

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

**YARGITAY'IN ANONİM VE LİMİTED ŞİRKET FAALİYETLERİ
KAPSAMINDA İŞLENEN VERGİ KAÇAKÇILIĞI SUÇLARINDA KANUNİ
TEMSİLCİNİN SORUMLULUĞUNA İLİŞKİN YAKLAŞIMININ
DEĞERLENDİRİLMESİ**

YÜKSEK LİSANS TEZİ

Mert Anıl GÜLER

Tez Danışmanı: Dr. Öğr. Üyesi Balca ÇELENER

AĞUSTOS 2024

İÇİNDEKİLER

ÖNSÖZ.....	iv
KISALTMALAR.....	v
RÉSUMÉ.....	vii
ABSTRACT	xii
ÖZET.....	xvii
GİRİŞ	1
I. ANONİM VE LİMİTED ŞİRKET FAALİYETLERİ KAPSAMINDA İŞLENEN VERGİ KAÇAKÇILIĞI SUÇU VE FAİLİN BELİRLENMESİ	4
A. Şirket Faaliyetleri Kapsamında İşlenen Vergi Kaçakçılığı Suçu.....	4
1. Genel Olarak Vergi Kaçakçılığı Suçu	4
2. Anonim ve Limited Şirketler Özelinde Vergi Kaçakçılığı Suçu	9
B. Muhtemel Fail ve Şerikler.....	12
1. Kanuni Temsilcinin Failliği ve Şerikliği	12
2. Şirket Çalışanları ve Mali Müşavirlerin Failliği ve Şerikliği.....	19
3. İradî Temsilcinin Failliği ve Şerikliği	21
C. Failin Belirlenmesinde İzlenecek Usul	23
1. Özel Takip Usulü.....	25
2. Cumhuriyet Savcısının Soruşturmadaki Rolü.....	38
D. Failin Belirlenmesi ve Yargıtay'ın Kanuni Temsilcinin Sorumluluğuna İlişkin Yaklaşımı.....	41
E. Bölüm Sonucu	49
II. YARGITAY'IN KANUNİ TEMSİLCİNİN SORUMLULUĞUNA İLİŞKİN YAKLAŞIMININ DEĞERLENDİRİLMESİ.....	52
A. Yargıtay Tarafından Kanuni Temsilcinin Asli Fail Olarak Değerlendirilmesi	52
B. Yaklaşımın Kanunun Ruhuyla ve İştirak Hükümleriyle İlişkisi	60
1. Özel Takip Usulü Bakımından	60
2. İştirak Hükümleri Bakımından.....	62
C. Yaklaşımın Adil Yargılanma Hakkı Bakımından Tartışılması.....	64
1. Susma Hakkı Bakımından.....	71
2. Şüpheden Sanık Yararlanır İlkesi Bakımından.....	72
3. Yaklaşımın Bir Suçluluk Karinesi Oluşturması Bakımından.....	73

D. Bölüm Sonucu	78
SONUÇ	81
KAYNAKÇA	86
ÖZGEÇMİŞ	93



ÖNSÖZ

Vergi hukukuna olan ilgimin pekişmesini sağlayan, danışmanım olmayı kabul ederek beni onurlandıran ve oldukça stresli geçen tez yazım sürecinde rehberliği ile argümanlarımı geliştirmemi kolaylaştıran kıymetli hocam Dr. Öğr. Üyesi Balca ÇELENER'e,

Jürimde yer almayı kabul etmiş olmalarından kıvanç duyduğum değerli hocalarım Doç. Dr. Altan RENÇBER ve Dr. Öğr. Üyesi Ahmet Emrah GEÇER'e,

Her daim desteklerini sırtımda hissettiğim, zorlu tez yazım sürecinde moral kaynağım olan ve sayelerinde hazırladığım bu tezi ithaf ettiğim değerli annem Emine GÜLER, babam Mehmet GÜLER ve kardeşim Melissa GÜLER'e,

Hukuki bilgi birikimi, yapıcı eleştirileri, değerli katkıları ve dostluğuyla her zaman yanımda olan kıymetli dostum Demirhan ÇELEBİOĞLU'na,

Yüksek lisans programını aynı sıralarda tamamlamakta olduğumuz, muhabbetleri ve destekleriyle her zaman yanımda olan kıymetli dostlarım Arda Barkın BAYOĞLU ve Beliz ESENCELİ DEMİR'e,

Bu zorlu süreçte zaman ayıramadığım, sabırlarından ötürü müteşekkirdiğim dostlarım Onur KAYA, Umut KUBAD, Furkan ARIKAN, Çağatay DURMAZ ve Burak Kaan SAKAR'a teşekkürü borç bilirim.

Mert Anıl GÜLER
İstanbul, 2024

KISALTMALAR

A.Ş.	:	Anonim Şirketi
LTD.	:	Limited
AİHM	:	Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi
AİHK	:	Avrupa İnsan Hakları Komisyonu
AİHS	:	Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi
AY	:	1982 tarihli Anayasa
AYM	:	Anayasa Mahkemesi
BD	:	Büyük Daire
Bkz./bkz.	:	Bakınız
C.	:	Cilt
CMK	:	5271 sayılı Ceza Muhakemesi Kanunu
Çev.	:	Çeviri
D.	:	Dairesi
Dn.	:	Danıştay
dn.	:	dipnot
E.	:	Esas Sayısı
GK	:	Genel Kurul
Ibid.	:	Aynı yerde
K.	:	Karar Sayısı
loc. cit.	:	Aynı yerde ve sayfada
m.	:	madde
Mük.	:	Mükerrer
No/n.	:	Numara
op. cit.	:	adı geçen eser/ makale
RG	:	Resmi Gazete
s.	:	sayfa
S.	:	Sayı
ss	:	Sayfa Aralığı
T.	:	Tarih
T.C.	:	Türkiye Cumhuriyeti
TCK	:	5237 sayılı Türk Ceza Kanunu
TTK	:	6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu

v.	:	-e karşı
vb.	:	ve benzeri
vd.	:	ve devamı
VUK	:	213 Sayılı Vergi Usul Kanunu
Y.	:	Yargıtay
YCGK	:	Yargıtay Ceza Genel Kurulu



RÉSUMÉ

L'impôt revêt une grande importance pour le financement des services que l'État est tenu de fournir. L'article 73 de la Constitution de la République de Turquie énonce l'obligation fiscale comme suit : « Chacun est tenu de payer des impôts en fonction de ses capacités financières afin de faire face aux dépenses publiques ». On sait que la fiscalité peut être utilisée à d'autres fins que le financement des services publics, par exemple pour assurer la justice sociale, équilibrer l'offre et la demande dans les cas nécessitant une intervention de l'État, et même faire de l'ingénierie sociale. En tout cas, la collecte des impôts est indispensable pour que les États puissent fournir des services de qualité à leurs citoyens et augmenter le niveau de bien-être général.

Les impôts directs sont perçus sur la base de la déclaration du contribuable. En effet, on estime que le contribuable lui-même est la personne la mieux placée pour calculer le montant de l'impôt à payer et à percevoir. Les contribuables qui déclarent leurs revenus et leurs gains et qui calculent eux-mêmes l'impôt à payer réduisent la charge de travail de l'administration fiscale, dont la mission est de collecter l'impôt. La conscience fiscale des contribuables qui déclarent et accumulent une certaine partie de leurs revenus et des fonctionnaires des impôts qui collectent les impôts indirects comme une petite administration fiscale et les transfèrent au trésor public maintient également sa vitalité.

Un système d'imposition directe fondé sur la déclaration et la participation active du contribuable exige également l'interdiction de tout comportement malveillant et/ou mensonger de la part du contribuable dans le cadre de ce processus. De tels comportements sont considérés comme des crimes ou des délits dans presque tous les systèmes fiscaux contemporains et font l'objet de sanctions financières ou liberticides sévères. En effet, dans un système fiscal fondé sur la déclaration du contribuable, l'intérêt public ne peut être réalisé que par la participation honnête et ouverte du contribuable au processus fiscal.

Bien entendu, les contribuables peuvent avoir diverses motivations pour adopter un tel comportement. Le sentiment des contribuables de ne pas être imposés proportionnellement à leur pouvoir financier, leur refus de remplir leur devoir de participation au financement public pour diverses raisons, l'inflation et la négligence de l'administration fiscale à collecter les impôts peuvent constituer la motivation des délits d'évasion et de fraude fiscales. L'État a l'obligation de prévenir ces crimes et délits, quelle que soit leur motivation, mais il a aussi l'obligation de prévenir la motivation des crimes et délits, de les identifier et de les punir en suivant une procédure conforme à l'État de droit fondé sur les droits de l'homme.

Dans le contexte de l'évasion fiscale, bien qu'il n'y ait pas d'évasion réelle au sens de la définition de l'évasion acceptée par le code pénal turc¹, ces infractions, qui ont été établies comme « *infractions d'évasion fiscale* », sont régies par l'article 359 de la CPF² et des peines d'emprisonnement contraignantes sont prévues comme sanctions. Comme indiqué ci-dessus, ces infractions interdisent aux contribuables et aux personnes responsables d'agir en violation des règles d'honnêteté et de bonne foi dans

¹ Code pénal turc n° 5237

² Code procédure fiscale n° 213

le processus fiscal, notamment de dissimuler le fait générateur de l'impôt, de délivrer des documents faux ou trompeurs dans le cadre du processus fiscal, et sont passibles de diverses sanctions. Les infractions sont poursuivies par les tribunaux pénaux et les poursuites sont menées conformément à la procédure classique prévue par le code de procédure pénale et à la procédure spéciale prévue par l'article 367 de CPF.

Dans la procédure classique, le procureur de la République apprend le soupçon d'une infraction par une plainte ou une dénonciation qui lui est faite personnellement ou aux agents de la force publique qui sont ses auxiliaires. Toutefois, le fait de ne pas aviser les autorités compétentes d'une infraction en cours est également passible de sanctions pénales. S'écartant de cette procédure, qui est la règle en matière d'infractions de fraude fiscale, l'article 367 de la CPF prévoit une obligation de notification pour les autorités de contrôle fiscal, qui ont connaissance du soupçon qu'une infraction de fraude fiscale a été commise, par l'ajout d'un avis.

Le procureur peut apprendre le soupçon d'une infraction par cette notification, et peut également apprendre le soupçon d'une infraction de fraude fiscale par d'autres moyens. En dérogeant au principe de l'enquête d'office avec la procédure spéciale, le procureur, qui a appris que l'infraction a été commise par d'autres moyens, est obligé de demander une enquête à l'administration fiscale et l'avis qui doit être émis par la Commission d'évaluation des rapports est prévu comme une condition du jugement.

L'article 3/B de la CPF stipule que « *en matière fiscale, le fait générateur de l'impôt et la nature réelle des opérations liées à ce fait générateur sont essentiels* ». Conformément à ce principe, dont nous convenons qu'il reflète l'objectif d'atteindre la vérité matérielle dans le droit de la procédure pénale, l'administration fiscale entreprendra les tâches qui lui sont imposées par les lois et règlements afin d'atteindre la vérité matérielle et, si nécessaire, elle sera en mesure d'effectuer un examen de recherche avec la demande qu'elle fera conformément à la procédure, et, en conséquence, elle créera un dossier complet.

Le procureur, qui recevra le dossier dès réception de la notification ou du résultat de l'examen demandé, poursuivra les activités d'enquête conformément au principe de l'obligation d'enquêter, et ouvrira une affaire publique avec un acte d'accusation s'il révèle l'infraction avec tous ses éléments et parvient à une suspicion suffisante qu'elle a été commise.

Comme dans de nombreux textes internationaux et régionaux garantissant les droits de l'homme, la Convention européenne des droits de l'homme (« CEDH »), rédigée par la Commission européenne et ratifiée par la République de Turquie en 1954, régit le droit à un procès équitable, qui garantit que le procès du suspect et de l'accusé est équitable, conformément aux droits de l'homme et aux règles démocratiques, et, conformément à cet objectif, les États contractants sont tenus d'établir ce droit. Il ne fait aucun doute que ces principes de droit pénal et de procédure pénale devraient être appliqués avec une grande importance dans la détection et la répression des délits de fraude fiscale par les autorités judiciaires.

La présomption d'innocence, qui constitue un pont entre le premier paragraphe de l'article 6 de la CEDH, qui énonce le principe général du droit à un procès équitable, et le troisième paragraphe de l'article 6 de la CEDH, qui régit les droits de l'accusé et constitue la raison d'être du droit à un procès équitable, est régie par le deuxième

paragraphe de l'article susmentionné comme suit : « *Toute personne accusée d'une infraction est présumée innocente jusqu'à ce que sa culpabilité ait été légalement établie.* ». Tant le concept de procès équitable que son élément le plus important, la présomption d'innocence, occupent une place importante dans la Constitution turque et dans la législation nationale.

En conséquence naturelle de la présomption d'innocence, qui impose à l'accusation d'agir sur la base de la présomption d'innocence de l'accusé à partir du moment où l'accusation d'un crime est officiellement notifiée à la personne ou de l'action qui affecte substantiellement la personne sur la base du soupçon que la personne est coupable jusqu'à la finalisation de la décision de condamnation contre la personne, et donc du devoir de convaincre le juge en révélant la commission du crime imputé avec tous ses éléments, la personne accusée a le droit de se défendre, de présenter des preuves pour prouver son innocence, de ne pas faire de déclarations et de ne pas montrer de preuves qui l'incrimineraient ou incrimineraient ses proches, de garder le silence et même de ne pas dire la vérité. Le silence du suspect et de l'accusé ne doit pas être interprété comme une présomption de preuve. La présomption exige que l'accusé bénéficie du doute qui ne peut être éliminé et qu'il soit acquitté si l'autorité de poursuite, qui détient la puissance publique, ne peut prouver le soupçon raisonnable qu'un crime a été commis à l'aide des preuves favorables et défavorables recueillies. Ces considérations sont également valables pour les délits de fraude fiscale.

Un État de droit doit condamner ceux qui portent atteinte aux intérêts juridiques protégés et criminalisés par ses lois, par l'intermédiaire de tribunaux impartiaux et indépendants, sur la base de preuves obtenues par des méthodes légales et dans le cadre d'une activité judiciaire qui respecte les droits de l'accusé ; il doit punir de manière dissuasive les éléments qui perturbent l'ordre public et, si nécessaire, protéger l'ordre public en les retirant de la société dans le but de les réadapter. Il convient de souligner que l'État de droit exige des autorités d'enquête et de poursuite qu'elles cherchent à atteindre la vérité matérielle non pas à n'importe quel prix, mais dans le respect des droits de l'accusé garantis par les lois et les conventions internationales auxquelles elles sont liées, et qu'elles agissent en conséquence.

Comme toutes les infractions, les délits de fraude fiscale ne peuvent être commis que par des personnes physiques. Les sociétés anonymes et les sociétés à responsabilité limitée exercent leurs activités commerciales par l'intermédiaire de leurs organes constitués de personnes physiques. Si des délits de fraude fiscale sont commis dans le cadre des activités des personnes morales de type société anonyme ou société à responsabilité limitée, il est très difficile d'en identifier les auteurs. En effet, l'infraction étant commise sous le couvert d'une personne morale, par exemple, il est très difficile de déterminer qui a créé le faux document, qui l'a utilisé et qui sont les éventuels complices.

Conformément à l'article 10/1 de la CPF, les obligations fiscales des personnes morales sont remplies par leurs représentants légaux. Il ne fait aucun doute que la détermination de l'auteur des infractions de fraude fiscale, qui peuvent être commises par n'importe qui au sein de la personne morale, ne se limite pas à la détermination des représentants légaux qui sont responsables des obligations fiscales et qui, par conséquent, viennent à l'esprit en premier lieu. L'article 333/3 de la CPF, qui prévoit que le destinataire de la sanction pour les délits de fraude fiscale commis dans le cadre des activités de la personne morale est le représentant légal, a été modifié par la loi n°

4369 conformément au principe de la faute et au principe de l'individualité des sanctions, et il a été réglementé que les sanctions sont imposées au nom de ceux qui commettent les actes constitutifs des délits de fraude fiscale. Bien qu'il n'ait pas été nécessaire de modifier cette disposition pour établir une pratique conforme à ces principes, le législateur a préféré souligner la nécessité de ces principes par sa réglementation.

La Cour de cassation a établi une jurisprudence selon laquelle la « *responsabilité pénale* » incombe au représentant légal (chargé de remplir les obligations fiscales), notamment parce qu'il est à la tête de la structure hiérarchique au sein de l'entreprise et que les activités sont menées avec l'autorité d'ordre et d'instruction détenue par les représentants légaux, et que l'avantage indu découlant de l'infraction d'évasion fiscale appartiendra à la personne morale ou au représentant légal - jusqu'à ce que le contraire soit démontré et prouvé par des preuves concrètes. En raison de cette jurisprudence constante, les représentants légaux entament la phase d'enquête, qui commence par un simple soupçon, avec une étiquette d'auteur, et cette situation impose au représentant légal, qui n'a pas de pouvoir public, l'obligation d'identifier l'auteur réel d'un délit et d'éviter la responsabilité pénale.

La Cour de cassation agit avec une présomption tacite qu'il y a un responsable qui doit être puni, et cette jurisprudence établie affectera les parquets, l'administration fiscale, les tribunaux de première instance et les cours d'appel régionales, qui sont obligés d'adapter leurs pratiques à la pratique de la Cour de cassation en termes de prévisibilité juridique et de protection de la sécurité juridique.

D'un point de vue pratique, le fait de considérer le représentant légal comme l'auteur des infractions de fraude fiscale commises dans le cadre des activités des sociétés anonymes et des sociétés à responsabilité limitée, en menant une enquête très limitée, encourage les parquets et l'administration fiscale à enquêter sur ces infractions de manière incomplète, ce qui peut conduire à des accusations injustes à l'encontre des personnes et rendre difficile la punition des véritables auteurs.

En outre, il est considéré que le fait de considérer le représentant légal comme l'auteur présumé de l'infraction est contraire à l'esprit de la CPF, qui a été modifiée pour ordonner l'identification de l'auteur réel et a prévu une procédure de suivi spéciale pour éviter les enquêtes inéquitables dans la détection de ces infractions et pour garantir que des enquêtes techniquement plus poussées soient menées.

Les dispositions de l'article 37 et suivants du CPT définissent les titres d'auteur principal, de coauteur, d'auteur indirect et les titres d'instigateur et de complice comme des états de complicité. La Cour de cassation, dans sa jurisprudence bien établie : « *Comme il est essentiel que le personnel agisse et travaille sous les ordres et les instructions du représentant légal, ce dernier sera responsable des actes commis* », a été le résultat de l'adoption erronée des dispositions relatives à la participation. Il est considéré que l'attribution de la responsabilité pénale au représentant légal sur la base du pouvoir de donner des ordres et des instructions au sein de l'entreprise peut avoir des conséquences négatives et conduire à une mauvaise application de ces dispositions. En effet, le représentant légal ne peut être poursuivi qu'en tant qu'instigateur en raison de ses ordres et instructions ; les auteurs de l'infraction seront ceux qui commettent l'acte constitutif de la fraude fiscale.

Enfin, avec cette approche de la Cour de cassation, le représentant légal est accepté comme l'auteur présumé de l'infraction et il est adopté que les représentants légaux ne peuvent pas être exonérés de la responsabilité pénale si la situation contraire n'est pas démontrée par des preuves concrètes ; il est tacitement accepté qu'un éventuel doute raisonnable ne peut pas être utilisé en faisant de la responsabilité pénale une institution à éviter ; Le fait que la charge de la preuve a été transférée de l'accusation à la défense, qui n'a pas de pouvoir public ; le fait qu'il n'y a pas de base juridique et qu'une loi à adopter dans ce sens serait incompatible avec l'article 6 de la CEDH, étant donné que l'intérêt à mettre en danger est la liberté humaine. En ce qui concerne l'article 6 de la CEDH, il est critiqué au motif qu'il constituerait une violation de la présomption d'innocence.



ABSTRACT

Tax has a high importance for the financing of services that are acceptable to be fulfilled by the state. Article 73 of the Constitution of the Republic of Turkey sets forth the tax obligation as follows: “*Everyone is obliged to pay taxes according to his financial ability to meet public expenditures.*” It is known that taxation can be used for purposes other than financing public services, such as ensuring social justice, shaping the balance of supply and demand in situations that require state intervention, and even social engineering. In any case, collecting taxes is indispensable for states to provide quality services to their citizens and to increase the general welfare level.

Direct taxes are collected based on the taxpayer's declaration. This is because it is believed that the taxpayer is the best person to calculate how much tax will be accrued and collected. Taxpayers who declare their income and earnings and calculate the tax they have to pay by themselves reduce the workload of the tax administration, whose duty is to collect taxes. The tax consciousness of taxpayers who declare and accrue a certain portion of their income and tax officials who collect indirect taxes like a small tax administration and transfer them to the treasury also maintain their vitality.

A system of direct taxation based on the declaration and active participation of the taxpayer also requires the prohibition of malicious and/or untrue behavior of the taxpayer in this process. Such behaviors are regulated as crimes or misdemeanors in almost all contemporary taxation systems and are subject to severe financial or liberty-binding penalties. After all, in a tax system based on the taxpayer's declaration, public interest can only be realized through the taxpayer's honest and open participation in the taxation process.

Of course, there may be various motivations for taxpayers to engage in such behavior. Taxpayers' feeling that they are not taxed in proportion to their financial power, their unwillingness to fulfill their duty to participate in public financing for various reasons, inflation and the negligence of the tax administration to collect taxes may constitute the motivation for tax avoidance and tax evasion crimes. The state has an obligation to prevent such crimes and misdemeanors, regardless of their motivation, but it also has an obligation to prevent the motivation of crimes and misdemeanors and to identify and punish them by following a procedure in accordance with the rule of law based on human rights.

In the context of tax evasion, although there is no actual evasion in terms of the definition of evasion accepted by the Turkish Criminal Code³, these crimes, which have been established as “*tax evasion crimes*”, are regulated in Article 359 of the TPC⁴ and imprisonment-binding penalties are stipulated as sanctions. As mentioned above, these offenses prohibit the acts of taxpayers and responsible persons in violation of the rules of honesty and good faith in the taxation process, such as concealing the taxable event, issuing false or misleading documents in the taxation process, and impose various penalties. The crimes are prosecuted by the criminal courts and prosecution is carried out in accordance with the classical procedure stipulated by the Criminal Procedure Code and the special procedure stipulated by Article 367 of the TPC.

³ Turkish Penal Code No. 5237

⁴ Tax Procedure Code No. 213

In the classical procedure, the public prosecutor learns of the suspicion that a crime has been committed through a complaint or denunciation made to him or to the law enforcement officers who are his assistants. However, failure to notify the competent authorities of a crime in progress is also subject to criminal sanctions. Deviating from this procedure, which is the rule in terms of tax evasion offenses, Article 367 of the TPC stipulates a notification obligation for the tax inspection authorities who learn of the suspicion that a tax evasion offense has been committed, which they shall fulfill by adding an opinion.

The public prosecutor may learn about the suspicion of a crime through this notification, as well as the suspicion that a tax evasion crime has been committed through other means. By deviating from the principle of *ex officio* investigation with the special procedure, the public prosecutor, who has learned that the offense has been committed by other means, is obliged to request an investigation from the tax administration; the opinion to be issued by the Report Evaluation Commission is foreseen as a condition of judgment.

Article 3/B of TPC states; *“In taxation, the real nature of the tax-generating event and the transactions related to this event are essential.”* In line with this principle, which we agree with the view that it is a reflection of the aim of reaching the material truth in criminal procedure law, the tax administration will carry out the duties imposed on it by laws and regulations in order to reach the material truth, and if necessary, it will be able to conduct a search examination with the request they will make in accordance with the procedure, and as a result, it will create a comprehensive file.

The public prosecutor, who will receive the file upon receipt of the notification or the result of the requested examination, will continue the investigation activities in accordance with the principle of the obligation to investigate, and will open a public case with an indictment if he/she reveals the crime with all its elements and reaches sufficient suspicion that it has been committed.

As in many international and regional human rights texts guaranteeing human rights, the European Convention on Human Rights (“ECHR”), drafted by the European Commission and ratified by the Republic of Turkey in 1954, regulates the right to a fair trial, which guarantees that the trial of the suspect and the accused is fair, in accordance with human rights and democratic rules, and in line with this objective, the contracting states are obliged to establish this right. Undoubtedly, these principles of criminal law and criminal procedure law should be applied with great importance in the detection and punishment of tax evasion offenses by the judicial authorities.

The presumption of innocence, which is a bridge between the first paragraph of Article 6 of the ECHR, which sets out the general principle of the right to a fair trial, and the third paragraph of the ECHR, which regulates the rights of the accused and constitutes the *raison d'être* of the right to a fair trial, is regulated in the second paragraph of the aforementioned article as *“Everyone charged with a criminal offence shall be presumed innocent until proved guilty according to law.”* Both the concept of fair trial and its most important element, the presumption of innocence, have an important place in the Constitution of the Republic of Turkey and in our domestic legislation.

As a natural consequence of the presumption of innocence, which requires the prosecution to act on the assumption that the accused is innocent from the time the accusation of a crime is officially notified to the person or the transaction that substantially affects the person based on the suspicion that the person is guilty until the finalization of the conviction decision against the person, and therefore the duty to convince the judge by revealing the commission of the imputed crime with all its elements, the person under accusation has the right to defend himself, to submit evidence to prove his innocence, not to make statements and show evidence that will incriminate himself and his relatives, to remain silent and even not to tell the truth. The silence of the suspect and the accused shall not be interpreted as a presumption of evidence. The presumption requires the defendant to benefit from the doubt that cannot be eliminated and to be acquitted if the prosecution authority, which holds the public power, cannot prove the reasonable suspicion that a crime has been committed with the favorable and unfavorable evidence collected. These considerations also apply to tax evasion offenses.

A state of law must convict those who prejudice the legal interest protected and criminalized by its laws through impartial and independent courts, with evidence obtained through lawful methods and with a judicial activity that respects the rights of the accused; it must punish those who disrupt public order in a deterrent manner and, if necessary, protect public order by removing them from society with the motive of rehabilitation. It should be underlined that the rule of law requires the investigative and prosecutorial authorities to aim to reach the material truth not at any cost, but in a way that respects the rights of the accused guaranteed by the laws and international conventions to which it is bound, and to act accordingly.

Like all crimes, tax evasion offenses can only be committed by natural persons. Joint stock companies and limited liability companies carry out their commercial activities through their bodies consisting of real persons. If tax evasion crimes are committed within the scope of the activities of joint stock and limited liability company legal entities, it is very difficult to identify the perpetrators. Because the offense is committed behind the veil of legal entity, for example, it is very difficult to determine who created the forged document, who used it and who are the accomplices, if any.

The tax duties and obligations of legal entities shall be fulfilled by their legal representatives pursuant to Article 10/1 of TPC. Undoubtedly, the determination of the perpetrators of tax evasion offenses, which can be committed by anyone within the legal entity, is not limited to the determination of the legal representatives who are responsible for tax duties and obligations and therefore come to mind first. Article 333/3 of TPC, which refers to the legal representatives as the addressee of the penalty in tax evasion offenses committed within the scope of legal entity activities, was amended by Law No. 4369 in accordance with the principle of fault and the principle of individuality of penalties, and it was regulated that the penalties will be imposed on behalf of those who commit the acts constituting tax evasion offenses. Although it was not necessary to amend the said provision to establish a practice in compliance with these principles, the legislator preferred to emphasize the necessity of these principles with its regulation.

The Court of Cassation has made it an established jurisprudence that the “criminal responsibility” belongs to the legal representative (assigned to fulfill the tax duties and obligations) on the grounds that they are at the head of the hierarchical structure within the company and that the activities in this direction are carried out by the legal representatives with the authority of orders and instructions in their hands, and that the unfair benefit directed by the tax evasion crime will belong to the legal entity or the legal representative -unless the contrary is demonstrated and proven with concrete evidence. Due to this established case law, the legal representatives start the investigation phase, which starts on simple suspicion, with a label of a perpetrator, and this situation imposes an obligation on the legal representative, who has no public power, to identify the actual perpetrator of a crime and avoid criminal liability.

The Court of Cassation acts with an implicit presumption that there is a responsible person who must be punished, and this established case law will affect the public prosecutor's offices, the tax administration, the courts of first instance and the regional courts of appeal, which are obliged to adapt their practices to the practice of the Court of Cassation to protect legal predictability and legal security.

It is argued that, from a practical point of view, assuming the legal representative as the perpetrator of tax evasion crimes committed within the scope of joint stock and limited liability company activities, by conducting a very limited investigation, encourages public prosecutors' offices and tax administration to investigate these crimes incompletely, which may lead to unfair accusations against individuals and make it difficult to punish the actual perpetrators.

In addition, it is considered that considering the legal representative as the presumed perpetrator of the offense is contrary to the spirit of the TPC, which has been amended to order the identification of the real perpetrator and has envisaged a special follow-up procedure to prevent unfair investigations in the detection of these crimes and to ensure that technically advanced investigations are carried out.

The provisions of Article 37 et seq. of the TPC define the titles of principal perpetrator, joint perpetrator, indirect perpetrator and the titles of instigator and aider and abettor as states of complicity. The Court of Cassation, in its well-established jurisprudence; *“Since it is essential that the personnel act and work under the orders and instructions of the legal representative, the legal representative will be responsible for the acts committed.”* has been a result of the erroneous adoption of the provisions on participation. It is considered that attributing criminal liability to the legal representative on the grounds of the authority to give orders and instructions within the company may have negative consequences and may lead to misapplication of these provisions. Because the legal representative can only be prosecuted as an instigator due to his/her orders and instructions; the perpetrators of the offense will be those who commit the act constituting tax evasion.

Lastly, with this approach of the Court of Cassation, the legal representative is accepted as the presumed perpetrator of the crime and it is adopted that the legal representatives cannot be relieved of criminal liability in the event that the contrary situation is not demonstrated with concrete evidence; it is tacitly accepted that a possible reasonable doubt cannot be utilized by making criminal liability an institution that must be avoided; The fact that the burden of proof has been shifted from the prosecution to the defense, which has no public power at its disposal; the fact that there

is no legal basis and that a law to be enacted in this direction would be incompatible with Article 6 ECHR, since the interest to be put at risk is human liberty. 6 of the ECHR, as it would constitute a violation of the presumption of innocence.



ÖZET

Vergi; devlet tarafından yerine getirilmesi makbul olan hizmetlerin finansmanı için yüksek bir öneme sahiptir. T.C. Anayasa'sının 73'üncü maddesi vergi yükümlülüğünü; "*Herkes kamu giderlerini karşılamak üzere, mali gücüne göre, vergi ödemekle yükümlüdür.*" şeklinde ortaya koymuştur. Vergilendirmenin salt kamu hizmetinin finansmanı dışında; sosyal adaleti sağlamak, devletin müdahalesini gerektirir nitelikte durumlarda arz talep dengesini şekillendirmek ve hatta toplum mühendisliği yapmak gibi emeller doğrultusunda kullanılabildiği bilinmektedir. Her halde, vergi toplamak, devletlerin vatandaşlarına kaliteli hizmet sunabilmesi ve genel refah seviyesini artırabilmesi için vazgeçilmezdir.

Doğrudan vergiler, mükellefin beyanı üzerine toplanır. Zira, ne kadar vergi tahakkuk ettirilip tahsil edileceğinin hesabının en iyi mükellefin kendisi tarafından yapılacağı düşünülmektedir. Gelir ve kazançlarını beyan ederek ödemeleri gereken vergiyi kendileri hesaplayan mükellefler, görevi vergi toplamak olan vergi idaresinin de iş yükünü azaltmaktadır. Gelirlerinin belli bir kısmını beyan ederek tahakkuk ettiren vergi mükellefleri ve dolaylı vergileri küçük bir vergi idaresi gibi toplayarak hazineye aktaran vergi sorumlularının vergi bilinçleri de canlılığını muhafaza etmektedir.

Mükellefin beyanı ve aktif katılımı üzerine kurgulanmış doğrudan vergilendirme sistemi, mükellefin bu süreçteki kötü niyetli ve/veya gerçek duruma aykırı davranışlarını yasaklamayı da gerektirir. Bu tür davranışlar neredeyse bütün çağdaş vergilendirme sistemlerinde suç veya kabahat olarak düzenlenmiş olup ağır mali veya özgürlüğü bağlayıcı cezalara bağlanmıştır. Ne de olsa mükellefin beyanı üzerine kurgulanmış bir vergi sisteminde kamu yararı ancak mükellefin vergilendirme işlemlerine dürüst ve açıklık ile katılımı sonucu gerçekleşebilir.

Elbette mükelleflerin böyle davranışlarda bulunmasının çeşitli motivasyonları olabilir. Vergi mükellef ve sorumlularının mali güçleri nispetinde vergilendirilmediğini hissetmeleri, kamu finansmanına katılma görevlerini muhtelif sebeplerle yerine getirmek istememeleri, enflasyon ve vergi idaresinin vergi toplama görevini ihmali, vergiden kaçınmanın ve vergi kaçakçılığı suçlarının motivasyonunu oluşturabilmektedir. Devletin, motivasyonu her ne olursa olsun bu tür suç veya kabahatlerin engellenmesi gibi bir yükümlülüğü olmakla birlikte suç ve kabahatlerin motivasyonlarının oluşmasını engelleme ve bunları insan haklarına dayanan hukuk devleti ilkesine uygun bir usul izleyerek tespit edip cezalandırma yükümlülükleri de vardır.

Vergi kaçakçılığı bağlamında ise Türk Ceza Kanunu'nun⁵ kabul ettiği kaçakçılık tanımı itibarıyla gerçek bir kaçakçılıktan söz edilmiyor olsa da "vergi kaçakçılığı suçları" olarak yerleşmiş bu suçlar Vergi Usul Kanunu⁶ m. 359'da düzenlenmiş; yaptırım olarak hürriyeti bağlayıcı cezalar öngörülmüştür. Bu suçlar yukarıda da bahsedildiği gibi vergiyi doğuran olayı gizleme, vergilendirme süreçlerinde sahte veya yanıltıcı belgeler düzenleme gibi vergilendirme sürecinde mükellef ve sorumluların dürüstlük ve iyi niyet kurallarına aykırı eylemlerini yasaklayarak çeşitli cezalara bağlamıştır. Suçların yargılaması ceza mahkemelerince; takibi ise, CMK'nın

⁵ 5237 sayılı Türk Ceza Kanunu (RG: 12.10.2004-25611)

⁶ 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu (RG: 12.01.1961-10705)

öngördüğü klasik muhakeme usulü ve VUK m. 367 ile öngörölmüş özel muhakeme usulüne uygun şekilde gerçekleştirilmektedir.

Klasik muhakeme usulünde Cumhuriyet savcısı bir suçun işlendiği şüphesini, bizzat kendisine yahut yardımcısı olan kolluk kuvvetlerine yapılan şikayet veya ihbar ile öğrenmektedir. Bununla birlikte işlenmekte olan bir suçta yetkili makamlara bildirmemek de cezai yaptırıma bağlanmıştır. Vergi kaçakçılığı suçları bakımından kural olan bu muhakeme usulünden sapılarak VUK m. 367’de, vergi kaçakçılığı suçta işlendiği şüphesini öğrenen vergi inceleme yetkililerine, mütalaa ekleyerek yerine getirecekleri bir bildirim mecburiyeti öngörölmüştür.

Cumhuriyet savcısı bu bildirim ile suç şüphesini öğrenebileceği gibi andığımız sair suretlerle de vergi kaçakçılığı suçta işlendiği şüphesini öğrenebilecektir. Özel muhakeme usulüyle re’sen araştırma ilkesinden sapılarak suçta işlendiğini sair suretlerle öğrenmiş Cumhuriyet savcısına vergi idaresinden inceleme yapılmasını talep etme yükümlüğü getirilmiş; Rapor Değerlendirme Komisyonunca tanzim edilecek mütalaa, muhakeme şartı olarak öngörölmüştür.

VUK m. 3/B hükmü; “*Vergilendirmede vergiyi doğuran olay ve bu olaya, ilişkin muamelelerin gerçek mahiyeti esastır.*” demektedir. Ceza muhakemesi hukukundaki maddi gerçeğe ulaşma gayesinin bir yansıması olduğu görüşüne katıldığımız bu ilke doğrultusunda vergi idaresi, maddi gerçeğe ulaşmak adına yasa ve yönetmeliklerle kendisine yüklenen görevleri deruhte edecek, gerekirse usulüne uygun şekilde yapacakları talep ile aramalı inceleme gerçekleştirebilecek ve neticede kapsamlı bir dosya oluşturacaktır.

Bildirim ile yahut talep ettiği incelemenin neticesinin kendisine ulaşması mahut dosya önüne gelecek olan Cumhuriyet savcısı soruşturma faaliyetlerini *soruşturma mecburiyeti ilkesi* gereği sürdürecektir, suçta tüm unsurlarıyla ortaya koyduğu ve işlendiği noktada yeterli şüpheyne ulaştığı takdirde bir iddianame ile kamu davası açacaktır.

İnsan haklarının güvence altına alındığı birçok uluslararası ve bölgesel insan hakları metinlerinde olduğu gibi Avrupa Komisyonu tarafından hazırlanmış ve Türkiye Cumhuriyeti tarafından 1954 yılında onaylanmış Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi’nde (“AİHS”) de, şüpheli ve sanığın yargılamasının adil, insan haklarına ve demokratik kurallara uygun şekilde yapılmasını güvence altına alan adil yargılanma hakkı düzenlenmiştir ve bu emel doğrultusunda akit devletler mahut hakkı tesis etmekle yükümlendirilmiştir. Şüphesiz vergi kaçakçılığı suçlarının yargı makamlarınca tespit edilip cezalandırılmasında da ceza hukuku ve ceza muhakemesi hukukuna hakim bu ilkeler büyük bir ehemmiyetle uygulanmalıdır.

Adil yargılanma hakkının genel prensibini ortaya koyan AİHS’nin 6. maddesinin ilk fıkrası ile sanığın haklarını düzenleyen üçüncü fıkrası arasında köprü niteliğinde olan ve adil yargılanma hakkının varoluşu sebebini oluşturan suçsuzluk karinesi; “*Bir suç ile itham edilen herkes, suçluluğu yasal olarak sabit oluncaya kadar masum sayılır.*” şeklinde, mezkur maddenin ikinci fıkrasında düzenlenmiştir. Gerek adil yargılanma kavramı gerekse en önemli unsuru olan suçsuzluk karinesi T.C. Anayasası ve iç mevzuatımızda önemli bir yere sahiptir.

Suç isnadının kişiye resmen bildirilmesinden yahut kişinin suçlu olduğu şüphesine dayanarak kişiyi esaslı şekilde etkileyen işlemin yapılmasından başlayarak kişi hakkında verilen mahkumiyet kararının kesinleşmesine dek sanığın suçsuz olduğu varsayımıyla hareket edilmesini, dolayısıyla müsnet suçun işlendiğini tüm unsurlarıyla ortaya koyarak hakimi ikna etme görevinin iddia makamında olmasını gerektiren suçsuzluk karinesinin doğal sonucu olarak isnat altındaki kişi; kendini savunma, masumiyetini ispata yarar delil ibraz etme, kendisini ve yakınlarını suçlayacak beyanda bulunmama ve delil göstermeme, susma ve hatta doğru söylememe haklarına sahiptir. Şüpheli ve sanığın sükutu bir delil karinesi olarak yorumlanamayacaktır. Karine; kamu gücünü elinde bulunduran iddia makamının suç işlendiği hususundaki makul şüpheyi, topladığı lehe ve aleyhe deliller ile ortaya koyamadığı takdirde sanığın bertaraf edilemeyen şüpheden yararlandırılmasını ve beraat ettirilmesini gerektirmektedir. Bu hususlar vergi kaçakçılığı suçları bakımından da geçerlidir.

Bir hukuk devleti, kanunlarıyla koruduğu ve suç saydığı hukuki menfaate hâlel getiren kişileri tarafsız ve bağımsız mahkemelerinde, hukuka uygun yöntemlerle elde ettiği delilleriyle ve sanığın haklarına saygılı şekilde gerçekleştirdiği yargılama faaliyetiyle mahkum etmeli; kamu düzenini bozan unsurları caydırıcı şekilde cezalandırmalı ve gerekiyorsa ıslah etme saikiyle toplumdan uzaklaştırarak kamu düzenini korumalıdır. Altı çizilmesi gereken nokta hukuk devleti ilkesinin, soruşturma ve kovuşturma makamlarının maddi gerçeğe ne pahasına olursa olsun değil, kanunlarıyla ve bağlı olduğu uluslararası sözleşmeler ile güvence altına alınmış sanık haklarına saygılı şekilde ulaşmayı gaye edinmesini ve buna uygun davranmasını gerektirmektedir.

Tüm suçlar gibi vergi kaçakçılığı suçları da ancak gerçek kişiler tarafından işlenebilecektir. Anonim ve limited şirketler de ticari faaliyetlerini gerçek kişilerden müteşekkil organları marifetiyle sürdürmektedir. Vergi kaçakçılığı suçlarının, anonim ve limited şirket tüzel kişiliklerinin faaliyetleri kapsamında işlenmesi durumunda faillerinin tespiti oldukça güçtür. Zira suç tüzel kişilik perdesi ardından işlenmekte, söz gelimi, sahte belgenin kim tarafından oluşturulduğu kim tarafından kullanıldığı ve var ise şeriklerin kimler olduğunun tespiti epey güçlük arz etmektedir.

Tüzel kişilerin vergisel ödev ve yükümlülükleri VUK m. 10/1 uyarınca kanuni temsilcileri tarafından yerine getirilecektir. Kuşkusuz, tüzel kişilik bünyesinde herkes tarafından işlenebilecek nitelikteki vergi kaçakçılığı suçlarının failinin belirlenmesi, vergisel ödev ve yükümlülüklerden sorumlu ve bu haseple akla ilk gelen kanuni temsilcilerin tespitinden ibaret değildir. Tüzel kişilik faaliyetleri kapsamında işlenmiş vergi kaçakçılığı suçlarında cezanın muhatabının kanuni temsilciler olarak işaret edilmekte olduğu VUK m. 333/3 hükmü, kusur ilkesi ve cezaların şahsiliği ilkesi gereği 4369 sayılı Kanun ile değiştirilerek cezaların vergi kaçakçılığı suçları teşkil eden fiilleri işleyenler adına hükmolunacağı düzenlenmiştir. Mahut ilkelere uyumlu bir uygulamanın tesisi için söz konusu düzenlemenin tadili ile mevcut haline kavuşturulması zaruri değilse de kanun koyucu bu ilkelerin gereğini düzenlemesiyle vurgulamayı tercih etmiştir.

Yargıtay, şirket bünyesindeki hiyerarşik yapının başında yer almalarını bu doğrultuda faaliyetlerin kanuni temsilcilerin ellerinde bulundurdıkları emir-talimat yetkisiyle ilerliyor olması ve vergi kaçakçılığı suçunun yöneldiği haksız menfaatin tüzel kişiliğe veya kanuni temsilciye ait olacağı gibi gerekçeler ile -aksi somut deliller ile ortaya konup ispatlanmadıkça- “cezaî sorumluluğun” ilgili (vergisel ödev ve

yükümlülükleri yerine getirmekle görevlendirilmiş) kanuni temsilciye ait olduğunu yerleşik içtihat haline getirmiştir. Bu yerleşik içtihat sebebiyle kanuni temsilciler, basit şüphe üzerine başlayan soruşturma evresine bir fail etiketi alarak başlamakta ve bu durum elinde kamu gücü bulunmayan kanuni temsilciye adeta bir suçun asıl failini tespit edip cezai sorumluluktan kurtulma yükümlülüğü yüklemektedir.

Yargıtay, ortada mutlaka cezalandırılması gereken bir sorumlunun bulunduğuna yönelik zımni bir ön kabulle hareket etmekte olup mahut yerleşik içtihat; hukuki öngörülebilirlik ve hukuk güvenliğinin korunması açısından uygulamalarını Yargıtay uygulamasına uydurmak zorunda olan Cumhuriyet savcılıkları, vergi inceleme raporu, vergi suçu raporu ve mütalaa tanzim eden vergi idaresi, ilk derece mahkemeleri ve bölge adliye mahkemelerini etkileyecek niteliktedir.

Anonim ve limited şirket faaliyetleri kapsamında işlenen vergi kaçakçılığı suçlarının failini çok kısıtlı bir araştırma yaparak kanuni temsilci varsaymanın uygulamada cumhuriyet savcılıklarını ve vergi idaresini bu suçları eksik araştırmaya teşvik ettiği ve bunun kişiler hakkında haksız suçlamalara yol açabileceğini, asli faillerin ise cezalandırılmasını zorlaştırabileceği savunulmaktadır.

Bunun yanında, kanuni temsilcinin suçun varsayılan faili olarak addedilmesinin, gerçek failin tespit edilmesini emrecek şekilde değiştirilmiş ve bu suçların tespitinde haksız soruşturmaları engellemek ve teknik açıdan daha ileri düzeyde soruşturmalar yürütülmesini sağlamak için özel takip usulü öngörmüş VUK'un ruhuna aykırı düştüğü düşünülmektedir.

TCK m. 37 vd. hükümlerinde faillik halleri olarak asli fail, müşterek fail, dolaylı fail ve şeriklik halleri olarak azmettiren ve yardım eden sıfatları tanımlanmıştır. Yargıtay'ın, mahut yerleşik içtihadında; "*Personelin kanuni temsilcinin emir ve talimatıyla hareket edip iş görmesi asıl olduğundan, işlenen fiillerden kanuni temsilci sorumlu olacaktır.*" şeklindeki kanaati iştirak hükümlerinin hatalı şekilde benimsenmesinin bir sonucu olmuştur. Şirket içindeki emir-talimat yetkisi sebep gösterilerek cezai sorumluluğun kanuni temsilciye izafe edilmesinin olumsuz sonuçlar doğurabileceği ve bu hükümlerin yanlış uygulanmasına sebebiyet verebileceği düşünülmektedir. Zira, emir ve talimatı sebebiyle kanuni temsilci ancak azmettiren sıfatıyla yargılanabilecek; suçun faili vergi kaçakçılığı teşkil eden *fiili işleyenler* olacaktır.

Son olarak; Yargıtay'ın bu yaklaşımı ile kanuni temsilcinin suçun varsayılan faili olarak kabul edilerek aksi durumun somut deliller ile ortaya konulmaması durumunda kanuni temsilcilerin cezai sorumluluktan kurtulamayacaklarını benimsenmiş olması; cezai sorumluluğun kurtulması gereken bir müessese haline getirilmesiyle muhtemel bir makul şüpheden yararlanılamayacağının zımnen kabul edilmiş olması; dolayısıyla ispat yükünün iddia makamından, elinde kamu gücü bulunmayan savunma makamına kaydırılmış olması; kanuni mesnedinin bulunmaması ve riske atılacak menfaatin insan hürriyeti olması itibarıyla bu doğrultuda ihdas edilecek bir kanunun da AİHS m. 6 hükmü ile bağdaşmayacak olması sebepleriyle, suçsuzluk karinesinin ihlalini teşkil edeceği düşünüldüğünden eleştirilmektedir.

GİRİŞ

Modern devletin ortaya çıkışından bu yana, vergilendirmenin temel amacı kamusal faaliyetlere finansman sağlanarak devletin yürüteceği hizmet ve benzeri eylem ve işlemlerinin kesintisiz yapılmasıdır. Devletin egemenliği altında bulunan bütün unsurlara bu temel amaç doğrultusunda çeşitli vergisel yükümlülükler getirilmiştir. Devletin verginin tarh, tahakkuk ve tahsil edilebilmesi için görevlendirdiği kurum ve kuruluşların görevlerini etkin bir biçimde yürütebilmesi amacıyla mezkur unsurların vergisel yükümlülüklerini dürüstlük ve iyi niyet kuralları çerçevesinde yerine getirmesi verginin amacının gerçekleştirilebilmesi için son derece önemlidir. Bu nedenle, çağdaş vergi sistemlerinde verginin tarh, tahakkuk ve tahsil süreçlerinin öngörülebilir, kanuni ve denetlenebilir olmasının sağlanması adına getirilmiş sistemlerin yanında bu süreçlere katılan vergi mükellef ve sorumlularının sürece etkin ve dürüst katılabilmelerini sağlamak amacıyla bazı eylem ve işlemleri yasaklanmış ve cezai müeyyidelere bağlanmıştır. Verginin, etkin ve kanuna uygun bir biçimde tahsil edilebilmesi için verginin ihdas edilip tahsil ile görevli kuruluşların kurulup yetkilendirilmesi yeterli değildir. Devletin, vergilendirme sistemine kötü niyet ile dahil olan aktörleri bu eylemlerinden caydırması da eşit derecede önemlidir.

VUK'un 359'uncu maddesinde düzenlenen vergi kaçakçılığı suçları da temel olarak devletin vergiyi etkin bir biçimde toplamasını ve vergilendirme süreçlerini olumsuz etkileyen; toplumun vergilendirme sürecine olan güvenini zedeleyen eylemlerin cezalandırılması suretiyle verimli ve güvenli bir vergilendirme sistemi kurulması amacına hizmet etmektedir. Vergi kaçakçılığı teşkil eden eylemlerin suç sayılarak ağır cezai yaptırımlara bağlanmasında kamusal fayda olduğu ve kamu düzeninin korunacağı şüphesizdir. Bununla birlikte, mezkur düzenlemenin bir ceza hükmü niteliğinde olduğu ve ceza hukukunda geçerli uluslararası hukuk ve anayasal ilkelerin amir olduğu unutulmamalıdır. Her ne kadar vergi kaçakçılığı suçları vergi hukukunu ilgilendiren idari süreçler içerisinde yer alsa da bu suçların tespiti ve cezalandırılması ceza hukukunun konusudur.

Vergi mükellefleri ve sorumlularının tespitinin, vergi hukukuna hakim ilkeler dairesinde yapılması söz konusuysa vergi kaçakçılığı suçlarının cezalandırılmasında vergi mükellefleri ve sorumlularının tespitinden ziyade bu suçların ceza muhakemesi hukuku uygulanarak ceza kanunlarına göre faillerinin tespiti söz konusudur.

Ülkemizde mevcut ticari faaliyetlerin vergilendirilmesi ekseriyetle ticaret hayatında aktif faaliyet gösteren ticari aktörlerin vergi mükellefi veya sorumlusu addedilmesi suretiyle gerçekleşmektedir. Herkesin malumudur ki; Türk Ticaret Kanunu'na⁷ göre kurulmuş anonim ve limited şirketler bu aktörlerin hatırı sayılır bir kısmını oluşturmaktadır. Anonim ve limited şirketlerin vergi mükellefi veya sorumlusu olarak vergilendirilmesinde herhangi bir sorun olmamakla birlikte bu şirketlerin vergi kaçakçılığı suçlarının faili olarak cezalandırılması mümkün değildir. Vergi kaçakçılığı suçları söz konusu olduğunda anonim veya limited şirketin faaliyetleri içerisinde yer alan gerçek kişiler cezalandırılabilir. Bu gerçek kişiler arasında ilk akla gelen ise VUK m. 10/1 hükmünde vergi ödevini yerine getirmekle sorumlu tutulan kanuni temsilcidir.

Şüphesiz ki; tüzel kişiler adına vergi ödevini yerine getirmek ile vergi kaçakçılığı suçlarının faili olmak ve bu iki hususun tespitine uygulanacak usuli süreçler birbirinden farklıdır. Bununla birlikte, Yargıtay, şirket içerisinde vergi süreçlerini yürütme işlemlerinin başında yer alan kanuni temsilcilerin idari yönden hiyerarşik üst olması, suçtan elde edilecek menfaatin asıl olarak kanuni temsilciye ait olması gibi sebepleri gerekçe göstererek vergi kaçakçılığı suçlarında aksi ispatlanmadıkça aslolanın kanuni temsilcinin “ceza sorumluluğu” olduğunu yerleşik içtihat haline getirmiştir⁸. Bir başka anlatımla Türk yargısının yerleşik uygulaması olarak anonim ve limited şirketlerin faaliyetleri özelinde, vergi kaçakçılığı suçları işlendiğine yönelik basit şüphe üzerine başlatılan soruşturmaya kanuni temsilcinin üzerinde bir fail damgası ile başladığı ve bu durumun kanuni temsilciye adeta bir suçun asıl failini tespit edip sorumluluktan kurtulma yükümlülüğü getirildiği anlaşılmaktadır.

Tezimizin amacı, vergi kaçakçılığı suçlarının anonim ve limited şirketlerin faaliyetleri kapsamında işlendiği durumlarda failin tespiti sürecinin; aksi ispatlanmadıkça kanuni temsilcinin cezalandırılması gerektiğini içtihat haline getirerek ortada mutlaka cezalandırılması gereken bir sorumlunun bulunduğu yönelik zımni bir ön kabulle hareket eden Yargıtay'ın yaklaşımını ortaya koymak, bu

⁷ 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu (RG: 14.2.2011-27846)

⁸ Y. 11. CD, E. 2001/5007, K. 2001/8710, T. 27.09.2001.; Y. 19. CD, E. 2015/3105, K. 2015/4098, T. 9.09.2015; Y. 19. CD, E. 2015/2982, K. 2015/8334, T. 9.12.2015.; YCGK, E. 1990/312, K. 1990/340, T.17.12.1990; Mahmut Kaşıkçı, Altan Rençber, **Vergi Ceza Hukuku**, İstanbul: On İki Levha Yayıncılık, 2023, s. 331.

durumun uygulamayı olumsuz etkileyebileceği, kanunun amacı ve ruhu ile bağdaşmadığını ve adil yargılanma hakkını ihlal ettiğini ayrı ayrı savunmaktır.

Bu amaçla birinci bölümde, genel olarak ve anonim ve limited şirketler özelinde vergi kaçakçılığı suçu tarif edilecek; anonim ve limited şirket faaliyetleri kapsamında işlenen vergi kaçakçılığı suçlarında muhtemel fail ve şeriklerin kimler olabileceği ortaya konulacak; klasik ceza muhakemesi takip usulü ile vergi kaçakçılığı suçları bakımından öngörölmüş özel takip usulü ve akabinde Yargıtay'ın mahut içtihadı nakledilecek ve bunun yerleşik içtihat olduğu güncel örnekler ile ortaya konulacaktır.

İkinci bölümde ise anonim ve limited şirket faaliyetleri kapsamında işlenen vergi kaçakçılığı suçlarının failini kanuni temsilci olarak kabul etmenin yaratabileceği sorunları; kanuni temsilcinin suçun varsayılan faili olarak addedilmesinin vergi kaçakçılığı suçu bakımından özel takip usulünün konuluş amacına aykırı olduğu; Yargıtay'ın yerleşik içtihadının TCK'nın 37 ve devamı maddelerinde düzenlenmiş iştirak hükümlerinin yanlış uygulanması tehlikesini doğurmasından dolayı ortaya çıkabilecek sorunları ve son olarak bir cezalandırma ön kabulünün bulunması suretiyle ispat yükünün sanığa yükletilmesinin susma hakkı, şüpheden sanık yararlanır ilkesi ve suçsuzluk karinesine aykırı olduğu yerleşik AYM ve AİHM içtihatlarından da destek alınarak ortaya konulacaktır.

I. ANONİM VE LİMİTED ŞİRKET FAALİYETLERİ KAPSAMINDA İŞLENEN VERGİ KAÇAKÇILIĞI SUÇU VE FAİLİN BELİRLENMESİ

A. Şirket Faaliyetleri Kapsamında İşlenen Vergi Kaçakçılığı Suçu

Bu başlık altında ilk olarak vergi kaçakçılığı suçlarının düzenlendiği VUK m. 359 hükmü, suç genel teorisi bağlamında incelenip bu suçların işlenme şekillerine örnekler verilecek (1); suçların bir anonim veya limited şirket faaliyeti kapsamında işlenmesi halinde failin belirlenmesinin güçlük arz ettiğini, şirketlerin hangi gerçek kişiler eliyle faaliyetlerini sürdürebileceği, VUK'un vergi kaçakçılığı suçları bağlamında suç işleyenlerin cezanın muhatabı olacağına ilişkin hükmü (2) nakledilecek ve incelenecektir.

1. Genel Olarak Vergi Kaçakçılığı Suçu

Vergi kaçakçılığı suçları VUK m. 359'da⁹ ve bu suçlara iştirak edenin bu suçların işlenmesinde menfaatinin bulunmaması durumunda kendisi hakkında TCK'nın suç

⁹ 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 beş yıla kadar hapis cezasına hükmolunur. Varlığı noter tasdik kayıtları veya sair suretlerle sabit olduğu halde, inceleme sırasında vergi incelemesine yetkili kimselere defter ve belgelerin ibraz edilmemesi, bu fıkra hükmünün uygulanmasında gizleme olarak kabul edilir. Gerçek bir muamele veya duruma dayanmakla birlikte bu muamele veya durumu mahiyet veya miktar itibariyle gerçeğe aykırı şekilde yansıtan belge ise, muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgedir. b) Vergi kanunları uyarınca tutulan veya düzenlenen ve saklama ve ibraz mecburiyeti bulunan defter, kayıt ve belgeleri yok edenler veya defter 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. Gerçek bir muamele veya durum olmadığı halde bunlar varmış gibi düzenlenen belge, sahte belgedir. c) Bu Kanun hükümlerine göre ancak Maliye Bakanlığı ile anlaşması bulunan kişilerin basabileceği belgeleri, Bakanlık ile anlaşması olmadığı halde basanlar veya bilerek kullananlar iki yıldan sekiz yıla kadar hapis cezası ile cezalandırılır. ç) Hazine ve Maliye Bakanlığınca yetkilendirilmediği halde, ödeme kaydedici cihaz mührünü kaldıran, donanım veya yazılımını değiştiren veya yetkilendirilmiş olsun ya da olmasın ödeme kaydedici cihazın hafıza birimlerine, elektronik devre elemanlarına veya harici donanım veya yazılımlarla olan bağlantı sistemine ya da kayıt dışı satışın önlenmesi için kurulan elektronik kontrol ve denetim sistemleri veya ilgili diğer sistemlere fiziksel veya bilişim yoluyla müdahale ederek; gerçekleştirilen satışlara ait mali belge veya bilgilerin cihazda kayıt altına alınmasını engelleyen, cihazda kayıt altına alınan bilgileri değiştiren veya silen, ödeme kaydedici cihaz veya bağlantılı diğer donanım ve sistemler ya da kayıt dışı satışın önlenmesi için kurulan elektronik kontrol ve denetim sistemleri veya ilgili diğer sistemler tarafından Hazine ve Maliye Bakanlığı veya diğer kamu kurum ve kuruluşlarına elektronik ortamda iletilmesi gereken belge, bilgi veya verilerin iletilmesini

iştirak hükümlerine göre verilecek cezanın yarısının indirileceğine ilişkin hüküm VUK m. 360'ta düzenlenmiştir. Vergi kaçakçılığı suçlarının konusu, vergi kanunlarına¹⁰ göre tutulan veya düzenlenen ve muhafaza¹¹ ve ibraz zorunluluğu¹² bulunan defter¹³, belge ve kayıtlar¹⁴; Maliye Bakanlığı ile anlaşması bulunan kişilerin basabileceği belgeler ile vergilendirme için önem arz eden birtakım elektronik veriler ve bu verileri işleyen cihazlardır. Bu itibarla; örneğin bir tüccarın sipariş mektubu¹⁵ yahut şekli şartları

önleyen veya bunların gerçeğe uygun olmayan şekilde iletilmesine sebebiyet verenler üç yıldan sekiz yıla kadar hapis cezası ile cezalandırılır. d) 3/1/2002 tarihli ve 4733 sayılı Tütün, Tütün Mamulleri ve Alkol Piyasasının Düzenlenmesine Dair Kanun ile düzenlenen piyasalarda, Hazine ve Maliye Bakanlığınca yetki verilip verilmediğine bakılmaksızın, mükerrer 257 nci maddenin birinci fıkrasının (6) numaralı bendi kapsamında vergi güvenliğini sağlamak amacıyla kullanılmasına zorunluluk getirilen özel etiket ve işaretlerle ürünlerin etiketlenmesi veya işaretlenmesi ve etiketlenen veya işaretlenen ürün bilgilerinin kurulan veri merkezine aktarılmasını sağlayan sisteme fiziksel veya bilişim yoluyla müdahale ederek Hazine ve Maliye Bakanlığına elektronik ortamda iletilmesi gereken belge, bilgi veya verilerin iletilmesini önleyenler veya bunların gerçeğe uygun olmayan şekilde iletilmesine sebebiyet verenler üç yıldan sekiz yıla kadar hapis cezası ile cezalandırılır. 371 inci maddedeki pişmanlık şartlarına uygun olarak durumu ilgili makamlara bildirenler hakkında bu madde hükmü uygulanmaz. 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. 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. Kaçakçılık suçlarını işleyenler hakkında bu maddede yazılı cezaların uygulanması 344'üncü maddede yazılı vergi ziyai cezasının ayrıca uygulanmasına engel teşkil etmez."

¹⁰ VUK m. 3/A hükmünde bu tabirin öncelikle VUK'u; ikincil olarak VUK'a tabi vergi, resim ve harç kanunlarını ifade ettiği belirtilmiştir. VUK'a tabi vergi, resim ve harçların hangileri olduğu VUK m. 1'de sıralanmıştır. Bunlar; genel bütçeye giren vergi, resim ve harçlar ile il özel idarelerine ve belediyelere ait vergi, resim ve harçlar ile bu vergi, resim ve harçlara bağlı olan vergi, resim ve zamlardır. VUK'un muhtelif maddelerinde olduğu gibi kaçakçılık suçlarını düzenleyen 359'uncu maddesinde de yer alan "vergi kanunları" ibaresinden ne anlaşılması gerektiği bundan ibarettir.

¹¹ Muhafaza zorunluluğu, VUK m. 253; m. 254 ve m. 255 hükümlerinde ve diğer vergi kanunlarında düzenlenmiştir.

¹² İbraz mecburiyeti, VUK m. 256, m. 257 ve Mük. m. 257'de düzenlenmiştir.

¹³ VUK m. 172 hükmü uyarınca ticaret ve sanat erbabı, ticaret şirketleri, iktisadi kamu müesseseleri, dernek ve vakıflara ait iktisadi işletmeler, serbest meslek erbabı ve çiftçilerin *mükellefin vergi ile ilgili servet, sermaye ve hesap durumunu tespit etmek, vergi ile ilgili faaliyet ve hesap neticelerini tespit etmek, vergi ile ilgili muameleleri belli etmek, mükellefin vergi karşısındaki durumunu hesap üzerinden kontrol etmek ve incelemek ve son olarak mükellefin hesap ve kayıtlarının yardımıyla üçüncü şahısların vergi karşısındaki durumlarını (emanet mahiyetindeki değerler dahil) kontrol etmek ve incelemek* maksatlarının sağlanması amacıyla bilanço esasında yevmiye defteri, defterikebir ve envanter defteri; işletme hesabı esasına göre işletme hesabı defteri ve ayrıca çiftçi işletme defteri, imalat ve istihsal vergisi defterleri (basit istihsal vergisi defteri dahil), nakliyat vergisi defteri, yabancı nakliyat kurumlarının hasılat defteri ve serbest meslek kazanç defteri tutmaları gerekir.

¹⁴ Turgut Candan'a göre "kayıt" ibaresi ile, vergi kanunlarına göre veya bu kanunlar uyarınca tutulan defterlerdeki kayıtlarla vergi kanunlarında sözü edilen kayıtlardır. Candan, kayıtlara örnek olarak Vergi Usul Kanunu'nun 189, 211 ve 214'üncü maddelerinde yer alan envanter listelerini, 205'inci maddesinde yer alan damga resmi kayıtlarını, 208'de yer alan menkul ve gayrimenkul sermaye iratlarına ait kayıtları ve Mük. 242'nci madde de yer alan elektronik ortamdaki kayıtları vermiştir. Turgut Candan, **Vergisel Kabahatler ve Suçlar**, Ankara: Yetkin Yayınları, 2022, ss. 484-485.

¹⁵ Hüsamettin Uğur, Mert Elibol, **Açıklamalı-İçtihatlı Vergi Suçları**, Ankara: Adalet Yayınevi, 2015, s. 294.; Yusuf Burak Aslanpınar, **TCK'nın Genel Hükümleri Çerçevesinde Vergi Kaçakçılığı Suçları**, Seçkin Yayınları, Ankara 2022, s. 87.

itibarıyla fatura vasfını haiz olmayan belgenin¹⁶ bu defter, belge ve kayıtlardan olamayacağını vurgulamak isteriz.

Suçun faili, kanunun yazılış şeklinden de açık olduğu üzere herkes olabilecek olup korunan hukuki yararın sahibi kamu ise suçun mağduru konumundadır¹⁷.

Vergi kaçakçılığı suçlarında cezanın muhatabı (fail) isnat yeteneğini de haiz ise hürriyeti bağlayıcı cezalara çarptırılmakta; bu suçların yargılaması ceza hukukunun suçun maddi ve sübjektif unsurlarına ilişkin ilkeleri esas tutularak¹⁸ ceza mahkemelerince¹⁹ gerçekleştirilmektedir.

Vergi kaçakçılığı, 1949 yılında 5432 sayılı VUK'un²⁰ “*Ceza hükümleri*” başlıklı dördüncü kitabının “*Vergi cezaları*” başlıklı ikinci kısmının “*Kaçakçılık*” başlıklı birinci bölümünde yer alan 324'üncü madde ile hukukumuzda girmiş; takibeden 325'inci maddede yaptırım olarak para cezası öngörülmüştür. 5432 sayılı Kanun, 1961 yılında yayımlanan 213 sayılı VUK ile ilga edilmiş, vergi kaçakçılığı bu Kanun'un “*Vergi cezaları*” başlıklı ikinci kısmının “*Kaçakçılık*” başlıklı birinci bölümünde, 344 ve devamı maddeleri ile yine para cezası öngörülerek düzenlenmiştir. Bunun yanında aynı kısmın dördüncü bölümünün ismi değişerek “*Ceza mahkemelerince yargılanacak suçlar ve cezaları*” halini almıştır. Bölümde yer alan ilk madde “*Hileli vergi suçu*” kenar başlıklı 357'nci madde olup bu maddeyi “*Hileli vergi suçuna teşebbüs*” başlıklı 358'inci, hapis cezası ve aynı müddette ticaret, sanat ve meslek icrasından mahrumiyet cezalarının düzenlendiği “*Hileli vergi suçunda ceza*” başlıklı 359'uncu madde izlemiştir. 1980 tarihli 2365 sayılı Kanun²¹ ile 357'nci maddede yer alan hileli vergi

¹⁶ VUK m. 227/3: “*Elektronik belge olarak düzenlenmesi gerekenler de dâhil olmak üzere, bu Kanuna göre kullanılan veya bu Kanunun Maliye ve Gümrük Bakanlığına verdiği yetkiye dayanılarak, kullanma mecburiyeti getirilen belgelerin, öngörülen zorunlu bilgileri taşımaması halinde bu belgeler vergi kanunları bakımından hiç düzenlenmemiş sayılır.*”

¹⁷ Mustafa Özen, **213 Sayılı Vergi Usul Kanunu'nda Düzenlenen Vergi Suçları ve Kabahatleri**, Ankara: Adalet Yayınevi, 2014, s. 9 (Aktaran: Mehmet Yüce, **Vergi Kaçakçılığı Suçu ve Yargılama Usulü**, Ankara: Adalet Yayınevi, 2. Baskı, 2021, s. 52.).

¹⁸ Kaçakçılık fiillerinin saptanmasında ceza hukukunun suçun maddi ve sübjektif unsurlarına ilişkin ilkelerin esas tutulması gerektiğini belirtmişlerdir. Mualla Öncel, Ahmet Kumrulu, Nami Çağan, **Vergi Hukuku**, Ankara: Turhan Kitabevi, 13. Baskı, 2005, s. 214.

¹⁹ VUK m. 359'da yer alan suçların tümü 4369 sayılı Kanun'un getirdiği değişiklikten önce Asliye Ceza Mahkemesinin görev alanındayken; değişiklikle birlikte “defter ve belgeleri yok etmek”, “sahte belge düzenlemek veya kullanmak” suçu Ağır Ceza Mahkemesinin görev alanına alınmıştır. Nuri Ok, Ahmet Gündel, **Vergi Kaçakçılığı Suçları**, Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2002, s. 30.

²⁰ 5432 Sayılı Vergi Usul Kanunu (RG: 15.06.1949-7233).

²¹ 2365 Sayılı 04.01.1961 Gün ve 213 Sayılı Vergi Usul Kanununda Değişiklik Yapılmasına İlişkin Kanun (RG: 31.12.1980-17207 Mük.).

suçu kaldırılmış, bu suç içerisinde yer alan eylemler ağırlıklı olarak “Kaçakçılığın tarifi” başlıklı 344’üncü madde içinde yer almıştır.

4369 sayılı Kanun’un²² 14’üncü maddesi kaçakçılık eylemlerini 359’uncu maddeye taşıyarak bölümün başlığını “Hürriyeti Bağlayıcı Ceza İle Cezalandırılacak Suçlar ve Cezaları” şeklinde tadil etmiştir. 5728 sayılı Kanun’un 276’ncı maddesiyle VUK’un 359’uncu maddesi, TCK sistematigi ile uyumlaştırılmış, maddenin başlığı “Kaçakçılık suçları ve cezaları” bölümün başlığı ise “Suçlar ve Cezaları” şeklinde mevcut halini almıştır.

Kanun koyucunun vergi suçları ile koruduğu hukuki yarar hakkında öğretide sabit bir görüş mevcut değilse de yazarlar bunun esas itibarıyla; devlet hazinesi (devletin vergi kaybı olasılığı)²³, devletin vergilendirme hak ve yetkisi²⁴; toplumun defter, belge ve kayıtlara karşı duyduğu güven²⁵; kamu yararı, kamu güveni²⁶ ve bu kapsamda kamu düzeni²⁷ olduğunu savunmaktadır.

Vergi kaçakçılığı suçu neticeli bir suç değil, tehlike suçudur²⁸. Suç, kanunun lafzında da açık olduğu üzere vergi zayıyatının gerçekleşmesi sonucuna bağlanmamıştır. Bu noktada VUK m. 359/a-(1)’de yer alan; “işlemleri vergi matrahının azalması sonucunu doğuracak şekilde...” ibaresi hakkında tartışma mevcuttur. Bizim de katıldığımız baskın görüş burada; vergi matrahının azalmasının suçun neticesi olarak aranmadığı ve fakat yapılacak işlemlerin belirtilen “şekilde” olmasının arandığı yönündedir²⁹

²² Vergi Usul Kanunu, Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun, Gelir Vergisi Kanunu, Kurumlar Vergisi Kanunu, Katma Değer Vergisi Kanunu, Gider Vergileri Kanunu, Emlak Vergisi Kanunu, Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu, Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanunu, Damga Vergisi Kanunu, Harçlar Kanunu, 3505 Sayılı Kanun, Katma Değer Vergisi Mükelleflerinin Ödeme Kaydedici Cihazları Kullanmaları Mecburiyeti Hakkında Kanun, Belediye Gelirleri Kanunu, 1318 ve 4208 Sayılı Kanunlar ile 178 Sayılı Maliye Bakanlığının Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname ve 190 Sayılı Genel Kadro ve Usulü Hakkında Kanun Hükmünde Kararnamede Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun (RG: 29.07.1998-23417 Mük.)

²³ Öncel/ Kumrulu/ Çağan, **op. cit.**, s. 209.

²⁴ Y. 11. CD., E. 2018/3390, K. 2018/4256, T. 7.5.2018 (Karşı oy gerekçesi).

²⁵ Aslanpınar, **op. cit.**, s. 81.

²⁶ “Gerek yerleşmiş yargısal kararlarda, gerekse öğretide genellikle kabul gören görüşe göre evrakta sahtecilik suçlarının hukuki konusu, kamunun güvenidir. Belgelerin gerçeğe aykırı olarak düzenlenmesi, gerçek bir belgeye eklemeler yapılması, tamamen veya kısmen değiştirilmesi eylemlerinin kamu güvenliğini sarstığı kabul edilerek suç sayılıp yaptırma bağlanmıştır.” YCGK, E. 2006/276, K. 2007/55, T. 06.03.2007.

²⁷ **Ibid.**

²⁸ Kaşıkçı/ Rençber, **op. cit.**, s. 344.

²⁹ **Ibid.**, s. 343.; Aynı yolda bkz. Y.11.CD., E. 2017/1595, K. 2017/3839, T. 18.05.2017.

Vergi kaçakçılığı suçları örneğin; daha önce doğru olarak tanzim edilen faturaların yasal defterlere kaydedilirken hiç ya da farklı kaydedilmesi ile³⁰; sevk irsaliyesinde miktarın eksik yazılması suretiyle muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenlenmesiyle³¹; sahte fatura tanzim etmek³² ve gider olarak kullanmak ile³³; belgesiz yapılan bir satın almanın bir başka mükellefin faturasıyla belgelendirilmesi ile³⁴; verilen süre içerisinde, talep edilen döneme ilişkin defter ve belgeleri ibraz etmemek suretiyle; defterlerde gerçek olmayan veya kayda konu işlemlerle ilgisi bulunmayan kişiler adına hesap açmak suretiyle³⁵; faturalarda tahrifat yapılmasıyla³⁶; vergi dairesinden izin alınmadan basılan faturaların kullanılmasıyla³⁷; belgeleri Maliye Bakanlığıyla anlaşmalı olmayan matbaada basmak ile³⁸ işlenebilmesi mümkündür.

³⁰ "27.12.2010 tarihli vergi inceleme raporunda, "suça konu satış faturalarında görünen KDV'lerin yasal defterlere kaydedilirken ya hiçbir tutarın '391 - Hesaplanan KDV' hesabına kaydedilmediği, ya da bir sıfır eksik olarak kaydedildiği, beyan dışı bırakılan kısmın ise defterin diğer kısımlarına alacak olarak kaydedildiği, yapılan bu işlemler sonucunda, suç tarihlerinde katma değer vergisi matrahının 110.690.123,36 TL yerine, 58.757.028,03 TL olarak beyan edildiği," Yargıtay, 11. Ceza Dairesi, E. 2017/1595, K. 2017/3839, T. 18.05.2017.; "Defter ve kayıtlarda hesap ve muhasebe hilesi yapma suçunun maddi unsurunun daha önce doğru olarak gerçekleştirilen işlem ve hesapların defter ve kayıtlarda başka türlü gösterilmesi olduğu," Yargıtay, 11. Ceza Dairesi, E. 2016/4501, K. 2016/7977, T. 30.11.2016.

³¹ Ok/ Gündel, **op. cit.**, s. 31.

³² Dn. 4.D., E. 1997/4499 K. 1998/871 T. 12.3.1998.

³³ Dn. 3.D., E. 1994/1319 K. 1995/850 T. 16.3.1995.

³⁴ Y. 11. CD., E. 2000/ 5899, K. 2001/409, T. 22.01.2001.

³⁵ Y. 11. CD., E. 2017/95, K. 2020/6695, T. 10.11.2020 (Aktaran: Candan, **op. cit.**, s. 492).

³⁶ Y. 11. CD., E. 2015/4384, K. 2016/6777, T. 25.10.2016.

³⁷ Y. 11. CD., E. 2001/6625, K. 2001/7272, T. 26.6.2001. Ok/ Gündel, **op. cit.**, s. 286.

³⁸ Y. 11. CD., E. 2005/9137, K. 2005/3387 T. 15.06.2005 (Aktaran: Candan, **op. cit.** s. 517).

2. Anonim ve Limited Şirketler Özelinde Vergi Kaçakçılığı Suçu

Vergi kaçakçılığı suçlarının faili, VUK m. 359'da düzenlenmiş tipik eylemleri gerçekleştiren kişidir³⁹. Vergi kaçakçılığı suçları yalnızca gerçek kişiler tarafından işlenebilir⁴⁰.

Gerçek kişiler vergiyi doğuran olayı gerçekleştirdikleri faaliyetlerini tek başlarına ya da birden çok kişinin oluşturduğu tüzel kişiliği bulunmayan ortaklıklar aracılığıyla yürütürler⁴¹. Gerçek kişiler vergi kaçakçılığı suçlarını tüzel kişilik faaliyetleri kapsamında da işleyebileceklerdir. Tüzel kişilik faaliyetleri kapsamında işlendiğinde zorluk arz eden husus tüzel kişinin isim perdesinden faydalanılıyor olmasıdır. Bu halde, tüzel kişiler aleyhine hürriyeti bağlayıcı ceza öngörülemeyecek olması sebebi ve cezai sorumluluğunun şahsiliği ilkesinin de gereği olarak *suçu işleyen*in tespiti gerekmektedir.

Yöneticilerinin ve temsilcilerinin çoğu zaman farklı kişiler olması ve sık sık değişmesi⁴², çok yöneticili ve çok çalışanlı yapıları sebebiyle, anonim ve limited şirketler bünyesinde vergi kaçakçılığı fiillerini gerçekleştirmiş olan failin veya failerin tespiti zor olabilmektedir⁴³.

Vergi hukukunda mükellefler, kanundan doğan vergi ödevlerini kural olarak kendileri yerine getirirler. Ancak, vergi kanunlarının belirttiği hallerde bu ödev ve sorumlulukların kanuni temsilciler tarafından yerine getirilmesi mecburidir. VUK

³⁹ Serkan Ağar, **Vergi Kaçakçılığı Kapsamında Defter ve Belgeleri İbraz Etmeme Suçu**, Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2016, s. 196.

⁴⁰ Kaşıkçı/ Rençber, **op. cit.** s. 323; Tüzel kişilerin fail olup olamayacağı hususu öğretilerde tartışmalıdır. Kanaatimizce kanun koyucu iradesini; 5237 sayılı Türk Ceza Kanunu'nun "*Ceza Sorumluluğunun Şahsiliği*" kenar başlıklı 20'nci maddesinin hükümet gerekçesinde yer verdiği "*Suç ve ceza politikası gereği olarak ancak gerçek kişiler suç faili olabilir ve sadece gerçek kişiler hakkında ceza yaptırımına hükmedilebilir.*" cümlesiyle ve "*Tüzel Kişiler Hakkında Güvenlik Tedbirleri*" kenar başlıklı 60'ıncı maddesinin gerekçesinde yer verdiği "*Anayasamızda da güvence altına alınan ceza sorumluluğunun şahsiliği kuralının gereği olarak sadece gerçek kişiler hakkında ceza yaptırımına hükmedilebilir.*" cümlesiyle açıkça ortaya koymaktadır.

⁴¹ Ok/ Gündel, **op. cit.**, s. 36.

⁴² Ağar, **op. cit.**, s. 201.

⁴³ Gürol Ürel, **Güncel Vergi Usul Kanunu Uygulaması**, Ankara: Seçkin Yayıncılık, 8. Baskı, 2023, s. 904.

m.10'da⁴⁴ tüzel kişilerin mükellef ve vergi sorumlusu olmaları halinde bunlara düşen ödev ve sorumluluğun kanuni temsilcileri tarafından yerine getirileceği belirtilmiştir.

TTK m. 365⁴⁵, anonim şirketlerin yönetim kurulları tarafından yönetildiğini ve temsil olunduğunu söylemektedir. Yönetim yetkisi, şirketin iç bünyesini ilgilendiren kararların ve işlemlerin alınıp icra edilmesi yani şirkette yetki ve sorumluluk sahibi olma yetkisini ifade etmektedir⁴⁶. Yönetim kurulu, esas sözleşme ile yetkili kılınmış ise, yönetim yetkisini kısmen veya tamamen bir veya birkaç yönetim kurulu üyesine veya üçüncü kişiye devredebilecektir⁴⁷.

Buna mukabil temsil yetkisi, şirketin dış işlemlerini, bir diğer anlatımla, üçüncü kişilerle olan ilişkilerinde hak ve sorumluluk sahibi olmayı ve ortaklığı borç altına sokabilme yetkisini ifade eder⁴⁸. TTK m. 370, *“Esas sözleşmede aksi öngörülmemiş veya yönetim kurulu tek kişiden oluşmuyorsa temsil yetkisi çift imza ile kullanılmak üzere yönetim kuruluna aittir.”* hükmünü amirdir. TTK m. 370/2 hükmü, *yönetim kurulunun temsil yetkisini bir veya daha fazla murahhas üyeye veya müdür olarak üçüncü kişilere devredebileceğini* söylemiş ve her halde en az bir yönetim kurulu üyesinin temsil yetkisini haiz olmasını şart koşmuştur.

Limited şirketlerin yönetimi ve temsili ise TTK m. 623 hükmü uyarınca, şirket esas sözleşmesinin verdiği temsil yetkisini elinde bulunduran müdür/ müdürler tarafından yerine getirilecektir⁴⁹. Maddeye göre yönetim ve temsil yetkisi, birden fazla ortağa veya tüm ortaklara verilebileceği gibi üçüncü kişilere de devredilebilecek; her

⁴⁴ VUK m. 10: *“Tüzel kişilerle küçüklerin ve kısıtlıların, Vakıflar ve cemaatlar 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.”*

⁴⁵ TTK m. 365: *“Anonim şirket, yönetim kurulu tarafından yönetilir ve temsil olunur. Kanundaki istisnai hükümler saklıdır.”*

⁴⁶ Ok/ Gündel, **op. cit.**, s. 43.

⁴⁷ TTK m. 367: *“(1) Yönetim kurulu esas sözleşmeye konulacak bir hükümle, düzenleyeceği bir iç yönergeye göre, yönetimi, kısmen veya tamamen bir veya birkaç yönetim kurulu üyesine veya üçüncü kişiye devretmeye yetkili kılınabilir. Bu iç yönerge şirketin yönetimini düzenler; bunun için gerekli olan görevleri, tanımlar, yerlerini gösterir; özellikle kimin kime bağlı ve bilgi sunmakla yükümlü olduğunu belirler. Yönetim kurulu, istem üzerine pay sahiplerini ve korunmaya değer menfaatlerini ikna edici bir biçimde ortaya koyan alacaklıları, bu iç yönerge hakkında, yazılı olarak bilgilendirir. (2) Yönetim, devredilmediği takdirde, yönetim kurulunun tüm üyelerine aittir.”*

⁴⁸ Ok/Gündel, **op. cit.**, s. 43.

⁴⁹ TTK m. 623/1: *“Şirketin yönetimi ve temsili şirket sözleşmesi ile düzenlenir. Şirketin sözleşmesi ile yönetimi ve temsili, müdür sıfatını taşıyan bir veya birden fazla ortağa veya tüm ortaklara ya da üçüncü kişilere verilebilir. En azından bir ortağın, şirketi yönetim hakkının ve temsil yetkisinin bulunması gerekir.”*

halde, en azından bir ortağın şirketi yönetim ve temsil yetkisinin bulunması gerekecektir. Aynı maddenin ikinci fıkrası⁵⁰, müdürün tüzel kişi olması halinde yönetim ve temsil görevini tüzel kişi adına yerine getirecek birini belirleyeceğini söylemektedir.

Netice itibarıyla anonim ve limited şirketlerin vergi ödev ve sorumlulukları, VUK m. 10 uyarınca kanuni temsil yetkisini elinde bulunduranlar tarafından ifa edilecektir. Tabiidir ki; hürriyeti bağlayıcı ceza öngörülmüş ve yargılaması ceza mahkemelerince görülecek kaçakçılık suçları bakımından failin belirlenmesi, vergi ödev ve sorumluluğunun sahibi olan kanuni temsilcinin tespitinin yapılması şeklinde cereyan etmeyecektir.

VUK'un "*Tüzel kişilerin sorumluluğu*" kenar başlıklı 333'üncü maddesinin⁵¹ 3'üncü fıkrası, 4369 sayılı Kanun'un m. 14 hükmüyle⁵² değişikliğe uğramadan önce kaçakçılık suçları bakımından öngörülen cezaların tüzel kişilerin kanuni temsilcileri adına hükmolunacağını belirtmekteydi. Cezai sorumlunun kanun ile doğrudan işaret ediliyor olması itibarıyla cezaların şahsiliği ilkesine taban tabana zıt olan⁵³ bu fıkra isabetli bir şekilde değiştirilerek kaçakçılık suçu için öngörülen cezaların kaçakçılık fiillerini işleyenler adına hükmolunacağını söyleyen mevcut haline kavuşturulmuştur⁵⁴.

⁵⁰ VUK m. 623/2: "*Şirketin müdürlerinden biri bir tüzel kişi olduğu takdirde, bu kişi bu görevi tüzel kişi adına yerine getirecek bir gerçek kişiyi belirler.*"

⁵¹ VUK m. 333: "*(1) Tüzel kişilerin idare ve tasfiyesinde Vergi Kanununa aykırı hareketlerden tevellüt edecek vergi cezaları tüzel kişiler adına kesilir. (2) Tüzel kişilerin kanuni temsilcilerinin vergi sorumluluğu hakkındaki bu kanunun 10 uncu maddesi hükmü vergi cezaları hakkında da uygulanır. (3) Bu Kanunun 359 uncu maddesinde yazılı fiillerin işlenmesi halinde bu fiiller için 359 ve 360 ıncı maddelerde öngörülen cezalar bu fiilleri işleyenler hakkında hükmolunur.*"

⁵² 4369 Sayılı Kanun m. 81/A-(14): "*4/1/1961 tarihli ve 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 333'üncü maddesinin üçüncü fıkrası "Bu Kanunun 359 uncu maddesinde yazılı fiillerin işlenmesi halinde bu fiiller için 359 ve 360 ıncı maddelerde öngörülen cezalar bu fiilleri işleyenler hakkında hükmolunur" şeklinde değiştirilmiştir.*"

⁵³ "*Kural olarak gerçek kişi mükelleflerde de cezai sorumluluk vergiyi doğuran olayı gerçekleştiren mükellefe ait ise de bazı durumlarda vergi sorumluluğu ile cezai sorumluluk örtüşmeyebilir, bu durumda da cezaların şahsiliği ilkesi gereği cezanın muhatabı suçu işleyen fail olmalıdır.*" Y. 11. CD. E. 2017/12367, K. 2022/4169, T. 14.03.2022.

⁵⁴ Kaşıkçı ve Rençber'in de ifade ettiği gibi şahsilik ilkesinin tesisi için bu tür bir düzenlemenin varlığı zaruri değildir. Kaşıkçı/ Rençber, **op. cit.**, s. 325.

Gerçekten, çok kişili yapıları düşünöldüğünde vergi kaçakçılığı suçlarının tüzel kişilik çatısı altında her personel tarafından⁵⁵ işlenebileceği söylenebilecektir. Suçu işleyen kişinin tüzel kişilik bünyesindeki konumu önem arz etmeksizin hürriyeti bağlayıcı cezanın muhatabı suç işleyen kişi olacaktır⁵⁶.

Şirket faaliyetleri kapsamında işlenen vergi kaçakçılığı suçunun muhtemel faillerinin ve şeriklerinin kimler olabileceğini takibeden **(B)** başlığı; failin belirlenmesinde izlenecek usulü **(C)** başlığı ve nihayet failin belirlenmesi meselesinde kanuni temsilcinin kural olarak fail kabul edildiği ve suçsuzluğunu ispatlaması beklendiği, Yargıtay'ın yaklaşımı **(D)** başlığı altında işlenecektir.

B. Muhtemel Fail ve Şerikler

Bu başlık altında suçun anonim ve limited şirket faaliyetleri kapsamında işlenmesi halinde faillerin kimler olabileceğini ve suça ne şekilde dahil olabileceklerini; kanuni temsilci **(1)**, şirket çalışanlarının failliği **(2)** ve iradi temsilci **(3)** tasnifiyle aktarılmaya çalışılacaktır.

1. Kanuni Temsilcinin Failliği ve Şerikliği

TTK'nun anonim şirketlerin kuruluşu için gereken asgari pay sahibi sayısına ilişkin m. 338 düzenlemesinde⁵⁷ kuruluş için *bir veya daha fazla kurucunun varlığı* aranmıştır. Bu düzenleme ile öğretide "*tek adam şirketi*"⁵⁸ olarak anılan şirketlerin kurulmasının önü açılmıştır. Bununla beraber, anonim ve limited şirketlerin birden fazla ortak ile kurulabilecekleri de tartışmasızdır. Yönetim ve temsil yetkilerini kural olarak kimin elinde bulundurduğunu ve kimlere hangi şartlarla devredebileceklerini daha önce nakletmiş idik. Şirketin vergi ödev ve yükümlölüklerinden sorumlu olan ve

⁵⁵ Ürel, **op. cit.**, s. 904-905.; "*Tüzel kişilerin yönetici ve yasal temsilcileri ile vergi mükellefi veya sorumluları VUK'nin 359. maddesinde düzenlenen sahte belge düzenleme suçunun faili olabileceği gibi herhangi bir üçüncü şahısta bu suçu işleyebilir ve iştirak edebilir.*" Y. 11. CD. E. 2017/12367, K. 2022/4169, T. 14.03.2022.

⁵⁶ Ürel, **loc. cit.**

⁵⁷ TTK m. 338/1: "*Anonim şirketin kurulabilmesi için pay sahibi olan bir veya daha fazla kurucunun varlığı şarttır. 330 uncu madde hükmü saklıdır.*"

⁵⁸ Oruç Hami Şener, **Teorik ve Uygulamalı Ortaklıklar Hukuku**, Ankara: Seçkin Yayıncılık, 3. Baskı, 2017, s. 298.

şirketin tüzel kişilik perdesi ardından şirket adına aksiyon alan temsil yetkisini haiz kanuni temsilcilerin suçun faili olmaları mümkündür.

Kanuni temsilciler suçun tek başına faili olabilecekleri gibi; kanuni temsilci olan ya da olmayan bir başka kişiyle suçun müşterek faili olmaları, dolaylı faillikleri, suçun azmettirenin olmaları ve suçun işlenmesine yardım niteliğindeki fiilleriyle⁵⁹ katkı sunarak yardım eden sıfatıyla katılmaları mümkündür.

TCK m. 37/1 hükmü uyarınca; *“Suçun kanuni tanımında yer alan fiili birlikte gerçekleştiren kişilerden her biri, fail olarak sorumlu olur.”* Dolayısıyla birden fazla kanuni temsilcinin suçu birlikte işlemeleri mümkündür. Vergi kaçakçılığı suçları bağlamında müşterek faillikten söz edilebilmesi için iştirakin, VUK m. 359’da sayılan kaçakçılık fiillerinin gerçekleştirilmesine olması; birden fazla kişinin önceden anlaşarak bu fiilleri gerçekleştirmesi; bu kişilerin her birinin fiilinin maddede yazılı seçimlik fiillerden birini oluşturması, bu fiillerin birbirini tamamlayıcı nitelik taşıması ve son olarak her bir fiilin tek başına suçun kanuni unsurunu oluşturuyor olması gerekmektedir⁶⁰. Müşterek failliği söz konusu olacak kanuni temsilcilerin -isnat yeteneğini haiz olmaları ve suçun diğer unsurlarının da sağlanmış olması halinde- VUK m. 359’da yer alan, fiillerine karşılık öngörölmüş ceza ile cezalandırılması gerekecektir.

Kanuni temsilcilerin vergi kaçakçılığı suçunun azmettirenin olarak cezalandırılmaları da mümkündür. Azmettirme, TCK m. 38’de *“Başkasını suç işlemeye azmettiren kişi, işlenen suçun cezası ile cezalandırılır.”* şeklinde düzenlenmiştir. Kanuni temsilcinin, vergi kaçakçılığı suçunu işlemek konusunda henüz bir düşüncesi/ kararı olmayan bir çalışanı, vekili yahut mali müşaviri, bu hususta

⁵⁹ TCK m. 39: *“(1) Suçun işlenmesine yardım eden kişiye, işlenen suçun ağırlaştırılmış müebbet hapis cezasını gerektirmesi halinde, onbeş yıldan yirmi yıla; müebbet hapis cezasını gerektirmesi halinde, on yıldan onbeş yıla kadar hapis cezası verilir. Diğer hallerde cezanın yarısı indirilir. Ancak, bu durumda verilecek ceza sekiz yılı geçemez. (2) Aşağıdaki hallerde kişi işlenen suçtan dolayı yardım eden sıfatıyla sorumlu olur: a) Suç işlemeye teşvik etmek veya suç işleme kararını kuvvetlendirmek veya fiilin işlenmesinden sonra yardımda bulunacağını vaat etmek. b) Suçun nasıl işleneceği hususunda yol göstermek veya fiilin işlenmesinde kullanılan araçları sağlamak. c) Suçun işlenmesinden önce veya işlenmesi sırasında yardımda bulunarak icrasını kolaylaştırmak.”*

⁶⁰ Candan, **op. cit.** s. 307.

yapacağı telkinle ikna etmesi, bu telkini sebebiyle⁶¹ suçun işlenmesi ve dolayısıyla suçun ilk ve etkili sebebini yaratması⁶², halinde kanuni temsilcinin azmettiren sıfatıyla şerikliğinden bahsedilecektir. Bu halde kanuni temsilci, maddede de belirtildiği üzere, suçun faili gibi suça karşılık gelen ceza ile cezalandırılacaktır.

Kanuni temsilci, suçun işlenmesine yardım niteliğindeki eylemleri ile katkı sunabilecektir. Yardım niteliğindeki eylemler TCK'nın ilgili m. 39/2 hükmünde sıralanmıştır. Buna göre kanuni temsilcinin; suç işlemeye teşvik etmesi veya suç işleme kararını kuvvetlendirmesi veya fiilin işlenmesinden sonra yardımda bulunacağını vaat etmesi; suçun nasıl işleneceği hususunda yol göstermesi veya fiilin işlenmesinde kullanılan araçları sağlaması ya da suçun işlenmesinden önce veya işlenmesi sırasında yardımda bulunarak icrasını kolaylaştırması halinde yardım eden sıfatıyla şerikliğinden bahsedilmesi gerekecektir. Yardım etme eylemlerinin, müşterek failin eylemleri gibi münferiden suç teşkil etmesi gerekliliği bulunmayıp kanunda yer almayan eylemlerin yardım etme olarak yorumlanması da mümkün değildir⁶³ İlâveten, yardımın somut bir suça ilişkin olması gerekir⁶⁴. Aksi durumda, kanuni temsilcinin yapacağı soyut ve genel teşvik müteakiben işlenen somut bir suç bakımından yardım etme olarak değerlendirilemeyecektir.

Suçta iştirak biçimlerinden TCK m. 37/2'de düzenlenmiş dolaylı faillikte suçun işlenmesinde bir başkasının vasıta olarak kullanılması söz konusudur. Vasıta olarak kullanılan kişi, ne suça teşvik edilmiş, ne de azmettirilmiştir. Bu kişi, suç teşkil eden eylemlerini serbest iradesiyle gerçekleştirmemekte, suçu işleme kastı bulunmamaktadır. Dolaylı faillik, Yargıtay 12. Ceza Dairesi'nin 20.01.2014 tarihli bir kararında⁶⁵ şu şekilde anlatılmıştır; “*Dolaylı faillik için suç işleme iradesi bulunan failin, aslında suç işleme kastı ve niyeti bulunmayan üçüncü kişiyi zorlama/ hatasından faydalanma/ aracının hukuka uygun hareketinden yararlanma/ organize suç örgütlerinin gücünden yararlanma yoluyla iradeye hakimiyet/ kusur yeteneğinin yokluğundan yararlanma yoluyla iradeye hakimiyet şekillerinde gerçekleşebilir. Bu*

⁶¹ Centel/Zafer/ Çakmut, azmettirenin yönlendirmesi olmasaydı da suçun işlenmesi niyetinin bulunması hali için azmettirmenin söz konusu olmayacağını, bu yönlendirmenin suç işleme kararını güçlendirme veya teşvik sayılacağını belirtmiştir. Nur Centel, Hamide Zafer, Özlem Çakmut, **Türk Ceza Hukukuna Giriş**, İstanbul: Beta Yayınevi, 9. Baskı, 2016, s. 497.

⁶² **Ibid.**

⁶³ *Hanifi Yalılı Başvurusu*, §77

⁶⁴ **Ibid.**, §78

⁶⁵ Y. 12. CD. E. 2013/2231, K. 2014/832 T. 20.01.2014.

durumların hepsinde dolaylı fail işlemek istediği suç için bir aracı kullanmakta ve bu aracının iradesini bir şekilde kontrol etmektedir.”

İş hayatında, kanuni temsilcinin salt emir ve talimatı ile personel üzerinde, onun iradesini ortadan kaldıracak zorlayıcılıkta hakimiyet kurabileceği düşünülemeyecektir. Buna mukabil, Anca “*defter, kayıt ve belgelerin yok edilmesi*” suçu bakımından personelin⁶⁶ yahut diğer bir yönetim kurulu üyesinin⁶⁷ üzerinde kurulan bir fiili hakimiyet ile dikkatsizliklerinden faydalanılması halinde; söz gelimi, suç teşkil etmeyen diğer müsvedde ile vergi kaçakçılığı suçlarının konusunu oluşturan defter, belge ve kayıtların da yok edilmesine sebebiyet verilmesi halinde fiili hakimiyeti kuranın dolaylı failliğinden söz edilebilecektir. Her halde, bir şirket bünyesindeki ticari faaliyetler kapsamında olağan bir durum olarak değerlendirmesek de çalışanın iradesinin uygulanan cebir ile ortadan kaldırılması durumunda da cebir ile hakimiyet kuranın dolaylı failliği söz konusu olacaktır.

Kanuni temsilcinin bir vergi kaçakçılığı suçunun işlenmesi için şirket çalışanına vereceği olağan bir talimat, suç işlemeyi kabul etmek mecburiyetinde olmayan çalışan açısından reddedilebilir nitelikte olup çalışanın talimata binaen kusurlu hareketi ile suç işlemesi halinde kanuni temsilcinin azmettiren ve çalışanın suçun faili olarak yargılanması gerekecektir. Zira, dolaylı fail suç işlemek istemeyen bir kişiyi cebir ile suç işlemeye zorlamakta⁶⁸, dikkatsizliğinden⁶⁹ yahut isnat yeteneğini haiz bulunmamasından⁷⁰ faydalanmakta ve süreci başından sonuna kadar kontrolünde bulundurmaktayken⁷¹, azmettirme ile iştirakte asli fail; şirket personeli, mali müşavir yahut vekil gibi serbest iradesiyle hareket etmektedir.

⁶⁶ Şafak Akyüz, Vergi Hukukunda İştirak, Vergi Hukukunda İştirak, **Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yayınlanmış Doktora Tezi**, 2022 s. 76.

⁶⁷ Emre Burak Onat, “Vergi Kaçakçılığı Suçunda İştirak”, **Türkiye Barolar Birliği Dergisi**, S. 137, 2018, s. 324. <https://tbbdergisi.barobirlik.org.tr/m2018-137-1789> (Erişim Tarihi: 03.06.2024)

⁶⁸ Y. 12. CD. E. 2013/2231 K. 2014/832 T. 20.01.2014.

⁶⁹ Aslanpınar, **op. cit.**, s. 152.

⁷⁰ Akyüz, **op. cit.**, s. 75.

⁷¹ Centel/ Zafer/ Çakmut, dolaylı failin araç olarak kullanılan kişinin hareketlerini yönlendirerek onun üzerinde bir *egemenlik* kurduğunu ifade etmektedir. Centel/ Zafer/ Çakmut, **op. cit.**, s. 496.

Yargıtay'ın yerleşik içtihadı⁷², suçun ayrıntısını bilen ve oluşumunda rolü olan kanuni temsilcinin cezalandırılmasına yöneliktir. Kuşkusuz, somut olay özelinde şirketin yalnızca kanuni temsilcilerden oluşuyor olması halinde, cezanın şahsiliği ilkesinin de gereği olarak suçun oluşumunda rolü olan kanuni temsilcinin ya da temsilcilerin belirlenmesi ve soruşturulması gerekir. Ortaklığın çok sayıda çalışandan, müdürden ve kanuni temsilciden oluşuyor olması halinde yine kanuni temsilcinin suçun oluşumunda rolü bulunabilecektir. Lakin, karine olarak şüphenin kanuni temsilcilerin üzerine yöneltilmesinden sonra cezanın şahsiliği ilkesinin gereğinin tarif edilmesi ilkenin tabiatıyla bağdaşmamaktadır.

VUK'nun "Cezadan indirim" kenar başlıklı 360'ıncı maddesinde kaçakçılık suçuna iştirakinden maddi bir çıkar sağlamamış olanlar için özel bir düzenleme bulunmaktadır. Maddeye göre şeriklerin suçun işlenmesinden menfaatleri olmaması durumunda TCK hükümlerine göre belirlenecek ceza yarı oranında indirilecektir.

VUK'nun "Vergi ziyaı cezası" başlıklı m. 344 hükmünde vergi zıyana kaçakçılık suçlarının düzenlendiği 359'uncu maddede yazılı fiillerle sebebiyet

⁷² "Ceza Genel Kurulunun 17.12.1990 gün ve 312/340 sayılı kararında da açıklandığı üzere, cezanın şahsiliği ilkesine de bağlı olarak temsil yetkisinin bölüşümündeki ağırlık ve sınırlar dikkate alınıp suçun ayrıntısını bilen ve oluşumunda rolü olan temsilciye ait olacağı ve buna göre mevcut olması halinde temsil yetkisinin bölüşümüne ilişkin önceden belirleme iş bölümü ve gerektiğinde vergi dairesine beyannamelerin hangi temsilci tarafından verildiği de sorulmak suretiyle suça konu olup sahte oldukları anlaşılan faturaları temin eden ve kullanan temsilci tespit edilerek, cezai sorumluluğun tayin ve takdiri gerekirken yönetici durumunda sorumlu olduklarından bahisle her iki sanığın mahkûmiyetlerine hükümlenmesi,..." Y. 11. CD. E. 2002/1198, K. 2001/3995, T. 9.05.2002; "... suç ve cezanın şahsiliği ilkesi gereği, şekli sorumlu olan yasal temsilciler değil suçun ayrıntılarını bilen ve oluşumunda rolü olan temsilcilerin cezalandırılması bakımından, şirket ortağı olan sanığın olay tarihinde şirketteki görevi, gerektiğinde ticaret sicili gazetesi, şirket ana sözleşmesi ve varsa aralarındaki iş bölümüne ait karar getirtilip incelenerek, faturalar üzerindeki yazı ve imzaların sanığa aidiyeti hususunda bilirkişi incelemesi yapılması..., gerekirken eksik kovuşturma ile yetinilerek mahkûmiyet kararı verilmesi," Y. 19. CD. E. 2015/17536, K. 2016/1131, T. 3.02.2016; "cezanın şahsiliği ilkesine bağlı olarak temsil yetkisinin bölüşümündeki ağırlık ve sınırlara göre suçun şekli sorumlusuna değil, ayrıntısını bilen ve oluşumunda rolü olan temsilciye ait olacağı dikkate alınarak, bu kapsamda araştırma yapılarak sanıkların sorumluluklarının ve suça ne şekilde katıldıklarının belirlenmesi, sonucuna göre toplanan tüm delillere göre sanıkların kastları da değerlendirilerek hukuki durumlarının tayin ve takdiri gerektiği gözetilmeden, eksik araştırma ile mahkûmiyetlerine hükmedilmesi," Y. 11. CD. E. 2020/940, K. 2020/7434, T. 17.12.2020.; "Özel Sağlık İşletmeleri A.Ş.'ti yönetim kurulunun 7.8.1995 günlü toplantısında alınan ve onaylı örneği dosyada mevcut bulunan "yönetim kurulu üyelerinden herhangi üçünün müşterek imzaları ile iki yıl müddetle şirketi temsile yetkili kılınmasına" ilişkin kararı da gözetilip suça konu sahte oldukları anlaşılan faturaları temin eden ve kullanan temsilci veya temsilciler tespit edilip sonucuna göre sanıkların cezai sorumluluğun tayin ve takdiri gerekirken kollektif sorumluluktan hareketle tüm sanıkların şirketi temsile yetkili olduklarından bahisle mahkûmiyetlerine karar verilmesi," Y. 11. CD. E. 2001/10750, K. 2002/1592, T. 28.02.2002.; "tüzel kişinin birden fazla temsilcisinin bulunması halinde cezai sorumluluğun cezanın şahsiliği ilkesine bağlı olarak temsil yetkisinin bölüşümündeki ağırlık ve sınırlar dikkate alınarak suçun şekli sorumlusu değil, ayrıntısını bilen ve oluşmasında rolü olan kanuni temsilciye ait olacağı" Y. 11. CD., E. 2012/29609, K. 2014/16657, T. 16.10.2014.

verilmesi halinde vergi ziyai cezasının üç kat olarak; bu fiillere iştirak edenlere ise vergi ziyai cezasının bir kat olarak uygulanacağını belirtilmiştir. Sırf hareket suçu niteliğini haiz vergi kaçakçılığı suçları ile vergi ziyai neticesinin de doğması halinde bu hüküm uygulanacak, fail üç kat ve iştirak eden bir kat vergi ziyai cezası kesilecektir.

Bir anonim şirket kural olarak TTK m. 365⁷³ uyarınca şirket yönetim kurulu tarafından yönetilip temsil ediliyor olsa da fıkranın ikinci cümlesi kanuni istisnaların söz konusu olabileceğini söylemektedir⁷⁴. TTK m. 535/1 uyarınca; tasfiye aşamasında *“organların görev ve yetkileri, tasfiyenin yapılabilmesi için zorunlu olan, ancak nitelikleri gereği tasfiye memurlarınca yapılamayan işlemlere özgülenir.”* Dolayısıyla tasfiye memurları tasfiye aşamasında, TTK m. 533/2⁷⁵ düzenlemesinde belirtildiği üzere tasfiye amacıyla sınırlı olmak üzere yönetim ve temsil yetkisini elinde bulunduracaktır⁷⁶. Bu anlamda, VUK m. 10 gereğince, tasfiye halindeki şirketin kanuni temsilcisi olarak şirketin vergi idaresine karşı olan ödev ve yükümlülükleri tasfiye memurunun yükümlülüğünde olacaktır. Söz gelimi, defter ve belgeleri ibraz sorumluluğu – bu defter ve belgeler kendisine teslim edilmişse – bu süreçte tasfiye memurunca yerine getirilecektir⁷⁷. Tasfiye memurları TTK m. 371/1 uyarınca *şirketin amacına ve işletme konusuna giren her tür işleri ve hukuki işlemleri, şirket adına yapabilir ve bunun için şirket unvanını kullanabilecekler*. Dolayısıyla şirket adına hareket edecek tasfiye memurları da suçun faili olabilecektir.

Anonim şirketlerin yönetim kurulları tarafından yönetilip temsil edileceğini söyleyen TTK m. 365’in tasfiye memurlarından başka bir diğer kanuni istisnası bu yönetme ve temsil yetkisinin, murahhas üye olarak anılan bir yönetim kurulu üyesine yahut murahhas müdür olarak anılan yönetim kurulu olmayan bir üçüncü kişiye devretmesi hadisesidir⁷⁸. TTK bu devir ile, esas sözleşme ile bu hususta

⁷³ TTK m. 365: *“(1) Anonim şirket, yönetim kurulu tarafından yönetilir ve temsil olunur. Kanundaki istisnai hükümler saklıdır.”*

⁷⁴ Şener, **op. cit.**, s. 369.

⁷⁵ TTK m. 533: *“(1) Sona eren şirket tasfiye hâline girer; Kanundaki istisnalar saklıdır. (2) Tasfiye hâlindeki şirket, pay sahipleriyle olan ilişkileri de dâhil, tasfiye sonuna kadar tüzel kişiliğini korur ve ticaret unvanını “tasfiye hâlinde” ibaresi eklenmiş olarak kullanır. Bu hâlde organlarının yetkileri tasfiye amacıyla sınırlıdır.”*

⁷⁶ Şener, **op. cit.**, s. 369.

⁷⁷ Y. 11. CD. E. 2017/9704, K. 2021/2985, T. 24.3.2021 (Aktaran: Candan, **op. cit.**, s. 496.).

⁷⁸ Şener, **op. cit.**, s. 369.

yetkilendirilmiş yönetim kuruluna⁷⁹, yalnızca yönetim yetkisini tamamen veya kısmen devrederek temsil yetkisini saklı tutma imkanı vermekle birlikte⁸⁰, temsil görevinin mahiyetiyle bağdaşmasa da, yalnızca temsil yetkisinin devredilmesine de cevaz vermektedir⁸¹. Murahhaslara yapılacak bu devir için ortaklığın yönetim kurulu yazılı olarak yönetim şemasını, murahhasların yetki alanlarını, karar ve atama yetkililerini ve işletmenin teknik, ticari ve hukuki açıdan yönetimine ilişkin esasları tanımlayarak yönetim için gerekli olan görevleri; kimin kime bilgi bağlı olduğunu ve bilgi sunmakla yükümlü olduğunu somutlaştıran bir iç yönerge hazırlamalıdır.

Tüm bunların yanında yalnızca kanuni temsilcinin sorumluluğunun söz konusu olabileceği, vergi kaçakçılığı suçunun bir işlenme biçimini teşkil eden VUK m. 359/1-(2) bendi ile düzenlenmiş defter, kayıt ve belgeleri gizleme eyleminden bahsetmemiz gerekmektedir. Defter ve belge ibraz mecburiyeti⁸² gerçek kişi mükellefe ve tüzel kişide kanuni temsilciye ait olup sorumluluk onun üzerindedir⁸³. Dolayısıyla, defter ve belgelerin bir çalışana -örneğin muhasebeciye-⁸⁴ verilmiş olması ve bu çalışana ulaşılamaması süresi içinde ibraz mecburiyetini yerine getirememiş ilgili⁸⁵ kanuni temsilci bakımından meşru bir mazeret teşkil etmeyecektir.

⁷⁹ TTK 367: “(1) Yönetim kurulu esas sözleşmeye konulacak bir hükümle, düzenleyeceği bir iç yönergeye göre, yönetimi, kısmen veya tamamen bir veya birkaç yönetim kurulu üyesine veya üçüncü kişiye devretmeye yetkili kılınabilir. Bu iç yönerge şirketin yönetimini düzenler; bunun için gerekli olan görevleri, tanımlar, yerlerini gösterir, özellikle kimin kime bağlı ve bilgi sunmakla yükümlü olduğunu belirler. Yönetim kurulu, istem üzerine pay sahiplerini ve korunmaya değer menfaatlerini ikna edici bir biçimde ortaya koyan alacaklıları, bu iç yönerge hakkında, yazılı olarak bilgilendirir. (2) Yönetim, devredilmediği takdirde, yönetim kurulunun tüm üyelerine aittir.”; Ayrıca, maddede yalnızca yönetim bakımından bir ana sözleşme yetkilendirmesi aranmakta ise de temsil bakımından da bu yetkilendirmenin gerektiği noktasında kuşku duymamak gerekir. Şener, **op. cit.**, s. 370.

⁸⁰ Belirtilsin ki; murahhas sıfatı temsil yetkisine bağlandığından, yalnızca yönetim devredilip temsil yetkisinin ayrıca devredilmediği durumda yönetim yetkisini devralan kişi murahhas sıfatını haiz olmayacaktır. Şener, **op. cit.**, ss. 369-370.

⁸¹ Şener, **op. cit.**, ss. 369.

⁸² Madde metninde yer alan “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.” açıklaması önem arz etmektedir. Bu cümle ile kanun koyucu, eyleme konu defter ve belgelerin saklanma ve ibraz mecburiyetine tabi olması, defter ve belgelerin varlığının sabit olması, ibrazın vergi incelemesi amaç ve kapsamında istenmiş olması, defter ve belgelerin yetkili kişilerce talep edilmiş olması, bu talebin muhafaza süresi dahilinde yapılmış olması, ibraz için süre verilmiş olması gerekliliklerini ortaya koymuştur.

⁸³ Açar, **op. cit.**, s. 198.; Y. 11. CD. E. 2001/5241, K. 2001/6129, T. 04.06.2001.

⁸⁴ Y. 11. CD. 25.11.2021, E. 2017/10850, K. 2021/10909 (Aktaran: Candan, **op. cit.**, s. 504.)

⁸⁵ Tüzel kişi mükellefler bakımından defter ve belge ibraz etme görevinin kanuni temsilcide olduğunu ve mevcut yerleşik uygulamaya göre tüzel kişiliğin birden fazla kanuni temsilcisi olması durumunda sanık kanuni temsilcilerin hukuki durumlarının “temsil yetkisinin bölüşümündeki ağırlık ve sınırlar ile eylemin ayrıntısını bilen temsilci tespit edilerek sonucuna göre” tayin ve takdir edileceğini belirtmemiz gerekmektedir.

Son olarak, temsil yetkisinin yukarıda naklettiğimiz usule uygun şekilde devredilmiş olması halinde temsil yetkisi bulunmayan yönetim kurulu üyelerinin de⁸⁶, konumu önem arz etmeksizin anonim şirket bünyesindeki herkes gibi suçun asli, müşterek ve dolaylı faili yahut azmettireni ya da yardım edeni olabilmeleri mümkündür.

2. Şirket Çalışanları ve Mali Müşavirlerin Failliği ve Şerikliği

Anonim ve limited şirket çatısı altında, şirketin çalışanı pozisyonundaki kişilerin de vergi kaçakçılığı suçunu işlemeleri mümkündür. Şirket çalışanının kaçakçılık suçunun icrai hareketlerini yöneticisinin emir ve talimatı doğrultusunda işleyebileceği gibi çok farklı motivasyonlar ile, hiçbir emir ve talimat olmadan da işleyebilecektir. Yargıtay'ın 2005 yılında vermiş olduğu bir kararında⁸⁷ bu iki ihtimal nakledilmiş, ilaveten personelin *"mal ve hizmet alımı olmadığı halde alım belgesi alarak gideri arttırıp matrahın düşürülmesinde ya da komisyon karşılığı fatura düzenlenip verilmesi"* eylemi örnek olarak verilmiştir.

Gerçekten, şirket bünyesinde hiyerarşi piramidinin en üst noktasında bulunan kanuni temsilcilerin personellerine verecekleri emir ve talimat ile bu suçun azmettireni olmaları, bir önceki başlıkta da izah ettiğimiz üzere mümkündür.

Vergi matrahının azaltılması amacına yönelmiş kaçakçılık eylemi ile zıyayı hedeflenmiş ya da zayı olmuş vergi bakımından şirketin tüzel kişiliğinin ve dolayısıyla ortaklarının menfaatine olacaktır fakat çalışanın, kaçakçılık teşkil eden eyleminin yöneldiği vergi zıyayı amacı dışında suçu işlemesinin arkasında farklı motivasyonları da olabilecektir. Söz gelimi çalışan, şirketin uhdesinde kalmasını sağladığı para karşılığında işveren tarafından takdir edileceğini ve ödüllendirileceğini düşünerek de bu suçu işleyebilecektir. Yahut çalışan kötü niyetli şekilde, söz gelimi iş ilişkisinde

⁸⁶ Ürel, *op. cit.*, s. 904.

⁸⁷ "Asıl olan tüzel kişilerin istihdam ettiği personelin kanuni temsilcinin emir ve talimatıyla hareket edip iş görmesidir. İdari yönden hiyerarşi piramidinin en üst noktasında kanuni temsilciler yer alırlar; diğerleri emir ve talimatı uygularlar. Bu uygulama sırasında işlenen fiillerden kanuni temsilcilerin cezai sorumluluğunu kabul etmek gerekir. Personelin fiillerin işlenmesinden doğrudan bir çıkarları yoktur. Örneğin mal ve hizmet alımı olmadığı halde alım belgesi alarak gideri arttırıp matrahın düşürülmesinde ya da komisyon karşılığı fatura düzenlenip verilmesinde personelin kişisel bir çıkarı olduğu düşünülemez. İstisnai de olsa, emir ve talimata karşı gelerek bu fiillerin personel tarafından işlenmesi mümkündür; bu durumda fiili işleyen cezai sorumluluğunu kabul etmek gerekecektir." Y. 11. CD. E. 2003/10613, K. 2005/1616, T. 04.04.2005.

yaşadığı bir olumsuzluktan dolayı öç alma motivasyonu, bağlı olduğu şirketin kanuni temsilcilerinin aleyhlerinde gerçekleşecek suç isnatlarıyla soruşturma ve kovuşturma süreçleri geçirmesini isteyebilecektir.

Çalışan, vergi kaçakçılığı suçunu kanuni temsilci olan ya da olmayan bir üçüncü kişiyle müşterek fail olarak işleyebileceği gibi suç üzerinde hakimiyet kurmadan fakat yardım niteliğindeki eylemleriyle katkı sunup “yardım eden” sıfatıyla suça iştirak edebilecektir.

Muhasebeciler⁸⁸, serbest muhasebeci mali müşavir (“SMMM”) ve yeminli mali müşavirler (“YMM”) de vergi kaçakçılığı suçlarının asli, müşterek, dolaylı faili olabilecek, azmettiren veya yardım eden sıfatlarıyla suça iştirak edebilecektir. 3568 sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu’nun “*Mesleğin konusu*” kenar başlıklı 2’nci maddesi gerçek ve tüzel kişilerin hangi işlerini üstlenebileceğini düzenlemiştir. Kanun’un m. 12/6 düzenlemesiyle de SMMM VE YMM’lerin *vergi kanunları ve diğer kanunlardaki sorumluluklarının* saklı olduğunu söylemektedir. İlaveten, SMMM ve YMM’ler görevleri gereği, görev sırasında veya görevleri sebebiyle işledikleri suçlardan TCK’nın kamu görevlilerine ilişkin hükümlerine tabi olacaklardır⁸⁹. SMMM ve YMM’ler, “Defterlere kaydı gereken hesap ve işlemleri vergi matrahının azalması sonucunu doğuracak şekilde tamamen veya kısmen başka defter, belge veya diğer kayıt ortamlarına kaydetmek” eylemi ile kaçakçılık suçunu işleyebilir ve suçun, VUK m. 359/b ve 359/c fıkralarında düzenlenen eylemler ile işlenmesi halinde suça iştirak edebileceklerdir⁹⁰. Söz gelimi, SMMM ve YMM’ler sahte belge düzenleme, sahte belge kullanma, yetkisiz olarak belge basma ve bilerek kullanma eylemleriyle işlenen vergi kaçakçılığı suçuna azmettiren ve yardım eden sıfatlarıyla iştirak edebileceklerdir.

Kaşıkcı/ Rençber, mali müşavirlerin defterlere işlemesi için kendisine verilmiş faturanın sahte olup olmadığını bilmelerinin mümkün olmayacağını, olay özelinde bilme ve isteme unsurlarının saptanması halinde mali müşavirlerin şerikliğinden söz

⁸⁸ Ürel, *op. cit.*, s. 817.

⁸⁹ Rahmi Ofluoğlu, “**Türk Ceza Kanunu ve 3568 Sayılı Yasaya Göre SMMM ve YMM’lerin Cezai Sorumlulukları**”, <http://www.adaletbiz.com> (Aktaran: Hasan Hüseyin Bayraklı, “Vergi Kaçakçılığı Suçuna Katılma (İştirak) ve Mali Müşavirlerin Adli Ceza Sorumluluğu”, *Türkiye Adalet Akademisi Dergisi*, S. 29, 2017, s. 17.).

⁹⁰ *Ibid.*, s. 18

edilebileceği ve fakat; mali müşavirlerin çoğu zaman defterlerini tutmuş oldukları mükelleflere sahte fatura temin ettiklerinin uygulamada görüldüğünü ve bu halde mali müşavirlerin olay özeline göre müşterek failliklerinin ve yardım eden sıfatıyla cezalandırılmalarının; yine, defter ve kayıtlarda muhasebe hilelerine rastlanması halinde mali müşavirin failliği gündeme gelebileceğini belirtmiştir⁹¹.

Suçta iştirak etmiş çalışanın, suçun işlenmesinden çıkarının olup olmadığının tespiti yapıp, çıkarının⁹² olmaması halinde VUK'nun 360'ıncı maddenin sağladığı indirimden faydalanması gerekir.

3. İradi Temsilcinin Failliği ve Şerikliği

Temsilin kanundan kaynaklandığı hallerde temsilci kanuni temsilci olarak anılmakta olup temsilin kaynağını iradeden alması halinde iradi temsilden söz edilecektir⁹³. Vergi hukukunda iradi temsil kanunda düzenlenmemiştir⁹⁴. Nitekim, mükellefiyet ve sorumluluk ödevi VUK m. 8 uyarınca üçüncü kişiye devredilemeyecek ve bu yöndeki sözleşmeler vergi idaresini bağlamayacaktır. Fakat, anonim ortaklığın, VUK'nun emrettiği ödevleri ihtiva eden bir vekaletname ile⁹⁵ ticari mümessil ve vekil ataması⁹⁶, temsile yetkili olmayan yönetim kurulu üyelerini, şirkete hizmet akdi ile bağlı olanları, sınırlı yetkiye sahip olanları, ticari vekil veya diğer tacir yardımcıları olarak ataması mümkündür⁹⁷.

⁹¹ Kaşıkçı/ Rençber, **op. cit.**, s. 381

⁹² Kaşıkçı/ Rençber menfaatin mutlaka maddi olmasının gerekmediğini; söz gelimi, suçu işleyerek nüfuzunun artmasını hedefleyen bir çalışanın menfaatinin varlığının kabul edileceğini ifade etmektedir. Bkz. **Ibid.**, s. 377.

⁹³ “Temsil, temsil yetkisinin iradeden ya da kanundan kaynaklanmasına bağlı olarak ikiye ayrılabilmekte ve kaynağını iradeden alan temsile “iradi temsil” ve temsilciye de iradi temsilci denilmektedir. Kaynağını kanundan alan temsile ise “kanuni temsil” denilmekte ve kanuni temsilin söz konusu olduğu durumlarda temsilci de “kanuni temsilci” adını almaktadır.” Levent Yaralı, **Limited Şirketin Kamu Borçlarından Müdürlerin ve Ortakların Sorumluluğu**, Ankara, 2010, s. 57 (Aktaran: Açar, **op. cit.**, s. 198.).

⁹⁴ “Vergi Hukukunda kanuni temsil halleri dışında iradi temsili ve vekalet konusunu düzenleyen genel bir hüküm yoktur. Buna karşılık iradi temsil ve vekalet sözleşmesini yasaklayan bir hüküm de yoktur. Ancak VUK'nun 8. Maddesi (...) hükmünden, vergi mükellefiyeti ile vergi sorumluluğunun sözleşme ile başkasına devredilemeyeceğini anlamak gerekir (...) mükellefiyet ve sorumluluk ödevinin başkasına devrini öngören bir sözleşme, vergi idaresi bakımından geçersizdir.” Osman Pehlivan, **Vergi Hukuku**, 2016, s. 63. (Aktaran: Açar, **op. cit.**, s. 206.)

⁹⁵ Açar, **op. cit.**, 206.

⁹⁶ TTK m. 368/1: “Yönetim kurulu, ticari mümessil ve ticari vekiller atayabilir.”

⁹⁷ TTK m. 371/7: “Yönetim kurulu, yukarıda belirtilen temsilciler dışında, temsile yetkili olmayan yönetim kurulu üyelerini veya şirkete hizmet akdi ile bağlı olanları sınırlı yetkiye sahip ticari vekil veya diğer tacir yardımcıları olarak atayabilir. Bu şekilde atanacak olanların görev ve yetkileri, 367'nci

Ticari vekil ile ticari temsilci arasında ticari temsilcinin işletmenin mutlak işlerini görmeye yetkili olmasına karşın ticari temsilcinin olağanüstü yetkileri haiz olması; ticari temsilcinin tacirin kendisi gibi hareket ediyor olmasına karşın ticari vekilin yetkisinin ancak üçüncü kişiler bakımından genel sayılması gibi farklarla ayrılmaktadır⁹⁸.

Yönetimin murahhaslara devrinden farklı olarak ticari mümessil ve vekil atanması bakımından yönetim kurulunun esas sözleşmeyle yetkilendirilmiş olması gerekmemektedir. Nihayet belirtmek gerekir ki, geçerli bir vekaletname ile yetkilendirilmiş olan mümessil ve vekil de suçun faili olabilecektir⁹⁹. Vekil ve mümessilin, şirket çalışanının failliğini işlerken belirttiğimiz gibi kendi inisiyatifi ve çeşitli motivasyonlar ile kanuni temsilciden bağımsız şekilde suçun faili olması mümkün olduğu gibi suçun bir talimata binaen de işleyebilecektir¹⁰⁰. Her halde, vekilin *“yetkileri dahilinde suç teşkil eden fiillerden dolayı cezai sorumluluğu”*¹⁰¹ olacağını

maddeye göre hazırlanacak iç yönergede açıkça belirlenir. Bu durumda iç yönergenin tescil ve ilanı zorunludur. İç yönerge ile ticari vekil ve diğer tacir yardımcılar atanamaz. Bu fıkra uyarınca yetkilendirilen ticari vekil veya diğer tacir yardımcılar da ticaret siciline tescil ve ilan edilir. Bu kişilerin, şirkete ve üçüncü kişilere verecekleri her tür zarardan dolayı yönetim kurulu müteselsilen sorumludur.”

⁹⁸ Fahman Tekil, **Ticari İşletme Hukuku**, Fakülteler Matbaası, İstanbul, 1981, s. 145.

⁹⁹ Aksi yönde görüş için bkz. "Çoğunluk görüşüne katılmayan Kurul Üyeleri; "Vergi Usul Yasasının 8/3. maddesi gereğince mükellefiyet ve vergi sorumluluğu devredilemez. Özel sözleşmeler Vergi Dairelerini bağlayamayacağından, işlenen suçlardan dolayı işletmenin vergi mükellefi sorumlu tutulacaktır. 3100 sayılı Yasanın mükerrer 8. maddesine göre, failin mükellef olması zorunludur. Mükellef dışındakiler cezalandırılmazlar. Ana Kanun olan Vergi Usul Yasasının 8/3. maddesine aykırı olarak vekaletname ile sorumluluk devredilemeyeceğinden, vekaletname ile ticari işletmeyi yönetenlerin cezai sorumluluklarına gidilemez. Aksi hal, işyerinde bulunma zorunluluğu olmayan fakat gerekli önlemleri almadığı için sorumlu alan mükelleflerin, verdikleri vekaletname nedeniyle cezadan kurtulmalarına yol açacaktır. Bu nedenle mükellefiyetin devrini öngören, sanığın işyeri sahibinin vekili sıfatıyla çalışmasını sağlayan vekaletnamenin varlığını araştırmaya gerek yoktur. Sanığın vergi mükellefi olup olmadığının araştırılması yeterlidir" gerekçesiyle, Bir kısım Kurul Üyeleri ise; "Dosya kapsamına göre sanık, müşterilere kasa fişi verilmemesi eyleminden bilgi sahibidir. Bu nedenle fiile asli fail olarak katılmıştır. Yerel Mahkemenin mahkumiyet hükmü doğru olup itirazın değişik bu gerekçeyle kabul edilerek özel Daire bozma kararının kaldırılarak hükmün onanmasına karar verilmelidir" düşüncesiyle karşı oy kullanmışlardır." YCGK, E. 1991/228, K. 1991/326, T. 25.11.1991.

¹⁰⁰ "sanığın suçlamayı kabul etmeyerek, ailesi ve ağabeyi ...'ün isteği üzerine bu şirketin kurulduğunu, kendisinin ... Hava Yollarında haftanın altı günü çalıştığını, ağabeyi ...'e vekaletname verdiğini, şirket işleri ile hiç ilgilenmediğini ifade etmesi, sanığın savunmasının beraat eden sanık ... ve ağabeyi ... tarafından doğrulanması, sanık ...'in 21.10.2009 tarihli vekaletname ile ...'ı vekil tayin ettiğinin anlaşılması ve 22.10.2009 tarihli iş yeri açılış yoklamasını ağabeyi ...'ün imzaladığının tespit edilmesi karşısında, tüm dosya kapsamı nazara alınarak sanığın üzerine atılı vergi matrahının azaltılması sonucunu doğuracak şekilde diğer kayıt ortamlarına kaydetmek suçunu ne şekilde işlediği karar yerinde tartışılmaksızın eksik inceleme ile yazılı şekilde mahkumiyet kararı verilmesi," Y. 11. CD. E. 2016/11444, K. 2019/2663, T. 14.03.2019. Kaşıkçı/ Rençber'e göre Yargıtay bu kararında, vekalet ile iş görüldüğü durumlarda kanuni temsilcinin kim olduğuna önem atfetmeden suç teşkil eden fiili kimin işlediğinin tespit edilmesi gerektiğini benimsemektedir. Kaşıkçı/ Rençber, **op. cit.**, s. 328.

¹⁰¹ Ürel, **op. cit.**, ss. 904-905.

savunmak, meseleye bir hukuki sorumluluk tayini meselesiymiş gibi yaklaşmak ve kural koyar şekilde, henüz gerçekleşmemiş bir olayın maddi gerçeğini göz ardı ederek bir cezai sorumluluk öngörmek olacaktır.

C. Failin Belirlenmesinde İzlenecek Usul

Suç işlenmesi veya böyle bir kuşkunun bulunması durumunda ortaya çıkan uyuşmazlığın çözümünde uyulacak kuralları ceza muhakemesi hukuku düzenlemektedir¹⁰². Ceza muhakemesinin nasıl yapılacağı hususundaki kurallar, bu süre katılan kişilerin hak, yetki ve yükümlülükleri ise CMK’da düzenlenmektedir¹⁰³. Centel/Zafer’in tanımıyla ceza muhakemesinde amaç “*şüpheli ve sanığın haklarına saygılı bir biçimde maddi gerçeğe ulaşmaktır.*”¹⁰⁴ Maddi gerçek ise bir olayın veya olaylar bütününe deliller aracılığıyla ortaya konulmuş halinden ibarettir¹⁰⁵.

Vergi kaçakçılığı suçunda, suçu oluşturan fiillerin varlığı ve dış dünyada nasıl vücut buldukları hususu bir yana, deliller ile ortaya konulması gereken en önemli hususlardan biri isnadın yöneltileceği failin belirlenmesidir. Bu, gerçek kişi mükelleflerde ve yalnızca kanuni temsilcilerden müteşekkil küçük ölçekli ticari şirketlerde güçlük arz eden bir süreç değilse de; departman, çalışan, müdür ve iradi temsilci sayısı bakımından kalabalık şirketlerde oldukça önem arz etmektedir.

Maddi gerçeğin deliller aracılığıyla ortaya konması ile neticelenecek yargılamanın hazırlığının yapıldığı¹⁰⁶ ilk ve en önemli evresi soruşturma evresi olup bu evre kanuna göre yetkili mercilerce *suç şüphesinin öğrenilmesinden iddianamenin kabulüne kadar geçen evreye*¹⁰⁷ karşılık gelmekte; Cumhuriyet savcısının ihbar veya başka bir suretle bir suçun işlendiği izlenimini veren bir hali öğrenmesiyle diğer bir

¹⁰² Nur Centel, Hamide Zafer, **Ceza Muhakemesi Hukuku**, İstanbul: Beta Basım, 15. Baskı, 2018, s. 10.

¹⁰³ CMK m. 1: “*Bu Kanun, ceza muhakemesinin nasıl yapılacağı hususundaki kurallar ile bu sürece katılan kişilerin hak, yetki ve yükümlülüklerini düzenler.*”

¹⁰⁴ Centel/ Zafer, **op. cit.**, s. 6.

¹⁰⁵ **Ibid.**

¹⁰⁶ Murat Volkan Dülger, Şaban Cankat Taşkın, **Ceza Muhakemesi Hukuku**, Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2023, s. 66.

¹⁰⁷ CMK m. 2/1-(e): “*Soruşturma: Kanuna göre yetkili mercilerce suç şüphesinin öğrenilmesinden iddianamenin kabulüne kadar geçen evreyi [İfade eder].*”

tabirle bir “*başlangıç şüphesi*”¹⁰⁸ edinmesiyle hemen işin gerçeğini araştırmaya başlayacaktır¹⁰⁹. Soruşturma evresinin patronu¹¹⁰ Cumhuriyet savcısı olup onun bilgisi ve talimatı olmaksızın yapılan her türlü soruşturma faaliyeti hukuka aykırıdır.

Cumhuriyet başsavcılığı, şüphelinin suçu işlediğine dair öğrendiği basit şüpheyi soruşturma evresinin sonunda elde ettiği bulgularla yeterli şüphe derecesine; taşıyamamış ise kovuşturmaya yer olmadığına¹¹¹, taşıyabilmiş ise iddianame düzenleyerek¹¹² kamu davası açmaya karar verir.

Cumhuriyet savcısı yahut onun yardımcısı sıfatını taşıyan olan adli kolluk, her suçta olduğu gibi vergi kaçakçılığı suçunda da bir suçun işlendiği şüphesini; şikayet, ihbar ve sair suretlerle öğrenebilecektir. Vergi kaçakçılığı suçları özelinde kanun koyucu, klasik ceza muhakemesi usulünden saparak VUK m. 367’de özel bir muhakeme usulü öngörmüştür. Bu muhakeme usulünde vergi incelemesi esnasında vergi kaçakçılığı suçu işlendiği şüphesini öğrenmiş memurlar, mütalaa ekleyerek yapacakları bir bildirim mecburiyetine; suç işlendiği şüphesini sair suretlerle öğrenen Cumhuriyet savcısı ise vergi idaresine durumu bildirerek inceleme yapılmasını isteme mecburiyetine tabi tutulmuştur.

¹⁰⁸ Bahri Öztürk, Durmuş Tezcan, Mustafa Ruhan Erdem, Özge Sırma Gezer, Yasemin F. Saygılar Kırıt Özdem Özaydın, Esra Alan Akcan, Efser Erden Tütüncü, Mehmet Can Tok, **Nazari ve Uygulamalı Ceza Muhakemesi Hukuku**, Ankara: Seçkin Yayıncılık, 17. Baskı, 2023, s. 445.

¹⁰⁹ CMK m. 160/1: “Cumhuriyet savcısı, ihbar veya başka bir suretle bir suçun işlendiği izlenimini veren bir hâli öğrenir öğrenmez kamu davasını açmaya yer olup olmadığına karar vermek üzere hemen işin gerçeğini araştırmaya başlar.”

¹¹⁰ Dülger, **op. cit.**, s. 66.

¹¹¹ CMK m. 172/1: “Cumhuriyet savcısı, soruşturma evresi sonunda, kamu davasının açılması için yeterli şüphe oluşturacak delil elde edilememesi veya kovuşturma olanağının bulunmaması hâllerinde kovuşturmaya yer olmadığına karar verir. Bu karar, suçtan zarar gören ile önceden ifadesi alınmış veya sorguya çekilmiş şüpheliye bildirilir. Kararda itiraz hakkı, süresi ve mercii gösterilir.”

¹¹² CMK m. 170/2: “Soruşturma evresi sonunda toplanan deliller, suçun işlendiği hususunda yeterli şüphe oluşturuyorsa; Cumhuriyet savcısı, bir iddianame düzenler.”

1. Özel Takip Usulü

VUK'nun “*Bazı kaçakçılık suçlarının cezalandırılmasında usul*” kenar başlıklı 367'nci maddesinde¹¹³, tüm kaçakçılık suçları ve bu suçlara iştirak bakımından¹¹⁴ geçerli olan bir muhakeme usulü öngörülmüştür. Suç şüphesinin, VUK'nun vergi incelemesi yapmaya yetkili kıldığı kişiler tarafından inceleme esnasında öğrenilmesi halinde kanun koyucu, VUK m. 367/1 hükmü ile bu kişilere *mütalaa eklenmiş bir bildirim mecburiyeti/ görevi* yüklemiştir. Kaçakçılık suçu teşkil eden eylemleri tespit eden vergi müfettişleri ve vergi müfettiş yardımcıları keyfiyeti öngörülen usule uygun şekilde doğrudan doğruya; vergi incelemesine yetkili olan diğer memurlar¹¹⁵ ise vergi dairesi başkanlığı veya defterdarlık aracılığıyla Cumhuriyet savcılığına bildirecektir.

VUK m. 367/1 hükmü 6009 sayılı Kanun'un¹¹⁶ 13'üncü maddesiyle değişikliğe uğramadan önce suç şüphesinin “*maliye müfettişleri, hesap uzmanları ile bunların yardımcıları ve gelirler kontrolörleri ile stajyer gelirler kontrolörleri tarafından*” öğrenilmesi halinde mütalaa koşulu aranmamış; vergi incelemesine yetkili diğer memurlar tarafından bildirimin ise “*ilgili vergi dairesinin bağlı bulunduğu Vergi Dairesi Başkanlığının veya Defterdarlığın mütalaaasıyla*” yapılması öngörülmüş idi. Değişiklik ile “*ilgili rapor değerlendirme komisyon mütalaaasıyla*” ibareleri fıkraya eklenmiş ve gerek maliye müfettişleri, hesap uzmanları ile bunların yardımcıları ve

¹¹³ VUK m. 367: “(1) Yaptıkları inceleme sırasında 359 uncu maddede yazılı suçların işlendiğini tespit eden Vergi Müfettişleri ve Vergi Müfettiş Yardımcıları tarafından ilgili rapor değerlendirme komisyonunun mütalaaasıyla doğrudan doğruya ve vergi incelemesine yetkili olan diğer memurlar tarafından ilgili rapor değerlendirme komisyonunun mütalaaasıyla vergi dairesi başkanlığı veya defterdarlık tarafından keyfiyetin Cumhuriyet başsavcılığına bildirilmesi mecburidir. (2) 359 uncu maddede yazılı suçların işlendiğine sair suretlerle itila hasıl eden Cumhuriyet başsavcılığı hemen ilgili vergi dairesini haberdar ederek inceleme yapılmasını talep eder. Kamu davasının açılması, inceleme neticesinin Cumhuriyet başsavcılığına bildirilmesine talik olunur. (3) 359 uncu maddenin (ç) ve (d) fıkralarında yazılı suçların işlendiğinin inceleme sırasında tespiti halinde incelemenin tamamlanması beklenmeksizin, sair suretlerle öğrenilmesi halinde ise incelemeye başlanmaksızın Vergi Müfettişleri ve Vergi Müfettiş Yardımcıları tarafından bu tespitlere ilişkin rapor düzenlenir ve rapor değerlendirme komisyonunun mütalaaasıyla birlikte keyfiyet Cumhuriyet başsavcılığına bildirilir. Kamu davasının açılması için incelemenin tamamlanması şartı aranmaz. (4) 359 uncu maddede yazılı suçlara ilişkin yürütülmekte olan soruşturma veya kovuşturmalarda mütalaaaya 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. (5) 359 uncu maddede yazılı suçlardan dolayı cezaya hükmedilmesi, vergi ziyat cezası veya usulsüzlük cezalarının ayrıca uygulanmasına engel teşkil etmez.”

¹¹⁴ Ok/ Gündel, **op. cit.** s. 20.

¹¹⁵ VUK m. 135: “*Vergi incelemesi; Vergi Müfettişleri, Vergi Müfettiş Yardımcıları, ilin en büyük mal memuru veya vergi dairesi müdürleri tarafından yapılır. Gelir İdaresi Başkanlığının merkez ve taşra teşkilatında müdür kadrolarında görev yapanlar her hal ve takdirde vergi inceleme yetkisini haizdir.*”

¹¹⁶ 6009 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu İle Bazı Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun (RG: 01/08/2010-27659).

gelirler kontrolörleri ile stajyer gelirler kontrolörleri tarafından yapılan tespitlerde gerekse vergi incelemesine yetkili diğer kişiler tarafından yapılan tespitlerde ilgili rapor değerlendirme komisyonundan mütalaa alınması bildirimden evvel sağlanması gereken bir koşul haline getirilmiştir. İlgili vergi dairesinin bağlı bulunduğu vergi dairesi başkanlığı veya defterdarlık, fıkarda yapılan değişiklikten önce vergi incelemesine yetkili diğer kişiler tarafından yapılan tespitlerde mütalaanın temin edileceği kurumlar iken değişiklik ile beraber bildirim yapacak aracı kurumlar haline getirilmiştir.

*Tosun*¹¹⁷ ve *Hızlı*¹¹⁸,ya göre idare tarafından yapılması öngörölmüş inceleme, işin mahiyetinin teknik bilgiyi gerektiriyor olması ve yargılamanın uzman olmayan kişilerce yapılacak incelemelere dayanmasının sakıncalı olacağı düşüncesine dayanmakta ve olmazsa olmaz niteliği itibarıyla bir muhakeme şartı teşkil etmektedir.

Vergi incelemesi esnasında suç şüphesinin öğrenilmesi ile vergi incelemesi raporuna ilaveten¹¹⁹ düzenlenmesi icap eden, mahut özel takip usulü bakımından özellik arz eden belgeler bulunmaktadır. Bu belgelerden vergi suçu raporu ve düzenlenmesi ihtiyari olan tutanaklar **(a)** başlığı altında, vergi incelemesini gerçekleştirmiş bu memurlara almaları görev olarak yüklenen, bildirimde eklenmesi gereken mütalaa ise **(b)** başlığı altında incelenecektir.

a. Vergi Suçu Raporu ve Tutanaklar

Vergi incelemesi esnasında VUK'nun 359'uncu maddesinde sayılmış vergi kaçakçılığı suçu teşkil eden bir eylemin işlendiği şüphesinin edinilmesi halinde, muhakemenin ileriki safhalarında, isnada ilişkin somut bulguları ve incelenenin mülahazalarını taşıyacak olması sebebiyle yüksek önemi haiz bir vergi suçu raporu¹²⁰

¹¹⁷ Öztekin Tosun, **Hileli Vergi Suçu**, İstanbul Hukuk Fakültesi Yayınları, İstanbul, 1962, s. 106. (Aktaran: Selim Kaneti, Esra Ekmekci, Gülsen Güneş, Mahmut Kaşıkçı, **Vergi Hukuku**, İstanbul: Filiz Kitabevi, 2022, s. 401.)

¹¹⁸ Yılmaz Hızlı, **Türk Vergi Hukukunda Kaçakçılık Suçu**, Ankara: Kazancı Hukuk Yayınları, 1984, s. 56. (Aktaran: Selim Kaneti, Esra Ekmekci, Gülsen Güneş, Mahmut Kaşıkçı, **Vergi Hukuku**, İstanbul: Filiz Kitabevi, 2022, s. 401.)

¹¹⁹ Vergi Suçu Raporu'nun, Vergi İnceleme Raporu veya Vergi Tekniği Raporu ile birlikte ayrıca düzenlenmesi gerekir. Yüce, **op. cit.**, s. 295.

¹²⁰ Vergi Denetim Kurulu Yönetmeliği (RG: 07/04/2021-31447) m. 54/1: "213 sayılı Kanunun 359 uncu maddesi kapsamındaki fiillerin tespiti durumunda aynı Kanunun 367'nci maddesi uyarınca yeterli sayıda vergi suçu raporu düzenlenir.; Rapor Değerlendirme Komisyonlarının Oluşturulması ile Çalışma

tanzim edilecek ve bu raporda; suç teşkil eden olay ve eylem, eylemin sonucu, suçun işlendiği yer ve zaman, suçu işlediği ve iştirak ettiği düşünülen kişilerin kimlik bilgileri, bu kişilerin eylemle bağlantıları ve ilgili mevzuat hükümlerine yer verilecektir¹²¹.

Vergi suçu raporu, vergi incelemesinde bulunan vergi memurunun yorumunu içeren¹²², vergi incelemesinin özetini havi¹²³, VUK m. 359'daki fiilleri işleyenlerin ceza davası ile yargılanmasını sağlayan ve olumlu¹²⁴ muhakeme şartı niteliğindeki¹²⁵ bir rapordur.

Vergi suçu raporunun muhakeme şartı olmasının sonucu olarak vergi suçu raporunun noksanlığı halinde, şartın yerine getirilmesi beklenecek, getirilmeyeceği anlaşılırsa, CMK m. 172/1¹²⁶ hükmü gereği *kovuşturma olanağının bulunmaması* sebebiyle kovuşturmaya yer olmadığına karar verilecektir. Vergi suçu raporunun noksan olduğunun yargılama başladıktan sonra fark edilmesi halinde, şartın yerine getirilmesinin beklenmesi adına durma kararı verilecek, şartın gerçekleşmeyeceğinin fark edilmesi halinde ise düşme kararı verilecektir¹²⁷. Mahut noksanlığa rağmen yargılama yapılması ile hüküm verilmesi ise bozma nedenidir¹²⁸.

Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik m. 8/2: "...Kanunun 359 uncu maddesinde yazılı suçların işlendiğini tespit eden vergi suçu raporlarına ilişkin olarak mütalaa verir."

¹²¹ Bekir Baykara, **Teori ve Pratik Yönleriyle Vergi ve Vergi Ceza Hukuku**, Maliye Hesap Uzmanları Derneği Yayını, 2008, s. 401. (Aktaran: Didem Türker, "Vergi Kaçakçılığı Suçu Soruşturmalarında İnceleme Ve Mütalaa Şartına Getirilen İstisnai Düzenlemelerin Değerlendirilmesi", **Ankara Hacı Bayram Veli Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, 2023, C.27, S.1, s. 332. <https://doi.org/10.34246/ahbvuhfd.1169191>.)

¹²² Doğan Şenyüz, "Vergi Kaçakçılığı Suçunda Dava Şartı Olarak Mütalaa/ Görüş", **İzmir Barosu Dergisi**, 2016, s. 22.

¹²³ Yüce, **op. cit.**, s. 295.

¹²⁴ Centel/ Zafer muhakeme şartlarını olumlu ve olumsuz muhakeme şartları olmak üzere ikiye ayırmaktadır. Muhakemenin yapılabilmesi için bulunması gereken şartlar olumlu muhakeme şartları iken bulunmaması gereken şartlar ise olumsuz muhakeme şartları ya da muhakeme engelleridir. Centel/ Zafer, **op. cit.**, s. 673.

¹²⁵ Yüce, **op. cit.**, s. 296; Kaşıkçı/Rençber, **op. cit.**, s. 388.

¹²⁶ CMK 172/1: "*Cumhuriyet savcısı, soruşturma evresi sonunda, kamu davasının açılması için yeterli şüphe oluşturacak delil elde edilememesi veya kovuşturma olanağının bulunmaması hâllerinde kovuşturmaya yer olmadığına karar verir. Bu karar, suçtan zarar gören ile önceden ifadesi alınmış veya sorguya çekilmiş şüpheliye bildirilir. Kararda itiraz hakkı, süresi ve mercii gösterilir.*"

¹²⁷ CMK 223/8: "*Türk Ceza Kanunu'nda öngörülen düşme sebeplerinin varlığı ya da soruşturma veya kovuşturma şartının gerçekleşmeyeceğinin anlaşılması hâllerinde, davanın düşmesine karar verilir. Ancak, soruşturmanın veya kovuşturmanın yapılması şarta bağlı tutulmuş olup da şartın henüz gerçekleşmediği anlaşılırsa; gerçekleşmesini beklemek üzere, durma kararı verilir. Bu karara itiraz edilebilir.*"

¹²⁸ Ürel, **op. cit.**, s. 902.

Vergi suçu raporunda yer alması gereken unsurlar ve dolayısıyla vergi incelemesinde bulunan memurların bir suç şüphesi öğrenildiğinde gerçekleştirmeleri icap eden araştırma ve tespit görevleri bakımından tartışma bulunmaktadır. Kamu adına soruşturma faaliyetlerini yürütmek noktasında tek yetkili olan Cumhuriyet savcısının re'sen araştırma yetkisinin istisnasını oluşturan, idareye yüklenmiş bu görevin kapsamı özellikle manevi unsur soruşturması bakımından tartışmaya sebebiyet vermiştir.

Vergi incelemesinde bulunan memurların vergi suçu raporu tanzim etmesi yahut Rapor Değerlendirme Komisyonunun olumlu yönde mütalaa verebilmesi fail ile fiil arasındaki manevi ilişkiyi tespit etmelerine mi bağlıdır? İnceleme sırasında suçun unsurları hakkında tespit edilen bilgi ve delilleri taşıması gereken vergi suçu raporu ve idarenin bunlara dayanan görüşünü ifade eden mütalaasında fail ile fiil arasındaki ilişkiye dair tespitlere yer verilmesinde bir beis bulunmamaktadır. Nitekim, Rapor Değerlendirme Komisyonlarının Oluşturulması ile Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik'in "*Vergi suçu raporları için verilecek mütalaalar*" kenar başlıklı 13'üncü maddesinin 2'nci fıkrasında suçun unsurlarıyla birlikte, fiil ile fail arasındaki ilişkinin de değerlendirileceği belirtilmiştir¹²⁹.

Bu noktada önem arz eden, vergi inceleme memurlarının vergi kaçakçılığı suçlarının cezalandırılması için aranan kusurluluk derecesi olan kastı araştırma yetkisinin bulunup bulunmadığı meselesidir.

Maliye Bakanlığının, "*sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge kullandığı tespit edilen mükellefler için kastı unsurunun araştırılıp araştırılmayacağı, bu belgeleri bilmeden kullandığı belirlenenler hakkında vergi suçu raporları düzenlenip düzenlenmeyeceği*" hususlarına açıklık getirmek amacıyla düzenlediği 306 sıra numaralı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği'nde¹³⁰ failin fiilinden sorumlu tutulabilmesi için fiilin bilerek ve isteyerek yani kasıt ile işlenmiş olması, dolayısıyla kastın araştırılması gerektiği belirtilmiştir.

¹²⁹ Rapor Değerlendirme Komisyonlarının Oluşturulması ile Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik, m. 13/2: "*Verilecek mütalaalarda suçun unsurlarıyla, fiil ile fail arasındaki ilişki değerlendirilir.*"

¹³⁰ 306 Sıra Numaralı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği (RG: 18/06/2002-24589).

Devamında, sahte ve muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenlenmesinin kastın varlığına karine teşkil ettiği, bu sebeple kastın varlığının ayrıca değerlendirilmesine gerek bulunmadığı fakat gerçekte yapılan bir mal veya hizmet alımı karşılığında mal veya hizmeti sağlayan tarafından kendi belgesi yerine bir başka mükellefin belgesinin verilebilmesi mümkün olduğundan, belgeyi alan tarafın sahteliği bilip bilmediği hususunun araştırılması gerektiği, bu belgeleri bilerek kullandığı kanaatine varılması halinde bu mükellefler için vergi suçu raporu düzenlenerek haklarında suç duyurusunda bulunulması gerektiği, bu belgelerin bilmeden kullanıldığı kanaatine varılması halinde ise vergi suçu raporu düzenlenmemesi ve bu mükellefler adına suç duyurusunda bulunulmaması gerektiği belirtilmiştir.

Tebliğ; bir karine öngörmüş olması, vergi incelemesi yapan memurlara kaçakçılık suçu işlendiği şüphesi edinmiş olsalar da manevi unsur bakımından bir değerlendirme yapma yetkisi ve dolayısıyla vergi suçu raporu düzenleme noktasında bir takdir yetkisi izafe etmiş olması sebepleriyle çokça tenkit edilmiştir. Tabii ki, idarenin yayınladığı yönetmelik hükmündeki bir metin ile ne bir karine düzenlenebilecek ne de vergi incelemesi yapan memurlara bir yetki tanınabilecektir.

Tebliğın vergi incelemesi özelinde önem arz eden noktası, vergi incelemesinde bulunan memurların manevi unsurun bulunup bulunmadığı hususunda değerlendirme yapıp yapamayacağı meselesidir.

Yüce’ye göre vergi suçu raporunda suçun unsurlarının¹³¹ yer alması gerekmekte olup bilhassa vergi suçları için varlığı zorunlu olan failin ve bilme ve isteme iradesinin ortaya koyulması gerekmektedir¹³².

Öte yandan *Candan* ise, vergi inceleme elemanlarının suçun maddi unsurlarını tespit ettikleri noktada bildirimde bulunma mecburiyetinde olduklarını, suçun manevi unsuru noktasında bir araştırma ve takdir yetkilerinin bulunmadığını, bu meselenin Yargıtay Ceza Genel Kurulu’nun 2001 yılında vermiş olduğu bir kararında¹³³ da

¹³¹ Yüce, vergi suçu raporunun; suçun kanuni unsuru olan tipiklik unsurunu, suçun maddi unsuru olan fiilin varlığını, suçun manevi unsuru olan kastın varlığını, ve illiyet bağının ortaya konulması gerektiğini detaylıca izah etmiştir. Yüce, **op. cit.**, s. 296.

¹³² Yüce, **op. cit.**, s. 296.

¹³³ YCGK E. 2001/11-213, K. 2001/219, T. 16.10.2001.

belirtildiği gibi, ceza mahkemesince değerlendirilmesi gerektiğini belirtmiştir¹³⁴. Dolayısıyla bu görüşe göre, vergi incelemesinde kast unsuru tespit edilip edilmemesi bir önem arz etmemekte, suçun maddi unsurunun varlığına ilişkin bir kanaat oluştuysa vergi suçu raporu düzenlenmelidir. Cumhuriyet savcısının kovuşturma yapılması amacıyla iddianame düzenleme zorunluluğunun bulunduğu ve iddianame düzenleme zorunluluğu bakımından manevi unsurun varlığının veya yokluğunun bir önem arz etmediğini savunan bir başka görüşe göre ise Cumhuriyet savcısının dahi yetkisinin bulunmadığı bir hususta vergi idaresinin yetkili kabul edilmesinin ceza muhakemesinin mantığıyla bağdaşmadığı savunulmaktadır¹³⁵. Bu görüşlere göre, manevi unsur kovuşturma aşamasında mahkemece tartışılıp saptanmalı, vergi idaresi bu konuda herhangi bir görüş belirtmemelidir.

Esasen, konunun yalnızca kast unsuru bakımından değil de genel olarak suçun unsurlarının vergi idaresince araştırılmasının sakıncaları bakımından incelenmesinde de fayda vardır. *Kaşıkcı ve Rençber* tarafından belirtildiği üzere; VUK'un 367'nci maddesiyle getirilen soruşturma şartının; hukukçuların teknik uzmanlığı olmayan konularda vergi idaresinden maliye ve iktisat alanında yardım almasının getireceği faydaları olacağı gibi; ceza yargılamasına katılma, müdahale talebinde bulunma ve idari para cezası uygulama yetkileriyle donatılmış, ceza hukukuna yabancı bir makam olan idarenin suçun unsurlarını araştırma yetkisiyle donatılmış olmasının hatta ve hatta yargılama işleminin olmazsa olmaz koşulunu oluşturan bir yetkiyi haiz olmasının getireceği sakıncaları da bulunmaktadır. Bununla birlikte; idarenin suçun unsurlarını araştırma yetkisinin AY m. 138'deki yargı bağımsızlığı yönünden değerlendirilmesi gerektiği ve yukarıda sayılan sakıncaların fiili birtakım sakıncalar olması nedeniyle anayasal düzene aykırı olmadığı aynı yazarlar tarafından savunulmaktadır¹³⁶.

Kanaatimizce, maddi gerçeğe ulaşma gayesine hizmet edecek vergi idaresinin fiil ile muhtemel fail arasındaki manevi ilişki hakkında kanaatte bulunması suçun unsurlarının tespitine hizmet edeceğinden vergi idaresinin VUK m. 367 tarafından

¹³⁴ Aynı yönde görüş için bkz. Taha Emre Çiftçi, "Vergi Kaçakçılığı Suçlarında Soruşturma Evresi", *Fiscaoeconomia*, 2021, C. 5, S. 2, doi: 10.25295/fsecon.873942, <https://dergipark.org.tr/tr/download/article-file/1554117> (Erişim Tarihi: 21.07.2024), s. 639.

¹³⁵ Bekir Baykara, "Vergi Suçu Raporu ve Vergi Ceza Muhakemesindeki Yeri", http://www.bekirbaykara.av.tr/dosya/pdf/Vergi_Sucu_Raporu_Vergi_Ceza_Mahkemesindeki_Yeri_12_19.pdf (Erişim Tarihi: 19/07/2024)

¹³⁶ Kaşıkcı/ Rençber, *op. cit.*, ss. 396-398.

manevi unsuru da inceleme yetkisiyle donatıldığı açıktır. Örneğin inceleme neticesinde edinilen bulgular ile sahte belgenin kullanılması eylemine kanuni temsilcinin kusuruyla sebebiyet vermediği kanaati oluşmuş ise bunun ifade edilmesi hukuka aykırılık teşkil etmeyeceği gibi, böylesine bir tespitin yapılmasının kanunun amacına da hizmet edeceği düşünülmektedir.

Vergi suçu raporunda manevi unsurun değerlendirilmesinin mümkün olmadığını cumhuriyet savcısının yetkileri bakımından savunan görüş ise kanımızca isabetsizdir. Zira, VUK m. 367 CMK karşısında özel hüküm niteliğinde bir muhakeme şartı getirmekte ve açık bir düzenleme ile cumhuriyet savcısının kamu davası açma yetkisini sınırlandırmaktadır. Kanun koyucu halihazırda cumhuriyet savcısının yetkisini vergi idaresini ceza muhakemesine özgü birtakım yetkilerle donatarak sınırlandırdığından bu yetkilerin ölçüsünün cumhuriyet savcısının yetkileri ile karşılaştırılarak belirlenmesi tutarlı olmamaktadır. Kaldı ki, doktrinde bizim de katıldığımız birçok görüş cumhuriyet savcısının manevi unsurun varlığına ilişkin somut delil sunması gerektiğini savunmakta, manevi unsurunun varlığının yeterli delil ile ortaya konulamadığı ihtimallerde kovuşturmaya yer olmadığına karar verilmesi gerektiğini savunmaktadır.

Bunlarla birlikte, vergi idaresinin manevi unsuru tespit etme yetkisi ve manevi unsurun yokluğunda vergi suçu raporu düzenleme zorunluluğunun ortadan kalkmasında eleştirilebilecek birçok husus bulunmaktadır. Öncelikle vergi idaresinin manevi unsuru hangi yetkileri kullanarak somut bir biçimde tespit edebileceği açık değildir. Vergi incelemesi esnasında vergi suçu işlediği düşünülen mükellefin psikolojik dünyasının tespit ve tayin edilmesi bir hayli zordur. Nitekim 306 sayılı Tebliğ’de de suçun maddi unsurunun tespitinin manevi unsura karine teşkil edeceği yönünde soyut bir belirleme bulunmaktadır. Her ne kadar Tebliğ ile sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belgeyi kullanan mükellefler bakımından istisnai bir kabul öngörülmüşse de esasen Tebliğ ile manevi unsurun araştırılması gerektiği, ancak araştırılmayacağına yönelik bir düzenleme yapılmıştır. Tebliğ ile kabul edilen bu yaklaşım, ileride de ele alacağımız anonim ve limited şirketlerin faaliyetleri kapsamında işlenen vergi kaçakçılığı suçlarında kanuni temsilcinin sorumluluğuna yönelik Yargıtay’ın yaklaşımına bir hayli benzerdir.

Vergi suçu raporu düzenleme yetkisi vergi idaresinin teknik yeterliliğine güvenilerek öngörülmüş ise de kanımızca manevi unsurun tespitine yönelik verilmiş bu yetki yasanın anılan amacı ile bağdaşmamaktadır. Zira manevi unsurun tespiti çoğu zaman muhasebe ve maliye tekniğine dahil olmayan deliller ile saptanabilecek bir durumdur. Bu yetkinin yerindeliğine karşı yapılabilecek diğer bir eleştiri ise, manevi unsura yönelik sübjektif kanaatler ile vergi suçlarının kovuşturmasının önlenebileceği, özellikle seçim zamanlarında siyasi saiklerle bu yetkilerin kötüye kullanmaya açık olduğu yönündedir.¹³⁷

Vergi incelemesinde bulunan memurların lüzum gördükleri hallerde ayrıca tutanak tutmaları da mümkündür. VUK'nun 141'inci maddesinde; *“inceleme esnasında lüzum görülen hallerde, vergilendirme ile ilgili olaylar ve hesap durumları ayrıca tutanaklar ile tesbit ve tevsik olunabilir. İlgililerin itiraz ve mülahazaları varsa bunlar da tutanağa geçirilir.”* denmiştir. Bu bağlamda, vergi suçu raporunun aksine düzenlenmesi memurların takdir yetkisinde olan bu tutanaklar hem keyfiyeti ispat yükümlülüğü bakımından hem de ilgililerin itiraz ve mülahazalarını da içermesi gerektiği yönüyle savunma hakkının kullanılabilmesi bakımından önemli bir işlevi haizdir.

Tutanaklarda yer alan hususlar Vergi İncelemelerinde Uyulacak Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik'in 17'nci maddesinde¹³⁸ sıralanmıştır. Vergi kanunları karşısında yapılması muhtemel işlemler bakımından tutanakların ispatlama vasıtası olduğu ve yapılması muhtemel işlemlerin mükellefe izah edileceği yine aynı Yönetmeliğin m. 16/4 hükmünde belirtilmiştir.

VUK m. 367 uyarınca bildirim ile görevlendirilmiş kişiler bildirimlerine, ilgili rapor değerlendirme komisyonunun mütalaasını eklemeleri gerekmektedir¹³⁹. Vergi

¹³⁷ Kaşıkçı/ Rençber, **op. cit.**, s. 396.

¹³⁸ Vergi İncelemelerinde Uyulacak Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik m. 17: *“(1) Vergi incelemesi ile ilgili düzenlenecek tutanaklarda; a) Tutanağın düzenlenme yeri ve tarihi, b) İlgililerin adı, soyadı ve unvanları, vergi kimlik numaraları ile imzaları, c) Vergilendirme ile ilgili olaylar ve/veya hesap durumları, ç) Varsa, ilgililerin itiraz ve mülahazaları ile ibraz ettikleri özelgeleri, d) Tutanakta belirtilen hususların ilgililer tarafından okunduğunu ve doğruluğunun anlaşıldığını belirten ifade, e) Nezdinde inceleme yapılan mükellefe, tutanakta yer alan hususların vergi kanunları karşısında yapılması muhtemel işlemler bakımından ispatlama vasıtası olduğunun ve yapılması muhtemel işlemlerin neler olduğunun, tutanağın düzenlenmesinden önce bildirildiği hususu, f) Tutanağın taslak halinin 16'ncı maddenin ikinci fıkrası uyarınca mükellefin bilgisine sunulduğu hususu, g) Mükelleflerin Rapor Değerlendirme Komisyonlarında dinlenme talebinin olup olmadığına ilişkin ifade, yer alır.”*

¹³⁹ Candan, **op. cit.**, s. 596.

incelemesi esnasında kaçakçılık suçu şüphesi öğrenilmesi halinde incelemeyi yapan kişiler bu hususu belirttikleri¹⁴⁰ vergi incelemesi raporlarını ve ayrıca düzenleyecekleri vergi suçu raporunu mütalaa tanzim edilmesi adına Vergi İnceleme Raporları Rapor Değerlendirme Komisyonu'na ileteceklerdir.

b. Mütalaa

Ceza muhakemesinde esas olan, araştırma mecburiyeti ilkesi olarak da adlandırıldığı üzere Cumhuriyet savcısının *“ihbar veya başka bir suretle bir suçun işlendiği izlenimini veren bir hâli öğrenir öğrenmez kamu davasını açmaya yer olup olmadığına karar vermek üzere hemen işin gerçeğini araştırmaya...”*¹⁴¹ başlamasıdır. Cumhuriyet savcısı maddi gerçeğe ulaşmak gayesiyle yaptığı bu araştırmanın neticesinde, dava açma mecburiyeti olarak da adlandırıldığı üzere, yeterli şüpheyeye ulaşması halinde iddianame düzenleyerek dava açmak mecburiyetindedir. VUK'nun *mütalaa eklenmiş bildirim* mecburiyetini düzenleyen m. 367/1 hükmü, bu yönüyle Cumhuriyet savcısına ait olan kamu davası açma yetkisine bir sınırlama getirmektedir. Aynı maddenin 3'üncü fıkrası; *“Kamu davasının açılması, inceleme neticesinin Cumhuriyet başsavcılığına bildirilmesine talik olunur.”* hükmünü amirdir. Başka bir deyişle, Cumhuriyet savcısı yeterli şüpheyeye ulaşmış olsa dahi kamu davası açmak için mütalaa eklenmiş inceleme neticesinin Cumhuriyet başsavcılığına bildirilmesini beklemek zorundadır.

Mütalaa, vergi kaçakçılığı suçları bakımından¹⁴² kovuşturma yapılabilmesi için muhakeme şartı olarak öngörülmüş idarenin yazılı görüşüdür¹⁴³. Bu şart sağlanmadan

¹⁴⁰ VUK m. 364: *“Vergi cezalarını gerektiren olaylar vergi dairelerince veya yoklamaya ve vergi incelemesine yetkili olanlar tarafından tesbit olunur. Yoklama ve vergi incelemesi sırasında raslanan, vergi cezasını gerektirici olayların, raporlarda gösterilmesi, delillerin kaybolması ihtimalinin bulunduğu hallerde bunların tutanakla tesbit edilmesi mecburidir.”*; Mümin Güngör, “Vergi Kaçakçılığı Suçunun Takip Usulü”, *Türkiye Adalet Akademisi Dergisi*, C.11, S.44, 2020, Sayfa: 269-299. https://dergipark.org.tr/tr/pub/taad/issue/59540/874489#article_cite (Erişim Tarihi: 31/05/2024)

¹⁴¹ CMK m. 160/1: *“Cumhuriyet savcısı, ihbar veya başka bir suretle bir suçun işlendiği izlenimini veren bir hâli öğrenir öğrenmez kamu davasını açmaya yer olup olmadığına karar vermek üzere hemen işin gerçeğini araştırmaya başlar.”*

¹⁴² Mütalaa, vergi ceza hukuku bakımından yalnızca vergi kaçakçılığı suçları için öngörülmüş olup, VUK m. 362'de düzenlenen vergi mahremiyetinin ihlali ve VUK m. 363'te yer alan yükümlülerin özel işlerini yapma suçları açısından mütalaa bir muhakeme şartı değildir. (Aktaran: Yüce, **op. cit.** s. 297.)

¹⁴³ Yüce, **op. cit.**, s. 297.

yapılan bildirim geçersiz olacak¹⁴⁴, fail hakkında soruşturma yapılamayacak¹⁴⁵ ve kamu davası açılmayacaktır¹⁴⁶. Şarta riayet edilmeden bildirimde bulunulması halinde Cumhuriyet başsavcılığı, dosya ve raporu şartın yerine getirilmesi adına idareye iade edecek¹⁴⁷; şart yerine gelmeden kamu davası açılması halinde iddianamenin iadesine karar verilip dosyanın, mütalaa şartının yerine getirilmesi adına Cumhuriyet savcılığına iade edilmesi gerekecektir¹⁴⁸. Vergi suçu raporu gibi mütalaa da bir olumlu muhakeme şartı olduğundan; iddianamenin, mütalaanın noksanlığına rağmen kabul edilmesi ve noksanlığın bilahare fark edilmesi durumunda yine, durma¹⁴⁹ ve düşme kararlarının verilmesi gerekecektir. Aksi durum daha önce de belirttiğimiz gibi bozma nedeni teşkil edecektir¹⁵⁰.

Mütalaa hazırlanırken; müsnet suç veya suçların¹⁵¹, suçun zamanının¹⁵² ve mütalaanın kimin için verildiğinin (failin) açıkça belirtilmesi gerekmektedir¹⁵³. Mütalaa yazılı olmalı, olay hakkında ve olayı aydınlatıcı detaylı nitelikte bilgi

¹⁴⁴ Kaşıkçı/ Rençber, **op. cit.**, s. 390.

¹⁴⁵ Vergi kaçakçılığı suçunun işlendiğini sair suretlerle ıtıla hasıl eden Cumhuriyet savcısının idarenin inceleme neticesi gelmeden evvel soruşturma faaliyetlerine devam edebileceği, buna bir engel olmadığı yönünde bir görüş bulunmaktadır. Bu görüş ayrılığına Cumhuriyet savcısının soruşturma aşamasındaki rolünü işlediğimiz takibeden başlık altında değinilecektir.

¹⁴⁶ Yüce, **op. cit.**, s. 297.

¹⁴⁷ Kaşıkçı/ Rençber, **op. cit.**, s. 391.

¹⁴⁸ Şenyüz, **op. cit.**, s. 25.

¹⁴⁹ "Sanık K2 hakkında, 213 sayılı Vergi Usul Kanunun 367. maddesi uyarınca dava şartı olan, "Rapor Değerlendirme Komisyonu Mütalaası" bulunmaması karşısında, giderilmesi mümkün olabilecek bir dava şartı eksikliği söz konusu olduğu göz önüne alınarak, ilk derece mahkemesince durma kararı verilerek suretiyle, ilgili vergi dairesinden sanık K2 hakkında 2012 yılında sahte belge düzenlemek suretiyle Vergi Usul Kanununa Aykırılık suçundan mütalaa düzenlenip düzenlenmeyeceği sorularak sonucuna göre, sanıklar K1 ve K2'in hukuki durumlarının tayin ve takdir edilmesi gerekirken, sanık Atilla Sökmen hakkında dava şartı bulunmaksızın yargılamaya devamla mahkumiyet hükmü kurulması yasaya aykırı bulunduğundan, ... sair yönleri incelenmeyen hükümlerin 5271 sayılı Ceza Muhakemesi Kanunu'nun 280/1-d ve 289 maddeleri uyarınca BOZULMASINA..." Ankara BAM, 10. CD. E. 2017/1507, K. 2019/160, T. 11.2.2019.

¹⁵⁰ Y. 11. CD. E. 2019/8796, K. 9873, T. 23.12.2019; Y. 11. CD. E. 2019/3289, K. 2019/9159, T. 10.12.2019.

¹⁵¹ Hangi mütalaanın hangi suç için düzenlendiği açıkça ifade edilmelidir. Y. 11. CD. E. 2014/14119, K. 2014/14972, T. 16.09.2014.

¹⁵² "Sahte fatura kullanmak ve sahte fatura düzenlemek suçlarının birbirinden ayrı ve bağımsız suçlar olduğu, 5271 Sayılı CMK'nun 225 . maddesi uyarınca hükmün konusu, duruşmanın neticesine göre iddianamede gösterilen fiilden ibaret olup, kamu davasının, vergi suçu raporları ve mütalaalara uygun olarak "2004, 2005 ve 2006 takvim yıllarında sahte fatura düzenlemek" suçundan açıldığı gözetilmeden hangi yıldan hüküm kurulduğu anlaşılmayacak şekilde gerekçede hem sahte fatura düzenlemek hem de sahte fatura kullanmak, hükümde ise sahte fatura kullanmak suçlarından bahsedilmek suretiyle çelişkiye düşülmesi," Y. 19. CD, E. 2015/2982, K. 2015/8334, T. 9.12.2015.

¹⁵³ Ürel aksi yönde, VUK m. 367 düzenlemesinde "suçun" bildirilmesinin söz konusu olduğunu, suçu işleyen failin bildirilip bildirilmeyeceği yönünde açık bir düzenlemenin bulunmadığını, failin belirlenmesinin Cumhuriyet savcılığının görev alanına giren bir mesele olduğunu ve bu sebeple böyle bir belirlemeye de ihtiyaç olmadığını savunmuştur. Ürel, **op. cit.**, s. 902.

içermeli¹⁵⁴ ve fail ile fiil arasındaki nedensellik bağı hakkında somut bir değerlendirme ortaya koymalıdır¹⁵⁵. Mütalaada belirtilen takvim yılı ile suçun işlendiği takvim yılı örtüşmediği takdirde söz konusu yıla ait yeni bir mütalaa verilmesi gerekecektir¹⁵⁶.

Vergi suçu raporlarına ilaveten mütalaa müessesinin düzenlemesinin ardında yatan sebepleri irdelemek ve tespit etmek, kanun koyucunun iradesini anlamak adına yerinde olacaktır; Şenyüz¹⁵⁷, mütalaanın, maddi gerçeğin araştırılması ve kuşkuyla yer vermeyecek şekilde ortaya çıkarılması amacına hizmet eden, suçun tespit edilmesi ve aydınlatılmasına yardımcı bir süreç olduğunu ifade etmiştir. Mütalaanın şart olarak öngörülmesinin arkasında yatan sebebin, kaçakçılık suçlarının takibinde daha dikkatli davranılması gerektiğini anlatan vatandaşın mali emniyetinin sağlanması düşüncesi¹⁵⁸; vergi incelemesi esnasında mükellef ile birebir temasta olan vergi memurunun muhtemel sübjektif tespit ve bulgularının giderilmesi ve bu sebeple objektifliğini yitirmiş vergi suçu raporlarının haksız takiplere sebebiyet vermesinin önüne geçilmesi olduğunu savunmuştur. Şenyüz, mütalaanın şart olarak öngörülmüş olmasının ikinci sebebini, vergi memurlarının yapacakları tespit ve sonuçların tekrar gözden geçirilmesi, muhtemel hata ve eksiklerin en aza indirgenmesi ve vergi disiplininin teknik bilgi gerektiriyor olması sebebiyle delillerin tekrar değerlendirilmesi ile kontrolü ihtiyacının karşılanması olarak değerlendirmiştir. Bu sayede Cumhuriyet savcısı, maddi ve teknik açılardan aydınlatılmış güvenilir bir iddianame hazırlayabilecektir.

Sümer¹⁵⁹, vergi suçu raporunun ve mütalaanın, vergi kaçakçılığı suçlarının tespiti için ihtiyaç olacak teknik bilgilerin sağlanması noktasında yol gösterici bir işlev

¹⁵⁴ Güngör, **op. cit.**, s. 287.

¹⁵⁵ **Ibid.**, s. 288.

¹⁵⁶ Y. 11. CD. E. 2012/26202, K. 2014/9255, T. 13.05.2014; Aynı yolda kararlar: Y. 11. CD. E. 2017/3417, K. 2018/1703, T. 26.02.2018; Y. 11. CD. E. 2016/7133, K. 2018/6929, T. 17.09.2018.; Y. 19. CD. E. 2015/3179, K. 2015/1599, T.20.05.2015.

¹⁵⁷ Şenyüz, **op. cit.**, 19.

¹⁵⁸ VUK m. 367 düzenlemesinin gerekçesi şu şekildedir; "Hileli vergi suçları kamu davasına tahrik salahiyeti vatandaşın mali emniyet mülahazası ile bazı kayıtlara bağlanmıştır. Maliye Müfettişleri, Hesap Uzmanları ve muavinleri ile Defterdarlar haricinde kalan inceleme yetkisine haiz memurların tetkik neticelerine bağlı bulundukları Defterdarın mütalaası ile birlikte savcılığa bildirmeleri ve savcının muttali olacağı belli hileli vergi suçları için, alakalı Defterdarlıktan inceleme istemesi bu sebep ve mülahaza ile yerinde görülmüştür. Diğer taraftan adalet cihazının tetkikine ve yetkisine tevdi olunan hileli vergi suçları için mali cezaların tatbiki gerekli olduğu da bir fıkra halinde belirtilmiştir." YCGK. E. 2012/1382, K. 2014/124, T. 11.03.2014.

¹⁵⁹ Seda Yağmur Sümer, "Kanunilik İlkesi Bağlamında Sahte veya Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge Düzenleme ve Kullanma Suçlarında Manevi Unsur", **Ankara Barosu Dergisi**, C. 81, S. 1, 2023, s. 199.

gördüğünü belirtmiştir. AYM'nin bir kararında da¹⁶⁰, vergi kaçakçılığı suçunun ayrı uzmanlık bilgisi gerektiren bir konu olduğunu, bu sebeple uzman ve yetkili kişilerin mütalaasının soruşturma makamlarının hukuka uygun karar vermesine yardımcı olacak bir müessese olduğu değerlendirmesinde bulunmuş; mütalaanın kovuşturma aşamasında değerlendirilebilecek, özel ve teknik bilgileri ihtiva eden, takdiri deliller olduğundan bahisle bu prosedürü yargının hiçbir makamdan emir, talimat ve tavsiye almayacağı ve yargı erkine telkinde bulunamayacağı ilkesini düzenleyen Anayasa'nın 138'inci maddesine aykırı görmemiştir.

Vergi İncelemelerinde Uyulacak Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik¹⁶¹ m. 20/1 hükmü; *"Vergi müfettişleri¹⁶² tarafından düzenlenen vergi inceleme raporları, ilgili rapor değerlendirme komisyonuna, bağlı olunan daire veya ekip başkanlığı aracılığıyla; Merkezi Rapor Değerlendirme Komisyonuna gönderilmesi gereken vergi inceleme raporları ise söz konusu Komisyona iletmek üzere ilgili Daire Başkanlığı tarafından Başkanlığa gönderilir."* ve m. 20/2 hükmü; *"Vergi incelemesi yapmaya yetkili kılınan diğer memurlar tarafından düzenlenen vergi inceleme raporları, Gelir İdaresi Başkanlığı merkez ve taşra birimlerinde oluşturulacak rapor değerlendirme komisyonlarına gönderilir."* demektedir.

Vergi İnceleme Raporları Rapor Değerlendirme Komisyonu, vergi inceleme raporlarını, VUK'nun *"İncelemede uyulacak esaslar"* kenar başlıklı 140/1-(6) düzenlemesine 6009 sayılı Kanun ile eklenmiş fıkra uyarınca *"vergi kanunları ile bunlara ilişkin Cumhurbaşkanlığı kararı, yönetmelik, genel tebliğ, sirküler ve özelgelere uygunluğu yönünden"*; Rapor Değerlendirme Komisyonlarının Oluşturulması ile Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik'in¹⁶³ m. 8/1 düzenlemesi uyarınca *"Cumhurbaşkanlığı Kararı, yönetmelik, genel tebliğ, sirküler ve özelgelere uygunluğu ile maddi hata ve usul hatası içerip içermediği yönünden"* değerlendirecektir.

¹⁶⁰ *"Vergi kaçakçılığı suçu gibi ayrı uzmanlık bilgisi gerektiren bir konuda uzman ve yetkili olan kişilerin mütalaa vermesi, bu konuda uzmanlığı bulunmayan soruşturma makamlarının kanuna ve hukuka uygun olarak karar vermelerine yardımcı olacak bir müessesedir. Vergi kaçakçılığı suçu kapsamına giren eylemlerin bulunup bulunmadığına ilişkin özel ve teknik bilginin yer aldığı bu mütalaalar, kovuşturma aşamasında değerlendirilebilecek takdiri delil niteliğinde olduğundan hakimlere emir ve talimat verme, telkin ve tavsiyede bulunma olarak değerlendirilemez."* AYM, E. 2009/89 K. 2011/40 T. 10.2.2011.

¹⁶¹ Vergi İncelemelerinde Uyulacak Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik (RG: 31/10/2011-28101).

¹⁶² *Ibid.*, m. 3/1-(1): *"[Bu Yönetmelikte geçen,] Vergi Müfettişi: Vergi Başmüfettişini, Vergi Müfettişini ve Vergi Müfettiş Yardımcısını, [ifade eder.]"*

¹⁶³ Rapor Değerlendirme Komisyonlarının Oluşturulması ile Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik (RG: 31/10/2011-28101)

Vergi Müfettişleri tarafından yapılan vergi incelemelerine ait raporların değerlendirileceği komisyonlar¹⁶⁴ ile vergi incelemesi yapmaya yetkili kılınan diğer memurlarca düzenlenecek raporlar için rapor değerlendirme komisyonların nasıl oluřturulacaęı¹⁶⁵, incelemeyi yapanlar ile komisyonlar arasındaki uyumazlıkların Merkezi Rapor Değerlendirme Komisyonu¹⁶⁶ ve Vergi Dairesi Başkanlığı  st Rapor Değerlendirme Komisyonu tarafından¹⁶⁷ ne şekilde     mleneceği Yönetmelik'te açıkça düzenlenmiştir.

Yönetmelik'in m. 8/2 düzenlemesinde; komisyonların, *“Kanun'un 359'uncu maddesinde yazılı suçların işlendiğini tespit eden vergi suçu raporlarına ilişkin olarak”* mütalaa vereceği belirtilmiş; m. 13/2 düzenlemesinde *“Verilecek mütalaalarda suçun unsurlarıyla, fiil ile fail arasındaki ilişki değerlendirilir.”* denmiştir. Mütalaanın kanun ile görevlendirilmiş kurum tarafından verilmesi, mütalaa müessesesinin ve işlevinin arz ettiği önem bakımından zaruri olduğu kanaatindeyiz¹⁶⁸.

Rapor değerlendirme komisyonu, vergi suçu raporunun tümünü değerlendirerek olumlu veya olumsuz bir mütalaa verecektir. Yetkililer, mütalaa vermekten, zaman aşımı yahut manevi unsurun sağlanmadığı gibi sebeplerle imtina edemeyeceklerdir¹⁶⁹. Komisyonun olumsuz mütalaa vermesi durumunda da Cumhuriyet savcılığına bildirimde bulunulacaktır. Başka bir deyişle, muhakeme şartının yerine gelmesi için mütalaanın vergi suçu raporuyla aynı doğrultuda (olumlu) olması mecburi deęildir¹⁷⁰.

Ezcümle, mütalaa ile rapor değerlendirme komisyonlarına yüklenmiş olan görev oldukça önemlidir. Mütalaa, kaçakçılık suçu işlendiği kanaati ve bulguları içeren vergi suçu raporunun kişilerin mali emniyetine hael gelmemesi adına yeniden gözden geçirilmesi, delillerin ve somut dayanakların değerlendirilerek fiil ile fail arasındaki ilişkinin ortaya konulması, verginin uzmanlık gerektiren bir disiplin olması sebebiyle maddi gerçeğin aydınlatılması adına önemli bir işlevi bulunmaktadır.

¹⁶⁴ *Ibid.*, m. 4.

¹⁶⁵ *Ibid.*, m. 5.

¹⁶⁶ *Ibid.*, m. 6.

¹⁶⁷ *Ibid.*, m. 7.

¹⁶⁸ şenyüz, uygulamada suç duyurularının Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı tarafından yapılabil-diğini fakat kuruluş mevzuatlarında bu yetkiyi haiz olmadıklarını belirtmektedir. şenyüz, *op. cit.*, ss. 23-24.

¹⁶⁹ Yüce, *op. cit.*, s. 299.

¹⁷⁰ şenyüz, *op. cit.*, s. 25.

2. Cumhuriyet Savcısının Soruşturmadaki Rolü

Cumhuriyet savcısı vergi kaçakçılığı suçunu mütalaa eklenmiş bildirimin kendisine ulaşmasıyla öğrenebileceği gibi sair suretlerle de öğrenebilecektir. CMK'nın *"Bir suçun işlendiğini öğrenen Cumhuriyet savcısının görevi"* kenar başlıklı m. 160/1 düzenlemesi; *"Cumhuriyet savcısı, ihbar veya başka bir suretle bir suçun işlendiği izlenimini veren bir hâli öğrenir öğrenmez kamu davasını açmaya yer olup olmadığına karar vermek üzere hemen işin gerçeğini araştırmaya başlar."* demektedir. Dolayısıyla, iki şıkta da Cumhuriyet savcısının suçu öğrenmesiyle birlikte işin gerçeğini öğrenmek adına hemen soruşturmaya başlama yükümlülüğü bulunmaktadır. Bu yükümlülük öğretide, *araştırma mecburiyeti ilkesi* olarak anılmaktadır.

Araştırma sürecinin başlamasının şarta bağlanması ise mümkündür¹⁷¹. VUK m. 367/2, *"359 uncu maddede yazılı suçların işlendiğine sair suretlerle ıttıla hasıl eden Cumhuriyet başsavcılığı hemen ilgili vergi dairesini haberdar ederek inceleme yapılmasını talep eder."* diyerek kaçakçılık suçu işlendiğini sair suretle ıttıla hasıl eden Cumhuriyet savcısına, hemen inceleme yapılmasını isteme şartı yüklemiştir. Cumhuriyet savcısı inceleme yapılmasını, varsa kendisine ulaşan bilgi ve belgeleri de ileterek ilgili vergi dairesinden isteyecektir. Takibeden m. 367/3 hükmü ise, kamu davasının açılmasının, *inceleme neticesinin Cumhuriyet başsavcılığına bildirilmesine talik olacağını* söylemektedir.

Cumhuriyet savcısının talebi üzerine yapılacak *incelemenin neticesinin* mütalaaaya bağlanmasının gerekip gerekmediği noktasında öğretide bir fikir ayrılığı mevcuttur. Bağlanmamasının öngörüldüğünü savunan görüş¹⁷² sebep olarak kanunun yazılış şeklini gösterirken; bağlanması gerektiğini savunan görüş ise kanun koyucunun suç şüphesinin öğrenilme şekline göre bu türden önemli bir ayrımı öngörme iradesinin olmadığını, öğrenilme şekilleri arasında mütalaanın işlevini lüzumsuz kılacak esaslı bir fark olmaması sebebiyle ayrımın mütalaanın işlevi ile bağdaşmayacağını ve son olarak açıkça -VUK m. 367/5 düzenlemesinde olduğu gibi- düzenlenmemiş olması sebebiyle böyle bir ayrımından söz edilemeyeceğini söylemektedir. *Centel/Zafer*,

¹⁷¹ AYM, E. 2009/89, K. 2011/40, T. 10.02.2011; AYM, E. 1992/21, K. 1992/19, T. 17.03.1992.; Y. 21. CD, E. 2016/2123, K. 2017/1481, T. 22.03.2017.; Y. 21. CD. E. 2016/2193, K. 2017/1480, T. 22.03.2017.; Y. 21. CD., E. 2016/2024, K. 2016/7846, T. 21.12.2016.; Y. 21. CD, E. 2016/1624, K. 2017/253, T. 18.01.2017; Centel/Zafer, **op. cit.**, s. 672.

¹⁷² Şenyüz, **op. cit.**, s. 17.

Cumhuriyet savcısının suçu mütalaa yoluyla öğrenebileceğini, mütalaa eklenmiş inceleme neticesinin bildirilmesiyle mütalaa muhakeme şartının da sağlanmış olacağını belirtmiştir¹⁷³. Kanaatimizce de, süreci mütalaa şartından bağımsız kılacak nitelikte bir ayırım söz konusu olmayıp inceleme neticesinin, elde edilmiş delillerle ve mütalaa ile birlikte yapılması gerekmektedir¹⁷⁴.

Suç şüphesinin Cumhuriyet başsavcılığı tarafından sair suretlerle öğrenilmesi halinde Cumhuriyet savcısının yapılmasını isteyeceği incelemenin neticesinin beklenilmesi, daha önce de değindiğimiz gibi kamu davası açılabilmesi için gereklidir. Buna mukabil, soruşturma faaliyetlerine devam edilebilmesi için inceleme neticesinin beklenilmesinin gerekip gerekmediği sorusuna açıklık getirilmesi gerekmektedir. *Centel/Zafer*, mütalaa eklenmiş inceleme neticesini şikayet muhakeme şartına benzetmekte, noksanlığı halinde soruşturma faaliyetlerinin yapılamayacağını, muhakeme şartının sağlanmayacağı anlaşılar ise kovuşturmayaya yer olmadığına dair karar verilmesi gerektiğini¹⁷⁵ söylemektedir¹⁷⁶. *Yüce*, mütalaanın alınmadığı durumda soruşturma yapılamayacağını¹⁷⁷, vergi kaçakçılığı suç şüphesini sair suretlerle öğrenmiş Cumhuriyet savcısının doğrudan soruşturma yapma yetkisinin olmadığını¹⁷⁸; *Candan*, mütalaa koşulunun bir soruşturma ya da muhakeme şartı değil bildirimin hukuki sonuç doğurabilmesinin bir şartı olduğunu savunmuş, mütalaa olmadan yapılacak soruşturma faaliyetlerinin kanun koyucunun koruma iradesi gösterdiği kişilerin mali emniyetine hanel getireceğini ifade etmiştir. *Şenyüz*, görüşün (mütalaanın) verilmemesinin yalnızca kamu davası açılmasına engel teşkil edeceğini, soruşturma faaliyetlerinin devam edilmesinin görüşün gelmesine bağlı olmadığını¹⁷⁹; *Kunter/Yenisey* ise muhakeme şartının gerçekleşmesi beklenirken şüpheli hakkında isnat teşkil edecek sorgu, yakalama, tutuklama, kamu davası açma gibi işlemler dışında diğer soruşturma faaliyetlerinin yapılabileceğini söylemiştir¹⁸⁰.

Cumhuriyet başsavcılığı ve vergi kaçakçılığı suçları özelinde Cumhuriyet başsavcılığı ile birlikte vergi idaresi, iddia makamıdır. Öğrenilmiş suç şüphesinin

¹⁷³ *Centel/ Zafer*, **op. cit.**, s. 105.

¹⁷⁴ *Ok/ Gündel*, **op. cit.**, s. 20.

¹⁷⁵ *Centel/ Zafer*, **op. cit.**, s. 676.

¹⁷⁶ *Ibid.*, s. 105.

¹⁷⁷ *Yüce*, **op. cit.**, s. 297.

¹⁷⁸ *Yüce*, **op. cit.**, s. 298.

¹⁷⁹ *Şenyüz*, **op. cit.**, s. 30.

¹⁸⁰ *Centel/ Zafer*, **op. cit.**, s. 677.

soruşturulması, Cumhuriyet savcılığında ve kanun ile görevlendirildikleri hususlarla sınırlı olarak vergi idaresindedir. CMK'nun m.161/1 hükmü uyarınca; *Cumhuriyet savcısı, doğrudan doğruya veya emrindeki adli kolluk görevlileri aracılığı ile her türlü araştırmayı yapabilecek; maddi gerçeğin araştırılması ve adil bir yargılamanın yapılabilmesi için bütün kamu görevlilerinden her türlü bilgiyi isteyebilecektir.* Cumhuriyet savcısı kendisine yapılan bildirim ile yahut sair suretle öğrendiği basit şüpheyi istinaden başlattığı soruşturma faaliyetlerine, kamu davası açması için gereken suçun işlendiği hususunda yeterli şüpheyeye¹⁸¹ ulaşana dek devam edecektir.

Vergi suçu raporu ve mütalaa kendisine ulaşmış Cumhuriyet savcısı, kaçakçılık suçu teşkil eden eylemin işlendiği yer, tarih, zaman, lehe ve aleyhe tüm deliller, tanzim edilmiş tutanaklar, bu tutanaklara işlenmiş itiraz ve mülahazalar ile vergi idaresinin maddi gerçeğin aydınlatılması adına naklettiği tüm bilgileri değerlendirecek ve suçun kanuni temsilciden başka bir kişi tarafından işlendiğine dair bir şüphe mevcut ise olayın aydınlanması adına maddi gerçeği araştırarak¹⁸², bu bağlamda kanunun kendisine tanıdığı tüm yetkileri kullanacaktır. Bu aydınlatma, hem olayın her yönüyle ortaya çıkarılması, hem de sanıkların ve onların kişiliklerinin tam olarak saptanması ile olacaktır¹⁸³.

Cumhuriyet savcısı ve onun emrindeki makam ve görevliler, soruşturma aşamasında gerçeği ortaya çıkarmak için suç şüphesi altındaki kişilerin ifadelerini alabilecek, keşif yapabilecek¹⁸⁴, yeminle tanık dinleyebilecek¹⁸⁵, bizzat bilirkişiye başvurabilecek¹⁸⁶, ihtiyaç hasıl olur ise sulh hakiminden şüphelilerin sorgulanmasını isteyebilecektir.

¹⁸¹ CMK m. 170/2: “Soruşturma evresi sonunda toplanan deliller, suçun işlendiği hususunda yeterli şüphe oluşturuyorsa; Cumhuriyet savcısı, bir iddianame düzenler.”

¹⁸² CMK m. 160/2: “Cumhuriyet savcısı, maddi gerçeğin araştırılması ve adil bir yargılamanın yapılabilmesi için, emrindeki adli kolluk görevlileri marifetiyle, şüphelinin lehine ve aleyhine olan delilleri toplayarak muhafaza altına almakla ve şüphelinin haklarını korumakla yükümlüdür.”

¹⁸³ Erdener Yurtcan, **Ceza Muhakemesi Kanunu Şerhi (CMK)**, Ankara: Seçkin Yayıncılık, 9. Bası, 2019, s. 551.

¹⁸⁴ Çiftçi, **op. cit.** s. 637.

¹⁸⁵ CMK m. 54: “(1) Tanıklar, tanıklıktan önce ayrı ayrı yemin ederler. Gerekliğinde veya bir kimsenin tanık sıfatıyla dinlenilmesinin uygun olup olmadığında tereddüt varsa yemin, tanıklığından sonraya bırakılabilir. (2) Soruşturma evresinde Cumhuriyet savcıları da tanıklara yemin verirler.”

¹⁸⁶ CMK m. 63: “(1) Çözümü uzmanlığı, özel veya teknik bilgiyi gerektiren hâllerde bilirkişinin oy ve görüşünün alınmasına re’sen, Cumhuriyet savcısının, katılanın, vekilinin, şüphelinin veya sanığın, müdafinin veya kanunî temsilcinin istemi üzerine karar verilebilir. Ancak, genel bilgi veya tecrübeyle ya da hâkimlik mesleğinin gerektirdiği hukukî bilgiyle çözümlenmesi mümkün olan konularda bilirkişiye başvurulamaz. Hukuk öğrenimi görmüş kişiler, hukuk alanı dışında ayrı bir uzmanlığa sahip olduğunu

Ayrıca, inceleme sırasında mükellefin vergi kaçırdığına ilişkin emareler bulunması ve suça ilişkin delillerin arama sonucunda elde edileceği kanaatinde bulunmaları¹⁸⁷ halinde vergi inceleme yetkilileri, VUK m. 142 vd. hükümleri uyarınca, ilgili sulh ceza mahkemesinin bulunduğu yerdeki Cumhuriyet başsavcılığından bir arama istem yazısıyla arama kararı çıkarılması talebinde bulunabilecek ve bu yolla arama yapılabilecektir.

Suçun işlendiği hususunda olumlu mütalaaya rağmen Cumhuriyet savcısının soruşturma faaliyetleri neticesinde yeterli şüpheyi ulaşamaması mümkün olduğu gibi¹⁸⁸ olumsuz mütalaaya karşın soruşturma faaliyetleri neticesinde yeterli şüpheyi ulaşılabilmesi de mümkündür^{189,190} Cumhuriyet savcısı vergi suçu raporunda ve mütalaa da yapılmış suç vasıflandırmasıyla da bağlı değildir. Yeterli şüphe hasıl olur ise Cumhuriyet savcısı CMK m. 170/3 hükmünde listelenmiş bilgileri ihtiva eden bir iddianame düzenler. Aynı maddenin 5’inci fıkrası uyarınca iddianame şüphelinin sadece aleyhine olan hususları değil lehine olan hususları da içerecektir.

D. Failin Belirlenmesi ve Yargıtay’ın Kanuni Temsilcinin Sorumluluğuna İlişkin Yaklaşımı

Çalışmamızın buraya kadar olan kısmında anonim ve limited şirketlerin faaliyetleri kapsamında işlenen vergi kaçakçılığı suçunda birçok muhtemel fail olabileceğini; failin belirlenmesinin cezaların şahsiliği ilkesi bakımından ehemmiyet arz ettiğini; suçun failinin belirlenmesi görevinin, iddia makamı Cumhuriyet savcılığının üzerinde olduğunu; gerek vergi suçu raporunda ve mütalaada gerekse soruşturma faaliyetleri kapsamında hazırlanacak olan iddianame ile bu hususun açıkça belirlenmesi gerektiğini ortaya koymuş bulunuyoruz. Bu başlığımız altında kanaatimizin tam aksinin Yargıtay tarafından benimsendiğini; basit şüphenin

belgelendirmedikçe, bilirkişi olarak görevlendirilemez. (2) Bilirkişi atanması ve gerekçe gösterilerek sayısının birden çok olarak saptanması, hâkim veya mahkemeye aittir. Birden çok bilirkişi atanmasına ilişkin istemler reddedildiğinde de aynı biçimde karar verilir. (3) Soruşturma evresinde Cumhuriyet savcısı da bu maddede gösterilen yetkileri kullanabilir.”

¹⁸⁷ Ürel, **op. cit.**, s. 350.

¹⁸⁸ Yüce, **op. cit.**, s. 298.

¹⁸⁹ Şenyüz, **op. cit.**, s. 17.

¹⁹⁰ Veli Özer Özbek, Ezgi Çırak Karalı, “**Ekonomik Suçlarla Mücadele Sempozyumu - II: Vergi Suçları**”, İzmir Ekonomi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Ceza Hukuku Günleri - IV, Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2024, s. 191.

öğrenilmesiyle başlanılan soruşturma aşamasının daha başında kanuni temsilcilerinin suçun doğal faili olarak işaret edildiğini, bu tutumun yerleşmiş bir uygulama olduğunu, ve nihayet bu içtihadın uygulamayı olumsuz etkilediği savunulacaktır.

Bilindiği üzere, VUK'ta yer aldığı haliyle vergi kaçakçılığı, bir suç olup her ne kadar soruşturması özel takip usulüne bağlanmış olsa da her suç gibi iddia makamlarınca her türlü şüpheden uzak bir biçimde ispatlanarak cezalandırılabilir. Ceza yargılaması sistemimizde her soruşturma araştırılan suçun failine yönelik belirli bir şüphe ile başlar. Asıl olan, ortada işlenmiş olabilecek bir suçun neticesinden yola çıkarak bu neticenin etrafındaki şüphenin tamamen ortadan kaldırılması, failinin tespit edilmesi ve suç işleme iradesinin ortaya konulmasıdır. Bu durumun vergi kaçakçılığı suçu özelinde bir istisnasının bulunması söz konusu değildir. Ne var ki, Yargıtay vergi kaçakçılığı suçuna ilişkin vermiş olduğu kararlarda soruşturma ve kovuşturma evrelerine belirli bir failin suçu işlediği varsayımı ile başlanmasının hukuki bir zorunluluk olduğunu ortaya koymaktadır.

Yargıtay'ın vergi kaçakçılığı suçunda failin belirlenmesi meselesine, bu bakışını bu konuda verilmiş kararlarının ilgili kısımlarına yer vererek detaylandıracağız. Öncelikle belirtmeliyiz ki; Yargıtay'ın ileride inceleyeceğimiz kararlarında “*cezai sorumluluğun*” kime ait olacağı yolundaki değerlendirmelerinin hukuki terminoloji bakımından esasen failin belirlenmesi hususunu işaret ettiğini düşünmekte; bir kişinin bir suçun faili olduğu halde bu suçtan kaynaklı cezai sorumluluğun kendisine izafe edilemeyecek olmasının mümkün olması sebebiyle, tezimizin diğer kısımlarında da olduğu gibi “*failin belirlenmesi*” tanımının daha doğru olduğu kanaatindeyiz. Fakat, aşağıda yapacağımız açıklamalar Yargıtay'ın kullanımı ile örtüşür şekilde olacaktır.

- i. Yargıtay, birçok kararında içtihat olarak tüzel kişilik bünyesinde işlenen bir vergi kaçakçılığı suçunda VUK m. 359 ve m. 360'ta öngörülen cezaların fiili işleyenler hakkında hükmolunacağını söyleyen VUK m. 333/3 hükmüne atıf yapıp şirket bünyesinde birden fazla kanuni temsilci olması durumunda cezai sorumluluğun temsil yetkisinin bölüşümündeki ağırlık ve sınırlar dikkate alınarak suçun ayrıntısını bilen ve oluşumunda rolü olan kanuni temsilciye yükleneceğini belirtmiştir; “*Tüzel kişilerde vergi kanunları yönünden sorumluluk 213 sayılı Kanunun 10 ve 333.*

maddelerinde düzenlenmiş ve 333 maddede 359 ve 360. maddelerde öngörülen cezaların, bu fiilleri işleyenler hakkında hükmolunacağı belirtilmiştir.

Tüzel kişilerin birden fazla kanuni temsilcisi olduğunda suç, eylem ve fikir birliği içinde işlenmemişse sorumluluk, cezanın şahsiliği ilkesine bağlı olarak temsil yetkisinin bölüşümündeki ağırlık ve sınırlar dikkate alınarak, suçun şekil sorumlusu yerine ayrıntısını bilen ve oluşumunda rolü olan temsilciye aittir.”¹⁹¹

- ii. Devamında, suçun kanuni temsilci dışında da faillerinin olabileceğini, bu halde cezai sorumluluğun belirlenmesinin önemli olduğu; kanuni temsilcilerin *suçtan kurtulmak için* fiillerin, bilgileri dışında personel tarafından işlendiği yönünde savunma yapabileceklerinin mümkün olduğu belirtilmiştir; *“Kanuni temsilci dışındaki personellerin fiilleri işlemeleri halinde cezai sorumluluğun belirlenmesi de önemlidir. Kanuni temsilcilerin suçtan kurtulmak için fiillerin, bilgileri dışında personel tarafından işlendiğini savunmaları mümkündür.”¹⁹²*

- iii. Kararının devamında Yargıtay; şirketin hiyerarşik şekilde teşkilatlanıyor olması; asıl olanın, kanuni temsilcinin emir-talimatları doğrultusunda işleyişin sürmesi olduğu; personelin ise istisnai olarak emir ve talimatlara karşı gelerek kaçakçılık teşkil eden eylemleri gerçekleştirebileceği ve bu hallerde personelin cezai sorumluluğunun kabulünün gerekeceği belirtilmiştir; *“Personelin kanuni temsilcinin emir ve talimatıyla hareket edip iş görmesi asıl olduğundan, işlenen fiillerden kanuni temsilci sorumlu olacaktır. Personelin fiillerin işlenmesinden doğrudan bir çıkarı yoktur. İstisnai de olsa, emir ve talimata karşı gelerek bu fiillerin personel tarafından işlenmesi mümkündür; bu durumda fiili işleyenin cezai sorumluluğunu kabul etmek gerekecektir.”¹⁹³*

¹⁹¹ Y. 19. CD. E. 2015/3105, K. 2015/4098, T. 09.09.2015.

¹⁹² **Ibid.**

¹⁹³ **Ibid.**; Y. 19. CD, E. 2015/2982, K. 2015/8334, T. 9.12.2015.

*"Asıl olan tüzel kişilerin istihdam ettiği personelin kanuni temsilcinin emir ve talimatıyla hareket edip iş görmesidir. İdari yönden hiyerarşi piramidinin en üst noktasında kanuni temsilciler yer alırlar; diğerleri emir ve talimatı uygulurlar. Bu uygulama sırasında işlenen fiillerden kanuni temsilcilerin cezai sorumluluğunu kabul etmek gerekir."*¹⁹⁴

- iv. Yargıtay'ın mahut emir-talimat zincirinden bahisle yaptığı sorumluluk çıkarımı bazı kararlarında bir çıkar varsayımı ile devam etmektedir. Buna göre Yargıtay, işlenecek muhtemel bir vergi kaçakçılığı suçundan elde edilecek haksız çıkarın tüzel kişiye ya da kanuni temsilcinin yararına olacağı sebepleriyle kanuni temsilciyi suçun şekli faili ve cezai sorumluluğun asli sahibi addetmektedir. *"Asıl olan tüzel kişilerin istihdam ettiği personelin kanuni temsilcinin emir ve talimatıyla hareket edip iş görmesidir. İdari yönden hiyerarşi piramidinin en üst noktasında kanuni temsilciler yer alırlar; diğerleri emir ve talimatı uygulurlar. Bu uygulama sırasında işlenen fiillerden kanuni temsilcilerin cezai sorumluluğunu kabul etmek gerekir. Personelin fiillerin işlenmesinden doğrudan bir çıkarları yoktur. Örneğin mal ve hizmet alımı olmadığı halde alım belgesi alarak gideri arttırıp matrahın düşürülmesinde ya da komisyon karşılığında fatura düzenlenip verilmesinde personelin kişisel bir çıkarı olduğu düşünülemez. İstisnai de olsa, emir ve talimata karşı gelerek bu fiillerin personel tarafından işlenmesi mümkündür; bu durumda fiili işleyen cezai sorumluluğunu kabul etmek gerekecektir."*¹⁹⁵

- v. Kanuni temsilcilerin, Yargıtay'ın istisnai kabul ettiği şekilde suçun üçüncü kişi tarafından kendiliğinden işlendiği yolundaki savunmalarının söz konusu olduğu hallerde cezai sorumluluktan kurtulabilmek için somut deliller ortaya koyması gerektiği belirtmiştir. Yine, bu minvaldeki bazı kararlarında, delillerin ortaya koyulması işini lafzen kanuni temsilciye yüklenmediğini, edilgen bir anlatımla *"delillerin ortaya konulması gerekir"* şeklinde ifade edildiğini görmekteyiz; *"Kanuni temsilcilerin cezai sorumluluktan kurtulması için personelin, tüzel kişinin yazılı*

¹⁹⁴ Y. 11. CD. E. 2001/5007, K. 2001/8710, T. 27.09.2001.

¹⁹⁵ **Ibid.**; Y. 11. CD. E. 2003/10613, K. 2005/1616, T. 04.04.2005; Y. 19. CD. E. 2015/3105, K. 2015/4098, T. 09.09.2015.

*kurallarına, kararlarına, emir ve talimatlarına kendiliğinden aykırı davrandığının delillerini ortaya koyması gerekir. Zira fiilin meydana getirdiği belgeyi kullanan kendisi, yararlanan yine kendisi ya da tüzel kişidir. Örneğin sahte veya yanıltıcı faturanın kullanılması sırasında, bu niteliğinin anlaşılması ya da anlaşılır olmasına rağmen vergi dairesinde kullanılması, fiilin işlenmesine izin ve onay verildiğini göstermiş olduğundan kanuni temsilci cezai sorumluluktan kurtulamaz."*¹⁹⁶

*"Kanuni temsilcilerin cezai sorumluluktan kurtulması için personelin, tüzel kişinin yazılı kurallarına, kararlarına, emir ve talimatlarına kendiliğinden aykırı davrandığına dair delillerinin ortaya konulması gerekir. Çünkü fiilin meydana getirdiği belgeyi kullanan kendisi, yararlanan yine kendisi ya da tüzel kişidir. Örneğin sahte veya yanıltıcı faturanın düzenlenmesi sırasında, bu niteliğinin anlaşılması ya da anlaşılır olmasına rağmen yine de düzenlenmesi, fiilin işlenmesine izin ve onay verildiğini göstermiş olduğundan kanuni temsilci cezai sorumluluktan kurtulamaz."*¹⁹⁷

- vi. Yargıtay'ın güncel sayılabilecek, 2022 tarihli bir kararında, sahte fatura düzenleme suçuna ilişkin verilmiş mahkumiyet hükmü onamaktadır. Kararın dikkat çeken kısmı olan ve bizim de katıldığımız karşı oy yazısında; tüzel kişilik bünyesinde suçun herkes tarafından işlenebileceğini; kanuni temsilcinin fail olabileceği gibi suça iştirakinin de söz konusu olabileceğini; vergiyi doğuran olayı gerçekleştiren mükellefin tüzel kişilik olması halinde vergi sorumluluğu ile cezai sorumluluğun örtüşmeyebileceğini; suçun şirket bünyesinde herkes tarafından işlenebilecek olması sebebiyle gerçek failin araştırılması gerektiğini; sahte faturanın kim tarafından düzenlendiği açık olmasa da kim tarafından kullanıldığının tespit edilmesi ve gerçeği yansıtıp yansıtmadığının tetkik edilmesi gerektiği ve sonuca göre karar verilmesi gerektiği belirtilmiştir. Karşı oy yazısı şu şekildedir; "Maddi ceza hukukunun en önemli ilkelerinden olan suç ve cezanın şahsiliği ilkesi 5237 sayılı TCK'nin 20.

¹⁹⁶ Y. 19. CD. E. 2015/3105, K. 2015/4098, T. 09.09.2015; Y. 11. CD, E. 2003/10613, K. 2005/1616, T. 4.04.2005.

¹⁹⁷ Y. 19. CD. E. 2015/2982, K. 2015/8334, T. 9.12.2015.

Maddesinde "ceza sorumluluğu şahsidir. Kimse başkasının fiilinden dolayı sorumlu tutulamaz" şeklinde düzenlenmiş olup kişi ancak kendisinin işlediği fiil nedeniyle sorumlu tutulabilir, başkasının işlediği fiile iştirak etmedikçe sorumlu tutulamaz. 213 sayılı VUK' nin 359. maddesinde düzenlenen suçlar yönünden de 5237 sayılı TCK'nin 20. maddesinde düzenlenen "Ceza sorumluluğu şahsidir " ilkesi geçerli olduğundan ceza kanununun genel hükümleri vergi suçlarında da uygulanır. Tüzel kişilerin yönetici ve yasal temsilcileri ile vergi mükellefi veya sorumluları VUK' nin 359. Maddesinde düzenlenen sahte belge düzenleme suçunun faili olabileceği gibi herhangi bir üçüncü şahısta bu suçu işleyebilir ve iştirak edebilir. Kural olarak gerçek kişi mükelleflerde de cezai sorumluluk vergiyi doğuran olayı gerçekleştiren mükellefe ait ise de bazı durumlarda vergi sorumluluğu ile cezai sorumluluk örtüşmeyebilir, bu durumda da cezaların şahsiliği ilkesi gereği cezanın muhatabı suçu işleyen fail olmalıdır. Keza temsilcinin haberi, talimatı ve emri olmadan eylemi gerçekleştiren kişiler de (personel, muhasebeci) işlediği eylemden sorumlu olacağından cezaların şahsiliği ilkesi gereğince suçun şekli sorumlusundan ziyade sahte belgeyi düzenleyen gerçek failler araştırılmalıdır. Sahte faturayı kimin düzenlediği belli değilse kullanıcı konumunda olan mükelleflerden faturanın kimden alındığı ve gerçek bir durumu yansıtıp yansıtmadığı araştırılıp sorulmalı, gerekirse faturalar üzerinde imza yazı incelemesi yaptırılmalıdır. 1-İlgili takvim yılına ilişkin kanaat oluşturacak sayıda sahte fatura ile faturaların matbaadan bastırılması ve teslim alınmasına ilişkin belge asılları temin edilerek fatura ve belgeler üzerindeki yazı ve imzaların kime ait olduğu, sanığa ya da beyanında geçen (..... TC kimlik numaralı), ve 'a ait olup olmadığı hususunda bilirkişi incelemesi yaptırılması, 2-Sanık 'in beyanında geçen... (..... TC kimlik numaralı) ve ın açık kimlik ve adres bilgilerinin tespiti ile tanık olarak çağırılması, duruşmada çekinme hakkı hatırlatıldıktan sonra suça konu faturalar ile faturaların matbaadan bastırılması ve teslim alınmasına ilişkin belge asılları gösterilerek yazı ve imzaların kendilerine ait olup olmadığının sorulması, 3- Sanığın, şirket kurulduktan sonra Adana CBS Suç Üstü Bürosu'na şikayette bulunduğuna ilişkin beyanı araştırılarak soruşturma yapıldığının

anlaşılması halinde soruşturma dosyasının duruşmaya getirtilip incelenerek bu dosyayı ilgilendiren delillerin onaylı örneklerinin dosya arasına alınması, 4-Faturaları kullanan şirket yetkilileri veya kişilerin tanık sıfatıyla duruşmaya çağrılarak CMK'nun 48. maddesi uyarınca çekinme hakları hatırlatıldıktan sonra sözü edilen faturaları hangi hukuki ilişkiye dayanarak kimden aldıkları, sanık'i tanıyıp tanımadıklarını sorulması ve yine mükellefin defter kayıtlarını tutan muhasebecinin de tanık olarak dinlenerek sanığı tanıyıp tanımadığını, şirket işleri ile kimin ilgilendiğinin sorularak faturaların düzenlenmesi konusunda sanığın bir iştirakinin bulunup bulunmadığının araştırılması, Sonucuna göre tüm deliller birlikte tartışılarak sanığın hukuki durumunun takdir ve tayini gerekirken eksik araştırma ve inceleme ile kurulan mahkumiyet hükmünün bozulması düşüncesi ile sayın çoğunluğun onama görüşüne katılmıyorum.”¹⁹⁸

Yargıtay'ın yerleşik içtihadını yansıtan, alıntılanmış olduğumuz tüm bu kararlardan görülmektedir ki; Yargıtay, şirket faaliyetleri kapsamında işlenen vergi kaçakçılığı suçunun varsayılan failini, suçun ayrıntısını bilen ve oluşumunda rolü olan kanuni temsilci olarak belirlemektedir. Bir anonim yahut limited şirketin kanuni temsilcisinin vergi kaçakçılığı suçu teşkil eden eylemin gerçekleşmesinde rolü bulunuyor ise bu onu kuşkusuz suçun faili yahut şeriki yapacaktır. Fakat, Yargıtay bir kural koyarak, birçok muhtemel fail olabileceğini müteaddit kereler belirtmiş olsa da cezai sorumluluğun, suçun oluşumunda rolü bulunan “kanuni temsilciye” ait olacağını söyleyerek bir girizgahta bulunmaktadır. Şüphesiz ki Yargıtay bu girizgahı yapmakla hayatın olağan akışı müessesesine işaret ederek suç işleme iradesi güderek hareket eden bir failin varsayılması gerektiğini ve bu failin de kural olarak kanuni temsilciden başkası olmayacağını kabul etmektedir.

Yargıtay bir suçun kovuşturulmasının temyiz merci olarak, kararlarını incelediği mahkemeler ve dolayısıyla bu mahkemelerin kovuşturma yoluyla sonuca bağladığı ve soruşturma evrelerini yürütenlerin hukuki kanaatlerini etkilediği söylenebilir. Söz gelimi Ürel, yüzlerce çalışanı olan bir firmada, “her bir belgenin kimin tarafından alındığının ve sahte belgenin kim tarafından kullanıldığının veya verildiğinin

¹⁹⁸ Y. 11. CD. E. 2017/12367, K. 2022/4169, T. 14.03.2022.

tespitinin” oldukça zor olduğunu; bu sebeple cezaların TTK hükümlerine göre temsilciler adına hükmolunduğunu belirtmiştir¹⁹⁹.

Yargıtay temyiz merci olarak, yargı uygulamasına yön veren bir kurumdur. Cumhuriyet savcılıkları, vergi suçu raporu oluşturan vergi inceleme komisyonları, ilk derece mahkemeleri, bölge adliye mahkemeleri, hukuki öngörülebilirlik ve hukuk güvenliğinin korunması açısından uygulamalarını Yargıtay uygulamasına uyduracağı varsayılabilir. Yargıtay’ın yerleşik uygulaması da anonim ve limited şirket faaliyetleri kapsamında işlenmiş vergi kaçakçılığı suçu söz konusu olduğunda belirli bir failin, yani kanuni temsilcinin suçu işlediğini kural olarak varsaymaktadır.

Bu varsayım sebebiyle, vergi suçu raporu oluşturacak vergi inceleme komisyonundan Cumhuriyet savcısına, soruşturma faaliyetlerini denetleyecek sulh ceza hakiminden ilk derece mahkemesine kadar yargının savunma dışındaki bütün sükeleri bu hususta atıl kalacak ve ispat faaliyeti elinde kamu gücü bulunmayan sanık/şüpheli ve müdafî tarafından gerçekleştirilecektir.

Yukarıda açıkladığımız ve Yargıtay’ın yerleşik içtihatlarında hayat bulan bu fenomenin Türk ceza yargılaması hukukunda bir eşi veya benzeri yoktur. Dolayısıyla bir hayli ilgi çekici olan bu durumun teorik bir zemine oturtulması da güçtür. Her ne kadar Yargıtay’ın, temel prensiplerden hareketle kanuni temsilcinin failliğini hayatın olağan akışı müessesesine oturtup ceza yargılamasındaki olağan ispat yöntemini takip ettiğini söylemenin mümkün olabileceği düşünülse de kararlarda ısrarla kullanılan genel geçer ifadeler²⁰⁰ bize burada her durumda kullanılabilecek bir kural koyma çabası içerisinde hareket edildiğini düşündürmektedir.

Yargıtay genel-geçer kural olarak belirlediği kanuni temsilcinin failliğinin istisnaları olabileceğini kabul etse de bu istisnaların varlığının Cumhuriyet savcısınca araştırılmasının zorunlu olduğuna yönelik bir belirlemede bulunmamakta, yukarıda da

¹⁹⁹ Ürel, **op. cit.**, s. 904.

²⁰⁰ “Kanuni temsilcilerin cezai sorumluluktan kurtulması için” bkz. Y. 19. CD. E. 2015/3105, K. 2015/4098, T. 9.09.2015; Y. 11. CD. E. 2003/10613, K. 2005/1616, T. 4.04.2005. “Çünkü fiilin meydana getirdiği belgeyi kullanan kendisi, yaranlanan yine kendisi ya da tüzel kişidir.” bkz. Y. 19. CD, E. 2015/2982, K. 2015/8334, T. 9.12.2015.

belirttiğimiz üzere bu istisnaların ispatı faaliyeti savunma makamının üzerine düşmektedir.

Bütün bu hususlar birlikte değerlendirildiğinde esasen Yargıtay'ın anonim ve limited şirketlerin faaliyetleri kapsamında işlenen vergi kaçakçılığı suçlarında iddia makamının üzerindeki ispat yükünü kaldırıp ispat yükünü tamamen savunma makamına yüklediği, şüpheli/sanığın üzerine atılı suçtan kurtulmak için başka bir zanlı bulması ve adeta mikro bir iddia makamı gibi bu mezkur zanlının suçu işlediğini ispat etmesi gerektiğini ortaya koyduğu anlaşılmakta, bu şekilde de standart ceza yargılamasından saptığı görülmektedir.

Yargıtay'ın tekrar eden, yerleşmiş içtihatları kovuşturma makamlarının önlerine gelen davalara yaklaşımını etkilediği gibi soruşturma makamlarının olaya karşı tutumunu da etkileyecektir. Kanuni temsilcilerin suçlu olduğu varsayımı ve belli şartlarda suçtan kurtulabileceklerinin Yargıtay'ın yerleşik içtihadı halini almasının, vergi incelemesini yapan vergi memurlarını, rapor değerlendirme komisyonu üyelerini ve Cumhuriyet savcısını maddi gerçeğe ulaşma gayesinden uzaklaştırabileceği; soruşturma faaliyetlerini bir prosedürden ibaret kılabilceği düşünülmektedir. Kanuni temsilcinin failliğinin varsayılması durumunda CMK'nun tasavvur ettiği soruşturma aşaması olması gerektiği gibi işlemeyebilir; varsayılan bir suçlunun söz konusu olduğu soruşturma aşaması, kovuşturma aşamasının belirleyicisi olma vasfından uzaklaşarak kanuni temsilcinin suçsuzluğunu ispat etme sürecine dönüşebilir. Bu süreçte sanık konumundaki kanuni temsilcinin adil yargılanma hakkının ihlal edilme olasılığı oldukça yüksektir.

E. Bölüm Sonucu

VUK m. 359 ve 360'ta düzenlenmiş vergi kaçakçılığı eylemlerinin konusunu vergi kanunlarına göre tutulan veya düzenlenen ve muhafaza ve ibraz zorunluluğu bulunan, defter ve kayıtlar oluştursa bu eylemler suç teşkil etmekte ve işleyenler hakkında hürriyeti bağlayıcı cezalar öngörülmektedir. Suçun soruşturması CMK'na göre yapılacak, yargılaması ceza mahkemeleri nezdinde gerçekleştirilecektir.

Vergi kaçakçılığı suçları da her suçta olduğu gibi yalnızca gerçek kişiler tarafından işlenebilecektir. Bu gerçek kişiler vergi mükellefi olarak bizzat bu suçun

faili olabilecekleri gibi; bir tüzel kişilik bünyesinde, şirket faaliyetleri kapsamında da bu suçu işleyebileceklerdir. Bu tüzel kişilik gerçek kişilerin tek başlarına faaliyet gösterdikleri bir şahıs şirketi yahut anonim şirket olabileceği gibi gerçek kişiler vergi kaçakçılığı suçunu birçok kanuni temsilcisi, yöneticisi, departmanı, çalışanı ve vekili olan büyük ölçekli şirketlerin ticari faaliyetleri kapsamında da işleyebilecektir.

Gerçek kişilerin, belirttiğimiz türden büyük ölçekli anonim ve limited şirketlerin faaliyetleri kapsamında bu suçu işlemesi halinde şirket tüzel kişiliğinin isim perdesinden faydalanyor olması suçun failinin belirlenmesini oldukça güç kılmaktadır. Zira anonim ve limited şirketler bünyesinde bu suçu işleyebilecek; çalışan, vekil, mali müşavir, kanuni temsilci gibi birçok muhtemel fail mevcuttur. Bu sebeple failin belirlenmesi meselesinde Cumhuriyet savcılığına oldukça iş düşmektedir.

Suçların takibi kural olarak CMK’da belirlenen klasik ceza muhakemesi usulüne uygun şekilde yürütülür. Suç şüphesini öğrenen Cumhuriyet savcısı maddi gerçeği aydınlatmak adına “*resen soruşturma ilkesi*” gereği soruşturma faaliyetlerine başlar, suçun işlendiği noktada yeterli şüpheyi ulaşması halinde suçu tüm unsurlarıyla ve somut lehe ve aleyhe delilleriyle ortaya koyarak bir iddianame düzenler ve kamu davası açar. VUK’ta, bu klasik muhakeme usulünden sapılması, “*resen soruşturma ilkesine*” istisna getirilmesi; suç şüphesini öğrenen vergi inceleme yetkililerine özel bir mütalaa eklenmiş bildirim yükümlülüğünün getirildiği görülmektedir. Bunun vergi kaçakçılığı suçlarının teknik uzmanlık gerektiren tabiatından kaynaklandığını ise açıklamış bulunuyor; tüm bu usuller yerine getirilirken gerek vergi idaresinin gerekse Cumhuriyet savcısının maddi gerçeği aydınlatma gayesi taşıması gerektiğini vurgulamış bulunuyoruz.

Yargıtay, anonim ve limited şirket faaliyetleri kapsamında işlenen vergi kaçakçılığı suçunun failinin belirlenmesi meselesinde, somut olay özelinde değerlendirme yapılan ceza yargılamasının tabiatıyla bağdaşmayacak şekilde genel-geçer kurallar koyma çabası ile yaklaşmakta; kural olarak kanuni temsilcinin failliğini kabul etmektedir²⁰¹. Oluşturduğu bu görünüşte suçluluk karinesinin çürütülmesi

²⁰¹ Kaşıkçı/ Rençber “*Yargıtay’ın vermiş olduğu kararlarda temelde yetkili olan kanuni temsilcilerin suçun faili olacağını*” ifade etmektedir. Kaşıkçı/ Rençber, **op. cit.**, s. 331.

görevi de kanuni temsilcinin üzerine yüklenmiş durumdadır. Zira, bir suçun kovuşturulmasının en yüksek temyiz merci olan²⁰² ve kararlarıyla yargılamaya yön veren Yargıtay'ın, failin belirlenmesi noktasındaki bu varsayımı; vergi inceleme memurlarını, rapor değerlendirme komisyonu üyelerini, Cumhuriyet savcılarını, sulh ceza hakimlerini ve ilk derece mahkemelerini etkileyen nitelikte bir yerleşik içtihatır. Yargıtay'ın soruşturma aşamasının henüz başında kanuni temsilciyi -kural olarak- fail varsaydığını ve var ise mahut istisnaların ispatı külfetini de yine savunma makamı konumunda olan kanuni temsilci üzerine yüklediğini düşünüyoruz.

²⁰² AY m. 154/1: “Yargıtay, adliye mahkemelerince verilen ve kanunun başka bir adli yargı merciine bırakmadığı karar ve hükümlerin son inceleme merciidir. Kanunla gösterilen belli davalara da ilk ve son derece mahkemesi olarak bakar.”

II. YARGITAY'IN KANUNİ TEMSİLCİNİN SORUMLULUĞUNA İLİŞKİN YAKLAŞIMININ DEĞERLENDİRİLMESİ

Bu başlığımız altında Yargıtay'ın kanuni temsilciyi suçun asli faili olarak değerlendirmesini (A); içtihadın CMK ve VUK ile tasavvur edilen uygulama ile bağdaşmayarak kanun koyucunun iradesine mugayir şekilde cereyan ettiğini ve TCK'da düzenlenmiş iştirak hükümlerinin hatalı şekilde yorumlandığını (B) ve son olarak Yargıtay'ın kanuni temsilcinin sorumluluğuna dönük yaklaşımının öncelikle AİHS ve AY ile güvence altına alınmış, TCK ve CMK'da tezahürleri mevcut adil yargılanma hakkının en önemli unsurlarından suçsuzluk karinesini ihlal ettiğini (C) başlığı ile ortaya koymak arzusundayız.

A. Yargıtay Tarafından Kanuni Temsilcinin Asli Fail Olarak Değerlendirilmesi

Yargıtay, şirket faaliyetleri kapsamında işlenen vergi kaçakçılığı suçlarında suçu işleyen kişinin cezalandırılması gerektiği noktasındaki belirlemesini yaptıktan sonra bir asli fail varsayımında bulunarak suçun asli failinin, aksi somut deliller ile ortaya konmadıkça, ilgili kanuni temsilci olacağını belirtmektedir. Gerçekten de birçok örnekte kanuni temsilci karşımıza vergi kaçakçılığı suçunun “şekli faili” olarak karşımıza çıkmaktadır²⁰³. Belirtmemiz gerekir ki; Yargıtay olaya tamamen temelsiz bir perspektiften bakmamaktadır. Şirket faaliyetleri kapsamında bir vergi kaçakçılığı suçu işlendiğinde şüphenin kanuni temsilci üzerinde yoğunlaşması kabul edilebilir olsa da bunun her türlü şüpheden uzak bir biçimde kanuni temsilcinin suçlu olduğuna kanaat getirilmesi için yetmeyeceğinin benimsenmesi ceza adaleti ve CMK sistemi bakımından daha doğru olurdu. Zira, bir kişinin bir suçun şekli faili olarak gözükmesiyle, ortada başkaca deliller bulunmaması halinde dahi muhakkak

²⁰³ “Fakat, genel ceza hukukunun prensiplerine uyum sağlamak için yapılan bu düzenlemedeki esas amaç, suçun şekli sorumlusu olan kanuni temsilcilerin değil suçun ayrıntılarını bilen ve oluşmasından rolü olan temsilcileri cezalandırmaktır. (...) Bu düzenlemelerden anlaşılacağı üzere, tüzel kişiliği bulunmayan kuruluşlarda da suçun ayrıntılarını bilen ve oluşmasında rolü olan temsilcilerin cezalandırılmaları gerekmektedir.” YCGK, E. 1990/312, K. 1990/340, T. 17.12.1990; Daha önce de karşı oy yazısına atıfta bulunduğumuz Yargıtay kararında da şekli sorumluluk bakışı eleştirilmiştir: “Kural olarak gerçek kişi mükelleflerde de cezai sorumluluk vergiyi doğuran olayı gerçekleştiren mükellefe ait ise de bazı durumlarda vergi sorumluluğu ile cezai sorumluluk örtüşmeyebilir, bu durumda da cezaların şahsiliği ilkesi gereği cezanın muhatabı suçu işleyen fail olmalıdır. Keza temsilcinin haberi, talimatı ve emri olmadan eylemi gerçekleştiren kişiler de (personel, muhasebeci) işlediği eylemden sorumlu olacağından cezaların şahsiliği ilkesi gereğince suçun şekli sorumlusundan ziyade sahte belgeyi düzenleyen gerçek failler araştırılmalıdır.” Y. 11. CD. E. 2017/12367, K. 2022/4169, T. 14.03.2022.

cezalandırılacağına kabul edilmesi farklı şeylerdir. Bu durumun mevcut pratik açısından çeşitli olumsuz sonuçları bulunduğunu değerlendirmekteyiz.

İlk olarak belirtmek gerekir ki; Yargıtay, kanuni temsilcinin varsayılan failliğini yansıtan kararlarında²⁰⁴ vergi kaçakçılığı suçundan elde edilecek haksız kazancın, zayi olması hedeflenen verginin şirket tüzel kişiliğine yahut kanuni temsilcilerine fayda sağlayacağını; bu anlamda suçun işlenmesinden personelin bir çıkarının olacağını düşünölemeyeceğini belirtmiştir. Söz gelimi, kurumlar vergisi beyannamesinde şirket gideri olarak mahsup edilmesi için, muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı yahut sahte belge düzenlenmesi durumunda hedeflenen vergi zıyının şirketin menfaatine olacağı tartışmasızdır. Fakat bu örneği kural kabul ederek vergi kaçakçılığı suçundan sağlanacak çıkarı suçun yöneldiğı vergi zıyına indirgemenin gerçek pratik ile bağdaşmadığı kanısındayız.

Tezimizin ilgili kısmında da belirttiğimiz gibi şirket personeli suçu işlerken çeşitli motivasyonlara sahip olabilecektir. Örnek olarak, şirketin menfaatine fayda sağladığında takdir edileceğini hatta terfi ile ödüllendirileceğini düşönen bir personel bu suçları işleyebilecektir. Bu halde personelin failliğı söz konusudur. Bu kurguda kanuni temsilci suça; söz gelimi, maddi bir vaatte bulunmuş ise azmettiren sıfatıyla, suç sonrası yardımda bulunacağı telkiniyle teşvik edici rol üstlendiyse yardım eden sıfatıyla iştirak edebilecektir. Yine, Yargıtay'ın da kabul ettiğı üzere personel suçu, yöneticisine zarar vermek, töhmet altında bırakmak gayesiyle de işleyebilecektir²⁰⁵.

En yaygın vergi kaçakçılığı suçlarından biri, zanaat erbabı ve iş karşılığı aldığı ücreti vergilendirmeyen tesisatçı, tamirci vb. kişilerin fatura ihtiyacına binaen işlenmektedir. Bu kişilerden alınan hizmet için yapılan masraf vergi mükellefleri tarafından gider olarak gösterilmek istenmekte; bu kişilerse kendileri düzenleyemeyeceğinden faturayı, mahut hizmet ile ilgisi olmayan bir şirketin muhasebesinden rica ederek düzenletmektedirler. Düzenlenen bu faturalardan ise düzenleyen şirketin kanuni temsilcisinin haberi olmayabilmektedir. Bu halde kanuni temsilcinin yahut şirket tüzel kişiliğinin menfaatinden söz edilemeyecektir.

²⁰⁴ Y. 11. CD., E. 2001/5007, K. 2001/8710, T. 27.09.2001.; Y., 11. CD., E. 2003/10613, K. 2005/1616, T. 4.04.2005.

²⁰⁵ Y. 19. CD, E. 2015/3105, K. 2015/4098, T. 9.09.2015.; Aynı yönde bkz. Y. 11. CD, E. 2001/5007, K. 2001/8710, T. 27.9.2001.

Kaldı ki, suçun işlenmesindeki tüm bu muhtemel motivasyonları göz ardı edip bir an için salt suçun yöneldiği vergi zıyana daraltsak da, suçun yöneldiği maddi çıkarın şirketten başka olarak kanuni temsilcinin faydasına olacağının genel-geçer kural olarak kabul edilmesi oldukça isabetsizdir. Şirketin menfaatine olan bir kazanımın aynı zamanda kanuni temsilcinin de menfaatine olduğunu söylemek için her kanuni temsilcinin şirket ortağı kabul edilmesi gerekecektir. Zira şirketin tüzel kişilik perdesi kullanılarak ve şirket faaliyetleri kapsamında işlenen vergi kaçakçılığı suçu ile şirketin aktif lehine bir vergi kaybı hedeflenir. Şirket karından pay talep etmek ise “Ortağın istemleri” kenar başlıklı TTK m. 228²⁰⁶ hükmü ile de açık olmak üzere ortakların talep edebileceği bir haktır.

Yargıtay; suçun çalışmamızda belirttiğimiz muhtemel failler tarafından işlenebileceğini, personelin suçu salt yöneticiyi zor durumda bırakmak amacıyla işleyebileceğini tespit etmemiş değildir. Esasında, Yargıtay veya hiçbir ceza yargısı faaliyetine katılan merci vergi kaçakçılığı suçu ile ilgisi gözükmeyen, örneğin büyük ölçekli, çok uluslu şirketlerde olduğu gibi karmaşık idari süreçlere sahip oluşumların bünyesinde gerçekleşen vergi kaçakçılığı suçlarında kanuni temsilciyi bir numaralı fail addedecek de değildir. Bu ihtimaller Yargıtay’ın kararlarında özet şeklinde²⁰⁷ mevcuttur. Fakat Yargıtay’ın yaklaşımı, yukarıda anlatınlar da dahil olmak üzere tüm bunların istisnadan ibaret olduğu, kural olarak failin kanuni temsilci olduğu ve söz konusu ise bu istisna sayılan durumların somut delillerinin ortaya koyulması gerektiği yönündedir²⁰⁸. Bu istisnaları ispata yarar somut delillerin ortaya koyulması görevi ise

²⁰⁶ TTK m. 228: “(1) Her ortak, şirketten faaliyet dönemi sonunda gerçekleşen kârdan kendisine düşen payı, şirkete ödünç olarak verdiği paranın ve kararlaştırılmışsa koyduğu sermayenin faizlerini, şirket sözleşmesi gereğince hak ettiği ücreti; kanuna veya şirket sözleşmesine göre yılsonu bilançosu çıkarılmamışsa çıkarılmasını, bilançoda kâr payı saptanmamışsa saptanmasını ve alacaklarını istemek hakkına sahiptir. (2) Bu madde ile ortağa tanınmış olan hakları kaldırma veya daraltma sonucunu doğuran sözleşme şartları geçersizdir.”

²⁰⁷ “Değişik amaçlarla, örneğin kişisel çıkar sağlamak, tüzel kişi ve kanuni temsilcisini zorda bırakmak için fiili işleyen personel, fiilin sonucuna katlanmalıdır. Personelin, temsilcinin istek, irade ve onayı olmadan işlediği fiillerden temsilcinin cezai sorumluluğu kabul edilemez”. Y. 19. CD, E. 2015/2982, K. 2015/8334, T. 9.12.2015.

²⁰⁸ “İstisnai de olsa, emir ve talimata karşı gelerek bu fiillerin personel tarafından işlenmesi mümkündür; bu durumda fiili işleyenin cezai sorumluluğunu kabul etmek gerekecektir. Kanuni temsilcilerin cezai sorumluluktan kurtulması için personelin, tüzel kişinin yazılı kurallarına, kararlarına, emir ve talimatlarına kendiliğinden aykırı davrandığının delillerinin ortaya konulması gerekir.” Y. 19. CD., E. 2015/3105, K. 2015/4098, T. 9.09.2015.; “Personelin fiillerin işlenmesinden doğrudan bir çıkarı yoktur. Örneğin mal ve hizmet alımı olmadığı halde alım belgesi olarak gideri arttırıp matrahın düşürülmesinde ya da komisyon karşılığı fatura düzenlenip verilmesinde personelin kişisel bir çıkarı olduğu düşünülemez. İstisnai de olsa, emir ve talimata karşı gelerek bu fiillerin

pratik anlamda cezai sorumluktan kurtulması gerektiği öngörölmüş kanuni temsilcinin üzerine yüklenmiş durumdadır.

Kanımızca Yargıtay'ın anonim ve limited şirket faaliyetleri kapsamında işlenen vergi kaçakçılığı suçlarında kanuni temsilcinin sorumluluğu ve failliğinin belirlenmesi noktasında yukarıdaki varsayımla hareket etmesinin ceza hukuku pratiği bakımından ne gibi etkilerinin olabileceğinin üzerinde durulması gerekir. Ne de olsa yargıya yön verebilecek nitelikteki bu yerleşik içtihat gerek vergi inceleme memurlarının ve rapor değerlendirme komisyonu üyelerinin ihbardan önceki tutumuna, gerekse Cumhuriyet başsavcılıklarının soruşturma sürecindeki tutumuna tesir edebilecek niteliktedir.

Bu tesir örneğın, muhasebe ve hesap hilesi suçunun işlenmesi halinde belirgin bir görünüme kavuşabilecektir. Zira, defter ve kayıtları bizzat tutuyor olmaları itibarıyla bu suçun işlenmesi halinde mali müşavirlerin suçun asli faili olarak cezalandırılabilmeleri mümkündür²⁰⁹. Tüm ihtimallere binaen, kanuni temsilcinin sıfatında toplanmış bir asli faillik varsayımının Cumhuriyet savcılıkları üzerindeki tesirinin getireceği ihmalkarlıktan uzak şekilde soruşturma faaliyetlerinin yürütölmesi ve maddi gerçeğın ortaya çıkarılması gerekmektedir.

Kovuşturmaın belirleyicisi şeklinde nitelendirebileceğımız soruşturma evresinde, herhangi bir süre sınırlaması olmadan yapılabilecek soruşturma faaliyetleri ile kovuşturma evresi olması gerektiği gibi kısa sürede ve adil bir karar ile neticelenebilecek; aksi şekilde, soruşturma faaliyetleri ihmal edilmiş bir soruşturma evresi ise müteakibinde, esas görevi soruşturmada elde edilen bulgulardan ve savunmadan bir çıkarım yaparak karar vermek olan mahkemenin soruşturma faaliyetlerinde bulunmasına ve bu sebeple sakıncalı sonuçların ortaya çıkmasına sebebiyet verecektir²¹⁰.

Dölger ve Taşkın, soruşturmaın doğru ve etkin şekilde gerçekleşmesi amacıyla bir azami süre haddi öngörölmediğini belirtmekte fakat, bu serbestinin tam ters şekilde

personel tarafından işlenmesi mümkündür; bu durumda fiili işleyen cezai sorumluluğunu kabul etmek gerekecektir." Y. 11. CD., E. 2003/10613, K. 2005/1616, T. 4.04.2005.; *"İstisnai de olsa, emir ve talimata karşı gelerek bu fiillerin personel tarafından işlenmesi mümkündür; bu durumda fiili işleyen cezai sorumluluğunu kabul etmek gerekecektir."* Y. 11. CD., E. 2001/5007, K. 2001/8710, T. 27.09.2001.

²⁰⁹ Kaşıkçı/ Rençber, **op. cit.**, s. 381.

²¹⁰ Dölger/ Taşkın, **loc. cit.**

savcılarının işlerini iyi yapmamasına yahut geç yapmasına sebebiyet verdiğini ve soruşturma evresinin bu sebeple sürüncemede kaldığını belirtmiş, soruşturmaların olması gerektiği etkinlikte gerçekleşmemesini Türk ceza adalet sisteminin en önemli sorunlarından biri addetmiştir²¹¹. Dülger ve Taşkın, soruşturma evresi pratiğini şu pasajları ile kısaca özetlemektedir; *“soruşturmalar yeterli nitelikte ve etkinlikte ve gerekli özenle yapılmamakta, yeterli şüphe olmaksızın, olaylar ile deliller eşleştirilmeksizin, basma kalıp ifadelerle, polisin hazırladığı fezlekenin (polis görüşlerini içeren belge) kes yapıştır yöntemiyle kopyalanarak hazırlanan iddianameler ile davalar açılmaktadır. Sonuçta bu durum mahkemeleri gereksiz yere çok uzun süre uğraştırmakta, verimliliği düşürmekte, hatalı kararların çıkmasına yol açmakta ve toplumda adalete olan güvenin azalmasına yol açmaktadır.”*²¹²

Dülger ve Taşkın, dava açılmaması gereken, yeterli şüphenin söz konusu olmadığı birçok soruşturmanın dava ile sonuçlandığı, kişilerin gereksiz yere sanık sıfatıyla yargılandıklarını, maddi ve manevi açıdan zarara uğradıklarını belirtmiş; çözümün Cumhuriyet savcılarının CMK’yı doğru uygulamasından geçtiğini vurgulamıştır²¹³. Tezcan ve diğ., ise soruşturma faaliyetlerindeki bu ihmali; Cumhuriyet savcılarının yetkilerini kullanmayarak, herhangi bir ek delil araştırması yapmayarak, kolluktan gelen delillerle, ilaveten lehe ve aleyhe delil toplama faaliyetinde bulunmadan kamu davası açtıkları ve etkin ilerlemeyen bu soruşturma evresini sanığın beraatiyle neticelenen kovuşturma evresinin izlediğini belirterek eleştirmişlerdir²¹⁴.

Yanı sıra Ünal; soruşturmanın polis tarafından yürütülüp delillerin polis tarafından toplandığını ve fakat donanım bakımından eksik ve sorgulama tekniklerine vakıf olmamaları itibarıyla bu evrenin tatmin edici şekilde sonuçlandırılmadığını; suç ithamı altındaki kişi lehine olan delillerin önemsenmediğini ve delillerdeki yetersizliğe rağmen kamu davalarının açıldığını; Cumhuriyet savcılığının pratikte, inisiyatif kullanmadan polisten gelen dosya ile doğrudan kamu davası açan, yetkisiz bir aracı konumuna indirgenmiş olduğunu; Cumhuriyet savcısının ihmalleri sebebiyle uzayan yargılama sürecinde itham altındaki kişinin lehine olan delillerin de kaybolduğunu

²¹¹ Ibid., s. 67.

²¹² Ibid.

²¹³ Ibid.

²¹⁴ Durmuş Tezcan, Mustafa Ruhan Erdem, Oğuz Sancakdar, **Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi Işığında Türkiye’nin İnsan Hakları Sorunu**, Ankara: Seçkin Yayınları, 2004, s. 356.

belirtmiş, bu ihmalin itham altındaki kişinin peşinen suçlu olarak görülmesine ve ona göre işlem yapılmasına dayandığını savunmuştur²¹⁵. Ünal, peşinen suçlu kabul edilen bu kişiye suçsuzluğunu kanıtlama gibi zor bir görev yüklendiğini; dolayısıyla, iddia makamında olması gereken ispat yükünün pratikte tersine çevrildiğini ifade etmiştir²¹⁶. Ceza davalarının gelişigüzel ve yeterli delil gösterilmeden açılmasını Ünal da eleştirmiş, bunun mahkemelere gereksiz bir yığılmaya sebebiyet verdiğini ve yargılamaların da çoğunlukla beraatle sonuçlandığını belirtmiştir. Ünal da çözümün, Cumhuriyet savcılıklarının atıl tutumlarını terk etmelerinden, yetki ve sorumluluklarının bilincine varmalarından geçtiğini savunmuştur²¹⁷.

Görüldüğü üzere, suçun soruşturulması aşamasında Cumhuriyet savcılıkları, CMK ile kendilerine yüklenen görevlerini ihmal ettiği doktrinde sıklıkla dile getirilmekte; pasif tutumları suçun işlendiğinin tüm yönleri ve unsurlarıyla ispatı yükünün iddia makamından savunma makamına kaydırıldığı kovuşturma aşamalarına sebebiyet verdiğine yönelik eleştirilere maruz kalmaktadır. Bu halde, Yargıtay'ın kanuni temsilcilerin "suçtan kurtulabilmeleri" adına somut deliller ortaya koymaları ya da edilgen bir ifadeyle "ortaya koyulması" gerektiğini belirttikleri istisnai hallerin soruşturma evresinde göz ardı edilmesinin, dikkate alınmadan kamu davalarının açılmasının kuvvetle muhtemel olduğu kanaatindeyiz. Bu sebeple Yargıtay'ın bu yaklaşımının, halihazırda CMK ile kendilerine yüklenen görevleri ihmal eder durumda olmakla eleştirilen Cumhuriyet savcılıklarının, anonim ve limited şirket faaliyetleri kapsamında işlenen vergi kaçakçılığı suçları bakımından olumsuz yönde tesiri olabileceği kanaatindeyiz.

Öte yandan VUK ile getirilmiş özel soruşturma usulünün de cumhuriyet savcılıklarının yukarıda dile getirilen eksikliklerini giderip gidermediğinin de tartışılması gerekir. Nitekim, cumhuriyet savcılıklarının yürüttükleri soruşturmalarda vergi idaresince düzenlenmiş vergi suçu raporu ve mütalaasından yardım almalarının tam da yukarıda eleştiri odağı olmuş aşırı iş yükü ve teknik aksaklıkları giderebileceği doktrinde ifade edilmiştir.²¹⁸

²¹⁵ Şeref Ünal, **Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi**, TBMM Kültür, Sanat ve Yayın Kurulu Yayınları, S. 69, Ankara: TBMM Basımevi Müdürlüğü, 1995, ss. 173-174.

²¹⁶ **Ibid.**, s. 174.

²¹⁷ **Ibid.**

²¹⁸ Kaşıkçı/ Rençber, **op. cit.**, ss. 396-397.

Bununla birlikte vergi suçu raporu ve mütalaa şartları da çeşitli açılardan eleştirilmektedir. Her ne kadar bu eleştiriler bu kurumların anayasaya aykırılığı bağlamında öne sürülmüş olsa da yukarıda da belirttiğimiz üzere bu eleştirilerin bilhassa mütalaa şartının pratik eksiklikleri yönünden ele alınması daha yerinde olacaktır. AYM'nin VUK m. 367'nin anayasaya uygunluğunu incelediği bir kararında²¹⁹ dile getirilen eleştiriler bağlamında vergi idaresinin davaya katılan/müdahil sıfatı sahibi olabilmesi²²⁰, vergi suçu raporu ve mütalaanın ceza hukuku ve muhakeme hukukuna uzak kimseler olması²²¹ ve mütalaa kurumunun siyasi irade tarafından kolaylıkla etkilenebileceği²²² doktrinde ve mezkur kararda dile getirilmiştir.

Kanun koyucunun VUK m. 367 ile Rapor Değerlendirme Komisyonlarının kendilerine atfedilen idari denetim işlevini olması gerektiği gibi gösteremediğini söylemek de mümkündür. Vergi suçu işlendiği şüphesine dayanılarak tanzim edilen vergi suçu raporları, rapor değerlendirme komisyonları tarafından yalnızca “*uygun görülerek*” bildirimler gerçekleştirilmekte²²³; soruşturma makamları üzerlerine düşen maddi gerçeği aydınlatma görevini tamamlamadan, prosedürel bir muhakeme şartı olarak görülen mütalaanın alınmasıyla kamu davaları açmaktadırlar. Bu ihmal, suçun gerçek faili olmayan kanuni temsilcilerin suçsuzluklarını ispat mücadelesi verdikleri yargılamalara sebebiyet verebilecektir.

Vergi kaçakçılığı suçları bakımından bir bilirkişi raporu görevi gören²²⁴ vergi suçu raporu ve buna eklenmiş mütalaanın (her ne kadar bağlayıcı olmasalar da) cumhuriyet savcılıkları ve mahkemeler üzerindeki "psikolojik etkisi" yadsınamaz.²²⁵ Ancak atlanmaması gereken bir başka nokta da ceza mahkemelerinin ve bilhassa Yargıtay'ın içtihatlarının vergi suçu raporları ve bunlara eklenmiş mütalaanın hazırlanmasına yapacağı etkidir. Nitekim Yargıtay'ın kanuni temsilcinin failliğine

²¹⁹ AY. E. 2009/89 K. 2011/40 T. 10.02.2011.

²²⁰ Kaşıkçı/ Rençber, **op. cit.**, s. 397; Özbek/ Karalı, **op. cit.**, s. 243.

²²¹ Kaşıkçı/ Rençber, **loc. cit.**

²²² Özbek/ Karalı, **op. cit.**, s. 185.

²²³ Uygulamada mütalaaların yalnızca vergi suçu raporuna atıfta bulunarak vergi suçu raporunun *uygun görüldüğüne* dair bir kayıt düşülmesi şeklinde tanzim edildiğini belirtmiştir. Bu nitelikteki mütalaaların, bu usulün öngörülüş amacıyla bağdaşmayacağı açıktır. Şenyüz, **op. cit.**, s. 26.

²²⁴ Özbek/ Karalı, **op. cit.**, s. 181; Güngör, **op. cit.**, s. 296.

²²⁵ “Her ne kadar iddia ve yargılama makamları görüşle bağlı olmayıp, mütalaaaya rağmen bu davayı açmama yetkisine sahip iseler de mütalaanın bu organlar üzerindeki psikolojik etkisi kaçınılmazdır.” Kaşıkçı/ Rençber, **op. cit.**, s. 397, dn. 186.

yaklaşımına benzer bir yaklaşım tezimizin “Vergi Suçu Raporu ve Tutanaklar” başlığı altında kısmında detaylıca izah ettiğimiz 306 Sıra Numaralı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğinde de yer almıştır. Burada da, vergi kaçakçılığı suçlarının maddi unsurunun tespit edildiği noktada manevi unsurun yani kastın bir karine olarak varsayılması gerektiği belirtilmiştir²²⁶. Tıpkı manevi unsorda yapılan bu varsayım gibi Yargıtay’ın kanuni temsilcinin şekli failliğinin, aksi ispat edilmedikçe doğrudan bir cezai sorumluluğa yol açacağı yönündeki varsayımının da ceza hukukuna uzak ve taraflı kabul edilebilecek vergi idaresinin hazırlayacağı raporlar bakımından olumsuz bir etki yaratabileceği düşünülmektedir. Kanımızca ceza muhakemesinin her aşamasında görevli bütün makamların maddi gerçeği araştırmak için yoğun çaba sarf etmesini teşvik edecek kuralların bulunması ceza adaleti bakımından daha yerinde olacaktır. Mevcut durumda Yargıtay içtihadının bunun aksini teşvik ettiğini düşünmekteyiz.

Yine de vergi suçu raporu ve mütalaanın cumhuriyet savcılığına yapılan bir suç duyurusu özelliği göstermesini de unutmamak gerekir.²²⁷ Sonuç olarak idare belirli varsayımlarla hareket etse de, bu varsayımların dayanağı olarak delillerle etkileşime geçecek, dolayısıyla bu varsayımları sorgulayabilecek ilk makam cumhuriyet savcılığıdır. Fakat bu sorgulama faaliyetinin kanuni temsilcinin failliğinin varsayıldığı kurguda ne derece etkili yapılabileceği de düşünülmelidir. Sonuç olarak bu aşamada Yargıtay’ın koyduğu kıstas kanuni temsilcinin failliğinin aksini ispatlayabilecek emareler aranmasıdır. Bu emarelerin çeşitli varsayımlarla hazırlanmış bir vergi suçu raporu ve mütalaada yer almadığı ihtimalde ise cumhuriyet savcısının bunları araştırması için bir neden bulunmayacak, bu emareleri ortaya koyma görevi kanuni temsilcinin üzerine kalacaktır. Kanuni temsilcinin failliğini ortaya koyacak yeterli delil bulunması gerekmediği ihtimalde aksi kanuni temsilci tarafından ispatlanamazsa bu durum doğrudan mahkumiyete yol açacaktır. Bu durumun hukuka uygunluğu da ilerleyen başlıklarda ele alınacaktır.

²²⁶ 306 Sıra Numaralı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği (RG: 18/06/2002-24589).

²²⁷ Çiftçi, **op. cit.**, s. 638.; Güngör, **op. cit.**, s. 280.; Şenyüz, **op. cit.**, s. 22; Özbek/ Karalı, **op. cit.**, s. 190.

B. Yaklaşımın Kanunun Ruhuyla ve İştirak Hükümleriyle İlişkisi

Bu başlığımız altında Yargıtay'ın failin belirlenmesine yönelik varsayımının; 4369 sayılı Kanun ile VUK m. 333/3 hükmünde gerçekleşmiş kanun değişikliğinin gerekçesiyle ve vergi kaçakçılığı suçları için VUK m. 367 ile öngörölmüş özel takip usulünün konuluş amacıyla bağdaşır bağdaşmadığını (1); yerleşik içtihatla suça iştirak hükümlerini hatalı şekilde benimsemiş olması sebebiyle TCK ile ortaya konmuş iştirak hükümleri bakımından da eleştirilebileceğini (2) ortaya koymak arzusundayız.

1. Özel Takip Usulü Bakımından

VUK'un *Ceza Hükümleri* başlıklı dördüncü kitabının birinci kısmının *Tüzel kişilerin sorumluluğu* kenar başlıklı 333'üncü maddesinin son fıkrası; "*Bu Kanunun 359 uncu maddesinde yazılı fiillerin işlenmesi halinde bu fiiller için 359 ve 360 ıncı maddelerde öngörölen cezalar bu fiilleri işleyenler hakkında hükmolunur.*" diyerek tüzel kişilik faaliyetleri işlenen vergi kaçakçılığı suçunda cezaların muhatabının failer olacağı söylemektedir. Maddenin 4369 sayılı Kanun ile değişmeden önceki halinde ise tam aksi şekilde cezanın muhatabı olarak kanuni temsilci işaret edilmekteydi.

VUK m. 10'a²²⁸ göre anonim ve limited şirketlerin vergisel ödev ve yükümlölükleri kanuni temsilcileri tarafından yerine getirilecektir. Daha önce de belirttiğimiz üzere, vergi kaçakçılığı suçu yalnızca vergi ödev ve sorumluluğun sahibi kanuni temsilci tarafından değil, herkes tarafından işlenebilecektir. Bu halde, hürriyeti bağlayıcı cezanın muhatabının bir normla kanuni temsilci olarak belirlenmesi, bireyin ancak iradi davranışı ile gerçekleştirdiği kusurunun bulunduğu eylemlerden sorumlu tutulmasını zorunlu kılan, AY m. 38 ve TCK m. 20/1'de vücut bulmuş, tabii olarak vergi kaçakçılığı suçları bakımından da söz konusu olan²²⁹ *ceza sorumluluğunun*

²²⁸ VUK m. 10: "(1) Tüzel kişilerle küçüklerin ve kısıtlıların, Vakıflar ve cemaatlar 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. (2) Yukarıda yazılı olanların bu ödevleri yerine getirmemeleri yüzünden mükelleflerin veya vergi sorumlularının varlığından tamamen veya kısmen alınamayan vergi ve buna bağlı alacaklar, kanuni ödevleri yerine getirmeyenlerin varlıklarından alınır. Bu hüküm Türkiye'de bulunmayan mükelleflerin Türkiye'deki temsilcileri hakkında da uygulanır. (3) Temsilciler veya teşekkülü idare edenler bu suretle ödedikleri vergiler için asıl mükelleflere rücu edebilirler. (4) Tüzel kişilerin tasfiye haline girmiş veya tasfiye edilmiş olmaları, kanuni temsilcilerin tasfiyeye giriş tarihinden önceki zamanlara ait sorumluluklarını da kaldırmaz."

²²⁹ Y. 11. CD, E. 2017/12367, K. 2022/4169, T. 14.03.2022.

şahsiliği ilkesine aykırı olacaktır. Mahut değişiklik ile kanun koyucu, ceza sorumluluğunun şahsiliği ilkesinin gerektirdiği tadilatı gerçekleştirmiştir²³⁰.

İlkenin gereğinin sağlanması adına değişikliğin nasıl gerçekleştirildiği de kanun koyucunun iradesini saptamak bakımından önem arz etmektedir. Kuşkusuz, ceza yargılaması hukukuna hakim, AİHS m. 6, AY m. 38 ve ceza içeren tüm kanunlar bakımından uygulanan²³¹ TCK'nın m. 20/1 hükmüyle sabit olan bu ilkenin gereği için cezanın muhatabının fiili işleyenler olduğunun belirtilmesine gerek bulunmamaktadır. Başka bir anlatımla kanun koyucu ilkenin gereği için, fıkayı doğrudan kaldırmayı da seçebilirdi. Kanun koyucunun fıkayı bu hususta doktrinsel tartışmalara sebebiyet vermemek amacıyla doğrudan kaldırmak yerine açıkça düzenlemeyi, düzenlemesiyle failin tespitinin önem arz ettiğini vurgulamayı seçtiği kanaatindeyiz.

VUK m. 367 hükmü ile öngörülen özel takip usulünü salt sağlanması gereken bir prosedür olarak kabul edip uygulamaktan ziyade, kanun koyucunun göstermiş olduğu bu klasik ceza muhakemesi takip usulünden sapma iradesini doğru idrak etmek gerektiği kanaatindeyiz.

VUK m. 3/B hükmü; *“Vergilendirmede vergiyi doğuran olay ve bu olaya, ilişkin muamelelerin gerçek mahiyeti esastır.”* demektedir. Yargıtay'ın çeşitli kararlarında, muamelelerin gerçek mahiyetini önceleyen bu hükmün ceza muhakemesi hukukundaki *“maddi gerçeğin araştırılması”* ilkesinin bir yansıması olduğu belirtilmiştir²³². Gerçekten, yargılaması ceza mahkemelerince gerçekleşecek ve hürriyeti bağlayıcı cezalar öngörülmüş vergi kaçakçılığı suçlarının takibinin ilk fazında bir kolluk gibi²³³ görev yapacak olan vergi idaresinin, vergi incelemesinde maddi gerçeğin araştırılması, muamelelerin gerçek mahiyetlerinin ortaya çıkarılması ile suçun işlendiğinin tespit edilmesi ve tüm bu hususların vergi suçu raporuna

²³⁰ Kaşıkçı/ Rençber, bizim de benimsediğimiz gibi, şahsilik prensibinin uygulanması için böyle bir düzenleme yapılmasına gerek olmadığını belirtmiştir. Kaşıkçı/ Rençber, **op. cit.**, s. 325, dn. 43.

²³¹ TCK m.5/1: *“Bu Kanunun genel hükümleri, özel ceza kanunları ve ceza içeren kanunlardaki suçlar hakkında da uygulanır.”*

²³² *“Vergi Usul Kanunlarının Uygulanması ve İspat”* başlıklı maddede yer alan bu norma göre *“vergilendirmede vergiye doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyeti esastır”*. VUK'da kabul edilen bu norm, bir anlamda ceza muhakemesi hukukundaki *“maddi gerçeğin araştırılması”* ilkesinin vergi hukukuna uyarlanmasıdır.” Y. 19. CD., E. 2015/2796, K. 2015/8509, T. 10.12.2015. & Y. 19. CD., E. 2015/2797, K. 2015/8510, T. 10.12.2015; Y. 19. CD., E. 2015/2798, K. 2015/8511, T. 10.12.2015.

²³³ Tuğçe Karaçoban Güneş, *“Vergi Kaçakçılığı Suçunda Yargılama Şartının Anayasaya Aykırılığı”*, **Terazi Hukuk Dergisi**, 5(48), 2010, s. 105. (Aktaran: Didem Türker, **op. cit.**)

kaydedilmesi gerekmektedir. Şirket idari yapısında hiyerarşi zincirinin en üstünde, emir ve talimat yetkisini elinde bulundurması ve suç ile ziyaı hedeflenen çıkarın sahibi olarak görülmesi sebebiyle suçun kural olarak faili kabul edilen kanuni temsilcilerin fail olarak kaydedilmesi, kanun koyucunun özel takip usulüyle vergi idaresine yüklediği bu görevi işlevsiz ve bir prosedürden ibaret kılma tehlikesini doğurabilecektir. Vergi suçu raporu, kanuni temsilcilerin suçu bizzat işlemedikleri, suçun işlenmesinde katkılarının, emir ve talimatlarının bulunmadığı nev’indeki tüm savunmaları; suçun failine dair verecekleri bilgileri ve bu doğrultudaki her türlü delili ihtiva etmeli; özel takip usulü muamelelerin gerçek mahiyetinin tespiti gayesiyle tüm unsurlarıyla işletilmelidir. Söz konusu özel muhakeme usullerinin başlıca konuluş amacının kişileri mesnetsiz ve gereksiz soruşturmalardan korumak olduğu unutulmamalıdır.²³⁴ Dolayısıyla faillik bakımından yapılan bu varsayımların bu amaçla ne derece bağdaşacağı ayrıca düşünülmelidir.

2. İştirak Hükümleri Bakımından

TCK’nın genel hükümleri, suç olmaları ve ceza içeriyor olmaları itibarıyla vergi kaçakçılığı suçları bakımından da uygulanacaktır²³⁵. TCK m. 37 ve devamında suça iştirak hükümleri düzenlenmiştir. Muhtemel failler başlığı altında faillerin suça katılma biçimlerini ihtimaller üzerinden değerlendirirken ortaya koyduğumuz gibi kusurlu eylemiyle vergi kaçakçılığı suçu teşkil eden eylemi gerçekleştiren kanuni temsilci fail olabileceği gibi, kanuni temsilcinin suçun işlenişine iştiraki de mümkündür.

Yargıtay, isabetli şekilde, şirket idari yapısının bir emir-talimat zincirinden oluştuğunu ve kanuni temsilcilerin bu zincirinin başında yer aldıkları belirtmiştir. Yukarıdan aşağıya doğru şirket çalışanları, bu emir-talimat zincirini işleterek ticari faaliyetlerini sürdürürler. Verilen talimat doğrultusunda işlem yapan personelin yaptığı işlemin öngörülemeyen bir zarara sebebiyet vermesi halinde bu zarar personelden rücu edilemeyecektir. Zira emir-talimat verme yetkisi kendiyile birlikte yapılan işlemlerden sorumluluğu da getirecektir. Cezai sorumluluk mevzu bahis olduğunda ise süreç bu

²³⁴ Güngör, *op. cit.*, s. 279.

²³⁵ TCK m. 5/1: “*Bu Kanunun genel hükümleri, özel ceza kanunları ve ceza içeren kanunlardaki suçlar hakkında da uygulanır.*”

şekilde işlememekte, cezanın muhatabı, suç teşkil eden fiili kusuruyla gerçekleştiren kişi olmaktadır. Dolayısıyla, ne bir personelin görev tanımında suç işleneceğine ilişkin bir belirleme yapılması mümkündür ne de yönetici iş sözleşmesine dayanarak bu tür bir talimatı personeline verebilecektir. Yargıtay'ın mahut yerleşik içtihadında yer verdiği kanaati ise tam aksi şekilde; *“Personelin kanuni temsilcinin emir ve talimatıyla hareket edip iş görmesi asıl olduğundan, işlenen fiillerden kanuni temsilci sorumlu olacaktır.”*²³⁶ şeklindedir. Bu ifadelerden şirket içindeki emir-talimat yetkisi sebep gösterilerek cezai sorumluluğun kanuni temsilciye izafe edilebileceği gibi bir anlam çıkarılması mümkündür. Şüphesiz ki; çalışanın kanuni temsilci tarafından yeterince aydınlatılmayıp suç oluşturan fiili kasten işlememesi de mümkündür. Ancak bunun suçun soruşturulması veya kovuşturulması sürecinde ayrıca araştırılması gerekir. Peşin bir kabulle çalışanın vergi kaçakçılığı suçunun araştırılması sürecinin dışında bırakılması bu suçların gerçek faillerinin tespiti bakımından sakınca doğuracaktır.

Kusur yeteneği bulunan her insan suç işleyip işlememek noktasında serbest iradesiyle karar verecektir²³⁷. İlaveten, ceza kanunlarını bilmemek mazeret sayılamaz²³⁸. Bu bakımdan personelin suç teşkil eden talimatın gereğini gerçekleştirmeyi reddetmesi gerekecek, kabul eder ve gerçekleştirirse eylemin asli faili sayılabilecektir²³⁹. Zira eylemin kanunda öngörülen tipik hareketini bizzat personel gerçekleştirmiştir. Kanuni temsilci ise suç üzerinde kurduğu hakimiyete göre; salt talimatı sebebiyle azmettiren; kanunda öngörülmüş yardım niteliğindeki fiilleri²⁴⁰ mevcut ise yardım eden olarak suça iştirak edebilecektir. Somut olay değerlendirildiğinde kanuni temsilcinin, suçun müşterek faili de olabileceği ve fakat suçun dolaylı faili olması ihtimalinin diğer hallere nazaran istisnai olduğu çalışmamızın *“Muhtemel Failler”* başlığı altında detaylıca nakledilmiştir.

²³⁶ *“Personelin kanuni temsilcinin emir ve talimatıyla hareket edip iş görmesi asıl olduğundan, işlenen fiillerden kanuni temsilci sorumlu olacaktır. Personelin fiillerin işlenmesinden doğrudan bir çıkarı yoktur. İstisnai de olsa, emir ve talimata karşı gelerek bu fiillerin personel tarafından işlenmesi mümkündür; bu durumda fiili işleyen cezai sorumluluğunu kabul etmek gerekecektir.”* Yargıtay, 19. Ceza Dairesi, E. 2015/3105, K. 2015/4098, T. 9.09.2015.

²³⁷ Kaşıkçı/ Rençber, çalışanın kendisine verilen suç işleme talimatını uygulamaması halinde işten çıkarılmaktan korkmasının fiziki bir cebir teşkil etmemesi sebebiyle iştirak iradesini sakatlamayacağını ifade etmektedir. Kaşıkçı/ Rençber, **op. cit.**, s. 378.

²³⁸ TCK m. 4/1: *“Ceza kanunlarını bilmemek mazeret sayılmaz.”*

²³⁹ Kaşıkçı/ Rençber, **op. cit.**, s. 381.

²⁴⁰ TCK m. 39.

Mevcut içtihat, faillik ve şeriklik sıfatlarının dağıtılması bakımından çeşitli sorunlar yaratabilecektir. Örneğin suçun azmettireni ya da yardım edeni sıfatında olan kanuni temsilcinin varsayılan fail olmasıyla vergi kaçakçılığı suçunu işleyen failin belirlenmesi bazen imkansızlaşacak, bazen de fail olması gereken kişi şerik, şerik olması gereken kişi ise fail olarak cezalandırılacaktır. Mevcut içtihadı göre emir-talimat yetkisi sebebiyle cezai sorumluluğun kanuni temsilciye yüklenmesi gerekmekte; çalışanın failliği göz ardı edilmektedir.

Sonuç olarak, kanuni temsilcilerin emir ve talimatına binaen suçun işlenmesi ile kanuni temsilcinin ancak suça iştiraki sebebiyle cezai sorumluluğu söz konusu olabilecektir²⁴¹. Zira suçun faili, emir ve talimatı alarak suç teşkil eden eylemi gerçekleştiren kişidir. Yargıtay'ın aksi yöndeki tutumu, TCK m. 37 ve devamında düzenlenmiş ve tezimizin ilgili kısmında detaylıca naklettiğimiz iştirak hükümlerine aykırılık arz etmektedir. Bu da vergi kaçakçılığı suçunun asıl faillerinin tespit edilmesi ve aydınlatılması noktasında yerleşik içtihadın bir sakıncasını ortaya koymaktadır.

C. Yaklaşımın Adil Yargılanma Hakkı Bakımından Tartışılması

Adil yargılanma hakkı, yargılamanın insan haklarına ve demokratik kurallara en uygun şekilde yapılmasını teminat altına alan dokunulmaz ve vazgeçilmez bir haktır²⁴². Bu hak, Kişisel ve Siyasal Haklar Uluslararası Sözleşmesi²⁴³, Afrika İnsan ve Halklar Hakları Şartı²⁴⁴, Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi²⁴⁵ ve İnsan Hakları

²⁴¹ "...sanığın anılan işyerinin yönetimiyle ilişkisinin bulunmadığı anlaşıldığına ve işlerini yönetenlere "müşterilere fiş kesmeyin" biçiminde talimat vererek onların eylemlerine iştirak ettiği de saptanmadığına göre, 213 sayılı Yasanın 360. maddesiyle mahkumiyetine karar verilmesine olanak yoktur." YCGK, E. 1990/312, K. 1990/340, T. 17.12.1990.; "Ülke dışında olan, hasta olması veya askerlik görevini yapması nedeniyle işinin başında bulunamayan işletme sahibi, vergi borçlusudur. Ancak talimat vererek suçun işlenmesine katıldığı ispatlanamadığı takdirde, vergi sorumlusu olması nedeniyle yokluğunda ve kendisinden habersiz olarak ticari işletmede işlenen satış fişi veya fatura kesmeme, yazar kasa kullanmama v.s. suçlarından cezalandırılmazlar." YCGK, E. 1991/228, K. 1991/326, T. 25.11.1991.

²⁴² Dilaver Nişancı, **Ceza Muhakemesi Hukukunda Asgari Sanık Hakları (Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi 6. Madde Çerçevesinde)**, Ankara: Seçkin Yayıncılık, 1. Baskı, 2022, s. 35.

²⁴³ Kişisel ve Siyasal Haklar Uluslararası Sözleşmesi, m. 14, https://inhak.adalet.gov.tr/Resimler/Dokuman/2312020093321bm_05.pdf, (Erişim tarihi: 16.05.2024).

²⁴⁴ Afrika İnsan ve Halklar Hakları Şartı m. 7/1 <https://dergipark.org.tr/tr/download/article-file/213666> (Erişim Tarihi: 30.5.2024).

²⁴⁵ AİHM, m. 6.

Evrensel Beyannamesi²⁴⁶ gibi uluslararası ve bölgesel insan hakları hukuku metinlerinde güvence altına alınmış²⁴⁷ evrensel bir insan hakkıdır.

Avrupa Konseyi tarafından hazırlanan AİHS, Türkiye tarafından 1954 yılında onaylanmıştır²⁴⁸. AİHS'in, *adil yargılanma hakkını* düzenleyen 6'ncı maddesinin²⁴⁹ ilk fıkrası genel prensibi ortaya koymakta; takibeden iki ve üçüncü fıkralar ise adil yargılanma hakkının özel hallerini oluşturmaktadır²⁵⁰.

Adil yargılanma hakkının; hakkaniyete uygun yargılanma hakkı²⁵¹, bağımsız ve tarafsız mahkemeye başvurma hakkı, yargılamanın makul sürede sonuçlandırılması, yargılamanın hakkaniyete uygun yapılması, yargılamada açıklık, kişilerin mahkeme ve hukuk önünde eşitliği, ceza kanunlarının geriye yürümezliği ve çifte yargılama yasağı, suçsuzluk karinesi ve sanık hakları gibi temel unsurları²⁵² bulunmaktadır. Akit devletler, tüm bu ilkeleri ve hakları tesis etmek ve etkin bir biçimde kullanılmasını sağlamak yükümlülüğü altındadır²⁵³. Sözleşme'yle güvence altına alınan adil yargılanma hakkının kapsamı *medeni haklara ilişkin bir uyumsuzluğun karara bağlanması ile ceza alanındaki bir suç isnadı* konularıyla sınırlandırılmışsa da Mahkeme'nin her olay özelinde adil yargılanma hakkının kapsamını belirleme yetkisine sahip olduğunu²⁵⁴ ve adil yargılanma hakkının içeriğinin Avrupa İnsan

²⁴⁶ İnsan Hakları Evrensel Beyannamesi, m. 10. <https://www.hsk.gov.tr/Eklentiler/Dosyalar/9a3bfe74-cdc4-4ae4-b876-8cb1d7eeae05.pdf> (Erişim Tarihi: 30.05.2024)

²⁴⁷ Halil Kalabalık, **İnsan Hakları Hukuku**, Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2017, s. 529.

²⁴⁸ 6366 sayılı Onay Kanunu (RG: 19/03/1954-8662).

²⁴⁹ AİHS m. 6: “(1) Herkes davasının, medeni hak ve yükümlülükleriyle ilgili uyumsuzluklar ya da cezai alanda kendisine yöneltilen suçlamaların esası konusunda karar verecek olan, yasayla kurulmuş, bağımsız ve tarafsız bir mahkeme tarafından, adil ve kamuya açık olarak ve makul bir süre içinde görülmesini isteme hakkına sahiptir. Karar alenî olarak verilir. Ancak, demokratik bir toplum içinde ahlak, kamu düzeni veya ulusal güvenlik yararına, küçüklerin çıkarları veya bir davaya taraf olanların özel hayatlarının gizliliği gerektirdiğinde veya, aleniyetin adil yargılamaya zarar verebileceği kimi özel durumlarda ve mahkemece bunun kaçınılmaz olarak değerlendirildiği ölçüde, duruşma salonu tüm dava süresince veya kısmen basına ve dinleyicilere kapatılabilir.(2). Bir suç ile itham edilen herkes, suçluluğu yasal olarak sabit oluncaya kadar masum sayılır. (3) Bir suç ile itham edilen herkes aşağıdaki asgari haklara sahiptir: a) Kendisine karşı yöneltilen suçlamanın niteliği ve sebebinden en kısa sürede, anladığı bir dilde ve ayrıntılı olarak haberdar edilmek; b) Savunmasını hazırlamak için gerekli zaman ve kolaylıklara sahip olmak; c) Kendisini bizzat savunmak veya seçeceği bir müdafinin yardımından yararlanmak; eğer avukat tutmak için gerekli maddi olanaklardan yoksun ise ve adaletin yerine gelmesi için gerekli görüldüğünde, resen atanacak bir avukatın yardımından ücretsiz olarak yararlanabilmek; d) İddia tanıklarını sorguya çekmek veya çektirmek, savunma tanıklarının da iddia tanıklarıyla aynı koşullar altında davet edilmelerinin ve dinlenmelerinin sağlanmasını istemek; e) Mahkemede kullanılan dili anlamadığı veya konuşmadığı takdirde bir tercümanın yardımından ücretsiz olarak yararlanmak.”

²⁵⁰ Nişancı, **op. cit.**, s. 37.

²⁵¹ **Ibid.**, s. 38.

²⁵² Fatih Karaosmanoğlu, **İnsan Hakları**, Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2012, s. 266.

²⁵³ Nişancı, **op. cit.**, s. 39.

²⁵⁴ *Oğuz Tatış ve Diğerleri Başvurusu*, § 25.

Hakları Denetim Organları'nın içtihatları ile sürekli genişlemekte olduğunu²⁵⁵ belirtmemiz gerekir.

AİHS m. 6'da düzenlenen adil yargılanma hakkı, 1982 tarihli T.C. Anayasa'sının 36'ncı maddesinde ifadesini bulmuştur²⁵⁶. Anayasa Mahkemesi'nin AY m. 36²⁵⁷ uyarınca inceleme yaptığı birçok kararında da bu maddenin AİHS m. 6 ve AİHM'nin bu maddeye ilişkin içtihatları ile bir yorum yapıldığı görülmektedir²⁵⁸. Adil yargılanma hakkı, AİHS ve AY'nin ortak koruma alanında olup, bu yönüyle Türkiye'den yapılan adil yargılanma hakkı ihlali iddiası içeren AİHM başvuruları kabul edilebilir niteliktedir²⁵⁹.

AİHS'nin 6'ncı maddesinin; “*Bir suç ile itham edilen herkes, suçluluğu yasal olarak sabit oluncaya kadar suçsuz sayılır.*” şeklinde düzenlenmiş ikinci fıkrası, öğretide suçsuzluk karinesi²⁶⁰ (*in dubio pro reo*) olarak yerleşmiş; AY m. 38/4 ve m. 15/2²⁶¹ hükümlerinde ifadesini bulmuş, adil yargılanma hakkının özünü ve varoluş nedenini oluşturan²⁶² bir hakkı ve hukuk devleti ilkesinin de gereğini oluşturmaktadır²⁶³. AİHS m. 6/2'de konumlanmış suçsuzluk karinesi birinci fıkra da genel kapsamı ortaya koyulmuş adil ceza yargılamasının unsurlarından biridir²⁶⁴. Nitekim, ikinci fıkra bakımından ihlal olduğu doğrultusunda yapılan başvurularda Mahkeme başvuruyu değerlendirirken iki fıkra hükmünü de ele almaktadır²⁶⁵.

²⁵⁵ Centel/Zafer, **op. cit.**, s. 166.

²⁵⁶ *Fameka İnş. Plastik San ve Tic. Ltd. Şirketi Başvurusu*, § 27.

²⁵⁷ AY. m. 36: “(1) Herkes, meşrû vasıta ve yollardan faydalanmak suretiyle yargı mercileri önünde davacı veya davalı olarak iddia ve savunma ile adil yargılanma hakkına sahiptir. (2) Hiçbir mahkeme, görev ve yetkisi içindeki davaya bakmaktan kaçınamaz.”

²⁵⁸ *Güher Ergun ve Diğerleri Başvurusu*, §§ 38-39.

²⁵⁹ *Onurhan Solmaz Başvurusu*, § 18.

²⁶⁰ Öğretide, birçok yazar “karine” kavramının tanımı itibarıyla müessesenin “suçsuzluk varsayımı” şeklinde anılmasının daha doğru olacağı kanaatindedir. İlgili görüş için bkz. Metin Feyzioğlu, “Suçsuzluk Karinesi: Kavram Hakkında Genel Bilgiler ve Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi”, **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, C. 48 S. 1, 1999, s. 139. https://doi.org/10.1501/Hukfak_0000000629 (Erişim Tarihi: 19.05.2024)

²⁶¹ AY m. 15: “(1) Savaş, seferberlik veya olağanüstü hallerde, milletlerarası hukuktan doğan yükümlülükler ihlal edilmemek kaydıyla, durumun gerektirdiği ölçüde temel hak ve hürriyetlerin kullanılması kısmen veya tamamen durdurulabilir veya bunlar için Anayasada öngörülen güvencelere aykırı tedbirler alınabilir. (2) Birinci fıkra da belirlenen durumlarda da, savaş hukukuna uygun fiiller sonucu meydana gelen ölümler dışında, kişinin yaşama hakkına, maddi ve manevi varlığının bütünlüğüne dokunulamaz; kimse din, vicdan, düşünce ve kanaatlerini açıklamaya zorlanamaz ve bunlardan dolayı suçlanamaz; suç ve cezalar geçmişe yürütülemez; suçluluğu mahkeme kararı ile saptanıncaya kadar kimse suçlu sayılamaz.”

²⁶² Nişancı, **op. cit.**, s. 37.

²⁶³ AYM, E. 2013/133, K. 2013/169, 26.12.2013.

²⁶⁴ *Poletan ve Azirovik v. Makedonya Eski Yugoslav Cumhuriyeti*, § 63.

²⁶⁵ *Janosevic v. İsveç*, § 96.

Suçsuzluk karanesi, kişinin suçluluğu kesin hükümle sabit oluncaya kadar suçsuz olduğunun varsayımını ifade eden bir güvencedir. Suçsuzluk karanesi ceza davasında ispat teorisine dahil bir kavram olup bir “normali” ifade eder²⁶⁶. Zira kişi için aslolan suçsuzluk; suç işleme ise, “anormal” yani istisnadır²⁶⁷.

Suçsuzluk karanesinin koruması ceza davasının açılmasından önce, soruşturma aşamasında yapılan suç isnadıyla, daha somut bir ifadeyle, devletin kişinin suçlu olduğu şüphesine dayanarak yaptığı işlem ve eylemlerin kişiyi esaslı olarak etkilemesiyle başladığının²⁶⁸ altı çizilmelidir. Soruşturma²⁶⁹ ve yargılama makamları, kamu görevlileri²⁷⁰ ve medya bu varsayıma uygun şekilde hareket etmek mecburiyetindedir. Yine; mahkeme üyeleri, görevlerini yerine getirirken sanığın müsnet suçu işlediğine dair önyargılı şekilde hareket ederler ise suçsuzluk karanesi ihlal edilmiş olacaktır²⁷¹.

Suçsuzluk karanesinin doğal ve en önemli sonuçlarından biri, suçu ispat yükünün iddia makamı üzerinde olmasıdır²⁷². Zira kesin hüküm ile sabit olana dek şüpheli veya sanık masum varsayılmaktadır. Sanığın masum varsayıldığı soruşturma ve kovuşturma süreçlerinde bunun aksini, yani sanığa isnat edilen suçun sanık tarafından işlendiğini

²⁶⁶ Suç isnadı altındaki kişinin masumiyetinin “asıl” olduğu, suçluluğunun ispatı görevinin ise iddia makamına ait olduğu yolunda bkz. *Fameka İnş. Plastik San ve Tic. Ltd. Şirketi Başvurusu*, § 28; *Kürşat Eyal Başvurusu*, § 26.

²⁶⁷ Şeref Gözübüyük, Feyyaz Gölcüklü, *Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi ve Uygulaması – Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi İnceleme ve Yargılama Yöntemi*, Ankara: Turhan Kitabevi, 7. Baskı, 2007, s. 296, § 533/a.

²⁶⁸ AİHM’nin “isnat” kavramı tanımı “yetkili merciler tarafından, kişinin bir suç işlediği iddiasını içeren resmi bildirimin yapılması ya da böyle bir iddianın belirtilerini gösteren ve keza şüphelinin durumunu maddi olarak etkileyen diğer bazı eylemlerde bulunulması” şeklindedir. *Deweer v. Belçika*, § 46; *Öztürk v. Almanya*, §55 (Aktaran: Eda Özdiler Küçük, “Vergi Suçlarında Masumiyet Karanesi”, *İnönü Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, C. 5, S. 2, 2016, s. 199, doi: 10.21492/inuhfd.239874. https://dergipark.org.tr/en/pub/inuhfd/issue/22410/239874#article_cite (Erişim Tarihi: 30/05/2024)); Nişancı, *op. cit.*, s. 81.

²⁶⁹ AİHM’in içtihadına göre, AİHS m. 6’nın temel amacı, cezai yargılaması söz konusu olduğunda “herhangi bir cezai suçlamayı” karara bağlamaya yetkili bir “mahkeme” tarafından adil yargılanmayı sağlamak olsa bile suçsuzluk karanesinin duruşma öncesi işlemlere uygulamasının olmadığını belirtmiştir. Fakat adil yargılanma hükümlerine duruşmadan önceki işlemlerde uyulmaması halinde yargılamanın adillığının ciddi şekilde zarar görmesinin muhtemel olduğu belirtilmiştir. *Duško Ivanovski v. Makedonya Eski Yugoslav Cumhuriyeti*, § 41; *Lisica v. Hırvatistan*, § 47; *Salduz v. Türkiye [BD]*, § 50; Feyzioğlu, “Suçsuzluk Karanesi: Kavram Hakkında Genel Bilgiler ve Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi”, s. 145.

²⁷⁰ Nişancı, *op. cit.*, s. 80.; AİHK, hakimlerin davranışları ve açıklamaları kadar devlet gücünü kullanan resmi makamların da suçsuzluk karanesini ihlal edebileceği görüşündedir. Centel/ Zafer, *op. cit.*, s. 178.

²⁷¹ *Lavents v. Litvanya*, § 125.

²⁷² *Barbera, Messege ve Jabardo v. İspanya*, § 77; *Telfner v. Avusturya*, § 15; *Lavents v. Litvanya*, § 125.

ispat ve hakimi ikna etme görevi iddia makamı üzerindedir²⁷³. Bu görev, suçun işlendiği hususundaki makul şüphe²⁷⁴ somut deliller ile bertaraf edilene kadar devam edecektir.

Suçsuzluk karinesinin 1982 tarihli Anayasa'daki diğer tezahürü ise temel hak ve hürriyetlerin kullanılmasının durdurulmasını düzenleyen m. 15/2 hükmünde de görülmektedir. Hüküm, temel hak ve hürriyetlerin kısmen veya tamamen sınırlandırılabilmesinin mümkün olduğu bir savaş, seferberlik veya bir olağanüstü hal ortamı söz konusu olsa da “*suçluluğu mahkeme kararı ile saptanıncaya kadar kimse suçlu sayılamaz.*” diyerek suçsuzluk karinesinin anılan hallerde dahi sınırlanamaz, taviz verilemez nitelikte olduğunu göstermiş, güvence altına almıştır.

Suçsuzluk karinesinin zaman bakımından güvencesi, yükümlüyü suçlayan, vergi idaresince yapılacak ihbarın Cumhuriyet savcılığına ulaşması ile başlayacaktır²⁷⁵. Zira şüphelinin suçlu olduğu şüphesiyle soruşturma faaliyetleri bu andan itibaren yürütülecek; şüphelinin suçsuz olduğu varsayımıyla görevini yürütmesi kendisinden beklenen kişi de Cumhuriyet savcısı olacaktır. Nitekim, daha önce de belirttiğimiz gibi, yargılama sürecine katılan/ müdahil olarak dahil olabilecek, suçun mağduru konumunda olan vergi idaresinin denetlenen kişinin suçsuz olduğu varsayımı ile görevini yerine getirmesi kendisinden beklenmemelidir. Yine; vergi incelemesinin, idarece tanzim edilecek vergi suçu raporunun ve mütalaanın kişiyi maddi anlamda etkileyecek işlem ve eylemlerden olmadığı kanaatindeyiz. AİHM'in bir kararında kişiyi maddi anlamda etkileyecek suç isnadı teşkil eden işlem ve eylemlere örnek olarak; “*tutuklama, dava açılabilceğine ilişkin resmi bildirim, hazırlık soruşturması, tutuklanmamakla birlikte araştırmayı resmi olarak öğrenme ve bundan maddi olarak etkilenmeye başlama ve banka hesaplarının dondurulması*”²⁷⁶ gibi eylemler sayılmıştır. Görüldüğü üzere salt bir ihbar niteliği taşıyan, Cumhuriyet savcısının

²⁷³ *Fameka İnşaat Plastik Sanayi ve Ticaret Ltd. Şirketi Başvurusu*, § 28.

²⁷⁴ AY m. 38/4 hükmünün gerekçesinde iddiacının, suç iddiasını *makûl şüpheye yer bırakmayacak şekilde* ispatlamasıyla suçsuzluk karinesinin çürütülmesinin mümkün olacağı belirtilmiştir. **T.C. Anayasası (Gerekçeli)**, Anayasa Mahkemesi Yayınları, 2021, s. 219. https://anayasa.gov.tr/media/7465/gerekceli_anayasa_2021.pdf (Erişim Tarihi: 20/05/2024).

²⁷⁵

²⁷⁶ David J. Harris, Michael O'Boyle, Ed Bates, Carla M. Buckley, **Law of the European Convention on Human Rights**, Londra, 1995, s. 171-172. Aktaran: Billur Yaltı, **Vergi Yükümlüsünün Hakları**, İstanbul: Beta Yayınları, 2006, s. 104. (Aktaran: Özdiler Küçük, **op. cit.**, s. 200)

“soruşturmaya yer olmadığına dair” kararı ile sonuçlanabilecek²⁷⁷ bir süreçte suçsuzluk karinesinin güvencesinin olduğunu söylemenin mümkün olmadığı kanaatindeyiz²⁷⁸. İhbardan itibaren Cumhuriyet savcılığı, kanaati bu yönde ise, gerekli tüm araştırmayı yaparak hakimleri ikna etmeli, suçun işlendiği kanaatinin önündeki bütün şüpheleri ortadan kaldırırsa dek soruşturma faaliyetlerine ve kovuşturma aşamasındaki görevlerine devam etmelidir.

Yargıtay, anonim ve limited şirketlerin faaliyetleri kapsamında işlenen vergi kaçakçılığı suçlarının kovuşturulması esnasında kanuni temsilcilerin *suçtan kurtulmak* maksadıyla suç teşkil eden fiillerin kendi bilgisi dışında bir üçüncü kişi tarafından işlendiğini savunmalarının mümkün olacağını söylemektedir. Gerçekten, suç isnadı altında olan kişinin, suçun gerçek faili kendisi olsa dahi, soruşturma ve kovuşturma evresinde -kimlik bilgileri hususu dışında- doğru söylemek gibi bir yükümlülüğü bulunmamaktadır²⁷⁹. Dahası, sanığın konuşmak ve kendini savunmak gibi bir yükümlülüğü de bulunmamaktadır²⁸⁰. Bu anlamda, suça konu fiil bakımından hakikatin ne olduğundan bağımsız olarak sanığın suçtan kurtulma refleksiyle hareket etmesi ve bu yönde ifade vermesi mümkündür. Fakat kanuni temsilcilerin suçun faili olmadıkları yolundaki savunmalarının somut delillerle desteklenemediğinde suçtan kurtulma maksadı taşıyacağının²⁸¹ kabulü, kanuni temsilciyi suçun varsayılan faili

²⁷⁷ CMK 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. 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.”

²⁷⁸ Aksi yönde görüş ise; “susma hakkının ölçüsü zorlamadır ve kişinin kendini suçlar mahiyette ifade, bilgi ve belge vermemesi halinde uygulanan her türlü yaptırım, idari para cezası veya hapis cezası, zorlama anlamına gelir ve susma hakkını (dolayısıyla da masumiyet karinesini) ihlal eder. Vergi yükümlüsünün vergi idaresince istenen bilgi ve belgeleri vermemesinin cezai bir fiil olduğu, bu fiilin para veya hapis cezasına bağlandığı hukuk sistemleri susma hakkını ihlal eder; çünkü her iki ceza türü de tehdit unsuru içerir.” demektedir. Yaltı, **op. cit.**, ss. 141-142 (Aktaran: Özdiler Küçük, **op. cit.**, ss. 200-201)

²⁷⁹ CMK. m. 147/1-(a): “Şüpheli veya sanığın kimliği saptanır. Şüpheli veya sanık, kimliğine ilişkin soruları doğru olarak cevaplandırmakla yükümlüdür.”

²⁸⁰ Suçsuzluk karinesi ile, karinenin doğal sonucu olarak ispat yükünün iddia eden makamın üzerinde olması sebebiyle, suç şüphesi altındaki şüpheli/sanık lehe yahut aleyhe katkıda bulunmak mecburiyetinde değildir. Centel/ Zafer, **op. cit.**, s. 178.

²⁸¹ “Her ne kadar sanık K1 söz konusu şirkette şoför ve gece bekçisi olarak çalıştığını , şirketin asıl sahibinin K7 olduğunu , ne şekilde şirkete müdür yapıldığını bilmediğini savunmuş , bir kısım tanıklar sanık savunmasını destekler anlatımda bulunmuş ise de , sanık K3’ün bir süre sanık K1 ile ortak iş yaptıklarına dair anlatımı, ticaret sicil gazetesinde yayınlanan ortaklar kurulu kararları, kararlarda vekaleten işlem yapılmaması, sanık K1’in bir ara şirketin tüm hisselerine sahip tek ortak olması, sanık

kabul etmek ile eştir. Bu kabulün sanığa çoğu zaman altından kalkması oldukça güç bir külfet yükleyebileceğini ve bu suretle suçsuzluk karinesini ihlal edebileceğini söylemek mümkündür²⁸².

Yargıtay, suçun anonim ve limited şirket faaliyetleri kapsamında işlenmesi halinde muhtemel birçok fail olabileceğini kabul etmektedir. Hatta tezimizde yer verdiğimiz kararlarında gerçek failin araştırılması gerektiğini de belirtmektedir. Yargıtay'ın cezaların şahsiliğini sağlama gayesini içtihatlarına yansıttığı da bir gerçektir. Ne var ki; “olması gereken”i sağlama gayesi taşıyan bu tanımlamalar, pratik anlamda Yargıtay'ın failin belirlenmesi sürecine bakışı ve uygulamasını yansıtan yerleşmiş içtihadıyla örtüşmemektedir.

Bir anonim veya limited şirket bünyesinde vergi kaçakçılığı suçunun muhtemel faili olabilecekleri naklettiğimiz ilgili kısmında da belirttiğimiz gibi bu suçların faili şirket bünyesinde çalışan muhtelif pozisyonlardaki kişiler yahut şirketin iradi temsilcisi olabilecektir. Bu kişilerin bu suç işleme iradeleri, kanuni temsilcilerini zarara uğratmak, sağlayacakları haksız menfaat ile kanuni temsilcilerinin gözünde itibar kazanma isteği gibi kanuni temsilcinin bilgisi ve hakimiyeti dışında olan çeşitli motivasyonlara dayanabilecek yahut salt bir işgüzarlıktan da ibaret olabilecektir. Yargıtay, vergi kaçakçılığı suçunu oluşturan fiillerin kanuni temsilci dışında kişilerce işlenmesi durumunun istisnai olduğunu, bu durumda emir ve talimatlara karşı gelerek suçu işleyen bu kişilerin cezai sorumluluğunun kabul edilmesi gerekeceğini belirtmektedir²⁸³. Yargıtay'ın istisnai olarak nitelendirdiği personelin failiğinin muhtemel sebepleri kararlarda şu şekilde özetlenmektedir; “*Değişik amaçlarla, örneğin kişisel çıkar sağlamak, tüzel kişi ve kanuni temsilcisini zorda bırakmak için fiili işleyen personel, fiilinin sonucuna katlanmalıdır. Personelin, temsilcinin istek,*

K1'in yaklaşık 3 ay kadar şirket müdürlüğü yapması birlikte değerlendirildiğinde, sanığın bilgisi dışında şirkete müdür yapıldığına dair savunmasının suçtan kurtulmaya yönelik ve hayatın olağan akışına aykırı nitelikte bulunduğu ve itibar edilmemesi gerektiği sonucuna varılmış, Açıklanan gerekçelerle, sanıkların yüklenen suçlardan beraatlerine dair ilk derece mahkemesi hükmünün kaldırılarak, eylemlerine uyan suçlardan ayrı ayrı cezalandırılmalarına...” Ankara BAM, 10. CD. E. 2017/93 K. 2020/1168, T. 15.9.2020. (Aktaran: Kaşıkçı/ Rençber, **op. cit.**, ss. 326-327, dn. 48)

²⁸² “Ceza Mahkemesinin önyargıya dayanarak itham edilen kişinin suç işlediği varsayımından hareket etmesi masumluk karinesinin ihlalini oluşturur.” *Allenet de Ribemont v. France*, §41 (Aktaran: Durmuş Tezcan, Mustafa Ruhan Erdem, Oğuz Sancakdar, Rifat Murat Önok, **İnsan Hakları El Kitabı**, Ankara: Seçkin Yayıncılık, 10. Baskı, 2024, ss. 417-418.)

²⁸³ “İstisnai de olsa, emir ve talimata karşı gelerek bu fiillerin personel tarafından işlenmesi mümkündür; bu durumda fiili işleyen cezai sorumluluğunu kabul etmek gerekecektir.” Y. 19. CD. E. 2015/3105, K. 2015/4098, T. 9.09.2015; Y. 19. CD, E. 2015/2982, K. 2015/8334, T. 9.12.2015.

irade ve onayı olmadan işlediği fiillerden temsilcinin cezai sorumluluğu kabul edilemez.” Yargıtay, bu istisnai hallerin ortaya konulması görevini, suçun varsayılan faili addettiği kanuni temsilcilere yüklemekte; istisnaların somut deliller ile ortaya konulmadığı takdirde “suçtan kurtulamamış” varsayılan fail olan kanuni temsilcilerin cezalandırılması gerektiğini öngörmektedir. Her ne kadar bu varsayımlar temelinde makul bir noktadan çıkmakta ise de yerleşik içtihadın susma hakkı (1), bir suçluluk karinesi oluşturması (2) ve şüpheden sanık yararlanır ilkesi (3) bakımından çeşitli sakıncalar yaratması mümkündür.

1. Susma Hakkı Bakımından

Suç şüphesi edinilmesiyle aleyhinde tutanak tutulan ve vergi suçu raporu tanzim edilen kanuni temsilci, suçsuzluk karinesinin koruduğu savunma hakkını, itiraz ve mülahazalarını tutanağa işleterek ve suçsuzluğunu ispata yarar deliller sunarak kullanabileceği gibi sessiz kalmayı tercih ederek de kullanabilecektir. Kişinin savunma hakkını sessiz kalmak suretiyle kullanması, adil yargılanma hakkının bir unsuru olan hakkaniyete uygun yargılanma hakkının da bir gereğidir²⁸⁴. Kişi susma hakkını, suç şüphesinin haklı olduğu durumda, kendi aleyhine tanıklık etmeme hakkına dayanarak kullanabileceği gibi edinilen suç şüphesinin haksız olduğu durumda da bu hakkını ifade hürriyeti doğrultusunda kullanabilecek ve sükutunun, şüpheli/sanığın aleyhine olacak şekilde bir delil karinesi yahut bir suçluluk karinesi olarak değerlendirilmesi hukuka aykırı olacaktır²⁸⁵. Zira susma hakkı, kişinin susmayı tercih etmiş olması sebebiyle mahkum edilemeyeceği güvencesini sağlamaktadır²⁸⁶. Soruşturma ve kovuşturma makamlarınca bu doğrultuda yapılacak her yorum, adil yargılanma hakkına ve hukuk devleti ilkelerine aykırılık teşkil edecektir.

Yargılama kesin hüküm ile sonuçlanana dek masum varsayılması icap eden şüpheli ve sanığın masumluluğunu kanıtlamak bir yana savunma yapma yükümlülüğü dahi bulunmamaktadır. Ancak soruşturma ve yargılama süreci belirli bir aşamaya geldiğinde ve delilleri fail ile ilişkilendiren hususlar arttığında bu sanık açısından bir pratik zaruret haline gelebilir. Bu sebeple; Yargıtay’ın, vergi kaçakçılığı suçlarının

²⁸⁴ AYM, E. 2019/80 K. 2022/31 T. 24/03/2022, §16; Nişancı, **op. cit.**, ss. 70-71.; Serhat Sinan Kocaoğlu, “Susma Hakkı”, **Ankara Barosu Dergisi**, S. 2011/1, 2011, s. 32 (Aktaran: Nişancı, **op. cit.**, s. 71).; Aynı yolda karar: *John Murray v. Birleşik Krallık* §44.

²⁸⁵ Tezcan/ Erdem/ Sancakdar/ Önok, **op. cit.**, s. 392.

²⁸⁶ **Ibid**; Nişancı, **op. cit.**, s. 71.

daha en baştan “kural olarak” faili kabul edilen kanuni temsilciye, suçun üçüncü kişiler tarafından işlenmiş olduğunun somut deliller ile ortaya konulması görevi yüklemesi, yargılamaya, hatta ve hatta soruşturmaya bu şekilde başlanması ve kanuni temsilcinin failliğini ispata yarar başkaca delillerin bulunmadığı halde cezaya hükmetmesi klasik ceza muhakemesinden sapmakta olup bu durum susma hakkı bakımından oldukça sakıncalıdır.

2. Şüpheden Sanık Yararlanır İlkesi Bakımından

Yargıtay’ın oluşturduğu bu suçluluk karinesi; hiçbir vergi kaçakçılığı suçunun faili meçhul kalmaması ve işlenmiş bir vergi kaçakçılığı suçu var ise mutlaka bir kişinin cezalandırılması sonucunu doğurmaktadır. Bu sonucun, bir suçsuzun mahkum olmasındansa bir suçlunun cezasız kalmasının yeğlenmesi bakışına dayanan “*şüpheden sanık yararlanır*” ilkesiyle bağdaştırılması zordur.

Ceza yargılaması neticesinde, eylemin sanık tarafından işlendiğinin kesin olarak ispatlanamaması, akla ve mantığa uygun gerekçelere dayanan şüphenin yenilememesi halinde sanık hakkında beraat kararı verilmesi gerekmektedir²⁸⁷. Bu, suçsuzluk karinesinin doğal sonucudur²⁸⁸. Nitekim, CMK’nun m. 223/2-(e) hükmü, “*yüklenen suçun sanık tarafından işlendiğinin sabit olmaması*” halinde beraat kararı verileceğini açıkça düzenlemiştir.

Bu halde, VUK’un vergi idaresine tanıdığı, maddi gerçeğe ulaşma gayesi taşıyan vergi incelemesinde bulunma yetkisine ve CMK’nın Cumhuriyet savcılığına tanıdığı kapsamlı soruşturma yetkisine rağmen suçun kanuni temsilci tarafından işlenmediği noktasında akla ve mantığa uygun gerekçelere dayanan şüphe yenilememişse kanuni temsilci sanığın beraat etmesi gerekir. Ne var ki; tariflenen uygulamada kanuni temsilcinin, tespitli eylemin vergi kaçakçılığının suçlarından birinin maddi unsurunu oluşturduğu noktada kovuşturma evresine her türlü şüpheden uzak bir biçimde suç işlediği kabul edilerek başlamaktadır. Kanuni temsilcinin bundan kurtulmasının tek yolu ise kendisi yerine bir başka kişinin failliğini ortaya koymaktır. Bu başka kişinin failliğinin ise ne derece bir ikna edicilikle ortaya konulması gerektiği ise bir

²⁸⁷ Nişancı, **op. cit.**, s. 83.

²⁸⁸ Said Vakkas Gözlügül, **Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi ve İç Hukukumuz Etkisi**, Ankara: Yetkin Yayınları, 2. Baskı, 2002, s. 182.

muammadır. Bu yaklaşım, hukuk devleti ilkesinin gereği olan şüpheden sanık yararlanır ilkesine aykırı bir uygulama öngörerek suçsuzluk karinesini bu açıdan da ihlal edilmektedir.

3. Yaklaşımın Bir Suçluluk Karinesi Oluşturması Bakımından

Savunma makamının muhakemeyi yapılandırıp şekillendirme, bir başka deyişle masumiyetini kanıtlama gibi bir yükümlülüğü bulunmamaktadır²⁸⁹. Suçun işlendiği ve suçun unsurlarının oluştuğunu lehe ve aleyhe somut delillerle ortaya koyma görevi iddia makamının üzerindedir. Ne var ki; yerleşik içtihat uyarınca savunma makamı olan kanuni temsilciler soruşturma faaliyetlerinde bulunabilecek kamu gücüyle donatılmamış olmamalarına rağmen suçsuzluklarını somut deliller ortaya koyarak ispat etmek mecburiyetine tabi tutulmuşlardır. Karşı oy yazısına yer verdiğimiz, yerel mahkemece verilmiş mahkumiyet kararının onandığı Yargıtay kararında yer alan karşı oy yazısını kaleme alan hakimin, iddia makamı tarafından deruhte edilmesi gerektiğini belirttiği ve dört madde²⁹⁰ ile sıraladığı soruşturma faaliyetleri, ancak iddia makamının sahip olduğu kamu gücü ile gerçekleştirilebilecek niteliktedir. Mahut içtihat ile bu ispat yükünün iddia makamından savunma makamına doğru kaydırılmasıyla suçsuzluk karinesini ihlal eder nitelikte²⁹¹ bir suçluluk karinesi oluşturulmuştur.

²⁸⁹ AYM, E. 2013/38 K. 2014/58, T. 27/03/2014; Sefa Reisoğlu, **Uluslararası Boyutlarıyla İnsan Hakları**, İstanbul: Beta Basım A.Ş., 2001, s. 109.; *Telfner v. Avusturya*, §15 (Aktaran: Gözübüyük/ Gölcüklü, **op. cit.** s. 296.)

²⁹⁰ “1-İlgili takvim yılına ilişkin kanaat oluşturacak sayıda sahte fatura ile faturaların matbaadan bastırılması ve teslim alınmasına ilişkin belge asılları temin edilerek fatura ve belgeler üzerindeki yazı ve imzaların kime ait olduğu, sanığa ya da beyanında geçen (..... TC kimlik numaralı), ve 'a ait olup olmadığı hususunda bilirkişi incelemesi yaptırılması, 2-Sanık 'in beyanında geçen... (..... TC kimlik numaralı) ve 'ın açık kimlik ve adres bilgilerinin tespiti ile tanık olarak çağırılması, duruşmada çekinme hakkı hatırlatıldıktan sonra suça konu faturalar ile faturaların matbaadan bastırılması ve teslim alınmasına ilişkin belge asılları gösterilerek yazı ve imzaların kendilerine ait olup olmadığının sorulması, 3- Sanığın, şirket kurulduktan sonra Adana CBS Suç Üstü Bürosu'na şikayette bulunduğu ilişkin beyanı araştırılarak soruşturma yapıldığının anlaşılması halinde soruşturma dosyasının duruşmaya getirilip incelenerek bu dosyayı ilgilendiren delillerin onaylı örneklerinin dosya arasına alınması, 4-Faturaları kullanan şirket yetkilileri veya kişilerin tanık sıfatıyla duruşmaya çağrılarak CMK'nun 48. maddesi uyarınca çekinme hakları hatırlatıldıktan sonra sözü edilen faturaları hangi hukuki ilişkiye dayanarak kimden aldıkları, sanık 'i tanıyıp tanımadıklarını sorulması ve yine mükellefin defter kayıtlarını tutan muhasebecinin de tanık olarak dinlenerek sanığı tanıyıp tanımadığını, şirket işleri ile kimin ilgilendiğinin sorularak faturaların düzenlenmesi konusunda sanığın bir iştirakinin bulunup bulunmadığının araştırılması...” Y. 11. CD. E. 2017/12367, K. 2022/4169, T. 14.03.2022.

²⁹¹ *Telfner v. Avusturya*, § 15; Yalçın Şahinkaya, **Suçsuzluk Karinesi**, Ankara: Seçkin Yayınları, 2008, s. 68.

Öncelikle; Feyzioğlu'na göre karine, “gerçeğe uygun kabul edilen bir olaydan veya olaylar bütününden yola çıkılarak, diğer bir olayın varlığına dair karar vermeyi gerektiren bir kurala dayanılarak yapılan işlem” olarak tanımlamıştır²⁹². Karineler ise fiili ve hukuki karineler olmak üzere ikiye ayrılmakta; belirli bir olgunun/olayın varlığına işaret olarak kabul edilen kuralın bir hukuk kuralı olması durumunda bir kanuni karineden bahsedilmektedir²⁹³. Suçsuzluk karinesi müessesesinin aksine suçluluk karinesinde, karine kelimesinin gerçek anlamıyla karşılaşılmakta; kanuni karineyle işaret edilmiş olgunun ispat edilmesiyle o karineye bağlanan sonuçtan, yani isnat altındaki kişinin suçluluğundan söz edilmektedir. AİHM'nin ve AİHS organlarının tutumu Sözleşme'nin, devletlerin suçluluk karinesi öngören normlar ihdas etmesini yasaklamadığı doğrultusundadır²⁹⁴.

AİHM, 1988 tarihli *Salabiaku v. Fransa* kararında, başvurucunun, yasak mal kaçakçılığına ilişkin aldığı cezanın Paris Temyiz Mahkemesi tarafından onanmasının ardından, müsnet gümrük suçunun “neredeyse çürütülemez” bir suçluluk karinesi olduğu ve AİHS'nin 6'ncı maddesine aykırı olduğu iddiasıyla yaptığı başvurusuna ilişkindir. Isnat edilmiş suç, kast yahut taksir aranmaksızın “gümrükten geçerken yasak mal bulundurma” şeklinde zilyetlik olgusunun sağlanmasıyla suçun oluşacağını düzenleyen Fransız Gümrükler Kanunu'nun 392/1'inci maddesinde yer alan suçtur. AİHK, bu salt olgunun olay özelinde sağlandığına, bu olgunun ispatı ile görevli olan Cumhuriyet savcılığının bu görevini, gümrük yetkililerinin raporunu sunarak yerine getirdiğine ve suçun işlendiğine oy çoğunluğu ile kanaat getirmiştir. AİHM, sanığın kendisini temize çıkaracak kendi kontrolü dışındaki bir mücbir sebep vakası ortaya koymayı başaramadığını belirtmiştir. Fransız hükümeti ise karinenin çürütülemez bir suçluluk karinesi değil “çürütülebilir bir olgu ve sorumluluk karinesi” olduğunu, bu yönüyle bir suç ithamı olarak değerlendirilemeyeceğini ve bu sorumluluk karinesinin ispat yükünü tersine çevirmeyip iddia ve savunma makamı arasında paylaştığını savunmuştur²⁹⁵.

²⁹² Metin Feyzioğlu, **Ceza Muhakemesinde İspatın Ölçütü Olarak Vicdani Kanaat**, İstanbul: İslık Yayınları, 2. Baskı, 2015, s. 251 (Aktaran: Semih Oğuz Aydın, “İspat Yükünü Tersine Çeviren Kanuni Karinelerin Masumiyet Karinesi Bağlamında Değerlendirilmesi”, **Adalet Dergisi**, S. 69, 2022, <https://doi.org/10.57083/adaletdergisi.1217791>, s. 329)

²⁹³ Aydın, **op. cit.**, s. 329.

²⁹⁴ Karen Reid, **Adil Bir Yargılamanın Güvenceleri**, Çev. Bahar Öcal Düzgören, İstanbul: Scala Yayıncılık, 2000, s. 164. (Aktaran: Önder Tozman, “Suçsuzluk Karinesi: Türk Hukukundaki Sonuçları”, **Erzincan Binali Yıldırım Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, C. 11, S. 3-4, 2007, s. 323.)

²⁹⁵ *Salabiaku v. France* §26.

Mahkeme, AİHS'nin 6'ncı maddesinin cezai sorumluluk öngören fiili ve kanuni karineleri prensipte yasaklamadığını, bu tür karineler ile her hukuk sisteminde karşılaşılabilceğini ve sözleşmenin tarafı olan devletlerin bu tür karineleri ihdas ederken ceza hukuku bakımından makul sınırlar içinde kalmaları gerektiği ifade etmiştir²⁹⁶. Mahkeme devletlerin, suçluluk karineleri düzenlemekle tehlikeye attıkları değeri göz önünde bulundurarak ve karinenin işaret ettiği olgunun varlığı ispat edilmiş olsa dahi isnat altında olan sanığın savunma hakkını kullandırarak yargılama yapması gerektiğini ifade etmiş²⁹⁷; oluşturulmuş bu suçluluk karinesinin suçsuzluk karinesi ve daha genel anlamda adil yargılanma kavramıyla bağdaşır şekilde uygulanıp uygulanmadığını denetlemiştir²⁹⁸.

AİHM, 1992 tarihli *Pham Hoang v. Fransa*²⁹⁹ kararında ise yine, Fransız Gümrükler Kanunu'nun aynı maddesine dayanılarak verilmiş bir ceza hakkında değerlendirme yapmış; Fransa Mahkemesi'nin karar verirken maddi olayları dikkate almış olduğunu, önündeki delilleri olması gerektiği gibi değerlendirdiğini ve Fransız Gümrükler Kanunu'ndaki karineyi otomatik olarak uygulamaktan kaçınmış olduğunu tespit edip suçsuzluk karinesi bakımından ihlal olmadığına karar vermiştir.

Yine; 2004 tarihli *Radio France ve Diğerleri v. Fransa*³⁰⁰ kararında da AİHM, Sözleşme'nin suçluluk karinelerini yasaklamadığını ve devletlerin bu karineleri ihdas ederken, şüpheli/sanıkların savunma haklarını koruyan makul sınırlar içinde kalmaları gerektiğini yinelemiştir. Karara konu suçluluk karinesi 29 Temmuz 1982 tarihli Görsel-İşitsel İletişim Kanunu m. 93-3'te düzenlenmiş olup³⁰¹, kamuya sunulmadan saptanmış olması şartıyla hakaret içeren yayınların yayımlanması halinde yayın yönetmenin, suç işleme iradesinin olup olmadığının tetkikine lüzum olmadan fail olarak ve iftira teşkil eden eylemi gerçekleştirmiş kişi müşterek fail olarak yargılanacaktır. Kararda belirtildiği üzere, yayın yönetmenin cezalandırılabilmesi için; sanığın yayın yönetmeni statüsünde olduğunun; suç teşkil eden ifadenin yayımlanmış ve iftira niteliğinde olduğunun ve suça konu iftiranın önceden belirlenmiş

²⁹⁶ *Ibid.*, §28.

²⁹⁷ *Ibid.*, §29.

²⁹⁸ Gözübüyük/ Gölcüklü, *op. cit.*, s. 298, §533/b.

²⁹⁹ *Pham Hoang v. Fransa*, §26, §§33-36.

³⁰⁰ *Radio France ve Diğerleri v. France*, §24.

³⁰¹ *Ibid.*, §16.

olduğunun savcılık tarafından ispatı gerekir. Buna mukabil yayın yönetmeni ise, suça konu iddiaların meşru bir amaç doğrultusunda, herhangi bir kişisel husumet olmaksızın, ciddi bir soruşturmanın ardından ve ölçülü bir dille yapıldığını kanıtlayarak yahut suça konu sözlerin içeriğinin yayınlanmadan önce denetlenmediğini ispat ederek iyi niyetlerini ortaya koyup suçluluk karinesinin aksini ispat edebileceklerdir. Mahkeme, başvurucunun bu doğrultudaki savunma argümanlarını iç hukuk yollarında ileri sürdüğünü tespit etmiş ve suçluluk karinesinin makul sınırlar içinde kaldığına kanaat getirmiştir. Bu sebeple mahut karinesinin AİHS m. 6/2'yi ihlal etmediğine karar vermiştir.

AİHM'in buraya kadar nakletmiş olduğumuz içtihatları analiz edildiğinde görülecektir ki; AİHM, akit devletlerin makul sınırlar içinde kalarak ihdas ettikleri bu tür sorumluluk/suçluluk karinelerinin AİHS m. 6 ile çelişmeyeceği görüşündedir. AİHM ayrıca bu karinelerin, düzenledikleri olguların varlığının ispatı ile otomatik olarak uygulanmaması; karinelerin, adil yargılanma kavramıyla bağdaşır şekilde, aksini ispat edebilmesi adına sanığa yeteri miktarda savunma hakkı tanınarak uygulanması gerektiğini belirtmiş; aksi durumda suçsuzluk karinesinin ihlal edileceğini belirtmiştir. Kanaatimizce, elinde kamu gücü bulunmayan şüpheli veya sanığa kısmen de olsa ispat külfeti yükleyen bu karinelerin öngörülmesi AİHS m. 6'nın amacıyla ve ruhuyla bağdaşmayacaktır.

Yargıtay'ın kanuni temsilcinin failliğine dönük yaklaşımına göre iddia makamının ispat etmesi gereken olgu ise, emir-talimat zincirinin başında yer alıyor olmaları ve vergi kaçakçılığı suçuyla hedeflenen haksız kazancın kanuni temsilciden başka kimsenin menfaatine olamayacağı sebepleriyle sanığın, faaliyetleri kapsamında vergi kaçakçılığı suçu işlenmiş şirketin, görev paylaşımı bakımından "ilgili"³⁰² kanuni temsilcisi olduğu hususundan ibarettir. Bu olgunun ispatı ile artık sanığın önünde, Yargıtayca istisnai olarak nitelenmiş halleri ispat ederek çürütmesi, Yargıtay'ın deyimiyle "kurtulması" gereken bir cezai sorumluluk bulunmaktadır. İspat külfeti,

³⁰² "Fakat, genel ceza hukukunun prensiplerine uyum sağlamak için yapılan bu düzenlemedeki esas amaç, suçun şekli sorumlusu olan kanuni temsilcilerin değil suçun ayrıntılarını bilen ve oluşmasından rolü olan temsilcileri cezalandırmaktır." YCGK, E. 1990/312, K. 1990/340, T.17.12.1990; Aynı yolda bkz. YCGK. E. 1991/228, K. 1991/326, T. 25.11.2991.; Kaşıkçı/ Rençber, uygulamada, birden fazla kanuni temsilcisi bulunan ticari şirket faaliyetleri kapsamında işlenen vergi kaçakçılığı suçlarında iştirak iradeleri somut olarak belirlenmemiş kanuni temsilciler için de cezaların istendiğinin gözlemlendiğini ancak iştirak iradesi somut olarak ortaya konmadıkça bu kişiler bakımından bir cezaya hükmedilmemesi gerektiğini ifade etmiştir. Kaşıkçı/ Rençber, **op. cit.**, s. 381.

iddia ve savunma makamı arasında bu şekilde, kanuni temsilci aleyhine bir yoğunluk ile paylaştırılmıştır.

Yargıtay'ın oluşturduğu bu suçluluk karinesi, öncelikle Yargıtay tarafından oluşturulmuş olması sebebiyle, başka bir anlatımla, kanuni mesnedinin bulunmuyor olması sebebiyle hukuka uygun ve AİHM'in AİHS ile yasaklanmadığını belirttiği türden bir suçluluk karinesi değildir. Suçluluk öngören kanuni ve fiili karinelerin öncelikle yasalarla belirlenmiş olması gerekmektedir³⁰³. Nitekim, karinenin bağlandığı olgunun gerçekleşmesiyle uygulanacak yaptırımın hürriyeti bağlayacak olması da bu tür bir karinenin, AY m. 13³⁰⁴ hükmü gereği, ancak kanunla yapılabileceğini göstermektedir.

Bununla birlikte, Yargıtay'ın yerleşik içtihadının, suçluluk karinesi öngören bir norma dayanması durumunda dahi kanaatimizce, bu norm adil yargılanma kavramıyla bağdaşmayacaktır. Zira daha önce de değindiğimiz gibi, cezai sorumluluk karinesi öngören bir normun AİHS m. 6 ile çelişmemesi, riske attığı menfaat ile de doğru orantılıdır³⁰⁵. Vergi kaçakçılığı suçları için hürriyeti bağlayıcı cezaların öngörülmüş olduğunu, dolayısıyla riske atılan menfaatin suçsuzluklarını ispatlayamayan kanuni temsilcilerin hürriyeti olduğunun altını çizmemiz gerekir. Bu sebeple, bu yönde bir ihdas edilecek bir normun dahi suçsuzluk karinesi ile bağdaşmayacağı kanaatindeyiz.

Nihayet, Yargıtay'ın mahut yerleşik içtihadının Anayasa ve AİHS'e uygun bir suçluluk/ sorumluluk karinesi olarak değerlendirilmesi mümkün olmayıp fiili olarak benimsenmiş bu yöndeki uygulama suçsuzluk karinesinin ihlalini teşkil etmektedir. Kanımızca Yargıtay'ın kanuni temsilcinin failliğini değerlendirirken daha somut olay bazlı ve ispat eşliğini yükseltmeye yönelik kararlar vermesi vergi adaleti ve ceza adaleti arasındaki dengeyi tesis etmeye yarayacaktır.

³⁰³ Gözübüyük/ Gölcüklü, **op. cit.**, s. 298, §533/b.

³⁰⁴ AY m. 13: *“Temel hak ve hürriyetler, özlerine dokunulmaksızın yalnızca Anayasanın ilgili maddelerinde belirtilen sebeplere bağlı olarak ve ancak kanunla sınırlanabilir. Bu sınırlamalar, Anayasanın sözüne ve ruhuna, demokratik toplum düzeninin ve lâik Cumhuriyetin gereklerine ve ölçülülük ilkesine aykırı olamaz.”*

³⁰⁵ *Salabiaku v. Fransa*, §28.

D. Bölüm Sonucu

Bölüm dahilinde öncelikle; Yargıtay'ın anonim ve limited şirketlerin faaliyetleri bağlamında işlenen vergi kaçakçılığı suçlarında kanuni temsilcinin asli fail olarak kabul edileceğine ve aksinin kanuni temsilci tarafından ispatlanması gerektiğine yönelik belirlemenin ceza yargılaması pratiği bakımından doğurabileceği olumsuz sonuçlar ele alınmıştır. Bu kapsamda ceza adaleti sistemimizde cumhuriyet savcılıklarının çeşitli yapısal yetersizliklerden muzdarip olduğu, vergi kaçakçılığı suçlarının tespitinde cumhuriyet savcılıklarına teknik destek verebilecek vergi idaresinin vergi suçu raporu düzenlemesi ve mütalaa vermesinin soruşturma ve kovuşturma yapılması açısından bir zorunluluk teşkil etmesinin vergi idaresinin hukuki ve pratikteki konumu nedeniyle çeşitli sakıncalarının bulunabileceği belirtilmiştir. Hal böyleyken Yargıtay'ca bu makamlara çeşitli varsayımlarda bulunma serbestisi verilmesinin vergi kaçakçılığı suçlarına ilişkin diğer verilerin gözden kaçırılmasına, asıl faillerin ceza almamasına, masum kişilerin gereksiz soruşturma ve kovuşturmalara maruz bırakılmasına yol açması gibi çeşitli sakıncalar ortaya çıkarabileceğine işaret edilmiştir.

Daha sonrasında Yargıtay'ın yaklaşımının kanunun ruhuna aykırı olup olmadığı düşünülmüştür. Tüzel kişilik faaliyetleri kapsamında işlenen vergi kaçakçılığı suçlarında kanuni temsilcinin cezalandırılacağını işaret eden VUK m. 333/3 hükmü 4369 sayılı Kanun ile değişikliğe uğratarak cezaların şahsiliği ilkesiyle de bağdaşır şekilde bu fiilleri işleyenlerin cezalandırılacağı düzenlenmiştir. Sorunlu fıkranın doğrudan kaldırılmayarak cezanın şahsiliği ilkesinin gereğinin altının çizildiği mevcut haline dönüştürülmesiyle de açık olduğu üzere kanun koyucunun iradesinin suç teşkil eden fiili işleyen failin belirlenip cezalandırılmasının sağlanması olduğu belirtilmiştir. Bu emelin gerçekleşmesi adına vergi kaçakçılığı suçların soruşturmasında CMK'da öngörülmüş klasik muhakeme usulünden sapılarak VUK m. 367'de, vergi idaresinin gerekli incelemeleri deruhte ettikten sonra vergi inceleme raporu, vergi suçu raporu ve mütalaa tanzim etmelerini gerektiren özel bir takip usulü öngörülmüştür. Yargıtay'ın bu konuya yaklaşımı basit şüphe ile başlayan soruşturmanın daha en başında kanuni temsilciyi suçun kural olarak faili varsaymakta, muamelelerin gerçek mahiyetinin tespiti gayesiyle tüm unsurlarıyla beraber işletilmesi gereken özel takip usulünü bir prosedürden ibaret kılmaktadır. Nitekim yasaya aykırı şekilde tanzim edilen tek cümlelik mütalaalar da bu ahvali yansıtır niteliktedir.

Yargıtay’ın yaklaşımının kanun ile bağdaşıp bağdaşmadığı değerlendirilirken iştirak hükümlerine de değinilmiştir. Kanuni temsilci, vergi kaçakçılığı suçunu işlemesi yönünde bir üçüncü kişiye emir/ talimatta bulunması halinde TCK m. 37 vd. hükümleri uyarınca suça azmettiren sıfatıyla, kanunda öngörülmüş yardım niteliğindeki fiilleri mevcut ise yardım eden sıfatıyla iştiraki; bundan başka, kanuni temsilcinin asli, müşterek ve dolaylı failliği söz konusu olabilecektir. Bu sebeple, anonim ve limited şirket bünyesindeki hiyerarşik konumları gerekçe gösterilerek kanuni temsilcilerin, emir ve talimatlarının bulunması halinde “*cezai sorumluluğun*” kanuni temsilciye ait olacağının benimsenmesi TCK m. 37 vd. hükümleriyle düzenlenmiş iştirak hükümlerine aykırılık teşkil etmektedir. Yargıtay’ın mevcut bakış ve uygulamasının, vergi kaçakçılığı suçu teşkil eden eylemleri şirket faaliyetleri kapsamında özgür iradesiyle işleyen üçüncü kişilerin failliğinin göz ardı edilmesi sonucunu doğurabileceği düşünülmüş ve kanunun soruşturma ve kovuşturma makamlarına yüklediği “gerçek failleri araştırma” ödevinin ihmal edilmesi tehlikesini doğurduğu belirtilmiştir.

Bu bölümde son olarak Yargıtay’ın kanuni temsilcinin sorumluluğuna yönelik yaklaşım adil yargılanma hakkı kapsamında değerlendirilmiştir. Bu kapsamda öncelikle kanuni temsilcinin susma hakkının ihlali bakımından oluşacak sakıncalar değerlendirilmiş, daha sonra Yargıtay’ın yerleşik içtihadı “*şüpheden sanık yararlanır*” ilkesi bakımından düşünülmüş ve son olarak Yargıtay’ın yerleşik içtihadının bir suçluluk karinesi oluşturup oluşturmadığı ve bunun hukuka uygunluğu tartışılmıştır.

Adil yargılanma hakkı bakımından susma hakkının bir sonucu olarak cumhuriyet savcılığı kanunla öngörülmüş soruşturma yetkilerini deruhte ederek maddi gerçeğe ulaşmaya çalışacak, soruşturma evresinde somut deliller ile tespit ettiği failin suçu işlediği noktasında hakimi iknaya çalışacaktır. Dolayısıyla, suçsuz varsayılan şüpheli veya sanığın masumiyetini ispat mecburiyeti bir yana, kendisini savunma ve dahi konuşma yükümlülüğü dahi bulunmamaktadır. İstisnai addedilen hallerin söz konusu olmadığı durumda varsayılan fail olarak kabul edilen anonim ve limited şirket kanuni temsilcilerinin, istisnai hallerin varlığını somut deliller ile ortaya koymaları -edilgen anlatımı tercih eden kararlarda somut deliller ile *ortaya konulması gerektiği*-, aksi takdirde kanuni temsilcilerin “*suçtan kurtulamayacakları*” belirtilmiştir. Bu bakış,

açıkladığımız üzere susma hakkı bakımından sorunlu bir bakış açısidir. Yargıtay’ın mevcut kabulü yapmadan önce en azından susma hakkı bakımından esaslı bir tartışma yapması gerekirdi. Yargıtay’ın benimsediği bu uygulama, hiçbir vergi kaçakçılığı suçunun faili meçhul kalmaması ve işlenmiş bir vergi kaçakçılığı suçu var ise mutlaka bir kişinin cezalandırılması arzusuna dayanmaktadır. Nitekim “cezai sorumluluk” kurtulunmaya konu edilmiş bir mefhum olarak karşımıza çıkmaktadır. Bu arzu, kuşkudan sanık yararlanır ilkesinin ihlalini oluşturmaktadır.

Yargıtay anonim ve limited şirketlerin faaliyetleri bağlamında kanuni temsilcinin failliğinin kabul edilmesi gerektiğini yansıtan içtihatlarında ispat yükü, iddia makamı için; emir-talimat zincirinin başında yer alıyor olmaları ve vergi kaçakçılığı suçuyla hedeflenen haksız kazancın kanuni temsilciden başka kimsenin menfaatine olamayacağı sebepleriyle sanığın, faaliyetleri kapsamında vergi kaçakçılığı suçu işlenmiş şirketin, görev paylaşımı bakımından “ilgili” kanuni temsilcisi olduğunun ispatından ibaret olarak benimsenmiş, istisnai addedilen aksi hallerin varlığının ispatının yükü ise savunma makamına kaydırılmıştır. Bu görev paylaşımı, AİHS ve organlarının yasaklamadığı ve belli şartlara uyularak ihdas edilecek bu sorumluluk öngören normların AİHS m. 6 hükmünü ihlal etmeyeceğini belirttikleri suçluluk karinesini anımsatmaktadır. Ne var ki; yerleşik içtihadın, öncelikle suçluluk/sorumluluk karinesi öngören bir norma dayanmıyor oluşu ve riske attığı menfaat olan hürriyetin arz ettiği önem bakımından sorumluluk karinesine konu edilemeyecek olması sebepleriyle suçluluk karinesi teşkil ettiği savunulamayacaktır. Bu sebeple fiili olarak benimsenmiş bu sorumluluktan kurtulma bakışı suçsuzluk karinesinin ihlalini teşkil etmektedir.

SONUÇ

Tezimizin ilk bölümünde VUK m. 359’da düzenlenen vergi kaçakçılığı suçları bakımından ceza hukukunda geçerli bütün anayasal düzenlemelerin bu suçlara aynen uygulanacağını belirtmiştik. Bu suçların hukukumuzda yasal düzenleme olarak girişinden ve tarihsel süreçte geçirdiği değişimlerden bahsetmiştik. Buna göre vergi kaçakçılığı suçlarının oluşması için ilk başta vergi zıyaının da gerçekleşmesi gerekirken daha sonradan bu şart ortadan kaldırılmıştır. Bu da vergi kaçakçılığı suçlarının birer tehlike suçu olduğunu, kanun koyucunun vergilendirme sürecini etkileyen kötü niyetli ve gerçeğe aykırı davranışları engellemek istediğini bize anlatmaktadır. Kanun koyucu bu eylemlerin tespitinde yargı makamlarından büyük bir ciddiyet istemiştir. Öyle ki, hukuken böyle bir yasal değişiklik yapılmasında bir gereklilik bulunmamasına rağmen kanun ile yargı makamlarından fiilin gerçek faillerinin tespit edilmesi gerektiği açıkça vurgulanmış; TCK’da düzenlenen diğer suçların soruşturulmasında cumhuriyet savcısının tek yetkisi bulunmakta iken vergi kaçakçılığı suçlarında vergilendirme ile görevli idarelerin de dahil edilmesi yasa ile sağlanarak bu suçların soruşturulmasında gereken hassasiyete bir kez daha vurgu yapılmıştır.

Kanun koyucunun bu yasal düzenlemeleri anonim ve limited şirketlerin faaliyetleri bağlamında düşünüldüğünde ayrıca bir önem kazanmaktadır. Zira, vergilendirilen ekonomik faaliyetlerin ülkemizde önemli bir kısmı anonim ve limited şirketlerin faaliyetleri sonucu oluşmaktadır. Nitekim vergi hasılatı ve vergilendirme süreçlerinde anonim ve limited şirket mükellefler büyük bir rol oynamaktadır. Oynadıkları bu büyük rolün yanında bu şirketler birer tüzel kişi olduğundan tüzel kişilik perdesinin arkasında faaliyet gösteren birden fazla gerçek kişi vergi kaçakçılığı suçunun faili olabilmektedir. Bu asli, müşterek ve dolaylı faillik olabileceği gibi azmettirme ve yardım etme şeklinde şeriklik olarak da ortaya çıkabilmektedir. Şirketlerin vergilendirme süreçlerinde muhatapların fazlalığı kanun koyucunun gerçek faile ulaşmanın önemini vurgulaması bir hayli anlamlı hale gelmektedir. Yine kanun koyucunun vergi idarelerine mütalaa düzenleme, vergi inceleme raporu hazırlama gibi özel soruşturma usulleri benimsemesi faillerin tespiti açısından büyük önem kazanmakta; soruşturma ve kovuşturma ile görevli yargı makamlarına önemli görevler ve sorumluluklar vermektedir.

Bütün bunlarla birlikte Yargıtay’ın anonim ve limited şirketlerin faaliyetleri kapsamında gerçekleşen vergi kaçakçılığı suçlarına yönelik geliştirdiği içtihatlar da bu suçların soruşturulması ve kovuşturulması bakımından asli kaynak oluşturmaktadır. Yargıtay, en yüksek temyiz mercii olarak ceza muhakemesinde görevli bütün yargı organlarının faaliyetlerinin hukuka uygunluğunu nihai olarak denetleyerek içtihatlarıyla vergi kaçakçılığı suçlarının faillerinin tespitine yönelik uygulamalara yön vermektedir. Yargıtay’ın anonim ve limited şirketlerin faaliyetleri kapsamında gerçekleşen vergi kaçakçılığı suçlarına bakış açısı ise bu suçların asli failinin kanuni temsilci olacağı ve kanuni temsilci dışında gerçek bir fail bulunuyor ise bunun kanuni temsilci tarafından ispatlanması gerektiği yönündedir. Yargıtay bu durumu “kanuni temsilcinin cezai sorumluluktan kurtulması” olarak adlandırmaktadır.

Güncel kararlarda dahi yer alan bu ve benzeri ifadeler son derece düşündürücüdür. Yargıtay’ın bakış açısına göre suçun kanuni temsilci tarafından işlenmediği iddia ediliyor ise bunun delillerinin veya en azından emarelerinin kanuni temsilci tarafından ortaya konulması gerekmektedir. Yerleşik içtihadı göre kanuni temsilcinin “cezai sorumluluktan kurtulması” ancak bu şekilde gerçekleşecektir. Yargıtay’ın bakış açısı ülkemizde anonim ve limited şirket faaliyetleri sırasında işlenen vergi kaçakçılığı suçları bakımından iddianın iddia makamı tarafından ispatlanması faaliyeti yerine bir çeşit suç isnadından kurtulma faaliyetinin benimsendiğine işaret etmektedir.

Yargıtay’ın anonim ve limited şirketlerin faaliyetleri kapsamında işlenen vergi kaçakçılığı suçlarında kanuni temsilcinin failliğine karşı bu tutumu her durumda kanuni temsilcinin cezalandırılacağı anlamına gelmediğinin belirtilmesinde de fayda vardır. Nitekim görev dağılımının çetrefilli olduğu çok personelli veya çok uluslu şirketlerde veya birden fazla kanuni temsilciden oluşan yönetim kurulları söz konusu olduğunda iş bölümünde vergi ödevlerinin yerine getirilmesi ile görevlendirilmeyen kanuni temsilcilerin failliğinin varsayılamayacağı kabul edilmektedir. Her ne kadar Yargıtay çeşitli ihtimallerde kanuni temsilcinin failliğinin varsayılamayacağını kabul etse de bunlar birer istisnadır.

Ülkemizde iş yükü altında ezilen Cumhuriyet savcılıkları ve yapısal olarak çeşitli eleştirilere tabi tutulan sulh ceza hakimlikleri sistemi pek çok zaman soruşturmaları etkin bir biçimde yürütememektedir. Hazırlık ve delil toplama işlemlerini kovuşturma evresine bırakan soruşturmalar, yeterli gerekçe ile karar verememekle eleştirilen sulh ceza hakimlikleri, pek çok zaman soyut isnatlar içerebilen iddianamelerle yıllarca uzayabilen ceza yargılaması süreçleri gerek müşteki, gerekse şüpheli veya sanıkları ağır yük altında bırakmakta ve maddi gerçeğe ulaşmayı zorlaştırmaktadır. Bütün bunların yanında Yargıtay'ın kanuni temsilcinin failliğine dönük bu yaklaşımı, şüpheli kanuni temsilcileri çeşitli yapısal yetersizliklerle boğuşan ceza soruşturması süreçlerinde fail etiketi ile damgalamakta ve kovuşturma süreçlerini bir o kadar zorlaştırmaktadır. Cumhuriyet savcılıklarına soruşturma aşamasında teknik anlamda yardımcı olmak için getirilmiş³⁰⁶ vergi suçu raporu ve mütalaa kurumları ise vergi idaresinin taraf olma karakterinin olması, bu raporları hazırlayan kişilerin hukukçu olmaması ve mütalaa vermekle görevlendirilmiş makamların siyasi baskılara boyun eğebilecekleri yönlerinden birtakım eleştirilere maruz kalmaktadır.

Halihazırda birtakım eksiklikler ve uygulamadaki zorluklarla mücadele eden ceza yargısı sisteminin Yargıtay'ın kanuni temsilcinin failliğinin varsayılabilceği yönündeki içtihatlarından daha da kötü etkilenebileceğini, böyle bir yaklaşımın cumhuriyet savcılıkları ve vergi idarecilerine sirayet edebileceğini düşünmekteyiz. Kanımızca ceza yargılaması kurallarının ceza yargılamasına dahil olan bütün görevlilerin maddi gerçeğin ispatı için yoğun çaba sarf etmesini öngören kuralların tercih edilmesi ve ceza yargılamasına yaklaşımın bunu teşvik eder nitelikte olması teşvik edilmelidir. Bu nedenlerle kanuni temsilcinin failliğinin genel kural şeklinde varsayılmayıp da her somut olayın koşullarına göre değerlendirileceği yönünde kararlar verilmesinin vergi kaçakçılığı suçu işleyen kanuni temsilcilerin cezalandırılmasını engellemeyeceği gibi yargılama sürecinin ispat faaliyeti açısından daha dengeli yürüyeceği savunulmuştur.

Öte yandan, kanun koyucu gerçek faillerin araştırılması gerekliliğini gerek açık yasal düzenlemeler gerekse getirdiği özel soruşturma usulleriyle defalarca vurgulamıştır. Vergi ödevi ile suçtan doğan faillik kanunun açık ifadeleriyle birbirinden ayrılmıştır. Yargıtay suça ve cezada şahsılık ilkesini doğru bir biçimde

³⁰⁶ Kaşıkçı/ Rençber, **op. cit.** 387.

uygularken anonim ve limited şirket faaliyetleri çerçevesinde işlenen vergi kaçakçılığı suçlarında bu ilkeyi zedeleyebilecek nitelikte bir ispat biçimi öngörmüştür. Kanımızca yapılan kanuni değişiklikler ve kanun ile öngörülen özel soruşturma usulünün konuluş amacını Yargıtay'ın tutumu ile bağdaştırılamadığı savunulmuştur. Benzer bir biçimde Yargıtay kanuni temsilcinin sorumluluğuna karşı bakış açısını izah ederken kanuni temsilcinin sorumluluğunun asli olduğu, emir ve talimat ile hareket eden çalışanların ise bu emir ve talimatlardan dolayı cezai sorumluluk ile hareket etmediği yönünde karar vermektedir. Yargıtay'ın bu belirlemelerinin de TCK'nın 37. Maddesinde ortaya konulan faillik ve iştirake ilişkin kuralların doğru bir biçimde uygulanması yönünden sorunlar yaratabileceği ve bu şekilde failer arasında sorumluluğun belirlenmesi bakımından kafa karışıklığına yol açabileceği, failerin veya şeriklerin cezasız kalması sonucunu doğurabileceği savunulmuştur.

Nihayet, Yargıtay'ın yaklaşımı adil yargılanma hakkı bakımından da değerlendirilmiştir. Öncelikle bu yaklaşımın susma hakkı bakımından değerlendirilmiş; Yargıtay'ca yargılamaya, hatta ve hatta soruşturmaya kanuni temsilcinin failliği kabul edilerek başlanmasının öngörülmesi ve kanuni temsilcinin başkaca delillerin bulunmadığı halde cezaya hükmolunmasının susma hakkı bakımından sakıncaları olduğu savunulmuştur. Daha sonra, şüpheden sanık yararlanır ilkesi bakımından bir değerlendirme yapılmış, Yargıtay'ın yaklaşımının vergi kaçakçılığı suçlarının maddi unsurun varlığı dışındaki delillerin yokluğu halinde dahi kanuni temsilcinin cezalandırılmasına sebebiyet verebileceğine dikkat çekilmiş, bu durumun şüpheden sanık yararlanır ilkesi ile bağdaşmadığı savunulmuştur. Dahası, Yargıtay'ın kanuni temsilcinin sorumluluğuna yaklaşımının bir suçluluk karinesi olduğu savunulmuştur. AİHM ve güncel AYM içtihatları gereği suçluluk karinesi kabul edilebilmesi için açık bir kanuni düzenleme gereklidir. Bunun dışında mahkeme içtihadıyla böyle bir varsayım getirilemez. Yürürlükteki kanun ise açıkça gerçek failerin araştırılması gerekliliğini düzenlemekte, belirli şartların oluşması halinde kanuni temsilcinin fail varsayılabilirliğini düzenlememektedir.

Sonuç olarak; kanaatimizce ceza hukuku sistemimizdeki her suç gibi vergi kaçakçılığı suçları da tabiri yerindeyse “ince elenip sık dokunmuş” bir soruşturma sürecinden geçmeli, herhangi bir varsayım ve ön yargıdan vareste bir biçimde bu suçun faileri araştırılmalı, her türü şüpheden uzak delillere ulaşmadan da muhtemel failerin

cezalandırılması yoluna gidilmemelidir. Yargıtay'ın kanuni temsilcinin failliğine yönelik bu yaklaşımından bir an önce vazgeçmesi gerekliliğini savunuyor; karşı oy yazısına³⁰⁷ atıf yaptığımız kararına dikkat çekiyoruz.



³⁰⁷ “Maddi ceza hukukunun en önemli ilkelerinden olan suç ve cezanın şahsiliği ilkesi 5237 sayılı TCK'nin 20. Maddesinde "ceza sorumluluğu şahsidir. Kimse başkasının fiilinden dolayı sorumlu tutulamaz" şeklinde düzenlenmiş olup kişi ancak kendisinin işlediği fiil nedeniyle sorumlu tutulabilir; başkasının işlediği fiile iştirak etmedikçe sorumlu tutulamaz. 213 sayılı VUK' nin 359. maddesinde düzenlenen suçlar yönünden de 5237 sayılı TCK'nin 20. maddesinde düzenlenen "Ceza sorumluluğu şahsidir " ilkesi geçerli olduğundan ceza kanununun genel hükümleri vergi suçlarında da uygulanır. Tüzel kişilerin yönetici ve yasal temsilcileri ile vergi mükellefi veya sorumluları VUK' nin 359. Maddesinde düzenlenen sahte belge düzenleme suçunun faili olabileceği gibi herhangi bir üçüncü şahısta bu suçu işleyebilir ve iştirak edebilir. Kural olarak gerçek kişi mükelleflerde de cezai sorumluluk vergiyi doğuran olayı gerçekleştiren mükellefe ait ise de bazı durumlarda vergi sorumluluğu ile cezai sorumluluk örtüşmeyebilir, bu durumda da cezaların şahsiliği ilkesi gereği cezanın muhatabı suçu işleyen fail olmalıdır. Keza temsilcinin haberi, talimatı ve emri olmadan eylemi gerçekleştiren kişiler de (personel, muhasebeci) işlediği eylemden sorumlu olacağından cezaların şahsiliği ilkesi gereğince suçun şekli sorumlusundan ziyade sahte belgeyi düzenleyen gerçek failler araştırılmalıdır..... tüm deliller birlikte tartışılarak sanığın hukuki durumunun takdir ve tayini gerekirken eksik araştırma ve inceleme ile kurulan mahkumiyet hükmünün bozulması düşüncesi ile sayın çoğunluğun onama görüşüne katılmıyorum.”

KAYNAKÇA

AĞAR Serkan, **Vergi Kaçakçılığı Kapsamında Defter ve Belgeleri İbraz Etmeme Suçu**, Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2016.

AKYÜZ Şafak, Vergi Hukukunda İştirak, **Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yayınlanmış Doktora Tezi**, 2022.

ASLANPINAR Yusuf Burak, **TCK'nın Genel Hükümleri Çerçevesinde Vergi Kaçakçılığı Suçları**, Seçkin Yayınları, Ankara 2022.

BAYKARA Bekir, “Vergi Suçu Raporu ve Vergi Ceza Muhakemesindeki Yeri”, http://www.bekirbaykara.av.tr/dosya/pdf/Vergi_Sucu_Raporu_Vergi_Ceza_Mahkeme_sindeki_Yeri_1219.pdf (Erişim Tarihi: 19.07.2024)

BAYKARA Bekir, **Teori ve Pratik Yönleriyle Vergi ve Vergi Ceza Hukuku**, Maliye Hesap Uzmanları Derneği Yayını, 2008.

BAYRAKLI Hasan Hüseyin, “Vergi Kaçakçılığı Suçuna Katılma (İştirak) ve Mali Müşavirlerin Adli Ceza Sorumluluğu”, **Türkiye Adalet Akademisi Dergisi**, S. 29, 2017.

CANDAN Turgut, **Vergisel Kabahatler ve Suçlar**, Ankara: Yetkin Yayınları, 2022.

CENTEL Nur, ZAFER Hamide, **Ceza Muhakemesi Hukuku**, İstanbul: Beta Yayınevi, 15. Baskı, 2018.

CENTEL Nur, ZAFER Hamide, ÇAKMUT Özlem, **Türk Ceza Hukukuna Giriş**, İstanbul: Beta Yayınevi, 9. Baskı, 2016.

ÇİFTÇİ Taha Emre, “Vergi Kaçakçılığı Suçlarında Soruşturma Evresi”, **Fisciaeconomia**, 2021, C. 5, S. 2, doi: 10.25295/fsecon.873942, <https://dergipark.org.tr/tr/download/article-file/1554117> (Erişim Tarihi: 21.07.2024).

DÜLGER Murat Volkan, TAŞKIN Şaban Cankat, **Ceza Muhakemesi Hukuku**, Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2023.

FEYZİOĞLU Metin, **Ceza Muhakemesinde İspatın Ölçütü Olarak Vicdani Kanaat**, İstanbul: İslık Yayınları, 2. Baskı, 2015. (Aktaran: Semih Oğuz Aydın, “İspat Yükünü Tersine Çeviren Kanuni Karinelerin Masumiyet Karinesi Bağlamında Değerlendirilmesi”, **Adalet Dergisi**, S. 69, 2022, <https://doi.org/10.57083/adaletdergisi.1217791>).

FEYZİOĞLU Metin, “Suçsuzluk Karinesi: Kavram Hakkında Genel Bilgiler ve Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi”, **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, C. 48 S. 1, 1999. https://doi.org/10.1501/Hukfak_00000000629 (Erişim Tarihi: 19.05.2024)

GÖZLÜGÖL Said Vakkas, **Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi ve İç Hukukumuz Etkisi**, Ankara: Yetkin Yayınları, 2. Baskı, 2002.

GÖZÜBÜYÜK Şeref, GÖLCÜKLÜ Feyyaz, **Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi ve Uygulaması – Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi İnceleme ve Yargılama Yöntemi**, Ankara: Turhan Kitabevi, 7. Baskı, 2007.

GÜNEŞ Tuğçe Karaçoban, “Vergi Kaçakçılığı Suçunda Yargılama Şartının Anayasaya Aykırılığı”, **Terazi Hukuk Dergisi**, 5(48), 2010.

GÜNGÖR Mümin, “Vergi Kaçakçılığı Suçunun Takip Usulü”, **Türkiye Adalet Akademisi Dergisi**, C.11, S.44, 2020, Sayfa: 269-299. https://dergipark.org.tr/tr/pub/taad/issue/59540/874489#article_cite (Erişim Tarihi: 31/05/2024)

HARRIS David J., O’BOYLE Michael, BATES Ed, BUCKLEY Carla M., **Law of the European Convention on Human Rights**, Londra, 1995.

HIZLI Yılmaz, **Türk Vergi Hukukunda Kaçakçılık Suçu**, Ankara: Kazancı Hukuk Yayınları, 1984.

KALABALIK Halil, **İnsan Hakları Hukuku**, Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2017.

KANETİ Selim, EKMEKÇİ Esra, GÜNEŞ Gülsen, KAŞIKCI Mahmut, **Vergi Hukuku**, İstanbul: Filiz Kitabevi, 2022.

KARAOSMANOĞLU Fatih, **İnsan Hakları**, Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2012.

KAŞIKCI Mahmut, RENÇBER Altan, **Vergi Ceza Hukuku**, İstanbul: On İki Levha Yayıncılık, 2023.

KOCAOĞLU Serhat Sinan, “Susma Hakkı”, **Ankara Barosu Dergisi**, S. 2011/1, 2011.

NİŞANCI Dilaver, **Ceza Muhakemesi Hukukunda Asgari Sanık Hakları (Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi 6. Madde Çerçevesinde)**, Ankara: Seçkin Yayıncılık, 1. Baskı, 2022.

OFLUOĞLU Rahmi, “Türk Ceza Kanunu ve 3568 Sayılı Yasaya Göre SMMM ve YMM’lerin Cezai Sorumlulukları”, <http://www.adaletbiz.com>

OK Nuri, GÜNDEL Ahmet, **Vergi Kaçakçılığı Suçları**, Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2002.

ONAT Emre Burak, “Vergi Kaçakçılığı Suçunda İştirak”, **Türkiye Barolar Birliği Dergisi**, S. 137, 2018. <https://tbddergisi.barobirlik.org.tr/m2018-137-1789> (Erişim Tarihi: 03.06.2024)

ÖNCEL Mualla, Ahmet KUMRULU, Nami ÇAĞAN, **Vergi Hukuku**, Ankara: Turhan Kitabevi, 13. Baskı, 2005.

ÖZBEK Veli Özer, KARALI Ezgi Çırak, “**Ekonomik Suçlarla Mücadele Sempozyumu - II: Vergi Suçları**”, İzmir Ekonomi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Ceza Hukuku Günleri - IV, Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2024.

ÖZDİLER KÜÇÜK Eda, “Vergi Suçlarında Masumiyet Karinesi”, **İnönü Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, C. 5, S. 2, 2016. doi: 10.21492/inuhfd.239874. https://dergipark.org.tr/en/pub/inuhfd/issue/22410/239874#article_cite (Erişim Tarihi: 30/05/2024)

ÖZEN Mustafa, **213 Sayılı Vergi Usul Kanunu’nda Düzenlenen Vergi Suçları ve Kabahatleri**, Ankara: Adalet Yayınevi, 2014.

ÖZTÜRK Bahri, TEZCAN Durmuş, ERDEM Mustafa Ruhan, GEZER Özge Sırma, SAYGILAR KIRIT Yasemin F., ÖZAYDIN Özdem, ALAN AKCAN Esra, TÜTÜNCÜ Efser Erden, TOK Mehmet Can, **Nazari ve Uygulamalı Ceza Muhakemesi Hukuku**, Ankara: Seçkin Yayıncılık, 17. Baskı, 2023.

PEHLİVAN Osman, **Vergi Hukuku**, 2016.

REID Karen, **Adil Bir Yargılamanın Güvenceleri**, Çev. Bahar Öcal Düzgören, İstanbul: Scala Yayıncılık, 2000. (Aktaran: Önder Tozman, “Suçsuzluk Karinesi: Türk Hukukundaki Sonuçları”, **Erzincan Binali Yıldırım Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, C. 11, S. 3-4, 2007.

REİSOĞLU Sefa, **Uluslararası Boyutlarıyla İnsan Hakları**, İstanbul: Beta Basım A.Ş., 2001.

SÜMER Seda Yağmur, “Kanunilik İlkesi Bağlamında Sahte veya Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge Düzenleme ve Kullanma Suçlarında Manevi Unsur”, **Ankara Barosu Dergisi**, C. 81, S. 1, 2023.

ŞAHİNKAYA Yalçın, **Suçsuzluk Karinesi**, Ankara: Seçkin Yayınları, 2008.

ŞENER Oruç Hami, **Teorik ve Uygulamalı Ortaklıklar Hukuku**, Ankara: Seçkin Yayıncılık, 3. Baskı, 2017.

ŞENYÜZ Doğan, “Vergi Kaçakçılığı Suçunda Dava Şartı Olarak Mütalaa/ Görüş”, **İzmir Barosu Dergisi**, 2016.

TEKİL Fahiman, **Ticari İşletme Hukuku**, Fakülteler Matbaası, İstanbul, 1981.

TEZCAN Durmuş, ERDEM Mustafa Ruhan, SANCAKDAR Oğuz, ÖNOK Rifat Murat, **İnsan Hakları El Kitabı**, Ankara: Seçkin Yayıncılık, 10. Baskı, 2024, s. 392.

TEZCAN Durmuş, ERDEM Mustafa Ruhan, SANCAKDAR Oğuz, **Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi Işığında Türkiye’nin İnsan Hakları Sorunu**, Ankara: Seçkin Yayınları, 2004.

TOSUN Öztekin, **Hileli Vergi Suçu**, İstanbul Hukuk Fakültesi Yayınları, İstanbul, 1962.

TÜRKER Didem, “Vergi Kaçakçılığı Suçu Soruşturamalarında İnceleme Ve Mütalaa Şartına Getirilen İstisnai Düzenlemelerin Değerlendirilmesi”, **Ankara Hacı Bayram Veli Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, 2023, C.27, S.1. <https://doi.org/10.34246/ahbvuhfd.1169191>.)

UĞUR Hüsamettin, ELİBOL Mert, **Açıklamalı-İçtihatlı Vergi Suçları**, Ankara: Adalet Yayınevi, 2015.

ÜNAL Şeref, **Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi**, TBMM Kültür, Sanat ve Yayın Kurulu Yayınları, S. 69, Ankara: TBMM Basımevi Müdürlüğü, 1995.

ÜREL Gürol, **Güncel Vergi Usul Kanunu Uygulaması**, Ankara: Seçkin Yayıncılık, 8. Baskı, 2023.

YALTI Billur, **Vergi Yükümlüsünün Hakları**, İstanbul: Beta Yayınları, 2006.

YARALI Levent, **Limited Şirketin Kamu Borçlarından Müdürlerin ve Ortakların Sorumluluğu**, Ankara, 2010.

YURTCAN Erdener, **Ceza Muhakemesi Kanunu Şerhi (CMK)**, Ankara: Seçkin Yayıncılık, 9. Bası, 2019.

YÜCE Mehmet, **Vergi Kaçakçılığı Suçu ve Yargılama Usulü**, Ankara: Adalet Yayınevi, 2. Baskı, 2021.

KARARLAR

AİHM

Allenet de Ribemont v. Fransa, No. 15175/89, T. 10.02.1995.

Barbera, Messegue ve Jabardo v. İspanya, No. 10590/83, T. 06.12.1988.

Deweer v. Belçika, No. 6903/75, T. 27.02.1980.

Duško Ivanovski v. Makedonya Eski Yugoslav Cumhuriyeti, No. 10718/05, T. 24.04.2014.

Janosevic v. İsveç, No. 34619/97, T. 23.07.2002.

John Murray v. İngiltere, No. 18731/91, T. 08.02.1996.

Lavents v. Litvanya, No. 58442/00, T. 28.11.2022.

Lisica v. Hırvatistan, No. 20100/06, T. 25.02.2010.

Öztürk v. Almanya, No. 8544/79, T. 21.02.1984.

Pham Hoang v. Fransa, No. 13191/87 T. 25.09.1992.

Poletan ve Azirovik v. Makedonya Eski Yugoslav Cumhuriyeti, No. 26711/07, 32786/10, 34278/10, T. 12.05.2016.

Radio France ve Diğerleri v. Fransa, No. 53984/00, T. 30.03.2004.

Salabiaku v. Fransa, No. 10519/83, T. 07/10/1988.

Salduz v. Türkiye [BD], No. 36391/02, T. 27.11.2008.

Telfner v. Avusturya, No. 33501/96, T. 20.03.2001

AYM BİREYSEL BAŞVURU

Fameka İnş. Plastik Sanayi ve Ticaret Ltd. Şirketi Başvurusu, Birinci Bölüm, No. 2014/3905, T. 19.04.2017, RG: 17.05.2017-30069 [https://kararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr].

Güher Ergun ve Diğerleri Başvurusu, Birinci Bölüm, No. 2012/13, T. 02.07.2013, RG: 18.07.2013-28711 [https://kararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr].

Hanifi Yalıçlı Başvurusu, Genel Kurul, No. 2014/5224, T. 10.06.2021, RG: 03.08.2021- 31557 [https://kararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr].

Kürşat Eyol Başvurusu, İkinci Bölüm, No. 2012/665, T. 13.6.2013, RG: 27.07.2013-28720 [https://kararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr].

Oğuz Tatış ve Diğerleri Başvurusu, Birinci Bölüm, No. 2013/4186, T. 15/10/2014, RG: 17.12.2014-29208 [https://kararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr].

Onurhan Solmaz Başvurusu, Birinci Bölüm, No. 2012/1049, T. 26.03.2013, RG: 06.04.2013-28610 [https://kararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr].

AYM NORM DENETİMİ

AYM, E. 1992/21, K. 1992/19, T. 17.03.1992, RG: 27.05.1992-21240

AYM, E. 2009/89, K. 2011/40, T. 10.12.2011, RG: 07.02.2012-28197

AYM, E. 2013/133, K. 2013/169, T. 26.12.2013, RG: 09.01.2014-28877

AYM, E. 2013/38 K. 2014/58, T. 27.03.2014, RG: 12.12.2014-29203

AYM, E. 2019/80 K. 2022/31 T. 24.03.2022, RG: 22.06.2022-31874

YARGITAY

- Yargıtay 11. CD., E. 2000/5899, K. 2001/409, T. 22.01.2001. [Lexpera]
- Yargıtay 11. CD., E. 2001/5241, K. 2001/6129, T. 04.06.2001. [Lexpera]
- Yargıtay 11. CD., E. 2001/6625, K. 2001/7272, T. 26.06.2001. [Hukuk Türk]
- Yargıtay 11. CD., E. 2001/5007, K. 2001/8710, T. 27.09.2001. [Lexpera]
- Yargıtay 11. CD., E. 2001/10750, K. 2002/1592, T. 28.02.2002. [Hukuk Türk]
- Yargıtay 11. CD., E. 2002/1198, K. 2001/3995, T. 09.05.2002. [Lexpera]
- Yargıtay 11. CD., E. 2003/10613, K. 2005/1616, T. 04.04.2005. [Hukuk Türk]
- Yargıtay 11. CD., E. 2005/9137, K. 2005/3387, T. 15.06.2005. [Aslında ulaşamadı]
- Yargıtay 11. CD., E. 2012/26202, K. 2014/9255, T. 13.05.2014. [Lexpera]
- Yargıtay 11. CD., E. 2014/14119, K. 2014/14972, T. 16.09.2014. [Legalbank]
- Yargıtay 11. CD., E. 2012/29609, K. 2014/16657, T. 16.10.2014. [Lexpera]
- Yargıtay 11. CD., E. 2015/4384, K. 2016/6777, T. 25.10.2016. [Lexpera]
- Yargıtay 11. CD., E. 2016/4501, K. 2016/7977, T. 30.11.2016. [Lexpera]
- Yargıtay 11. CD., E. 2017/1595, K. 2017/3839, T. 18.05.2017. [Lexpera]
- Yargıtay 11. CD., E. 2017/3417, K. 2018/1703, T. 26.02.2018. [Lexpera]
- Yargıtay 11. CD., E. 2018/3390, K. 2018/4256, T. 07.05.2018. [Lexpera]
- Yargıtay 11. CD., E. 2016/7133, K. 2018/6929, T. 17.09.2018. [Lexpera]
- Yargıtay 11. CD., E. 2016/11444, K. 2019/2663, T. 14.03.2019 [Hukuk Türk]
- Yargıtay 11. CD., E. 2019/8796, K. 2019/9873, T. 23.12.2019. [Lexpera]
- Yargıtay 11. CD., E. 2019/3289, K. 2019/9159, T. 10.12.2019. [Lexpera]
- Yargıtay 11. CD., E. 2017/95, K. 2020/6695, T. 10.11.2020. [Lexpera]
- Yargıtay 11. CD., E. 2020/940, K. 2020/7434, T. 17.12.2020. [Lexpera]
- Yargıtay 11. CD., E. 2017/9704, K. 2021/2985, T. 24.3.2021. [Lexpera]
- Yargıtay 11. CD., E. 2017/10850, K. 2021/10909, T. 25.11.2021. [Legalbank]
- Yargıtay 11. CD., E. 2017/12367, K. 2022/4169, T. 14.03.2022. [Lexpera]
- Yargıtay 12. CD., E. 2013/2231, K. 2014/832, T. 20.01.2014. [Lexpera]
- Yargıtay 19. CD., E. 2015/3179, K. 2015/1599, T. 20.05.2015. [Lexpera]
- Yargıtay 19. CD., E. 2015/3105, K. 2015/4098, T. 09.09.2015. [Lexpera]
- Yargıtay 19. CD., E. 2015/2982, K. 2015/8334, T. 09.12.2015. [Lexpera]
- Yargıtay 19. CD., E. 2015/2796, K. 2015/8509, T. 10.12.2015. [Lexpera]
- Yargıtay 19. CD., E. 2015/2798, K. 2015/8511, T. 10.12.2015. [Lexpera]
- Yargıtay 19. CD., E. 2015/2797, K. 2015/8510, T. 10.12.2015. [Lexpera]
- Yargıtay 19. CD., E. 2015/17536, K. 2016/1131, T. 03.02.2016. [Lexpera]

Yargıtay 21. CD., E. 2016/2024, K. 2016/7846, T. 21.12.2016. [Lexpera]

Yargıtay 21. CD., E. 2016/1624, K. 2017/253, T. 18.01.2017. [Lexpera]

Yargıtay 21. CD., E. 2016/2193, K. 2017/1480, T. 22.03.2017. [Lexpera]

Yargıtay 21. CD., E. 2016/2123, K. 2017/1481, T. 22.03.2017. [Lexpera]

Yargıtay CGK, E. 1990/312, K. 1990/340, T. 17.12.1990 [Lexpera]

Yargıtay CGK, E. 2006/276, K. 2007/55, T. 06.03.2007. [Lexpera]

Yargıtay CGK, E. 2012/1382, K. 2014/124, T. 11.03.2014. [Lexpera]

Yargıtay CGK, E. 1991/228, K. 1991/326, T. 25.11.1991. [Lexpera]

Yargıtay CGK, E. 2001/11-213, K. 2001/219, T. 16.10.2001. [Legalbank]

DANIŞTAY

Danıştay 4. D., E. 1997/4499 K. 1998/871 T. 12.03.1998. [Lexpera]

Danıştay 3. D., E. 1994/1319 K. 1995/850 T. 16.03.1995. [Lexpera]

BÖLGE ADLİYE MAHKEMESİ

Ankara Bölge Adliye Mahkemesi, 10. CD., E. 2017/1507, K. 2019/160, T. 11.02.2019.

[Lexpera]

Ankara Bölge Adliye Mahkemesi, 10. CD. E. 2017/93, K. 2020/1168, T. 15.09.2020.

[Lexpera]

ÖZGEÇMİŞ

[REDACTED]



TEZ ONAY SAYFASI

Üniversite : T.C. GALATASARAY ÜNİVERSİTESİ
Enstitü : SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
Hazırlayanın Adı Soyadı : Mert Anıl GÜLER
Tez Başlığı : Yargıtay'ın Anonim ve Limited Şirket Faaliyetleri
Kapsamında İşlenen Vergi Kaçakçılığı Suçlarında
Kanuni Temsilcinin Sorumluluğuna İlişkin
Yaklaşımının Değerlendirilmesi
Savunma Tarihi : 13 / 08 / 2024
Danışman : Dr. Öğr. Üyesi Balca ÇELENER

JÜRİ ÜYELERİ:

Unvan, Ad-Soyadı

İmza

Dr. Öğr. Üyesi Balca ÇELENER

Doç. Dr. Altan RENÇBER

Dr. Öğr. Üyesi Ahmet Emrah GEÇER

Prof. Dr. Ulun AKTURAN

Enstitü Müdürü