sabit olmalıdır, Candan, s.274.

[480] Aydoğan, s.327.

[481] Ok ve Gündel, s.341.

[482] Y.11. CD, E. 2017/1165, K.2020/3282 KT.18/06/2020.

[483] Erman (Vergi Suçları), s.52; Çavuş, s.101; Yiğit, s.125, Donay, s.130-131.

[484] Aydoğan, s.334, Y.11CD, E.2017/7967, K.2017/6733, KT. 17/10/2017.

İkinci olarak, vergi matrahının doğru olarak belirlenmesi için gerekli olan bilgiler; mecburi defterlere yazılmayıp başka defter, belge veya kayıt ortamlarına[485] kaydedilmelidir. Her türlü hesap ve işlemler değil kaydı zorunlu olan hesap ve işlemler dikkate alınmalıdır. Bu durumda tutulması zorunlu olan bir deftere kaydı gerekmeyen bir işlemin diğer ortamlara kaydı halinde suç oluşmayacaktır. Ayrıca, vergi ödevlisinin mecburi defterlere kaydetmediği bir hesap ya da işlemi diğer ortamlara da kaydetmemesi veya bir hesap ya da işlemi hem mecburi deftere hem de diğer kayıt ortamlarına kaydetmesi halinde suç oluşmayacaktır[486].

Kanuni defter dışında tutulan kayıtların sadece mükellefin anlayabileceği bir şifre veya yazı ile yazılmış olmaları suçun oluşumunu engel teşkil etmemektedir. Danıştay konuyla ilgili bir kararında, özel deftere Arap harf ve rakamları ile kayıt düşülmesi halinde de failin kaçakçılık suçunu işlediğine karar vermiştir[487].

Üçüncü olarak, yapılan işlemler sonucunda vergi matrahının azalması gerekir. Bu durumda bazı hesap ve işlemlerin mecburi defterlere kaydedilmeyip özel belgelere kaydedilmesi sonucunda bir matrah farkı ortaya çıkmıyorsa fiil suç teşkil etmemektedir[488]. Bu nedenle eylemin vergi matrahının azaltılmasına sebep olup olmadığının tespiti bilirkişi incelemesi ile yapılmalıdır[489].

Öğretide bir görüşe göre, aranan unsur "vergi ziyaı" değil, fiilin "vergi matrahının azalması sonucunu doğuracak şekilde" yapılması olduğundan bu fiil zarar suçu olmayıp diğer kaçakçılık fiilleri gibi sırf hareket suçu veya tehlike suçu olarak nitelendirilir[490].

Diğer bir görüş ise "vergi matrahında azalma" çift defter tutma fiili bakımından netice unsuru olarak arandığından[491] zarar suçu olarak nitelendirmektedir.

---

[485] Kayıt ortamları; geniş anlamda mükellefin hesap ve işlemlerini kaydedebileceği bilgisayar, akıllı cep telefonu, hard disk, ajanda, özel defter gibi ortamlar olup benzeri haller de bu kapsama dahildir. Bir takvim yaprağı dahi, üzerine bir hesap veya işlem yazılması durumunda bu kapsamda değerlendirilir, Çavuş, s.102.

[486] Erman (Vergi Suçları), s.52; Çavuş, s.102; Yiğit, s.126; Ok ve Gündel, s.342.

[487] D, 5.D., E.48/1315-1396, K.48/1606, KT. 17/11/1948, Kocahanoğlu, s.298-299.

[488] Erman (Vergi Suçları), s.52; Ok ve Gündel, s.342; Donay, s.130; Özen, s.37.

[489] Aydoğan, s.332.

[490] Ok ve Gündel, s.342; Çavuş, s.103; Bayraklı (Gönüllü Vazgeçme), s.11.

[491] İhsan Baştürk, "Vergi Ziyaı Vergi Kaçakçılığı Suçunun Unsuru Mudur, Değil midir" Bağlamında Öneriler, Vergi Kaçakçılığı Suçları, Ekonomik Suçlar ve Yargıtay Kararları Sempozyumu-1(Sempozyum Kitabı), Yetkin Yayınları, Ankara 2017, s.66-67; Erman (Vergi Suçları), s.52; Parlar-Hatipoğlu, s.165.

Her ne kadar 213 sayılı Kanun'da 01/01/1999 tarihinde yürürlüğe giren 4369 sayılı Kanun ile yapılan değişiklikle vergi kaçakçılığı suçları bakımından vergi ziyaı suçun unsuru olmaktan çıkarılmış ise de VUK m. 359/a-1'de düzenlenen hesap ve işlemlerin tamamen veya kısmen başka ortamlarda tutulması fiilinde eylemin vergi matrahının azalmasına sebebiyet vermesi arandığından bu fiil bakımından suç zarar suçu niteliğindedir[492].

- **Defter, Kayıt ve Belgelerin Tahrif Edilmesi**

VUK m. 359/a-2'ye göre, vergi kanunlarına göre tutulan veya düzenlenen, saklama ve ibraz mecburiyeti bulunan defter, kayıt ve belgeleri tahrif edenler hakkında on sekiz aydan beş yıla kadar hapis cezasına hükmolunacağı düzenlenmiştir. Kanun koyucunun bu fiil bakımından amacı; gerçeğe uygun defter, kayıt ve belgelerin hileli bir şekilde değiştirilmesini engellemektir[493].

Tahrif etmek, başlangıçta gerçeği yansıtan bir defter veya belgede gerçeğe aykırı olarak rakam ve yazıların bir kısmının değiştirilmesidir[494]. Bu değişiklik bir rakamı olduğundan fazla göstererek masrafların şişirilmesi şeklinde olabileceği gibi az göstererek gelirin bir kısmının gizlenmesi şeklinde de olabilir. Tahrif etme eylemi asıl belge üzerinde olabileceği gibi suret üzerinde de yapılabilir[495]. Tahrif etme eylemi matrahı eksik göstererek daha az vergi vermek veya hiç vergi vermemek amacıyla da yapılır[496].

Kaçakçılık suçunu oluşturan tahrifat; vergi kanunlarına göre tutulma veya düzenlenme, saklanma ve ibraz mecburiyeti bulunan defter, kayıt ve belgelerdeki rakam ve yazıların okunamayacak biçimde silinmesi, kazınması, çizilmesi ya da kaybedilmesi sonucunda yerlerine başka bir kaydın işlenmesidir[497]. Ayrıca suça konu

---

[492] Bkz. Y.11.CD, E.2017/9621, K.2018/1198, KT. 14/02/2018.
[493] Kocahanoğlu, s.302.
[494] Doktrinde yapılan bir tanıma göre, tahrif etmek, "*gerçeğe uygun olarak var olan bir belge üzerinde kazıntı, silinti gibi yollarla gerçeği değiştirecek biçimde değişiklikler yapmaktır"*, Kızılot ve Kızılot, s.527; Tahrif etme ile sahte belge düzenleme eylemlerinin farkı tahrif edilen belgenin gerçek bir işlemi yansıtmasıdır. Bu nedenle sahte belge üzerinde yapılan değişiklikler tahrif etme eylemi olarak nitelendirilemez, Donay, s.131-132; Candan, s.274.
[495] Erman (Vergi Suçları), s.55; Çavuş, s.104-105; Yiğit, s.128; Fotokopi üzerinde tahrifat yapılmasının suç oluşturması için "aslı gibidir" onayına sahip olması gerektiği yönünde bkz. Özen, s.42.
[496] Ok ve Gündel, s.330.
[497] Karakoç, s.285.; Mutluer, s.166, Tahrifatın, Vergi Usul Kanununda sayılan defter, belge ve kayıtlar üzerinde yapılması şart olup faturalar, kasa ve satış fişleri, gider pusulaları, müstahsil makbuzları,

belgelerin noter tarafından tasdik edilmiş olması gerekmekte olup eğer tasdik işlemi yapılmamışsa bu defter üzerinde gerçekleştirilen tahrif etme fiili suç oluşturmayacaktır[498].

Tahrif eden kişinin cezalandırılması için; tahrif edilen belge ya da defterin onun ya da başkası tarafından kullanılması şartı aranmamaktadır[499]. Tahrif edilen belgenin vergilendirmeyle ilgili olması[500] ve fiilin vergi matrahının azaltmaya elverişli olması gerekir. Ayrıca failin kastının da matrahı azaltmaya yönelik olması gerekmektedir[501].

Hukuken pratik sonuç doğurmaya elverişli olmayan tahrifatlar ya da yapılmamış olsa da failin aynı sonucu elde edeceği tahrifatlar, "fuzuli ya da lüzumsuz sahtecilik" suçlarında olduğu gibi cezalandırılmazlar[502]. Yapılan tahrifatın aldatıcılık gücünün bulunması gerekir. Bu sebeple ilk bakışta anlaşılabilen, basit tahrifat suç oluşturmamaktadır[503].

Defterlerde yapılacak yanlışlıkların düzeltilmesinde uyulacak kurallar, VUK'un "kayıt nizamı" başlığı altında düzenlenmiştir. Yanlışlığın belirtilen usullere göre değil de silinerek, kazınarak vb. yollarla gerçeğe uygun hale getirilmesi durumunda tahrifat ya da yok etmek suçu değil, usulsüzlük kabahati söz konusu olacaktır[504].

Sahte belge düzenleme veya kullanma eylemlerinin konusu olan sahte belge üzerinde tahrifat yapılması halinde sadece sahte belge düzenleme veya kullanma suçu bakımından yargılama yapılacak ayrıca tahrif etme eylemi bakımından cezai sorumluluğa gidilmeyecektir[505].

ücret bordroları, nakliyat irsaliyeleri gibi belgelerle, bir hakkın kanıtlanmasında kullanılan sözleşme, kefalet taahhüdü ve yargı kararların da bu kapsamda olduğu belirtilmiştir, Kocahanoğlu, s.174.

[498] Aydoğan, s.359.

[499] Erman (Vergi Suçları), s.55; Donay, s.133.

[500] Y.11.CD, 26/01/2006- 11723/245, akt. Aydoğan, s.363.

[501] Kocahanoğlu, s.303; Mahmut Kaşıkçı, Türk Hukukunda Vergi Kaçakçılığı Suçları, Yayımlanmış Doktora Tezi, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Üniversitesi, İstanbul 1999, s.281; Doktrinde Özen, suçun oluşması için tahrifatın yeterli olduğunu, vergi ziyaının meydana gelmesinin gerekmediğini belirtmektedir, s.41.

[502] Çavuş, s.106.

[503] Donay, s.133; Kızılot ve Kızılot, s.528; karşıt görüş ise kanunda aldatma kabiliyetinden bahsedilmediğinden, kabaca yapılmış, ilk bakışta anlaşılan, aldatma kabiliyeti olmayan tahrifatlarda da suçun oluşacağını savunmaktadır, Aydoğan, s.358.

[504] Erman (Vergi Suçları), s.57; Aydoğan, s.360.

[505] Ok ve Gündel, s.331.

Tahrifat eylemi vergi tekniği raporunda somut olarak tespit edilmesi gerekmekte olup tespit edilememişse soruşturma ve kovuşturma makamları tarafından bilirkişi raporu ve delil elde etme yöntemleriyle araştırılmalıdır[506].

Madde kapsamında tahrif edilen belgelerin kullanılması fiiline yer verilmemiştir. VUK m.359/b'de sahte olarak düzenlenmiş belgeyi bu özelliğini bilerek kullanmanın suç olarak kabul edilip aynı maddede tahrif edilen belgenin bu özelliğini bilerek kullanılmasının suç olarak kabul edilmemesi isabetli değildir[507].

- **Defter, Kayıt ve Belgelerin Gizlenmesi**

Adil, sağlıklı ve verimli bir vergi düzeninin kurulması ve sürdürülebilmesi için mükelleflerin defter tutması, kayıt ve belge düzenleyip sunması ve bunları belirlenen süre boyunca muhafaza etmesi ve istenildiğinde ibraz etmesi son derece önemlidir[508].

Mükellefin defter, belge ve kayıtlarını gizlemesi durumunda vergi denetimi mümkün olmamaktadır. Vergi idaresince uygulanan idari yaptırımlar, vergi kaçağını önlemekte çoğu zaman yetersiz olmaktadır[509]. Bu nedenle, VUK m.359/a-2'de vergi kanunlarına göre tutulan veya düzenlenen, saklama ve ibraz mecburiyeti olan defter, kayıt ve belgelerin gizlenmesi fiilinin kaçakçılık suçunu oluşturacağı düzenlenmiştir.

Gizlemek kavramı aynı bentte; "*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*" şeklinde açıklanmıştır.

VUK m. 253'te, defter ve belgelerin vergi ödevlileri tarafından muhafaza ödevi düzenlenmiştir. Bu maddeye göre; defter tutmak zorunda olan vergi ödevlileri, düzenledikleri belgeleri ve tuttukları defterleri ilgili bulundukları yılı takip eden takvim yılından başlayarak beş yıl süreyle muhafaza etmekle yükümlüdür. Defter tutmak zorunda olmayanlar ise fatura, gider pusulası ve müstahsil makbuzlarını tarih sırası ile tanzim tarihlerini takip eden takvim yılından başlamak üzere beş yıl süre ile saklamakla yükümlüdür. Defter, kayıt ve belgelerin ibraz etme yükümlülüğü de bu

[506] Çavuş, s.108.
[507] Tahrif edilmiş belgenin kullanılmasının da kaçakçılık suçunu oluşturduğu yönünde bkz., Kızılot ve Kızılot, s.528.
[508] Ok ve Gündel, s.157.
[509] Ok ve Gündel, s.157.

beş yıllık sürenin sonuna kadar devam eder[510]. Muhafaza etme yükümlülüğü bakımından TTK veya diğer kanunlarda daha uzun sürüler öngörülse dahi VUK bakımından öngörülen beş yıllık sürenin geçmesi sonrasında fiil suç teşkil etmeyecektir[511].

VUK m. 256'da ise ibraz ödevi düzenlenmiştir. Buna göre defter tutmak zorunda olan vergi ödevlileri ile VUK mük. m. 257 kapsamında getirilen zorunluluklara tabi olanlar, düzenledikleri belgeleri ve tuttukları defterleri ve bunlara ilişkin her türlü bilgi ve şifreleri yetkili makam ve memurların talebi halinde ibraz etmekle yükümlüdür. İncelemeye yetkili kişilerin talebi halinde bu ödevin yerine getirilmemesi ise gizleme fiilini oluşturacaktır. Defter ve belgeleri muhafaza ve ibraz ödevi, mükellefe veya vergi sorumlusuna ait olup[512] bu ödev vekaletname ile devredilemeyeceğinden bu yönde yapılan sözleşmeler geçersizdir[513].

Gizleme fiilinin gerçekleşmesi üç şartın varlığına bağlıdır: İlki vergi kanunlarına göre tutulması, düzenlenmesi, saklanması ve ibrazı zorunlu olan defter, kayıt ve belgelerin varlığı; ikincisi bu defter, kayıt ve belgelerin vergi incelemesi sırasında incelemeye yetkili kişilerce usulüne uygun olarak ibraz isteminin yapılması; üçüncüsü ise prosedüre uygun olarak yapılan tebligata rağmen istenen defter, kayıt ve belgelerin ibraz edilmemesidir.

Gizleme fiili, yalnızca vergi kanunlarına göre tutulan veya düzenlenen, saklama ve ibraz mecburiyeti olan defter, kayıt ve belgeler için geçerlidir. Bunun dışındaki defter, kayıt ve belgelerin[514] inceleme elemanlarına inceleme sırasında ibraz edilmemesi gizleme fiili olarak kabul edilemeyecektir[515].

---

[510] Karakoç (Vergi Ceza) s.287; Ok ve Gündel, s.159.
[511] Erman (Hileli Vergi Suçları), s.65; Vergi kaçakçılığı suçlarıyla etkin mücadele edilebilmesi için TTK'deki gibi saklama süresinin on yıl olarak düzenlenmesi gerektiği belirtilmektedir, Aydoğan, s.372.
[512] Y.11.CD. E.2017/10544, K.2021/10282, KT.22/11/2021 (Erişim Tarihi:14/05/2022).
[513] Ağar,S., Vergi Kaçakçılığı Kapsamında Defter ve Belgeleri İbraz Etmeme Suçu, akt. Aydoğan, s.368.
[514] Örneğin; karne, disket ve filmin ibraz edilmemesi gizleme suçunu oluşturmayacaktır, Turgut Candan, Vergisel Kabahatler ve Suçlar, 2019, akt., Aydoğan, s.367.
[515] Karakoç (Vergi Ceza), s.285-286, Çavuş, s.120; Ok- Gündel, s.159; Ceyda Ümit, Defter, Kayıt ve Belgeleri Gizleme Suçunda Cezai Sorumluluk, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, C.70, S.4, s.1262.

Gizlemenin söz konusu olabilmesi için ibraz edilmeyen defter, kayıt veya belgelerin varlığı noter tasdik kayıtları veya sair suretlerle[516] ispat edilmelidir. Mükellef, defter tutmaya mecbur olup da defter tutmamışsa gizleme fiili oluşmayacaktır[517]. Ayrıca defterlerin tasdik ettirilmemesi halinde yok hükmünde olacağından tasdik ettirilmemiş defterlerin gizlenmesi halinde suçun oluşmayacağı belirtilmelidir[518].

Doktrinde bir görüşe göre; VUK m. 256'da sadece elektronik ortamda tutulan kayıtların ibrazı düzenlediği, bu nedenle kağıt ortamındaki kayıtların ibraz zorunluluğunun öngörülmediğinden bu kayıtların ibraz edilmemesi halinde gizleme suçunun oluşmayacağı ileri sürülmüştür[519]. Bizim de katıldığımız diğer görüşe göre; her ne kadar kanunda yapılan gizleme tanımında kayıt ibaresi yer almasa da, eylemin tanımında kayıtların gizlenmesi ibaresine de yer verildiğinden defter ve belgelerin gizlenmesi ile aynı zamanda defter ve kayıtlardaki kayıtlar gizlenmiş olacağından kağıt ortamındaki kayıtların gizlenmesiyle de suç oluşacaktır[520].

Vergi incelemesine yetkili olanlar VUK m. 135'te sayılmış olup[521] sayılanlar dışındaki vergi memurları tarafından defter, kayıt ve belgelerin ibraz edilmesi istenildiğinde mükellefin ibraz etmemesi gizleme fiilini oluşturmayacaktır[522].

Defter, kayıt ve belgelerin vergi incelemesi amacıyla değil de iptalleri veya başka bir amaçla ibrazları isteğine uyulmaması gizleme fiilini oluşturmayacaktır[523]. Benzer şekilde vergi incelemesi değil de arama, yoklama, bilgi isteme gibi denetim işlemleri sırasında yapılan ya da VUK m. 256 gereğince yeminli mali müşavirler ile serbest

---

[516] Sair suretler kavramı; defter ve belgelerin varlığının vergi dairesi kayıtları, mahkeme kararları ve kayıtları, ticaret sicil memurluğu kayıtları, anlaşmalı matbaa basım formları ve borsa komiserliği kayıtlarıyla da ispat edilebileceğini ifade etmektedir, Ağar, s.112, akt. Aydoğan, s.373; Sair suretlerle tespit, VUK m.3'te belirtilen delillerle ispatlanır, Bayraklı (Vergi Ceza), s.79.

[517] Erman (Vergi Suçları), s.61; Çavuş, s.110; Sair suretler kavramı, defter, kayıt ve belgelerin varlığının ispatında kullanılabilecek mahkeme kararı, duruşma tutanakları, vergi dairesi kayıtları vb. araçları ifade eder, Yiğit, s.132.

[518] Aydoğan, s.373.

[519] Özcan, s.119.

[520] Uğur ve Elibol, s.360-361.

[521] Vergi incelemesine yetkili kişiler VUK m.135'te sayılmıştır: *"Vergi Müfettişleri, Vergi Müfettiş Yardımcıları, ilin en büyük mal memuru veya vergi dairesi müdürleri, Gelir İdaresi Başkanlığının merkez ve taşra teşkilatında müdür kadrolarında görev yapanlar"*.

[522] Çavuş, s.111; Yiğit, s.132; Ok ve Gündel, s.160, Donay, s.112-113.

[523] Ok ve Gündel, s.159-160; Candan, s.276; Y. 11. CD., E.2017/1833, K.2020/7822, KT.24/12/2020; Y.11.CD, 22/06/2020- 5990/3358; Y.11.CD, 17/12/2012-12811/21847, Y.11.CD, 03/11/2020-576/6299, Y.11.CD.17/06/2021-8839/5398, Ankara BAM.11.CD-02/06/2020-225/438, Aydoğan, s.377.

muhasebeci mali müşavirlerin inceleme talebine karşı[524] gizleme fiili bakımından suç oluşmayacaktır.

VUK m. 139[525]'da, vergi incelemesinin genel kural olarak kişinin işyerinde yapıldığına değinilmişse de madde metninde vergi mahremiyetinin korunması, mükellefin ticari hayatının aksamaması gibi düşüncelerle istisnai durumlarda incelemenin vergi dairesinde yapılabileceği öngörülmüştü[526], 26/10/2021 gün 31640 sayı RG.'de yayımlanan 7338 sayılı Vergi Usul Kanunu ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun m. 17 ile 01/07/2022 tarihinde yürürlüğe girmek üzere yapılan yeni düzenlemede ise incelemenin uzaktan yapılması ile kamusal denetim faaliyetlerinin etkin, verimli ve hızlı bir şekilde yürütülmesi amaçlanarak vergi incelemesinin dairede yapılması genel kural, mükellefin iş yerinde yapılması ise istisna olarak düzenlenmiştir.

01/07/2022 tarihine kadar incelemenin işyerinde yapılmasının mümkün olmadığının tespiti için inceleme elemanlarının işyerine giderek inceleme yapılmasını imkansız kılan nedenler bulunduğunu tutanağa bağlaması gerekir[527]. İstisnai şartların varlığı tespit edilmeden yapılan tebligat hukuken geçerli olmayacağından suçun yasal unsurları da oluşmayacaktır[528].

İstisna hallerin varlığı halinde idare ibraz için VUK m. 14/2 gereğince 15 günden az olmamak üzere makul bir süre belirleyip mükellefe usulüne uygun olarak tebliğ eder.

---

[524] Aydoğan, s.375.

[525] VUK m. 139*: "Vergi incelemeleri, esas itibariyle incelemeye tabi olanın iş yerinde yapılır. İş yerinin müsait olmaması, ölüm, işin terk edilmesi gibi zaruri sebeplerle incelemenin yerinde yapılması imkânsız olur veya mükellef ve vergi sorumluları isterlerse inceleme dairede yapılabilir.*
Bu takdirde incelemeye tabi olanın lüzumlu defter ve vesikalarını daireye getirmesi kendisinden yazılı olarak istenilir.
İncelemenin dairede yapılması halinde istenilen defter veya vesikaları belli edilen zamanda mazeretsiz olarak getirmeyenler, bunları ibraz etmemiş sayılırlar. Haklı bir mazeret gösterenlere, defter ve vesikalarını daireye getirmesi için münasip bir mühlet verilir".
Madde gerekçesi: "Ticari faaliyetlerin icrasında değişen iş yeri kavramı, vergi incelmesine taraf olan mükelleflerin büyük çoğunluğunun elektronik defter ve belge kullanılması, dijital olarak veri depolama olanaklarının çeşitlendirilmiş olması, incelemelerin daha çok teknolojik ekipmanlar kullanılmak suretiyle yapılması, inceleme süreçlerinin dijital ortama taşınması gibi gelişmeler uzaktan incelemeyi mümkün hale getirmektedir. İncelemenin uzaktan yapılabilmesi mükelleflere hem kolaylık hem de zaman tasarrufu sağlayacaktır. Yapılan değişiklik ile kamusal denetim faaliyetlerinin etkin, verimli ve hızlı bir şekilde yürütülmesi amaçlanmaktadır".

[526] Yiğit, s.133.

[527] Parlar ve Hatipoğlu, s.197; Y.11.CD, 04/02/2016-7088/986, Y.11.CD.17/06/2021-8886/5386.

[528] Yiğit, s.133-134; Defter ve belgelerin kaybolduklarının, yandıklarının veya bulunamadıklarının ileri sürülmesi halinde suçun oluşumu bakımından tebligat yapılmasına gerek yoktur, Donay, s.114; Candan, s.276; Aydoğan, s.380, Y.11.CD, E.2018/1572, K.2021/12956, KT.21/12/2021, https://legalbank.net (ET.20/05/2022).

Tebligatta ibraz ödevinin yerine getirilmemesi veya eksik yerine getirilmesi halinde cezai hükümler uygulanacağı belirtilmelidir[529]. Tebligatın VUK m. 93-109 arasında düzenlenen tebligat usullerine göre[530]; kanunda öngörülen bilinen adreslere, kanunda tebliğ yapılabilecek kimselere ve kanunda belirtilen usul ve esaslara uygun olarak yapılması gerekir[531].

Suçun oluşumu için isteme yazısının saklama süresi içerisinde muhataba usulüne uygun olarak tebliğ edilmelidir[532]. İstem yazısı saklama süresi içerisinde muhataba usulüne uygun tebliğ edilmiş ise ibraz için verilen süre içerisinde saklama süresi tamamlansa dahi ibraz etmeme fiili ile suç oluşacaktır[533]. Gizleme suçunun bir kez oluşmasından sonra aynı takvim yılına veya aynı vergilendirme dönemine ait defter ve belgelerin tekrar istenmesi halinde ibraz edilmemesi yeni bir suçu oluşturmayacaktır[534].

İbraz için verilen sürenin sona ermesini takip eden günde suçun oluştuğu kabul edilir[535]. Elektronik ortamda yapılan tebligatta, tebliğ tarihi evrakın muhatabın elektronik adresine ulaşmasını izleyen beşinci günün sonudur. (VUK m. 107/A) Bu nedenle elektronik tebligatta idarece öngörülen ibraz süresi beşinci günün sonundan

---

[529] Yiğit, s.134; Ok ve Gündel, s.160; Parlar ve Hatipoğlu, s.198.
[530] Donay, s.115, Parlar ve Hatipoğlu, s.198.
[531] Ahmet Somuncu ve Kadir Ayyıldırım, Vergi Usul Kanunu'na Muhalefet Suçlarından Defter ve Belgeleri Gizleme Suçunda Tebligat İşleminin Önemi: Yargıtay Kararları Işığında Bir Değerlendirme", Mali Hukuk Dergisi, C.15, S.180, Y.2019, s.2716-2722.
[532] 5604 sayılı Mali Tatil İhdas Edilmesi Hakkında Kanun m. 4 gereğince, her yıl temmuz ayının birinden yirmisine kadar uygulanan mali tatil süresince inceleme amacıyla defter ve belgelerin ibrazı talep edilemeyecek ve işyerinde incelemeye başlanılamayacaktır. Bu nedenle tebliğ edilen isteme yazısı mali tatile denk geliyorsa suçun yasal unsurları oluşmayacaktır, Y.11.CD., E.2021/8942, K.2021/7830, KT.05/10/2021https://legalbank.net (ET.20/05/2022); İbraz için verilen sürenin bitimini izleyen tarihin mali tatile denk gelmesi halinde, Mali Tatil İhdas Edilmesi Hakkında Kanun m. 5 gereğince süre mali tatilin son gününü izleyen tarihten itibaren yedi gün uzayacaktır, Y.11.CD., E.2021/8686, K.2021/13239, KT.22/12/2021, https://legalbank.net (ET.20/05/2022) .
[533] Aydoğan, s.376; Yargıtay'ın bu konudaki kararları istikrarlı değildir, Y.11.CD 09/07/2020-8361/4311, Y.11CD., 13/02/2020-11360/1291. Beş yıllık saklama süresinin aynı zamanda ibraz zorunluluğu bulunduğu zaman dilimi olduğu, beş yıllık saklama süresi sonunda yükümlülüklerin sona erdiği yönünde aksi görüş için bkz. Ümit, s.1272, Yargıtay 11 CD, E: 2017/1305, K: 2020/7968, 16.12.2020, Ümit, s.1272; Tek yazı ile birden fazla vergilendirme dönemine ait defter ve belgelerin ibraz edilmemesi durumunda tek bir kaçakçılık suçu oluşacaktır, Y.11.CD. E.2017/21, K.2017/1453, KT. 01/03/2017; Birden fazla takvim yıllarına veya aynı vergilendirme dönemine ait defter ve belgelerin kısa zaman aralığında farklı istem yazılarıyla istenmesi halinde zincirleme olarak işlenmiş tek bir ibraz etmeme suçu oluşacaktır, Y.11.CD E.2017/8392, K.2020/4014 KT. 06/07/2020, farklı takvim yıllarına ilişkin defter ve belgelerin ibraz istem yazılarının yakın tarihli olmaları halinde bu durumun nedeninin Vergi Dairesi Başkanlığından sorulması gerektiği yönünde bkz. Y.11.CD, E.2018/2595, K.2021/12944, KT.21/12/2021(Erişim Tarihi:14/05/2022).
[534] Aydoğan, s.374, Y.11.CD, E.2012/16568, K.2013/18230, KT.03/12/2013.
[535] Yiğit, s.134; Ok ve Gündel, s.160; Candan, s.277.

itibaren başlayacaktır[536]. İbrazı istenilen defter, kayıt ve belgelerin çalındığı, kaybolduğu veya bulunamadığı iddiasının ileri sürülmesi durumunda tebligat aranmayacağından bu ihtimalde suç tarihi inceleme tarihidir[537].

Uygulamada gizleme eylemiyle ilgili çalındığı veya yandığı hususunda iddialar ileri sürülebilmesi, basın yolu ile ilan yaptırılması, kaybolma hususunun vergi dairesine bildirilmesi, defter ve vesikaların kaybıyla ilgili TTK m. 82/7 gereğince mahkemeden karar alınması gibi davranışlar sergilenebilmektedir. Yapılan yargılamada hâkim ileri sürülen iddiaları somut kanıtlarla irdeleyerek mükellefin saklamak zorunda olduğu defter ve belgeleri saklamak için gerekli özeni gösterip göstermediği, suç kastının bulunup bulunmadığını tespit ederek karar verecektir[538].

- **Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge Düzenlenmesi veya Bu Belgelerin Kullanılması**

VUK m. 359/a-2'da yer alan ikinci fiil ise muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenlenmesi veya bu belgelerin kullanılmasıdır[539].

Muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge kanunda "*gerçek bir muamele veya duruma dayanmakla birlikte bu muamele veya durumu mahiyet veya miktar itibariyle gerçeğe aykırı şekilde yansıtan belge*" olarak tanımlanmıştır.

Muhteviyatı ile itibariyle yanıltıcı belge, gerçek bir işleme dayanmakta ancak belge üzerinde yer alan mahiyet ya da miktara ilişkin bilgiler gerçeği yansıtmamaktadır. Örneğin; kimlik, adres, vergi kimlik numarası, miktar, fiyat gibi bilgilerin yanıltıcı şekilde hatalı düzenlenmesi bu fiil kapsamındadır[540][541]. Eylemin kasten yapılması ve

[536] Somuncu ve Ayyıldırım, s.2739.
[537] Parlar ve Hatipoğlu, s.204-205.
[538] Donay, s.139-141.
[539] 29/08/1998 tarih ve 4369 sayılı kanun değişikliğinden önce m.344/2'de bu fiil "sahte ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı vesika" olarak düzenlenmişken sahte belge düzenleyen faildeki kast yoğunluğu, fiilin ağırlığı ve hukuk düzeninin yanıltıcı belge düzenleme fiiline kıyasla daha ağır olduğu dikkate alınarak değişiklikle "sahte belge düzenlemek" ve "yanıltıcı belge düzenlemek" şeklinde birbirinden ayrılmıştır, bkz., Çavuş, s.126.
[540] Kocahanoğlu, s.300; Oktar, s.451, Doktrinde bir görüş; sözleşmenin taraflarını değiştiren alıcı bilgileri, vatandaşlık numarası, vergi kimlik numarası ve adres gibi hususların gerçeğe aykırı olarak gösterilmesinin sahte belge düzenlemek suretiyle vergi kaçakçılığı suçunu oluşturacağını savunmaktadır, Aydoğan, s.428.
[541] YCGK, E.2012/1382, K.2014/124, KT.11/03/2014.

yanıltma amacının olması gerekir. Aksi durumda basit bir yanlışlık suç teşkil etmeyecektir[542].

Muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleyen failin VUK hükümleri kapsamında mükellef sıfatına sahip olması gerekir[543]. Muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleyen failin, belgeyi düzenleme yetkisi yoksa bu durumda maddi sahtecilik söz konusu olacağından cezalandırma VUK m. 359/b hükümlerine göre yapılacaktır[544].

Muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgelerin önemli bir özelliği de gerçek muamele veya durumun konusu ile tarafları arasında farklılık olmamasıdır. Muamele gerçek olmasına karşın taraflar farklı ise belge sahte olacağı gibi belgenin, muamele veya durumun konusu dışında başka bir konuyu içermesinde de sahte olduğu kabul edilecektir[545]. Belgenin konusunu oluşturan maddenin; cins, renk, koku, şekil, desen, boyut, ağırlık gibi nitelik ve nicelikleri de bu kapsamda değerlendirilmelidir[546].

Uygulamada bu fiile; fatura, sevk irsaliyesi, müstahsil makbuzu, ödeme kaydedici cihaz fişi gibi belgelerde mal miktarı ve tutarı gibi konuların gerçeğe aykırı şeklinde düzenlenmesi olarak rastlanılmaktadır[547]. Ceza hukukunda bu tür fiillere, maddi sahteciliğin karşılığı olarak "fikri sahtecilik" denilmektedir[548].

Kanunda fiili oluşturan iki hareket düzenlenmiştir. Bunlardan ilki, muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenlemek, diğeri ise bu nitelikteki belgeyi kullanmaktır[549]. Düzenleme bakımından hareketi, muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme

---

[542] Donay, s.138.
[543] Kızılot ve Kızılot, s.531.
[544] Özen, s.55-56.
[545] Ok ve Gündel, s.315.
[546] Özen, s.56.
[547] Yiğit, s.141; Y. 11. CD., E. 2017/3045, K.2017/5746, KT.19/09/2017 https://legalbank.net (Erişim Tarihi:08/05/2022).
[548] Mutluer, s.162; Tosun, s.69; *"Örneğin; Kişisel giderlerin işletmeye ait giderlermiş gibi gösterilmesi (kişinin evine ait elektrik, telefon vb. faturaların işletmeye aitmiş gibi gider faturası olarak kullanılması.); Faiz karşılığında borçlanılmış gibi belge düzenlenmesi, (Oysa burada elde edilen faiz geliri kara eklenmelidir. Eklenmediği için vergi matrahı azaltılmaktadır.); Bir inşaat şirketinin gerçekte 600 ton demir kullandığı halde 900 ton demir faturası alıp, bunu inşaatın maliyetine yazması gerçek harcamanın üzerinde düzenlenen bir yanıltıcı belgedir; Satılan bir mal için düzenlenen faturada satış bedelinin düşük gösterilmesi; Satılan bir malla ilgili faturada satış miktarının düşük gösterilmesi"* fiilleri gibi, İbrahim Hüvez, Sahte ve İçeriği İtibariyle Yanıltıcı Belge Kavramının Türk Ceza Kanunu ve Vergi Usul Kanunu Açısından Değerlendirilmesi, https://www.academia.edu/19673727/09_Ibrahim_Huvez, (Erişim Tarihi: 02/05/2021).
[549] Öğretide kanun metninden düzenleme fiili ile bu suçun tamamlanabileceği anlaşılsa da düzenlenen belge kullanılmadan önce dış aleme yansımadığı, kişinin düşünce aleminde kaldığı bu nedenle düzenlenen belge kullanılmadan suçun tamamlandığı görüşünün yerinde olmayacağı yönünde bkz. Çavuş, s.129.

fiili oluşturur. Kullanma hareketini ise, muhteviyatı itibariyle yanıltıcı düzenlenmiş belgenin düzenleyeni dışındaki kişilerce vergi işlemlerinde kullanılması yani defter ve muhasebe kayıtlarına geçirilmesidir[550].

Muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenlemede, genel kastla hareket eden failin belgenin niteliğini bilmemesi mümkün değildir[551]. Düzenlemek fiili belgenin düzenlenmesi sırasında işlenebilir. Belgenin düzenlenmesinden sonra içeriğine yapılacak müdahale ise tahrifat niteliğinde olacaktır[552]. Kanunen birden fazla düzenlenmesi gereken belgelerin her suretinde bu fiilin bağımsız olarak işlenmesi mümkündür. Örneğin, faturanın mükellefteki nüshası muhteviyatı itibariyle yanıltıcı olarak düzenlenebileceği gibi müşteriye verilen nüshası da yanıltıcı olarak düzenlenebilir[553].

Bir belgenin yanıltıcı olup olmadığı iğfal kabiliyetine göre belirlenir. İğfal kabiliyetinin belirlenmesinde belirsiz ve normal zeka düzeyindeki kişiler değil muhasebe tekniklerini bilen ve vergi hukukuna hâkim olan inceleme elemanları ya da vergi dairesi yetkilileri dikkate alınır[554].

Fiilin objektif olarak sonuç doğurmaya uygun ve fail için vergi işlerinde yarar sağlayabilecek nitelikte olması gerekir. Fiilin, VUK'un kendisine hukuki sonuç bağlamadığı veya hukuki olarak düzenlenmemiş kabul ettiği belgeler üzerinde gerçekleştirildiği durumlarda suçun unsurlarının oluşmadığı kabul edilmelidir[555].

Doktrinde yanıltıcı belgeyi kullanan kavramını, sadece bu belgeyi defter ve kayıtlara geçiren yükümlü olarak dar yorumlamayıp belgenin kullanılmasından çıkar sağlayan ve fiilen yararlanan kişilerin de bu kapsamda değerlendirilmesi savunulmakta aksi halde "paravan firma" şeklinde adlandırılan bir işletme vasıtasıyla yapılan vergi kaçırma fiillerinin cezasız kalacağı,[556] kullanan kavramı yararlananı da kapsayacak

[550] Yüce, s.163; Kızılot ve Kızılot, s.531; Kanun metninde "düzenleyenler ve bu belgeleri kullananlar" ifadesi kullanılmış olup, bu ifadeden düzenleyen ile onu kullanan failin de sorumlu olacağı anlaşılmaktadır. Ancak fail belgeyi düzenleyip aynı zamanda belgeyi kullanırsa iki ayrı suç değil, tek suç oluşacaktır, Çavuş, s.129; Kızılot ve Kızılot, s.532; bu durum hakim tarafından teşdit sebebi sayılabilecektir, Donay, s.138; Ayrıca belirtilmelidir ki Yanıltıcı belgenin düzenlenmesi veya kullanılması suçun oluşumu açısından yeterli olup, vergi ziyaı şartı aranmamaktadır.
[551] Oktar, s.452.
[552] Yiğit, s.141; Ok ve Gündel, s.316.
[553] Yiğit, s.142; Ok ve Gündel, s.316.
[554] Çavuş, s.128.
[555] Kaşıkçı, s.287; Yiğit, s.142.
[556] Yiğit, s.142; Hızlı, s.123; Paravan firma vasıtasıyla vergi kaçırma, Çavuş, s.132'de şu şekilde açıklanmıştır: "*Paravan şirketler kanalıyla yapılan satışlarda, yanıltıcı belgeyi tanzim eden paravan*

şekilde geniş yorumlandığında paravan firma kanalıyla satış yapan firmanın iştirak iradesini ispatlamaya ihtiyaç duyulmadan cezai sorumluluğuna gidilebileceği; dar yorumlandığında ise satış yapan firmanın iştirak iradesinin ispatlandığı durumlarda cezai sorumluluğuna gidilebileceği belirtilmektedir[557].

❖ VUK 359. Maddenin (b) Fıkrasında Düzenlenen Kaçakçılık Fiilleri

VUK m. 359/b'de, (a) fıkrasında düzenlenen fiillere göre daha ağır ceza ile cezalandırılmaları gereken vergi kaçakçılığı fiilleri düzenlenmiştir[558]. Bu fıkra kapsamında vergi kaçakçılığı suçunu oluşturan fiiller;

- Defter, kayıt ve belgeleri yok etmek,
- Defter sayfalarını yok ederek yerine başka yapraklar koymak veya hiç yaprak koymamak,
- Sahte belge düzenlemek ya da kullanmaktır[559].

➢ Defter, Kayıt ve Belgeleri Yok Etmek

Suçun ön koşulu mutlaka kanun hükmü gereği düzenlenmiş defter, kayıt ve belgelerin varlığı ile saklama ve ibraz mecburiyetinin bulunmasıdır[560]. Bu nedenle isteğe bağlı olarak tutulmuş veya düzenlenmiş defter, kayıt ve belgeler bu suçun konusunu oluşturmamaktadır[561].

Doktrinde yok etme fiilinin kapsamı konusunda çeşitli görüşler ileri sürülmüştür. Bir görüşe göre; defter, kayıt veya belgeyi yok etmek, o şeyin maddi varlığına yakmak,

---

firmadır. Bu şirket tarafından alıcı adına düzenlenen fatura, alıcının defterine kaydedilmekte ve kullanılmaktadır. Birçok durumda alıcının bunda maddi menfaati dahi bulunmaz. Buna karşılık satışı paravan şirketler kanalıyla yapan firma, yanıltıcı belge düzenlenmesinden gerçekte yararlanan durumundadır. Örneğin; A firması, B firmasına 100 bin liraya sattığı bir malı, önce paravan firma P'ye 50 bin liraya fatura etmekte, P firması da B firmasına 100 bin liraya fatura etmekte ve sonuçta aradaki 50 bin liralık kar P firmasında kalmakta ve böylece A firmasının kayıtlarında çok cüzi bir kar ya da zarar görünmektedir. Bu şekilde paravan firmaların karı kestikleri fatura üzerinden elde ettikleri komisyonlardan olmakta, paravan firma sahipleri genellikle ya yok olmakta ya da fazla mal varlığı olmayan kişilerden oluşmaktadır".

[557] Erman (Vergi Suçları), s.54.

[558] VUK m. 359/b): *"Vergi kanunları uyarınca tutulan veya düzenlenen ve saklama ve ibraz mecburiyeti bulunan defter, kayıt ve belgeleri yok edenler veya defter sahifelerini yok ederek yerine başka yapraklar koyanlar veya hiç yaprak koymayanlar veya belgelerin asıl veya suretlerini tamamen veya kısmen sahte olarak düzenleyenler veya bu belgeleri kullananlar, üç yıldan sekiz yıla kadar hapis cezası ile cezalandırılır".*

[559] Bu fiillerin seçimlik hareketli suç kategorisine dahil olduğu yönünde bkz., Donay, s.142.

[560] Erman (Vergi Suçları), s.60.

[561] Kızılot ve Kızılot, s.545.

yırtmak, parçalamak, suya ya da bulunmayacak yerlere atmak gibi hareketlerle[562] son vermektir[563]. Bizim de katıldığımız diğer bir görüş ise; yok etme fiilinin gerçekleşmesi için defter, kayıt veya belgenin maddi varlığına son vermenin mutlak şart olmadığını savunmaktadır. Bu görüşteki yazarlar; karalama, silme, kazıma veya boyama ile defter, kayıt veya belgenin okunamayacak, yararlanamayacak hale getirilmesinin de yok etme fiilini oluşturacağını belirtmektedir[564].

Yok etmek ile tahrif etmek farklı kavramlar olup tahrif etme sonucunda yok etmeden farklı olarak defter ve belgenin maddi varlığı sona ermemekte; yazıların, rakamların, kayıtların silinmesi ile defter, kayıt ya da belgenin anlamı gizlenmektedir[565]. Bu nedenle çalışmada ilk görüş benimsenmiştir.

Yok etme ile vergi kaçakçılığı suçunun oluşması için vergi kanunları uyarınca tutulması veya düzenlenmesi mecburi defter, kayıt ve belgeler ile bunların ibraz mecburiyetinin bulunması gerekmektedir. İbraz mecburiyeti ise defter, kayıt ve belgelerin tutulması veya düzenlenmesi ve saklanması mecburiyetinin varlığına; defter, kayıt ve belgenin saklama süresinin geçmemiş olmasına; vergi incelemesine yetkili kişi tarafından ibraz talebinin varlığına bağlıdır. Ayrıca diğer kanunlarda daha uzun saklama süresi öngörülse dahi VUK'ta belirtilen süre dolmuşsa bu defter, kayıt ve belgelerin yok edilmesi kaçakçılık fiilini oluşturmayacaktır[566].

Kızılot ve Kızılot; yok etme suçu bakımından defter, kayıt ve belgelerin varlığının sabit olduğunun da belirlenmesi gerektiğini belirtmiştir[567]. Kanunda diğer fiiller bakımından yer verilen defter, kayıt ve belgelerin varlığının noter veya sair suretlerle sabit olması şartına yok etme fiili açısından yer verilmediğinden bu fiil bakımından suçun oluşumu için bu şartın aranmayacağını düşünüyoruz.

Suçun oluşumu için yalnızca bir adet faturanın veya defterdeki bir sayfanın yok edilmesi yeterli olup defter, kayıt ve belgelerin tamamının yok edilmesi aranmamaktadır[568]. Ayrıca suçun oluşumu bakımından yok etme hususunun tespiti

[562] Oktar, s.453.
[563] Kocahanoğlu, s.312; Erman (Vergi Suçları), s.17; Oktar, s.453.
[564] Yücel s.290; Çavuş, s.133; Özen, s.63., Aydoğan, s.468; Kızılot ve Kızılot, s.530.
[565] Oktar, s.453; Ok ve Gündel, s.331.
[566] Erman, (Hileli Vergi Suçları), s.65; Çavuş, s.133-134; Yiğit, s.144.
[567] Kızılot ve Kızılot, s.530.
[568] Aydoğan, s.471.

gerekmekte olup tespit edilemediği takdirde diğer şartların varlığı halinde gizleme suçunun oluştuğu kabul edilir[569].

Yok etme fiili açısından failin kastla hareket etmesi gerekir. Mükellef mücbir sebep, kaza ya da taksirli bir hareketi nedeniyle defter, kayıt ve belgelerini kaybederse söz konusu fiil kaçakçılık suçunu oluşturmayacaktır[570]. Örneğin; yangın, su basması, deprem gibi sebeplerle ya da mükellefin kazara belgenin üzerine bir şey döküp yok olmasına neden olduğu durumlarda failin kastı bulunmadığından suç oluşmayacaktır. Ancak böyle durumlarda TTK m.82/7 gereğince görevli mahkemeden olayın ve defter, kayıt ve belgelerin ziyaa uğradığının tespiti istenmelidir. Görevli mahkeme keşif yaparak, tanık dinleyerek ve diğer delilleri toplayarak olumlu ya da olumsuz bir karar verir[571]. Mahkeme olayı veya defter, kayıt ve belgenin ziyaa uğradığı iddiasını yerinde görmezse talebi reddeder. Bu durumda mükellef ibrazdan kaçınmış olur ve fiili yok etme olarak kabul edilir[572].

- **Defter, Kayıt ve Belgeleri Yok Ederek Yerine Başka Yapraklar Koymak veya Hiç Yaprak Koymamak**

Bu fiil vergi kanunlarına göre tutulması zorunlu olan bir defterdeki bazı sayfaların yırtılıp defterden ayrılması ve yok edilmesiyle işlenmektedir. Bütün yaprakların koparılıp yok edilmesi halinde defterin varlığından bahsedilemeyeceği için bu durumda VUK m. 359/b hükümlerince cezai sorumluluk belirlenecektir[573]. Defter sayfası yok edildikten sonra yerine başka yaprak konulması ya da konulmaması fiilin suç oluşturmasını değiştirmemektedir[574].

Yok etme fiili; maddi varlığı sona erdiren yakma, bozma, kirletme, silme gibi hareketlerle olabileceği gibi maddi varlığın yararlanılamayacak hale getirilmesi suretiyle de olabilir[575]. Kanunda sayfanın yok edilmesi bakımından sayfaların dolu ya da boş olması bakımından bir ayrım yapılmamıştır. Ancak kanunun ruhundan

---

[569] Kızılot ve Kızılot, s.530.
[570] Karakoç, s.290; Özen, s.64.
[571] Y. 11.CD, E.2000/6285, K.2001/784, KT.02/02/2001, "*Deliller; mücbir sebebin vukuunu, defter ve vesikaların kısmen veya tamamen kaybı veya yok olmaları sonucunu doğurduğuna ilişkin savunmayı, akla uygun ve inandırıcı, dolayısıyla geçerli kılmalı, hâkimde bu vicdani kanı oluşmalıdır. Tersi durumda, mücbir sebep olarak itibar ve kabul olunmaz*", Kızılot ve Kızılot, s.546.
[572] Ok ve Gündel, s.345.
[573] Erman, (Hileli Vergi Suçları), s.64.
[574] Çavuş, s.136; Ok ve Gündel, s.347.
[575] Ok ve Gündel, s.347.

hareketle yok edilen yaprakların vergi matrahına ilişkin bilgiler içeriyor olması gerektiği söylenebilir[576]. Bu nedenle suçun konusunu dolu yapraklar oluşturmaktadır.

Failin sayfayı yok ettikten sonra aynı bilgiyi içeren yeni bir sayfayı koyması durumunda ne olacağıyla ilgili farklı görüşler vardır. Bir görüşe göre fail fiilinden ihtiyariyle vazgeçmiş sayılacağından faile ceza verilmemesi gerekmektedir[577]. Bizim de katıldığımız diğer görüşe göre ise failin sayfayı yok etmesiyle suç tamamlanmakta bu nedenle artık gönüllü vazgeçme hükümlerinin uygulama alanı kalmamaktadır. Fail bu durumda yalnızca etkin pişmanlık hükümlerinden faydalanabilecektir.

Konuyla ilgili diğer bir eleştiri konusu ise, sayfaların yalnızca defterden koparılması ve bunların yok edilmeyerek vergi incelemesi sırasında inceleme yapana ibraz edilmesi ihtimalidir. Bu durumda inceleme esnasında ibraz yapıldığından gizleme fiili oluşmayacaktır. Benzer şekilde yok etme hareketi gerçekleşmediğinden inceleme konusu fiil de oluşmayacaktır[578]. Bu durum hukuka aykırı fiillerin cezasız kalmasına sebebiyet verebileceğinden defterden sayfalarının koparılmasının suç oluşumu için yeterli görüleceği, yok edilme şartının aranmadığına ilişkin bir kanun düzenlemesi yerinde olacaktır.

- **Sahte Belge Düzenlemek ya da Kullanmak**

Sahte belge düzenlenilmesi ve kullanılması ile işlenen vergi kaçakçılığı suçunun vergi kayıp ve kaçağındaki oranının yüksekliğini dikkate alan kanun koyucu bu hareketler bakımından özel düzenleme yapma ihtiyacı duymuştur[579].

VUK m. 359/b'de düzenlenen sahte belge düzenlemek ya da kullanmak fiili, "*belgelerin asıl veya suretlerini tamamen veya kısmen sahte olarak düzenleyenler veya bu belgeleri kullananlar*" şeklinde düzenlenmiştir. Bu durumda kaçakçılık suçunun oluşması için fail ya belgeyi düzenlemeli ya da bu niteliğini bilerek kullanmalıdır.

Vergi alanından yapılan sahtecilikte, düzenleyenin amacı komisyon alarak kazanç sağlamak veya vergi doğuran faaliyeti vergi dairesinden gizleyerek vergi ödememek

[576] Kızılot ve Kızılot, s.552.
[577] Çavuş, s.136.
[578] Erman, (Hileli Vergi Suçları), s.64-65; Kocahanoğlu, s.311; Doktrinde Özen, defter yaprağının koparılarak vergi incelemesi dışında tutulması ihtimalinde amaçsal yorum yaparak suçun oluştuğunu kabul etmektedir, Özen, s.66.
[579] YCGK. E. 2012/11, K.2014/124, KT. 11/03/2014, Aydoğan, s.50.

iken kullananın amacı gideri fazla göstererek matrahı düşürüp vergiyi az ödemek ya da hiç ödememek veya hak kazanmadığı vergi iadesi ya da indiriminden faydalanmaya çalışmaktır. Bu nedenle sahtecilik amaç değil araçtır[580].

VUK m. 359/b'de sahte belge, "*gerçek bir muamele veya durum olmadığı halde bunlar varmış gibi düzenlenen belgedir*" şeklinde tanımlanmıştır. Muhteviyatı itibari ile yanıltıcı belgenin aksine sahte belge, gerçek bir işlem veya duruma dayanmamaktadır[581].

Sahte belge düzenleme fiili; bir belgenin sahte olarak düzenlenmesinde aslın sahte olarak düzenlenmesi, olmayan bir aslın suretinin düzenlenmesi ve aslına uygun olmayan suret düzenlenmesi gibi hareketlerle olabilir. Suret kavramı, asılda yazılı bilgileri olduğu gibi içeren bir belgeyi ifade eder. Suretin varlığı için aslının bulunması ve bu aslın bozulmamış olması gerekir. Asıl mevcut değilse, yok edilmişse veya sureti eldeki asıllarla karşılaştırma imkânı yoksa bu durumda suret asıl yerine geçecek ve asılda sahtecilik gibi değerlendirilecektir[582].

Sahte belge kullanma fiili; kanuni tanıma uygun olarak düzenlenen sahte belgelerin kullanılmasıdır. Kullanmadan bahsedilmesi için söz konusu belgenin yasal defterlere kaydedilmesi yeterli olmayıp herhangi bir beyanname türünde kullanılması gerekmektedir[583].

Defter kayıt ve belgelerin kanundan doğan zorunluluk üzerine tutulan defter ve kayıt ile düzenlenen belgelerden olması, usulüne uygun ve doğru olarak tutulması ve düzenlenmesi gerekir[584]. Bu durumda mükellefin tuttuğu özel defter ve kayıtlar ile düzenlediği belgeler üzerinde bu suç işlenemeyecektir[585].

---

[580] Ok ve Gündel, s.222.

[581] Karakoç (Vergi Ceza), s.291, bir belgenin sahte olup olmadığıyla ilgili yapılması gereken tespitler için ayrıca bkz. 01/05/2014 tarihinde yürürlüğe giren 1 Seri Numaralı Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliğinin"3.1. Sahte Belge Kavramı" başlıklı bölümü.

[582] Çavuş, s.137; Yiğit, s.147.

[583] Y.11.CD, E.2016/8542, K.2019/8104, KT.19/11/2019, https://legalbank.net ,(ET.20/05/2022).

[584] Yargıtay kararlarında, VUK m. 227/3[584] düzenlemesi dikkate alınarak kanunda belirtilen şekli veya zorunlu unsurları içermeyen belgeler üzerinde yapılan sahtecilik fiili ile bu unsurları içermeyen belgeleri konu alan sahte belge kullanmak fiilinde vergi kaçakçılığı suçunun oluşmayacağı kabul edilmektedir. Örneğin, VUK m. 230'da düzenlenen faturanın şekli koşullarından; faturanın seri ve sıra numarasını, yükümlünün bağlı bulunduğu vergi dairesini, yükümlünün adı ve vergi numarasını içermeyen fatura hiç düzenlenmemiş sayılacağından bu fatura üzerinde gerçekleştirilen hareketler vergi kaçakçılığı suçunu oluşturmayacaktır, Yiğit, s.61; VUK m. 227/3'ün kaçakçılık suçuna ilişkin olmayıp usulsüzlük kabahatleri ile ilgili olduğu mükellefin kanunen düzenlenmesi zorunlu olan belgelerin şekil şartına uygun olarak düzenlememesi halinde usulsüzlük kabahatlerine ilişkin yaptırımlarla sorumlu olacağı yönünde bkz. Şişman, s.282; Ancak YCGK kararında[584] VUK m.227/3

Belgenin başlangıçta sahte olarak meydana getirilmesi maddi sahtecilik olarak, başlangıçta sahte olmayan belgenin gerçek dışı muamele veya durumları gerçekmiş gibi düzenlenmesi fikri (içerik) sahtecilik olarak nitelendirilmektedir[586]. Sahte belge düzenleme bakımından içerik sahteciliği söz konusudur[587].

Düzenleme fiili, belgenin gerçek dışı muamele veya durumları gerçekmiş gibi düzenlenip maddi varlık kazandırılması ile oluşurken; kullanma fiili, beyannamede gösterilmesi ve beyannamenin de vergi dairesine verilmesiyle[588]yani defter ve kayıtlarına geçirilmesi ve herhangi bir beyannamede kullanılması ile oluşur[589]. Düzenleme ve kullanma fiillerinin vergisel işlemlerde kullanmak amacıyla gerçekleştirilmesi gerekir[590].

VUK bakımından sahte belge düzenleme fiili genellikle faturalar üzerinde gerçekleştirilir[591]. Uygulamada "naylon fatura" deyimi kullanılmakta olup bu ifade gerçekte hiç yapılmamış bir muamele ile ilgili belgeyi ifade etmektedir[592]. Fatura, VUK m. 229'da "*Fatura, satılan emtia veya yapılan iş karşılığında müşterinin*

---

düzenlemesinin söz konusu belgelerin fiilen yok sayılacağına dair bir düzenleme olmadığı, suçun öncelikle belgedeki şekli unsurlar yönünden denetlenmesinin suçun belgede şekil denetimine bağlanmasına ve kötü niyetli kişiler tarafından belgedeki şekil şartlarının eksik bırakılarak eksik suçun işlenemez hale getirilmesine neden olacağı belirtilmiştir, YCGK, E.2018/427, K.2018/517, KT.08/11/2018.

585 Örneğin; fatura, sevk irsaliyesi, perakende satış fişleri, makinalı kasaların kayıt ruloları, giriş ve yolcu taşıma biletleri, gider pusulası, müstahsil makbuzu, serbest meslek makbuzu, ücret bordrosu, taşıma irsaliyesi, yolcu listesi, günlük müşteri listesi bu kapsamdadır. Benzer şekilde Maliye Bakanlığının mük. m.257 de verilen yetkiye dayanarak düzenleme zorunluluğu getirdiği belgeler de suçun konusunu oluşturabilir, Ok ve Gündel, s.223; Yiğit, s. 61; ayrıca belirtilmelidir ki VUK hükümlerine göre cezai sorumluluğun doğması için sahte olarak düzenlenen belgenin vergi işlemlerinde kullanılmak üzere düzenlenmiş olması gerekir. Aksi durumlarda cezai sorumluluk TCK m. 204 veya 207'deki genel sahtecilik hükümlerine belirlenir, Çavuş, s.139; Yiğit, s.146; Candan, s.279, Y.11.CD, E.2017/15912, K.2018//73, KT. 08/01/2018.

586 Oktar, s.454; Ok ve Gündel, s.224.

587 Yüce, s.109.

588 Ok ve Gündel, s.224-225; Sahte belge kullanma; mevcut olmayan bir ekonomik veya hukuki durumu varmış gibi gösteren, gerçek ekonomik ya da hukuki bir durumu temsilen düzenlenmeyen belgelere dayanarak muhasebe kayıtlarını düzenlemek ve bu kayıtlara dayanarak vergi matrahını hesaplayıp beyanda bulunulması ile işlenir, Yüce, s.107.

589 Kızılot ve Kızılot, s.534.

590 Y.11.CD. E.2018/5126, 2019/197, KT. 09/01/2019, Y.11. CD, E.2018/6796, K.2019/416, KT. 15/01/2019, Aydoğan, s.301.

591 Doktrinde faturanın vergi hukuku bakımından önemi şu sözlerle ifade edilmiştir; "*Bilindiği üzere vergilendirme hukukunun en önemli belgesi fatura ve buna benzer belgelerdir. Çünkü mükelleflerle kişiler arasındaki mal ve para hareketleri ile matrahının tespitinde en önemli faktör olan hasılatın doğru olarak belirlenmesi, bu vesikaların karşılıklı olarak alınıp verilmesine bağlıdır. Bu düzen vergilendirme mekanizmasının adeta kan damarları gibidir. Ayrıca etkin bir vergi denetimi de sıhhatli bir fatura ve belge düzeni ister. Fatura düzeninin yerleşmeyip, işlemediği bir ekonomide Devlet, ne vergisini alabilir ne de etkinliğini gösterebilir*", aynen, Kocahanoğlu, s.242.

592 Parlar ve Hatipoğlu, s.278.

borçlandığı meblağı göstermek üzere emtiayı satan veya işi yapan tüccar tarafından müşteriye verilen ticari vesikadır" şeklinde tanımlanmıştır.

VUK açısından usulüne uygun olarak düzenlenen fatura, vergiyi doğuran sözleşme ilişkisinin ifasını gösteren ve kayıtlara esas teşkil eden bir belgedir[593]. Sahte fatura ise görünüşte TTK ile VUK'un getirdiği şartları taşıyan, ancak aslında hiçbir temel borç ilişkisine dayanmadan veya malın ya da hizmetin miktarı, satış bedeli yanlış gösterilmek suretiyle gerçeğe aykırı düzenlenen bir belgedir. Bu tür belgeler hayali fatura, naylon fatura gibi ifadelerle adlandırılmakta ve vergi kaçırmak, vergi kaçakçılığı eyleminin ortaya çıkmasını engellemek gibi amaçlarla düzenlenmektedir[594].

Gerçeğe aykırı şekilde düzenlenen belgelerde aldatma kabiliyetinin aranıp aranmayacağı incelendiğinde TCK kapsamında sahte olarak düzenlenen belgedeki aldatma yeteneğinin (iğfal kabiliyeti) tespitinde objektif kriter dikkate alınmaktadır. Buna göre; sahtecilik herkes tarafından anlaşılamıyorsa aldatma yeteneği var sayılacak, sahtecilik ilk bakışta herkes tarafından anlaşılabiliyorsa aldatma yeteneğinin olmadığı kabul edilecektir[595].

VUK kapsamındaki sahte belgelerde aldatma kabiliyetinin aranıp aranmayacağı konusunda öğretide farklı görüşler ileri sürülmüştür;

Çavuş; vergi kaçakçılığı suçlarında düzenlenen ve kullanılan belgelerin vergisel iş ve işlemlerle ilgili olduğunu, bunların gerçeğe aykırılığının belirli bir inceleme sonucunda tespit edilebileceğini, sahteliğin herkes tarafından anlaşılmasının ve bu durumun hâkim tarafından değerlendirilmesinin beklenemeyeceğini, sonuç olarak sahtecilik suçlarında uygulanan objektif kriterin vergi suçlarında uygulanmaması gerektiğini belirtmiştir[596].

Ok ve Gündel ise aldatma yeteneği kriterinin, suçun niteliği ve işleniş şekli nedeniyle vergi kaçakçılığı suçlarında uygulanmasının söz konusu olamayacağını belirtmiştir[597]. Buna göre vergi daireleri sunulan belgeleri sadece yasal şartlara uygunluğu bakımından incelemekte olup dayandığı muamele veya durumun gerçek

[593] Oğuz Kürşat Ünal, Fatura ve İspat Kuvveti, 4. Bası, Bilge Yayınevi, Ankara 2006, s.11.
[594] Ünal, s.36.
[595] Çavuş, s.141.
[596] Çavuş, s.142.
[597] Ok ve Gündel, s.225-226; VUK m. 359/b kapsamında aldatma kabiliyetinin belgenin şekli bakımından değil içerik sahteciliği bakımından incelenmesi gerektiği yönünde bkz. Yüce, s.119.

olup olmadığının ilk kısımda tespiti mümkün değildir[598]. Bu nedenle vergi kaçakçılığı suçu bakımından belgenin getirtilerek incelenme zorunluluğu yoktur[599].

Şişman; vergi kaçakçılığı suçunda amacın hazinenin vergi kaybının önüne geçmek olduğunu, failin vergisel sonuç doğuracak bir saikle sahte belge düzenlediğini veya kullandığını, beyannameye belge ekleme zorunluluğu olmadığını gerekçe göstererek kaçakçılık suçu bakımından aldatma yeteneğinin suçun unsuru olarak aranmaması gerektiğini belirtmiştir[600].

YCGK'nin kararında VUK m. 359/b'de düzenlenen sahte belge düzenlemek ve kullanmak suretiyle işlenen kaçakçılık suçlarında VUK m. 227/3 maddesindeki düzenleme gerekçe gösterilerek belgede bulunması gereken zorunlu bilgilerin ve buna bağlı olarak aldatma kabiliyetinin TCK'de düzenlenen sahtecilik suçlarındaki gibi suçun unsuru olarak kabul etmenin yanılgılı uygulamaya ve sonuçlara yol açacağı belirtilmiştir[601].

Kanunda, sahte belge düzenlemek ve sahte belge kullanmak fiilleri birbirinden bağımsız ve seçimlik hareket olarak düzenlenmiştir. Düzenlemek fiili, suçun oluşumu açısından yeterli olduğundan[602] belgeyi düzenleyen bunu kullanırsa tek suç oluştuğu kabulüyle, sadece düzenlemeden ceza verilecektir[603]. Yargıtay kararlarında da düzenleme ve kullanma fiilleri ayrı ve bağımsız suç olarak kabul edilmekte sahte belgeyi düzenleyen failin bunu kullanması halinde sadece sahte belge düzenleme suçunun oluşacağını, başkasının sahte olarak düzenlediği belge kullanılması halinde

---

598 Ok ve Gündel, s.225-226; YCGK, E.2018/427, K.2018/427, K.2018/517, KT. 08/11/2018 *"…VUK'teki sahtecilik düzenlemesinin belgenin şekli, denetimini içermediği, VUK m.359/b'deki düzenleme ile korunan değerin devletin asli gelir kaynaklarından olan vergi gelirini korumak, vergi kaybını önlemek olduğu anlaşılmaktadır. Bu nedenle diğer delillerle suçun sübuta ermesi halinde faturanın dosyaya getirtilmesinde zorunluluk bulunmadığı kabul edilmelidir. Çünkü şekil şartları ve aldatma kabiliyeti bu suçta unsur olarak düzenlenmemiştir".*

599 Yüce, s.113.

600 Gülden Şişman, Sahte Belgedeki Şekil Şartına Aykırılığın Vergi Kaçakçılığı Suçuna Etkisi, TBB Dergisi, S.153, Y.2021, s.278.

601 YCGK 2018/427, 2018/517, 08/11/2018.

602 Suç tarihi düzenleme fiili bakımından belgenin düzenlendiği tarih iken, kullanma fiili bakımından suç tarihi vergi kanunlarındaki vergilendirme dönemi esas alınarak belirlenir, Parlar ve Hatipoğlu, s.291; Özen, s.145-146; Bu fiille ilgili cezai sorumluluğun tespitinde; suça konu sahte belgelerin sayısı, fiil sonucunda kaybına neden olunan vergi bedeli, kastın yoğunluğu ile suçun işlenmesindeki özellikler cezanın alt ve üst sınırlar arasında tayininde ve takdiri indirim nedenlerinin uygulanmasında dikkate alınmalıdır, Yiğit, s.145; Aydoğan, s.511.

603 Erman, (Vergi Suçları), s.55; Donay, s.144; Çavuş, s.140; Yiğit, s.148; Sahte belge düzenleme ile kullanma hareketleri arasında zaman aralığı yoksa tek suçun oluşacağını ancak hareketler arasına zaman aralığı girerse iki ayrı suçun varlığının kabul edilmesi gerektiği yönünde bkz., Özen, s.72; Y.11.CD. E.2016/5563, K.2018/10104, KT.10/12/2018.

sahte belge kullanmadan dolayı ceza verilmesi gerektiğine ilişkin karar verilmektedir[604].

Sahte belge düzenleme suçunun gerçekleştiğine ilişkin bazı belirtiler şu şekilde sıralanabilir; belge düzenleyen kişi ya da şirketin faaliyetinin, giderlerinin, yapılan işle orantılı olmaması, işletmede işçi çalışmaması, işletme aktifinde motorlu taşıt ve gayrimenkulün bulunmaması, belge içeriğindeki malları üretecek teçhizat ve ekipmanın bulunmaması, belge düzenleyen kişi ya da şirketin vergi dairesine bildirilen adreslerde bulunamaması, adreslerinde komşularınca tanınıp bilinmemeleri, defter, kayıt ve belgelerini ibraz etmemeleri, KDV beyannamelerinde sürekli devir KDV beyan etmeleri ya da cüzi tutarda ödenecek KDV beyan etmeleri, beyanname üzerinden tahakkuk ettirilen vergilerin ödenmemesi, başka mükelleflerle ilgili yapılan vergisel aramalarda sahte belge düzenleyen kişilere ait kullanılmamış belgelerin ele geçirilmesi, mal alımına, nakliye veya hizmet alımına ilişkin belgelerin sahte olması, şirket ortaklarının tamamı ya da bir kısmının odacı, şoför, sekreter, amele, bulaşıkçı, çoban, hamal gibi kişilerden oluşuyor olması, düzenlenen belgelerde yer alan hasılatı elde edecek sermaye yapısına ve kapasiteye sahip olunmaması, şirkete ve şirket ortaklarına ait banka hesaplarında uzun süreli para bulunmaması, belge bedelinin elden tahsil edilmesi, ödemelerin banka kanalıyla ya da çek ve benzeri ödeme araçlarıyla yapılmaması[605].

∗ VUK m. 359/c'de Düzenlenen Kaçakçılık Fiilleri

VUK m. 359/c'de kaçakçılık fiili "*Bu Kanun hükümlerine göre ancak Maliye Bakanlığı ile anlaşması bulunan kişilerin basabileceği belgeleri*[606]*, Bakanlık ile anlaşması olmadığı halde basma veya bilerek kullanma*" şeklinde ikiye ayrılmıştır.

Hazine ve Maliye Bakanlığı ile anlaşma olmadan suça konu belgelerin basılması, üretilmesi, çoğaltılması, basmak fiilin hareketini oluşturur[607]. Basmak hareketi,

---

[604] Y. 11.CD., E.2016/ 5563, K.2018/10104, KT. 10/12/2018, Y.11CD. E.2016/6690, K.2019//573, KT. 17/01/2019.

[605] Kızılot ve Kızılot, s.579 vd; Vergi idaresince bu hususlar karine olarak nitelendirilmektedir. Vergi denetim yollarında tespit edilen bu hususlar ceza mahkemelerinde vergi suçlarına dair yapılan yargılamalarda doğrudan kabul edilerek mükellef aleyhine kullanılamamaktadır, Sarıcaoğlu, s.337.

[606] Belgeler, VUK'un "vesikalar" başlıklı İkinci Kitap Üçüncü kısmında gösterilmiştir. Vergi Usul Kanunu uyarınca Vergi Mükellefleri Tarafından Kullanılan Belgelerin Basım ve Dağıtımı Hakkında Yönetmelik'te de basım biçimleri ve bulunması gereken asgari bilgiler düzenlenmiştir.

[607] Aydoğan, s.563; Defter, kayıtlar [607] ve Hazine ve Maliye Bakanlığı ile anlaşması bulunan kişilerin basabileceği belgelerin dışındaki belgeler bu suçun konusu olamaz, Özen, s.74.

sadece baskı aletleriyle sınırlı olmayıp her türlü vasıtalarla çoğaltılması da bu kapsamdadır[608]. Kanun koyucu konunun önemine binaen bu düzenleme ile araç belgenin bilgisi dışında basımını yani hazırlık hareketini yaptırım altına almıştır[609].

Kullanmak eylemi ise anlaşma olmadan basılan belgenin bu niteliğini bilip kanunda belirtilen şekle uygun olarak düzenleyerek veya kanuna uygun olarak düzenlenen belgeyi deftere kaydetmesi ve beyannamenin vergi dairesine iletilmesini ifade eder[610].

Fail, bakanlık ile anlaşması olmadığı halde belgeleri basan ya da bu şekilde basılan belgeyi bilerek[611] kullanandır. Basma fiili herkes tarafından gerçekleştirilebilirken bu belgeleri kullananlar ancak mükellefler olabilir[612].

5728 sayılı Kanun değişikliği öncesi düzenleme "*Belgeleri Maliye Bakanlığı ile anlaşması olmadığı halde basanlar ile sahte olarak basanlar veya bu belgeleri kullananlar*" şeklinde olup yasa değişikliğiyle "sahte olarak basma" halinin kanun metninden çıkarılması sonucunda Maliye Bakanlığı ile anlaşması olan matbaada sahte belge basılması eyleminin cezai sorumluluğu gerektirip gerektirmediği tartışmalıdır.

Çavuş, kanun koyucunun anlaşması olan matbaanın sahte belge basması fiilini unuttuğunu ya da TCK'nin genel hükümlerinin uygulanması amacıyla bilinçli olarak maddeye koymadığını belirtmektedir[613].

Yavaşlar, kanun maddesinde sahte belge basmak fiiline yer verilmemesi ile fiilin kaçakçılık suçu olmaktan çıkarıldığını,[614]bu durumda TCK hükümlerine göre sorumluluğun belirleneceğini belirtmektedir[615].

VUK m. 359/b'de düzenlenen sahte belge düzenlemek fiili, basmak hareketi ile de oluşabileceğinden kanun düzenlemesinin bilinçli olarak yapıldığı, böyle bir durumda (b) fıkrasına göre cezai sorumluluğun belirleneceği söylenebilir[616].

---

608 Ok ve Gündel, s.252.
609 Ok ve Gündel, s.222.
610 Aydoğan, s.564.
611 Mükellef bakımından belgeyi basan matbaanın yetkili olup olmadığını bilmek kolay olmayacağından suç fiilinde bilme şartı düzenlenmiştir, Bayraklı (Gönüllü Vazgeçme), s.14.
612 Aydoğan, s.562.
613 Çavuş, s.143.
614 Yavaşlar (Vergi Suç ve Kabahatleri), s.2850; aynı yönde bkz. Aydoğan, s.560.
615 Ancak izinsiz basılan belgelerin sahte olarak düzenleyerek satılması halinde VUK m.359/b'deki vergi kaçakçılığı suçu oluşacaktır, Başaran Yavaşlar vd. (Vergi Hukuku), s.293.

Hazine ve Maliye Bakanlığı ile anlaşması olmadan belge basmak ve bu belgeleri bilerek kullanmak suçları birbirinden ayrı ve bağımsız suçlardır. Ancak anlaşma olmadığı halde belge basan kişinin bu belgeyi bilerek kullanması halinde tek suç oluşacaktır[617]. Belgenin basılması sonrasında sahte olarak düzenlenmesi halinde ise hem VUK m. 359/c hem de m. 359/b'deki suç oluşacaktır[618].

VUK mük. m. 257'de bu kanuna göre tutulan ve düzenlenen defter ve belgelerin, üçüncü kişilerce basılıp dağıtılması konusunda Hazine ve Maliye Bakanlığına bir yönetmelikle düzenleme yapması konusunda yetki verilmiştir. Vergi Usul Kanunu Uyarınca Vergi Mükellefleri Tarafından Kullanılan Belgelerin Basım ve Dağıtımı Hakkında Yönetmelik, 2 Şubat 1985 gün ve 18654 sayılı RG.'de yayımlanmış ve yürürlüğe girmiştir. Yönetmelik m. 4'e göre, bu tür belgelerin basım ve dağıtımı Hazine ve Maliye Bakanlığı ya da defterdarlık ile matbaa işletmeleri arasında yapılacak bir anlaşmayla sağlanacaktır. Böyle bir anlaşma olmadan veya anlaşma sona erdiği halde bu belgeleri basanlar ve bu belgeleri kullananların eylemi vergi kaçakçılığı suçunu oluşturacaktır[619].

∗ VUK m. 359/ç'de Düzenlenen Kaçakçılık Fiilleri

Bu fıkra kapsamında vergi kaçakçılığı suçunu oluşturan fiiller;

- Ödeme kaydedici cihaz mührünü kaldırma, donanım veya yazılımı değiştirme,
- Sistemlere müdahale ederek gerçekleştirilen satışlara ait mali belge veya bilgilerin ödeme kaydedici cihazda kayıt altına alınmasını engelleme,
- Cihazda kayıt altına alınan bilgileri değiştirme veya silme,

---

[616] Doktrinde Özen, basma hareketinin düzenleme şeklinde anlaşılmasının zorlama bir yorum olacağını ancak bakanlıkla anlaşması olmayan kişilerin sahte belge basması fiillerinin VUK m.359/b kapsamında değerlendirileceğini belirtmektedir, s.76; VUK'un sahte belge düzenlemek fiilinde, "düzenlemek" hareketinin suçun unsuru olup sahte belge basmak fiilindeki "basmak" hareketini kapsamayacağı görüşü için bkz. Çavuş, s.143.

[617] Aydoğan, s.565-566.

[618] Aydoğan, s.248; "*Maliye Bakanlığı ile anlaşması olmadığı halde izinsiz belge basmak veya bastırmak ile bunları kullanarak sahte belge düzenlemek fiillerinin iki ayrı suç oluşturacağı ve söz konusu suçların birbirine dönüşemeyeceği, her suç için ayrı ayrı hüküm kurulması gerektiği gözetilmeden",* Y.11.CD, E.2018/6159, K.2018/9543, KT.27/11/2018, https://legalbank.net (Erişim Tarihi: 18/05/2022).

[619] Ok ve Gündel, s.354.

- Sistemler tarafından kamu kurum ve kuruluşlarına elektronik ortamda iletilmesi gereken belge, bilgi ve verilerin iletilmesini önleyen veya gerçeğe aykırı bir şekilde iletilmesine neden olmadır.

Madde gerekçesinde; bu düzenlemenin yapılmasındaki amacın ödeme kaydedici cihazların kullanıldığı iş yerlerinde vergi güvenliğinin sağlanması, kayıt dışı ekonomi ve vergi kaçakçılığı ile etkin bir şekilde müdahale edilmesi olduğu belirtilmiştir.

VUK m. 359/ç bendindeki suçların maddi konusu ödeme kaydedici cihazlardır[620].

3100 sayılı Kanun[621] m. 1/2'de Satışı yapılan malları aynen veya işlendikten sonra satışını yapanlar dışındaki kimselere satan veya aynı kimselere hizmet veren birinci ve ikinci sınıf tüccarlar için ödeme kaydedici cihaz kullanma yükümlülüğü düzenlenmiştir.

3100 sayılı kanun m. 2/1'de , *"Ödeme kaydedici cihazlar, bu kanunla ve Hazine ve Maliye Bakanlığınca belirlenen şartları taşıyan elektronik yazar kasalar, yazıcı tertibatı bulunan elektronik teraziler veya elektronik terminaller gibi cihazlardır"* şeklinde açıklanmıştır. Aynı kanun m. 2/2'de ödeme kaydedici cihazların sahip olması gerektiği özellikler, m. 3'te ödeme kaydedici cihazlar kullanılmak suretiyle verilen satış fişlerinde bulunması gereken unsurlar düzenlenmiştir.

3100 sayılı kanun m. 4'te *arızalanan ödeme kaydedici cihazların tamirinin, bunları üreten veya ithal eden kişi veya kuruluşların yetkili servis elemanlarınca yapılabileceği ve bu cihazların mührünün yetkili elemanlar tarafından açılabildiği ve tamir işlemini takiben yine aynı elemanlar tarafından mühürleneceği* düzenlenmiştir. Bu hükümler kapsamında; ödeme kaydedici cihazların mühür kaldırma ile donanım ve yazılım değiştirme işlemlerinin sadece yetkilendirilen kişiler tarafından yapılabileceği, mühürleme işlemlerinde bakanlığın belirlediği esaslara uygun olarak yetkili kişi veya kurumlar dışında işlem yapılmasının mümkün olmadığı söylenebilir.

[620] Ömercioğlu, s.172.
[621] 06/12/1984 gün ve 3100 sayılı Katma Değer Vergisi Mükelleflerinin Ödeme Kaydedici Cihazları Kullanmaları Mecburiyeti Hakkında Kanun.

VUK mük. m. 257'de düzenlenen yetkiye dayanarak Hazine ve Maliye Bakanlığınca 426 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği[622] ile *satışı yapılan malları aynen veya işlendikten sonra satışını yapanlar dışındaki kimselere satan veya aynı kimselere hizmet veren birinci ve ikinci sınıf tüccarlara, VUK'a göre fatura vermek zorunda olmadıkları mal satışları veya hizmet ifalarının belgelendirilmesinde 3100 sayılı Kanuna göre kullanmak zorunda oldukları ödeme kaydedici cihazların yerine, yeni nesil ödeme kaydedici cihazları kullanma mecburiyeti* getirilmiştir.

426 Sıra No.lu tebliğin 3. Kısmında, *yeni nesil ödeme kaydedici cihazların, temel olarak Basit/Bilgisayar Bağlantılı ve EFT-POS özelliği olan cihazlar olmak üzere iki gruba ayrıldığı, ayrıca akaryakıt pompalarına bağlanan, sinema giriş bileti ve yolcu taşıma bileti düzenleyen ödeme kaydedici cihazların da bu tebliğ kapsamına girdiği* düzenlenmiştir.

483 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğinin[623] "YN ÖKC uygulamasında ÖKC TSM Merkezleri ve Çalışma Esasları" başlıklı m. 9'da yeni nesil ödeme kaydedici cihazlar,

> *Teknolojik gelişmeler çerçevesinde teknik özellikleri yeniden belirlenen, bilgisayar tabanlı, internet yoluyla iletişim kurabilen, GİB'e güvenli şekilde veri aktarabilen ve ÖKC fişi düzenleme dışında katma değerli diğer yazılım ve sektörel uygulamaları da bünyesinde çalıştırabilen, yetkisiz dış müdahaleleri algılayan ve GİB'e bildirebilen bilgisayar tabanlı akıllı cihazlar,*

olarak tanımlanmıştır.

58 Seri No.lu[624] Katma Değer Vergisi Mükelleflerinin Ödeme Kaydedici Cihazları Kullanmaları Mecburiyeti Hakkında Kanunla İlgili Genel Tebliğ ile *taşıtlara perakende olarak (LPG, doğalgaz ve benzerleri de dahil) akaryakıt satışı yapan (akaryakıt istasyonu işletmeciliği faaliyetinde bulunan) birinci ve ikinci sınıf tacirlerin, işletmelerindeki akaryakıt pompalarını ödeme kaydedici cihazlara bağlama yükümlülüğü* getirilmiştir.

---

[622] 426 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğ, (RG, 15/06/2013-28678), https://www.gib.gov.tr/node/87704 (Erişim Tarihi: 16/04/2022)

[623] 483 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği, (RG-30/09/2017-30196), https://www.gib.gov.tr/483-sira-nolu-vergi-usul-kanunu-genel-tebligi (Erişim Tarihi: 16/04/2022)

[624] RG-30/11/2003-25302.

527 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğde[625], *bu tebliğin yürürlük tarihinden önceki düzenlemelere göre akaryakıt istasyonlarında araçlara yakıt veren pompa ünitelerine bağlanma zorunluluğu bulunan ödeme kaydedici cihazların (EN Pompa ÖKC), elektronik ortamda anlık veri aktarımı yapabilen, güvenlik seviyesi yükseltilmiş ve bu Tebliğle diğer özellikleri belirlenen "Yeni Nesil Akaryakıt Pompa Ödeme Kaydedici Cihazlar (YN Pompa ÖKC)" haline dönüştürülmesi, akaryakıt istasyonu işletmecilerinin akaryakıt pompalarına bağlı ödeme kaydedici cihazlardan gerçekleştirilen satışlara (LPG, doğalgaz, elektrik ve benzerleri de dahil) ait mali bilgileri elektronik ortamda bildirim zorunluluğu ve YN Pompa ÖKC bilgilerinin (üretim, aktivasyon, hurdaya ayırma, devir, bakım ve benzeri işlemlere ait) takip edilmesi, bu cihazların üreteceği fiş veya rapor bilgilerinin Başkanlıkça belirlenen teknik standartlara uygun olarak gizlilik ve güvenliği sağlanarak toplanması, saklanması, işlenmesi, anlık ve/veya periyodik olarak Bakanlık/Başkanlık BİM'e iletilmesi, mükellefler ve ÖKC üreticilerine sunulması ve raporlanması hizmetlerini gerçekleştirmek üzere Başkanlıkça "Akaryakıt Pompa Ödeme Kaydedici Cihazlar Terminal Servis Merkezleri" nin yetkilendirilmesi ve çalışmalarına ilişkin usul ve esaslar* düzenlenmiştir.

VUK m. 127/1-b kapsamında "3100 Sayılı Kanun kapsamına girip ödeme kaydedici cihaz kullanmak mecburiyetinde olanların bu mecburiyete uyup uymadıklarını, bu cihazları belli edilmiş esaslara göre kullanıp kullanmadıklarını ve günlük hasılatı tespit etmek" amacıyla yoklama denetimi yapılmaktadır[626].

527 sıra no.lu tebliğin "Tanımlar ve Kısaltmalar" başlıklı m. 2'ye göre;

> *EN pompa ÖKC, onay işlemi bu tebliğin yürürlük tarihinden önce gerçekleştirilmiş elektronik kayıt üniteli veya elektronik kayıt ünitesiz (EKÜ'lü/EKÜ'süz) akaryakıt pompa ödeme kaydedici cihazı olarak; YN Pompa ÖKC ise, elektronik ortamda anlık veri aktarımı yapabilen, güvenlik seviyesi yükseltilmiş ve bu Tebliğle ve ilgili teknik kılavuzlarla diğer özellikleri belirlenen Yeni Nesil Akaryakıt Pompa Ödeme Kaydedici Cihazı",*

olarak tanımlanmıştır.

527 sıra no.lu tebliğin "Pompa ÖKC' lerden gerçekleştirilen satışların elektronik ortamda Bakanlığa/Başkanlığa bildirim zorunluluğu" başlıklı m. 7'ye göre, YN Pompa ÖKC' lerden ve bu Tebliğde kullanılmasına izin verilen EN Pompa ÖKC'

[625] RG- 24/03/2021- 31433.
[626] Ömercioğlu, s.174.

lerden gerçekleştirilen satışlara ilişkin ilgili teknik kılavuzlar ve GMP' lerde tanımlanan fiş, rapor veya diğer bilgilerin elektronik ortamda doğrudan ya da ÖKC TSM' leri aracılığıyla Bakanlık/Başkanlık BİM' e bildirimi zorunludur.

- **Ödeme Kaydedici Cihaz Mührünü Kaldırma, Donanım veya Yazılımı Değiştirme**

Kanun koyucu yetkisiz kişilerin ödeme kaydedici cihazlara müdahalesini vergi güvenliği bakımından riskli görerek, bakanlık tarafından yetkilendirilmemiş kişilerin ödeme kaydedici cihazın mührünü kaldırması, donanım veya yazılımını değiştirmesi fiilleri bakımından cezai sorumluluk öngörmüştür[627].

Kanunda mührün kaldırılması suç olarak düzenlediğinden yetkisiz kişiler tarafından ödeme kaydedici cihazlara mühür konması bu suçu oluşturmamaktadır[628].

Yetkilendirilen kişiler tarafından yapılan müdahaleler, sistemin doğru ve gerçeğe uygun şekilde işlemesi amacıyla yapılmalıdır. İşin gereğine ve mevzuata uygun şekilde donanım takılması, yazılım güncellemesi, cihazın tamir edilmesi gibi müdahaleler bu kapsamda değerlendirilir[629].

- **Sistemlere Müdahale Ederek Gerçekleştirilen Satışlara Ait Mali Belge veya Bilgilerin Ödeme Kaydedici Cihazda Kayıt Altına Alınmasını Engelleme**

Müdahale; ödeme kaydedici cihazın hafıza birimlerine, elektronik devre elemanlarına, ödeme kaydedici cihaz dışındaki donanım ve yazılımlarla olan bağlantı sistemine, kayıt dışı satışın önlenmesi için kurulan elektronik kontrol ve denetim sistemlerine, ödeme kaydedici cihazın ilgili diğer sistemlerine yönelik olabilir. Müdahaleler; fiziki olarak cihaza zarar vermek şeklinde olabileceği gibi yazılım sistemini bozan, değiştiren hareketlerle de gerçekleştirilebilir[630].

Bu hareket bakımından, suçun tamamlanması için müdahale sonucunda gerçekleştirilen satışlara ilişkin mali belge veya bilgilerin cihazda kayıt altına alınmasının engellenmesi neticesinin oluşması gerekmektedir. Bu nedenle ödeme

[627] Aydoğan, s.587.
[628] Ömercioğlu, s.177.
[629] Ömercioğlu, s.178.
[630] Ömercioğlu, s.178.

kaydedici cihaza yapılan hukuka aykırı müdahaleler, cihazın kayıt özelliğini engellemediği sürece bu suçu oluşturmayacaktır[631].

- **Cihazda Kayıt Altına Alınan Bilgileri Değiştirme veya Silme**

VUK m. 359/ç'de düzenlenen üçüncü hareket cihazda kayıt altına alınan belgeleri değiştirmek ve silmektir. Suçun oluşumu bakımından öncelikle bilgilerin ödeme kaydedici cihaz içerisine kaydının yapılmış olması gerekmektedir. Satış işlemleri, gün sonunda alınacak Z raporlarıyla mali değer kazanmaktadır. Bu kapsamdaki gerçek ekonomik ilişkiyi yansıtan kayıtlarda değişiklik yapılması veya kısmen de olsa silinmesi ile suç oluşmaktadır[632].

- **Sistemler Tarafından Kamu Kurum ve Kuruluşlarına Elektronik Ortamda İletilmesi Gereken Belge, Bilgi ve Verilerin İletilmesini Önleme veya Gerçeğe Aykırı Bir Şekilde İletilmesine Neden Olma**

VUK m. 359/ç'de düzenlenen dördüncü hareket, ödeme kaydedici cihaz veya bağlantılı diğer donanım ve sistemler ya da kayıt dışı ekonominin önlenmesi için kurulan elektronik kontrol ve denetim sistemleri veya ilgili diğer sistemler tarafından Hazine ve Maliye Bakanlığına veya ilgili diğer kamu kurum ve kuruluşlarına elektronik ortamda iletilmesi gereken belge, bilgi veya verilerin iletilmesini önlemek veya bunların gerçeğe aykırı olarak iletilmesine neden olmaktır.

483 sıra no.lu VUK Genel Tebliği m. 4'te, *ödeme kaydedici cihazlardan düzenlenen günlük kapanış (Z) raporlarına ait mali bilgilerin a) ÖKC TSM Merkezleri üzerinden, b) GİB'den e-Arşiv hizmetleri konusunda izin alan özel entegratörlerin bilgi işlem sistemleri aracılığıyla e-Arşiv uygulaması üzerinden, c) GİB tarafından internet vergi dairesi üzerinden oluşturulan elektronik bildirim portalları üzerinden, olmak üzere üç yöntemden birini seçerek GİB'e elektronik ortamda bildirilmesi gerektiği* düzenlenmiştir[633].

Elektronik ortamda Bakanlığa veya diğer kamu kurum ve kuruluşlarına iletilmesi gereken belge, bilgi ve verilerin iletilmesinin önlenmesine veya gerçeğe aykırı olarak

[631] Ömercioğlu, s.179.
[632] Ömercioğlu, s.179.
[633] 483 sıra no.lu VUK Genel Tebliği m. 13'te, *"bu yöntemlerden biri ile mali bilgileri GİB'e iletme zorunluluğu getirilen mükelleflerin, bunların içeriğinde yer verdikleri mali bilgilerin doğruluğundan sorumlu oldukları ve bu bilgilerin iletilmemesi veya eksik ya da yanlış bildirildiğinin tespiti hallerinde mükelleflere özel usulsüzlük cezası kesilmesi gerektiği"* belirtilmiştir.

iletilmesine neden olan elverişli her türlü hareket ile bu suç oluşmaktadır[634]. Değiştirme hareketi, failin doğru bilgileri iletmesi sırasında bilgiler üzerinde değişiklik yapmasını ifade etmektedir. Failin kayıtları iletmeden önce değiştirmesi halinde üçüncü hareket olan cihazda kayıt altına alınan bilgileri değiştirme hareketinin işlendiği kabul edilmelidir[635].

Kanun koyucu vergi gelirlerinin korunması amacıyla "cihazın hafıza birimlerine, elektronik devre elemanlarına veya harici donanım veya yazılımlarla olan bağlantı sistemine ya da satış, denetim, otomasyon sistemi ve benzeri ilgili diğer sistemlere(akaryakıt istasyonu otomasyonu, pompa ve tank elektronik kontrol sistemleri gibi elektronik kontrol ve denetim sistemlerine veya akaryakıt şirketi veri merkezleri gibi ilgili diğer sistemlere) fiziksel veya bilişim yoluyla müdahale ederek gerçekleştirilen satışlara ait mali belge veya bilgilerin cihazda kayıt altına alınmasını engellemek, cihazda kayıt altına alınan bilgileri değiştirmek veya silmek" ile "ödeme kaydedici cihaz ve 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 kurum ve kuruluşlara elektronik ortamda iletilmesi gereken belge, bilgi veya verilerin iletilmesini önlemek veya bunların gerçeğe aykırı bir şekilde iletilmesine sebebiyet vermek" fiilleri bakımından cezai yaptırım öngörülmüştür[636].

- **Netice**

4369 sayılı kanun değişikliği ile VUK m. 344'te düzenlenen kaçakçılık suçunun oluşması için aranan vergi ziyaı şartı kaldırılmıştır[637]. Değişiklik sonucunda VUK m. 359'da düzenlenen fiillerden birinin işlenmesi ile suç tamamlanmış olacaktır, bu

[634] Ömercioğlu, s.181.
[635] Ömercioğlu, s.181.
[636] Aydoğan, s.587-588.
[637] 22.07.1998 tarih ve 4369 sayılı Kanun değişikliğinden önce VUK m. 344'te; kaçakçılık suçu, mükellef veya sorumlu tarafından kasten vergi ziyaına sebebiyet verilmesi olarak tanımlanmış ve vergi ziyaına sebep olunması halinde kastın varlığının kabul edileceği hükme bağlanmıştı. 4369 sayılı Kanun değişikliği ile madde, 359. madde olarak numaralandırılmış ve vergi ziyaı, suç unsuru olmaktan çıkarılmıştır.

nedenle "sırf hareket suçu", "tehlike suçu", "şekli suç" ve "neticesi harekete bitişik suç" olarak nitelendirilir[638].

VUK m. 359/a'da düzenlenen, defterlere kaydı gereken hesap ve işlemlerin tamamen ya da kısmen başka defter, belge veya diğer kayıt ortamlarına kaydetmek fiilinin suç oluşturması için aranan "vergi matrahının azalması sonucunu doğuracak şekilde yapılması" şartı "vergi ziyaı" şartı olarak nitelendirilmese de[639] hükümde hem hareketin hem de neticenin belirtilmesi nedeniyle zarar suçu niteliğindedir[640]. Benzer şekilde VUK m. 359/ç'de düzenlenen sistemlere müdahale ederek gerçekleştirilen satışlara ait mali belge veya bilgilerin ödeme kaydedici cihazda kayıt altına alınmasını engelleme fiilinde suçun oluşması için öngörülen "gerçekleştirilen satışlara ait bilgilerin kayıt altına alınmasının engellenmesi" şartı netice unsuru olarak düzenlendiğinden bu hareket diğer vergi kaçakçılığı suçlarından farklı olarak zarar suçu niteliğindedir[641].

Doktrinde vergi kaçakçılığını oluşturan belli fiillerde; vergi ziyaının oluşmasının aranmamasının, söz konusu suçun VUK'ta yer almasını anlamsız kıldığını, faillerin işledikleri fiilleri nedeniyle cezalandırılacakları suç tipini belirsiz kıldığı[642] ve vergi

---

[638] Çavuş, s.146; Karakoç (Vergi Ceza), s.298; Şenyüz, s.423; Yiğit, s.156, vergi kaçakçılığı suçunun oluşumu için zarar şartı aranmasa da VUK m.359/son gereğince bu zararlar talep edileceğinden vergi kaçaklığı suçunu zarar suçu olarak nitelendirileceği yönünde bkz., Donay, s.13.

[639] "*Vergi matrahının azalması her zaman vergi ziyaının ortaya çıkması anlamına gelmeyeceği gibi vergi ziyaının ortaya çıkması da her zaman vergi matrahının azalması anlamına gelmez. Her iki kavram farklı hukuki ve fiili durumu ifade eder. "Vergi ziyaı"nın meydana gelmesi ile "vergi matrahı"nın azalması durumlarının birbirinden farklı hukuki durumları ifade eden kavramlardır. Kanun bu suçun oluşması bakımından vergi matrahının azalmasını aramaktadır. Burada arananın vergi ziyaının varlığı değil, vergi matrahının azalması olduğuna özellikle dikkat çekmek gerekir. Örneğin, devreden KDV'nin olduğu bir dönemde satışların başka deftere yazılması vergi ziyaı oluşturmamakla birlikte vergi matrahını azaltan bir davranıştır. KDV matrahının azalması sonucunu doğuran ancak vergi ziyaı meydana getirmeyen bu fiille kaçakçılık suçu işlenmiş sayılacaktır*" aynen, Mehmet Ali Özyer, Vergi Usul Kanunu Uygulaması, akt. Şenyüz, s.633-634.

[640]Karakoç (Vergi Ceza), s.299; Şenyüz, s.422-423; Özen, s.17; Yiğit, s.156, Doktrinde bu fiille işlenen kaçakçılık suçunda vergi matrahının azalması sonucunu doğuracak şekilde gerçekleşmesinin arandığı ve bu unsurun "vergi ziyaı" olmadığı, bu fiilinde diğer kaçakçılık fiilleri gibi tehlike suçu kategorisinde değerlendiren görüş için, bkz., Çavuş, s.103.

[641] Ömercioğlu, s.182.

[642] Bu görüş şu örneklerle açıklanmıştır: *"Örneğin, 10 TL'ye sattığı bir emtia için sırf ortağını da zarara uğratmak amacıyla 100 TL'lik fatura kesen bir tacir, ortağının durumu fark ederek suç duyurusunda bulunması halinde özel evrakta sahtecilik suçundan; ortağından önce, vergi incelemesi esnasında durum fark edilirse vergi kaçakçılığı suçundan dolayı mı yargılanacaktır/cezalandırılacaktır?*
Devlete 10 TL üzerinden değil de 100 TL üzerinden vergi ödenmesine rağmen, tacirin vergi kaçakçılığı suçundan cezalandırılma ihtimalinin varlığının anlaşılabilir olmadığı…", Mustafa Akkaya, "Vergi Kaçakçılığı Suçları Teori ve Uygulamada Karşılaşılan Sorunlar", Vergi Kaçakçılığı Suçları, Ekonomik Suçlar ve Yargıtay Kararları Sempozyumu-1(Sempozyum Kitabı), Yetkin Yayınları, Ankara 2017, s.22-23.

ziyanın idari yaptırım uygulanması için aranırken hürriyeti bağlayıcı ceza yaptırımı bakımından aranmamasının çelişkiye neden olduğu[643] , suçla korunan hukuki değer, suçun özelliği, failin vergi kaçırmak ve vergi avantajı elde etmek saiki ile hareket ettiği dikkate alındığında bu durumun suçun doğasına uygun olmadığı[644] belirtilmektedir.

Değişiklikteki amacın vergi kaçakçılığı fiillerinin daha çabuk ve etkin bir şekilde cezalandırmak olduğu belirtilmektedir. Vergi kaybı oluşmadan vergi kaçakçılığı oluşturan eylemlerin soruşturulması ve kovuşturulması bize göre de suçla mücadeleyi daha etkin kılacaktır[645].

- **Nedensellik Bağı**

Nedensellik bağı; failin hareketi ile netice arasındaki bağın insan yaşamına ait tecrübelerle, deneyimlerle ve mantık çerçevesinde tespit edilmesidir[646]. Vergi kaçakçılığı suçlarında, hareket neticeye bitişik olduğundan nedensellik bağı açısından bir özellik arz etmemektedir. Netice yapılan hareketten kaynaklanıyorsa nedensellik bağı kurulmuş olacaktır[647].

VUK m. 359/a'da düzenlenen defterlere kaydı gereken hesap ve işlemlerin tamamen ya da kısmen başka defter, belge veya diğer kayıt ortamlarına kaydetmek fiilinin suç oluşturması için aranan vergi matrahının azalması sonucunun suça konu fiilden kaynaklanması gerekir[648]. Benzer şekilde VUK m. 359/ç'de düzenlenen sistemlere müdahale ederek gerçekleştirilen satışlara ait mali belge veya bilgilerin ödeme kaydedici cihazda kayıt altına alınmasını engelleme fiilinde suçun oluşması için öngörülen gerçekleştirilen satışlara ait bilgilerin kayıt altına alınmasının engellenmesi neticesinin suça konu fiille olan nedensellik bağının ortaya konulması gerekmektedir[649].

---

643 Ertuğrul Akçaoğlu, Vergi Ziyaı Kavramı Üzerine Bazı Tespit ve Değerlendirmeler, Vergi Kaçakçılığı Suçları, Ekonomik Suçlar ve Yargıtay Kararları Sempozyumu-1(Sempozyum Kitabı), Yetkin Yayınları, Ankara 2017, s.41-42; Baştürk, Vergi Ziyaı (Sempozyum Kitabı), s.73; benzer yönde Ümit, s.1291.
644 Ümit (Gizleme), s.1291.
645 Çavuş, s.145-146.
646 Kızılot ve Kızılot, s.522.
647 Çavuş, s.152; Yiğit, s.157; Özen, s.79.
648 Yiğit, s.157; Özen, s.79.
649 Ömercioğlu, s.182.

- **Fail**

Ceza hukukunda, iradi olarak hareket edebilme yeteneği sadece insanlarda bulunmakta olup ancak bir insan suçun faili olabilir. Bu açıdan tüzel kişiler, bir suçun faili olarak sorumlu tutulamazlar. Tüzel kişilerin maddi bünyesi veya hareket yeteneği olmadığından tüzel kişi temsilcileri aracılığıyla faaliyetlerini sürdürür. Bu nedenle cezai sorumluluk, suç teşkil eden eylemi icra eden organ veya temsilci durumundaki gerçek kişilere aittir[650].

TCK m. 20[651]'de tüzel kişinin bir suçun faili olamayacağı ancak suç dolayısıyla öngörülen güvenlik tedbirlerinin uygulanabileceği düzenlenmiştir.

Vergi Kaçakçılığı suçunu genel olarak mükellef olsun ya da olmasın herkes işleyebilir[652]. Bu kapsamda özgü suç niteliğinde değildir.

Kaçakçılık suçunun failleri şu şekilde gösterilebilir;

- Defter ve kayıtlarda hesap ve muhasebe hileleri yapanlar,
- Gerçek olmayan veya kayda konu işlemlerle ilgisi bulunmayan kişiler adına hesap açanlar,
- Defterlere kaydı gereken hesap ve işlemleri vergi matrahının azalması sonucunu doğuracak şekilde tamamen veya kısmen başka defter, belge veya diğer kayıt ortamlarına kaydedenler,
- Defter, kayıt ve belgeleri tahrif edenler
- Defter, kayıt ve belgeleri gizleyenler.
- Muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleyenler veya bu belgeyi kullananlar,
- Vergi kanunları uyarınca tutulan veya düzenlenen defter, kayıt ve belgeleri yok edenler,
- Defter sayfalarını yok ederek yerine başka yapraklar koyanlar veya hiç yaprak koymayanlar,
- Belgelerin sahte olarak düzenleyenler veya bu belgeleri kullananlar,

---

[650] Artuk, Gökcen ve Yenidünya, s.272.

[651] TCK m. 20: *"(1) Ceza sorumluluğu şahsidir. Kimse başkasının fiilinden dolayı sorumlu tutulamaz. (2) Tüzel kişiler hakkında ceza yaptırımı uygulanamaz. Ancak, suç dolayısıyla kanunda öngörülen güvenlik tedbiri niteliğindeki yaptırımlar saklıdır".*

[652] VUK m. 333/son; *"Bu Kanunun 359 uncu maddesinde yazılı fiillerin işlenmesi halinde bu fiiller için 359 ve 360 ıncı maddelerde öngörülen cezalar bu fiilleri işleyenler hakkında hükmolunur".*

- Maliye Bakanlığı ile anlaşması bulunan kişilerin basabileceği belgeleri, Bakanlık ile anlaşması olmadığı halde basanlar veya bilerek kullananlar,
- Ödeme kaydedici cihaz mührünü kaldıranlar, donanım veya yazılımı değiştirenler,
- Sistemlere müdahale ederek gerçekleştirilen satışlara ait mali belge veya bilgilerin ödeme kaydedici cihazda kayıt altına alınmasını engelleyenler,
- Cihazda kayıt altına alınan bilgileri değiştiren veya silenler,
- Sistemler tarafından kamu kurum ve kuruluşlarına elektronik ortamda iletilmesi gereken belge, bilgi ve verilerin iletilmesini önleyenler veya gerçeğe aykırı bir şekilde iletilmesine neden olanlardır.

Vergi kaçakçılığı suçunun faillerini genel olarak sıralandıktan sonra aşağıda gerçek ve tüzel kişiler bakımından failin tespiti ile ilgili detaylı inceleme yapılmıştır.

❖ Gerçek Kişilerde Faillik

VUK m. 8/3'teki, "*Vergi kanunlarıyla kabul edilen haller müstesna olmak üzere, mükellefiyete veya vergi sorumluluğuna müteallik özel mukaveleler vergi dairelerini bağlamaz"* düzenlemesi ve cezaların şahsiliği ilkesi gereğince ceza sorumluluğuna dair anlaşmalar yargılama mercileri bakımından bağlayıcı olmayıp kaçakçılık fiilini işleyen kişi sorumlu olacaktır.

Gerçek kişi, suçla bağlantılı işletmeyi kendisi idare edip vergi kaçakçılığı fiilini kendi gerçekleştiriyorsa, ceza sorumlusu kendisi olacaktır. İşletmede işleri vekil, müdür gibi kişiler yürütüyorsa ve suça konu fiil bu kişiler tarafından işleniyorsa ceza sorumluluğunun şahsiliği ilkesi gereğince suçtan vekil veya müdür sorumlu olacaktır. Suça konu fiilden işletme sahibi de haberdar ise işletme sahibi de kaçakçılık fiilinden sorumlu olacaktır. Bu durumda sorumluluk iştirak kurallarına göre belirlenecektir[653].

Serbest muhasebeci, mali müşavir veya işyeri çalışanı mükellefin istek ve bilgisi dışında vergi kaçakçılığı suçunu oluşturan fiillerden birini işlemişse cezaların şahsiliği ilkesi gereğince cezai sorumluluk bu kişilere ait olacaktır[654]. Bu kişiler

[653] Çavuş, s.72; Şenyüz, s.377; Yiğit, s.76-77.
[654] Çavuş, s.72; Kızılot ve Kızılot, s.565.

işletme sahibi ile iştirak halinde vergi kaçakçılığı suçlarını işlemişlerse müşterek fail olarak sorumlu olacaktır[655].

Failin şüpheye yer bırakılmayacak şekilde tespiti bakımından; vekaletname ile yetkilendirme söz konusu ise işletmeye konu olan vekaletnamenin incelenmesi[656], vekaletnamede adı geçen şahısların beyanına başvurulması, işyerinin fiilen kim tarafından işletildiğinin tespit edilmesi, suç tarihine yakın zamanlardaki beyannamelerdeki imzaların kontrol edilmesi, suça konu tarihteki yetkili temsilcinin belirlenmesi, sanıklar tarafından şirket faaliyetleriyle ilgili beyanname, şirkete ait bir belge düzenleyip düzenlemediğinin tespiti, müdür veya ortak sıfatıyla şirketten maaş ya da pay alıp almadıklarının belirlenmesi, imza örneklerinin alınarak şirketin kuruluş safhasında vergi dairesi ve ilgili kurumlara sunulan belge asıllarındaki yazı ve imzalar ile düzenlenen sahte faturalardaki yazıların karşılaştırılmasına yönelik bilirkişi incelemesi yaptırılması, sahte faturaları kullanan şirket yetkililerinin tanık sıfatıyla beyanlarının alınması, kolluk araştırması yapılması hususları önem arz eder[657].

Mirasçıların sorumluluğu değerlendirildiğinde; mirası reddetmemiş ve defter, kayıt ve belgelerin intikal ettiği mirasçılar murisin ölümü itibariyle ona ait beyannameyi verme, defter ve kayıtları tutma, belge düzenleme, defter ve belge saklama ve defter ve belgelerin ibrazından sorumlu olurlar ancak mirasçılar murisin sağlığında işlediği fiillerden sorumlu tutulamaz. Mirasçıların sorumlu olabilmesi için hareketin mirasçılar tarafından işlenebilecek fiillerden olması ve mirasçılarla ilişkilendirilebilir olması gerekir[658].

Adi ortaklıkta ortakların sorumluluğu değerlendirildiğinde[659]; eğer ortakların hepsi şirketi idare ve temsil ediyorsa ve bu ortakların tümü ortaklık işleriyle ilgileniyorsa

---

[655] Çavuş, s.72.

[656] Vergiyle ilgili işler ve ödevleri konu alan vekaletnamenin; noter veya eşdeğer kuruluşlarca düzenlenmiş olması, işyerinin idare ve temsili konusunda açık bir şekilde yetki verildiği hususunun anlaşılması, tanziminin suç tarihinden önceki tarihlere karşılık gelmesi ve vekaletnamenin suça konu faaliyetleri kapsaması gerekir, Yiğit, s.78; Ok ve Gündel, s.38; Edizdoğan vd., s.62; Kızılot ve Kızılot, s.564.

[657] Yargıtay 11. CD, E.2012/27838, K. 2014/14718, KT: 11/09/2014; Yargıtay 11 .CD, E.25/09/2014, E.2014/12950, K.2014/15695, Yargıtay 11. CD, E.2012/30149, K.2014/15968, KT: 30/09/2014, (Erişim Tarihi: 08/02/2020), Y.11. CD, 09/11/2020-2034/6605.

[658] Şenyüz, s.377; Ok ve Gündel, s.39-40; Kızılot ve Kızılot, s.565.

[659] Adi ortaklık, TBK m. 620-645'te düzenmiş olup iki veya daha fazla kişinin emeklerini ve mallarını ortak bir amaca erişmek için birleştirmeyi üstlendikleri tüzel kişiliğe sahip olmayan şirket tipi olarak tanımlanabilir.

ortakların tamamı sorumlu olacaktır. İdare ve temsil yetkisi ortaklardan bir veya birkaçına ya da dışarıdan birisine bırakılmışsa cezai sorumluluk idare ve temsil yetkisi verilen ortak veya ortaklara ya da temsil yetkisi verilen üçüncü şahsa ait olacaktır[660]. Yargıtay içtihatlarında da cezai sorumluluğun belirlenmesinde; adi ortaklığın idarenin hangi ortağa veya ortaklara ait olduğunun araştırılarak, suçun ayrıntısını bilen ve oluşumunda rolü olan ortak veya ortakların tespiti edilmesi gerektiği belirtilmektedir[661].

Küçük ve kısıtlıların cezai sorumluluğu bakımından idari para cezaları ve hürriyeti bağlayıcı cezalar bakımından sorumluk ayrı değerlendirilmelidir. VUK m. 10 ve 332[662]'deki düzenlemeler dikkate alındığında küçük ve kısıtlıların vergisel ödevlerinden sorumlu olan veli, vasi ya da kayyımı, vergi dairesince verilecek idari para cezalarından sorumlu olacaktır.

TCK m. 31, VUK m. 10 ve 332 düzenlemeleri birlikte değerlendirildiğinde, fiili işlediği sırada oniki yaşını doldurmayanlar ile oniki yaşını doldurmuş olup da onbeş yaşını doldurmamış olanlardan işlediği fiilin hukuki anlam ve sonuçlarını algılayamayan veya davranışlarını yönlendirme yeteneği yeterince gelişmemiş olanların cezai sorumluluğunun olmadığı, bu grupta yer alan küçük ve kısıtlıların vergi mükellefi ya da sorumlusu olması durumunda, hürriyeti bağlayıcı cezalardan veli, vasi ya da kayyımın sorumlu olacağı söylenebilir.

Fiili işlediği sırada oniki yaşını doldurmuş olup da onbeş yaşını doldurmamış olanlardan işlediği fiilin hukuki anlam ve sonuçlarını algılama ve bu fiille ilgili olarak davranışlarını yönlendirme yeteneği var olanlar ile onbeş yaşını doldurmuş olup da onsekiz yaşını doldurmamış olan kişiler bakımından kaçakçılık konusu hareketler kanuni temsilciler tarafından yapıldıysa cezai sorumluluk da kanuni temsilciye, yani veli, vasi ya da kayyıma ait olacağı konusunda tartışma yoktur. Ancak vergi kaçakçılığını oluşturan hareketin küçük ve kısıtlı tarafından

---

[660] Çavuş, s.75; Şenyüz, s.378; Ok- Gündel, s.41; Candan, s.287.
[661] Aydoğan, s.78.
[662] VUK m. 10: *"Tüzel kişilerle küçüklerin ve kısıtlıların, Vakıflar ve cemaatler gibi tüzel kişiliği olmayan teşekküllerin mükellef veya vergi sorumlusu olmaları halinde bunlara düşen ödevler kanuni temsilcileri, tüzel kişiliği olmayan teşekkülleri idare edenler ve varsa bunların temsilcileri tarafından yerine getirilir".*
VUK m. 332: *"Velayet ve vesayet altında bulunanlar veya işlerinin idaresi bir kayyıma tevdi edilmiş olanlar, kendilerine izafeten veli, vasi veya kayyımın vergi kanunlarına aykırı hareketlerinden dolayı cezaya muhatap tutulmazlar. Bu hallerde cezanın muhatabı, veli, vasi veya kayyımdır".*

gerçekleştirilmesi halinde, küçük ve kısıtlının veli, vasi ya da kayyımının cezai açıdan sorumlu olacağı[663] ve genel sorumluluk kuralı gereği kanuni temsilcilerin cezai sorumluluğuna gidilemeyeceği[664] yönünde doktrinde iki görüş vardır. Ceza yargılamasının amacının maddi gerçeğe ulaşmak olduğu ve cezaların şahsiliği ilkesi dikkate alındığında kaçakçılık suçunu oluşturan fiilleri bizzat işleyen küçük veya kısıtlının eyleminden dolayı sorumlu olması gerektiği düşünülerek, ikinci görüşe iştirak edilmiştir.

❖ Tüzel Kişilerde Cezai Sorumluluk

Tüzel kişilerin cezai sorumluluğu bakımından idari para cezaları ve hürriyeti bağlayıcı cezalar bakımından sorumluk ayrı değerlendirilmelidir.

Tüzel kişiler kabahat niteliğindeki fiiller sonucu öngörülen idari para cezaları bakımından birinci derece sorumludur. VUK m. 333'te tüzel kişilerin ceza ehliyetine sahip olduğu, tüzel kişiliğin idare ve tasfiyesinde vergi kanunlarına aykırı hareketlerden doğabilecek idari para cezalarının bizzat tüzel kişiler adına kesileceği belirtilmiştir[665].Ancak tüzel kişiler adına kesilen cezalar tahsil edilemezse VUK m. 333'ün yollamasıyla VUK m. 10 gereğince bu cezalar tüzel kişilerin kanuni temsilcilerinin varlığından alınır[666].

Hürriyeti bağlayıcı cezalar bakımından, tüzel kişilerin gerçek bir bilinç ve iradeye sahip olmaması, suç teşkil eden hareketin, kusurlu davranışın ancak gerçek kişi tarafından gerçekleştirilebilmesi ve cezaların şahsiliği ilkesi tüzel kişilerin cezai sorumluluğuna gidilmesine engel olmaktadır[667]. Vergi kaçakçılığı suçu için öngörülen hürriyeti bağlayıcı cezanın tüzel kişilere uygulanmasının imkansızlığı da sorumluluğa engel diğer bir sebeptir.

---

[663] Erman (Ceza Hukuku Kaideleri), s.213.

[664] Kaşıkçı, s.172; Donay, s.96; Çavuş, s.78; Candan, s.286; Kızılot ve Kızılot, s.565, Küçük veya kısıtlı suçun maddi unsurlarını bilemiyorsa, bu durumda kasten hareket ettiklerinin kabul edilemeyeceği ve taksirle vergi suçlarının işlenebileceği düzenlenmediğinden ceza hukuku kapsamında kendisinin sorumluluğuna gidilemeyecektir, Şenyüz, s.376.

[665] Vergi kabahatleri bakımından verginin ve cezanın hızlı bir şekilde tahsili amacıyla asıl failin araştırılması ikinci plana bırakılmıştır, Erman (Vergi Usul Kanununda), s.213, Vergi kabahatlerinde gerçek kişilerin eylemlerinden dolayı hareket ve kusur yeteneği olmayan tüzel kişilerin sorumlu tutularak, haklarında idari yaptırım uygulanabilmesi ceza sorumluluğunun şahsiliği ilkesiyle bağdaşmamaktadır. Cezai sorumluluğun şahsiliği ilkesinin uygulanması ile non bis in idem ilkesindeki etkisi için bkz., Murat Batı ve Uğur Hakan Gafar, Vergi Ceza Hukukunda "Ne bis in idem" İlkesi: Sorumluluk Hükümleri Açısından Farklı Bir Bakış, Maliye Çalışmaları Dergisi, S.64, Y.2020, s.26.

[666] Başaran Yavaşlar vd. (Vergi Hukuku), s.290.

[667] Artuk, Gökcen ve Yenidünya, s.275-276.

TCK m. 20'de[668] tüzel kişilerin suç faili olamayacağı belirtilmiş ancak suç dolayısıyla güvenlik tedbirlerine hükmedilebileceği düzenlenmiştir. Tüzel kişiler hakkında uygulanacak güvenlik tedbirlerine, TCK m. 60'ta[669], iznin iptali ve müsadere hükümlerinin uygulanması şeklinde yer verilmiştir.

Tüzel kişilerin iradeleri gerçek kişiler tarafından oluşturulan organlarla açığa çıkar. Vergi ile ilgili görevler de bu organlar tarafından yerine getirileceğinden, suçun faili yönetim yetkisine veya temsil yetkisine sahip olan kişi veya kişiler olabileceği gibi çalışanlar ya da başka kişiler de olabilir. Failin cezalandırılması için suçun ayrıntılarını bilmesi ve oluşumunda etkisi olması gerekmektedir[670], şekli sorumluluk cezai sorumluluğun doğması için yeterli değildir[671]. Suçu gerçekte işleyenlere ulaşılması ise uygulayıcılara düşmektedir. Bu anlamda tüzel kişinin iş ve yer bakımından faaliyet alanı, iletişim yoğunluğu ve imkanları, örgütlenme biçim ve yapısı, büyüklük ölçeği, personel sayısı, görev dağılımı, iş hacmi ve kapasitesi, bağımsız hareket etme olasılığı, mali yapısı, mal varlıkları, kasa ve banka mevcudu, fiilin niteliği ve konusu gibi unsurlar dikkate alınarak değerlendirme yapılmalıdır[672].

TTK hükümleri ışığında tüzel kişiliğe sahip olan şirketlerde ceza muhatabı olabilecek kimseleri belirlemek için öncelikle kanunu temsilcilerin tespiti gerekir. Bunun için öncelikle tüzel kişilerin türüne göre kanuni temsilcilerin kimler olacağı konusuna değinmek gerekir;

---

[668] TCK m.20/2; *"Tüzel kişiler hakkında ceza yaptırımı uygulanamaz. Ancak, suç dolayısıyla kanunda öngörülen güvenlik tedbiri niteliğindeki yaptırımlar saklıdır."*

[669] TCK m.60/1-2; *"(1) Bir kamu kurumunun verdiği izne dayalı olarak faaliyette bulunan özel hukuk tüzel kişisinin organ veya temsilcilerinin iştirakiyle ve bu iznin verdiği yetkinin kötüye kullanılması suretiyle tüzel kişi yararına işlenen kasıtlı suçlardan mahkûmiyet halinde, iznin iptaline karar verilir.*
(2) Müsadere hükümleri, yararına işlenen suçlarda özel hukuk tüzel kişileri hakkında da uygulanır."

[670] Yargıtay kararlarında suçu işleyen gerçek failin tespit edilmesi konusunda sıklıkla YGCK'nin E.1990/9-312, K.1990/340, KT. 17/12/1990 sayılı kararına atıf yapılmaktadır. Bu karara göre; *"tüzel kişinin birden fazla temsilcisinin bulunması durumunda cezai sorumluluk, cezaların şahsiliği ilkesi ışığında temsil yetkisinin bölüşümündeki ağırlık ve sınırlar dikkate alınarak suçun şekli sorumlusu değil, ayrıntısını bilen ve oluşumunda rolü olan kanuni temsilciye ait olacaktır*", ayrıca bkz. 16/07/1981 gün ve 17402 sayılı RG'de yayınlanan 143 numaralı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğ'nin ceza hükümlerine yapılan değişiklikler başlıklı bölümü.

[671] Erman (Vergi Suçları), s.27; Donay, s.90; Yiğit, s.85; Ok ve Gündel, s.43; Candan, s.305; Yönetim yetkisi ortaklığın iç yapısını ilgilendiren kararların alınmasına yönelik ortaklık içi yetkiyi ifade ederken; temsil yetkisi ortaklığın dışa yönelik olarak üçüncü şahıslarla olan ilişkilerinde yetkili olmayı belirtir. Yönetim yetkisi ile temsil yetkisi aynı kişilerde olabileceği gibi farklı kişilere de verilebilir, Şenyüz, s.379.

[672] Yiğit, s.81.

Anonim Şirketler: TTK m. 329'da Anonim şirket, *sermayesi belirli ve paylara bölünmüş olan, borçlarından dolayı yalnız malvarlığı ile sorumlu bulunan şirket,* olarak tanımlanmıştır[673].

Anonim şirketlerde, temsile yetkili olanlar arasında görev ayrımı yapılmışsa, şirketin mali ve vergisel alandaki yönetimi hangi temsilci veya temsilcilerin görev alanına giriyorsa ceza sorumluluk onlara ait olacaktır[674]. Cezai sorumluluğa gidilmesinde fiilin ayrıntılarını bilen ve suçun oluşumunda etkisi bulunan temsilci veya temsilciler tespit edilmelidir. Tekrar belirtmek gerekir ki, temsilcilerin istek, emir, talimat ve iradeleri dışında hareket eden işyeri çalışanları ile hesap ve işlemleri düzenleyen muhasebecilerin işledikleri suçlardan kanuni temsilciler değil, işyeri çalışanı veya muhasebeci sorumlu olacaktır[675]. TTK m. 539 gereğince tasfiye halindeki anonim şirketi tasfiyeye ilişkin konularda temsil yetkisi tasfiye memurlarına aittir.

Limited Şirketler: Limited şirketler TTK m. 573-644 arasında düzenlenmiş olup TTK m. 573'te, *bir veya daha çok gerçek veya tüzel kişi tarafından bir ticaret unvanı altında kurulan, esas sermayesi belli olan, bu sermayenin esas sermaye paylarının toplamından oluştuğu şirketler*, olarak tanımlanmıştır[676].

Limited şirketlerde müdür şirketi idare ve dışa karşı temsil eden organ olup cezai sorumluluk da suça konu fiili gerçekleştiren müdüre ait olacaktır. Şirketi temsilen birden fazla müdür yetkili kılınmış ise cezai sorumluluğun ait olduğu fail, temsil yetkisinin bölüşümündeki ağırlık ve sınırlara göre belirlenecektir[677].

---

[673] TTK m. 365'e göre anonim şirketler, yönetim kurulu tarafından yönetilir ve temsil olunur. TTK m. 359/1'de anonim şirketlerde yönetim kurulunun esas sözleşmeyle atanmış olabileceği gibi genel kurul tarafından seçilmiş bir veya daha fazla kişiden oluştuğu, TTK m. 368'de yönetim kurulunun, ticari mümessil veya ticari vekil atayabileceği, TTK m. 370/1'de esas sözleşmede aksi öngörülmemiş veya yönetim kurulu tek kişiden oluşmuyorsa temsil yetkisinin çift imza ile kullanılmak üzere yönetim kuruluna ait olduğu, TTK m. 370/2'de yönetim kurulunun, temsil yetkisini bir veya daha fazla murahhas üyeye veya müdür olarak üçüncü kişilere devredebileceği ancak en az bir yönetim kurulu üyesinin temsil yetkisini haiz olmasının şart olduğu düzenlenmiştir.

[674] Donay, s.87.

[675] Şenyüz, s.383.

[676] TTK m. 623'te *şirketin yönetimi ve temsilinin şirket sözleşmesi ile düzenlendiği, şirket sözleşmesi ile yönetimi ve temsili, müdür sıfatını taşıyan bir veya birden fazla ortağa veya tüm ortaklara ya da üçüncü kişilere verilebileceği ancak en azından bir ortağın, şirketi yönetim hakkının ve temsil yetkisinin bulunması gerektiği, şirketin müdürlerinden birisi tüzel kişi olduğu takdirde, bu kişinin bu görevi tüzel kişi adına yerine getirecek bir gerçek kişiyi belirleyeceğini, müdürlerin, kanunla veya şirket sözleşmesi ile genel kurula bırakılmamış bulunan yönetime ilişkin tüm konularda karar almaya ve bu kararları yürütmeye yetkili oldukları* düzenlenmiştir.

[677] Şenyüz, s.384; Kızılot ve Kızılot, s.567-568.

Limited şirketlerde idari ceza gerektiren durumlar bakımından 3183 Sayılı AATUHK m. 35'te özel bir düzenleme yer almaktadır. Buna göre şirket ortakları, şirketten ve kanuni temsilciden tahsil edilemeyen amme alacağından sermaye hisseleri oranında doğrudan sorumludurlar. Dolayısıyla limited şirketlerde diğer tüzel kişilerden farklı olarak kanuni temsilciden tahsil imkanı kalmayan alacaktan ortaklar sorumludur[678].

TTK m. 643'te tasfiye usulü ve tasfiyede şirket organlarının yetkileri hakkında Anonim şirketlere ilişkin hükümlere atıf yapıldığından tasfiyeye ilişkin konularda temsil yetkisinin tasfiye memurlarına ait olduğu söylenebilir[679].

Kolektif Şirketler: TTK m. 211'de, *bir ticari işletmeyi bir ticaret unvanı altında işletmek amacıyla, gerçek kişiler arasında kurulan ve ortaklardan hiçbirinin sorumluluğu şirket alacaklılarına karşı sınırlanmamış olan şirket,* şeklinde tanımlanmıştır.

TTK m. 218'de, ortaklardan her birinin, ayrı ayrı şirketi yönetme hakkına ve görevine sahip olduğu belirtilmiştir. TTK m. 221'de, şirket işlerinin yönetiminin, ortakların tümüne veya birkaçına verildiği durumlarda, bunların her birinin yalnız başına yönetim hak ve görevine sahip olduğu düzenlenmiştir. Şirketi temsil yetkisinin birden fazla kişiye bırakıldığı hallerde, ortaklığın türü, şirket ana sözleşmesi ve ticaret siciline göre temsil yetkisinin kim ya da kimlere ait olduğu, temsilde ağırlık, sınır ve bölüşüm tespit edilip suç konusu olan fiil ile fail arasındaki illiyet bağı dikkate alınarak değerlendirme yapılmalıdır[680]. TTK m. 251 gereğince tasfiye halindeki kolektif şirketi temsil yetkisi tasfiye memurlarına aittir.

Komandit Şirketler: TTK m. 304/1'de, *"bir ticari işletmeyi, bir ticaret unvanı altında işletmek amacıyla kurulan, şirket alacaklılarına karşı ortaklardan bir veya birkaçının sorumluluğu sınırlandırılmamış ve diğer ortak veya ortakların sorumluluğu belirli bir sermaye ile sınırlandırılmış olan şirket",* şeklinde tanımlanmıştır.

TTK m. 318'de komandit şirketlerde idare ve temsil yetkisinin komandite ortaklara ait olduğu, kollektif şirketin temsil yetkisinin kapsamı ve sınırlandırılmasına ilişkin hükümleri komandit şirkete de uygulanacağı ve komanditer ortağın, ortak sıfatıyla

[678] Edizdoğan vd., s.68.
[679] Konuyla ilgili bkz. Y.11 CD, 14/03/2005, 3893/1069, Aydoğan, s.85.
[680] Şenyüz, s.384; Yiğit, s.90-91.

şirketi temsile yetkili olmadığı düzenlenmiştir. Vergi suçları sonucunda hükmedilecek hürriyeti bağlayıcı cezaların muhatabı fiilin ayrıntılarını bilen ve oluşumunda rolü olan temsilci sıfatına haiz olan komandite ortaklardır[681].

Kooperatif Şirketler: Kooperatif, Kooperatifler Kanunu m. 1'de, tanımlanmıştır;

> *Tüzel kişiliği haiz olmak üzere ortaklarının belirli ekonomik menfaatlerini ve özellikle meslek veya geçimine ilişkin ihtiyaçlarını işgücü ve parasal katkılarıyla karşılıklı yardım, dayanışma ve kefalet suretiyle sağlayıp korumak amacıyla gerçek ve tüzel kişiler tarafından kurulan değişir ortaklı ve değişir sermayeli ortaklıklara kooperatif denir*[682].

Kooperatifi temsile yetkili kişi veya kişiler tespit edilerek, temsildeki sınır ile bölüşüm ve suç konusu fiil ile illiyet bağı dikkate alınarak suçun ayrıntılarını bilen ve oluşumunda rolü olan kişi veya kişilerin cezai sorumluluğuna gidilecektir[683].

Gerçek faillere ulaşılması için dikkat edilmesi gereken hususlar şu şekilde sıralanabilir;

- Genel olarak vergi kaçakçılığı suçunun faillerinin tespitinde TCK m. 26'daki ceza sorumluluğunun şahsiliği ilkesine göre değerlendirme yapılmalıdır[684].
- Fiilin işlendiği tarihteki tüzel kişinin temsilcinin belirlenmesi gerekir. Temsilcinin sorumluluğu temsil yetkisinin başladığı tarihten itibaren başlayacak ve bu yetkinin sona ermesine kadar sürecektir. Temsil yetkisi sona ermiş, temsilci temsilcilikten ayrılmış olsa bile görev yaptığı süreçte işlediği suç fiillerinden sorumlu olacaktır[685].
- Tüzel kişi birden fazla kişi tarafından temsil ediliyorsa, cezai sorumluluğu olan temsilci veya temsilcilerin tespiti bakımından, tüzel kişiyi temsil eden kişilerin tespiti, temsil yetkisinin bölüşümündeki ağırlık ve sınırlar, temsile yetkili kişilerin suç fiili ile ilgisi, suçun meydana gelmesindeki etkisi, ağırlığı, illiyet bağının kurulması hususları dikkate alınır[686].

---

[681] Kızılot ve Kızılot, s.568.
[682] Kooperatif Şirketler TTK m. 124'te ticaret şirketi olarak nitelendirilmiştir. Kooperatifler Kanunu m. 55'te*, kooperatifin faaliyetini yöneten ve onu temsil eden organın yönetim kurulu olduğu, yönetim kurulunun en az üç üyeden oluştuğu ve bu üyeler ile yedeklerinin kooperatif ortağı olması gerektiği*, m. 58'de ise *ana sözleşmenin, genel kurula veya yönetim kuruluna kooperatifin yönetimini ve temsilini kısmen veya tamamen kooperatif ortağı olmaları şart olmayan bir ya da birkaç müdüre veya yönetim kurulu üyesine tevdi etme yetkisini verebileceği* düzenlenmiştir.
[683] Yiğit, s.101; Ok ve Gündel, s.53.
[684] Ümit, s.1269.
[685] Şenyüz, s.380-382; Ok ve Gündel, s.38; bkz. Y. 11.CD. E.2017/1550, K.2021/611, KT. 25/01/2021.
[686] Şenyüz, s.380, Ok ve Gündel, s.43; bkz. Y.11.CD., E.3822, K.2021/2241, KT. 08/03/2021.

- Bir kişi iradi temsille veya temsil yetkisi olmadan suç fiillerini işlerse de cezai sorumluluğuna gidilebilecektir[687].
- Tüzel kişide kanuni temsilcilerin emir ve talimatı altında çalışan kişiler tarafından suç işlendiği durumlarda, emir ve talimatı veren kanuni temsilci veya temsilcilerin cezai sorumluluğuna gidilir. Çalışanın cezai sorumluluğu ise olaya uygun iştirak derecesine göre belirlenir. Çalışanın, kanuni temsilcinin emir ve talimatı olmadan veya bunlara karşı gelerek suç işlemesi durumunda, fiilin kanuni temsilcinin istek, irade ve onayı olmadan işlendiği delillerle ispatlanıyorsa yalnızca çalışanın cezai sorumluluğu doğacaktır. Kanuni temsilcilerin suçtan kurtulmak maksadıyla fiillerin, bilgileri, emir ve talimatları dışında çalışan tarafından işlendiğini ileri sürme olasılıkları yüksektir[688]. Bu nedenle, şu unsurlar yapılacak değerlendirmede dikkate alınmalıdır; tüzel kişinin iş ve yer bakımından faaliyet alanı, örgütlenme biçim ve yapısı, bağımsız hareket edebilme olasılığı, büyüklük ölçeği, iletişim yoğunluğu ve olanakları, çalışan sayısı, iş dağılımı, iş hacmi kapasitesi, mali yapısı, malvarlıkları, kasa ve banka mevcudu, fiilin niteliği ve konusu[689].

∗ Mağdur

Mağdur, suçun maddi konusunun ait olduğu kimse olarak tanımlanmaktadır. Suçtan zarar gören kavramı mağdur kavramına göre daha geniş olup bir suçun işlenmesiyle hukuken korunan menfaatleri doğrudan veya dolaylı ihlal edilen kimse olarak tanımlanabilir. Suçun mağduru sadece gerçek kişiler olabilir. Tüzel kişiler bir suçtan sadece zarar gören durumunda olabilir[690].

Devletin, toplumun ya da toplulukların, hukuksal değerlerin birey tarafından kullanımında hizmet etme veya görev alma rolünde oldukları, hukuksal değerlerin sahibinin ise yalnızca bireyler olduğu dikkate alındığında birey dışında, tüzel kişiler, tüzel kişiliği olmayan aile, toplum, devletler topluluğu suçun mağduru olamaz[691].

---

[687] Şenyüz, s.381.
[688] Bu durumda ispat yükü bunu iddia eden kanuni temsilciye aittir, Candan, s.306-307.
[689] Candan, s.307; Yiğit, s.80-81.
[690] Artuk, Gökcen ve Yenidünya, s.288.
[691] Ünver ve Hakeri, s.142; Cezalandırma tekelinin de sahibi olan devletin, her suçun doğal ve zorunlu mağduru olduğunu görüşü için bkz, Çavuş, s.85; suçun mağdurunun hazine, Devlet olduğu görüşü için bkz., Yiğit, s.158; Vergi alma hakkının devletle birlikte il özel idareleri ve belediyelere de tanındığı, bu

Vergi gelirlerini toplamak devletin görevleri kapsamındadır. Devlet vergi alanında yetki ve gücüne dayanarak kurallar koyar, bu kuralların ihlalini önlemek amacıyla önlemler alır, bu önlemlere aykırılık durumunda düzenlenen yaptırımlarla ihlal konusu fiilleri cezalandırır. Vergi kaçakçılığı suçunda da devlet, suç konusu fiille bozulan kamu düzenini tekrar kurmak amacıyla cezalandırma yetkisini kullanmakta olduğundan, suçtan doğrudan zarar gören konumundadır[692]. Hazine temsilcisinin, devleti temsilen, suçtan zarar gören sıfatıyla davaya katılma hakkı vardır[693].

Kaçakçılık suçunun belge üzerinde yapılan sahteciliklerle işlenmesi halinde, toplum mağdur konumundadır[694].

- **Manevi Unsur**

VUK m. 359'da manevi unsur bakımından herhangi bir ibareye yer verilmediğinden TCK'nin genel hükümleri dikkate alınarak bir belirleme yapılacaktır.

TCK m. 21/1'de suçun oluşumunun kastın varlığına bağlı olduğu düzenlenmiştir. Maddenin devamında kasıt, suçun kanuni tanımındaki unsurların bilerek ve isteyerek gerçekleştirilmesi, şeklinde tanımlanmıştır. Bu durumda kasten işlenebilen bir suçun oluşması için fail fiili bilerek ve isteyerek gerçekleştirmesi gerekir.

TCK m. 22/1'de, taksirle işlenen fiillerin kanunda açıkça belirtildiği durumlarda cezalandırılabileceği düzenlenmiştir. TCK m. 22/2'de taksir, dikkat ve özen yükümlülüğüne aykırılık nedeniyle bir davranışın suçun kanuni tanımında belirtilen neticesi öngörülmeyerek gerçekleştirilmesi şeklinde tanımlamıştır. Vergi kaçakçılığı fiillerinin taksirle işlenebileceği kanunda açıkça belirtilmediğinden bu fiiller ancak kasıtlı işlendikleri durumlarda cezalandırılabilecektir. Burada belirtilen kast "genel kast" tır[695].

---

nedenle kaçakçılık suçlarının mağduru ve suçtan zarar göreninin devlet, il özel idareleri ve belediyeler olduğu görüşü için bkz., Mutluer ve Kuzeyli, s.131; suçun mağdurunun devlet ve dolaylı olarak toplum olduğu görüşü için bkz. Bayraklı (Vergi Ceza), s.30.

[692] Çavuş, s.86; Doktrinde bir görüş vergi kaçakçılığı suçu ile ilk olarak devletin ekonomik menfaatinin korunduğu, suç neticesinde devletin hem mağdur hem de zarar gören durumunda olduğu belirtilmiştir, Özen, s.25; Benzer olarak, kaçakçılık suçlarında devlet, il özel idareleri ve belediyelerin hem mağdur hem de suçtan zarar gören olduğu, kendileriyle ilgili suçlara ilişkin açılan kamu davasına müdahil olarak katılabildikleri belirtilmektedir, Mutluer ve Kuzeyli, s.91.

[693] Kocahanoğlu, s.331; Ümit, s.1270, CMK m. 237/1; *"Mağdur, suçtan zarar gören gerçek ve tüzel kişiler ile malen sorumlu olanlar, ilk derece mahkemesindeki kovuşturma evresinin her aşamasında hüküm verilinceye kadar şikâyetçi olduklarını bildirerek kamu davasına katılabilirler".*

[694] Özen, s.25.

[695] Yiğit, s.159.

VUK'ta 4369 sayılı kanun ile yapılan değişiklik gerekçesinde, "*...bazı fiillerin doğrudan mali sistemin, belge düzeninin ve mali otoritenin zayıflamasına hatta çökertilmesine yönelik, bireysel veya örgütlü suç niteliğinde olabileceği, muhasebe hileleri, defter ve belgelerin gizlenmesi ya da yok edilmesi, denetimden ve kontrolden kaçmak amacıyla davranışlar ve sahte veya içerik açısından yanıltıcı belge düzenleyip kullanmak gibi fiillerin bu kapsamda sayılabileceği, bu nevi fiillerin ortak özelliğinin niyet, amaç ve plan unsurlarını taşımaları olup, bu üç unsurun ise fiildeki kastın varlığını ortaya koyduğu*" belirtilerek vergi kaçakçılığı suçları için kastın zorunluğu bir unsur olduğu belirtilmiştir.

Kaçakçılık suçunun bilmeden ve istenmeden işlenmesinin mümkün olmadığı söylenebilir. Bu suçu oluşturan fiiller amaç ve plan unsurlarını içermektedir. Bunlar ise failin kastını gösterir[696].

VUK m. 359/c'de düzenlenen "*Maliye Bakanlığı ile anlaşması olmadığı halde matbaalarca basılan belgeleri bilerek kullanma*" eylemindeki "bilerek" kavramı, failin belirli bir saikle hareket ettiğini yani özel kastını ifade etmektedir. Bu nedenle bu suçun olası kastla işlenemeyeceği ancak doğrudan kastla işlenebileceği söylenebilir[697].

Öğretide vergi kaçakçılığı suçunda bazı fiillerde "vergi kaçırma kastı" şeklinde özel kastın aranması ve yasaya eklenmesi gerektiği belirtilmiştir[698]. Vergi kaçakçılığı suçlarını oluşturan fiiller dikkate alındığında bu fiillerin büyük bir çoğunluğunun amaç ve plan unsularını içinde barındırdığı dikkate alındığında özel kasta ilişkin bir şartın gerekli olmadığını düşünüyoruz.

- **Hukuka Aykırılık**

Hukuka uygunluk sebepleri TCK'de, "*kanun hükmünü icra*" (TCK m. 24/1), "*amirin emrini ifa*" (TCK m. 24/2 vd.), "*meşru savunma*" (TCK m. 25/1), "*hakkın*

[696] Şenyüz, s.424.
[697] Şenyüz, s.425; Özen, s.77.
[698] Bu görüş işlenen bazı fiillerde vergi kaçırma kastı olmamasına ve hatta olması gerekenden fazla vergi ödeyecek durumda olanların vergi kaçakçılığı suçundan cezalandırılmasının garipliğini şu örnekle açıklamıştır; "Yazarkasasının perakende satış fişi keserken çıkardığı ses hoşuna giden bir esnafın, canı sıkıldıkça satış yapmamasına rağmen 1 TL'lik fiş kesmesi ve gerçek olmayan satış nedeniyle vergisini ödemesine rağmen vergi kaçakçılığı suçundan cezalandırılmasının mantığını anlamak mümkün değildir", Akkaya, Vergi Kaçakçılığı Suçları(Sempozyum Kitabı), s.23.

kullanılması" (TCK m. 26/1) ve *"ilgilinin rızası*" (TCK m. 26/2) şeklinde düzenlenmiştir.

Failin vergi kanunlarındaki istisna ve muafiyetlerden faydalanarak vergiyi geç ödemesi, eksik ödemesi ya da ödememesi durumu kanun hükmünü icra olarak kabul edilebilecektir[699].

Amirin emrini ifa ise TCK m. 24/3'te belirtildiği üzere konusu suç teşkil edeceğinden vergi kaçakçılığı suçunda hukuka uygunluk nedeni teşkil etmemektedir[700].

Vergi idaresinin vergi alacağına ilişkin talep ve hareketleri haksız bir saldırı olarak görülemeyeceğinden vergi kaçakçılığı suçlarında meşru müdafaa savunması kabul edilemeyecektir[701].

Vergi kaçakçılığı suçunda, mükellefin vergisini tam olarak beyan edip öderse iflastan kurtulmak amacıyla gelirini hiç beyan etmediği ya da eksik beyan ettiği ve bu iflas tehlikesine mükellefin değil, sosyal ve siyasi sebeplerin neden olduğu anlaşılıyorsa zorunluluk hali hükümleri uygulanabilecektir[702].

Mükellefin vergisini geç ödemek, eksik ödemek ya da hiç ödememek gibi bir hakkı bulunmadığından vergi kaçakçılığı suçlarında hakkın kullanılması hükümleri uygulanamayacaktır[703]. Defter, kayıt ve belgeleri gizleme suçunu düzenleyen VUK m. 359/a maddesinin AY m. 38/5'teki *"hiç kimsenin kendisini ve kanunda gösterilen yakınlarını suçlayan bir beyanda bulunmaya veya bu yolda delil göstermeye zorlanamayacağı"* ilkesine aykırı olduğu ileri sürülerek iptal başvurusunda bulunulmuştur. AYM; kamu hizmetlerinin finansmanına vergiler aracılığı ile katılmanın bireyler için Anayasal ödev olduğunu, VUK m. 359/a kapsamındaki ibraz etmeme suretiyle gizlemenin suç olarak kabulü ile suçla itham edilmenin farklı durumlar olduğunu, herkesin gelir oranında vergiye katılımının sağlanması ve ödenmesi gereken vergi miktarının tespiti için vergi kanunlarında öngörülen defterlerin tutulması ile ibraz edilmesi yükümlülüğünün AY m. 38/5'deki kendini suçlama ve bu yolda delil göstermeye zorlama olarak kabul edilemeyeceği

[699] Yiğit, s.157.
[700] Yiğit, s.158.
[701] Yiğit, s.158; Bayraklı (Vergi Ceza), s.88.
[702] Erman (Vergi Suçları), s.25; Oktar, s.456-457.
[703] Erman (Vergi Suçları), s.24.

yönündeki gerekçelerle iptal başvurusunun reddine karar vermiştir. Ayrıca AYM konuyu susma hakkı boyutu ile de incelemiştir. Kararda susma hakkının; suçlanmayla başlayan bir hak olduğu, kovuşturma ve soruşturmanın her aşamasında geçerli olduğu defter, kayıt ve belgeleri ibraz etmemenin susma hakkı kapsamında değerlendirilemeyeceği belirtilmiştir[704].

Vergi kaçakçılığı suçunun mağduru toplum olup toplumun verginin geç ödenmesi, eksik ödenmesi ya da hiç ödenememesi konusunda bir rızasından bahsedilemeyeceğinden bu suçta ilgilinin rızası hükümleri uygulanmayacaktır[705].

3.3.1.2. Suçun Yaptırımı

VUK m. 359/a'da düzenlenen fiiller ile suçun işlenmesi halinde onsekiz aydan beş yıla kadar,

VUK m. 359/b'de düzenlenen fiiller ile suçun işlenmesi halinde üç yıldan sekiz yıla kadar,

VUK m. 359/c'de düzenlenen fiiller ile suçun işlenmesi halinde iki yıldan sekiz yıla kadar,

VUK m. 359/ç'de düzenlenen fiiller ile suçun işlenmesi halinde üç yıldan sekiz yıla kadar hapis cezasına hükmolunur.

TCK m. 7'de düzenlenen, *"suçun işlendiği zaman yürürlükte bulunan kanun ile sonradan yürürlüğe giren kanunların hükümleri farklı ise, failin lehine olan kanun uygulanır ve infaz olunur"* hükmü ışığında değişiklik öncesindeki hükümler dikkate alınarak suç tarihindeki hükümlere göre cezai sorumluluk belirlenmelidir.

Hâkim TCK m. 61/1[706]'de düzenlenen yedi kritere göre alt üst sınırlar arasında cezayı belirler. Sonrasında bu ceza üzerinden sırasıyla teşebbüs, iştirak, zincirleme suç, haksız tahrik, yaş küçüklüğü, akıl hastalığı ve cezada indirim yapılmasını gerektiren şahsi sebeplere ilişkin hükümler ile takdiri indirim nedenleri uygulanarak sonuç ceza belirlenir.

---

[704] AYM, E. 2004/31, K. 2007/11, KT. 31/07/2007, Ümit, s.1273.
[705] Yiğit, s.158; Bayraklı (Vergi Ceza), s.88.
[706] TCK m. 61/1: "*Hâkim, somut olayda; a) Suçun işleniş biçimini, b) Suçun işlenmesinde kullanılan araçları, c) Suçun işlendiği zaman ve yeri, d) Suçun konusunun önem ve değerini, e) Meydana gelen zarar veya tehlikenin ağırlığını, f) Failin kast veya taksire dayalı kusurunun ağırlığını, g) Failin güttüğü amaç ve saiki, Göz önünde bulundurarak, işlenen suçun kanuni tanımında öngörülen cezanın alt ve üst sınırı arasında temel cezayı belirler*".

Kaçakçılık suçunda hapis cezası dışında TCK m. 53/1 gereğince mahkumiyetin kanuni bir sonucu olarak kendiliğinden çıkan hak yoksunlukları ile hâkimin kanun gereği zorunlu olarak hükmetmesiyle ortaya çıkan hak yoksunlukları ile şartları varsa TCK m. 54'te suçun işlenmesine tahsis edilen veya kullanılan eşyanın müsaderesi ve TCK m. 55'te kazanç müsaderesi hükümleri uygulanacaktır.

Vergi kaçakçılığı suçlarının, birden fazla kişi tarafından işlenmesi[707], tüzel kişiliklerin araç olarak kullanılması suretiyle işlenmesi[708] örgüt faaliyeti çerçevesinde işlenmesi[709] ihtimallerinin cezayı artıran nitelikli hal olarak düzenlenmesi gerektiği öğretide ifade edilmiştir.

TCK m. 49/2 ve 50/1-a hükümleri gereğince hükmedilen hapis cezasının para cezasına veya diğer seçenek yaptırımlara çevrilmesi için cezanın alt sınırı bir yıl ve daha az süreli hapis cezası olmalıdır. Bu durumda dört gruptaki fiil bakımından verilen hapis cezasının para cezasına çevrilmesi mümkün değildir. Ancak iştirak edenler bakımından menfaat yokluğu ihtimalinde TCK'nin suça iştirak hükümlerine göre verilecek cezanın yarısı indirileceğinden suça iştirak edenler bakımından cezanın para cezasına ve diğer seçenek yaptırımlara çevrilmesi olasılığı vardır.

TCK m. 51'e göre hapis cezasının ertelenmesi için;

- Hükmedilen hapis cezasının iki yıl ve daha az süreli olması (onsekiz yaşını bitirmemiş kişiler ile altmışbeş yaşını bitirmiş olan kişiler bakımından üst sınır üç yıl),
- Sanığın daha önce kasıtlı bir suçtan dolayı üç aydan fazla hapis cezasına mahkûm olmaması,
- Sanığın suçu işledikten sonra yargılama sürecinde gösterdiği pişmanlık dolayısıyla tekrar suç işlemeyeceği konusunda mahkemece bir kanaatin oluşması,
- Mağdurun veya kamunun uğradığı zararın giderilmesi, şartlarının gerçekleşmesi gerekir.

Bu durumda VUK m. 359/a'daki fiillerle işlenen suç bakımından hükmolunan ceza iki yıldan az olduğunda ve diğer şartlar varsa erteleme hükümleri uygulanabilecektir.

[707] Güran, s.213.
[708] Güran, s.213; Erman (Hileli Vergi Suçları), s.57.
[709] Türkal, Ekici ve İnan, s.79.

VUK m. 359/c'deki fiillerle işlenen suç bakımından hükmolunan ceza iki yıl ise ve diğer şartlar varsa erteleme hükümleri uygulanabilecektir. VUK m. 359/b ve ç'deki fiillerle işlenen suç bakımından hükmolunan ceza iki yıl ve aşağısı olamayacağından, yaş istisnası haricinde erteleme hükümleri uygulamayacaktır.

CMK m. 231/5 vd. hükümleri gereğince hükmün açıklanmasının geri bırakılması kararı verilebilmesi için;

- Mahkemece iki yıl veya daha az süreli hapis veya adli para cezasına hükmolunması,
- Sanığın daha önce kasıtlı bir suçtan mahkûm olmamış olması,
- Sanığın tekrar suç işlemeyeceği yönünde kanaatin oluşması,
- Kamunun veya mağdurun uğradığı zararın tazmin edilmesi,
- Sanığın hükmün açıklanmasının geri bırakılmasını kabul etmesi gerekir.

Bu şartlara göre VUK m. 359/a'da düzenlen fiiller sonucu işlenen suçlarda şartlar varsa hükmün açıklanmasının geri bırakılması kararı verilebilecektir. VUK m. 359/c'de düzenlen fiiller sonucu işlenen suçlarda şartlar oluşmuşsa hükmün açıklanmasının geri bırakılması kararı verilebilecektir. VUK m. 359/b ve ç'de düzenlenen fiillerle suçun işlenmesi durumunda hükmolunan ceza iki yıl ve aşağı olamayacağından hükmün açıklanmasının geri bırakılması mümkün değildir.

Cezaların üst sınırı on yılı geçmediğinden görevli mahkeme Asliye Ceza Mahkemeleridir[710].

Kaçakçılık suçunu oluşturan fiiller sonucunda vergi ziyaı ortaya çıkmışsa, VUK m. 344/2[711] gereğince hapis cezası dışında asli fail bakımından zıyaa uğratılan verginin üç katı tutarında, iştirak edenler bakımından bir katı tutarında vergi ziyaı cezası verilecektir[712]. Ancak bu ceza davaya bakan ceza mahkemesi kararıyla değil VUK'ta

[710] 5235 sayılı Adlî Yargı İlk Derece Mahkemeleri İle Bölge Adliye Mahkemelerinin Kuruluş, Görev Ve Yetkileri Hakkında Kanun m.11, 12.

[711] VUK m. 359/son: *"Kaçakçılık suçlarını işleyenler hakkında bu maddede yazılı cezaların uygulanması 344 üncü maddede yazılı vergi ziyaı cezasının ayrıca uygulanmasına engel teşkil etmez".* VUK m. 344/2*: "Vergi ziyaına 359 uncu maddede yazılı fiillerle sebebiyet verilmesi halinde bu ceza üç kat, bu fiillere iştirak edenlere ise bir kat olarak uygulanır".*

[712] Doktrinde haklı olarak asli fail ile aynı suça iştirak edenler arasında aynı suç bakımından ceza farklılığı öngörülmesinin Anayasanın eşitlik ilkesine aykırı olduğu ifade edilmiştir, Donay, s.151.

belirtilen idari mercilerce uygulanacaktır, vergi ziyaı cezasına karşı idari yargı kanun yollarına gidilecektir[713].

Vergi ziyaı bakımından uzlaşmaya gidilmesi veya cezada indirim yapılması ceza hâkimin kararını etkilemeyecektir. Ancak bu durum, hapis cezasının ertelenmesi ve hükmün açıklanmasının geri bırakılmasının takdirinde dikkate alınabilir[714].

VUK m. 371'de vergi kaçakçılığı suçu için pişmanlık[715] düzenlemesine yer verilmiştir. Kaçakçılık suçunu işleyenler veya bu suça iştirak edenlerin, bu düzenlemeden yararlanması için;

- Kanuna aykırı eylemin fail tarafından kendiliğinden haber verilmelidir.
- Vergi kaçakçılığı suçunu oluşturan eylemlerin beyana tabi vergilere ilişkin olması gereklidir. Emlak vergisi beyana tabi bulunsa da madde kapsamı dışında bırakılmıştır.
- Haber verme eyleminin vergi dairesinin beyanda bulunmaya çağırması, tahriki, hatırlatması ve tazyikiyle değil de kendi serbest iradesiyle gerçekleştirmesi gerekir[716].
- Haber vermenin kaçakçılık suçunu oluşturan eylemlerin ihbardan[717], vergi incelemesinden[718] ve takdir komisyonunca tespitinden[719] önce olması gerekir.
- Haber vermenin, kaçakçılığı oluşturan eylemin tespiti gününden önce olması gerekir[720].
- Hem verginin hem de pişmanlık zammının öngörülen süre içerisinde ödenmesi gerekir[721].

---

[713] Erman (Vergi Suçları), s.14.
[714] Erman (Vergi Suçları), s.48.
[715] Doktrinde bu kurumun hukuki niteliği konusunda farklı görüşler yer alır, Özen, "şahsi cezasızlık nedeni"; Kızılot ve Kızılot, "hukuka uygunluk nedeni"; Şenyüz, Candan, "etkin pişmanlık"; Bayraklı, Karakoç, Yiğit "vergi ceza hukukuna özgü bir müessese"; Erman, Çavuş, "etkin pişmanlık ile ön ödemenin karışımı" olarak nitelendirmektedir. VUK m. 359'a 08/04/2022 tarih, 7394 sayılı kanun ile getirilen etkin pişmanlık düzenlemesi dikkate alındığında, VUK m. 371'deki pişmanlık hükümleri bizce vergi ceza hukukuna özgü bir müessese olarak kabul edilmelidir.
[716] Candan, s.364.
[717] İhbarın yazılı olması şart değildir ancak hem resmi bir mercie hem de pişmanlık konusu fiile ilişkin olmalıdır, Erman, (Vergi Suçları), s.22.
[718] Vergi incelemesinin pişmanlığa engel olması için mükellef hakkında yapılması gerekir. İnceleme konusunun pişmanlık konusu ile ilgili olması şart aranmaz, Erman, (Vergi Suçları), s.22.
[719] Tespitin mükellef huzurunda veya vergi incelemesi sırasında olması suçun oluşumu bakımından önemli değildir. Tespitin yoklama fişi gibi herhangi bir şekilde yapılması yeterlidir, Candan, s.367.
[720] Candan, s.367; Erman, (Vergi Suçları), s.22.
[721] Candan, s.370, Erman, (Vergi Suçları), s.23.

Bu koşulların yerine getirilmesi durumunda fail hakkında hapis cezasına hükmedilmeyeceği gibi vergi ziyaı cezası da uygulanmayacaktır. Ancak failin eylemi usulsüzlük kabahatini oluşturuyorsa, pişmanlık hükümlerinden yararlanması usulsüzlük cezası verilmesini engellememektedir[722].

Pişmanlık yoluna soruşturma evresinde gidilirse şüpheli hakkında kovuşturmaya yer olmadığı kararı verilir, kovuşturma evresinde gidilirse beraat kararı verilir[723].

15/04/2022 tarih, 31810 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 7394 sayılı kanun m. 4 ile VUK m. 359'a,

> *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.*
>
> *Tarh edilen vergi ve vergi aslına bağlı olarak kesilen cezanın bulunmadığı durumlarda verilecek ceza yarı oranında indirilir.*
>
> *Yukarıdaki fıkralarda belirtilen ceza indiriminden faydalanabilmek için vergi mahkemesinde dava açılmaması, açılmışsa feragat edilmesi, kanun yollarına başvurulmaması veya başvurulmuşsa vazgeçilmesi şarttır.*
>
> *Bu maddede düzenlenen suçların birden fazla takvim yılı veya vergilendirme dönemi içinde aynı suç işleme kararının icrası kapsamında işlenmesi halinde, Türk Ceza Kanunu'nun 43 üncü maddesi uygulanır.*

fıkraları eklenmiştir. Getirilen etkin pişmanlık düzenlemesi ile belli şartların gerçekleşmesi halinde indirim yapılması zorunlu hale getirilmiştir[724].

3.3.2. Diğer Suçlar

Vergi suçları VUK'ta kaçakçılık, vergi mahremiyetinin ihlali, mükellefin özel işlerini yapma ile ekim sayım beyanlarını denetlememe olarak düzenlenmiştir. Uygulamada en çok karşılaşılan vergi suçu kaçakçılık suçu olup tez de kaçakçılık suçu odağında şekillendirilmiştir. Diğer vergi suçlarına ise genel olarak değinilmekle yetinilmiştir.

---

[722] Parlar ve Hatipoğlu, s.166.
[723] Erman, (Vergi Suçları), s.21.
[724] Değişiklik öncesi yargı kararlarında zincirleme suç hükümlerinin uygulanmasında takvim yılı esas alınmaktaydı, yapılan düzenleme ile aynı vergilendirme döneminde aynı suç işleme kararı ile gerçekleştirilen fiiller bakımından da zincirleme suç hükümleri uygulanabilecektir.

3.3.2.1. Vergi Mahremiyetinin İhlali Suçu

Mahremiyet, arapça kökenli bir kelime olup gizlilik anlamına gelmektedir[725]. Mahremiyet, özel hayattan ticari hayata kadar yaşamın her alanında korunması gerekli olan bireysel değerlerdir. Mahremiyet, kişilerin gizli kalmasında menfaati bulunan bilgileri olup özel hukuk bakımından da kişilik hakları kapsamındadır[726].

Mahremiyetin hukuksal temeli, özel hayatın gizliliği hakkına dayanmakta olup özel hayatın gizliliği AY m. 20'de düzenlenmiştir[727]. Bu kapsamda devletin mükelleflere ilişkin gizli kalması gereken mali ve vergisel nitelikteki bilgileri kanunda belirtilen sınırlarda paylaşma ve bunları koruma yükümlülüğü olduğu söylenebilir[728].

Vergi idaresi, vergilendirme işlemlerini gerçekleştirdiği sırada mükelleflerin iş ve işlemleri, hesap durumları, işletmelerin idari ve mali durumları (örneğin, fiyat hesaplamaları, organizasyon şeması, dağıtım ve pazarlama ağları, müşteri ve tedarikçi listeleri, işletmeye ait patent ve know-howlar), servetleri, meslekleri, şahsi ve ailevi durumları hakkında bilgi edinmektedir. Mükellefin gizli kalmasını isteyeceği bu bilgilere yalnızca vergi idaresi değil adli ve idari yargı görevlileri ve bazı meslek birlik ve odaları da görevleri gereği ulaşabilmektedir[729]. Vergi mahremiyeti, vergilendirme sürecinde ortaya çıkan ve vergi ilişkisi içerinde öğrenilen bu bilgilerin, mükellefler ile vergi idaresi arasında gizli kalması gerektiğini ifade etmektedir[730].

---

[725] Türk Dil Kurumu Sözlükleri, www.sozluk.gov.tr, (E.T. 07/04/2022)

[726] Karakoç (Vergi Ceza) s.428.

[727] Anayasa m. 20: "*Herkes, özel hayatına ve aile hayatına saygı gösterilmesini isteme hakkına sahiptir. Özel hayatın ve aile hayatının gizliliğine dokunulamaz.*
Millî güvenlik, kamu düzeni, suç işlenmesinin önlenmesi, genel sağlık ve genel ahlâkın korunması veya başkalarının hak ve özgürlüklerinin korunması sebeplerinden biri veya birkaçına bağlı olarak, usulüne göre verilmiş hâkim kararı olmadıkça; yine bu sebeplere bağlı olarak gecikmesinde sakınca bulunan hallerde de kanunla yetkili kılınmış merciin yazılı emri bulunmadıkça; kimsenin üstü, özel kâğıtları ve eşyası aranamaz ve bunlara el konulamaz. Yetkili merciin kararı yirmidört saat içinde görevli hâkimin onayına sunulur. Hâkim, kararını el koymadan itibaren kırksekiz saat içinde açıklar; aksi halde, el koyma kendiliğinden kalkar.
Herkes, kendisiyle ilgili kişisel verilerin korunmasını isteme hakkına sahiptir. Bu hak; kişinin kendisiyle ilgili kişisel veriler hakkında bilgilendirilme, bu verilere erişme, bunların düzeltilmesini veya silinmesini talep etme ve amaçları doğrultusunda kullanılıp kullanılmadığını öğrenmeyi de kapsar. Kişisel veriler, ancak kanunda öngörülen hallerde veya kişinin açık rızasıyla işlenebilir. Kişisel verilerin korunmasına ilişkin esas ve usuller kanunla düzenlenir".

[728] Neslihan Karataş Durmuş, Ticari Sırların ve Kişisel Verilerin Korunması Kapsamında Vergi Mahremiyeti, TAAD, Y.8, S.31, s.372.

[729] Karakoç (Vergi Ceza), s.307; Şenyüz, s.430; Yiğit, s.186; Oktar, s.461.

[730] Fatma Taş, Vergi Mahremiyetini İhlal Suçu ve Değerlendirilmesi, Uludağ Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayımlanmış Doktora Tezi, Bursa 2007, s.41.

Vergi işlemleri sırasında öğrenilen bu bilgilerin alenileşmesi mükelleflerin zarar görmesine sebep olacağından VUK m. 362'de vergi mahremiyetinin ihlali suçu düzenlenmiştir[731].

Vergi mahremiyetini ihlal suçuyla amaçlanan, mükelleflerin mahremiyetine dahil olan bilgilerin idare tarafından açıklanmasını önlemektir. Diğer vergi suçlarında korunan hukuki yarar, kamu yararıyken; vergi mahremiyetini ihlal suçunda mükelleflerin yararı korunmaktadır[732].

VUK m. 5'te;

- Vergi muameleleri ve incelemeleri ile uğraşan memurların,
- Vergi mahkemeleri, bölge idare mahkemeleri ve Danıştayda görevli olanların,
- Vergi kanunlarına göre kurulan komisyonlara iştirak edenlerin,
- Vergi işlerinde kullanılan bilirkişilerin[733],

görevleri dolayısıyla, mükellefin ve mükellefle ilgili kimselerin şahıslarına, muamele ve hesap durumlarına, işlerine, işletmelerine, servetlerine veya mesleklerine ilişkin öğrendikleri sırları veya gizli kalması gereken diğer hususları ifşa edemeyecekleri ve kendilerinin veya üçüncü şahısların yararına kullanamayacakları düzenlenmiş, bu yasağın belirtilen kişiler, bu görevlerinden ayrılsalar dahi devam edeceği belirtilmiştir[734].

---

[731] Karakoç (Vergi Ceza), s.307.

[732] Karakoç (Genel Vergi), s.411; Vergi mahremiyetin ihlali suçu ile hem bu kapsamdaki fiilleri cezalandırarak vergi güvenliğinin sağlanması ve potansiyel fiillerin önlenmesi hem de kamu görevlilerine duyulması gereken kamusal güvenin korunması suretiyle vergi sisteminin düzgün ve verimli çalışması sağlandığından, bu suçun birden çok hukuki değeri koruduğu, yönünde bkz., Çetin Arslan, Vergi Mahremiyetini İhlal, Hacettepe Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, 3(2), 2013, s.18.

[733] VUK m. 5/5'e, 26/10/2021 tarihli resmi gazetede yayımlanan 7338 sayılı kanun m. 13 ile *"Gelir İdaresi Başkanlığının görev alanına ilişkin işlerde hizmet alımı yoluyla çalıştırılanlar ile hizmet alımı yapılanların ortak ve yöneticileri öğrendikleri sırlar ve gizli kalması gereken diğer hususlar açısından bu maddede yazılı yasaklara, bu görevlerinden ayrılsalar dahi, uymak zorundadır"* düzenlemesi eklenmiştir. Bu durumda gelir idaresi başkanlığının görev alanına ilişkin işlerde hizmet alımı yöntemiyle çalıştırılanlar ile hizmet alımı yapılanların ortak ve yöneticileri de bu suçun faili olabilir.

[734]Benzer bir düzenleme Amme Alacaklarının Tahsili Usulü Hakkında Kanun'un Sırrın İfşası başlıklı m. 107'deyapılmıştır;

"Bu kanunun tatbikinde vazifeli bulunan kimseler, bu vazifeleri dolayısıyla amme borçlusunun ve onunla ilgili kimselerin şahıslarına, mesleklerine, işlerine, muamele ve hesap durumlarına ait öğrendikleri sırlarla, gizli kalması lazım gelen diğer hususları ifşa ettikleri takdirde Türk Ceza Kanununun 239 uncu maddesine göre cezalandırılır".

Vergi mahremiyeti suçu ile Sırrın İfşası suçlarının her ikisi de mükellefin yararını korumaktadır. Aralarındaki temel fark suçun işlendiği aşama açısındandır. "Vergi mahremiyeti suçu", vergilendirme ve yargılama süreciyle ilgiliyken, sırrın ifşası suçu vergilerle birlikte diğer amme alacakları bakımından işlenebilen bir suç olup, verginin tahsil ve takip aşamasında işlenebilir, bkz. Şenyüz, s.428, dt.592.

VUK m. 362'de, *"Bu Kanunda yazılı vergi mahremiyetine uymaya mecbur olan kimselerden bu mahremiyeti ihlal edenler, Türk Ceza Kanunu'nun 239 uncu maddesi hükümlerine göre cezalandırılacağı"* belirtilmiştir.

3.3.2.2. Mükellefin Özel İşlerini Yapma Suçu

Anayasa m. 10'da düzenlenen kanun önünde eşitlik ve tarafsızlık ilkesinin bir gereği olarak kamu hizmetinde asli ve sürekli görevlerde çalışan kamu görevlilerinin görevin ifası sırasında kişilere eşit ve tarafsız davranmaları gerekmektedir. VUK m. 363'te yapılan düzenleme ile kamu görevlilerinin hukuka aykırı bir şekilde (ailevi, sosyal, siyasal vb. sebeplerle) mükelleflerin yanında yer alarak kişilere eşit ve tarafsız davranma ilkesini göz ardı ederek kamu idaresi ve maliyesini zarara uğratmaları engellenmek istenmiştir[735].

Bu durumda mükellefin özel işlerini yapma suçu, vergi işlemleri, vergi incelemeleri ile vergi yargısında görevli kimselerin, vergi kanunlarının uygulanması sırasında mükelleflerin hesap[736], yazı vb. özel işlerini[737] yapmaları şeklinde tanımlanabilir[738]. Suçun konusunu, vergi kanunlarının uygulanmasıyla ilgili iş ve işlemler oluşturmaktadır[739].

Mükellefin özel işlerini yapma suçu, VUK m. 363'te düzenlenmiştir. VUK m. 363 gereğince suç, VUK m. 6-son'da belirtilen kamu görevlilerinin, mükelleflerin vergi kanunlarının uygulanmasıyla ilgili hesap, yazı vb. özel işlerini yapmaları sonucu oluşmaktadır[740]. Yine aynı maddede yapılan atıfla suçun cezası TCK m. 257/1'e göre belirlenecektir[741]. Ayrıca suçu oluşturan fiilin vergi ziyaına yol açması durumunda, kişiye ayrıca VUK m. 344'e göre vergi ziyaı cezası kesilecektir.

---

[735] Erman (Vergi Suçları), s.107; Karakoç (Vergi Ceza Hukuku), s.315; Yiğit, s.210.

[736] Hesap işleri; defter ve belgelerin tutulması, gelir gider hesaplarıyla bilançonun hazırlanması gibi muhasebe işlerini ifade ederken, yazı işleri; çeşitli vergi komisyonları ile yargı mercilerine yazılan dilekçeleri, başvuru işlemlerini belirtir, Ok ve Gündel, s.371.

[737] Özel işlerden anlaşılması gereken, kamu görevlisinin vergilendirme sürecinin tarh, tebliğ, tahakkuk ve tahsilat ile ceza süreçlerinde görev gereği yerine getirilmesi gereken idari ve yargısal işlerin dışında kalan işlerdir, Şenyüz, s.441.

[738] Bayraklı (Vergi Ceza), s.103; Karakoç (Vergi Ceza Hukuku), s.315.

[739]

[740] Karakoç (Vergi Ceza), s.317.

[741] VUK m. 363'te, TCK m. 257/1'e "…birinci fıkrası hükümlerine göre." ifadesiyle atıf yapılmış olup TCK m. 257/1'de yer alan suç unsurlarının, mükellefin özel işlerini yapma suçu açısından da aranıp aranmayacağı doktrinde tartışmalıdır. Bir görüş, maddede yapılan atfın suçun unsurlarını genişletecek şekilde yorumlanamayacağını, suçun unsurlarının VUK m. 363 ve m. 6/son'a göre belirlenmesi gerektiğini, TCK m. 257/1'e yapılan atfın sadece suçun cezası bakımından yapıldığını belirtmektedir, Uğur ve Elibol, s.488; Diğer bir görüş ise , VUK m. 363/son'daki **"***Bu hareketlerle*

3.3.2.3. Ekim Sayım Beyanlarını Denetlememe Suçu

VUK m. 243'te, GVK'de belirtilen işletme büyüklüğü ölçüsünü aşacak şekilde zirai faaliyette bulunan çiftçilere zirai işletmelerinin bulundukları köy ve mahallelerin muhtarlarına başvurarak her yılın Kasım ayında ekim sayım beyanında bulunma yükümlülüğü getirilmiştir[742].

VUK m. 245 gereğince[743] muhtar ve ihtiyar heyetleri, yapılan beyanların doğruluğunu araştırmakla, hiç beyanda bulunmayanları beyanda bulunmaya, yanlış veya gerçeğe aykırı beyanda bulunmuş olanları beyanlarını düzeltmeye davet etmekle, davete rağmen beyanda bulunmayan veya beyanlarını düzeltmeyenleri ise vergi dairesine bildirmekle görevlidir. Ekim sayım beyanlarını denetlememe suçunun konusunu, muhtar ve ihtiyar heyetinin denetlemesi gerektiği çiftçiler ile zirai işletmelerin ekim sayım beyanları oluşturmaktadır[744].

VUK m. 246/2'de ekim sayım beyanlarına ilişkin bir görevi ihmal edilmesi veya kötüye kullanılmasının TCK'nin görevi kötüye kullanma suçuna ilişkin hükümlerine göre cezalandırılacağı düzenlenmiştir[745].

---

vergi ziyaına neden olunması halinde, kişiye ayrıca bu Kanunun 344 üncü maddesine göre vergi ziyaı cezası kesilir "düzenlemesinden suçun oluşması için neticenin aranmaması gerektiği anlaşılabilecek olsa da, düzenlemenin amacı dikkate alındığında kamunun zarar görmesi tehlikesinin veya özel işi yapılan mükellefe bir menfaat sağlanması neticesinin aranmasının yerinde olacağını belirtmektedir, Şenyüz, s.445; Donay, s.176; Ömercioğlu (Vergi Usul Kanunu'nda Düzenlenen Vergi…), s.148.

[742] Ekim sayım beyanında bulunması gerekenler VUK m. 243'te altı madde halinde sıralanmıştır: çiftçinin adı ve soyadı, çiftçinin ikametgâh adresi, zirai işletmelerin bulunduğu yer, ekilen arazinin genişliği ve ekimin nev'i, beslenen hayvanların cins ve miktarları, meyve verebilecek hale gelmiş ağaç sayısı ve bunların dikili bulunduğu arazinin genişliği.

[743] VUK m. 245;

"*Muhtar ve ihtiyar heyetleri 243'üncü madde hükümlerine göre yapılan beyanların doğruluğunu tahkik ederler.*

Muhtar ve ihtiyar heyetleri, hiç beyanda bulunmamış olanları beyanda bulunmağa, yanlış veya hakikate aykırı beyanda bulunmuş olanları beyanlarını düzeltmeğe davet ederler. Buna rağmen beyanda bulunmayanların veya beyanlarını düzeltmeyenleri verilen sürenin sonundan başlayarak 15 gün içinde, mütalaaları ile birlikte ve yazılı olarak vergi dairesine bildirirler. Bu ihbar üzerine vergi dairesince yapılacak tahkikat neticesine göre işlem yapılır"

[744] Uğur ve Elibol, s.492; suçun konusunun muhtar ve ihtiyar heyetinin çiftçiler ile zirai işletmelerin ekim sayım beyanlarına ilişkin görevleri olduğu yönünde bkz., Ergür, s.36.

[745] Ekim sayım beyanlarını denetlememe fiilinin görevi kötüye kullanma suçu bakımından malum olanın ilanından başka yeni bir hüküm ortaya koymadığı, bu nedenle ayrı bir suç tipi olarak kabul edilemeyeceği yönünde bkz. Özcan, s.38; Bizim de katıldığımız karşıt görüşe göre, ekim sayım beyanlarını denetlememe fiiline VUK m.246'da ayrıca yer verilmesi ve kanunda suçun temel unsurlarına ilişkin düzenleme yapılmış olması nedeniyle ayrı bir vergi suçu olarak kabul edilmelidir, Osman Kağan Ergür, Görevi Kötüye Kullanma Suçu Kapsamında Ekim Sayım Beyanlarını Denetlememe Fiili, İnönü Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Malatya 2019, s.32.

3.4. Vergi Suçlarında Yargılama Usulü ve Şüphe

Vergi kaçakçılığı ve diğer vergi suçlarıyla ilgili davalar, ceza usul kanunu kurallarına göre asliye ceza mahkemeleri tarafından görülmektedir. Bu nedenle ilk kısımda belirtilen ceza yargılamasının işleyişi ve şüphe kavramının yargılama süreci üzerindeki etkisi bu suçlar bakımından da aynı etkiyi göstermektedir.

Vergi suçları bakımından da şüphe kavramı soruşturma evresi bakımından yetkililerin delillere dayanan tahminlerini, kovuşturma evresi bakımından ise iddiayı destekleyen delillerle, savunmayı destekleyen delillerin karar merciince eşit değerde görülmesini ifade eder. Türk ceza yargılaması hukukunun kabul ettiği vicdani delil sistemi dikkate alındığında karar merci, duruşmada elde edeceği deliller üzerinden edineceği vicdani kanaate göre şüpheyi yenmek ve bir sonuca varmak durumundadır[746].

3.4.1. Vergi Suçlarının Soruşturulması ve Kovuşturulması

Vergi suçlarının yargılamasında, delilleri değerlendirme ve yargılama süreçleri CMK'ye göre yürütülmektedir. Bu kapsamda inceleme soruşturma ve kovuşturma olmak üzere ikiye ayrılarak yapılmıştır. Failin vergi kaçakçılığını teşkil eden bir hareketi yapıp yapmadığı hususunda bir şüphenin ortaya çıkması durumunda soruşturma, bu şüphenin belirli bir aşamaya ulaşması halinde ise kovuşturma evresi başlamaktadır. Şüphenin yerini belirlilik, kesinlik aldığında ise yargılama sona ermektedir[747].

3.4.1.2. Vergi Suçlarında Soruşturma Evresi

Ceza yargılama hukukunda suç şüphesi üzerine yargılamanın başlaması vergi suçları bakımından da geçerlidir. Suç şüphesi ihbar, şikâyet, mütalaa ile ya da doğrudan doğruya öğrenilebilir. Ceza yargısında suça ilişkin şüphenin ortaya çıkması halinde Cumhuriyet savcısının talimatı ile kolluk kuvvetleri bu suçun işlenip işlenmediğini araştırmaktadır. VUK m.367 dikkate alındığında ise vergi suçları bakımından suça ilişkin araştırmalar vergi incelemesine yetkili olanlarca yapılmaktadır. Bu kapsamda vergi incelemesine yetkili olanlar vergi incelemesi neticesinde tespit ettikleri vergi

[746] Centel ve Zafer, s.199.
[747] A. Caner Yenidünya, 5271 Sayılı Ceza Muhakemesi Kanununda Kamu Davasının Açılması ve İddianamenin Unsurları ve İadesi, E- Akademi, Şubat 2007, S.60, s.70.

suçlarını Cumhuriyet Savcılığına bildirmekte veya Cumhuriyet Savcılığı suçlardan diğer yollarla haberdar olmuş ise durumu ilgili vergi dairesine bildirmektedir.

3.4.1.2.1. Vergi Kaçakçılığı Suçu Açısından Şüphenin Ortaya Çıkışı

Vergi kaçakçılığı suçu bakımından suça ilişkin şüphe teorik olarak ihbar, şikayet üzerine veya kendiliğinden öğrenilebilir. Ayrıca bu suç bakımından suça ilişkin şüphenin ortaya çıkmasında vergi denetim yolları rol oynamaktadır[748]. Vergi denetim yollarından vergi incelemesi ve aramalı vergi incelemesinin asıl fonksiyonu da vergi kaçakçılığı fillerine ilişkin deliller elde etmektir. Bu bakımdan uygulamada genellikle bu denetim faaliyetleri sonucunda yapılan suç duyurusu ile Cumhuriyet savcılığınca suç şüphesinin öğrenildiği söylenebilir.

3.4.2.1.1. İhbar

CMK m. 160/1 gereğince, Cumhuriyet savcısı ihbar veya başka bir surette suçun işlendiği izlenimini veren bir durumu öğrendiğinde araştırma mecburiyeti ilkesi çerçevesinde soruşturma evresini başlatarak işin gerçeğini araştırır. Soruşturma evresi sonunda toplanan deliller dikkate alındığında suçun işlediğine yönelik yeterli şüphe varsa kamu davası açılması zorunludur.

Genel işleyiş bu olmakla birlikte, VUK m. 367'de kaçakçılık suçu bakımından vergi suçu raporu ve mütalaa şartı öngörülerek vergi kaçakçılığı suçlarının soruşturulması genel usulden ayrılmıştır.

VUK m. 367'de vergi kaçakçılığı suçunun takibi düzenlenmiştir;

> *(1) 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.*
>
> *(2) 359 uncu maddede yazılı suçların işlendiğine sair suretlerle ıttıla hasıl eden Cumhuriyet başsavcılığı hemen ilgili vergi dairesini haberdar ederek inceleme yapılmasını talep eder.*

[748] Vergi suçları bakımından vergi incelemesi önemli yer tutmaktadır. Suç şüphesinin suç duyurusu veya sair suretlerle öğrenilmesine bakılmaksızın soruşturma vergi inceleme sürecinde elde edilen delillere veya yapılan tespitlere dayanarak yürütülmektedir. Bu bakımdan vergi inceleme sürecindeki ispat faaliyeti ceza yargılamasında da belirleyici olmaktadır, Sarıcaoğlu, s.306.

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

(4) 359 uncu maddenin (ç) fıkrasında yazılı suçların işlendiğinin inceleme sırasında tespiti halinde incelemenin tamamlanması beklenmeksizin, sair suretlerle öğrenilmesi halinde ise incelemeye başlanmaksızın Vergi Müfettişleri ve Vergi Müfettiş Yardımcıları tarafından bu tespitlere ilişkin rapor düzenlenir ve rapor değerlendirme komisyonunun mütalaasıyla birlikte keyfiyet Cumhuriyet başsavcılığına bildirilir. Kamu davasının açılması için incelemenin tamamlanması şartı aranmaz.

(5) 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.

(6) 359 uncu maddede yazılı suçlardan dolayı cezaya hükmedilmesi, vergi ziyaı cezası veya usulsüzlük cezalarının ayrıca uygulanmasına engel teşkil etmez".

Vergi kaçakçılığı suçunun işlendiğini öğrenen iddia makamı re' sen soruşturma yapıp kamu davası açamayacaktır. Vergi kaçakçılığı suçu ile diğer vergi suçlarını ayıran farklardan birisi de suç duyurusunun belli bir usule tabi tutulması ve mütalaa şartıdır.

Vergi kaçakçılığı hükümlerinin işlemesi, vergi incelemesi ile başlamaktadır[749]. Vergi kaçakçılığı suçları bakımından vergi incelemesi ön soruşturma niteliğinde olup[750] soruşturmanın en önemli kısmını oluşturur[751].

Vergi suçlarının ispatı her türlü delille yapılabildiğinden bu kapsamda vergi incelemesini yapanlar, mükellefin beyanlarını alabilir, defter kayıt ve belgeleri inceleyebilir, mükellef ve suçla ilgili diğer şahıslar bakımından arama kararı talep edebilir, tanık dinleyebilir[752].

Vergi incelemesi yapanlarca inceleme yaptıkları sırada vergi kaçakçılığı suçunun işlendiğine dair şüphenin bulunduğu kanaatine varılırsa, bu şüphe bakımından idarece "vergi inceleme raporu" ve "vergi suçu raporu" düzenlenmelidir. Vergi suçu raporu, vergi suçunu tespit eden vergi inceleme elemanının mütalaasını içeren bir belge niteliğinde olup vergi suçu raporunda suça ilişkin şüpheyi ve suçla ilgili unsurları bütün delillerle, açık bir şekilde göstermelidir. Tespit tutanakları, resmi

[749] Ömer Gören, Mali Suçlar Hukuku, Adalet Yayınevi, Ankara 2012, s.122.
[750] Talip Güran, Hileli Vergi Suçları, Adalet Dergisi, Y.46, S.3, s.215.
[751] Aydoğan, s.482.
[752] Aydoğan, s.482.

yazılar, cevaplar, diğer belgeler rapora eklenerek, suçun unsurları tam olarak tespit edilmelidir. Vergi suçu raporları objektif nitelikte olmalı, suça ilişkin olaylarla delilleri birlikte içermelidir[753].

Vergi inceleme raporu tek başına takibatın yürütülmesi için yeterli değildir. Kanun gereği rapor için hazırlanmış bir mütalaa olmalıdır. Mütalaa, rapor değerlendirme komisyonu tarafından vergi inceleme raporlarının mevzuat çerçevesinde değerlendirilmesiyle hazırlanır[754].

Vergi kaçakçılığına ilişkin mütalaa ve vergi suçu raporu idare tarafından savcılığa intikal ettirilir. Vergi suçu raporu idari görüş niteliğinde olup savcılık makamı bu raporla bağlı değildir. Rapora rağmen savcı kovuşturmaya yer olmadığına dair karar verebilecektir. Bu karara ise genel hükümlere göre itiraz edilebilir[755].

VUK m. 367/1 gereğince, vergi müfettişleri ve vergi müfettiş yardımcıları kaçakçılık suçunun işlendiğini tespit ederler ise vergi suçu raporlarını, ilgili rapor değerlendirme komisyonundan alacakları mütalaa ile doğrudan Cumhuriyet başsavcılığına bildirirler. Suçu doğrudan bildirim yükümlülüğü ve yetkisi kuruma değil doğrudan vergi incelemesi yapan müfettişlere aittir[756].

VUK m. 367/1-ikinci cümle gereğince, vergi müfettişi ve yardımcıları haricindeki vergi incelemesinde yetkili olan diğer memurlar yaptıkları incelemelerde kaçakçılık suçunun işlendiği kanaatine varırlarsa, tespit ettikleri kaçakçılık suçuyla ilgili vergi suçu raporu tanzim edip rapor değerlendirme komisyonlarından mütalaa aldıktan sonra bağlı bulundukları ilgili vergi dairesi başkanlığı veya defterdarlığa ileteceklerdir. Bu makamlar aracılığıyla vergi suçu raporu ve mütalaa Cumhuriyet başsavcılığına bildirilecektir[757]. Vergi incelemesine yetkili olmayan memur, mütalaa

[753] Kocahanoğlu (Vergi Suçları), s.332; Yüce, s.295.
[754] Mümin Güngör, Vergi Kaçakçılığı Suçunun Takip Usulü, TAAD, Y.11, S.44(Ekim 2020), s.280.
[755] Donay, s.121; Yiğit, s.171; Yargıtay içtihatlarında başkaca somut delillerle desteklenmeden, sadece vergi suçu raporu ile diğer raporlarda yapılan tespitlere ve bu tespitlere dayanan bilirkişi raporlarına dayanarak karar verilmesi eksik araştırma nedeniyle bozma sebebi sayılmaktadır, bkz. Y.11 CD, E.2017/9621, K.2018/1198, KT. 14/02/2018.
[756] Şenyüz, s.365; 6009 sayılı Kanunla yapılan değişiklikten önceki dönemde yani 2011 öncesi süreçte, vergi incelemesine yetkili olan merkezi denetim elemanlarının (maliye müfettişleri ve yardımcıları, hesap uzmanları ve yardımcıları, gelirler kontrolörleri ve stajyerleri) yapacağı bildirimler için mütalaa şartı öngörülmemiştir. Bu kişiler VUK m.359'da yazılı suçları tespit ettikleri takdirde doğrudan Cumhuriyet başsavcılığına bildirmek zorundaydılar, Kızılot ve Kızılot, s.603.
[757] Şenyüz, s.366; 6009 sayılı Kanun'la yapılan değişiklikten önceki dönemde (2011 öncesi süreçte), vergi incelemesi yapmaya yetkili olan diğer memurların (ilin en büyük mal memuru, vergi denetmenleri, vergi denetmen yardımcıları, vergi dairesi müdürleri, gelir idaresinin merkez ve taşra

ile birlikte olsa dahi düzenlediği raporu savcılığa gönderemez, gönderdiği durumda Cumhuriyet savcısı bu raporu ihbar olarak kabul edip vergi dairesine inceleme yapılmak üzere iade etmelidir[758].

18 Haziran 2002 gün ve 24589 sayılı RG.'de yayımlanan 306 sayılı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğ'de vergi müfettişlerinin suçu bildirme yükümlülüklerinde inisiyatif kullanmalarına izin veren bir düzenleme yapılmıştır. Bu tebliğ; vergi müfettişlerine, sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgelerin bilerek kullanılıp kullanılmadığını araştırma yetkisi ile bu belgeleri bilmeden kullandığı sonucuna varılan mükellefler hakkında vergi suçu raporları düzenlenmemesi ve haklarında Cumhuriyet savcılıklarına suç duyurusunda bulunulmaması yetkisini vermektedir[759].

YGCK'nin 16/12/2001 tarihli ve 11-212/219 sayılı kararı dikkate alındığında, inceleme elemanlarının yapmış oldukları inceleme sırasında tespit ettikleri kaçakçılık suçlarının manevi unsurunun varlığı konusunda değerlendirme yaparak buna göre suçu Cumhuriyet savcılığına bildirme bakımından bir takdir yetkileri yoktur. İnceleme elemanları, vergi incelemesi yaparken kaçakçılık suçlarının varlığını maddi unsurları olan eylemlere göre belirlemek ve tespit edilen eylemleri bildirmek zorundadır. Bu bakımdan 306 sayılı tebliğ belirtilen YCGK kararı çerçevesinde değerlendirilmelidir[760].

Cumhuriyet savcısı suçun işlendiğinden vergi idaresinin başvurusu üzerine değil de başka bir şekilde haberdar olur ise elindeki bilgi ve belgeleri vergi dairesine göndererek inceleme yapılmasını talep edecektir[761].

örgütünde müdür olarak görev yapanlar) yapacağı bildirimlerde mütalaa alınması zorunluydu, Kızılot ve Kızılot, s.603.

[758] Erman (Vergi Suçları), s.13.

[759] Doktrinde söz konusu tebliğ ile vergi incelemesi yapanların ilk bakışta suçun kasten işlenip işlenmediği konusunda dikkatli davranmalarını sağlayıp gereksiz suç raporlarının düzenlenmesinin engellenmesinin amaçlandığı belirtilmiştir, Donay, s.100.

[760] Candan, s.320; vergi incelemesine yetkili görevlilerin vergi kaçakçılığı suçunu tespit ettikleri durumda bunu Cumhuriyet savcılığına bildirmeleri zorunlu olup takdir yetkileri yoktur, Aydoğan, s.38; Kızılot ve Kızılot, s.526, Vergi incelemesi yapmaya yetkili olanların görevi kanuna aykırı eylemin tespiti ile sınırlıdır. Vergi incelemesi yapmaya yetkili olanların kast tespit ve değerlendirme yetkileri yoktur. Suçun manevi unsuru anlamında kastın tespitini soruşturma aşamasında Cumhuriyet savcısı, kovuşturma aşamasında hâkim veya mahkeme yapmaktadır. Bu nedenle uygulamadaki usul yanlıştır, Özen, s.82, tebliğ ile böyle bir düzenleme yapılması "suç ve cezaların kanuniliği ilkesine" ve "kanun önünde eşitlik ilkesine" aykırıdır, ayrıca kullanma fiili bakımından açıkça yasal bir düzenleme yapılmayıp vergi inceleme elemanı veya hâkimin takdirine bırakılması hukuki güvenlik ilkesiyle bağdaşmamaktadır, Yüce, s.143.

[761] Erman, (Vergi Suçları), s.13; Güngör, s.282; Şenyüz, VUK m.367/2'de doğrudan vergi incelemesi yapılması ve buna ilişkin mütalaa alınması yönünde açık bir düzenleme yer almadığından vergi

Cumhuriyet başsavcılığı vergi dairesince yapılması gereken inceleme usulünü atlayarak kendi atayacağı bilirkişi veya Hazine ve Maliye Bakanlığı ya da başka bir kurumdan aldığı vergi incelemesi raporuyla dava açması mümkün değildir. Mütalaanın suçun işlendiği yer vergi dairesinden alınması gerekir[762].

Cumhuriyet savcısı inceleme talep etmeden veya talep ettikten sonra suça ilişkin delilleri toplayabilecek, koruma tedbirlerinin uygulanmasına ilişkin talepte bulunabilecektir[763]. Cumhuriyet savcısı yapılan incelemeden tatmin olmazsa gerekli gördüğü bilgi ve belgeleri vergi idaresinden isteyebilir[764], durumu Hazine ve Maliye Bakanlığı'na bildirerek ek bir inceleme yapılmasını talep edebilir ya da konuyla ilgili detaylı bilgi sahibi olmak için bilirkişi de atayabilir[765].

Sonuç olarak vergi suçunun öğrenilmesi üzerine vergi incelemesine yetkili kişilerce re' sen veya Cumhuriyet savcısının talebi üzerine yapılacak vergi incelemesi sonucunda vergi kaçakçılığı suçunu oluşturan fiillerin varlığı tespit edilmektedir[766].

3.4.2.1.2. Mütalaa

Kaçakçılık suçundan dava açılabilmesi, suç kapsamına giren eylemlerin bulunup bulunmadığı noktasında özel ve teknik bir bilginin yer aldığı mütalaanın yetkili komisyonca verilmiş olmasına bağlı olup söz konusu şart yargılama (dava) şartı niteliğindedir[767]. Mütalaa şartının amacı VUK m. 367'nin gerekçesinde, *"yersiz soruşturma ve kovuşturma süreçlerinin önüne geçerek daha dikkatli yürütülmesi sağlanan muhakeme ile vatandaşın mali emniyetini sağlamak*" şeklinde belirtilmiştir.

---

incelemesi yapılmadan ve mütalaa alınmadan Cumhuriyet savcısının gerekli işlemleri yapabileceğini savunmaktadır, Şenyüz, "Vergi Kaçakçılığı Suçunda Dava Şartı Olarak Mütalaa/ Görüş", s.30-31.

[762] Özcan, s.510

[763] Uğur (mütalaa), s.20; Özcan, s.507; karşı görüş için bkz. Güngör, s.293; mütalaa olmadan soruşturmaya başlanamayacağı yönünde bkz. Pürsünlerli Çakar ve Saraçoğlu, s.223; Kızılot ve Kızılot, s.595.

[764] Yiğit, s.172.

[765] Özcan, s.510; Kızılot ve Kızılot, s.596.

[766] Taner Ercan, Vergi Ceza Hukukunda Vergi Suçları Kapsamında Cezayı Etkileyen Hususlar, Abant Sosyal Bilimler Dergisi, C.21, S.3/Güz, Y.2021, s.555.

[767] Mütalaa alınmadan veya eksiklikler içeren mütalaa ile dava açılmışsa, muhakeme şartı gerçekleşmemiştir. Mahkemenin mütalaa konusunda eksiklikleri tamamlama yetkisi yoktur. Mahkeme bu durumda ya mütalaanın alınması için durma kararı vererek dosyayı Cumhuriyet başsavcılığına gönderecek ya da ara kararıyla şartın gerçekleşip gerçekleşmeyeceğini yetkililere soracaktır. Muhakeme şartının gerçekleşmeyeceği mahkemece anlaşılırsa düşme kararı verilecektir, Donay, s.73; Özcan, s.508; Şenyüz, s.368-369; Doktrinde diğer bir görüş mütalaa şartını takip şartı olarak nitelendirmekte, buna göre bu şart sağlanmadan soruşturmanın da yapılamayacağını savunmaktadır, Güngör, s.290; Ok ve Gündel, s.21.

Mütalaa yetkili kişilerce ve yazılı şekilde verilmelidir. Örneğin; vali yardımcısı, emniyet müdürü, gelir müdürü, vergi dairesi müdürü, mali polis, yeminli mali müşavir tarafından yapılacak suç duyurusu üzerine hüküm kurulamaz. Ayrıca mütalaanın hangi şüpheli, hangi yıl, hangi fiiller bakımından verildiği açıkça belirtilmelidir[768].

Mütalaa ile amaçlanan husus suçla ilgili teknik konularda savcılık makamını aydınlatacak bilgi ve görüşlerin yazılı olarak ortaya konulması suretiyle soruşturma makamlarının kanuna ve hukuka uygun olarak karar vermelerine yardımcı olarak vatandaşın mali emniyetini sağlamaktır[769]. Delillerin değerlendirilmesine ışık tutan mütalaada, konuyla ilgili yönetmelikte belirtildiği üzere suçun unsurlarıyla fiil ve fail arasındaki ilişki değerlendirilmelidir[770]. Mütalaanın esas aldığı vergi suçu raporlarının da suçun tüm unsurlarını içerecek şekilde işlendiği yerini, zamanını, işleyiş şeklini, fail veya failleri, delilleri, maddi ve yasal dayanakları içermesi gerekir[771].

Makul sürede yargılanma hakkını sağlamak için mütalaanın esas aldığı vergi suçu raporlarında atıf yapılan vergi inceleme ve vergi tekniği raporlarının da idarenin savcılığa sunduğu dosyada yer almasına dikkat edilmelidir[772].

İnceleme elemanının vergi inceleme raporundaki suç ile verilecek mütalaada belirtilen suç örtüşmüyorsa mütalaa dava şartını sağlamamaktadır. Dava şartının sağlanması için rapordaki suç fiili ile iddianamedeki suç fiili örtüşmelidir[773]. Savcılık makamı fiille bağlı olsa da suçun hukuki nitelendirmesi bakımından serbesttir ancak dava şartının sağlanması için savcının hukuki nitelendirmesi ile alınan mütalaanın örtüşmesi gereklidir[774].

Mütalaa şartının gerçekleşmesi için mütalaa, iddianame ve hükme konu fiillerin aynı olması gerekir. Dava konusu fiil, iddianame ve mütalaadaki fiil ile uyuşuyorsa suçun hukuki nitelendirilmesinin değişmesi nedeniyle yeniden iddianame düzenlenmesine

[768] Uğur ve Elibol, s.110.
[769] Özcan, s.503.
[770] Rapor Değerlendirme Komisyonlarının Oluşturulması ile Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik, m. 13/2.
[771] Şenyüz, s.369; Mütalaada suçun unsurlarıyla ilgili değerlendirme yapılmaması gerektiği, böyle bir değerlendirmenin yetki tecavüzü niteliğinde olacağı görüşü için bkz. Özen, s.139.
[772] Baykara, Vergi Kaçakçılığı Suçu, s.56-57.
[773] Şenyüz, s.370, Yiğit, s.175.
[774] Özcan, s.528; Şenyüz (Vergi Kaçakçılığı Suçunda Dava Şartı Olarak mütalaa/Görüş), s.17.

ve mütalaa alınmasına gerek yoktur. Bu durumda sanığa ek savunma hakkı tanınarak karar verilebilecektir. Örneğin; suça konu belgelerin, "tamamen sahte" olduğu belirtilerek dava açıldığı ancak yapılacak yargılama sonucunda suça konu belgelerin tamamının "muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı" olduğu anlaşılırsa veya "defter ve belgeleri gizlemek suçu" olarak vasıflandırılan eylemi mahkeme "defter ve belgeleri yok etmek" olarak kabul ederse, dava konusu fiil aynı olduğundan tekrar mütalaa alınmadan ek savunma hakkı tanınarak karar verilebilecektir[775]. Ancak bunun için belirtilen suçların birbirine dönüşebilmesi gerekmektedir[776].

Mütalaa hangi kişi hakkında verildiyse o kişi bakımından geçerlidir. Yargıtay uygulamasına göre de mütalaada eylemi gerçekleştirdiği tespit edilen kişi veya kişiler ile iddianamede eylemi gerçekleştirdiği iddia edilen kişi veya kişiler aynı olmalıdır[777]. Birden fazla şüpheli varsa her birinin eylemleri dikkate alınarak ayrı ayrı mütalaa düzenlenmelidir[778]. 7394 sayılı kanunla 08/04/2022 tarihinde yapılan değişiklik öncesinde birden fazla şüpheli varsa her birinin eylemleri dikkate alınarak ayrı ayrı mütalaa düzenlenmesi gerekirken[779] değişiklikle VUK m. 367'ye eklenen *"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"* düzenlemesi ile suçun başka bir kişi tarafından işlenmesi veya iştirak halinde işlendiğinin anlaşılması durumunda ayrıca mütalaa alınması gerekmeyecektir.

Mütalaa dava şartı olmakla birlikte mütalaadaki görüşlerle Cumhuriyet savcısı ve hâkim bağlı değildir. Suçun gerçekleştiğine yönelik mütalaanın aksine savcılık makamı yapılan araştırma ve soruşturma neticesinde yeterli şüphenin olmadığı

---

[775] Şenyüz, s.370-371; YCGK, 11/03/2014, 2012/11,-1382, 2014/124.

[776] "*…sayılı iddianamesi ile 213 sayılı VUK'nin 367. maddesine göre dava şartı olan mütalaa ve vergi suçu raporuna uygun şekilde sanık hakkında, "2008 ve 2009 takvim yıllarında gerçek olmayan ve kayda konu işlemler ile ilgisi bulunmayan kişiler adına hesap açmak" suçundan kamu davası açıldığı, "muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenlemek" suçundan açılmış bir dava bulunmadığı gibi birbirinden ayrı ve bağımsız suçlar olan "gerçek olmayan ve kayda konu işlemler ile ilgisi bulunmayan kişiler adına hesap açmak" ve "muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme" suçlarının birbirine dönüşmeyeceği gözetilmeden iddianame dışına çıkılarak "muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme" suçundan hükümler kurulması*" Y.11.CD., E.2021/4071, K.2021/4439, KT.27/05/2021, benzer yönde bkz. Y.11.CD., E.2017/13475, K.2020/7035, KT.03/12/2020 https://legalbank.net (Erişim Tarihi:18/05/2022)

[777] Özcan, s.530.

[778] Donay, s.75.

[779] Donay, s.75.

kanaatindeyse iddianame düzenlemeyerek kovuşturmaya yer olmadığına dair karar verebilir. Bu karara karşı suçtan zarar gören olarak Hazine ve Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığı'nın itiraz hak ve yetkisi vardır[780]. Diğer bir durum ise mütalaada suçun meydana gelmediği yönünde görüş bildirilmesine karşın savcılık makamının yeterli şüphe derecesine ulaşmasıdır, bu durumda Cumhuriyet savcısı dava açabilir. Savcılık makamı, mütalaadan tatmin olmazsa durum Hazine ve Maliye Bakanlığı'na bildirilerek yeniden inceleme yapılması istenebilir[781]. Özetle mütalaa düzenlenmesi halinde vergi suçu, vergi tekniği ve vergi inceleme raporlarında düzenlendiği şekilde suçun unsurlarına yer verildiği dikkate alındığında pratik olarak mütalaanın varlığı halinde yeterli şüphenin var olduğu söylenebilir ancak konuya teorik açıdan yaklaşıldığında VUK m.367 veya CMK'da mütalaa ile yeterli şüphe ilişkisine dair bir düzenleme yapılmadığından ve kamu davası açma görevinin Cumhuriyet savcısına verildiği dikkate alındığında yeterli şüphenin takdirini yapmak da Cumhuriyet savcısının görevidir. Bu durumda Cumhuriyet savcısı mütalaa bildirimine rağmen dava açmak zorunda olmayıp yaptığı araştırmalar ve soruşturma neticesinde takipsizlik kararı verebilir[782].

Mütalaa verilmesi için mevzuatta bir süre öngörülmemiştir. Kamu davasının açılması mütalaanın Cumhuriyet başsavcılığına bildirilmesine kadar geciktirilecek, mütalaa verilmemesi halinde[783] ise savcılık makamınca kovuşturmaya yer olmadığına dair karar verilecektir. Mütalaa alınmaması mahkeme açısından iddianamenin iadesi sebebi oluşturacaktır[784]. Mütalaa alınmadan düzenlenen iddianamenin kabul edilmesi veya iade süresinin dolması üzerine kabul edilmiş sayılması durumunda mahkeme davaya devam etmeyecek ve durma kararı verecek ve mütalaa eksikliğinin tamamlanması için dosya savcılığa geri gönderilecektir[785]. Mütalaanın tamamlanması için geçen süre TCK m. 67/1'de zamanaşımını durduran sebepler arasında

[780] Donay, s.121; Yüce, s.298.
[781] Özcan, s.528; Şenyüz, s.372.
[782] Yüce, s.298; Sarıcaoğlu, s.308.
[783] Doktrinde Anayasa'nın 125. Maddesindeki idarenin her türlü işlem ve eylemine karşı yargı yolunun açık olduğuna ilişkin düzenleme ile 4483 sayılı Memurlar ve Diğer Kamu Görevlilerinin Yargılanması Hakkında Kanun'un 9. Maddesindeki soruşturma izni verilmemesi durumunda Cumhuriyet başsavcılığının itiraz yoluna gidebileceği düzenlemesi dikkate alındığında mütalaa şartının gerçekleşmemesi halinde yargı yoluna gidilebileceği ancak duraksamaya yer vermemek için 4483 sayılı kanunda olduğu gibi özel bir düzenleme yapılmasının yerinde olacağı belirtilmektedir, Yiğit, s.177.
[784] Özcan, s.534.
[785] Durma kararları davayı esastan sonuçlandıran ve hüküm niteliği taşıyan kararlardan olmadığından itiraza tabidir.

sayılmadığından zamanaşımı süresi durmayacaktır. Bu nedenle mütalaa verilmeden zamanaşımı süresi dolmuşsa zamanaşımından dolayı düşme kararı verilecektir. Mütalaa verilirse yargılamaya devam edilecek, mütalaanın verilmeyeceği anlaşılırsa düşme kararı verilecektir. Son olarak belirtilmelidir ki mütalaa alınmadan yapılan yargılamada beraat kararı verilse dahi bu husus bozma nedeni teşkil etmektedir[786].

Sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgeleri kullanma fiili bakımından tebliğ ile vergi müfettişlerine suç duyurusunda bulunmama yetkisinin tanınmasının hürriyeti bağlayıcı ceza gerektiren bir süreci başlatma yetkisinin kullanımının belirsiz olduğu ile vergi müfettişlerine, savcılara kanunla tanınmış yetkileri[787] bahşettiği ve bu haliyle yasaya aykırı olduğu söylenebilir[788]. Bu nedenle konunun yasa ile düzenlenmesi gerekmektedir.

Muhakeme şartının gerçekleşmesinde idarenin belirleyici bulunması ve idarenin siyasi etkilere açık bir makam durumunda bulunması, idarenin bu yetkisini siyasi nedenlerle kullanabileceği olasılığını da beraberinde getirmektedir[789]. Her ne kadar mütalaa ile yargılama organları bağlı olmasalar da siyasi saik ile mütalaa verilebileceği veya verilmeyebileceği olasılıkları, sonucunda özgürlüğü bağlayıcı cezaların verildiği sistemde insan hakları açısından ciddi risk oluşturmaktadır. Bu riskin mütalaa şartının kaldırılıp mütalaa ile sağlanmak istenen faydanın bilirkişi

[786] Dava şartı olan mütalaa olmadan dava açılmışsa söz konusu dava yok hükmünde olacağından açılmamış sayılan bir davada verilen beraat kararı geçersiz olacaktır, Donay, s.74; Yiğit, s.176.

[787] Cumhuriyet savcısı, soruşturma evresi sonunda tıpkı hâkim gibi delil değerlendirmesi yaparak yeterli şüphenin oluşup oluşmadığını tespit eder, Erdinç Avşar, Cumhuriyet Savcısının Delil Değerlendirmesi, TAAD, Y.12, S.46 (Nisan 2021), s.138.

[788] Akkaya, Vergi Kaçakçılığı Suçları(Sempozyum Kitabı), s.25-26; Doktrinde bir görüş suçun manevi unsurunu takdirine ilişkin yargısal yetkinin mutlak olarak hakime veya mahkemeye ait olduğunu, bir genel tebliğle vergi müfettişlerine devretmenin idare hukuku anlamında açık bir "fonksiyon gaspı" teşkil ettiğini belirtmektedir, Bekir Baykara, "Vergi Kaçakçılığı Suçu Üzerine Bazı Tespit ve Değerlendirmeler", Ekonomik Suçlar ve Yargıtay Kararları Sempozyumu-1(Sempozyum Kitabı), Yetkin Yayınları, Ankara 2017, s.56.

[789] Konuyla ilgili , Donay, s.71, "Kanaatimizce yargı organının görevinin başladığı yerde yürütme organına bu şekilde yetki tanınması, eşitlik ilkesine aykırı olduğu gibi Anayasanın 138. Maddesindeki yargı bağımsızlığına, yargının hiçbir makamdan emir, talimat ve tavsiye alamayacağı ve yargı erkine telkinde bulunulamayacağı temel ilkesine aykırı düşmektedir", Şenyüz, s.373, "Gerçekten de mütalaanın Cumhuriyet savcılıklarına gönderilmesinin bir dava şartı(yargılama koşulu) sayılması bir yürütme organı olan idarenin bu yetkiyi siyasal, sosyal veya ekonomik veya başka nedenlerle kullanma olasılığının varlığı bu durumu AY. m.2'deki adaletli bir hukuk düzeni kurup geliştirmeyi hedefleyen hukuk devleti ilkesine aykırılık oluşturur" şeklinde görüş belirtmiştir.

raporları veya vergi polisi müessesi[790] oluşturularak da sağlanabileceği sonucuna ulaşılmıştır.

VUK m. 359/ç bakımından suçun vasıf ve mahiyeti dikkate alınarak ödeme kaydedici cihazlarla kaydedilen satışlara ilişkin vergi kayıp ve kaçaklarına derhal son verebilmek için bu suçların işlendiğinin vergi incelemesi sırasında tespiti durumunda incelemenin tamamlanması beklenmeden diğer ihtimallerle öğrenilmesi durumunda ise incelemeye başlanmaksızın vergi müfettişleri ve vergi müfettiş yardımcıları tarafından bu tespitlere dair rapor düzenlenmesi, rapor değerlendirme komisyonunun mütalaasıyla birlikte keyfiyetin Cumhuriyet Başsavcılığı'na bildirilmesi ve kamu davasının incelemenin tamamlanması beklenmeden açılabilmesinin sağlanması amacıyla 29/04/2021 gün ve 7318 sayılı kanun ile VUK m. 367/4'e ilgili düzenleme eklenmiştir[791]. Bu düzenleme uyarınca Cumhuriyet savcısı, diğer vergi kaçakçılığı suçlarında olduğu gibi inceleme yapılmasını talep etmek zorunda değildir. Ancak madde metni dikkate alındığında rapor değerlendirme komisyonun mütalaasını talep etmesi gerekmektedir. Mütalaanın düzenlenmesi incelemenin sonucuna bağlanmadığı için bu fiil kapsamında inceleme tamamlanmadan ya da inceleme yapılmadan mütalaa düzenlenebilmektedir[792].

3.4.2.2. Diğer Suçlar Açısından Şüphenin Ortaya Çıkışı

VUK m.359'da düzenlenen suçun ihbarı ve mütalaa şartı, vergi mahremiyetinin ihlali, mükelleflerin özel işlerini yapma ve ekim sayım beyanlarını denetlememe suçları açısından geçerli değildir. Bu bakımdan bu suçların işlendiğine ilişkin şüphe mütalaa haricinde diğer öğrenme yolları olan ihbar, şikayet veya kendiliğinden olabilir.

3.4.2.3. Vergi Suçlarının Soruşturulmasında Şüphe

Vergi kaçakçılığı suçlarında fiile ilişkin şüphenin derecelendirmesi ve şüphenin yenilmesi elde edilen delillerle mümkün olmaktadır. Bu kapsamda kamu davasının açılması, koruma tedbirlerine başvurulması ve hüküm kurulması hallerinde şüpheye

[790] Cumhuriyet başsavcılıklarında kurulan vergi suçları bürosu da dikkate alındığında, vergi polisi müessesi kurularak hem daha koordineli çalışılması sağlanabilecek hem de soruşturma aşamasında mütalaa istenmesine ve vergi incelemesi yapılması talebinde bulunulmasına gerek kalmayacağından soruşturmanın daha hızlı yürütülmesi sağlanacaktır, Extension de la Compétence …, akt. Pürsünlerli Çakar ve Saraçoğlu, s.59-60.
[791] Aydoğan, s.39.
[792] Ömercioğlu, s.187-188.

veya suçun sübutuna dair delillerin olması gerekir. Şüphenin derecesi ve sübutunun doğru olarak değerlendirilebilmesi yargılama sürecinin doğru olarak yönetilmesine bağlıdır.

Uygulamada sıklıkla görülen vergi kaçakçılığı suçları bakımından şüphenin doğru olarak derecelendirilmesi hususunda dikkat edilmesi gereken unsurlar ve yapılması gereken araştırmalar suç tipine göre şu şekilde sıralanabilir;

- **Defter ve Kayıtlarda Hesap ve Muhasebe Hileleri Yapma**

Şüpheli doğru şekilde tespit edilmeli ve ifadesi alınmalı, hesap ve muhasebe hilesi yapma fiili bakımından usulüne uygun verilmiş vergi mütalaası ve vergi tekniği raporu ve ekleri dosyada bulunmalı, şüpheli ile ticari ilişkide bulunan şahıs veya şirketlerin ticari defter ve belgeleri getirtilerek hesap ve muhasebe hilesi yapılıp yapılmadığının tespit edilmeli, şüpheli ile birlikte faaliyet gösteren mükellefler hakkında açılmış soruşturma veya kamu davası var ise mümkün olması halinde birleştirilmeli aksi halde dava dosyasının getirtilip incelenerek soruşturmayı ilgilendiren delillerin onaylı örnekleri dosya arasına alınmalı[793], ödeme ve nakliyelerin kim tarafından yapıldığı ile nakliyeye ve ödemeye ilişkin ticari teamüle uygun, kanıtlama yeterliliği olan banka hesapları ve kasa mevcuduyla uyumlu geçerli belgeler araştırılmalıdır[794].

- **Defterlere Kaydı Gereken Hesap ve İşlemleri Vergi Matrahının Azalması Sonucunu Doğuracak Şekilde Tamamen veya Kısmen Başka Defter, Belge veya Diğer Kayıt Ortamlarına Kaydetme**

Şüpheli doğru şekilde tespit edilmeli ve ifadesi alınmalı, çift defter tutma fiili bakımından usulüne uygun verilmiş vergi mütalaası, vergi inceleme raporu ve vergi tekniği raporu ve ekleri dosyada bulunmalı, tutulması gereken yasal defter ve belgelerin varlığı tespit edilmeli[795], şüphelinin temsilcisi olduğu, çalıştığı veya ortağı olduğu şirketle alışveriş yaptıkları tespit edilen şirket yetkilileri dinlenmeli, tutulan yasal defter ve kayıtlar ile suça konu defter ve kayıtların, konusunda uzman bilirkişi

[793] Y.11. CD, 11/03/2013, 3639/3891, Akdoğan, s.324.
[794] Y. 11.CD. E.2013/17365, K.2014/3266, KT.24/02/2014, https://legalbank.net (Erişim Tarihi:09/05/2022)
[795] Y. 11. CD. E.2017/13346, K.2017/5049, KT.03/07/2017; Y. 11. CD, E.2017/7967, K.2017/6733, KT.17/10/2017, Y. 11.CD. E.2019/1568, K.2020/2356, KT.11/03/2020, https://legalbank.net (Erişim Tarihi:08/05/2022)

heyetine incelettirilerek vergi matrahının azaltılmasına sebebiyet verilip verilmediği ile sanığın kayıt ve işlemlerinin VUK'un ikinci kitabının ikinci kısmının 9. Bölümünde düzenlenen kayıt nizamına, özellikle de 219. Maddeye uygun olup olmadığı tespit edilmeli[796], vergisel arama sonucu ele geçirilen delillerin hukuka uygun olup olmadığı arama kararı ve arama tutanağı temin edilerek değerlendirilmeli[797], şüphelinin satış yapmasına karşın resmi defterlere kaydetmediği iddia edilen satışlarıyla ilgili olarak satış yaptığı firmalar ile şüphelinin ilgili dönemlerine ait defter ve belgelerinin getirtilerek sanığın kayıtları ile karşılıklı inceleme yaptırılmalı, harici satıma konu edilen malların ödemelerinin ne şekilde yapıldığı araştırılmalı, sanık tarafından ilgili şirket ve kişilere suç tarihleri itibarıyla irsaliyesiz mal sevk edildiğine dair fiili bir tespitin bulunup bulunmadığı araştırılmalıdır[798].

- **Defter, Kayıt ve Belgeleri Tahrif Etme**

Şüpheli gerçeğe uygun şekilde tespit edilmeli ve ifadesi alınmalı; tahrif etme fiili bakımından usulüne uygun verilmiş vergi mütalaası, vergi inceleme raporu ve vergi tekniği raporu ve ekleri dosyada bulunmalı; elde edilen menfaat miktarı değerlendirmek suretiyle şüphelinin kastı belirlenmelidir[799].

- **Defter, Kayıt ve Belgeleri Gizleme**

Şüpheli doğru şekilde tespit edilmeli[800] ve ifadesi alınmalı, defter ve belgeleri ibraz etmemek suçundan usulüne uygun verilmiş vergi mütalaası ve vergi tekniği raporu ve ekleri dosyada bulunmalı, defter ve belge isteme yazısının temin edilerek vergi

[796] Y.11.CD. 03/05/2016-5052/4020, Y. 11.CD, 11/02/2014-15342/2306, Y. 11.CD, 21/11/2013-12555/17488, Aydoğan, s.338.
[797] Y.11.CD., E.2017/9621, K.2018/1198, KT.14/02/2018, ayrıca bkz. Y.11.CD. E.2016/12266,K.2019/3133, KT.26/03/2019 https://legalbank.net (Erişim Tarihi:09/05/2022).
[798] Y. 11.CD, 15/05/2018-4914/4584, Aydoğan, s.350-351.
[799] Y.11.CD, E.2012/25610, K.2014/11542, KT.12/06/2014https://legalbank.net (Erişim Tarihi:09/05/2022)
[800] "Defter belge ibraz etmeme suçu ile ilgili *olarak,* sanık ...'un savunmasında söz *konusu* şirket ile *ilgi* ve irtibatının *bulunmadığını* söylemesi karşısında şirket hisselerinin devrine ilişkin üzerinde sanığın imzaları *bulunan* tüm belgeler ile defter ve belge isteme yazısının tebliğine ilişkin 12/04/2011 tarihinde tebligat parçasının sanığa gösterilerek yazı ve imzaların kendisine ait *olup olmadığının* sorulması, kendisine ait *olmadığını* söylemesi halinde; söz *konusu* belgeler üzerindeki yazı ve imzaların sanığa ait *olup olmadığı konusunda* uzman bir kurum *veya* kuruluştan rapor alınması" Y.11.CD., E.2017/2863, K.2019/7871, KT.12/11/2019, https://legalbank.net (Erişim Tarihi:18/05/2022).

incelemesi amacıyla istenip istenmediği hususu tespit edilmeli[801], defter ve belgelerin ibrazı için yapılan tebligatın hukukun geçerliliğini belirlemek amacıyla şüphelinin işyerinin tebligat tarihinde faal olup olmadığı araştırılmalı, incelemenin dairede yapılmasını gerektiren istisnalardan birinin varlığının önceden belirlenip belirlenmediği vergi dairesinden sorulmalı, buna ilişkin bir belge varsa ibrazı istenilmelidir [802].

- **Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge Düzenlenme veya Bu Belgeleri Kullanma**

Şüpheli maddi gerçeğe uygun olarak tespit edilmeli ve ifadesi alınmalı, muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme veya kullanma suçundan usulüne uygun verilmiş vergi mütalaası ve vergi tekniği raporu ve ekleri dosyada bulunmalı, gerçek bir muamelenin miktar itibarıyla gerçeğe aykırı şekilde belgeye yansıtılması ya da belge konusunun adet, miktar, fiyat veya tutar yönlerinden eksik veya fazla gösterilmesi hususlarının muhteviyatı itibariyle yanıltıcı olarak düzenlediği veya bu nitelikte olup kullanıldığı iddia edilen belgeler incelenerek değerlendirme yapılmalı[803], ayrıca failin herhangi bir nakliye, işçilik, elektrik, su ve telefon giderinin olup olmadığı, işi terk sırasında belgeleri vergi dairesine ibraz edip etmediği, defter ve belgeleri inceleme elemanına ibraz edip etmediği, bütün aramalara rağmen adreslerinde bulunup bulunamadığı, adreslerinde komşular tarafından tanınıp tanınmadığı, verilen beyannamelere göre tarh edilen vergileri ödeyip ödemediği hususları araştırılmalı, başka mükelleflere ait işyerlerinde yapılan aramalarda faile ait kullanılmamış faturaların ele geçirilmesi, emtia alış belgelerinin sahte olması, ele geçirilen faturaların işlem hacmini aşan yüksek tutarlarda düzenlenmesi hususları da dikkate alınmalıdır[804].

---

[801] Y. 11.CD. E.2016/4326, K.2018/8785, KT.06/11/2018https://legalbank.net (Erişim Tarihi:08/05/2022)

[802] Y.11. CD. E.2016/3988, K.2017/4090, KT.25/05/2017, Mücbir sebep savunması sonrası araştırılması gereken hususlar hakkında bkz. Y. 11.CD, E.2017/8231, K.2019/6637, KT.25/09/2019 https://legalbank.net (Erişim Tarihi:08/05/2022).

[803] Y.11.CD, E.2020/629, K.2020/6402, KT.04/11/2020, https://legalbank.net (Erişim Tarihi:09/05/2022).

[804] Mehmet Nalbant, VUK ve TCK Açısından Sahte ve Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge Kullanımında Bilerek ya da Bilmeyerek Ayrımı, s.18-19; *"hakkında vergi tekniği raporu düzenlenen firmanın bu büyüklükte bir iş yapmak için gerekli işyeri büyüklüğüne, işçi sayısınca, araç gereç ve emtia mevcuduna sahip olmadığı, dolayısıyla şirket kapasitesinin belirtilen cirolarda iş yapmasının imkansız olduğu, dava konusu döneme ilişkin Ba-Bs verilerinde uyumsuzluk bulunduğu ve 2010 ve 2011 yılında mal alımında bulunduğu firmaların tamamının sahte belge düzenleme nedeniyle özel*

- **Sahte Belge Kullanma**

Şüpheli doğru şekilde tespit edilmeli ve ifadesi alınmalı, sahte belge kullanmak suçundan usulüne uygun verilmiş vergi mütalaası ve vergi tekniği raporu ve ekleri dosyada bulunmalı, suça konu belgeleri düzenleyen şirket yetkilileri veya kişiler dinlenilmeli, söz konusu belgeleri hangi hukuki ilişkiye dayanarak düzenledikleri ve şüpheliyi tanıyıp tanımadıkları sorulmalı, suça konu belgeleri düzenleyen şirket yetkilileri hakkında dava açılıp açılmadığının araştırılarak açıldığının tespiti halinde dava dosyaları getirtilip incelenerek soruşturmaya konu dosyayı ilgilendiren delillerin onaylı örneklerinin dosya kapsamına alınması(yeterli şüphenin varlığı halinde bu dosyalarla ilgili birleştirme talepli iddianame düzenlenmesi), suça konu belgelerin gerçek alım-satım karşılığı olup olmadığının tespiti amacıyla teslim ve tesellüm belgeleri, bedelin ödendiğine dair ticari teamüle uygun, kanıtlama yeterliliği olan banka hesapları ve kasa mevcuduyla uyumlu geçerli belgeler, sahte belgeyi düzenleyenlerin yeterli mal girişi veya üretimi olup olmadığı da dikkate alınarak sahte belgeyi düzenleyen şirketler ile şüphelinin ticari ticari defter ve belgeleri üzerinde karşılıklı bilirkişi incelemesi yaptırılmalı, VUK m.227/3'deki düzenleme dikkate alınarak, suça konu takvim yılında kullanıldığı iddia olunan belgelerin asıl veya örneklerinden kanaat oluşturacak sayıda temin edilerek dosya arasına konulmalı, bu belgelerin incelenerek kanunda ve bakanlıkça belirtilenen şekil şartlarını taşıyıp taşımadığı tespit edilmelidir[805].

- **Sahte Belge Düzenleme**

Şüpheli doğru şekilde tespit edilmeli[806] ve ifadesi alınmalı, sahte belge düzenlemek suçundan usulüne uygun verilmiş vergi mütalaası ve vergi tekniği

---

esaslara tabi olduğu ve yine tamamının çok kısa süreli faaliyetleri sonrasında terk durumunda bulunduğu, göz önünde alındığında söz konusu firmanın düzenlediği faturaların muhteviyatı itibariyle sahte ve yanıltıcı belge olduğu sonucuna varılmış olup, aksi yönde verilen Bölge İdare Mahkemesi kararında hukuka uyarlık bulunmamaktadır", D. 4. D., E.2021/4787, K. 2021/4619, KT. 28/09/2021.

[805] Y.11. CD. E.2016/72228, K.2018/301, KT.15/01/2018; Y. 11. CD. E.2017/15520, K.2017/8716, KT: 07/12/2017; Y. 11.CD, E.2016/12396, K.2017/6959, KT.23/10/2017 https://legalbank.net (Erişim Tarihi: 08/05/2022).

[806] *" sanık ...'in savunmasında bahsettiği ... isimli kişinin CMK'nın 48. maddesine göre kendisi aleyhine tanıklıktan çekinme hakkı hatırlatılmak suretiyle tanık sıfatıyla dinlenmesi, suça konu faturalardaki yazı ve imzaların sanıklara ve ...'ya aidiyeti yönünden uzman bir kurum veya kuruluştan rapor alınması, sanıkların ve şirketin banka hesapları ile ticaret odası kayıtları araştırılıp şirket adına kimin iş ve işlemlerde bulunduğunun belirlenmesi, sanık ...'ın ortak sıfatıyla şirketten bir maaş ya da pay alıp almadığının, şirketin banka hesaplarındaki paraların kimler tarafından çekildiğinin*

raporu ve ekleri dosyada bulunmalı, sahte belgelerdeki el yazısı ve imzaların şüpheliye ait olup olmadığına yönelik bilirkişi incelemesi yaptırılmalı, adlarına sahte belge düzenlenen kişilerin tespit edilip tanık sıfatıyla dinlenilerek ticari ilişkiyi kiminle gerçekleştirdikleri sorulmalı[807], VUK m.227/3'deki düzenleme dikkate alınarak, sahte olarak düzenlendiği iddia olunan belgelerin asıl veya örneklerinden kanaat oluşturacak sayıda temin edilerek dosya arasına konulmalı, bu belgelerin incelenerek kanunda ve bakanlıkça belirtilenen şekil şartlarını taşıyıp taşımadığı tespit edilmeli[808], sahte belgeyi kullananlar hakkında karşıt inceleme yapılıp yapılmadığı tespit edilmeli, kullananlar hakkında düzenlenen vergi tekniği raporlarının aslı veya onaylı örnekleri dosya içine alınmalı, kullananlar hakkında soruşturma veya kamu davası var ise getirtilip onaylı örnekleri dosyaya intikal ettirilmeli[809] sahte belgeleri kullanan şirket yetkilileri ve diğer kişiler bilgi sahibi/tanık sıfatı ile çağırılarak söz konusu belgeleri kimden aldıkları, şüpheliyi/sanığı tanıyıp tanımadıkları ve sahte belgelerin düzenlenmesi konusunda şüphelinin/sanığın bir iştirakinin bulunup bulunmadığı hususları sorulmalı, gerekirse yüzleştirme yaptırılmalı[810], iş yerinin faal olup olmadığı, personel bilgisi, personellerin iş bakımından yeterliliği, elektrik, su ve telefon giderleri, işi terk etmiş ise mükellefin vergi dairesine bildirimde bulunup bulunmadığı, incelemede ele geçirilen faturaların iş hacmiyle örtüşüp örtüşmediği, komşuları tarafından tanınıp tanınmadığı, ticari işletmenin olup olmadığı, ticari işletme bulunuyorsa işletmenin fiziki koşulları ile iş hacminin örtüşüp örtüşmediği, mükellefçe hazırlanan BA ve BS

---

araştırılması, suça konu faturaları kullanan şirket yetkililerinin faturaları kimden, hangi ticari ilişkiye dayanarak aldıkları, sanıkları tanıyıp tanımadıkları konusunda beyanları da alınarak sonucuna göre sanıkların hukuki durumlarının belirlenmesi gerektiği gözetilmeden, eksik araştırma ile yazılı şekilde hükümler kurulması" ayrıca bkz. Y.11.CD, E.2017/16135, K.2021/525, KT.21/01/2021; Y.11.CD., E.2020/1924, K.2021/2666,KT.16/03/2021, https://legalbank.net (Erişim Tarihi: 08/05/2022).

[807] Y. 11.CD. E.2016/12185, K.2017/4548, KT.14/06/2017; Y. 11.CD. E.2017/3576, 2017/3565, KT.10/05/2017 https://legalbank.net (Erişim Tarihi:08/05/2022)

[808] Yerleşmiş olan Yargıtay kararlarında belgenin şekil şartlarına uygun düzenlenmesi suçun maddi unsuru olarak kabul edilmektedir, Y.11. CD. E.2016/3988, K.2017/4090, KT.25/05/2017 https://legalbank.net (Erişim Tarihi:08/05/2022)

[809] İstanbul BAM. 18.CD. E.2017/1989, K.2017/2039, KT.27/04/2017, https://legalbank.net (Erişim Tarihi:08/05/2022).

[810] Y.11.CD., E.2018/2305, K.2020/5151, KT.29/09/2020,https://legalbank.net (Erişim Tarihi:18/05/2022).

formlarının birbirini doğrulayıp doğrulamadığı[811] yönünden kolluk araştırması yapılmalı veya ilgili yerlerden sorulmalıdır[812].

∗ Bakanlık ile Anlaşması Bulunmadığı Halde Belge Basma

Şüpheli doğru olarak tespit edilmeli[813] ve ifadesi alınmalı, anlaşma olmadan belge basmak suçundan usulüne uygun verilmiş vergi mütalaası ve vergi tekniği raporu ve ekleri dosyada bulunmalı, belge basım bilgileriyle uyumsuz anlaşmalı olmayan yerlere bastırılan belgelerden kanaat oluşturacak sayıdaki asıllarının kullananlardan veya bağlı bulunduğu vergi dairesinden araştırılarak dosya arasına konulmalı, belgelerdeki yazı ve imzaların şüpheli/sanığa, bilgi sahibi/tanığa aidiyeti konusunda imza incelemesi yaptırılmalı, adlarına belge düzenlenen kişilerin çekinme hakları hatırlatılarak bilgi sahibi/tanık sıfatıyla beyanları alınarak şüpheliye/sanığa mal satıp satmadıkları, satmışlarsa satılan malın cinsi ve miktarı, bu malın üretimine ve satışına ilişkin belge bulunup bulunmadığı sorulup belgenin varlığı halinde dosya arasına alınmalı, belgeleri kullandığı belirlenen mükellefler hakkında karşıt inceleme raporu düzenlenip düzenlenmediğinin ilgili vergi dairesinden sorulmalı, düzenlenmişse onaylı örnekleri dosya arasına alınmalı, aynı mükellefler hakkında dava açılıp açılmadığı tespit edilmeli, dava açılmış ise dosyalarının getirtilerek incelenip soruşturmaya/ kovuşturmaya konu davayla ilgili belgelerin onaylı örnekleri

---

811 Şişman, s.288; Nalbant, s.18-19.

812 *"Faturalarının birden fazla adet olarak sanığın mal /hizmet alımına ilişkin belgeleri arasında bulunduğu, inceleme konusu dönemde mükellef firmanın işçi çalıştırmadığı, ödeme ve tahsilatlarında çek, banka havalesi vb. yöntemler kullanmadığı, dosyaya sunulan bir kısım ödeme belgelerinin tahsilat makbuzu fotokopileri olduğu, şirket defterinde çek hesabı kaydı bulunduğu ve bir kısım ödemelerin kayda alındığı anlaşılmakla birlikte yargılama süreci boyunca çek ya da banka ödemesine dair dosyaya belge sunulmadığı , mükellefin elde ettiği hasılatları yapabilecek sermaye yeterliliği ve dış kaynak kullanımı bulunmadığı, bu nedenle ... tarihinden itibaren düzenlediği tüm belgelerin gerçek bir mal ve hizmet satımına dayanmadığı",* Ankara BAM, 10 CD, E.2017/737, K.2020/85, KT. 04/02/2020; *"yapılan yoklamada mükellefin iş yeri büyüklüğüne göre anılan hasılatı gerçekleştirebilecek fiziki kapasiteye sahip olmadığı, iş yerinde yapılan yoklamada faaliyetin bulunmadığının tespit edildiği, çok yüksek ciro yapıldığını beyan etmesine rağmen ödenecek vergilerin çok düşük olduğu, 2011 yılındaki alım ve satımlarının büyük kısmının haklarında vergi tekniği raporu bulunan mükelleflerden yaptığı, söz konusu alım ve satımlara ilişkin ödemeler için banka havalesi/para çekme-yatırma işlemlerinin kurumla ilişkisi olan kişilerce yapıldığı, para yatırma işlemi sonrası hemen yatırılan paraların çekildiği ve iade edildiği hususlarının ilgililerce beyan edildiği, aynı zaman dilimi içerisinde para çekme yatırma işlemlerinin bulunduğu dikkate alındığında davacının aldığı faturaların gerçek bir mal ve hizmet karşılığı düzenlenmediği anlaşıldığından, aksi yöndeki Vergi Dava Dairesi kararında hukuki isabet görülmemiştir"* D. 4.D., E.2021/4354, K.2021/5951, KT. 02/11/2021, ayrıca bkz. D. 4.D., E.2021/7750, K.2021/9312, KT.16/12/2021, D. 4. D., E.2021/1453, K. 2021/2629, KT. 17/05/2021.

813 Maddi gerçeğin şüpheye yer vermeyecek şekilde tespiti bakımından suçun ayrıntılarını bilen ve oluşumunda rolü olan şüpheli ya da sanığın belirlenmesi konusunda bkz., Y.11.CD., E.2017/325, K.2020/3405, KT.23/06/2020 https://legalbank.net (Erişim Tarihi: 18/05/2022)

çıkartılarak dosya arasına alınmalı, belgeleri kullanan şirket yetkilileri veya diğer kişilerin çekinme hakları hatırlatılarak bilgi sahibi/tanık sıfatıyla dinlenilmeli, kendilerine sözü edilen belgeleri hangi hukuki ilişkiye dayanarak aldıkları, şüphelileri/sanıkları tanıyıp tanımadıkları, belge muhteviyatı ürünlerin nasıl taşındığı ve ödemelerin nasıl yapıldığı sorulmalıdır[814].

- **Bakanlık ile Anlaşması Bulunmadığı Halde Basılan Belgeleri Kullanma**

Şüpheli doğru olarak tespit edilmeli ve ifadesi alınmalı, anlaşma olmadan basılan belgeleri kullanmak suçundan usulüne uygun verilmiş vergi mütalaası ve vergi tekniği raporu ve ekleri dosyada bulunmalı, suça konu belgelerdeki el yazısı ve imzaların şüpheliye ait olup olmadığına yönelik bilirkişi incelemesi yaptırılmalı, suçun maddi konusu fatura ise VUK m.227/3'deki düzenleme dikkate alınarak, sahte olarak düzenlendiği iddia olunan belgelerin asıl veya örneklerinden kanaat oluşturacak sayıda temin edilerek dosya arasına konulmalı, bu belgelerin incelenerek kanunda ve bakanlıkça belirtilenen şekil şartlarını taşıyıp taşımadığı tespit edilmeli, anlaşma olmadan düzenlenen belgeleri kullanan kişi veya şirketler hakkında karşıt inceleme yapılıp yapılmadığı tespit edilmeli, yapılmış ise haklarında düzenlenen vergi inceleme ve sair raporların onaylı suretleri getirtilerek incelemeli, bu kişiler hakkında kamu davası açılıp açılmadığı sorulmalı, açıldığının tespiti halinde dava dosyasının ayrıntılı özetinin tutanağa geçirilmeli ve davayı ilgilendiren bilgi ve belgelerin onaylı örnekleri alınarak dosyaya konulmalı, gerektiğinde anlaşma olmadan düzenlenen belgeleri kullanan şirket yetkilileri veya diğer kişiler dinlenilerek söz konusu belgeleri hangi hukuki ilişkiye dayanarak kimden aldıkları ve sanığı tanıyıp tanımadıkları sorulmalıdır[815].

3.4.3.Vergi Suçlarında Kovuşturma Evresi

Basit şüphe ile başlayan ceza yargılaması sürecinde deliller toplandıkça şüphe kuvvetlenmekte kovuşturma evresinde ise delillerin kollektif olarak ortaya konulmasıyla tartışılmakta ve suçun sübutuna yönelik şüphe kalmadığında hüküm verilmektedir. Şüphenin yenilmesi bakımından suçun ispatına yetecek delil yoksa

[814] Y.11.CD., E.2017/8966, K.2021/5272, KT.15/06/2021 https://legalbank.net (Erişim Tarihi: 18/05/2022)
[815] Y.11.CD., E.2017/8189, K.2018/5075, KT.28/05/2018 https://legalbank.net (Erişim Tarihi:18/05/2022).

şüpheden sanık yararlanır ilkesi gereğince mahkûmiyet kararı verilemeyecektir[816]. Kovuşturma aşaması ile delil ilişkisini ortaya koyan düzenleme CMK m.217/1'de yapılmıştır:

"Hâkim, kararını ancak duruşmaya getirilmiş ve huzurunda tartışılmış delillere dayandırabilir".

3.4.3.1. Delil ve İspat

Ceza yargılamasının temel amacı yargılamaya konu fiil üzerindeki şüphenin yenilerek maddi gerçeğe ulaşmaktır. Maddi gerçeğe ulaşılmasını sağlayacak en önemli araçlardan biri ve en önemlisi delillerdir[817]. Bir vergi ilişkisinin temelindeki maddi olayın ya da vergi suçları unsurlarının ortaya çıkartılması amacıyla kullanılan her türlü ispat aracına delil denir[818].

Hukuk devletinde ceza yargılamasında delil olmadan şüpheden bahsedilemez, diğer bir söyleyişle delil olmadan ceza yargılamasının çarkları dönmeye başlamaz. Çünkü ceza yargılamasının başlaması suç şüphesine bağlıdır[819]. Şüphenin kuvvet derecesini de deliller belirlemektedir.

Ceza yargılama sistemimizde delil serbestisi ilkesi benimsenmiş olup maddi gerçeğe ulaşarak adaletin tesisi amacıyla yargılamaya konu suçun ispatına yarayan her türlü vasıta delil olabilmektedir[820]. Bu ilke CMK m.217/2'de "Yüklenen suç, hukuka uygun bir şekilde elde edilmiş her türlü delille ispat edilebilir" şeklinde düzenlenmiştir.

VUK m. 3'te[821] de ispat ve delil konusu düzenlenmiştir. Vergi yargılama hukukunda da re'sen araştırma ilkesinin bir sonucu olarak delil serbestisi ilkesi benimsenmiştir.

---

[816] Öztürk vd., s.371.
[817] Şahin ve Göktürk, s.23-24.
[818] Tuncer, Vergi Hukukunda Deli (Kanıt), Mükellefin Dergisi, Nisan 2003, s.97, akt. Tekin ve Çelikkaya, s.101.
[819] Öztürk vd., s.440.
[820] Ferhat Karabulut, Ersin Karapazarlıoğlu ve Hamza Tosun, Ceza Muhakemesinde Delil Kavramı ve Kovuşturma Sürecinde Hakimlerin Delil Algısı, TBB Dergisi, Y.2015, s.390.
[821] VUK m. 3/B'de "*İktisadi, ticari ve teknik icaplara uymayan veya olayın özelliğine göre normal ve mutat olmayan bir durumun iddia olunması halinde ispat külfeti bunu iddia eden tarafa aittir*" şeklinde ispat yüküne ilişkin önemli bir kurala yer verilmiştir. Buna göre bir tarafın maddi olgunun meydana geldiği iddiasında, mali idare bu olgunun hayatın olağan akışına uygun olup olmadığına bakılacak, olgu hayatın olağan akışına uygun düşüyorsa iddia edenin yani mükellefin ispat etmesi gerekmeyecek ancak mali idare bu olguyu iktisadi, ticari ve teknik koşullara uygun bulmuyor ise ispat yükü mükellefin üzerinde olacaktır, Gören, s.111; Örneğin üretim sırasında maliyete ve kâra etki eden

Hâkim ekonomik gerçeğe ulaşmak için taraflarca ileri sürülen delillerle bağlı değildir. Ekonomik gerçekliğe ulaşmak kabahat oluşturan hareket bakımından şüphe bırakmayacak şekilde kanaate ulaşmayı ifade etmektedir.

VUK m. 3/B'deki, *"Vergilendirmede vergiyi doğuran olay ve bu olaya, ilişkin muamelelerin gerçek mahiyeti esastır"* düzenlemesindeki gerçek mahiyet hukuka uygun olarak elde edilmiş olmak kaydıyla her türlü delille ispat edilebilir[822].

Vergi yargısında ispat, vergi ilişkisinin temelindeki vergiyi doğuran olayın niteliğinin deliller vasıtasıyla saptanmasıdır[823]. Vergi hukukunda kullanılan delil çeşitleri; defter, belge, özel sözleşmeler, beyannameler, vergiyi doğuran olayla ilgisi açık bulunan şahit beyanları, bilirkişi görüşleri, keşif, idarece düzenlenen tutanaklar, karineler olarak belirtilebilir[824]. Vergi yargılamasında delil serbestisi kural olmakla birlikte VUK m. 3/B'de yemin ve vergiyi doğuran olayla ilgisi doğal ve açık bulunmayan şahit ifadesinin ispat vasıtası olarak kullanılamayacağı düzenlenmiştir. Bu düzenleme incelendiğinde bu hükmün vergi suçlarının yargılaması bakımından geçerli olup olmadığı akla gelmektedir.

Vergi suçlarında ispatın konusu, vergiyi doğuran olay değildir. Çünkü vergi suçlarının oluşumu suçun unsurlarının varlığına bağlıdır. Bu unsurların var olup olmadığı ispat faaliyet sürecinde tespit edilmektedir. Suça ait tüm unsurların ispatlanmış olması ile vergi ceza normlarına uygun somut maddi olayın tespiti yapılabilir. Vergi suçları bakımından ispatın konusunu tipiklik, maddi unsurlar, manevi unsur ve hukuka aykırılık oluşturur[825]. Vergi suçları bakımından suçun unsurlarının oluştuğuna ilişkin ispat ölçütü şüphe götürmez bir gerçekliktir[826].

Özetle vergi suçlarında ispatın konusunu vergiyi doğuran olayın ispatı değil, fiil oluşturmaktadır. Bu kapsamda VUK m.3 hükümleri vergi suçları bakımından yapılan

---

fire kaybının, mutadın üzerinde olduğunun mükellefçe iddia edilmesi durumunda, bunun ispatı mükellefe düşmektedir, Mutluer ve Kuzeyli, s.73.

[822] Vergi yargısında mükellefler kanunun düzenlendiği şekilde defter ve belge düzenine uymak zorunda olup mükellef bu defter ve belgelerini kanunda öngörülen şekilde tutmuşsa ilk görünüş karinesinden yararlanacaktır. Vergi idaresi bu defter ve belgelerin gerçeği yansıtmadığını iddia ederse, bu karineyi çürütmek ve iddiasını ispat etmek vergi idaresine düşer. İdare ileri sürülen kanıtların maddi gerçeğe uymadığını her türlü delille çürütebilir. İdarenin karineyi çürütmesi durumunda ispat yükü yer değiştirir, Mutluer ve Kuzeyli, s.72-73.

[823] Öncel vd., s.213.

[824] Şenyüz, s.344.

[825] Sarıcaoğlu, s.303.

[826] David Laro ve Shannon P. Pratt, Business Valuation and Federal Taxes: Procedure Law, akt. Sarıcaoğlu, s.312.

ceza yargılamalarında uygulanamayacaktır. Vergi kaçakçılığının ortaya çıkarılmasında etkili olan vergi denetim yolları bakımından süreç vergi hukukuna ait ispat kurallarıyla yürüse dahi ceza yargılama makamları idarenin ispat ölçüsü ve kanaatiyle bağlı değildir. Ceza makamları vergi denetim yolları ile toplanan delilleri kullanarak ayrı bir ispat faaliyeti yürütmektedir. Bu hususta ise ceza muhakemesi ilkeleri ve Ceza Muhakemesi Kanunu belirleyici olmaktadır[827].

3.4.3.2.Delil Çeşitleri

Ceza yargılama hukukunda delil çeşitleri bakımından belge, beyan ve belirti delilleri ya da doğrudan doğruya deliller ve dolaylı deliller şeklinde farklı gruplandırmalar yapılmaktadır. Tez kapsamında ikinci gruplandırma şekline göre delilleri incelenmiştir. Ancak bu delillerin tamamına yer verilmesi mümkün olmadığından uygulamada şüphenin giderilmesinde sıklıkla kullanılan delillere yer verilmiştir.

Vergi suçlarının yargılamasında delil serbestliği ilkesi gereği her türlü delil kullanılabilir. VUK'ta yer alan ve mükelleflerin lehine veya aleyhine olabilecek doğrudan doğruya delillere örnek olarak; vergi inceleme raporu, vergi suçu raporu, vergi tekniği raporu, kağıt ortamında veya elektronik ortamda tutulan defter ve belgeler, özel defterler, beyannameler[828], bildirimler[829], vergi dairesi kayıtları, yoklama fişleri, inceleme tutanakları, tanık beyanları, ikrar, arama tutanakları, bilgi toplama tutanakları, karşıt incelemeler, özel defterler, işyerinde inceleme tespitleri, diğer resmi daire, banka ve sigorta şirketleri kayıtları, seyahat bilgileri, istihbarat arşivi gösterilebilir[830].

Dolaylı delillere örnek olarak keşif[831], bilirkişi raporu[832] takdir komisyonlarının kıymet takdirleri[833], randıman yöntemi[834] ve mahkeme kararları gösterilebilir.

---

[827] Sarıcaoğlu, s.309.

[828] VUK m.378/2'de mükelleflerin beyan ettikleri matrahlara ve bu matrahlar üzerinden tarh edilen vergilere karşı dava açamayacakları hükme bağlanmış olup bu hükümden vergi beyannamelerinin delil niteliğinde olduğu anlaşılmaktadır. Batun, s.163.

[829] Vergiyi doğuran olayın tespiti ve mükelleflerin daha yakından izlenilebilmesi açısından kanunlarla ve kanunların verdiği yetkiye dayanarak mükelleflere çeşitli konularda bildirimde bulunma yükümlülüğü getirilmektedir. VUK'ta düzenlenen işe başlama, adres değişikliği, işi bırakma bildirimleri bunlara örnek olarak sunulabilir. Hazine ve Maliye Bakanlığınca bildirilme zorunluluğu getirilen mal alım ve satımına ilişkin formlar (Form Ba ve Form Bs) da delil olarak nitelendirilir. Batun, s.164.

[830] Tekin ve Çelikkaya, s.101; Sarıcaoğlu, s.345-359.

[831] Hâkimin uyuşmazlık konusu şey veya alan ile tarafların huzurunda veya bunların celp veya davet edildikleri bir zamandan doğrudan doğruya temasa geçerek şahsi bilgi ve kanaat edinmesine keşif

3.4.3.3.Delillerin Elde Edilmesi ve Değerlendirilmesi

CMK m. 160/1 ve CMK m.170/2 hükümleri birlikte değerlendirildiğinde Cumhuriyet savcısı ulaşılması gereken tüm deliller toplamalı ve değerlendirmelidir. Kamu davasının açılması için basit şüphenin yeterli şüpheye dönüşmesi gerekmektedir. Yeterli şüphenin değerlendirilmesi Cumhuriyet savcısının salt vicdani kanaatine indirgenmiş bir olgu olarak nitelendirilemez. Yeterli şüphe delillerle doğrudan ilişkili bir kavram olup yeterli şüphenin oluşması için fiilin şüpheliye isnat edilebilirliğini sağlayan delillerin toplanması gerektir. Yeterli şüpheyi oluşturan delil olmadan düzenlenen iddianame şüphelinin suçsuzluk karinesini de ihlal etmektedir[835].

Cumhuriyet savcısının delil değerlendirme faaliyeti ile hakimin delil değerlendirme faaliyeti farklılık arz etmektedir[836]. Cumhuriyet savcısı tarafından ulaşılan kanaat her türlü şüpheden uzak olmayıp aksine içerisinde şüphe yoğunlaşmasını bulunduran bir kanaattir. Bu nedenle Cumhuriyet savcısının soruşturma evresinde yapmış olduğu delil değerlendirme faaliyeti ispat alanında kalan bir faaliyet olmakla birlikte şüphenin tamamen yenildiği bir sentez niteliğinde değildir[837].

Kural olarak ceza yargılaması sistemimizde soruşturma evresinde şüphelinin lehine ve aleyhine olan tüm deliller toplanmalı ve kovuşturma evresi tek duruşmada bitirilmelidir. Ancak toplanmayan veya sonradan ortaya çıkan deliller bakımından resen araştırma ilkesi ve maddi gerçeğin tespiti dikkate alınarak duruşma sırasında

---

denilmektedir, Batun, s.178; Keşif hâkimin suçun gerçekleştiği yeri bizzat görmesini ve işin esasını bilen güvenilir şahitleri ve bilirkişileri yerinde dinlemesini sağlaması bakımından iyi bir hüküm verilmesine katkı sağlamaktadır, Kızılot ve Kızılot, s.720.

[832] Ceza yargılamalarında her olayın bir maddi, diğeri de hukuki olmak üzere iki boyutu vardır. Uyuşmazlığın hukuki boyutu, hâkimin almış olduğu hukuk eğitimi sayesinde edinmiş olduğu bilgi ve deneyim ile çözümlenmektedir. Uyuşmazlığın maddi boyutunun çözümü ise hukuk bilgisinin yanında genel bilgi, hayat deneyimi, teknik veya özel bilgi gerektirebilmektedir. Hâkim maddi olayın tespitiyle ilgili karar verme sürecinde özel ve teknik bilgi gerektiren maddi olayların çözümünde bilirkişilik kurumundan faydalanabilir. Örneğin; belge üzerindeki yazı ve imzanın kime ait olduğunun belirlenmesi, üretim yöntemine ait teknik konuların tespiti bakımından bilirkişilere başvurulmaktadır, Batun, s.176.

[833] Ceza yargılamalarında serbest delil sistemi benimsenmiş olup delil niteliğine sahip her şey delil olarak kabul edilir ve serbestçe değerlendirilir. Takdir komisyonlarının kararları da delil olarak nitelendirilmekle birlikte mahkemeyi bağlamamakta, bu yönüyle dolaylı delil olarak kabul edilmektedir. Batun, s.182.

[834] Randıman veya verimlilik esası adı verilen yöntem, üretime sevk edilen belli miktar ve nitelikteki hammadde ve /veya yardımcı malzemeden, belli üretim tekniği ile belli miktarda mamul üretilebileceği gerçeğine dayanmaktadır, Batun, s.183.

[835] Çetin, s.51.

[836] Y. 8. CD, E.2019/7941, K.2019/19913, KT. 17/12/2019.

[837] Birtek, s.502.

yeni bir delilin ikame edilmesi mümkündür. Bunun için duruşmada ikame edilmeyen ve tartışılmak üzere hazır olmayan delille ilgili resen veya tarafların talebi üzerine bir karar verilmesi gerekmektedir[838].

Duruşmada elde edilen tüm deliller ilk olarak tek tek tartışılmakta daha sonra bir bütün olarak değerlendirilmektedir. Duruşma yapılmasının amacı da ortaya konulan delillerin tüm yargılama süjelerince tartışılarak kolektif bir faaliyet sonucunda doğru senteze ulaşmaktır[839].

Ceza yargılamasına konu olan olayların ispatı noktasında araç işlevi gören tüm deliller bütünün parçaları olarak değerlendirilir. Deliller bütünün parçalarını oluşturmak üzere yerlerine yerleştirilmekte ve birbiriyle uyumlu olup olmadıkları değerlendirilerek vicdani kanaate ulaşılmaktadır[840].

3.4.3.4.Şüphenin Yenilmesinde Vicdani Kanaat

Ceza yargılamasında şüphe delillerle yenilmeye çalışılmakta ve bu faaliyetler sonucunda maddi gerçeğe ulaşılmak amaçlanmaktadır. Şüphenin giderilmesi ve suçun ispatı bakımından ceza yargılama hukukumuzda vicdani ispat sistemi kabul edilmiştir. Vicdani ispat sistemi, delillerin serbestliği ve delillerin serbestçe değerlendirilmesi ilkelerini de içinde barındırmaktadır[841].

CMK m. 217/1'deki; *"Hâkim, kararını ancak duruşmaya getirilmiş ve huzurunda tartışılmış delillere dayandırabilir. Bu deliller hâkimin vicdani kanaatiyle serbestçe takdir edilir."* Bu düzenleme vicdani ispat sisteminin de dayanağını teşkil etmektedir.

Vicdani ispat sisteminde vakıayı temsil eden ve hukuka uygun olarak elde edilen her şey suçun ispatı bakımından delil olarak kullanılabilir. Bu sistemin vakıanın hangi koşullarda ispat edilmiş sayılacağı kanunla önceden belirlenemeyeceği gibi delil araçlarının değerlendirilmesinde kullanılacak ölçü de önceden kanunla belirlenemez[842].

---

[838] Yenisey ve Nuhoğlu, s.739.
[839] Çetin, s.57.
[840] Feyzioğlu, s.233.
[841] Doğan Gedik, Ceza Muhakemesinde Hâkimin Delilleri Değerlendirme Serbestliği, D.E.Ü. Hukuk Fakültesi Dergisi, Prof. Dr. Durmuş Tezcan'a Armağan, C.21, 2019, s.913.
[842] Feyzioğlu, s.241.

Vicdani ispat sistemi, hâkimin re' sen toplanan ve ikame edilen delilleri serbestçe değerlendirmesini ve vicdani kanaatine göre hüküm kurmasını ifade etmektedir. Hâkim vakıaların ispatı için önemli olan her delil açısından kendiliğinden harekete geçmekte ve soyut normda yer alan fiillerin sanık tarafından gerçekleştirilip gerçekleştirilmediği bakımından var olan şüpheyi deliller nazarında yenmeye çalışmaktadır. Bu süreçte hâkim delillerin toplanması ve değerlendirilmesi noktalarında serbestçe hareket etmektedir. Ancak hâkimin delilleri vicdani kanaatine göre değerlendirmesi ispat bakımından keyfi davranılacağı anlamına da gelmemektedir. Hâkimin vicdani kanaati bakımından keyfi davranamayacağına ilişkin iki önemli düzenleme bulunmaktadır;

Ay. m.141/3; *"Bütün mahkemelerin her türlü kararları gerekçeli olarak yazılır."*

CMK m.34/1; *"Hakim ve mahkemelerin her türlü kararı, karşı oy dahil, gerekçeli olarak yazılır."*

CMK m.217/2; *"Yüklenen suç, hukuka uygun bir şekilde elde edilmiş her türlü delille ispat edilebilir."*

Özetle, hâkim mahkûmiyet kararı verecek ise şüpheyi tamamen yenmeli, şüphenin yenilmesinde gerçekleştiği iddia edilen vakıaları delillerle ilişkilendirmeli, delilleri kolektif olarak tartışmalı ve tüm bu hususları içeren bir mahkûmiyet kararı vermelidir. Hükümde şüphenin yenildiğinin en temel göstergesi ortaya konulan vakıalar değil fiilin sanık tarafından gerçekleştiğini gösteren delillerdir. Delilsiz vicdani kanaat, soyut inançtan öteye geçememektedir[843].

3.4.4. Vergi ve Ceza Mahkemesi Kararlarının Birbirine Etkisi

Ceza Mahkemesi ile Vergi Mahkemesi kararlarının birbirlerini etkileyip etkilemeyeceği, VUK m. 359/son' da, " *Kaçakçılık suçlarını işleyenler hakkında bu maddede yazılı cezaların uygulanması 344 üncü maddede yazılı vergi ziyaı cezasının ayrıca uygulanmasına engel teşkil etmez*" ve VUK m. 367/son' da, "*Ceza mahkemesi kararları, bu Kanunun dördüncü kitabının ikinci kısmında yazılı vergi cezalarını uygulayacak makam ve mercilerin işlem ve kararlarına etkili olmadığı gibi, bu*

[843] Çetin, s.37.

makam ve mercilerce verilecek kararlar da ceza hakimini bağlamaz (İptal, AYM, E.2019/4, K.2021/78, KT. 04/11/2021)" düzenlemelerinde ele alınmıştır.

VUK m. 367/son düzenlemesi AYM'nin 04/11/2021 tarihli kararı ile iptal edilmesine rağmen vergi cezalarını uygulayacak makam ve merciler ile ceza mahkemesi arasındaki etkileşimin belirlenmesi bakımından bu madde kapsamında yapılan tartışmalara yer verilmiştir.

Doktrinde bir görüş, "vergi cezalarını uygulayacak makam ve merciler" kavramına vergi mahkemelerinin dahil olmadığını;[844] doktrinde baskın olan diğer bir görüş ise, vergi mahkemelerinin de bu kavrama dahil olduğunu belirtmektedir[845].

Vergi suçları bakımından yargılama yapan ceza mahkemeleri ile vergi kabahatleri sonucunda öngörülen idari para cezalarına hükmeden ve uygulayan makamlarca verilen kararlarının birbirlerini etkileyip etkilemeyeceği konusunda farklı görüşler ileri sürülmüştür;

Edizdoğan, Taş ve Çelikkaya; vergi idaresince idari ceza verilmesinin, ceza mahkemesince beraat kararı verilmesine engel olmadığı gibi ceza mahkemesince beraat kararı verilmesi de vergi idaresince idari ceza kesilmesine engel değildir[846].

Akkaya, ceza mahkemelerinin kararlarının vergi cezalarını uygulayacak makam ve mercileri bağlamayacağı gibi vergi cezalarını uygulayacak makam ve mercilerin kararlarının da ceza mahkemelerini bağlamayacağını belirtmektedir[847].

Yiğit, vergi konusunda ihtisas mahkemesi niteliğindeki vergi mahkemelerinin bir fiilin vergi suçunu oluşturmadığı hususundaki nitelendirmelerinin ve vergi ziyaı konusundaki kararlarının ceza mahkemelerince dikkate alınması gerektiği belirtmiştir[848]. Aynı yazar bir belgenin sahte olup olmadığına karar verecek makamın ceza mahkemeleri olması nedeniyle ceza mahkemesinin bir belgenin sahteliği konusunda verdiği kararın vergi mahkemelerini bağlayacağını belirtmiştir[849].

---

[844] Mustafa Akkaya, Vergi Mahkemesi ve Ceza Mahkemesi Kararlarının Etkileşimi Üzerine Bir İnceleme, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, C.46, S.1, Ankara 2006, s.88.
[845] Donay, s.78.
[846] Edizdoğan, Taş ve Çelikkaya, s.150.
[847] Akkaya, s.88.
[848] Yiğit, s.181; benzer yönde bkz. Çavuş, s.178-179.
[849] Yiğit, s.182.

Hızlı; ceza mahkemelerinin faildeki kast yokluğu nedeniyle beraat kararı verdiği hallerde vergi makam ve mahkemelerinin failin kastının bulunduğu gerekçesiyle idari yaptırım uygulaması halinde sorun çıkabileceğini, bu nedenle ceza mahkemelerinin bir olayın varlığı ya da yokluğu konusundaki tespitinin vergi makamlarını bağlayacağını belirtmiştir[850].

Erman, ceza mahkemelerince mahkûmiyet kararı verilmemesinin vergi idaresinin idari yaptırım uygulamasına engel olmayacağı gibi vergi idaresince idari yaptırım uygulanmamasının da ceza mahkemelerini bağlamayacağını belirtmiştir. Ayrıca uzman kuruluş ve mahkeme olan vergi organlarının, olayın vergi suçunu oluşturmadığı yönündeki kararlarının kesinleşmesi halinde bu kararın ceza mahkemelerini bağlayacağını belirtmiştir[851].

Baykara; ceza mahkemesinin failin fiili işlediği ya da işlemediği bakımından kabulünün vergi mahkemesini bağlaması gerektiğini, vergi mahkemesinin vergi kaybının bulunduğu konusundaki kabulünün ise ceza mahkemesini bağlaması gerektiğini belirtmiştir[852].

Özen; aynı fiil sonucunda hem kaçakçılık suçu bakımından ceza yargılaması hem de kabahatler bakımından idari yargılama yapılabileceğini, bunun sonucunda aynı kişiler ve aynı fiil bakımından farklı makamlarca birbirine uyumsuz kararlar verilebileceğini belirtmiştir. Bu ihtimali önlemek adına vergi suç ve kabahatleri incelemekle görevli vergi mahkemelerinin içinde vergi ceza mahkemesi kurulması gerektiği önerisinde bulunmuştur. Kanun değişikliği öncesi uyumsuz kararların önlenmesi için bekletici mesele yoluna gidilmesi gerektiğini belirtmiştir[853].

Kızılot ve Kızılot; ceza yargılama makamlarının, idari yargı makamlarınca verilen kararlarla bağlı olmadığını, fakat bu kararları ve davada ileri sürülen iddia ve savunmaları dikkate almasını engelleyen bir durum olmadığını, bu kararların dikkate alınmasının "karara uyma" olarak değil "göz önüne alma" veya "yararlanma" olarak görülmesi gerektiğini belirtmiştir[854].

VUK m. 359/son düzenlemesi ile konu değerlendirilirse;

[850] Hızlı, s.46.
[851] Erman (Vergi Suçları), s.88.
[852] Baykara, s.481.
[853] Özen, s.153.
[854] Kızılot ve Kızılot, s.609.

Vergi kaçakçılığı suçunu oluşturan bir fiilin vergi ziyaı oluşturması durumunda failin hem suç hem de kabahatten cezalandırılmasının kişinin işlediği bir fiil nedeniyle ancak bir defa cezalandırılabileceği (non bis in idem) ilkesine, ceza adalet sistemine ve hakkaniyete aykırı olduğu belirtilmektedir[855]. Ayrıca Kabahatler Kanunu'nun genel kanun niteliği dikkate alınarak, KK m. 15/3, "*bir fiil hem suç, hem kabahat ise sadece suçtan dolayı yaptırım uygulanabilir. Ancak, suçtan dolayı yaptırım uygulanamayan hallerde kabahat dolayısıyla yaptırım uygulanır" hükmü* gereğince kaçakçılık suçunu oluşturan fiiler sonucunda vergi ziyaının oluştuğu hallerde sadece suçtan dolayı cezalandırma yapılması gerektiği savunulmaktadır[856].

Non bis in idem ya da ne bis in idem ilkesi, aynı fiil sebebiyle aynı kişi hakkında birden fazla dava açılmamasını veya hüküm verilmemesini ifade etmektedir[857]. Non bis in idem ilkesi uygulanma amacı kişinin aynı eyleminden dolayı iki farklı hukuki süreci yaşamasını önlemek olup hukuki güvenlik ilkesinin bir yansıması olarak da görülebilir[858].

CMK m. 223/7'deki, " Aynı fiil nedeniyle, aynı sanık için önceden verilmiş bir hüküm veya açılmış bir dava varsa davanın reddine karar verilir", CMK m. 172/2'deki, *"Kovuşturmaya yer olmadığına dair karar verildikten sonra kamu davasının açılması için yeterli şüphe oluşturacak yeni delil elde edilmedikçe ve bu hususta sulh ceza hâkimliğince bir karar verilmedikçe, aynı fiilden dolayı kamu davası açılamaz"* , TCK m. 44'deki *"İşlediği bir fiil ile birden fazla farklı suçun oluşmasına sebebiyet veren kişi, bunlardan en ağır cezayı gerektiren suçtan dolayı*

---

[855] Baştürk, Vergi Ziyaı(Sempozyum Kitabı), s.73-74; Ümit, s.1293; Ayşe Nil Tosun, Türk Vergi Ceza Hukukunda Ne Bis In Idem İlkesi: Avrupa İnsan Hakları Mahkemesinin Verdiği Kararlardan Lucky Dev Davası, Hacettepe Hukuk Fakültesi Dergisi, C.7, S.2, Y.2017, s.102; Yüce, s.153.

[856] Baştürk, Vergi Ziyaı (Sempozyum Kitabı), s.73-74; Funda Başaran Yavaşlar, Vergi Ceza Hukuku'ndaki Değişim Süreci ve Bu Sürecin Vergi Ceza Sistemine Etkileri, Vergi Sorunları Dergisi, S.233, Y.2008, s.86; karşı görüş olarak, KK m.15/3'de bir fiilin hem kabahat hem de suç teşkil etmesi halinde sadece suçtan dolayı yaptırım uygulanacağının düzenlendiği, VUK'un KK'ye göre özel kanun niteliğinde olması ve VUK m. 363'de yapılan değişikliğin KK'den sonra yapılması dikkate alındığında aynı fiil için hem suç hem de kabahat bakımından yaptırım uygulanabileceği belirtilmektedir, Karakoç, s.420.

[857] Altan Rençber, Ne Bis İn İdem İlkesi Uyarınca Vergi Suç Ve Kabahatlerinin Değerlendirilmesi, Marmara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, Y.2017, s.2. Ayrıntılı bilgi için bk. Mustafa Özen, Non Bis İn İdem (Aynı Fiilden Dolayı İki Kez Yargılama Olmaz) İlkesi, Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, C.XIV, Y.2010, S.1, s.389-417; Ali Rıza Töngür, Avrupa Birliği Adalet Divanı Kararları Işığında "Ne Bis İn İdem" Prensibi, Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, C.XIX, Y.2015, S.3, s.341-353.

[858] İlayda Oter, Ne Bis İn İdem İlkesinin Uygulanabilirlik Alanları İle İlgili Bir Sentez Çalışma, TAAD, Y.13, S.50(Nisan 2022), s.142.

cezalandırılır" düzenlemeleri ile Kabahatler Kanunu m. 15/3 düzenlemesi dikkate alındığında aynı ilkenin iç hukuk mevzuatımızda da yer aldığı söylenebilir[859].

AYM kararına göre, non bis in idem ilkesine aykırılık için dört koşulun gerçekleşmesi gerekir; ceza ile ilgili bir yargılama süreci olmalı, bu sürecin kesin/kesinleşmiş veya beraat hükmüyle sonuçlanmış olmalı, tekrar ceza ile ilgili bir yargılama süreci işletilmeli, farklı yargılama süreçleri aynı fiile ilişkin olmalıdır. Ancak bazı özel durumların halinde bu dört şart gerçekleşse dahi bu ilkeye aykırılığın oluşmayacağına yer verilmiştir. Bu özel durumlar ise; aynı fiile ilişkin iki ayrı yargı kolunda yürüyen farklı süreçler bulunmasına rağmen bunların bir bütünün parçaları olacak şekilde bağlantılı şekilde yürütülmesi, yeni delil elde edilmesi ve davanın esasını etkileyecek esaslı bir kusurun tespit edilmesi şeklinde belirtilmiştir[860].

Aynı eylemden dolayı mükerrer yargılamama ve cezalandırmama ilkesi (non bis in idem), AİHS'e ek 7 numaralı protokolü m. 4'te, *"Hiç kimse bir devletin ceza yargılaması usulüne ve yasaya uygun olarak kesin bir hükümle mahkûm edildiği ya da beraat ettiği bir suçtan dolayı aynı devlet yargısal mercilerince yargılanamaz ve cezalandırılamaz"* şeklinde düzenlenmiştir. Türkiye protokolü 14.03.1985 tarihinde imzalamış, 6684 sayılı Onay Kanununun 25.03.2016 tarihli 29664 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmasının ardından protokol 01.08.2016 tarihinde yürürlüğe girmiştir. Anayasa m. 90/5'teki, "Usulüne göre yürürlüğe konulmuş Milletlerarası antlaşmalar kanun hükmündedir. Bunlar hakkında Anayasaya aykırılık iddiası ile Anayasa Mahkemesine başvurulamaz. Usulüne göre yürürlüğe konulmuş temel hak ve özgürlüklere ilişkin milletlerarası antlaşmalarla kanunların aynı konuda farklı hükümler içermesi nedeniyle çıkabilecek uyuşmazlıklarda milletlerarası antlaşma hükümleri esas alınır." Düzenlemesi dikkate alındığında Türkiye'nin de vergi suç ve cezalarını içeren düzenlemelerinde non bis in idem ilkesine uyma zorunluluğu olduğu söylenebilir.

[859] Ümit, s.1292.
[860] AY, E.2021/48, K.2022/7, KT: 26/01/2022.

AHİM, Glantz v. Finlandiya[861] kararında, aynı eylemin idari yaptırım ve suç olarak kabul edilerek yargılama yapılmasını ve ceza yaptırımı uygulanmasını hak ihlali olarak kabul etmiştir.

Anayasa Mahkemesi 04/11/2021 tarihli kararıyla[862],

> *Usul güvencelerine ilişkin yeterli bağlantının sağlanmasından sonra bağlantılı olarak işlenebilen kaçakçılık suçu ve vergi kabahatlerine konu fiilleri farklı boyutlarıyla ele alan, kendi usul ve kurallarına göre nitelendirip değerlendiren farklı organ, makam ve mercilerin kararlarının her hâl ve şartta birbirini bağlaması gerektiği ileri sürülemeyeceği gibi bunların hiçbir koşulda birbirini bağlamaması gerektiği şeklinde bir sonuca varılması da mümkün değildir. Dolayısıyla bağlantılı fiillerle işlenen vergi kaçakçılığı suçu ile vergi kabahatlerine ilişkin yargılama/cezalandırma süreçleri arasında bağlantı kurulmasına engel olan kuralın adil yargılanma hakkı kapsamındaki güvencelere aykırılık oluşturabileceği anlaşılmaktadır. Açıklanan nedenlerle kural Anayasa'nın 36. maddesine aykırı olduğundan oy çokluğu ile iptaline…*

VUK m.367/5'in iptaline *karar* vermiştir.

Önemle belirtilmelidir ki vergi ve ceza mahkemeleri arasındaki etkileşimsizlik, her iki yargılama sürecinde farklı hükümlerin ve farklı yaptırımların ortaya çıkmasına sebep olabilir, bu durum ise mükelleflerin vergiye karşı tepki göstermeleri sonucunu doğuracaktır[863]. Anayasa Mahkemesi'nin 04/11/2021 tarihli kararında belirtildiği üzere, hak ihlallerinin önlenilmesi amacıyla yargılama süreçlerinin bir bütünün parçaları olacak şekilde bağlantılı yürütülmesi bunun için ise süreçlerin tamamlanmasında zamansal farklılıkları, süreçler arasında delillerin toplanması ve değerlendirilmesinde tekrarın oluşmasını, toplam cezasının kişi üzerinde aşırı bir yük

---

[861] AİHM Glantz v. Finlandiya kararında; başvuru konusu olayda eylemin vergi beyannamesini usulüne uygun vermeme olduğunu, bu eylemden dolayı vergi ziyaı cezası ve vergi kaçakçılığı suçundan ayrı ayrı yaptırım uygulandığını, Finlandiya sisteminde, cezai ve idari yaptırımların, birbiriyle alakalı olan yargılamalar olmaksızın, farklı yetkililer tarafından uygulanmakta olup her iki davada, kendine özgü yolu izlemekte ve birbirlerinden bağımsız olarak kesinleştiğini belirtmiş ve başvuran farklı iki davada aynı olaydan dolayı iki kez mahkûm edildiği için Sözleşmeye Ek 7 No'lu Protokolün 4. maddesinin ihlal edildiğine karar vermiştir, Başvuru No: 37394/ 11, Tarih: 20.05.2014, https://hudoc.echr.coe.int/eng#{%22itemid%22:[%22001-162497%22]} (Erişim Tarihi: 09/04/2022); benzer yönde verilen Lucky v. Sweden kararında, ceza davasında vergi suçu bakımından beraat kararı verilmesine rağmen vergi davalarının sonlandırılmayarak ve ek vergi kararlarının bozulmayarak tek fiil bakımından iki yargılama yapılmış olmasını non bis in idem ilkesinin ihlal edildiğine karar vermiştir, https://hudoc.echr.coe.int/fre#{%22languageisocode%22:[%22TUR%22],%22appno%22:[%227356/10%22],%22documentcollectionid2%22:[%22CHAMBER%22],%22itemid%22:[%22001-168886%22]} (Erişim Tarihi: 09/04/2022), kararın detaylı analizi için bkz. Tosun, s.97 vd.

[862] AY, E.2019/4, K.2021/78, KT:04/11/2021, RG 09/03/2022-31773.

[863] Pürsünlerli Çakar ve Saraçoğlu, s.59.

oluşturmasını engelleyebilecek etkileşimin sağlanmasına dair kanun düzenlemesi yapılmalıdır.

4. SONUÇ VE DEĞERLENDİRME

Vergi hukuku; borçlar, medeni ve ticaret hukuku gibi pek çok hukukla kesişme halinde olup her hukuka göre farklılaşan ilişkiler ağında vergi ceza hukukunda maddi gerçeğe ulaşmak kolay değildir. Vergi ceza hukukunun konusu itibariyle vergi ve ceza hukukunu içerisinde barındıran multidisipliner nitelikte olması tez konusu seçiminde etkili olmuştur. Çalışmada vergi yargılama hukuku alanında da geçerli olan ceza yargılama hukukunun amaçları dikkate alınarak vergi suçları bakımından şüphe ve delil kavramları bütüncül bir yaklaşımla derinlemesine incelenerek çözüm önerilerinde bulunulmuştur.

Vergi mükellefi veya vergi sorumlusunun vergi ödevlerini eksik veya hiç yerine getirmemeleri ya da hukuka aykırı davranışlarla vergi yükünden kurtulmaya çalışmaları sonucunda vergi uyuşmazlıkları ortaya çıkmaktadır. Vergi uyuşmazlığına neden olan eylemlerden bir kısmı vergi kabahatleri olarak nitelendirilmiş ve karşılığında idari para cezası öngörülmüştür. Vergi uyuşmazlığına neden olan eylemlerin diğer kısmı ise vergi suçları olarak nitelendirilmekte ve karşılığında hapis cezası öngörülmüştür. Vergi suçları; vergi kaçakçılığı, vergi mahremiyetini ihlal, mükellefin özel işlerini yapma ve ekim sayım beyanlarını denetlememe suçlarıdır.

Ceza yargılaması bir fiilin suç teşkil ettiğine dair şüphe ile başlamakta ve bu şüphenin yenilmesine kadar devam etmektedir. Ceza yargısında soruşturmanın başlangıcında, kamu davası açılmasında veya koruma tedbirlerinin uygulanmasında şüphe kavramı ile karşılaşılmaktadır. Şüphe kavramı ceza yargısının tüm sürecine yayılmış durumdadır. Ceza yargısında suça konu fiil bakımından bulunan şüphenin deliller aracılığıyla yenilmesi suretiyle maddi gerçeğe ulaşmaya çalışılır.

Ceza yargılama sistemimizde şüphe dereceleri; basit, makul, yeterli ve kuvvetli şeklindedir. Ceza yargılamasının başlaması için basit şüphe, arama koruma tedbiri bakımından makul şüphe, kamu davası açılmasında yeterli şüphe, tutuklama, adli kontrol gibi birtakım koruma tedbirleri bakımından ise kuvvetli şüphe aranmaktadır.

Toplanan deliller sayıca az veya sayıca az olmamakla birlikte delil kuvveti az ise basit şüphenin, eldeki deliller sayı veya delil kuvveti bakımından yeterli ise yeterli şüphenin, sayıca ve delil kuvveti bakımından kuvvetli ise kuvvetli şüphenin var olduğu kabul edilmektedir.

Basit şüphe, ceza yargılamasında soruşturmanın başlatılması bakımından karşımıza çıkmaktadır. Basit şüphe mevcut deliller dikkate alındığında soruşturulması gereken bir suçun işlendiği ve bu suçu işleyenin hakkında soruşturma yürütülen kişi olduğu yönündeki henüz ispatlanmamış şüpheyi ifade etmektedir. Basit şüphenin varlığı için bir suç işlendiği izlenimini veren hal bulunmalıdır. Basit şüphenin varlığı en azından belirti düzeyinde delillerin varlığı ile ispat edilebilir. Yargılamaya konu olayda basit şüphenin varlığından söz edilebilmesi için belirli ve somut olayların suçun işlendiğine ilişkin şüpheyi ortaya koyması ve toplanan delillerin en azından belirti düzeyinde olması gerekir. Soyut ve genel nitelikte ihbar ve şikayetler, olaylara dayanmayan sadece tahminden ibaret bilgiler, akla mantığa aykırı beyanlar basit şüpheyi oluşturmamaktadır. Örneğin, vergi kaçakçılığı suçunun işlendiğine ilişkin bir ihbar bakımından ihbarda bulunan ismini belirtmemiş ve ithamları somut olaylara dayanmıyor ise basit şüphenin olmadığı kabul edilmelidir. İhbar edenin ismini belirtmesi halinde ve ithamlarının akla, mantığa ve somut vakıalara dayanması halinde ise basit şüphenin varlığı kabul edilip soruşturma işlemlerine başlanarak vergi incelemesi talebinde bulunulmalıdır.

Makul şüphe ceza yargılamasında şüpheli ve sanıkla ilgili yapılan aramalarda ve vergisel aramalarda kriter olarak karşımıza çıkmaktadır. Makul şüphe basit şüpheye göre daha yoğun olan fiili ilişkin değerlendirmenin bazı bilgi, belge, gözlem ve tecrübe gibi maddi bulgularla desteklenmesi gereken şüphedir. Makul şüphenin varlığı için soruşturma aşamasında elde edilen delillerin şüphelinin soruşturmaya konu suçu işlediği yönünde gerçekçi, mantıklı, ortalama bir tahmini ya da ihtimali ortaya koyacak kadar kuvvetli olmalıdır. Ancak bu delillere dayanan tahminin şüphelinin kuvvetli şüphe oluşturacak kadar da net ve açık olması beklenmeyecektir. Örneğin vergisel arama kararı verilmesi talebine karşı şüphelinin vergi kaçakçılığı fiillerinden birini işlediğine dair bilgi, belge, gözlem varsa ve vergi inceleme elemanınca arama talebi maddi bulgularla desteklenmişse makul şüphenin bulunduğu kanaatine varılarak arama kararı verilmelidir. Ancak yalnızca ihbarın bulunduğu ve

bu ihbarın diğer maddi bulgularla desteklenmediği hallerde makul şüphe bulunmadığından arama kararı verilmemelidir.

Yeterli şüphe, ceza yargılama sistemimizde kamu davası açılması için ölçü olarak belirlenmiştir. Yeterli şüphe toplanan delillere göre yapılacak yargılamada sanığın mahkûm olma ihtimalinin, beraat etme ihtimalinden daha kuvvetli olmasını ifade etmektedir. Yeterli şüphe; Cumhuriyet savcısının kamu davası açmak için yeterli iz, belirti, emare veya delile ulaşmasını ifade eder. Yeterli şüphenin oluşabilmesi şüphe duyulabilmesini haklı gösterecek delil, emare ve olguların bulunmasına bağlıdır. Örneğin; sahte belge düzenleme fiili bakımından, şüphelinin suçu işlediğine dair tanık beyanlarının birbirini doğrulaması, defter, belge ve kayıtların incelenmesi ve karşılaştırmalı inceleme sonrası belgelerin sahte olarak düzenlendiği yönünde yeterli şüpheyi oluşturan deliller bulunduğundan ve şüphelinin mahkûm olma ihtimalinin beraat etme ihtimaline göre daha kuvvetli bulunduğundan bu durumda kamu davası açılmalıdır.

Kuvvetli şüphe; yargılamaya konu suçun işlendiği yönünde çok güçlü deliller, işaretler olduğunu belirtmekte bu yönüyle de makul şüphenin önüne geçmektedir. Kuvvetli şüphe; basit, makul ve yeterli şüpheye göre daha yoğun bir şüphe derecesi olup suçun işlendiği konusunda kuvvetli kanaat oluşturacak delil veya olguların bulunmasını ifade eder. Örneğin; gizleme suçu bakımından şüphelinin suçu işlediğine dair düzenlenen vergi suçu raporu ve diğer raporlar ile mütalaa, şüpheliye usulüne uygun olarak tebligatın yapıldığına dair tespit, şüphelinin varlığı tespit edilmiş defter, kayıt ve belgeleri ibraz etmediğine dair tutanak var ise suçun oluştuğu yönünde kuvvetli delillerin elde edilmesi nedeniyle kuvvetli şüphenin var olduğu kabul edilmelidir.

Vergi kaçakçılığı suçu bakımından mahkûmiyet kararı verilebilmesi için eldeki delillerle suçun işlendiğine dair şüphenin yenildiğine dair hâkimin vicdani kanaatinin oluşması gerekmektedir.

Vergi suçlarının multidisipliner özellik göstermesi şüphenin tespiti, derecelendirilmesi ve suça ilişkin vicdani kanaatin oluşması bakımından konuyu zorlaştırmaktadır. Bu tür suçlarda şüphenin doğru değerlendirilememesi yargılamaların uzamasına ve hatalı kararlar verilmesine neden olmaktadır. Şüphe kavramının tespiti, derecelendirilmesi ve yenilmesi deliller aracılığıyla

yapılmaktadır. Tez kapsamında uygulamada sık karşılaşılan vergi kaçakçılığı fiilleri bakımından şüphenin değerlendirilmesinde dikkate alınması gereken delillere yer verilmiştir. Uygulayıcılar her bir suç bakımından şüphenin tespiti, derecelendirmesi ve yenilmesinde gerekli olan delilleri toplamalı ve bu delilleri kararlarına dayanak yapmalıdır.

Sonuç olarak, şüphe kavramı vergi ceza hukukunun maddi gerçeğe ulaşma amacının anahtarı niteliğindedir. Ceza yargısında suça ilişkin şüphe deliller aracılığıyla yenilmeye çalışılmalı yenilemediği durumlarda yaptırım uygulanmamalıdır. Verilecek kararlarda şüphenin ortadan kaldırıldığı deliller ile ortaya konulmalıdır. Şüphe kavramının vergi ceza hukukunda doğru olarak uygulanması insan haklarına saygılı bir vergi düzeni için de gerekli ve önemlidir.

KAYNAKLAR

Akbulut, Berrin, **"Delil Değerlendirme Yasakları",** Fasikül Hukuk Dergisi, C.2, S.13, Aralık 2010.

Akçaoğlu, Ertuğrul, **"Vergi Ziyaı Kavramı Üzerine Bazı Tespit ve Değerlendirmeler, Vergi Kaçakçılığı Suçları",** Ekonomik Suçlar ve Yargıta Kararları Sempozyumu-1(Sempozyum Kitabı), Yetkin Yayınları, Ankara, 2017.

Akkaya, Mustafa, **"Vergi Kaçakçılığı Suçları Teori ve Uygulamada Karşılaşılan Sorunlar"**, Vergi Kaçakçılığı Suçları, Ekonomik Suçlar ve Yargıtay Kararları Sempozyumu-1(Sempozyum Kitabı), Yetkin Yayınları, Ankara 2017.

Akkaya, Mustafa, **"Vergi Mahkemesi ve Ceza Mahkemesi Kararlarının Etkileşimi Üzerine Bir İnceleme**", Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, C.46, S.1, Ankara 2006.

Aksoy İpekçioğlu, Pervin, **"Gözaltında Alınan İfadenin Önemi ve Delil Değeri",** Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, C.57, S.3, Eylül 2008.

Altunkaş, Aysun, **"Ceza Yargılamasında Şüphe Kavramı"**, içinde, Ceza Yargılama Hukukunda Güncel Gelişmeler Sempozyumu, Seçkin Yayıncılık, 2016.

Arslan, Çetin, **"Vergi Mahremiyetini İhlal",** Hacettepe Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, 3(2), 2013.

Arslaner, Hakan, **"Vergi Kabahat ve Suçlarının Unsurları"**, 1. Baskı, Ekin Yayınevi, 2017.

Artuk, M.Emin, Gökcen, Ahmet ve Yenidünya, A. Caner, **"Ceza Hukuku Genel Hükümler",** 10. Baskı, Adalet Yayınevi, Ankara, 2016.

Avşar, Erdinç, "**Cumhuriyet Savcısının Delil Değerlendirmesi",** TAAD, Y.12, S.46 (Nisan 2021).

Aydoğan, Dündar, **"Açıklamalı- İçtihatlı Vergi Kaçakçılığı Suçları",** Yetkin Yayıncılık, Ankara, 2022.

Balcı, Murat, **"Delillerin, Suçun İşlendiği Hususunda Yeterli Şüphe Sebebi Oluşturması",** Terazi Hukuk Dergisi, C.7, S.72, Ağustos 2012.

Başaran Yavaşlar, Funda, Karaçoban Güneş, Tuğçe, Kapucu, Gizem ve Kocatepe, Metin, **Vergi Hukuku ve Uygulama**, Adalet Yayınevi, 2018.

Başaran Yavaşlar, Funda, **"Vergi Ceza Hukuku'ndaki Değişim Süreci ve Bu Sürecin Vergi Ceza Sistemine Etkileri",** Vergi Sorunları Dergisi, S.233, Y.2008.

Başaran Yavaşlar, Funda, **"Vergi Suç ve Kabahatleri Hukukunda Son Durum",** İstanbul Barosu Dergisi, C.82, S.6, Y.2008.

Başaran Yavaşlar, Funda, **"Vergi Usul Kanununda Yer Alan Vergi Kabahat ve Yaptırımları"** İdari Ceza Hukuku Sempozyumu, Ankara 2009.

Baştürk, İhsan **"Vergi Ziyaı Vergi Kaçakçılığı Suçunun Unsuru Mudur, Değil midir"** Bağlamında Öneriler, Vergi Kaçakçılığı Suçları, Ekonomik Suçlar ve Yargıta Kararları Sempozyumu-1(Sempozyum Kitabı), Yetkin Yayınları, Ankara, 2017.

Batı, Murat ve Gafar, Uğur Hakan, **"Vergi Ceza Hukukunda "Ne bis in idem" İlkesi: Sorumluluk Hükümleri Açısından Farklı Bir Bakış",** Maliye Çalışmaları Dergisi, S.64, Y.2020.

Batun, Mehmet, **"Vergi Hukukunda Yorum ve İspat",** Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2012.

Baykara, Bekir, **"Vergi Kaçakçılığı Suçu Üzerine Bazı Tespit ve Değerlendirmeler",** Ekonomik Suçlar ve Yargıtay Kararları Sempozyumu-1(Sempozyum Kitabı), Yetkin Yayınları, Ankara 2017.

Bayraklı, Hasan Hüseyin, **"Vergi Ceza Hukuku",** Afyon Kocatepe Üniversitesi Yayınları, Afyonkarahisar, 2018.

Bayraklı, Hasan Hüseyin, **"Vergi Kaçakçılık Suçunda Gönüllü Vazgeçme",** TAAD, Y.7, S.27, (Temmuz 2016).

Bıçen, Gürkan, **"Ceza Muhakemelerinde Şüphe Kavramı Üzerine Bir Deneme",** Gürkan Biçen: * CEZA MUHAKEMELERİNDE ŞÜPHE KAVRAMI ÜZERİNE BİR DENEME (gurkanbicen.blogspot.com).

Bilici, Nurettin ve Bilici, Adem, **Mali Hukuk**, Savaş Yayınevi, 3.Baskı, 2016.

Bilici, Nurettin ve Dilemre Öden, Begüm, **"Vergi Hukuku Uygulamaları",** Savaş Yayınevi, 8. Baskı, 2018.

Birtek, Fatih, **"Ceza Muhakemesinde Delil ve İspat",** 2. Baskı, Adalet Yayınevi, 2017.

Bodur, Harun, "**Şüphe, Makul Şüphe ve Arama Hukuku"**, Maltepe Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, C.5, S.1, Haziran 2006.

Candan, Turgut, **"Vergi Suçları ve Cezaları",** Güncelleştirilmiş 2. Baskı, Süryay Sürekli Yayınlar, İstanbul, 2004.

Cengiz, Serkan, Demirağ, Fahrettin, Ergül, Teoman, McBride, Jeremy ve Tezcan Durmuş, **"Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi Kararları Işığında Ceza Yargılaması Kurum ve Kavramları"**, Türkiye Barolar Birliği- Council of Europe, Ankara 2008.

Centel, Nur ve Zafer, Hamide, **"Ceza Muhakemesi Hukuku",** Beta Yayıncılık, İstanbul 2018

Cihan, Erol, **"Ceza Muhakeme Hukukunun Gayesi",** İÜHFM, Y. 1962, C.28, S.3-4.

Çakır, Erdem Utku, **"Vergi Mahremiyetini İhlal Suçunda Hukuka Uyguluk Sebepleri",** TAAD, Y.4, S.13.

Çavuş, Adnan, **"Suç Genel Teorisi Işığında Vergi Kaçakçılığı Suçları",** Beta Yayıncılık, İstanbul, 2016.

Çetin, Muhammet Sefa, **"Kovuşturma Evresinde Delillerin İkamesi ve Değerlendirilmesi"**, Seçkin Yay., 2021.

Değirmencioğlu, Burcu, **"Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi İçtihatları Işığında Masumiyet Karinesi'nin Korunması",** ASBÜ Hukuk Fakültesi Dergisi, 2019.

Demir, Abdullah, "**Hukuki Terimler Sözlüğü",** Astana Yayınları, 2017.

Demirbaş, Timur, **Soruşturma Evresinde Şüphelinin İfadesinin Alınması ve Müdafilik**, Ceza Hukuku Dergisi, C.2, S.4, Ağustos 2007.

Doğan, Koray, **"Ceza Muhakemesinde Belirsizlik Kuşkudan Sanık Yararlanır İlkesi (in dubio pro reo)",** Seçkin Yay., Ankara, 2016

Doğusoy, Bahadır, **"Danıştay Kararları Işığında Özel Usulsüzlük Cezası",** Gazi Kitabevi, 2015.

Donay, Süheyl, **"Ceza Mahkemesinde Yargılanan Vergi Suçları"** (Anayasa Mahkemesi, Yargıtay ve Danıştay Kararları ile Karşılaştırmalı Olarak), Beta Yayıncılık, İstanbul, 2008.

Donay, Süheyl, **"Güncelleştirilmiş Ceza Yargılaması Hukuku",** Beta Yayıncılık, 2015.

Dönmezer, Sulhi, **"Suçsuzluk Karinesi Üzerine Düşünceler",** Prof. Dr. Nurullah Kunter'e Armağan, İstanbul 1988.

Duranoğlu, Yakup, **"Soruşturma Evresinde Toplanan Delillerin Değerlendirilmesi ve Kamu Davasının Açılması",** Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul 2021.

Duysak, Salih, **"Ceza Muhakemesi Hukukunda Şüphe",** www.academia.edu.tr.

Edizdoğan, Nihat, Taş, Metin ve Yerlikaya, Ali, **"Vergi Ceza ve Yargılama Hukuku",** Ekin Yayınevi, Bursa, 2007.

Elmas, Birsen, **"Yargıtay Kararları Işığında İddianamenin İadesi"**, TAAD, Y.7, S.28, Ekim 2016.

Erem, Faruk, "**Ceza Usulü Hukuku"**, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayınları, İkinci Bası, Ankara 1968.

Ercan, Taner, **"Vergi Ceza Hukukunda Vergi Suçları Kapsamında Cezayı Etkileyen Hususlar",** Abant Sosyal Bilimler Dergisi, C.21, S.3/Güz, Y.2021.

Erdem, Mustafa Ruhan, **"5271 Sayılı Ceza Muhakemesi Kanunu'nda Telekomünikasyon Yoluyla Yapılan İletişimin Denetlenmesi",** www.ceza-bb.adalet.gov.tr/makale/115.doc .

Ergür, Osman Kağan, **"Görevi Kötüye Kullanma Suçu Kapsamında Ekim Sayım Beyanlarını Denetlememe Fiili",** İnönü Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Malatya, 2019.

Erman, Sahir, **"Hileli Vergi Suçları Hakkında Bazı Düşünceler",** Maliye Araştırma Merkezi Konferansları, C.0, S.3, Y.1957.

Erman, Sahir, **"Vergi Suçları",** İÜ. İktisat Fakültesi Yayınları, İstanbul, 1988.

Erman, Sahir, **"Vergi Usul Hukukunda Yer Alan Ceza Hukuku Kaideleri",** Maliye Araştırma Merkezi Konferansları, C.0, Y.1959, S.5.

Erten, Burcu, **"CMK'da İddianamenin İadesi",** Ankara Barosu Hukuk Gündemi, Ağustos 2005, S.2.

Eryılmaz, Mesut Bedri, **"Ceza Muhakemesi Hukuku Dersleri",** Seçkin Yayıncılık, 1. Baskı, 2012.

Feyzioğlu, Metin, **"Ceza Muhakemesinde İspatın Ölçütü Olarak Vicdani Kanaat",** 2. Baskı, Islık Yayınları, Ankara, 2015.

Feyzioğlu, Metin, **"Suçsuzluk Karinesi: Kavram Hakkında Genel Bilgiler ve Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi",** https://jurix.com.tr/article/13981.

Gedik, Doğan, **"Ceza Muhakemesinde Hâkimin Delilleri Değerlendirme Serbestliği"**, D.E.Ü. Hukuk Fakültesi Dergisi, Prof. Dr. Durmuş Tezcan'a Armağan, C.21, 2019.

Gökcan, Hasan Tahsin, **"Cumhuriyet Savcısının Delilleri Değerlendirme Yetkisi ve Yargıtay Uygulaması",** Ankara Barosu Dergisi, S.1, Y.2012, s.195-206.

Gökcen, Ahmet, Balcı, Murat, Alşahin, Mehmet Emin ve Çakır, Kerim, **"Ceza Muhakemesi Hukuku",** Adalet Yayınevi, İstanbul, 2021.

Gökcen, Ahmet, **"Ceza Muhakemesi Hukukunda Basit Elkoyma ve Postada Elkoyma",** Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayınlanmış Doktora Tezi, İstanbul 1993.

Gören, Ömer, **"Mali Suçlar Hukuku",** Adalet Yayınevi, Ankara, 2012.

Günay, Hacı Mehmet, **"Şüphe",** TDV İslam Ansiklopedisi, İstanbul 2010, C.39.

Güngör, Mümin, **"Vergi Kaçakçılığı Suçunun Takip Usulü",** TAAD, Y.11, S.44(Ekim 2020).

Güran, Talip, **"Hileli Vergi Suçları",** Adalet Dergisi, Y.46, S.3, s.212-217.

Gültekin, Özkan, **"Ceza Muhakemesi Hukukunda "Şüphe" Kavramı",** Terazi Hukuk Dergisi, C.5, S.46, Haziran 2010,

Hızlı, Yılmaz, "**Türk Vergi Hukukunda Kaçakçılık Suçu**", Ankara 2003.

Hüvez, İbrahim**, "Sahte ve İçeriği İtibariyle Yanıltıcı Belge Kavramının Türk Ceza Kanunu ve Vergi Usul Kanunu Açısından Değerlendirilmesi",** https://www.academia.edu/19673727/09_Ibrahim_Huvez.

İçel, Kayıhan ve Ünver, Yener, **"Uygulamalı Ceza Hukuku",** 5. Baskı, Beta Yayıncılık, 2015.

İnci, Zekiye Özen, **"Bir Koruma Tedbiri Olarak Türk Ceza Muhakemesi Hukukunda Tutuklama"**, 3. Baskı, Seçkin Yayıncılık, 2017.

İnci Uslu, Z. Özen, **"Cumhuriyet Savcısı Meşru Savunma Koşullarının Mevcut Olduğu Gerekçesiyle Kovuşturmaya Yer Olmadığına Dair Karar Verebilir mi?",** Terazi Hukuk Dergisi, C.7, S.74, Ekim 2012.

Karabulut, Ferhat, Karapazarlıoğlu, Ersin ve Tosun, Hamza, **"Ceza Muhakemesinde Delil Kavramı ve Kovuşturma Sürecinde Hakimlerin Delil Algısı",** TBB Dergisi, Y.2015.

Karakehya, Hakan, **"Ceza Muhakemesi Hukuku",** 2. Baskı, Savaş Kitap ve Yayınevi, Ankara, 2016.

Karakehya, Hakan, **"Ceza Muhakemesinin Amacı"**, İÜHFM, 2007, C.LXV, S.2

Karakoç, Yusuf, **"Genel Vergi Hukuku",** Yetkin Yayınları, Ankara, 2017.

Karakoç, Yusuf, **"Türk Vergi Ceza Hukuku Üzerine Bir Değerlendirme",** Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, C.12, S.2010.

Karakoç, Yusuf, **"Vergi Ceza Hukuku",** Yetkin Yayınları, Ankara, 2016.

Karataş Durmuş, Neslihan, **"Ticari Sırların ve Kişisel Verilerin Korunması Kapsamında Vergi Mahremiyeti",** TAAD, Y.8, S.31.

Kaşıkçı, Mahmut, **"Türk Hukukunda Vergi Kaçakçılığı Suçları",** Yayımlanmış Doktora Tezi, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Üniversitesi, İstanbul 1999.

Keyman, Selahattin **"Tipiklik ve Ceza Hukuku",** AÜHFD., C.XXXVII, S.3-4, Y.1980.

Kızıot, Şükrü ve Kızılot, Zuhal, **"Vergi İhtilafları ve Çözüm Yolları"**, 23. Baskı, Yetkin Yayıncılık, 2014.

Koca, Mahmut, **"Ceza Muhakemesi Hukukunda Deliller",** CHD, Y.1, S.2, Aralık 2006.

Kocahanoğlu, Osman Selim, **"Vergi Suçları Vergi Cezaları ve Kurtulma Yolları",** Genişletilmiş İkinci Baskı, 1983.

Koçer, Seçkin, **"İletişimin Denetlenmesi Tedbirinde Tesadüfen Elde Edilen Deliller",** Adalet Dergisi, C.0, S.65, Y.2020.

Kunter, Nurullah, Yenisey, Feridun ve Nuhoğlu, Ayşe, **"Muhakeme Hukuku Dalı Olarak Ceza Muhakemesi Hukuku",** Beta Yayıncılık, İstanbul, 2010.

Küçük, Eda Özdiler, **"Vergi Suçlarında Masumiyet Karinesi",** İnönü Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, C.5, S.2, Y.2014.

Mutluer, M. Kamil, **"Vergi Ceza Hukuku"**, Eskişehir İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi Yayınları., Eskişehir 1979.

Mutluer, M. Kamil ve Dayanç Kuzeyli, N. Nilay, **"Vergi Ceza Hukuku",** İstanbul Bilgi Üniversitesi Yayınları, İstanbul, 2019.

Mutluer, M. Kamil ve Dayanç, N.Nilay, **"Vergi Ceza Hukuku (Genel ve Özel Hükümler)",** 4. Baskı, Turhan Kitabevi, Ankara, 2014.

Ok, Nuri ve Gündel, Ahmet, **"Açıklamalı- İçtihatlı Ceza Mahkemelerinin Görevine Giren Vergi Kaçakçılığı Suçları",** Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2002.

Oktar, S. Ateş, **"Vergi Hukuku"**, 15. Baskı, Türkmen Kitabevi, İstanbul, 2020.

Oter, İlayda, **"Ne Bis İn İdem İlkesinin Uygulanabilirlik Alanları İle İlgili Bir Sentez Çalışma",** TAAD, Y.13, S.50(Nisan 2022).

Ömercioğlu, Abdullah, Dayıoğlu, Melike Rana ve Arslan, Cem Barlas, **"Vergi Suçlarının Türkiye'de Adli Görünümü",** Kırıkkale Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi, C.8, S.1, 2018.

Ömercioğlu, Abdullah, "**Vergi Yaptırım Hukukuna İlişkin Temel İlkeler Kapsamında Vergi Kabahatleri ve Vergi Suçlarındaki Sapmaların İncelenmesi ve Almanya Örneği",** Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Kırıkkale Üniversitesi, SBE, Kırıkkale 2014.

Ömercioğlu, Abdullah, **"7318 Sayılı Kanun İle Eklenen Vergi Kaçakçılığı Suçları",** Erciyes Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, C.17, S.1, Y.2022.

Öncel, Mualla, Kumrulu, Ahmet, Çağan, Nami ve Göker, Cenker, **"Vergi Hukuku",** 30. Baskı, Turhan Kitabevi, Ankara, 2021.

Öncü, Mehmet, **"AHİM Kararları Işığında Yakalama, Gözaltına Alma, Tutuklama ve Aramada Makul Şüphe",** Bahçeşehir Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, C.10, S.125-126, Ocak-Şubat 2015.

Öner, Erdoğan, **"Vergi Hukuku",** 13. Baskı, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2022.

Özbek, Veli Özer, **"Polis Hukuku ve Ceza Muhakemesi Hukukunda Temel Haklara Müdahaleler",** Seçkin Yayıncılık, 1. Baskı, 2021.

Özbek, Veli Özer, Doğan, Koray- Bacaksız, Pınar, **"Ceza Muhakemesi Hukuku",** Seçkin Yayıncılık, İzmir, 2021.

Özcan, Onur, **"Vergi Suçları",** 1. Baskı, Seçkin Yayıncılık, Ankara 2015.

Özdiler Küçük, Eda, **"Vergi Suçlarında Masumiyet Karinesi",** İnönü Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, C.5, S.2, Y.2014.

Özen, Mustafa, **"Vergi Suçları ve Kabahatleri",** 5. Baskı, Adalet Yayınevi, 2022.

Öztürk, Bahri vd., **"Ana Hatlarıyla Ceza Muhakemesi Hukuku",** Seçkin Yayıncılık, Ankara 2021.

Öztürk, Bahri vd., **"Nazari ve Uygulamalı Ceza Muhakemesi Hukuku",** 15. Baskı, Seçkin Yayıncılık, 2021.

Öztürk, Bahri, Kazancı, Behiye Eker ve Güleç, Sesim Soyer, **"Ceza Muhakemesi Hukukunda Koruma Tedbirleri",** 4. Baskı, Seçkin Yayıncılık, 2021.

Öztürk, Bahri, Erdem, Mustafa Ruhan ve Tezcan Durmuş, **"Dijital Ceza Muhakemesi Hukuku"**, Seçkin Yayıncılık 2. Baskı, 2022.

Parlar, Ali ve Hatipoğlu, Muzaffer, **"Özel Ceza Yasaları Uygulamalarında Ekonomik ve Ticari Suçlar",** Turhan Kitabevi, Ankara, 2005.

Pınar, Burak ve Taylar, Yıldırım, **"Türk Vergi Hukukunda Kamusal Bir Denetim Yolu Olarak Vergi Araması",** Ceza Hukuku Dergisi, C.8, S.21, 2013.

Pürsünlerli Çakar, Elif ve Saraçoğlu, Fatih, **"Vergi Kaçakçılığı ile Mücadelede Yeni Bir Model: Vergi Polisi Müessesi (Fransa Örneği)",** İnönü Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, C.5, S.2, Y.2014.

Pürsünlerli Çakar, Elif ve Saraçoğlu, Fatih, **"Vergi Hukuku",** Gazi Kitabevi, Genişletilmiş 7. Baskı, Ankara 2018.

Rençber, Altan, **"Ne Bis İn İdem İlkesi Uyarınca Vergi Suç Ve Kabahatlerinin Değerlendirilmesi",** Marmara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, Y.2017.

Sarıcaoğlu, Ercan, **"Vergi Suç ve Kabahatleri Bakımından Yorum ve İspat",** Adalet Yayınevi, 2017.

Selçuk, Sami, **"Doğru terim "Muhakeme" değil, "Yargılama"dır",** Prof.Dr. Nur Centel'e Armağan, Marmara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Hukuk Araştırmaları Dergisi, Cilt:19, S.2, Y.2013.

Sevimli, Güçlü, **"Kuvvetli Suç Şüphesi Gölgesindeki Tutuklama",** İstanbul Barosu Dergisi, C.83, S.1, Ocak 2009.

Sırma, Özge, **"Güncel Olaylar Çerçevesinde 5271 sayılı Ceza Muhakemesi Kanununda Arama",** Terazi Hukuk Dergisi, C.4, S.34, Haziran 2009.

Somuncu, Ahmet ve Ayyıldırım, Kadir, **"Vergi Usul Kanunu'na Muhalefet Suçlarından Defter ve Belgeleri Gizleme Suçunda Tebligat İşlemlerinin Önemi: Yargıtay Kararları Işığında Bir Değerlendirme,"** Mali Hukuk Dergisi, C.15, S.180, Y.2019.

Soyaslan, Doğan, **"Ceza Muhakemesi Hukuku",** Yetkin Yayınları, Ankara, 2014.

Şafak, Ali ve Bıçak, Vahit, **"Ceza Muhakemesi Hukuku ve Polis",** Liberte Yayınları, 3. Baskı, Ankara, 2005.

Şahin, Cumhur, "**Ceza Muhakemesi Hukuku I"**, Seçkin Yayıncılık, Ankara 2018.

Şahin, Cumhur ve Göktürk, Neslihan, **"Ceza Muhakemesi Hukuku I",** Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2021.

Şahin, İlyas, **"Türk Ceza Yargılaması Hukukunda Koruma Tedbirleri Bakımından Esas Alınan Şüphe Kavramının İncelenmesi",** Marmara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Hukuk Araştırmaları Dergisi, C.20, S.3, Y.2014.

Şeker, Sakıp, **"Muhasebe Hilesi Üzerine",** Yaklaşım, Nisan 2009.

Şenyüz, Doğan, **"Vergi Ceza Hukuku",** 10. Baskı, Ekin Yayınevi, Bursa, 2017.

Şenyüz, Doğan, **"Vergi Kaçakçılığı Suçunda Dava Şartı Olarak Mütalaa /Görüş",** İzmir Barosu Dergisi, C.81, S.2, Y.2016, s.13-50.

Şişman, Gülden, **"Sahte Belgedeki Şekil Şartına Aykırılığın Vergi Kaçakçılığı Suçuna Etkisi",** TBB Dergisi, S.153, Y.2021.

Taş, Fatma, **"Vergi Mahremiyetini İhlal Suçu ve Değerlendirilmesi",** Uludağ Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayımlanmış Doktora Tezi, Bursa 2007

Tekin, Fazıl ve Çelikkaya, Ali, **"Vergi Denetimi"**, 9. Baskı, Seçkin Yayıncılık, 2022.

Toroslu, Nevzat ve Feyzioğlu, Metin, **"Ceza Muhakemesi Hukuku",** Savaş Yayınları, Ankara, 2017.

Tosun, Ayşe Nil, **"Türk Vergi Ceza Hukukunda Ne Bis In Idem İlkesi: Avrupa İnsan Hakları Mahkemesinin Verdiği Kararlardan Lucky Dev Davası",** Hacaettepe Hukuk Fakültesi Dergisi, C.7, S.2, Y.2017.

Turhan, Faruk, **"Ceza Muhakemesi Hukuku",** Asil Yayınevi, Ankara, 2006.

Turinay, Faruk Y., **"Yeterli Şüphe Kıstası Çerçevesinde Cumhuriyet Savcısının Suçun Unsurlarını Değerlendirme Yetkisi",** Galatasaray Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, C.20, S.2, Aralık 2021,

Türkal Hasan, Ekici, Mehmet Sena ve İnan, Mahmut, **"Vergi Suç ve Kabahatleri Kavramı, 4369 Sayılı Yasa Öncesinden Günümüze Yürürlükteki Vergi Suçları- Kabahatleri ve Cezaları",** SÜHFD, C.18, S.1, Y.2010.

Uğur, Hüsamettin ve Elibol, Mert, **"Vergi Suçları",** 2. Baskı, Adalet Yayınevi, 2016.

Uğur, Hüsamettin, **"Vergi Suçlarında Kovuşturma Şartı Olarak Mütalaa (VUK m.367)",** Terazi Hukuk Dergisi, C.8, S.88, Y.2013.

Uzunkaya, Esra, **"Yargıtay Kararları Işığında Türk Ceza Yargılaması Hukukunda Delil Sistemi ve Değeri",** www.insanihukuk.com.

Ünal, Oğuz Kürşat, **"Fatura ve İspat Kuvveti",** 4. Bası, Bilge Yayınevi, Ankara 2006.

Ümit, Ceyda, **"Defter, Kayıt ve Belgeleri Gizleme Suçunda Cezai Sorumluluk",** Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, C.70, Y.2021, S.4.

Ümit, Ceyda, **"Vergi Ceza Hukukunda Defter, Kayıt ve Belgeleri Gizleme, Sahte Belge Düzenleme ve Kullanma Suçları",** 1. Baskı, Seçkin Yayıncılık, 2022.

Ünver, Yener, **"Ceza Muhakemesinde İspat, CMK ve Uygulamamız",** Ceza Hukuku Dergisi, C.1, S.2, Aralık 2006.

Ünver, Yener ve Hakeri, Hakan, **"Ceza Muhakemesi Hukuku (3 Cilt)",** Adalet Yayınevi, 15. Baskı, 2019.

Üzülmez, İlhan, **"Türk Hukukunda Suçsuzluk Karinesi ve Sonuçları",** TBB Dergisi, S.58, 2005.

Yayla, Mehmet, **"Ceza Muhakemesi Hukukunda: İspat ve Şüphe",** Seçkin Yayıncılık, Ankara 2016.

Yayla, Mehmet, "**Ceza Yargılamasında İspat İçin Yenilmesi Gereken Şüphe: Türkiye ve Amerika Birleşik Devletleri Sistemlerinin İncelenmesi"**, Ankara Barosu Dergisi, 2013/3.

Yenidünya, A. Caner ve İçer, Zafer, **"Ceza Muhakemesi Hukuku",** Adalet Yayınevi, Ankara, 2016.

Yenidünya, A. Caner, **"Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi ve Masumiyet Karinesi",** Güncel Hukuk Aylık Hukuk Dergisi, S.5, Mayıs 2004.

Yenidünya, A. Caner, **"5271 Sayılı Ceza Muhakemesi Kanununda Kamu Davasının Açılması ve İddianamenin Unsurları ve İadesi",** E- Akademi, Şubat 2007, S.60.

Yenisey, Feridun ve Nuhoğlu, Ayşe, **"Ceza Muhakemesi Hukuku",** Seçkin Yayıncılık, İstanbul, 2021.

Yenisey, Feridun, **"Hazırlık Soruşturması ve Polis (Uygulanan ve Olması Gereken Ceza Muhakemesi Hukuku)",** Beta Yayıncılık, 1987.

Yılmaz, Zehra, **"Ceza Muhakemesi Hukukunda Şüphe",** Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Konya 2019.

Yiğit, Uğur, **"Vergi Kaçakçılığı Suçları ve Diğer Hürriyeti Bağlayıcı Vergi Suç ve Cezaları",** Beta Yayınları, İstanbul, 2004.

Yurtcan, Erdener, **"Ceza Muhakemesi Kanunu Şerhi (CMK)",** 9. Baskı, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2019.

Yurtcan, Erdener, **"Ceza Yargılaması Hukuku",** 16. Baskı, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2019.

Yurtsever, Hatice ve Buran, Burçin, **"Bilgi Edinme Hakkı Kanunu Çerçevesinde Vergi Mahremiyetinin Değerlendirilmesi",** Electronic Journal of Vocational Colleges, C.2, S.2, Y.2012.

Yüce, Mehmet, **"Vergi Kaçakçılığı Suçu ve Yargılama Usulü",** Adalet Yayınevi, 2. Baskı, Ankara, 2021.

ÖZGEÇMİŞ

Adı Soyadı	: Muhammed Ali VURAL
Doğum Tarihi	:
Yabancı Dil	: İngilizce
Eğitim Durumu	: Lisans Mezunu
Lisans	: Marmara Üniversitesi 2015-2019
Yüksek Lisans	: Kırıkkale Üniversitesi Kamu Hukuku
Çalıştığı Kurum ve Yılı	: Adalet Bakanlığı Savcı Adayı, 2021- devam ediyor.
Araştırma Alanları	: Ceza Hukuku