



**Sosyal Bilimler
Enstitüsü**

T.C.
MARMARA ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
KAMU HUKUKU ANABİLİM DALI

**VERGİ KAÇAKÇILIK SUÇLARININ TESPİTİNDE ELEKTRONİK DENETİM
SİSTEMLERİNİN KULLANILMASI VE ADİL YARGILANMA İLKESİ
BAĞLAMINDA DEĞERLENDİRİLMESİ**

DOKTORA TEZİ

YENER YÜCEL

İSTANBUL, 2025

T.C.
MARMARA ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
KAMU HUKUKU ANABİLİM DALI

**VERGİ KAÇAKÇILIĞI SUÇLARININ TESPİTİNDE ELEKTRONİK DENETİM
SİSTEMLERİNİN KULLANILMASI VE ADİL YARGILANMA İLKESİ
BAĞLAMINDA DEĞERLENDİRİLMESİ**

DOKTORA TEZİ

YENER YÜCEL

Tez Savunma Jürisi

- | | |
|------------------|-------------------------------|
| 1. Tez Danışmanı | Prof. Dr. Yusuf YAŞAR |
| 2. Üye | Prof. Dr. Ali Kemal YILDIZ |
| 3. Üye | Prof. Dr. Mehmet Emin ALŞAHİN |
| 4. Üye | Doç. Dr. Zafer İÇER |
| 5. Üye | Doç. Dr. Elif ERGÜNE |

İSTANBUL, 2025

ÖZET

VERGİ KAÇAKÇILIK SUÇLARININ TESPİTİNDE ELEKTRONİK DENETİM SİSTEMLERİNİN KULLANILMASI VE ADİL YARGILANMA İLKESİ BAĞLAMINDA DEĞERLENDİRİLMESİ

Vergi hukukunun temel amacı olan kamu gelirlerinin adil, ölçülü ve hukuka uygun biçimde toplanması; dijital dönüşümün etkisiyle hem denetim hem de yargılama süreçlerinde yeni bir boyut kazanmıştır. Çalışmamızda elektronik denetim sistemlerinin vergi kaçakçılığı suçlarının tespiti üzerindeki etkisini ve bu sistemlerin adil yargılanma ilkesiyle olan ilişkisini irdelemektedir. Çalışmanın temel iddiası; hukuki sınırlar içinde kullanılan elektronik denetim sistemlerinin hem vergi denetiminin etkinliğini artıracığı hem de bireylerin temel hak ve özgürlüklerini daha iyi koruyacağı yönündedir.

Tez boyunca vergi denetiminin tarihsel ve kavramsal temellerinden hareketle elektronik denetim sistemlerinin yapısı, işleyişi ve dijital delil niteliği tartışılmış; yapay zekâ destekli risk analiz modelleri ve elektronik denetim uygulamalarının, hem vergi idaresi hem de mükellefler üzerindeki etkileri ortaya konulmuştur. Bu sistemlerin vergi ceza yargılamasındaki etkisi de adil yargılanma ilkeleri çerçevesinde detaylı şekilde analiz edilmiştir. Makul sürede yargılanma, gerekçeli karar hakkı, tarafsız ve bağımsız mahkeme, hukuki güvenlik, silahların eşitliği ve çelişmeli yargı gibi ilkeler dijital deliller üzerinden değerlendirilerek sistemin hukuki boyutu ortaya konmuştur.

Bu bağlamda elektronik denetimin hukuk devleti ilkesinin gereği olarak şeffaf, denetlenebilir ve hesap verilebilir bir sistemin parçası olduğu vurgulanmıştır. Bu sistemlerin vergi ceza yargılamasına etkisi sadece denetimin etkinliğini artırmakla sınırlı kalmamakta; ayrıca delillerin toplandığı, sunulduğu ve yargılamada kullanıldığı bütün süreçleri etkileyerek adil yargılanma hakkının somut şekilde hayata geçmesini sağlamaktadır. Bu nedenle hukuk düzeninde elektronik delillerin konumunun belirlenmesi ve elektronik uygulamalarının hukuka uygunluğunun teminat altına alınması gerekmektedir. Bu çerçevede gerek idari denetimin güçlendirilmesi gerekse ceza yargılamasının hakkaniyetle yürütülmesi için elektronik denetim sistemlerinin hukuki temelleri net biçimde tanımlanmalı ve uygulamada standartlaştırılmalıdır.

Anahtar Kelimeler: Vergi Mükellefi, Vergi Kaçakçılığı Suçu, Elektronik Denetim Sistemleri, Adil Yargılanma Hakkı.

ABSTRACT

UTILIZATION OF ELECTRONIC AUDIT SYSTEMS IN THE DETECTION OF TAX EVASION CRIMES AND ITS EVALUATION IN THE CONTEXT OF THE FAIR TRIAL PRINCIPLE

The primary objective of tax law collecting public revenues in a fair, proportionate, and lawful manner has gained a new dimension in both audit and judicial processes under the influence of digital transformation. This study examines the impact of electronic audit systems on the detection of tax evasion crimes and explores the relationship between these systems and the principle of a fair trial. The central thesis of the study is that electronic audit systems, when utilized within legal boundaries, will not only enhance the efficiency of tax audits but also offer greater protection for individuals' fundamental rights and freedoms.

Throughout the thesis, the structural and operational aspects of electronic audit systems are analyzed by grounding them in the historical and conceptual foundations of tax auditing. The evidentiary value of digital data is discussed in detail, alongside AI-supported risk analysis models and the practical implications of electronic auditing for both tax authorities and taxpayers. The influence of these systems on tax criminal proceedings is thoroughly assessed within the framework of fair trial principles. Key guarantees such as the right to trial within a reasonable time, the right to a reasoned judgment, the right to an impartial and independent tribunal, legal certainty, equality of arms, and adversarial proceedings are evaluated in relation to digital evidence to clarify the legal dimension of the system.

In this context, electronic auditing is emphasized as part of a transparent, accountable, and reviewable system, in accordance with the rule of law. The impact of these systems on tax criminal proceedings goes beyond enhancing audit effectiveness; they also shape all stages in which evidence is collected, presented, and used in trials, thereby enabling the fair trial right to be realized in a concrete manner. Therefore, the legal position of electronic evidence within the legal order must be clearly defined, and the lawfulness of electronic practices must be guaranteed. To that end, the legal foundations of electronic audit systems must be clearly established and standardized in practice to both strengthen administrative oversight and ensure fairness in criminal proceedings.

Keywords: Taxpayer, Tax Evasion Crime, Electronic Audit Systems, Right to a Fair Trial

ÖNSÖZ

Lisans hayatıma başladığım Marmara Üniversitesi'nde yüksek lisansın ardından doktora programımın da sonuna gelmiş olmaktan dolayı çok büyük kıvanç duyuyorum. Kamu Hukuku doktora programı kapsamında değerli hocam Prof. Dr. Yusuf YAŞAR danışmanlığında doktora tezi olarak hazırlamış bulunduğum bu çalışmada katkılarından dolayı kendilerine teşekkürü borç bilirim. Gerek doktora ders aşamasında gerekse tez yazım sürecimde yaratmış olduğu özgür çalışma ortamı ile bu süreçleri rahat atlattırması sağlamasındaki hakkı hiçbir zaman ödenemez.

Değerli hocam Doç. Dr. Zafer İÇER'e beraber yaptığımız akademik çalışmalar ve tez yazım sürecinde yapmış olduğu katkılardan dolayı teşekkür ederim.

Tez savunma jürimde yer alan kıymetli hocalarım Prof. Dr. Ali Kemal YILDIZ, Prof. Dr. Mehmet Emin ALŞAHİN ve Doç. Dr. Elif ERGÜNE'ye değerli katkı ve görüşleri için teşekkürlerimi sunarım.

Bu süreçte sabrını ve desteğini benden hiç esirgemeyen eşim Prof. Dr. Elif YÜCEL'e hayatımın her alanına kattığı değer için ayrıca teşekkür ederim.

Yener YÜCEL, İstanbul-2025

İÇİNDEKİLER

ÖZET.....	i
ABSTRACT.....	ii
ÖNSÖZ.....	iii
İÇİNDEKİLER	iv
KISALTMALAR	xiii
TABLolar	xvi
GİRİŞ	1

BİRİNCİ BÖLÜM

VERGİ KAVRAMI VE VERGİ KAÇAKÇILIK SUÇLARI

1. VERGİ KAVRAMI VE HUKUKİ DAYANAĞI.....	3
1.1. Verginin Kavramsal Çerçevesi	3
1.1.1. Verginin Tanımı ve Kapsamı.....	3
1.1.2. Verginin Temel Nitelikleri.....	5
1.1.3. Vergiyi Açıklamaya Yönelik Teoriler	7
1.2. Verginin Tarihsel Süreci	8
1.2.1. Antik Çağda Vergi Anlayışı ve Uygulamaları.....	9
1.2.2. Orta Çağ'da Vergi Sistemleri ve Krallıkların Vergi Politikaları	11
1.2.3. Sanayi Devrimi Sonrası Modern Vergi Uygulamaları.....	12
1.2.4. Türkiye'de Vergi Sisteminin Tarihsel Gelişimi.....	14
1.3. Verginin Sınıflandırılması ve Türleri.....	16
1.3.1. Konusuna Göre Vergiler	16
1.3.2. Tahsil Edilme Yöntemine Göre Vergiler	19
1.3.3. Vergiyi Doğuran Olaya Göre Vergiler.....	20
1.3.4. Kamu Giderlerini Karşılama Şekline Göre Vergiler.....	21
1.4. Vergi Mükellefiyeti ve Vergi Sorumlusu Kavramı	22
1.4.1. Vergi Mükellefinin Tanımı ve Türleri	23

1.4.2. Vergi Mükellefinin Hak ve Yükümlülükleri.....	24
1.4.3. Vergi Sorumlusu ve Vergi Kanunlarındaki Yeri	28
1.5. Verginin Hukuki Niteliği ve Temel İlkeleri	32
1.5.1. Vergide Kanunilik İlkesi.....	32
1.5.2. Vergide Öngörülebilirlik ve Hukuki Güvenlik İlkesi	35
1.5.3. Mali Güce Göre Vergilendirme İlkesi	36
1.5.4. Vergide Genellik ve Zorunluluk İlkesi	37
1.6. Devletin Ulusal ve Uluslararası Vergi Hukuku Açısından Vergilendirme Yetkisi ve Vergi Hukukunun Kaynakları.....	39
1.6.1. Vergi Hukukunun Yasama Organından Doğan Kaynakları	41
1.6.2. Vergi Hukukunun Yürütme Organından Doğan Kaynakları	47
1.6.3. Vergi Hukukunun Yargı Organından Doğan Kaynakları	49
1.6.4. Diğer Kaynaklar.....	53
1.7. Verginin Ekonomik, Mali ve Sosyal İşlevleri	55
2. VERGİ SUÇLARI VE VERGİ KAÇAKÇILIĞI KAVRAMI.....	56
2.1. Vergi Suçlarının Kavramsal Çerçevesi.....	56
2.1.1. Vergi Suçları ve Türleri	57
2.1.2. Vergi Kaçakçılığı Suçu Tanımı ve Kapsamı.....	59
2.2. Vergi Kaçakçılığı Suçuna Giden Süreç: Vergi Reddi, Vergiden Kaçınma ve Kaçakçılık	60
2.2.1. Vergiye Karşı Pasif ve Aktif Direnişler	62
2.2.2. Antik ve Orta Çağ'da Vergi İsyanları	63
2.2.3. Sanayi Devrimi Sonrası Vergi İsyan Hareketleri.....	65
2.2.4. Modern Dönem Vergi Protestoları ve Vergi Reddi	67
2.2.5. Verginin Reddedilmesi Etik ve Hukuki Açından Değerlendirme	68
2.2.6. Vergiden Kaçınma ve Yasal Sınırların Aşılması	70
2.2.7. Vergi Kaçakçılığına Geçiş: Kaçınmadan Ayrışan Yönler ve Hukuki	

Sonuçlar	73
2.3. Vergi Kaçakçılığı Türleri ve Kullanılan Yöntemler	73
2.3.1. Muhasebe ve Ticari İşlemler Üzerinden Vergi Kaçakçılığı.....	74
2.3.2. Uluslararası Vergi Kaçakçılığı.....	76
2.3.3. Dijital ve Elektronik Vergi Kaçakçılığı	77
2.3.4. Gümrük ve Mal Hareketleri Üzerinden Vergi Kaçakçılığı.....	78
2.4. Vergi Kaçakçılığının Ekonomik ve Sosyal Etkileri.....	79
3. VERGİ KAÇAKÇILIĞI SUÇLARI VE CEZA SORUMLULUĞU.....	80
3.1. Vergi Kaçakçılığı Suçlarının Hukuki Niteliği	80
3.1.1. Vergi Usul Kanunu'nda Vergi Kaçakçılığı Suçları	81
3.1.2. Diğer Kanunlarda Yer Alan Vergi Kaçakçılığı Suçları	83
3.2. Vergi Kaçakçılığı Suçlarının Unsurları	84
3.2.1. Tipiklik Unsuru (Kanunilik)	85
3.2.2. Tipikliğin Maddi Unsurları (Objektif Unsurlar)	86
3.2.3. Tipikliğin Manevi Unsurları (Subjektif Unsurlar).....	89
3.2.4. Hukuka Aykırılık Unsuru.....	91
3.3. Vergi Kaçakçılığı Suçunun Özel Görünüş Şekilleri.....	93
3.3.1. Teşebbüs Sorunu Üzerine	93
3.3.2. İştirak ve Menfaat Sağlanması.....	95
3.3.3. Suçların İctimai	97
3.4. Vergi Kaçakçılığı Suçlarında Soruşturma ve Kovuşturma	99
3.4.1. Vergi Kaçakçılığı Suçlarında Yetkili Makamlar ve Soruşturma Süreci	100
3.4.2. Vergi Kaçakçılığı Suçlarında Ceza Muhakemesi ve Yargılama Usulü .	102
3.4.3. Vergi Kaçakçılığı Suçlarında Zamanaşımı	103
3.5. Vergi Kaçakçılığı Suçlarına Uygulanan Yaptırımlar	104
3.5.1. Adli Yaptırımlar.....	105
3.5.2. İdari Yaptırımlar	108

3.5.2.1. Vergi Zıyaı Cezaları.....	108
3.5.2.2. Genel ve Özel Usulsüzlük Cezaları	108
3.5.2.3. Vergi Kaçakçılığına Karşı Uygulanan İdari Tedbirler.....	109
3.6. Vergi Kaçakçılığı Suçlarında Adli ve İdari Yaptırımların Birlikte Uygulanması ve Sonuçları	110
3.5.1. Vergi ve Ceza Mahkemeleri Kararlarının Birbirine Etkisi	111
3.5.2. Ceza Muhakemesinde Bekletici Mesele Kavramı ve Bağlantı Sorunu .	112
3.5.3. Sorunun Çözümüne Yönelik Yasal ve Yargısal Çözüm Önerileri	113

İKİNCİ BÖLÜM

VERGİ DENETİMİNDE ELEKTRONİK DENETİM SİSTEMLERİ VE YAPAY ZEKÂ KULLANIMI

1. Vergi Denetimi Kavramı, Hukuki ve Tarihsel Gelişimi.....	115
1.1. Vergi Denetiminin Kavramsal Çerçevesi.....	115
1.1.1. Vergi Denetiminin Tanımı ve Kapsamı	116
1.1.2. Vergi Denetiminin Amaçları.....	118
1.2. Vergi Denetiminin Temel İlkeleri.....	119
1.2.1. Vergi Denetiminde Kanunilik İlkesi	120
1.2.2. Hukuki Güven ve Öngörülebilirlik İlkesi	121
1.2.3. Eşitlik ve Adalet İlkesi	122
1.2.4. Ölçülülük İlkesi.....	123
1.2.5. Özel Hayatın Gizliliği ve Veri Koruma İlkesi	124
1.3. Vergi Denetiminin Hukuki Dayanakları.....	125
1.4. Vergi Denetiminin Ekonomik, Mali ve Sosyal İşlevleri.....	126
1.5. Vergi Denetiminin Tarihsel Gelişimi.....	127
1.5.1. Osmanlı Dönemi Vergi Denetimi	128
1.5.2. Cumhuriyet Dönemi Vergi Denetimi.....	130

1.5.3. Dijitalleşme Öncesi Vergi Denetimi	132
1.5.4. Vergi Denetiminde Dijitalleşme ve Modern Dönüşüm	133
2. Elektronik Denetim Sistemleri (E-Denetim) ve Dijital Vergi Denetimi.....	135
2.1. Elektronik Denetim Kavramsal Çerçevesi	135
2.1.1. Elektronik Denetimin Tanımı ve Kapsamı	136
2.1.2. Vergi Usul Kanunu'nda Elektronik Denetime İlişkin Hükümler	137
2.2. Elektronik Denetim Süreçleri ve Türleri.....	138
2.2.1. Elektronik Denetimin Aşamaları ve Denetim Mekanizmaları.....	138
2.2.2. Risk Analizi Sistemleri ve Vergi İnceleme Süreçleri	140
2.2.3. Büyük Veri Analizi ve Dijital Veri İşleme Teknikleri.....	141
2.3. Türkiye ve Uluslararası Hukukta Elektronik Denetim Uygulamaları	142
2.3.1. Türkiye'de Elektronik Denetim Sistemleri ve Hukuki Düzenlemeler ...	143
2.3.2. AB ve OECD Ülkelerinde Elektronik Vergi Denetimi Sistemleri	145
2.3.3. Uluslararası Bilgi Değişimi Anlaşmaları ve Elektronik Denetimin Rolü.....	147
3. Yapay zekâ ve Vergi Denetimi.....	148
3.1. Yapay Zekânın Kavramsal Çerçevesi.....	148
3.1.1. Yapay Zekânın Tanımı, Bileşenleri Ve Kapsamı	148
3.1.2. Yapay Zekâ Türleri: Dar, Genel ve Süper Yapay Zekâ.....	151
3.1.3. Hukuki Açıdan Yapay Zekânın Statüsü, İdari ve Cezai Sorumluluk Çerçevesi.....	152
3.2. Vergi Denetiminde Yapay Zekânın Kullanımı.....	154
3.2.1. Yapay Zekânın Vergi Denetimine Entegrasyonu	154
3.2.2. Büyük Veri ve Veri Madenciliği ile Risk Analizi.....	156
3.2.3. Yapay Zekâ Destekli Vergi Kaçakçılığı Tespit Modelleri.....	156
3.3. Yapay Zekâ Destekli Vergi Denetiminin Hukuki Boyutu.....	157
3.3.1. Dijital Delillerin Hukuki Geçerliliği ve Mahkemelerde Kullanımı	158

3.3.2. Vergi Denetiminde Algoritmik Karar Alma Süreçleri ve Hukuki Sonuçları	160
3.3.3. Yapay Zekâ Destekli Denetimde Hukuki Güvenlik ve Mükellef Hakları.....	161
3.3.4. Vergisel Veri İşleme Süreçlerinde Yapay Zekâ Kullanımı ve Hukuki Düzenlemeler	162
4. Ulusal ve Uluslararası Yapay zekâ Uygulamaları	164
4.1. Türkiye’de Vergi Kaçakçılık Suçlarının Tespitinde Yapay Zekâ Kullanımı.....	164
4.1.1. Türkiye’de Vergi Denetiminde Yapay Zekâ Uygulamaları.....	165
4.1.2. Vergi Suçlarının Tespitinde Kullanabilecek Dijital Araçlar.....	168
4.2. Diğer Ülkelerde Vergi Denetiminde Yapay Zekâ Kullanımı	171
4.2.1. ABD İç Gelir İdaresi (IRS) ve Yapay Zekâ Kullanımı.....	172
4.2.2. AB Ülkelerinde Dijital Vergi Denetimi ve Yapay Zekâ Kullanımı.....	173
4.2.3. OECD Ülkelerinde Yapay Zekâ Destekli Vergi Denetimi	176
4.2.4. Çin’de Büyük Veri ve Yapay Zekâ ile Vergi Denetimi.....	178
4.3. Türkiye ile Uluslararası Uygulamaların Karşılaştırılması	180

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

ADİL YARGILANMA İLKESİ VE VERGİ CEZA YARGILAMASINDA UYGULAMASI

1. ADİL YARGILANMA KAVRAMI VE HUKUKİ DAYANAĞI.....	183
1.1. Adil Yargılanma İlkesinin Kavramsal Çerçevesi.....	183
1.1.1. Adil Yargılanma İlkesinin Tanımı ve Temel Unsurları	183
1.1.2. Hukuk Devleti İlkesi ve Adil Yargılanma İlişkisi	186
1.1.3. İnsan Hakları Hukuku ve Adil Yargılanma İlişkisi	187
1.2. Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi ve Adil Yargılanma İlkesi.....	189
1.2.1. AİHS 6. Maddesi Kapsamında Adil Yargılanma İlkesi.....	190
1.2.2. Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi İçtihatlarında Adil Yargılanma	191

1.2.3. Vergi Yargılamasında AİHM Kararlarının Etkisi.....	193
1.3. Türk Hukukunda Adil Yargılanma İlkesi	195
1.3.1. Anayasa ve Adil Yargılanma İlkesi	196
1.3.2. Türk Ceza Kanunu'nda Adil Yargılanma İlkesi	199
1.3.3. Ceza Muhakemesi Kanunu'nda Adil Yargılanma İlkesi	201
1.3.4. Vergi Usul Kanunu ve Adil Yargılanma İlkesi.....	203
2. VERGİ CEZA YARGILAMASINDA ADİL YARGILANMA İLKESİ	205
2.1. Vergi Ceza Hukukunda Yargısal Denetimin Kapsamı	205
2.1.1. Vergisel İşlemlerin ve Yargısal Denetimi.....	205
2.1.2. Vergi Müfettişlerinin Raporlarının Hukuki Niteliği	207
2.1.3. Vergi Ceza Yargılamasında İhtisas Mahkemeleri ve Adli Yargılama Sistemindeki Konumu.....	209
2.2. Vergi Ceza Hukukunda Adil Yargılanma Kavramı ve Unsurları	210
2.2.1. Vergi Ceza Hukukunda Adil Yargılanma Kavramı.....	210
2.2.2. Vergi Ceza Yargılamasına Hâkim Olan Adil Yargılanmaya İlişkin Unsurlar.....	212
2.3. Vergi Ceza Yargılamalarında Mahkemelerin Delil Değerlendirme Süreci	214
2.3.1. Vergi Ceza Yargılaması ve Delil Serbestisi.....	214
2.3.2. Vergi Ceza Yargılamasında İspat Yükü.....	216
2.3.3. Elektronik Delillerin Kabulü ve Değerlendirilmesi.....	218
2.3.4. Elektronik Delillerin Yargı Sürecindeki Rolü	219
2.4. Vergi Ceza Uyuşmazlıklarında Adil Yargılanma İlkesi İhlal Sorunları	221
2.4.1. Vergi Ceza Yargısında Uygulamada Karşılaşılan Adil Yargılanma İhlalleri.....	221
2.4.2. Vergi Ceza Mahkemeleri Kararlarında Adil Yargılanmaya Aykırılıklar.....	222
2.4.3. Adil Yargılanma Hakkının İhlali Halinde Başvuru Yolları	224

DÖRDÜNCÜ BÖLÜM
TÜRKİYE’DE VERGİ YARGILAMASI ÜZERİNE İSTATİSTİKSEL ANALİZ VE ADİL
YARGILANMA İLKESİ KAPSAMINDA DEĞERLENDİRİLMESİ

1. VERGİ CEZA YARGILAMASINDA İSTATİSTİKSEL VERİLER VE ANALİZLER ..227

1.1. Adalet Bakanlığı İstatistiklerine Göre Vergi Ceza Davaları 227

1.1.1. Vergi Ceza Davalarının Yıllara Göre Dağılımı.....227

1.1.2. Vergi Ceza Mahkemelerine İntikal Eden Dava Türleri.....230

1.1.3. Vergi Ceza Mahkemeleri Karar Türlerine Göre İstatistiksel Dağılım ... 232

1.2. Ceza Yargılamalarında Ortalama Yargılama Süreleri..... 233

1.2.1. İlk Derece Mahkemelerinde Ortalama Yargılama Süresi 233

1.2.2. Bölge Adliye Mahkemelerinde Ortalama Yargılama Süresi 235

1.2.3. Yargıtay ve Yargıtay Genel Kurulunda Ortalama Yargılama Süresi 236

1.2.4. Vergi Ceza Davalarında Ortalama Yargılama Süresi 238

1.3. Vergi Ceza Yargılamasında Başvurulan Hukuki Gerekçeler 239

1.3.1. Vergi İdaresinin Davalarda Öne Sürdüğü Temel Hukuki Dayanaklar .. 240

1.3.2. Mükelleflerin En Sık Başvurduğu Hukuki Argümanlar 242

1.3.3. Mahkeme Kararlarının Gerekçelendirilme Düzeyi..... 246

1.4. Vergi Ceza Yargılaması Sürecine İlişkin Hukuksal Teminatlar 249

1.4.1. Bağımsız ve Tarafsız Mahkemeye Erişim ve Duruşmada
Bulunma Hakkı 250

1.4.2. Yargılama Sürecinde Hukuki Güvenlik ve Belirlilik İlkesi..... 251

1.4.3. Savunma Hakkına İlişkin Silahların Eşitliği ve Çelişmeli Yargı..... 253

2. VERGİ YARGISINDA KARARLARIN ADİL YARGILAMA İLKESİ KAPSAMINDA
DEĞERLENDİRİLMESİ 254

2.1. Vergi Ceza Mahkemelerinin Kararlarında Adil Yargılama Standartları 254

2.1.1. Makul Sürede Yargılanma İlkesi Kapsamında Değerlendirilmesi 255

2.1.2. Mahkeme Kararlarının Gerekçelendirme Düzeyinin Değerlendirilmesi	257
2.1.3. Mahkemelerin Bağımsızlığı Ve Tarafsızlığına Yönelik Değerlendirmeler	259
2.1.4. Yargılamada Hukuki Güvenlik Ve Belirlilik İlkesine İlişkin Değerlendirme.....	261
2.1.5. Savunma Hakkına İlişkin Silahların Eşitliği Ve Çelişmeli Yargı İlkesi Kapsamında Değerlendirme.....	263
2.2. Vergi Ceza Yargılamasında Reform Önerileri ve Geliştirme Alanları	265
2.2.1. Elektronik Denetim Süreçlerinin Geliştirilmesi Ve Adil Yargılama Güvenceleri	265
2.2.2. Vergi Yargılamasında Yapay Zekâ Kullanımına Yönelik Hukuki Düzenleme Önerileri	268
SONUÇ.....	272
KAYNAKÇA.....	275

KISALTMALAR

a.g.e.	: Adı Geçen Eserde
a.g.m.	: Adı Geçen Makale
AATUHK	: Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun
AB	: Avrupa Birliği
ABD	: Amerika Birleşik Devletleri
AEAT	: İspanya Vergi Ajansı
AfİHHŞ	: Afrika İnsan ve Halkların Hakları Şartı
AGI	: Genel Yapay Zekâ - Artificial General Intelligence
AHİS	: Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi
AİHM	: Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi
AİHS	: Amerikan İnsan Hakları Sözleşmesi
ANI	: Dar Yapay Zekâ - Artificial Narrow Intelligence
ASI	: Süper Yapay Zekâ - Artificial Super Intelligence
ATO	: Australian Taxation Office - Avustralya Vergi İdaresi
AYM	: Anayasa Mahkemesi
BAM	: Bölge Adliye Mahkemesi
BEPS	: Kar Aktarımı Yoluyla Matrah Aşındırması Projesi
BİM	: Bölge İdare Mahkemesi
BM	: Birleşmiş Milletler
Bkz.	: Bakınız
BSMV	: Banka ve Sigorta Muameleleri Vergisi
CD	: Ceza Dairesi
CGK	: Ceza Genel Kurulu
CMK	: Ceza Muhakemesi Kanunu
CRA	: Kanada Vergi İdaresi

CRS	: Ortak Raporlama Standardı
CTP	: OECD Vergi Politikası ve Yönetimi Merkezi
Çev.	: Çeviren
ÇVÖA	: Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları
DB	: Dünya Bankası
DGFİP	: Fransa Vergi İdaresi
DV	: Damga Vergisi
E.	: Esas
FATCA	: Yabancı Hesapların Vergi Uyumu Yasası
FISMA	: Federal Bilgi Güvenliği Yönetimi Yasası
GDPR	: Genel Veri Koruma Tüzüğü
GİB	: Gelir İdaresi Başkanlığı
GTP3P	: Altın Vergi Faz III
GVK	: Gelir Vergisi Kanunu
HMRC	: İngiltere Vergi ve Gümrük İdaresi
IMF	: Uluslararası Para Fonu
IOTA	: OECD ve Avrupa Ülkeleri Vergi İdareleri Organizasyonu
IRS	: İç Gelir İdaresi – ABD
İBK	: İctihadı Birleştirme Kararı
K.	: Karar
KDV	: Katma Değer Vergisi
KHK	: Kanun Hükmünde Kararname
KMYKK	: Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu
kn.	: Kenar Numarası
K.T.	: Karar Tarihi
KVK	: Kurumlar Vergisi Kanunu
KVKK	: Kişisel Verilerin Korunması Kanunu

m.	: Madde
NLP	: Natural Language Processing - Doğal Dil İşleme
No.	: Numara
NTA	: Japonya Ulusal Vergi Ajansı
NTS	: Güney Kore Ulusal Vergi Servisi
OECD	: Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Örgütü
ÖTV	: Özel Tüketim Vergisi
RG	: Resmî Gazete
RPA	: Robotik Süreç Otomasyonu
S.	: Sayı
s.	: Sayfa
SAF-T	: Standart Denetim Dosyaları
SMMM	: Serbest Muhasebeci Mali Müşavir
SVM	: Support Vector Machine Destek - Vektör Makineleri
TCK	: Türk Ceza Kanunu
vb.	: Ve Benzeri
vd.	: Ve Devamı
VDK	: Vergi Denetim Kurulu
VUK	: Vergi Usul Kanunu
YCGK	: Yargıtay Ceza Genel Kurulu
YİBBGK	: Yargıtay İçtihadı Birleştirme Büyük Genel Kurulu
YMM	: Yeminli Mali Müşavirler

TABLolar

Tablo-1: Risk Analizine Tutulan Mükellef Sayısı, 2023-2024

Tablo-2: Vergi İnceleme Elemanlarınca Tanzim Edilen Vergi Suçu Raporu Sayıları

Tablo-3: Vergi Usul Kanunu Uyarınca İsnat Edilen Suçlara İlişkin Soruşturmalarda Savcılıklarca Verilen Kararların Dağılımı

Tablo-4: Vergi Usul Kanunu Uyarınca İsnat Edilen Suçlara İlişkin Soruşturmalarda Savcılıklarca Verilen Kararlara İlişkin Endeks

Tablo-5: Vergi Usul Kanunu 359. Maddesi Uyarınca Kaçakçılık Suçlarına İlişkin Davalarda İhlal Türleri

Tablo-6: Vergi Usul Kanunu 359. Maddesi Uyarınca Açılan Kaçakçılık Suçlarına İlişkin Davalarda İhlal Türleri

Tablo-7: Ceza Mahkemeleri Dosya Görülme Ortalamaları, 2015-2024

Tablo-8: Bölge adliye mahkemeleri dosya Görülme Süreleri, 2017-2024

Tablo-9: Yargıtay Ceza Daireleri Dosya Görülme Süreleri, 2015-2024

Tablo-10: Yargıtay Ceza Genel Kurulu Dosya Görülme Süreleri, 2015-2024

Tablo-11: Vergi Davalarının Ortalama Dosya Görülme Süreleri (İstinaf ve Temyiz aşaması Dahil), 2015-2024

Tablo-12: Vergi Ceza Davalarında Yetersiz Gerekçe Nedeniyle Bozulan Mahkeme Karar İstatistiki, 2015-2024

Tablo-13: Vergi Ceza Davalarında Bağımsızlık Ve Tarafsızlık İlkesine Aykırılık Nedeniyle Bozulan Mahkeme Karar İstatistiki, 2015-2024

Tablo-14: Vergi Ceza Davalarında Hukuki Güvenlik Ve Belirlilik İlkesine Aykırılık Nedeniyle Bozulan Mahkeme Karar İstatistiki, 2015-2024

Tablo-15: Vergi Ceza Davalarında Silahların Eşitliği Ve Çelişmeli Yargı İlkesi Aykırılık Nedeniyle Bozulan Mahkeme Karar İstatistiki, 2015-2024

GİRİŞ

Vergi hukukunun temelinde yer alan yükümlülüklerin anayasal düzeyde güvence altına alınmış olması bu alandaki uyuşmazlıkların teknik ve mali boyutuyla birlikte temel hak ve özgürlükler ekseninde değerlendirilmesini zorunlu kılmaktadır. Vergilendirme sürecinin adil, öngörülebilir, ölçülü ve denetlenebilir şekilde yürütülmesi, hukuk devleti ilkesinin en somut yansımalarından biridir. Bu bağlamda vergi denetimi ve ceza yargılaması süreçlerinin sadece mali disiplin ve kamu gelirlerinin korunması amacıyla değil, bireylerin haklarını ihlal etmeyecek şekilde düzenlenmesi, demokratik hukuk devleti ilkesinin gereği olarak karşımıza çıkmaktadır.

Özellikle son yıllarda teknolojik gelişmelerin hız kazanmasıyla birlikte, kamu denetiminde dijital dönüşüm kaçınılmaz hale gelmiş; vergi denetimi de bu dönüşümden etkilenmiştir. Geliştirilen elektronik denetim sistemleri, geleneksel denetim mekanizmalarına kıyasla çok daha hızlı, kapsamlı ve veriye dayalı incelemeler yapılabilmesine imkân tanımakta, bu da kamu idaresinin etkinliğini artırmaktadır. Öte yandan bu teknolojik gelişmelerin hukuk sistemine entegrasyonu, yalnızca teknik bir mesele değil; bireyin temel hak ve özgürlüklerini etkileyen anayasal bir mesele olarak da karşımıza çıkmaktadır.

Bu tez çalışması, vergi kaçakçılığı suçlarının tespitinde giderek yaygınlaşan elektronik denetim uygulamalarını, bu uygulamaların ceza yargılaması üzerindeki etkilerini ve özellikle adil yargılanma ilkesi ile ilişkisini ele almak amacıyla kaleme alınmıştır. Çalışmanın temel iddiası; elektronik denetim sistemlerinin, hukuki ve teknik sınırlar içerisinde kullanılması hâlinde hem vergi denetiminin etkinliğini artıracığı hem de adil yargılanma ilkesi açısından güçlendirici bir rol oynayacağıdır.

Bu bağlamda çalışmanın amacı, elektronik denetim sistemlerinin işleyişini ve yapay zekâ uygulamalarının vergi inceleme sürecine etkilerini açıklamak; bu sistemlerin adil yargılanma ilkesiyle çatışan veya onu destekleyen yönlerini ortaya koymaktır. Ayrıca mevcut hukuki düzenlemelerin bu teknolojik araçların kullanımına ne derece elverişli olduğu da incelenecek; gerek ulusal gerekse uluslararası hukuk normları çerçevesinde eleştiriler ve öneriler geliştirilecektir.

Tez dört ana bölümden oluşmaktadır. Birinci bölümde, vergi denetiminin kavramsal ve hukuki çerçevesi çizilmekte; vergi suçları ve özellikle vergi kaçakçılığı suçunun tanımı, unsurları ve yaptırımları üzerinde durulmaktadır. Bu bölümde ayrıca vergi suçlarının ceza hukuku içerisindeki yeri ve bu suçlara ilişkin yargılama süreçleri ayrıntılı biçimde incelenmektedir.

İkinci bölümde, dijitalleşen vergi denetim sistemleri ele alınmakta ve elektronik denetimin aşamaları, türleri, risk analiz sistemleri ile vergi müfettişlerinin kullanımına sunulan dijital araçlar değerlendirilmektedir. Bu kapsamda, e-denetim, e-yoklama, e-fatura ve e-arşiv gibi uygulamaların işlevselliği ve hukukiliği detaylandırılmakta; bu sistemlerin denetim süreçlerini nasıl dönüştürdüğü ortaya konulmaktadır.

Üçüncü bölüm, adil yargılanma ilkesi ve bu ilkenin vergi ceza yargılamasında nasıl uygulandığı üzerine odaklanmaktadır. Bu bölümde; makul sürede yargılanma, mahkemelerin bağımsızlığı ve tarafsızlığı, gerekçeli karar hakkı, savunma hakkı, hukuki güvenlik ve belirlilik gibi alt ilkeler açıklanmakta ve bu ilkelerin vergi yargılamasındaki yansımaları değerlendirilmektedir. Ayrıca, bu ilkelerin elektronik denetim süreçleriyle olan ilişkisi irdelenmekte; buradan hareketle vergi mükelleflerinin haklarının nasıl korunduğu analiz edilmektedir.

Dördüncü ve son bölümde ise, Türkiye'deki vergi ceza yargılamasının istatistiksel verileri ışığında genel bir değerlendirme yapılmakta; mahkeme kararlarında elektronik delillerin kullanımı, yargılamaların süresi ve sonuçları, adil yargılanma ilkesiyle bağdaşlılığı ortaya konulmaktadır. Ayrıca bu bölümde, yapay zekâ uygulamalarının vergi denetiminde kullanımına ilişkin hukuki düzenleme eksiklikleri tespit edilerek çağdaş ve insan haklarına uygun bir denetim-yargılama sisteminin tesisi için önerilerde bulunmaktadır.

Bu çalışma kapsamında, sadece teknik gelişmelerin değil aynı zamanda bu gelişmelerin hukuk devleti ve temel haklar bağlamında nasıl yapılandırılması gerektiğinin sorgulanması hedeflenmiştir. Bu doğrultuda hem Türk pozitif hukuku hem de AİHM içtihadı ve karşılaştırmalı hukuk örnekleri kapsamında değerlendirmeler yapılmıştır. Çalışmanın dayandığı temel kaynaklar, akademik makaleler, yargı kararları, yürürlükteki mevzuat ve özellikle 2015-2024 yılları arasında kesinleşmiş olan vergi ceza davalarıdır.

Sonuç olarak çalışmamız elektronik denetimin vergi yargılamasında delil elde etme, etkinlik sağlama ve kamu zararını önlemedeki rolünü vurgularken aynı zamanda bu sistemlerin hukuki çerçevede sınırlandırılması gerektiğini; ancak bu şekilde hem vergi adaletinin hem de adil yargılanma hakkının birlikte güvence altına alınabileceğini savunmaktadır. Bu doğrultuda getirilen reform önerileri, teknik altyapının geliştirilmesinin yanı sıra yasal, anayasal ve insan hakları temelli bir yaklaşımın inşasını da amaçlamaktadır.

BİRİNCİ BÖLÜM

VERGİ KAVRAMI VE VERGİ KAÇAKÇILIK SUÇLARI

1. VERGİ KAVRAMI VE HUKUKİ DAYANAĞI

1.1. Verginin Kavramsal Çerçevesi

Devletin kamu hizmetlerini karşılamak için tahsil ettiği zorunlu mali yükümlülüklerden biri olan vergi¹ özellikle gelişmekte olan ülkelerde gelir dağılımındaki eşitsizliği önlemede önemli bir etkiye sahiptir². Genellikle vergi politikaları gelir toplamak için güçlü bir araç olmakla birlikte gelir vergisi gibi artan oranlı vergilerin ekonomik kalkınma süreci içinde stratejik bir yeri bulunmaktadır³. Ekonomik özelliğinin yanında verginin hukuki niteliği ise bireylerin mülkiyet hakları ile devletin mali egemenliği arasında bir denge kurma amacına dayanmakta ve tarihsel süreç içerisinde farklı ekonomik ve hukuki çerçevelerle şekillenmektedir. Ancak bu çerçevenin kapsamı sadece ekonomik ve hukuki boyutlarla sınırlı değildir. Vergi bir yükümlülük olmasının yanı sıra topluma hizmet amacıyla kullanılması nedeniyle sosyal işlevleri de kapsayacak şekilde çok daha geniş katmanlıdır⁴. Vergi kavramının kapsamını ve işleyişini tam anlamıyla kavrayabilmek için, öncelikle tanımı, temel nitelikleri ve teorik yaklaşımlar çerçevesinde değerlendirilmesi gerekmektedir.

Bu bağlamda öncelikle verginin tanımı ve kapsamı açıklanarak kavramın sınırları belirlenecektir. Ardından verginin temel niteliklerine değinilerek, verginin ayırt edici özellikleri ortaya konacaktır. Son olarak da vergiyi açıklamaya yönelik çeşitli teoriler incelenerek verginin ekonomik, sosyal ve hukuki temelleri farklı perspektiflerden değerlendirilecektir.

1.1.1. Verginin Tanımı ve Kapsamı

Vergi, devletin kamu harcamalarını finanse etmek amacıyla egemenlik yetkisine dayanarak

¹ Musgrave, R. A., Musgrave, P. B. (1989), *Public Finance in Theory and Practice*. (Fifth Ed.), New York: McGraw-Hill., s.6

² Bird, R.M., Zolt, E.M. (2005), "Rethinking redistribution: tax policy in an era of rising inequality", *UCLA Law Review*, (52): 1627–1695, s.1627.

³ Martorano, B. (2018), "Taxation and inequality in developing countries: lessons from the recent experience of Latin America", *Journal of International Development*, 30(2): 256–273, s.256

⁴ Slemrod, J. (1990), "Optimal Taxation and Optimal Tax Systems". *Journal of Economic Perspectives*, 4(1): 157-178, s. 163

cebri ve karşılıksız olarak gerçek ve tüzel kişilerden aldığı parasal yükümlülüktür⁵. Bu tanımdan hareketle vergilendirmenin kapsamı ise mükellefler, vergilendirme süreci ve vergilendirme yetkisi çerçevesinde değerlendirilir. Vergi mükellefleri, ilgili mevzuatta belirlenen vergisel yükümlülükleri yerine getirmekle sorumlu olan ve belirtilen koşulları taşıyan gerçek veya tüzel kişilerdir⁶. Vergilendirme süreci, verginin doğması, tarh, tahakkuk ve tahsil aşamalarından oluşan idari bir süreci ifade eder. Vergilendirme yetkisi ise, devletin anayasadan kaynaklanan ve yasama organı tarafından kullanılan gücünü simgeler⁷.

Bununla birlikte verginin kapsamı, yalnızca ulusal düzenlemelerle sınırlı olmayıp uluslararası vergi hukuku açısından da değerlendirilmektedir. Küreselleşen ekonomide çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmaları, vergi rekabeti ve çok uluslu şirketlerin vergi yükümlülükleri, vergilendirmenin sınırlarını belirleyen hususlardır. “Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Örgütü’nün (Organisation for Economic Co-operation and Development – OECD)” yürüttüğü “Matrah Aşındırma ve Kar Kaydırma (Base Erosion and Profit Shifting - BEPS) Projesi”, vergi kayıplarını azaltmak ve devletler arasındaki vergi uyumunu sağlamak amacıyla geliştirilmiştir⁸. Benzer şekilde Avrupa Birliği (AB) de ortak vergi politikaları ile üye devletlerin vergilendirme yetkisini belirli kurallar çerçevesinde sınırlandırmaktadır. ABD’de ise Foreign Account Tax Compliance Act (FATCA) gibi düzenlemeler, küresel vergi uyumuna yönelik politikaların bir parçası olarak uygulanmaktadır⁹.

Bu bağlamda vergilendirme, ekonomik ve sosyal yapıya doğrudan etki eden bir araç olarak değerlendirilmektedir. Verginin kapsamı günümüzde klasik mali işlevlerinin ötesine geçerek çevresel, teknolojik ve uluslararası ekonomik gelişmelere uyum sağlayacak şekilde genişlemektedir. Vergi sisteminin etkin işleyebilmesi ulusal hukuk kurallarına yanında uluslararası düzenlemelere ve küresel ekonomik koşullara bağlı olarak şekillenmektedir. Dolayısıyla verginin tanımı ve kapsamı mali yükümlülüklerle birlikte devletin egemenlik yetkisinin bir yansıması olarak ele alınmalıdır.

Verginin tarihsel sürecine bakacak olursak, değişen ekonomik ve sosyal koşullara bağlı olarak farklı yaklaşımlarla şekillenmiştir. Adam Smith’in klasik ekonomi yaklaşımında vergi, devletin

⁵ Pehlivan, O. (2017), *Kamu Maliyesi*. Trabzon: Celepler Matbaacılık, s.87

⁶ Erdem, M., Şenyüz D., Tatlıoğlu, İ. (2015), *Kamu Maliyesi*, (12. Baskı), Bursa: Ekin Yay., s. 90

⁷ Karakoç, Y. (2016), *Vergi Ceza Hukuku*. Ankara: Yetkin Yayınları., s.47-48

⁸ OECD (2024), Base Erosion and Profit Shifting (BEPS), <https://www.oecd.org/en/topics/policy-issues/base-erosion-and-profit-shifting-beps.html>. (E.T. : 01.04.2024).

⁹ Grinberg, I. (2012), “Beyond FATCA: An Evolutionary Moment for the International Tax System. Georgetown Faculty” *Working Papers*, No.160, <http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.1996752>, s.3

ekonomik refaha müdahalesini asgari düzeyde tutması gereken bir araç olarak görülmüş¹⁰ ve vergilerin adaletli, belirli, kolay ödenebilir ve verimli olması gerektiği savunulmuştur. Klasik liberal ekonomide vergi, devletin kamu hizmetlerini finanse etmek için bireylerden aldığı zorunlu bir ödeme aracı olarak ele alınırken, modern refah devletlerinde verginin sosyal adaletin sağlanması, gelir dağılımının düzeltilmesi ve ekonomik büyümenin teşvik edilmesi gibi işlevleri de öne çıkmıştır¹¹. Günümüzde vergilendirmenin kapsamı, yalnızca kamu harcamalarının finansmanı ile sınırlı kalmamakta; çevresel vergiler, dijital hizmet vergisi ve karbon vergisi gibi yeni nesil vergi türleri ile ekonomik ve sosyal politikaların aracı haline gelmektedir.

1.1.2. Verginin Temel Nitelikleri

Vergilendirmenin hukuki niteliği incelendiğinde, vergilerin belirli temel özelliklere sahip olduğu görülmektedir. Verginin cebri, karşılıksız, parasal ve kamu gücüne dayalı bir yükümlülük olması onu diğer mali yükümlülüklerden ayıran başlıca unsurlar olarak ortaya çıkmaktadır¹².

Verginin cebri niteliği, bireylerin ve kurumların vergi ödeme yükümlülüğünü hukuki bir zorunluluk haline getirmektedir. Devlet, kamu gücünü kullanarak vergi tahsil etme yetkisini elinde bulundurur ve mükelleflerin bu yükümlülüğe aykırı hareket etmesi hukuki yaptırımlarla karşılanır. Vergilerin cebri niteliği, hukuki güvenlik ilkesi çerçevesinde düzenlenmiş ve herhangi bir idari işlem ya da kanuni düzenleme olmaksızın vergilendirmenin mümkün olmadığını ortaya koymaktadır. Bu ilke aynı zamanda hukuk devleti ilkesi ile de doğrudan bağlantılıdır. Anayasa ve kanunlarda açıkça düzenlenmemiş bir vergilendirme yetkisinin kullanılması mümkün değildir¹³.

Verginin karşılıksız olması, bireylerin ödediği verginin doğrudan belirli bir hizmet ya da menfaat karşılığında tahsil edilmemesi anlamına gelmektedir. Verginin karşılıksızlığı, kamu hizmetlerinin finanse edilmesiyle doğrudan ilişkilidir. Bireyler, ödedikleri vergiler karşılığında spesifik bir hizmet talep edemezler¹⁴; bunun yerine, devletin genel kamu hizmetlerini yerine getirmesi için bir

¹⁰ Dinçer, M. R., Kalelioğlu, M. H. (2013), "Gelirin Tespiti Ve Vergilendirilmesi: Safi Artış Teorisi, Kaynak Teorisi", *Ufuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 2(3): 85-104, s. 86.

¹¹ Musgrave, Musgrave (1989), a.g.e., s.77.

¹² Akdoğan, A., (2011), *Kamu Maliyesi*, (14. Baskı), Ankara: Gazi Yayınevi, s.102

¹³ McLure, C. E. (2001), "The Tax Assignment Problem: Ruminations on How Theory and Practice Depend on History", *National Tax Journal*, 54(2): 339-364, s. 340

¹⁴ Tekbaş A. (2022), "Türk Anayasa Mahkemesi Kararları Işığında Verginin Kamu Giderlerinin Karşılığı Olması İlkesi Bakımından Kamu Hizmetlerinin Finansmanı", *Erciyes Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, (63): 49-64, doi: 10.18070/erciyesiibd.1200933, s.58

finansman kaynağı oluşturulmaktadır. Ancak, mali hukuk doktrininde, dolaylı vergilerde bu karşılıksızlık ilkesinin esnek bir şekilde yorumlandığı da ileri sürülmektedir¹⁵.

Verginin parasal nitelik taşıması, vergilerin yalnızca para ile ödenmesi gerektiğini ifade eder. Vergi, aynı ya da başka bir ödeme biçimi ile karşılanamaz; yalnızca nakdi ödemelerle tahsil edilmesi esastır. Bu husus, vergilendirmenin teknik olarak hesaplanabilir ve denetlenebilir olmasını sağlamaktadır. Günümüz vergi sistemlerinde ise, nakit haricinde dijital ödeme yöntemleri gibi teknolojik gelişmelere uyum sağlayan tahsilat sistemleri de geliştirilmiştir. Bu durum verginin parasallık niteliğini zedelememekte, aksine, onun etkinliğini artırmaktadır. Nakit olarak gerçekleştirilen işlemlerin doğruluğunun teyit edilmesi daha zor ve çoğunlukla kayıt dışılığa neden olmaktadır¹⁶.

Verginin kamu gücüne dayanması, vergilendirme yetkisinin yalnızca devlete ait olduğunu ve bu yetkinin anayasal ve yasal çerçevede sınırlandırıldığını ifade etmektedir. Devlet, vergilendirme yetkisini yasama organı aracılığıyla kullanarak belirli kurallar çerçevesinde vergi yükümlülüklerini düzenler. Adam Smith, verginin devletin egemenlik yetkisinin bir yansıması olduğunu ve bireylerin kamu hizmetlerinden yararlanma hakkına sahip olmaları için vergi ödemelerinin zorunlu olduğunu belirtmiştir¹⁷. Mülkiyet hakkı ile de doğrudan ilişkili olan ilkeye göre bireylerin özel mülkiyet hakkı sadece kanunla ve kamu yararının gerektirdiği ölçüde sınırlandırılabilir¹⁸.

Verginin temel nitelikleri hem ulusal hem de uluslararası hukuk çerçevesinde çeşitli yargısal denetim mekanizmalarına tabidir. Vergilendirme yetkisi, keyfi uygulamalara karşı korunarak, hukuk devleti ilkeleri çerçevesinde şekillendirilmektedir¹⁹. Anayasa Mahkemesi'nin içtihatları ve uluslararası vergi düzenlemeleri, vergilendirme süreçlerinin hukuka uygunluğunu sağlamakta ve vergi mükelleflerinin haklarını güvence altına almaktadır. Başka bir deyişle vergilerin cebri, karşılıksız, parasal ve kamu gücüne dayalı nitelikleri, modern vergi hukukunun temel taşlarını oluşturmaktadır.

¹⁵ Bastable, C. F. (1903), *Public Finance*. (Third Ed.), London: Macmillan, s.228

¹⁶ Alm, J. (2021), "Tax evasion, technology, and inequality", *Economics of Governance*, (22): 321–343. <https://doi.org/10.1007/s10101-021-00247-w>, s.323

¹⁷ Smith, A. (1776), *An Inquiry into the Nature and Causes of the Wealth of Nations*. (Çev. Metin Saltoğlu), "Ulusların Zenginliği", 2020, Ankara: Palme Yay., s.50

¹⁸ Türkiye Cumhuriyeti Anayasası (1982), Resmî Gazete Sayı: 17863, "Madde 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."

¹⁹ Doğrusöz, M. E., Kaplan, N. F. (2018), "Vergilendirme Yetkisine Egemen Olan Anayasal İlkeler", *Journal of Strategic Research in Social Science*, 4(4): 41-52, <https://doi.org/10.26650/mcd2021-917211>, s.43

Çalışmamızın 1.5. Bölümünde verginin temel nitelikleri Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi kararları ışığında ayrıntılı olarak incelenecek olup vergi teorileri ve tarihsel sürecinin daha iyi anlaşılabilmesi için özet mahiyetinde giriş yapılmıştır.

1.1.3. Vergiyi Açıklamaya Yönelik Teoriler

Verginin hukuki niteliği ve işlevleri farklı düşünce akımları tarafından çeşitli teoriler çerçevesinde açıklanmaya çalışılmıştır. Bu teoriler zamanla mali, ekonomik ve sosyal olayların gelişimine bağlı olarak değişiklik göstermiştir. Vergi hukukunda teoriler, vergilendirmenin meşruiyetini, dayandığı temel ilkeleri ve mükellef ile devlet arasındaki ilişkiyi kavramsal bir çerçevede değerlendirmeyi amaçlamaktadır. Genel olarak vergi teorileri, fayda teorisi, ödeme gücü teorisi ve modern yaklaşımlar olarak sınıflandırılmaktadır²⁰.

a. Fayda Teorisi

Fayda teorisi, bireylerin devletten aldıkları hizmetler karşılığında vergi ödemeleri gerektiğini savunan bir yaklaşımdır. Bu teoriye göre, devlet tarafından sunulan kamu hizmetlerinden daha fazla yararlanan bireyler, daha yüksek vergi ödemelidir. Klasik ekonomi anlayışının etkisi altında şekillenen bu görüş, Adam Smith'in "doğallık" ilkeleri kapsamında değerlendirilmektedir. Smith, verginin adaletli olabilmesi için mükelleflerin kamu hizmetlerinden sağladıkları fayda oranında vergilendirilmesi gerektiğini ifade etmiştir²¹. Ancak fayda teorisi, kamu hizmetlerinin bireysel olarak ölçülmesinin zor olması ve sosyal devlet anlayışıyla tam uyumlu olmaması nedeniyle eleştirilmektedir²².

b. Ödeme Gücü Teorisi

Ödeme gücü teorisi, vergi yükümlülüğünün bireylerin ekonomik güçleri oranında belirlenmesi gerektiğini ileri sürmektedir. Bu teoriye göre, vergilendirmenin adil olabilmesi için bireylerin mali durumları ve gelir seviyeleri dikkate alınmalıdır. John Rawls'un "Adalet Teorisi" bağlamında da ele alınan bu yaklaşım, özellikle modern sosyal devlet anlayışıyla örtüşmektedir. Rawls'a göre vergilendirme gelir dağılımını düzenleyici bir araç olarak kullanılmalı ve toplumsal eşitsizlikleri gidermeye yönelik bir politika izlenmelidir²³. Ödeme gücü teorisi, günümüz hukuk sistemlerinde

²⁰ Orhaner, E. (2007), *Kamu Maliyesi*, Siyasal Kitabevi, s.145

²¹ Smith (1776), a.g.e., s.287

²² Bastable (1903), a.g.e., s.150

²³ Rawls, J. (1999), *A Theory of Justice*. (Revised Ed.), Massachusetts: Harvard University Press., s.245

özellikle artan oranlı vergilendirme sistemlerinin temel dayanağını oluşturmaktadır. Ancak bu teori, vergilemenin bireylerin ekonomik motivasyonları üzerindeki olası olumsuz etkileri nedeniyle eleştirilmektedir²⁴.

c. Modern Vergi Teorileri

Geleneksel fayda ve ödeme gücü teorilerine ek olarak, modern ekonomi ve hukuk kuramları vergiyi açıklamada yeni perspektifler sunmuştur. Bunlar arasında optimal vergilendirme teorisi ve kaynak tahsis teorisi öne çıkmaktadır.

Optimal Vergilendirme Teorisi, devletin vergi politikalarını ekonomik etkinliği bozmayacak şekilde oluşturması temeline dayanmaktadır. Teoriye göre vergi yükünün bireyler ve firmalar üzerinde en az olumsuz etki yaratacak şekilde düzenlenmesi gerekmektedir. Özellikle gelir ve tüketim vergilerinin ekonomik büyümeyi teşvik edecek şekilde düzenlenmesi gerektiği bu yaklaşımda vurgulanmaktadır²⁵.

Kaynak Tahsis Teorisi, Pigou vergilendirmesi ya da negatif dışsallık teorisi olarak da bilinen, devletin vergi politikalarının yalnızca gelir toplamakla sınırlı kalmayıp, kaynak dağılımını yönlendirmek amacıyla da kullanılabileceğini öne sürmektedir. Devletin belirli ekonomik sektörleri teşvik etmek veya caydırmak için vergi politikalarını düzenlemesi amaçlanmaktadır²⁶.

Vergiyi açıklamaya yönelik teoriler, hukukun temel ilkeleri çerçevesinde değerlendirildiğinde, vergilendirmenin salt gelir toplama mekanizması olmadığını, ekonomik ve sosyal politikaların bir aracı olarak işlev gördüğünü ortaya koymaktadır. Buna paralel olarak devletlerin vergi politikalarını oluştururken hem adalet hem de etkinlik dengesini gözetmesi gerektiği açıktır.

1.2. Verginin Tarihsel Süreci

Vergi, tarih boyunca devletlerin ekonomik yapısını şekillendiren ve kamu hizmetlerini finanse eden temel araçlardan biri olmuştur. İlk çağlardan itibaren toplumların örgütlenme biçimine paralel olarak gelişen vergilendirme sistemleri, doğudan batıya insanlık tarihinin bir parçası olarak var olmuş

²⁴ Musgrave, Musgrave (1989), a.g.e., s.221

²⁵ Mirrlees, J. A. (1971), "An Exploration in the Theory of Optimum Income Taxation", *The Review of Economic Studies*, 38(2): 175-208., s.175

²⁶ Pigou, A. C. (1920), *The Economics of Welfare*. London: Macmillan, s. 156.

ve çeşitli evrimler geçirmiştir²⁷. Antik Çağ'da vergi, çoğunlukla tarımsal üretime dayalı ve yönetici sınıfın otoritesini pekiştiren bir mekanizma olarak işlev görürken, Orta Çağ'da feodal sistem çerçevesinde lordlar, krallar ve kilise tarafından yönetilen karmaşık bir yapı halini almıştır²⁸. Sanayi Devrimi ile birlikte kapitalist üretim ilişkilerinin güçlenmesi, vergi sistemlerinin daha merkeziyetçi ve düzenli hale gelmesine yol açmış, modern devlet anlayışının gelişimiyle birlikte maliye politikalarının bir unsuru olarak vergi devleti kavramı ortaya çıkmıştır²⁹. Türkiye'de ise Osmanlı döneminden itibaren şekillenen vergi yapısı, Cumhuriyet'in ilanı ile birlikte köklü değişikliklere uğramış ve çağdaş vergilendirme ilkeleri doğrultusunda yeniden düzenlenmiştir.

Vergilendirme süreçleri, devletlerin ekonomik ve siyasi gelişimleriyle doğrudan bağlantılı olarak şekillenmiş; her dönemde, devletin gelir ihtiyaçları ve toplumun ekonomik yapısına göre farklı mekanizmalar benimsenmiştir. Antik Çağ'dan günümüze kadar uzanan bu süreç ekonomik bir gereklilikten ziyade toplumların sosyal ve politik yapısını etkileyen bir unsur olarak değerlendirilmelidir³⁰.

1.2.1. Antik Çağda Vergi Anlayışı ve Uygulamaları

Antik Çağ'da vergi, toplumların siyasi ve ekonomik yapısına bağlı olarak farklı şekillerde uygulanmıştır³¹. Vergilendirme, ilk devletlerin ortaya çıkışı ile birlikte, yöneticilerin kamu hizmetlerini finanse edebilmek adına halktan aldığı bir zorunluluk halini almıştır. Verginin niteliği, dönemin siyasi otoritesi tarafından belirlenmiş ve çoğunlukla dini ve askerî harcamalar için kullanılmıştır.

Sümerler, M.Ö. 3000'li yıllarda vergiyi düzenli olarak uygulayan ilk medeniyetlerden biri olarak kabul edilir. Vergilerin, merkezi yönetim harcamalarının finansmanı için kullanılması da Sümerler zamanında uygulanmaya başlamıştır. Sümerlerde vergiler, hem aynı hem de hizmet olarak toplanmış; halktan alınan vergiler genellikle tapınakların ve sulama sistemlerinin inşasında

²⁷ Burg, D. F. (2004), *A World History of Tax Rebellions: An Encyclopedia of Tax Rebels, Revolts, and Riots from Antiquity to the Present*, New York: Routledge, s. viii

²⁸ Genç, M.İ. (2025), "Vergi Devrim İlişkisi: Modern Devletin Gelişiminde Verginin Etkisi", *Journal of Vocational and Social Sciences of Turkey*, 7(17): 1-21, <https://doi.org/10.46236/jvosst.1612678>, s.5

²⁹ Schumpeter, J.A. (1954). "The Crisis of the Tax State", Peacock, A.T., Stolper, W.F., Turvey, R. & Henderson, E. (Ed.), *International Economic Papers*, No.4, New York: Macmillan, s. 6.

³⁰ Bastable (1903), a.g.e., s.18

³¹ Bahçe, A.B., (2017), *Vergi Tarihinin Kökenleri: Sümer'den Eski Mısır'a, Yunan'dan Roma'ya Antik Çağda Vergilendirme Kabiliyeti ve Etkinliği*, Ankara: Gazi Kitabevi, s.5

kullanılmıştır³². Sümerlerden sonra Mısır'da da benzer bir vergilendirme anlayışı görülmektedir. Firavun'un mutlak otoritesi altında, halk vergi ödemekle yükümlü kılınmış, bu ödemeler genellikle tarımsal üretime dayalı ayni vergiler şeklinde gerçekleştirilmiştir. Eski Mısır'da vergi toplama sürecini yöneten özel memurlar bulunmuş ve bu memurlar düzenli olarak kadastro ve nüfus sayımları yaparak esasen vergi mükelleflerini belirlemiştir. Ancak bu dönemde vergi tahsilatları oldukça sert bir şekilde uygulanmakta ve vergi yükleri de çok ağırdır. Antik Yunan'da ise vergilendirme, ihtiyari ve sosyal sınıflara göre farklılık göstermekteydi³³. Verginin ihtiyari olmasındaki sebep ise kamu giderlerinin düşük tutulmasıydı. Söz konusu giderler daha ziyade kamusal işlerden dolayı ortaya çıkmaktaydı. Söz gelimi dini ve özel merasimler, zenginler tarafından toplum adına yapılmayan kamusal binalar ve tesislerin inşası gibi harcamalar kamu giderlerini oluşturmaktaydı. Kamusal gelirleri ise müttefik devletlerin hediyelerinden ve belirli hizmetler karşılığında alınan harçlardan oluşmaktaydı³⁴.

Antik Roma'da ise vergilendirme daha sistematik bir hal almıştır. Roma Cumhuriyeti döneminde vergiler genellikle savaş harcamalarını finanse etmek için toplanmıştır. Cumhuriyetin sonlarına doğru genişleyen imparatorluk sınırları içerisinde farklı bölgelerden toplanan vergiler merkezi bir sisteme bağlanmış ve Roma vatandaşları dolaysız vergi yükümlülüğünden büyük ölçüde muaf tutulmuştur. Ancak fethedilen bölgelerdeki halk, Roma hazinesine katkı sağlamak amacıyla çeşitli vergiler ödemekle yükümlü kılınmıştır³⁵. Özellikle Augustus döneminde uygulamaya konulan servet vergisi, ticaret vergileri ve hatta miraslar üzerinden alınan vergiler, Roma İmparatorluğu'nun mali gücünü korumasında rol oynamıştır³⁶. Bu dönemde vergi cezaları da ölüm cezasına varacak kadar ağırdır³⁷.

Antik Çağda vergilendirme ekonomik bir zorunluluk olarak doğmasına rağmen toplumsal ve siyasi bir araç olarak da kullanılmıştır. Vergi yükümlülüğü yöneticilerin otoritesini pekiştirmek için bir yöntem olarak değerlendirilmiş ve vergi ödeme zorunluluğu vatandaşlık bilinci ile ilişkilendirilerek

³² Sirkeci, O., Abdula, M.S. (2015), "Tax Treatments in the Middle East Civilizations", *International Journal of Social Sciences and Education Research*, 1(4): 1500-1516, <https://doi.org/10.24289/ijsser.279133>, s.1505

³³ Schmolders, G. (1976), *Genel Vergi Teorisi*, (Çev. Salih Turhan), İstanbul: İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi Maliye Enstitüsü Yayını, s.7-8.

³⁴ Tekin, A., Gümüş, Ö. (2014), "1982 Anayasası'nda Yer Alan Vergileme İlkelerinin Felsefi Temelleri", *Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, (39): 243-257, s.243

³⁵ Sirkeci, Abdula (2015), a.g.m., s.1508

³⁶ Bastable (1903), a.g.e., s.314.

³⁷ Kaşıkçı, M. (1999), *Türk Hukukunda Vergi Kaçakçılığı Suçları*, Doktora Tezi, Danışman: Prof.Dr. Süheyl Donay, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, s.44

belirli sınıflara ayrıcalıklar tanınmıştır. Vergilendirme uygulamaları medeniyetlerin siyasi, ekonomik ve kültürel yapılarından doğrudan etkilenmiştir. Verginin türü ve uygulanma biçimi, devletin idari yapısına ve ekonomik ihtiyaçlarına göre şekillenmiş ve özellikle savaşlar, altyapı projeleri ve kamu harcamaları gibi faktörler vergi sistemlerinin gelişiminde belirleyici olmuştur³⁸.

1.2.2. Orta Çağ'da Vergi Sistemleri ve Krallıkların Vergi Politikaları

Orta Çağ, Batı Roma İmparatorluğu'nun yıkılmasıyla başlayıp Bizans İmparatorluğu'nun sona ermesine kadar süren, vergilerin asli gelir kaynağı olma özelliğini kaybederek olağanüstü bir gelir kaynağı hâline geldiği³⁹ ve genel olarak feodal düzenin egemen olduğu bu çağda vergi sistemleri, devletlerin siyasi yapısına, ekonomik koşullarına ve sosyal sınıfların konumlarına göre farklılık göstermiştir. Orta çağda üç önemli unsur özellik arz etmektedir.

a. Feodal Vergi Sistemi ve Kralların Gelir Kaynakları

Feodalitenin hâkim olduğu Orta Çağ Avrupa'sının ilk dönemlerinde vergi, lordlar, krallar ve kilise arasında bölüşülen bir yükümlülük olarak görülmüştür. Erken dönemde, kralların dolaysız vergi toplama yetkisi sınırlı kabul edilmiş ve daha çok savaş ganimetleri, ticaret gelirleri ve feodal beylerden alınan vergilere dayanmaktaydı⁴⁰.

14. yüzyılın sonlarından itibaren Avrupa'da arazi, servet ve ticaret üzerinden alınan dolaysız vergiler yaygınlaşmıştır. Ayrıca tüketim malları üzerinden alınan dolaylı vergiler de önemli bir gelir kaynağı hâline gelmiştir. Özellikle şarap ve bira gibi ürünlerden alınan vergiler kraliyet hazinesini destekleyen önemli unsurlar arasında yer almıştır⁴¹.

Vergi sistemleri feodalitenin ve devlet yapılarının gelişimiyle şekillenmiştir. Avrupa'da feodal beyler ve kilise vergi gelirlerinde önemli bir paya sahipken krallar giderek merkezi vergi sistemlerini geliştirmiştir.

b. Kilise ve Vergi Muafiyetleri

Orta Çağda kilise, ekonomik ve sosyal yapının temel aktörlerinden biri olarak vergi sisteminde

³⁸ Bahçe (2017), a.g.e., s.5

³⁹ Oktar, A.S. (2022), *Vergi Hukuku*, (16. Baskı), İstanbul: Yetkin Yay., s.12

⁴⁰ Bloch, M. (2021), *Feodal Toplum*, (Çev. M. A. Kılıçbay), (7. Baskı, Doğu Batı Yayınları, s.585

⁴¹ Turhan, S. (2020), *Vergi Teorisi ve Politikası*, İstanbul: Filiz Kitabevi, s.8-9

ayrıcalıklı bir konuma sahipti. Kilise, feodal beyler gibi büyük topraklara sahip ve kendi topraklarından gelir elde ediyordu. Ancak ruhban sınıfının dolaysız vergiye tabi tutulmaması halk üzerindeki vergi yükünü artırmaktaydı. Kilise, halktan "bağış" adı altında düzenli gelirler toplamasına karşın çeşitli dinsel nedenlerle alınan vergilerden muaf tutulmuştur. Soylu ve ruhban sınıfının vergiler konusunda ayrıcalıklı olması ise toplumda huzursuzluklara, aktif ve pasif dirençlerin gelişmesine neden olmuştur⁴².

c. İslam Dünyasında Vergilendirme

Orta Çağda İslam dünyasında vergi sistemi, İslam hukukunun temel ilkelerine dayanmaktaydı. Şeriat ve fıkıh hükümlerine göre düzenlenen İslam vergi hukukunda en büyük ayırım ise Müslüman ve Müslüman olmayanlar arasındaydı. Müslüman halktan zekât, öşür gibi vergiler alınırken gayrimüslimlerden cizye ve haraç vergileri tahsil edilmekteydi⁴³. İslam vergi sistemi Abbasi ve Osmanlı dönemlerinde daha kurumsal bir yapıya bürünerek devlet gelirlerinin temel kaynaklarından biri hâline gelmiştir.

1.2.3. Sanayi Devrimi Sonrası Modern Vergi Uygulamaları

Sanayi Devrimi 18. yüzyılın sonlarından itibaren üretim biçimlerinde ve ekonomik yapıdaki köklü değişimlere yol açmış ve bu değişim vergi sistemlerini de doğrudan etkilemiştir. Sanayi üretiminin artışıyla birlikte devletlerin mali gereksinimleri değişmiş, geleneksel feodal vergilendirme sistemleri yerini daha merkezi ve etkin vergi politikalarına bırakmıştır.

a. Sanayi Devrimi ile Ortaya Çıkan Vergi Politikaları

Sanayi Devrimi kapitalizmin gelişimine zemin hazırlamış ve devletlerin vergi politikalarında kapsamlı reformlara gidilmesini zorunlu kılmıştır. Önceleri vergilerin alınma gerekçeleri mali olmaktan çok dini, ahlaki ve siyasi düşüncelerden dayanırken sanayi devrimi ile birlikte modern devletlerin ortaya çıkması verginin alınma gerekçelerini değiştirerek kamusal hizmet temelli bilimsel düşüncelere dayanmaya başlamıştır⁴⁴. Geleneksel tarım toplumlarında vergi gelirleri daha çok toprak vergisine dayalıyken sanayileşme süreci ile birlikte gelir, kurumlar ve tüketim vergileri ön plana çıkmıştır. 19. yüzyıl boyunca Avrupa devletleri, ekonomik büyümeyi teşvik edecek vergi politikaları benimsemiş

⁴² Genç (2025), a.g.e., s.1

⁴³ Giray, F. (2001), Maliye Tarihi, Bursa: Ezgi Kitabevi, s. 85.

⁴⁴ Eker, A. (1996), *Kamusal Maliye*, Ankara: Doğu Matbaası, s.125.

serbest piyasa ekonomisinin gerekliliklerine uygun düzenlemeler yapmıştır.

Sanayi Devriminin başlıca etkisi gelir vergisinin yaygınlaşması olmuştur. 1799 yılında İngiltere'de uygulamaya konulan gelir vergisi, devletin artan mali yükümlülüklerini karşılamak amacıyla kalıcı hale getirilmiş ve ilerleyen yıllarda diğer Avrupa ülkelerinde de benimsenmiştir. 19. yüzyılın ortalarından itibaren sanayileşen ülkelerde dolaylı vergilerin yanı sıra dolaysız vergiler de yaygınlaşmış, modern vergi sistemlerinin temelleri atılmıştır⁴⁵.

b. Sanayi Devrimi Sonrası Vergi Adaleti Tartışmaları

Sanayi Devrimi ile birlikte gelir dağılımındaki eşitsizlikler belirgin hale gelmiş ve bu durum vergi politikalarının adalet prensibine uygunluğunu gündeme getirmiştir. Adam Smith'in *Ulusların Zenginliği* adlı eserinde belirttiği üzere, vergilendirmenin temel ilkelerinden biri ödeme gücü ilkesidir; ancak sanayileşme sürecinde işçi sınıfı üzerindeki vergi yükü artarken, sermaye sahipleri için vergi yükü görece hafif kalmıştır⁴⁶. 19. yüzyılda sosyal devlet anlayışının yaygınlaşmasıyla birlikte vergi sistemlerinde reformlar gerçekleştirilmiş, özellikle artan oranlı gelir vergisi uygulamaları hayata geçirilmiştir⁴⁷.

c. Modern Devlet ve Vergi Politikaları

19. yüzyılın başlarından itibaren devletler, kamu harcamalarının artması nedeniyle daha kapsamlı ve etkin vergi sistemleri oluşturma gereksinimi duymuştur. I. ve II. Dünya Savaşları sırasında savaş ekonomisini finanse etmek amacıyla yüksek oranlı vergiler devreye sokulmuş sanayileşmiş ülkelerde sosyal güvenlik sistemlerini destekleyen vergiler yaygınlaşmıştır⁴⁸. 20. yüzyılın ikinci yarısından itibaren ise küreselleşme süreciyle birlikte vergi politikalarında rekabetçi düzenlemeler ön plana çıkmıştır. Bu doğrultuda çok uluslu şirketlerin vergi yükümlülükleri tartışma konusu olmuş ve ülkelerin büyüme kapasiteleri, yaşam standartları ile kaynak kullanımı ve etkinliğini arttırmak amacıyla, ülkeler arası ekonomik işbirliğinin ve ticaretin geliştirilmesi, emek ve sermayenin hareketliliği ile ilgili engellerin azaltılması amacına dönük olarak diğer önlemler ile birlikte ülkeler arası ortak veya paralel

⁴⁵ Oats, L. (2012), *Taxation Policy and Practice*, (19. Ed.), UK: EP Fiscal Publications, s. 14.

⁴⁶ Smith (1776), a.g.e., s.205

⁴⁷ Aksoy, Ş. (1998), *Kamu maliyesi*. (3. Baskı), İstanbul: Filiz Kitabevi, s.174.

⁴⁸ Pomp, R.D. (2021), "Turnover Taxes: Their Origin, Fall from Grace, and Resurrection", *Journal of State Taxation*, (23): 17-20, s.18

vergi düzenlemeleri geliştirilmiştir⁴⁹.

Özetle Sanayi Devrimi sonrası modern vergi uygulamaları, ekonomik gelişmelere paralel olarak şekillenmiş ve devletlerin mali politikalarında köklü değişimlere yol açmıştır. Gelir vergisinin yaygınlaşması, dolaylı ve dolaysız vergilerin dengelenmesi, vergi adaletinin sağlanmasına yönelik reformlar ve küreselleşme sürecinde vergi rekabeti gibi konular günümüz modern vergi sistemlerinin temel dinamiklerini oluşturmuştur⁵⁰.

1.2.4. Türkiye’de Vergi Sisteminin Tarihsel Gelişimi

Türkiye’de vergi sisteminin gelişimi Osmanlı İmparatorluğu’ndan Cumhuriyet’e uzanan süreçte önemli değişimlere uğramıştır. Osmanlı döneminde uygulanan vergi sistemi İslam hukuku esaslarına dayalı, şer’i ve örfi vergilerden oluşmaktaydı. Cumhuriyet’in ilanı ile birlikte, Osmanlı’dan devralınan bu sistemin yerine modern vergi uygulamalarına dayalı yeni bir yapı oluşturulmuştur⁵¹.

a. Osmanlı Döneminde Vergi Sistemi

Osmanlı vergi sistemi, şer’i vergiler (zekât, haraç, cizye) ve örfi vergiler (aşar, avarız, bac) olarak ikiye ayrılmaktaydı. Vergiler büyük ölçüde iltizam usulüyle toplanıyor, mültezimler aracılığıyla devlet hazinesine aktarılıyordu. Ancak bu sistem vergi tahsilatında yolsuzluklara ve halk üzerinde ağır vergi yüklerine yol açmaktaydı⁵². 19. yüzyıllarda Osmanlı Devleti’nde vergi reformları yapılmış, Tanzimat Fermanı (1839) ile vergi yükünün adil dağıtılması hedeflenmiştir. Tanzimat sonrası dönemde ise Islahat Fermanı (1856) ile Müslüman ve gayrimüslim halk arasındaki vergisel eşitsizlikler giderilmeye çalışılmıştır. Bu dönemde vergi idaresi merkezileştirilerek taşrada vergi idaresi kurulmaya başlanmış ve örfi vergiler sona erdirilmiş ayrıca iltizam sistemi kaldırılarak devletin dolaysız vergi tahsil ettiği bir yapıya geçilmiştir⁵³.

b. Cumhuriyet Döneminde Vergi Reformları

Türkiye Cumhuriyeti’nin kurulmasıyla Osmanlı’dan devralınan vergi sisteminde köklü

⁴⁹ Doğan, A, Karayel, M. (2016), “Küreselleşme Ve Vergi Sistemlerinin Değişimi”, *Vergi Raporu*, (99): 149-175, s. 156

⁵⁰ McLure (2001), a.g.e., s.344

⁵¹ Eroğlu, O. (2010), “Osmanlı devleti’nin son dönemlerinden Cumhuriyet’in ilk yıllarına kamu maliyesi”, *Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 12 (Özel Sayı): 57-89, s. 57

⁵² Turhan (2020), a.g.e., s.14

⁵³ Uysal, M. (2009), “Yeni Yasaların Işığında Vergi Kaçakçılığı Suçları”, *İstanbul Barosu Dergisi*, 83(3): 1271-1317, s. 1279.

değişiklikler yapılmıştır. Türkiye’de gerçek anlamda vergi hukuku Cumhuriyetle doğmuş ve Osmanlı vergi sistemi tasfiye edilerek çağdaş Batı Avrupa ülkelerinin vergi kanunları model olarak alınmıştır. Bu aşamada ilk olarak 1925 yılında Aşar Vergisi kaldırılarak tarımsal üretim üzerindeki yük hafifletilmiş ve modern vergilendirme sistemine geçiş süreci başlatılmıştır⁵⁴.

1930’lu yıllarda devletin mali gücünü artırmak amacıyla gelir vergisi, kurumlar vergisi ve gümrük vergileri gibi dolaysız vergiler oluşturulmuş, 1942’de Varlık Vergisi ile savaş döneminde ek gelir sağlanmaya çalışılmıştır. Ancak Varlık Vergisi uygulaması azınlıklar üzerinde yaratmış olduğu ekonomik etkiler nedeniyle eleştirilmiştir⁵⁵.

1960’lı yıllara gelindiğinde Türkiye’de vergi reformları hız kazanmış, 1961 Anayasası ile verginin adil ve dengeli dağıtılması gerekliliği anayasal bir ilke olarak kabul edilmiştir. 1963 yılında Gelir Vergisi Kanunu (GVK) yürürlüğe girmiş ve 1980 sonrası dönemde Katma Değer Vergisi (KDV) gibi modern vergi sistemleri uygulanmaya başlanmıştır⁵⁶.

c. 21. Yüzyılda Türkiye’de Vergi Sistemi

Günümüzde Türkiye’de vergi sistemi dolaylı ve dolaysız vergiler olmak üzere iki temel bileşene dayanmaktadır. Gelir Vergisi, Kurumlar Vergisi gibi dolaysız vergiler gelir üzerinden alınırken KDV, Özel Tüketim Vergisi (ÖTV) gibi dolaylı vergiler tüketim üzerinden alınmaktadır⁵⁷. 2006 yılında Vergi Usul Kanunu’nda (VUK) yapılan değişikliklerle vergi denetimi güçlendirilmiş ve elektronik denetim sistemleri yaygınlaştırılmıştır.

Türkiye’de vergi reformları AB uyum süreci ve küreselleşme sürecinde sürekli olarak güncellenmektedir. Vergi sisteminin daha etkin ve adil bir yapıya kavuşturulması için kayıt dışı ekonomiyi azaltmaya yönelik önlemler alınmakta ve vergi tabanının genişletilmesi hedeflenmektedir⁵⁸.

Bu bağlamda Türkiye’de vergi sisteminin tarihsel gelişimi Osmanlıdan, Cumhuriyete ve modern döneme uzanan köklü bir değişim sürecini ifade etmektedir. Vergilendirmenin adil, etkin ve

⁵⁴ Öner, E. (2005), “Osmanlı İmparatorluğu ve Cumhuriyet Döneminde Malî İdare”, *Ankara: Maliye Bakanlığı Araştırma, Planlama ve Koordinasyon Kurulu Başkanlığı*, Yayın no: 2005/369, s.464.

⁵⁵ Sağbaşı, İ. (2010), *Vergi Teorisi*, Ankara: Ece Matbaası, s.7.

⁵⁶ Kayan, A. (2000), “Verginin Tarihsel Gelişimi ve Sebep Olduğu Bazı Önemli Olaylar”, *Maliye Dergisi*, (135): 80-87, s.85

⁵⁷ Gündoğdu, S. (2022), “Türkiye’de Vergi Denetiminde Etkinlik; Dolaylı ve Dolaysız Vergiler Bağlamında İnceleme”, *19 Mayıs Sosyal Bilimler Dergisi*, 3(2): 161-172, <https://doi.org/10.52835/19maysbd.1112677>, s.162.

⁵⁸ Çakır, M. (2022), “Gelir Vergisi Kanunu’nun Kayıt Dışı Ekonomi Açısından İncelenmesi”, *Pamukkale Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, (53): 201-214, DOI:10.30794/pausbed.1088275, s.207.

sürdürülebilir bir yapıya kavuşturulması yönündeki çalışmalar ekonomik kalkınma ve mali disiplin çerçevesinde devam etmektedir.

1.3. Verginin Sınıflandırılması ve Türleri

Vergi hukukunda vergilerin sınıflandırılması vergilendirme sistemlerinin işleyişini anlamak ve vergi adaletini sağlamak açısından önem taşımaktadır. Vergiler farklı ekonomik, hukuki ve mali kriterlere göre sınıflandırılabilir. Bu bağlamda, vergi türleri; konusuna, tahsil edilme yöntemine, vergiyi doğuran olaya ve kamu giderlerini karşılama şekline göre kategorize edilmektedir.

Vergiler konularına göre gelir, servet ve harcama üzerinden alınan vergiler olarak sınıflandırılmaktadır. Gelir vergileri kazanç üzerinden alınırken servet vergileri mükellefin malvarlığına dayalıdır. Harcama vergileri ise tüketim esnasında alınan dolaylı vergilerden oluşur⁵⁹. Tahsil yöntemine göre vergiler doğrudan mükellefin gelir veya serveti üzerinden alınan dolaysız vergiler ile mal ve hizmet alımları sırasında tahsil edilen dolaylı vergiler olarak ikiye ayrılır.

Vergiyi doğuran olay açısından vergiler objektif ve sübjektif vergiler olarak ayrılmaktadır. Objektif vergiler mükellefin kişisel durumu dikkate alınmaksızın belirli bir matrah üzerinden alınırken sübjektif vergiler mükellefin mali gücüne ve kişisel özelliklerine göre belirlenen oranlarda tahsil edilmektedir. Kamu giderlerini karşılama şekline göre ise vergiler, devletin genel harcamalarını finanse eden genel vergiler ile belirli bir kamu hizmetinin finansmanında kullanılan özel vergiler olarak sınıflandırılmaktadır.

Vergilerin sınıflandırılması vergi sisteminin şeffaf ve etkin bir şekilde işlemesini sağlamak, mükelleflerin yükümlülüklerini daha net anlamalarına yardımcı olmak ve mali politikaların daha etkin uygulanmasını amaçlamaktadır. Bu bağlamda, modern hukuk sistemlerinde vergilerin doğru sınıflandırılması ve bu sınıflandırmalara uygun politikalar geliştirilmesi, adaletli ve sürdürülebilir bir vergi sisteminin oluşturulmasını desteklemektedir.

1.3.1. KONUSUNA GÖRE VERGİLER

Konusuna göre vergiler "gelir üzerinden alınan vergiler", "servet üzerinden alınan vergiler" ve "harcama üzerinden alınan vergiler" olmak üzere üç ana kategoriye ayrılmaktadır.

⁵⁹ Akdoğan (2011), a.g.e, 172

a. Gelir Üzerinden Alınan Vergiler

Gelir vergileri bireylerin veya kurumların belirli bir dönemde elde ettikleri kazançlar üzerinden alınan vergilerdir. Gelir vergisi dolaysız vergiler kategorisinde yer alır ve genellikle artan oranlı bir yapıya sahiptir. Vergi yükümlülüğü mükellefin mali gücüne dayandığından gelir vergisinin adaletli bir vergilendirme aracı olduğu kabul edilmektedir⁶⁰. Gelir üzerinden alınan vergiler genellikle iki başlık altında incelenmektedir:

- **Gelir Vergisi:** Gerçek kişilerin belirli bir takvim yılı içinde elde ettikleri kazançlar üzerinden alınan vergidir. Türkiye'de 193 sayılı “Gelir Vergisi Kanunu”na göre, ticari kazançlar, zirai kazançlar, serbest meslek kazançları, ücretler, gayrimenkul sermaye iratları ve menkul sermaye iratları gelir vergisinin konusunu oluşturmaktadır⁶¹.
- **Kurumlar Vergisi:** Tüzel kişiliğe sahip kurum ve işletmelerin yıllık net kazançları üzerinden alınan vergidir⁶². Kurumlar vergisi şirketlerin mali yapısına göre belirlenmekte ve genellikle sabit oranlı bir vergilendirme sistemi uygulanmaktadır.

b. Servet Üzerinden Alınan Vergiler

Servet vergileri bireylerin sahip oldukları malvarlıkları veya servet unsurları üzerinden alınan vergilerdir. Servet belirli bir anda bireyin sahip olduğu ekonomik değerlerin toplamını ifade eden statik bir kavramdır. Servet üzerinden alınan vergiler, vergi adaletini sağlamada tamamlayıcı bir rol oynar ve gelir vergisinin vergilendiremediği bazı mali güç unsurlarını vergilendirmeye yöneliktir. Servet üzerinden alınan vergiler üç alt başlıkta incelenebilir⁶³:

- **Servet Sahipliğinden Alınan Vergiler:** Motorlu Taşıtlar Vergisi ve Emlak Vergisi gibi düzenli olarak alınan vergilerdir.
- **Servetin El Değiştirmesinden Alınan Vergiler:** Veraset ve intikal vergisi gibi miras veya bağış yoluyla servet aktarımı sırasında uygulanan vergilerdir.

⁶⁰ Musgrave, Musgrave (1989), a.g.e., s.324

⁶¹ 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu (1960), Resmî Gazete Sayı: 10700. “Madde 2 (Değişik: 7/1/2003-4783/2 md.): Gelire giren kazanç ve iratlar şunlardır: 1. Ticarî kazançlar, 2. Zirai kazançlar, 3. Ücretler, 4. Serbest meslek kazançları, 5. Gayrimenkul sermaye iratları, 6. Menkul sermaye iratları, 7. Diğer kazanç ve iratlar. Bu Kanunda aksine hüküm olmadıkça, yukarıda yazılı kazanç ve iratlar gelirin tespitinde gerçek ve safi miktarları ile nazara alınır.”

⁶² 5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu (2006), Resmî Gazete Sayı: 26205. “Madde 1: (1) Aşağıda sayılan kurumların kazançları, kurumlar vergisine tâbidir: a) Sermaye şirketleri. b) Kooperatifler. c) İktisadî kamu kuruluşları. ç) Dernek veya vakıflara ait iktisadî işletmeler. d) İş ortaklıkları. (2) Kurum kazancı, gelir vergisinin konusuna giren gelir unsurlarından oluşur.”

⁶³ Akdoğan (2011), a.g.e, 248

- **Servet Değer Artışından Alınan Vergiler:** Bir servet unsurunun satışından elde edilen kazançların vergilendirilmesiyle ortaya çıkan vergilerdir. Türkiye'de bu tür vergilendirme gelir vergisinin değer artış kazançlarına ilişkin hükümleri kapsamında uygulanmaktadır.

c. *Harcama Üzerinden Alınan Vergiler*

Harcama vergileri bireylerin veya kurumların tüketim harcamaları üzerinden alınan vergilerdir ve dolaylı vergiler kategorisinde yer almaktadır. Harcama üzerinden alınan vergiler genellikle tüketicilerin yaptığı harcamalarla orantılı olarak tahsil edildiğinden tüketim üzerindeki etkileri büyük olmaktadır. Harcama vergileri başlıca iki alt başlıkta incelenmektedir⁶⁴:

- **Katma Değer Vergisi:** Mal ve hizmetlerin üretim veya satış aşamalarında uygulanan ve nihai tüketiciye yansıtılan bir vergi türüdür. KDV modern vergi sistemlerinde yaygın olarak kullanılan bir tüketim vergisidir.
- **Özel Tüketim Vergisi:** Belirli mal ve hizmetler üzerinden alınan özel bir tüketim vergisidir. Lüks tüketim malları, petrol ürünleri, tütün ve alkol gibi belirli ürünler üzerinden tahsil edilmektedir.

Bu iki vergi türünün dışında “Damga Vergisi, Banka ve Sigorta Muameleleri Vergisi, Özel İletişim Vergisi, Şans Oyunları Vergisi ve Gümrük Vergisi” de harcama vergileri arasında yer almaktadır⁶⁵.

Harcama vergileri devletlerin vergi gelirleri içinde önemli bir paya sahip olmakla birlikte gelir adaleti açısından eleştirilen vergilendirme türlerindedir. Özellikle düşük gelir gruplarının bu vergilerden daha fazla etkilenmesi nedeniyle harcama vergileri sosyal adalet açısından sıkça tartışma konusu olmaktadır. Harcamalar üzerinden tahsil edilen vergiler piyasadaki fiyat mekanizması aracılığıyla kolaylıkla başkalarına devredilebilmektedir. Verginin yansımaları olarak adlandırılan bu mekanizmada vergi yükü genellikle yüksek gelir grubundaki bireylerden düşük gelir grubundaki bireylere doğru aktarılmaktadır. Bu durum vergi adaletini ve gelir dağılımını olumsuz bir şekilde etkilemektedir⁶⁶.

⁶⁴ Bilici, N., (2005), *Vergi Hukuku: Genel Hükümler - Türk Vergi Sistemi*, Ankara: Seçkin Yayınevi, s.243-245

⁶⁵ Gürdal, T., Yardımcıoğlu, F., Beşel, F. (2016), “Türk Vergi Sisteminin Popülerlik Analizi”. *Maliye Araştırmaları Dergisi*, 2(2): 33-52., s.35

⁶⁶ Kılıç, Ö. (2016), “Türkiye’de Vergi Adaleti”, *Akademik Bakış Dergisi*, (66): 396-411, s.402

1.3.2. Tahsil Edilme Yöntemine Göre Vergiler

Literatürde yer alan bir diğer sınıflandırmaya göre vergiler "dolaylı vergiler" ve "dolaysız vergiler" olmak üzere ikiye ayrılmaktadır. Bu sınıflandırma verginin kimin tarafından ödendiği ve vergi yükünün kime ait olduğu açısından önem taşımaktadır⁶⁷. Dolaysız vergiler doğrudan mükellef tarafından devlete ödenirken dolaylı vergiler mal veya hizmet alımında fiyatlara yansıtılarak tüketici tarafından ödenmektedir.

a. Dolaylı Vergiler

Dolaylı vergiler, vergiyi ilk ödeyen kişinin bu verginin yükünü başka birine devrettiği, yani nihai olarak mal veya hizmeti tüketen kişilerin ödediği vergilerdir. Tüketim üzerinden alınan bu vergiler ödeme gücü ilkesini doğrudan yansıtmaz ve tüm tüketicilere aynı oranda uygulanır. Dolaylı vergiler arasında KDV, ÖTV, Gümrük Vergileri, Banka ve Sigorta Muameleleri Vergisi (BSMV) ve Damga Vergisi (DV) tahakkuk ve tahsilat oranı en yüksek vergilerdir. Bununla birlikte devlet açısından kamu gelirleri içinde önemli bir yer tutmakta, tahsil edilmesi kolay ve maliyeti düşük vergiler⁶⁸ olmasına karşın düşük gelir grupları üzerinde orantısız vergi yükü yarattığı için vergi adaleti açısından eleştirilmekte ve bazı durumlarda ekonomik düzenlemelerde araç olarak kullanılmaktadır⁶⁹.

b. Dolaysız Vergiler

Dolaysız vergiler ise doğrudan gelir veya servet üzerinden alınan ve vergi yükünün doğrudan mükellef üzerinde kaldığı vergi türleridir. Kişinin ödeme gücü ile orantılı olarak alınan bu vergiler, vergi adaletini sağlamada daha etkin bir yöntem olarak kabul edilmektedir. Türkiye’de uygulanan başlıca dolaysız vergiler; Gelir Vergisi, Kurumlar Vergisi, Emlak Vergisi, Motorlu Taşıtlar Vergisi ve Veraset ve İntikal Vergisi olarak sıralanabilir. Bireyin mali gücüne göre değişkenlik göstermekle birlikte dolaylı vergilere oranla daha az tahsil edilmektedir. Ayrıca tahsil süreçlerinin maliyetli olması ve beyan esasına dayanması nedeniyle vergi kaçakçılığı riski taşımaktadır⁷⁰.

Vergilerin tahsil edilme yöntemine göre sınıflandırılması vergi sistemlerinin adalet ve etkinlik yönünden değerlendirilmesine katkı sunmaktadır. Dolaylı vergiler tahsil edilme kolaylığı nedeniyle

⁶⁷ Erdem, Şenyüz, Tatlıoğlu (2015), a.g.e., s.143

⁶⁸ Turhan (2020), a.g.e., s.57

⁶⁹ Öztürk, N. (2016), *Kamu Maliyesi*, (3. Baskı), Bursa: Ekin Yay., s.10

⁷⁰ Erdem, Şenyüz, Tatlıoğlu (2015), a.g.e., s.144

devletler tarafından yaygın olarak uygulanmakta; ancak vergi yükünün nihai tüketiciye aktarılması sebebiyle gelir dağılımında adaletsizliklere neden olabilmektedir. Dolaysız vergiler ise bireyin ödeme gücüyle daha uyumlu olmakla birlikte tahsil süreçleri açısından daha maliyetli ve denetime açık bir yapıya sahiptir. Bu nedenle birçok modern vergi sisteminde dolaylı ve dolaysız vergiler arasında denge kurulmaya çalışılmaktadır⁷¹.

1.3.3. Vergiyi Doğuran Olaya Göre Vergiler

Vergiyi doğuran olay, vergi hukukunda vergi borcunun hukuken doğmasına sebebiyet veren olay veya hukuki durum olarak tanımlan temel bir kavramdır⁷². Vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesiyle birlikte mükellefin vergi borcu doğar ve vergi idaresi alacaklı konumuna gelmektedir. Vergiyi doğuran olayın niteliğine göre vergiler, objektif ve sübjektif vergiler olmak üzere iki gruba ayrılmaktadır.

a. Objektif Vergiler

Mükellefin kişisel ve ekonomik durumu dikkate alınmaksızın belirli bir vergi matrahı üzerinden alınan vergiler objektif vergilerdir. Bu tür vergilerde mükellefin medeni hali, aile yükümlülükleri veya diğer kişisel unsurlar dikkate alınmaz. Objektif vergilere örnek olarak KDV, ÖTV ve MTV gösterilebilir⁷³.

Bu vergiler genellikle eşitlik ilkesi kapsamında herkese aynı şekilde uygulandığından adaletli olarak nitelendirilse de mükelleflerin ödeme gücü farklılıklarını göz ardı ettiği için bazı eleştirilere de konu olmaktadır. Özellikle dolaylı vergiler kapsamında değerlendirilen objektif vergiler düşük gelirli gruplar açısından orantısız bir yük oluşturabilir.

b. Sübjektif Vergiler

Sübjektif vergiler mükellefin kişisel ve ekonomik durumu dikkate alınarak belirlenen vergilerdir. Objektif vergilerin aksine mükellefin aile durumu, gelir seviyesi ve ödeme gücü göz önüne alınarak vergi oranları belirlenmektedir. Sübjektif vergilere örnek olarak gelir vergisi ile veraset ve

⁷¹ Bastable (1903), a.g.e., s.183

⁷² 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu (1961), Resmî Gazete Sayı: 10703-10704-1075. “Madde 19- Vergi alacağı, vergi kanunlarının vergiyi bağladıkları olayın vukuu veya hukuki durumun tekemmülü ile doğar. Vergi alacağı mükellef bakımından vergi borcunu teşkil eder.”

⁷³ Nadaroğlu, H. (1992), *Kamu Maliyesi Teorisi*, (8. Baskı), İstanbul: Beta Basım Yayım Dağıtım, s.262

intikal vergisi gösterilebilir⁷⁴. Ödeme gücü ilkesine daha uygun olduğundan vergi adaletini sağlamada önemli rol oynamasına rağmen subjektif vergilerde beyan esasına dayalı uygulamalar olduğundan vergi kaçakçılığı ve vergi planlaması gibi sorunlarla karşılaşılması muhtemeldir.

Vergilerin objektif veya subjektif olması vergi sistemlerinin adalet ve etkinliği açısından önemli bir kriter olarak değerlendirildiğinden modern vergi sistemlerinde her iki tür vergiyi de içeren karma modeller benimsenmektedir. Objektif vergiler tahsil kolaylığı ve geniş tabana yayılması açısından avantajlı iken subjektif vergiler mükellefin bireysel ödeme gücünü gözeterek adaleti sağlamaktadır.

1.3.4. Kamu Giderlerini Karşılama Şekline Göre Vergiler

Vergiler kamu giderlerini karşılama şekillerine göre genel ve özel vergiler olmak üzere iki gruba ayrılmaktadır. Bu ayırım verginin kullanım amacına göre şekillenmekte ve devletin mali fonksiyonlarını yerine getirirken hangi tür vergileri kullandığını belirlemektedir⁷⁵.

a. Genel Vergiler

Genel vergiler herhangi bir özel hizmet veya harcama ile doğrudan ilişkilendirilmeyen ve devletin genel kamu harcamalarını karşılamak amacıyla topladığı vergilerdir. Devletin tüm vatandaşlarına sunduğu eğitim, sağlık, güvenlik, altyapı gibi kamusal hizmetlerin finansmanında kullanılmaktadır. Genel vergilere örnek olarak gelir vergisi, kurumlar vergisi ve özel tüketim vergisi verilebilir⁷⁶. Devletin bütçe gelirlerinin büyük bir kısmını oluşturan bu vergiler kamu hizmetlerinin finansmanı için geniş çapta kullanılmaktadır.

b. Özel Vergiler

Özel vergiler ise belirli bir kamu hizmetinin finansmanında kullanılmak üzere tahsil edilen vergilerdir. Belli bir amaca yönelik faaliyeti veya belli harcamayı doğrudan karşılamaya yönelik olduğundan bu hizmetten yararlananlardan alınmaktadır⁷⁷. Başlıca özel vergiler; emlak vergisi, harçlar, motorlu taşıtlar vergisidir. Özel vergiler, genel vergilere kıyasla belirli bir hizmetin veya harcamanın finansmanı için tahsis edildiğinden kamu maliyesinde kaynak tahsisinde şeffaflık sağlamaktadır.

⁷⁴ Pehlivan (2017), s.197

⁷⁵ Orhaner (2007), s. 196

⁷⁶ Karaca, C. (2021), *Kamu Maliyesi*, Bursa: Ekin Kitabevi, s.234-236

⁷⁷ Karaca (2021), a.g.e., s.234-236

1.4. Vergi Mükellefiyeti ve Vergi Sorumlusu Kavramı

Vergi mükellefiyeti ve vergi sorumluluğu, devletin mali gücünü sağlam temellere dayandırmasını ve vergi tahsilatının güvence altına alınmasını amaçlayan vergi hukukunun temel kavramları arasında yer almaktadır. Vergi mükellefiyeti, vergiye tabi olan gerçek veya tüzel kişilerin belirlenmesini ve bunların vergiye ilişkin yükümlülüklerini kapsamaktadır. Vergi sorumluluğu ise verginin ödenmesinden veya vergi ile ilgili şekli yükümlülüklerin yerine getirilmesinden sorumlu olan üçüncü kişilerle ilgilidir⁷⁸. Bu iki kavram mükellef hakları, yükümlülükleri ve vergi idaresi ile olan ilişkileri açısından da farklılık göstermektedir⁷⁹.

Anayasa'nın 73. maddesi ile güvence altına alınan vergilendirmenin kanuniliği ilkesi doğrultusunda vergi mükellefiyeti ve vergi sorumluluğu açıkça tanımlanmış⁸⁰ ve VUK başta olmak üzere GVK, KVK ve KDV Kanunları gibi çeşitli kanunlarla detaylandırılmıştır. Vergi mükellefiyeti, mükelleflerin vergisel ödevleri, vergiye uyum süreci ve denetim mekanizmaları açısından belli standartlar oluşturmak için tam ve dar mükellefiyet olarak ikiye ayrılmaktadır.

Vergi mükellefleri ödeme yükümlüsü olmasının yanında belirli haklara da sahiptir. Vergi idaresi karşısında mükelleflerin haklarının korunması hukuki güvenlik ve vergiye uyumla ilişkili olarak hukuk devletinin gereğidir. Vergi sorumluluğu ise mükelleflerden farklı olarak belirli hallerde vergi alacağının güvence altına alınması amacıyla düzenlenmiş ve tüzel kişi yöneticileri, mali müşavirler, mirasçılar ve stopaj sorumluları gibi farklı grupları kapsamaktadır⁸¹.

Bu bölümde öncelikle vergi mükellefinin tanımı ve türleri ele alınacak, ardından vergi mükelleflerinin hak ve yükümlülükleri incelenecek ve son olarak vergi sorumlusu kavramı, hukuki

⁷⁸ VUK, "Madde 8 – Mükellef, vergi kanunlarına göre kendisine vergi borcu terettübeden gerçek veya tüzel kişidir. Vergi sorumlusu, verginin ödenmesi bakımından, alacaklı vergi dairesine karşı muhatap olan kişidir. Vergi kanunlarıyla kabul edilen haller müstesna olmak üzere, mükellefiyete veya vergi sorumluluğuna mütaallik özel mukaveleler vergi dairelerini bağlamaz. Bu kanunun mütaakıp maddelerinde geçen "mükellef" tabiri vergi sorumlularına da şamildir."

⁷⁹ Gerçek, A. (2005), "Türk Vergi Hukukunda Vergi Sorumlusu, Sorumluluk Halleri Ve Türlerinin İncelenmesi", *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 54(3): 157 – 193, https://doi.org/10.1501/Hukfak_0000000398, s.159

⁸⁰ Türkiye Cumhuriyeti Anayasası (1982), Resmî Gazete Sayı: 17863. "Madde 73 – Herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere, mali gücüne göre, vergi ödemekle yükümlüdür. Vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı, maliye politikasının sosyal amacıdır. Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülükler kanunla konulur, değiştirilir veya kaldırılır. Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerin muaflık, istisnalar ve indirimleriyle oranlarına ilişkin hükümlerinde kanunun belirttiği yukarı ve aşağı sınırlar içinde değişiklik yapmak yetkisi Cumhurbaşkanına verilebilir."

⁸¹ Derrig, R. A., Ostaszewski, K. M. (1997), "Managing the Tax Liability of a Property-Liability Insurance Company". *The Journal of Risk and Insurance*, 64(4): 695–711, doi:10.2307/253892, s.695.

dayanakları ve uygulama alanları çerçevesinde değerlendirilecektir.

1.4.1. Vergi Mükellefinin Tanımı ve Türleri

Vergi mükellefi, vergi kanunları uyarınca kendisine vergi borcu yüklenen gerçek veya tüzel kişi olarak tanımlanmaktadır. VUK'un 8. maddesine göre, "*vergi kanunlarına göre kendisine vergi borcu terettüp eden gerçek veya tüzel kişi mükelleftir*"⁸². Vergi mükellefiyeti, vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesiyle doğar ve ilgili mevzuat çerçevesinde yükümlülükleri de beraberinde getirir.

Mükellefiyet hukuki niteliği itibarıyla devletin kamu harcamalarını finanse etme yetkisine dayanmaktadır. Vergi yükümlülüğü, mükellefin ekonomik gücüne, yerleşim yerine ve faaliyet alanına bağlı olarak belirlenmektedir. Mükellefiyet vergi ödeme, beyannamesi verme, defter tutma ve vergi denetimlerine tabi olma gibi yükümlülükleri içermektedir⁸³. Kapsamına ve vergilendirme esaslarına göre vergi mükellefiyeti farklı kategorilere ayrılmaktadır. En genel sınıflandırmaya göre mükellefiyet tam ve dar mükellefiyet olmak üzere ikiye ayrılmaktadır.

a. Tam Mükellefiyet

Tam mükellefler yerleşik oldukları devletin vergi yetkisine tabi olup ülke içi ve ülke dışında elde ettikleri tüm gelirleri üzerinden vergilendirilmektedirler. Türkiye'de GVK'nın 3. maddesine göre, Türkiye'de ikamet eden gerçek kişiler ve tüzel kişiler tam mükellef sayılmakta ve hem Türkiye'de hem de yurt dışında elde ettikleri gelirlerin tamamı üzerinden vergiye tabi tutulmaktadır⁸⁴. Aynı şekilde KVK'ya göre Türkiye'de merkez veya yönetim yeri bulunan şirketler de tam mükellef olarak değerlendirilmektedir.

⁸² VUK, "*Madde 8 – Mükellef, vergi kanunlarına göre kendisine vergi borcu terettübeden gerçek veya tüzel kişidir. Vergi sorumlusu, verginin ödenmesi bakımından, alacaklı vergi dairesine karşı muhatap olan kişidir. Vergi kanunlarıyla kabul edilen haller müstesna olmak üzere, mükellefiyete veya vergi sorumluluğuna mütaallik özel mukaveleler vergi dairelerini bağlamaz. Bu kanunun mütaakıp maddelerinde geçen "mükellef" tabiri vergi sorumlularına da şamildir.*"

⁸³ Edizdoğan, N., Çetinkaya, Ö., Gümüş, E. (2020), *Kamu Maliyesi*, (11. Baskı), Bursa: Ekin Yayınları, s.154.

⁸⁴ 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu (1960), Resmî Gazete Sayı: 10700. "*Madde 3 – Aşağıda yazılı gerçek kişiler Türkiye içinde ve dışında elde ettikleri kazanç ve iratların tamamı üzerinden vergilendirilirler: 1. Türkiye'de yerleşmiş olanlar; 2. (Değişik: 19/2/1963-202/1 md.) Resmî daire ve müesseselere veya merkezi Türkiye'de bulunan teşekkül ve teşebbüslere bağlı olup adı geçen daire, müessese, teşekkül ve teşebbüslerin işleri dolayısıyla yabancı memleketlerde oturan Türk vatandaşları (Bu gibilerden, buldukları memleketlerde elde ettikleri kazanç ve iratları dolayısıyla Gelir Vergisine veya benzeri bir vergiye tabi tutulmuş bulunanlar, mezkûr kazanç ve iratları üzerinden ayrıca vergilendirilmezler.)*"

a. Dar Mükellefiyet

Dar mükellefler ise yalnızca belirli bir ülkede elde ettikleri kazançları üzerinden vergilendirilen kişilerdir. GVK'nın 6. maddesine göre Türkiye'de yerleşik olmayan gerçek ve tüzel kişiler yalnızca Türkiye kaynaklı gelirleri üzerinden vergiye tabi tutulmaktadır⁸⁵. Dar mükelleflerin vergilendirilme esasları çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmaları kapsamında farklılık gösterebilmektedir. Türkiye çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmaları kapsamında birçok ülke ile vergi anlaşmaları yapmış, uluslararası yatırımcıların ve şirketlerin çifte vergilendirilmesini önlemek amacıyla çeşitli düzenlemeler getirmiştir⁸⁶. Almanya, ABD ve Fransa gibi ülkelerde benzer sistemler uygulanmaktadır. Bu ülkelerde mukim olan kişiler dünya genelindeki kazançları üzerinden vergilendirilirken yabancı şirketler yalnızca ilgili ülkede elde ettikleri kazançlar üzerinden vergiye tabi tutulmaktadır.

Vergi mükellefiyet türleri kişilerin vergiye tabi olma durumlarını belirleyerek vergi adaletinin sağlanmasına katkıda bulunmaktadır. Vergisel yükümlülüklerin ve vergi sistemlerinin adil ve etkin olması mükellefiyet esaslarının net bir şekilde belirlenmesine bağlıdır.

1.4.2. Vergi Mükellefinin Hak ve Yükümlülükleri

Vergi mükellefiyeti, vergiye ilişkin birtakım hak ve yükümlülükleri de içermektedir. Vergi hukukunda mükellef hakları mükelleflerin vergi idaresi karşısında hukuki güvencelere sahip olmasını sağlamakla birlikte yükümlülükler ise vergi sisteminin sağlıklı işleyebilmesi için mükellefler tarafından yerine getirilmesi gereken sorumlulukları ifade etmektedir. Vergi yükümlülüklerinin düzenli yerine getirilmesi kamu maliyesinin sürdürülebilirliği ile mümkündür⁸⁷.

Mükellef hak ve yükümlülüklerinin belirlenmesi tüm Dünya ülkeleri açısından vergi politikalarının belirlenebilmesi için sorun teşkil etmektedir. Bu konuda uluslararası alanda en kapsamlı çalışma OECD tarafından yapılmıştır. "OECD Vergi Politikası ve Yönetimi Merkezi (The OECD Centre for Tax Policy and Administration)" vergi idarelerinin faydalanması için bir dizi uygulama notu yayımlamıştır. "İyi Vergi Yönetimi İlkeleri" başlıklı bu belgede gelir idarelerinin temel rolü vergi

⁸⁵ 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu (1960), Resmî Gazete Sayı: 10700. "Madde 6 – (Değişik: 24/12/1980-2361/2 md.) Türkiye'de yerleşmiş olmayan gerçek kişiler sadece Türkiye'de elde ettikleri kazanç ve iratlar üzerinden vergilendirilirler."

⁸⁶ Çak, M. (2008), *Uluslararası Vergi Rekabeti, Transfer Fiyatlaması ve Vergilendirme*, Ankara: Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı Yayınları, (Yayın No:2008/385), s.9

⁸⁷ Gerçek, A. (2006), "Vergilendirmede Mükellef Hakları ve Türkiye'de Durumun İncelenmesi", *Vergi Sorunları Dergisi*, (209): 121-149., s.122

yasalarına uyumun sağlanması ve gönüllü uyumun teşvik edilmesine odaklanmak şeklinde tanımlanırken mükellef hakları ve yükümlülüklerinin belirlenmesi ile temel yükümlülüklerin anlaşılmasının gönüllü uyum açısından önemine vurgu yapılmıştır⁸⁸. OECD tarafından belirlenen mükellef hakları; bilgilendirilme, yardım alma ve dinlenilme hakkı, itiraz hakkı, doğru miktarda vergi ödeme hakkı, hukuki kesinlik hakkı, mahremiyet hakkı ve gizlilik ve sır saklama hakkı şeklinde sıralanmaktadır. Bu temel mükellef hakları belirli yükümlülükleri de beraberinde getirmektedir. Mükellef hakları ve yükümlülükleri arasında sağlıklı bir denge olmaksızın vergi sistemleri etkin ve verimli bir şekilde çalışmamaktadır. Mükellef yükümlülükleri ise; dürüst olma yükümlülüğü, iş birliği yapma yükümlülüğü, doğru bilgi ve belgeleri zamanında sağlama yükümlülüğü, kayıt tutma yükümlülüğü ve vergileri zamanında ödeme yükümlülüğüdür⁸⁹.

Vergi mükellefinin hakları hukukun üstünlüğü ve mükellef odaklı bir vergi sisteminin temel unsurlarından biridir. İnsan Hakları Avrupa Sözleşmesinde (İHAS) de mükellef haklarına yer verilmektedir. Ülkemizde ise mükellef haklarına dayanak olan temel metinler Anayasa, uluslararası anlaşmalar ve Gelir İdaresi Başkanlığınca yayınlanan “Mükellef Hakları Bildirgesi” olarak sıralanabilmektedir. Söz konusu metinlerde yer alan mükellef hakları genel haklar ve özel haklar olarak iki başlıkta ele alınmaktadır⁹⁰.

a. Genel Haklar

Türk hukukunda genel haklar, tüm mükelleflerin sahip olduğu ve vergilendirme sürecinde idare ile olan ilişkilerinde temel güvenceleri sağlayan haklardır. Bu haklar aşağıdaki gibi sıralanabilmektedir⁹¹:

- **Adil, Eşit ve Saygılı Hizmet Alma Hakkı:** Mükellefler, vergi idaresi tarafından adil, şeffaf ve saygılı bir muamele görme hakkına sahiptir.
- **Vergilendirmede Belirlilik Hakkı:** Vergi mükellefleri, hukuki güvenlik çerçevesinde

⁸⁸ OECD (1990), *Taxpayers' rights and obligations – a survey of the legal situation in OECD Countries*, Committee of Fiscal Affairs, 27 April.

⁸⁹ Bentley, D. (2007), *Taxpayers' Rights: Theory, Origin And Implementation, Series On International Taxation-* 31, Hollanda: Kluwer Law International, s. 6-8

⁹⁰ Aydın, E. (2018), “Verginin Tarafları, Mükellefin Ödevleri ve Hakları”, Üyümez, M.E. (Ed.), *Vergi Hukuku*, Eskişehir: Anadolu Üniv.Yay.,: 35-43, s.42

⁹¹ Gerçek (2005), a.g.e., s.127

vergileendirme kurallarının açık, öngörülebilir ve anlaşılır olmasını talep edebilir⁹².

- **Mükelleflere İlişkin Bilgilerin Gizliliği Hakkı:** VUK'un 5. maddesi uyarınca, mükelleflerin vergiye ilişkin bilgileri gizli tutulmalıdır⁹³.
- **Yargı Yoluna Başvuru Hakkı:** Mükellefler, vergi idaresinin işlemlerine karşı idari itiraz yollarını kullanabilir ve uyuşmazlık halinde yargı yoluna başvurabilir⁹⁴.
- **Temsilci Kullanma Hakkı:** Mükellefler, vergi idaresiyle olan ilişkilerinde bizzat kendileri başvuruda bulunma veya bir temsilci kullanma ve onun yardımını isteme hakkına sahiptirler. Temsilci olarak genelde avukat, mali müşavir veya vergi idaresi tarafından yetkili tanınan kişiler kullanılır.
- **Bilgi Alma Hakkı:** Vergi mevzuatı ve değişiklikler hakkında zamanında ve doğru şekilde bilgilendirilme hakkı bulunmaktadır. Mükellefler VUK madde 413 ve 4982 sayılı Kanun madde 4 gereği bilgi edinme hakkına sahiptirler⁹⁵.

⁹² Türkiye Cumhuriyeti Anayasası (1982), Resmî Gazete Sayı: 17863 “Madde 73 – Herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere, mali gücüne göre, vergi ödemekle yükümlüdür. Vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı, maliye politikasının sosyal amacıdır. Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülükler kanunla konulur, değiştirilir veya kaldırılır. Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerin muaflık, istisnalar ve indirimleriyle oranlarına ilişkin hükümlerinde kanunun belirttiği yukarı ve aşağı sınırlar içinde değişiklik yapmak yetkisi Cumhurbaşkanına verilebilir.”

⁹³ VUK, “Madde 5 – Aşağıda yazılı kimseler görevleri dolayısıyla, mükellefin ve mükellefle ilgili kimselerin şahıslarına, muamele ve hesap durumlarına, işlerine, işletmelerine, servetlerine veya mesleklerine mütaallik olmak üzere öğrendikleri sırları veya gizli kalması lazımgelen diğer hususları ifşa edemezler ve kendilerinin veya üçüncü şahısların nefine kullanamazlar; 1. Vergi muameleleri ve incelemeleri ile uğraşan memurlar; 2. (Değişik: 23/6/1982-2686/1 md.) Vergi mahkemeleri, bölge idare mahkemeleri ve Danıştayda görevli olanlar; 3. Vergi kanunlarına göre kurulan komisyonlara iştirak edenler; 4. Vergi işlerinde kullanılan bilirkişiler. Bu yasak, yukarıda yazılı kimseler, bu görevlerinden ayrılışları dahi devam eder.”

⁹⁴ 2577 Sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu (1982), Resmî Gazete Sayı: 17580. “Madde 11 – 1. İlgililer tarafından idari dava açılmadan önce, idari işlemin kaldırılması, geri alınması, değiştirilmesi veya yeni bir işlem yapılması üst makamdan, üst makam yoksa işlemi yapmış olan makamdan, idari dava açma süresi içinde istenebilir. Bu başvurma, işlemeye başlamış olan idari dava açma süresini durdurur, 2. Otuz gün içinde bir cevap verilmezse istek reddedilmiş sayılır, 3. İsteğin reddedilmesi veya reddedilmiş sayılması halinde dava açma süresi yeniden işlemeye başlar ve başvurma tarihine kadar geçmiş süre de hesaba katılır, 4. (Mülga: 10/6/1994-4001/6 md.)”

6328 Sayılı Kamu Denetçiliği Kurumu Kanunu (2012), Resmî Gazete Sayı: 28338. “MADDE 17 – (1) Kuruma, gerçek ve tüzel kişiler başvurabilirler. Başvuru sahibinin talebi üzerine başvuru gizli tutulur.”

⁹⁵ 4982 Sayılı Bilgi Edinme Hakkı Kanunu (2003), Resmî Gazete Sayı: 25269. “Madde 4- Herkes bilgi edinme hakkına sahiptir. Türkiye’de ikamet eden yabancılar ile Türkiye’de faaliyette bulunan yabancı tüzel kişiler, isteyecekleri bilgi kendileriyle veya faaliyet alanlarıyla ilgili olmak kaydıyla ve karşılıklılık ilkesi çerçevesinde, bu Kanun hükümlerinden yararlanırlar. Türkiye’nin taraf olduğu uluslararası sözleşmelerden doğan hak ve yükümlülükleri saklıdır.”

VUK, “Madde 413- Mükellefler, Gelir İdaresi Başkanlığından veya bu hususta yetkili kıldığı makamlardan, vergi durumları ve vergi uygulaması bakımından müphem ve tereddüdü mucip gördükleri hususlar hakkında yazı ile izahat isteyebilir.”

b. Özel Haklar

Özel haklar ise mükelleflerin belirli vergi türleri veya süreçleri ile ilgili olarak sahip olduğu haklardır. Özel haklar özel hukuk ilişkilerini düzenleyen kurallardan doğar, herkese eşit ve genel bir biçimde tanınırlar. Bu haklar aşağıdaki gibi sıralanabilmektedir⁹⁶:

- **Vergi Tahsilatı Sürecine İlişkin Haklar:** Mükellefler, vergi borçlarını taksitlendirme, tecil isteme, doğal afet durumlarında terkin talep etme, mahsup ve takas isteme haklarına sahiptir⁹⁷.
- **Vergi Denetimine İlişkin Haklar:** Vergi incelemesine tabi tutulan mükelleflerin, denetim sürecinde belirli güvencelere sahip olması ve denetim sürecinin usulüne uygun yürütülmesi için yetkililerden kimlik göstermelerini, vergi incelemesinin işyerinde yapılmasını, defter ve belgelerin ibrazı için süre, defter ve belgelere ilişkin tutanak düzenlenmesini talep etme hakkı bulunmaktadır⁹⁸.
- **Vergi Uyuşmazlıklarının Çözümüne İlişkin:** Vergi idaresi ile mükellefler arasında ortaya çıkan uyuşmazlıklarda uzlaşma, hata düzeltme veya Maliye Bakanlığına başvuru hakları vardır⁹⁹.

⁹⁶ Egeli, H., Dağ, M. (2012), “Türk Vergi Hukuku Açısından Mükellef Haklarının Değerlendirilmesi”, *Maliye Dergisi*, (163): 130-146, s.134

⁹⁷ 6183 Sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun (1953), Resmî Gazete Sayı: 8469. “*Madde 23 – Tahsil edilip de kanuni sebeplerle reddi icabeden amme alacakları, istihkak sahiplerinin reddiyatı yapacak olan amme idaresine olan muaccel borçlarına mahsup edilmek suretiyle reddolunur. Umumi bütçeden reddedilen paralar arasında hususi idarelerle belediyelere ait olan kısımları ret ve mahsup olunduğu senede bu idareler nam ve hesabına ayrılacak hisselerden Hazinece tevkif ve mahsup olunur.*

Madde 48 – (Değişik birinci fıkra: 30/5/1985 - 3209/1 md.) Amme borcunun vadesinde ödenmesi veya haczin tatbiki veyahut hacz olunmuş malların paraya çevrilmesi amme borçlusunu çok zor duruma düşürecekse, borçlu tarafından yazı ile istenmiş ve teminat gösterilmiş olmak şartıyla, alacaklı amme idaresince veya yetkili kılacağı makamlarca; amme alacağı 36 ayı geçmemek üzere ve faiz alınarak tecil olunabilir.

Madde 102 – Amme alacağı, vadesinin rasladığı takvim yılını takip eden takvim yılı başından itibaren 5 yıl içinde tahsil edilmezse zamanaşımına uğrar. Para cezalarına ait hususi kanunlarındaki zamanaşımı hükümleri mahfuzdur. Zamanaşımından sonra mükellefin rızaen yapacağı ödemeler kabul olunur.”

⁹⁸ VUK, “*Madde 136 – Vergi incelemesi yapanlar yanlarında memuriyet sıfatlarını ve inceleme yetkisini gösteren fotoğraflı resmî bir vesika bulundurulur ve gittikleri yerde işe başlamadan evvel bu vesikayı ilgililere gösterirler. Madde 139 – Vergi incelemeleri, esas itibarıyla dairede yapılır. (Ek: 14/10/2021-7338/17 md.) Mükellef ve vergi sorumlusunun talep etmesi ve iş yerinin müsait olması halinde inceleme iş yerinde de yapılabilir.*

Madde 141 – İnceleme 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. Bu suretle düzenlenen tutanakların bir nüshasının mükellefe veya nezdinde inceleme yapılan kimseye bırakılması mecburidir....”

⁹⁹ VUK, “*Madde 119 – Vergi hataları şu yollarla meydana çıkarılabilir: ...5. Mükellefin müracaatı ile. Madde 124 – (Değişik:*

Vergi mükellefleri, kamu finansmanına katkıda bulunmak amacıyla belirli yükümlülükleri yerine getirmekle sorumludur. Bu yükümlülükler maddi ve şekli ödevler olarak iki gruba ayrılmaktadır¹⁰⁰.

a. Maddi Ödevler

Vergi mükelleflerinin en temel ödevi, adına tarh edilen vergiyi zamanında ve eksiksiz olarak beyan etmektir¹⁰¹.

b. Şekli Ödevler

Şekli yükümlülükler ise bu vergilerin toplanması açısından getirilen hukuki düzenlemelerde yer alan hükümlere uymaktır¹⁰². Şekli ödevler, vergiyle ilgili kayıt ve beyan süreçlerine ilişkin düzenlemeleri kapsamakta ve yükümlü grupları, iş hacmi, faaliyet alanı gibi kriterlere göre farklılık taşımaktadır¹⁰³:

Beyanname Verme Yükümlülüğü: Vergi mükellefleri, vergi kanunlarında belirtilen sürelerde beyanname vermek zorundadır.

Defter ve Kayıt Tutma Yükümlülüğü: Ticari ve mali faaliyetlere ilişkin kayıtların, VUK'a uygun şekilde tutulması gerekmektedir.

Belgeleri Saklama ve İbraz Yükümlülüğü: Mükellefler, muhasebe kayıtlarını belirli bir süre saklamak ve talep edilmesi halinde ibraz etmek zorundadır.

Vergi mükellefinin hak ve yükümlülükleri, hukuk devleti ilkesinin bir gereği olarak adil ve dengeli bir şekilde düzenlenmiştir. Vergi idaresi ile mükellefler arasındaki ilişki, karşılıklı hak ve yükümlülüklerle dayalı olup vergi sisteminin etkin işleyişi için bu dengenin korunması gerekmektedir.

1.4.3. Vergi Sorumluluğu ve Vergi Kanunlarındaki Yeri

Vergi sorumluluğu, vergi mükelleflerinin doğru ve zamanında vergi beyannameyi verme

23/6/1982-2686/24 md.) Vergi mahkemesinde dava açma süresi geçtikten sonra yaptıkları düzeltme talepleri reddolunanlar şikayet yolu ile Maliye Bakanlığına müracaat edebilirler. Bu madde gereğince il özel idare vergileri hakkında valiliğe ve belediye vergileri hakkında belediye başkanlığına müracaat edilir.”

¹⁰⁰ Oktar (2022), a.g.e., s.96

¹⁰¹ Taş, F. (2007), “Vergi Mükelleflerinin Kayıt Düzenine İlişkin Ödevleri”, *Maliye Dergisi*, (152):116-120, s.117

¹⁰² Taşkan, Y. Z. (2021), *Vergi Hukuku Genel Hükümler ve Türk Vergi Sistemi*, (4. Baskı), Ankara: Adalet Yayınları, s.29.

¹⁰³ Kırbaş, S. (2008), *Vergi Hukuku*, (18. Baskı), Ankara: Siyasal Kitabevi, s. 73.

konusundaki ahlaki yükümlülükleridir¹⁰⁴. Esas olarak mükellefler vergi ödevlerinin yerine getirilmesinden kendileri sorumludurlar. Ancak vergi hukuku kapsamında verginin ödenmesi açısından mükellef dışında bazı kişilere de sorumluluk yüklenebilmektedir. VUK'un 8. maddesi uyarınca vergi sorumlusu "*verginin ödenmesi bakımından alacaklı vergi dairesine karşı muhatap olan kişidir*"¹⁰⁵. Vergi sorumlusu, kendisi mükellef olmadığı halde mükellefle olan hukuki veya ekonomik ilişkisi nedeniyle verginin ödenmesi ve vergiye ilişkin diğer ödevlerin yerine getirilmesi bakımından vergi idaresine muhatap olur.

Vergi mükellefi ile vergi sorumlusu arasındaki temel fark vergiyi doğuran olayın mükellefin şahsında gerçekleşmesi ve verginin, mükellefin malvarlığından alınarak ödeniyor olmasıdır¹⁰⁶. Vergi sorumlusu ise mükellefin yerine getirmesi gereken bazı yükümlülükleri yerine getiren ve verginin tahsiline aracılık eden üçüncü kişi konumundadır. Vergi sorumluluğu, özellikle kamu gelirlerinin güvence altına alınması ve tahsilat sürecinin etkin şekilde yürütülmesi için temel işlev görmektedir. Devlet, vergi yükümlülüklerinin yerine getirilmesini sağlamak amacıyla mükellefin yanı sıra üçüncü kişileri de bu sürece dahil ederek tahsil güvenliğini artırmaktadır¹⁰⁷.

VUK'un 8. ve 9. maddelerinde vergi sorumlusunun tanımı yapılmakta ve vergi sorumluluğunun sınırları belirlenmektedir. Ayrıca stopaj uygulamaları, KDV ve ÖTV gibi dolaylı vergiler kapsamında da vergi sorumluluğuna ilişkin özel düzenlemeler bulunmaktadır. Vergi sorumluluğu, vergi kanunlarında belirlenen farklı durumlara göre çeşitli türlere ayrılmaktadır:

Kesinti Yoluyla Vergi Sorumluluğu: GVK'nın 94. maddesi¹⁰⁸ ve KVK'nın 15. ve 30. maddeleri¹⁰⁹ uyarınca belirli ödemeler üzerinden vergi kesintisi yapılması zorunludur. İşverenlerin

¹⁰⁴ Oladipo, O.A., Fakile, S.A., Ogunjobi, J.O, Oladipo, A.O., Ademola, A.O. (2021), "Effect Of Tax Audit And Tax Responsibility On Tax Compliance Behaviour: Evidence From Nigerian Listed Manufacturing Companies", *Academy of Accounting and Financial Studies Journal*, 25(5): 1-13, s.2

¹⁰⁵ VUK, "*Madde 8 – ...Vergi sorumlusu, verginin ödenmesi bakımından, alacaklı vergi dairesine karşı muhatap olan kişidir....*"

¹⁰⁶ Akkaya, M. (1997), "Vergi Sorumlusunun Vergi Yargısı Ve Vergi İdaresi Karşısındaki Konumu", *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, (46): 185-208, https://doi.org/10.1501/Hukfak_0000000660, s.187

¹⁰⁷ Gerçek (2005), a.g.e., s.157

¹⁰⁸ 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu (1960), Resmî Gazete Sayı: 10700. "*Madde 94 – (Değişik: 26/12/1993-3946/22 md.) Kamu idare ve müesseseleri, iktisadi kamu müesseseleri, sair kurumlar, ticaret şirketleri, iş ortaklıkları, dernekler, vakıflar, dernek ve vakıfların iktisadi işletmeleri, kooperatifler, yatırım fonu yönetenler, gerçek gelirlerini beyan etmeye mecbur olan ticaret ve serbest meslek erbabı, zirai kazançlarını bilanço veya zirai işletme hesabı esasına göre tespit eden çiftçiler aşağıdaki bentlerde sayılan ödemeleri (avans olarak ödenenler dahil) nakden veya hesaben yaptıkları sırada, istihkak sahiplerinin gelir vergilerine mahsuben tevkifat yapmaya mecburdurlar.*"

¹⁰⁹ 5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu (2006), Resmî Gazete Sayı: 26205. "*Madde 15- (1) Kamu idare ve kuruluşları,*

çalışanların maaşlarından gelir vergisi kesmesi bu uygulamaya örnektir.

Kanuni Temsilcilerin Sorumluluğu: VUK'un 10. maddesi uyarınca tüzel kişi mükelleflerin veya sorumluların vergi borçlarının ödenmesinde tüzel kişiliği temsile yetkili olan kişilerin sorumlu tutulması mümkündür¹¹⁰.

Mirasçılardan Sorumluluğu: VUK'un 12. maddesi uyarınca, vergi borçlusu olan bir kişinin vefat etmesi durumunda mirasçılar borçlardan sorumlu hale gelmektedir. Ancak mirasın reddi halinde, bu sorumluluk ortadan kalkmaktadır¹¹¹.

Muhasebe Meslek Mensuplarının Sorumluluğu: 3568 Sayılı "Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu" ile ülkemizde muhasebe mesleği "Serbest Muhasebeci Mali Müşavir (SMMM) ve Yeminli Mali Müşavirler (YMM)" tarafından yürütülmektedir. VUK'un mükerrer 227. maddesine göre, SMMM ve YMM'ler mükelleflerin vergi beyannamelerinin hazırlanması ve sunulması sürecinde yaptıkları işlemler nedeniyle, hatalı ya da eksik işlemlerden dolayı vergi idaresine karşı sorumludurlar¹¹². İlave olarak 3568 sayılı Kanunun 12. maddesinde de, YMM'lerin yaptıkları tasdik doğru olmaması halinde tasdik kapsamı ile sınırlı olmak üzere bir vergisel sorumluluk getirilmiştir¹¹³. Bu şekilde muhasebe meslek mensuplarına yüklenen sorumluluk mükellefin

iktisadî kamu kuruluşları, sair kurumlar, ticaret şirketleri, iş ortaklıkları, dernekler, vakıflar, dernek ve vakıfların iktisadî işletmeleri, kooperatifler, yatırım fonu yönetenler, gerçek gelirlerini beyan etmeye mecbur olan ticaret ve serbest meslek erbabı, ziraî kazançlarını bilanço veya ziraî işletme hesabı esasına göre tespit eden çiftçiler; kurumlara avanslar da dahil olmak üzere nakden veya hesaben yaptıkları aşağıdaki ödemeler üzerinden istihkak sahiplerinin kurumlar vergisine mahsuben %15 oranında kesinti yapmak zorundadırlar: "Madde 30- (1) Dar mükellefiyete tâbi kurumların aşağıdaki kazanç ve iratları üzerinden, bu kazanç ve iratları avanslar da dahil olmak üzere nakden veya hesaben ödeyen veya tahakkuk ettirenler tarafından % 15 oranında kurumlar vergisi kesintisi yapılır:"

¹¹⁰ VUK, "Madde 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.(Değişik: 3/12/1988-3505/2 md.) 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."

¹¹¹ VUK, "Madde 12 – Ölüm halinde mükelleflerin ödevleri, mirası reddetmemiş kanuni ve mansup mirasçılarına geçer. Ancak, mirasçılardan herbiri ölünün vergi borçlarından miras hisseleri nispetinde sorumlu olurlar."

¹¹² VUK, "Mükerrer Madde 227 – (Ek: 24/6/1994-4008/6 md.) - ... Yukarıdaki fıkra hükümlerine göre beyannameyi imzalayan veya tasdik raporunu düzenleyen meslek mensupları, imzaladıkları beyannamelerde veya düzenledikleri tasdik raporlarında yer alan bilgilerin defter kayıtlarına ve bu kayıtların dayanağını teşkil eden belgelere uygun olmamasından dolayı ortaya çıkan vergi ziyana bağlı olarak salınacak vergi, ceza, gecikme faizlerinden mükellefle birlikte müştereken ve müteselsilen sorumlu tutulurlar...."

¹¹³ 3568 Sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu (1989), Resmi Gazete Sayısı: 20194. "Madde 12 - ...Yeminli mali müşavirler yaptıkları tasdik doğruluğundan sorumludurlar. Yaptıkları tasdik doğru olmaması halinde, tasdik kapsamı ile sınırlı olmak üzere, ziyaa uğratılan vergilerden ve kesilecek cezalardan mükellefle birlikte müştereken ve müteselsilen sorumlu olurlar. Yeminli mali müşavirler yaptıkları tasdik kapsamını düzenleyecekleri raporda

şekli ödevlerinin doğru yapılmasını ifade eden “doğruluk sorumluluğu”dur.

Dolaylı Vergilerde Vergi Sorumluluğu: KDV ve ÖTV gibi vergilerde, belirli işlemlerin tarafı olan alıcı veya satıcı, ilgili verginin tahsil edilmesi ve beyan edilmesinden sorumlu tutulabilir¹¹⁴. KDV Kanunu’nun 9. maddesindeki düzenlemeye göre Hazine ve Maliye Bakanlığı, bazı durumlarda işleme ait verginin yasal yükümlüsü yerine işleme taraf olanlar tarafından sorumlu sıfatıyla beyan edilip ödenmesine karar verebilir. Bu durumlardan ilki KDV’nin mülkîlik/yersellik ilkesine göre uygulanan bir vergi olmasının tabii sonucudur. Vergiye tabi işlemi yapanın Türkiye içinde ikametgâhı, işyeri, kanuni merkezi ve iş merkezi bulunmuyorsa söz konusu işlemlere ait vergi Türkiye’de yerleşik alıcı tarafından sorumlu sıfatıyla ödenecektir. Bakanlığın yasal yükümlü yerine verginin ödenmesinden alıcıyı sorumlu tutma konusunda yetkili olduğu ikinci durum ise vergi alacağının güvence altına alınması amacıyla getireceği sorumluluk uygulamalarıdır. Bakanlık bu yetkisini başta hizmet ifaları olmak üzere vergi kayıp ve kaçığı olma ihtimalinin yüksek olduğu pek çok işlem türü için kullanmıştır. KDV’de sorumluluk uygulaması kapsamında ele alınan üçüncü durum fiili envanter sırasında işyerinde belgesiz mal bulunduranların sorumluluğudur. Bu kişiler söz konusu malları temin etmeleri/almaları sırasında ödemeleri gereken KDV’yi sorumlu sıfatıyla beyan edip ödemek durumundadırlar.

ÖTV bakımından vergi sorumlusu ise KDV Kanunundaki düzenlemenin bir benzeridir. Dolaylı vergi uygulamasının mülkîlik/yersellik ilkesinden kaynaklanan ve verginin konusuna giren malları teslim edenin Türkiye içinde ikametgâhı, işyeri, kanuni merkezi ve iş merkezi bulunmaması halinde söz konusu işlemlere ait verginin ödenmesinden Türkiye’de yerleşik alıcıyı sorumlu tutan uygulama ÖTV bakımından da kabul edilmiştir. Yine vergi alacağını güvence altına almak amacıyla Bakanlık, işleme taraf olanları verginin ödenmesinden sorumlu tutma konusunda yetki sahibidir.

Vergi sorumluluğuna ilişkin hukuki düzenlemeler aynı zamanda mükellef haklarını da güvence altına almak amacıyla şekillendirilmiştir. Vergi idaresinin, vergi sorumlularının yükümlülüklerini belirlerken haksız veya keyfi uygulamalarının önüne geçmek için Anayasa Mahkemesi ve Danıştay

açıkça belirtirler. (Ek fıkra: 10/9/2014-6552/107 md.) Yeminli mali müşavirlerin tasdikten doğan mali sorumlulukları ile disiplin sorumlulukları ayrı ayrı müstakil bir rapor ile tespit edilir. Bu kapsamda yeminli mali müşavir hakkında sorumluluk raporu yazılabilmesi için yeminli mali müşavirin yazılı savunması istenir. Savunma isteme yazısının tebliğ tarihinden itibaren otuz gün içinde savunma yapılmaması durumunda ilgili yeminli mali müşavir savunma hakkından vazgeçmiş sayılır. Bu Kanun hükümlerine göre meslek icra edenlerin vergi kanunları ve diğer kanunlardaki sorumlulukları saklıdır.”

¹¹⁴ Akçay, M.B., Buluş, G.C. (2022), “Dolaylı Vergi Uygulamalarında Sapmalar ve Dolaylı Vergilerde Melezleşme Sorunu”, *Başkent Üniversitesi Ticari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 6(2): 96 – 122, s.102-103

kararları hukuki güvenlik ve belirlilik ilkelerinin korunmasını sağlamaktadır.

Vergi sorumlusunun, vergilendirme sürecinde üstlendiği kilit rol vergi sisteminin etkin işleyişini sağlamak ve vergi hukukunun temel ilkeleri doğrultusunda adil ve şeffaf bir vergilendirme sisteminin oluşturulması için son derece gereklidir¹¹⁵.

1.5. Verginin Hukuki Niteliği ve Temel İlkeleri

Devletin egemenlik yetkisi çerçevesinde uygulanan vergi yükümlülüğü mali bir araç olmanın yanında hukuk devleti ilkesi doğrultusunda belirlenen kurallar sınırında şekillenmektedir. Verginin hukuki niteliği anayasal ve yasal dayanaklara sahip ve belirli ilkeler dâhilinde birey hakları ile kamu yararı arasında bir denge sağlamaktadır¹¹⁶.

Vergilendirmenin belli kurallar dairesinde yasallık, adalet, öngörülebilirlik ve hukuki güvenlik gibi temel ilkeler kapsamında şekillenmesi gerekmektedir. Bu ilkeler mükellef haklarını güvence altına alarak devletin mali gücünü hukuk devleti ilkesi çerçevesinde kullanmasını sağlar. Vergilendirme yetkisinin sınırlarını belirleyen hukuki çerçeve devletin vergi koyma yetkisini yasama organına ait kılmakta ve bireylerin mülkiyet haklarını koruyacak mekanizmalar sunmaktadır.¹¹⁷

Vergi temel ilkeleri, vergilendirme sürecinde mükelleflerin öngörülebilirlik ve hukuki güvenlik içinde hareket edebilmelerini sağlarken vergi yükünün toplumsal ve ekonomik adalete uygun şekilde dağıtılmasını da hedeflemektedir. Bu doğrultuda vergi hukukunun temel ilkeleri arasında kanunilik, öngörülebilirlik ve hukuki güvenlik, mali güce göre vergilendirme ve genellik ile zorunluluk ilkeleri yer almaktadır¹¹⁸.

1.5.1. Vergide Kanunilik İlkesi

Vergi hukukunun da temel ilkelerinden biri olan kanunilik ilkesi, devletin vergilendirme yetkisinin yalnızca yasama organına ait olduğunu ve vergilerin ancak kanunla konulabileceğini,

¹¹⁵ Gerçek (2005), a.g.e., s.189.

¹¹⁶ Karakoç, Y. (2014), “Anayasal Vergilendirme İlkeleri Üzerine Bir Değerlendirme”, *Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 15 (Özel Sayı): 1259-1308, s.1260.

¹¹⁷ Budak, T., Yakar, S. (2007), “Vergilendirme Yetkisinin Sınırlandırılması”, *Ç.Ü. Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 16(1): 133-144, s. 142.

¹¹⁸ Tekbaş, A. (2012), “Vergi Kanunlarının Tabi Olduğu Anayasal İlkeler”. *Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, Özel Sayı (12): 123–191, s. 123.

değiştirilebileceğini ve kaldırılabilirliğini ifade etmektedir¹¹⁹. Bireylerin keyfi vergi yükümlülüklerine tabi tutulmasını önleyerek hukuki güvenlik ve öngörülebilirlik sağlamaktadır. Vergi ceza hukukunda da, ceza hukukuna hâkim olan ilkeler geçerlidir. Bu nedenle yargılamada mükellef ile devlet arasındaki vergi ödevine ilişkin kurallar ile birlikte ceza hukuku ilkeleri birlikte değerlendirilmelidir¹²⁰.

Vergilerin kanuniliği ilkesi, demokratik mücadelelerin sonucu olarak uzun bir tarihî süreç içinde bugünkü anayasal yerini almıştır. Herhangi bir verginin alınabilmesi için öncelikle kanuna dayalı olması gerektiği; yani kanunsuz vergi olmaz ilkesi ve temsilsiz vergi olmaz ilkesi, vergi hukukundaki tarihî gelişim sürecine paralel olarak kanunlarda düzenlenmeye başlamıştır. Bugün vergilerin kanuniliği ilkesinin anayasalarda yer alması anayasa hukukunun ve vergi hukukunun birlikte gelişmelerinin sonucudur¹²¹.

Kanunilik ilkesi, hukuk devleti ve kuvvetler ayrılığı ilkeleriyle doğrudan ilişkilidir. Vergi yükümlülüklerinin yasama organı tarafından düzenlenmesi gerektiğini ortaya koyarak yürütme ve yargı organlarının bu alandaki yetkisini sınırlandırmaktadır. Buradan hareketle vergi kanunlarının belirliliği, kıyas yasağı ve geriye yürümezlik ilkeleriyle desteklenmesi, bireylerin hukuki güvenlik içinde hareket etmelerine imkân tanımaktadır¹²².

Vergide kanunilik ilkesi, yalnızca Türk hukuk sistemine özgü olmayıp birçok demokratik ülkede anayasal düzeyde güvence altına alınmıştır. ABD Anayasası'nın 1/8. maddesi, Fransız Anayasası'nın 34. maddesi, Belçika Anayasası'nın 170. maddesi ve Hollanda Anayasası'nın 70. maddesi, vergilendirmenin yalnızca yasama organı tarafından düzenlenebileceğine ilişkin açık hükümler içermektedir. Aynı şekilde Alman Anayasa Mahkemesi kararlarında da vergi kanunlarının yasama organı dışında herhangi bir yetki tarafından belirlenemeyeceği vurgulanmıştır¹²³.

¹¹⁹ Türkiye Cumhuriyeti Anayasası (1982), Resmî Gazete Sayı: 17863, “Madde 73 – Herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere, mali gücüne göre, vergi ödemekle yükümlüdür. Vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı, maliye politikasının sosyal amacıdır. Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülükler kanunla konulur, değiştirilir veya kaldırılır. Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerin muaflik, istisnalar ve indirimleriyle oranlarına ilişkin hükümlerinde kanunun belirttiği yukarı ve aşağı sınırlar içinde değişiklik yapmak yetkisi Cumhurbaşkanına verilebilir.”

¹²⁰ Öncel, M., Kumrulu, A. Çağan, N., Göker, C. (2021), *Vergi Hukuku*, (30. Baskı), Ankara: Turhan Kitabevi, s.223.

¹²¹ Vatansız Öztürk, M (2014), “Vergilerin Kanuniliği İlkesinin Tarihî Gelişimi”, *Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 16 (Özel Sayı): 4815-4841, s.4816.

¹²² Erdem, A. (2023), “Vergilerin Kanuniliği İlkesi Bağlamında Cumhurbaşkanının Vergi İle İlgili Düzenleyici İşlem Yapma Yetkisi Üzerine Bir İnceleme”, *Karatekin Hukuk Dergisi*, 1(2): 93-128, s.97

¹²³ Gerçek, A., Bakar, F. (2017), “Vergilemede Kanunilik İlkesi Açısından Anayasa'nın 73/4. Maddesi ile Bakanlar Kuruluna Yetki Verilmesinin Değerlendirilmesi”, *International Journal of Public Finance*, 2(1): 7-26, <https://doi.org/10.30927/ijpf.325412>, s.11

Vergide kanunilik ilkesi, hukuk devleti ilkesinin bir gereği olarak bireylerin mülkiyet haklarını koruma altına alırken devletin vergilendirme yetkisini de sınırlandırmaktadır. Vergilendirme yetkisinin yasama organına ait olması bireylerin öngörülebilir ve adil bir vergi sistemine tabi olmalarını sağlamaktadır¹²⁴. Kanunilik ilkesi, yasallık, belirlilik, kıyas yasağı ve geriye yürümezlik gibi temel unsurlarla desteklenmektedir.¹²⁵

Yasallık: Vergi yükümlülüklerinin ancak yasalarla belirlenebileceğini ifade eder. Vergi koyma, değiştirme veya kaldırma yetkisi yürütme organı tarafından tek başına kullanılamaz.

Belirlilik: Vergi mükelleflerinin hangi vergiyi, hangi oranda ve hangi koşullarda ödeyeceklerini önceden bilmeleri gerekir. Belirlilik ilkesi, vergilendirmenin şeffaf olmasını sağlayarak idarenin takdir yetkisini sınırlandırır.

Adam Smith'in ikinci vergileme ilkesi olarak ortaya koyduğu belirlilik ilkesi; herkesin ödeyeceği verginin belirli, açık ve kesin olması olarak tanımlanmaktadır. Böylelikle verginin ödeme zamanı, ödeme şekli, ödenecek miktarı yükümlü için olduğu kadar diğer bütün herkes için de açık ve belirli olmalıdır¹²⁶.

Kıyas Yasağı: Vergi hukukunda, ceza hukukundakine benzer şekilde mükellefler aleyhine kıyas yapılamaz. VUK'un 3/A maddesinde, "*Vergi kanunları lafzı ve ruhu ile hüküm ifade eder. Lafzın açık olmadığı hallerde vergi kanunlarının hükümleri, konuluşundaki maksat, hükümlerin kanunun yapısındaki yeri ve diğer maddelerle olan bağlantısı göz önünde tutularak uygulanır*" şeklinde ifade edilmiştir. Buradan, vergi hukukunda yorum yapılabileceği ancak kıyasa izin verilmediği görülmektedir. Bu bağlamda, vergi kanunlarında açık bir boşluğun bulunması durumunda dahi, idare ve yargı makamları bu kanun boşluğunu dolduramayacaktır. Söz konusu boşluk, sadece kanun koyucu tarafından bir kanuni düzenleme ile giderilebilecektir¹²⁷.

Geriye Yürümezlik: Vergi kanunlarının mükellefler aleyhine geçmişe dönük olarak uygulanmaması gerekir. Vergi hukukunda kanunların geriye yürümezliği ilkesi, mükelleflerin geçmiş

¹²⁴ Erkin, G. (2012), "Vergilendirme Yetkisinin Tabi Olduğu Anayasal İlkeler". *Ankara Barosu Dergisi*, (3): 237-249, s.240

¹²⁵ Koca, M., Üzülmüş, İ. (2008), *Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler*, Ankara: Seçkin Yay., s. 40.

¹²⁶ Şenyüz, D. (1993), "Vergilemede İstikrar İlkesi ve Türk Vergi Mevzuatı", *İ.Ü. İktisat Fakültesi Maliye Araştırma Merkezi Konferansları*, (207-216), s.210

¹²⁷ Avcı, O (2020), "Anayasa Mahkemesi Kararları Işığında Vergilerin Kanuniliği İlkesinin Değerlendirilmesi," *Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 25 (42): 67-93, s.81.

dönemlere ait hukuki güvenlik içinde hareket etmelerini sağlamaktadır.¹²⁸ Anayasa Mahkemesinin ilgili kararında¹²⁹, vergi hukukunda geriye yürümezlik ilkesi, verginin yasallığı ilkesinin bir sonucu olduğuna hükmedilmiştir.

1.5.2. Vergide Öngörülebilirlik ve Hukuki Güvenlik İlkesi

Vergi hukukunda öngörülebilirlik ve hukuki güvenlik ilkesi, mükelleflerin vergi yükümlülükleri konusunda önceden bilgi sahibi olmalarını ve idarenin keyfi uygulamalarına karşı korunmalarını sağlayan temel bir anayasal prensiptir. Türkiye Cumhuriyeti Anayasası'nın 2. maddesinde belirtilen hukuk devleti ilkesi gereğince, bireyler açık, anlaşılır ve öngörülebilir düzenlemelere tabi tutulmalıdır¹³⁰. Bu ilke vergilendirme süreçlerinin şeffaf ve tutarlı bir şekilde yürütülmesini güvence altına alarak hem mükellef haklarını korumakta hem de devletin mali istikrarını sağlamaktadır.

Vergi hukukunda hukuki güvenlik bireylerin vergisel yükümlülüklerini önceden bilerek ekonomik faaliyetlerini planlamalarına olanak tanır. Vergi sistemindeki sık ve ani değişiklikler mükelleflerin öngörülebilirlik hakkını ihlal edebilir ve ekonomik karar alma süreçlerini olumsuz yönde etkileyebilir. Anayasa Mahkemesi, 2009/51 Esas, 2010/72 Karar sayılı kararında, hukuki güvenlik ilkesinin vergi kanunlarının geriye yürütülmemesi ve idarenin vergi mevzuatını öngörülebilir bir şekilde uygulaması gerektiğini vurgulamıştır¹³¹. Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi (AİHM) de Shchokin, Ukrayna (2010) kararında, vergilendirme süreçlerinin önceden bilinir ve tutarlı olması gerektiğini belirterek mükellef haklarını koruma altına almıştır¹³².

¹²⁸ Öncel vd. (2021), a.g.e., s.52

¹²⁹ Anayasa Mahkemesi (2011), E. 2009/39, K. 2011/68, 15.10.2011 kararı: "...kamu alacaklarında ilgililerinin sorumluluklarını arttırarak ve müteselsil sorumluluk getirerek daha hızlı ve daha yüksek oranda tahsilâtın sağlanması olduğu anlaşılmaktadır. Buna karşı bireylerin, 5766 sayılı Kanunun yürürlük tarihinden önce doğmuş ve ödenmesi gereken kamu alacağından sorumlu oldukları dönemde öngörülmeven sorumluluklar ile yükümlü tutulmaları, diğer bir anlatımla geçmişe yönelik sorumluluklarının arttırılması bireylerin hukuka olan güven duygusunu zedeler ve hukuk güvenliği ilkesi ile bağdaşmaz..."

¹³⁰ Türkiye Cumhuriyeti Anayasası (1982), Resmî Gazete Sayı: 17863, "Madde 2 – Türkiye Cumhuriyeti, toplumun huzuru, milli dayanışma ve adalet anlayışı içinde, insan haklarına saygılı, Atatürk milliyetçiliğine bağlı, başlangıçta belirtilen temel ilkelere dayanan, demokratik, laik ve sosyal bir hukuk Devletidir."

¹³¹ Anayasa Mahkemesi (2010), E. 2009/51, K. 2010/72, 20.5.2010 kararı: "...Belirli bir kesinlik içinde yasada hangi eyleme hangi hukuksal yaptırımın bağlandığının bireyler tarafından bilinmesi ve eylemlerin sonuçlarının öngörülebilmesi gerektiğinden, hukuka aykırı bir eylemde bulunduğu tarih itibariyle hakkında daha önce verilen bir ceza bulunmayan kişinin daha sonraki bir tarihte almış olduğu bir cezanın esas alınarak ve tekerrür hükümleri uygulanarak cezasının artırılması hukuk devleti ilkesine uygun bulunmamaktadır. Suçu işlediği tarihte henüz mükerrir olarak kabulü mümkün olmayan kişiye tekerrür hükümlerinin uygulanması, suç ve cezaların yasallığı ilkesine de aykırılık oluşturacaktır..."

¹³² Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi (2010), Shchokin/Ukrayna, Bş. No: 23759/03 K. 37943/06, 14.10.2010 kararı: "...Gelir

Öngörülebilirlik ilkesi, vergi kanunlarının açık ve anlaşılır bir dille yazılması, mükelleflerin yasal yükümlülüklerini öngörebilmesi ve vergi uygulamalarında idarenin tutarlılık göstermesi anlamına gelir. Kanun koyucunun belirsiz ifadelerden kaçınması ve vergi normlarının uygulanabilirliğini artırması, bu ilkenin gerekliliklerindedir. Hukuki belirliliğin sağlanamaması, mükelleflerin vergiye uyumunu azaltabilir ve ekonomik sistemde istikrarsızlığa neden olabilir¹³³.

Hukuki güvenlik ilkesinin sağlanması beraberinde vergiye gönüllü uyumu teşvik etmektedir. Vergi mevzuatının sürekli değişmesi ve idarenin tutarsız uygulamaları, mükelleflerin vergiden kaçınma veya vergi kaçırma eğilimini artırabilir. Dolayısıyla, mükelleflerin vergiye ilişkin yükümlülüklerini önceden bilmeleri, mükellef-devlet ilişkisini güçlendirerek devletin vergi gelirlerinin sürdürülebilirliğini de artıracaktır¹³⁴.

1.5.3. Mali Güce Göre Vergilendirme İlkesi

Vergi hukukunda temel ilkelerden biri olan mali güce göre vergilendirme ilkesi, bireylerin ödeme gücüne uygun olarak vergilendirilmesini öngören bir anayasal prensiptir. Türkiye Cumhuriyeti Anayasası'nın 73. maddesinin birinci fıkrasında, "*Herkes, mali gücüne göre vergi ödemekle yükümlüdür*" hükmü yer almaktadır. Bu hüküm, verginin sosyal adalet ve ekonomik dengeyi sağlama işlevini vurgulamakta ve devletin vergilendirme yetkisini sınırlandırmaktadır.

Mali güce göre vergilendirme ilkesi, gelir ve servet düzeyine bağlı olarak vergi yükünün adaletli bir şekilde dağıtılmasını sağlamaktadır¹³⁵. Bunun için vergi sistemleri artan oranlı vergi tarifeleri, vergi muafiyetleri ve istisnalar gibi mekanizmalarla düşük gelir gruplarının üzerindeki vergi yükünü hafifletmeyi amaçlamaktadır. Özellikle gelir ve servet farklılıklarının yüksek olduğu ülkelerde, bu ilkenin etkin bir şekilde uygulanması ekonomik eşitsizliklerin azaltılması için etkili bir enstrüman olarak görülmektedir¹³⁶.

Vergisi Kararnamesi'nin 7/3. maddesinde açıkça sabit oran belirtilmesine rağmen bu kuralın göz ardı edilerek Talimatnameye dayanıldığını, Talimatname'nin yasal hiyerarşide kanun hükmünde olmadığını, Yerel mahkemelerin bu çelişkiyi dikkate almadan karar verdiğini ve iç hukukta açık ve öngörülebilir bir düzenleme olmadığını..."

¹³³ Ekeryılmaz, Ş., Gürdal, T. (2023), "Hukuki Güvenlik İlkesi ve Unsurları Üzerine Bir İnceleme", *Kapanaltı Dergisi*, (4): 1-11, s.2

¹³⁴ Öncel vd. (2021), a.g.e. , s.46

¹³⁵ Anayasa Mahkemesi (2003), E. 2003/48, K. 2003/76, 23.7.2003 kararı: "...*Malî güce göre vergilendirme, verginin, yükümlülerin ekonomik ve kişisel durumlarına göre alınmasıdır. Bu ilke, aynı zamanda vergide eşitlik ilkesinin uygulama aracı olup, malî gücü fazla olanın malî gücü az olana göre daha fazla vergi ödemesini gerektirir...*"

¹³⁶ Öncel vd. (2021), a.g.e. , s.55

Mali güce göre vergilendirme ilkesi, yatay ve dikey adalet kavramlarıyla yakından ilişkilidir. Yatay adalet, aynı gelir seviyesine sahip bireylerin aynı vergiye tabi tutulmasını ifade ederken dikey adalet, daha yüksek gelir elde eden bireylerin daha fazla vergi ödemesini gerektirir¹³⁷. Görüldüğü üzere artan oranlı gelir vergisi uygulamaları dikey adaletin sağlanmasına yönelik araçlardan biridir¹³⁸. Bununla birlikte dolaysız vergiler, mükelleflerin mali gücüne doğrudan uygun olarak belirlenirken, dolaylı vergilerde aynı durum her zaman sağlanamayabilir. KDV gibi dolaylı vergiler tüm bireylere aynı oranda yansıtıldığı için düşük gelirli kesimler üzerinde daha ağır bir yük oluşturabilmektedir. Bu nedenle dolaylı vergilerin düzenlenmesinde mali güç ilkesinin göz önünde bulundurulması gerekmektedir¹³⁹.

Diğer taraftan vergide adaletin sağlanması vergi ahlakı ve gönüllü uyum ile de doğrudan ilişkilidir. Vergi mükelleflerinin vergi yükünü adil bulmaları vergiye gönüllü uyumlarını artırarak kayıt dışı ekonomiyi azaltmaktadır¹⁴⁰. Başka bir anlatımla vergi politikalarının mali güce göre düzenlenmemesi gelir dağılımında adaletsizlik yaratabileceği gibi ekonomik büyümeyi ve sosyal uyumu da olumsuz etkileyecektir. Vergi yükünün düşük gelir gruplarına orantısız şekilde yansması tüketim gücünün azalmasına ve sosyal refahın düşmesine neden olacaktır¹⁴¹.

1.5.4. Vergide Genellik ve Zorunluluk İlkesi

Vergi hukukunda genellik ve zorunluluk ilkesi, vergi yükümlülüğünün tüm bireylere uygulanmasını ve vergi ödemelerinin hukuki bir zorunluluk olarak yerine getirilmesini ifade etmektedir. Türkiye Cumhuriyeti Anayasası'nın 73. maddesinde, herkesin mali gücüne göre vergi ödemekle yükümlü olduğu belirtilmiş, verginin yasal dayanağa sahip olması ve herkes için bağlayıcı nitelikte bulunması gerektiği vurgulanmıştır.

Genellik ilkesi, vergilendirmenin tüm bireyleri kapsamasını ve herhangi bir kişi veya grup lehine haksız muafiyet veya ayrıcalık tanınmamasını amaçlar. Bu ilke vergi adaletinin sağlanması için

¹³⁷ Üstün, S.Ü. (2018), "Vergi Hukukuna Giriş", Üyümez, M.E. (Ed.), *Vergi Hukuku*, Eskişehir: Anadolu Üniv.Yay., s.12

¹³⁸ Musgrave, R. (1958), *Kamu Maliyesi Teorisi* (Çev. Orhan Şener ve Yaşar Methibay), Asil Yayıncılık: Ankara, s.199

¹³⁹ Deaton, A. (1977), "Equity, efficiency, and the structure of indirect taxation", *Journal of Public Economics*, 8(3): 299-312, s.300

¹⁴⁰ Alm, J., McClelland, G. H., Schulze, W. D. (1992), "Why Do People Pay Taxes?", *Journal of Public Economics*, 48 (1): 21-48, [http://dx.doi.org/10.1016/0047-2727\(92\)90040-M](http://dx.doi.org/10.1016/0047-2727(92)90040-M), s.22

¹⁴¹ Alm, McClelland, Schulze (1992), a.g.m., s.23

gelir veya servet düzeyine bakılmaksızın her bireyin vergiye tabi olması gerektiğini ifade etmektedir¹⁴². AİHM, Burden/Birleşik Krallıklar (2008) davasında, verginin ayrımcılık içermemesi gerektiğini ve kamu yararı çerçevesinde herkese uygulanabilir olmasının zorunlu olduğunu vurgulamıştır¹⁴³.

Zorunluluk ilkesi ise, verginin kanunlarla belirlenen bir yükümlülük olması ve mükellefler tarafından yerine getirilmesi gereken bir kamu görevi niteliği taşımasını ifade eder. Bireylerin vergi ödememesi hukuki yaptırımlara tabi tutulabilir ve devlet vergi alacaklarını tahsil etmek için icra ve ceza hukuku mekanizmalarını devreye sokabilir. Vergi tahsilatında zorunluluk ilkesinin uygulanması kamu harcamalarının sürdürülebilirliğini sağlamak ve devletin mali işlevlerini yerine getirebilmesi için zaruri bir mekanizmadır.

Vergide genellik ve zorunluluk ilkesi, tarihsel süreçte farklı hukuk sistemlerinde benimsenmiş ve günümüzde de uluslararası vergi standartları uzantısında değerlendirilmektedir. Avrupa Adalet Divanı'nın Schumacker/Almanya kararında, vergilerin tüm mükellefleri kapsamaması gerektiği ve vergi ödemelerinden kaçınmanın hukuki güvenlik açısından sakıncalar doğurabileceği ancak vergi matrahına ulaşmada tüm mükellefler için subjektif unsurların da dikkate alınması gerektiğini belirtilmiştir¹⁴⁴. Uluslararası Para Fonu (IMF) ve Dünya Bankası (DB), kamu maliyesinin sürdürülebilirliği açısından zorunluluk ilkesinin önemini vurgulamakta ve devletlerin vergi tahsilatını güçlendirecek politikalar uygulaması gerektiğini ifade etmektedir.

Türk vergi sisteminde genellik ve zorunluluk ilkesi, VUK'da düzenlenmiş olup bu kanunun temel amacı vergi uygulamalarının hukuki çerçevede, adil ve etkin şekilde yürütülmesini sağlamaktır¹⁴⁵.

¹⁴² Musgrave, Musgrave (1989), a.g.e., s.218

¹⁴³ Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi (2008), Burden/Birleşik Krallıklar, Bş. No: 13378/05, K. 29.04.2008 kararı: "...Mahkeme, evlilik ve medeni ortaklık ilişkilerinin, kamuya açık bir taahhüt ve yasal yükümlülükler içerdiğini, bu nedenle başvuruçuların uzun süreli birlikte yaşamalarının bu tür ilişkilerle aynı hukuki statüye sahip olmadığını değerlendirmiştir. Ayrıca, vergi muafiyetlerinin evlilik ve medeni ortaklık gibi yasal statülerle sınırlı tutulmasının, devletin takdir yetkisi dahilinde olduğunu ve bu farklı muamelenin orantısız olmadığını belirtmiştir..."

¹⁴⁴ Avrupa Adalet Divanı (1995), Finanzamt Köln Altstadt v Schumacker/Almanya, C-279/93, No. I-00225, K. 14.02.1995 kararı: "...35-AET Antlaşması'nın 48. maddesi, genel olarak, bir Üye Devletin, kendi topraklarında çalışan fakat ikamet etmeyen bir kişiyi, aynı işi yapan ikamet eden kişiye kıyasla daha fazla vergiye tabi tutmasını yasaklamaz... 36- Ancak, bu dava gibi bir durumda durum farklıdır. Zira burada ikamet etmeyen kişi, ikamet ettiği devlette önemli bir gelir elde etmemektedir ve vergiye tabi gelirinin çok büyük kısmını çalıştığı devletten sağlamaktadır. Bu nedenle, ikamet ettiği devletin, kişinin kişisel ve ailevi durumunu dikkate alması mümkün değildir..."

¹⁴⁵ VUK, "Madde 3 - Değişik: 30/12/1980-2365/1 md. A) Vergi kanunlarının uygulanması: Bu Kanunda kullanılan 'Vergi Kanunu' tabiri işbu Kanun ile bu Kanun hükümlerine tabi vergi, resim ve harç kanunlarını ifade eder. Vergi kanunları lafzî ve ruhu ile hüküm ifade eder. Lafzî açık olmadığı hallerde vergi kanunlarının hükümleri, konuluşundaki maksat, hükümlerin kanunun yapısındaki yeri ve diğer maddelerle olan bağlantısı gözönünde tutularak uygulanır."

AİHM Darby/İsviçre kararında, Finlandiya'da ikamet etmekte ancak İsveç'te çalışmakta olan Darby'nin, İsveç'te ikamet eden bireyler gibi kilise vergisinden muaf olma hakkına sahipken bu muafiyetten yararlanamamasını vergi yükümlülüğünün herkese eşit ve adil şekilde uygulanmasının ihlali kabul edip Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi'nin 14. maddesi (ayrımcılık yasağı) kapsamında ihlal kararı vermiştir¹⁴⁶.

Vergilendirmenin genellik ve zorunluluk ilkeleri çerçevesinde yürütülmesi, kayıt dışı ekonominin önlenmesi ve kamu gelirlerinin adil bir şekilde toplanması açısından gereklilik olarak değerlendirilmektedir. Devletin mali işlevlerini yerine getirebilmesi için vergi mükelleflerinin yükümlülüklerini eksiksiz yerine getirmeleri gerekirken bu kapsamda etkin bir vergi denetim sisteminin oluşturulması büyük önem taşımaktadır.

1.6. Devletin Ulusal ve Uluslararası Vergi Hukuku Açısından Vergilendirme Yetkisi ve Vergi Hukukunun Kaynakları

Devletin vergilendirme yetkisi, egemenlik yetkisinin en önemli unsurlarından biri olup hukuk devleti ilkesi çerçevesinde belirli anayasal ve yasal sınırlarla düzenlenmektedir. Vergi koyma yetkisi, modern hukuk sistemlerinde yalnızca mali bir araç olmanın ötesinde devletin sosyal ve ekonomik politikalarını yönlendirme işlevi de görmektedir. Devlet vergilendirme yoluyla kamu harcamalarını finanse etmekte, gelir dağılımını düzenlemekte ve ekonomik istikrarı sağlamayı hedeflemektedir. Ancak bu yetkinin keyfi bir şekilde kullanılmaması için çeşitli hukuki çerçeveler geliştirilmiş ve anayasal, yasal, uluslararası ve yargısal denetim mekanizmaları ile sınırlandırılmıştır¹⁴⁷.

Ulusal düzeyde vergilendirme yetkisinin temel dayanağı anayasal hükümlerdir. Devletin vergi koyma, değiştirme ve kaldırma yetkisi anayasal ilkeler çerçevesinde şekillendirilmiş ve vergilerin ancak yasayla konulabileceği, mali güce göre alınması gerektiği ve hukuki güvenliğin sağlanması gerektiği belirtilmiştir. Ayrıca vergilendirme yetkisinin yasama organına ait olduğu vurgulanmakta, yürütme organının bu yetkiyi ancak kanunla belirlenen sınırlar çerçevesinde kullanabileceği kabul

¹⁴⁶ Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi (1990), Darby/İsviçre, Bş. No: 11581/85, K. 23.10.1990 kararı: "33-...ikamet etmeyenler için vergi muafiyetinin sağlanması daha karmaşık olacağından, sadece resmen ikamet edenlere bu hak tanınmıştır. ... 34- Yukarıda aktarılan nedenlerle, söz konusu uygulamanın Sözleşme kapsamında meşru bir amacı olmadığı anlaşılmaktadır. Bu nedenle, 14. madde ile 1 No.lu Protokol'ün 1. maddesi birlikte ihlal edilmiştir..."

¹⁴⁷ Arıkan, Z. (1997), "Vergilendirme Yetkisi ve Kullanımı". *Maliye Araştırma Merkezi Konferansları* (37): 269-281, s.271

edilmektedir¹⁴⁸.

Yasal çerçevede ise vergi hukuku, genel usul hükümleri ve vergi türlerine ilişkin düzenlemeler ile şekillendirilmektedir. VUK vergilendirme süreçlerine ilişkin genel esasları belirlerken GVK, KVK ve KDV Kanunu gibi yasal düzenlemeler vergi yükümlülüklerinin kapsamını ve uygulama esaslarını düzenlemektedir. Bu yasalar devletin vergilendirme yetkisini somut bir şekilde ortaya koyarak mükelleflerin hak ve yükümlülüklerini de belirlemektedir.

Uluslararası düzeyde vergilendirme yetkisi devletlerin egemenliği kapsamında olmakla birlikte küreselleşen ekonomi ve uluslararası ticaretin artmasıyla birlikte sınır ötesi vergi ilişkileri giderek daha fazla önem kazanmaktadır. Devletlerin tek taraflı vergilendirme yetkisi uluslararası hukukun getirdiği yükümlülükler ve çok taraflı vergi anlaşmaları ile sınırlandırılmıştır. Çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmaları, uluslararası vergi uyuşmazlıklarını çözmeye yönelik düzenlemeler ve küresel vergi standartlarını belirleyen OECD, AB ve BM gibi uluslararası kuruluşların yönlendirmeleri devletlerin vergilendirme yetkisini şekillendiren başlıca unsurlar arasındadır.

Günümüzde dijitalleşen ekonomi ve çok uluslu şirketlerin faaliyetleri, devletlerin geleneksel vergilendirme yetkisini zorlayan önemli unsurlar arasında yer almaktadır. Dijital ekonomiden elde edilen gelirlerin vergilendirilmesi, çok uluslu şirketlerin vergiden kaçınma stratejileri ve matrah aşındırma uygulamaları devletlerin tek başına çözmekte zorlandığı uluslararası vergi sorunlarını ortaya çıkarmıştır¹⁴⁹. Bu nedenle devletlerin vergi koyma yetkisi uluslararası iş birliği çerçevesinde şekillenmekte ve OECD'nin girişimi gibi küresel reformlarla desteklenmektedir.

Vergi hukukunun kaynakları, devletin vergilendirme yetkisinin hukuki temelini oluşturan normatif dayanaklardır. Bu kaynaklar çeşitli şekillerde sınıflandırmaya tabi tutulmakla beraber çalışmamızda literatürde en kabul gören; yasama, yürütme, yargı organından kaynaklanan ve diğer kaynaklar olmak üzere dört bölümde yapılan sınıflandırma esas alınacaktır. Anayasa, yasalar ve uluslararası anlaşmaları vergi hukukunun yasama organından doğan kaynakların; Cumhurbaşkanlığı Kararnameleri, yönetmelikler, genel tebliğler, sirkülerler, genelgeler ve özelgeler vergi hukukunun yürütme organından doğan kaynakların; Anayasa Mahkemesi kararları, içtihadı birleştirme kararları,

¹⁴⁸ Güner, K. C., Kargı, V. (2021), “Vergilendirme Yetkisinin Temel Hak ve Özgürlükleri İhlâli ve Yargı Yolu”, *Maliye Çalışmaları Dergisi*, (66): 77-106. <https://doi.org/10.26650/mcd2021-917211>, s.80

¹⁴⁹ Gölçek, A. G. (2023), “Dijital ekonomide vergi planlaması: Vergilemede zorluklar ve fırsatlar”, *Ömer Halisdemir Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 16(2): 543–573, <https://doi.org/10.25287/ohuiibf.1231016>, s.543

diğer yargı kararları yargı organından doğan kaynakların ve son olarak bilimsel öğreti, örf ve adetler diğer kaynakların içinde sınıflandırılmaktadır¹⁵⁰. Bu kaynaklar vergi hukukunun temel taşlarını oluşturarak hukuki güvenlik ve öngörülebilirlik ilkelerinin sağlanmasına katkıda bulunmaktadır.

1.6.1. Vergi Hukukunun Yasama Organından Doğan Kaynakları

Vergi hukukunun yasama organından doğan kaynaklarının ilki anayasadır. Bu bağlamda vergilendirme yetkisi, devletin egemenlik yetkisinin bir parçası olup anayasal güvence altına alınmış temel bir kamu hukuku yetkisidir. Türkiye Cumhuriyeti Anayasası verginin dayanağını, sınırlarını ve temel ilkelerini belirleyen çeşitli düzenlemeler içermektedir. Anayasal çerçevede vergi düzenlemeleri, hem devletin mali gücünü yönetmesini sağlamakta hem de bireylerin mülkiyet haklarını ve mali ödevlerini dengelemektedir¹⁵¹.

Türkiye Cumhuriyeti Anayasası'nın 73. maddesi, vergilendirme yetkisini ve bu yetkinin sınırlarını belirleyen temel anayasal hüküm olarak kabul edilmektedir. Söz konusu madde verginin kanuniliği, genelliği, zorunluluğu, hukuki güvenlik ve belirlilik, mali güce göre vergilendirme ve vergi yükünün adil dağılım düzenlemelerini içermektedir¹⁵².

Vergi hukukuna ilişkin düzenlemeler yalnızca 73. madde ile sınırlı kalmayıp Anayasa'nın diğer hükümleri ile birlikte değerlendirilmelidir. Vergilendirme sürecinde bireyler arasında ayırım yapılamayacağını ve vergi yükünün adil dağılımı açısından kritik öneme sahip eşitlik ilkesi¹⁵³ ile yine vergilerin mülkiyet hakkının özüne dokunmaması ve ölçülü olması gerektiği de Anayasada güvence altına alınmıştır¹⁵⁴.

¹⁵⁰ Akdoğan, A. (2019), *Vergi hukuku ve türk vergi sistemi*, (Genişletilmiş 14. Baskı), Ankara: Gazi Kitabevi, s.17

¹⁵¹ Akdoğan (2019), a.g.e., s.17

¹⁵² Türkiye Cumhuriyeti Anayasası (1982), Resmî Gazete Sayı: 17863, “Madde 73 – Herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere, mali gücüne göre, vergi ödemekle yükümlüdür. Vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı, maliye politikasının sosyal amacıdır. Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülükler kanunla konulur, değiştirilir veya kaldırılır. Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerin muaflık, istisnalar ve indirimleriyle oranlarına ilişkin hükümlerinde kanunun belirttiği yukarı ve aşağı sınırlar içinde değişiklik yapmak yetkisi Cumhurbaşkanına verilebilir.”

¹⁵³ Türkiye Cumhuriyeti Anayasası (1982), Resmî Gazete Sayı: 17863, “Madde 10 – Herkes, dil, ırk, renk, cinsiyet, siyasi düşünce, felsefi inanç, din, mezhep ve benzeri sebeplerle ayırım gözetilmeksizin kanun önünde eşittir. (Ek fıkra: 7/5/2004-5170/1 md.) Kadınlar ve erkekler eşit haklara sahiptir. Devlet, bu eşitliğin yaşama geçmesini sağlamakla yükümlüdür. (Ek cümle: 7/5/2010-5982/1 md.) Bu maksatla alınacak tedbirler eşitlik ilkesine aykırı olarak yorumlanamaz. (Ek fıkra: 7/5/2010-5982/1 md.) Çocuklar, yaşlılar, özürlüler, harp ve vazife şehitlerinin dul ve yetimleri ile malul ve gaziler için alınacak tedbirler eşitlik ilkesine aykırı sayılmaz. Hiçbir kişiye, aileye, zümreye veya sınıfa imtiyaz tanınamaz. Devlet organları ve idare makamları bütün işlemlerinde (...) [9] kanun önünde eşitlik ilkesine uygun olarak hareket etmek zorundadırlar.”

¹⁵⁴ Türkiye Cumhuriyeti Anayasası (1982), Resmî Gazete Sayı: 17863, “Madde 35 - Herkes, mülkiyet ve miras haklarına

Anayasa vergilendirme süreçlerinin hukuk devleti ilkesi çerçevesinde düzenlenmesini zorunlu kılmaktadır. Bu çerçevede, devletin vergi koyma yetkisi mutlak ve sınırsız olmayıp anayasal ilkeler ve mahkeme kararları doğrultusunda şekillenmektedir.

Türkiye’de vergilendirme süreci yalnızca anayasal düzenlemeler ile değil aynı zamanda çeşitli yasal düzenlemeler ile de yürütülmektedir. Vergi kanunları mükelleflerin hak ve yükümlülüklerini belirleyen, vergi tahsil süreçlerini düzenleyen ve idarenin yetkilerini çerçeveleyen en temel yasal kaynaklar arasında yer almaktadır. Vergilendirme alanında en önemli yasal düzenlemeler VUK, GVK, KVK, KDV Kanunu ve ÖTV Kanunu gibi mevzuatlardır.

Vergi hukukunun genel esaslarını belirleyen VUK; vergi tahakkuku, tebliği, tahsili, cezaları ve yargısal denetimi gibi konuları düzenlemektedir. VUK’un temel işlevleri şunlardır:

- Vergi alacaklarının doğması ve sona ermesi süreçlerini belirler.
- Vergi mükelleflerinin ve idarenin hak ve yükümlülüklerini açıklar.
- Vergi incelemeleri, idari cezalar ve uzlaşma süreçlerini düzenler.
- Vergi mahremiyeti ve idari işlemlerde hukuki güvenliği sağlar.

VUK’un 3. maddesi, vergilendirme işlemlerinde hukuki güvenlik ve belirlilik ilkesini ön plana çıkararak vergi idaresinin keyfi uygulamalar yapmasının önüne geçmeyi amaçlamaktadır. Ayrıca, VUK’un 5. maddesi vergi mahremiyeti ilkesini, 114. maddesi ise zamanaşımı sürelerini düzenlemektedir¹⁵⁵.

sahiptir. Bu haklar, ancak kamu yararı amacıyla, kanunla sınırlanabilir. Mülkiyet hakkının kullanılması toplum yararına aykırı olamaz.”

¹⁵⁵ VUK, “Madde 3 - Değişik: 30/12/1980-2365/1 md. A) Vergi kanunlarının uygulanması: Bu Kanunda kullanılan ‘Vergi Kanunu’ tabiri işbu Kanun ile bu Kanun hükümlerine tabi vergi, resim ve harç kanunlarını ifade eder. Vergi kanunları lafzı ve ruhu ile hüküm ifade eder. Lafzın açık olmadığı hallerde vergi kanunlarının hükümleri, konuluştaki maksat, hükümlerin kanunun yapısındaki yeri ve diğer maddelerle olan bağlantısı gözönünde tutularak uygulanır.” “Madde5- Aşağıda yazılı kimseler görevleri dolayısıyla, mükellefin ve mükellefle ilgili kimselerin şahıslarına, muamele ve hesap durumlarına, işlerine, işletmelerine, servetlerine veya mesleklerine mütaallik olmak üzere öğrendikleri sırları veya gizli kalması lazımgelen diğer hususları ifşa edemezler ve kendilerinin veya üçüncü şahısların nefine kullanamazlar; 1. Vergi muameleleri ve incelemeleri ile uğraşan memurlar; 2. (Değişik: 23/6/1982-2686/1 md.) Vergi mahkemeleri, bölge idare mahkemeleri ve Danıştayda görevli olanlar; 3. Vergi kanunlarına göre kurulan komisyonlara iştirak edenler; 4. Vergi işlerinde kullanılan bilirkişiler. Bu yasa, yukarıda yazılı kimseler, bu görevlerinden ayrılırlar dahi devam eder...” “Madde 114- Madde 114 – Vergi alacağının doğduğu takvim yılını takip eden yılın başından başlayarak beş yıl içinde tarh ve mükellefe tebliğ edilmeyen vergiler zamanaşımına uğrar. (İptal ikinci fıkra: Anayasa Mahkemesinin 15/10/2009 tarihli ve E.: 2006/124, K.: 2009/146 sayılı Kararı ile.; Yeniden düzenleme: 23/7/2010-6009/8 md.) Şu kadar ki, vergi dairesince matrah takdiri için takdir komisyonuna başvurulması, zamanaşımını durdurur. Duran zamanaşımı mezkûr komisyon kararının vergi dairesine tevdiini takip eden günden itibaren

GVK, gerçek kişilerin elde ettikleri gelirlerin nasıl vergilendirileceğini belirlemektedir. Gelir vergisinin temel ilkeleri şunlardır:

- Gelir unsurlarının şahsi ve yıllık esasa göre vergilendirilmesi.
- Artan oranlı tarife sisteminin benimsenmesi.
- Gelir unsurlarının ticari kazanç, ücret, menkul sermaye iradı, gayrimenkul sermaye iradı ve serbest meslek kazancı olarak sınıflandırılması.

GVK'nın 3 ve 6. maddeleri mükellefiyeti, 9. maddesi belirli koşullarda vergiden muafiyeti, 89. maddesi ise gider indirimlerini düzenlemektedir¹⁵⁶. 2022 yılında yapılan değişiklikler ile birlikte, asgari ücret gelir vergisinden muaf tutulmuş ve bu uygulama, sosyal adalet ilkesinin bir gereği olarak değerlendirilmiştir.

KVK sermaye şirketleri ve diğer tüzel kişiliklerin elde ettiği kazançların vergilendirilmesini düzenlemektedir. Kurumlar vergisinin temel prensipleri şunlardır:

- Kurum kazançlarının net esasına göre vergilendirilmesi.
- İstisna ve muafiyetlerin belirlenmesi.
- Transfer fiyatlandırması, örtülü kazanç dağıtımı ve iştirak kazançlarının vergisel

kaldığı yerden işlemeye devam eder. Ancak işlemeyen süre her hâl ve takdirde bir yıldan fazla olamaz. (Ek: 4/12/1985-3239/9 md.; Değişik üçüncü fıkra: 16/7/2004-5228/5 md.) Şarta bağlı istisna veya muafiyet uygulamaları sonucu kısmen veya tamamen alınmayan vergilere ilişkin zamanaşımı süresi, istisna veya muafiyet şartlarının ihlâl edildiği tarihi takip eden takvim yılı başından itibaren başlar. (Değişik: 4/12/1985-3239/9 md.) Damga vergisine tabi olup vergi ve cezası zamanaşımına uğrayan evrakın hükmünden tarh zamanaşımı süresi dolduktan sonra faydalanıldığı takdirde mezkûr evraka ait vergi alacağı yeniden doğar...”

¹⁵⁶ 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu (1961). Resmî Gazete Sayı: 10700-10701-10702. “Madde 3 – Aşağıda yazılı gerçek kişiler Türkiye içinde ve dışında elde ettikleri kazanç ve iratların tamamı üzerinden vergilendirilirler: 1. Türkiye’de yerleşmiş olanlar; 2. (Değişik: 19/2/1963-202/1 md.) Resmî daire ve müesseselere veya merkezi Türkiye’de bulunan teşekkül ve teşebbüslere bağlı olup adı geçen daire, müessese, teşekkül ve teşebbüslerin işleri dolayısıyla yabancı memleketlerde oturan Türk vatandaşları (Bu gibilerden, buldukları memleketlerde elde ettikleri kazanç ve iratları dolayısıyla Gelir Vergisine veya benzeri bir vergiye tabi tutulmuş bulunanlar, mezkûr kazanç ve iratları üzerinden ayrıca vergilendirilmezler.) Mükellefler ve mevzuu: Madde 6 – (Değişik: 24/12/1980-2361/2 md.) Türkiyede yerleşmiş olmayan gerçek kişiler sadece Türkiye’de elde ettikleri kazanç ve iratlar üzerinden vergilendirilirler.” “Madde 9 – (Değişik: 24/12/1980-2361/4 md.) (Değişik birinci cümle: 22/7/1998-4369/26 md.) Ticaret ve sanat erbabından aşağıda yazılı şekil ve suretle çalışanlar gelir vergisinden muafır...”

¹⁵⁶ 5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu (2006). Resmî Gazete Sayı: 26205. “Madde 3- (1) Tam mükellefiyet: Kanununun 1 inci maddesinde sayılı kurumlardan kanunî veya iş merkezi Türkiye’de bulunanlar, gerek Türkiye içinde gerekse Türkiye dışında elde ettikleri kazançların tamamı üzerinden vergilendirilirler. (2) Dar mükellefiyet: Kanununun 1 inci maddesinde sayılı kurumlardan kanunî ve iş merkezlerinin her ikisi de Türkiye’de bulunmayanlar, sadece Türkiye’de elde ettikleri kazançları üzerinden vergilendirilirler.”

çerçevesinin çizilmesi.

KVK'nın 3. maddesi, tam ve dar mükellefiyeti, 13. maddesi transfer fiyatlamasının vergilendirilmesini düzenlemektedir¹⁵⁷.

KDV Kanunu, mal ve hizmet teslimlerinde alınan dolaylı bir vergiyi düzenler. Katma değer vergisinin temel özellikleri şunlardır:

- Genellik ve nesnellik ilkesi kapsamında, geniş bir mal ve hizmet yelpazesinde uygulanması.
- Verginin indirim mekanizmasına dayalı olması.
- Tüketim üzerinden alınan bir vergi olması

ÖTV Kanunu ise, belirli mal ve hizmetlerden alınan özel tüketim vergisini düzenlemektedir. ÖTV'nin temel amacı, tüketim alışkanlıklarını yönlendirmek ve lüks tüketimi vergilendirmektir. Petrol ürünleri, otomobiller, alkol ve tütün ürünleri gibi belirli kalemler ÖTV kapsamına girmektedir.

Türk vergi sisteminde, yukarıda sayılan temel kanunlara ek olarak Damga Vergisi Kanunu, Emlak Vergisi Kanunu, Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanunu gibi çeşitli yasal düzenlemeler de bulunmaktadır. Vergi kanunları, hukukun genel ilkeleri ve anayasal düzenlemeler çerçevesinde şekillendirilmiş olup vergide kanunilik, hukuki güvenlik, mali güce göre vergilendirme ve adalet ilkeleri çerçevesinde uygulanmaktadır.

Uluslararası antlaşmalar, devletlerin kendi aralarında veya milletlerarası kuruluşlarla yaptıkları antlaşmalardır. Vergi sistemleri, küreselleşen ekonomik yapının etkisiyle ulusal sınırların ötesinde de düzenlemelere tabi tutulmaktadır. Ülkelerarası sermaye hareketleri, uluslararası ticaret ve yatırım faaliyetleri vergi hukukunun uluslararası hukuk çerçevesinde de ele alınmasını zorunlu kılmaktadır. Bu antlaşmalar çoğunlukla çifte vergilendirmenin önlenmesi amacıyla yapılmaktadır. Bunun dışında

¹⁵⁷ 5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu (2006), Resmî Gazete Sayı: 26205. "Madde 3- (1) Tam mükellefiyet: Kanunun 1 inci maddesinde sayılı kurumlardan kanunî veya iş merkezi Türkiye'de bulunanlar, gerek Türkiye içinde gerekse Türkiye dışında elde ettikleri kazançların tamamı üzerinden vergilendirilirler. (2) Dar mükellefiyet: Kanunun 1 inci maddesinde sayılı kurumlardan kanunî ve iş merkezlerinin her ikisi de Türkiye'de bulunmayanlar, sadece Türkiye'de elde ettikleri kazançları üzerinden vergilendirilirler." "Madde 13- (1) Kurumlar, ilişkili kişilerle emsallere uygunluk ilkesine aykırı olarak tespit ettikleri bedel veya fiyat üzerinden mal veya hizmet alım ya da satımında bulunursa, kazanç tamamen veya kısmen transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılmış sayılır. Alım, satım, imalat ve inşaat işlemleri, kiralama ve kiraya verme işlemleri, ödünç para alınması ve verilmesi, ikramiye, ücret ve benzeri ödemeleri gerektiren işlemler her hal ve şartta mal veya hizmet alım ya da satımı olarak değerlendirilir..."

milletlerarası vergi kaçakçılığının ve vergiden kaçınmanın önlenmesi; vergi idarelerinin etkinliklerinin artırılması, aralarında bilgi alışverişinin genişletilmesi, vergi kanunlarının uyumlaştırılması gibi sebeplerle de antlaşmalar yapılmaktadır. Vergi antlaşmaları vergi hukukunun temel ve zorunlu kaynaklarındanır. Kanun gücünde olup yürütme ve yargı organlarını bağlamaktadır¹⁵⁸. Türkiye Cumhuriyeti Anayasasının 90. maddesinde de¹⁵⁹ uluslararası antlaşmaların vergi hukukunun aslı bir kaynağı olduğu ortaya konulmuştur.

Çifte vergilendirme, aynı gelir unsurunun birden fazla devlet tarafından vergilendirilmesi durumunu ifade eder. Bu tür vergilendirme uluslararası yatırımcılar ve ticari faaliyetler açısından önemli bir maliyet unsuru olabileceğinden devletler çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmaları (ÇVÖA) ile bu durumu engellemeye çalışmaktadır. OECD ve BM model vergi anlaşmalarına uygun olarak 90'dan fazla ülke ile çifte vergilendirmeyi önleme anlaşması imzalanmıştır. Çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarının temel amaçları şunlardır:

- Aynı gelir unsurunun iki farklı ülkede vergilendirilmesini önlemek.
- Vergi oranlarını ve uygulama yöntemlerini belirleyerek mükellefler için hukuki güvenlik sağlamak.
- İkili ekonomik ilişkileri teşvik etmek ve yatırım ortamını iyileştirmek.
- Vergi kaçakçılığını ve zararlı vergi rekabetini önlemek.

Türkiye'nin imzaladığı ÇVÖA'lar, Gelir İdaresi Başkanlığı (GİB) tarafından yürütülmekte olup, OECD Model Vergi Anlaşması ile büyük ölçüde uyumludur. ÇVÖA'lar genellikle ayrımcı

¹⁵⁸ Üstün (2018), a.g.e., s.17

¹⁵⁹ Türkiye Cumhuriyeti Anayasası (1982), Resmî Gazete Sayı: 17863, "Madde 90 - Türkiye Cumhuriyeti adına yabancı devletlerle ve milletlerarası kuruluşlarla yapılacak andlaşmaların onaylanması, Türkiye Büyük Millet Meclisinin onaylamayı bir kanunla uygun bulmasına bağlıdır. Ekonomik, ticari veya teknik ilişkileri düzenleyen ve süresi bir yılı aşmayan andlaşmalar, Devlet Maliyesi bakımından bir yüklenme getirmemek, kişi hallerine ve Türklerin yabancı memleketlerdeki mülkiyet haklarına dokunmamak şartıyla, yayımlanma ile yürürlüğe konabilir. Bu takdirde bu andlaşmalar, yayımlarından başlayarak iki ay içinde Türkiye Büyük Millet Meclisinin bilgisine sunulur. Milletlerarası bir andlaşmaya dayanan uygulama andlaşmaları ile kanunun verdiği yetkiye dayanılarak yapılan ekonomik, ticari, teknik veya idari andlaşmaların Türkiye Büyük Millet Meclisince uygun bulunması zorunluğu yoktur; ancak, bu fıkra göre yapılan ekonomik, ticari veya özel kişilerin haklarını ilgilendiren andlaşmalar, yayımlanmadan yürürlüğe konulamaz. Türk kanunlarına değişiklik getiren her türlü andlaşmaların yapılmasında birinci fıkra hükmü uygulanır. Usulüne göre yürürlüğe konulmuş Milletlerarası andlaşmalar kanun hükmündedir. Bunlar hakkında Anayasaya aykırılık iddiası ile Anayasa Mahkemesine başvurulamaz. (Ek cümle: 7/5/2004-5170/7 md.) Usulüne göre yürürlüğe konulmuş temel hak ve özgürlüklere ilişkin milletlerarası andlaşmalarla kanunların aynı konuda farklı hükümler içermesi nedeniyle çıkabilecek uyuşmazlıklarda milletlerarası andlaşma hükümleri esas alınır."

vergilendirmenin önlenmesi, vergi konularında bilgi değişimi ve ihtilaf çözüm mekanizmaları gibi bölümler içermektedir.

OECD, uluslararası vergi hukukunda en önemli kurumsal aktörlerden biridir. OECD Vergi Komitesi, üye ülkeler için vergi politikalarının geliştirilmesi ve uygulanması konusunda rehber ilkeler oluşturmakta ve küresel vergi uyumunu teşvik etmektedir. OECD Model Vergi Anlaşması, ülkeler arasında imzalanan ÇVÖA'lar için temel bir referans niteliğindedir. Son yıllarda, OECD'nin vergi politikalarına en büyük etkisi Kar Aktarımı Yoluyla Matrah Aşındırması Projesi (BEPS) ile olmuştur¹⁶⁰. Bu sözleşme kapsamında ülkeler arasında otomatik bilgi değişimi mekanizmaları geliştirilmiş ve vergi kaçakçılığına karşı uluslararası iş birliği artırılmıştır.

Buna paralel olarak AB de ortak ekonomik alan içerisinde uyumlu bir vergi politikası yürütmeyi amaçlamaktadır. AB'nin vergilendirme alanındaki düzenlemeleri genellikle dolaylı vergiler (KDV ve ÖTV gibi) ile dolaysız vergiler (kurumlar vergisi gibi) üzerinde yoğunlaşmaktadır. AB'nin vergi alanındaki en önemli düzenlemeleri şunlardır:

- Ana ve Bağlı Şirket Direktifi: Üye devletlerde yerleşik şirketlerin çifte vergilendirmeye tabi tutulmasını önler¹⁶¹.
- Faiz ve Telif Hakkı Direktifi: Üye devletler arasında faiz ve telif hakkı ödemelerinin vergilendirilmesini düzenleyerek vergi kaçakçılığını önler¹⁶².
- Birleşme Direktifi: AB içinde faaliyet gösteren şirketlerin; birleşme, bölünme, kısmi bölünme, varlık transferi ve hisse senedi değişimleri için geçerli ortak vergi sistemini düzenlemektedir¹⁶³.

Uluslararası vergi hukuku, sermaye hareketlerinin ve ticaretin küreselleşmesiyle birlikte devletlerarası iş birliğinin zorunlu hâle geldiği bir alan olarak öne çıkmaktadır. Çifte vergilendirmeyi

¹⁶⁰ OECD (2019), *Model Tax Convention on Income and on Capital*, Vol I and II (full version as it read on 21.11.2017), Paris: OECD Publishing, s.3-4

¹⁶¹ European Union (2011), Council Directive 2011/96/EU on the common system of taxation applicable in the case of parent companies and subsidiaries of different Member States.

¹⁶² European Union (2003), Council Directive 2003/49/EC of 3 June 2003 on a common system of taxation applicable to interest and royalty payments made between associated companies of different Member States.

¹⁶³ European Union (2009), Council Directive 2009/133/EC of 19 October 2009 on the common system of taxation applicable to mergers, divisions, partial divisions, transfers of assets and exchanges of shares concerning companies of different Member States and to the transfer of the registered office of an SE or SCE between Member States

önleme anlaşmaları, OECD düzenlemeleri ve AB'nin vergi politikaları, küresel vergi sisteminde hukuki güvenlik ve şeffaflığı artırmayı hedeflemektedir. Türkiye, bu süreçlere aktif olarak katılım sağlayarak uluslararası vergi standartlarına uyum sağlamayı ve ekonomik büyüme ile yatırım ortamını geliştirmeyi amaçlamaktadır.

1.6.2. Vergi Hukukunun Yürütme Organından Doğan Kaynakları

Vergi hukukunun yürütme organından doğan en önemli kaynağı Cumhurbaşkanlığı Kararnameleridir. Bu kararnameler, çeşitli konularda düzenleme yapmak için Cumhurbaşkanlığı tarafından olağanüstü dönemlerde çıkarılmakta olup bağlayıcı gücü kanunlarla aynı olan düzenlemelerdir. Ancak normal zamanlarda kararname ile vergi konusunda düzenleme yapılmamaktadır¹⁶⁴. Anayasanın 73. maddesi hükmü gereğince, vergi ve benzeri mali yükümlülüklerin esas itibarıyla kanunla konulması, değiştirilmesi veya kaldırılması gerekmektedir. Verginin egemenlik gücünün bir yansıması olarak uygulanması sonucu olan bu durum kanunun çıkartılabilmesi ile ilgili Anayasal sürecin yaşanmasını gerekli kılmaktadır.

Yasama organının oluşum tarzı ve çalışma usullerine göre bu süreç uzun zaman gerektirebilmektedir. Ancak vergi yasaları ile ilgili düzenlemeler; ekonomik, mali, ticari koşullardan önemli ölçüde etkilenebilmekte, uzun yasal sürecin beklenmesi önemli uygulama sıkıntılarına ve dar boğazlara yol açabilmektedir. Verginin kanuniliği ilkesine hukukilik yönünden uygun ve fakat kuramsal dayanaklar açısından tartışılabilir bir yaklaşım ile bu durum günümüzde dolaylı bir yaklaşım ile yumuşatılmaya çalışılmıştır. Burada belirtilen amaç doğrultusunda Anayasa'nın 73. maddesinin 4. fıkrası¹⁶⁵ hükmü kapsamında; alt ve üst sınırları kanunla belirtilmiş olmak kaydıyla, vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerle ilgili olarak; muaflik, istisnalar ve indirimler ile oranlarla ilgili olarak düzenleme yapabilme konusunda Cumhurbaşkanına yetki verilebilmektedir. Cumhurbaşkanı, kendisine tanınmış olan yetkiye dayanarak kararnamelerle, belirlenen sınırlamalar dâhilinde yaptığı düzenlemelerle vergi uygulamasına yön verebilmektedir¹⁶⁶.

Yürütme organının tali düzenleyici işlemlerinden olan Yönetmelikler, kanun ve tüzüklerin

¹⁶⁴ Üstün (2018), a.g.e., s.17

¹⁶⁵ Türkiye Cumhuriyeti Anayasası (1982), Resmî Gazete Sayı: 17863, "Madde 73/4 - Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerin muaflik, istisnalar ve indirimleriyle oranlarına ilişkin hükümlerinde kanunun belirttiği yukarı ve aşağı sınırlar içinde değişiklik yapmak yetkisi Cumhurbaşkanına verilebilir."

¹⁶⁶ Akdoğan (2019), a.g.e., s.21

uygulanması bakımından çıkartılan, açıklayıcı ve yol gösterici nitelikte ve idarenin konu ile ilgili bakış açısını ve beklentilerini yansıtmaması bakımından önemlidir. Yönetmelikler genel olarak yardımcı kaynak niteliğindedirler. Bununla birlikte, yasa koyucunun çıkartılmasını hüküm altına aldığı yönetmelikler bakımından asli kaynak olma özelliği ortaya çıkabilmektedir. Bu uygulamaya GVK 31. maddesinde¹⁶⁷ yer alan hüküm gereğince hazırlanan engellilik indiriminden yararlanacak hizmet erbabının engellilik derecelerinin tespitine yönelik yönetmelik örnek olarak gösterilebilir¹⁶⁸.

Aynı şekilde, Yürütmenin diğer tali düzenleyici işlemleri genel tebliğler, sirkülerler, genelgeler ve özelgelerdir. Vergi uygulamalarını daha anlaşılır hâle getirmek ve uygulamada ortaya çıkabilecek veya çıkmış olan sıkıntılara açıklık kazandırmak amacıyla çıkarılan genel tebliğler, vergi idaresinin gerekli gördüğü durumlarda yayımlanabilir. Ayrıca vergi yasalarında belirli konuların Maliye Bakanlığı tarafından genel tebliğlerle açıklanacağına dair düzenlemeler bulunması durumunda da bu tebliğler çıkarılabilir. Genel tebliğler, yapıları gereği esasen vergi idaresine yönelik uygulama duyuruları niteliğindedir. Ancak aynı zamanda idarenin nasıl bir uygulama beklentisi içinde olduğunu ortaya koydukları için mükellefler ile diğer uygulayıcı ve araştırmacı çevreler açısından da önemli katkı sağlarlar. Sirkülerler ise vergi uygulamasına ilişkin belirli konuların açıklanması amacıyla Maliye Bakanlığı tarafından yayımlanır. Sirkülerler vergi hukukunun asli kaynakları arasında yer almasalar da vergi idaresi ve mükellefler açısından oldukça yol gösterici ve açıklayıcı bir işleve sahiptirler¹⁶⁹.

Genelgeler ve genel yazılar, vergi idaresinin uygulama birimleri arasında vergi ile ilgili işlemler konusunda koordinasyon sağlamak, uygulama farklılıklarını ve tereddütleri gidermek amacıyla Maliye Bakanlığı tarafından gönderilen yazıları ifade etmektedir. İdarenin kendi iç işlemleri niteliğinde olup vergi hukukunun asli kaynağı niteliğinde değildir. Vergi uygulamasıyla ilgili konularda tartışmalı, belirsiz ve kuşkulu gördükleri konularla ilgili olarak mükellefler, nasıl bir işlem yapmaları gerektiği konusunda aydınlanabilmek için idareden açıklama isteyebilirler. Mükelleflerin söz konusu talepleri nedeniyle kendilerine yapılan yazılı açıklamalara “özelgeler” denilmektedir. VUK 413. maddesinde mükelleflerin, GİB’den veya bu hususta yetkili kıldığı makamlardan, vergi durumları ve vergi uygulaması bakımından müphem ve tereddütü mucip gördükleri hususlar hakkında yazı ile izahat isteyebilecekleri hüküm altına

¹⁶⁷ 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu (1960), Resmî Gazete Sayı: 10700. “Madde 31 – (Değişik:9/4/2003-4842/3 md.) ...Engellilik derecelerinin tespit şekli ile uygulamaya ilişkin esas ve usuller Maliye, Sağlık ve Çalışma ve Sosyal Güvenlik bakanlıklarınca bu konuda müştereken hazırlanacak bir yönetmelik ile belirlenir.”

¹⁶⁸ Akdoğan (2019), a.g.e., s.23

¹⁶⁹ Akdoğan (2019), a.g.e., s.24

alınmıştır. Böyle bir durumda; GİB, kendisinden istenecek izahatı özelge ile cevaplandırabileceği gibi aynı durumda olan tüm mükellefler bakımından uygulamaya yön vermek ve açıklık getirmek üzere sirküler de yayımlayabilir¹⁷⁰.

1.6.3. Vergi Hukukunun Yargı Organından Doğan Kaynakları

Vergi hukuku, yalnızca anayasal ve yasal düzenlemelerle değil aynı zamanda yargı organlarının kararları ve içtihatları ile de şekillenmektedir. Vergilendirme yetkisinin kullanımında hukuki güvenliğin sağlanması, idarenin keyfi uygulamalarının önlenmesi ve mükellef haklarının korunması açısından yargı kararları önemli bir denetim mekanizması işlevi görmektedir. Türkiye’de vergiye ilişkin uyuşmazlıklar, Anayasa Mahkemesi, Yargıtay, Danıştay, Bölge Adliye Mahkemesi (BAM), Bölge İdare Mahkemesi (BİM), asliye ceza mahkemeleri ve vergi mahkemeleri tarafından ele alınmakta ve bu mahkemelerin verdiği kararlar vergi uygulamalarının çerçevesini çizen bağlayıcı içtihatlar oluşturmaktadır.

Türkiye Cumhuriyeti Anayasası’nda vergi düzenlemelerinin anayasal sınırlarını belirleyen bir diğer önemli mekanizma, Anayasa Mahkemesi’nin içtihatlarıdır. Anayasa Mahkemesi, yasama organı tarafından kabul edilen vergi düzenlemelerinin anayasal ilkelere uygunluğunu denetleme yetkisine sahip olup vergilendirme yetkisinin kanunilik, eşitlik, hukuki güvenlik ve mülkiyet hakkı gibi anayasal ilkeler doğrultusunda kullanılıp kullanılmadığını incelemektedir. Mahkeme bazı kararlarında vergilendirmenin temel ilkeleri olan kanunilik, genellik, eşitlik, öngörülebilirlik ve hukuki güvenlik ilkelerine aykırı düzenlemeleri iptal etmiştir. Anayasa Mahkemesinin E. 2021/14, K. 2023/173 sayılı kararında genellik ve eşitliğe aykırı olduğu için düzenlenmek istenen istisna maddesini iptal etmiştir¹⁷¹.

¹⁷⁰ VUK, “Madde 413 – (Değişik: 23/7/2010-6009/15 md.) Mükellefler, Gelir İdaresi Başkanlığından veya bu hususta yetkili kıldığı makamlardan, vergi durumları ve vergi uygulaması bakımından müphem ve tereddüdü mucip gördükleri hususlar hakkında yazı ile izahat isteyebilir. Gelir İdaresi Başkanlığı, kendisinden istenecek izahatı özelge ile cevaplandırabileceği gibi, aynı durumda olan tüm mükellefler bakımından uygulamaya yön vermek ve açıklık getirmek üzere sirküler de yayımlayabilir. Sirküler ve özelgeler, Gelir İdaresi Başkanlığı bünyesinde, Gelir İdaresi Başkanı veya tevkil edeceği bir başkan yardımcısının başkanlığında en az üç daire başkanından müteşekkil bir komisyon marifetiyle oluşturulur. Söz konusu komisyonda oluşturulmuş sirküler veya özelgeler ile konu, kapsam ve ilgili olduğu mevzuat bakımından tamamen aynı mahiyeti taşıyan bir hususta izahat talebinde bulunulması halinde, komisyon tarafından oluşturulan sirküler veya özelgelere uygun olmak şartıyla Gelir İdaresi Başkanlığı taşra teşkilatı tarafından da özelgeler verilebilir. Sirküler ve vergi mahremiyetine ilişkin hükümler gözönünde bulundurulmak şartıyla özelgeler, Gelir İdaresi Başkanlığına internet ortamında yayımlanır. Bu maddenin uygulanmasına ilişkin usul ve esaslar Maliye Bakanlığınca çıkarılan yönetmelikle belirlenir.”

¹⁷¹ Anayasa Mahkemesi (2023), E.2021/14, K.2023/173, 28/2/2023 kararı: “...devir işlemlerine ilişkin vergi muafiyeti getirirken, yani verginin anayasal ve geleneksel ilkelerine -verginin genel ve eşit olması- istisna kurallar getirirken, bunun kamu yararı açısından üstün ve haklı nedenlerini somut şekilde göstermesi gerekir. Vergi muafiyetine konu işlemlerin Bakanlıkla ilgili KİT’lerle ilgili özel hukuk hükümlerine tabi şirketlere ilişkin olması verginin geleneksel ve anayasal

Yine Anayasa Mahkemesi'nin E. 2012/87, K. 2014/41 sayılı kararında, Anayasa Mahkemesi, yürütme organına geniş takdir yetkisi tanıyan bir vergi düzenlemesini iptal ederek yasama yetkisinin devredilemezliği ilkesini vurgulamıştır¹⁷².

Diğer bir yargı organından doğan kaynaklar da Yargıtay ve Danıştay'ın içtihadı birleştirme kararları olup değiştirilene kadar tüm yargı organlarını bağlayıcıdır. Dolayısıyla vergi hukukunun aslı kaynaklarındandır¹⁷³. Yargıtay İçtihadı Birleştirme Kurulu, Türk yargı sisteminde içtihat birliğini sağlamak amacıyla oluşturulmuş yüksek yargı mekanizmalarından biridir ve Hukuk ve Ceza Genel Kurulları tarafından icra olunur. Hukukî istikrarın sağlanması ve benzer olaylarda farklı kararların önüne geçilmesi açısından önemli bir işleve haizdir. 2797 sayılı Yargıtay Kanunu'nun 7 ve 15. maddelerinde kurula ilişkin genel esaslar düzenlenmiştir¹⁷⁴. Bu kapsamda Yargıtay daireleri arasında içtihat farklılığı bulunduğu veya içtihat birliğinin sağlanması gerektiğinde, ilgili daireler veya Başsavcılık talebiyle İçtihadı Birleştirme Kurulu devreye girmektedir. Kurulun kararları, içtihat birliği amacı taşıdığı için tüm mahkemeler açısından bağlayıcıdır. Yargıtay Kanunu'nun 45. maddesine göre, "İçtihadı birleştirme kararları Resmî Gazete'de yayımlandıktan sonra bağlayıcı hâle gelir ve Yargıtay daireleri ile adli yargı mercilerini bağlar." Bu bağlayıcılık hâkimlerin bağımsızlığı ilkesiyle çelişmemekte; zira burada amaç yargısal kararların öngörülebilirliğini sağlamak ve hukuk güvenliğini temin etmektir. Aynı zamanda bu kararlar normatif bağlayıcılıktan ziyade yorumlayıcı bağlayıcılık taşımakta ve mahkemelerin norm uygulama süreçlerini yeknesaklaştırmaktadır¹⁷⁵. Bu bağlamda Yargıtay Ceza Genel Kurulunun 2024

ilkelerinden sapmayı haklı kılmak ve ancak istisnai olarak öngörülebilecek muafiyeti meşrulaştırmak için tek başına yeterli sebep olarak görülemez. Geleneksel vergi adaleti ilkeleri olan vergide genellik ve eşitlik ilkelerine aykırılık oluşturan bu ibare, Anayasanın 73. maddesine aykırıdır ve iptali gerekir..."

¹⁷² Anayasa Mahkemesi (1985), E. 1984/6, K. 1985/1, 17.06.1985 kararı: "...gerekçeden de anlaşılacağı üzere yürütme organına verilecek düzenleme yetkisinin sınırlarının kanunda açıkça gösterilmesi gerekmektedir. Başka bir deyişle sadece yetki alanının belirtilmiş olması yetmez. İdareye düzenleme yetkisi veren bir kanunun gerçekte çerçeve çizen bir kanun olması gerekir. Aksi takdirde yetki sınırları açıkça, belirtilmemiş bir kanuna dayanılarak yapılacak idari işlemlerin muhtevasını denetlemek de mümkün olamaz..."

¹⁷³ Üstün (2018), a.g.e., s.20

¹⁷⁴ 2797 sayılı Yargıtay Kanunu (1983), Resmi Gazete Sayı: 17953, "Madde 7 – ...Hukuk ve Ceza Genel Kurullarının içtihadı birleştirme toplantılarında; bu kurullara bağlı dairelerin her birinin mevcudu üç itibar edilerek toplamının en az üçte ikisi kadar üyenin, diğer toplantılarında, işi görüşme konusu olan daireden üçten fazla üyenin katılmaması koşuluyla bu kurullara bağlı her daireden en az bir üyenin bulunması zorunludur... Ceza Genel Kurulunun içtihadı birleştirme toplantılarına ayrıca Yargıtay Cumhuriyet Başsavcısı ve Yargıtay Cumhuriyet Başsavcivekili de katılır. Madde 15-Yargıtay dairelerinden biri; yerleşmiş içtihadından dönmek isterse, benzer olaylarda birbirine uymayan kararlar vermiş bulunursa..."

¹⁷⁵ 2797 sayılı Yargıtay Kanunu (1983), Resmi Gazete Sayı: 17953, "Madde 45 – İçtihadların birleştirilmesini Birinci Başkan, doğrudan doğruya veya Yargıtay dairelerinin veya genel kurulların verdikleri karar sonucunda veya Yargıtay Cumhuriyet Başsavcısının bizzat yazı ile başvurusu halinde, ilgili kuruldun ister. Bu istemlerin gerekçeli olması zorunludur. Diğer merci veya kişilerin gerekçe göstererek yazılı başvuruları halinde, içtihadı birleştirme yoluna gitmenin gerekip gerekmediğine

yılında vermiş olduğu içtihadında VUK'un 359. maddesinin (b) fıkrasında düzenlenen vergi kaçakçılığı suçunun seçimlik hareketli suç olarak değerlendirilmesi gerektiği belirtilmiştir¹⁷⁶. Bu karar aynı fiil nedeniyle birden fazla ceza verilmesinin önüne geçmeyi amaçlamaktadır. Bu doğrultuda, görülen davalarda mahkeme ve adli mercilerce verilecek kararlarda söz konusu içtihatın uygulanması gerekmektedir.

Danıştay idari yargı organı olarak vergi idaresinin işlemlerinin hukuka uygunluğunu denetlemekte ve mükellefler ile idare arasındaki vergi uyuşmazlıklarını çözmektedir. Danıştay'ın verdiği kararlar, vergi hukuku açısından emsal teşkil etmekte ve idarenin gelecekteki uygulamalarını yönlendirmektedir. Vergi uyuşmazlıkları konusundaki içtihadı birleştirme kararları Danıştay'ın İçtihatları Birleştirme Kurulunca verilmektedir. Danıştay İçtihatları Birleştirme Kurulu, dava dairelerinin veya idare ve vergi dava daireleri kurullarının kendi kararları veya ayrı ayrı verdikleri kararlar arasında aykırılık veya uyuşmazlık görüldüğü ya da birleştirilmiş içtihatların değiştirilmesi gerekli görüldüğü takdirde, Danıştay Başkanı'nın havalesi üzerine, Başsavcının düşüncesi alındıktan sonra gerekli incelemeyi yaparak gerekli görürse içtihadın birleştirilmesi veya değiştirilmesine karar verir¹⁷⁷. İçtihatların birleştirilmesi veya birleştirilmiş içtihatların değiştirilmesi ise Danıştay Başkanı, konu ile ilgili daireler, idari ve vergi dava daireleri kurulları veya Danıştay Başsavcısı tarafından istenebilmektedir¹⁷⁸. Alınan içtihadı birleştirme kararları yine burada da hâkimlerin bağımsızlığı

Birinci Başkanlık Kurulu karar verir. Bu karar kesindir. İçtihadı birleştirme kararlarının değiştirilmesi veya kaldırılmasının istenmesi de yukarıdaki usule bağlıdır. İçtihadı birleştirme görüşmeleri, alınmış olan ilke kararları çerçevesinde yürütülür ve kararları yazılır. İçtihadı birleştirme kararları benzer hukuki konularda Yargıtay Genel Kurullarını, dairelerini ve adliye mahkemelerini bağlar. İçtihadı birleştirme kararlarının niteliğini açıkça belirten özeti, kararın verilmesini izleyen en kısa zamanda Adalet Bakanlığına bildirilir. Adalet Bakanlığı bütün adliye mahkemelerine ve Cumhuriyet savcılıklarına bu kararları gecikmeksizin duyurur. İçtihadı Birleştirme Kurulları, genel kurulların veya dairelerin kararlarındaki gerekçe ve görüşlerle bağlı olmaksızın sorunu başka bir görüşle karara bağlayabilirler...

¹⁷⁶ Yargıtay CGK. (2024), E. 2024/280 K. 2024/279, 02.10.2024 kararı: "...VUK'un 359. maddesinin b fıkrasında yer alan sahte belge düzenlemek veya sahte belgeyi kullanmak suretiyle işlenen vergi kaçakçılığı suçunun seçimlik hareketli bir suç olması nedeniyle sanığın anılan fıkra gereğince sahte belgeyi kullanmak suçundan bir kez cezalandırılması ile yetinilmesi, seçimlik hareketlerden ikisinin de birlikte icra edilmiş olmasının TCK'nın 61. maddesi gereğince temel cezanın belirlenmesinde göz önünde tutulabileceği ve anılan Kanun'un 359. maddesine, 08.04.2022 tarihli ve 7394 sayılı Kanun'la eklenen 9. fıkrası çerçevesinde zincirleme suç hükümlerinin uygulanma şartlarının gerçekleşip gerçekleşmediği de değerlendirilerek sanığın hukuki durumunun tayin ve takdirinin gerektiği gözetilmeksizin sanık hakkında sahte fatura düzenlemek ve kullanmaktan ayrı ayrı cezaya hükmedilmesi isabetsizliğinden bozulmasına,..."

¹⁷⁷ 2575 Sayılı Danıştay Kanunu (1982), Resmî Gazete Sayı: 17580, "Madde 39 – İçtihatları Birleştirme Kurulu, dava dairelerinin veya idari ve vergi davavdaireleri kurullarının kendi kararları veya ayrı ayrı verdikleri kararlar arasında aykırılık veyayuyuşmazlık görüldüğü veyahut birleştirilmiş içtihatların değiştirilmesi gerekli görüldüğü takdirde, Danıştay Başkanının havalesi üzerine, Başsavcının düşüncesi alındıktan sonra işi inceler ve lüzumlu görürse, içtihadın birleştirilmesi veya değiştirilmesi hakkında karar verir."

¹⁷⁸ 2575 Sayılı Danıştay Kanunu (1982), Resmi Gazete Sayı: 17580, "Madde 40 – 1. İçtihatların birleştirilmesi veya birleştirilmiş içtihatların değiştirilmesi, Danıştay Başkanı, konu ile ilgili daireler, idari ve vergi dava daireleri kurulları veya Başsavcı tarafından istenebilir. 2. Aykırı kararlarla ilgili kişiler, içtihatların birleştirilmesi için Danıştay Başkanlığına

ilkesiyle çelişmemekte, hukuk güvenliğini sağlamaya yöneliktir. Bu bağlamda, Danıştay Büyük Dava Daireleri Kurulu'nun 1989 tarihli kararında, vergi inceleme sürecinin hukuka aykırı olduğu gerekçesiyle idarenin geçmişe dönük tahakkuk ettirdiği gecikme faizini iptal edilmiştir¹⁷⁹. Mahkeme, vergi incelemelerinin hukuki güvenlik ve hukuki belirlilik ilkelerine uygun olması gerektiğini, geriye yürütülmesinin mükellefler açısından hukuki güvensizlik doğuracağını belirtmiştir.

Diğer yargı kararları, Anayasa Mahkemesi kararları ve içtihadı birleştirme kararları dışındaki diğer tüm yargı kararlarını ifade etmektedir. Vergi mahkemesi, bölge idare mahkemesi kararları ve vergi dava daireleri kurul kararları vb. kararlar bu kapsama girmektedir. Bu kararlar, bireysel uyuşmazlıklara yönelik olsa da benzer davalarda emsal teşkil edebilmekte ve vergi idaresinin uygulamalarını şekillendirebilmektedir. Vergi yargılamasındaki mahkemeler, mükellefler ile vergi idaresi arasındaki uyuşmazlıkları çözmekle yetkili olup söz konusu uyuşmazlıklarda ilk derece mahkemesi olarak karar verirler. Ancak bu kararların herkese aynı şekilde uygulanması zorunluluğu bulunmamaktadır¹⁸⁰.

Türkiye'de vergi hukukunun şekillenmesinde Anayasa Mahkemesi, Danıştay ve vergi mahkemeleri kararları büyük bir önem taşımaktadır. Bu mahkemelerin verdiği kararlar, mükellef haklarını koruyucu nitelikte olup vergi idaresinin hukuka uygun hareket etmesini sağlamaktadır. Anayasa Mahkemesi'nin kararları, vergi yasalarının anayasaya uygunluğunu denetlerken, Danıştay ve vergi mahkemeleri idari işlemlerin hukuka uygunluğunu sağlamaktadır. Bu içtihatlar, vergi hukukunda öngörülebilirliği ve hukuki güvenliğini artırarak adil bir vergilendirme sisteminin oluşturulmasına katkı sunmaktadır.

başvurabilirler. 3. Kurulun, içtihatların birleştirilmesi veya değiştirilmesi hakkındaki kararları, gönderildikleri tarihten itibaren bir ay içerisinde Resmi Gazete'de yayımlanır. 4. Bu kararlara, Danıştay daire ve kurulları ile idari mahkemeler ve idare uymak zorundadır."

¹⁷⁹ Danıştay BGK. (1989), E. 1988/5, K. 1989/3, 03.07.1989 kararı: "...bu mali yükümün, üzerinden hesaplandığı ve birlikte tahsil edildiği vergiden ayrı düşünmek olanağı da bulunmadığından, tarh edilen vergiye ek, fer'i amme alacağı niteliğinde bulunduğundan da kuşku duyulamaz. Bu niteliği itibarıyla gecikme faizinin bağlı olduğu verginin tabi olduğu hukuki rejime göre işlem görmesi ve onun akıbetine tabi olduğunun kabulü gerekmektedir. Kanunların geriye yürümezliği ilkesi, bir hukuki eylem yada davranışın, bir hukuki ilişkinin vuku bulduğu yada meydana geldiği dönemdeki kanunun hükümlerine tabi kalmakta devam edeceğini ifade eder. Sonradan çıkan kanun, kural olarak, yürürlüğünden önceki olaylara ve ilişkilere uygulanmaz. Vergi Kanunları, kamu hukukuna ilişkin yükümlülükler getirdiğinden, bu kanunların, özellikle mali yükümü artırıcı nitelikteki hükümlerinin, geçmişe yürütülmemesi hukuki güvenlik ilkesi yönünden önem taşır, Anayasanın 73 üncü maddesinin üçüncü fıkrasında ifadesini bulan "vergilerin kanuniliği ilkesi" de, hukuki güvenliğini sağlama amacına matuftur ve vergiyi doğuran olayın vukuu döneminde yürürlükte olmayan bir kanuna dayanılarak vergi yükünün artırılmasına imkan vermez."

¹⁸⁰ Özbilen, Ş. (2013), *Vergi Hukuku*, Ankara: Gazi Kitabevi, s.147.

1.6.4. Diğer Kaynaklar

Vergi hukukunun gelişmesine katkı sağlayan bir diğer önemli kaynağı doktrindir. Doktrin yasal düzenlemelerin yorumlanmasına yardımcı kaynak niteliğinde olup herhangi bir bağlayıcılığı bulunmamaktadır. Uygulamadaki eksikliklerin tespit edilmesi ve çözüm önerilerinin geliştirilmesi açısından yol gösterici mahiyete sahiptir¹⁸¹. Günümüzde vergi hukukuna ilişkin akademik çalışmalar genellikle vergide kanunilik¹⁸², vergilendirme yetkisinin sınırları¹⁸³, mükellef hakları¹⁸⁴, vergi politikaları¹⁸⁵, uluslararası vergi hukuku¹⁸⁶, dijital ekonominin vergilendirilmesi¹⁸⁷ ve yapay zekâ destekli vergi denetimleri¹⁸⁸ gibi konular üzerine yoğunlaşmaktadır.

Bu çalışmalar yasaların hazırlanması sürecinde yasa koyucuya rehberlik ederken vergi idaresi ve yargı mercileri açısından da önemli referanslar sunmaktadır. Özellikle normatif vergi hukuku teorisi¹⁸⁹, vergi adaletine yönelik akademik yaklaşımlar¹⁹⁰ ve anayasal vergilendirme ilkeleri¹⁹¹ doktrinde sıkça ele alınan konular arasında yer almaktadır. Akademik çalışmalarda öne çıkan konuların başında vergi adaleti gelmektedir. Verginin herkesin mali gücüne göre alınması gerektiğini savunan akademisyenler, vergi yükünün adil dağıtılması ilkesinin anayasal ve hukuki boyutlarını detaylı şekilde ele almaktadır.

Vergi ceza hukuku da akademik öğretinin üzerinde yoğunlaştığı alanlardan biridir. Ceza

¹⁸¹ Shaw, Malcolm N. (2011), *International Law*, (Sixth Edition), Cambridge University Press, s.112

¹⁸² Karaş, G. (2022), “Kanunilik ilkesi kapsamında ek mali yükümlülüklerin değerlendirilmesi”. *The Journal of International Scientific Researches*, 7(2): 178-190, <https://doi.org/10.23834/isrjournal.1103788>, s.179

¹⁸³ Güner, Kargı (2021), a.g.m., s.80

¹⁸⁴ Kısa, Ö., Kartalçı, K. (2022), “Mükellef Haklarının Türkiye’de Ve Seçilmiş Bazı Ülkelerde Karşılaştırmalı Bir Değerlendirmesi”, *Ekonomi Maliye İşletme Dergisi*, 5(1): 15-32, <https://doi.org/10.46737/emid.1085699>, s.16

¹⁸⁵ Taş, S., Engin, R. (2023), “Cumhuriyetin Kuruluşundan Günümüze Vergi Politikaları Ve Vergi Yükünün Gelişimi”, *Balıkesir Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 26(49-1): 345-369, <https://doi.org/10.31795/baunsobed.1353494>, s. 345

¹⁸⁶ Erdem, M. E., Arıtı Erdem, İ. (2019), “Uluslararası Vergi Anlaşmalarının İç Hukuktaki Konumu”. *Humanities Sciences*, 14(2): 1-24, s.1

¹⁸⁷ Oğuz, N.S., Yıldız, H.E. (2023), “Türkiye’de Dijital Hizmet Vergisinin Değerlendirilmesi”, *Anadolu University Journal of Faculty of Economics*, 5(2): 83-97, <https://doi.org/10.54737/aujfe.1400103>, s.83

¹⁸⁸ Ömercioğlu, A. (2025), “Vergi Denetimlerinde Yapay Zekâ Kullanımı Ve Otonom Vergi Denetimi Perspektifi”. *Ankara Sosyal Bilimler Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 6(2): 1439-1465, <https://doi.org/10.47136/asbuhfd.1572297>, s.1439

¹⁸⁹ Aktan, C. C., Karaş, E., (2024), “Optimal Vergileme Teorisinin Doğuşu, Gelişimi Ve Geleceği: Literatüre Eleştirel Bir Bakış”, *Ekonomi Bilimleri Dergisi*, 17 (1): 1-31, <https://doi.org/10.55827/ebd.1588479>, s.2

¹⁹⁰ Yegen, B. (2024), “Vergilemede Adalet İlkesi Çerçevesinde Ödeme Gücünün Tespitine İlişkin Tekniklerin Değerlendirilmesi”, *Pamukkale Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi* (63): 365-373, <https://doi.org/10.30794/pausbed.1462555>, s.365

¹⁹¹ Alp, E. (2024), “1982 Anayasası’nda Verginin Yasallığı İlkesi ve İstisnaları”, *Ünye İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 6(2): 46-54, s.47

hukukunun temel ilkelerinin vergi suç ve cezalarına uygulanması gerektiğini savunan görüşler¹⁹², vergi cezalarının keyfi olmaması, suç ve cezanın kanuniliği ilkesi çerçevesinde düzenlenmesi gerektiği noktasında birleşmektedir¹⁹³. Özellikle vergi suçlarının cezalandırılmasında adil yargılanma ilkesinin sağlanması¹⁹⁴, orantılılık ilkesi ve masumiyet karinesinin korunması¹⁹⁵ gibi konular akademik tartışmaların merkezinde yer almaktadır.

Vergi hukukunun bilimsel öğretiye dayalı gelişimi yasama organının yeni düzenlemeler oluşturmasında ve yargının hukuki yorumlar yaparken akademik görüşlerden faydalanmasında da rol oynamaktadır. Akademik çalışmalarda yer verilen analizler ve öneriler, yargı organları tarafından dikkate alınarak içtihatların oluşturulmasında etkili olmaktadır. Vergi hukukunun yalnızca kanunlar ve yargı kararları ile değil, bilimsel araştırmalar ve teorik çerçevelerle de şekillenmesi, hukukun gelişimi açısından büyük bir gereklilik olarak değerlendirilmektedir¹⁹⁶.

Son olarak vergi hukukunun diğer kaynakları arasında yer alan örf ve âdet kuralları, bir toplumda uzun süreli olarak uygulanan ve uyulması gerektiğine inanılan, devlet gücüyle desteklenen kurallar olarak adlandırılır. Bu kurallar özellikle özel hukuk alanında, medeni hukuk ve ticaret hukukunda önemli bir kaynak niteliği taşır. Ancak vergi hukukunda, vergilerin kanuniliği ilkesi gereği örf ve âdetin kaynak olarak etkisi oldukça sınırlıdır. Yine de vergi kanunlarında açık bir atıf yapılması hâlinde örf ve âdet kurallarının uygulanması mümkün olabilir. Her ne kadar nadiren karşılaşılsa da bazı vergi kanunlarında örf ve âdete ilişkin hükümlere yer verilmektedir. Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu'nun 4/c maddesinde; örf ve âdete göre verilmesi alışılmış olan hediye, çeyiz, yüzgörümlüğü ve drahomaların (gayrimenkuller hariç) vergiden muaf olduğu belirtilmiştir¹⁹⁷.

¹⁹² Ercan, T. (2021), “Vergi Ceza Hukukunda Vergi Suçları Kapsamında Cezayı Etkileyen Hususlar”. *Abant Sosyal Bilimler Dergisi*, 21(3): 545-571, <https://doi.org/10.11616/asbi.957875>, s.545

¹⁹³ Batı, M., Gafar, U.H. (2020), “Vergi Ceza Hukukunda “Ne Bis İn İdem” İlkesi: Sorumluluk Hükümleri Açısından Farklı Bir Bakış”, *Maliye Çalışmaları Dergisi-Journal of Public Finance Studies*, (64): 15-29, <https://doi.org/10.26650/mcd2020-803319>, s.15

¹⁹⁴ Apak, S., Kaya, F. (2023), “İlgili Anayasa Mahkemesi Kararı Işığında Vergi Yargılaması Uygulamalarına Ait Değerlendirmeler”, *Strategic Public Management Journal*, 9(16): 162-173, <https://doi.org/10.25069/spmj.1339012>, s.162

¹⁹⁵ Özdiler Küçük, E. (2016). “Vergi Suçlarında Masumiyet Karinesi”, *İnönü Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 5(2): 195-208, <https://doi.org/10.21492/inuhfd.239874>, s.195

¹⁹⁶ Şenyüz, D., Yüce, M., Gerçek, A. (2010), *Vergi Hukuku*. (1. Baskı). Bursa: Ekin Basım Yayın Dağıtım s.34

¹⁹⁷ 7338 Sayılı Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu (1959), Resmi Gazete Sayı: 10231, “Madde 4 – Aşağıda gösterilen intikaller Veraset ve İntikal Vergisinden müstesnadır: ...c) Örf ve adete göre verilmesi mütat bulunan hediye, cihaz, yüzgörümlüğü ve drahomalar (Gayrimenkuller hariç)...”

1.7. Verginin Ekonomik, Mali ve Sosyal İşlevleri

Vergi, yalnızca devletin mali ihtiyaçlarını karşılayan bir araç değil, aynı zamanda toplumsal düzeni ve ekonomik yapıyı şekillendiren önemli bir kavramdır. Verginin işlevleri, devletin ekonomik ve sosyal hedefleri doğrultusunda nasıl bir vergilendirme politikası izlediğini belirlemenin yanında vergi felsefesi bakımından da anlam kazanmaktadır. Vergi felsefesi, vergilendirmenin etik, adalet ve sosyal denge gibi temel ilkeler ışığında ele alınmasını ifade eder. Verginin ekonomik, mali ve sosyal işlevleri bu perspektiften değerlendirildiğinde bireylerin kamu hizmetlerine katkı sağlamasını ve toplumsal dayanışmayı güçlendiren bir unsur olduğu görülmektedir¹⁹⁸.

Verginin ekonomik işlevi, devletin ekonomik süreçlere müdahale etme ve ekonomik istikrarı sağlama amacına hizmet eder. Vergi felsefesi açısından bakıldığında, vergilendirmenin ekonomik işlevi, bireyler ve işletmeler üzerinde yaratacağı teşvik ve caydırıcılık mekanizmalarıyla değerlendirilmektedir. Vergilerin yatırımları teşvik edici olması gerektiğinin savunulduğu durumda, servet birikiminin adil bir şekilde dağıtılması bu felsefenin izahı olup vergilerin ekonomik eşitsizlikleri gidermesi gerekliliği ile bütünlük göstermektedir. Bu doğrultuda devletin düşük gelir gruplarına yönelik vergi teşvikleri sunması ve belirli sektörleri desteklemesi vergi felsefesinin ekonomik adalet anlayışı ile de örtüşmektedir¹⁹⁹.

Verginin mali işlevi, kamu hizmetlerinin finansmanını sağlamaya yöneliktir. Vergi felsefesine göre bu işlevin adil ve dengeli bir şekilde yerine getirilmesi devletin vatandaşlarla olan sosyal sözleşmesine dayanır. J. J. Rousseau'nun sosyal sözleşme teorisine göre bireyler devletin sağladığı kamu hizmetlerinden yararlanmanın karşılığında bu hizmetlerin finansmanına da katkıda bulunmak zorundadır. Bu nedenle vergi yükümlülüğünün herkesin mali gücü oranında belirlenmesi ve kamu harcamalarının etkin bir şekilde yönetilmesi gerekmektedir. Devletin vergileri nasıl topladığı ve kamu harcamalarını nasıl yönettiği halkın devlete olan güvenini doğrudan etkileyen bir unsurdur. Eğer vergi sisteminde şeffaflık sağlanmazsa bireyler vergi ödemekten kaçınma eğilimine girebilir ve bu durum da mali işlevin etkinliğini zayıflatabilir²⁰⁰.

Verginin sosyal işlevi, gelir dağılımında adaletin sağlanması ve toplumsal refahın artırılması amacına hizmet eder. Vergi felsefesi açısından bu işlev toplumda sosyal eşitliğin sağlanması ve dezavantajlı kesimlerin korunması gerektiği fikrine dayanmaktadır. John Rawls'un "Adalet Teorisi"

¹⁹⁸ Musgrave, Musgrave (1989), a.g.e., s.407

¹⁹⁹ Smith (1776), a.g.e. 532-533

²⁰⁰ Blank, J. (2017), "The Timing of Tax Transparency", *Southern California Law Review*, (90): 449-528, s.453

bağlamında, vergilerin gelir eşitsizliğini azaltıcı yönde kullanılması gerektiği savunulurken, devletin vergilendirme yoluyla bireylerin mülkiyet haklarına fazla müdahale etmemesi gerektiğini ileri sürmektedir²⁰¹. Günümüzde, vergilerin sosyal devlet ilkesine uygun bir şekilde uygulanması gerekliliği genel kabul görmektedir. Bu amaçla sağlık ve eğitim harcamalarının vergilerle finanse edilmesi, toplumdaki fırsat eşitliğini güçlendiren bir unsur olarak değerlendirilmekte ve bireylerin devletle olan sosyal sözleşmesini pekiştirmektedir.

Vergi felsefesi perspektifinden bakıldığında, verginin işlevlerinin teknik olmadan ziyade etik ve toplumsal bir mesele olduğu görülmektedir. Vergi sisteminin adil, şeffaf ve sürdürülebilir olması, bireylerin devlete olan güvenini artırarak vergi bilincini güçlendirmekte ve toplumsal dayanışmayı sağlayan bir araç olarak değerlendirilmesi gerekmektedir.

2. VERGİ SUÇLARI VE VERGİ KAÇAKÇILIĞI KAVRAMI

2.1. Vergi Suçlarının Kavramsal Çerçevesi

Vergi hukukunda, devletin kamu harcamalarını finanse etmek amacıyla koyduğu kuralların ihlali çeşitli hukuki ve cezai yaptırımlara tabi tutulmaktadır. Vergi mükelleflerinin beyan ve ödeme yükümlülüklerini yerine getirmemesi vergi suçlarını oluşturan başlıca eylemler arasında yer almaktadır. Bu suçlar, devletin vergi gelirlerinde kayıplara yol açarak kamu hizmetlerinin finansmanını sekteye uğratmakta ve vergi yükümlülüğünü yerine getiren mükellefler açısından haksız rekabet ortamı yaratmaktadır²⁰².

Vergi suçları, ceza hukuku ve vergi hukuku normları çerçevesinde düzenlenmekte, ağırlıklarına ve sonuçlarına göre farklı kategorilere ayrılmaktadır. VUK'ta yer alan fiillerin bir kısmı, nispeten daha ağır olmaları nedeniyle ceza hukuku açısından suç kabul edilmekte ve bu suçlara hürriyeti bağlayıcı ceza uygulanırken diğer bazı fiiller ise hafif ihlaller olmaları sebebiyle, kabahat olarak kabul edilmekte ve yaptırımları da idari ceza olarak belirlenmektedir²⁰³. Bu bağlamda, vergi suçları, yaptırımlarının bir kısmı VUK'ta yer alan “kaçakçılık” suçu ile yaptırımlarının bir kısmı ise Türk Ceza Kanunu'na atıf yapılmak suretiyle düzenlenmiş olan, “vergi mahremiyetini ihlali” ve “mükellefin suçlarından

²⁰¹ Rawls (1999). a.g.e., s.3

²⁰² Kirchler E. (2007), *The Economic Psychology Of Tax Behaviour*. Cambridge: Cambridge University Press, s.73

²⁰³ Önal, A.S. (2016), “Sahte ve Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge Düzenleme ve Kullanma Suçları”, *E-Akademi Dergisi Sayı*, (137): 1-30, s.2.

oluşmaktadır.

Vergi suçları ve özellikle vergi kaçakçılığı suçu, vergi sistemine olan güveni sarsmakta ve mükelleflerin vergiye gönüllü uyumunu azaltmaktadır. Devletlerin bu suçlarla etkin mücadele edebilmesi için cezai yaptırımlarla birlikte mükelleflerin vergiye uyumunu teşvik edecek mekanizmalar geliştirilmesi gerekmektedir. Bu bölümde, vergi suçlarının hukuki niteliği ile VUK kapsamında vergi suçları ve türleri belirlenerek çalışmanın konusu olan vergi kaçakçılığı suçunun tanımı ve kapsamı anlatılacaktır.

2.1.1. Vergi Suçları ve Türleri

Vergi suçları, devletin kamu maliyesini koruma ve vergi sisteminin etkin işleyişini sağlama amacıyla VUK'da düzenlenmiş hukuka aykırı fiillerdir. Vergi suçları, cezai yaptırım gerektiren “kaçakçılık suçları”, “vergi mahremiyetini ihlali” ve “mükellefin özel işlerini yapma” suçları olarak üçe ayrılmaktadır. Bu suçların tespiti ve cezalandırılması, vergi güvenliğinin sağlanması açısından büyük önem taşımaktadır²⁰⁴.

Kaçakçılık Suçları, vergi yükümlülüklerini kasıtlı olarak yerine getirmeyen mükelleflerin fiillerini ifade eder. Vergi sisteminin adil ve etkin işlemlerini engelleyen bu tür suçlar, VUK'da düzenlenmiş olup cezai yaptırımlara tabidir. Başlıca kaçakçılık fiilleri, sahte belge düzenleme, sahte belge kullanma, defter ve belgeleri gizleme ve muhasebe kayıtlarında hile yapma olarak sayılabilir. Devletin vergi kaybını önlemek ve vergi adaletini sağlamak amacıyla bu tür suçlarla mücadelede sıkı denetim mekanizmaları uygulanmaktadır. Vergi kaçakçılığı suçlarına ilişkin detaylı hükümler ve cezai yaptırımlar VUK'un 359. maddesinde yer almaktadır. Vergi kaçakçılığı suçu kasten işlenen ve yaptırımlara tabi olan suçlar arasında yer almaktadır.

Vergi Mahremiyetinin İhlali Suçu, kısaca vergiye ilişkin bilgilerin yetkisiz kişilere açıklanması olarak tanımlanmakta ve bu yasağı ihlal eden kişiler hakkında hapis cezası ve meslekten men gibi yaptırımlar uygulanmaktadır²⁰⁵. Bu kapsamda vergi mahremiyetini ihlal edenlere, TCK'nın 239'uncu

²⁰⁴ Öncel vd. (2021), a.g.e., s.209

²⁰⁵ VUK, “Madde 5 – Aşağıda yazılı kimseler görevleri dolayısıyla, mükellefin ve mükellefle ilgili kimselerin şahıslarına, muamele ve hesap durumlarına, işlerine, işletmelerine, servetlerine veya mesleklerine mütaallik olmak üzere öğrendikleri sırları veya gizli kalması lazım gelen diğer hususları ifşa edemezler ve kendilerinin veya üçüncü şahısların nefine kullanamazlar; 1. Vergi muameleleri ve incelemeleri ile uğraşan memurlar; 2. (Değişik: 23/6/1982-2686/1 md.) Vergi mahkemeleri, bölge idare mahkemeleri ve Danıştayda görevli olanlar; 3. Vergi kanunlarına göre kurulan komisyonlara iştirak

maddesi²⁰⁶ hükümlerinin uygulanacağı VUK'un 362'nci maddesinde belirtilmiştir. Vergi kaçakçılığı suçlarında kamu yararı (devlet hazinesi) korunmak istenirken vergi mahremiyetinin ihlali suçunda korunmak istenen mükellefin yararadır²⁰⁷.

Mükelleflerin Özel İşlerini Yapma Suçu, VUK'un 363'üncü maddesinde düzenlenmiş olup²⁰⁸ VUK'un 6. maddesinde sayılan kişilerin mükelleflerin vergi kanunlarının uygulanması ile ilgili işlerini ücretsiz de olsa yapamayacakları hüküm altına alınmış²⁰⁹ ve bu yasağa aykırı harekette bulunanların kişilerin TCK'nın 257'nci maddesinin birinci fıkrası hükmüne göre cezalandırılacağı 363. maddede ayrıca belirtilmiştir²¹⁰. Mükelleflerin özel işlerini yapma suçunun düzenlendiği VUK'ta özel işlerin ne olduğu tam olarak açıklanmamış ve suçun içeriği uygulamaya bırakılmıştır.

Vergi suçları, vergi sisteminin işleyişini güvence altına almak amacıyla çeşitli şekillerde düzenlenmiştir. Vergi suçlarının sınıflandırılması, mükellef hakları ile devletin mali menfaatleri arasında bir denge kurulmasını sağlamaktadır. Ancak diğer vergi suçlarına nazaran vergi kaçakçılığı

edenler; 4. Vergi işlerinde kullanılan bilirkişiler. Bu yasak, yukarıda yazılı kimseler, bu görevlerinden ayrılırsalar dahi devam eder...." "Madde 362 – (Değişik: 23/1/2008-5728/278 md.) Bu Kanunda yazılı vergi mahremiyetine uymaya mecbur olan kimselerden bu mahremiyeti ihlal edenler, Türk Ceza Kanununun 239 uncu maddesi hükümlerine göre cezalandırılır."

²⁰⁶ 5237 Sayılı Türk Ceza Kanunu (2004), Resmî Gazete Sayı: 25611. "Madde 239- (1) Sıfat veya görevi, meslek veya sanatı gereği vakıf olduğu ticari sır, bankacılık sırrı veya müşteri sırrı niteliğindeki bilgi veya belgeleri yetkisiz kişilere veren veya ifşa eden kişi, şikayet üzerine, bir yıldan üç yıla kadar hapis ve beşbin güne kadar adli para cezası ile cezalandırılır. Bu bilgi veya belgelerin, hukuka aykırı yolla elde eden kişiler tarafından yetkisiz kişilere verilmesi veya ifşa edilmesi halinde de bu fıkra göre cezaya hükmolunur. (2) Birinci fıkra hükümleri, fenni keşif ve buluşları veya sınai uygulamaya ilişkin bilgiler hakkında da uygulanır. (3) Bu sırlar, Türkiye'de oturmayan bir yabancıya veya onun memurlarına açıklandığı takdirde, faile verilecek ceza üçte biri oranında artırılır. Bu halde şikayet koşulu aranmaz. (4) Cebir veya tehdit kullanarak bir kimseyi bu madde kapsamına giren bilgi veya belgeleri açıklamaya mecbur kılan kişi, üç yıldan yedi yıla kadar hapis cezasıyla cezalandırılır."

²⁰⁷ Çiçek H., Herak H., (2015), "Türkiye'deki Vergi Suç Ve Cezalarının Değerlendirilmesi: Antalya İli Örneği". *Marmara Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, 32 (1): 311-342, s. 321.

²⁰⁸ VUK, "Madde 363 – (Değişik: 23/1/2008-5728/279 md.) Bu Kanunun 6 ncı maddesinin son fıkrası gereğince mükelleflerin vergi kanunlarının uygulanması ile ilgili hesap, yazı ve sair özel işlerini yapmaları yasak edilen memurlardan bu yasağa aykırı harekette bulunanlar Türk Ceza Kanununun 257 nci maddesinin birinci fıkrası hükmüne göre cezalandırılır. Bu hareketlerle vergi ziyana neden olunması halinde, kişiye ayrıca bu Kanunun 344 üncü maddesine göre vergi ziyai cezası kesilir."

²⁰⁹ VUK, "Madde 6 – (Değişik: 23/6/1982-2686/2 md.) Beşinci maddede yazılı olanlar: 1. Kendilerine, nişanlılarına ve boşanmış olsalar bile eşlerine; 2. Kan veya sıhri usul ve furuuna, evlatlığına veya kendisini evlat edinene yahut kan hısımlığında üçüncü (Bu derece dahil), sıhri hısımlıkta, bu hısımlığı meydana getiren evlenme ortadan kalkmış olsa bile, üçüncü (Bu derece dahil) dereceye kadar olan civar hısımlarına; 3. Kanuni temsilcisi veya vekili buldukları kimselere; Ait vergi inceleme ve takdir işleriyle uğraşamazlar. Vergi muameleleri ve incelemeleri ile vergi mahkemeleri, bölge idare mahkemeleri ve Danıştayda görevli olanlar, mükelleflerin vergi kanunlarının uygulanması ile ilgili hesap, yazı ve sair özel işlerini ücretsiz de olsa yapamazlar."

²¹⁰ TCK, "Madde 257- (1) Kanunda ayrıca suç olarak tanımlanan haller dışında, görevinin gereklerine aykırı hareket etmek suretiyle, kişilerin mağduriyetine veya kamunun zararına neden olan ya da kişilere haksız bir menfaat sağlayan kamu görevlisi, altı aydan iki yıla kadar hapis cezası ile cezalandırılır..."

suçu ağır cezai yaptırımlara tabi tutulurken, vergi zıyaı ve usulsüzlük gibi idari para cezası yaptırımına da tabi tutulmaktadır²¹¹. Bu nedenle kaçakçılık dışında kalan vergi suçlarının doğrudan kamu kaynaklarına yönelen suçlardan olmaması ve doktrinde de genellikle vergi suçu kavramından anlaşılan kaçakçılık suçları olması nedeniyle, çalışmamızda vergi suçu kavramı ile sadece kaçakçılık suçları ifade edilmiş olup bu suçlar için “vergi kaçakçılığı suçu” ifadesi kullanılmıştır. Vergi hukukunda vergi suçlarıyla mücadele etmek, vergi adaletinin sağlanması ve kamu finansmanının sürdürülebilirliği açısından kritik bir öneme sahiptir.

2.1.2. Vergi Kaçakçılığı Suçu Tanımı ve Kapsamı

Vergi kaçakçılığı suçu, mükelleflerin vergi yükümlülüklerini yerine getirmemek amacıyla kasten gerçekleştirdiği, devletin vergi gelirlerini azaltan ve kamu maliyesinin işleyişini sekteye uğratan hukuka aykırı fiiller bütünüdür²¹². VUK’un 359. maddesi bu suçun kapsamını belirlemekte ve kaçakçılık fiillerini belirli kategoriler altında düzenlemektedir. Vergi kaçakçılığı, kamu otoritesine karşı işlenen bir suç niteliğinde olup devletin mali egemenliğini ihlal eden ve vergi adaletini zedeleyen bir eylem olarak değerlendirilmektedir. Hukuk sistemlerinde vergilendirme yetkisi, sosyal devlet ilkesinin bir gereği olarak kamu hizmetlerinin finansmanını sağlamak amacıyla devlete tanınmış olduğundan bu yetkinin ihlali niteliğindeki her fiil hukuki ve cezai yaptırımlara tabi tutulmaktadır.

Vergi kaçakçılığının neden olduğu diğer bir sorun da mali bir zarar doğurmanın yanında vergi yükümlülüklerini yerine getiren dürüst mükellefler aleyhine haksız bir rekabet ortamı yaratmaktadır²¹³. Bununla birlikte verginin ödeme gücü ilkesine uygun olarak tahsil edilmesi esası, kaçakçılık fiilleri sebebiyle ihlal edilmekte ve dolayısıyla adil bir vergi sisteminin tesisi engellenmektedir. Bu bağlamda vergi yükümlülüğünden kaçınan mükelleflerin sebep olduğu vergi kaybı bütçe açıklarını artırmakta ve bu durum kamusal hizmetlerin sürdürülebilirliği açısından ciddi riskler oluşturmaktadır²¹⁴.

Vergi kaçakçılığı suçu, bilinçli ve kasıtlı olarak işlenen bir suç olup hukuki nitelik bakımından kusur ilkesine dayalı cezai sorumluluk gerektirmektedir. Vergisel yükümlülüklerini ihlal eden kişilerin kusurluluğunun tespit edilmesi cezai yaptırımların uygulanabilmesi açısından temel bir önkoşuldur.

²¹¹ Şenyüz, D., Yüce, M., Gerçek, A. (2015), *Vergi Hukuku: Genel Hükümleri*, Bursa: Ekin Basım Yayın, s. 470.

²¹² Edizdoğan, N., Taş, M., Çelikkaya, A. (2007), *Vergi Ceza ve Yargılama Hukuku*, Bursa: Ekin Yayınevi, s.7

²¹³ Şenyüz, D. (1995), *Vergilendirmede Yükümlü Psikolojisi*, Bursa, s.95

²¹⁴ Kaya, Y., Kızılkaya, A. (2024), “Türkiye’de Olivera Tanzi Etkisinin Vergi Gecikmesi Ve Cezaları Açısından Değerlendirilmesi”, *Ege Sosyal Bilimler Dergisi*, 4(1-2): 1-23, s.1

Ceza hukukunun genel prensipleri uyarınca vergi kaçakçılığı suçunun oluşabilmesi için fiilin hukuka aykırı, kusurlu ve maddi unsurlarının gerçekleşmiş olması gerekmektedir.²¹⁵

Vergi kaçakçılığı suçunun yarattığı sonuçlar itibariyle etik ve toplumsal yönleriyle de ele almak gerekir. Verginin, devletin sunduğu kamusal hizmetlerin finansmanında adil bir şekilde tahsil edilmesi gerekmektedir. Vergi kaçırma fiili, kamu kaynaklarının azalmasına neden olarak sosyal devlet anlayışını zayıflatmakta ve gelir dağılımında adaletsizliğe sebebiyet vermektedir. Etik açıdan, vergi kaçırıcı bireyler ve kurumlar, topluma karşı olan sorumluluklarını ihlal etmekte ve diğer mükelleflerin üzerindeki vergi yükünü artırmaktadır²¹⁶. Bu bağlamda, vergi kaçakçılığı suçu toplumsal düzenin bozulmasına yol açan sistemik bir problem olarak değerlendirilmelidir.

Vergi kaçakçılığıyla mücadelede, hukuki düzenlemelerin yanı sıra vergi bilincinin artırılması, şeffaf ve adil bir vergi sisteminin oluşturulması, mükellef haklarının korunması ve vergi idaresinin güvenilirliğinin sağlanması, kaçakçılığın önlenmesinde etkili yöntemler arasında yer almaktadır. Devletin vergi politikasında istikrar sağlaması, vergi mevzuatını anlaşılır ve öngörülebilir hale getirmesi, mükelleflerin hukuka uygun hareket etmesini teşvik edici politikalar arasında sayılabilir²¹⁷. Bu çerçevede hukukun üstünlüğü ilkesi doğrultusunda etkin bir vergi yönetimi ve denetim mekanizması oluşturulması vergi kaçakçılığı suçunun azaltılmasında kritik bir rol oynamaktadır. Bunun önlenmesi amacıyla devletler, idari ve cezai yaptırımları sıkılaştırarak kaçakçılık fiillerinin tespitine yönelik denetim mekanizmalarını güçlendirmelidir²¹⁸.

2.2. Vergi Kaçakçılığı Suçuna Giden Süreç: Vergi Reddi, Vergiden Kaçınma ve Kaçakçılık

Devlet faaliyetlerinin sürdürülebilmesi için çeşitli kamu harcamalarına ihtiyaç duyulmakta vergi ise bu harcamaların finansmanı için ilk ve en çok kullanılan ve mükelleflerden zorunlu olarak tahsil ettiği bir enstrümandır. Ancak tarih boyunca bireyler ve topluluklar, çeşitli ekonomik, politik ve ideolojik nedenlerle vergi ödemeye karşı direnç göstermiştir. Vergi karşıtı hareketler, pasif direnişen

²¹⁵ Şenyüz, D. (2020), *Vergi Ceza Hukuku*, (Güncellenmiş 11. Baskı), Bursa: Ekin Yayınevi, s.453

²¹⁶ Uğur, C. Y. (2023), "Vergi Kaçırmanın Etik Algısının Belirleyenleri Ve Gönüllü Vergi Uyumunu Üzerindeki Etkisi", *Karadeniz Sosyal Bilimler Dergisi*, 15(29): 529-551, <https://doi.org/10.38155/ksbd.1346565>, s.530

²¹⁷ Slemrod, J., Yitzhaki, S. (2002), "Tax Avoidance, Evasion, and Administration." in Auerbach, A. J. & Feldstein, M. (eds.), *Handbook of Public Economics*, Elsevier. Vol. 3, (1423-1470), [https://doi.org/10.1016/S1573-4420\(02\)80026-X](https://doi.org/10.1016/S1573-4420(02)80026-X), s. 1424

²¹⁸ Öztürk, H., Teker, S. (2020), "Tendency to use fake or misleading documents and solution proposals for taxpayers". *Press Academia Procedia* (PAP), (11): 138-144, doi: 10.17261/Pressacademia.2020.1255, s. 140

aktif isyanlara, yasal vergiden kaçınma stratejilerinden vergi kaçakçılığına kadar farklı biçimlerde tezahür etmektedir. Bu süreç bireylerin ve işletmelerin mali yükümlülüklerinden kaçınmak adına geliştirdiği yasal ve yasa dışı yöntemlerin bir bütünü oluşturmaktadır²¹⁹. Vergi reddi, vergiden kaçınma ve vergi kaçakçılığı, ekonomik ve hukuki boyutları ile birlikte vergi etiği ve kamu finansmanı açısından önemli tartışma konularından biridir.

Vergi karşıtı direnişlerin en eski örnekleri, Antik Çağ ve Orta Çağ'daki vergi isyanları ve kitlesel ayaklanmalardır. Tarih boyunca bireyler ve gruplar, adaletsiz veya aşırı vergi yüklerine karşı çıkmış, zaman zaman bu direnişler silahlı çatışmalara dönüşmüştür. Sanayi Devrimi sonrası dönemde ise bireyler ve şirketler, doğrudan isyan ve ayaklanmalardan ziyade vergi sistemindeki açıkları kullanarak yasal vergiden kaçınma yollarını keşfetmiştir. 20. ve 21. yüzyılda ise modern devletlerin vergi sistemlerini giderek daha karmaşık hale getirmesi, vergilendirme süreçlerine karşı daha sofistike direniş biçimlerini ortaya çıkarmıştır²²⁰.

Vergi reddi, bireylerin ve şirketlerin siyasi, dini veya ideolojik nedenlerle vergi ödemeyi reddetmesi şeklinde tanımlanabilir. Modern dönemde bu tür protestolar, belirli hükümet politikalarına tepki olarak gerçekleşmekte olup zaman zaman hukuki yaptırımlara maruz kalmaktadır²²¹. Vergiden kaçınma ise mükelleflerin yasal boşlukları ve vergi teşviklerini kullanarak vergi yükümlülüklerini azaltma stratejilerini içermektedir. Hukuka uygun olmakla birlikte vergiden kaçınma yöntemleri kamu gelirlerini azalttığı için etik açıdan tartışmalı bir konu olarak değerlendirilmektedir²²². Bu kapsamda vergi kaçakçılığına geçiş yasal sınırların aşılması ve vergi kanunlarına aykırı eylemlerin gerçekleştirilmesiyle ortaya çıkmaktadır.

Bu bölümde vergi kaçakçılığına giden sürecin çeşitli aşamaları ele alınacaktır. Öncelikle, vergiye karşı pasif ve aktif direniş biçimleri incelenecek, ardından tarihsel süreçte gerçekleşen vergi isyanları ve protestolar değerlendirilecektir. Ayrıca vergi reddi ve vergiden kaçınma pratikleri, hukuki sınırları çerçevesinde ele alınacak ve nihayetinde vergi kaçakçılığına geçişin yöntemleri ve hukuki sonuçları irdelenecektir. Tüm bu süreçler vergi etiği, kamu maliyesi ve hukuki sorumluluklar ışığında

²¹⁹ Özkanca Andıç, N., Erasa Akça, İ. (2019), "Vergi isyanları: Türkiye ve dünyadan örnekler", *Sosyal Araştırmalar ve Davranış Bilimleri Dergisi*, (9): 297-311, s.300

²²⁰ Doğan, A., Coşkun, M. E. (2022), "Vergilendirmenin Tarihsel Gelişim Sürecinde Öne Çıkan Vergi İsyancıları", *Nazilli İktisadi Ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 3(1): 28-41, s.30

²²¹ Nadaroğlu (1992), a.g.e., s.282

²²² Dyreng, S. D., Hanlon, M., Maydew, E. L. (2008), "Long-run corporate tax avoidance," *The Accounting Review*, 83(1): 61-82, s.62

analiz edilecektir.

2.2.1. Vergiye Karşı Pasif ve Aktif Direnişler

Bireyler ve toplulukların çeşitli nedenlerle vergi ödemeye karşı gösterdikleri refleksler farklı şekillerde tezahür etmiş olup genel olarak pasif ve aktif olmak üzere iki temel kategoriye ayrılmaktadır. Pasif direniş, vergiye karşı bireysel veya toplumsal düzeyde gösterilen sessiz tepkileri ve yasal boşlukları kullanarak vergisel yükümlülüklerden kaçınma girişimlerini kapsarken aktif direniş, doğrudan devletin vergilendirme politikalarına karşı başkaldırıyı, kitlesel protestoları ve isyanları içermektedir²²³.

Pasif direniş, bireylerin veya kurumların hukukun izin verdiği çerçevede vergisel yükümlülüklerini azaltmaya yönelik stratejiler geliştirmeleriyle kendini göstermektedir. Bu bağlamda, vergi planlaması, vergi teşviklerinden yararlanma ve vergiden kaçınma gibi hukuki çerçevede hareket eden yöntemler pasif direniş olarak değerlendirilmektedir. Büyük şirketlerin vergisel avantajlar sağlamak amacıyla vergi cennetlerine yönelmesi veya bireylerin gelirlerini düşük göstermek için yasal boşlukları kullanmaları pasif direniş kapsamına girmektedir. Pasif direnişin bir diğer önemli biçimi ise vergi ödemelerinin geciktirilmesi, eksik bildirim yapılması veya idari mekanizmalardaki zafiyetlerden yararlanarak vergi yükünün minimize edilmesidir²²⁴.

Aktif direniş ise vergi politikalarına karşı doğrudan tepki gösteren bireyler veya topluluklar tarafından gerçekleştirilen, devletin mali otoritesini reddetmeye yönelik daha açık ve saldırgan bir tutumu ifade etmektedir. Aktif direnişin tarihsel örnekleri arasında geniş çaplı vergi isyanları, halk ayaklanmaları ve hükümet politikalarına karşı doğrudan eylemler yer almakta olup 18. yüzyıldaki Amerikan Bağımsızlık Savaşı'nın fitilini ateşleyen "Boston Çay Partisi" olayı, aktif vergi direnişinin klasik bir örneği olarak kabul edilmektedir. Vergi oranlarının aşırı artırılması veya adaletsiz vergilendirme uygulamaları, halkın doğrudan hükümete karşı gelmesine ve geniş çaplı direniş hareketlerine sebebiyet vermiştir²²⁵. Orta Çağ Avrupa'sında köylü isyanları, Osmanlı İmparatorluğu'nda Celali isyanları gibi vakalar da vergi politikalarına karşı geliştirilen aktif direniş biçimlerine örnek teşkil

²²³ Taşkın, Y. (2010), "Vergi psikolojisi ve vergiye karşı mükellef tepkileri". *Maliye Araştırma Merkezi Konferansları*, (54): 67–90, s. 69.

²²⁴ Delalande, N., Huret, R. (2013), "Tax resistance: A global history?", *Journal of Policy History*, 25(3): 301–307, s.302

²²⁵ Çoban Döşkaya, F. (2024), "Amerikan Bağımsızlık Bildirgesi'nin Arka Planı ve Analizi", *Akademik Tarih ve Düşünce Dergisi*, 11 (6): 4727-4745, s.4734

etmektedir²²⁶.

Vergiye karşı aktif direniş çoğunlukla protestolar, grevler ve sivil itaatsizlik hareketleri şeklinde görülmektedir. Küreselleşme sürecinde vergi yükünün adaletsiz dağılımına karşı gelişen toplumsal hareketler, vergi reformları taleplerini de beraberinde getirmiştir. 21. yüzyılda Fransa'da "Sarı Yelekliler" hareketi akaryakıt vergilerine yapılan zamlar nedeniyle başlamış ve geniş çaplı kitlesel eylemlere dönüşmüştür. Benzer şekilde vergi adaletinin sağlanmadığını düşünen bazı gruplar yüksek vergilere karşı "vergi grevi" ilan etmekte veya vergi kaçırmanın ahlaki meşruiyetini savunmaktadır²²⁷.

Vergiye karşı pasif ve aktif direnişlerin hukuki ve ekonomik sonuçları oldukça geniş kapsamlıdır. Pasif direniş, çoğu zaman hukuki boşluklardan yararlanmaya dayandığı için doğrudan cezai yaptırımlara tabi olmayabilir ancak devletin vergi gelirlerinde azalmaya sebebiyet verir. Öte yandan aktif direniş, toplumsal huzursuzlukları tetikleyerek devlet otoritesine zarar verebilir ve bazı durumlarda cezai müeyyidelerle karşılaşabilir. Vergi direnişleri vergi sistemlerinin sürdürülebilirliği açısından kritik bir meydan okuma olup devletlerin bu tür direnişleri önlemek için hem cezai yaptırımları güçlendirdiği hem de mükelleflerin vergiye uyumunu artırıcı reformlar gerçekleştirdiği görülmektedir.

2.2.2. Antik ve Orta Çağ'da Vergi İsyanları

Antik ve Orta Çağ dönemlerinde vergi politikaları, halkın refah düzeyi, yönetimlerin otoritesi ve devletlerin ekonomik sürdürülebilirliği üzerinde büyük etkiler yaratmıştır. Vergilendirmenin adaletsiz veya aşırı şekilde uygulanması, çeşitli dönemlerde kitlesel isyanlara ve direnişlere yol açmış²²⁸ ve bunun sonucunda devletlerin yönetim biçimleri ve ekonomik politikaları açısından tarihsel rol üstlenmiştir.

Antik Çağ'da vergi isyanları genellikle ağır vergi yükleri altında ezilen köylüler, tüccarlar ve küçük üreticiler tarafından gerçekleştirilmiştir. M.Ö. 3. yüzyılda Roma Cumhuriyeti'nde, pleb sınıfının vergilendirme politikalarına karşı gösterdiği tepkiler, "Pleb İsyanları" olarak tarihe geçmiştir. Roma'da vergi sisteminin düzensizliği, özellikle savaş zamanlarında halkın ağır yükler altında bırakılması bu tür

²²⁶ Teoman, Ö., Bozpinar, C. (2021), "Osmanlı İmparatorluğu'nda Celali İsyanları: Chayanovyan Bakış Açısıyla Bir Değerlendirme". *Akdeniz İİBF Dergisi*, 21(1): 121-130, <https://doi.org/10.25294/aiibfd.869396>, s. 123.

²²⁷ Temel, R. (2019), "Poujade ve Sarı Yelekliler Hareketlerinin Vergi Grevi/Verginin Reddi Olguları Etrafında Analizi", *Türkiye Siyaset Bilimi Dergisi*, 2(1): 77-104, s.78

²²⁸ Ağdemir, Z. (2022), "XVIII. Yüzyıl Fransa'sında Vergiler ve Vergi İsyanları", *Fiscaoeconomia*, 6(3): 1525-1544, <https://doi.org/10.25295/fsecon.1113253>, s. 1527.

isyanları tetiklemiştir²²⁹. Benzer şekilde Antik Mısır'da firavunların ağır vergi politikalarına karşı çiftçilerin ve kölelerin gösterdiği tepkiler, çeşitli direniş hareketlerine dönüşmüştür. M.Ö. 12. yüzyılda gerçekleşen "İşçi Grevi" olarak bilinen olay, işçilerin yüksek vergilere ve düşük ücretlere karşı gerçekleştirdiği en erken örgütlü direnişlerden biri olarak kabul edilmektedir²³⁰.

Orta Çağ'da feodal sistemin getirdiği vergi yükümlülükleri, halkın büyük kesimi üzerinde ağır bir baskı yaratmıştır. Avrupa'da feodal beyler ve monarşiler tarafından uygulanan vergiler, doğrudan köylülerden ve tüccarlardan alınan zorunlu ödemeler şeklinde ve genellikle keyfi bir yapıya sahiptir. 14. yüzyılda İngiltere'de uygulanan "Kelle Vergisi (Poll Tax)" halk arasında büyük bir öfkeye neden olmuş ve 1381 yılında "Wat Tyler İsyanı" adıyla bilinen büyük bir vergi direnişine yol açmıştır. Bu isyan, özellikle serflerin ve yoksul sınıfların feodal vergilendirme sistemine karşı ilk büyük ölçekli ayaklanmalarından biri olarak kabul edilmektedir²³¹.

Osmanlı İmparatorluğu'nda da vergi politikaları zaman zaman isyanlara yol açmıştır. 16. ve 17. yüzyıllarda Anadolu'da meydana gelen Celali İsyanları, vergi adaletsizliği ve toprak düzenlemelerindeki sorunlar nedeniyle başlamıştır. Osmanlı'da tımar sisteminin bozulması ve iltizam usulünün yaygınlaşması, köylülerin vergi yükünü artırmış, bu durum kırsal bölgelerde ciddi huzursuzluklara neden olmuştur²³².

Vergi isyanları tarihsel süreçte ekonomik gerekçeler yanında yönetim biçimlerinin baskıcı politikaları karşısında da ortaya çıkmıştır. Antik ve Orta Çağ'da, vergi toplama yetkisini elinde bulunduran yöneticilerin keyfi uygulamaları, halkın doğrudan geçim kaynaklarını tehdit ettiğinde, isyanlar kaçınılmaz hale gelmiştir. Bu isyanlar çoğu zaman sert şekilde bastırılmasına karşın tarihsel süreçte vergi reformlarının önünü açan önemli olaylar olarak kayda geçmiştir. İngiltere'de Magna Carta (1215), vergi yetkisinin keyfi uygulanmasını sınırlayan ilk anayasal belgelerden biri olup monarhin vergilendirme yetkisini parlamentonun onayına bağlamıştır²³³.

²²⁹ Şahin, O. G. (2020), "Lex Sempronia Tiberiana": Tiberius Gracchus'un Toprak Reformu ve Toplumsal Kökenleri", Anadolu Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, 6(1): 183-238, s. 202

²³⁰ Tan, J. (2022), "Political Cohesion and Fiscal Systems in the Roman Republic", *Frontiers in Political Science*, 4 (803030): 1-10, <https://doi.org/10.1017/S0075435823000436>, s.6

²³¹ Ormrod, W. M. (1990), "The Peasants' Revolt and the Government of England", *Journal of British Studies*, 29(1): 1-30, s.4

²³² Yöney, E. (2019), "Celali İsyanları'nın Vergisel Nedenleri", *Vergi sorunları Dergisi*, 42 (370), 159-165, s.159

²³³ Passant, J., (2016), "Tax and the Forgotten Classes: from the Magna Carta to the English Revolution", *Australasian Accounting, Business and Finance Journal*, 10(3): 67-88, doi: 10.14453/aabfj.v10i3.5, s. 68

Antik ve Orta Çağ'da vergi isyanları ekonomik zorunluluklardan doğan tepkilerle birlikte halkın siyasi haklar talep ettiği toplumsal hareketlere dönüşmüştür. Bu direnişler, modern vergi sistemlerinin gelişiminde önemli bir dönüm noktası teşkil etmiş ve demokratik vergilendirme süreçlerinin temelini oluşturmuştur. Günümüzde vergi politikalarına yönelik itirazların kökeni tarih boyunca yaşanan bu direniş ve isyan hareketlerine dayanmaktadır.

2.2.3. Sanayi Devrimi Sonrası Vergi İsyân Hareketleri

Sanayi Devrimi ekonomik ve toplumsal yapıyı köklü biçimde dönüştürmüş, üretim biçimleri ve gelir dağılımı üzerinde büyük etkiler yaratmıştır. Bu dönüşüm süreci devletlerin mali politikalarını yeniden şekillendirmiş, artan kamu harcamaları nedeniyle vergi sistemlerinde geniş ölçekli reformlara gidilmesini zorunlu kılmıştır. Buna rağmen sanayileşme sürecinde gelir eşitsizliklerinin derinleşmesi ve işçi sınıfının ağır vergilere tabi tutulması, çeşitli vergi isyan hareketlerinin ortaya çıkmasına sebep olmuştur. 19. yüzyıl ve sonrasında işçi sınıflarının ve küçük ölçekli işletmelerin vergi politikalarına karşı tepkileri, çeşitli grevler, protestolar ve toplumsal hareketler aracılığıyla kendini göstermiştir²³⁴.

Sanayi Devriminin başlangıcında vergilendirme sistemleri büyük ölçüde aristokrasi ve sanayi burjuvazisinin çıkarları doğrultusunda düzenlenmiştir. İngiltere'de 18. yüzyıl sonlarında ve 19. yüzyıl başlarında uygulanan yüksek tüketim vergileri, özellikle düşük gelir grupları üzerinde büyük bir yük oluşturmuş ve "Mısır Yasaları (Corn Laws)" gibi korumacı politikalarla birleşerek halkın tepkisini çekmiştir. Bu bağlamda, 19. yüzyılda Avrupa'da sanayi işçileri, kapitalist üretim ilişkileri içinde vergilendirmenin adaletsizliğine karşı çeşitli direniş hareketleri başlatmışlardır²³⁵. Benzer şekilde Fransa'da 1848 Devrimi, siyasi haklar bağlamında vergilendirme politikalarına karşı işçi sınıfının direnişi açısından da önemli bir kırılma noktası olmuştur²³⁶.

Sanayi Devrimi sonrası dönemde vergiye karşı direnç hareketleri, yalnızca işçi sınıflarıyla sınırlı kalmamış, küçük ve orta ölçekli işletmeler ile tarım sektöründe faaliyet gösteren kesimler de ağır vergi yüklerine karşı örgütlenmiştir. Örneğin, 19. yüzyıl Amerika'sında "Viski İsyanı (Whiskey Rebellion)"

²³⁴ Altinkaya, Z. (2022). "Liberal Uluslararası Ticaret Politikaları Uygulamaları Üzerine Bir Değerlendirme: Son Yüzyılda Osmanlı Devleti", *Maliye ve Finans Yazıları*, 36(118): 271-306, doi: 10.33203/mfy.1087104, s. 276

²³⁵ Yusufi, F. (2022), "On Dokuzuncu Yüzyılda Vergiye Karşı Direniş Ve İsyânlar – II", Saraç Ö., Şeren, G.Y. (Ed.), *İlkesiz Vergilere Tepkiler: Vergi İsyânları*, (387-404), s.394

²³⁶ Erata, Z., Paşaoğlu, M. T. (2023), "Fransız ve Rus Devrimi Özelinde Altın Devrimlerin Otoriter Yönetimlere Dönüşme Nedenleri". *Tesam Akademi Dergisi*, 10(1): 327-355, doi: 10.30626/tesamakademi.1094025, s. 338

olarak bilinen olay, yüksek vergi politikalarına karşı küçük çiftçilerin örgütlü direnişini temsil etmektedir. Bu isyan, federal hükümetin dolaysız vergi uygulamalarına karşı halkın tepkisini ortaya koyan ilk büyük ölçekli hareketlerden biri olarak kabul edilmektedir. Benzer şekilde, Almanya'da ve diğer Avrupa ülkelerinde de benzer tarımsal direniş hareketleri gözlemlenmiştir²³⁷.

20. yüzyılın başlarından itibaren devletlerin artan kamu harcamaları ve savaş ekonomileri çerçevesinde ağır vergilendirme politikaları benimsemesi, vergi direnişlerini farklı boyutlara taşımıştır. Özellikle I. ve II. Dünya Savaşları sırasında savaş vergileri ve zorunlu tasarruf uygulamaları, halkın vergiye olan tepkisini artırmıştır. II. Dünya Savaşı sonrası refah devleti anlayışının yaygınlaşmasıyla birlikte, yüksek gelir gruplarına yönelik artan oranlı gelir vergisi politikaları, kapitalist sınıfların tepkisini çekmiş ve "vergi cennetleri" gibi kavramların doğmasına neden olmuştur²³⁸. Vergi kaçırma ve offshore hesapların kullanımı, bu süreçte bir direnç hareketi olarak gelişmiş ve küresel ekonomi üzerinde büyük etkiler yaratmıştır.

Sanayi Devrimi sonrası vergi hareketleri, ekonomik eşitsizliklere karşı tepkiden bireysel özgürlükleri savunan ideolojik akımlara evrilmiştir. 20. yüzyılda ABD'de "Vergi İsyancıları" olarak adlandırılan gruplar, federal hükümetin yüksek vergilendirme politikalarına karşı doğrudan tepki göstermiş, hatta bazı gruplar vergi ödemeyi tamamen reddetme yoluna gitmiştir. 1980'lerde neoliberal politikaların yükselişiyile birlikte yüksek vergilere karşı çıkan bireyler ve şirketler, serbest piyasa yanlısı politikalar çerçevesinde devletin vergi yükünü azaltmasını talep etmişlerdir²³⁹.

Günümüzde sanayi sonrası toplumlarda vergi hareketleri, küreselleşme ve dijital ekonomi bağlamında yeni boyutlar kazanmakta, vergi adaletine yönelik eleştiriler, özellikle çok uluslu şirketlerin vergi kaçınma politikaları ve vergi rekabeti gibi konular üzerinden şekillenmektedir²⁴⁰. Devletlerin uluslararası vergi iş birliklerini güçlendirme çabalarına rağmen bireyler ve şirketler çeşitli hukuki boşluklardan faydalanarak vergi direnç stratejileri geliştirmeye devam etmektedir.

Sanayi Devrimi sonrası vergi hareketleri, ekonomik ve siyasal dönüşümlerin doğal bir sonucu

²³⁷ Slaughter, T. P. (1984), "The Tax Man Cometh: Ideological Opposition to Internal Taxes, 1760-1790.", *The William and Mary Quarterly*, 41(4): 566-591, s.591

²³⁸ Gehlen, B., Marx, C. (2022), "I am a Professional Tax Evader: Multinationals, Business Groups and Tax Havens, 1950s to 1980s", Schönähr, K., Hürlimann, G., Rohde, D. (Eds), *Histories of Tax Evasion, Avoidance and Resistance*. Routledge, (221-239), s.224

²³⁹ Huret, R. (2014), *American Tax Resisters*. USA: Harvard University Press., s.2-3

²⁴⁰ Öztürk, S., Ülger, Ö. (2016), "Zararlı Vergi Rekabeti Ve Vergi Cennetleri: Vergi Cennetlerinin Vergi Kaçırma, Vergiden Kaçınma Ve Kara Para Aklamadaki Rolü". *Sosyal Bilimler Dergisi*, 3(9): 118-135, doi: 10.16990/SOBIDER.1305, s.118.

olarak ortaya çıkmıştır. Bu hareketler devletlerin mali politikalarını şekillendirmekte önemli bir rol oynamış ve vergi sistemlerinin daha adil hale getirilmesi yönündeki reformlara zemin hazırlamıştır. Günümüzde bu tür eylemler dijitalleşen ekonomi ve küreselleşen piyasa koşulları çerçevesinde yeniden biçimlenmekte ve vergi adaletinin sağlanmasına yönelik talepler artmaktadır.

2.2.4. Modern Dönem Vergi Protestoları ve Vergi Reddi

Vergi protestoları ve vergi reddi, modern dönemde devletlerin mali politikalarına karşı bireyler ve gruplar tarafından geliştirilen tepkisel eylemler olarak ortaya çıkmıştır. Demokratikleşme süreçleri, bireysel hak ve özgürlüklerin genişlemesi ile birlikte vergi karşıtı hareketler de değişim göstermiştir. Vergi protestoları, özellikle yüksek vergi oranları, vergi sistemlerindeki adaletsizlikler, hükümetlerin kamu harcamalarındaki şeffaflık eksiklikleri ve belirli grupların vergi yükünün orantısız artışı gibi nedenlerle ortaya çıkmaktadır. Vergi protestoları genel olarak bireylerin veya kurumların vergi yükümlülüklerini bilinçli olarak geciktirmesi, eksik ödemesi veya dolaylı yollarla azaltmaya çalışması şeklinde pasif olarak gerçekleşirken; doğrudan sokak gösterileri, hükümet binalarının işgali veya kitlesel direnişler gibi aktif protestolar olarak da kendini göstermektedir²⁴¹.

Vergi protestolarına ilişkin önemli örneklerden biri 1978'de ABD'de gerçekleşen "Kaliforniya Önerisi 13 (California Proposition)" hareketidir. Bu girişim, aşırı yüksek emlak vergilerine karşı seçmenlerin dolaysız vergi oranlarını belirleme yetkisini kullanarak, vergi oranlarını ciddi şekilde düşürmesini sağlamıştır²⁴². Benzer şekilde, Fransa'da "Sarı Yelekliler (Gilets Jaunes) Hareketi", 2018 yılında akaryakıt vergilerindeki keskin artışa karşı büyük çaplı protestolar düzenleyerek, hükümeti vergi politikalarında geri adım atmaya zorlamıştır²⁴³.

Vergi reddi ise bireylerin veya grupların belirli bir politik veya etik gerekçeyle vergi ödemeyi tamamen reddetmesi şeklinde ortaya çıkmaktadır. Bu, genellikle hükümetlerin askeri harcamaları veya insan hakları ihlalleri gibi etik konulara harcadıkları vergilere karşı bir direniş biçimi olarak uygulanmaktadır²⁴⁴. ABD'de savaş vergisine karşı direniş hareketi, Vietnam Savaşı sırasında, bireylerin

²⁴¹ Doğan, Coşkun (2022), a.g.m., s.29-30

²⁴² Martin, I. W. (2008), *The Permanent Tax Revolt How the Property Tax Transformed American Politics*, UK: Stanford University Press, s.19

²⁴³ Gürçan, E. C. (2019), "Bir "Siyasal Süreç" Olarak Fransız Sarı Yelekliler Hareketi'nin Ortaya Çıkışı", *Mülkiye Dergisi*, 43(2), s. 439

²⁴⁴ Keskin, N. (2018), "Vergiye Yönelik Mükellef Tutum ve Tepkileri". *Meriç Uluslararası Sosyal Ve Stratejik Araştırmalar Dergisi*, 2(3): 60-75, s.64.

vergi ödememesi yoluyla savaş fonlarının azaltılmasını amaçlayan bir girişim olarak ortaya çıkmıştır²⁴⁵. Benzer şekilde, İngiltere’de 1980’lerde uygulanan "Kelle Vergisi (Poll Tax)", toplumun geniş kesimlerinden gelen tepkiler sonucunda büyük çaplı bir direnişe ve nihayetinde verginin kaldırılmasına neden olmuştur²⁴⁶.

Vergi protestolarının en dikkat çekici yönlerinden biri de dijitalleşmenin etkisiyle küresel ölçekte örgütlenebilir hale gelmeleridir. Özellikle internet ve sosyal medya platformları, bireylerin ve örgütlerin vergi politikalarına karşı kitlesel eylemler düzenlemesini kolaylaştırmış, bu tür protestoların daha görünür olmasını sağlamıştır. Ayrıca, küresel şirketlerin düşük vergi ödemesi ya da vergi kaçırma politikalarına yönelik tepkiler de modern vergi protestolarının odak noktalarından biri olmuştur. Apple, Amazon ve Google gibi çok uluslu şirketlerin vergi kaçınma stratejilerine karşı sivil toplum kuruluşları ve bireyler tarafından büyük çaplı kampanyalar başlatılmıştır²⁴⁷.

Vergi politikalarının demokratik toplumlarda bireylerin haklarını ve devletin hesap verebilirliğini doğrudan etkileyen bir araç olduğu düşünüldüğünde, vergi protestoları, vatandaşların yönetime karşı taleplerini dile getirdiği önemli mekanizmalardan biri olarak değerlendirilmelidir. Gelecekte, dijital aktivizm ve küreselleşme süreçlerinin etkisiyle bu tür protestoların daha yaygın ve etkili hale gelmesi beklenmektedir.

2.2.5. Verginin Reddedilmesi Etik ve Hukuki Açıdan Değerlendirme

Verginin reddedilmesi, devletin mali egemenliği ile bireyin vicdani, ahlaki ve siyasi özgürlükleri arasında ortaya çıkan gerilimi yansıtan önemli bir tartışma alanıdır²⁴⁸. Vergi reddi, hukuki düzenlemeler çerçevesinde genellikle yasadışı bir eylem olarak değerlendirilirken, felsefi ve etik açıdan bireysel hak ve özgürlüklerin sınırlarını sorgulayan bir alan olarak ele alınmaktadır.

Etik bağlamda bireyin vicdani özgürlüğü ile devletin toplumsal refahı sağlama yükümlülüğü arasındaki ilişkiyi sorgulamaktadır. Aydınlanma Çağı düşünürlerinden Immanuel Kant’a göre, hukukun temel işlevlerinden biri bireyin özgürlük alanlarını korumak olsa da devletin kolektif fayda adına

²⁴⁵ Candan, K., Bilgin M. (2011), “Sivil İtiatsızlık”, *Yasama Dergisi*, (19): 57-94, s. 80

²⁴⁶ Kalpaklı, F. (2012), “Thatcher Dönemi Britanyası’nın Sorunlarının Benim Güzel Çamaşırhanem’e Yansımaları”. *Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi* (27): 153-158, s. 157

²⁴⁷ West, A. (2018), “Multinational tax avoidance: Virtue ethics and the role of accountants”, *Journal of Business Ethics*, 153(4): 1143–1156, doi: 10.1007/s10551-016-3428-8, s.1144

²⁴⁸ Temel (2019), a.g.m., s.82

bireyden vergi talep etmesi meşru kabul edilmelidir²⁴⁹. Buna karşın Henry David Thoreau gibi bazı düşünürler, bireyin devletin etik dışı politikalarına finansal destek sağlamayı reddetme hakkına sahip olduğunu ileri sürerek sivil itaatsizliği savunmuştur²⁵⁰.

Yine verginin reddi, özellikle savaş harcamaları, yolsuzluk, kamu fonlarının israfı veya devletin belirli politikalarının bireyin vicdani kanaatleriyle çelişmesi gibi etik gerekçelere dayanabilir. Vietnam Savaşı sırasında ABD’de birçok vatandaş, hükümetin savaş politikalarını desteklememek adına savaş vergilerini ödemeyi reddetmesinde olduğu gibi²⁵¹. Aynı şekilde, modern dönemde çevresel duyarlılığı yüksek bireyler, fosil yakıt sübvansiyonlarını finanse eden vergilere karşı çıkmakta ve bu bağlamda vergi reddini etik bir sorumluluk olarak görmektedirler²⁵².

Hukuki perspektiften bakıldığında ise vergilendirme yetkisi, anayasal düzenin temel ilkelerinden biri olarak kabul edilmekte olup devletin kamu hizmetlerini finanse etmesi için zorunlu bir araç olarak görülmektedir. Demokratik devletlerde vergilendirme yetkisi, anayasal dayanaklarla güvence altına alınmış ve yargı denetimine tabi kılınmıştır. Vergi reddi hukuki olarak vergi kaçırma veya vergiden kaçınma ile doğrudan ilişkilendirilemez de devletin vergilendirme yetkisine karşı bireysel bir direniş olarak değerlendirilmektedir. Vergi reddi çoğu zaman hukuka aykırı bir eylem olarak kabul edilmekte ve çeşitli yaptırımlara tabi tutulmaktadır. AİHM çeşitli kararlarında, bireylerin politik veya vicdani gerekçelerle vergi ödemeyi reddetmesinin kamu düzenine zarar verebileceği vurgulanmış ve devletlerin bu tür eylemleri önlemek adına yaptırım uygulama yetkisi olduğu belirtilmiştir²⁵³.

Bununla birlikte bazı ülkelerde bireylerin vergi yükümlülükleri konusunda sınırlı da olsa itiraz hakları bulunmaktadır. İsveç’te, vicdani ret hakkı kapsamında belirli kamu harcamalarına yönelik vergisel itirazlar değerlendirilebilmesine rağmen genel vergi reddi hukuken kabul edilmemektedir. Benzer şekilde ABD’de bazı eyaletlerde, bireylerin vergi fonlarının belirli kullanım alanlarına tahsis

²⁴⁹ Kant, I. (2000), “Aydınlanma Nedir? Sorusuna Yanıt” (Çev. Nejat Bozkurt). *Toplumbilim*, Aydınlanma Özel Sayısı (11): 17-21, s. 18

²⁵⁰ Kırılı, Ö. (2015), “Sivil İtaatsizlik Ve Henry David Thoreau”, *Akademik Bakış Uluslararası Hakemli Sosyal Bilimler Dergisi* (48):445-459, s. 450

²⁵¹ Huret (2014). a.g.e., s.3

²⁵² Yetimova, S. (2019), “Dünya Medyasında (Belgesel - Video Haber - Haber) Öne Çıkan Çevreci Protesto Örnekleri: Çevre Sorunlarına Karşı Verilen Tepkilere Dair Kültürel Bir İnceleme”. *Dördüncü Kuvvet Uluslararası Hakemli Dergi*, 2(2): 40-74, <https://doi.org/10.33464/dorduncukuvvet.636392>, s.46

²⁵³ Karaçoban Güneş, T. (2009), “Vergi Cezası Davalarında Adil Yargılanma Hakkı: Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi Jussila V. Finlandiya Kararı”, *Fasikül Hukuk Dergisi*, 1(1): 78-79.

edilmemesi yönünde taleplerde bulunabilmelerine olanak tanıyan düzenlemeler mevcuttur²⁵⁴.

Vergi reddi, etik ve hukuki boyutları açısından incelendiğinde, bireyin vicdani özgürlüğü ile devletin mali ve hukuki düzeni arasındaki sınırların belirlenmesi gerekliliğini ortaya koymaktadır. Demokrasi ve hukukun üstünlüğü ilkeleri sınırında, devletlerin vergi adaletini sağlaması ve kamu fonlarının şeffaf yönetilmesi vergi reddi gibi bireysel direnç hareketlerini azaltabilir. Buna ilave olarak bireylerin vergi politikalarına karşı hukuki yollarla itiraz edebilme haklarının genişletilmesi, demokratik toplumlarda devlet ile birey arasındaki vergisel ilişkilerin daha dengeli bir yapıya kavuşmasına katkı sağlayacaktır.

2.2.6. Vergiden Kaçınma ve Yasal Sınırların Aşılması

Vergiden kaçınma, mükelleflerin yasal düzenlemeleri kullanarak vergi yükümlülüklerini en aza indirmeleri anlamına gelmektedir²⁵⁵. Bu kavram, vergi kaçakçılığı ile karıştırılmamalıdır; çünkü vergi kaçınma eylemleri hukuka uygun yollarla gerçekleştirilirken vergi kaçakçılığı hukuka aykırı ve cezai yaptırımlara tabi bir suçtur. Vergiden kaçınma, vergi planlaması, vergi avantajlarından yararlanma ve yasal boşlukların kullanılması gibi çeşitli yöntemlerle ortaya çıkmaktadır.

Vergiden kaçınma, hukukun izin verdiği sınırlar içinde kaldığında, mükelleflerin mali yüklerini azaltmak adına meşru bir araç olarak değerlendirilmektedir²⁵⁶. Ancak bazı durumlarda, vergi mevzuatında yer alan açık veya örtülü düzenlemeler devletin vergi kayıplarını önlemek adına vergiden kaçınma yollarını sınırlamayı amaçlamaktadır. Bu çerçevede, hukuka uygun vergi planlaması ile kötü niyetli vergi manipülasyonu arasında net bir çizgi çizilmesi gerekmektedir.

Bazı ülkelerde, vergi otoriteleri, vergiden kaçınmanın sınırlarını belirlemek amacıyla “Genel Vergiden Kaçınmayı Önleme Kuralı (General Anti-Avoidance Rules – GAAR)” geliştirmiştir.²⁵⁷ Türkiye’de ise, VUK’da yer alan vergiyi doğuran olay ve ekonomik yaklaşıma dayalı vergilendirme

²⁵⁴ Nal, S. (2014), “Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi ve Türk Hukukunda Vicdani Ret/Conscientious Objection In Framework Of European Convention On Human Rights And Turkish Law”, *Mustafa Kemal Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 7(13): 253-274., s.255

²⁵⁵ Hanlon, M., Heitzman, S. (2010), “A review of tax research”, *Journal of Accounting and Economics*, 50(2-3): 127-178, doi: 10.1016/j.jacceco.2010.09.002, s.127.

²⁵⁶ Napitupulu, I.H., Situngkir, A., Edelia, A. (2019), “Triggers of tax avoidance practices in Indonesia”, *International Journal of Economics, Business and Management Research*, 3 (11): 185-191, s.185

²⁵⁷ Navarro, A. (2024), “The General Anti-Avoidance Rule of the EU Anti-Tax Avoidance Directive (ATAD GAAR): Interpretation and Implementation”, *Working Paper of the Max Planck Institute for Tax Law and Public Finance*, (No. 2024-08): 1-52, s.3

ilkeleri vergiden kaçınma girişimlerinin hukuki çerçevede denetlenmesini sağlamaktadır.

Vergiden kaçınma, hukukun izin verdiği çeşitli yöntemlerle gerçekleştirilebilmektedir. Ancak burada yine ilgili mevzuat kapsamında yasal sınırların aşılmamış olmasına dikkat etmek gerekecektir. Aksi takdirde vergiyi doğuran olay gerçekleşmekte olup söz konusu işlem vergiye tabi olacaktır. Bunlardan bazıları şunlardır²⁵⁸:

Vergi teşviklerinden yararlanma: Devletin belirli sektörleri veya ekonomik faaliyetleri teşvik etmek amacıyla sağladığı vergi avantajlarından faydalanarak vergi yükünün azaltılması. Ar-Ge teşvikleri, yatırım indirimi ve ihracata yönelik vergi muafiyetleri gibi uygulamalar mükellefler için avantajlar sunmaktadır²⁵⁹.

Vergi cennetlerinden yararlanma: Düşük vergi oranlarına sahip ülkelerde şirket kurarak veya gelirleri bu bölgelere yönlendirerek vergi yükünü düşürme stratejisi. Vergi cennetleri, özellikle çok uluslu şirketler tarafından sıklıkla tercih edilen bir yöntem olup, uluslararası vergi rekabetini artırmaktadır²⁶⁰.

Kârın düşük vergili ülkelere kaydırılması: Özellikle çok uluslu şirketler, vergi yüklerini minimize etmek için kazançlarını düşük vergili yargı bölgelerine kaydırabilirler. Bu strateji, agresif vergi planlaması olarak değerlendirilmekte olup, birçok ülkede denetim altına alınmaya çalışılmaktadır²⁶¹.

Giderlerin maksimum düzeyde gösterilmesi: Vergi matrahını azaltmak amacıyla hukuki olarak tanınan giderlerin artırılması. Özellikle işletmeler açısından, reklam, danışmanlık ve yatırım giderleri gibi harcamaların vergi matrahından düşülmesi önemli bir avantaj sağlamaktadır²⁶².

Transfer fiyatlandırması uygulamaları: Çok uluslu şirketler, farklı ülkelerdeki bağlı

²⁵⁸ Shakila, C.T. (2019), "Tax avoidance and tax evasion in Bangladesh: methods, causes, consequences and remedies", *Journal of Business and Management*, 21(11): 1-5, doi: 10.9790/487X-2111030105, s.2

²⁵⁹ Tekin, A. (2006), "Vergi Teşvikleri ve Ekonomik Etkileri", *Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi* (16): 301-316, s.307

²⁶⁰ Kurt, S., Bozdoğan, D. (2023), "Vergi Cennetlerinin Uluslararası Vergi Rekabetine Olumsuz Etkileri", *Stratejik Yönetim Araştırmaları Dergisi*, 6(1): 78-93, <https://doi.org/10.54993/syad.1242843>, s.79

²⁶¹ Aydemir Uslu, İ., (2025), "Kontrol Edilen Yabancı Kurum Kurallarının Güçlendirilmesi: Beps ve Atad Projelerindeki ve Türk Mevzuatındaki Düzenlemeler", *Marmara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Hukuk Araştırmaları Dergisi*, 25(2): 1389-1415, doi: 10.33433/maruhad.667608, s. 1390.

²⁶² Özçelik, M. K. (2018), "Vergi Kaçırma Amaçlı Muhasebe Hileleri Üzerine Bir İnceleme", *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, 20 (Özel Sayı): 493-517, s.499

kuruluşları arasında mal ve hizmet fiyatlarını belirleyerek, yüksek vergi oranlarının olduğu ülkelerdeki gelirlerini düşük gösterme yoluna gidebilmektedir. Transfer fiyatlandırması uygulamalarının kötüye kullanımı uluslararası vergi mevzuatında sıkça tartışılan konular arasında yer almaktadır²⁶³.

Vergi erteleme stratejileri: Vergi mevzuatındaki bazı düzenlemelerden faydalanarak ödenmesi gereken vergiyi belirli bir süre ertelemek veya taksitlendirme olanaklarından yararlanmak mümkündür. Bu yöntem, özellikle büyük ölçekli işletmeler için likidite avantajı sağlamaktadır²⁶⁴.

Yasal boşluklardan faydalanma: Vergi mevzuatında yer alan belirsizlikler veya eksiklikler, mükelleflerin farklı yorumlarla vergi yüklerini azaltmalarına olanak tanıyabilmektedir. Bu tür durumlar, yargı kararları ve mevzuat değişiklikleri ile zaman içinde düzenlenmektedir²⁶⁵.

Vergisel istisnalardan ve muafiyetlerden yararlanma: Kanunen sağlanan istisnalar ve muafiyetler, mükelleflerin belirli kazanç veya faaliyetlerden doğan vergilerden muaf tutulmasını sağlamaktadır. Bazı ülkelerde belirli sürelerle uygulanan gelir ve servet üzerinden kazançlara istisna yapılması gibi vergi yükünü azaltmanın meşru yollarından kullanılabilir²⁶⁶.

Vergiden kaçınma, ekonomik açıdan devletin kamu gelirlerini azaltarak bütçe dengesine zarar verebilir. Ayrıca gelir eşitsizliğini artırarak vergi adaletinin zedelenmesine yol açabilir. Büyük ölçekli şirketlerin vergi yüklerini asgari düzeye indirmesi, kamu hizmetlerinden yararlanan diğer mükellefler üzerinde orantısız bir yük oluşturmaktadır. Vergiden kaçınma konusundaki yasal sınırlar, uluslararası ve ulusal vergi otoritelerinin düzenlemeleri ile sürekli olarak değişmekte ve şekillenmektedir. Vergi adaletinin korunması adına devletlerin vergi politikalarını güncelleyerek hukuki boşlukları kapatmaları, etik ve mali sürdürülebilirliği sağlamaları gerekmektedir²⁶⁷.

²⁶³ Arıtı Erdem, İ., Odabaş, H. (2024), "Transfer Pricing Documentation and The CbCR under BEPS Action 13: An Analysis of The Turkish Practice", *Sayıştay Dergisi* 34(131): 635 - 667, doi: 10.52836/sayistay.1367754, s.638

²⁶⁴ Şengül Çelikay, D. (2019), "Muhasebe Perspektifinden Vergiden Kaçınma Kavramı", *Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi*. 12 (2): 353-376, <https://doi.org/10.29067/muvu.428982>, s. 360

²⁶⁵ Ubay, B. (2024), "Vergi Planlamasının Karanlık Yüzü: Agresif Vergi Planlaması", *Kırklareli Üniversitesi İktisadi Ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 13(2): 127-158, <https://doi.org/10.53306/klujfeas.1470662>, s. 134

²⁶⁶ Barlas, E., Aybek, U. (2024), "Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Yönetici Şirketlerine Sağlanan Muafiyet Ve İstisnaların Vergi Mevzuatına Göre Değerlendirilmesi", *Uluslararası İktisadi Ve İdari Çalışmalar Dergisi*, 2(1): 1-19, s.8

²⁶⁷ Yurdakul, A. (2013), *Vergi Ahlakı Ve Vergi Ahlakını Belirleyen Faktörler*, Bursa: Dora Yayınevi, s.42

2.2.7. Vergi Kaçakçılığına Geçiş: Kaçınmadan Ayrışan Yönler ve Hukuki Sonuçlar

Vergiden kaçınma ve vergi kaçakçılığı, vergi yükümlülüğünü azaltma çabaları bağlamında sıkça karşılaştırılan ancak hukuki sonuçları bakımından farklılık arz eden kavramlardır. Vergiden kaçınma, mükelleflerin vergi mevzuatındaki avantajlardan faydalanarak yasal sınırlar içinde vergi yüklerini azaltmalarını ifade ederken vergi kaçakçılığı açıkça hukuka aykırı ve cezai yaptırımlara tabi bir suç olarak değerlendirilmektedir. Vergi kaçakçılığına geçiş süreci genellikle agresif vergi planlaması uygulamalarının sınırları aşmasıyla başlamaktadır. Bu süreçte mükelleflerin vergi yasalarının getirdiği düzenlemeleri aşma niyetleri belirleyici olmaktadır.

Uluslararası düzeyde OECD'nin BEPS girişimi çok uluslu şirketlerin vergi kaçakçılığına yönelik agresif uygulamalarını engellemek için çeşitli önlemler getirmektedir. Ayrıca AB'nin vergi kaçakçılığına karşı uyguladığı Şeffaflık Direktifleri, finansal verilerin üye devletler arasında paylaşılmasını sağlayarak vergi kaçakçılığı ile mücadeleyi güçlendirmektedir²⁶⁸.

Vergi kaçakçılığına geçiş sürecinde en önemli ayırım noktası mükelleflerin iradesidir. Bu irade hali, kusurlu bir hukuka aykırılığa evrildiğinde suçun oluşmasına neden olmaktadır. Bununla birlikte vergiden kaçınma hukuki düzenlemeler içinde kaldığı sürece yasal bir hak olarak görülse de bu süreç vergi otoriteleri tarafından sıkı denetim altına alınmaktadır. Ancak vergi kaçakçılığına geçiş yapan mükellefler hukuka aykırı eylemleri nedeniyle ciddi yaptırımlarla karşı karşıya kalmaktadırlar. Bu bağlamda vergi sistemlerinde şeffaflığın artırılması ve denetim mekanizmalarının güçlendirilmesi vergi kaçakçılığına karşı en etkili önlemlerden biri olarak öne çıkmaktadır.

2.3. Vergi Kaçakçılığı Türleri ve Kullanılan Yöntemler

Vergi kaçakçılığı devletin mali kaynaklarını doğrudan etkileyen ve kamu düzeni açısından ciddi sonuçlar doğuran bir suç türü olarak farklı alanlarda ve çeşitli yöntemlerle ortaya çıkmaktadır. Ekonomik yapıların karmaşıklaşması ve ticari faaliyetlerin çeşitlenmesiyle birlikte vergi kaybına yol açan eylemler de çeşitlenmiş; mükelleflerin vergisel yükümlülüklerini gizleme veya eksik gösterme yöntemleri daha karmaşık hâle gelmiştir. Dolayısıyla vergi kaçakçılığının etkili biçimde önlenmesi için bu suçun türlerine ve kullanılan yöntemlere ilişkin kapsamlı bir analiz yapılması büyük önem

²⁶⁸ Köse, Y. (2022), "Bir Neoliberalizm Restorasyonu: OECD BEPS Eylem Planı", *Finans Ekonomi ve Sosyal Araştırmalar Dergisi*, 7(4): 775-785, <https://doi.org/10.29106/fesa.1188233>, s.781

taşımaktadır.

Bu bölümde vergi kaçakçılığının farklı türleri sistematik biçimde ele alınarak her bir başlık altında kullanılan temel yöntemler ayrıntılı olarak açıklanacaktır. İlk olarak muhasebe kayıtları ve ticari belgeler üzerinden yapılan usulsüzlükler irdelenecek ve ardından uluslararası işlemler yoluyla gerçekleştirilen vergi kaçakçılığı tekniklerine değinilecektir. Üçüncü olarak dijital ve elektronik ortamda gerçekleştirilen kaçakçılık faaliyetleri değerlendirilecek son olarak da gümrük işlemleri ve mal hareketleri üzerinden gerçekleştirilen vergi kayıplarına yönelik uygulamalara yer verilecektir.

2.3.1. Muhasebe ve Ticari İşlemler Üzerinden Vergi Kaçakçılığı

Mükelleflerin vergi yükümlülüklerinden kaçınmak amacıyla çeşitli muhasebe ve ticari işlemler üzerinden hileli uygulamalara başvurmasıyla gerçekleşmektedir. Muhasebe kayıtlarının manipülasyonu, sahte belgeler düzenlenmesi ve transfer fiyatlandırması gibi yöntemler, vergi yükümlülüğünü azaltmak veya tamamen ortadan kaldırmak için kullanılan yaygın uygulamalar arasındadır. VUK başta olmak üzere ulusal ve uluslararası mevzuatta, muhasebe ve ticari işlemler üzerinden gerçekleştirilen vergi kaçakçılığı ciddi yaptırımlara tabi tutulmaktadır²⁶⁹.

Vergi kaçakçılığı yöntemlerinden biri olan yanlış beyan, mükelleflerin vergi matrahını düşük göstermek amacıyla gelirlerini eksik beyan etmeleri veya giderlerini olduğundan fazla göstermeleri şeklinde ortaya çıkmaktadır. Beyan edilen gelir ve giderler arasında kasıtlı olarak yanlışlık yapılması, vergi yükümlülüğünü azaltarak devlete ödenmesi gereken vergiyi düşürmektedir. Bu kapsamda mükellefler fiktif giderler oluşturarak kârlarını düşük göstermekte ve dolayısıyla vergi yükümlülüklerini de azaltmaktadır²⁷⁰.

Kayıt dışı işlemler ise işletmelerin muhasebe kayıtlarına dahil edilmeyen veya eksik beyan edilen işlemleri kapsar. Bu yöntemde işletmeler gelirlerini eksik kaydetmekte, vergiye tabi kazançlarını gizlemekte ve bu yolla vergi ödemekten kaçınmaktadır. Kayıt dışı işlemler, genellikle nakit satışlar üzerinden gerçekleştirilmekte olup özellikle küçük ölçekli işletmelerde yaygın olarak uygulanmaktadır. Kayıt dışı işlemler aynı zamanda iş gücü piyasasında da etkisini göstermekte ve kayıt dışı istihdam ile

²⁶⁹ Aydoğan, D. (2022), *Vergi Kaçakçılığı Suçları*, Ankara: Yetkin Yay, s.35

²⁷⁰ Yiğitler, M., Aktaş, R., Kayalıdere, K. (2020), "Silsile Halindeki Muhasebe Hilelerinin Etkileri Ve Finansal Tablolara Yansıması: Bir Örnek Olay Çalışması", *Journal of Accounting and Taxation Studies*, 13(2): 401-427, <https://doi.org/10.29067/muvu.653022>, s. 407.

birlikte işverenlerin gelir ve sigorta primlerinden kaçınmalarına yol açmaktadır²⁷¹.

Vergi idaresi için en büyük problemlerden biri olan sahte faturalandırma, mükelleflerin gerçekte gerçekleştirmedikleri işlemler için sahte belgeler düzenlemek veya kullanmak suretiyle vergi yükümlülüklerinden kaçınmalarına dayanmaktadır. Sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge kullanımı, özellikle KDV iadelerinde haksız kazanç sağlamak amacıyla yaygın bir şekilde uygulanmaktadır²⁷².

Daha çok büyük ölçekli işletmelerin ve holdinglerin kullanmış olduğu kurumsal yapılar üzerinden vergi kaçırma yöntemleri, çeşitli finansal mekanizmaları kullanarak vergi matrahlarını düşük göstermeleri veya vergi yükümlülüklerini farklı ülkelere kaydırmaları suretiyle gerçekleşmektedir. Özellikle iştirakler arasındaki işlemler, iştirak kazançlarının vergilendirilmesi ve grup şirketleri içinde yaratılan yapay borçlanmalar bu yöntemin başlıca araçları arasında yer almaktadır. Küresel düzeyde faaliyet gösteren şirketler vergi yükümlülüğünü en aza indirmek amacıyla farklı ülkelerde bağlı ortaklıklar kurarak veya vergi cennetlerindeki şirketleri kullanarak vergisel avantajlar sağlamaktadır²⁷³.

Son olarak çift defter tutma yöntemi ise işletmelerin resmî kayıtlara sundukları defterler ile gerçek finansal durumlarını yansıtan kayıtlar arasında farklılık yaratmaları şeklinde ortaya çıkmaktadır. Resmî defterlerde kazançların düşük, giderlerin yüksek gösterilmesi yoluyla vergi kaçakçılığı gerçekleştirilmektedir. Bu yöntem özellikle nakit işlemlerin yaygın olduğu sektörlerde sıklıkla kullanılmaktadır. Vergi denetim süreçlerinde tespit edilmesi halinde, ciddi yaptırımlarla karşılaşmaktadır²⁷⁴.

Vergi kaçakçılığı yöntemleri devlet gelirlerini azaltmakla kalmayıp piyasa ekonomisinin işleyişini de olumsuz etkilemektedir. Hukuka aykırı muhasebe ve ticari işlemler üzerinden gerçekleştirilen vergi kaçakçılığını önlemeye yönelik olarak ulusal ve uluslararası düzenlemelerin etkin bir şekilde uygulanması, ekonomik istikrarın sağlanmasının önünü açacaktır.

²⁷¹ Şenyüz (2020), a.g.e., s.75-76

²⁷² Akbulut, B. (2023). "Sahte Belge Düzenlemek Veya Kullanmak Suretiyle Vergi Kaçakçılığı Suçu (VUK m. 359/b)". *Adalet Dergisi* (71): 653-702, <https://doi.org/10.57083/adaletdergisi.1391738>, s. 654

²⁷³ Kalra, A., Afzal, M.N.I. (2023), "Transfer pricing practices in multinational corporations and their effects on developing countries' tax revenue: a systematic literature review", *International Trade, Politics and Development*, 7 (3): 172-190, doi: 10.1108/ITPD-04-2023-0011 s.173

²⁷⁴ Bulutekin, M. B., İçten, M. P. (2023), "Evaluation of Effective Repentance in The Punishment of Tax Evasion Crimes in Terms of Turkish Tax Criminal Law Principles", *Elektronik Sosyal Bilimler Dergisi*, 22(86): 714-742, <https://doi.org/10.17755/esosder.1250172>, s.715

2.3.2. Uluslararası Vergi Kaçakçılığı

Uluslararası vergi kaçakçılığı, küreselleşen ekonomi ile birlikte daha karmaşık ve sofistike hale gelen bir olgudur. Vergi mükellefleri, özellikle çok uluslu şirketler, uluslararası vergisel boşlukları kullanarak vergi yükümlülüklerinden kaçınma stratejileri geliştirmektedirler. Bu bağlamda, uluslararası vergi kaçakçılığı farklı yöntemlerle gerçekleştirilmekte olup, özellikle offshore hesaplar, vergi cennetleri ve çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarının kötüye kullanılması gibi uygulamalar dikkat çekmektedir²⁷⁵.

Offshore hesaplar ve vergi cennetleri, düşük veya sıfır vergi oranlarına sahip ülkelerde finansal varlıkların tutulması suretiyle vergi yükümlülüklerinin azaltılmasını sağlamaktadır. Bu tür vergi cennetleri, finansal gizlilik ve zayıf denetim mekanizmalarıyla öne çıkmakta olup, bireyler ve şirketler tarafından sıklıkla tercih edilmektedir. Vergi cennetlerinde kurulan paravan şirketler, kazançların yüksek vergili ülkelere düşük vergili bölgelere yönlendirilmesini mümkün kılmakta ve bu durum uluslararası vergi kaçakçılığını teşvik etmektedir²⁷⁶.

Diğer bir yöntem olan transfer fiyatlandırması yoluyla vergi kaçakçılığı, çok uluslu şirketlerin bağlı kuruluşlar arasında mal, hizmet veya varlık transferlerini gerçekte olduğundan daha düşük ya da daha yüksek bedellerle gerçekleştirmesi suretiyle vergi yükümlülüklerini azaltmalarına dayanmaktadır. Şirketler düşük vergili ülkelerdeki iştiraklerine yapay olarak yüksek maliyetler yansıtarak bu ülkelerde kârlarını artırırken yüksek vergili ülkelerde zarar beyan ederek vergi yükümlülüğünü minimize etmektedirler²⁷⁷.

Çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarının kötüye kullanılması da uluslararası vergi kaçakçılığı açısından önemli bir sorun teşkil etmektedir. Bu tür anlaşmalar, iki ülke arasında çifte vergilendirmeyi önlemek amacıyla düzenlenmiş olup yatırımcılar açısından vergi kolaylığı sağlamaktadır. Ancak bazı mükellefler bu anlaşmaları kullanarak vergilendirmeye tabi tutulmadan kazançlarını bir ülkeden diğerine aktarmaktadır²⁷⁸.

²⁷⁵ Bahtiyar, E. (2023), "Vergilemede Bilgi Değişimi ve Vergi Cennetlerine İlişkin Kurumsal Önlemler", *Uluslararası İktisadi Ve İdari İncelemeler Dergisi*, (C-iasoS 2022 Özel Sayısı): 117-132, <https://doi.org/10.18092/ulikidince.1239205>, s.12

²⁷⁶ Karakurt, B. (2016), "Vergi Cennetleri ve Posta Kutusu Şirketlerin Kamu Maliyesine Etkileri", *Atatürk Üniversitesi İktisadi Ve İdari Bilimler Dergisi*, 30(2): 319-342, s.320

²⁷⁷ Nas, A. (2019), "Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımının Koşulları ve Hukuki Sonuçları", *Türkiye Adalet Akademisi Dergisi*, (37): 25-49, s.27-28

²⁷⁸ Birinci, N. (2018). "Vergi Cennetlerinin Global Düzeyde Neden Olduğu Vergi Kayıp Ve Kaçağının Boyutu", *Gümüşhane*

Devletlerin vergi gelirlerinde ciddi kayıplara neden olan uluslararası vergi kaçakçılığını önlemek amacıyla AB ve OECD gibi uluslararası kuruluşlar, çeşitli düzenlemeler getirmiş ve bilgi paylaşımı mekanizmalarını güçlendirmiştir. Bununla birlikte gelişmiş dijital finansal sistemler ve giderek karmaşıklaşan uluslararası ticaret yapısı bu alandaki mücadeleyi zorlaştırmaktadır.

2.3.3. Dijital ve Elektronik Vergi Kaçakçılığı

Teknolojik gelişmeler ve dijital ekonominin hızla büyümesi vergi kaçakçılığı için yeni yöntemlerin ortaya çıkmasına neden olmuştur. Geleneksel vergi sistemleri, dijitalleşen ticaret ve finansal işlemler karşısında etkin şekilde işlemekte zorlanmakta ve bu durum, devletlerin vergi kayıplarını artırmaktadır. Kripto paralar, dijital hizmet vergisi kaçakçılığı ve online satış platformlarında gerçekleşen vergisel usulsüzlükler, dijital ve elektronik vergi kaçakçılığının en yaygın formları arasında yer almaktadır²⁷⁹. Kripto paralar, merkezi bir otoriteye bağlı olmadan işlem görmesi ve takibinin zor olması nedeniyle vergi kaçakçılığına uygun bir alan oluşturmaktadır. Geleneksel bankacılık sistemlerinin dışında kalan bu varlıklar, çoğu ülkede yasal bir düzenlemeye tabi tutulmamış olup vergi makamlarının denetimi dışında kalmaktadır. Kripto para cüzdanlarının anonimliği mükelleflerin vergi matrahını gizleyerek vergi yükümlülüğünden kaçmasına olanak sağlamaktadır. Bu durum özellikle kara para aklama ve yasa dışı ticaret faaliyetleriyle ilişkilendirilmekte ve birçok ülke kripto para işlemlerinin vergilendirilmesi için çeşitli düzenlemeler getirmeye çalışmaktadır²⁸⁰.

Dijital hizmet vergisi kaçakçılığı ise uluslararası düzeyde faaliyet gösteren büyük teknoloji şirketlerinin dijital hizmetlerden elde ettikleri gelirleri düşük vergi oranına sahip ülkelere kaydırmaları yoluyla gerçekleşmektedir. Geleneksel vergi sistemleri fiziksel bir varlığa dayalı ekonomik faaliyetleri esas aldığı için dijital hizmetler üzerinden vergi tahsil edilmesi konusunda eksiklikler barındırmaktadır. Bu nedenle teknoloji firmaları reklam gelirleri, abonelik ücretleri ve çevrim içi hizmetlerden elde ettikleri kazançları, vergi cennetleri olarak bilinen ülkelere yönlendirerek düşük vergi ödemekte veya hiç vergi ödememektedir. AB ve OECD gibi uluslararası kuruluşlar bu tür uygulamaların önüne geçmek

Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi, 9(24): 69-91, s.76

²⁷⁹ Şahin, M. (2019), “Kripto Para Yeni Bir Vergi Sığınağı mı? Bilişim Teknolojilerindeki Gelişmeler Kapsamında Bir Değerlendirme”, *Pamukkale Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi* (34): 169-181, <https://doi.org/10.30794/pausbed.421510>, s.176.

²⁸⁰ Hernández Sánchez, Á., Sastre-Hernández, B. M., Jorge-Vazquez, J., Nández Alonso, S. L. (2024). “Cryptocurrencies, Tax Ignorance and Tax Non compliance in Direct Taxation: Spanish Empirical Evidence”, *Economies*, 12(3), 62: 1-25, doi:10.3390/economies12030062, s.4

amacıyla dijital hizmet vergisi düzenlemelerini hayata geçirmeye çalışmaktadır²⁸¹.

Online satış platformlarında vergi kaçırma yöntemleri de dijital vergi kaçakçılığı bağlamında önemli bir yer tutmaktadır. Küresel ölçekte faaliyet gösteren e-ticaret platformları sınır ötesi işlemleri kolaylaştırarak vergisel yükümlülüklerden kaçınmayı mümkün kılmaktadır. Birçok satıcı düşük vergi oranlarına sahip ülkelerde kayıtlı şirketler üzerinden faaliyet göstererek KDV ve gümrük vergisi ödemekten kaçınmaktadır. Ayrıca belirli bir gelir eşiğinin altında kalan bireysel satıcılar kayıt dışı işlemler yaparak vergi beyanında bulunmamaktadır. Devletler bu tür kaçakçılığın önüne geçmek için e-ticaret platformlarına daha fazla sorumluluk yüklemekte ve vergi denetimlerini sıkılaştırmaktadır²⁸².

Dijital ve elektronik vergi kaçakçılığı, uluslararası iş birlikleri gerektiren bir sorundur ve geleneksel vergi denetim yöntemleriyle mücadele edilmesi giderek zorlaşmaktadır. Bu nedenle kripto para işlemlerinin izlenebilir hale getirilmesi, dijital hizmet vergisinin yaygınlaştırılması ve online satış platformlarına daha sıkı denetimler getirilmesi devletlerin öncelikli politikaları arasında yer almaktadır.

2.3.4. Gümrük ve Mal Hareketleri Üzerinden Vergi Kaçakçılığı

Gümrük ve mal hareketleri üzerinden gerçekleştirilen vergi kaçakçılığı, kamu maliyesinde ciddi kayıplara yol açan ve ulusal ekonomiyi olumsuz etkileyen bir vergi suçu olarak karşımıza çıkmaktadır. Bu tür kaçakçılık genellikle ithalat ve ihracat işlemleri sırasında beyan edilmesi gereken mal bedellerinin eksik veya yanlış gösterilmesi, sahte belgelerin kullanılması, ticari faaliyetlerin kayıt dışı bırakılması ve çeşitli hukuka aykırı yöntemlerle gerçekleştirilmekte ve uluslararası ticaretin güvenilirliğini ve vergi adaletini tehdit etmektedir²⁸³.

İthalat işlemlerinde en yaygın kullanılan yöntemlerden biri, ithal edilen malların gümrük beyannamelerinde gerçek değerinden düşük gösterilerek gümrük vergileri ile KDV ve ÖTV gibi yükümlülüklerden kaçınılmasıdır. Bu kapsamda ithalatçılar malların piyasa fiyatından daha az bir değerle beyan edilmesini sağlayarak vergi yükümlülüğünü azaltmayı amaçlamaktadır. Bunun yanı sıra, malların gümrük tarifeleri içerisinde düşük vergi oranlarına tabi bir kategoriye sokularak beyan edilmesi

²⁸¹ Zıvalı, B. S., Demirli, Y. (2022), "Dijital Ekonominin Vergilendirmesinde Yaşanan Sorunlar: OECD-AB Tedbirleri ve Ulusal Çözüm Arayışları", *Abant Sosyal Bilimler Dergisi*, 22(3): 1124-1141, <https://doi.org/10.11616/asbi.1146198>, s.1135

²⁸² Khan, A.N. (2024), "E-Commerce and Taxation Fraud", *African Journal of Biological Sciences*, 6(14): 7651-7662, s.7652

²⁸³ Şahin, S. (2024), "Sahte Belgelere Dayalı Gümrük Beyannamesi Düzenleme Suçunda Suç Tipleri", *Ankara Hacı Bayram Veli Üniversitesi İktisadi Ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 26(2): 531-562. <https://doi.org/10.26745/ahbvuibfd.1493117>, s.531

de yaygın bir usulsüzlük yöntemidir²⁸⁴.

İhracat işlemlerinde ise sahte ihracat belgeleri düzenlenerek gerçekte yurt dışına satılmayan malların ihraç edilmiş gibi gösterilmesi ve bu yolla haksız olarak KDV iadesi talep edilmesi sıkça karşılaşılan vergi kaçakçılığı yöntemlerindedir. Sahte ihracat uygulamaları, vergi sisteminin etkinliğini zayıflatmakla kalmayıp kamu zararına yol açarak haksız rekabet ortamı yaratmaktadır²⁸⁵. Bu durum “5607 Sayılı Kaçakçılıkla Mücadele Kanunu’nun” üçüncü maddesinin dokuzuncu fıkrası ile de düzenlenmiştir²⁸⁶.

Bununla birlikte gümrük işlemleri kapsamında kayıt dışı ekonomi faaliyetleri de vergi kaçakçılığının önemli bir bileşenidir. Bazı işletmeler ithalat veya ihracat gelirlerini eksik beyan ederek mali bilançolarını manipüle etmekte, bu yolla şirket kazançlarını olduğundan düşük göstererek kurumlar vergisinden kaçınmaktadır. Ayrıca kayıt dışı nakit akışları ve sahte belgeler yoluyla vergi yükümlülüklerinden kaçınılması, vergi denetim mekanizmalarının devreye girmesini zorlaştıran bir unsur olarak ortaya çıkmaktadır. Bu bağlamda etkin bir vergi denetimi ve uluslararası gümrük iş birlikleri, bu tür usulsüzlüklerin önlenmesi açısından önemli rol oynamaktadır.

2.4. Vergi Kaçakçılığının Ekonomik ve Sosyal Etkileri

Vergi kaçakçılığı, ekonomik ve toplumsal yapıya zarar veren ciddi bir hukuk ihlali olup kamu gelirlerinin azalmasına, mali disiplinin bozulmasına ve vergi adaletinin zedelenmesine yol açmaktadır. Devletlerin vergi gelirlerinden mahrum kalması, kamu hizmetlerinin finansmanını olumsuz etkileyerek eğitim, sağlık ve altyapı yatırımları gibi temel kamu harcamalarının sürdürülebilirliğini tehlikeye sokmaktadır. Ayrıca, kaçakçılık nedeniyle vergilendirme yükü, vergiye uyumlu mükellefler üzerine daha fazla binmekte, bu da ekonomik adalet ve rekabet dengesini bozarak mali sisteme olan güveni sarsmaktadır²⁸⁷.

²⁸⁴ Öz, E., Erim, A. (2016), “Tüm Yönleri ile Gümrük Kaçakçılığı Suçlarında İştirak”, *Gümrük Ve Ticaret Dergisi* (8): 62-75, s.64

²⁸⁵ Şahin (2024), a.g.e., s.549-550

²⁸⁶ 5607 Sayılı Kaçakçılıkla Mücadele Kanunu (2007). Resmi Gazete Sayı: 26479, “Madde 3 – (Değişik: 28/3/2013-6455/54 md.) (9) İlgili kanun hükümlerine göre teşvik, sübvansiyon veya parasal iadelerden yararlanmak amacıyla ihracat gerçekleştirmediği hâlde gerçekleştirilmiş gibi gösteren ya da gerçekleştirilen ihracata konu malın cins, miktar, evsaf veya fiyatını değişik gösteren kişi, bir yıldan beş yıla kadar hapis ve on bin güne kadar adli para cezası ile cezalandırılır. Beyanname ve eki belgelerde gösterilen ile gerçekte ihraç edilen eşya arasında yüzde onu aşmayan bir fark bulunması halinde, sadece 27/10/1999 tarihli ve 4458 sayılı Gümrük Kanunu hükümlerine göre işlem yapılır....”

²⁸⁷ Uyanık, A. (2019), “Vergi Bilinci ve Vergiye Gönüllü Uyumun Vergi Gelirlerine Etkilerinin Değerlendirilmesi”, *Maliye*

Vergi kaçakçılığının ekonomik etkileri arasında ekonomik ve sosyal adaletsizliğin artması önemli bir yer tutmaktadır. Vergisini eksiksiz ödeyen bireyler ve işletmeler, kaçakçılığın yaygınlaştığı bir ortamda daha fazla mali yük altında kalmaktadır. Bu durum, kayıt dışı ekonomi ile kayıt altındaki ekonomik aktörler arasında rekabet eşitsizliği yaratmakta ve uzun vadede mali yapının istikrarsızlaşmasına sebep olmaktadır. Vergi gelirlerinde meydana gelen kayıplar, kamu harcamalarının finansmanında dengesizlik oluşturarak devletin sosyal politikalarının etkinliğini zayıflatmaktadır²⁸⁸.

Toplumsal açıdan ise vergi kaçakçılığı, hukuk devletinin otoritesini zedeleyen bir unsur olarak ortaya çıkmaktadır. Kamu otoritelerinin vergi kaçakçılığı ile etkin mücadelesi yürütmemesi, bireyler arasında devlete olan güvenin azalmasına ve hukuka uyum bilincinin zayıflamasına neden olmaktadır. Bu durum vergi ahlakının zedelenmesine ve mükelleflerin vergisel yükümlülüklerini yerine getirme konusundaki motivasyonunun düşmesine yol açmaktadır²⁸⁹.

Vergi kaçakçılığının ekonomik ve sosyal etkilerini azaltmak için etkin denetim mekanizmalarının devreye sokulması ve yaptırım sistemlerinin caydırıcı hale getirilmesi gerekmektedir. Dijital dönemde elektronik denetim sistemleri ve yapay zekâ destekli vergi analizleri kaçakçılıkla mücadelede kritik öneme sahiptir²⁹⁰. Vergisel bilinçlenmenin artması, devletin vergi politikasına olan toplumsal desteğin güçlenmesini sağlayarak mali yapının istikrarlılığına katkı sunacaktır.

3. VERGİ KAÇAKÇILIĞI SUÇLARI VE CEZA SORUMLULUĞU

3.1. Vergi Kaçakçılığı Suçlarının Hukuki Niteliği

Vergi kaçakçılığı suçları, devletin vergi toplama yetkisine doğrudan bir müdahale niteliği taşımakta olup kamu hukukunun bir alt disiplini olan vergi hukukunun ceza hukuku ile kesişiminde yer almaktadır. Bu suçlar ekonomik zarar doğurmakla birlikte hukuk devleti ilkesinin ve kamu düzeninin zedelenmesine neden olmaktadır. Vergi kaçakçılığı fiilleri, genellikle hileli davranışlarla vergi idaresini

Dergisi, (177): 354-386, <https://doi.org/10.17233/sosyoekonomi.2021.02.25>, s.355.

²⁸⁸ Kapusuzoğlu, A. (2008), “Vergi Kaçakçılığı ve Kayıt Dışı Ekonominin Vergi Kaçakçılığının Oluşumundaki Rolü”, *Bolu Abant İzzet Baysal Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 16(1): 124-142, <https://doi.org/10.11616/AbantSbe.233>, s.128

²⁸⁹ Çevik, S. (2012), “Mükellefin Devlet Ve Toplumla Etkileşimi, Bireysel Normlar Ve Vergi Ahlakı”, *Maliye Dergisi*, (163): 258 – 289, s.260

²⁹⁰ Yegen, B. (2023), “Vergilemede Yeni Bir Yaklaşım: Yapay Zekâ”, *Politik Ekonomik Kuram*, 7(2): 140-154, <https://doi.org/10.30586/pek.1329264>, s. 147

yanılmayı, vergisel yükümlülüklerin kısmen veya tamamen yerine getirilmemesini amaçlamakta²⁹¹, bu yönüyle hem ceza hukuku yaptırımlarına hem de idari müeyyidelere konu olabilmektedir. Bu nedenle vergi kaçakçılığı suçlarının hukuki niteliği, hem maddi ceza hukuku hem de vergi hukuku ilkeleri çerçevesinde değerlendirilmelidir.

Bu bölümde vergi kaçakçılığı suçlarının normatif dayanakları ve sistematik konumları ayrıntılı şekilde ele alınacaktır. Öncelikle, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nda yer alan vergi kaçakçılığı suçları ve bu suçlara ilişkin ceza hükümleri değerlendirilecek; ardından, diğer özel kanunlarda geçen ve vergi kaçakçılığıyla bağlantılı suç tiplerine odaklanılacaktır. Bu bağlamda Kaçakçılıkla Mücadele Kanunu, Türk Ticaret Kanunu ve Gümrük Kanunu gibi mevzuatlarda yer alan vergiye ilişkin ceza hükümleri incelenecek ve uygulamada ortaya çıkan hukuki sorunlara da temas edilecektir. Böylece vergi kaçakçılığı suçlarının çok boyutlu hukuki niteliği sistematik biçimde ortaya konulacaktır.

3.1.1. Vergi Usul Kanunu'nda Vergi Kaçakçılığı Suçları

VUK'un 359. maddesi, vergi kaçakçılığı suçlarının tanımını yaparak bu fiilleri gerçekleştirenlerin cezaî sorumluluklarını belirlemektedir. Bu maddede vergisel yükümlülükleri ihlal eden fiilleri belirli kategorilere ayırarak dört ayrı fıkrada, birden fazla suçun bir arada, kanun yapma tekniğine pek de uygun olmayan şekilde cezalandırma sistemi oluşturulmuştur.²⁹².

²⁹¹ Torunoğlu, T. (2023), "Vergi Usul Kanunu'nun 359'uncu Maddesinde Düzenlenen Sahte Veya Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge Düzenleme Veya Kullanma Suretiyle Kaçakçılık Suçu", *Akdeniz Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 13(2): 877-911, <https://doi.org/10.54704/akdhfd.1362819>, s.877

²⁹² VUK, "Madde 359 – (Değişik: 23/1/2008-5728/276 md.) a) Vergi kanunlarına göre tutulan veya düzenlenen ve saklanma ve ibraz mecburiyeti bulunan; 1) Defter ve kayıtlarda hesap ve muhasebe hileleri yapanlar, gerçek olmayan veya kayda konu işlemlerle ilgisi bulunmayan kişiler adına hesap açanlar veya defterlere kaydı gereken hesap ve işlemleri vergi matrahının azalması sonucunu doğuracak şekilde tamamen veya kısmen başka defter, belge veya diğer kayıt ortamlarına kaydedenler, 2) Defter, kayıt ve belgeleri tahrif edenler veya gizleyenler veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleyenler veya bu belgeleri kullananlar, Hakkında on sekiz aydan beş yıla kadar hapis cezasına hükmolunur. Varlığı noter tasdik kayıtları veya sair suretlerle sabit olduğu halde, inceleme sırasında vergi incelemesine yetkili kimselere defter ve belgelerin ibraz edilmemesi, bu fıkra hükmünün uygulanmasında gizleme olarak kabul edilir. Gerçek bir muamele veya duruma dayanmakla birlikte bu muamele veya durumu mahiyet veya miktar itibariyle gerçeğe aykırı şekilde yansıtan belge ise, muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgedir. b) Vergi kanunları uyarınca tutulan veya düzenlenen ve saklama ve ibraz mecburiyeti bulunan defter, kayıt ve belgeleri yok edenler veya defter 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) (Ek:29/4/2021-7318/4 md.) Hazine ve Maliye Bakanlığınca yetkilendirilmediği halde, ödeme kaydedici cihaz mührünü kaldıran, donanım veya yazılımını değiştiren veya yetkilendirilmiş olsun ya da olmasın ödeme kaydedici cihazın

Kanunda düzenlenen en önemli suçlardan biri sahte belge düzenleme ve kullanma fiilleridir. Sahte belge, gerçekte var olmayan bir hukuki ilişkiyi yansıtan belgedir. Bir diğeri olan muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge ise gerçekte var olan bir işlemi yanlış veya eksik göstermek amacıyla düzenlenmiştir. Kanuna göre bu fiilleri işleyenler hakkında hapis cezası öngörülmüştür ve suçun niteliğine göre ceza süreleri değişmektedir.

Vergi kaçakçılığı kapsamında bir diğeri kritik unsur ise defter ve belgelerin yok edilmesi veya tahrif edilmesidir. Vergi yükümünü azaltmak amacıyla kayıtların silinmesi veya değiştirilmesi, vergi inceleme mekanizmasını etkisiz hale getirmeye yönelik bir davranış olup ağır yaptırımları beraberinde getirmektedir. Bunun yanı sıra defter ve belgelerin vergi incelemesi sırasında ibraz edilmemesi de bir kaçakçılık fiili olarak değerlendirilmektedir.

VUK'a göre vergi matrahını eksik gösteren fiiller de vergi kaçakçılığı suçları kapsamında değerlendirilmektedir. Esasında vergi kaçakçılık suçlarının işlenebilmesi için netice unsuru aranmamaktadır. Söz konusu maddede netice aranan yani matrahın eksik gösterilmesi ön koşuluna bağlanan tek fiil "çift defter tutmak" diye bilinen, defterlere kaydı gereken hesap ve işlemleri başka defter, belge veya diğeri kayıt ortamlarına kaydetmek fiilidir. Mükelleflerin, ticari kazancını gerçek dışı göstererek vergi yükümünü azaltmaya yönelik girişimleri, vergi kaybına sebebiyet verdiği gibi haksız rekabeti de tetiklemektedir.

Vergi kaçakçılığı suçlarına ilişkin yaptırımlar, fiilin ağırlığına ve vergi kaybının büyüklüğünü belirleyen kriterlere göre değişmektedir. Bununla birlikte kanunda yer alan "etkin pişmanlık

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 diğeri 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 diğeri donanım ve sistemler ya da kayıt dışı satışın önlenmesi için kurulan elektronik kontrol ve denetim sistemleri veya ilgili diğeri sistemler tarafından Hazine ve Maliye Bakanlığı veya diğeri kamu kurum ve kuruluşlarına elektronik ortamda iletilmesi gereken belge, bilgi veya verilerin iletilmesini önleyen veya bunların gerçeğe uygun olmayan şekilde iletilmesine sebebiyet verenler üç yıldan sekiz yıla kadar hapis cezası ile cezalandırılır. d) (Ek:30/11/2022-7423/1 md.) 3/1/2002 tarihli ve 4733 sayılı Tütün, Tütün Mamulleri ve Alkol Piyasasının Düzenlenmesine Dair Kanun ile düzenlenen piyasalarda, Hazine ve Maliye Bakanlığınca yetki verilip verilmediğine bakılmaksızın, mükerrer 257 nci maddenin birinci fıkrasının (6) numaralı bendi kapsamında vergi güvenliğini sağlamak amacıyla kullanılmasına zorunluluk getirilen özel etiket ve işaretlerle ürünlerin etiketlenmesi veya işaretlenmesi ve etiketlenen veya işaretlenen ürün bilgilerinin kurulan veri merkezine aktarılmasını sağlayan sisteme fiziksel veya bilişim yoluyla müdahale ederek Hazine ve Maliye 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...."

düzenlemeleri”, vergi kaçakçılığı fiillerini işleyenlerin belirli koşullar dahilinde daha hafif yaptırımlar ile karşı karşıya kalmasına olanak tanımaktadır. Bu mekanizma hem vergi tahsilatını artırmak hem de suçu işleyenleri sistem içine tekrar dahil edebilmek amacıyla getirilmiştir²⁹³.

3.1.2. Diğer Kanunlarda Yer Alan Vergi Kaçakçılığı Suçları

Vergi kaçakçılığına ilişkin düzenlemeler, yalnızca VUK ile sınırlı olmayıp, çeşitli özel kanunlarda da vergi suçlarına ilişkin hükümler bulunmaktadır. Vergi kaçakçılığı suçlarının farklı yönlerini düzenleyen bu mevzuat, vergi kayıp ve kaçığını önlemek, kamu maliyesini korumak ve adil bir vergilendirme sistemini sağlamak amacıyla oluşturulmuştur.

5607 sayılı Kaçakçılıkla Mücadele Kanunu, özellikle gümrük kaçakçılığı yoluyla gerçekleştirilen vergi suçlarına yöneliktir. Kanunun 3. maddesinde ve devamında, kaçak yollarla mal getirme, eksik veya yanlış beyan ile ithalat/ihracat vergilerinden kaçınma gibi suçlar düzenlenmiş ve failin fiiline göre iki yıldan beş yıla kadar hapis ve adli para cezası öngörülmektedir²⁹⁴.

6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu, şirketlerin ticari defterleri üzerinde oynama yapılmasını, belgelerin tahrif edilmesini veya yanıltıcı muhasebe işlemleri yapılmasını suç olarak düzenlemektedir.

²⁹³ VUK, “Madde 371 – (Değişik: 23/1/2008-5728/281 md.) Beyana dayanan vergilerde vergi ziyat cezasını gerektiren fiilleri işleyen mükelleflerle bunların işlenişine iştirak eden diğer kişilerin kanuna aykırı hareketlerini ilgili makamlara kendiliğinden dilekçe ile haber vermesi hâlinde, haklarında aşağıda yazılı kayıt ve şartlarla vergi ziyat cezası kesilmez. 1. Mükellefin keyfiyeti haber verdiği tarihten önce bir muhbir tarafından herhangi resmi bir makama dilekçe ile veya şifahi beyanı tutanakla tevsik edilmek suretiyle haber verilen husus hakkında ihbarda bulunulmamış olması (Dilekçe veya tutanağın resmi kayıtlara geçirilmiş olması şarttır.). 2. Haber verme dilekçesinin yetkili memurlar tarafından mükellef nezdinde haber verilen olayın ilgili olduğu vergi türüne ilişkin bir vergi incelemesine başlandığı veya olayın ve ilgili olduğu vergi türünün takdir komisyonuna intikal ettirildiği günden evvel (Kaçakçılık suçu teşkil eden fiillerin işlendiğinin tespitinden önce) verilmiş ve resmi kayıtlara geçirilmiş olması.3. Hiç verilmemiş olan vergi beyannamelerinin mükellefin haber verme dilekçesinin verildiği tarihten başlayarak onbeş gün içinde tevdi olunması. 4. Eksik veya yanlış yapılan vergi beyanının mükellefin keyfiyeti haber verme tarihinden başlayarak onbeş gün içinde tamamlanması veya düzeltilmesi. 5. Mükellefçe haber verilen ve ödeme süresi geçmiş bulunan vergilerin, ödemenin geciktiği her ay ve kesri için, 6183 sayılı Kanunun 51 inci maddesinde belirtilen nispette uygulanacak gecikme zammı oranında bir zamla birlikte haber verme tarihinden başlayarak onbeş gün içinde ödenmesi. Bu madde hükümleri, emlak vergisi ile ilgili olarak uygulanmaz. (Ek fıkra:14/10/2021-7338/42 md.) Hazine ve Maliye Bakanlığı maddenin uygulamasına ilişkin usul ve esasları belirlemeye yetkilidir.”

²⁹⁴ 5607 Sayılı Kaçakçılıkla Mücadele Kanunu (2007), Resmi Gazete Sayı: 26479, “Madde 3 – (Değişik: 28/3/2013-6455/54 md.)... (2) Eşyayı, aldatıcı işlem ve davranışlarla gümrük vergileri kısmen veya tamamen ödenmeksizin ülkeye sokan kişi, iki yıldan beş yıla kadar hapis ve on bin güne kadar adli para cezası ile cezalandırılır....(9) İlgili kanun hükümlerine göre teşvik, sübvansiyon veya parasal iadelerden yararlanmak amacıyla ihracat gerçekleşmediği hâlde gerçekleşmiş gibi gösteren ya da gerçekleştirilen ihracata konu malın cins, miktar, evsaf veya fiyatını değişik gösteren kişi, bir yıldan beş yıla kadar hapis ve on bin güne kadar adli para cezası ile cezalandırılır. Beyanname ve eki belgelerde gösterilen ile gerçekte ihraç edilen eşya arasında yüzde onu aşmayan bir fark bulunması halinde, sadece 27/10/1999 tarihli ve 4458 sayılı Gümrük Kanunu hükümlerine göre işlem yapılır.”

TTK madde 562’de, özellikle bilançoların ve mali tabloların gerçeğe aykırı düzenlenmesi suretiyle vergi kaçırma fiilleri suç kapsamına alınmıştır. Bu tür usulsüzlüklerde sorumlu şirket yöneticileri hakkında bir yıldan üç yıla kadar hapis ve adli para cezası öngörülmektedir²⁹⁵.

4458 sayılı Gümrük Kanunu, vergi kaçırmaya yönelik ithalat ve ihracat işlemlerine ilişkin hükümler içermektedir. Kanununun 234. maddesinden 238. maddesine kadar; yanlış beyan, gümrük kıymetinin eksik gösterilmesi, sahte belge ile ithalat-ihracat yapılması gibi fiiller açıkça düzenlenmiştir. Bu suçları işleyenler hakkında vergi kaybının üç katı idari para cezası ve gümrük kaçakçılığı fiili sabit olması halinde hapis cezası öngörülmektedir. Benzer şekilde bu madde, gümrük vergilerinde usulsüzlük yapılmasını vergi kaçakçılığı suçu olarak nitelendirmekte ve failer hakkında idari para cezalarının yanı sıra hapis cezası öngörmektedir²⁹⁶.

Vergi kaçakçılığı ile mücadelede, VUK’un yanı sıra çeşitli özel kanunlar da etkin bir rol oynamakta ve vergi kayıp ve kaçacağını önleme amacıyla kapsamlı düzenlemeler içermektedir. Bu düzenlemeler, vergi kaçakçılığının ticaret, gümrük ve ceza hukuku alanındaki etkilerini kapsamakta olup kamu maliyesinin korunmasını ve mali suçlarla etkin mücadeleyi hedeflemektedir.

3.2. Vergi Kaçakçılığı Suçlarının Unsurları

Vergi kaçakçılığı suçları, ceza hukuku sisteminde suçun klasik unsurları çerçevesinde değerlendirilmektedir. Ceza hukukunun temel prensiplerinden biri olan suçun unsurları, bir fiilin cezalandırılabilmesi için tipiklik unsuru (kanunilik), tipikliğin maddi unsurları (objektif unsurlar),

²⁹⁵ 6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu (2011), Resmi Gazete Sayı: 27846, “...*(4)Bu Kanun hükümlerine göre tutulmakla veya muhafaza edilmekle yükümlü olunan defter, kayıt ve belgeler ile bunlara ilişkin bilgileri, denetime tabi tutulan gerçek veya tüzel kişiye ait olup olmadığına bakılmaksızın, 210 uncu maddenin birinci fıkrasına göre denetime yetkili olanlarca istenmesine rağmen vermeyenler veya eksik verenler ya da bu denetim elemanlarının görevlerini yapmalarını engelleyenler, fiilleri daha ağır cezayı gerektiren başka bir suç oluşturmadığı takdirde üçyüz günden az olmamak üzere adli para cezasıyla cezalandırılır. 6) Ticari defterlerin mevcut olmaması veya hiçbir kayıt içermemesi yahut bu Kanuna uygun saklanması hâllerinde, sorumlular üçyüz günden az olmamak üzere adli para cezasıyla cezalandırılır.... (8) 549 uncu maddede belirtilen belgeleri sahte olarak düzenleyenler ile ticari defterlere kasıtlı olarak gerçeğe aykırı kayıt yapanlar bir yıldan üç yıla kadar hapis cezasıyla cezalandırılır. - Madde 549- (1) Şirketin kuruluşu, sermayesinin artırılması ve azaltılması ile birleşme, bölünme, tür değiştirme ve menkul kıymet çıkarma gibi işlemlerle ilgili belgelerin, izahnamelerin, taahhütlerin, beyanların ve garantilerin yanlış, hileli, sahte, gerçeğe aykırı olmasından, gerçeğin saklanmış bulunmasından ve diğer kanuna aykırılıklardan doğan zararlardan, belgeleri düzenleyenler veya beyanları yapanlar ile kusurlarının varlığı hâlinde bunlara katılanlar sorumludur.”*

²⁹⁶ 4458 sayılı Gümrük Kanunu (1999), Resmî Gazete Sayısı: 23866: “*Vergi Kaybına Neden Olan İşlemlere Uygulanacak Cezalar: Madde 234 – (Değişik: 18/6/2009-5911/60 md.), a) 15 inci maddede belirtilen Gümrük Tarifelerini oluşturan unsurlarda veya vergilendirmeye esas olan sayı, baş, ağırlık gibi ölçülerinde aykırılık görüldüğü ve beyana göre hesaplanan ithalat vergileri ile muayene sonuçlarına göre alınması gereken ithalat vergileri arasındaki fark %5’i aştığı takdirde, ithalat vergilerinden ayrı olarak bu farkın üç katı para cezası alınır...*”

tipikliğin manevi unsurları (sübjektif unsurlar) ve hukuka aykırılık unsurlarını taşımasını gerektirir²⁹⁷. Vergi kaçakçılığı suçları da bu unsurlar ışığında ele alınmakta olup, VUK'da düzenlenen hükümler doğrultusunda değerlendirilmektedir²⁹⁸. Söz konusu unsurların değerlendirilmesi, maddi fiilin tespiti, fiilin suç teşkil edip etmediği, faile yüklenip yüklenemeyeceği ve bu fiile karşılık gelen yaptırımların hukuka uygunluğunun belirlenmesi şeklinde olmaktadır.

Bu bölümde, vergi kaçakçılığı suçunun oluşabilmesi için gereken başlıca unsurlar ayrı ayrı ve sistematik biçimde ele alınacaktır. İlk olarak, suçun kanunilik ilkesine uygun şekilde tanımlanmış olması gerekliliği çerçevesinde tipiklik unsuru irdelenecektir. Ardından, tipikliğin objektif unsurları olarak maddi unsur; sübjektif unsuru olarak da kast ve olası kast gibi irade biçimleri bağlamında manevi unsur açıklanacaktır. Son olarak, fiilin hukuk düzenine aykırı olup olmadığının tespiti bakımından hukuka aykırılık unsuru değerlendirilecek ve böylece vergi kaçakçılığı suçlarının ceza sorumluluğu doğurup doğurmadığı yönünden bütüncül bir analiz yapılacaktır.

3.2.1. Tipiklik Unsuru (Kanunilik)

Ceza hukukunda kanunilik ilkesi, suç ve cezaların ancak kanunla belirlenebileceğini ifade eden temel bir anayasal prensiptir. Bu ilke, suç isnadında bulunulabilmesi ve yaptırım uygulanabilmesi için açık, belirgin ve önceden öngörülebilir bir yasal düzenlemenin bulunmasını gerektirir. Kanunilik ilkesi, modern ceza hukukunun temel taşlarından biri olup, kökeni Magna Carta (1215)'ya kadar uzanmaktadır. Bu ilke, bireylerin keyfi cezalandırmalara karşı korunmasını sağlarken hukuk güvenliğini teminat altına almakta ve Beccaria, Montesquieu ve Feuerbach gibi hukukçuların katkılarıyla şekillenen bir prensip olarak günümüz hukuk sistemlerine evrensel bir nitelik kazandırmıştır²⁹⁹. Türkiye Cumhuriyeti Anayasası'nın 38. maddesi³⁰⁰ ve TCK'nın 2. maddesi de bu ilkeyi teyit etmekte ve hukuk devletinin

²⁹⁷ Artuk, E., Gökçen, A., Alşahin, E., Çakır, K. (2024), *Ceza Hukuku: Genel Hükümler*, (18. Baskı), Ankara: Adalet Yayınları, s.279 Not: Suçun unsurlarının analizinde tipiklik ve hukuka aykırılık şeklinde sadeleştirilmiş ikili ayırım benimsenmiş ancak çalışmada vergi kaçakçılığı suçunun analizinde kavramlar ve temel bilgiler açısından eser esas alınarak dörtlü ayırım benimsenmiştir.

²⁹⁸ Şenyüz, D. (2017), *Vergi Ceza Hukuku: Vergi Kabahatleri ve Suçları*, Bursa: Ekin Basım Yayın, s. 13.

²⁹⁹ Çağatay, M. (2022), "Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi Ve Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi Kararlarında Suç Ve Cezada Kanunilik İlkesi", *Kırıkkale Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 12(1): 77-103, s.78

³⁰⁰ Türkiye Cumhuriyeti Anayasası (1982), Resmî Gazete Sayı: 17863: "Madde 38 – Kimse, işlendiği zaman yürürlükte bulunan kanunun suç saymadığı bir fiilden dolayı cezalandırılmaz; kimseye suçu işlediği zaman kanunda o suç için konulmuş olan cezadan daha ağır bir ceza verilemez. Suç ve ceza zamaşımı ile ceza mahkumiyetinin sonuçları konusunda da yukarıdaki fıkra uygulanır. Ceza ve ceza yerine geçen güvenlik tedbirleri ancak kanunla konulur. Suçluluğu hükmen sabit oluncaya kadar, kimse suçlu sayılamaz. Hiç kimse kendisini ve kanunda gösterilen yakınlarını suçlayan bir beyanda bulunmaya veya bu yolda

ayrılmaz bir unsuru olarak görmektedir³⁰¹.

Vergi suçları açısından kanunilik ilkesi, VUK 359. maddesinde düzenlenen kaçakçılık suçları bağlamında büyük bir önem arz etmektedir. Ceza hukukunun temel ilkelerinden biri olan kanunilik, suç ve cezaların önceden belirli ve açık olması gerekliliğini ifade eder. Bu bağlamda vergisel yükümlülüklerin ihlali nedeniyle cezai sorumluluğun doğabilmesi için ilgili eylemin kanunla açıkça suç olarak düzenlenmiş olması gerekmektedir. VUK m. 359. maddesinde kaçakçılık suçlarına ilişkin fiilleri suç saymakta ve ağır cezai müeyyideler öngörmektedir. Ancak vergisel işlemlerin karmaşık yapısı, kanun metinlerinde belirsizliklere yol açabilmekte ve idarenin geniş takdir yetkisi kullanmasına zemin hazırlamaktadır. Bu durum belirlilik ilkesi açısından eleştirilmekte ve hukuk güvenliği ilkesinin ihlaline sebep olmaktadır. Vergi kanunlarında kullanılan bazı genel ifadeler ve yoruma açık hükümler, mükelleflerin öngörülebilirlik hakkını zedeleyebileceğinden, hukuk devleti ilkesi kapsamında daha kesin ve anlaşılır normlar oluşturulması gerektiği yönünde akademik tartışmalar sürmektedir³⁰².

Vergi hukukunda tipiklik unsuru da kanunilik ilkesinin bir yansıması olarak değerlendirilmelidir. Ceza hukuku anlamında tipiklik, suç teşkil eden fiilin kanunda belirtilen unsurları taşımasını ifade eder. Vergi suçları açısından tipiklik failin hangi fiillerinin suç oluşturduğunun açıkça belirtilmesini gerektirir. Bu bağlamda vergi suçlarının kanunla açık şekilde düzenlenmesi ve mükellefler açısından öngörülebilir olması, vergilendirme süreçlerinin meşruiyetini güçlendiren bir unsurdur.

3.2.2. Tipikliğin Maddi Unsurları (Objektif Unsurlar)

Ceza hukukunda maddi unsur suçun meydana gelmesi için gerçekleştirilmesi gereken hareketi, meydana gelen sonucu ve bu ikisi arasındaki nedensellik bağına ifade eder. Suçun varlığından söz edilebilmesi için, failin belirli bir fiili işlemesi ve bu fiilin hukuken cezalandırılabilir bir netice doğurması gerekmektedir. Ceza hukukunda maddi unsur, failin hareketi, meydana gelen netice ve bu iki

delil göstermeye zorlanamaz. (Ek fıkra: 3/10/2001-4709/15 md.) Kanuna aykırı olarak elde edilmiş bulgular, delil olarak kabul edilemez. Ceza sorumluluğu şahsidir.”

³⁰¹ TCK, “Madde 2 - (1) Kanunun açıkça suç saymadığı bir fiil için kimseye ceza verilemez ve güvenlik tedbiri uygulanamaz. Kanunda yazılı cezalardan ve güvenlik tedbirlerinden başka bir ceza ve güvenlik tedbirine hükmolünamaz. (2) İdarenin düzenleyici işlemleriyle suç ve ceza konulamaz. (3) Kanunların suç ve ceza içeren hükümlerinin uygulanmasında kıyas yapılamaz. Suç ve ceza içeren hükümler, kıyasa yol açacak biçimde geniş yorumlanamaz.”

³⁰² Gürdal, T., Ekeryılmaz, Ş. (2018), “Vergilemede Hukuki Güvenlik İlkesinin Danıştay Kararları Işığında İncelenmesi”, *Eskişehir Osmangazi Üniversitesi İktisadi Ve İdari Bilimler Dergisi*, 13(2): 205-226., <https://doi.org/10.17153/oguiibf.429837>, s.216

unsur arasındaki nedensellik bağı çerçevesinde değerlendirilmektedir³⁰³. Dolayısıyla TCK sisteminde belgede sahteceilik suçunun maddi unsurları; fiil, fail, netice, illiyet bağı, mağdur ve konu olarak sıralanmaktadır³⁰⁴.

Vergi kaçakçılığı suçları açısından maddi unsur, failin vergi yükümlülüklerinden kaçınmak amacıyla gerçekleştirdiği hukuka aykırı fiilleri, bu fiillerin doğurduğu vergisel zarar ve bu zarar ile fiil arasındaki nedensellik bağını kapsar. VUK'un 359. maddesi, vergi kaçakçılığı suçlarını tanımlarken bu suçların maddi unsurlarını açıkça ortaya koymaktadır.

Fiil: Vergi kaçakçılığı suçu açısından fiil, aktif veya pasif şekilde işlenebilir. Aktif vergi kaçakçılığı, failin belirli eylemleri gerçekleştirmesi suretiyle suçun oluşmasını ifade ederken (sahte belge düzenleme, kullanma, hesap açma) pasif vergi kaçakçılığı, vergiyle ilgili yükümlülüklerin yerine getirilmemesi veya hukuka aykırı bir şekilde eksik yerine getirilmesi suretiyle işlenmesidir (yasal defter ve belge ibraz etmeme), bu da suçun hareketin ortaya çıkış biçimi bakımından karma hareketli bir suç olduğunu gösterir³⁰⁵.

Bu bağlamda hareketin özellikleri itibariyle vergi kaçakçılığı suçu, serbest³⁰⁶ ve seçimlik³⁰⁷ hareketli suçlardan olup icrai bir hareketle, kanunda yer alan hareketlerden birinin veya birkaçının yapılması ile işlenebilir. Ayrıca anılan maddede kaçakçılık suçlarını oluşturan fiiller üç ayrı bentte tahdidi olarak yer aldığından, bu suçun meydana gelmesi ancak sayılan hareketlerin gerçekleştirilmesi ile mümkün olabilecektir³⁰⁸.

Fail: Vergi kaçakçılığı suçlarında fail, vergi mükellefi veya vergi sorumlusu olabileceği gibi sahte belge düzenleme ve kullanma fiilleri söz konusu olduğunda üçüncü kişiler de fail konumunda değerlendirilebilir. Vergi mükellefleri, kendi vergi yükümlülüklerinden kaçınmak için yasaya aykırı fiillerde bulunabileceği gibi SMMM'ler veya YMM'ler de sahte belge düzenleme veya defter ve kayıtları tahrif etme gibi fiillerle suçun faili olabilirler³⁰⁹.

³⁰³ Karakoç (2016), a.g.e., s.271

³⁰⁴ Artuk, E, Gökcen, A., Alşahin, E., Çakır, K. (2022). *Ceza Hukuku: Özel Hükümler*, (20. Baskı), Ankara: Adalet Yayınevi., s.777

³⁰⁵ Gencel, U. (2014). "Vergi Kaçakçılığı Suçlarında İştirak Müessesesi Ve Sorunları", *Journal of Accounting and Taxation Studies*, 7(3): 71-88, s.72

³⁰⁶ Bilici (2005), a.g.e., s. 77.

³⁰⁷ Şenyüz (2017), a.g.e., s. 402.

³⁰⁸ Şenyüz (2017), a.g.e., s. 400.

³⁰⁹ Ümit, C. (2021), "Vergi Ceza Hukukunda Sahte Belge Düzenleme Ve Sahte Belge Kullanma Suçlarına İlişkin Sorunlar Ve

Netice: Vergi kaçakçılığı suçlarında netice haksız şekilde vergi kaybına neden olunmasıdır. Fiilin neticeye yol açıp açmadığının tespiti, vergi incelemeleri ve mali analizler ile belirlenmektedir. Vergisel zarar, doğrudan devletin vergi gelirlerinde eksilmeye neden olan bir durum oluşturmaktadır. Vergisel zarar, failin hukuka aykırı fiili neticesinde hazineye intikal etmesi gereken verginin eksik tahsil edilmesi veya hiç tahsil edilmemesi suretiyle oluşmaktadır³¹⁰.

Ancak vergi kaçakçılığı suçunda, 4369 sayılı Kanunla yapılan değişiklikle; VUK madde. 359 uyarınca “...defterlere kaydı gereken hesap ve işlemleri vergi matrahının azalması sonucunu doğuracak şekilde tamamen veya kısmen başka defter, belge veya diğer kayıt ortamlarına kaydedenler...” fiili hariç, bu suç netice itibari ile zarar suçu olmaktan çıkarılarak tehlike suçuna dönüştürülmüştür³¹¹. Suçun gerçekleşmesi için eylemin yapılmış olması yeterli hale gelmiş ve maddi unsurun oluşması için vergi zıyanının gerçekleşmesi şartı aranmamıştır³¹².

İlliyet Bağı: Maddi unsurun tamamlanabilmesi için failin hukuka aykırı eylemi ile meydana gelen vergisel zarar arasında illiyet bağının bulunması gerekmektedir. Failin gerçekleştirdiği fiil, zorunlu bir nedensellik ilişkisi içinde vergi kaybına neden olmuş olmalıdır. Muhasebe hileleri ile vergi matrahının düşük gösterilmesi veya sahte faturalar kullanılması fiil ve netice arasındaki doğrudan bağlantıyı gösterir. Ancak bazı durumlarda failin fiili ile netice arasındaki bağın hukuki değerlendirilmesi tartışmalı olabilir. Muhasebecinin sahte belgeyi bilerek düzenlemesi, ancak bu belgenin işletme sahibi tarafından kullanılmaması durumunda muhasebecinin cezai sorumluluğu tartışmalı hale gelebilir³¹³. Dolayısıyla illiyet bağı her somut olay özelinde ceza hukukunun genel ilkeleri doğrultusunda değerlendirilmelidir³¹⁴.

Çözüm Önerileri”, *Hacettepe Hukuk Fakültesi Dergisi*, 11(1): 357-393, <https://doi.org/10.32957/hacettepehdf.900522>, s.365

³¹⁰ Torunoğlu (2023), a.g.m., s.882

³¹¹ Yargıtay 11. C.D. (2014), E. 2012/21770, K.2014/6072, 31.3.2014 kararı: “Sanık İ. yakalanması üzerine yapılan aramada ele geçirilen R. Y. ve..... şirketleri adına düzenlenen iki adet fatura, taşıma irsaliyesi ve müstahsil makbuzunun sahte olduğunun iddia olunması karşısında, 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 01.01.1999 tarihinde yürürlüğe giren 4369 sayılı Yasa ile değişik 359/b-1 maddesine göre vergi kanunları uyarınca düzenlenmesi gereken belgelerin sahte olarak düzenlenmesi suçun oluşumu için yeterli olup bu belgelerin kullanılması ve vergi ziyayı doğması suçun unsuru olmaktan çıkartıldığı cihetle; suç tarihi de nazara alınarak sanıkların eyleminin 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 359/b-1. madde ve fıkrası kapsamında kaldığı ve ilgili Yasanın 367. maddesi uyarınca dava şartı olan mütalaa alınarak sonucuna göre karar verilmesi gerektiği gözetilmeden ve suç vasfının tayininde de yanılıya düşülerek yazılı şekilde karar verilmesi”

³¹² Karaaslan, M. (2006), “Ceza Mevzuatında Yapılan Değişikliklerin Vergi Kaçakçılığı Suçuna Etkisi”, *TBB Dergisi*, (64): 115-150, s.125.

³¹³ Keçelioğlu, E. (2024), “Sahte Fatura Yoluyla Nitelikli Dolandırıcılık Suçu”, *Kırıkkale Hukuk Mecmuası*, 4(2), 627-650, <https://doi.org/10.59909/khm.1476754>, s.636

³¹⁴ Artuk, Gökçen, Alşahin, Çakır (2024), a.g.e. s.312

Mağdur: Mağdur, ceza kanunları ile korunmakta olan ve suçun hukuki konusunu oluşturan hukuki varlık ya da menfaatin sahibi gerçek kişilerdir. Tüzel kişiler suçtan zarar gören olarak tanımlanmaktadır³¹⁵. Vergi kaçakçılığı suçunun mağduru toplumu oluşturan herkeştir. Bu suç ile devletin vergilendirme yetkisinin korunması amaçlanmıştır. Dolayısıyla suçun işlenmesi halinde mağdur tüm toplum olur³¹⁶.

Konu: Suça ilişkin hareketin üzerinde gerçekleştiği kişi ya da nesnedir. Suç neyin üzerinde gerçekleşmişse suçun maddi konusu da odur. Her suçun mutlaka bir konusu mevcut olup bazı suç tanımlarından, konuyu bir nesnenin oluşturduğu, açık bir şekilde anlaşılmaktadır. Zimmet suçunda “mal” gibi nesnelere suçun konusunu oluşturmakta ancak kasten yaralama suçu gibi bazı suçlarda, konu ile mağdur iç içe olmakta “mağdur” yaralanan kişi, “konu” ise bu kişinin vücududur.

Vergi kaçakçılığı suçlarında konu, failin eylemiyle doğrudan bağlantılı olarak ihlal ettiği fiil bakımından belirleyici bir rol oynamaktadır. Sahte belge düzenlemek veya kullanmak suçlarında konu sahte olarak düzenlenen veya kullanılan belge iken inceleme sırasında defter ve belgelerin ibraz edilmemesi suçunda yasal defter ve belgelerdir.

3.2.3. Tipikliğin Manevi Unsurları (Subjektif Unsurlar)

Ceza hukukunda suçun manevi unsuru, failin fiili işlerken sahip olduğu iradi ve zihinsel tutumu ifade eder. Manevi unsur, suçun gerçekleşmesi açısından maddi unsur kadar önemli olup, failin kastı veya taksirine göre cezai sorumluluk belirlenir. Türk Ceza Hukuku'nda genel kural, suçların ancak kast ile işlenebileceği yönündedir. Ancak bazı suçlar açısından taksir de cezalandırılabilir. Manevi unsur, failin suç teşkil eden fiili bilerek ve isteyerek mi gerçekleştirdiği yoksa ihmal veya dikkatsizlik sonucu mu işlediği hususunda belirleyici rol oynar³¹⁷.

Sahte belge düzenleme veya kullanma suçunun oluşabilmesi için failin bilerek ve isteyerek vergi matrahını azaltmaya yönelik sahte evrak düzenlemesi veya kullanması gerekir. Yargıtay içtihatlarında, tipiklik unsuru sıkça tartışılmakta ve mükellefin kastı, suçun oluşumu açısından belirleyici bir kıstas

³¹⁵ Toroslu, N., Toroslu, H. (2015), *Ceza Hukuku Genel Kısım*, Ankara: Savaş Yayınevi, s.107

³¹⁶ Akbulut (2023), a.g.e., s. 665.

³¹⁷ Karakehya, H., Usluadam, A. K. (2015), “Türk Ceza Hukuku Öğretisinde Suçun Manevi Unsuru Bağlamında Suç Genel Teorisine İlişkin Görüşler”, *Ceza Hukuku Ve Kriminoloji Dergisi*, 3(2):1-24., s.4

olarak değerlendirilmektedir³¹⁸.

Vergi kaçakçılığı suçu açısından manevi unsur, failin fiili bilerek ve isteyerek gerçekleştirilmesiyle doğrudan ilgilidir. VUK'un 359. maddesi kapsamında düzenlenen kaçakçılık suçları, kural olarak kast ile işlenebilen suçlar arasındadır. Bu suçların oluşabilmesi için failin, vergi matrahını eksik göstermek, sahte belge düzenlemek veya kullanmak gibi hukuka aykırı eylemleri bilinçli ve iradi olarak gerçekleştirilmesi gerekmektedir.

Vergi kaçakçılığı suçlarında taksirle işleme imkânı bulunmamaktadır. Türk Ceza Hukuku'nda taksirle işlenebilen suçların açıkça düzenlenmesi gerekir ve VUK m. 359'da taksirli fiillere yer verilmemektedir. Defter ve belgelerin ibraz edilmemesi veya sahte belge düzenlenmesi gibi fiillerin gerçekleşmesi, failin doğrudan iradesine dayalıdır. Dolayısıyla vergi kaçakçılığı suçlarının yalnızca kast ile işlenebileceği kabul edilmektedir.

Bununla birlikte vergi kaçakçılığı suçlarında failin bilerek ve isteyerek hareket ettiği durumlarda doğrudan kast, failin fiilin neticesini öngördüğü ancak istemediği ancak hukuka aykırı fiili işlediği durumlarda ise olası kast söz konusu olur³¹⁹. Mükellefin sahte fatura kullandığını bilerek işlem yapması doğrudan kastı gösterirken, denetimlerden kaçınmak için bilinçli olarak belirsiz işlemler yürütmesi ve bu kapsamda sahte belge kullanması olası kast olarak değerlendirilebilir.

Vergi kaçakçılığı suçlarında özel kast, failin belirli bir amacı gerçekleştirmek için hukuka aykırı fiilleri bilerek işlemesini ifade eder. Vergi suçlarının büyük bir kısmı mali avantaj sağlama amacıyla işlenmektedir. Mükellefin sahte fatura düzenlemesi veya kayıt dışı ekonomi yoluyla vergi matrahını gizlemesi, dolaysız vergi avantajı sağlama kastıyla gerçekleşmektedir. Bu bağlamda, vergi kaçakçılığı suçlarında manevi unsurun belirlenmesi açısından failin bilinci, amacı ve niyeti dikkate alınarak değerlendirme yapılmalıdır³²⁰. Failin vergi kaçırma kastı olmaksızın gerçekleştirdiği muhasebe hataları veya vergi dairesine süresi içinde bildirilmemiş işlemler, suçun oluşması açısından yeterli değildir. Dolayısıyla, özel kastın varlığı, failin cezai sorumluluğunun tespitinde temel kriterlerden biridir³²¹.

³¹⁸ Görkemli, B. (2021), "Ceza Hukukundaki Sahtecilik Suçları İle Vergi Ceza Hukukundaki Sahte Belge Düzenleme-Kullanma Suçları", *Türkiye Adalet Akademisi Dergisi*, (47):407-434, s.419-420

³¹⁹ Artuk, Gökçen, Alşahin, Çakır (2024), a.g.e., s.380

³²⁰ Ömercioğlu, A. (2022), "7318 Sayılı Kanun İle Eklenen Vergi Kaçakçılığı Suçları", *Erciyes Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 17(1): 167-192, s.183

³²¹ Akdeniz, D. (2018), "Sahte ve Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge Düzenleme ve Kullanma Suçunda Manevi Unsur", *Adnan Menderes Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 5(1): 90-105, s.91

Son olarak vergi kaçakçılığı suçlarında manevi unsur, ceza hukuku bağlamında suçun oluşumu için temel unsur olup failin bu eylemleri bilerek ve isteyerek işlemesidir. VUK 359/b fıkrasında düzenlenen sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge kullanma fiilinde kastın tespiti hususunda özellikli bir durum bulunmaktadır. 306 seri numaralı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği'nde³²², söz konusu fiillerin işlenilmesi durumunda vergi denetim elemanlarınca bilerek işlenip işlenmediği hususunda değerlendirme yapılması gerektiği belirtilmiş, kastın bulunup bulunmadığı yönündeki kanaati yargı organından alıp yürütme organının yetkisine vermiştir. Kanaatimizce söz konusu durum ağır yetki tecavüzü olup fonksiyon gaspı olarak değerlendirilmektedir.

3.2.4. Hukuka Aykırılık Unsuru

Ceza hukukunda hukuka aykırılık, suç teşkil eden fiilin hukuk düzeni tarafından yasaklanmış olması anlamına gelir. Hukuka aykırılık, suçun temel unsurlarından biri olup işlenen fiilin hukuki düzen tarafından korunmayan ve cezalandırılması gereken bir davranış olduğu kabul edilir. Bir eylemin suç sayılabilmesi için yalnızca maddi ve manevi unsurların varlığı yeterli değildir; ayrıca fiilin hukuka aykırı olması gerekir. Suç teşkil eden eylemler ancak hukuka uygunluk nedenleri bulunmadığı sürece cezalandırılır³²³.

Vergi kaçakçılığı suçu açısından hukuka aykırılık mükelleflerin vergi kanunlarına açıkça aykırı fiiller gerçekleştirilmesiyle ortaya çıkmaktadır. Vergi mevzuatına uygun şekilde hareket eden mükellefler hakkında suç isnadı mümkün değildir. Hukuka aykırılığın bulunmadığı durumlar hukuka uygunluk sebepleri olarak adlandırılmaktadır. Vergi hukukunda hukuka uygunluk sebepleri, mükelleflerin vergisel yükümlülüklerini yerine getirirken yasalar çerçevesinde hareket etmelerini ve vergi idaresiyle uyum içinde olmalarını kapsar.³²⁴

Vergisel yükümlülüklerin yerine getirilmesinde, yasal muhasebe uygulamalarına uygun hareket edilmesi, hukuka uygunluk kriterlerinden biridir³²⁵. Bu bağlamda; VUK'un 359. maddesine 8/4/2022

³²² 306 seri numaralı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği, Resmî Gazete Sayı: 24789 “Yapılan incelemelerde sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgelerin bilerek, isteyerek kullanılıp kullanılmadığının vergi incelemesine yetkili olanlarca değerlendirilmesi ve bu belgeleri bilerek kullandığı sonucuna varılan mükellefler için vergi suçu raporları düzenlenmesi, haklarında Cumhuriyet savcılıklarına suçu duyurularında bulunulması”

³²³ Artuk, Gökçen, Alşahin, Çakır (2024), a.g.e., s.456

³²⁴ Şenyüz (2020), a.g.e., s.28

³²⁵ Gerçek, A. (2002), “Yürütmenin Durdurulması Müessesesinin Vergileme İşlemleri Üzerindeki Etki Ve Sonuçları”, *İ. Ü. İktisat Fakültesi Maliye Araştırma Merkezi Konferansları*, (41): 118-138, s.131

tarihinde eklenen etkin pişmanlık hükümleri³²⁶, VUK'un 369. maddesinde yer alan Yanılma ve Görüş değişikliği³²⁷, VUK'un 370. maddesinde düzenlenen İzaha davet müessesesi³²⁸, VUK'un 371. maddesinde yer alan Pişmanlık ve ıslah hükümleri³²⁹ ve VUK'un 413. Maddesinde düzenlenen Mükelleflerin izahat talebi³³⁰ ile mükelleflere belirli vergisel hatalarını açıklama ve düzeltme imkânı tanımaktadır. Böylece mükelleflerin kasıtlı olmayan hukuki yanlışlıklarının cezai sonuç doğurmasının önüne geçilmektedir. Bu hallerden birinin varlığı durumunda kişi cezalandırılmaz. Bu mekanizmalar, mükelleflerin hukuki güvencelerini artırarak hukuka aykırılığın önlenmesine katkı sunmaktadır³³¹.

³²⁶ VUK, “ Madde 359...(Ek fıkra:8/4/2022-7394/4 md.) Bu maddede yazılı fiillerle verginin ziyaa uğratıldığına tespit edilmesine bağlı olarak tarh edilen verginin, gecikme faizi ve gecikme zammının tamamı ile kesilen cezaların yarısı ve buna isabet eden gecikme zammının; soruşturma evresinde ödenmesi halinde verilecek ceza yarı oranında, kovuşturma evresinde hüküm verilmeye kadar ödenmesi halinde ise verilecek ceza üçte bir oranında indirilir. (Ek fıkra:8/4/2022-7394/4 md.) Tarh edilen vergi ve vergi aslına bağlı olarak kesilen cezanın bulunmadığı durumlarda verilecek ceza yarı oranında indirilir...”

³²⁷ VUK, “Madde 369 Yetkili makamların mükellefin kendisine yazı ile yanlış izahat vermiş olmaları veyahibir hükmün uygulanma tarzına ilişkin bir içtihadın değişmiş olması halinde vergi cezası kesilmez ve gecikme faizi hesaplanmaz. Bir hükmün uygulanma tarzı hususunda yetkili makamların genel tebliğ veya sirkülerde değişiklik yapmak suretiyle görüş ve kanaatini değiştirmesi halinde, oluşan yeni görüş ve kanaate ilişkin genel tebliğ veya sirküler yayımlandığı tarihten itibaren geçerli olup, geriye dönük olarak uygulanamaz. Şu kadar ki, bu hüküm yargı mercileri tarafından iptal edilen genel tebliğ ve sirküler hakkında uygulanmaz.”

³²⁸ VUK, “Madde 370 – (Mülga: 30/12/1980-2365/89 md.; Yeniden düzenleme: 15/7/2016- 6728/22 md.) (Değişik:5/12/2019-7194/25 md.) a) Vergi incelemesine başlanılmadan veya takdir komisyonuna sevk edilmeden önce verginin ziyaa uğradığına delalet eden emareler bulunduğu dair yetkili merciler tarafından yapılmış ön tespitler hakkında tespit tarihine kadar ihbarda bulunulmamış olması kaydıyla mükellefler izaha davet edilebilir. Kendisine izaha davet yazısı tebliğ edilen mükellefler, davet konusu tespitle sınırlı olarak, bu Kanunun 371 inci maddesinde yer alan pişmanlık hükümlerinden yararlanamaz. İzaha davet yazısının tebliğ tarihinden itibaren otuz günlük süre içerisinde izahatla bulunulması durumunda, yapılan izah değerlendirilerek değerlendirme sonucunu içeren yazı mükellefe tebliğ edilir.”

³²⁹ VUK, “Madde 371 – (Değişik: 23/1/2008-5728/281 md.) Beyana dayanan vergilerde vergi ziyat cezasını gerektiren fiilleri işleyen mükelleflerle bunların işlenişine iştirak eden diğer kişilerin kanuna aykırı hareketlerini ilgili makamlara kendiliğinden dilekçe ile haber vermesi hâlinde haklarında aşağıda yazılı kayıt ve şartlarla vergi ziyat cezası kesilmez. 1. Mükellefin keyfiyeti haber verdiği tarihten önce bir muhbir tarafından her hangi resmi bir makama dilekçe ile veya şifahi beyanı tutanakla tevsik edilmek suretiyle haber verilen husus hakkında ihbarda bulunulmamış olması (Dilekçe veya tutanağın resmi kayıtlara geçirilmiş olması şarttır.). 2. Haber verme dilekçesinin yetkili memurlar tarafından mükellef nezdinde haber verilen olayın ilgili olduğu vergi türüne ilişkin bir vergi incelemesine başlandığı veya olayın ve ilgili olduğu vergi türünün takdir komisyonuna intikal ettirildiği günden evvel (Kaçakçılık suçu teşkil eden fiillerin işlendiğinin tespitinden önce) verilmiş ve resmi kayıtlara geçirilmiş olması. 3. Hiç verilmemiş olan vergi beyannamelerinin mükellefin haber verme dilekçesinin verildiği tarihten başlayarak onbeş gün içinde tevdi olunması. 4. Eksik veya yanlış yapılan vergi beyanının mükellefin keyfiyeti haber verme tarihinden başlayarak onbeş gün içinde tamamlanması veya düzeltilmesi. 5. Mükellefçe haber verilen ve ödeme süresi geçmiş bulunan vergilerin, ödemenin geciktiği her ay ve kesri için, 6183 sayılı Kanunun 51 inci maddesinde belirtilen nispette uygulanacak gecikme zammı oranında bir zamla birlikte haber verme tarihinden başlayarak onbeş gün içinde ödenmesi....”

³³⁰ VUK, “Madde 413 – (Değişik: 23/7/2010-6009/15 md.) Mükellefler, Gelir İdaresi Başkanlığından veya bu hususta yetkili kıldığı makamlardan, vergi durumları ve vergi uygulaması bakımından müphem ve tereddüdü mucip gördükleri hususlar hakkında yazı ile izahat isteyebilir. Gelir İdaresi Başkanlığı, kendisinden istenecek izahatı özelge ile cevaplandırabileceği gibi, aynı durumda olan tüm mükellefler bakımından uygulamaya yön vermek ve açıklık getirmek üzere sirküler de yayımlayabilir.”

³³¹ Yılmaz Furtuna, E., Laloğlu, A. (2022), “7394 Sayılı Kanun Bağlamında Vergi Kaçakçılığı Suçunda Etkin Pişmanlık Müessesesi Üzerine Bir Değerlendirme”, *Necmettin Erbakan Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 5(2): 347-372, doi:10.51120/NEUHF.2022.48, s.359.

3.3. Vergi Kaçakçılığı Suçunun Özel Görünüş Şekilleri

Vergi kaçakçılığı suçları, yalnızca tipiklik ve yaptırım koşullarıyla sınırlı olmayıp ceza hukukunun temel yapısında yer alan özel görünüş şekilleri bakımından da detaylı analiz gerektiren bir suç kategorisidir. Teşebbüs, iştirak ve içtima gibi ceza hukuku kurumları, suçun işleniş biçimine göre failin hukuki sorumluluğunun derecesini doğrudan etkilemektedir. Vergi Usul Kanunu'nun 359. maddesinde düzenlenen seçimlik hareketli suç yapısı, bu suçların farklı şekillerde ve birden fazla fail aracılığıyla işlenebilmesine olanak tanımaktadır. Bu durum aynı fiil veya farklı fiiller arasında bağlantı kurulmasını, suçların zamanlaması, kast derecesi ve fail sayısına göre hukuki nitelendirmelerin çeşitlenmesini zorunlu kılmaktadır. Bu nedenle vergi kaçakçılığı suçlarına ilişkin değerlendirmeler yapılırken fiilin gerçekleşip gerçekleşmediği, ceza sorumluluğunun hangi düzeyde ve hangi çerçevede ortaya çıktığı da titizlikle ele alınmalıdır.

Bu bölümde öncelikle, Vergi Usul Kanunu'nun 359. maddesinde düzenlenen vergi kaçakçılığı suçları bakımından teşebbüs sorunu ele alınacak, ardından suça iştirak edenlerin hukuki sorumluluğu ve menfaat elde etme durumları değerlendirilecektir. Son olarak ise, bu tür suçların birden fazla kez veya çeşitli biçimlerde işlenmesi hâlinde hangi içtima kurallarının uygulanacağı, Türk Ceza Kanunu ile Vergi Usul Kanunu'nun birlikte yorumlanması suretiyle açıklığa kavuşturulacaktır. Böylelikle hem teori hem uygulama bakımından vergi ceza hukukunda karşılaşılan özel görünüş şekilleri kapsamlı biçimde ortaya konacaktır.

3.3.1. Teşebbüs Sorunu Üzerine

Vergi kaçakçılığı suçları, Vergi Usul Kanunu'nun 359. maddesi kapsamında, hazine aleyhine işlenen ekonomik nitelikli fiiller olarak tanımlanmakta ve hürriyeti bağlayıcı cezalarla yaptırımı bağlanmaktadır. Ceza hukuku ilkeleri çerçevesinde bu suçların yapısı değerlendirilirken, özel görünüş şekillerinden biri olan teşebbüs konusu önemli bir tartışma alanı oluşturmaktadır. Teşebbüs, TCK'nın 35. maddesinde³³² düzenlenmiş olup suçu oluşturan fiilin icrasına başlanmasına rağmen suçun

³³² TCK, "Madde 35- (1) Kişi, işlemeyi kastettiği bir suçu elverişli hareketlerle doğrudan doğruya icraya başlayıp da elinde olmayan nedenlerle tamamlayamaz ise teşebbüsten dolayı sorumlu tutulur. (2) Suça teşebbüs halinde fail, meydana gelen zarar veya tehlikenin ağırlığına göre, ağırlaştırılmış müebbet hapis cezası yerine onüç yıldan yirmi yıla kadar, müebbet hapis cezası yerine dokuz yıldan onbeş yıla kadar hapis cezası ile cezalandırılır. Diğer hallerde verilecek cezanın dörtte birinden dörtte üçüne kadarı indirilir."

tamamlanamaması hâlinde gündeme gelir³³³.

Vergi kaçakçılığı suçuna teşebbüs, Vergi Usul Kanunu'nun 358. maddesinde³³⁴, 4369 sayılı Kanunla yapılan değişiklik öncesinde ayrı olarak düzenlenmekteydi. Mülga maddede, kaçakçılık suçu, verginin tarhi için kanunda belirtilen sürelerden önce tespit edilmesi durumunda, teşebbüs suçu kapsamında değerlendirilmiş ve kanun koyucu tarafından, TCK'nın teşebbüse ilişkin hükümlerinin uygulanmasının dışında bırakılmıştı. Ancak 4369 Sayılı Kanun ile 358. madde ortadan kaldırıldığından, TCK madde 5'e göre³³⁵, vergi suçlarında teşebbüse ilişkin olarak TCK'nın genel hükümlerini uygulanabilir hale gelmiştir.

Vergi kaçakçılığı suçları, "seçimlik hareketli suç" niteliği taşır. Yani suç birden fazla alternatif eylemle işlenebilir. Sahte fatura düzenleme, bu belgeleri kullanma, defterleri gizleme ya da tahrif etme gibi fiillerden herhangi biri suçu oluşturmaya yeterlidir. Bu bağlamda her bir eylemin teşebbüs kapsamında değerlendirilip değerlendirilemeyeceği ayrı ayrı analiz edilmelidir. Nitekim kanunen, sahte belge düzenleme fiilinin tamamlanması için belgenin mutlaka muhatabına verilmesi veya fiilen kullanılması şart değildir; yalnızca belgenin düzenlenmiş olması dahi suçun tamamlandığı anlamına gelebilir. Bu nedenle belgenin henüz üzerinde tahrifat yapılmış ancak henüz düzenlenmemiş veya kullanılmamış hâlde ele geçirilmesi durumunda fiilin suçu oluşturup oluşturmadığı teşebbüs bağlamında değerlendirilmelidir.

Yargı kararları, özellikle de Yargıtay uygulamaları bu konuda yeknesaklıktan uzaktır. Bazı kararlarında Yargıtay, sahte belgenin henüz kullanılmamış olmasını suçun tamamlanmadığı yönünde yorumlamakta ve bu nedenle teşebbüs hükümlerinin uygulanmasını benimsemektedir.

Öte yandan icra hareketleri ile hazırlık hareketleri arasındaki ayrım da bu konuda belirleyicidir. Zira kanunen cezalandırılabilir bir teşebbüsten söz edilebilmesi için, fiilin icra hareketlerine geçilmiş

³³³ Centel, N., Zafer, H., Çakmut, Ö. Y. (2010), *Türk Ceza Hukukuna Giriş*, Beta Yayın İstanbul, s.439

³³⁴ VUK, Mülga "Madde 358 – (24/6/1994 tarih ve 4008 sayılı Kanunun hükmüdür.) 1. 344 üncü maddenin 1 - 6 numaralı bentlerinde yazılı kaçakçılık suçları veya bir hesap dönemi içinde ayrı tarihlerde en az dört defa fatura, gider pusulası, müstahsil makbuzu, serbest meslek makbuzu düzenlememe ve iki defa vesikasız mal bulundurma fiilleri, verginin tarhi için kanunda belli edilen sürenin girmesinden önce meydana çıkarılanlar, bu fiillerin vergi ziyana neden olup olmayacağına bakılmaksızın; 2. Bu Kanunun 127 nci maddesinin (d) bendi uyarınca Maliye Bakanlığının özel işaretli görevlisinin ikazına rağmen durmayan aracın sürücüsü; 3. Muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge basan veya mükerrer 257 nci maddenin verdiği yetkiye dayanılarak çıkartılan Yönetmelikte belirtilen bildirim görevini yerine getirmeyen anlaşmalı matbaalar ile anlaşması olmadığı halde bu Kanun uyarınca tutulması veya düzenlenmesi zorunlu belgeleri basanlar ve bu belgeleri kullananlar; Kaçakçılığa teşebbüs etmiş sayılırlar."

³³⁵ TCK, "Madde 5- (1) Bu Kanunun genel hükümleri, özel ceza kanunları ve ceza içeren kanunlardaki suçlar hakkında da uygulanır."

olması gerekir. Örneğin, sahte belge düzenlemek üzere yazıcı temin edilmesi veya dijital ortamda şablon oluşturulması gibi fiiller hazırlık aşamasında kalır ve cezalandırılmaz. Ancak sahte belgenin fiziken basılması veya fiilen düzenlenmesi gibi eylemler, icra hareketi olarak kabul edilir ve suç tamamlanmamışsa teşebbüs hükümleri uygulanabilir.

Ancak VUK'un 367. maddesinde, kaçakçılık suçlarının soruşturulması ve kovuşturulması bakımından özel bir usul öngörülmesi, suça teşebbüs açısından özgün bir durum yaratmaktadır. Zira bu suçlardan dolayı kamu davası açılabilmesi için öncelikle vergi incelemesi yapılması zorunludur ve bu durum bir dava şartı olarak kabul edilmektedir. Bu çerçevede yürütülen incelemeler, suçun varlığına yönelik bir değerlendirme niteliği taşımakta olup, suçun tespiti hâlinde vergi suçu raporu düzenlenerek Cumhuriyet Başsavcılığına bildirilmektedir. Aksi takdirde, suç unsuruna rastlanmaması durumunda herhangi bir bildirimde bulunulmadan inceleme sonlandırılmaktadır. 359. madde kapsamındaki fiiller sırf hareket suçu niteliği taşıdığından, teşebbüs hükümlerinin uygulanabilmesi için failin icra hareketlerine başlamış olduğunun olay anında veya esnasında tespit edilmesi gerekmektedir. Bu da ancak kolluk kuvvetlerinin veya yetkili diğer mercilerin suçüstü hâli benzeri durumlar aracılığıyla mümkün olabilecektir. Uygulamada ise vergi incelemelerinin çoğunlukla geçmiş dönemleri kapsadığı ve defter-belge incelemesine dayandığı dikkate alındığında, kolluk ya da yetkili mercilerce yapılan ani baskın ya da denetimler dışında teşebbüse dair bir belirlemenin fiilen mümkün olmadığı değerlendirilmektedir³³⁶.

3.3.2. İştirak ve Menfaat Sağlanması

Vergi kaçakçılığı suçlarında iştirak hem ceza hukuku hem de vergi ceza hukuku açısından önem arz eden bir tartışma konusudur. TCK'ya göre suçlara iştirak; faillik ve şeriklik (azmettirme ve yardım etme) biçiminde sınıflandırılmakta ve her bir tür için farklı sorumluluk rejimleri öngörülmektedir³³⁷. Bu genel kurallar VUK kapsamındaki kaçakçılık suçları bakımından da geçerlidir. Ancak VUK 360. maddesinde³³⁸ yer alan “cezada indirim” düzenlemesi, menfaat elde etmeksizin suça katılan kişiler için

³³⁶ İçer, Z., Yücel, Y., (2019), “Vergi Kaçakçılığı Suçu ve Teşebbüs Sorunu Üzerine Bir İnceleme”, *Vergi Raporu*, (237): 28-46, s. 44.

³³⁷ Artuk, Gökçen, Alşahin, Çakır (2024), a.g.e., s.710

³³⁸ VUK, “Madde 360 – (Değişik: 23/1/2008-5728/277 md.) 359 uncu maddede yazılı suçların işlenişine iştirak eden suç ortaklarının bu suçların işlenmesinde menfaatinin bulunmaması halinde, Türk Ceza Kanununun suça iştirak hükümlerine göre hakkında verilecek cezanın yarısı indirilir.”

ayrıcalıklı bir hüküm içermektedir.

Esasen VUK'un 338. maddesiyle düzenlenen iştirak hükümleri 1998 yılında yürürlükten kaldırılmış, 360. madde ise 5728 sayılı Kanun ile "cezada indirim" hükmünü içerecek şekilde değiştirilmiştir. Bu hükme göre kaçakçılık suçlarına katılan kişiler eğer maddi menfaat elde etmemişlerse TCK hükümleri uyarınca verilecek cezalarında yarı oranında indirim yapılacaktır. Bu bağlamda vergi kaçakçılığı suçlarında iştirak halinde cezalandırmada menfaat unsurunun belirleyici rol oynadığı söylenebilir³³⁹.

Kaçakçılık suçlarının seçimlik hareketli ve şekli suç niteliği taşıması, iştirak eden faillerin cezai sorumluluğunun değerlendirilmesinde dikkatli bir analiz yapılmasını zorunlu kılmaktadır. İştirak eden kişinin cezalandırılabilmesi için işlenen fiilin suç tipine uygunluğu, kast unsuru ve hukuka aykırılık koşullarının her biri ayrı ayrı ele alınmalıdır. TCK 40. maddesi uyarınca³⁴⁰, suça iştirak eden herkes kişisel cezasızlık nedenleri dikkate alınmaksızın, kendi kusurlu davranışına göre cezalandırılır. Ayrıca cezalandırılabilirlik için suçun en azından teşebbüs aşamasına varmış olması gerekir.

Uygulamada sıkça karşılaşılan örneklerden biri, şirket müdürü ile muhasebeci arasındaki ilişki üzerinden açıklanabilir. Şirket sahibinin sahte belge düzenlenmesi talimatı vermesi ve muhasebecinin bu talimatı uygulaması hâlinde, şirket sahibi asli fail, muhasebeci ise menfaat elde etmemişse tali fail olarak sorumlu tutulmakta ve cezasında indirim uygulanmaktadır. Ancak muhasebeci, söz konusu fiilden olağan ücretinin üzerinde maddi menfaat temin etmişse bu durumda asli fail sıfatıyla cezalandırılması gündeme gelecektir.

Vergi kaçakçılığı suçlarının genellikle tüzel kişiler aracılığıyla işlenmesi, şirket yöneticileri, çalışanlar ve bağımsız hizmet sağlayıcılar arasındaki sorumluluğun dikkatlice irdelenmesini gerekli kılmaktadır. Bu değerlendirme yapılırken failin eylem üzerindeki hâkimiyeti, kastı, elde ettiği menfaat durumu ve suça katkı düzeyi göz önünde bulundurulmalıdır. Bu bağlamda, iştirak hükümlerinin uygulanmasında hem TCK hem de VUK hükümleri birlikte dikkate alınmalı; menfaat unsurunun varlığı

³³⁹ Yavan, S. (2017), "Vergi Kaçakçılığı Suçlarında İştirak Müessesesinin Türk Ceza Kanunu ve Vergi Usul Kanunu Işığında İncelenmesi", *Maliye Araştırmaları Dergisi*, 3(2): 119-128, s. 126.

³⁴⁰ TCK, "Madde 40- (1) Suça iştirak için kasten ve hukuka aykırı işlenmiş bir fiilin varlığı yeterlidir. Suçun işlenişine iştirak eden her kişi, diğerinin cezalandırılmasını önleyen kişisel nedenler göz önünde bulundurulmaksızın kendi kusurlu fiiline göre cezalandırılır. (2) Özgü suçlarda, ancak özel faillik niteliğini taşıyan kişi fail olabilir. Bu suçların işlenişine iştirak eden diğer kişiler ise azmettiren veya yardım eden olarak sorumlu tutulur. (3) Suça iştiraktan dolayı sorumlu tutulabilmek için ilgili suçun en azından teşebbüs aşamasına varmış olması gerekir."

temel belirleyici kriter olarak benimsenmelidir.

3.3.3. Suçların İçtimaları

Vergi kaçakçılığı suçları, seçimlik hareketli suç nitelikleri ve birden fazla fiille işlenebilmeleri nedeniyle suçların içtimalı (birleşmesi) bağlamında önemli tartışmalara konu olmaktadır. Suçların içtimalı, ceza hukukunun genel ilkeleri doğrultusunda, TCK'nın 42 ilâ 44. maddelerinde düzenlenmiştir³⁴¹. Bu kapsamda bileşik suç, zincirleme suç ve fikrî içtima (görünürde içtima) olmak üzere üç ayrı içtima türü düzenlenmiştir³⁴². Vergi kaçakçılığı suçları, gerek fiilin hukuki niteliği gerekse TCK ve VUK hükümlerinin birlikte uygulanması dolayısıyla bu içtima türlerinin her birinin uygulama alanına konu olabilmektedir.

Bileşik suç, bir fiilin başka bir suçun unsuru ya da nitelikli hali olması nedeniyle tek suç kabul edilmesini ifade eder. Vergi kaçakçılığı bağlamında, sahte belge düzenleme veya kullanma gibi fiillerin, ayrı ayrı suç oluşturması yerine, birlikte değerlendirilip tek bir bileşik suç olarak cezalandırılması mümkün olabilir. Ancak uygulamada genellikle bu fiillerin her biri ayrı suç olarak kabul edilmekte, bu nedenle de zincirleme suç ya da görünürde içtima müesseselerine başvurulması daha sık rastlanılan bir yaklaşımdır.

Zincirleme suç, TCK m. 43 uyarınca, bir suç işleme kararının icrası kapsamında, değişik zamanlarda, aynı mağdura karşı veya topluma karşı (mağduru belli olmayan suçlarda) birden fazla aynı suçun işlenmesi durumunda söz konusu olur. 7394 sayılı Kanun ile VUK m. 359'a eklenen fıkra ile kaçakçılık suçlarının zincirleme suç sayılabilmesi için, fiillerin birden fazla takvim yılı veya vergilendirme döneminde ve aynı suç işleme kararı kapsamında işlenmesi gerektiği açıklığa kavuşturulmuştur. Bu düzenleme, vergi suçlarının nitelikleri gereği zincirleme suçun uygulama alanının açık bir şekilde belirlenmesini sağlamaktadır. Nitekim Yargıtay da, zincirleme suçun uygulanabilmesi

³⁴¹ TCK, “*Bileşik suç Madde 42- (1) Biri diğerinin unsurunu veya ağırlaştırıcı nedenini oluşturması dolayısıyla tek fiil sayılan suça bileşik suç denir. Bu tür suçlarda içtima hükümleri uygulanmaz. Zincirleme suç Madde 43- (1) Bir suç işleme kararının icrası kapsamında, değişik zamanlarda bir kişiye karşı aynı suçun birden fazla işlenmesi durumunda, bir cezaya hükmedilir. Ancak bu ceza, dörtte birinden dörtte üçüne kadar artırılır. Bir suçun temel şekli ile daha ağır veya daha az cezayı gerektiren nitelikli şekilleri, aynı suç sayılır. (Ek cümle: 29/6/2005 – 5377/6 md.) Mağduru belli bir kişi olmayan suçlarda da bu fıkra hükmü uygulanır. (2) Aynı suçun birden fazla kişiye karşı tek bir fiille işlenmesi durumunda da, birinci fıkra hükmü uygulanır. (3) Kasten öldürme, kasten yaralama, işkence ve yağma suçlarında bu madde hükümleri uygulanmaz. Fikri içtima Madde 44- (1) İşlediği bir fiil ile birden fazla farklı suçun oluşmasına sebebiyet veren kişi, bunlardan en ağır cezayı gerektiren suçtan dolayı cezalandırılır.*”

³⁴² Bayraklı, H. H. (2017), “Vergi Kaçakçılık Suçlarında Birleşme İçtima”, *Türkiye Adalet Akademisi Dergisi*, (30): 1-18, s. 4.

için "suç işleme kararı birliği" ile birlikte, "değişik zamanlarda işlenmiş olma" şartını aramakta; tüm bu unsurların somut olayda değerlendirilmesini gerekli görmektedir³⁴³.

Fikrî içtima ise, tek bir fiil ile birden fazla suçun işlenmesi durumunda, failin sadece en ağır cezayı gerektiren suçtan dolayı cezalandırılmasını öngörür. Vergi kaçakçılığı suçlarında, tek bir belge ile hem sahtecilik hem de vergi matrahını azaltmaya yönelik hileli işlem yapılması halinde bu müesseseye başvurulması gündeme gelebilir. Ancak uygulamada, bu durum genellikle her bir fiilin ayrı suç olarak değerlendirilmesi şeklinde yorumlanmaktadır. Uygulamada içtima türlerinin yanlış değerlendirilmesi çifte cezalandırma yasağına aykırılıklar doğurabileceği gibi cezada adalet ilkesinin de ihlaline yol açabilir.

VUK kapsamında içtimaya ilişkin iki ayrı husus bulunmaktadır. Birincisi, aynı fiil ile birden fazla farklı vergi ziyaa uğramış olursa her vergi için ayrı ceza kesilir. Eğer vergi ziyayı ve usulsüzlük fiilleri birlikte işlenmiş olursa miktar itibariyle en ağırı olanı uygulanır. Ancak VUK'un 353. Maddesinde düzenlenen özel usulsüzlük cezalarının işlenmesi sonucu vergi ziyasına sebebiyet verilmişse vergi cezaları ayrıca kesilir³⁴⁴.

İkincisi ise fiil ayrılığı durumudur. Farklı fiiller sonucu oluşan vergi ziyayı veya usulsüzlükten dolayı ayrı ayrı ceza kesilir. VUK 352. maddede yazılı usulsüzlükler aynı yıl içinde birden fazla işlendiği takdirde ceza dörtte bir olarak uygulanır³⁴⁵.

Son olarak da VUK'un 359. maddesi kapsamında bir ihlal söz konusu ise usulsüzlük veya vergi ziyayı cezaları için içtima ve tekerrür hükümleri bakımından birleştirileme söz konusu olmaz. Bu durumda ihlal edilen fiil için herhangi bir ceza kesilmiş olsa da ayrıca 359. madde hükümlerince vergi kaçakçılığı suçuna ilişkin takibata engel olmaz³⁴⁶.

³⁴³ Akbulut, B. (2024), "Vergi Kaçakçılığı Suçlarında Zincirleme Suç", *Selçuk Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 32(4): 2703-2733, <https://doi.org/10.15337/suhfd.1576302>, s. 2705

³⁴⁴ VUK, "Madde 335 – Vergi ziyayı cezasında cezayı istilzam eden tek bir fiil ile başka neviden birkaç vergi ziyaa uğramış olursa her vergi bakımından ayrı ayrı ceza kesilir. Madde 336 – Cezayı istilzam eden tek bir fiil ile vergi ziyayı ve usulsüzlük birlikte işlenmiş olursa bunlara ait cezalardan sadece miktar itibariyle en ağırı kesilir. Madde 353 - Bu maddede yazılı usulsüzlükler sonucunda vergi ziyayı da meydana geldiği takdirde bu ziyayın gerektirdiği vergi cezaları ayrıca kesilir ve bu cezalar hakkında 336 ncı madde hükmü uygulanmaz."

³⁴⁵ VUK, "Madde 337 – (Değişik birinci fıkra: 30/12/1980-2365/63 md.) Ayrı ayrı yapılmış olan vergi ziyayı veya usulsüzlükten dolayı ayrı ayrı ceza kesilir. Şu kadarki, 352 nci maddede yazılı usulsüzlüklerden, aynı takvim yılı içinde aynı neviden birden fazla yapıldığı takdirde birden fazlasının herbiri için, birincisine ait cezanın dörtte biri kesilir."

³⁴⁶ VUK, "Madde 340 - Bu kanunda yazılı vergi ziyayı cezası ve usulsüzlük cezaları ile 359 uncu maddede ve diğer kanunlarda yazılı cezalar; içtima ve tekerrür hükümleri bakımından birleştirilemez. Bu Kanunla vergi cezasıyla cezalandırılan fiiller, aynı

3.4. Vergi Kaçakçılığı Suçlarında Soruşturma ve Kovuşturma

Vergi kaçakçılığı suçları hem ceza hukuku hem de vergi hukuku açısından ciddi yaptırımları bulunan suç tipleri arasında yer almaktadır. Bu suçların soruşturma ve kovuşturma süreçleri, idari ve adli makamların iş birliğiyle yürütülmekte olup VUK 359. ve 367. maddeleri kapsamında düzenlenmiştir. Vergi suçlarının tespit edilmesi, soruşturma aşamasına geçilmesi ve nihayetinde yargılama süreçlerinin yürütülmesi vergi ve ceza hukukunun birlikte uygulandığı bir süreçtir.

Vergi kaçakçılığı suçlarında yetkili makamlar, soruşturma süreci, ceza muhakemesi usulleri ve zamanaşımı süreleri gibi unsurlar, suçun hukuki değerlendirilmesinde belirleyici rol oynamaktadır. Vergi inceleme süreci sonucunda elde edilen veriler, ilgili birimlerce değerlendirilerek Cumhuriyet savcılıklarına bildirilmekte ve dava sürecinin başlatılması sağlanmaktadır. Soruşturma sürecinde, VUK'un 367. maddesi gereği vergi suçlarına ilişkin mütalaa hazırlanması ve değerlendirilmesi zorunluluğu bulunmaktadır. Cumhuriyet savcıları, bu mütalaalar doğrultusunda soruşturmayı yürüterek iddianame hazırlamakta ve yetkili mahkemelere sunmaktadır³⁴⁷.

Vergi kaçakçılığı suçlarında ceza muhakemesi süreci, diğer ekonomik suçlarla benzer yargılama usullerine tabi olup mahkemelerin değerlendirmesi ve delillerin incelenmesi sonucunda hükme bağlanmaktadır. Vergi suçlarına özgü olarak uygulanan pişmanlık hükümleri, vergi mükelleflerinin belirli şartları yerine getirmesi durumunda cezai sorumluluklarını hafifletici veya ortadan kaldırıcı etki doğurmaktadır. Etkin pişmanlık kurumu, VUK'un 359. ve 371. maddeleri kapsamında ele alınarak, mükelleflere vergi kaçakçılığı suçlarından dolayı cezai sorumluluktan kurtulma imkânı sağlamaktadır.

Vergi kaçakçılığı suçlarında zamanaşımı süreleri, suçun niteliğine ve işleniş biçimine göre değişiklik göstermektedir. VUK'da düzenlenen vergi ziyai cezalarına ilişkin zamanaşımı süreleri, ceza hukukundaki genel hükümler çerçevesinde değerlendirilmekte ve vergi suçlarının zaman içinde nasıl bir hukuki sürece tabi olacağı belirlenmektedir³⁴⁸.

Bu bölümde vergi kaçakçılığı suçlarının soruşturma ve kovuşturma aşamalarında yetkili

zamanda 359 uncu maddeye göre suç teşkil ettiği takdirde vergi cezası kesilmesi söz konusu madde hükmüne göre takibat yapılmasına engel olmaz."

³⁴⁷ Yılmazoğlu, Y. E. (2022), "Anayasa Mahkemesinin 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 367. Maddesinin Son Fıkrasının İptali Yönündeki Kararının Vergi Uyuşmazlığından Doğan İdari Davalara Etkileri", *Ankara Barosu Dergisi*, 80(3): 255-327, <https://doi.org/10.30915/abd.1118142>, s.274

³⁴⁸ Torunoğlu (2023), a.g.m., s.902.

makamların işleyişi, ceza muhakemesi süreçleri ve zamanaşımı ile pişmanlık hükümlerinin uygulanması ve mükellefler açısından doğurduğu sonuçlar incelenecektir.

3.4.1. Vergi Kaçakçılığı Suçlarında Yetkili Makamlar ve Soruşturma Süreci

Vergi kaçakçılığı suçlarının soruşturma ve kovuşturma aşamaları, VUK'un 367. maddesi çerçevesinde belirli kurallar dahilinde gerçekleştirilmektedir. Vergi kaçakçılığı suçları, niteliği gereği ceza hukuku ve vergi hukuku alanlarının ortak değerlendirilmesi gereken bir suç tipi olup soruşturma aşamasında hem vergi idaresi hem de ceza yargısı yetkilidir. Vergi kaçakçılığı suçlarının soruşturulabilmesi için yetkili makamlardan mütalaa alma zorunluluğu, ceza hukuku sistemimizde idari bir filtre mekanizmasının uygulanmasını öngören muhakeme şartıdır. VUK'un 367. maddesi bu mekanizmanın temel hukuki dayanağını oluşturmaktadır³⁴⁹. Bu yetki vergi suçlarının soruşturulmasında idari denetimi ve ceza hukukunun etkili uygulanmasını sağlamak amacıyla öngörülmüştür.

Vergi İnceleme Raporları ve Mütalaa Yazısının Hazırlanması Süreci: Vergi kaçakçılığı suçlarının tespiti için en önemli araçlardan biri vergi inceleme raporları ve bunlara ilişkin hazırlanan mütalaa yazılarıdır. Vergi inceleme elemanları tarafından yapılan tespitler sonucu suç oluşturan fiiller belirlenir ve bu fiillere ilişkin deliller toplanarak bir rapor düzenlenir. Bu raporlar, rapor değerlendirme komisyonuna gönderilerek suçun niteliği ve ceza hukuku açısından soruşturma gerektirip gerektirmediği konusunda değerlendirme yapılmasını sağlar. Bu sürecin temel özellikleri şunlardır³⁵⁰:

- Vergi inceleme raporları Hazine ve Maliye Bakanlığı vergi müfettişleri veya vergi

³⁴⁹ VUK, "Madde 367 – (Değişik: 23/1/2008-5728/280 md.) (Değişik birinci fıkra: 23/7/2010-6009/13 md.) Yaptıkları inceleme sırasında 359 uncu maddede yazılı suçların işlendiğini tespit eden Vergi Müfettişleri ve Vergi Müfettiş Yardımcıları tarafından ilgili rapor değerlendirme komisyonunun mütalaaıyla doğrudan doğruya ve vergi incelemesine yetkili olan diğer memurlar tarafından ilgili rapor değerlendirme komisyonunun mütalaaıyla vergi dairesi başkanlığı veya defterdarlık tarafından keyfiyetin Cumhuriyet başsavcılığına bildirilmesi mecburidir. 359 uncu maddede yazılı suçların işlendiğine sair suretlerle ittila hasıl eden Cumhuriyet başsavcılığı hemen ilgili vergi dairesini haberdar ederek inceleme yapılmasını talep eder. Kamu davasının açılması, inceleme neticesinin Cumhuriyet başsavcılığına bildirilmesine talik olunur. (Ek dördüncü fıkra:29/4/2021-7318/5 md.) 359 uncu maddenin (ç) ve (d) fıkralarında yazılı suçların işlendiğinin inceleme sırasında tespiti halinde incelemenin tamamlanması beklenmeksizin, sair suretlerle öğrenilmesi halinde ise incelemeye başlanmaksızın Vergi Müfettişleri ve Vergi Müfettiş Yardımcıları tarafından bu tespitlere ilişkin rapor düzenlenir ve rapor değerlendirme komisyonunun mütalaaıyla birlikte keyfiyet Cumhuriyet başsavcılığına bildirilir. Kamu davasının açılması için incelemenin tamamlanması şartı aranmaz. (Ek beşinci fıkra:8/4/2022-7394/5 md.) 359 uncu maddede yazılı suçlara ilişkin yürütülmekte olan soruşturma veya kovuşturmalarda mütalaaaya konu filin, başka bir kişi tarafından veya başka bir kişiyle birlikte gerçekleştirildiğinin ortaya çıkması durumunda, bu kişi bakımından kamu davası açılması için rapor düzenlenmesi ve mütalaa verilmesi şartı aranmaz. 359 uncu maddede yazılı suçlardan dolayı cezaya hükmedilmesi, vergi ziyat cezası veya usulsüzlük cezalarının ayrıca uygulanmasına engel teşkil etmez."

³⁵⁰ Torunoğlu (2023), a.g.m., s.899-900

incelemesine yetkili olan diğ er memurlar tarafından hazırlanır.

- Rapor, incelenen suç unsuruna ilişkin somut delilleri iç ermek zorundadır.
- Raporun hukuki değ erlendirilmesi sonucunda vergi suçunun iş lenip iş lenmediğ i konusunda rapor değ erlendirme komisyonunca bir mütalaa yazılır.
- Mütalaa yazısı olumlu ise Bakanlık Cumhuriyet savcılığ ına suç duyurusunda bulunur.

Cumhuriyet Savcısının Yetkisi ve Dava Açma Süreci: Cumhuriyet savcısı, Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından kendisine bildirilen suç ihbarlarını değ erlendirme yetkisine sahiptir. 367. madde gereğ i Bakanlık görü ş ü olmadan kamu davası aç ılamamakta olup mütalaa verildiğ i takdirde savcı ceza soruşt urmasını baş latabilir. Savcının, suçun ceza muhakemesine ilişkin olarak yürütt üç ü soruşturma sürecinde, ş üphelinin eylemlerini değ erlendirerek iddianame düzenlemesi gerekmektedir. Bu süreçte, vergi kaç akç ılığ ı suçlarına ilişkin delillerin yeterliliğ i, maddi unsurların varlığ ı ve suçun manevi unsurlarının oluş up oluş madiğ i dikkate alınmaktadır. Cumhuriyet savcısı, elde edilen deliller doç rultusunda kamu davası aç ılmasına ilişkin yeterli ş üpheye varırsa, iddianameyi düzenleyerek mahkemeye sunar. Mahkeme, aç ılan davada sanığ ın savunmasını da alarak, hukuki değ erlendirme yapar ve ceza hukuku normları çerçevesinde hüküm tesis eder³⁵¹.

VUK 359. maddede yazılı suçların iş lendiğ ine ilişkin duyum veya ihbar alan Cumhuriyet baş savcılığ ı hemen ilgili vergi dairesini haberdar ederek inceleme yapılmasını ister. Dava aç ılması yine inceleme neticesinde düzenlenecek mütalaa ya bağ lıdır.

Soruşturma ve kovuşturmaya ilişkin 8/4/2022 tarihinde 7394 sayılı Kanunla 367 maddeye getirilen ek hüküm ile uygulamaya yönelik yaşanan dava zamanaş ımı sorununa çözüm sunulmuştur. Genelde kovuşturma süresinin son zamanlarında suç üstlenilmesi yolu ile yargılama için ihtiyaç duyulan yeni mütalaa nın yetişmemesi nedeniyle dava zamanaş ımına uğ rayan dosyalara düş me kararı verilmekteydi. Yeni düzenleme ile yargılama sırasında mütalaa ya konu fiilin, baş ka bir kişı tarafından veya baş ka bir kişıyle birlikte iş lendiğ i ortaya çıkması halinde, bu kişı bakımından kamu davası aç ılması için artık mütalaa aranmayacaktır.

³⁵¹ Yılmazoğ lu (2022), a.g.m., s.287

3.4.2. Vergi Kaçakçılığı Suçlarında Ceza Muhakemesi ve Yargılama Usulü

Vergi kaçakçılığı suçları, ekonomik suçlar kategorisinde yer almakta olup hem ceza hukuku hem de vergi hukuku perspektifinden değerlendirilmesi gereken karma nitelikteki suçlar arasındadır. Bu suçların yargılması ve ceza muhakemesi süreci, ceza hukukunun temel prensiplerine tabi olmakla birlikte, vergi hukukuna özgü bazı usul ve kurallarla şekillendirilmektedir. VUK ve CMK, vergi kaçakçılığı suçlarının muhakemesine ilişkin esasları belirleyen temel mevzuatlardır.

Vergi Suçlarının Genel Ceza Hukuku İçindeki Yeri: Vergi kaçakçılığı suçları, mali nitelikli suçlar olarak kabul edilmekte olup, kamu düzenini ve mali dengeyi korumaya yönelik ceza normlarıyla yaptırıma tabi tutulmaktadır. Vergi kaçakçılığı suçları suçun manevi unsuru bakımından kasten işlenebilen suçlar arasında değerlendirilmekte olup, taksirle işlenen şekli cezalandırılmamaktadır³⁵². Bu suçların cezalandırılmasında vergi hukukunun idari yaptırımlarıyla ceza hukukunun hapis cezasını bir arada içermesi, vergi kaçakçılığını diğer ekonomik suçlardan ayıran temel faktörlerden biridir. Vergi kaçakçılığı suçları hem maddi unsurlar hem de manevi unsurlar yönünden değerlendirilmekte olup, özellikle VUK m. 359'da belirtilen suç türlerine göre cezalandırma yapılmaktadır. Bu suçların tespitinde, vergi denetim mekanizmalarının etkin işleyişi kritik bir rol oynamaktadır.

Yetkili ve Görevli Mahkemeler, Yargılama Süreci ve İspat Yükü: Vergi kaçakçılığı suçlarının yargılanmasında yetkili mahkemeler asliye ceza mahkemeleridir. VUK 359. maddesi kapsamındaki suçların tamamı asliye ceza mahkemelerinde görülmektedir. 30.11.2021 tarihli ve 31675 sayılı Resmî Gazete’de yayımlanan ve 15.12.2021 tarihinden itibaren uygulanmaya konulan Hakimler ve Savcılar Kurulu (HSK) ihtisas kararı gereği vergi ceza mahkemeleri ihdas edilmiştir. CMK uyarınca yargılamada, Cumhuriyet savcılarının iddianamesine dayalı olarak mahkemece delil toplama ve taraf savunmalarının alınması süreci başlatılmaktadır. Vergi kaçakçılığı yargılamalarında ispat yükü mütalaayı düzenleyen makam olan idareye aittir. Ancak sanığın suçu işlediğine dair delillerin kesin ve inandırıcı olması gerekmektedir³⁵³. Vergi kaçakçılığı suçlarında mali kayıtlar, banka hesap hareketleri, ticari defterler ve uzman raporları en önemli delil kaynakları arasında yer almaktadır.

Vergi Kaçakçılığı Yargulamalarında Delil Değerlendirme Ölçütleri ve İspat Vasıtaları: Vergi

³⁵² Kahraman, R., Atsan, E. (2018), “Vergi Kaçakçılığı Suçunda Hürriyeti Bağlayıcı Ceza Üzerine Bir Değerlendirme”, *Fiscaoeconomia*, 2 (3): 168-197, doi: 10.25295/fsecon.2018.03.008, s.187

³⁵³ Ömercioğlu, A., Dayıoğlu, M. R., Arslan, C. B. (2018), “Vergi Suçlarının Türkiye’de Adli Görünümü”, *Kırıkkale Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 8(1): 51-70, s.55

kaçakçılığı suçlarının yargılanmasında delillerin hukuka uygun olarak elde edilmiş olması önemlidir. CMK madde 206 uyarınca hukuka aykırı yöntemlerle elde edilmiş delillerin mahkemede kullanılması mümkün değildir³⁵⁴. VUK'a göre de vergi suçlarının yargılanması için şahit, yemin vb. sözlü deliller hariç ispat edici belgeler gerekmektedir³⁵⁵. Vergi suçlarının yargılanmasında temel delil kaynakları şunlardır:

- Vergi inceleme raporları
- Mali analiz raporları
- Uzman bilirkişi görüşleri
- Banka hesap hareketleri ve finansal dokümanlar
- Ticari defter ve belgeler

Ayrıca sanığın ekonomik ve ticari faaliyetlerine ilişkin bağlantılar, para transferleri ve muhasebe kayıtlarının tutarlı olup olmadığı da dikkate alınmaktadır. Vergi kaçakçılığı yargılamalarında delillerin bütünsel olarak değerlendirilmesi ve suçun manevi unsurunun tespit edilmesi önem arz etmektedir.

3.4.3. Vergi Kaçakçılığı Suçlarında Zamanaşımı

Vergi kaçakçılığı suçlarına ilişkin yargılama süreci hem ceza hukuku hem de vergi hukuku hükümleri kapsamında değerlendirilmekte özellikle zamanaşımı ve pişmanlık hükümleri bu sürecin önemli unsurlarından biridir. Vergi kaçakçılığına ilişkin cezaların belirlenmesi ve uygulanması sürecinde TCK, VUK ve ilgili diğer mevzuatın hükümleri dikkate alınmaktadır.

Vergi kaçakçılığı suçlarında öngörülen hapis cezaları VUK'un 359. maddesinde belirlenmiş

³⁵⁴ 5271 sayılı Ceza Muhakemesi Kanunu (2004), Resmi Gazete Sayı: 25673: “Madde 206 – (1) Sanığın sorguya çekilmesinden sonra delillerin ortaya konulmasına başlanır. (Ek cümleler: 25/5/2005-5353/29 md.) Ancak, sanığın tebligata rağmen mazeretsiz olarak gelmemesi sebebiyle sorgusunun yapılamamış olması, delillerin ortaya konulmasına engel olmaz. Ortaya konulan deliller, sonradan gelen sanığa bildirilir. (2) Ortaya konulması istenilen bir delil aşağıda yazılı hâllerde reddolunur: a) Delil, kanuna aykırı olarak elde edilmişse. b) Delil ile ispat edilmek istenilen olayın karara etkisi yoksa. c) İstem, sadece davayı uzatmak maksadıyla yapılmışsa. (3) Cumhuriyet savcısı ile sanık veya müdafii birlikte rıza gösterirlerse, tanığın dinlenmesinden veya başka herhangi bir delilin ortaya konulmasından vazgeçilebilir.”

³⁵⁵ VUK, “Madde 3....B) İspat: Vergilendirmede vergiyi doğuran olay ve bu olaya, ilişkin muamelelerin gerçek mahiyeti esastır. Vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyeti yemin hariç her türlü delille ispatlanabilir. Şu kadar ki, vergiyi doğuran olayla ilgisi tabii ve açık bulunmayan şahit ifadesi ispatlama vasıtası olarak kullanılamaz.”

olup bu hapis cezalarına ilişkin dava zamanaşımı süreleri TCK'nın 66. maddesine³⁵⁶ göre tespit edilmektedir. 359. maddede düzenlenen suçlar için dava zamanaşımı fiiline göre değişmekle birlikte sekiz ve onbeş yıllık dava zamanaşımına tabidir. Ancak VUK madde 374 kapsamında ceza zamanaşımı düzenlenmiştir³⁵⁷. Bu çerçevede ceza zamanaşımı süresi suçun işlendiği tarihten itibaren işlemeye başlamakta ve beş yıl geçtikten sonra ceza kesilmesi mümkün olmamakta, VUK'un 253. maddesi gereği de defter ve belgeleri saklama yükümlülüğü beş yıl içinde dolmaktadır. Sağlıklı bir vergi incelemesi için tevsik edici belge bulmak imkânsızlaşacağından söz konusu zamanaşımı sürelerine ilişkin süre fiilen beş yıl olarak uygulanmaktadır.

Diğer taraftan vergi kaçakçılığı suçlarında suçun birden fazla takvim yılı veya vergilendirme dönemi içinde işlenmesi halinde TCK'nın zincirleme suç hükümleri uygulanabilmektedir. Vergi suçlarında zamanaşımı süresinin hesaplanmasında, suçun işlendiği tarih ve verginin ziyaa uğratıldığı dönem esas alınmaktadır. Vergi idaresi tarafından yürütülen soruşturmalar neticesinde, zamanaşımı süresi dolmadan gerekli cezai yaptırımların uygulanması önem arz etmektedir.

3.5. Vergi Kaçakçılığı Suçlarına Uygulanan Yaptırımlar

Vergi kaçakçılığı suçlarına yönelik yaptırımlar hem ceza hukuku hem de vergi hukuku çerçevesinde düzenlenen çeşitli adli ve idari tedbirleri içermektedir. Vergi hukuku kapsamında vergi suçlarıyla mücadelede suça konu olan fiillerin niteliğine göre farklı yaptırımlar uygulanmaktadır. Bu yaptırımlar, kamu maliyesinin korunmasını ve vergi adaletinin sağlanmasını amaçlamaktadır. Vergi ceza kuralları, vergiye ilişkin kabahatler ve kabahatler neticesinde öngörülen idari yaptırımlar yönünden Kabahatler Kanunu ile vergi suçları ve cezaları yönünden TCK ile ilişkilidir³⁵⁸.

VUK'da vergi suçları üç ana başlık altında toplanmış olup kaçakçılık suçları (m.359), vergi

³⁵⁶ CMK, "Madde 66- (1) Kanunda başka türlü yazılmış olan haller dışında kamu davası; ...d) Beş yıldan fazla ve yirmi yıldan az hapis cezasını gerektiren suçlarda onbeş yıl, e) Beş yıldan fazla olmamak üzere hapis veya adli para cezasını gerektiren suçlarda sekiz yıl,..." geçmesiyle düşer."

³⁵⁷ VUK, "Madde 374 – Aşağıda yazılı süreler geçtikten sonra vergi cezası kesilmez: 1. (Değişik: 23/6/1982-2686/42 md.) vergi ziyai cezasında cezanın bağlı olduğu vergi alacağının doğduğu takvim yılını takip eden yılın birinci gününden; 353 ve mükerrer 355 inci maddeler uyarınca kesilecek usulsüzlük cezalarında, usulsüzlüğün yapıldığı yılı takip eden yılın birinci gününden başlayarak beş yıl (114 üncü maddenin ikinci fıkrası hükmü ceza zamanaşımı için de geçerlidir.); 2. Usulsüzlükte, usulsüzlüğün yapıldığı yılı takip eden yılın birinci gününden başlayarak iki yıl; (Değişik: 22/7/1998-4369/81 md.) Ancak 336 ncı madde hükmüne göre vergi ziyai cezası ile usulsüzlüğün birleşmesi halinde kesilecek ceza, vergi ziyai cezası için belli edilen zamanaşımı süresi içinde kesilir. Bu süreler içinde ceza ihbarnamesi tebliğ edilmekle zamanaşımı kesilmiş olur."

³⁵⁸ Gültepe, H. C., Kahriman, H. (2023), "Yargının Özel Usulsüzlük Cezalarına Bakışı", *Turkuaz Uluslararası Sosyo-Ekonomik Stratejik Araştırmalar Dergisi*, 5(2): 102-124, s.106

mahremiyetinin ihlali suçu (m.362) ve mükellefin özel işlerini yapma suçları (m.363) şeklinde sıralanmaktadır. Bu suçlar, adli ve idari yaptırımlar ile cezalandırılmaktadır. Adli yaptırımlar; vergi suçlarına doğrudan ceza hukuku hükümleri çerçevesinde uygulanan yaptırımlardır. VUK’da düzenlenen bu yaptırımlar, suçun ağırlığına göre değişen hapis cezaları ve adli para cezalarını içermektedir. Hapis cezaları genellikle sahte belge düzenleme, kullanma veya defter ve kayıtları tahrif etme gibi ağır suç unsurlarını barındıran eylemler için öngörülmektedir. Adli para cezaları ise hapis cezasına alternatif olarak veya hapis cezasıyla birlikte uygulanabilen yaptırımlar olup vergi kayıplarını önlemek ve mükellefleri caydırmak amacıyla kullanılmaktadır³⁵⁹.

İdari yaptırımlar ise vergi idaresi tarafından uygulanan ve mükelleflerin vergiye uyumunu sağlamak amacıyla yürürlüğe konulan yaptırımlardır. Vergi zıyaı cezaları, özel usulsüzlük cezaları ve genel usulsüzlük cezaları şeklinde çeşitli idari yaptırımlar, mükelleflerin vergi düzenine uygun hareket etmelerini sağlamak için uygulanmaktadır³⁶⁰. Bunun yanı sıra VUK ve 6183 Sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun (AATUHK) kapsamında bazı idari tedbirler öngörülmüş olup mükelleflerin vergi kaçırmasını önlemek amacıyla, VUK’ta yer alan teminat uygulaması, mükellefiyet kaydının analiz ve değerlendirme sonuçlarına bağlı olarak terkin ve vergi incelemelerine tabi tutulması ile AATUHK’ta yer alan ihtiyati haciz, ihtiyati tahakkuk ve üçüncü şahıslardaki menkul malların, alacak ve hakların haczi gibi uygulamalar söz konusu olabilmektedir.

Bu bölümde öncelikle, vergi kaçakçılığı suçlarına ilişkin olarak uygulanan adli yaptırımlar ele alınarak değerlendirilecektir. Ardından bu suçlara paralel olarak uygulanan idari yaptırımlar, özellikle vergi zıyaı cezaları, özel ve genel usulsüzlük cezaları ile diğer idari tedbirler çerçevesinde ayrıntılı bir şekilde incelenecek; bu yaptırımlarla ceza hukuku yaptırımları arasındaki denge ve orantıya yer verilecektir.

3.5.1. Adli Yaptırımlar

Vergi kaçakçılığı suçları, kamu düzenini ve mali disiplini doğrudan etkileyen suçlar arasında yer aldığından bu suçlara yönelik adli yaptırımlar hem VUK hem de TCK kapsamında düzenlenmektedir. Vergi kaçakçılığı suçlarına uygulanacak yaptırımların caydırıcı niteliği, vergi

³⁵⁹ Türkal, H., M., Ekici, S., İnan, M. (2010), “Vergi Suç ve Kabahati Kavramı, 4369 Sayılı Yasa Öncesinden Günümüze Yürürlükteki Vergi Suçları-Kabahatleri ve Cezaları”, *Selçuk Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 18(1): 45-83, <https://doi.org/10.15337/SUHFD.2017.108>, s.66

³⁶⁰ Gültepe, Kahrıman (2023), a.g.m., s.107

yükümlülüğüne uyumu artırmak ve kamu maliyesinin sürdürülebilirliğini sağlamak açısından önemlidir. Adli yaptırımlar temel olarak hapis cezaları ve adli para cezaları olmak üzere ikiye ayrılmaktadır³⁶¹.

a. Hapis Cezaları

VUK'da yer alan vergi suçlarına ilişkin olarak vergi mahremiyetinin ihlali suçu VUK madde 362'de düzenlenmiş ve TCK 239. Maddesi kapsamında Ticarî sır, bankacılık sırrı veya müşteri sırrı niteliğindeki bilgi veya belgelerin açıklanması yer alan hükümlerine göre bir yıldan üç yıla kadar hapis ve beşbin güne kadar adli para cezası ile cezalandırılır. VUK'un 363. maddesinde düzenlenen mükellefin özel işlerini yapma suçlarının cezası ise TCK 257. maddesinin birinci fıkrasında düzenlenen Görevi kötüye kullanma suçu hükümlerine göre altı aydan iki yıla kadar hapis cezası ile cezalandırılır.

Vergi kaçakçılığı suçlarına ilişkin hapis cezaları, VUK'un 359. maddesinde düzenlenmiş olup, fiilin niteliğine ve ağırlığına göre farklı sürelerde hapis cezaları öngörülmektedir. Buna göre;

- Defter ve kayıtlarda sahtecilik, muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme veya kullanma gibi eylemler için on sekiz aydan beş yıla kadar hapis cezası uygulanmaktadır (VUK, m. 359/a).
- Defter, kayıt ve belgeleri yok etme, değiştirme veya sahte olarak düzenleme fiilleri üç yıldan sekiz yıla kadar hapis cezası ile cezalandırılmaktadır (VUK, m. 359/b).
- 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 (VUK, m. 359/c).
- Ödeme kaydedici cihaz mührünü kaldıran, donanım veya yazılımını değiştiren, hafıza birimlerine, elektronik devre elemanlarına veya harici donanım veya yazılımlarla olan bağlantı sistemine müdahale eden veya zarar verenler üç yıldan sekiz yıla kadar hapis cezası ile cezalandırılır(VUK, m. 359/ç).
- 4733 sayılı Tütün, Tütün Mamulleri ve Alkol Piyasasının Düzenlenmesine Dair Kanun ile düzenlenen piyasalarda, vergi güvenliğini sağlamak amacıyla kullanılan özel etiket ve işaretlere müdahale edenlere ise üç yıldan sekiz yıla kadar hapis cezası

³⁶¹ Karakoç, Y. (2015), "Vergi Cezası Anlaşmazlıklarının Çözüm Yollarından Cezalarda İndirim Müessesesi", *Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, (16): 3637-3739, s.3638

öngörülmüştür (VUK, m. 359/d).

Vergi kaçakçılığı suçlarında hapis cezalarının uygulanması için fiilin kast unsuru taşıması gerekmektedir. İlgili ceza hükümlerinin uygulanabilmesi için fiilin VUK kapsamında suç olarak değerlendirilmesi ve gerekli hukuki süreçlerin tamamlanması şarttır. Ayrıca suçun işlendiği tarihten itibaren belirlenen zamanaşımı süresi içinde soruşturma başlatılmadığı takdirde, hapis cezası uygulanamayacaktır. Bunun yanı sıra hapis cezasının infaz edilmesi hususunda ceza muhakemesi süreçleri ile birlikte etkin pişmanlık hükümlerinin de değerlendirilmesi gerekmektedir.

b. Adli Para Cezaları

Adli para cezaları, suçların ekonomik yapısına uygun olarak hapis cezalarının yerine veya bunlarla birlikte hükmedilen mali yaptırımlardır. Adli para cezaları genellikle hapis cezasının bir alternatifidir ve mahkemeler tarafından sanığın ekonomik ve sosyal durumuna göre belirlenmektedir³⁶².

Vergi kaçakçılığı suçları kapsamında 2009 yılında yapılan değişikliğe kadar, hapis cezalarının yanı sıra adli para cezaları da uygulanmaktaydı³⁶³. Esasen bu hususa ilişkin VUK ve TCK hükümlerine bakıldığında vergi kaçakçılığı suçlarında adli para cezası verilmesine ilişkin herhangi bir düzenleme bulunmamaktadır. Söz konusu adli para cezası uygulaması VUK'un 359. maddesinin "a" bendinde yer alan suçlar için öngörülen hapis cezasının bir yıldan beş yıla kadar olmasından dolayı, TCK'nın 50. maddesinde düzenlenen, kısa süreli hapis cezasına ilişkin seçenek yaptırımlardan olan adli para cezasına çevrilebiliyordu³⁶⁴. Ancak 2009 yılında yapılan değişiklik ile VUK 359. madde kapsamında yer alan suçlar için öngörülen hapis cezaları için en düşük alt sınır 18 ay olarak belirlendiğinden, taksitli indirim nedenleri uygulanması halinde dahi kısa süreli hapis cezasına dönüşmesi mümkün değildir. Bu nedenle

³⁶² TCK, "Madde 52- (1) Adli para cezası, beş günden az ve kanunda aksine hüküm bulunmayan hallerde yediyüzotuz günden fazla olmamak üzere belirlenen tam gün sayısının, bir gün karşılığı olarak takdir edilen miktar ile çarpılması suretiyle hesaplanan meblağın hükümlü tarafından Devlet Hazinesine ödenmesinden ibarettir. (2) En az yüz ve en fazla beşyüz Türk Lirası olan bir gün karşılığı adli para cezasının miktarı, kişinin ekonomik ve diğer şahsi halleri göz önünde bulundurularak takdir edilir.10 (3) Kararda, adli para cezasının belirlenmesinde esas alınan tam gün sayısı ile bir gün karşılığı olarak takdir edilen miktar ayrı ayrı gösterilir. (4) Hakim, ekonomik ve şahsi hallerini göz önünde bulundurarak, kişiye adli para cezasını ödemesi için hükmün kesinleşme tarihinden itibaren bir yıldan fazla olmamak üzere mehil verebileceği gibi, bu cezanın belirli taksitler halinde ödenmesine de karar verebilir. Taksit süresi iki yılı geçemez ve taksit miktarı dörtten az olamaz. Kararda, taksitlerden birinin zamanında ödenmemesi halinde geri kalan kısmın tamamının tahsil edileceği ve ödenmeyen adli para cezasının hapse çevrileceği belirtilir."

³⁶³ 16/6/2009 tarihli ve 5904 sayılı Kanununun 23 üncü maddesiyle; 359. maddenin (a) fıkrasında yer alan "bir yıldan" ibaresi "on sekiz aydan" şeklinde değiştirilmiştir.

³⁶⁴ TCK, "Madde 50- (1) Kısa süreli hapis cezası, suçlunun kişiliğine, sosyal ve ekonomik durumuna, yargılama sürecinde duyduğu pişmanlığa ve suçun işlenmesindeki özelliklere göre; a) Adli para cezasına,"

VUK'un 359. maddesinin mevcut düzenlemesi açısından adli para cezası uygulaması mümkün değildir.

3.5.2. İdari Yaptırımlar

Vergi kaçakçılığı suçlarına karşı adli yaptırımlarla birlikte idari yaptırımlar da uygulanmaktadır. İdari yaptırımlar mükelleflerin vergi hukukuna uygun hareket etmelerini sağlamak, vergi kaybını önlemek ve vergi sistemine olan güveni artırmak amacıyla düzenlenmiştir³⁶⁵. Türk vergi hukukunda uygulanan idari para cezaları kabahat kapsamına alınan fiilleri gerçekleştiren kişilere verilmektedir. Hukuk düzenini ihlal edici olan fiillerin hafif kabul edilenleri kabahat sayılmakta ve bu kabahatlerin yaptırımları da idari para cezası şeklinde olmaktadır³⁶⁶.

Bu bölümde VUK kapsamında idari yaptırımlar olan vergi zıyaı cezaları, genel ve özel usulsüzlük cezaları ve vergi kaçakçılığına karşı uygulanan çeşitli idari tedbirler incelenecektir.

3.5.2.1. Vergi Zıyaı Cezaları

Vergi zıyaı cezası, mükelleflerin vergi kanunlarına aykırı hareket etmeleri sonucunda devlete ödemeleri gereken verginin eksik ödenmesi veya hiç ödenmemesi durumunda uygulanan bir yaptırımdır. VUK'un 344. maddesi uyarınca vergi zıyaı cezası, mükellefin vergi kaçırma kastına bağlı olarak tek veya üç kat olarak uygulanabilmektedir. Vergi incelemeleri sonucunda, mükellefin kastının bulunduğu tespit edilirse ceza üç kat olarak hesaplanmaktadır³⁶⁷.

3.5.2.2. Genel ve Özel Usulsüzlük Cezaları

Vergi hukukunda usulsüzlük cezaları, mükelleflerin vergiye ilişkin yükümlülüklerini

³⁶⁵ Organ, İ., Baran, T. (2020), "İdari Ve Adli Para Cezalarının Karşılaştırılması", *Ömer Halisdemir Üniversitesi İktisadi Ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 13(4): 792-808, <https://doi.org/10.25287/ohuiibf.733602>, s.801

³⁶⁶ Bekar, E., (2011), "Kabahatler Kanunu'nun Genel Hükümlerinin Değerlendirilmesi", *İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mecmuası*, (69): 1033-1050, s. 1036

³⁶⁷ VUK, "Madde 344 – (Değişik: 22/7/1998-4369/11 md.) (Değişik, birleştirilen birinci ve ikinci fıkra: 23/1/2008-5728/275 md.) 341 inci maddede yazılı hallerde vergi ziyasına sebebiyet verildiği takdirde, mükellef veya sorumlu hakkında ziyaa uğratan verginin bir katı tutarında vergi zıyaı cezası kesilir. Vergi ziyasına 359 uncu maddede yazılı fiillerle sebebiyet verilmesi halinde bu ceza üç kat, bu fiillere iştirak edenlere ise bir kat olarak uygulanır. Vergi incelemesine başlanulmasından veya takdir sonra verilenler hariç olmak üzere, kanuni süresi geçtikten sonra verilen vergi beyannameleri için bu madde uyarınca kesilecek ceza yüzde elli oranında uygulanır. (Mülga fıkra: 11/8/1999-4444/14 md.) (Ek fıkra:28/7/2024-7524/9 md.) Vergi kanunlarına göre mükellefiyet tesis ettirilmesi gerektiği halde bu zorunluluğa uyulmaksızın vergi dairesinin itilau dışında ticari, zirai veya mesleki faaliyette bulunmak suretiyle vergi ziyasına sebebiyet verilmesi durumunda, birinci, ikinci ve üçüncü fıkralara göre kesilecek vergi zıyaı cezası yüzde elli artırılarak uygulanır. Aynı vergi türü ve dönemine ilişkin daha sonra yapılacak tarhiyatlar nedeniyle kesilecek vergi zıyaı cezalarına da aynı artırım hükmü tatbik edilir."

zamanında ve doğru şekilde yerine getirmemeleri durumunda uygulanmaktadır. VUK'un 351 - 355 arasından maddeleri çerçevesinde usulsüzlük cezaları genel ve özel usulsüzlük cezaları olarak ikiye ayrılmaktadır. Genel usulsüzlük cezaları, vergi beyannamesinin süresinde verilmemesi, defter ve belgelerin eksik tutulması gibi durumlarda uygulanırken, özel usulsüzlük cezaları ise fatura düzenlememe, belge saklamama veya ibraz etmeme gibi durumları kapsamaktadır.

3.5.2.3. Vergi Kaçakçılığına Karşı Uygulanan İdari Tedbirler

Vergi kaçakçılığı suçlarını önlemek ve vergi adaletini sağlamak amacıyla bazı idari tedbirler uygulanmaktadır. Bu tedbirler, vergi denetim mekanizmalarının güçlendirilmesi, risk analiz sistemleri ile vergi kaçakçılığının önlenmesi ve kayıt dışı ekonomi ile mücadeleyi kapsamında VUK ve AATUHK'ta bazı idari tedbirler öngörülmüştür. Bu idari tedbirler aşağıdaki gibidir;

VUK madde 153/A'da yer alan teminat uygulaması ile başka bir faaliyeti olmadığı halde sadece sahte belge düzenlemek amacıyla kurulduğu vergi incelemesine yetkili olanlarca düzenlenen rapor ile tespit ve terkin edilen kişi ve kurumların en az %10 ortaklarının veya kanuni temsilcilerinin yeniden işe başlamak istemesi halinde, AATUHK'nın 10. maddesinde yer alan tutarları aşmamak koşulu ile düzenlenmiş olan sahte belgelerde yer alan toplam tutarın % 10'u tutarında teminat verilmiş olması şartı aranmaktadır. Böylece sahte belge düzenleme suçunun meslek edilmesinin önüne geçilmesi amaçlanmaktadır.

Yine, VUK 160/A'da düzenlenen mükellefiyet kaydının analiz ve değerlendirme sonuçlarına bağlı olarak terkin ve vergi incelemelerine tabi tutulması maddesinde; mükellefiyet süresi, aktif ve öz sermaye büyüklüğü, ödenen vergi tutarı, çalışan sayısı, vergisel yükümlülüklerin yerine getirilip getirilmediği gibi hususlar dikkate alınarak sahte belge düzenleme riskinin yüksek olduğu tespit edilen mükellefler vergi incelemesine sevk edilir ve bunlar nezdinde yoklama yapılır. Buna istinaden sahte belge düzenleme riskinin yüksekse mükellefiyet kaydı terkin edilir. Bir ay içerisinde VUK 153/A maddesinin birinci fıkrasında yer alan belirtilen türde teminat verilmesi ve tüm vergi borçlarının ödenmesi şartıyla mükellefiyet, terkin tarihi itibarıyla yeniden tesis edilir. Bu şekilde cari dönem vergi kaçakçılığının önüne geçilmeye çalışılmakta bir nevi suçun teşebbüs aşamasında kalması sağlanmaktadır.

Bunlara ilave olarak AATUHK'ta bir dizi idari tedbire yer verilmiştir. Bunlardan ilki 9. maddede düzenlenen "Teminat İsteme" müessesidir. VUK 344. maddesi uyarınca vergi zıyaı cezası ve 359. maddesinde yer alan kaçakçılık suçlarına ilişkin oluşan kamu alacağı için vergi incelemesine

yetkililerce belirtilen miktar üzerinden teminat istenir. Böylece vergi inceleme süreci sonlanmadan kamu alacağının tahsil riski ortadan kaldırılmaya çalışılmaktadır.

Buna paralel olarak AATUHK'un 13. maddesinde "İhtiyacı Haciz" uygulaması düzenlenmiş ve mahalli en büyük memurunun kararıyla; teminat göstermeme, borçlunun ikametgahının olmaması, borçlunun kaçma ihtimali gibi nedenlerle kamu alacağının tahsilinin tehlikeye düşmesi durumunda borçlunun mal varlığına haciz tatbik edilir. Benzer şekilde anılan Kanunun 17. maddesinde de ihtiyati haciz sebeplerinden birinin mevcut olması, teşebbüsün muvazaalı olduğu yönünde deliller elde edilmesi ve borçlunun mal kaçırdığına dair emarelerin olması gibi nedenlerin varlığında vergi dairesi müdürünün önerisi ile Defterdar tarafından zam ve cezalar derhal tahakkuk ettirilir. Böylece yine daha vergilendirme süreci tamamlanmamış bir alacağın tahsil riski ortadan kaldırılmış olur. Son olarak Kanunun 79. maddesinde düzenlenen ve üçüncü şahıslardaki menkul malların, alacak ve hakların haczi ise borçlunun kendi uhdesinde olmayan ancak tahsili durumunda kamu alacağını kısmen veya tamamen ortadan kaldıracak değerlerin haczedilmesidir. Aynı şekilde diğer idari tedbirlerde olduğu gibi kamu alacağını güvenli bir şekilde tahsili amaçlanmaktadır.

3.6. Vergi Kaçakçılığı Suçlarında Adli ve İdari Yaptırımların Birlikte Uygulanması ve Sonuçları

VUK'a göre vergiye ilişkin fiillerin bazıları suç, bazıları ise kabahat olarak değerlendirilmekte; bu doğrultuda hürriyeti bağlayıcı cezalar veya idari yaptırımlar öngörülmektedir. VUK m. 359 kapsamında düzenlenen vergi kaçakçılığı suçları, hazine aleyhine işlenen ekonomik suçlar olup, bu fiiller nedeniyle hem adli ceza hem de idari ceza uygulanabilmektedir. Kanun'un açık düzenlemesi gereği, bu iki yaptırımın aynı anda tatbik edilmesi mümkündür³⁶⁸.

Vergi zıyaı, VUK 341. maddede tanımlanmış ve bu fiilin varlığı halinde VUK 344. madde uyarınca vergi zıyaı cezası uygulanacağı belirtilmiştir. Buna ek olarak usulsüzlük ve özel usulsüzlük hallerine ilişkin düzenlemeler de aynı fiilden doğabilmektedir. Özellikle VUK 340 ve 336. maddeler birden fazla cezanın içtimaı ve uygulanma usulüne dair hükümler içermektedir.

Bu durum tek bir fiilin hem suç hem de kabahat olarak değerlendirilmesi sonucunu doğurmakta; dolayısıyla aynı fiile ilişkin hem ceza mahkemesi hem de vergi idaresi tarafından yaptırım

³⁶⁸ İçer Z., Yücel Y. (2019), "Vergi ve Ceza Mahkemesi Kararlarının Birbirine Etkisinin Değerlendirilmesi", *Türk-Kore Ceza Hukuku Günleri Karşılaştırmalı Hukukta Ekonomik Suçlar Uluslararası Sempozyumu*, (5): 1185-1205, s. 1187

uygulanabilmektedir. Uygulamada bu durum çifte cezalandırma ve mükerrer yargılama tartışmalarını gündeme getirmektedir.

Vergi kaçakçılığına ilişkin fiillerin hem adli hem de idari cezalara konu edilmesi, normlar çatışmasına ve uygulama farklılıklarına yol açmakta; bu fiillerin değerlendirilmesinde uzmanlık alanlarının ve yargı kolları arasındaki iş bölümünün doğru tahlili gerekmektedir.

3.5.1. Vergi ve Ceza Mahkemeleri Kararlarının Birbirine Etkisi

Vergi ceza yargısı, VUK'ta düzenlenen suçların soruşturulması ve kovuşturulmasını kapsarken, vergi uyuşmazlıklarının çözümü vergi mahkemelerince yürütülmektedir. Aynı fiil hem ceza hem de idari yaptırıma konu olabileceğinden, mükellefin farklı yargı kollarında eş zamanlı olarak yargılanması mümkündür. Bu durum, ceza ve vergi mahkemelerinin kararlarının birbirine etkisini gündeme getirmektedir.

Mevzuatta, bu iki yargı kolunun kararlarının birbirini bağlayacağına ilişkin açık bir düzenleme bulunmamaktadır. Ceza yargılamasında ve idari yargılamada “re’sen araştırma ilkesi” geçerli olup³⁶⁹, her iki yargı kolu bağımsız karar verme yetkisine sahiptir. Bu nedenle ceza mahkemesinin vergi mahkemesinin kararını ya da vergi mahkemesinin ceza mahkemesi kararını beklemesi zorunlu değildir³⁷⁰.

Bununla birlikte kararların birbirinden tamamen bağımsız olduğu da söylenemez. Farklı yargı kolları kamu gücünü iş bölümü çerçevesinde kullandığından kararların birbirine etkisi mümkündür. Nitekim doktrinde ve uygulamada, bazı durumlarda mahkemelerin birbirinin kararlarını “bekletici mesele” olarak değerlendirdiği görülmektedir³⁷¹. Bu değerlendirme, kararların bağlayıcılığını değil, yargılamanın sağlıklı yürütülmesini temin etmeye yöneliktir.

Yargıtay kararları da bu konuda farklı yönlere işaret etmektedir. Bir kararda vergi mahkemesi kararına dayanılarak ceza yargılamasında beraat verilmesi eleştirilmiş³⁷², diğer bir kararda ise vergi

³⁶⁹ Özbek, V.Ö. (2006), *Ceza Muhakemesi Hukuku*, Ankara: Seçkin Yayınevi, s.654.

³⁷⁰ Şenyüz (2020), a.g.e., s.362

³⁷¹ Şenyüz (2020). a.g.e., s.360-363; Akkaya, M. (2000), “Vergi Mahkemesi ve Ceza Mahkemesi Kararlarının Etkileşimi Üzerine Bir İnceleme” *AÜHFD*, (49), s.85-96; Kızılot, Ş., Kızılot, Z. (2011), *Kaçakçılık Suçları ve Naylon Fatura İhtilafları*, Ankara: Yaklaşım Yayıncılık, s.762; Donay, S. (2008), *Ceza Mahkemesinde Yargılanan Vergi Suçları*, İstanbul: Beta Yayınevi, s.70-82;

³⁷² Yargıtay 11. CD, (1998), E. 1998/4964 K.1998/4858, 25.05.1998 kararı: “...suça konu faturaların gerçek mal satışına dayanıp dayanmadığı mal ve para hareketleri de dikkate alınarak bilirkişi aracılığıyla tespit ettirilmeden, ceza davasında her

mahkemesi kararı beklenecek yargılamanın sürdürülmesi gerektiği vurgulanmıştır³⁷³. Bu durum, davalar arasındaki bağlantının niteliğine göre bekletici mesele yapılmasının önemini ortaya koymaktadır.

Ceza ve vergi mahkemeleri kararlarının birbirine etkisi, hukuki bağılıktan ziyade uygulama ve ihtiyaca göre şekillenmekte; bağlantılı davalarda “bekletici mesele” yaklaşımı, yargılamaların tutarlılığı ve isabetli karar verilmesi bakımından işlevsel bir araç olarak değerlendirilmektedir. Bu kapsamda bekletici mesele ve bağlantı kavramına değinmek yerinde olacaktır.

3.5.2. Ceza Muhakemesinde Bekletici Mesele Kavramı ve Bağlantı Sorunu

Ceza muhakemesi, yalnızca ceza hukuku kapsamında yer alan uyuşmazlıkların çözümünüyle sınırlı olmayıp, kimi durumlarda başka yargı dallarıyla kesişen meseleleri de kapsar. Uyuşmazlıklar arasında ortaya çıkan irtibat ya failin ortak olması hâlinde sübjektif bağlantı ya da olayın veya fiilin ortak olması durumunda objektif bağlantı olarak sınıflandırılır³⁷⁴. Bu bağlantılar somut ve açık nitelikte ise dar bağlantı³⁷⁵, mevzuatta bir tek mahkemenin yetkili olduğu işler yönünden geniş bağlantı, farklı hukuk disiplinlerine ait ise karışık bağlantı olarak değerlendirilir³⁷⁶. CMK'nın 9. maddesi, bağlantılı suçların yüksek görevli mahkemede birleştirilebileceğini düzenleyerek bağlantı ilkesini yasal bir zeminle destekler.

Bağlantı kavramı mahkemelerin uyuşmazlıkları bir bütünlük içerisinde değerlendirebilmesini sağlar. Bu kapsamda ceza yargılamasında iki önemli kurum öne çıkar: “nisbi muhakeme” ve “bekletici mesele.” Nisbi muhakeme, ceza mahkemesinin kendi görev alanı dışında kalan ancak asıl davanın çözümünde belirleyici olan bir tali uyuşmazlığı ceza muhakemesi kuralları çerçevesinde doğrudan çözmesi anlamına gelir. CMK 218/1. maddesi bu konuda mahkemeye açık yetki tanımaktadır³⁷⁷.

Bekletici mesele ise, tali uyuşmazlığın çözümünün başka bir yargı merciine bırakılmasıdır. Bu

türlü delille araştırma görev ve sorumluluğu bulunan hâkimi bağlamayan ve kısmen de itirazın reddine ilişkin bulunan vergi mahkemesi kararına dayanarak, vergi kaçırma kastı olmadığından bahisle ve eksik soruşturma ile beraat hükmü verilmesi...”

³⁷³ Yargıtay 11. CD. (2013), E.2012/9404 K. 2013/14377, 04.10.2013 kararı: “...cezalılı tarhiyata vergi mahkemesi nezdinde dava açtığı ve bu davanın halen kesinleşmediği anlaşıldığından, anılan dava sonucu bekletici ön mesele yapılarak, vergi ziyanının kesinlikle oluşup oluşmadığı konusunda verilecek karar sonucuna göre ...” Çavuş, A. (2016), *Vergi Kaçakçılığı Suçları*, İstanbul: Beta Yayınevi, s.179

³⁷⁴ Yenidünya, C., İçer, Z. (2016), *Ceza Muhakemesi Hukuku*, Ankara: Adalet Yayınları, s.60.

³⁷⁵ Soyaslan, D. (2014), *Ceza Muhakemesi Hukuku*, (5. Baskı), Ankara: Yetkin Yayınları, s.222.

³⁷⁶ Şahin, C. (2014), *Ceza Muhakemesi Hukuku I. Cilt*, (5. Baskı), Ankara: Seçkin Yayınları, s. 240; Yenisey, F., Nuhoğlu, A. (2014), *Ceza Muhakemesi Hukuku*, (3. Baskı), Ankara, s.132.

³⁷⁷ Soyaslan, (2014), a.g.e., s.224; Yenisey, Nuhoğlu (2014), a.g.e., s.138.

husus mahkemenin takdirine bırakılmış olmakla birlikte, kanunda açıkça düzenlenmiş bazı durumlarda bu takdir yetkisi sınırlanmakta ya da tamamen ortadan kalkmaktadır³⁷⁸. Örneğin, CMK 218/2. maddesinde sanığın veya mağdurun yaşının tespiti gibi özel durumlarda, mahkeme bekletici mesele yapamayacak, ilgili kanunda öngörülen usule göre doğrudan karar verecektir. Bu tür durumlar, “nisbi muhakeme yapma mecburiyeti” olarak adlandırılır. Benzer şekilde, isnat edilen fiilin hakaret suçu kapsamında sabit olması hâlinde de mahkemenin nisbi muhakeme yapması gerekmektedir. Bu uygulama, tali meselelerin ceza yargılamasında nasıl ele alınacağına ilişkin çerçevenin belirlenmesini sağlar.

Öte yandan, bazı hallerde mahkemenin konuyu kendisinin çözmesi hukuken mümkün değildir. Bu durumda, “nisbi muhakeme yapma yasağı” ve “bekletici mesele sayma zorunluluğu” gündeme gelir. Anayasa 152. maddesi gereğince, mahkeme, uygulanacak bir kanun hükmünü Anayasa’ya aykırı görürse veya taraflardan biri böyle bir iddiada bulunursa ve bu iddia ciddi bulunursa, ceza mahkemesi yargılamayı durdurur ve konuyu Anayasa Mahkemesi’ne gönderir. Bu durumda, mahkeme ilgili kuralın anayasaya uygun olup olmadığını kendisi değerlendiremez; bekletici mesele yoluna gitmek zorundadır.

Ceza muhakemesinde bu tür mekanizmaların varlığı yalnızca yargılamaların teknik olarak doğru yürütülmesini değil, aynı zamanda adil yargılanma hakkının korunmasını da temin eder. Bekletici mesele ve nisbi muhakeme kurumları, hem mahkemelerin yetki sınırlarını korumakta hem de bağlantılı yargı süreçlerinin eşgüdümlü bir şekilde yürütülmesine katkı sağlamaktadır.

3.5.3. Sorunun Çözümüne Yönelik Yasal ve Yargısal Çözüm Önerileri

Vergi mahkemesi ve ceza mahkemesinin aynı fiil nedeniyle yargılama yapması durumunda, bu iki yargı kolu arasında “karışık” ve “dar-sübjektif” bağlantı söz konusudur. Bu durum, farklı yargı kolları arasında olduğu için birleştirme yoluyla çözülememektedir. Mevcut mevzuatta, bu tür bağlantılı uyuşmazlıklarda ceza mahkemesinin vergi uyuşmazlığını bekletici mesele yapma zorunluluğu bulunmamakla birlikte, uzmanlık gerektiren teknik konularda vergi mahkemesi kararının dikkate alınması uygulamada yarar sağlamaktadır.

Anayasa’nın 138. maddesi hâkimlerin bağımsızlığını teminat altına alsa da, yargı birliği ilkesi

³⁷⁸ Öztürk, B., Tezcan, D., Erdem, M. R., Gezer, Ö. S., Saygılar Kırt, Y., Alan Akcan, E., Özyayın, Ö., Tütüncü, E. E., Altınok Villemin, D., Tok, M. C., (2017), *Nazari ve Uygulamalı Ceza Muhakemesi Hukuku*, (11. Baskı), Ankara:Yetkin Yayıncılık, s.210

gereği mahkemelerin birbirlerinin kararlarından faydalanmasının önü açık tutulmaktadır. Özellikle VUK'un 359. maddesinde düzenlenen; defterlere kaydı gereken hesap ve işlemleri vergi matrahının azalması sonucunu doğuracak şekilde başka defter, belge veya kayıt ortamlarına kaydetmek (çift defter tutmak), muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenlemek veya kullanmak, belgelerin asıl ya da suretlerini sahte olarak düzenlemek veya bu belgeleri kullanmak gibi fiillerin tespiti ciddi teknik bilgi ve uzmanlık gerektirdiğinden, ceza mahkemesinin vergi mahkemesi kararını bekletici mesele yaparak dikkate alması, hem hukuki isabeti hem de adil yargılama güvencelerini sağlayacaktır. Bu durum ceza mahkemesi açısından bağlayıcı bir yükümlülük doğurmasa da özellikle suçun maddi unsurlarının değerlendirilmesinde katkı sağlayacak niteliktedir.

Buna karşın suçun manevi unsurunun ön planda olduğu durumlarda, vergi mahkemesinin ceza mahkemesi kararını beklemesi daha uygun bir yöntem olarak öne çıkmaktadır. Özellikle sahte belge kullanma ve defter belge ibraz etmeme fiillerinde olduğu gibi fiilin işlendiğine dair kastın varlığı, failin niyeti ve eylemin arkasındaki psikolojik durum gibi değerlendirmeler ceza mahkemesinin görev alanına girmektedir. Ancak mükellefin vergi mahkemesine başvurmamış olması hâlinde, ceza mahkemesinin bekletici mesele yapması hukuken ve fiilen mümkün olamamaktadır. Bu durum, ceza yargılamasında bazı teknik fiillerin değerlendirilmesinde boşluk doğurmakta ve mahkeme uygulamasında çeşitli güçlükler yaratmaktadır.

Bu sorunun çözümü için iki yasal ve yargısal öneri getirilmektedir. Birincisi, İYUK ve CMK'da yapılacak değişikliklerle veya VUK'un 367. maddesine eklenecek hükümlerle hangi yargı kolunun hangi fiillerde öncelikli karar vereceği netleştirilebilir. İkincisi ise ceza mahkemesinin aynı zamanda vergisel tarhiyatları da değerlendirebileceği bir sistem öngörülerek kabahatlerdeki uygulamaya benzer şekilde karar verilmesi sağlanabilir. İlk durumda bekletici mesele yapma zorunluluğu ortaya çıkacak ikinci durumda ise nisbi muhakeme yapılarak sorun çözülecektir.

İKİNCİ BÖLÜM

VERGİ DENETİMİNDE ELEKTRONİK DENETİM SİSTEMLERİ VE YAPAY ZEKÂ KULLANIMI

1. VERGİ DENETİMİ KAVRAMI, HUKUKİ VE TARİHSEL GELİŞİMİ

1.1. Vergi Denetiminin Kavramsal Çerçevesi

En genel tanımıyla denetim, iktisadi faaliyetlerin önceden saptanmış ölçütlere uygunluk derecesini araştırmak ve sonuçları ilgili taraflara bildirmek amacıyla tarafsızca kanıt toplayan ve bu kanıtları değerlendiren sistematik bir süreçtir³⁷⁹. Kökü Latince “Contra Rotulus” kelimesine dayanan denetim, bir iş ya da işlemin doğru ve norm, kural, standart gibi önceden belirlenmiş metotlara uygun olup olmadığının araştırılması, incelenmesi ve kontrol edilmesi olarak da tanımlanabilmektedir³⁸⁰. Vergi denetimi ise devletin mali egemenlik yetkisi çerçevesinde, vergi kanunlarına uygunluğun sağlanması amacıyla yürütülen ve yaptırım gücü yüksek bir kamu denetimidir³⁸¹. Vergi denetimi, kamu gelirlerinin korunmasını, vergi kayıp ve kaçığının önlenmesini ve mükelleflerin vergiye gönüllü uyumunun artırılmasını amaçlamaktadır³⁸². Denetim faaliyetleri vergi idaresinin yetkisi dahilinde, bağımsız denetim kuruluşları ve uluslararası düzenleyici otoriteler tarafından şekillendirilmektedir.

Vergi denetimi, tarihsel olarak farklı evrelerden geçmiş ve teknolojik gelişmelere paralel olarak sürekli değişim göstermiştir. İşletmelerin küreselleşmesine paralel farklı ülkelerin hukuk kurallarının da öğrenilerek denetim faaliyetlerine etkisinin değerlendirilmesi ve hızlı gelişen teknolojiyle birlikte giderek daha da karmaşık hale gelen işlemlerin denetlemesi, denetim faaliyetlerini oldukça zorlaştırmaktadır³⁸³. Geleneksel denetim yöntemleri, son yıllarda dijitalleşme, yapay zekâ destekli analizler ve büyük veri sistemleri aracılığıyla dönüşüme uğramıştır. Günümüzde bilgisayar destekli

³⁷⁹ Güredin, E. (2007), *Denetim ve Güvence Hizmetleri: SMMM ve YMM'lere Yönelik İlkeler ve Teknikler*, (11. Baskı), İstanbul: Arıkan Yayınları, s.15

³⁸⁰ Pekiner, K. (1988), *İşletme Denetimi*, (5. Basım), İstanbul İ.Ü.İ.F.M.E. Yay. No:5, s. 3

³⁸¹ Akbıyık, S. (2005), *Vergi Uygulamaları Yönüyle Denetim ve Raporlama*, (1. Baskı), Bursa: Ekin Kitapevi, s. 92.

³⁸² Çiçek, S., Tufan, K. (2019), “Vergi Mükelleflerinin Tebliğ, Denetim, Uzlaşma Düzenlemeleri ile İlgili Bakış Açılarının Değerlendirilmesi: Burdur İli Örneği”, *Gümrük Ticaret Dergisi*, 6(17): 30-41, s. 32

³⁸³ Fujinama, A. (2002), “Globalization and The Role of The Accounting Profession in The 21st Century”, *The 16th World Congress of Accountants, Hong Kong*, s.1

denetim teknikleri, veri madenciliği, yapay zekâ uygulamaları, makine öğrenmesi ile dijital analiz yöntemleri ve çeşitli istatistiksel uygulamalar kullanılarak yapılan analitik incelemeler vergi denetiminde en çok başvurulan araçlardır³⁸⁴. Bu süreç denetim etkinliğini artırırken mükellef haklarının korunmasına yönelik yeni hukuki düzenlemeleri de beraberinde getirmiştir.

Bu bölümde vergi denetimi kavramını incelemek için öncelikle vergi denetiminin tanımına, ardından kavramsal çerçevesine ve temel amaçlarına bakmak gerekmektedir. Vergi denetiminin tanımı, dar ve geniş anlamda ele alınarak farklı perspektiflerden değerlendirilecek; kavramsal çerçeve, hukuki, mali ve idari boyutlarıyla incelenecek; son olarak vergi denetiminin ekonomik, sosyal ve hukuki amaçları detaylandırılacaktır.

1.1.1. Vergi Denetiminin Tanımı ve Kapsamı

Vergi denetimi, vergi kanunlarının öngördüğü yükümlülüklerin mükellefler tarafından doğru şekilde yerine getirilip getirilmediğini tespit etmek amacıyla yürütülen idari bir faaliyettir. Vergi denetimi kavramı, geniş ve dar anlamda ele alınmaktadır. Geniş anlamda vergi denetimi, mükelleflerin beyanlarının doğruluğunun araştırılmasını, vergi idaresi teşkilatının iç denetimini ve gerektiğinde denetim personelinin soruşturulması faaliyetlerini içerirken; dar anlamda vergi denetimi, sadece vergi incelemesi sürecine işaret etmektedir³⁸⁵.

Bu bağlamda vergi denetimi, uyumsuzluğu tespit etmek ve vergi yasalarına uygunluğu teşvik etmek amacıyla yürütülen faaliyetler bütünüdür. Vergi denetimi yalnızca cezalandırmaya yönelik olmayıp mükelleflerin gönüllü uyumunu artırmayı hedefleyen bir eğitim sürecini de içermektedir. Dolayısıyla vergi denetimi, önleyici, tespit edici ve caydırıcı bir niteliğe sahip olmalıdır³⁸⁶. Vergi denetimi süreci, vergiyi doğuran olayın meydana gelmesiyle başlayıp verginin tahsil edilmesi ile sonuçlanmaktadır. Bu süreçte gerek vergi mükelleflerinin gerekse vergi idaresinin kanunlara uygun hareket edip etmediklerini tespit edebilmek için yeterli ölçüde delil toplanarak değerlendirme yapılmaktadır. Vergi denetimi ile sadece mükelleflere yönelik denetim ve tedbirler alınmamakta, vergi idaresinin de bu çerçevedeki faaliyetlerinin vergi mevzuatına uygunluğunun tarafsız ve objektif şekilde

³⁸⁴ Ulucan Özkul, F., Pektekin, P. (2009), “Muhasebe Yolsuzluklarını Tespitinde Adli Muhasebecinin Rolü ve Veri Madenciliği Tekniklerinin Kullanılması”, *Muhasebe ve Bilim Dünyası Dergisi*, 11 (4): 57-87, s.62

³⁸⁵ Uman, O. (2010), “Vergi Denetiminin Türk Muhasebe Uygulamalarına Etkisi”, *Muhasebe Ve Finansman Dergisi*, (45): 190-199, s.193

³⁸⁶ Çiçek, Tufan (2019), a.g.m., s.32

kontrol edilmesi sağlanmaktadır³⁸⁷.

Son olarak vergi denetimi, kamu maliyesinin temel bileşenlerinden biri olup devletin vergi gelirlerini güvence altına almak için yapılan vergi incelemelerini kapsamaktadır. VUK Madde 134 ile düzenlenen vergi incelemesi³⁸⁸, vergi idaresinin vergi alacağını sağlıklı bir biçimde belirleyip tahsil edebilmek için gerçekleştirdiği ayrıntılı araştırmadır³⁸⁹. Vergi denetiminin temel bileşenleri arasında vergi idaresi, mükellefler ve bağımsız denetim organları yer almaktadır. Vergi denetiminin uygulanmasında çeşitli yöntemler kullanılmaktadır. Etkili bir vergi denetim sisteminin, risk analizi, otomasyon, çapraz veri kontrolü ve yapay zekâ destekli analiz gibi unsurları içermelidir. Vergi denetimi kapsamında yürütülen faaliyetler kısaca aşağıdaki gibi sıralanabilmektedir³⁹⁰:

Vergi incelemesi; mükellefin defter, kayıt, belge ve hesaplarının incelenerek gerektiğinde fiili envanter yapılarak ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırma, tespit etme ve saptama faaliyetidir.

Yoklama; vergi mükelleflerinin mükellefiyetleriyle ilgili maddi olayların, kayıtların ve mevzuların araştırılması ve tespit edilmesidir. Bu bağlamda yoklama derinlemesine bir faaliyet olmadığından denetimin kabaca yapıldığı bir yöntem olarak değerlendirilebilecektir.

Arama; vergi kaçakçılığı suçuna karşı delil niteliğinde defter, kayıt ve belgelerin elde edilmesi amacıyla suçu işleyen veya suça iştirak eden ya da kaçakçılıkla ilgisi görülen üçüncü şahısların iş yerlerinde, konutlarında ya da söz konusu kişiler üzerlerinde, sulh ceza hâkiminin kararıyla fiilen araştırmalar yapılması işlemidir.

Bilgi toplama; VUK gereği, kamu idare ve müesseseleri, mükellefler veya mükelleflerle muamelede bulunan diğer gerçek ve tüzel kişiler, Maliye Bakanlığı'nın veya vergi incelemesi yapmaya yetkili olanların isteyecekleri bilgileri vermeye mecbur kılınmışlardır. Bu bağlamda vergi idaresi bilgi

³⁸⁷ Ercan, T. (2025), "Vergi Denetim Hukukunda Vergi İncelemesi Süreci ve Uygulamada Özellik İçeren Hususlar", *Uluslararası Sosyal Siyasal Ve Mali Araştırmalar Dergisi*, 5(1): 1-19, <https://doi.org/10.70101/ussmad.1609970>, s.3

³⁸⁸ VUK, "Madde 134 – (Değişik birinci fıkra: 30/12/1980-2365/22 md.) Vergi incelemesinden maksat, ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırmak tespit etmek ve sağlamaktır. İncelemeye yetkili olanlar tarafından lüzum görüldüğü takdirde inceleme, işletmeye dahil iktisadi kıymetlerin fiili envanterinin yapılmasına ve beyannamelerde gösterilmesi gereken unsurların tetkikine da teşmil edilebilir. Fiili envanterin yapılmasının gerektirdiği ve incelemeyi yapan tarafından tasdik edilen giderler Hazinece mükellefe ödenir."

³⁸⁹ Karakoç (2016), a.g.e., s. 296

³⁹⁰ Taytak, M., Akyüz Dalkıran, T. (2019), "Vergi Denetim Algısına Sahip Vergi Mükelleflerinin Vergi Adaleti ve Vergi Affı Uygulamalarına Bakışı", *Optimum Ekonomi Ve Yönetim Bilimleri Dergisi*, 6(1): 109-132, <https://doi.org/10.17541/optimum.486496>, s.112

toplama yöntemiyle vergi mükelleflerinin doğru beyanda bulunup bulunmadıklarını saptayarak eksik ya da yanlış bilgi sonucu oluşacak olan vergi kaybının önüne geçmeyi amaçlamaktadır.

1.1.2. Vergi Denetiminin Amaçları

Vergi denetiminin en temel amacı vergi gelirlerinin eksiksiz ve zamanında toplanmasını sağlamaktır. Bunun yanında vergi denetiminin ekonomik, sosyal ve hukuki boyutları da bulunmaktadır^{391 392}:

Mali Amaçlar: Vergi denetiminin mali amacı devletin gelir elde etmesidir. Etkin vergi denetimi ile vergi gelirlerinin kayba uğramadan istikrarlı ve etkin şekilde toplanması sağlanmaktadır.

Ekonomik Amaçlar: Vergi denetiminin ekonomik amacı vergi uyumunu artırarak kayıt dışı ekonomiyi azaltmak ve mali disiplin sağlamaktır. Devletin vergi kaybı nedeniyle borçlanmaya gitmesi ve bu nedenle faizlerin artması, enflasyonun yükselmesi gibi ekonomik istikrarsızlığa neden bir takım olumsuz sonuçlarla karşılaşmaktadır.

Sosyal Amaçlar: Vergi denetiminin sosyal amacı, vergi yükünün adil ve dengeli dağıtılmasını sağlamak, mükellefler arasında eşitlik oluşturmaktır. Aksi takdirde, bazı mükelleflerin kayıtdışı kalması hem vergi adaletine engel olacaktır hem de gelir dağılımını vergi kaçırıcılar lehine bozacaktır.

Hukuki Amaçlar: Vergi kanunlarının eksiksiz uygulanmasını sağlamak ve mükelleflerin hukuki güvencelerini korumak vergi denetiminin hukuki amaçlarıdır. Vergi denetimlerinin hangi yolla ve ne şekilde yapılması gerektiği, hangi yöntem ve esaslar kapsamında uygulanacağını ve neticelerinin hangi hukuki işlemlere göre yapılacağı önceden belirlenmelidir. Böylece esasen vergi kanunlarına hem idarenin hem de mükelleflerin uyması sağlanmaktadır.

Vergi denetiminin etkin şekilde uygulanabilmesi için denetim elemanlarının yetkinliği, denetim sürecinin şeffaflığı ve teknolojik yeniliklerin kullanılması gibi faktörler kilit rol oynamaktadır. Bununla birlikte mükelleflerin vergi ödemeye ilişkin gönüllü uyumunu sağlayan vergi ahlakı da vergi denetimine etki eden faktörler arasındadır. Çünkü vergi ahlakının yüksek olduğu toplumlarda vergi kayıp ve kaçakları daha düşük olmaktadır. Vergi ahlakı, mükelleflerin vergiye ilişkin görev ve sorumluluklarını

³⁹¹ Rakıcı, C. (2011), "Vergi Denetiminin Yeni Yapısı Ve Denetimin Kayıtdışılığı Önleme Fonksiyonu", *ZKÜ Sosyal Bilimler Dergisi*, 7 (14): 345-361, s.347

³⁹² Taytak, Akyüz Dalkıran (2019), a.g.m., s.113-114

zamanında ve eksiksiz olarak yerine getirerek vergi kaçakçılığı ve vergi cezaları karşısında sergiledikleri olumlu tutumlardır³⁹³. Günümüzde vergi ahlakı, ülkelerin gelişmişlik düzeylerinin önemli bir göstergesi haline gelmiştir³⁹⁴. Bu nedenle devletler öncelikle vergi mükelleflerini eğiterek vergi ahlakının ve vergi bilincinin artmasını sağlamalıdır. Böylece vergi denetiminin temel amaçları daha kolay gerçekleştirilebilir.

1.2. Vergi Denetiminin Temel İlkeleri

Vergi denetimi, hukuki ve idari boyutlarıyla devletin mali denetim mekanizmasını oluşturmakta olup, bu alandaki uygulamalar belli temel ilkeler çerçevesinde gerçekleştirilmelidir. Bu ilkeler, hem mükelleflerin anayasal güvencelerini korumak hem de denetim faaliyetlerinin şeffaf, objektif ve hukuk devleti ilkelerine uygun bir şekilde yürütülmesini sağlamak açısından önemlidir³⁹⁵. Denetim faaliyetinin, salt bir kontrol ve tahakkuk aracı olmaktan çıkıp, birey haklarıyla dengeli ve hakkaniyete uygun bir kamu görevi olarak yerine getirilmesi ancak bu ilkelerin titizlikle uygulanmasıyla mümkün olabilmektedir. Bu ilkeler, anayasal ve yasal düzenlemelere dayanan kamu otoritesinin keyfiliğine karşı bir sınır işlevi görmekte ve mükelleflerin hukuki güvence ihtiyacını karşılamaktadır.

Bu bölümde vergi denetiminin uygulanmasında gözetilmesi gereken temel ilkeler ayrıntılı olarak ele alınacaktır. Öncelikle vergi denetiminin anayasa ve yasalara uygun yürütülmesini ifade eden kanunilik ilkesi üzerinde durulacak, ardından mükelleflerin denetimden önce ve sonra haklarını bilmesini ve davranışlarını öngörebilmesini sağlayan hukuki öngörülebilirlik ve güven ilkesi incelenecektir. Ayrıca vergi denetiminde ayrımcılıktan kaçınmayı ve herkese eşit muamele yapılmasını öngören eşitlik ve adalet ilkesi ile denetimin amacını aşan müdahalelerden kaçınılmasını temin eden ölçülülük ilkesi tartışılacaktır. Son olarak, elektronik veriler ve dijital sistemlerin yaygın kullanımının getirdiği yeni sorunlar çerçevesinde, özel hayatın gizliliği ve kişisel verilerin korunması ilkesi ele alınarak, vergi denetiminin insan haklarına saygılı bir çerçevede yürütülmesi gerekliliği ortaya konacaktır.

³⁹³ Schmolders, G. (1976), a.g.e., s.107

³⁹⁴ Alm, J., Torgler, B. (2006), "Culture Differences and Tax Morale in The United States and in Europe", *Journal of Economic Psychology*, (27): 224-246, s.226

³⁹⁵ Uygun, E., Gerçek, A. (2017), "Anayasa Mahkemesinin Vergilendirme Alanındaki Bireysel Başvuru Kararlarının Değerlendirilmesi", *Türkiye Adalet Akademisi Dergisi*, (29): 167-192, s.172

1.2.1. Vergi Denetiminde Kanunilik İlkesi

Vergi denetimi, devletin mali egemenlik yetkisinin bir parçası olarak, hukuki sınırlar çerçevesinde yürütülmesi gereken bir idari faaliyettir. Kanunilik ilkesi, vergilendirme sürecinde ve bu sürecin denetiminde temel bir hukuk prensibi olup 1982 Anayasası'nın 73. maddesi ve VUK 3. maddesi ile güvence altına alınmıştır. Vergi denetiminin kanuniliği, verginin yasallık ilkesine uygun olarak belirlenmesini ve uygulanmasını ifade eder. Devlet, vergi denetimi yaparken hukuki güvenlik ve belirlilik ilkelerini ihlal etmemeli, denetim sürecinin öngörülebilir ve hukuka uygun olmasını sağlamalıdır. Vergi denetiminde kanunilik ilkesi, mükelleflerin keyfi işlemlere maruz kalmasını engellemek ve hukuki güvenliği sağlamak amacıyla getirilmiştir. Vergilendirmenin keyfiliğe yol açmaması için vergi denetiminin çerçevesi ve yöntemleri açık bir şekilde belirlenmelidir³⁹⁶. Anayasa Mahkemesi'nin 2015 tarihli kararında, kanunilik ilkesinin, devletin vergi alma yetkisinin sınırlarını çizen temel unsur olduğu ve idarenin bu yetkiyi genişletici yorumlarla keyfi biçimde kullanamayacağı belirtilmiştir³⁹⁷.

Kanunilik ilkesi aynı zamanda uluslararası vergilendirme ilkeleri açısından da önem taşımaktadır. Vergilendirme sürecinde hukuki belirliliğin sağlanması, mükelleflerin güvenliğini artıran unsurlar arasında yer almaktadır. AİHM içtihatlarında da vergilendirmenin keyfi bir araç olarak kullanılmaması ve bireylerin mali yükümlülüklerinin yasayla net bir şekilde belirlenmesi gerektiği vurgulanmakla birlikte AİHM, vergi politikalarının uygulanması konusunda devletlere oldukça geniş bir takdir hakkı tanımaktadır³⁹⁸. Vergi politikaları kapsamında alınan tedbirler ve yürütülen denetim

³⁹⁶ Karakoç, Y. (2013), "Anayasal vergilendirme ilkeleri üzerine bir değerlendirme", *Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, (15): 1259-1307, s.1261

³⁹⁷ Anayasa Mahkemesi (2015). E. 2014/183, K. 2015/122, 30.12.2015 kararı: "...7. Vergi ve malî yükümlülüklerin kanunla konulmasını öngören 73. madde, malî yükümlülüğün yalnızca yasa ile konulabileceği ve yasanın hiçbir şekilde bu konuda yürütme organını ve idareyi yetkili kılamayacağı anlamındadır. Bireylerin sosyal ve ekonomik durumlarını etkileyecek keyfi uygulamalara neden olmaması için, vergilendirmede, vergiyi doğuran olayın ve vergilerin matrah ve oranlarının, yukarı ve aşağı sınırlarının, tarh ve tahakkuklarının, tahsil usullerinin, yaptırımlarının ve zamanaşımı gibi belli başlı temel öğelerinin kanunlarla belirlenmesi gerekir. Ancak, kanun ile her konuyu bütün kapsam ve ayrıntılarıyla düzenlemenin olanaklı bulunmadığı durumlarda çerçevesi çizilerek bu sınırlar içinde kalmak koşuluyla uygulamaya ilişkin konularda yürütme organına açıklayıcı ve tamamlayıcı nitelikte düzenleyici idari işlem yapma yetkisi verilebilir...."

³⁹⁸ Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi (2004). S.B. ve Diğerleri / Finlandiya, Bş. No: 30289/96 K. 37943/06, 16.03.2004 kararı: "...Başvurucular, yasa değişikliğinin 1994 yılı devlet bütçesinde öngörülmediğini ve bu nedenle getirilen yükün vergi değil, vergilendirme maskesi altında bir mülksüzleştirme olduğunu savunmuşlardır. Ayrıca yasa değişikliğinin amacı açık değildir. Amaç vergide eşitlikse, bunun geçmişe etkili yasalarla sağlanamayacağını; ikinci bir gerekçenin ise Maliye Komisyonu raporunda "teşvik programlarını koruma" olarak belirsiz şekilde ifade edildiğini, bu amacın da vergilendirme ile ilgisiz ve kullanılan araçların amacı gerçekleştirmede orantısız olduğunu ileri sürmüşlerdir. Mahkeme, 10 Haziran 2003 tarihli M.A. ve Diğerleri / Finlandiya (başvuru no. 27793/95) davasındaki kararını hatırlatır. Bu dava mevcut dava ile büyük ölçüde benzer

faaliyetleri de Mahkeme tarafından “kamu yararına” olarak değerlendirilmektedir³⁹⁹.

Vergi denetiminde kanunilik ilkesinin ihlali hem mükellefler açısından hem de genel anlamda hukuk devleti ilkesi açısından önemli sonuçlar doğurmaktadır. Hukuki belirlilikten uzak ve denetim mekanizmaları açıkça tanımlanmamış bir vergi sistemi, mükellefler nezdinde hukuki güvensizlik yaratır ve vergi uyumunu olumsuz etkileyebilir. Bu bağlamda idarenin vergi denetiminde kanunilik ilkesine sıkı sıkıya bağlı kalması, hukukun üstünlüğü açısından elzemdir.

1.2.2. Hukuki Güven ve Öngörülebilirlik İlkesi

Vergi hukukunda öngörülebilirlik ve hukuki güven ilkesi, devlet ile mükellef arasındaki ilişkinin temelini oluşturan anayasal ve uluslararası kabul görmüş prensipler arasındadır. 1982 Anayasası'nın 2. maddesinde açıkça düzenlenen hukuk devleti ilkesi, bireylerin vergi yükümlülükleri konusunda belirlilik içinde hareket etmesini sağlamayı hedefler⁴⁰⁰. Vergi düzenlemelerinin açık, net ve anlaşılır olması gerekliliği, mükelleflerin hukuki öngörülebilirliğini artırarak, denetim süreçlerinde şeffaflığı sağlamaktadır.

Hukuki güven ilkesi, mükelleflerin vergi kanunlarının kendilerine yüklediği yükümlülükleri önceden bilmelerini ve buna göre hareket etmelerini gerektirir. AİHM de vergi mevzuatındaki değişikliklerin geriye yürümezliği ve öngörülebilirlik ilkesine aykırı olmaması gerektiğini çeşitli kararlarında ifade etmiştir. Bu ilke, devletin vergilendirme ve denetim süreçlerinde istikrarlı ve güvenilir bir çerçeve sunmasını zorunlu kılar. VUK 3. maddesi, vergi uygulamalarında açık ve anlaşılır hükümlerin esas alınması gerektiğini düzenlemektedir. Vergi idaresinin denetim süreçlerinde keyfi uygulamalardan kaçınması, mükelleflerin hukuk güvenliğini koruyucu bir unsur olarak değerlendirilmelidir. Temel hak ve özgürlükleri ve mülkiyet hakkını sınırlamaya yönelik bir kanuni düzenlemenin şeklen var olması yeterli olmayıp yasal kuralların belirli, ulaşılabilir ve öngörülebilir düzenlemeler niteliğinde olması gerekmektedir⁴⁰¹.

olup, başvuru açıkça dayanaktan yoksun bulunarak kabul edilemez ilan edilmiştir. M.A. ve Diğerleri davasındaki gerekçeyi kıyasen dikkate alan Mahkeme, mevcut davada da bir ihlâl görünmediği kanaatindedir...

³⁹⁹ Şimşek, S. (2010), “Vergi politikaları, mülkiyet hakkı ve Avrupa İnsan hakları Mahkemesi”, *Maliye Dergisi*, (159): 323 - 345, s.324.

⁴⁰⁰ Türkiye Cumhuriyeti Anayasası (1982). Resmî Gazete Sayı: 17863, “Madde 2 – Türkiye Cumhuriyeti, toplumun huzuru, milli dayanışma ve adalet anlayışı içinde, insan haklarına saygılı, Atatürk milliyetçiliğine bağlı, başlangıçta belirtilen temel ilkelere dayanan, demokratik, laik ve sosyal bir hukuk Devletidir.”

⁴⁰¹ Mutlu, F. (2024), “Türk Vergi Hukukunda Hukuki Güvenlik İlkesinin Değerlendirilmesi”, *Akademik Düşünce Dergisi* (9):

Hukuki güven ilkesinin ihlali, mükelleflerin vergiye gönüllü uyumunu olumsuz etkileyerek ekonomik istikrarı da bozabilmektedir. Vergi mevzuatındaki sık değişiklikler ve denetim süreçlerindeki belirsizlikler, mükellefler açısından hukuki güvensizlik yaratmakta ve vergiye uyumu olumsuz etkilemektedir. Hukuki güven ilkesi aynı zamanda vergi denetiminde de temel bir kriter olarak benimsenmiştir. AİHM'nin Bulves/Bulgaristan kararı, vergi idaresinin önceden belirli olmayan ve öngörülemez bir vergilendirme uygulaması ile mükellefe ek yükümlülük getiremeyeceği ifade edilmiştir⁴⁰². Dolayısıyla vergi mevzuatının açık, anlaşılır ve mükellefler açısından güven sağlayıcı olması, demokratik hukuk devletinin temel bir gerekliliğidir.

1.2.3. Eşitlik ve Adalet İlkesi

Vergi hukukunda eşitlik ve adalet ilkesi, mükellefler arasında ayrımcılığa yol açmayan ve mali güce göre vergilendirmeyi esas alan bir vergi sisteminin oluşturulmasını amaçlamaktadır. 1982 Anayasası'nın 10. ve 73. maddelerinde yer alan düzenlemelere göre, verginin herkesin mali gücüne göre alınması ve vergi yükünün adaletli dağıtılması esastır⁴⁰³. Bu ilkeler hem vergi koyma yetkisini kullanan yasama organı hem de vergi denetimini gerçekleştiren idare açısından bağlayıcıdır.

Vergi denetiminde eşitlik ilkesi, aynı ekonomik ve hukuki koşullara sahip mükelleflerin benzer şekilde vergilendirilmesini gerektirir. Vergilendirme sürecinde eşitliğin sağlanması, hukuk devleti ilkesinin gerekliliğidir. Eşitlik ilkesi, verginin tahakkuku aşamasından verginin denetim süreçlerine kadar gözetilmelidir. Vergi denetiminin belli gruplar üzerinde yoğunlaşması ve sistematik bir denetim politikası olmaması adalet ilkesine zarar verebilir.

Adalet ilkesi, vergilendirmenin sosyal dengeyi gözetmesi ve ekonomik gücü az olan mükellefleri aşırı yük altına sokmaması gerektiğini ifade eder. Adil bir vergilendirme sistemi, vergi

18-29, <https://doi.org/10.53507/akademikdusunce.1391672>, s.22

⁴⁰² Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi (2009), Bulves/ Bulgaristan, Bş. No: 3991/03, 22.01.2009 kararı: "...söz konusu olması ne de başvuru şirketin böyle bir dolandırıcılıktan haberdar olması ya da haberdar olma imkânının bulunmaması dikkate alındığında, Mahkeme, başvuru şirketin, tedarikçisinin KDV beyan yükümlülüğünü zamanında yerine getirmemesi nedeniyle, ödenen KDV'nin indirimi hakkından mahrum bırakılması ve sonuç olarak bu KDV'yi bir kez daha, faiziyle birlikte ödemeye mahkûm edilmesinin tüm sonuçlarına katlanmak zorunda bırakılmaması gerektiği kanaatinde..."

⁴⁰³ Türkiye Cumhuriyeti Anayasası (1982). Resmî Gazete Sayı: 17863, "Madde 10 - Herkes, dil, ırk, renk, cinsiyet, siyasi düşünce, felsefi inanç, din, mezhep ve benzeri sebeplerle ayırım gözetilmeksizin kanun önünde eşittir." "Madde 73. Herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere, mali gücüne göre, vergi ödemekle yükümlüdür. Vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı, maliye politikasının sosyal amacıdır. Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülükler kanunla konular, değiştirilir veya kaldırılır."

kaçakçılığı ve kayıt dışı ekonomiyle mücadelede önemli bir etkidir. Adil vergilendirme ile vergi yükünün belirli bir kesim üzerinde yoğunlaştırılmasına engel olunmaktadır. Vergi denetiminde eşitlik ve adalet ilkelerinin ihlal edilmesi, mükellefler arasında güvensizliğe yol açabilir ve vergiye gönüllü uyumu olumsuz etkileyebilir. Keyfi vergi denetimleri mükellefler üzerindeki mali yükü artırabilmekte ve ekonomik kararları olumsuz etkileyebilmektedir⁴⁰⁴. Bu nedenle, vergi denetim süreçlerinin şeffaf ve hesap verebilir olması büyük önem taşımaktadır.

Vergi sisteminde adalet ve eşitlik ilkelerinin sağlanabilmesi için, denetim süreçlerinin tarafsız yürütülmesi ve keyfiliğe mahal vermeyen objektif kriterler çerçevesinde belirlenmesi gerekmektedir. Gelişmiş ülkelerde de vergi denetimleri, risk analizine dayalı ve mükellef haklarını gözetken bir anlayışla yürütülmektedir. Dolayısıyla, vergi idareleri, denetim süreçlerinde eşitlik ve adalet ilkelerini güvence altına almalı ve hukuki belirlilik çerçevesinde hareket etmelidir.

1.2.4. Ölçülülük İlkesi

Vergi hukukunda ölçülülük ilkesi, devletin vergi koyma ve denetleme yetkisini kullanırken, mükelleflerin temel hak ve özgürlükleri ile ekonomik faaliyetlerine gereksiz ve aşırı müdahalede bulunmamasını ifade eder. 1982 Anayasası'nın 13. maddesi, temel hak ve özgürlüklere getirilen sınırlamaların ölçülü olması gerektiğini düzenlemektedir⁴⁰⁵. Vergi yükümlülükleri ve denetim süreçleri, mükelleflerin ekonomik hayatlarını aşırı derecede zorlaştırmayacak şekilde yürütülmelidir.

Ölçülülük ilkesi, elverişlilik, gereklilik ve orantılılık olmak üzere üç temel unsura dayanır. Elverişlilik, getirilen düzenlemenin veya denetim önleminin kamu yararına hizmet edip etmediğini inceler. Gereklilik, daha hafif müdahale araçlarının olup olmadığını değerlendirir. Orantılılık ise, yapılan müdahalenin, ulaşılmak istenen amaçla dengeli olup olmadığını ortaya koyar. Bu çerçevede, vergi denetimlerinde mükelleflerin haklarını aşırı ölçüde kısıtlayıcı veya onları ekonomik olarak çöktürücü uygulamalardan kaçınılmalıdır⁴⁰⁶.

Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi (2014). Yukos/Rusya kararında, vergi denetimlerinde

⁴⁰⁴ Taytak, Akyüz Dalkıran (2019), a.g.m, s.115

⁴⁰⁵ Türkiye Cumhuriyeti Anayasası (1982), Resmî Gazete Sayı: 17863, "Madde 13 – (Değişik: 3/10/2001-4709/2 md.) 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."

⁴⁰⁶ Karakoç (2015), a.g.m., s.1281

ölçülülük ilkesinin ihlal edilmemesi gerektiği⁴⁰⁷ vurgulanmış ve idarenin mükellefleri aşırı derecede zorlayıcı denetim uygulamalarından kaçınması gerektiği belirtilmiştir. Vergi mükelleflerine getirilen yükümlülüklerin aşırı derecede ağır olmaması ve hukuki güvenlik çerçevesinde belirlenmesi gerekmektedir. Aşırı denetim ve orantısız vergi yükleri, mükelleflerin kayıt dışına yönelmesine neden olabilmektedir. Dolayısıyla, vergi idareleri denetim süreçlerinde mükelleflerin haklarını gözetin, ekonomik dengeyi koruyan ve keyfiliğe mahal vermeyen bir yaklaşım benimsemelidir⁴⁰⁸.

Ölçülülük ilkesi, vergi cezalarının belirlenmesi açısından da önem taşımaktadır. Vergi cezalarının ve yaptırımlarının, mükelleflerin mali gücü ve ekonomik durumları dikkate alınarak belirlenmesi gerekmektedir aksi halde aşırı yaptırımlar mükelleflerin mali sürdürülebilirliğini tehlikeye sokabileceğini belirtmektedir. Adaletli bir vergi denetim süreci, mükellef haklarını koruyan, ekonomik dengeyi gözetin ve devletin mali çıkarlarını aşırıya kaçmadan güvence altına alan bir mekanizmayı gerektirir.

1.2.5. Özel Hayatın Gizliliği ve Veri Koruma İlkesi

Vergi denetimi sürecinde mükelleflerin özel hayatının gizliliği ve kişisel verilerinin korunması, hukuk devleti ilkesinin bir gereği olarak önemli bir yer tutmaktadır. 1982 Anayasası'nın 20. maddesi, herkesin özel hayatına ve aile hayatına saygı gösterilmesini isteme hakkına sahip olduğunu ve kişisel verilerin ancak kanunla öngörülen hallerde işlenebileceğini düzenlemektedir⁴⁰⁹. Vergi idaresi, denetim yetkisini kullanırken mükelleflerin temel hak ve özgürlüklerini ihlal etmeyecek şekilde hareket etmek

⁴⁰⁷ Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi (2014), Yukos/Rusya, Bş. No: 14902/04, 31.7.2014 kararı: "...Yukos'un tasfiye sürecine sebep olan önemli nedenlerden biridir. Esasa ilişkin kararında Mahkeme, özellikle, Yukos'un 2000 ile 2003 yılları arasında dönem için ödemek zorunda bırakıldığı %7'lik icra harçlarının, öngörülebilir masraflara göre orantılı olmadığını tespit etmiştir..."

⁴⁰⁸ Karakoç (2015), a.g.m., s.1282

⁴⁰⁹ Türkiye Cumhuriyeti Anayasası (1982). Resmî Gazete Sayı: 17863, "Madde 20 – Herkes, özel hayatına ve aile hayatına saygı gösterilmesini isteme hakkına sahiptir. Özel hayatın ve aile hayatının gizliliğine dokunulamaz. (Mülga üçüncü cümle: 3/10/2001-4709/5 md.) (Değişik fıkra: 3/10/2001-4709/5 md.) Millî güvenlik, kamu düzeni, suç işlenmesinin önlenmesi, genel sağlık ve genel ahlâkın korunması veya başkalarının hak ve özgürlüklerinin korunması sebeplerinden biri veya birkaçına bağlı olarak, usulüne göre verilmiş hâkim kararı olmadıkça; yine bu sebeplere bağlı olarak gecikmesinde sakınca bulunan hallerde de kanunla yetkili kılınmış merciin yazılı emri bulunmadıkça; kimsenin üstü, özel kâğıtları ve eşyası aranmaz ve bunlara el konulamaz. Yetkili merciin kararı yirmidört saat içinde görevli hâkimin onayına sunulur. Hâkim, kararını el koymadan itibaren kırksekiz saat içinde açıklar; aksi halde, el koyma kendiliğinden kalkar. (Ek fıkra: 7/5/2010-5982/2 md.) Herkes, kendisiyle ilgili kişisel verilerin korunmasını isteme hakkına sahiptir. Bu hak; kişinin kendisiyle ilgili kişisel veriler hakkında bilgilendirilme, bu verilere erişme, bunların düzeltilmesini veya silinmesini talep etme ve amaçları doğrultusunda kullanılıp kullanılmadığını öğrenmeyi de kapsar. Kişisel veriler, ancak kanunda öngörülen hallerde veya kişinin açık rızasıyla işlenebilir. Kişisel verilerin korunmasına ilişkin esas ve usuller kanunla düzenlenir."

zorundadır.

Özel hayatın gizliliği ilkesi, vergi denetimi kapsamında idarenin mükellefler hakkında topladığı bilgilerin sınırlarını belirler. Anayasa Mahkemesi'nin 2021/45 sayılı kararında, vergi idaresinin mükelleflerden aldığı bilgileri, hukuki çerçevede ve ölçülü bir şekilde kullanması gerektiği, aksi takdirde temel hakların ihlal edileceği belirtilmiştir⁴¹⁰. Devletin bireylerin mali bilgilerini toplarken ve saklarken orantılı davranması gerekmektedir.

6698 sayılı Kişisel Verilerin Korunması Kanunu (KVKK), mükelleflere ait verilerin işlenmesi ve korunması konusunda önemli düzenlemeler içermektedir. Vergi idaresi, mükelleflerin verilerini toplarken KVKK çerçevesinde hareket etmeli, gereğinden fazla ve amaca uygun olmayan bilgileri işlememelidir. Vergi denetiminde veri minimizasyonu ilke edinilmeli, yalnızca gerekli ve ilgili bilgilerin toplanmasını ve işlenmesini zorunlu kılınmalıdır. Günümüzde vergi denetiminde dijitalleşme, büyük veri analitiği ve yapay zekâ teknolojilerinin kullanımı artmıştır. Ancak, dijital araçların denetimde kullanılması, mükelleflerin kişisel verilerinin korunması açısından riskler barındırmaktadır. Bu nedenle veri güvenliğinin sağlanması ve hukuka uygun denetim süreçlerinin geliştirilmesi gerekmektedir.

1.3. Vergi Denetiminin Hukuki Dayanakları

Vergi denetimi, vergi yasaları kapsamında vergi idaresi ile yükümlülerin mevcut vergi sisteminde yer alan ilke ve kurallara uygun davranıp davranmadıklarını belirlemeye yönelik olan ve vergi idaresi tarafından yürütülen işlemlerin tümüdür. Türk vergi mevzuatında vergi denetiminin hukuki dayanakları; “Anayasa ve Kanunlar, Uluslararası Anlaşmalar, İnsan Hakları Hukuku, Cumhurbaşkanı Kararnameleri, Yönetmelik, Diğer Kanun Altı Düzenlemeler, Uluslararası Standartlar, Prensipler, Ulusal ya da Uluslararası Kurum Rehberleri, Yargı Kararları” şeklinde sıralanabilmektedir⁴¹¹.

Anayasal dayanaklar, vergilendirme yetkisinin sınırlarını belirlemektedir. Vergilendirme yetkisi ancak kanunla düzenlenebilir ve idari makamlar genişletici yorumlarla yeni vergi yükümlülükleri getiremezler. Bu bağlamda vergi denetimi de kanuni çerçevede yürütülmeli ve mükellef haklarını ihlal etmeyecek şekilde uygulanmalıdır. Yasal mevzuat, vergi denetimini somut kurallara bağlayan temel

⁴¹⁰ Anayasa Mahkemesi Kararı (2014), E. 2013/122, K. 2014/74, 09.04.2014 kararı: “... Elektronik haberleşme sektörüyle ilgili kişisel verilerin işlenmesi ve gizliliğinin korunmasına yönelik usul ve esasları belirleme yetkisini Bilgi Teknolojileri ve İletişim Kurumuna veren itiraz konusu kural, Anayasa'nın 20. maddesinde öngörülen kişisel verilerin korunmasına ilişkin usul ve esasların ancak kanunla düzenlenebileceğine ilişkin güvenceye aykırıdır...”

⁴¹¹ Yüce, M., Yücelen, İ.H. (2021), *Vergi Denetim Hukuku*, Bursa: Ekin Basım Yayın Dağıtım, s.3

düzenlemeleri içerir. VUK, vergi incelemesi ve denetim süreçlerini düzenleyen başlıca yasal metindir. VUK'un 134. maddesi vergi incelemesinin amacını ve kapsamını belirlerken⁴¹² VUK'un 359. maddesi vergi suçları ve cezalarını ortaya koymaktadır⁴¹³. Bunun yanında, GVK ve KVK da vergi denetimine konu olan mükellef yükümlülüklerini detaylandırmaktadır. Türkiye aynı zamanda "OECD üyesi ülkeler arasında ve OECD üyesi ülkeler ile OECD üyesi olmayan ülkeler arasında imzalanan ikili çifte vergilendirmenin önlenmesi anlaşmalarının oluşturduğu geniş vergi anlaşmaları ağının temelini oluşturan Gelir ve Servete İlişkin OECD Model Vergi Anlaşması" kapsamında uluslararası denetim iş birliğine taraf olup, bu anlaşmalar kapsamında vergi verilerinin paylaşımına ilişkin hukuki prosedürlere uymakla yükümlüdür⁴¹⁴.

Vergi denetimi, anayasal çerçevede şekillenen, yasal düzenlemelerle detaylandırılan ve uluslararası normlarla desteklenen bir süreçtir. Hukuki dayanaklar, vergi idaresinin yetkilerini belirlerken, mükellef haklarını da güvence altına almaktadır. Bu çerçevede, anayasa, yasal mevzuat, uluslararası standartlar ve yargı içtihatları, vergi denetiminin hukuki altyapısını oluşturmaktadır.

1.4. Vergi Denetiminin Ekonomik, Mali ve Sosyal İşlevleri

Vergi denetimi, kamu gelirlerini güvence altına almaya çalışmakla beraber aynı zamanda ekonomik istikrarı sağlamak, mali disiplini oluşturmak ve toplumsal adaleti güçlendirmek gibi geniş kapsamlı işlevlere sahiptir. Bu çerçevede, vergi denetimi ekonomik, mali ve sosyal işlevleriyle devletin sürdürülebilir gelir yönetimine katkı sunmaktadır.

Ekonomik işlevi, vergi denetiminin piyasa dengelerini düzenleme ve kayıt dışı ekonomiyle mücadele etme amacını ifade etmektedir. Etkili bir vergi denetimi, kayıt dışı ekonomi oranlarını düşürerek devletin ekonomik düzeni sağlamasına yardımcı olmaktadır. Denetim mekanizmalarının zayıf olduğu ülkelerde, vergi kaçakçılığının yaygınlaşması ekonomik istikrarsızlığı artırmakta ve kamu gelirlerinde azalmaya neden olmaktadır.

⁴¹² VUK, "Madde 134 – (Değişik birinci fıkrası: 30/12/1980-2365/22 md.) Vergi incelemesinden maksat, ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırmak tespit etmek ve sağlamaktır. İncelemeye yetkili olanlar tarafından lüzum görüldüğü takdirde inceleme, işletmeye dahil iktisadi kıymetlerin fiili envanterinin yapılmasına ve beyannamelerde gösterilmesi gereken unsurların tetkikine da teşmil edilebilir. Fiili envanterin yapılmasının gerektirdiği ve incelemeyi yapan tarafından tasdik edilen giderler Hazinece mükellefe ödenir."

⁴¹³ VUK, "Madde 359 – Kaçakçılık Suçları ve Cezaları (Değişik: 23/1/2008-5728/276 md.)"

⁴¹⁴ Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı (2022). *Çok Uluslu İşletmeler ve Vergi İdaresi için OECD Transfer Fiyatlandırması Rehberi*, Ankara: VDK, s.12

Mali işlevi, vergi denetiminin kamu finansmanındaki rolünü belirlemektedir. VUK 134. maddesi vergi denetiminin temel amacının mükelleflerin vergisel yükümlülüklerini tam ve doğru şekilde yerine getirmelerini sağlamak olduğunu vurgulamaktadır. Bu bağlamda, denetim mekanizmaları vergi gelirlerinin düzenli toplanmasını garanti altına almakta ve bütçe açıklarının kontrol altında tutulmasına yardımcı olmaktadır⁴¹⁵.

Sosyal işlevi ise vergi denetiminin toplum içindeki adalet ve eşitlik prensiplerini desteklemesini içermektedir. Anayasa Mahkemesi'nin E.2017/117, K.2018/28 sayılı kararında, vergi denetiminin adil bir vergi yükü dağılımı sağlamasının sosyal devlet anlayışının bir gereği olduğu belirtilmiştir⁴¹⁶. Vergi kaçakçılığıyla etkin mücadele edilmediği durumlarda, vergi yükünün adil olmayan şekilde dağıtıldığı ve toplumsal gelir eşitsizliklerinin arttığı gözlemlenmektedir. Bu nedenle vergi denetimi sosyal refahı artırıcı bir araç olarak da değerlendirilmektedir⁴¹⁷.

1.5. Vergi Denetiminin Tarihsel Gelişimi

Vergi denetimi, devletlerin ekonomik yapılarının temel taşlarından biri olup, tarihsel süreç içinde farklı sistem ve yöntemlere evrilmiştir. Devletlerin vergi gelirlerini güvence altına almak ve ekonomik düzeni sağlamak amacıyla yürüttüğü denetim faaliyetleri, toplumsal ve teknolojik gelişmelere paralel olarak dönüşüm geçirmiştir. Osmanlı'dan günümüze kadar uzanan bu süreçte, vergi denetimi; merkezi otoritenin güçlenmesi, hukuki düzenlemelerin artması ve teknolojik imkanların gelişimi ile daha sistematik ve etkin bir yapıya kavuşmuştur.

Osmanlı Devleti'nde vergi denetimi, iltizam, mukataa ve tahrir sistemleri üzerinden yürütülmüş olup, temel denetim mekanizması devlet görevlileri ve kadılar tarafından sağlanmıştır. Ancak, merkezi denetimin zayıflığı ve mültezimlerin keyfi uygulamaları, zamanla mali disiplinin bozulmasına yol açmıştır. Cumhuriyet dönemine geçişle birlikte, Osmanlı'dan devralınan bu sistem modern vergi denetim mekanizmalarına entegre edilerek, maliye müfettişleri ve hesap uzmanları eliyle daha kurumsal bir yapı oluşturulmuştur⁴¹⁸.

⁴¹⁵ Oğuztürk, B. S., Ünal, E. K. (2015), "Türkiye'de Vergi Denetiminde Yeni Dönem", *Akademik Araştırmalar Ve Çalışmalar Dergisi*, 7(13): 207-237, s.211

⁴¹⁶ Anayasa Mahkemesi Kararı (2018), E.2017/117, K.2018/28, 28.2.2018 kararı: "...Vergi tekniği, vergi adaletini yansıtmadıkça maliye politikasının sosyal amacını gerçekleştirmez..."

⁴¹⁷ Erkin (2012), a.g.m., s.1121

⁴¹⁸ Pekşen, F. (2019), "Osmanlı Devletinden Günümüze Vergi Denetiminin Tarihçesi", *Ordu Üniversitesi Sosyal Bilimler*

Dijitalleşme öncesinde, vergi denetimi büyük ölçüde manuel işlemler ve saha denetimlerine dayalı olarak yürütülmüş, ancak bu süreç zaman alıcı, hata payı yüksek ve kayıt dışı ekonomiyle mücadelede yetersiz bir mekanizmaya sahip olmuştur. 2000’li yıllardan itibaren teknolojik gelişmelerin vergi denetimine entegrasyonu ile elektronik denetim sistemleri, yapay zekâ destekli analizler ve büyük veri kullanımı devreye girmiş, böylece vergi denetimi daha hızlı, şeffaf ve etkin bir hale gelmiştir⁴¹⁹.

Bu tarihsel gelişimin anlaşılabilmesi için vergi denetiminin dönemlere göre incelenmesi zaruridir. Bu bölümde, öncelikle Osmanlı Dönemi’nde vergi denetiminin nasıl uygulandığı, ardından Cumhuriyet Dönemi’nde oluşan denetim yapılarının kurumsal gelişimi ve mevzuat düzenlemeleri ele alınacaktır. Akabinde dijitalleşme öncesi geleneksel denetim uygulamalarının sınırları ve bu yapının modern dönüşüme nasıl zemin hazırladığı değerlendirilecek; son olarak elektronik sistemlerin entegrasyonu ile birlikte ortaya çıkan yeni nesil vergi denetim yaklaşımları ve dijital dönüşüm örnekleri ayrıntılandırılacaktır.

1.5.1. Osmanlı Dönemi Vergi Denetimi

Osmanlı Devleti’nde vergi denetimi, merkezi otoritenin mali istikrarını sağlamak ve vergi gelirlerini güvence altına almak amacıyla şekillendirilmiş bir sistemdir. Vergi denetimi, Osmanlı maliyesinin temel taşlarından biri olarak kabul edilmekte olup özellikle tahrir defterleri, mukataa sistemi ve iltizam yöntemi üzerinden yürütülmüştür. Osmanlı vergi denetimi sistemi, devletin toprak düzenine dayalı ekonomik yapısıyla doğrudan ilişkili olmuş ve zaman içerisinde çeşitli dönüşümler geçirmiştir.

Osmanlı Devleti’nde vergi “iltizam”, “emanet”, “dirlik”, ve “malikâne” yöntemleriyle toplanırken vergi denetimi ise şeri hukuk ve örfi hukuk kuralları çerçevesinde yürütülmüştür. Osmanlı vergi denetim sisteminin en önemli uygulamalarından biri olan iltizam, belirli bölgelerde vergi toplama yetkisinin mültezim adı verilen şahıslara devredilmesiyle yürütülmüştür. Bu sistemde mültezimler, belirli bir süre için devlete önceden belirlenen bir miktar ödeme yapmakta, karşılığında ise vergi tahsilatı gerçekleştirme yetkisi almaktaydı. Ancak iltizam sisteminde sıkça aşırı vergi tahsilatı ve suistimaller yaşandığı için zamanla merkezi otorite tarafından kontrol mekanizmaları geliştirilmiştir. Emanet yöntemi ise vergilerin maaşlı devlet memurları aracılığı ile tahsil edilmesi şeklinde uygulanmıştır. Günümüz uygulamasına benzeyen bu yöntemde emin adı verilen memurlar vergi toplama görevini

Enstitüsü Sosyal Bilimler Araştırmaları Dergisi, 9(1): 107-116, s.107

⁴¹⁹ Ömercioğlu (2025), a.g.m., s.1441

üstlenmiştir. Dirlik ya da tımar yöntemi denilen yöntemde de çoğunluğunu sipahilerin oluşturduğu hizmetliler vergi toplama görevini üstlenmiştir. Ancak bu yöntemde sipahilerin maaşları bizzat para olarak ödenmek yerine, onlara kendi nam ve hesaplarına vergi toplama yetkisi verilmiş ve doğrudan kendi adlarına vergi toplamışlardır. Malikâne yöntemi de bu yönteme benzemektedir. Ancak bu yöntemde vergi toplama işinin belirli bir süre için değil ömür boyunca mültezimlere verilmesi söz konusu olup mültezimlerin vergi toplamanın yanında idari ve inzibati hakları da bulunmaktaydı.⁴²⁰

Tüm bu sistemlerde vergi denetimini sağlamak da oldukça zordu. Osmanlı maliyesinde önemli bir vergi denetim aracı olarak görülen mukataa sistemi, belirli gelir kaynaklarının doğrudan devlet kontrolünde tutulmasını sağlamaktaydı. Mukataa gelirleri, genellikle doğrudan hazineye aktarılmakta ve bu sürecin düzenli bir şekilde yürütülmesi için kadılar ve defterdarlar denetim mekanizmalarını işletmekteydi. Mukataa sisteminin etkin bir şekilde işlemesi, devletin mali gücünü korumasında önemli bir unsur olarak değerlendirilmiştir⁴²¹. Vergilendirme sürecinde kullanılan defterlere ise tahrir defteri adı verilirdi. Tahrir defterleri, vergilendirme sürecinin temel araçlarından biri olup, taşradaki toprakların ve vergi mükelleflerinin kaydını tutmak amacıyla kullanılmıştır. Bu defterlerde devlet görevlileri belirli aralıklarla eyalet ve sancaklarda nüfus ve üretim tespiti yaparak vergi oranlarını belirlemekteydi. Tahrir defterlerinde idari bilgiler, insanların sahip oldukları mal varlıkları, kazançları ve ödedikleri vergilere ilişkin bilgiler yer almaktaydı. Osmanlı'da vergi denetimi sürecinde kadılar hem idari hem de yargısal bir otoriteye sahip olup vergi tahsilatının hukuka uygunluğunu denetleme yetkisine sahipti. Kadılar, vergi tahsildarlarının uygulamalarını denetleyerek, hukuka aykırı işlemleri rapor etmekteydi. Kadılar hem noter hem de vergi müfettişliği görevini üstlenmekteydi. Osmanlı devletinde Tanzimat öncesi dönemde vergi davalarının görüldüğü ayrı bir mahkeme bulunmamaktaydı. Tüm davalara kadılar bakmaktaydı. Kadılar vergi uyuşmazlıklarını çözmek, vergi davalarını yargılamak ve hüküm vermek için yetkilendirilmişlerdi. Bu süreçte Şer'iyye mahkemeleri, İslam hukukuna dayalı olarak vergi uyuşmazlıklarını ele almakta ve kararlarını buna göre vermekteydi⁴²².

Ancak Osmanlı vergi denetim sisteminde zamanla usulsüzlükler, mültezimlerin suistimalleri ve vergi kaçakçılığı gibi sorunlar artmaya başlamıştır. Bu nedenle II. Mahmud dönemi reformları, bu

⁴²⁰ Tekin, A.S. (2019), "Klasik Dönem Osmanlı Devleti İktisadi Ve İçtimai Düzeninde Vergi Sistemi", *Akademik Tarih Ve Araştırmalar Dergisi*, 1 (1): 52-71, s.66-67

⁴²¹ Şensoy, F. (2018), "Osmanlı İmparatorluğu'nda Mali Yönetim Denetim Ve Soruşturma, Bir Müsadere Örneği", *Muhasebe Ve Finansman Dergisi* (78): 53-86, s.57

⁴²² Yayman, D. (2024), "Osmanlı Devleti'nde Vergi Yargılaması", *International Journal of Social and Humanities Sciences Research (JSHSR)*, 11(108): 1088-1103, <https://doi.org/10.5281/zenodo.12603081s>, 1092.

sorunların giderilmesi için merkezi denetimi güçlendirmeye yönelik düzenlemeleri içermektedir. Özellikle 1839 Tanzimat Fermanı, vergi denetim süreçlerinin daha adil ve şeffaf hale getirilmesini hedefleyen düzenlemeler getirmiştir. Bu yüzyılın ilk yarısında, maliye alanında gerçekleştirilen reformlar ile Avrupa yani Batı sistemi benimsenmeye başlanmış ve bu sistemi uygulayacak kurumlar kurulmuştur. Maliye Nezareti'nin kurulması bu alanda atılmış en önemli adımlardan biri olmuştur⁴²³.

Osmanlı Devleti'nde vergi denetimi, ekonomik yapının değişimine paralel olarak zaman içinde dönüşüme uğramış, mukataa ve iltizam sistemleri yerini daha merkezi denetim mekanizmalarına bırakmıştır. Bu süreç modern vergi denetim anlayışının Osmanlı maliyesinde yerleşmesi açısından önemli bir dönemi temsil etmektedir.

1.5.2. Cumhuriyet Dönemi Vergi Denetimi

Cumhuriyet'in ilanı ile birlikte Türkiye'de mali ve hukuki yapıda köklü değişiklikler gerçekleştirilmiş, vergi denetimi de bu reform sürecinin önemli bir unsuru olmuştur. 1924 Anayasası'nın 84 ve 85. maddeleri, vergi sisteminin kanunlara dayanması gerektiğini belirterek, vergi denetiminin hukuki çerçevesini ortaya koymuştur⁴²⁴. Erken Cumhuriyet döneminde, Osmanlı'dan devralınan vergi sisteminin modernleştirilmesi, gelir idaresinin etkinleştirilmesi ve denetim mekanizmalarının güçlendirilmesi hedeflenmiştir.

Cumhuriyetin ilk yıllarında, aşar vergisi ve temettü vergisi kaldırılarak 755 sayılı Kazanç Vergisi Kanunu yürürlüğe konulmuştur. Esasında, bu uygulama Cumhuriyet döneminin ilk ve en önemli vergi reformlarından biri olarak sayılabilmektedir. Kazanç vergisi kanunu ile vergi beyannamelerinin incelenmesi görevi tahakkuk teftiş memurlarına verilmiştir. Böylece, tahakkuk teftiş memurları ülkemizde ilk vergi denetimi görevini üstlenmiş inceleme elemanları olmuştur. Ancak tam anlamıyla etkin olmayan bu memurlardan beklenen performans sağlanamamış ve bu kadrolar kaldırılmıştır. Kazanç ve muamele vergileri ile birlikte beyannameli mükellef sayısının artması sonucunda vergi incelemeleri de önem kazanmıştır. Bunun sonucu olarak da kazanç ve muamele vergileri için ayrı ayrı olmak üzere "Kazanç Vergisi Hesap Mütahassıslığı" ile "Muamele Vergisi Hesap Mütahassıslığı" adı altında iki ayrı vergi inceleme örgütü oluşturulmuştur. 1934 yılında değiştirilen Kazanç Vergisi Kanunu

⁴²³ Pekşen (2019), a.g.m., s.108.

⁴²⁴ 491 sayılı Teşkilatı Esasiye Kanunu (1924). "Madde 84.- Vergi, devletin genel giderleri için, halkın pay vermesi demektir. Bu esasa aykırı olarak gerçek veya tüzelkişiler tarafından veya onlar adına resimler, ondalık alınması ve başka yüklemeler yapılması yasaktır. Madde 85.- Vergiler ancak kanunla salınır ve alınır."

ile vergi beyannamelerinin incelenmesi görevi “Hesap Mütahhasısları’na” verilmiştir. 1945 yılında ise 4709 sayılı Kanun ile temel görevi vergi incelemesi olan “Hesap Uzmanları Kurulu” kurulmuştur. Bununla birlikte, 29.05.1936 tarih ve 2996 sayılı Maliye Vekâleti Teşkilat ve Vazifeleri Hakkında Kanun ile “Varidat Kontrolörlüğü” adı altında kurulan bir diğer denetim birimi, Maliye Bakanlığı teşkilatında yapılan isim değişikliğine paralel olarak, 1946 yılında “Gelirler Kontrolörlüğü” olmuştur. Ayrıca, bahsi geçen Kanun ile “Defterdarlık Kontrol Memurları’nın” (sonraki adıyla Vergi Denetmenleri) yer aldığı bir birim daha oluşturulmuştur⁴²⁵. Bu birimlerin tamamı vergi kaçakçılığı ile mücadelede önemli bir rol oynamıştır. Ancak vergi denetiminde çok başlılığın önüne geçilmesi için 2011 yılında yürürlüğe giren 646 sayılı KHK ile Vergi Denetim Kurulu (VDK) kurularak, farklı birimlerde yürütülen vergi denetimi faaliyetleri tek çatı altında birleştirilmiştir. Günümüzde vergi incelemeleri VUK’un 135. maddesine göre “Vergi Müfettişleri, Vergi Müfettiş Yardımcıları, ilin en büyük mal memuru veya vergi dairesi müdürleri tarafından yapılır”⁴²⁶.

Ayrıca 1927 yılında çıkarılan 1050 sayılı Muhasebe Umumiye Kanunu, devlet gelirlerinin toplanması ve harcamalarının denetlenmesine ilişkin esasları belirlemiş, modern mali denetim uygulamalarının temellerini atmıştır. Bu kanun, 2003 yılında kabul edilen 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu (KMYKK)’na kadar ülkemizin ilk mali anayasası olma ünvanını korumuştur⁴²⁷. 1950’li yıllarda ise vergi denetiminin etkinliğini artırmak amacıyla 213 sayılı VUK yürürlüğe girmiştir. Bu dönemde ayrıca GVK ve KVK çıkarılarak, mükelleflerin yükümlülükleri netleştirilmiştir.

Cumhuriyet dönemi boyunca, vergi denetimi süreci hukuki ve teknolojik gelişmelere paralel olarak sürekli değişim göstermiştir. Vergi denetimi, günümüzde dijital teknolojilerle desteklenen, uluslararası standartlarla uyumlu ve mükellef haklarını koruyan bir yapıya dönüşmüştür. Türkiye’de vergi denetim sisteminin gelecekte daha da gelişmesi beklenmekte olup, elektronik denetim mekanizmalarının yaygınlaştırılmasıyla mükellef uyumunun artırılması hedeflenmektedir. E-denetim sistemleri, vergi kaçakçılığı ile mücadelede etkinliğin artırılmasına katkı sağlamış, mükelleflerin

⁴²⁵ Pekşen (2019). a.g.m., s.108.

⁴²⁶ VUK, “Madde 135 – (Değişik: 7/7/2011-KHK-646/4 md.) 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.”

⁴²⁷ Ergen, Z. (2016), “Kamu Mali Yönetiminde Yeniden Yapılanma: Muhasebe-i Umumiye Kanunundan 5018 Sayılı Kanuna Bütçe Ve Harcama Usullerinde Dönüşüm”, *Ekonomi Bilimleri Dergisi*, 8(1): 46-58, s.98

beyanlarının çapraz veri analizi ile denetlenmesi mümkün hale gelmiştir.

1.5.3. Dijitalleşme Öncesi Vergi Denetimi

Dijitalleşme öncesi vergi denetimi, manuel süreçlere dayanan, yoğun insan emeği gerektiren ve genellikle hatalara açık bir sistem olarak yürütülmüştür. Vergi denetimi, VUK 1950’li yıllarda kabul edilmesiyle kurumsal bir çerçeveye oturtulmuş, ancak bu süreç uzun yıllar boyunca geleneksel yöntemler ile yürütülmüştür. Teknolojik imkanların sınırlı olması nedeniyle, vergi denetimleri daha çok beyan esasına dayalı kontroller ve saha incelemeleri ile yürütülmüştür.

Dijitalleşme öncesi vergi denetimi, özellikle beyan sistemine dayalı olması, mükelleflerin usulsüzlüklerini tespit etmekte yetersiz kalması ve kayıt dışı ekonomi ile mücadelede etkinlik sağlayamaması gibi birçok sorunu içinde barındırmıştır. Denetim süreçlerinin büyük oranda maliye müfettişleri, hesap uzmanları ve gelir kontrolörleri tarafından yürütülmesi, sürecin ağır işlemesine ve hatalara açık olmasına yol açmıştır. Denetim faaliyetlerinde bürokratik engeller ve denetim sürelerinin uzunluğu, vergi kaçakçılığı ile mücadeleyi zorlaştıran unsurlar olmuştur. Geleneksel vergi denetimi sistemlerinde bilgi eksikliği, çapraz kontrol eksikliği ve zaman kaybı, denetimin etkinliğini azaltan faktörler arasında yer almaktadır. Vergi incelemeleri genellikle uzun sürede tamamlandığından mükelleflerin vergi kaçırma ihtimali yüksek oranda devam etmiştir⁴²⁸.

Vergi denetimi süreçleri ise mükelleflerin defter ve belgelerinin fiziki olarak incelenmesi, ihbarlara dayalı denetimler ve saha kontrolleri gibi klasik yöntemlere dayanmaktaydı. Vergi denetim elemanları, mükelleflerin muhasebe kayıtlarını inceleyerek vergi kaçakçılığını tespit etmeye çalışırken fiziksel denetim ve saha incelemeleri, büyük ölçekli işletmelerde kapsamlı vergi kaçırma faaliyetlerini tespit etmede yetersiz kalmıştır. Özellikle küçük ve orta ölçekli işletmelerin vergi yükümlülükleri yeterince denetlenememiştir. Ayrıca, vergi kayıtlarının merkezi bir sistemde tutulmaması, vergi idaresinin çapraz kontroller yapmasını zorlaştırmış ve vergi kaçakçılığı ile mücadeleyi etkin olmaktan çıkarmıştır⁴²⁹.

Dijitalleşme öncesi dönemde, vergi denetimi süreçlerinde teknoloji kullanımının sınırlı olması,

⁴²⁸ Yoruldu, M., Yoruldu, N. Z. (2016), “Türkiye’de Vergi Kayıp ve Kaçaklarının Önlenmesinde Vergi Denetimi ve Muhasebe Meslek Mensuplarının Rolü Üzerine Bir Değerlendirme”, *Uluslararası Bilimsel Araştırmalar Dergisi (IBAD)*, 1(1): 51-70, s.53

⁴²⁹ Beşel, F. (2017), “Türkiye’de Vergi Denetiminin Çeşitli Göstergeler ile Analizi”, *Sayıştay Dergisi* (107): 65-98, s.77,81

denetimlerin manuel yöntemlerle uzun sürede tamamlanmasına ve hata payının yüksek olmasına sebep olmuştur. 1980’li yıllardan itibaren, Türkiye’de vergi denetimi süreçlerinde ilk otomasyon sistemleri devreye alınmış ve mükellef bilgilerinin dijital ortamda kayıt altına alınması sağlanmıştır. Özellikle 1990’lı yıllardan itibaren, vergi dairelerinde bilgisayar destekli denetim sistemlerine geçiş süreci başlamış, ancak bu süreç uzun yıllar boyunca manuel yöntemlerle birlikte yürütülmeye devam etmiştir. Vergi dairelerinde merkezi veri tabanlarının oluşturulması, denetim süreçlerini hızlandırmaya başlamış ve bu sistemlerin tam anlamıyla entegre edilmesi dijitalleşme çağının başlamasına kadar mümkün olmamıştır⁴³⁰.

Dijitalleşme öncesi dönemde, vergi denetiminin temel yapısı insan emeğine dayalı, zaman alan ve hatalara açık bir sistem olarak işlemiştir. Teknolojik gelişmelerle birlikte elektronik beyan sistemleri, dijital veri analitiği ve yapay zekâ destekli denetim mekanizmaları gibi araçlar devreye girerek, denetim süreçlerinde yeni bir dönemin başlamasına zemin hazırlamıştır.

1.5.4. Vergi Denetiminde Dijitalleşme ve Modern Dönüşüm

Bu yüzyılın başlarında ortaya çıkan denetim skandalları, denetim mesleğinin eksikliklerini gözler önüne sermiş ve mesleğin yeniden yapılandırılmasını gerekli kılmıştır. Bu süreçte, denetçiler, finansal tabloların doğruluğunu araştırırken daha sorgulayıcı bir yaklaşım benimsemekle birlikte dijital araçları etkin kullanmaya başlamışlardır. Günümüz dijital çağında giderek yaygın hâle gelen siber ihlaller, veri manipülasyonları ve bilgi teknolojisi sabotajları gibi tehditler de denetim faaliyetlerinde dijitalleşmeyi zorunlu hale getirmiştir⁴³¹. 2000’li yıllardan itibaren dijital denetim sistemlerinin yaygınlaşması, geleneksel yöntemlerin yetersiz kaldığı alanlarda büyük bir etkinlik sağlamış, otomatik veri işleme, büyük veri analitiği ve yapay zekâ tabanlı denetim mekanizmaları vergi kaçakçılığı ile mücadelede kritik bir rol üstlenmiştir.

Bu süreç manuel denetim yöntemlerinin getirdiği hata risklerini azaltarak mükellef uyumunu artıran, denetim sürelerini kısaltan ve devletin gelir kayıplarını minimize eden bir yapıya dönüşmüştür. Vergi idareleri, dijital teknolojilerden faydalanarak otomatik veri işleme sistemleri, risk analiz algoritmaları ve çapraz denetim mekanizmaları ile daha etkin bir denetim süreci oluşturmayı

⁴³⁰ İlgün, M.F. (2020), “Vergi Denetim Sürecinde Büyük Veri Analitiği”, *Siyaset, Ekonomi ve Yönetim Araştırmaları Dergisi* 8(1): 1-24, s.9

⁴³¹ Rezaee, Z., Wang, J (2019), “Relevance Of Big Data To Forensic Accounting Practice And Education”, *Managerial Auditing Journal*, 34(3): 268-288, s.269

hedeflemiştir. Vergi denetiminde dijitalleşme süreci, e-denetim sistemleri, elektronik beyanname kontrol mekanizmaları ve entegre veri analiz yöntemleri ile desteklenmiştir⁴³². VDK Başkanlığı tarafından geliştirilen dijital denetim sistemleri, mükelleflerin vergi yükümlülüklerinin gerçek zamanlı olarak kontrol edilmesine imkân tanımıştır.

Vergi denetimi uygulamalarında otomatik veri işleme, yapay zekâ destekli risk analizleri gibi yöntemler kullanılarak denetim süreçlerinin hızlandırılması ve mükellef uyumunun artırılması hedeflenmektedir. Vergi denetiminde büyük veri analitiği ve yapay zekâ uygulamaları, mükelleflerin mali hareketlerini daha kapsamlı bir şekilde değerlendirmeye ve anormal işlem kalıplarını tespit etmeye olanak tanımaktadır. Yapay zekâ destekli denetim mekanizmalarının yüksek riskli işlemleri belirleme, anormal finansal hareketleri tespit etme ve çapraz denetim süreçlerini hızlandırma gibi işlevleri bulunmaktadır⁴³³.

Günümüzde pek çok ülkede vergi denetiminde makine öğrenimi algoritmalarının kullanıldığı da görülmektedir. Denetimde makine öğrenimi, çeşitli algoritmaların kullanımı yoluyla, büyük miktarda veri içerisindeki kalıpları ve anormallikleri belirlemeye ve sınıflandırmaya olanak tanımaktadır. Özellikle vergi kaçakçılığı suçlarının tespitinde en sık kullanılan makine öğrenimi teknikleri “Lojistik Regresyon, K-En Yakın Komşu, Karar Ağaçları ve Rastgele Orman Algoritmaları” şeklinde sıralanabilmektedir. Bu teknikler özellikle finansal tablo hilelerinin tespitinde oldukça etkilidir⁴³⁴.

Dijitalleşme, vergi denetim süreçlerinde mükellef uyumunu artıran, idari yükü azaltan ve şeffaflığı güçlendiren bir dönüşüm yaratmıştır. Elektronik denetim uygulamaları, otomatik beyan kontrolleri, anlık veri analizleri ve risk değerlendirme sistemleri ile denetim süreçlerini hızlandırmış, mükelleflerin uyum süreçlerine olumlu katkılar sağlamıştır. E-denetim uygulamaları, denetim süreçlerinde şeffaflık ve güvenilirliği artırarak mükelleflerin hukuki güvencelerini sağlamlaştırmaktadır. Günümüzde Blokzincir tabanlı vergi sistemleri, denetim süreçlerinde şeffaflığı artırmakta ve mükellefler ile vergi idaresi arasındaki bilgi paylaşımını güvence altına almaktadır. Blockchain teknolojisi denetim süreçlerinde veri güvenliğini artırdığı için denetimde etkinliği

⁴³² Aysan, H., Fırat, Z. (2024), “Yapay Zekâ Uygulamaları İç Denetim Mesleğine Neler Kazandırabilir? Mesleki Değişim Ve Teknoloji Yönetimi”, *Ombudsman Akademik* (20): 149-178, s.167

⁴³³ Ömercioğlu, (2025), a.g.m., s.1452

⁴³⁴ Saha, P., Aanand, S., Shah, P., Khatwani, R., Mitra, P.K., Sekhar, R. (2023), Comparative Analysis of ML Algorithms for Fraud Detection in Financial Transactions, *First International Conference on Advances in Electrical, Electronics and Computational Intelligence (ICAEECI)*, Tiruchengode, India, 1-6, s.2

sağlamaktadır⁴³⁵.

Vergi denetiminde yapay zekâ, büyük veri analitiği ve blockchain gibi yenilikçi teknolojilerle desteklenen dijital denetim uygulamaları, gelecekte otomatik risk analiz sistemlerinin genişletilmesi, uluslararası veri paylaşımı mekanizmalarının geliştirilmesi gibi alanlarda daha büyük bir dönüşüm yaratacaktır. Dijital vergi denetiminin gelecekte tamamen yapay zekâ destekli karar sistemleri ile yönetileceği ve vergi kaçakçılığıyla mücadelede dijital veri entegrasyonunun küresel ölçekte yaygınlaşacağı kanaatimizce çok yakın görünmektedir.

2. ELEKTRONİK DENETİM SİSTEMLERİ (E-DENETİM) VE DİJİTAL VERGİ DENETİMİ

2.1. Elektronik Denetim Kavramsal Çerçevesi

Vergi denetim süreçlerinde yaşanan dijital dönüşüm, geleneksel denetim yöntemlerinin yerini büyük ölçüde elektronik denetime bırakmıştır. Elektronik denetim, vergi idarelerine mükelleflerin mali işlemlerini dijital ortamda takip etme, analiz etme ve değerlendirme imkânı sunarak daha şeffaf ve etkili bir vergi denetimi sağlamaktadır. Özellikle büyük veri analitiği, yapay zekâ, makine öğrenimi ve blok zincir teknolojilerinin gelişimi, elektronik denetim kavramının kapsamını genişleterek vergi denetimlerinin daha detaylı ve hızlı biçimde yapılmasını mümkün hale getirmiştir. Elektronik denetim uygulamaları, vergi idarelerinin etkinliğini artırmakla birlikte mükelleflerin vergi uyumunu da önemli ölçüde iyileştirmektedir. Bu dijital süreçler, hem kamu maliyesinin güçlenmesini hem de kayıt dışı ekonomi ile mücadeleyi kolaylaştırmaktadır. Elektronik denetim, teknolojik altyapısının yanı sıra hukuki açıdan da mevzuat uyumuna dayanır⁴³⁶.

Elektronik denetimin hukukî zemini ise esas itibarıyla Vergi Usul Kanunu'nda yer alan düzenlemelerle şekillenmektedir. 213 sayılı Kanun, teknolojik gelişmelere paralel olarak vergi denetiminin dijital vasıtalarla yürütülmesini öngören bir dizi hüküme yer vermiş; elektronik ortamda tutulan kayıtların denetimi, elektronik belge kullanımı, e-fatura, e-defter ve e-arşiv gibi uygulamaların denetim kapsamına dahil edilmesini sağlamıştır. Söz konusu düzenlemeler, sadece idarenin denetim

⁴³⁵ Rennock, M. J., Cohn, A., Butcher, J. R. (2018), "Blockchain Technology And Regulatory Investigations", *Practical Law Litigation*, (February/March): 35-44, s.36

⁴³⁶ Serçemeli, M. (2019), "Risk Odaklı Vergi Denetiminde Elektronik Uygulamalar Üzerine Bir Değerlendirme", *Uluslararası Sosyal Araştırmalar Dergisi*, 12 (65): 1232-1240, <http://dx.doi.org/10.17719/jisr.2019.3532>, s. 1233

imkânlarını artırmakla kalmamış, aynı zamanda mükelleflerin hukuki durumlarını da belirleyici hale getirmiştir. Bu bölümde, öncelikle elektronik denetimin tanımı ve kapsamı ayrıntılı şekilde incelenecek; devamında Vergi Usul Kanunu'nda elektronik denetime ilişkin yer alan hukuki düzenlemeler sistematik olarak değerlendirilecektir. Bu sayede elektronik denetimin hem kavramsal hem de normatif boyutları hukukî bir perspektifle ortaya konacaktır.

2.1.1. Elektronik Denetimin Tanımı ve Kapsamı

Elektronik denetim, vergi idarelerinin mükelleflerle ilgili mali işlemlerini dijital ortamda izleme, analiz etme ve değerlendirme sürecini ifade eder. Özellikle büyük veri, yapay zekâ, blok zincir ve makine öğrenimi gibi gelişmiş teknolojiler, elektronik denetim süreçlerinin etkinliğini önemli ölçüde artırmıştır. Elektronik denetim, geleneksel denetim yöntemlerinden farklı olarak vergi denetim süreçlerinde şeffaflığı artırmak, vergi kaçakçılığını azaltmak ve denetim maliyetlerini düşürmek amacıyla geliştirilmiş bir denetim modelidir.

Elektronik denetim sistemleri, elektronik ortamda saklanan mali verilerin analiz edilerek, risk odaklı ve etkin bir vergi denetimi gerçekleştirilmesine imkân tanır. Bu sistemler sayesinde mükelleflerin mali hareketleri gerçek zamanlı veya geriye dönük olarak incelenebilir, böylelikle vergi uyumu artırılarak kayıt dışı ekonomi ile etkin bir şekilde mücadele edilir. Dijital verilerin otomatik analizi sayesinde vergi idareleri, vergi kaçakçılığı veya suistimali potansiyeli yüksek olan mükellefleri hızlıca tespit edebilir. Elektronik denetimin kapsamı, yalnızca vergi beyannamelerinin dijital olarak sunulmasıyla sınırlı değildir; aynı zamanda elektronik fatura, elektronik defter, elektronik ödeme sistemleri gibi dijital araçların da kullanımını içerir. Bu dijital araçların yaygınlaşması, denetim süreçlerini daha entegre, verimli ve etkin hâle getirir ve vergi idarelerinin denetim faaliyetlerini hızlı ve doğru bir şekilde gerçekleştirebilmelerini sağlar⁴³⁷.

Elektronik denetim kapsamında yapay zekânın kullanımı özellikle önem taşır. Yapay zekâ uygulamaları, vergi uyumsuzluğu gösteren davranışların ve karmaşık kaçakçılık şemalarının tanımlanmasında önemli rol oynamaktadır. Ayrıca büyük veri analitiği sayesinde vergi idareleri, mükelleflerin vergiye tabi işlemlerini büyük ölçekte analiz ederek, geleneksel yöntemlerle mümkün olmayan çapta ve derinlikte incelemeler yapabilir. Elektronik denetimin kapsamının genişlemesi, vergi

⁴³⁷ Eyüpgiller, S. (2023), “Türk Vergi Sisteminde Dijital Dönüşümde Önemli Bir Dönem: 2017-2021”, *Social Review of Technology and Change*, 1(1): 68-100, s.76-77

idarelerinin vergi tahsilatını ve uyumunu artırmasına, dolayısıyla kamu maliyesinin güçlendirilmesine katkı sağlamaktadır.

2.1.2. Vergi Usul Kanunu'nda Elektronik Denetime İlişkin Hükümler

VUK, vergi denetimi süreçlerinde elektronik yöntemlerin kullanımına ilişkin çeşitli hükümler içermektedir. Teknolojide yaşanan hızlı gelişmelerle birlikte, VUK kapsamındaki hükümler elektronik ortamda denetime olanak tanıyacak şekilde sürekli güncellenmiştir. Bu hükümler çerçevesinde vergi mükellefleri, elektronik belgeleri oluşturmak, muhafaza etmek ve ibraz etmek zorundadır.

509 sıra numaralı VUK Genel Tebliği⁴³⁸ ve VUK'un mükerrer 242. maddesinde elektronik defter ve belgelerin kullanılması tanımlanmıştır. Buna göre, Maliye Bakanlığı elektronik defter, elektronik fatura ve benzeri dijital belgeleri oluşturma, muhafaza etme ve idareye ibraz etme yükümlülüğüne ilişkin usul ve esasları belirlemekle yükümlüdür. Bu uygulamaların temel amacı, vergi denetimini kolaylaştırmak ve denetim faaliyetlerinin hızını ve doğruluğunu artırmaktır. Elektronik belge ve defterlerin zamanında ve eksiksiz ibraz edilmemesi durumunda, VUK kapsamında çeşitli cezai yaptırımlar öngörülmektedir⁴³⁹.

Ayrıca 7/10/2023 tarihli ve 32332 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan Vergi Usul Kanunu

⁴³⁸ 509 sıra numaralı VUK Genel Tebliği (2019). Resmi Gazete Sayı: 30923 "II. Tanımlar ve Kısaltmalar" Vergi Usul Kanunu uyarınca düzenlenmesi zorunlu olan belgelerin elektronik ortamda düzenlenmesine yönelik olarak yayımlanan Tebliğler gözden geçirilmiş, tüm tarafların tek kaynaktan bilgilenmelerinin temin edilmesi ve elektronik belge uygulamalarında bütünlüğün sağlanması amacıyla bu Genel Tebliğ hazırlanmıştır. VI. Muhafaza ve İbraz Yükümlülüğü Kanununun ilgili hükümlerine göre muhafaza yükümlülüğü olanlar, gerek düzenledikleri gerekse adlarına düzenlenen bu Tebliğe konu e-Belgeleri kendilerine iletim/teslim şekline uygun olarak yasal süreler dâhilinde muhafaza ve istendiğinde ibrazetmekle yükümlüdürler."

⁴³⁹ VUK, "Mükerrer Madde 242 – ... (Ek: 28/12/2001-4731/4 md.) Bu Kanunda ve diğer vergi kanunlarında defter, kayıt ve belgelere ilişkin olarak yer alan hükümler elektronik defter, kayıt ve belgeler için de geçerlidir. Maliye Bakanlığı, elektronik defter, belge ve kayıtlar için diğer defter, belge ve kayıtlara ilişkin usul ve esaslardan farklı usul ve esaslar belirlemeye yetkilidir. (Ek: 28/12/2001-4731/4 md.; Değişik: 4/6/2008-5766/17 md.) Maliye Bakanlığı; elektronik defter, belge ve kayıtların oluşturulması, kaydedilmesi, iletilmesi, muhafaza ve ibrazı ile defter ve belgelerin elektronik ortamda tutulması, düzenlenmesi ve ibraz edilmesi uygulamasına ilişkin usul ve esasları belirlemeye, elektronik ortamda tutulmasına, düzenlenmesine ve ibraz edilmesine izin verilen defter ve belgelerde yer alması gereken bilgileri internet de dahil olmak üzere her türlü elektronik bilgi iletişim araç ve ortamında Maliye Bakanlığına veya Maliye Bakanlığının gözetim ve denetimine tabi olup, kuruluşu, faaliyetleri, çalışma ve denetim esasları Cumhurbaşkanınca çıkarılacak bir yönetmelikle belirlenecek olan özel hukuk tüzel kişiliğini haiz bir şirkete aktarma zorunluluğu getirmeye, bilgi aktarımında uyulacak format ve standartlar ile uygulamaya ilişkin usul ve esasları tespit etmeye, bu Kanun kapsamına giren işlemlerde elektronik imza kullanım usul ve esaslarını düzenlemeye ve denetlemeye yetkilidir. Bu Kanunun vergi mahremiyetine ilişkin hükümleri, bu kapsamda kurulan şirketin ortak, yönetici ve çalışanları ile elektronik defter, belge ve kayıtların oluşturulması, imzalanması, iletilmesi ve saklanması hususlarından herhangi biri için hizmet verme konusunda yetkilendirilenlerin ortak, yönetici ve çalışanları hakkında da uygulanır."

Genel Tebliği (Sıra No:552) ile Dijital Vergi Dairesi üzerinden mükelleflerin yaptığı başvurulara istinaden vergi dairesince yapılan işlemlerin robotik süreçler ve yapay zekâ teknolojisi kullanarak Dijital Vergi Dairesi tarafından yapılmasına ve bu işlemler sonucunda düzenlenmesi gereken belgelerin elektronik ortamda imzalanmasına, mühürlenmesine veya onaylanmasına, ilişkin düzenlemeler yapılmıştır.

Bu bağlamda VUK'un elektronik denetime ilişkin hükümleri, hem vergi idarelerinin denetim kapasitesini güçlendirmekte hem de mükelleflerin yükümlülüklerini şeffaf ve izlenebilir kılmaktadır. Elektronik ortamda yürütülen denetim faaliyetleri, vergiye uyumun artmasına, kayıt dışılığın azalmasına ve kamu gelirlerinin sağlıklı bir şekilde artırılmasına önemli katkılar sağlamaktadır.

2.2. Elektronik Denetim Süreçleri ve Türleri

Elektronik denetim, vergi idarelerinin dijital teknolojileri kullanarak yürüttükleri karmaşık ve çok aşamalı bir denetim sürecidir. Bu süreçte, mükelleflerin elektronik ortamda sunmuş oldukları veriler, dijital araçlar yardımıyla toplanır ve analiz edilir. Elektronik denetimin ilk aşamasında verilerin derlenmesi ve saklanması gerçekleştirilir, ardından gelişmiş algoritmalar ve yapay zekâ yöntemleri kullanılarak kapsamlı bir risk değerlendirmesi yapılır. Bu değerlendirme sonucunda, riskli görülen işlemler ve mükellefler belirlenerek detaylı incelemeye tabi tutulur.

Bu bölümde elektronik denetimin teknik yapısının daha ayrıntılı şekilde ele alınması amaçlanmaktadır. Öncelikle elektronik denetimin aşamaları ve uygulanmakta olan denetim mekanizmaları incelenecek, devamında risk analizi sistemlerinin elektronik denetimde nasıl bir rol oynadığı ortaya konacaktır. Son olarak, büyük veri (big data) analizi ve dijital veri işleme tekniklerinin elektronik vergi denetimindeki uygulama alanları değerlendirilecektir. Bu analiz, dijital dönemde denetim yöntemlerinin ne ölçüde şeffaflık, etkililik ve hukuka uygunluk sağladığını göstermek açısından kritik bir öneme sahiptir.

2.2.1. Elektronik Denetimin Aşamaları ve Denetim Mekanizmaları

Elektronik denetim süreçleri, geleneksel vergi denetimlerinden farklı olarak dijital araçlar ve yöntemlerle çeşitli aşamalardan geçerek yürütülmektedir. Bu süreç, öncelikle mükelleflerden elektronik ortamda toplanan verilerin derlenmesi ve dijital veri tabanlarında saklanmasıyla başlar. Toplanan bu veriler büyük veri analitiği, yapay zekâ ve makine öğrenimi algoritmaları aracılığıyla işlenir ve analiz edilir. Böylelikle vergi idareleri, risk analizi yaparak potansiyel vergi uyumsuzluğu gösteren

mükellefleri belirleyebilir ve daha detaylı inceleme yapılacak mükellef gruplarını tespit eder⁴⁴⁰.

Elektronik denetimin ikinci aşaması, risk değerlendirme ve tespit edilen mükelleflerin dijital olarak izlenmesiyle sürdürülür. Bu aşamada yapay zekâ sistemleri devreye girerek veri setleri arasındaki tutarsızlıkları ve olağandışı hareketleri belirleyerek olası vergi kaçakçılığı veya hata risklerini ortaya koyar. Bu aşamada kullanılan denetim mekanizmaları, genellikle önleyici ve uyarıcı nitelikte olup, mükelleflere otomatik uyarılar gönderilmesi şeklinde gerçekleşir⁴⁴¹.

Üçüncü ve son aşama ise, tespit edilen riskli işlemler veya mükellefler üzerinde ayrıntılı elektronik denetim yapılmasıdır. Bu aşamada vergi idareleri elektronik defter, elektronik fatura ve diğer dijital belge türlerini kullanarak derinlemesine incelemeler yürütür. Elektronik denetimin bu son aşamasında kullanılan yöntemler arasında yapay sinir ağları, rastgele orman algoritmaları ve grafik teorisi tabanlı analizler gibi gelişmiş analitik araçlar yer alır⁴⁴².

Elektronik denetimin mekanizmaları temel olarak proaktif ve reaktif olmak üzere iki ana kategoriye ayrılır. Proaktif mekanizmalar, mükelleflerin vergiye uyumunu artırmak ve olası ihlalleri önceden engellemek amacıyla sürekli veri analizi ve izleme yaparak erken uyarı sistemleri geliştirilmesini içerir⁴⁴³. Reaktif mekanizmalar ise ihlal tespit edildikten sonra devreye girerek, cezai ve hukuki yaptırımlar uygulanması yoluyla uyumsuzlukların giderilmesini sağlar. Ayrıca elektronik denetim mekanizmaları; merkezi denetim, uzaktan denetim, anlık veri denetimi gibi yöntemler aracılığıyla da sınıflandırılabilir. Merkezi denetim, vergi idarelerinin tüm veri kaynaklarını tek bir merkezden izlemesi ve yönetmesini ifade ederken, uzaktan denetim mükelleflerin yerinde inceleme yapmaksızın dijital sistemler aracılığıyla gerçekleştirilir. Anlık veri denetimi ise, mükelleflerin mali hareketlerinin anlık olarak takip edilmesiyle gerçekleşir ve vergi kaçakçılığına yönelik hızlı müdahale imkânı sağlar⁴⁴⁴.

Denetim mekanizmaları kapsamında ise elektronik denetim türleri çeşitli başlıklarda sınıflandırılmaktadır. İlk olarak otomatik denetim sistemleri, mükelleflerin beyanlarını dijital kayıtlarla

⁴⁴⁰ İlgün (2020), a.g.m., s.8

⁴⁴¹ Bao, Y., Hilary, G., Ke, B. (2022), "Artificial intelligence and fraud detection. in: Babich", V., Birge, J.R., Hilary, G. (Eds) *Innovative Technology at the Interface of Finance and Operations. Springer Series in Supply Chain Management*, Springer, Cham 11: 223–247, s.225

⁴⁴² Saha vd. (2023), a.g.m., s.2

⁴⁴³ Efe, A. (2022), "Yapay Zeka Algoritmalarının Denetim Mesleği Üzerindeki Potansiyel Etkileri", *Yönetim Bilişim Sistemleri Dergisi*, 8 (2): 1-19, s.14

⁴⁴⁴ İlgün (2020), a.g.m., s.8-9

karşılaştırarak hatalı veya eksik bildirimleri otomatik olarak tespit eden sistemleri kapsamaktadır. Bir diğer mekanizma olan çapraz kontrol denetimleri, farklı vergi mükellefleri arasında gerçekleştirilen işlemleri karşılaştırarak usulsüzlükleri belirlemektedir. Ayrıca risk bazlı denetim sistemleri, yüksek risk grubundaki mükellefleri belirleyerek, denetim kaynaklarının daha verimli kullanılmasını sağlamaktadır. Bu aşamalı ve mekanizma odaklı yapı sayesinde elektronik denetim süreçleri, vergi denetimlerinin etkinliğini artırmakta ve kamu gelirlerinin güvence altına alınmasına önemli katkılar sağlamaktadır.

2.2.2. Risk Analizi Sistemleri ve Vergi İnceleme Süreçleri

Esasında risk analiz sistemleri elektronik denetimin verilerinin yorumlanmış halidir. Bu nedenle birçok elektronik denetim sistemini aynı anda kullanabilir ve bunlardan çıkarım yapabilir. Elektronik denetim sistemlerinin etkinliği, büyük ölçüde vergi idarelerinin kullandığı risk analizi yöntemlerine bağlıdır. Risk analizi, mükelleflerin vergi uyum düzeyini değerlendirmek ve vergi kaçakçılığı veya uyumsuzluk riskini taşıyan durumları tespit etmek amacıyla vergi idareleri tarafından gerçekleştirilen bir süreçtir. Bu bağlamda, vergi idareleri, dijitalleşmenin sunduğu imkânlardan yararlanarak gelişmiş algoritmalar ve yapay zekâ teknolojileriyle donatılmış risk analizi sistemlerini kullanmaktadır.

Risk analizi sistemleri, mükelleflerin geçmiş mali hareketlerini ve güncel işlemlerini karşılaştırmalı olarak analiz ederek, olağandışı veya tutarsız durumları belirler. Bu analizlerin sonucunda elde edilen bulgular, vergi inceleme süreçlerinin başlatılması için temel oluşturur. Ayrıca risk analizinde kullanılan algoritmalar, mükelleflerin işlemlerini sektör bazında ve tarihsel eğilimler açısından da değerlendirerek daha doğru ve anlamlı sonuçlar üretir⁴⁴⁵.

Vergi inceleme süreçlerinde, elektronik denetim araçları sayesinde, geleneksel denetimlere kıyasla daha hızlı ve derinlemesine incelemeler yapılabilir. Elektronik defter ve belgeler, gerçek zamanlı analiz imkânı sağlayarak vergi inceleme süreçlerinin etkinliğini artırır. Vergi inceleme süreçleri, risk analizi sonuçlarına göre seçilen mükelleflerin mali kayıtlarının elektronik ortamda detaylı olarak incelenmesini kapsamakta olup mali veriler üzerinde derinlemesine analizler gerçekleştirmek mümkündür. Bu süreçte elektronik belge ve defterlerin yanı sıra yapay zekâ destekli analitik araçlar da kullanılarak mükelleflerin tüm mali faaliyetleri ayrıntılı biçimde değerlendirilir⁴⁴⁶. İnceleme sonucunda,

⁴⁴⁵ Ömercioğlu (2025), a.g.m., s.1452

⁴⁴⁶ Şentürk, Ö. (2021), “Türkiye’de İç Denetim Faaliyetlerinde Dijital Dönüşüm ve Dijital Dönüşümün Önemi”, *TIDE Academia Research*, 3(2): 157-186, s.170

varsa vergi uyumsuzlukları ve kaçakçılık faaliyetleri tespit edilerek hukuki yaptırımlar uygulanır. Elektronik denetim sistemleri, denetim süresini kısaltmakta, personel ihtiyacını azaltmakta ve denetim maliyetlerini düşürerek kamusal kaynakların daha verimli kullanımına olanak tanımaktadır.

Bu sistemlerin başarılı biçimde uygulanması, aynı zamanda mükelleflerin gönüllü uyumunu teşvik etmekte ve uzun vadede vergi bilincini güçlendirmektedir. Risk analizi ve elektronik vergi inceleme süreçleri sayesinde sağlanan verimlilik ve etkinlik, kamu maliyesinin sürdürülebilirliğine de önemli katkılar sağlamaktadır.

2.2.3. Büyük Veri Analizi ve Dijital Veri İşleme Teknikleri

Vergi denetimi süreçlerinde dijitalleşmenin en önemli unsurlarından biri büyük veri analizi ve dijital veri işleme teknikleridir. Büyük veri, hızla büyüyen, çeşitlenen ve karmaşıklaşan veri setlerini ifade ederken, bu veri setlerinin analiz edilmesi ve işlenmesi, vergi idarelerinin etkinliğini ve verimliliğini artırmada kritik rol oynar. Elektronik vergi denetimi bağlamında, büyük veri analizi, mükelleflerin işlemleriyle ilgili geniş çaplı veri kümelerinin toplanması, işlenmesi ve analiz edilmesi süreçlerini kapsar⁴⁴⁷.

Büyük veri analizi, dijital araçlar ve yapay zekâ destekli algoritmalar kullanılarak gerçekleştirilir. Özellikle yapay sinir ağları, makine öğrenimi ve destek vektör makineleri gibi yöntemler, vergi idarelerinin mükellef davranışlarını daha iyi anlamasına ve yüksek riskli alanları daha etkili şekilde belirlemesine olanak tanır. Bu teknikler, mükelleflerin vergiye tabi faaliyetlerini sürekli olarak izleyerek olası uyumsuzluk ve kaçakçılık durumlarını önceden tahmin eder ve hızlı müdahaleyi mümkün kılar⁴⁴⁸.

Dijital veri işleme teknikleri, elektronik ortamda tutulan mali verilerin sistematik ve otomatik biçimde işlenmesini sağlayan araçlar olarak tanımlanabilir. Bu teknikler, vergi idarelerinin mali işlemleri gerçek zamanlı olarak izlemesini ve analiz etmesini mümkün hale getirir. Blok zincir teknolojisi gibi yenilikçi dijital veri işleme yöntemleri, verilerin güvenilirliğini ve şeffaflığını artırırken, işlemlerin geçmişe dönük olarak değiştirilmesini de imkânsız hale getirir⁴⁴⁹. Ayrıca, büyük veri analizi

⁴⁴⁷ Akdoğan, N., Akdoğan, M. U. (2018), “Büyük Veri - Bilişim Teknolojisindeki Gelişmelerin Muhasebe Uygulamalarına Ve Muhasebe Mesleğine Etkisi”, *Muhasebe Ve Denetim Bakış*, 18(55): 1-14s. 4

⁴⁴⁸ İlgün (2020), a.g.m., s. 3.

⁴⁴⁹ Ünal, G., Uluyol, Ç. (2020), “Blok Zinciri Teknolojisi”, *Bilişim Teknolojileri Dergisi*, 13(2): 167-175 <https://doi.org/10.17671/gazibtd.516990>, s. 168

ve dijital veri işleme teknikleri, veri madenciliği ve grafik teorisi gibi gelişmiş analiz yöntemlerini de içermektedir. Veri madenciliği, çok büyük veri setleri içerisinde anlamlı desenlerin ortaya çıkarılmasını sağlamaktadır⁴⁵⁰.

Bu tekniklerin entegrasyonu sayesinde vergi idareleri, mükelleflerin davranışlarını daha kapsamlı ve doğru biçimde analiz ederek, riskli işlemleri hızlıca tespit edebilir ve etkili denetim stratejileri geliştirebilir. Sonuç olarak, büyük veri analizi ve dijital veri işleme teknikleri, elektronik vergi denetiminin temel taşları olarak kabul edilmekte ve vergi sistemlerinin geleceğini şekillendirmektedir.

2.3. Türkiye ve Uluslararası Hukukta Elektronik Denetim Uygulamaları

Küreselleşme ve dijitalleşme süreçlerinin hız kazanması, vergi idarelerini daha etkili ve kapsamlı bir denetim sistemine yöneltmiş; bu bağlamda elektronik denetim yaklaşımları ulusal ve uluslararası düzeyde yaygınlaşmıştır. Türkiye'de Gelir İdaresi Başkanlığı'nın son yıllarda hayata geçirdiği dijital dönüşüm projeleriyle birlikte, e-fatura, e-arşiv, e-defter ve e-denetim uygulamaları sayesinde vergi denetimi daha sistematik, şeffaf ve risk odaklı bir hale gelmiştir. Bu uygulamaların hukuki temelleri ise VUK başta olmak üzere, ikincil mevzuat ve Gelir İdaresi tarafından yayınlanan tebliğler aracılığıyla belirlenmektedir. Elektronik denetimin ulusal mevzuatla uyumlu şekilde düzenlenmesi, idarenin denetim kapasitesini artırmakla kalmamış; mükellef hakları ve adil yargılamaya ilişkin ilkelere saygıyı da güvence altına almıştır.

Elektronik denetim sistemlerinin uluslararası düzeydeki gelişimi ise Avrupa Birliği ve OECD gibi kurumsal yapılar çerçevesinde çeşitli politika ve standartlar yoluyla desteklenmektedir. Özellikle AB üyesi ülkelerde risk analizine dayalı dijital vergi denetimi sistemleri, çapraz kontrol, büyük veri kullanımı ve yapay zekâ destekli analiz teknikleri ile entegre bir yapıya kavuşturulmuştur. OECD ise Base Erosion and Profit Shifting (BEPS) eylem planları kapsamında şeffaflık, bilgi değişimi ve uyum risklerinin azaltılmasına yönelik dijital denetim çözümlerini ülkelere önermekte ve çok taraflı bilgi değişimi anlaşmaları aracılığıyla vergi kaçakçılığıyla uluslararası mücadeleye katkı sunmaktadır.

Bu bölümde, öncelikle Türkiye'de elektronik denetim sistemleri ve mevzuat altyapısı

⁴⁵⁰ Gölçek A. G. (2023), "Dijital ekonomide vergi planlaması: Vergilemede zorluklar ve fırsatlar", *Ömer Halisdemir Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 16(2): 543–573., <https://doi.org/10.25287/ohuiibf.1231016>, s.563

incelenecek, ardından Avrupa Birliği ve OECD ülkelerinde uygulanan dijital vergi denetim sistemleri ile bu sistemlerin hukuki boyutu ele alınacaktır. Son olarak, uluslararası bilgi değişimi anlaşmalarının elektronik denetim fonksiyonuna etkisi ve bu alandaki gelişme alanları çerçevesinde değerlendirmeler yapılacaktır.

2.3.1. Türkiye’de Elektronik Denetim Sistemleri ve Hukuki Düzenlemeler

Türkiye’de elektronik denetim sistemlerinin gelişimi ve hukuki düzenlemelerle desteklenmesi süreci, vergi idarelerinin dijital dönüşüm politikaları çerçevesinde şekillenmiştir. Elektronik denetim sistemleri, özellikle 2000’li yıllardan itibaren hız kazanmış olup, VUK başta olmak üzere çeşitli yasal düzenlemelerle hukuki altyapısı oluşturulmuştur. Vergi idaresinin denetim etkinliğini artırmak amacıyla yürüttüğü dijital dönüşüm kapsamında, GİB ve VDK gibi kurumlar öncü rol oynamaktadır. GİB tarafından 1999 yılında başlatılan “İnternet Vergi Dairesi Uygulamaları”, Türkiye’de kamu idarelerinin saydamlığı ve e-devlet uygulamaları konusunda atılan ilk ve önemli adımlardan birisiyken 2023 yılı itibarıyla vergi mevzuatı hakkında güncel bilgilere hızlı ve kolay erişim sağlamak amacıyla sunulmaya başlanan çevrimiçi sohbet hizmeti bu alanda dünyada öncü uygulamalardan biridir. Bu hizmet ile idarenin verimliliğini artırmak ve kullanıcı deneyimini geliştirmek hedeflenmektedir. Dijital Vergi Asistanı (GİBİ), yapay zekâ (AI) desteklidir ve kullanıcılara 7/24 hizmet verebilme kapasitesine sahiptir⁴⁵¹. Genel, kişisel olmayan ve vaka bazlı olmayan mevzuat sorularına yanıt verir ve ayrıca elektronik hizmetler hakkında genel rehberlik sağlar. Bunun yanı sıra, vergi mükelleflerinin çevrimiçi olarak ödeme yapmak gibi belirli işlemleri gerçekleştirmelerine de imkân tanır. GİBİ’ye vergi dairesi web sitesi, GİB mobil uygulaması veya mesajlaşma uygulamaları üzerinden erişilebilir. GİBİ, makine öğrenimi sayesinde yanıtlarını sürekli olarak güncellemekte ve geliřtirmektedir⁴⁵².

Türkiye’de uygulanan temel elektronik denetim sistemleri arasında “Elektronik Fatura (e-Fatura), Elektronik Defter (e-Defter), Elektronik Arşiv Fatura (e-Arşiv), Elektronik İrsaliye (e-İrsaliye), Elektronik Tebligat (e-Tebligat), Elektronik Beyanname (e-Beyanname), VEDOP (Vergi Dairesi Otomasyon Projesi), KDV İadelerine İlişkin Diğer İşlemler (KDVİRA), Gelir ve Kurumlar Vergisi Standart İade Sistemi (GEKSİS), Elektronik ÖTV Uygulamaları (ÖTVBİS), ÖTV İadesi Risk Analizi

⁴⁵¹ Gelir İdaresi Başkanlığı Strateji Geliştirme Daire Başkanlığı (2024), “2023 Faaliyet raporu”, Yayın No: 560, Ankara: GİB, s.106

⁴⁵² OECD (2024), Tax Administration 2024 “Comparative Information On Oecd And Other Advanced And Emerging Economies”, Paris: OECD Publishing, s.68

Sistemi (ÖTVİRA), Sahte Belge Risk Analiz Programı (SARP), Dava Takip Programı (DATAP)” sistemleri bulunmaktadır⁴⁵³. Bu sistemler, mükelleflerin yükümlülüklerini dijital ortamda yerine getirmelerini sağlarken, vergi idarelerine ise gerçek zamanlı veri analizi ve risk değerlendirmesi yapma imkânı tanımaktadır. Türkiye’de vergi alanında en çok kullanılan e-devlet tabanlı dijital ağ uygulaması ise Türkiye’nin vergi sisteminin dijital altyapısını oluşturan VEDOP (Vergi Daireleri Otomasyonu Projesi)’tur.1990’lı yıllardan beri vergi toplama alanındaki etkinlik ve verimliliğin artırılması çalışmaları sonucu vergi dairesi ve vergi kurumlarının temeli olan VEDOP uygulaması “Kamu Mali Yönetim Projesi” çerçevesinde yeniden şekillendirilmiştir. MERNİS projesinde olduğu gibi bu projenin de mali katkısı Dünya Bankası tarafından desteklenmiş ve proje süresi boyunca ABD Gelir İdaresi’nden danışmanlık desteği alınmıştır. OECD Mali İşler Komitesi ise proje sürecinde hazırladığı periyodik raporlar ile sürecin şekillenmesinde rol oynamıştır. Kamu Mali Yönetim Projesi kapsamında vergi kurumlarının dönüşümünün önemli noktalarından birini VEDOP uygulaması oluşturmuştur. VEDOP projesi, başta vergi toplama ile ilgili kurumsal işlemlerin elektronik ortama aktarılması için 1995 yılında CyberSoft şirketi tarafından uygulamaya koyulmuştur. VEDOP e-uygulaması ile vergi beyannamelerinin dijital ortamlar üzerinden alınması, vergi dairelerinde sunulan kamusal hizmetlerin sanal ortama taşınması, bankalar aracılığıyla tahsil edilen vergilere ilişkin verilerin denetimi, vergi denetmenlerinin denetim sonuçlarını dijital ortama aktarılması, kayıt dışı ekonomik verilerin kayıt altına alınması, vergi hizmetleri ile ilgili vatandaş çağrı merkezi kurulması, Elektronik Muhasebe Kayıt Arşiv Sistemi (EMKAS) bünyesinde vergi mükelleflerine ait defter ve evrakların dijital ortama aktarılarak arşivlenmesi ve gerektiği durumlarda analiz edilmesi VEDOP uygulamasının başlıca temel amaçlarıdır. VEDOP uygulamasının yanı sıra gelir idaresinin bilgi ve iletişim teknolojileri kapsamında modernize edilerek dijital dönüşümü; Elektronik Vergi Dairesi Otomasyonu (E-VDO), Motorlu Taşıtlar Vergi Daireleri Otomasyon Projesi (MOTOP), Vergi Denetmenleri Otomasyon Sistemi (VEDOS), vergi istihbarat ve veri toplama projeleri, E-Denetim Projesi vb. gibi projelerle devam etmiştir. Bir diğer dijital ağ projesi olan Say 2000i projesi ise Maliye Bakanlığı Muhasebat Genel Müdürlüğü’nün projesi olarak başlamış ve devamındaki süreçte e-devletin mali kapsamda en önemli projelerinden biri olmuştur. Say 2000i Projesi sayesinde devletin tahsilât ve harcama verileri dijital ortamlarda kayıt altına alınarak, bu verileri günlük veya istenilen her zaman izlenmek mümkün hale getirilmiştir⁴⁵⁴.

⁴⁵³ Gelir İdaresi Başkanlığı Strateji Geliştirme Daire Başkanlığı (2025). “2024 Faaliyet raporu”, Yayın No: 560, Ankara: GİB, s.122-137

⁴⁵⁴ Çeliksoy, E., Akça, A. (2024), “Türkiye’de Kamu Yönetiminde Yaşanan Dijital Dönüşüm Süreci”, *Çankırı Karatekin*

Bunlara ilave olarak VDK bünyesinde yer alan, grup veya sektörler bazında çeşitli veri ve istatistikler aracılığı ile karşılaştırma ve analizler yapan Risk Analiz Sistemi (VDK-RAS), mükellefler tarafından üretilen e-fatura, e-defter ve diğer elektronik veriler kullanılmak suretiyle daha kısa zamanda ve etkin bir şekilde vergi denetimlerinin tamamlanabilmesi amacıyla oluşturulmuş Vergi Denetim Analiz Sistemi (VDK - VEDAS), mal ve hizmet hareketlerine yönelik olarak elektronik ortamlarda oluşturulan kayıtlara yönelik Sürekli Gözetim ve Denetim Ağı (VDK-SİGMA) ve vergi incelemesine alınmış olan mükelleflerin genel bilgileri, beyanlarına ilişkin bilgileri, mali tablolarına ilişkin bilgilerinin yer aldığı Mükellef Bilgi Raporu (VDK-MBR) uygulamaları başlıca elektronik denetim sistemleridir⁴⁵⁵.

Elektronik denetim sistemlerine ilişkin mevzuat, mükelleflerin elektronik belge ve defterlerin oluşturulması, muhafaza edilmesi ve idareye sunulmasına dair usul ve esasları düzenlemektedir. Hukuki altyapının güçlü şekilde oluşturulması, elektronik ortamda yapılan işlemlerin güvenilirliğini ve hukuka uygunluğunu teminat altına alarak hem vergi idaresinin hem de mükelleflerin hukuki güvenliğini artırmaktadır. Türkiye'de elektronik denetim sistemlerinin etkin bir şekilde uygulanabilmesi için çeşitli standartlar geliştirilmiş olup özellikle elektronik imza ve mali mühür gibi dijital güvenlik unsurlarına da yer verilmiştir⁴⁵⁶. Bu güvenlik önlemleri elektronik belgelerin değiştirilmesini ve sahte belge oluşturulmasını engelleyerek denetim süreçlerinin doğruluğunu ve etkinliğini artırmaktadır.

Netice olarak Türkiye'deki elektronik denetim sistemleri, hukuki düzenlemelerle desteklenen sağlam bir altyapı üzerine inşa edilmiş ve vergi idarelerinin daha etkin, şeffaf ve güvenilir bir denetim mekanizması yürütmesine katkı sağlamaktadır. Bu kapsamda yapılan düzenlemeler, dijitalleşmenin sunduğu avantajlardan tam anlamıyla yararlanılmasını mümkün kılarak kamu maliyesinin güçlenmesine ve kayıt dışılıkla mücadelenin etkin biçimde yürütülmesine önemli destek olmaktadır.

2.3.2. AB ve OECD Ülkelerinde Elektronik Vergi Denetimi Sistemleri

AB ve OECD ülkeleri, elektronik vergi denetimi sistemlerini etkin bir şekilde uygulamaya koymuş ve bu sistemlerin geliştirilmesi konusunda önemli adımlar atmıştır. Günümüzde Avustralya, Kanada, Norveç ve Birleşik Krallık gibi birçok ülke vergi idaresinin denetimlerde risk analizi esaslı

Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, 15(2): 445-486, <https://doi.org/10.54558/jiss.1426480>, s.464-465

⁴⁵⁵ İçer Z., Yücel Y., Atak O., (2021), Vergi Suçlarının Tespiti Ve Muhakemesinde Elektronik Denetim Uygulamaları Ve Etkileri, *Dijitalleşme Sürecinin Türk Vergi Sistemine Etkileri*, Bursa, 64-91, s. 81

⁴⁵⁶ Igar, B. (2019), "Türkiye'de Yükselen Teknoloji İmajı Ve E-Maliye Uygulamaları", *Vergi Raporu*, (232): 219-232, s.221

yapay zekâ programları kullanarak öncelik belirlemesi yaptığı bilinmektedir. Bu ülkelerdeki elektronik vergi denetimi sistemlerinin ortak hedefleri arasında vergi kayıplarını azaltmak, vergi kaçakçılığı ve kayıt dışı ekonomi ile etkin mücadele etmek yer almaktadır. Bu amaç doğrultusunda, AB ve OECD bünyesindeki ülkeler, dijital araçları ve büyük veri analizi yöntemlerini vergi idarelerinin rutin uygulamaları içerisine dâhil etmişlerdir.

AB üyesi ülkelerde uygulanan elektronik vergi denetimi sistemleri, genellikle elektronik fatura ve elektronik raporlama gibi yöntemleri kapsamakta, mükelleflerin vergiye ilişkin verilerini otomatik ve gerçek zamanlı olarak idareye iletmelerine imkân tanımaktadır. Fransa ve İspanya gibi ülkelerde, elektronik faturaların zorunlu tutulması ve merkezi veri toplama sistemlerinin kullanılmasıyla vergi uyumunun artırılması hedeflenmektedir. Benzer şekilde, Portekiz ve Litvanya'da elektronik belge yönetim sistemlerinin yaygınlaştırılması, vergi denetimlerinin etkinliğini önemli ölçüde artırmıştır. Bu ülkelerde OECD tarafından geliştirilen “Vergi İçin Standart Denetim Dosyası - Standard Audit File for Tax (SAF-T)” uygulanmaya başlanmıştır. SAF-T vergi denetimi sürecini iyileştirmek ve daha kapsamlı hale getirmek için gerekli olan bilgileri elektronik standart bir dosya formatına dönüştürerek vergi dairesine iletilmesini sağlayan ve uzaktan denetime imkân veren bir altyapıdır⁴⁵⁷.

OECD ülkeleri de elektronik vergi denetimi konusunda ortak bir yaklaşım geliştirme eğilimindedir. OECD'nin BEPS eylem planı kapsamında dijital ekonomide vergi matrahının korunmasına yönelik olarak üye ülkeler arasında otomatik bilgi değişimi sistemleri kurulmuş ve büyük veri analizi ile yapay zekâ uygulamalarının kullanımı yaygınlaştırılmıştır. BEPS eylem planı, dijital vergi reformları içinde en kapsamlı girişimlerden biridir. Plan, üç temel hedefe odaklanmaktadır: vergilendirme uyumu, şeffaflık ve sistematik bir yapının oluşturulması. OECD, dijital hizmetlerin vergilendirilmesine ilişkin sorunlara çözüm olarak tarafsızlık, verimlilik, kesinlik ve adalet ilkelerini önermektedir. Bu ilkeler doğrultusunda, dijital hizmet vergileri ve stopaj uygulamaları gibi düzenlemeler, dijital vergi sistemlerini daha etkin ve şeffaf hale getirmeyi amaçlamaktadır⁴⁵⁸. Avustralya, Kanada ve İngiltere gibi OECD ülkelerinde, elektronik vergi denetimi sistemleri büyük veri teknolojisi ve risk analizi algoritmalarına dayalı olarak uygulanmakta ve bu sayede vergi idarelerinin

⁴⁵⁷ Calayoğlu, İ. (2019), “Elektronik Vergi Denetimindeki Teknolojik Gelişmeler ve Tam Denetime Geçiş Adımları”, *Muhasebe Ve Finansman Dergisi*, (81): 143-162, s.154

⁴⁵⁸ Yıldız, S, Aydın, K., Oğuz, S. N. (2004), “Dijital Vergi Reformları: Blok Zincir Teknolojisi”, *Hitit Ekonomi ve Politika Dergisi*, 4(2): 206-220, s.211

vergi kaçakçılığına hızlı müdahale etme kapasitesi önemli ölçüde artmaktadır.

Bu sistemler sayesinde AB ve OECD ülkelerindeki vergi idareleri, uluslararası düzeyde şeffaflığı artırmakta ve vergi kaçırma girişimlerini erken aşamada belirleyerek önlem alabilmektedir. Elektronik vergi denetimi sistemleri ve hukuki düzenlemelerin entegrasyonu, üye ülkelerin mali disiplinini güçlendirmekte ve kamu gelirlerinin sürdürülebilirliğini güvence altına almaktadır.

2.3.3. Uluslararası Bilgi Değişimi Anlaşmaları ve Elektronik Denetimin Rolü

Uluslararası bilgi değişimi, vergi kayıp kaçagını önlemek için hesaplanacak olan vergi ile ilgili olarak bir devlet vergi idaresinden başka bir devlet vergi idaresine bilgi aktarımı yapılmasıdır. Uluslararası bilgi değişimi anlaşmaları, ülkeler arasında vergi kaçakçılığını önlemek ve vergi denetimlerini daha etkili hâle getirmek amacıyla geliştirilen hukuki araçlardır⁴⁵⁹. Bilgi değişiminin yetersiz olması durumunda ülkelerin vergi kapasiteleri ve gerçek vergi matrahları olumsuz etkilenmekte ve uluslararası kayıt dışı faaliyetlerin boyutu artmaktadır. Otomatik bilgi değişimi anlaşmaları bu sorunlara çözüm niteliğindedir.

OECD'nin hazırlamış olduğu “Vergi Konularında İdari Yardımlaşma Antlaşması” 6. Maddesi otomatik bilgi değişimi faaliyetlerinin temel dayanağıdır. G20 ülkeleri de vergi cennetleri ve kıyı bankacılığı konuları üzerinde durmaktadır. Son on yılda, OECD ve G20 ülkeleri öncülüğünde bu amaçlara yönelik başlatılan girişimler sonucu 3000'den fazla iki taraflı vergi bilgi değişimi anlaşması imzalanmış ve 100'den fazla ülkenin vergi bilgilerinin otomatik değişimini taahhüt ettiği görülmüştür⁴⁶⁰. 2014 yılında OECD'nin geliştirdiği “Ortak Raporlama Standardı - Common Reporting Standard – CRS” ve Eylem Planı gibi uluslararası düzenlemeler de, ülkeler arasında vergiye ilişkin verilerin otomatik olarak paylaşılmasını sağlayan temel mekanizmalardır⁴⁶¹. Ekonomik faaliyetlerin küreselleşmesi ve dijitalleşmenin hız kazanmasıyla birlikte elektronik denetim, söz konusu anlaşmaların uygulanmasını ve bilgi değişiminin hızlandırılmasını kolaylaştırmıştır. Elektronik denetim teknolojileri, bu mekanizmaların işlerliğini artırmakta ve verilerin güvenli, hızlı ve doğru şekilde aktarılmasını sağlamaktadır.

⁴⁵⁹ Bilgin, S., Yılmaz, A. (2019), “Vergi Güvenliği Açısından Otomatik Bilgi Değişimi”, *Assam Uluslararası Hakemli Dergi*, (13. UA KAYSEM Bildirileri Özel Sayısı): 358 – 375, s.372

⁴⁶⁰ Bahtiyar, E. (2023), a.g.m., s.122-123

⁴⁶¹ İlgün (2020), a.g.m., s.12

Elektronik denetim araçları sayesinde, uluslararası bilgi değişimi anlaşmalarının uygulanmasında ve denetim süreçlerinde vergi idarelerine önemli kolaylıklar sağlamaktadır. Bu teknolojiler sayesinde ülkeler, vergi uyumsuzluklarını ve kaçakçılık risklerini uluslararası ölçekte tespit ederek erken müdahale imkânı bulmaktadır. Ayrıca elektronik denetim yöntemleri, ülkelerarası veri tutarlılığını ve karşılaştırılabilirliğini artırarak vergi idarelerinin bilgi değişiminde karşılaşılabilecekleri hataları minimize etmektedir. Böylece elektronik denetim sistemlerinin uluslararası bilgi değişimi anlaşmaları ile entegrasyonu, vergi kayıplarını azaltmakta ve küresel vergi düzenini güçlendirmektedir.

3. YAPAY ZEKÂ VE VERGİ DENETİMİ

3.1. Yapay Zekânın Kavramsal Çerçevesi

Yapay zekâ, günümüzün en önemli teknolojik gelişmelerinden biri olarak hukuk sistemleri dahil birçok alanda kapsamlı bir dönüşüm yaratmaktadır. Son yıllarda bilişim teknolojilerindeki gelişmelerle birlikte yapay zekâ, birçok sektörde aktif olarak kullanılmakta ve dijital dönüşümün temel taşlarından biri haline gelmektedir⁴⁶². Vergi denetimi, ceza soruşturmaları ve kamu yönetimi gibi hukukla doğrudan ilişkili alanlarda da yapay zekâ uygulamaları, hem verimlilik artışı hem de hukuki sorunlara yol açabilecek yeni risklerin ortaya çıkması açısından dikkatle izlenmektedir.

Bu bölümde, yapay zekâyâ dair kavramsal temel ortaya konulacak, öncelikle teknolojik boyutuyla tanımı, bileşenleri ve kapsama alanı incelenecektir. Ardından dar yapay zekâ, genel yapay zekâ ve süper zekâ gibi farklı yapay zekâ türleri arasındaki temel farklılıklara değinilecek, son olarak da yapay zekânın hukuki statüsü, idari ve cezai sorumluluğa ilişkin temel tartışma alanlarına girilerek sonraki alt başlıklar için altyapı oluşturulacaktır.

3.1.1. Yapay Zekânın Tanımı, Bileşenleri Ve Kapsamı

Yapay zekâ, insan zekâsını taklit eden algoritmalar ve bilişsel süreçleri simüle eden bilgisayar sistemlerini içeren teknolojik bir yaklaşım olarak tanımlanabilir. Yapay zekâ, veri işleme, makine öğrenimi, derin öğrenme, doğal dil işleme, görüntü tanıma, konuşma tanıma, karar destek sistemleri ve robotik süreç otomasyonu gibi çeşitli bileşenleri kapsamaktadır. Bu sistemler, büyük hacimli veri

⁴⁶² Bozdoğanoglu, B., Haspolat, İ., Yücel, A. (2024), “Kamu İdarelerinde Yapay Zekâ Kullanımının Ülke Uygulamaları ve Temel Kamusal İlkeler Çerçevesinde Değerlendirilmesi”, *Ankara Hacı Bayram Veli Üniversitesi İktisadi Ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 26(1): 1-32, <https://doi.org/10.26745/ahbvuibfd.1424290>, s.17

setlerini işleyerek anlamlı örüntüleri keşfedebilmekte, geleceğe yönelik tahminler üretebilmekte ve karmaşık görevleri insana benzer bir biçimde yerine getirebilmektedir. Veri işleme, yapay zekânın temelini oluşturur ve büyük veri kümelerinden yararlı bilgilerin çıkarılmasını sağlar. Bu süreç verilerin toplanması, temizlenmesi ve analiz edilmesi faaliyetlerinden oluşmaktadır⁴⁶³.

Yapay zekânın temel bileşenlerinden makine öğrenimi, verilerden örüntüler öğrenip, bu örüntüleri kullanarak tahminler ve kararlar üreten algoritmaları ifade eder. Algoritmalar, açıkça programlanmadan veriden öğrenme yeteneğine sahiptir. Derin öğrenme, çok katmanlı yapay sinir ağları aracılığıyla veri içerisindeki karmaşık örüntüleri otomatik olarak algılayan bir makine öğrenimi alt dalıdır. Özellikle görüntü ve ses tanıma gibi karmaşık görevlerde başarıyla uygulanmaktadır⁴⁶⁴.

Doğal dil işleme ise, bilgisayarların insan dilini anlaması, yorumlaması ve üretmesi için geliştirilmiş yöntem ve teknolojileri kapsamaktadır. Otomatik tercüme sistemleri ve metin analizi uygulamaları buna örnek olarak verilebilir⁴⁶⁵. Doğal dil işleme sistemi, vergi denetiminde ihtiyaç duyulan kritik bilgiler için sözleşmeler, kredi kayıtları ve defter kayıtları gibi büyük hacimli belge ve klasörleri taramak ve hızlıca incelemek için kullanılabilir. Bu da vergi denetimi süresini oldukça kısaltmaktadır.

Görüntü tanıma, dijital görüntü veya videolardan anlamlı bilgiler çıkaran teknolojileri ifade etmektedir. Bu alan, yüz tanıma, otomatik sürüş sistemleri ve medikal görüntüleme gibi çeşitli uygulamalarda kullanılır. Özellikle envanter işlemleri sırasında varlıkların daha iyi analiz edilmesi dolandırıcılık tespitlerini kolaylaştırmaktadır. Konuşma tanıma ise ses dalgalarını metne dönüştürerek kullanıcıların bilgisayarlarla sesli etkileşimini mümkün kılan sistemleri içermektedir. Sesli asistanlar veya dikte uygulamaları ile telefon görüşmeleri veya sunumlar gibi ses dosyaları aranabilir ses verilerine veya yazılı biçimde transkripte dönüştürebilmektedir⁴⁶⁶.

Karar destek sistemleri, karmaşık verileri analiz ederek yöneticilere ve karar vericilere öneriler sunan uygulamalardır. İşletme yönetimi ve finansal tahmin süreçlerinde sıklıkla kullanılan karar destek

⁴⁶³ Gezici, H. S. (2022), “Yapay Zekâ ve Vergi Yönetimi: Finlandiya Örneği”, *Vergi Raporu*, (277): 46-66, s.56

⁴⁶⁴ Ağdeniz, Ş. (2024), “Güvenilir Yapay Zekâ ve İç Denetim”, *Denetişim*, (29), 112-126, <https://doi.org/10.58348/denetisim.1384391>, s.119

⁴⁶⁵ Dayan A., Yılmaz A. (2022), “Doğal Dil İşleme Ve Derin Öğrenme Algoritmaları İle Makine Dili Modellemesi”, *DÜMF MD*, (13:3): 467-475, <https://doi.org/10.24012/dumf.1131565>, s. 468

⁴⁶⁶ Efe, A., Tunçbilek, M. (2023), “Yapay Zekâ Algoritmaları İle Dönüşen Denetim Araçları Üzerine Bir Değerlendirme”, *Denetişim*, (27): 72-102, <https://doi.org/10.58348/denetisim.1195294>, s.98-99

sistemleri özellikle pek çok vergi idaresinin yapay zekâyı kullandığı alanların başında gelmektedir. Mükellef temas noktaları ve insan müdahalesinin daha az yer aldığı yeni beceri setleri yapay zekâ ile yakından ilgilidir. Söz konusu veri setleri çerçevesinde kısa sürede mükellefleri vergi sonuçları ve yükümlülükleri konusunda önceden bilgilendiren otonom vergi algoritmaları, vergisel anlamda çözümler sağlayan açık yapay zekâ hizmetleri, vergi yükümlülüklerini gerçek zamanlı olarak yerine getiren akıllı sözleşmeler gibi yapay zekâ uygulamaları her geçen gün daha fazla ilgi görmeye başlamıştır⁴⁶⁷.

Vergi idarelerinde yaşanan bu dijital dönüşüm ile birlikte artan yapay zekâ kullanımı OECD tarafından “Vergi İdaresi 3.0” şeklinde ifade edilmektedir. Son yıllarda dijital araçların sunduğu fırsatlar, yeni iletişim kanalları ve veri kaynaklarındaki artış ile vergi mükelleflerine sunulan hizmetler de giderek iyileşmeye başlamıştır. Yeni teknolojilerin geliştirilmesi ve finansal amaçlarla elde edilen bilgilerdeki önemli artış ile “Vergi İdaresi 3.0’a” yönelik bir dönüşüm süreci söz konusudur. Geçmişte vergi idaresi daha manuel, yavaş ve maliyetli bir işleyiş sergilerken Vergi İdaresi 3.0 aşamasında doğrulama ve otomasyon ön plandadır⁴⁶⁸.

Yapay zekânın kapsamı geniş ve çeşitlidir; hukuk, sağlık hizmetleri, finansal sektör, mühendislik, tarım, eğitim ve kamu yönetimi gibi pek çok farklı sektörde uygulanmaktadır. Özellikle son yıllarda büyük veri analitiği, otomatik karar alma mekanizmaları ve derin öğrenme algoritmalarının yaygınlaşmasıyla birlikte yapay zekâ uygulamaları, kurumsal ve kamusal süreçlerin vazgeçilmez bir unsuru haline gelmiştir. Bu durum, yapay zekânın düzenleyici, etik ve hukuki boyutlarının netleştirilmesi ve sürekli olarak gözden geçirilmesi ihtiyacını da beraberinde getirmiştir.⁴⁶⁹ Özellikle hukuk alanında, dava sonucu tahminleri, sözleşme analizi ve uyum süreçlerinde yapay zekânın etkisi giderek artmakta, hukuki süreçlerin verimliliği ve güvenilirliği üzerinde pozitif etkiler yaratmaktadır.

Kamu yönetimi ve özellikle vergi denetim süreçlerinde yapay zekânın etkin kullanımının önemi hızla artmaktadır. Vergi idareleri, yapay zekânın sunduğu büyük veri analitiği ve risk analiz yeteneklerini kullanarak vergi kaçırma teşebbüslerini erken tespit edebilmekte, böylece vergi denetim

⁴⁶⁷ OECD (2020), *Tax Administration 3.0: The Digital Transformation of Tax Administration*, Paris: OECD Publishing., s.56-59

⁴⁶⁸ Karataş Durmuş, N., Arıtı Erdem, İ. (2023), “Vergi İdaresi 3.0: Yapay Zekâ Perspektifinden Bir İnceleme”, *Maliye Dergisi*, (184): 225-253, s.234

⁴⁶⁹ Nacaroglu, D., Savcı, S. (2023), “Yapay Zekânın Medyada Sunumu ve Yükselişi: Olanaklar, Sınırlar ve Tehlikeler”, *Yeni Medya*, (15): 130-152, <https://doi.org/10.55609/yenimedya.1365439>, s.131

süreçlerinde daha yüksek etkinlik ve verimlilik sağlayabilmektedir. Ayrıca, yapay zekânın otomatikleştirme yeteneği, rutin ve zaman alan görevlerin daha hızlı ve daha doğru gerçekleştirilmesine olanak tanıyarak kaynakların daha stratejik görevlere yönlendirilmesini mümkün kılmaktadır. Yapay zekânın sürekli olarak gelişmesi ve farklı sektörlerde yaygınlaşması, ekonomik, sosyal ve hukuki açıdan derin etkiler yaratmaktadır.

3.1.2. Yapay Zekâ Türleri: Dar, Genel ve Süper Yapay Zekâ

Yapay zekâ, kapsamı ve yetkinlik düzeyi açısından üç temel kategoriye ayrılmakta olup bu sınıflandırma, yapay zekânın gelişim evrelerini, kapasite düzeylerini ve uygulama alanlarını açıklamak için kullanılmaktadır⁴⁷⁰:

- Dar Yapay Zekâ (Artificial Narrow Intelligence - ANI)
- Genel Yapay Zekâ (Artificial General Intelligence - AGI)
- Süper Yapay Zekâ (Artificial Super Intelligence - ASI).

ANI, belirli ve sınırlı görevleri yerine getirmek üzere tasarlanmış ve programlanmış sistemleri ifade eder. Günümüzde kullanılan yapay zekâ uygulamalarının büyük çoğunluğu bu kategoriye dahildir. ANI sistemleri, belirli bir alanda yüksek performans sergiler, ancak bu yetkinliklerini başka görevlerde kullanamazlar. Ses tanıma sistemleri, otomatik öneri motorları, yüz tanıma uygulamaları ve finans sektöründeki tahmin modelleri gibi uygulamalar ANI kapsamındadır. ANI'nın yaygın kullanımına rağmen bu sistemlerin belirli görevlerin dışına çıkamaması, teknolojik gelişiminin sınırlarını göstermektedir⁴⁷¹.

AGI ise insan zekâsına yakın, çok yönlü ve karmaşık görevleri yerine getirme kapasitesine sahip yapay zekâ türüdür. AGI, henüz tam anlamıyla gerçekleştirilmemiş teorik bir kavram olup farklı alanlarda bağımsız öğrenme, planlama ve genel problem çözme yeteneği sergileyebilen bir zekâ düzeyini ifade eder. AGI'nın gelişimi yapay zekânın etik ve hukuki boyutları hakkında önemli tartışmaları da beraberinde getirmektedir. Genel yapay zekâ sistemlerinin geliştirilmesi halinde eğitim, bilimsel araştırma, sağlık hizmetleri ve diğer birçok alanda devrim niteliğinde değişimlerin

⁴⁷⁰ Chaima, A., Khebizi, A. (2022), "A Road-map for Mining Business Process Models via Artificial Intelligence Techniques", *International Journal of Informatics and Applied Mathematics*, 5(1): 27-51, s.36

⁴⁷¹ Babu, V.S., Banana, K. (2024), "International Journal of Engineering Science and Advanced Technology", *IJESAT* 24 (04): 210-220, s.210

gerçekleşmesi beklenmektedir. AGI'nın potansiyel yetenekleri birçok bilimsel ve toplumsal alanda mevcut sınırları aşma imkânı sunmaktadır⁴⁷².

ASI, insan zekâsını her açıdan aşan ve üstün bilişsel yeteneklere sahip olan teorik bir yapay zekâ kategorisidir. ASI, sadece insan bilişsel fonksiyonlarını taklit etmekle kalmaz, aynı zamanda yaratıcı düşünme, duygusal zekâ ve bilinç gibi karmaşık ve sofistike unsurları da içerebilecek bir kapasitededir. Süper zekânın gerçekleşmesi durumunda, toplum üzerinde yaratabileceği etkiler ve olası riskler; hukuki, etik ve toplumsal açıdan yoğun biçimde incelenmesi gereken bir alan olacaktır. ASI'nın ortaya çıkarabileceği müstakbel riskler arasında kontrol edilemez davranışlar, sosyal eşitsizliklerin artması ve iş gücü piyasasındaki dengesizlikler gibi önemli sorunlar bulunmaktadır. Bu nedenle ASI teknolojilerinin etik ve hukuki çerçeveler içinde yönetilmesi ve düzenlenmesi kritik önem taşımaktadır⁴⁷³.

Yapay zekâ türlerinin her biri toplumun farklı alanlarında dönüşüm yaratabilecek potansiyele sahiptir. Bu nedenle yapay zekânın geliştirilmesi ve uygulanması sürecinde, etik ve hukuki düzenlemelerin oluşturulması ve sürekli olarak güncellenmesi kritik önem taşımaktadır. Yapay zekânın doğru ve güvenli bir biçimde entegrasyonu, teknolojik gelişmelerin insanlığa sunacağı faydaların en üst düzeye çıkarılmasını sağlayacaktır.

3.1.3. Hukuki Açıdan Yapay Zekânın Statüsü, İdari ve Cezai Sorumluluk Çerçevesi

Yapay zekânın hukuk sistemi içerisindeki statüsü, teknolojinin gelişimine paralel olarak tartışılan önemli bir konudur. Özellikle yapay zekâ sistemlerinin giderek bağımsız ve otonom kararlar alabilme yeteneğine kavuşması, hukuki statülerinin tanımlanmasını ve netleştirilmesini zorunlu kılmaktadır. Hukuk literatüründe, yapay zekânın hukuki kişilik sahibi olup olamayacağı tartışması sürmekte olup, mevcut hukuki düzenlemeler kapsamında yapay zekânın genel olarak araç statüsünde

⁴⁷² Yoşumaz, İ. (2025), "Generative Artificial Intelligence and Usage in Academia", *Firat Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, (35): 1-24, <https://doi.org/10.18069/firatsbed.1423208>, s.3

⁴⁷³ Damar, M., Özen, A., Çakmak, Ü. E., Özoğuz, E., Erenay, F. S. (2024) "Super AI, Generative AI, Narrow AI and Chatbots: An Assessment of Artificial Intelligence Technologies for The Public Sector and Public Administration", *Journal of AI*, 8(1): 83-106, <https://doi.org/10.61969/jai.1512906>, s. 84-85

değerlendirildiği görülmektedir^{474 475}.

Hukuki açıdan yapay zekânın statüsünün belirlenmesi, sorumluluk rejiminin tesis edilmesi açısından büyük önem taşımaktadır. Yapay zekâ sistemlerinin hatalı veya zararlı kararları sonucunda oluşabilecek zararların tazmini ve sorumluluğunun belirlenmesi hususu hukuk alanında çözüm bekleyen kritik meselelerden biridir. Bu bağlamda genel olarak kusur sorumluluğu ve kusursuz sorumluluk ilkeleri çerçevesinde tartışmalar yürütülmektedir. Verilen zararın kaynağı haksız fiil olacağından kusur sorumluluğundan bahsedebilmek için yapay zekânın kişilik sahibi olması yani fiil ehliyetinin olması gerekmektedir. Buna karşın kusursuz sorumluluğu ilkesine göre yapay zekâ sisteminin işletilmesi veya tasarımıyla kaynaklanan zararlar için, geliştirici veya kullanıcıların kusuru aranacaktır⁴⁷⁶.

Yapay zekâ uygulamalarının kamu yönetiminde ve özellikle vergi denetiminde kullanılması, idari sorumluluğun kapsamını da etkilemektedir. Kamu kurumlarının yapay zekâ sistemlerini kullanırken idari işlemlerinin hukuka uygunluğundan sorumlu olması ilkesi geçerliliğini korumaktadır. Ancak yapay zekânın karar süreçlerine etkisi arttıkça, idari işlemlerin denetlenmesi ve bu işlemlerden doğan sorumlulukların belirlenmesi daha karmaşık hale gelebilir. Bu nedenle idarenin sorumluluğunun sınırları, yapay zekânın özerkliği ve insan müdahalesinin derecesine göre yeniden değerlendirilmeye ihtiyaç duymaktadır⁴⁷⁷.

Ceza hukuku açısından ise yapay zekânın cezai sorumluluğu hukuki açıdan henüz net bir zemine oturtulmamıştır. Yapay zekâ sistemlerinin neden olduğu suç niteliğindeki eylemler açısından, cezai sorumluluğun şahsiliği ilkesi gereği, sistemin geliştiricileri veya kullanıcıları cezai sorumluluğa tabi tutulmaktadır. Ancak yapay zekâ sistemlerinin artan otonomisi ve karar süreçlerinde insan müdahalesinin azalmasıyla, cezai sorumluluğun kime ve ne şekilde yöneltileceği soruları önem kazanmaktadır. Bu alanda henüz uluslararası hukuki konsensüs sağlanmamış olup gelecekte yapay zekânın cezai sorumluluk çerçevesine ilişkin yasal düzenlemelerin oluşturulması beklenmektedir⁴⁷⁸.

⁴⁷⁴ Forrest, K. (2024), "The Ethics and Challenges of Legal Personhood for AI", *The Yale Law Journal Forum*, (04), 1175-1211, s.1197

⁴⁷⁵ Staszkiwicz, P., Horobiowski, J., Szelağowska, A., Strzelecka, A.M. (2024), "Artificial Intelligence Legal Personality And Accountability: Auditors' Accounts Of Capabilities And Challenges For Instrument Boundary", *Meditari Accountancy Research*, 32 (7): 120-146, <https://doi.org/10.1108/MEDAR-10-2023-2204>, s.121

⁴⁷⁶ Güner, C. (2020), "Yapay Zekânın Verdiği Zarardan Doğan Sözleşme Dışı Sorumluluğa Uygulanacak Hukuk", *Uyuşmazlık Mahkemesi Dergisi*, (15): 229-272, <https://doi.org/10.18771/mdergi.757376>, s.235

⁴⁷⁷ Küçük, M., Ç. (2024), "Yapay Zekâ Tarafından Gerçekleştirilen İdari İşlemlerde Sorumluluk", *Başkent Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 10(1), 169-215, s.170-171

⁴⁷⁸ Akbulut, B. (2023), "Yapay Zekâ Ve Ceza Hukuku Sorumluluğu", *Ankara Hacı Bayram Veli Üniversitesi Hukuk Fakültesi*

Netice itibarıyla yapay zekânın hukuki statüsü ile ilgili belirsizliklerin giderilmesi ve sorumluluk çerçevesinin netleştirilmesi, hukukun teknolojik gelişmelere uyum sağlayabilmesi açısından zaruridir. Bu alanda yapılacak düzenlemeler, hukuki güvenliği sağlayarak hem toplumun hem de teknolojinin gelişimini destekleyici bir ortam oluşturacaktır.

3.2. Vergi Denetiminde Yapay Zekânın Kullanımı

Günümüz teknolojik gelişmeleri, vergi denetim süreçlerinde yeni araç ve yöntemlerin kullanılmasını zorunlu hale getirmiştir. Bu bağlamda, yapay zekâ teknolojilerinin vergi denetim süreçlerine entegrasyonu, büyük veri ve veri madenciliği teknikleri ile etkin risk analizlerinin yapılabilmesini mümkün kılmaktadır. Özellikle büyük veri analitiğinin, vergi mükelleflerinin mali işlemlerindeki karmaşık desenlerin tespit edilmesinde sağladığı avantajlar, yapay zekânın denetim süreçlerine entegrasyonunu daha da önemli hale getirmektedir. Ayrıca veri madenciliği teknikleri, mali verilerde gizli kalmış veya doğrudan gözlemlenemeyen vergi kaçırma eğilimlerini ortaya çıkarma potansiyeline sahiptir⁴⁷⁹.

Yapay zekâ destekli modeller, özellikle vergi kaçakçılığı tespitinde başarılı uygulamalar ortaya koyarak vergi denetim süreçlerinin etkinliğini artırmaktadır. Bu bölümde, yapay zekânın vergi denetimine entegrasyonu, büyük veri analitiği ve veri madenciliği ile risk analizleri ve yapay zekâ destekli kaçakçılık tespit modelleri kapsamlı bir biçimde incelenecektir.

3.2.1. Yapay Zekânın Vergi Denetimine Entegrasyonu

Denetim sürecinde 1970'li yıllara kadar sadece kâğıt, kalem ve hesap makinasından faydalanılırken günümüzde artık veri madenciliği, veri analitiği, blokzincir ve yapay zekâ gibi teknolojilerin kullanımı hızla yaygınlaşmaya başlamıştır⁴⁸⁰. Teknolojik gelişmelerle birlikte vergi denetim süreçlerinde yapay zekânın kullanımı önemli ölçüde artmaktadır. Yapay zekânın vergi denetimine entegrasyonu, özellikle vergi idarelerinin denetim kapasitelerini geliştirmekte, vergi kaçakçılığı ve kayıt dışılıkla mücadelede etkin sonuçlar alınmasına katkı sağlamaktadır. Bu bağlamda, vergi idareleri tarafından kullanılan yapay zekâ sistemleri, büyük veri analizi, risk değerlendirmesi ve

Dergisi, 27(4): 267-319, <https://doi.org/10.34246/ahbvuhfd.1339596>, s.293

⁴⁷⁹ Yegen (2023), a.g.m. s.147-148.

⁴⁸⁰ Dai, J. (2017), "Three Essays on Audit Technology: Audit 4.0, Blockchain, and Audit App", *Rutgers, The State University of New Jersey*, (10), <https://doi.org/doi:10.7282/T3RN3BZ9>, s.2

tahmin analitiği gibi yöntemleri içermektedir⁴⁸¹.

Yapay zekânın vergi denetim süreçlerinde yaygınlaşmasının temel sebeplerinden biri, büyük hacimli verilerin insan müdahalesi olmaksızın analiz edilebilmesidir. Özellikle makine öğrenimi algoritmaları, mükelleflerin vergi beyanları ve finansal işlemlerindeki düzensizlikleri veya olağandışı hareketleri tespit etmekte kullanılmaktadır. Örneğin Brezilya vergi idaresinin kullandığı yapay zekâ tabanlı risk analiz sistemleri, vergi kaçırma girişimlerini erken aşamada tespit ederek vergi gelirlerinin artırılmasına önemli katkılar sağlamıştır⁴⁸².

Ayrıca yapay zekâ sistemleri, karmaşık vergi kaçırma şemalarının analiz edilmesi ve tespit edilmesinde de etkili bir araç olarak kabul edilmektedir. Vergi denetim süreçlerinde kullanılan derin öğrenme modelleri, sahte faturaların veya belgesiz işlemlerin tespiti konusunda yüksek başarı oranlarına sahiptir. Bu bağlamda, İspanya vergi idaresinin geliştirdiği yapay zekâ destekli sistemleri, KDV beyanlarında sahtecilik girişimlerini azaltmakta ve gerçek zamanlı olarak denetim yapılabilmesine imkân tanımaktadır. İspanya'nın kullandığı mükelleflerin sorularına cevap veren yapay zekâ temelli dijital asistan uygulaması da (AVIVA) yine dünyadaki öncü uygulamalardan biridir⁴⁸³.

Vergi idarelerinin bu tür sistemlerin kullanımını yaygınlaştırmasının, aranan şeffaflığı ve denetim etkinliğini artırmanın yanı sıra karar alma süreçlerinde hız ve doğruluk sağlaması beklenmektedir. Ancak yapay zekânın vergi denetim süreçlerine entegrasyonu, hukuki sorumluluklar açısından da dikkatle değerlendirilmesi gereken bir konudur. Özellikle yapay zekâ sistemleri tarafından üretilen raporların ve verilerin hukuki geçerliliği ve bu süreçte yaşanabilecek hataların sorumluluğunun belirlenmesi önem arz etmektedir. Bu entegrasyon süreci, hukuki ve etik sorumlulukların gözetilmesini ve gerekli hukuki düzenlemelerin gerçekleştirilmesini de beraberinde getirmektedir. Çünkü yapay zekâ sahibi ile bütünleşik bir araç değildir ve gün geçtikçe otonomlaşmaktadır. Bu anlamda yapay zekânın ayrı bir kişiliğinin olması, ekonomik ve cezai bakımdan pek çok hukuki sürecin yürütülmesinde kolaylık sağlayacaktır⁴⁸⁴.

⁴⁸¹ Ömercioğlu, (2025). a.g.m., s.1452

⁴⁸² Jambeiro Filho, J., Coutinho, G. L., Morgero, K. C. S. (2024), How Brazil transformed Customs control through artificial intelligence and other technologies. *WCO News*, 105(3), s.1. <https://mag.wcoomd.org/magazine/wco-news-105-issue-3-2024/brazil-ai-and-other-technologies/>

⁴⁸³ Karataş Durmuş, Arıtı Erdem (2023), a.g.m., s.238

⁴⁸⁴ Kağıtçıoğlu, M. (2021), “Yapay Zekâ ve İdare Hukuku (Bugünden Geleceğe Yönelik Bir Değerlendirme)”. *Hacettepe Hukuk Fakültesi Dergisi*, 11(1): 118-168, <https://doi.org/10.32957/hacettepehdf.874993>, s.129

3.2.2. Büyük Veri ve Veri Madenciliği ile Risk Analizi

Vergi denetimi alanında büyük veri ve veri madenciliği tekniklerinin kullanımı, risk analizi süreçlerinin daha etkin hale gelmesine olanak tanımaktadır. Büyük veri, hız, hacim ve çeşitlilik bakımından karmaşık verilerin anlamlı bilgiye dönüştürülmesini ifade ederken, veri madenciliği ise büyük veri içerisindeki gizli örüntülerin ve ilişkilerin keşfedilmesini sağlayan analitik bir süreçtir⁴⁸⁵.

Risk analizinin temelinde yatan mantık vergi idarelerinin denetim kaynaklarını en etkin şekilde kullanarak yüksek risk taşıyan mükellefleri belirlemesidir. Bu doğrultuda veri madenciliği algoritmaları, mükelleflerin vergi beyanları ve işlemlerinde yer alan tutarsızlıkları ve şüpheli hareketleri otomatik olarak tanımlayabilir. Büyük veri tabanlı risk analiz sistemleri sayesinde mükelleflerin geçmiş beyanlarını ve cari işlemlerini karşılaştırarak vergi kaçırma ihtimali yüksek olan kişileri etkin biçimde tespit etmek mümkündür⁴⁸⁶.

Veri madenciliği yöntemleri arasında kümeleme analizi, karar ağaçları ve regresyon analizi gibi teknikler bulunmakta ve özellikle kümeleme analizi, mükelleflerin davranışsal veya işlemsel benzerliklerine göre gruplandırılmasında kullanılmakta ve bu sayede vergi idarelerinin denetim faaliyetlerini daha hedefli hale getirmesine imkân sağlamaktadır. Ayrıca karar ağacı algoritmaları, vergi kaçakçılığı şüphelerini belirlemede etkili bir araçtır. Bu algoritmalar, vergi idarelerine mükelleflerin vergiye uyum durumları hakkında hızlı ve tutarlı sonuçlar sunarak risk değerlendirme süreçlerini önemli ölçüde iyileştirmektedir⁴⁸⁷.

3.2.3. Yapay Zekâ Destekli Vergi Kaçakçılığı Tespit Modelleri

Vergi kaçakçılığı, vergi hukukunun en önemli ihlal alanlarından biri olup kamu maliyesini olumsuz yönde etkileyen ciddi bir suç tipidir. Bu nedenle vergi kaçakçılığının tespitinde ve önlenmesinde etkin yöntemlerin geliştirilmesi büyük önem taşımaktadır. Son yıllarda yapay zekâ teknolojilerinin gelişimiyle birlikte, vergi kaçakçılığının tespitinde yapay zekâ destekli modeller giderek daha fazla kullanılmaktadır. Yapay zekâ destekli vergi kaçakçılığı tespit modelleri, mükelleflerin mali işlemleri ve vergi beyanları üzerinde ileri düzey veri analizi gerçekleştirerek kaçakçılık eğilimlerini tespit etmeye odaklanmaktadır. Bu modeller genellikle makine öğrenimi algoritmaları, yapay sinir ağları

⁴⁸⁵ Adriaans, P., Zantinge, D. (1998), *Data Mining*, (3rd Ed.), England: Addison-Wesley, s.25.

⁴⁸⁶ Ömercioğlu, (2025), a.g.m., s.1452

⁴⁸⁷ İlgün (2020), a.g.m., s.15

ve derin öğrenme tekniklerini kullanarak verilerdeki anormallikleri ve olağandışı işlemleri belirlemektedir⁴⁸⁸.

Yapay zekâ tabanlı modeller arasında yaygın olarak kullanılan yöntemlerden biri destek vektör makineleridir (Support Vector Machine - SVM). SVM, finansal işlem verilerindeki ince farklılıkları yakalayarak mükellef davranışlarında şüpheli işlemleri tanımlama kapasitesine sahiptir. İtalya'daki vergi idaresinin geliştirdiği yapay zekâ destekli vergi inceleme sistemi, SVM algoritmaları aracılığıyla çok sayıda mükellefin vergi kaçakçılığı riskini başarılı bir şekilde analiz etmekte ve hedef odaklı denetimlerin etkinliğini artırmaktadır⁴⁸⁹.

Bir diğer önemli yöntem olan yapay sinir ağları, karmaşık vergi kaçakçılığı kalıplarının ortaya çıkarılmasında etkin olarak kullanılmaktadır. Yapay sinir ağları, mali verilerin analizi sırasında önceki dönemlerde tespit edilen kaçakçılık şemalarını öğrenerek yeni veri setlerinde benzer durumları otomatik olarak tanımlayabilmektedir. Bu yaklaşım, özellikle vergi idarelerinin, KDV kaçakçılığı gibi karmaşık vergi kaçakçılığı türlerini tespit etmesinde oldukça faydalıdır⁴⁹⁰.

Derin öğrenme algoritmaları da vergi kaçakçılığının tespitinde kullanılan güçlü araçlar arasında yer almaktadır. Bu algoritmalar, büyük hacimli ve çeşitli yapıya sahip mali verilerde karmaşık ilişki ve desenleri saptama konusunda üstündür. Amerika Birleşik Devletleri'nde IRS tarafından geliştirilen derin öğrenme modellerinin, kara para aklamaya yönelik karmaşık kaçakçılık vakalarının belirlenmesinde etkili sonuçlar verdiği görülmüştür⁴⁹¹.

3.3. Yapay Zekâ Destekli Vergi Denetiminin Hukuki Boyutu

Vergi denetim süreçlerinin dijitalleşmesi ve yapay zekâ teknolojilerinin kullanımı, hukuk sistemlerini yeni zorluklarla karşı karşıya bırakmaktadır. Dijital delillerin mahkemelerdeki hukuki geçerliliği, algoritmik karar alma süreçlerinin idari ve hukuki sonuçları, hukuki güvenlik ile mükellef

⁴⁸⁸ Huang, Z. (2018), "Discussion on the Development of Artificial Intelligence in Taxation". *American Journal of Industrial and Business Management*, 8(8): 1817-1824, doi: 10.4236/ajibm.2018.88123, s.1820

⁴⁸⁹ Dastidar, K. G., Caelen, O. Granitzer, M. (2024), "Machine Learning Methods for Credit Card Fraud Detection: A Survey", in *IEEE Access*, (12): 158939-158965, s.158952

⁴⁹⁰ Murorunkwere, B.F., Tuyishimire, O., Haughton, D., Nzabanita, J. (2022), "Fraud Detection Using Neural Networks: A Case Study of Income Tax", *Future Internet*, 14 (6): 1-6. <https://doi.org/10.3390/fi14060168>, s.2

⁴⁹¹ Fan, Ji., Shar, L. K., Zhang, R., Liu, Z., Yang, W., Niyato, D., Mao, B, Lam, K.Y. (2025), "Deep Learning Approaches for Anti-Money Laundering on Mobile Transactions: Review, Framework, and Directions, *IEEE Journal*, (Early Review), 1-25, <https://doi.org/10.48550/arXiv.2503.10058>, s.3

haklarının korunması ve vergisel veri işleme süreçlerindeki hukuki düzenlemeler, bu süreçlerin hukuki boyutunun temel unsurlarını oluşturmaktadır. Hukuki açıdan ise yapay zekâ destekli modellerin kullanımı, şeffaflık, veri güvenliği ve kişisel verilerin korunması prensipleri açısından dikkatle değerlendirilmelidir.

Vergi idarelerinin bu teknolojileri kullanırken, mükelleflerin temel hak ve özgürlüklerini koruyan, hesap verebilirliği sağlayan yasal düzenlemelerle hareket etmesi zorunludur. Ayrıca, yapay zekâ modellerinin karar süreçlerinde tarafsızlığını ve denetlenebilirliğini sağlayacak mekanizmaların oluşturulması gerekmektedir. Yapay zekâ destekli vergi kaçakçılığı tespit modellerinin etkin kullanımı, vergi hukukunun uygulanmasında denetim süreçlerini daha hedef odaklı, hızlı ve tutarlı hale getirmektedir. Bu modellerin geliştirilmesi ve uygulanması sürecinde hukuki çerçevenin net ve güncel olması, teknoloji ile hukuk arasındaki dengenin korunmasını sağlayacaktır⁴⁹².

Bu bölümde, yapay zekâ destekli vergi denetim uygulamalarının getirdiği hukuki sorunlar ve bu sorunların çözümüne yönelik hukuki düzenlemeler ayrıntılı bir şekilde ele alınacaktır. Dijital ortamda oluşan yeni durumların hukuk sistemiyle entegrasyonu ve teknolojik gelişmelerin hukuki sonuçları üzerinde durulacaktır.

3.3.1. Dijital Delillerin Hukuki Geçerliliği ve Mahkemelerde Kullanımı

Dijital teknolojilerin yaygınlaşması ve ekonomik faaliyetlerin elektronik ortama taşınmasıyla birlikte, dijital delillerin hukuki geçerliliği ve mahkemelerde kullanımı giderek daha kritik bir hale gelmiştir. Dijital deliller elektronik ortamda üretilmiş, saklanmış veya iletilmiş ve delil niteliği taşıyan her türlü veri veya bilgi olarak tanımlanabilir. Vergi denetimi bağlamında, mükelleflerin elektronik ortamda tuttukları defterler, faturalar ve diğer belgeler dijital delil niteliği taşımaktadır. Dijital delillerin mahkemelerde kabul edilmesi, güvenilirlikleri ve orijinalliklerinin sağlanması koşuluna bağlıdır. Dijital delillere ilişkin en önemli sorun güvenilirlik sorunudur. Değiştirilmeye ve bozulmaya son derece elverişli olan dijital veriler delil zincirinin en zayıf halkasıdır. Nitekim dijital delillerin güvenilirliği Yargıtay kararlarında da sık sık tartışılmakta ve bu türden delillerin değerlendirilmesinde dikkatli ve özenli davranılması gerektiği işaret edilmektedir⁴⁹³. Yargıtay 9. Ceza Dairesi'nin 09.10.2013 tarihli

⁴⁹² Górski, Ł., Kuźniacki, B., Almada, M., Tyliński, K., Calvo, M., Asnaghi, P.M., Almada, L., Iñiguez, H., Rubianes, F., Pera, O., Nigrelli, J.I. (2024), "Exploring Explainable AI in The Tax Domain", *Artificial Intelligence and Law*, (Early Review), doi:10.1007/s10506-024-09395-w, s.18-19

⁴⁹³ Arslan, Ç. (2015), "Dijital Delil ve İletişimin Denetlenmesi", *Ceza Hukuku Ve Kriminoloji Dergisi*, 3(2): 253-266, s. 256

kararına göre “delil serbestisi ilkesi” gereği dijital deliller mahkeme sürecinde kullanılmakla birlikte söz konusu delillerin “olayı temsil edici, müşterek, akılcı ve gerçekçi nitelikte ve hukuka uygun yollardan elde edilmiş” olması gerekmektedir⁴⁹⁴.

Dijital delillerin mahkemelerde hukuki geçerliliği uluslararası alanda genel kabul görmekle birlikte, bu delillerin kabul edilebilirliği ve delil değerinin belirlenmesi açısından çeşitli koşullar söz konusudur. Bir dijital delilin mahkemede delil olarak kullanılabilmesi için, öncelikle delilin elde edilmiş yöntemlerinin hukuka uygun olması ve delilin bütünlüğünün korunmuş olması gerekir. Türkiye’de de benzer şekilde, VUK ve Hukuk Muhakemeleri Kanunu uyarınca dijital belgelerin bütünlük ve değişmezliğinin güvenilir elektronik imza ve mali mühür gibi yöntemlerle garanti edilmesi zorunludur.

Mahkemelerde dijital delillerin kabul edilmesi, dijital ortamda tutulan belgelerin veri bütünlüğünün korunması şartına bağlıdır. Dijital delillerin değiştirilmesi, bozulması veya silinmesi gibi risklere karşı, delillerin orijinalliğinin doğrulanmasını sağlayan kriptografik tekniklerin kullanımı zorunludur. Örneğin blok zincir teknolojisi, vergi hukuku davalarında kullanılan dijital delillerin değiştirilmemiş olduğunu kanıtlayan etkili bir yöntemdir ve son yıllarda dünya genelinde yaygınlaşmıştır. Somut örnekler açısından bakıldığında, Çin ve İngiltere tarafından yapılan dijital delillerin elektronik keşif süreciyle mahkemelere sunulmasına yönelik düzenlemeler, dijital delillerin mahkeme süreçlerinde güvenilir ve kabul edilebilir şekilde kullanılmasını sağlayarak, adli süreçlerin hızlanmasına ve delil değerlendirme süreçlerinin etkinleşmesine katkı sağlamıştır⁴⁹⁵.

Dijital delillerin mahkemelerde kullanımı, mükelleflerin haklarının korunması açısından da önem taşımaktadır. Bu bağlamda, dijital delillerin elde edilmesi ve mahkemeye sunulması sırasında kişisel verilerin korunması, mahremiyet hakkına riayet edilmesi ve delillerin objektifliğinin garanti edilmesi gerekmektedir. AB’nde “Genel Veri Koruma Tüzüğü (General Data Protection Regulation - GDPR)”, dijital delillerin mahkemelerde kullanımı sırasında kişisel verilerin korunmasını sağlamaya

⁴⁹⁴ Yargıtay 9. CD. (2013), E. 2013/9110 K. 2013/12351, 09.10.2013 kararı: “...Diğer delil türlerine göre özellik arz eden bazı yönleri olmakla birlikte dijital deliller de sonuçta, deliller hiyerarşisinin kabul edilmediği, delil serbestisinin benimsendiği ceza muhakemesi sistemimizde bir ispat aracıdır. İspat aracı olan delilin değerlendirilmesinde, ceza muhakemesi hukukunda bir delil için öngörülen nitelikleri taşıyıp taşımadığı nazara alınıp, genel olarak; somut olayın özellikleri, yüklenen suçun işleniş biçimi, dosyadaki diğer deliller gibi hususlar gözetilip, özel olarak da; delilin temsil ettiği olayın niteliği, ele geçiriliş yeri, şekli ve zamanı, bu delilin sair karakteristik özellikleri gibi hususlar göz önünde bulundurulmalıdır. (...) Dijital deliller de, ... diğer tüm deliller gibi ... gizlenmeye, değiştirilmeye, bozulmaya elverişlidir. (...) Ancak, dijital delillerin değiştirilebilme kolaylığı ve sanal oluşundan hareketle hükme esas alınmayacak olduğunun ileri sürülmesi delil olgusuna aykırıdır...”

⁴⁹⁵ Sahara, A. (2024), “Blockchain Evidence: How Smart Litigators Can Keep It Out At Trial”, *Fordham Law Review Online*, (Vol.92): 42-59, s.43-44

yönelik düzenlemeleri içermektedir⁴⁹⁶.

Hukuki açıdan, dijital delillerin kullanımının düzenlenmesi ve dijital ortamda gerçekleştirilen faaliyetlerin etkin biçimde denetlenebilmesi için ulusal ve uluslararası yasal çerçevelerin sürekli güncellenmesi gerekmektedir. Böylece vergi hukukunda denetim süreçlerinin dijitalleşmesiyle birlikte ortaya çıkan hukuki sorunlar daha etkin biçimde yönetilebilecektir.

3.3.2. Vergi Denetiminde Algoritmik Karar Alma Süreçleri ve Hukuki Sonuçları

Algoritmik karar alma süreçleri, vergi denetimi alanında giderek artan bir önem kazanmaktadır. Bu süreçler vergi idarelerinin büyük veri kümelerini analiz ederek denetim hedeflerini belirlemesi ve kararlarını otomatikleştirmesiyle gerçekleşir. Yapay zekâ algoritmalarının bu karar mekanizmalarına entegrasyonu, vergi incelemelerinin etkinliğini artırmakta ve denetimlerin odaklanmasına yardımcı olmaktadır⁴⁹⁷.

Algoritmik karar alma, vergi denetim süreçlerinde riskli mükelleflerin belirlenmesinden, incelenen işlemlerin seçimine kadar geniş bir yelpazede uygulanmaktadır. Bu bağlamda, örneğin ABD'deki İç Gelir İdaresi (Internal Revenue Service - IRS), algoritmik sistemler sayesinde vergi uyumsuzluklarını ve yüksek riskli mükellefleri tespit ederek vergi kaçakçılığıyla mücadelede önemli başarılar elde etmiştir⁴⁹⁸.

Ancak algoritmik karar alma süreçlerinin kullanımı, hukuki açıdan çeşitli sorunları da beraberinde getirmektedir. Bu süreçlerin şeffaflık, açıklanabilirlik ve denetlenebilirlik açısından taşıdığı belirsizlikler, hukuki güvenlik ilkesi açısından kritik önem taşımaktadır. Algoritmaların karmaşık yapısı nedeniyle algoritmik kararların gerekçelerinin yeterince açık ve anlaşılır olmaması, bu kararların idari yargıda denetlenmesini güçleştirmektedir. Ayrıca, algoritmik süreçlerde olası hata ve ayrımcılık riskleri, vergi hukukunda eşitlik ve adalet ilkeleri açısından değerlendirilmesi gereken önemli bir konudur. AB-GDPR, algoritmik karar alma süreçlerinde şeffaflık ve veri koruma prensiplerini zorunlu kılarak vergi idarelerinin algoritmik sistemlerinin hukuki çerçeveye uygun olarak düzenlenmesini gerektirmektedir. Hollanda vergi idaresinin algoritmik karar alma süreçleri kullanılarak belirli gruplara yönelik sistematik

⁴⁹⁶ İlgün (2020), a.g.m., s.4

⁴⁹⁷ Yücel, A., Bozdoğanoglu, B. (2024), Vergi Denetimini Revize Etmek: Algoritmik Karar Alma Süreçlerinde Üçüncü Taraf Kontrolörü Olarak İnsan Faktörünün İncelenmesi, *Denetisim*, (31), 47-58, <https://doi.org/10.58348/denetisim.1540801>, s.50

⁴⁹⁸ Karataş Durmuş, Arıtı Erdem (2023), a.g.m., s.239

ayrımcılığa yol açtığı iddiaları, idari ve hukuki anlamda geniş çaplı tartışmalara ve yasal yaptırımlara sebebiyet vermiştir. Bu olay algoritmik sistemlerin denetiminin ve şeffaflığının önemini bir kez daha ortaya koymuştur⁴⁹⁹.

Bu bağlamda algoritmik kararların yargı denetimine açık olması, gerekçelendirilmesi ve algoritma tasarım sürecinde hukuki prensiplere riayet edilmesi gerekmektedir. Böylece algoritmik süreçlerin hem etkin kullanımı sağlanabilecek hem de mükelleflerin hukuki güvenceleri korunabilecektir.

3.3.3. Yapay Zekâ Destekli Denetimde Hukuki Güvenlik ve Mükellef Hakları

Yapay zekâ teknolojilerinin vergi denetiminde kullanımının yaygınlaşmasıyla birlikte hukuki güvenlik ve mükellef haklarının korunması konusunda yeni hukuki zorluklar ortaya çıkmaktadır. Yapay zekâ destekli denetimler, denetim süreçlerini daha hızlı ve etkin hale getirirse de algoritmaların kararlarında yaşanabilecek olası belirsizlikler ve şeffaflık sorunları mükelleflerin hukuki güvencelerini tehdit edebilmektedir.

Hukuki güvenlik ilkesi gereği, mükelleflerin hangi kriterlere göre denetime tabi tutulduklarını ve yapılan değerlendirmelerin hangi esaslara dayandığını bilmeleri gerekmektedir. Ancak, yapay zekâ algoritmalarının karmaşık ve bazen kapalı yapısı, mükelleflerin idari işlemler hakkında bilgi sahibi olmasını ve hukuki itirazlarda bulunabilmesini zorlaştırmaktadır. Bu nedenle algoritmik şeffaflık ve hesap verebilirlik, yapay zekâ destekli vergi denetim süreçlerinin hukuki güvenilirliği açısından kritik önem arz etmektedir. Hukuki güvenlik ve mükellef haklarının korunması bakımından, yapay zekâ destekli denetim süreçlerinin düzenleyici çerçevelerle net biçimde belirlenmesi ve mükelleflerin bu süreçlere karşı hukuki güvence altına alınması zorunludur. Algoritmik sistemlerin geliştirilmesi, uygulanması ve denetlenmesi aşamalarında mükellef haklarının önceliklendirilmesi hem hukuki güvenliği hem de kamu maliyesinin etkinliğini destekleyecektir⁵⁰⁰.

Yapay zekânın denetim süreçlerinde kullanımı, mükelleflerin özel hayatın gizliliği ve kişisel verilerin korunması gibi temel haklarını da etkileyebilmektedir. AB’de GDPR kapsamında, mükelleflerin kişisel verilerinin korunması, algoritmik karar süreçlerinde şeffaflık ve veri sahiplerinin

⁴⁹⁹ Yücel, Bozdoğanoglu (2024), a.g.m., s.50-52

⁵⁰⁰ Mutlu, A. E., Öncü, R. N. (2024), “İdarenin Eylem Ve İşlemlerinin Öngörülebilirliği Ve Yapay Zekâ Kullanımı”, *Balıkesir Üniversitesi Hukuk Dergisi*, 1(2): 186-213, s.191

haklarının güvence altına alınması gerekmektedir. Bu bağlamda mükelleflerin hangi verilerinin toplandığını, ne amaçla kullanıldığını ve hangi süreçlerden geçirildiğini bilme hakkı bulunmaktadır. İngiltere “Vergi ve Gümrük İdaresi'nin (His Majesty's Revenue and Customs - HMRC)”, yapay zekâ algoritmalarının kullanıldığı risk değerlendirme sisteminde yaşadığı sorunlar, algoritmik şeffaflık ve hukuki güvenlik açısından önemlidir. Algoritmanın mükellefleri yanlış veya taraflı biçimde değerlendirdiği ve haksız yere denetimlere tabi tuttuğu yönündeki şikâyetler, algoritmik süreçlerin denetlenebilir ve şeffaf olması gerektiğini ortaya koymuştur.

Ayrıca mükelleflerin algoritmik denetim süreçleri sonucunda haklarının ihlal edilmesi durumunda, yasal yolların açık ve erişilebilir olması önem taşımaktadır. İdari işlemlerinin hukuka uygunluğunun sağlanması için, algoritmik karar alma süreçlerinin yargısal denetime tabi olması ve bu denetimin etkin biçimde gerçekleştirilebilmesi gerekmektedir. Hollanda'daki "SyRI" algoritmik sisteminin mahkeme tarafından hukuka aykırı bulunarak kullanımdan kaldırılması, algoritmaların hukuk devleti ilkeleri ile uyumlu olması gerektiğini vurgulayan önemli bir örnektir⁵⁰¹.

3.3.4. Vergisel Veri İşleme Süreçlerinde Yapay Zekâ Kullanımı ve Hukuki Düzenlemeler

Vergisel veri işleme süreçlerinde yapay zekâ teknolojilerinin kullanımının yaygınlaşması, vergi idarelerinin veri analiz kapasitelerini artırmakta ve vergi denetim süreçlerini hızlandırmaktadır. Yapay zekâ tabanlı sistemler sayesinde mükelleflerin büyük ölçekli ve karmaşık mali verileri daha etkili biçimde analiz edilmekte, vergi kaçırma ihtimali yüksek olan işlemler erken tespit edilmektedir.

Bu süreçlerde, özellikle makine öğrenimi ve derin öğrenme algoritmaları, vergi idarelerinin büyük veri setlerini etkin biçimde kullanmalarını sağlamaktadır. Fransa vergi idaresinin uyguladığı yapay zekâ destekli sistemler, mali işlemlerdeki anormallikleri otomatik olarak tespit ederek mükelleflerin vergiye uyum oranını artırma noktasında önemli başarılar sağlamıştır⁵⁰².

Hukuki açıdan bakıldığında, yapay zekânın vergisel veri işleme süreçlerinde kullanımı, veri mahremiyeti ve kişisel verilerin korunması gibi alanlarda dikkatlice ele alınması gereken önemli sorunları beraberinde getirmektedir. AB-GDPR, kişisel verilerin korunması ve veri sahiplerinin

⁵⁰¹ Nathwani, K. (2024), “Artificial Intelligence In Automated Decision-Making In Tax Administration: The Case For Legal, Justiciable And Enforceable Safeguards”, *TLRC Report, The Institute for Fiscal Studies*, s.35-36

⁵⁰² Ilieva, K. (2025), “Artificial Intelligence Usage in EU Tax Administrations”, *EU Tax Focus, IBFD*: 1-3, s.3

haklarının güvence altına alınması için kapsamlı yükümlülükler getirmiştir. Bu bağlamda, vergi idarelerinin yapay zekâ sistemlerini kullanırken kişisel verilerin işlenmesi ve korunmasına ilişkin hukuki standartlara uyum sağlamaları zorunludur⁵⁰³.

Almanya vergi idaresinin dijital vergi denetimi uygulamalarında yapay zekâ algoritmalarının hukuki çerçevesi, kişisel verilerin işlenmesiyle ilgili olarak hem ulusal düzenlemeler hem de GDPR ile uyumlu olacak biçimde tasarlanmıştır. Böylece mükelleflerin temel hak ve özgürlükleri korunurken, vergi kaçakçılığının önlenmesinde yapay zekâ sistemlerinin sağladığı etkinlikten faydalanılmaktadır⁵⁰⁴.

Türkiye'de ise, VUK ve KVKK kapsamında, vergi denetim süreçlerinde kullanılan yapay zekâ tabanlı veri işleme uygulamalarının yasal zemini belirlenmiştir. Bu kapsamda, VUK'un mükerrer 242. maddesi⁵⁰⁵ elektronik defter ve belgelerin elektronik ortamda tutulması ve muhafazasını düzenlerken, KVKK'nın 5. ve 6. maddeleri kişisel verilerin işleme şartları ve özel nitelikli kişisel verilerin korunmasını düzenlemektedir⁵⁰⁶. Böylece mükelleflerin kişisel verilerinin toplanması, işlenmesi ve

⁵⁰³ Ömercioğlu (2025), a.g.m., s.1457

⁵⁰⁴ Bozdoğanoglu, B. (2023), "Yapay Zekâ ChatGPT'nin Vergi Sistemlerinde Kullanımı ve Uyuşmazlıkları Önlemedeki Rolünün Değerlendirilmesi", *Mali Hukuk Dergisi*, 19 (224): 1545-1588, s.1567

⁵⁰⁵ VUK, "Mükerrer Madde 242 – ... (Ek: 28/12/2001-4731/4 md.) Bu Kanunda ve diğer vergi kanunlarında defter, kayıt ve belgelere ilişkin olarak yer alan hükümler elektronik defter, kayıt ve belgeler için de geçerlidir. Maliye Bakanlığı, elektronik defter, belge ve kayıtlar için diğer defter, belge ve kayıtlara ilişkin usul ve esaslardan farklı usul ve esaslar belirlemeye yetkilidir. (Ek: 28/12/2001-4731/4 md.; Değişik: 4/6/2008-5766/17 md.) Maliye Bakanlığı, elektronik defter, belge ve kayıtların oluşturulması, kaydedilmesi, iletilmesi, muhafaza ve ibrazı ile defter ve belgelerin elektronik ortamda tutulması, düzenlenmesi ve ibraz edilmesi uygulamasına ilişkin usul ve esasları belirlemeye, elektronik ortamda tutulmasına, düzenlenmesine ve ibraz edilmesine izin verilen defter ve belgelerde yer alması gereken bilgileri internet de dahil olmak üzere her türlü elektronik bilgi iletişim araç ve ortamında Maliye Bakanlığına veya Maliye Bakanlığının gözetim ve denetimine tabi olup, kuruluşu, faaliyetleri, çalışma ve denetim esasları Cumhurbaşkanınca çıkarılacak bir yönetmelikle belirlenecek olan özel hukuk tüzel kişiliğini haiz bir şirkete aktarma zorunluluğu getirmeye, bilgi aktarımında uyulacak format ve standartlar ile uygulamaya ilişkin usul ve esasları tespit etmeye, bu Kanun kapsamına giren işlemlerde elektronik imza kullanım usul ve esaslarını düzenlemeye ve denetlemeye yetkilidir. Bu Kanunun vergi mahremiyetine ilişkin hükümleri, bu kapsamda kurulan şirketin ortak, yönetici ve çalışanları ile elektronik defter, belge ve kayıtların oluşturulması, imzalanması, iletilmesi ve saklanması hususlarından herhangi biri için hizmet verme konusunda yetkilendirilenlerin ortak, yönetici ve çalışanları hakkında da uygulanır."

⁵⁰⁶ 6698 Sayılı Kişisel verileri Koruma Kanunu (2016). Resmî Gazete Sayı: 29677. "Madde 5- (1) Kişisel veriler ilgili kişinin açık rızası olmaksızın işlenemez. (2) Aşağıdaki şartlardan birinin varlığı hâlinde, ilgili kişinin açık rızası aranmaksızın kişisel verilerinin işlenmesi mümkündür: a) Kanunlarda açıkça öngörülmesi. b) Fiili imkânsızlık nedeniyle rızasını açıklayamayacak durumda bulunan veya rızasına hukuki geçerlilik tanınmayan kişinin kendisinin ya da bir başkasının hayatı veya beden bütünlüğünün korunması için zorunlu olması c) Bir sözleşmenin kurulması veya ifasıyla doğrudan doğruya ilgili olması kaydıyla, sözleşmenin taraflarına ait kişisel verilerin işlenmesinin gerekli olması. ç) Veri sorumlusunun hukuki yükümlülüğünü yerine getirebilmesi için zorunlu olması. d) İlgili kişinin kendisi tarafından alenileştirilmiş olması. e) Bir hakkın tesisi, kullanılması veya korunması için veri işlenmesinin zorunlu olması. f) İlgili kişinin temel hak ve özgürlüklerine zarar vermemek kaydıyla, veri sorumlusunun meşru menfaatleri için veri işlenmesinin zorunlu olması. MADDE 6- (1) Kişilerin ırkı, etnik kökeni, siyasi düşüncesi, felsefi inancı, dini, mezhebi veya diğer inançları, kılık ve kıyafeti, dernek, vakıf ya da sendika üyeliği, sağlığı, cinsel hayatı, ceza mahkûmiyeti ve güvenlik tedbirleriyle ilgili verileri ile biyometrik ve genetik verileri özel nitelikli

saklanmasına ilişkin hukuki kriterler ve yükümlülükler net olarak ortaya konmuştur.

Ancak yapay zekânın vergisel veri işleme süreçlerindeki hızlı gelişimi, mevcut hukuki düzenlemelerin sürekli olarak güncellenmesini ve teknolojiye uyumlu hale getirilmesini gerekli kılmaktadır. Yapay zekâ teknolojilerinin kullanımıyla ilgili şeffaflık, hesap verebilirlik ve veri sahiplerinin haklarının korunmasına yönelik açık hukuki düzenlemelerin olması önem arz etmektedir. İngiltere HMRC, yapay zekâ sistemlerini kullanırken mükelleflere yönelik kapsamlı bilgilendirme ve şeffaflık politikaları bu bağlamda örnek gösterilebilir⁵⁰⁷.

Vergisel veri işleme süreçlerinde yapay zekânın etkin biçimde kullanılması, ancak kapsamlı ve güncel hukuki düzenlemelerle mümkün olacaktır. Bu bağlamda mükelleflerin kişisel verilerinin korunması ve hukuki güvenliklerinin sağlanması ile teknolojinin sunduğu imkânlardan faydalanılması arasında dengeli bir hukuki çerçeve oluşturulması zorunludur.

4. ULUSAL VE ULUSLARARASI YAPAY ZEKÂ UYGULAMALARI

4.1. Türkiye’de Vergi Kaçakçılık Suçlarının Tespitinde Yapay Zekâ Kullanımı

Vergi kaçakçılığı ile mücadele, vergi hukukunun önemli hedeflerinden biri olup, etkin denetim mekanizmalarının geliştirilmesini gerekli kılmaktadır. Son yıllarda Türkiye’de vergi denetim süreçlerinde yapay zekâ teknolojilerinin kullanımının artması, vergi kaçakçılığının tespiti ve önlenmesinde önemli yenilikler ve gelişmeler sağlamıştır GİB ve VDK tarafından geliştirilen yapay zekâ tabanlı uygulamalar, vergi denetimlerinin etkinliğini artırmakta ve denetim süreçlerini daha objektif ve şeffaf hale getirmektedir.

kişisel veridir... (3) Özel nitelikli kişisel verilerin işlenmesi yasaktır. Ancak bu verilerin işlenmesi; a) İlgili kişinin açık rızasının olması, b) Kanunlarda açıkça öngörülmesi, c) Fiili imkânsızlık nedeniyle rızasını açıklayamayacak durumda bulunan veya rızasına hukuki geçerlilik tanınmayan kişinin, kendisinin ya da bir başkasının hayatı veya beden bütünlüğünün korunması için zorunlu olması, ç) İlgili kişinin alenileştirdiği kişisel verilere ilişkin ve alenileştirme iradesine uygun olması, d) Bir hakkın tesisi, kullanılması veya korunması için zorunlu olması, e) Sır saklama yükümlülüğü altında bulunan kişiler veya yetkili kurum ve kuruluşlarca, kamu sağlığının korunması, koruyucu hekimlik, tıbbi teşhis, tedavi ve bakım hizmetlerinin yürütülmesi ile sağlık hizmetlerinin planlanması, yönetimi ve finansmanı amacıyla gerekli olması, f) İstihdam, iş sağlığı ve güvenliği, sosyal güvenlik, sosyal hizmetler ve sosyal yardım alanlarındaki hukuki yükümlülüklerin yerine getirilmesi için zorunlu olması, g) Siyasi, felsefi, dini veya sendikal amaçlarla kurulan vakıf, dernek ve diğer kâr amacı gütmeyen kuruluş ya da oluşumların, tâbi oldukları mevzuata ve amaçlarına uygun olmak, faaliyet alanlarıyla sınırlı olmak ve üçüncü kişilere açıklanmamak kaydıyla; mevcut veya eski üyelerine ve mensuplarına veyahut bu kuruluş ve oluşumlarla düzenli olarak temasta olan kişilere yönelik olması, halinde mümkündür. (4) Özel nitelikli kişisel verilerin işlenmesinde, ayrıca Kurul tarafından belirlenen yeterli önlemlerin alınması şarttır.”

⁵⁰⁷ İlgün (2020), a.g.m., s. 14

Bu bölümde, öncelikle Türkiye'de VDK, GİB ve Risk Analizi Genel Müdürlüğü denetim birimleri tarafından uygulanan yapay zekâ destekli denetim modelleri incelenecek, sonrasında vergi müfettişlerinin kullanabileceği dijital denetim araçları ayrıntılandırılacaktır. Ayrıca risk odaklı denetim anlayışının merkezinde yer alan yapay zekâ destekli risk analizi sistemlerinin teknik altyapısı ve uygulamadaki yansımaları değerlendirilecektir. Bu kapsamda, dijital dönemde vergi denetiminin nasıl yeniden şekillendiği ve bu değişimin adil yargılama ilkeleriyle olan ilişkisi de göz önünde bulundurulacaktır.

4.1.1. Türkiye’de Vergi Denetiminde Yapay Zekâ Uygulamaları

Türkiye’de vergi denetim süreçlerinde yapay zekâ teknolojilerinin kullanımı, son yıllarda önemli ölçüde artış göstermiştir. Bu gelişmenin temel nedeni, vergi kaçakçılığıyla mücadelede daha etkin sonuçlar alabilmek amacıyla ileri teknolojilerden faydalanılmasıdır. Yapay zekâ teknolojileri, özellikle risk analizi, büyük veri kullanımı, robotik süreç otomasyonu ve dijital modellemeler gibi çeşitli alanlarda vergi denetimi süreçlerine entegre edilmiştir⁵⁰⁸. GİB ve VDK tarafından geliştirilen ve uygulamaya konulan yapay zekâ tabanlı sistemler, esasında tam bir makine öğrenmesine dayalı modeller olmasa da mükelleflerin finansal işlemlerini analiz ederek riskli durumları otomatik olarak tespit etmekte ve vergi incelemelerini daha hedef odaklı hale getirmektedir. Aslında bu sistemler, büyük veri içinden belirli ve sınırlı görevleri yerine getirmek üzere tasarlanmış ve programlanmış dar yapay zekâ-ANI kapsamında değerlendirmek daha doğru olacaktır.

Türkiye’de vergi denetiminde yaygın olarak kullanılan yapay zekâ uygulamalarının başında VDK tarafından oluşturulan RAS gelmektedir. 646 Sayılı KHK ile 2020 yılında hayata geçirilen bu sistem ile gerçekleştirilen analiz ve karşılaştırmalar sonucunda riskli sektörler ve mükellefler ile bunlara ilişkin risk alanları ve dereceleri belirlenerek, incelenecek konu ve mükellefler Kurulun aktif işgücü dikkate alınarak seçilebilmektedir. VDK-RAS, mükelleflerin geçmiş beyanları ile mevcut dönem beyanlarını karşılaştırmakta ve sektör ortalamasından sapmalar, kasa hesaplarında yüksek nakit bulundurma, beyan edilen gelir ve giderler arasındaki tutarsızlıklar gibi kriterleri analiz ederek risk profilleri oluşturmaktadır. Özellikle sahte fatura düzenleme ve kullanımı, şirketler arası olağan dışı yüksek hacimli işlemler ve vergi matrahlarını düşürmeye yönelik muhasebe kayıtlarının manipüle edilmesi gibi yaygın vergi kaçakçılığı yöntemlerinin erken tespiti için VDK-RAS önemli bir araç olarak

⁵⁰⁸ Karataş Durmuş, Arıtı Erdem (2023), a.g.m., s.227

kabul edilmektedir. Ayrıca, sistem otomatik uyarılar üretmek denetim birimlerini potansiyel riskler konusunda zamanında bilgilendirmekte ve denetim süreçlerini daha verimli hale getirmektedir⁵⁰⁹. Bu sistemde mükelleflerin sunduğu elektronik beyannameler, kesin mizanlar, gelir tabloları ve bilançolar gibi veriler ile mükellefle ilişkisi olan üçüncü taraflar, bankalar Sosyal Güvenlik Kurumu (SGK), gümrük idaresi ve tapu idaresi gibi kurumlardan elde edilen bilgileri kullanılmaktadır⁵¹⁰.

Türkiye’de de risk analizi odaklı olarak uygulanan bir diğer yapay zekâ uygulaması GİB tarafından geliştirilen Sahte Belge Risk Analiz Programı (SARP) uygulamasıdır. Bu uygulama akıllı dijital yazılımlarla ile hangi mükelleflerin potansiyel olarak sahte belge düzenleyicisi davranışları sergilediği tespit edilerek akıllı dijital yazılımlarla ortaya konmaktadır. Bu uygulamada oluşturulan risk kriterlerini ihlal eden mükellefler, belirli bir algoritma çerçevesinde her ay bir risk puanı olarak sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenleme riski yönünden değerlendirilmekte ve GİB tarafından analiz edilmektedir⁵¹¹.

Diğer taraftan Risk Analizi Genel Müdürlüğü bünyesinde kurulan Risk Analiz Değerlendirme Sistemi (RADAR); büyük veri üzerinde çalışma imkânı sunan, çeşitli verilerin çapraz kontrolüne olanak tanıyan ve tek bir sistem üzerinde analiz yapma olanağı sağlamakta ve makine öğrenmesi yöntemi ile oluşturulmuş kümeleme analiz sonuçları sisteme aktarılarak risk gruplarının daha hızlı ve etkin bir şekilde belirlenmesi sağlanmaya çalışılmaktadır. Bu kapsamda Makine Öğrenmesi Kümeleme Analizi Raporu hazırlanmış ve ilgili raporda belirtilen anomali özelliği gösteren kümelerdeki riskli mükelleflere yönelik işlem tesis edilmiştir⁵¹². Risk Analizi Genel Müdürlüğü 2020 yılında faaliyete başlamış olup 2023 ve 2024 yıllarında RADAR Sistemi ile yapay zekâ teknolojisine uygun yeni nesil modellerle risk analizine tabi tutulan mükellef sayısı aşağıda tabloda verilmiştir.

Tablo-1: Risk Analizine Tutulan Mükellef Sayısı, 2023-2024

<i>Risk Analizine Tutulan Mükellef Sayısı, 2023-2024</i>				
<i>Yapılan Analiz Çalışmaları</i>	<i>Vergi Kayıp ve Kaçağına Yönelik</i>	<i>Hazine Desteklerine Yönelik</i>	<i>Uygulama ve Denetim Etkinliğine Yönelik (Diğer)</i>	<i>Toplam</i>
2023	608.929	56.884	27.518	693.331
2024	1.385.580	578.707	1.211	1.965.498

⁵⁰⁹ Tolkun, S., Tekin, A., (2021), “Risk Odaklı Vergi Denetim Yaklaşımı”, *International Journal of Applied Economic and Finance Studies*, 6 (2): 21-39, s.23

⁵¹⁰ Karataş Durmuş, Arıtı Erdem (2023), a.g.m., s.243

⁵¹¹ GİB Strateji Geliştirme Daire Başkanlığı (2025), *2024 Yılı Faaliyet Raporu*, Yayın No: 560, Ankara, s.136

⁵¹² Risk Analizi Genel Müdürlüğü (2022), *2021 yılı Faaliyet Raporu*, Ankara, s. 21-22

Kaynak: Risk Analizi Genel Müdürlüğü, 2023 ve 2024 yılı Faaliyet Raporu verilerinden oluşturulmuştur.

Bu bağlamda Tablo-1’de yer alan veriler incelendiğinde, 2023 yılında toplam 693.331 mükellef analize tabi tutulmuşken 2024 yılına gelindiğinde bu sayı yaklaşık 3 kat artarak 1.965.498 olmuştur. Analize tabi tutulan mükellef sayısının geometrik bir ivme ile artmasından denetim alanının kapsamının genişlediği görülmektedir.

Türkiye’de yapay zekâ destekli makine öğrenmesi esası ile çalışan bir diğer uygulama ise yine GİB tarafından kullanılan Dijital Vergi Asistanı (GİBİ) uygulamasıdır. 7/24 hizmet verebilme kapasitesine sahip bu uygulama ile kullanıcılar genel mevzuata ve GİB hizmetlerine ilişkin sorularına cevap bulmaktadırlar. Yapay zekâ destekli işletim esasına sahip bu uygulama, 11.615 adet söylem ile kullanıcıların cevap havuzunda yer alan bilgilere erişim sağlamasını mümkün kılmaktadır. Örneğin GİBİ ile 2024 yılında 264.164 kullanıcının 579.997 adet sorusu cevaplanmıştır⁵¹³.

Bununla birlikte Türkiye’de vergi denetim süreçlerinde daha çok büyük veri analitiği kullanılmaktadır. Bu yöntemlerle karmaşık ekonomik faaliyetlerin takibi, gerçek zamanlı denetimler ve önleyici hizmetler sağlanabilmekte, mükelleflerin vergisel risklerinin gerçek zamanlı olarak tespit edilmektedir. Büyük veri analizi araçları GİB tarafından yaygın olarak kullanılan dijital araçlar arasındadır. Bu araçlar, büyük veri kümelerindeki karmaşık veri ilişkilerini analiz ederek, mükelleflerin finansal işlemlerindeki olası tutarsızlıkları ortaya çıkarabilmektedir⁵¹⁴. Özellikle uluslararası işlemler ve sınır ötesi mali hareketlerin izlenmesi gibi durumlarda büyük veri analitiği oldukça etkin sonuçlar sağlamaktadır. Bunun yanısıra VDK tarafından kullanılan VDKBİS ve VDK-VEDEBİS uygulamaları da büyük veri analitiği tabanlı uygulamalardır. Bu uygulamalardan VDKBİS, Başkanlık bünyesinde gerçekleştirilen işlemlerin takibini ve denetimini sağlayarak istenilen raporları üreten ve dış sistemlerle bilgi akışı sağlamaktadır. VDK-VEDEBİS uygulaması ise Gelir İdaresi Başkanlığı, Bilgi Teknolojileri Genel Müdürlüğü, Ziraat Bankası A.Ş. ve Muhasebat Genel Müdürlüğünden veri toplayarak, belirlenen kriterler ve risk göstergeleri doğrultusunda bu verileri “yapılandırılmış sorgu dili (SQL)” yardımıyla analiz etmektedir⁵¹⁵.

Yapay zekâ uygulamalarının hukuki altyapısı Türkiye’de yavaş yavaş oluşmaktadır. Özellikle

⁵¹³ GİB Strateji Geliştirme Daire Başkanlığı (2025), a.g.e., s.117

⁵¹⁴ GİB Strateji Geliştirme Daire Başkanlığı (2025), a.g.e., s.141

⁵¹⁵ Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı (2025), *2024 Faaliyet Raporu*, Ankara, s.13

dijital veri işleme ve veri mahremiyeti konularında yapılan düzenlemeler, kişisel verilerin işleme sınırlarını ve mükelleflerin temel haklarını güvence altına almaktadır. Bu bağlamda, mükelleflerin kişisel veri mahremiyetinin ihlal edilmemesi ve algoritmaların tarafsız ve adil biçimde çalışması amacıyla düzenleyici önlemler alınmaktadır. Vergi denetiminde kullanılan yapay zekâ teknolojilerinin Türkiye’de etkin biçimde uygulanabilmesi için, algoritmik şeffaflığın ve karar alma süreçlerinin denetlenebilirliğinin sağlanması gerekmektedir. Bu doğrultuda, algoritmik kararların gerekçelendirilmesi ve bu kararların yargısal denetime açık olması zorunlu tutulmaktadır. Türkiye’de mevcut yasal çerçeve, algoritmik sistemlerin denetim süreçlerinde kullanılmasına olanak tanırken, hukuki belirlilik ilkesine de uygun hareket etmeyi zorunlu kılmaktadır.⁵¹⁶

Yapay zekâ teknolojileri kullanılarak elde edilen bu dijital hizmetleri, mükelleflerin vergisel işlemlerinin etkin ve doğru şekilde yürütülmesini desteklemektedir. Özellikle e-fatura, e-arşiv fatura ve e-defter gibi elektronik belgeler üzerinden yapılan işlemlerde, algoritmalar yardımıyla anormallikler ve olağan dışı işlemler hızlıca belirlenebilmektedir. Bu algoritmalar, aynı belge numarasının birden fazla faturada kullanılması, faturaların ardışık sıra numaralarının düzensiz kullanımı veya olağandışı yüksek tutarlı işlemler gibi durumları otomatik olarak belirleyebilmektedir. Böylece vergi idarelerinin inceleme süreçleri hem hızlanmakta hem de daha isabetli hale gelmektedir. Ayrıca, bu elektronik belgelerin veri bütünlüğünü ve güvenilirliğini sağlamak amacıyla, elektronik imza ve mali mühür uygulamaları gibi kriptografik yöntemler kullanılmaktadır⁵¹⁷.

Türkiye’de vergi denetiminde yapay zekâ teknolojilerinin kullanımı giderek yaygınlaşmakta olup mevcut hukuki düzenlemeler bu teknolojilerin kullanımını destekleyici ve mükelleflerin haklarını koruyucu niteliktedir. Bununla birlikte, teknolojik gelişmelere paralel olarak yasal düzenlemelerin sürekli güncellenmesi ve uygulama alanındaki hukuki boşlukların giderilmesi gerekmektedir.

4.1.2. Vergi Suçlarının Tespitinde Kullanabilecek Dijital Araçlar

Vergi denetim süreçlerinin dijitalleşmesiyle birlikte vergi müfettişlerinin kullandıkları araç ve yöntemlerde de önemli dönüşümler gerçekleşmiştir. Vergi müfettişleri, denetim süreçlerinde çeşitli dijital araçlar kullanarak işlemleri daha hızlı, doğru ve etkin bir şekilde yerine getirebilmektedirler. Bu

⁵¹⁶ Dinçkol, H. A. (2024), “Yapay Zekânın İdari Yargı Üzerindeki Etkileri”, *Sakarya Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 12(1): 47-77, <https://doi.org/10.56701/shd.1407948>, s. 56-68

⁵¹⁷ Varol, N. (2023), “Dijital Dönüşüm ve Yapay Zekâ: Muhasebenin ve Denetimin Geleceği”, *Denetim Ve Güvence Hizmetleri Dergisi*, 3(2): 162-184, s.178

dijital araçlar, denetim süreçlerinin verimliliğini artırırken denetimlerde daha kesin ve güvenilir sonuçlar elde edilmesine yardımcı olmaktadır. Bu bağlamda, vergi müfettişlerinin kullanabileceği dijital araçlar, çeşitli teknolojik uygulamalar ve yazılımlar ile şekillenmektedir. Denetimde en çok kullanılan dijital araçlar aşağıdaki gibi sıralanabilmektedir:

Elektronik Veri Analiz Yazılımları: Vergi incelemelerinde, büyük hacimli verilerin hızlı ve doğru şekilde incelenebilmesi için elektronik veri analiz yazılımları yaygın olarak kullanılmaktadır. Bu yazılımlar, müfettişlerin dijital ortamdaki muhasebe kayıtlarını, faturaları ve diğer finansal belgeleri hızlı biçimde analiz etmelerine olanak tanımaktadır. Bu tür yazılımlar, vergi mevzuatına aykırılık teşkil edebilecek hususları otomatik olarak tespit edebilmekte ve denetim sürecini hızlandırmaktadır. E-fatura, e-defter ve e-arşiv sistemleri gibi elektronik ortamlarda tutulan belgelerin denetlenmesi için kullanılan bu yazılımlar, belgelerin doğruluğunu ve tutarlılığını otomatik analiz etmektedir. Vergi müfettişlerinin kullandıkları dijital araçlar arasında "Elektronik Yoklama ve Elektronik Tebligat Sistemleri" de bulunmaktadır⁵¹⁸.

Robotik Süreç Otomasyonu (Robotic Process Automation – RPA): Robotik Süreç Otomasyonu, müfettişlerin özellikle rutin ve zaman alıcı denetim işlemlerini otomatikleştiren dijital araçlardan biridir. Robotik süreç otomasyonu teknolojisi, vergi denetimi sürecinde verilerin farklı kaynaklardan hızlı bir şekilde toplanması, karşılaştırılması ve analiz edilmesini sağlamaktadır. Bu sayede müfettişler, daha karmaşık ve uzmanlık gerektiren konulara odaklanabilmektedir⁵¹⁹.

Dijital İkiz (Digital Twin) Teknolojisi: Dijital ikiz modellemeleri de son yıllarda denetimde kullanılmaya başlanmıştır. Dijital ikiz, gerçek dünya koşullarını analiz etmek ve değişikliklere yanıt vermek amacıyla gerçek nesne veya sistemlerinin dijital ortamda oluşturulan simülasyonlarıdır. Dijital ikiz teknolojileri, denetim süreçlerinin planlanması ve yönetilmesi alanında kullanılmaktadır. Bu uygulamalar kapsamında, denetim yapılacak firmaların dijital modelleri oluşturularak, denetim öncesinde veya sırasında oluşabilecek risklerin ve fırsatların analiz edilmesi mümkün olmaktadır⁵²⁰. Bu sayede vergi denetim süreçlerinin etkinliği artmaktadır. Bu sistemde elektronik denetim kapsamında

⁵¹⁸ Yurtsever, H. (2016), "Vergi Hukukunda Tebligatta Yeni Bir Uygulama: Elektronik Tebligat", *Yönetim Ve Ekonomi Dergisi*, 23(2): 451-466., <https://doi.org/10.18657/yecbu.06698>, s.454

⁵¹⁹ Huang, F., Vasarhelyi, M.A. (2019), "Applying robotic process automation (RPA) in auditing: A framework", *International Journal of Accounting Information Systems*, (35): 100433, <https://doi.org/10.1016/j.accinf.2019.100433>, s.2

⁵²⁰ Erturan, İ., Ergin, E. (2018), "Dijital Denetim Ve Dijital İkiz Yöntemi", *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, 20(4): 810-830, <https://doi.org/10.31460/mbdd.395261>, s.815

denetimi faaliyetlerini gerçekleştirecek olan işletmelerin sanal bir ikizi oluşturularak işletme içi oluşan problemlere ilişkin çözüm önerileri ve olası tehditlere karşı alınabilecek tedbirler ile gerçek hayatta muhtemel sorunlara çözüm önerileri getirilmesi planlanmaktadır. Alınacak kararları önceden test edebilmek için etkili bir uygulamadır⁵²¹.

Doğal Dil İşleme (Natural Language Processing - NLP) Araçları: Vergi denetimlerinde kullanılan doğal dil işleme araçları, özellikle yazılı belgelerin analizinde etkili sonuçlar vermektedir. Müfettişlerin denetim süreçlerinde incelenen belgelerdeki anormallikleri, tutarsızlıkları, usulsüzlükleri ve olağandışı durumları daha hızlı tespit etmesine olanak tanıyan bu teknoloji, vergi incelemelerinin etkinliğini önemli ölçüde artırmaktadır⁵²².

Elektronik Denetim Platformları ve Mobil Uygulamalar: Vergi denetim süreçlerinde müfettişlerin sahada kullandığı mobil uygulamalar, bulut depolama sistemleri ve elektronik platformlar, denetim faaliyetlerinin yerinde ve anlık olarak yürütülmesini sağlamaktadır. Mobil uygulamalar, müfettişlerin denetim sırasında verilere hızlı erişimini ve bu verileri gerçek zamanlı ve mekandan bağımsız olarak analiz edebilmesini mümkün kılmaktadır⁵²³.

Yapay Zekâ Tabanlı Risk Analiz Araçları: Vergi denetiminde kritik öneme sahip olan bir diğer dijital araç, yapay zekâ tabanlı risk analiz sistemleridir. Vergi uyumunu artırmak ve vergi kaçakçılığıyla mücadele etmek amacıyla kullanılan yapay zekâ destekli risk analizi modelleri, mükelleflerin faaliyetlerini hızlı ve doğru bir şekilde analiz ederek riskli durumları önceden belirleme imkânı sunmaktadır. Risk analizine dayalı uygulamalar sayesinde müfettişler, vergi kaçakçılığı ve uyumsuzluk gösteren mükellefleri otomatik olarak belirleyebilmekte ve inceleme süreçlerini önceliklendirebilmektedir. Vergi denetiminde risk analizine dayalı yapay zekâ uygulamaları; geçmiş verilere dayanarak vergi kaçırma potansiyeli taşıyan mükellefleri belirleme, dijital ortamda bulunan defter, kayıt ve belgeleri gerçek zamanlı olarak inceleyip riskli işlemleri tespit etme ve karmaşık ekonomik ilişkileri izleyerek vergi kaybı oluşturabilecek durumları ortaya çıkarma gibi önemli olanaklar

⁵²¹ Ös, M. (2023). 21. Yüz Yılda Dijital Denetim ve Dijital İkiz: Dijital Denetimin İşletmelere Olan Yansımaları Ve Dijital İkiz Üzerine Bir Değerlendirme, Ed. Hacıhasanoğlu, T., İğde, M., *Güncel Gelişmeler Ekseninde Muhasebe Ve Denetim*, Gaziantep: Özgür Yayınları: (221-236), doi: 10.58830/ozgur.pub77.c209, s. 224-225

⁵²² Qatawneh, A.M. (2024), "The role of artificial intelligence in auditing and fraud detection in accounting information systems: moderating role of natural language processing", *International Journal of Organizational Analysis*, (Vol. ahead-of-print No. ahead-of-print), doi:10.1108/IJOA-03-2024-4389, s.1-2

⁵²³ İlgün (2020), a.g.m., s.9

sunmaktadır⁵²⁴. Yapay zekâ destekli risk analizi modelleri, mükelleflerin vergi beyanlarını elektronik ortamda toplanan diğer finansal verilerle çapraz sorgulayarak, tutarsızlıkları ve olası risk unsurlarını otomatik biçimde tespit etmektedir. Özellikle sahte belge kullanımı, fiktif işlem yapılması, olağan dışı kasa hareketleri ve yüksek miktartlı devreden KDV gibi kritik risk unsurları, algoritmik süreçlerle anında belirlenerek, müfettişlerin denetim önceliklendirmesinde kullanılmakta ve e-beyanname, Ba-Bs bildirimleri, banka hesap hareketleri gibi mükelleflerden alınan mali verileri işlemektedir⁵²⁵. Bu veriler, yapay zekâ algoritmaları aracılığıyla sektörel ortalamalardan sapmalar, tutarsızlıklar, ani gelir artışları veya düşüşleri gibi kriterlerle değerlendirilmektedir. Örneğin sürekli zarar beyan eden, olağandışı yüksek kasa bakiyesi bulunan ya da sahte belge kullanımıyla ilişkilendirilen mükellefler otomatik olarak yüksek risk grubuna dahil edilmektedir.

Tüm bu araçların etkin biçimde kullanılabilmesi, müfettişlerin hem teknolojiye hâkimiyetini artırmakta hem de denetim süreçlerinde karşılaşılan vergi risklerinin hızlı ve doğru şekilde tespit edilmesine katkıda bulunmaktadır. Yapay zekâ araçlarının hukuka uygunluğu ve güvenilirliği açısından şeffaflık ve hesap verilebilirlik ilkelerine uygun olmaları da büyük önem taşımaktadır.

4.2. Diğer Ülkelerde Vergi Denetiminde Yapay Zekâ Kullanımı

Yapay zekâ teknolojilerinin vergi denetim süreçlerine entegrasyonu, dünya genelinde birçok ülke tarafından benimsenmiştir. Özellikle ABD, AB, OECD ülkeleri ve Çin gibi farklı bölgelerdeki ülkeler, vergi uyumunu artırmak ve vergi kaçakçılığını azaltmak amacıyla bu teknolojilere önemli yatırımlar yapmaktadır. Yapay zekâ ve büyük veri analitiği, denetim süreçlerinde geleneksel yöntemlere göre daha etkili ve hızlı sonuçlar vermekte, vergi idarelerinin kapasitesini önemli ölçüde güçlendirmektedir. Farklı ülkelerde uygulanan yapay zekâ destekli vergi denetimi sistemleri arasında önemli benzerlikler olduğu gibi belirgin farklılıklar da bulunmaktadır⁵²⁶.

ABD'de IRS, veri madenciliği ve robotik süreç otomasyonu gibi gelişmiş teknolojilere öncelik verirken, AB ülkeleri genel veri koruma düzenlemeleri çerçevesinde teknolojileri uygulamaktadır.

⁵²⁴ Ömercioğlu (2025), a.g.m., s.1452

⁵²⁵ Baghdasaryan, V., Davtyan, H., Sarikyan, A. Navasardyan, Z. (2022), "Improving Tax Audit Efficiency Using Machine Learning: The Role of Taxpayer's Network Data in Fraud Detection", *Applied Artificial Intelligence*, 36(1) 2012002: 1-24, doi:10.1080/08839514.2021.2012002, s.3-4

⁵²⁶ Aslett, J., González, I., Hadwick, D. Hamilton, S., Hardy, M., Pérez, A. (2024), "Understanding Artificial Intelligence in Tax and Customs Administration, Technical Notes And Manuals", *IMF Library*, USA, <https://doi.org/10.5089/9798400290435.005>, s.11

OECD ülkeleri çeşitli uygulamaları ve hukuki düzenlemeleri benimseyerek vergi denetimlerini modernleştirmiştir. Çin ise büyük veri ve yapay zekâ sistemlerini entegre ederek vergi kaçakçılığıyla etkin bir mücadele yürütmektedir. Bu bölümde bahsedilen ülkelerdeki somut uygulama örnekleri ve bunların yasal çerçeveleri ayrıntılı biçimde incelenmiştir.

4.2.1. ABD İç Gelir İdaresi (IRS) ve Yapay Zekâ Kullanımı

ABD’de IRS, vergi uyumunu artırmak, vergi kaçakçılığını önlemek ve tahsilat süreçlerini daha verimli hale getirmek amacıyla yapay zekâ teknolojilerini yoğun biçimde kullanmaktadır. IRS ilk olarak 1970’li yıllarda doğrusal diskriminant analizini uyumsuz vergi beyannamelerinin incelenmesinde kullanarak aslında bir devrim yaratmıştır. İzleyen süreçte geleneksel istatistiklerin ötesine geçerek bir yapay zekâ laboratuvarı kurmuş ve doğal dil işleme ve basit ileri besleme sinir ağları gibi temel yapay zekâ yöntemlerini kullanmaya başlamıştır. Daha sonra karar ağaçlarına dayanan istatistiksel çerçeveler oluşturulmaya başlanmıştır. Günümüzde ise makine öğrenimi, derin öğrenme, veri ve grafik madenciliği, robotik süreç otomasyonu, simülasyonlar ve doğal dil işleme gibi pek çok yapay zekâ yöntemlerinden geniş ölçüde faydalanıldığı görülmektedir⁵²⁷.

Makine öğrenimi algoritmaları, IRS’in temel denetim faaliyetlerinde kullanılan kritik teknolojilerden biridir. Bu algoritmalar, mükelleflerin önceki dönemlere ait vergi beyannamelerini ve mevcut mali verilerini inceleyerek tutarsızlıklar ve manipülasyonları otomatik olarak belirlemektedir. Büyük veri analizi yöntemleriyle desteklenen bu sistemler, geleneksel denetim yöntemlerine göre daha etkin ve hızlı sonuçlar vermekte ve vergi uyumunu önemli ölçüde artırmaktadır⁵²⁸.

IRS, robotik süreç otomasyonu araçlarını kullanarak rutin vergi denetim görevlerini otomatik hale getirmiştir. Bu teknoloji, evrak işleme, belge doğrulama ve veri girişi gibi tekrarlayan işlemleri insan müdahalesine gerek kalmadan tamamlayabilmektedir⁵²⁹. Bu sayede denetçiler, stratejik analiz ve ileri düzey incelemelere daha fazla zaman ayırabilmektedirler.

⁵²⁷ Yayman, D. (2021), Vergi Kaçakçılığı Tespitinde Büyük Veri Analitiği, (Ed. Gök, M.) *IV International Conference on Data Science and Applications (ICONDATA'20) Proceeding Book*, (Vol 1.): 242-261, s.258.

⁵²⁸ Holtzblatt, J., Engler, A. (2022), “Machine Learning And Tax Enforcement”, Tax Policy Center, Urban Institute & Brookings Institution, <https://www.urban.org/sites/default/files/2022-06/Machine%20Learning%20and%20Tax%20Enforcement.pdf> (Erişim Tarihi: 10.02.2025)

⁵²⁹ Mercado, E. (2021), “Robotic Process Automation, “Defense Acquisition University (DAU)”, *The research Report for Army's Senior Service College Fellowship*, USA, s.20.

IRS tarafından kullanılan diğere önemli yapay zekâ uygulaması olan risk analizi ve önceliklendirme sistemi, mükelleflerin vergi uyum risklerini otomatik olarak değerlendirmektedir. Bu sistem, mükelleflerin finansal işlemlerini, sektörel ortalamaları ve geçmiş dönem davranışlarını analiz ederek risk puanları üretmekte, böylelikle yüksek risk grubundaki mükelleflerin öncelikli denetlenmesini sağlamaktadır. Ayrıca IRS, doğal dil işleme teknolojilerini kullanarak vergi mükelleflerinden gelen çok sayıdaki yazılı belge ve raporu otomatik olarak değerlendirmektedir. Doğal dil işleme teknolojileri sayesinde, vergi beyannamelerinde ve diğere belgelerde bulunan olağandışı ifadeler veya potansiyel dolandırıcılık belirtileri hızlı ve doğru şekilde tespit edilmektedir⁵³⁰.

IRS'in yapay zekâ teknolojilerini aktif biçimde kullanması, vergi uyumunu yükseltmekte, vergi denetim süreçlerini hızlandırmakta ve vergi kaçakçılığının tespitinde önemli sonuçlar vermektedir. Bu teknolojilerle donatılan denetim sistemleri, ABD'de vergi adaleti ve tahsilat etkinliğine önemli katkılarda bulunmaktadır. Yapay zekâ sistemlerinin kullanımında IRS, algoritmik şeffaflık, hesap verilebilirlik ve kişisel veri koruma prensiplerini uygulamaktadır. IRS, mali yanında sağlık, eğitim, dini aidiyet gibi kişisel bilgileri de içeren çok geniş kapsamlı veriler toplamaktadır. Bu bağlamda bu bilgilerin korunması için özel gizlilik hükümleri getirilmiştir ve başta Federal Bilgi Güvenliği Yönetimi Yasası (Federal Information Security Management Act - FISMA) olmak üzere çeşitli federal düzenlemeler ile IRS'in yapay zekâ uygulamaları hukuka uygun ve kişisel veri güvenliği açısından korunaklı hale getirilmiştir. Ancak tüm bu düzenlemelere rağmen IRS halâ bilgi güvenliği konusunda ciddi zafiyetler göstermekte ve zaman zaman FISMA'ya uyumsuz davranıldığı için veri ihlalleri yaşandığı görülmektedir⁵³¹.

4.2.2. AB Ülkelerinde Dijital Vergi Denetimi ve Yapay Zekâ Kullanımı

AB ülkeleri vergi denetim süreçlerinde dijitalleşme ve yapay zekâ uygulamaları son yıllarda önemli ölçüde artış göstermiştir. AB ülkeleri, vergi kaçakçılığıyla mücadele etmek, şeffaflığı ve vergi uyumunu artırmak amacıyla teknolojik çözümlere giderek daha fazla başvurmaktadır. Bu bağlamda yapay zekâ ve büyük veri analitiği gibi teknolojiler üye ülkelerin vergi idareleri tarafından geniş çapta kullanılmaya başlanmıştır. Özellikle Almanya, Fransa ve İtalya gibi ülkelerde dijital vergi denetimi ve

⁵³⁰ IRS (2023). *Internal Revenue Service Inflation Reduction Act Strategic Operating Plan: 2023-2031*, Department of Treasury Internal Revenue Service, Washington DC, s.63, 98

⁵³¹ Hatfield, M. (2023) "Safeguarding Taxpayer Data", *Florida Tax Review*: 27(1): 212-268, s.267-268

yapay zekâ teknolojilerinin kullanımı ön plana çıkmaktadır. Bu ülkelerde, makine öğrenmesi algoritmaları ve büyük veri analitiği ile mükelleflerin finansal hareketleri gerçek zamanlı olarak izlenebilmekte ve olası vergi kaçakçılığı girişimleri hızlı ve etkin şekilde tespit edilebilmektedir⁵³².

Almanya'da federal vergi idaresi yapay zekâ araçlarını oldukça aktif kullanmaktadır. Alman vergi idaresi; web sitelerinden, çevrimiçi ticari platformlardan ve sosyal medyadan vergi mükelleflerinin çevrimiçi verilerini otomatik olarak toplamak için bir kazıma ve tarama sistemi olan X-PIDER'ı kullanmaktadır. X-PIDER yazılımı, internet aracılığı ile bulduğu tüm bağlantıları ve sonraki sayfaları takip etmekte ve ilgili sayfaları otomatik olarak tanımlayabilmektedir. Bununla birlikte Almanya'da vergi beyannamelerinin otomatik dolumunu sağlayan bir sistem de geliştirilmiştir. Bu sistem her türlü insan hatasının önüne geçmektedir. Almanya'da kullanılan yapay zekâ tabanlı bir diğer uygulama ise sanal konuşma asistanı 'Steuerchatbot'tur. Almanca, İngilizce ve Fransızca olarak mükelleflerin sorularına cevap vermesi için geliştirilen Steuerchatbot, 2024 yılından itibaren tüm Almanya'daki vergi mükelleflerinin kullanımına açılmıştır⁵³³.

Fransa vergi idaresi (Direction Générale des Finances Publiques - DGFİP), yapay zekâ ve büyük veri analitiği teknolojilerini etkin biçimde kullanarak vergi kaçakçılığıyla mücadelede önemli ilerlemeler kaydetmiştir. DGFİP, "Hile Hedefleme ve Sorgu Değerleme (CFVR)" adlı sistem sayesinde mükelleflerin finansal faaliyetlerini analiz ederek vergi kaçakçılığı riski taşıyan durumları otomatik olarak belirleyebilmektedir. Bu sistem sahte faturaları ve fiktif işlemleri tespit etmek üzere geliştirilmiş olup, riskli işlemleri gerçek zamanlı olarak vergi idaresine bildirebilmektedir⁵³⁴. Ayrıca Fransa'da emlak vergisi bağlamında yapıların beyanlarını denetlemek için "Foncier Innovant" isimli proje gerçekleştirilmiştir. DGFİP bu proje sayesinde uydu görüntüleri kullanarak mükellefler tarafından sunulan emlak beyanlarını karşılaştırma imkânı bulmaktadır. Vergi kaçakçılığı ile mücadele amacıyla geliştirilmiş olan bu uygulama öncelikle Fransa'nın pek çok bölgesinde uygulanmaktadır⁵³⁵.

İspanya Vergi Ajansı (Agencia Tributaria - AEAT), vergi beyannamesi verme süreleri,

⁵³² Sözen, H. (2024), "Avrupa Birliği Ülkelerinde Yapay Zekânın Kamu Hizmetlerindeki Dönüştürücü Rolü: Danimarka, Fransa ve İtalya Deneyimleri Üzerine Bir İnceleme", *Uluslararası Yönetim Akademisi Dergisi*, 7(1): 322-338, <https://doi.org/10.33712/mana.1438716>, s.323

⁵³³ Taxadmin.AI (2025). Country Reports: Germany, <https://taxadmin.ai/country/germany-ai-country-report/>, Erişim Tarihi: 11.03.2024

⁵³⁴ Trescher, B. (2024), "France's approach to artificial intelligence by the French tax system", *Studi Tributari Europei*, 14(1): 1-11, doi: <https://doi.org/10.6092/issn.2036-3583/21289>, s.9

⁵³⁵ Karataş Durmuş, Arıtı Erdem (2023), a.g.m., s.240

vergilerin genel olarak anlaşılması, KDV ve e-fatura vb. konularda sıkça sorulan soruları yanıtlayabilen yapay zekâ destekli sanal asistanları (chatbotlar) kullanmaya başlayan ilk vergi daireleri arasında yer almaktadır. Ayrıca, yapay zekâ teknolojilerini kullanarak büyük veri analizi ve risk değerlendirme araçları geliştirmiştir. Bu araçlar, mükelleflerin karmaşık finansal işlemlerini izlemekte ve vergi kaçırma girişimlerini önceden tespit ederek denetim etkinliğini artırmaktadır⁵³⁶.

İtalya vergi kaçakçılığını önlemek için yapay zekâyı oldukça etkin kullanan bir diğer AB ülkesidir. İtalya sadece 2024 yılında yapay zekâ güdümlü veri analizi ile 1 milyondan fazla yüksek riskli vaka tespit etmiştir. Ülkede kullanılan en temel algoritma ise VeRa'dır. VeRa algoritması vergi beyannamelerini, kazançları, emlak kayıtlarını, banka hesaplarını ve elektronik ödemeleri karşılaştırarak tutarsızlıkları tespit etmektedir. Bu tespit sonrasında yüksek riskli vergi mükelleflerinden tespit edilen farklılıkları açıklamaları talep edilir. VeRa veri işledikçe daha da akıllı hale geldiğinden vergi suçlarını tespit etmesi de kolaylaşmaktadır⁵³⁷.

Hollanda, İsveç ve Belçika gibi diğer AB üyesi ülkelerde de yapay zekâ destekli veri analitiği uygulamaları, makine öğrenmesi uygulamaları ve dijital denetim sistemleri yaygınlaşmaktadır. Bu ülkelerde elektronik denetim platformları ile risk odaklı analiz sistemleri, vergi denetim süreçlerinin hızını ve doğruluğunu önemli ölçüde artırmıştır. Bu ülkeler OECD and Avrupa Ülkeleri Vergi İdareleri Organizasyonu (Intra-European Organization of Tax Administrations –IOTA) prensiplerine uygun hareket ederek vergi otoriteleri arasında işbirliği ve çevrimiçi verilerin izlenmesi tutarsız kazanç elde edenleri tespit edebilmektedir.

AB'nin kişisel veri koruma mevzuatı, özellikle GDPR kapsamında, dijital vergi denetim süreçlerinde kişisel verilerin işlenmesi konusunda önemli düzenlemeler getirmektedir. GDPR ile üye devletlerin vergi idarelerinin yapay zekâ sistemlerini kullanırken kişisel verilerin korunması ve mahremiyetin sağlanması yükümlülükleri açıkça belirlenmekte ve AB genelinde kullanılan algoritmik sistemlerin hukuka uygunluk ilkesine uygun çalışmasını güvence altına almaktadır⁵³⁸.

⁵³⁶ Ilieva (2025), a.g.e., s.2

⁵³⁷ Asquith, R. (2024). New models of Artificial Intelligence (AI) and Machine Learning (ML) are being evaluated by global tax authorities to tackle fraud, *Artificial Intelligence*, (January), <https://www.vatcalc.com/artificial-intelligence/tax-authorities-adopt-ai-for-tax-fraud-and-efficiencies/>, E. T. : 11.03.2024

⁵³⁸ Regulation (EU) 2016/679 of the European Parliament and of the Council of 27 April 2016 on the protection of natural persons with regard to the processing of personal data and on the free movement of such data, and repealing Directive 95/46/EC (General Data Protection Regulation), <https://eur-lex.europa.eu/eli/reg/2016/679/oj/eng>, E. T. : 14.3.2025

Bu uygulamalar AB ülkelerinde dijital vergi denetim süreçlerinin daha etkin ve şeffaf yürütülmesini sağlamaktadır. Yapay zekâ teknolojileri, AB vergi sistemlerinin modernizasyonuna önemli katkılar sağlamakta ve vergi uyumunun artırılmasında kritik bir araç olarak görülmektedir.

4.2.3. OECD Ülkelerinde Yapay Zekâ Destekli Vergi Denetimi

OECD üyesi ülkelerde vergi denetim süreçlerinde yapay zekâ teknolojileri, vergi kaçakçılığıyla mücadelede ve vergi uyumunun artırılmasında stratejik bir öneme sahiptir. Yapay zekânın, özellikle veri madenciliği, makine öğrenimi, robotik süreç otomasyonu ve büyük veri analizi gibi gelişmiş yöntemlerle desteklenmesi, vergi denetimlerinin etkinliğini ve hızını artırmaktadır. OECD'nin, AB üyesi olan ülkelere bir önceki başlıkta değinildiğinden bu başlıkta AB dışında kalan OECD ülkeleri incelenecektir.

OECD'nin çeşitli rapor ve çalışmalarına göre, birçok üye ülke vergi denetim süreçlerinde yapay zekâ teknolojilerini aktif olarak kullanmaktadır. Bunlardan Kanada Vergi İdaresi (Canada Revenue Agency - CRA), yapay zekâ algoritmalarını kullanarak vergi kaçakçılığı riski yüksek mükellefleri tespit etmektedir. CRA, makine öğrenmesi algoritmaları aracılığıyla finansal verileri gerçek zamanlı analiz ederek risk değerlendirme süreçlerini önemli ölçüde geliştirmiştir. Ayrıca CRA tarafından Kanadalı mükelleflerin sorularını cevaplamak amacıyla kullanılan canlı sohbet robotu da yapay zekâ ve doğal dil işleme teknolojilerine dayanmaktadır⁵³⁹. Kanada'nın yapay zekâ kullanımına yönelik en büyük adımlarından biri ise "Pan-Kanada Yapay Zekâ Stratejisi"dir. Bu stratejik plan doğrultusunda Kanada ekonomisi ve toplumu için faydalı olacak yapay zekâ yatırımları belirlenirken Kanada'ya ait fikir ve bilgilerin harekete geçirilmesi ve ticarileştirilmesine öncelik verilmektedir⁵⁴⁰.

Avustralya Vergi İdaresi (Australian Taxation Office - ATO) ise vergi mükelleflerinin davranışlarını analiz etmek üzere "Risk Differentiation Framework" adını verdiği yapay zekâ tabanlı bir sistemi kullanmaktadır. Bu sistem sayesinde, olağandışı mali hareketleri, sahte belge kullanımlarını ve vergi beyannamelerindeki tutarsızlıkları hızlı ve doğru biçimde tespit ederek vergi incelemelerini önceliklendirebilmektedir. Ayrıca ATO, robotik süreç otomasyonu teknolojilerini kullanarak rutin ve tekrar eden denetim görevlerini otomatik hale getirmiştir. ATO tarafından yapılan akıllı sanal asistan Nina'nın (sanal sohbet) kurulumu, mükelleflere vergi sorularında daha hızlı ve daha etkili destek

⁵³⁹ Gezici (2022), a.g.m., s.61

⁵⁴⁰Pan-Canadian Artificial Intelligence Strategy, <https://ised-isde.canada.ca/site/ai-strategy/en>, E. T. : 12.3.2025

sağlamak amacıyla alınmış önemli bir gelişmedir. Nina'nın web sitesine entegrasyonu, ATO'nun self servis yeteneklerini güçlendirerek vatandaşların çevrimiçi deneyimlerini dönüştürmeye yönelik bir çaba olarak öne çıkmaktadır. Bu sayede müşteriler vergiyle ilgili soruları için daha hızlı ve daha kolay bir şekilde çözüm bulabilmekte ve memnuniyetlerini artırmaktadır. ATO'nun yaptığı bu entegrasyonun sonuçları oldukça etkileyici olmuştur. Nina'nın uygulanmasıyla, sektör kriterlerinin ötesine geçilmiş ve ilk temas çözüm oranı %80'e yükselmiştir. Bu, mükelleflerin vergi sorularının çoğunun sanal asistan tarafından başarılı bir şekilde yanıtlandığını ve bu yanıtların müşteri deneyimi açısından verimli ve etkili olduğunu göstermektedir⁵⁴¹.

İngiltere'de HMRC, yapay zekâ teknolojilerini dijital vergi inceleme süreçlerinde yoğun olarak kullanmaktadır. HMRC tarafından geliştirilen "Connect" sistemi, mükelleflerin finansal verilerini birçok farklı kaynaktan toplayıp birleştirerek analiz etmekte ve vergi kaçakçılığı açısından yüksek riskli mükellefleri otomatik olarak belirlemektedir. Bu sistem banka hesapları, sosyal medya faaliyetleri ve elektronik ödeme kayıtları gibi çeşitli veri kaynaklarını bütünlük biçimde değerlendirmekte ve risk profilini etkin şekilde oluşturmaktadır⁵⁴².

Güney Kore Ulusal Vergi Servisi (National Tax Service - NTS), yapay zekâ destekli büyük veri analitiği teknolojilerini kullanarak vergi mükelleflerinin vergi uyumunu artırmakta ve vergi kaçakçılığına karşı etkili önlemler almaktadır. NTS, bu sistemlerle yüksek hacimli veri setleri üzerinde derinlemesine analizler gerçekleştirmekte ve olağandışı işlem kalıplarını erken aşamada tespit ederek vergi kayıp ve kaçaklarını minimize etmektedir. Vergi Bilgi Sistemi, Ev Vergi Hizmeti (HTS), Nakit Makbuz Sistemi (CRS), Basitleştirilmiş Yıl Sonu Vergi Hesaplaşma Sistemi, e-Fatura Sistemi ve Neo Vergi Entegre Sistemi (NTIS) Güney Kore'de şeffaflığın artırılması, işletme maliyetlerinin düşürülmesi ve vergi mükelleflerinin rahatlığının artırılması ve vergi kayıp kaçaklarını engellemek suretiyle vergi gelirlerinin artırılması açısından kullanılan yapay zekâ ve makine öğrenme temelli uygulamalardır⁵⁴³.

Japonya Ulusal Vergi Ajansı (National Tax Agency - NTA), yapay zekâ tabanlı otomatik analiz sistemleri ile büyük ölçekli vergi denetimlerini yürütmektedir. Bu sistemler sayesinde Japonya, vergi uyumunu artırmakta ve vergi kaçakçılığı teşebbüslerini önleyici etkin tedbirler uygulamaktadır. Bu

⁵⁴¹ Sözen (2024), a.g.m., s.326

⁵⁴² İlgün (2020), a.g.m., s.14

⁵⁴³ Kim, J.J. (2022), "Digitalization of the Tax Administration and Its Achievements in the Republic of Korea", Hendriyetti, N., Evans ,C., Kim, C., Taghizadeh-Hesary, F. (Eds.), *Taxation in the Digital Economy*: 191-220, <https://doi.org/10.4324/9781003196020-12>, s.192

yöntemler, özellikle elektronik ticaret platformları üzerinde yapılan vergiye tabi işlemleri etkin bir biçimde denetleyerek vergi gelirlerini artırmaktadır. NTA gelecek vizyonunu gerçekleştirmek için bilgi sistemlerinin gelişmişliğini artırmak yönünde çaba göstermeye devam etmektedir. Bu doğrultuda MynaPortal vergi mükelleflerine zamanında bilgi dağıtımını ve vergi süreçleri için veri bağlantısını desteklemektedir. Ayrıca vergi mükelleflerinin kendi kişisel bilgisayarları, akıllı telefonları veya tablet cihazları aracılığıyla hayat sigortası primlerinin düşülmesi için gerekli belgeler gibi filmlere için gerekli verilere erişmelerini sağlar. Veri bağlantısı yoluyla elektronik veri veya bilgiler de arttırılmıştır. Böylece evrak işleri ve belge edinme maliyetleri azaltılmıştır. NTA sistem kontrollerini geliştirerek, tekrar eden toplu işleri otomatikleştirmiş, yapay zekâ araçlarını kullanarak vergi beyanname süreçlerini kolaylaştırmış ve mobil cihaz kullanımı ile esnek çalışma ortamı sağlamıştır⁵⁴⁴.

OECD ülkelerinin genelinde yapay zekâ teknolojilerinin kullanımında ortak bir hukuki çerçeve bulunmamakla birlikte, OECD'nin "Vergi İdaresi 3.0" raporunda belirtildiği üzere, algoritmik şeffaflık, hesap verilebilirlik ve kişisel verilerin korunmasına yönelik temel ilkeler benimsenmektedir. Bu ilkeler çerçevesinde üye ülkelerin vergi idareleri, algoritmaların işleyişini şeffaf biçimde düzenlemekte ve vergi mükelleflerinin temel haklarını koruma altına alacak hukuki düzenlemeler geliştirmektedir. OECD ülkelerinde yapay zekâ destekli vergi denetimi uygulamaları mükelleflerin vergiye uyum oranlarını artırmakta ve vergi denetimlerinin etkinliğini güçlendirmektedir. Bu ülkelerde geliştirilen ve uygulanan teknolojiler vergi denetim süreçlerinin modernizasyonuna ve etkinliğine önemli katkılar sağlamaktadır⁵⁴⁵.

4.2.4. Çin'de Büyük Veri ve Yapay Zekâ ile Vergi Denetimi

Çin'de vergi denetimi süreçlerinde büyük veri ve yapay zekâ teknolojileri son yıllarda önemli gelişmeler kaydetmiştir. Vergi kaçakçılığıyla mücadele ve mali disiplinin sağlanması amacıyla geliştirilen teknolojik altyapılar, Çin Vergi İdaresinin denetim kapasitesini önemli ölçüde artırmıştır. Çin Vergi İdaresi, büyük veri analizi ve yapay zekâ tabanlı yöntemleri yoğun bir şekilde kullanarak, vergi kaçakçılığı riski yüksek mükellefleri tespit etmeye yönelik önemli adımlar atmaktadır. Özellikle 2017 yılından itibaren "Yeni Nesil Yapay Zekâ Geliştirme Planı" çerçevesinde geliştirilen vergi robotu

⁵⁴⁴ Kosugi, N. (2022), Future Vision of Japan's Tax Administration. Hendriyetty, N., Evans, C., Kim, C. Taghizadeh-Hesary F. (Eds.), *Taxation in the Digital Economy*: 260-287. <https://doi.org/10.4324/9781003196020>, s.284

⁵⁴⁵ OECD (2020), a.g.e., s.7

uygulaması; mükellefler hakkında bilgi toplama, basit vergilendirme işlemleri yapma, vergi mevzuatındaki değişiklikleri takip etme ve mükellefleri bilgilendirme gibi faaliyetlerde kullanılmaktadır. Ayrıca, mükelleflerin elektronik ortamda sağladığı finansal bilgiler, banka işlemleri, e-ticaret faaliyetleri ve diğer ekonomik veriler entegre edilerek analizi yapılmaktadır. Bu büyük veri analizi, vergi uyumu açısından yüksek risk teşkil eden durumları erken aşamada belirlemekte ve vergi denetimleri için etkin bir hedef belirleme olanağı sunmaktadır⁵⁴⁶.

Ayrıca Çin'in "Altın Vergi Faz III (GTP3P)" projesi de vergi idaresinin bir dijital reformudur. GTP3P, internet tabanlı platformlar, bulut bilişim ve büyük veri analitiği gibi ileri teknolojilerin vergi ile ilgili verilerin analizinde kapsamlı bir şekilde kullanılmasını sağlamaktadır. Bu proje kapsamında geliştirilen yazılım ve veri tabanı, yapay zekâ algoritmalarıyla desteklenmiş ve büyük veri analitiği kullanılarak mükelleflerin vergiye uyum davranışları otomatik olarak değerlendirilmektedir. Sistem, işletmelerin tüm ticari faaliyetlerini gerçek zamanlı olarak takip edebilmekte ve vergi kaçakçılığı şüphesi taşıyan faaliyetleri hızlıca saptamaktadır⁵⁴⁷. Ayrıca, yapay zekâ temelli yüz tanıma teknolojisi ve diğer biyometrik sistemler kullanılarak vergi mükelleflerinin kimlik doğrulama süreçleri de geliştirmiştir. Bu uygulamalar, sahte kimlik kullanımı veya mükerrer kayıt oluşturma gibi vergi kaçakçılığı yöntemlerini önlemek amacıyla da kullanılmaktadır⁵⁴⁸.

Özellikle Çin'de, Alibaba ve Tencent gibi büyük dijital platformların vergi denetim süreçlerine entegrasyonu, büyük veri analizi açısından dikkat çekicidir. Bu platformlar üzerinden gerçekleştirilen ticari işlemler, yapay zekâ algoritmalarıyla analiz edilerek olası vergi kaçırma veya gelir gizleme faaliyetleri hızlı bir şekilde tespit edilebilmektedir. Çin'de uygulanan yapay zekâ ve büyük veri destekli vergi denetim sistemlerinin hukuki dayanağı, özellikle 2017 yılında yürürlüğe giren Siber Güvenlik Yasası ve Kişisel Bilgilerin Korunması Kanunu gibi düzenlemelere dayanmaktadır. Bu yasalar, vergi idarelerinin kişisel verileri işlerken uyması gereken temel ilkeleri belirlemekte, böylelikle bireylerin veri mahremiyetini koruma altına almaktadır. Aynı zamanda bu düzenlemeler vergi denetiminde kullanılan yapay zekâ sistemlerinin şeffaflığı ve hesap verilebilirliği konusunda da hukuki standartları

⁵⁴⁶ Ömercioğlu (2025). a.g.m., s.1450

⁵⁴⁷ Jiang, K., Chen, X., Li, J. & Zhou, M. (2025), "Technology adoption and extreme stock risk: Evidence from digital tax reform in China", *Humanities And Social Sciences Communications* 12(145) 1-20, doi: 10.1057/s41599-025-04483-x, s.1-3

⁵⁴⁸ Türkiye Bilişim Derneği (2024), *Kamuda Yapay Zekâ Uygulamaları, Çalışma Grubu Raporu - KamuBİB'27*, Kasım, s.35-36

oluşturmaktadır⁵⁴⁹.

4.3. Türkiye ile Uluslararası Uygulamaların Karşılaştırılması

Vergi denetimi süreçlerinde dijitalleşme ve yapay zekâ teknolojilerinin kullanımı, dünya genelinde vergi sistemlerinin modernizasyonunda kritik bir unsur hâline gelmiştir. Bu bağlamda Türkiye'de uygulanan dijital vergi denetim sistemleri ile uluslararası uygulamalar arasında hem benzerlikler hem de farklılıklar bulunmaktadır⁵⁵⁰. Özellikle Türkiye'nin uluslararası uygulamalara uyumu, veri analitiği, dijital belge sistemleri ve algoritmik denetim süreçleri açısından değerlendirildiğinde, OECD ülkeleri, AB ve ABD gibi bölgelerde kullanılan uygulamalarla birçok ortak yön taşımaktadır. Bununla birlikte Türkiye'nin vergi denetimi alanında yapay zekâ ve dijital teknolojilere yönelik hukuki altyapısı ve uygulama yöntemleri, uluslararası uygulamalara göre farklılık göstermektedir. Bu farklılıkların sebepleri arasında mevzuat düzenlemeleri, veri koruma standartları ve algoritmik şeffaflık gibi hususlar yer almaktadır.

Türkiye'nin vergi denetimi süreçlerinde yapay zekâ teknolojilerini uygulama kapasitesi ve mevzuat altyapısı açısından uluslararası standartlarla uyumu son yıllarda önemli gelişmeler göstermiştir. Hazine ve Maliye Bakanlığı OECD tarafından geliştirilen “Standart Denetim Dosyaları (Standart Audit File for Tax – SAF-T)” ile “İncelemeye Hazırlık Dosyası”nda yer alan raporların oluşturulmasına ve ibraz edilmesine yönelik teknik kuralların açıklandığı “Standart Denetim Kılavuzu” ve Standart Denetim Dosyalarına ilişkin güncelleme çalışmalarını sürdürmektedir. Standart Denetim Dosyaları uygulaması ile yükümlü kılınacak mükelleflerin belirlenmesi, uygulama şekil ve şartlarının oluşturulmasına ilişkin yapılması gereken mevzuat düzenlemelerine yönelik GİB, teknik altyapının hazırlanmasına ilişkin olarak da “Bilgi Teknolojileri Genel Müdürlüğü” ile ortak çalışmalar yürütülmektedir.⁵⁵¹

Türkiye'de GİB ve VDK tarafından uygulanan VDK-RAS, mükelleflerin finansal hareketlerini analiz ederek risk taşıyan durumları otomatik belirleme ve denetimleri önceliklendirme konusunda uluslararası uygulamalara paralellik göstermektedir. Özellikle büyük veri analitiği ve yapay zekâ algoritmaları ile desteklenen bu sistem, ABD'de IRS ve İngiltere'de HMRC'nin “connect”

⁵⁴⁹ Liu, L. (2021), “The Rise of Data Politics: Digital China and the World”, *Studies in Comparative International Development*, (56): 45–67, doi: 10.1007/s12116-021-09319-8, s.48-52

⁵⁵⁰ Karataş Durmuş, Arıtı Erdem (2023), a.g.m., s.238

⁵⁵¹ Hazine ve Maliye Bakanlığı (2025), *2024 Yılı Faaliyet Raporu*, Ankara, s.133

uygulamalarıyla benzerlik taşımaktadır. Ancak Türkiye'nin dijital vergi denetimi ve yapay zekâ alanında ABD ve Birleşik Krallık kadar geniş ve kapsamlı teknolojik entegrasyona henüz ulaşamadığı belirtilmelidir⁵⁵².

Uluslararası uygulamalarda olduğu gibi Türkiye'de de e-fatura, e-arşiv fatura ve e-defter gibi elektronik belgelerin yaygınlaştırılması, dijitalleşmenin ve veri analitiğinin kullanımını artırmıştır. Bu dijitalleşme adımları, OECD ülkeleri başta olmak üzere, ABD, Çin ve AB ülkelerinde benzer yöntemlerle uygulanmaktadır. Özellikle Çin ve Birleşik Krallık gibi ülkelerde uygulanan büyük veri analitiği ve dijital platform entegrasyonu, Türkiye'deki uygulamalarla paralellik göstermektedir. Ancak Çin'deki teknolojik altyapı ve sistemlerin kapsamı, yüz tanıma ve biyometrik sistemlerin kullanımı gibi ileri düzey teknolojilerin entegrasyonu ile Türkiye'nin mevcut uygulamalarından daha geniş ve gelişmiş durumdadır. Çin'in dijital gözetim ve kontrol mekanizmalarını vergi sistemine entegre ederek çok daha geniş kapsamlı bir vergi denetimi ağı oluşturduğu ifade edilebilir⁵⁵³.

Ancak Türkiye'nin uluslararası uygulamalara tam olarak uyumu açısından bazı farklılıklar ve geliştirilmesi gereken alanlar bulunmaktadır. Bu kapsamda, kişisel verilerin korunması, algoritmik şeffaflık ve hesap verilebilirlik gibi hususlarda mevzuatın daha net hale getirilmesi gerekmektedir. AB GDPR ile getirdiği sıkı veri koruma ve algoritmik şeffaflık standartları⁵⁵⁴, Türkiye'nin mevcut yasal çerçevesi ile kıyaslandığında daha detaylı ve kapsamlı bir düzenleme içermektedir. Türkiye'de kişisel verilerin korunması 6698 sayılı KVKK ile güvence altına alınmakla birlikte algoritmik süreçlerin denetlenmesi ve şeffaflığı konusunda henüz AB düzeyinde ayrıntılı bir düzenleme bulunmamaktadır.

OECD ülkelerinin genelinde benimsenen yaklaşım ise vergi denetim süreçlerinin şeffaflığı ve mükellef haklarının korunması açısından önemli standartlar sunmaktadır. OECD'nin belirlediği "Vergi İdaresi 3.0" prensipleri doğrultusunda, üye ülkeler algoritmik şeffaflığı ve hesap verilebilirliği esas almaktadır. Bu ülkelerdeki uygulamalar, genellikle vergi mükelleflerinin haklarının korunması ve kişisel verilerin güvenliği ile ilgili güçlü bir hukuki altyapıya dayanmaktadır⁵⁵⁵. Türkiye'de de algoritmik şeffaflık ve hesap verilebilirliğin hukuki açıdan güçlendirilmesi gerektiği, mevcut uygulamaların geliştirilmesi açısından önem arz etmektedir.

⁵⁵² İlgün (2020), a.g.m., s. 14

⁵⁵³ Ömercioğlu, (2025), a.g.m., s.1450

⁵⁵⁴ Peeters, B. (2024), "Editorial: European Law Restrictions on Tax Authorities' Use of Artificial Intelligence Systems: Reflections on Some Recent Developments", *EC Tax Review*, 33 (2), 54-57, <https://doi.org/10.54648/ecta2024006>, s.55

⁵⁵⁵ OECD (2020), a.g.e., s.7

Özellikle Kanada, Avustralya ve Japonya gibi OECD ülkelerindeki uygulamalar, Türkiye'nin yapay zekâ destekli vergi denetim süreçlerinde faydalanabileceği önemli örnekler sunmaktadır. Kanada ve Avustralya'daki sistemlerin mükelleflerin finansal hareketlerini ve vergi risklerini gerçek zamanlı olarak analiz etme kapasiteleri, Türkiye'nin mevcut sistemleri için değerli referanslar olabilir. Japonya'nın elektronik ticaret ve dijital platformlarda gerçekleştirdiği etkin denetimler ise Türkiye'nin hızla büyüyen e-ticaret sektörü için uygulanabilir bir model olabilir⁵⁵⁶.

Türkiye'nin, uluslararası standartları daha etkin biçimde benimsemesi ve özellikle veri koruma, algoritmik şeffaflık ve hesap verilebilirlik açısından hukuki düzenlemelerini geliştirmesi, vergi denetim süreçlerinde yapay zekâ uygulamalarının etkinliğini artıracaktır. Bu bağlamda, Türkiye'nin diğer ülkelerdeki uygulamaları yakından takip etmesi ve uluslararası deneyimlerden faydalanması, dijital dönüşüm ve yapay zekâ uygulamalarının daha etkin kullanımı açısından önem taşımaktadır⁵⁵⁷.

Bu kapsamda dijitalleşmenin daha etkin ve verimli hale getirilmesi dijital vergi denetimi süreçlerinde kullanılan yapay zekâ ve büyük veri analiz araçlarının kapsamı genişletilmelidir. Vergi müfettişlerinin kullandığı dijital araçların, uluslararası uygulamalarda olduğu gibi sürekli güncellenmesi ve müfettişlere yönelik teknolojik eğitimlerin artırılması da önemli bir adım olacaktır. Ayrıca Türkiye'de algoritmik şeffaflık ve hesap verilebilirliğe yönelik yasal düzenlemeler yapılmalıdır. Vergi denetiminde kullanılan yapay zekâ sistemlerinin işleyişini şeffaf biçimde ortaya koyan hukuki düzenlemelerin getirilmesi, mükelleflerin haklarının korunmasına yönelik güvence sağlayacaktır. Bu çerçevede GDPR gibi düzenlemelerin model alınması faydalı olacaktır. Dijital vergi denetimi süreçlerinde kişisel veri güvenliği ve mahremiyetin korunması hususunda mevcut yasal düzenlemelerin güçlendirilmesi de gerekmektedir. Bu noktada özellikle OECD ülkeleri ve AB üyesi ülkelerdeki başarılı uygulamalar örnek alınarak Türkiye'ye adapte edilmelidir. Bu önerilerin uygulanması ile Türkiye'de vergi denetim süreçlerinin dijitalleşmesi daha etkin ve verimli hale gelecek, vergi kaçakçılığının tespit edilmesi ve önlenmesi konusunda önemli gelişmeler kaydedilebilecektir.

⁵⁵⁶ Kosugi (2022), a.g.m., s.284

⁵⁵⁷ Dönmez, Z. (2025), "Yapay Zekânın Hukuki Gelişimi Ve AB Yapay Zekâ Yasası", *Adalet Dergisi*, (74): 947-975, <https://doi.org/10.57083/adaletdergisi.1677361>, s.962

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

ADİL YARGILANMA İLKESİ VE VERGİ CEZA YARGILAMASINDA UYGULAMASI

1. ADİL YARGILANMA KAVRAMI VE HUKUKİ DAYANAĞI

1.1. Adil Yargılanma İlkesinin Kavramsal Çerçevesi

Adil yargılanma ilkesi, çağdaş demokratik hukuk devletlerinde bireylerin temel hak ve özgürlüklerinin korunmasında kritik öneme sahip temel bir insan hakkıdır⁵⁵⁸. Bu ilke hukuki uyuşmazlıkların çözümünde adaleti ve eşitliği sağlamak için gerekli olan temel prensipleri içermekte olup yargılama sürecinin tarafsız, bağımsız ve objektif kriterlere bağlı olarak gerçekleşmesini öngörür⁵⁵⁹. Adil yargılanma hem ulusal hukuk sistemlerinde hem de aynı zamanda uluslararası hukukta güçlü bir koruma altına alınmış ve AİHS gibi temel metinlerde açıkça düzenlenmiştir.

Bu bölümde öncelikle adil yargılanma ilkesinin tanımı ve bu ilkenin temel unsurları ayrıntılı olarak ele alınacaktır. Ardından hukuk devleti ilkesi ile adil yargılanma arasındaki yakın ilişki vurgulanarak devletlerin hukuka bağlılığının adil yargılanmanın etkinliğini nasıl sağladığı açıklanacaktır. Son olarak ise insan hakları hukuku çerçevesinde adil yargılanma hakkının önemi ve bu hakkın korunmasına yönelik uluslararası standartlar ve içtihatlar incelenerek adil yargılanmanın bireylerin temel haklarının korunmasındaki rolü ortaya konacaktır.

1.1.1. Adil Yargılanma İlkesinin Tanımı ve Temel Unsurları

Adil yargılanma ilkesi, hukukun üstünlüğü ve demokratik toplum düzeninin vazgeçilmez unsurlarından biridir⁵⁶⁰. Bu ilke bireylerin hukuk devletinde hak arama özgürlüğünü güvence altına alarak yargısal süreçlerin insan onuruna yaraşır ve eşit bir şekilde yürütülmesini sağlar. Temel olarak AİHS 6. maddesinde düzenlenmiş olan adil yargılanma hakkı bireylerin hukuki güvenlik ve adalet

⁵⁵⁸ İnceoğlu, S. (2013), *İnsan Hakları Avrupa Sözleşmesi ve Anayasa*, (3. Baskı), İstanbul: Beta Yayınları, s.209.

⁵⁵⁹ Bahar, E. (2022). Türkiye Anayasa Mahkemesi Kararları Işığında “Adil Yargılanma Hakkı”, *Adalet Dergisi*, (68), 253-283, s.254

⁵⁶⁰ Çırak, E. (2019), “Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi Çerçevesinde Adil Yargılanma Hakkının Uygulama Alanı”, *D.E.Ü. Hukuk Fakültesi Dergisi*, (21): 997-1028, s.1005

beklentilerinin karşılanmasında temel dayanağı oluşturmaktadır⁵⁶¹. Adil yargılama ilkesi ceza muhakemesi açısından adil yargılanmanın gerçekleşebilmesi için sanığa tanınmış olan haklar ve insan hakları ihlal edilmeden yargılama yapılarak iddia ve savunma mercileri arasında denge oluşturulmasıdır⁵⁶².

Adil yargılanma ilkesi bireylerin hukuki uyumsuzluklarında bağımsız ve tarafsız bir mahkemede, makul sürede, kamuya açık şekilde yargılanmasını; masumiyet karinesi, silahların eşitliği, çelişmeli yargılama, savunma hakkı gibi temel güvencelerin uygulanmasını kapsamaktadır. Bu bağlamda adil yargılanma ilkesinin unsurları aşağıdaki gibi sıralanabilmektedir⁵⁶³.

Masumiyet Karinesi: adil yargılanma hakkının en temel unsurlarından biridir ve kişilerin suçluluğu kanıtlanıncaya kadar masum kabul edilmesini ifade etmektedir⁵⁶⁴. Bu ilke ceza yargılamasında kamu makamlarının ve yargı organlarının bireylere yönelik suçlayıcı ön yargılardan kaçınmalarını gerektirir. Aynı zamanda silahların eşitliği ilkesi ile bağlantılı olup tarafların delillere ve bilgiye eşit şekilde ulaşmasını sağlayarak yargılamanın hakkaniyetli bir biçimde yürütülmesini temin eder. Böylece sanık durumunda bulunan kişi hakkında suçun sübut bulduğuna dair yeterli delil ortaya konulmadığı zaman şüpheden sanık yararlanmaktadır. Zira ispat yükünü sanık üzerinde bırakmak sanık hakkında peşin hüküm tesis etmek anlamına gelmektedir⁵⁶⁵.

Çelişmeli Yargılama ve Silahların Eşitliği İlkesi: Adil yargılanma hakkının temel unsurlarından bir diğeri olan çelişmeli yargılama ilkesi, tarafların yargılama süreci boyunca kendi lehlerine ve aleyhlerine olan tüm delil ve argümanları etkili biçimde sunabilmesini ve karşı tarafın sunduğu delilleri sorgulayabilmesini garanti eder. Bu sayede, mahkeme kararlarının objektif ve hakkaniyetli olması hedeflenir⁵⁶⁶. Çelişmeli yargılama ilkesi, silahların eşitliği ilkesi ile yakından ilgilidir ve birbirini tamamlar niteliktedir. Çünkü çelişmeli yargılama ilkesinin ihlal edilmesi, davayı savunabilme açısından taraflar arasındaki dengeyi de bozabilmektedir. Bu durum da silahların eşitliği

⁵⁶¹ Cinmen, E., Dindar, A. (2015), *AYM Bireysel Başvuru Kararları*, İstanbul: Legal Yayıncılık, s.249.

⁵⁶² Centel, N. (2010), "Adil Yargılanma İlkesi ve Türk Hukukundaki Bazı Sorunlar", *Marmara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Hukuk Araştırmaları Dergisi*, 16(1): 3-14 s. 5.

⁵⁶³ Ambroise-Castero, C. (2003), "Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi'nin 6. Maddesi", *İnsan Hakları Avrupa Sözleşmesi ve Adli Yargı Sempozyumu Bildiri Kitabı*, (Yay. no. 72), 320-328, Ankara: Türkiye Barolar Birliği, 320-328, s.321

⁵⁶⁴ Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi (1950). "Madde 6 / 2 - Bir suç ile itham edilen herkes, suçluluğu yasal olarak sabit oluncaya kadar masum sayılır."

⁵⁶⁵ Öden B.D. (2017), *Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi Kararlarının Türk Vergi Hukukuna Etkisi*, Ankara: Savaş Yayınevi, s.244

⁵⁶⁶ İnceoğlu (2013), a.g.e., s.249

ilkesine aykırıdır. Silahların eşitliği ilkesi, davanın bir tarafının diğer taraf karşısında, dezavantajlı bir durumda kalmadan iddia veya savunmalarını mahkemeye sunabilme imkânının bulunmasıdır⁵⁶⁷.

Bağımsız ve Tarafsız Mahkeme Güvencesi: Bunun yanında bağımsız ve tarafsız mahkeme güvencesi adil yargılanmanın olmazsa olmaz bir unsurudur. Mahkemelerin karar verirken dış etkilere kapalı ve objektif ölçütlere bağlı kalması gerekmektedir. Tarafsızlık ise hâkimin taraflar arasında herhangi bir ayırım veya çıkar gözetmeden, yansız biçimde karar vermesini zorunlu kılmaktadır⁵⁶⁸.

Aleni Yargılanma Hakkı: Ayrıca adil yargılanma ilkesi kapsamında değerlendirilen diğer önemli unsurlar arasında aleni yargılanma hakkı da bulunmaktadır. Aleniyet ilkesi yargılamaların genel olarak kamuya açık yapılmasını ifade etmektedir ve bu durum yargılamanın şeffaflığını artırmakla birlikte yargıya güveni sağlamakta ve keyfi uygulamalardan kaçınılmasına katkıda bulunmaktadır⁵⁶⁹.

Savunma Hakkı: Savunma hakkı da adil yargılanmanın temel ilkeleri arasında yer almaktadır. Bu hak kişinin suçlamalara karşı kendisini savunabilmesi için gerekli imkân ve kolaylıklara erişebilmesini, avukat yardımı alabilmesini ve savunmasını etkin biçimde gerçekleştirebilmesini kapsamaktadır⁵⁷⁰.

Makul Sürede Yargılanma Hakkı: Bireylerin hak arama süreçlerinin gecikmeksizin, makul süre içinde sonuçlandırılması gerektiğini vurgulamaktadır. Böylece yargılama sürecinin uzamasıyla ortaya çıkabilecek mağduriyetlerin önüne geçilmesi amaçlanmaktadır. Adil yargılanma hakkı açısından son derece önemli olan bu unsur “gecikmiş adalet, adalet değildir” vecizesine dayanmaktadır⁵⁷¹.

Gerekçeli Karar Hakkı: Son olarak gerekçeli karar hakkı da adil yargılanmanın vazgeçilmez unsurlarındandır. Mahkemelerin verdikleri kararların gerekçelerini açık ve anlaşılır bir biçimde ortaya koymaları, hukuki güvenliği artırmakta ve yargısal denetimi mümkün kılmaktadır. Gerekçeli karar hakkı sanığın bu karara itiraz edebilmesi için temel bir unsurdur⁵⁷².

⁵⁶⁷ Gözübüyük, Ş., Gölcüklü, F. (2009), *Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi ve Uygulaması*, Ankara:Turhan Yayınevi, s.291

⁵⁶⁸ Takcı, T. (2017), *Türk ve Avrupa Hukukunda Temel Hak Boyutuyla Adil Yargılanma Hakkı*, Ankara: Adalet Yayınevi, s. 29.

⁵⁶⁹ Kaşıkara, M. S. (2009), *Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi Çerçevesinde Adil Yargılanma Hakkı ve Türkiye*, Ankara: Adalet Yayınevi, s.178

⁵⁷⁰ Pehlivan, A. (2013), “Soruşturma Evresinde Müdafî ve Vekilin Evrak İnceleme Yetkisi”, *Marmara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Hukuk Araştırmaları Dergisi*, 19 (2): 1491 – 1540, s.1497

⁵⁷¹ Karakehya, H. (2007), *Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesinin 6. Maddesi (Adil Yargılanma Hakkı) Bağlamında Ceza Muhakemesinde Duruşma*, Doktora Tezi, Eskişehir, Anadolu Üniversitesi, s.146

⁵⁷² Tanrıku, S. (2006), “Adil Yargılanma Hakkı Ve İddianamenin Kabulü - İadesi – Tebliği”, *Türkiye Barolar Birliği Dergisi*,

Adil yargılanma ilkesi temel insan hakları ve hukukun üstünlüğünün sağlanmasında merkezi bir yere sahiptir. Bu ilkenin uygulanması bireylerin adalet duygusunu güçlendirerek ve toplumun hukuki güvenliğinin sağlanmasında kilit rol oynamaktadır.

1.1.2. Hukuk Devleti İlkesi ve Adil Yargılanma İlişkisi

Hukuk devleti ilkesi, devletin tüm eylem ve işlemlerinin hukuk kurallarına bağlılığını ifade eden, bireylerin temel hak ve özgürlüklerini güvence altına alan temel bir anayasal prensiptir. Devletin yetki kullanımının hukuka uygunluğunu, yargı organlarının bağımsızlığını ve bireylerin hak arama özgürlüğünü garanti altına almaktadır⁵⁷³. Hukuk devleti ilkesinin en temel boyutlarından biri yargısal denetimin etkin ve adil biçimde yürütülmesidir. Bu çerçevede adil yargılanma hakkı hukuk devleti ilkesinin vazgeçilmez bir unsurudur⁵⁷⁴. Adil yargılanma hakkı kişilerin bağımsız ve tarafsız bir mahkemede, makul sürede ve kamuya açık bir şekilde yargılanmalarını güvence altına alır.

AİHM içtihatlarında, hukuk devleti ilkesi ile adil yargılanma hakkı arasındaki ilişki sıkça vurgulanmaktadır. Mahkeme kararlarına göre adil yargılanma ilkesi devletin hukuka bağlılığını ve yargısal süreçlerin objektifliğini sağlamak amacıyla düzenlenmiştir⁵⁷⁵. Bu nedenle devletlerin yargı bağımsızlığını ve tarafsızlığını ihlal eden her türlü müdahaleden kaçınmaları gerekir.

Hukuk devleti ilkesi ayrıca yasaların öngörülebilir, açık ve net olmasını gerekli kılar. Yasaların belirliliği ve açık olması vatandaşların hukuki güvenliğini ve hukuk devletinin öngörülebilirliğini sağlamada kritik önem taşır⁵⁷⁶. Bu bağlamda bireylerin hangi eylemlerinin suç teşkil edeceğini ve bu suçlara hangi yaptırımların uygulanacağını önceden bilmeleri gerekir. Hukuk devleti ilkesi aynı zamanda yargılama süreçlerinin şeffaflığını da vurgular. Yargılamanın kamuya açık yapılması, yargının toplum tarafından denetlenmesini ve mahkeme kararlarının kamu vicdanında kabul görmesini sağlar. Bu durum yargıya duyulan güveni artırmakta ve keyfi uygulamaların önüne geçmektedir⁵⁷⁷.

(64): 70-114, s.77

⁵⁷³ Avcı, M. A., Taşır, A. (2015), "Hukuk Devleti İlkesi ve Âdil Yargılanma Hakkı Çerçevesinde Kamu İhale İşlemlerinde İdarî Başvuru Yolları", *Selçuk Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 23(1): 95-115, s.96

⁵⁷⁴ Gümüşkaya, G. (2023), "Vergi Yargılaması Bakımından Gerekeçeli Karar Hakkı", *Anayasa Yargısı*, 39(2): 35-82, <https://doi.org/10.55792/anayasayargisi.1233227>, s.39

⁵⁷⁵ Turan, H. (2009), "Adil Yargılanma Hakkının İnsan Hakları Avrupa Sözleşmesi'ndeki Yeri Ve Önemi", *Türkiye Barolar Birliği Dergisi*, (84): 213-230, s.220

⁵⁷⁶ Çaptuğ, M. (2021), "Hukuki Güvenlik İlkesinin Kavramsal Gelişim", *Uyuşmazlık Mahkemesi Dergisi*, 9 (17): 133-160, <https://doi.org/10.18771/mdergi.957891>, s.240

⁵⁷⁷ Doğru, O., Nalbant, A. (2012), *İnsan Hakları Avrupa Sözleşmesi: Açıklama ve Önemli Kararlar*, 1. Cilt, Ankara: TC

Adil yargılanmanın bir başka önemli unsuru olan savunma hakkı, hukuk devleti ilkesinin sağladığı güvencelerle korunmaktadır. Devlet, bireylerin kendilerini etkin bir biçimde savunabilmesi için gerekli olanakları sağlamakla yükümlüdür. Özellikle hukuki yardım hakkının teminat altına alınması hukuk devleti ilkesinin somut yansımalarından biridir⁵⁷⁸. Hukuk devleti ilkesi adil yargılanmanın temel prensiplerinden biri olan gerekçeli karar hakkını da güvence altına alır. Mahkemelerin kararlarını açık, anlaşılır ve ayrıntılı gerekçelerle ortaya koyması hukuki güvenliği güçlendiren önemli bir unsurdur. Bu sayede bireyler mahkeme kararlarının hukuki dayanaklarını ve mantığını açıkça görebilir ve kararların adalet duygusuna uygunluğunu denetleyebilirler. Hukuk devleti ilkesi ve adil yargılanma hakkı birbirini tamamlayan ve destekleyen temel hukuk prensipleridir⁵⁷⁹. Bu prensiplerin uygulanması demokratik bir toplum düzeninin sürdürülmesi ve hukuki güvenliğin sağlanması açısından hayati önem taşımaktadır.

1.1.3. İnsan Hakları Hukuku ve Adil Yargılanma İlişkisi

İnsan hakları, “tüm insanların din, dil, ırk, siyasi düşünce, cinsiyet, sınıf vb. nedenlerle hiçbir fark gözetmeksizin, eşit olarak, başka hiçbir şarta bağlı olmaksızın, sırf insan olmaları nedeniyle yaşamsal fonksiyon gösterdikleri andan itibaren yararlanma hakkına sahip oldukları, insan onuruna yaraşır bir şekilde yaşamının gereği olan kendisine ve başkalarına negatif veya pozitif bazı yükümlülükler yükleyen, devredilemez ve vazgeçilemez, evrensel nitelikte yetkilidir”⁵⁸⁰ İnsan hakları hukuku evrensel anlamda insan haklarını korumak amacıyla oluşturulan ilkeler bütünüdür. Bireylerin temel hak ve özgürlüklerinin korunmasını amaçlayan ve devletlerin yükümlülüklerini belirleyen uluslararası hukukun önemli bir dalıdır. Ayrıca devlet ve bireyler arasındaki ilişkileri düzenlediğinden kamu hukukunun bir alt dalı olarak nitelendirilmektedir⁵⁸¹.

İnsan hakları hukuku bugünkü anlamıyla özellikle İkinci Dünya Savaşı'nın ardından gelişmeye başlamıştır. 1945 yılında kabul edilen “BM Şartı”, pozitif insan hakları hukukunun ilk basamağını oluşturmuştur⁵⁸². BM Şartı ile sadece tavsiye niteliğinde kararlar alınabilirken 1948 yılında kabul edilen

Yargıtay Başkanlığı, s.642

⁵⁷⁸ Pehlivan (2013), a.g.m., s.1497

⁵⁷⁹ Kartal, B. (2003), “Türkiye’de Adil Yargılama Hakkı”, *İnsan Hakları Avrupa Sözleşmesi ve Adli Yargı Sempozyumu Bildiri Kitabı*, Ankara: Türkiye Barolar Birliği, (Yay. no. 72): 338-359, s.343

⁵⁸⁰ Ünal, Ş. (1997), *Temel Hak ve Özgürlükler ve İnsan Hakları Hukuku*, İstanbul: Yetkin Yayınevi, s. 23.

⁵⁸¹ Kalabalık, H. (2018), *İnsan Hakları ve Kamu Özgürlükleri*, Eskişehir: Anadolu Üniversitesi Yayınları, No: 3434, s.23

⁵⁸² Değirmencioğlu, B. (2019), “AIHM İçtihatları Işığında ‘Masumiyet Karinesi’nin Korunması”, *Ankara Sosyal Bilimler*

“İnsan Hakları Evrensel Bildirgesi”, uluslararası sözleşmelerin henüz pek çok devlet tarafından imzalanmadığı dönemlerde, uluslararası alanda geçerli tek insan hakları aracı olarak kabul edilmiş ve hatta bağımsızlığına yeni kavuşan devletlerde anayasal bir belge olarak kullanılmıştır. Bildirge zaman içinde tüm dünyaya yansımış ve izleyen dönemlerde bölgesel düzenlemeler de yapılmıştır. İnsan Hakları Avrupa Sözleşmesi (İHAS), Afrika İnsan ve Halkların Hakları Şartı (AfİHHŞ) ve Amerikan İnsan Hakları Sözleşmesi (AİHS) bu sözleşmelerden en bilinenleridir. Bildirgenin hukuksal bağlayıcılığının olmaması sebebiyle 1976 yılında onaylayan devlet üzerinde hukuksal bağlayıcılığı olan “Kişisel ve Siyasal Haklara İlişkin Uluslararası Sözleşme” ile “Ekonomik, Sosyal ve Kültürel Haklara İlişkin Uluslararası Sözleşme” kabul edilmiştir⁵⁸³.

Tüm bu sözleşmeler yargılama sürecinin tarafsızlık, bağımsızlık, makul süre, silahların eşitliği, çelişmeli yargılama gibi unsurlarını güvence altına almaktadır. Bu bağlamda, insan hakları hukukunun temel amacı, devletlerin bireylere yönelik adil yargılanma standartlarını uygulamada yükümlülüklerini yerine getirmesini sağlamaktır. Dolayısıyla adil yargılanma hakkı insan hakları hukukunun da temel prensiplerinden biri olarak kabul edilerek birçok uluslararası sözleşmede açıkça yer bulmuştur. Adil yargılanma hakkının korunması insan onuruna saygının ve temel hakların güvence altına alınmasının en kritik unsurlarındandır.

1998 yılında kurulmuş olan AİHM, adil yargılanma hakkının yorumlanmasında önemli bir role sahiptir. Mahkemenin içtihatları, devletlerin bu hakkı sağlama yükümlülüğüne ilişkin somut ölçütler ortaya koymakta ve ulusal mahkemelerin uygulamalarına rehberlik etmektedir. Özellikle tarafsızlık ve bağımsızlık kriterleri, AİHM kararlarında genişçe ele alınmaktadır ve devletlerin bu kriterlere uygun davranma yükümlülüğünün altı çizilmektedir. Adil yargılanma hakkı bakımından AİHM tarafından yapılacak olan denetim, adil yargılanma hakkı ve unsurları bağlamında sürecin adil bir biçimde yürütülüp yürütülmediği ve başvuru konusuna karşı gerçekleştirilen müdahalenin AİHS’ye uygun olup olmadığı ile ilgilidir. Şayet bu açıdan bir hak ihlali söz konusuysa AİHM ilgili devleti adli bir tazminat ödemeye mahkûm edecektir⁵⁸⁴.

İnsan hakları hukuku adil yargılanma hakkının unsurlarını da kapsamaktadır. İnsan Hakları

Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, 1(2): 307-356, s.327.

⁵⁸³ Kalabalık (2018), a.g.e., s.36-38

⁵⁸⁴ Duman, Ö. (2022), “Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi Ve Karşılaştırmalı Hukuk Penceresinden “Dördüncü Derece Olmama Doktrini” Ve Yansımaları”, *Anayasa Yargısı*, 39(1): 46-92, s.60

Evrensel Bildirgesi'nde de vurgulanmakta olan bu unsurların ilki masumiyet karinesidir. Bu ilkenin etkin bir biçimde uygulanması temel insan haklarının korunmasında önem arz etmektedir. Ayrıca insan hakları hukukunda savunma hakkının korunması da temel bir ilke olarak benimsenmiştir. Devletler, bireylerin adil yargılanma sürecinde kendilerini etkin bir şekilde savunabilmeleri için gerekli tüm koşulları sağlamakla yükümlüdürler. Bu bağlamda bireylere hukuki yardım sağlanması, mahkeme önünde eşit imkânlarla sahip olmaları açısından zorunludur⁵⁸⁵.

Bu çerçevede insan hakları hukuku ve adil yargılanma ilişkisi, bireylerin hak ve özgürlüklerinin korunmasında birbirini destekleyen ve güçlendiren temel prensipler olarak öne çıkar. Uluslararası insan hakları standartları, adil yargılanma hakkının korunmasını sağlayarak hukuk devletinin evrensel boyutta güçlenmesine önemli katkılar sağlamaktadır.

1.2. Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi ve Adil Yargılanma İlkesi

İnsan Hakları Evrensel Bildirgesi'nin bölgesel düzeyde kısmen de olsa somutlaştırılmasını sağlayan AİHS, Avrupa Konseyi üyesi devletler tarafından 4 Kasım 1950 tarihinde Roma'da imzalanmış olup 3 Eylül 1953 tarihinde yürürlüğe girmiştir. Türkiye ise Sözleşme'yi 4 Kasım 1950 tarihinde imzalamıştır. Sözleşmenin amacı üye ülkelerin devletlerarası medeni ve siyasi haklarının korunması ve geliştirilmesidir. Sözleşme'nin denetim organı AİHM'dir⁵⁸⁶. AİHS, insan haklarının korunmasına yönelik uluslararası hukuk alanında temel referanslardan biridir. Sözleşmenin 6. maddesi, adil yargılanma hakkını ayrıntılı bir şekilde düzenleyerek, bireylerin hukuk önünde eşitliğini, tarafsız ve bağımsız bir mahkemede yargılanma güvencesini teminat altına alır. Bu hak adalete erişimin temel koşulu olarak kabul edilmekte ve demokratik toplum düzeninin korunmasında kritik bir rol oynamaktadır.

Bu bölümde öncelikle, AİHS'in 6. maddesi kapsamında adil yargılanma hakkının içeriği ve kapsamı ele alınacaktır. Daha sonra AİHM içtihatları ışığında adil yargılanma hakkının uygulamadaki

⁵⁸⁵ 217 III. Nolu BM Genel Kurulu (1948) - 7217 Sayılı Resmi Gazete (1949). İnsan Hakları Evrensel Beyannamesi, "Madde 7. Kanun önünde herkes eşittir ve farksız olarak kanunun eşit korumasından istifade hakkını haizdir. Herkesin işbu Beyannameye aykırı her türlü ayırdedici mualeleye karşı ve böyle bir ayırdedici muamele için yapılacak her türlü kışkırtmaya karşı eşit korunma hakkı vardır....Madde 9 - Hiç kimse keyfi olarak tutuklanamaz, alıkonulanamaz veya sürülemez... Madde 11 - 1. Bir suç işlemekten sanık herkes, savunması için kendisine gerekli bütün tertibatın sağlanmış bulunduğu açık bir yargılama ile kanunen suçlu olduğu tespit edilmedikçe masum sayılır. 2. Hiç kimse işlendikleri sırada milli veya milletlerarası hukuka göre suç teşkil etmeyen fiillerden veya ihmallerden ötürü mahkum edilemez. Bunun gibi, suçun işlendiği sırada uygulanabilecek olan cezadan daha şiddetli bir ceza verilemez."

⁵⁸⁶ TİHEK (2020), *Uluslararası İnsan Hakları Sözleşmeleri & Birleşmiş Milletler-Avrupa Konseyi Raporu*, Ankara, s.3

karşılığı incelenecektir. Son olarak ise özellikle vergi ceza yargılamaları özelinde AİHM kararlarının ulusal hukuk sistemlerine ve yargılama süreçlerine etkisi somut örnekler ve ilgili mahkeme kararları ile ortaya konulacaktır.

1.2.1. AİHS 6. Maddesi Kapsamında Adil Yargılanma İlkesi

AİHS, Avrupa Konseyi üyesi devletlerin ortak değerlerini yansıtan ve insan haklarının korunmasında temel bir belge olarak kabul edilir. Sözleşmenin 6. maddesi adil yargılanma hakkını düzenleyerek bireylerin hukuki güvenliklerini sağlamayı hedeflemektedir. Bu madde taraf devletlere adil yargılanma ilkesini gerçekleştirme konusunda önemli yükümlülükler getirmekte olup sözleşmenin temel ilkelerinden biri olarak görülmektedir.

AİHS madde 6, yargılama sürecinde bağımsız ve tarafsız bir mahkemede, makul sürede ve kamuya açık biçimde yargılanma hakkını içermektedir. Madde ayrıca suç isnadı altında bulunan kişilerin suçluluğu kanıtlanana kadar masum sayılması gerektiğini düzenleyen masumiyet karinesini de içermektedir. Masumiyet karinesi, AİHS tarafından güçlü bir biçimde vurgulanmakta ve devletlerin ceza muhakemesi süreçlerinde temel prensiplerinden biri olarak öne çıkmaktadır. AİHS 6. madde kapsamında önemli bir unsur olarak silahların eşitliği ilkesi de yer almaktadır. Bu ilke tarafların yargılama sürecinde eşit koşullar altında bulunmasını ve tüm delil ve belgelere eşit biçimde erişebilmesini gerektirmektedir. Tarafların adil koşullarda ve eşit imkânlarla mahkeme önünde temsil edilmesi adil yargılanma hakkının özünü oluşturur ve hukuki güvenliği güçlendirmektedir. Tarafların iddialarını etkin şekilde ileri sürebilmesi ve karşı tarafın delillerine karşı etkili biçimde savunma yapabilmelerini garanti eden çelişmeli yargılama ilkesi ise yargılama sürecinin hakkaniyetli biçimde yürütülmesinde ve mahkeme kararlarının objektifliğinin sağlanmasında kritik öneme sahiptir. Tüm bu süreçte mahkeme kararlarının gerekçeli olması gerekliliği de Madde 6' da düzenlenmiştir. Mahkemelerin kararlarını hukuken ve mantıksal olarak açıklamaları, bireylerin yargı süreçlerine olan güvenini artırmakta ve yargısal denetimi mümkün kılmaktadır. Mahkemelerin gerekçeli karar verme yükümlülüğü, hukukun üstünlüğünün bir gereği olarak kabul edilmektedir⁵⁸⁷.

⁵⁸⁷ Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi (1950), "Madde 6- 1. Herkes davasının, medeni hak ve yükümlülükleriyle ilgili uyuşmazlıklar ya da cezai alanda kendisine yöneltilen suçlamaların esası konusunda karar verecek olan, yasayla kurulmuş, bağımsız ve tarafsız bir mahkeme tarafından, 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 veyahut aleniyetin adil yargılamaya zarar

Bu kapsamda AİHS madde 6'nın adil yargılanma hakkına ilişkin düzenlemeleri ulusal hukuk sistemlerinde adalete erişim ve hukuki güvenlik prensiplerinin güçlendirilmesi açısından vazgeçilmezdir. AİHM bu konudaki içtihatları sözleşmenin etkin biçimde uygulanmasını sağlayarak Avrupa düzeyinde adil yargılanma standartlarının oluşmasına önemli katkılar sağlamaktadır.

1.2.2. Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi İchtihatlarında Adil Yargılanma

AİHM, adil yargılanma hakkını, AİHS 6. maddesi ışığında geniş bir içtihat birikimiyle somutlaştırmıştır. Mahkeme bireylerin adil yargılanma hakkına yönelik başvuruları inceleyerek bu hakkın kapsamını, uygulanmasını ve devletlerin yükümlülüklerini ayrıntılı şekilde ortaya koymuştur⁵⁸⁸.

AİHM'nin, adil yargılanma ilkesinin önemli unsurlarından biri olan bağımsız ve tarafsız mahkeme kavramını, çok sayıda kararında ele aldığı görülmektedir. Findlay/Birleşik Krallıklar davasında, mahkemenin tarafsızlığının objektif ve sübjektif kriterlere dayanması gerektiğini vurgulamıştır. Objektif kriter mahkemenin görünüşte tarafsızlığına, sübjektif kriter ise hâkimlerin kişisel tarafsızlığına işaret etmektedir.⁵⁸⁹

Mahkeme, silahların eşitliği ve çelişmeli yargılama ilkelerinin de önemini vurgulamakta ve taraflara eşit imkânlar sunulmasını zorunlu kılmaktadır. Foucher/Fransa kararında Mahkeme,

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 tanıklarının sorguya çekmek veya çektirmek, savunma tanıklarının da iddia tanıklarıyla aynı koşullar altında davet edilmelerinin ve dinlenmelerinin sağlanmasını istemek; e) Mahkemede kullanılan dili anlamadığı veya konuşamadığı takdirde bir tercümanın yardımından ücretsiz olarak yararlanmak.”

⁵⁸⁸ Bahar (2022), a.g.m., s.258

⁵⁸⁹ Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi (1997), Findlay/Birleşik Krallıklar, B. No: 22107/93), K. 25.02.1997 kararı: “... Mahkeme, bir yargı merciinin "bağımsız" olarak kabul edilip edilemeyeceğini değerlendirebilmek için, üyelerinin atanma şekli ve görev süreleri, dış baskılara karşı sağlanan güvenceler ve söz konusu mercinin dışarıdan bakıldığında bir bağımsızlık görünümü sunup sunmadığı gibi unsurların dikkate alınması gerektiğini hatırlatır... "Tarafsızlık" konusuna gelince, bu şartın iki yönü bulunmaktadır. Birincisi, yargı organı öznel olarak kişisel önyargıdan veya tarafsızlıktan uzak olmalıdır. İkincisi ise, nesnel açıdan da tarafsız olmalı, yani bu konuda herhangi bir meşru kuşkuya yer bırakmayacak yeterli güvenceleri sunmalıdır... Bağımsızlık ve nesnel tarafsızlık kavramları birbiriyle yakından bağlantılıdır ve Mahkeme, mevcut davayla ilgili oldukları ölçüde bu iki unsuru birlikte değerlendirecektir... Mahkeme, Bay Findlay'in yargılandığı mahkemenin bağımsızlığı ve tarafsızlığı konusundaki endişelerinin nesnel olarak haklı olduğuna kanaat getirmiştir... Sonuç olarak, Mahkeme, Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi'nin 6. maddesinin 1. fıkrasının ihlal edildiğine...”

savunmanın kovuşturma makamıyla eşit koşullarda olması gerektiğini belirterek, bu dengenin sağlanmadığı durumlarda adil yargılanma hakkının ihlal edildiğini tespit etmiştir⁵⁹⁰.

Adil yargılanmanın temel unsurlarından biri olan masumiyet karinesine yönelik olarak AİHM, Nestak/Slovakya davasında, kişinin suçluluğu kanıtlanana kadar masum kabul edilmesi prensibini ihlal edecek her türlü açıklama veya davranışın mahkemelerin tarafsızlığına gölge düşürebileceğini ifade etmiştir. AİHM kararına göre kendini suçlamama ayrıcalığı idarenin incelenmesinden kaçınma arzusu ile yapılan eylemlere muafiyet getirmemektedir⁵⁹¹.

Mahkeme ayrıca makul sürede yargılanma hakkının da altını çizerek, aşırı uzun süren yargılamaların hak ihlaline sebep olduğunu birçok kararında belirtmiştir. Dobbertin/Fransa davasında Mahkeme yaklaşık dokuz yıl süren bir yargılamanın adil yargılanma hakkının ihlali anlamına geldiğine hükmetmiştir⁵⁹².

AİHM içtihatları, gerekçeli karar hakkının önemini de vurgulamaktadır. Mahkeme, Ruiz

⁵⁹⁰ Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi (1991), Foucher/Fransa, B. No: 22209/93, K. 19.03.1991 kararı: “...başvurucunun dosyasına erişiminin sağlanmasının ve dosyada yer alan belgelerin bir örneğini elde etmesinin, hakkında düzenlenen resmi rapora itiraz edebilmesi bakımından önemli olduğunu kabul etmektedir...Başvurucu, bu tür bir erişime sahip olmadığından dolayı savunmasını yeterli şekilde hazırlayamamış ve silahların eşitliği ilkesinden yararlanamamıştır. Bu durum, Sözleşme'nin 6. maddesinin 1. fıkrası ile 6. maddenin 3. fıkrasının birlikte yorumlanması açısından ihlal oluşturduğu...”

⁵⁹¹ Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi (2007), Nestak/Slovakya, B. No. 65559/01, K. 27.02.2007 kararı: “...Mahkeme, Sözleşme'nin 6. maddesinin 2. fıkrasında yer alan masumiyet karinesinin, bir ceza isnadıyla karşı karşıya olan kişi hakkında hukuka uygun şekilde suçu sabit görülmeden önce, bir mahkeme kararında ya da bir kamu görevlisinin açıklamasında o kişinin suçlu olduğu yönünde bir kanaatin yansıtılması hâlinde ihlal edileceğini bir kez daha vurgulamaktadır. Resmî bir mahkûmiyet kararı bulunmasa bile, söz konusu mahkeme veya kamu görevlisinin sanığı suçlu gördüğünü düşündürecek bir gerekçelendirme olması yeterlidir. Bu tür bir kanaatin yargı merciiinin kendisi tarafından erken aşamada ifade edilmesi, kaçınılmaz olarak masumiyet karinesiyile çelişir. Somut olayda, Bölge Mahkemesi'nin ilgili dairesi, yargılama tamamlanmadan önce, başvurunun suç işlediği yönünde imada bulunan ifadeler kullanmıştır. Bu ifadeler, kapalı oturumda yapılan müzakereler neticesinde verilmiş bir kararda yer almıştır. Bu oturuma savcılık katılmış, ancak savunma tarafının katılımına izin verilmemiştir. Mahkeme, böyle bir bağlamda yapılan açıklamaların, söz konusu mahkemenin tarafsızlığına ilişkin meşru ve nesnel olarak haklı endişelere yol açabileceği kanaatindedir. Somut olayda, aynı Bölge Mahkemesi dairesi başvurunun temyiz başvurusunu reddetmiş, başka bir başvuru yolu bulunmamış ve mahkûmiyet kararı ile ceza kesinleşmiştir. Mahkeme, bu koşullarda başvurunun Sözleşme'nin 6. maddesinin 1. fıkrası uyarınca tarafsız bir mahkeme tarafından yargılanma hakkının ihlal edildiği...”

⁵⁹² Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi (1993), Dobbertin/Fransa, B. No. 13089/87, K. 25.02.1993 kararı: “...Adi yargı mercileri, Hükümetin belirttiği iki meseleye ilişkin karar vermekte ağır davranmışlardır: 18 Haziran 1981 tarihli iddianamenin geçerliliği ancak dokuz ay (3 Mart – 9 Aralık 1983) içinde karara bağlanabilmiştir (bkz. yukarıda 14–18. paragraflar). Bunun ardından, 20 Mayıs 1979 tarihli bilirkişi incelemesi kararının iptali için iki yıldan fazla bir süre geçmiştir (6 Mart 1984 – 15 Nisan 1986) (bkz. yukarıda 19–25. paragraflar). Bu son durum, yeniden bir soruşturma yapılmasını zorunlu kılmış, bu nedenle başvuru ancak 19 Eylül 1989 tarihinde yargılanmak üzere mahkemeye sevk edilebilmiştir – bu tarih, polis tarafından gözaltına alınmasından on yılı aşkın bir süre sonra, ve özgürlüğüne yeniden kavuşmasından altı yıldan fazla bir süre sonra gerçekleşmiştir. Her ne kadar yargılamanın son aşamaları makul bir hızla yürütülmüşse de, yargılamanın toplam süresi “makul süre”yi aşmıştır. Bu nedenle, Sözleşme'nin 6. maddesinin 1. Fıkrası ihlal edilmiştir...”

Torija/İspanya davasında mahkemelerin verdikleri kararları hukuki ve mantıksal olarak açıkça gerekçelendirme yükümlülüğüne dikkat çekmiştir. Gereksiz veya yetersiz gerekçelendirilmiş mahkeme kararları, tarafların mahkeme süreçlerine olan güvenini sarsabilmektedir⁵⁹³.

Bunun yanında, hukuki yardım hakkına ilişkin olarak Pakelli/Almanya kararında Mahkeme devletlerin bireylere hukuki yardımı sağlaması gerektiğini vurgulamıştır. Hukuki yardımın yokluğu ya da yetersizliği, bireylerin savunma haklarını kullanmalarını imkânsız kılarak adil yargılanma hakkını ciddi biçimde zedeleyebilir⁵⁹⁴.

Tüm bu içtihatlar göz önüne alındığında, AİHM'nin kararları, adil yargılanma hakkının teorik çerçevesinin pratikte nasıl uygulanacağını netleştiren ve devletlerin yükümlülüklerini belirleyen temel bir rehber niteliği taşır. Mahkemenin bu kararları Avrupa genelinde adalet sistemlerinin adil, tarafsız ve bağımsız olmasına yönelik standartların oluşmasını sağlamaktadır.

1.2.3. Vergi Yargılamasında AİHM Kararlarının Etkisi

AİHM, vergi ceza yargılamalarında adil yargılanma hakkının korunmasına ilişkin birçok önemli karara imza atmış ve bu kararlar ulusal hukuk sistemlerini doğrudan veya dolaylı biçimde etkilemiştir. Vergi ceza yargılamalarında adil yargılanma ilkesi, özellikle hukuka aykırı deliller, savunma hakkı, makul sürede yargılanma ve ne bis in idem ilkesi bağlamında önem taşımaktadır.

AİHM kararları, vergi suçlarında savunma hakkı kapsamında silahların eşitliği ilkesinin elde edilen delillerin kullanımı konusunda belirleyici olmuştur. Chambaz/İsviçre kararında Mahkeme, cezai nitelikteki vergi yargılamalarında vergi idaresinin davaya karşı doğrudan dayanmadığı belgeleri dahi,

⁵⁹³ Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi (1986), Ruiz Torija/İspanya, B. No. 18390/91, K. 09.12.1994 kararı: “...Ancak, davanın zamanaşımı nedeniyle düşüp düşmediği meselesi, kira sözleşmesinin sona erdirilmesine dayalı gerekçelerden tamamen farklı hukuki bir kategoriye girmektedir; dolayısıyla bu iddiaya özel ve açık bir yanıt verilmesi gerekirdi. Böyle bir cevap verilmediğinden, Audiencia Provincial'in bu iddiayı ele almayı unutup unutmadığı ya da reddetmeyi mi amaçladığı, eğer reddettiyse bu yönde hangi gerekçelere dayandığı anlaşılammaktadır. Bu nedenle, Sözleşme'nin 6. maddesinin 1. fıkrası ihlal edilmiştir...”

⁵⁹⁴ Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi (1983), Pakelli/Almanya, B. No. 8398/78, 25.04.1983 sayılı kararı: “...Bay Pakelli 1979 yılında Komisyona, önceki yıl vergi amaçlı olarak sunduğu malvarlığı ve gelir beyanına dayanan, ilgili Türk makamları tarafından düzenlenmiş mali durumunu gösteren belgeler ve resmi sertifikalar sunmuştur. Bu belgelerden, küçük çaplı bir ticaretle uğraştığı ve mütevazı bir mali duruma sahip olduğu anlaşılmaktadır. Üstelik bu veriler Hükümet tarafından da tartışılmamış, dolayısıyla Komisyon, başvurucuya adli yardım tahsis edilmesine karar vermiştir. Elbette, bu bilgiler başvurucunun ilgili dönemde kesin olarak yoksul olduğunu tam anlamıyla kanıtlamaya yetmez; ancak, başvurucunun Federal Mahkeme'ye maddi yetersizliğini kanıtlama teklifinde bulunmuş olması ve aksine açık bir gösterge bulunmaması, Mahkeme'nin, Sözleşme'nin 6. maddesinin 3. fıkrasının (c) bendi kapsamındaki iki şarttan ilkinin karşılanmış saymasına yol açmaktadır...Sonuç olarak, Sözleşme'nin 6. maddesinin 3. fıkrasının (c) bendi (madde 6/3-c) ihlal edilmiştir...”

tarafın erişimine sunma yükümlülüğünün doğabileceğini kabul etmiş ve elindeki tüm delillere erişime getirilebilecek tek meşru kısıtlamanın, hayati ulusal çıkarların korunması ya da başkalarının temel haklarının muhafaza edilmesi amacıyla gerekçelendirilmiş olması gerektiğini yinelemiştir⁵⁹⁵.

Savunma hakkı açısından bakıldığında, vergi suçlarında mahremiyet ihlali AİHM tarafından dikkatle incelenmiştir. Les Témoins de Jéhovah /Fransa davasında Mahkeme, ilk defa bu davada, vergi denetimi sırasında hesapların vergi idaresine sunulmasının “ifşa” sayıldığına hükmedilmiştir. Derneğin topladığı bağışlara ilişkin bilgilerin sunulmasıyla dini bir yapılanma niteliğindeki derneğin üyelerinin gizliliği ortadan kalkmış olduğundan AHİS 9. madde kapsamında ihlal kararı verilmiştir. Les Témoins de Jéhovah kararı, vergi denetimi sırasında kişisel veri ihlalinin ne kadar önemli olduğunu vurgulamıştır⁵⁹⁶.

Ne bis in idem ilkesinin vergi ceza hukukundaki uygulanması da AİHM içtihatları ile şekillenmiştir. Mahkeme, Glantz/Finlandiya davasında, bireylerin aynı fiilden dolayı birden fazla kez cezalandırılmasının veya yargılanmasının kabul edilemez olduğunu ve bunun adil yargılanma hakkını ihlal ettiğini net bir biçimde ortaya koymuştur⁵⁹⁷.

⁵⁹⁵ Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi (2012), Chambaz/İsviçre, B. No. 11663/04, 05/07/2012 kararı: “...Mahkeme, kovuşturma makamlarının elindeki tüm delillere erişime getirilebilecek tek meşru kısıtlamanın, hayati ulusal çıkarların korunması ya da başkalarının temel haklarının muhafaza edilmesi amacıyla gerekçelendirilmiş olması gerektiğini yinelemiştir. Mahkeme daha önce, cezai nitelikteki vergi yargılamalarında, vergi idaresinin davaya karşı doğrudan dayanmadığı belgeleri dahi, tarafın erişimine sunma yükümlülüğünün doğabileceğini kabul etmiştir. Her ne kadar delillerin geçerliliğini değerlendirme görevi Mahkeme’ye değil ulusal yargı mercilerine ait olsa da, önerilen delillerin reddine dair kararların mutlaka gerekçeli olması gerektiği vurgulanmıştır. Chambaz davasında başvurusunun belge erişiminin, hayati ulusal çıkarların korunması ya da başkalarının temel haklarının muhafazası gibi meşru amaçlarla sınırlandırılmadığı, aksine yalnızca başvurusunun “tutumu”, özellikle de yeterli açıklama yapmaması nedeniyle belgelerin kendisine sunulmadığı belirtilmiştir. Mahkeme ayrıca, ilk derece yargılamasındaki eksikliklerin İsviçre Federal Mahkemesi tarafından da giderilmediğini, çünkü Federal Mahkeme’nin olayın esasına dair bağımsız bir inceleme yürütmediğini ifade etmiştir. Sonuç olarak, Mahkeme, silahların eşitliği ilkesine riayet edilmediğine ve dolayısıyla Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi’nin 6. maddesinin 1. fıkrasının ihlal edildiğine...”

⁵⁹⁶ Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi (2011), Association Les Témoins de Jéhovah /Fransa, B. No. 8916/05, 30.6.2011 kararı: “...İlk defa bu davada, bir vergi denetimi sırasında hesapların vergi idaresine sunulmasının “ifşa” sayıldığına hükmedilmiştir. Ancak bu yorum, daha önce herhangi bir beyan yükümlülüğü olmayan elden bağışların “karşılıksız kazanç” olarak sistematik biçimde vergilendirilmediği uygulama karşısında, başvuru derneğin öngörebileceği bir durum değildi. Vergi Kanunu’ndaki “ifşa” kavramının bu şekilde muğlak olması, başvuru derneğin yalnızca hesaplarını sunmuş olmasının böyle bir sonuç doğuracağını öngörmesini mümkün kılmamıştır. Sonuç olarak, bu kavramın somut olayda mahkemelerce getirilen yorumu, elden bağışların vergilendirilmesini bir vergi denetiminin yürütülüp yürütülmemesine bağlamış ve bu da bir tesadüf unsuru içerdiğinden, vergi hukukunun uygulanmasında öngörülebilirlik eksikliği yaratmıştır. Dolayısıyla, başvuru dernek, bağışların alınması ve hesaplarının vergi idaresine sunulmasının doğurabileceği sonuçları makul şekilde öngörememiştir. Bu nedenle, yapılan müdahale, AİHS madde 9/2 anlamında “kanunla öngörülmüş” değildir. Bu sonuca ulaşılmış olması nedeniyle Mahkeme, 9. maddenin ikinci fıkrasının diğer koşullarının sağlanıp sağlanmadığını ayrıca incelememiştir. Sonuç: Oybirliğiyle ihlâl kararı verilmiştir...”

⁵⁹⁷ Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi (2014), Glantz/Finlandiya, B. No. 37394/11, 20.05.2014 kararı: “...eksik vergi tahakkuku

Mahkeme, Clinique Mozart Sarl/Fransa kararında makul sürede yargılanma hakkının önemine dikkat çekerek, başvuru dilekçesine vergi idaresinin savunması için 2 yıl 9 ayın olayın koşulları ve tüm dava süreci dikkate alındığında, yargılamanın makul süreyi aştığını ve bunun adil yargılanma hakkına aykırılık teşkil ettiğini değerlendirmektedir⁵⁹⁸.

AİHM kararlarının etkileri, yalnızca bireysel düzeyde değil, aynı zamanda hukuki düzenlemelerin şekillenmesi ve hukuk uygulamalarının standardizasyonunda da belirgin biçimde görülmektedir. Türkiye'de ve diğer Avrupa Konseyi üyesi ülkelerde vergi suçlarına ilişkin yargılamaların adil olması ve uluslararası standartlara uyumu, AİHM kararlarıyla sağlanmaktadır. Vergi ceza yargılamasında AİHM kararları, adil yargılanma ilkesinin korunmasında ve standartların belirlenmesinde kritik rol oynamaktadır. Bu kararlar, ulusal hukuk sistemlerinin AİHS ile uyumunu temin etmekte ve bireylerin adil yargılanma hakkını etkin bir biçimde kullanabilmelerini sağlamaktadır.

1.3. Türk Hukukunda Adil Yargılanma İlkesi

Türk hukuk sistemi adil yargılanma ilkesini anayasal ve yasal düzenlemelerle güvence altına

yapılması fiiline karşı Finlandiya hukukunda öngörülen yaptırımların bir parçası olduğunu kabul etmektedir. Ancak, Finlandiya sisteminde ceza ve idari yaptırımlar farklı makamlar tarafından ve birbirleriyle bağlantısız şekilde uygulanmakta; her iki yargı yolu da kendi bağımsız sürecini izlemekte ve birbirinden bağımsız şekilde kesinleşmektedir. Ayrıca, bu yaptırımlardan hiçbiri diğer yargılama makamı tarafından göz önünde bulundurulmamaktadır; yaptırımın ağırlığı belirlenirken bir etkileşim de bulunmamaktadır. Daha önemlisi, vergi cezaları Finlandiya sisteminde başvuru davasının ve ilgili vergi mevzuatı altındaki yükümlülüğünün ceza yargılamasından bağımsız bir değerlendirmesine dayanılarak verilmektedir. Bu durum, Mahkeme'nin daha önceki R.T. ve Nilsson davalarında olduğu gibi ehliyetin geri alınmasının, doğrudan bir trafik suçu mahkûmiyetiyle bağlantılı olmasıyla çelişmektedir. Dolayısıyla, Finlandiya sisteminde ceza ve vergi yargılamaları arasında konu ve zaman bakımından yakın bir bağ bulunduğu söylenemez. 62. Sonuç olarak, bu dava birbirinden bağımsız iki paralel yargılama sürecine ilişkindir. İlk yargılama 11 Ocak 2010 tarihinde kesinleşmiş, ikinci yargılama ise 15 Aralık 2008 tarihinde başlatılmıştır. Her iki yargılama da 11 Ocak 2010 tarihine kadar aynı anda sürmüştür. Ancak ilk yargılama kesinleştikten sonra ikinci süreç sona erdirilmemiş, aksine 18 Mayıs 2011 tarihine kadar devam etmiştir. Bu nedenle başvuru, aynı konu hakkında iki ayrı yargılamada iki kez mahkûm edilmiştir. Bunlar sırasıyla 11 Ocak 2010 ve 18 Mayıs 2011 tarihlerinde kesinleşmiştir. 63. Mahkeme, bu bağlamda zaman zaman hangi paralel yargılamanın önce kesinleşeceğini tesadüfi olabileceğini ve bunun eşit muamele konusunda endişe yaratabileceğini kabul etmektedir. Ancak, yüksek sözleşmeciler taraflara tanınan takdir marjı çerçevesinde, her devletin ceza politikası ile hukuk sisteminin organizasyonunu belirleme yetkisi vardır. Sözleşmeciler devletler, uluslararası yükümlülükleriyle uyumlu olarak (özellikle Sözleşme ve ek Protokolleri çerçevesinde), kendi ceza politikalarını ve hukuk sistemlerini geliştirmekte serbesttir (bkz. kıyasen Achour / Fransa [BD], no. 67335/01, § 44, 2006). Görünüşe göre Finlandiya'da içtihat ve mevzuat bu doğrultuda zaten değiştirilmiştir. 64. Sonuç olarak, Mahkeme başvuru davasının aynı konu hakkında iki ayrı yargılamada mahkûm edilmesi nedeniyle, 7 No'lu Protokol'ün 4. maddesinin ihlal edildiği...”

⁵⁹⁸ Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi (2004), Clinique Mozart Sarl/Fransa, B. No: 46098/99, 08/09/2004 sayılı kararı: “...Yetkili makamların tutumuna gelince, Mahkeme özellikle şu hususa dikkat çeker: Başvurunun Nice İdare Mahkemesi'ne sunulması ile vergi idaresinin ilk savunma dilekçesinin mahkeme tarafından alınması arasında iki yıl dokuz ay aşkın bir süre geçmiştir. Öte yandan, olayın koşulları ve tüm dava süreci dikkate alındığında, Mahkeme, yargılamanın makul süreyi aştığını ve bunun Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi'nin 6. maddesinin 1. fıkrasına aykırılık teşkil ettiğini değerlendirmektedir...”

arak bireylerin temel hak ve özgürlüklerini etkin biçimde korumayı amaçlamaktadır. Başta Türkiye Cumhuriyeti Anayasası olmak üzere, TCK, CMK ve VUK gibi temel yasal düzenlemeler, adil yargılanma hakkının iç hukukta somutlaştırılması ve uygulanmasını sağlayan düzenlemeler içermektedir. Bu düzenlemeler uluslararası insan hakları standartlarıyla paralel biçimde şekillenmiş olup bireylerin adalet önündeki eşitlik ve güvenliklerini teminat altına almaktadır.

Bu bölümde öncelikle Türkiye Cumhuriyeti Anayasası'nın adil yargılanma hakkına ilişkin hükümleri ve Anayasa Mahkemesi'nin bu konudaki kararları incelenmiştir. Devamında, TCK'da yer alan suçta ve cezada kanunilik ilkesi, masumiyet karinesi ve diğer ilgili ilkelerin adil yargılanma bağlamındaki rolü ele alınmıştır. Ayrıca CMK'nın adil yargılanmanın temel prensiplerine ilişkin hükümleri ve uygulamadaki yansımaları değerlendirildikten sonra VUK'taki düzenlemelerle vergi uyuşmazlıklarında adil yargılanma ilkesinin nasıl korunduğu ve uygulandığı somut örneklerle açıklanmıştır.

1.3.1. Anayasa ve Adil Yargılanma İlkesi

Türk hukuk sisteminde adil yargılanma hakkı 1982 Anayasası ile güvence altına alınmıştır. Anayasanın 2. Maddesi Türkiye Cumhuriyeti'nin bir hukuk devleti olduğunu vurgulamaktadır ve esasen bu madde adil yargılanma hakkının temelini oluşturmaktadır⁵⁹⁹. Adil yargılama hakkının unsurları da 1982 Anayasası ile düzenlenmiştir. Anayasada yer alan Madde 10 ve Madde 148 hakkaniyete uygun yargılama ilkesi ile ilgili olup yargı önünde eşitliği ve adaleti işaret etmektedir⁶⁰⁰.

Adil yargılanma hakkının en temel unsurlarından biri masumiyet karinesidir. AİHS'de yer alan bu ifade Türk hukukunda suçsuzluk karinesi olarak da belirtilmektedir. Bunun en temel nedeni CMK'da

⁵⁹⁹ Türkiye Cumhuriyeti Anayasası (1982). Resmî Gazete Sayı: 17863, “Madde 2 – Türkiye Cumhuriyeti, toplumun huzuru, milli dayanışma ve adalet anlayışı içinde, insan haklarına saygılı, Atatürk milliyetçiliğine bağlı, başlangıçta belirtilen temel ilkelere dayanan, demokratik, laik ve sosyal bir hukuk Devletidir.”

⁶⁰⁰ Türkiye Cumhuriyeti Anayasası (1982). Resmî Gazete Sayı: 17863, “Madde 10 - Herkes, dil, ırk, renk, cinsiyet, siyasi düşünce, felsefi inanç, din, mezhep ve benzeri sebeplerle ayırım gözetilmeksizin kanun önünde eşittir. (Ek fıkra: 7/5/2004-5170/1 md.) Kadınlar ve erkekler eşit haklara sahiptir. Devlet, bu eşitliğin yaşama geçmesini sağlamakla yükümlüdür. (Ek cümle: 7/5/2010-5982/1 md.) Bu maksatla alınacak tedbirler eşitlik ilkesine aykırı olarak yorumlanamaz. (Ek fıkra: 7/5/2010-5982/1 md.) Çocuklar, yaşlılar, özürllüler, harp ve vazife şehitlerinin dul ve yetimleri ile malul ve gaziler için alınacak tedbirler eşitlik ilkesine aykırı sayılmaz. Hiçbir kişiye, aileye, zümreye veya sınıfa imtiyaz tanınamaz. Devlet organları ve idare makamları bütün işlemlerinde (...) [9] kanun önünde eşitlik ilkesine uygun olarak hareket etmek zorundadırlar.

...Madde 148 - (Ek fıkra: 7/5/2010-5982/18 md.) Herkes, Anayasada güvence altına alınmış temel hak ve özgürlüklerinden, Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi kapsamındaki herhangi birinin kamu gücü tarafından, ihlal edildiği iddiasıyla Anayasa Mahkemesine başvurabilir. Başvuruda bulunabilmek için olağan kanun yollarının tüketilmiş olması şarttır....”

da belirtildiği üzere en başta masum sayılan bir kişi üzerinde sanığa uygulanan tutuklama, gözaltı gibi koruma tedbirleri de uygulanamayacaktır. Bu nedenle anayasamızda “masum sayılır” ifadesi yerine “suçlu sayılmaz” ifadesi yer almaktadır⁶⁰¹. Suçsuzluk karinesi Anayasa’nın 15. Maddesi ve 38. Maddesinde düzenlenmektedir⁶⁰².

Anayasa’da yer alan ve kişilerin hak arama hürriyetine vurgu yapan Madde 36 ve Madde 40 da adil yargılanma hakkı ile ilgilidir⁶⁰³. Bu ilkenin bir diğer önemli unsuru bağımsız ve tarafsız mahkemelerde yargılanma hakkıdır. Anayasa Madde 9, Madde 37, Madde 138, Madde 139 ve Madde 140 da mahkemelerin tarafsızlığı ve bağımsızlığına ilişkin düzenlemeleri içermektedir. Anayasanın 141. Maddesi ise makul sürede yargılanma ve gerekçeli karar haklarına işaret etmektedir⁶⁰⁴.

⁶⁰¹ Feyzioğlu, M. (1999), “Suçsuzluk Karinesi: Kavram Hakkında Genel Bilgiler ve Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi”, *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 48, (1-4), s.138.

⁶⁰² Türkiye Cumhuriyeti Anayasası (1982). Resmî Gazete Sayı: 17863, “Madde 15- ...suç ve cezalar geçmişe yürütülemez; suçluluğu mahkeme kararı ile saptanıncaya kadar kimse suçlu sayılamaz. Madde 38 - Kimse, işlendiği zaman yürürlükte bulunan kanunun suç saymadığı bir fiilden dolayı cezalandırılmaz; kimseye suçu işlediği zaman kanunda o suç için konulmuş olan cezadan daha ağır bir ceza verilemez. Suç ve ceza zamanaşımı ile ceza mahkumiyetinin sonuçları konusunda da yukarıdaki fıkra uygulanır. Ceza ve ceza yerine geçen güvenlik tedbirleri ancak kanunla konulur. Suçluluğu hükmen sabit oluncaya kadar, kimse suçlu sayılamaz. Hiç kimse kendisini ve kanunda gösterilen yakınlarını suçlayan bir beyanda bulunmaya veya bu yolda delil göstermeye zorlanamaz.”

⁶⁰³ Türkiye Cumhuriyeti Anayasası (1982). Resmî Gazete Sayı: 17863, “Madde 36 – Herkes, meşru vasıta ve yollardan faydalanmak suretiyle yargı mercileri önünde davacı veya davalı olarak iddia ve savunma ile adil yargılanma hakkına sahiptir. Hiçbir mahkeme, görev ve yetkisi içindeki davaya bakmaktan kaçınamaz. Madde 40 – Anayasa ile tanınmış hak ve hürriyetleri ihlal edilen herkes, yetkili makama geciktirilmeden başvurma imkanının sağlanmasını isteme hakkına sahiptir. (Ek fıkra: 3/10/2001-4709/16 md.) Devlet, işlemlerinde, ilgili kişilerin hangi kanun yolları ve mercilere başvuracağını ve sürelerini belirtmek zorundadır....”

⁶⁰⁴ Türkiye Cumhuriyeti Anayasası (1982). Resmî Gazete Sayı: 17863, “Madde 9 - Yargı yetkisi, Türk Milleti adına bağımsız ve tarafsız mahkemelerce kullanılır. Madde 37 – Hiç kimse kanunen tabi olduğu mahkemeden başka bir merci önüne çıkarılamaz. Bir kimseyi kanunen tabi olduğu mahkemeden başka bir merci önüne çıkarma sonucunu doğuran yargı yetkisine sahip olağanüstü merciler kurulamaz. Madde 138 – Hakimler, görevlerinde bağımsızdırlar; Anayasaya, kanuna ve hukuka uygun olarak vicdanı kanaatlerine göre hüküm verirler. Hiçbir organ, makam, merci veya kişi, yargı yetkisinin kullanılmasında mahkemelere ve hakimlere emir ve talimat veremez; genelge gönderemez; tavsiye ve telkinde bulunamaz. Görülmekte olan bir dava hakkında Yasama Meclisinde yargı yetkisinin kullanılması ile ilgili soru sorulamaz, görüşme yapılamaz veya herhangi bir beyanda bulunulamaz. Yasama ve yürütme organları ile idare, mahkeme kararlarına uymak zorundadır; bu organlar ve idare, mahkeme kararlarını hiçbir suretle değiştiremez ve bunların yerine getirilmesini geciktiremez. Madde 139 – Hakimler ve savcılar azlolunamaz, kendileri istemedikçe Anayasada gösterilen yaştan önce emekliye ayrılamaz; bir mahkemenin veya kadronun kaldırılması sebebiyle de olsa, aylık, ödenek ve diğer özlük haklarından yoksun kılınamaz.... Madde 140 – ...Hakimler, mahkemelerin bağımsızlığı ve hakimlik teminatı esaslarına göre görev ifa ederler. Hakim ve savcılarının nitelikleri, atanmaları, hakları ve ödevleri, aylık ve ödenekleri, meslekte ilerlemeleri, görevlerinin ve görev yerlerinin geçici veya sürekli olarak değiştirilmesi, haklarında disiplin kovuşturması açılması ve disiplin cezası verilmesi, görevleriyle ilgili veya görevleri sırasında işledikleri suçlarından dolayı soruşturma yapılması ve yargılanmalarına karar verilmesi, meslekten çıkarmayı gerektiren suçluluk veya yetersizlik halleri ve meslek içi eğitimleri ile diğer özlük işleri mahkemelerin bağımsızlığı ve hakimlik teminatı esaslarına göre kanunla düzenlenir... Madde 141 – Mahkemelerde duruşmalar herkese açıktır. Duruşmaların bir kısmının veya tamamının kapalı yapılmasına ancak genel ahlakın veya kamu güvenliğinin kesin olarak gerekli kıldığı hallerde karar verilebilir. Küçüklerin yargılanması hakkında kanunla özel hükümler konulur. Bütün mahkemelerin her türlü kararları

T.C. Anayasası'nda yer alan hükümlerle birlikte Anayasa mahkemesinin içtihatları da adli yargılama hakkı açısından önemlidir. Anayasa mahkemesi adil yargılanma hakkının ihlali iddiasıyla yapılan başvurularda verilen kararların yerindeliğini, adalet ve hakkaniyete uygun olup olmadığını denetlemektedir. Bu doğrultuda Anayasa Mahkemesi tarafından adil yargılanma hakkının içeriğini ve sınırlarını belirlemek amacıyla verilen kararlar Türk hukukunda önemli bir referans noktası haline gelmiştir. AYM kararları incelendiğinde adil yargılanma hakkının temel gerekleri olan “Bağımsız ve tarafsız bir mahkemede yargılanma, makul sürede yargılanma, aleni olarak yargılanma, kararların gerekçeli olması, yargılamada silahların eşitliği ilkesinin sağlanması, yargılamada masumiyet karinesinin korunması, mahkemeye erişim hakkı ve savunma hakkı” gibi unsurlara ilişkin pek çok kararın olduğu görülmektedir⁶⁰⁵. Örneğin Anayasa Mahkemesi'nin Münür ATA kararında, mahkeme tarafından gerekçesiz karar verilmesinin adil yargılanma hakkını ihlal ettiğine hükmedilmiştir⁶⁰⁶.

Türk Anayasa Mahkemesi içtihatlarında makul sürede yargılanma hakkı da sıklıkla vurgulanmaktadır. Anayasa Mahkemesi, Pakize Tercan ve Mehmet Emin Yılmaz kararlarında, yargılama sürecinin aşırı uzun sürmesinin Anayasa'da düzenlenen adil yargılanma hakkını ihlal ettiği sonucuna varmıştır. Mahkeme, yargılamaların makul bir sürede sonuçlandırılmasının, hukuki güvenlik ve adalete erişim hakkının temel bir unsuru olduğuna dikkat çekmiştir^{607 608}.

Savunma hakkının etkin bir şekilde kullanılmasının önemini de vurgulayan Anayasa Mahkemesi, Atalay Yıldız kararında, adli yardımı alma hakkının kısıtlanmasının veya engellenmesinin adil yargılanma hakkını ihlal ettiğine karar vermiştir. Bu karar, Türk hukukunda savunma hakkının anayasal güvence altında olduğunu ve yargılama süreçlerinde bu hakkın korunmasının önemini ortaya

gerekçeli olarak yazılır. Davaların en az giderle ve mümkün olan süratle sonuçlandırılması, yargının görevidir.”

⁶⁰⁵ Bahar (2022), a.g.m., s.269

⁶⁰⁶ Anayasa Mahkemesi (2015), Münür Ata Kararı, B. No: 2014/4958, K. 22/1/2015 kararı: “...uyuşmazlığın çözümü için esaslı bir iddia olan ve İlk Derece Mahkemesi kararında da pamuk satışı yapıldığının belirtilmesi nedeniyle uyuşmazlığın çözümünde büyük önem taşıyan KDV oranına yönelik iddiasının, bu hususa ilişkin olarak İlk Derece Mahkemesi tarafından bir değerlendirme yapılmadığından temyiz merciince İlk Derece Mahkemesi kararına atıf yapılarak karşılanacak iddia niteliğinde olmadığı, temyiz merciince bu iddianın açık bir şekilde kararlarında değerlendirilmediği ve karşılanmadığı görülmektedir. Bu nedenle, yargılama süreci bir bütün olarak değerlendirildiğinde, başvurunun gerekçeli karar hakkının ihlal edildiği...”

⁶⁰⁷ Anayasa Mahkemesi, (2020) Pakize Tercan Kararı, B. No: 2020/9670, K. 30/6/2020 tarihli kararı: “...Anılan ilkeler ve Anayasa Mahkemesinin benzer başvurularda verdiği kararlar dikkate alındığında somut olayda başvuru konusu davada 11 yıl 1 aylık yargılama süresinin makul olmadığı... Anayasa'nın 36. maddesinde güvence altına alınan makul sürede yargılanma hakkının ihlal edildiğine...”

⁶⁰⁸ Anayasa Mahkemesi (2015), Mehmet Emin Yılmaz Kararı, B. No: 2014/3928, Karar 15/12/2015 kararı: “...Somut başvuruya bir bütün olarak bakıldığında başvuru açısından farklı karar verilmesini gerektiren bir yön bulunmadığı ve söz konusu yaklaşık dokuz yıllık yargılama sürecinde makul olmayan bir gecikmenin olduğu sonucuna varılmıştı...Açıklanan nedenlerle başvurunun Anayasa'nın 36. maddesinde güvence altına alınan makul sürede yargılanma haklarının ihlal edildiğine...”

koymaktadır⁶⁰⁹.

Türk Anayasa hukukunda adil yargılanma hakkı, aynı zamanda silahların eşitliği ve çelişmeli yargılama ilkelerini içermektedir. Anayasa Mahkemesi, tarafların yargılama boyunca eşit imkânlarla sahip olması gerektiğine, delillere eşit erişimin sağlanmasına ve tarafların etkin şekilde iddia ve savunmalarını ileri sürebilmelerine dikkat çekmektedir. Anayasa Mahkemesi'nin Eşref Bingöl kararında da asıl failin belirlenebilmesi için sosyal medya hesaplarının incelenmesi, kamera kayıtlarının getirilmesi gibi delil toplama taleplerine ilişkin başvurunun reddinin savunma hakkını zayıflattığını ve iddia makamı karşısında dezavantajlı duruma düşürdüğünü belirlenmiştir. Bu durumun, silahların eşitliği ve çelişmeli yargılama ilkelerine aykırı olduğu sonucuna varılmıştır⁶¹⁰.

Tüm bu içtihat ve düzenlemeler dikkate alındığında, Türk Anayasası'nda adil yargılanma hakkının güçlü bir şekilde korunduğu ve Anayasa Mahkemesi'nin içtihatlarıyla bu hakkın somut biçimde uygulanmasının güvence altına alındığı açıkça görülmektedir. Bu durum, Türkiye'nin hukuk devleti anlayışına ve uluslararası insan hakları standartlarına uygunluğunu sağlama yönündeki kararlılığını yansıtmaktadır.

1.3.2. Türk Ceza Kanunu'nda Adil Yargılanma İlkesi

TCK, suç ve ceza ilişkisini düzenlerken, adil yargılanma ilkesini dolaylı olarak içeren önemli hükümler içermektedir. Özellikle TCK'nın genel hükümler bölümünde yer alan ilkeler, adil yargılanma hakkının uygulanmasına yönelik olarak hukuk devletinin gereklerini yerine getirmektedir. Bu kapsamda TCK'nın, kanunilik ilkesi, suçta ve cezada kanunilik ilkesi ve masumiyet karinesi gibi temel prensipleri adil yargılanma hakkının korunmasında kilit rol oynamaktadır.

Kanunun "Suçta ve cezada kanunilik ilkesi" başlıklı 2. maddesi, bireylerin ancak kanunda açıkça

⁶⁰⁹ Anayasa Mahkemesi (2023), Atalay Yıldız Kararı, B. No: 2021/14356, K. 7/6/2023 kararı: "...Mahkeme yaptırdığı diğer araştırmalara ve ibraz edilen belgelere rağmen başvuru üzerine kayıtlı bir taşınmazın varlığının hangi nedenle adli yardımdan faydalandırmama için gerekçe oluşturduğunu belirtmeden... mahkemeye erişime yapılan müdahalenin gözetilen meşru amaç ile korunmak istenen hak yönünden gerekli ve orantılı olduğu da söylenemez. Bu durumun başvuru üzerinde aşırı bir yük oluşturduğu ve yapılan müdahalenin ölçüsüz olduğu... Açıklanan gerekçelerle Anayasa'nın 36. maddesinde güvence altına alınan adil yargılanma hakkı kapsamındaki mahkemeye erişim hakkının ihlal edildiğine"

⁶¹⁰ Anayasa Mahkemesi (2024), Eşref Bingöl kararı, B. No: 2021/10332, K. 18/7/2024 kararı: "...kamera kayıtlarının getirtilmesini istemesi karşısında ... soruşturma evresinde delillerin toplanması gerektiği hâlde Başsavcılık tarafından yeterli araştırma yapılmadığı ... Bunun yanında başvuru anılan hususlarda ileri sürdüğü taleplerin Mahkeme tarafından soyut gerekçelerle reddine karar verilmesiyle başvuru iddia makamı karşısında dezavantajlı duruma düşürülmüştür. Bu koşullarda Mahkemenin izlediği yöntemin silahların eşitliği ve çelişmeli yargılama ilkelerinin gereklerine uygun olmadığı,..."

tanımlanmış bir fiilden dolayı suçlu bulunabileceğini ve cezalandırılabilirliğini ifade eder. Bu ilke, bireylerin belirsiz suçlamalar karşısında korunmasını sağlayarak adil yargılanmanın temel unsurlarından olan hukuki belirlilik ve öngörülebilirliği desteklemektedir⁶¹¹.

Adil yargılanma ilkesinin temel unsurlarından masumiyet karinesi, TCK'nın farklı hükümlerinde yansıtılmaktadır. TCK madde 38'de "suça iştirak" düzenlenirken, kişinin suçlu bulunması için maddi ve manevi unsurların kesin olarak ispatlanması gerektiği kabul edilir ve bu durum masumiyet karinesinin korunmasına katkı sağlar. TCK'da adil yargılanma ilkesini doğrudan ilgilendiren diğer bir hüküm ise "adil yargılamayı etkilemeye teşebbüs" suçunu düzenleyen 288. maddedir. Bu madde, yargılamanın tarafsızlığını ve bağımsızlığını ihlal eden eylemleri cezalandırmakta ve yargılamanın adil bir şekilde sürdürülmesini güvence altına almaktadır. Yargılamanın tarafsızlığı ve bağımsızlığının ihlaline ilişkin bir diğer hüküm ise madde 277 ile düzenlenmiştir⁶¹².

Yargıtay kararları da TCK'nın adil yargılanma ilkeleri bağlamında yorumlanmasına önemli katkılar sağlamaktadır. Özellikle suçta ve cezada kanunilik ilkesi ve masumiyet karinesinin ihlaliyle ilgili pek çok kararda Yargıtay, TCK hükümlerini adil yargılanma ilkesinin evrensel standartları ışığında değerlendirmektedir. Bu kararlar, uygulayıcılar açısından yol gösterici bir işlev görmekte ve adil yargılanma hakkının iç hukukta etkin biçimde korunmasına yardımcı olmaktadır⁶¹³.

TCK, adil yargılanma hakkının korunmasında anayasal ilkelerle birlikte önemli hükümler içermektedir. Bu hükümler ve Yargıtay'ın ilgili içtihatları, ceza hukukunun uygulanmasında adil

⁶¹¹ TCK, "Madde 2- (1) Kanunun açıkça suç saymadığı bir fiil için kimseye ceza verilemez ve güvenlik tedbiri uygulanamaz. Kanunda yazılı cezalardan ve güvenlik tedbirlerinden başka bir ceza ve güvenlik tedbirine hükmolunamaz. (2) İdarenin düzenleyici işlemleriyle suç ve ceza konulamaz. (3) Kanunların suç ve ceza içeren hükümlerinin uygulanmasında kıyas yapılamaz. Suç ve ceza içeren hükümler, kıyasa yol açacak biçimde geniş yorumlanamaz."

⁶¹² TCK, "Madde 288- (Değişik: 2/7/2012-6352/93 md.) (1) Görülmekte olan bir davada veya yapılmakta olan bir soruşturmada, hukuka aykırı bir karar vermesi veya bir işlem tesis etmesi ya da gerçeğe aykırı beyanda bulunması için, yargı görevi yapanı, bilirkişiyi veya tanığı hukuka aykırı olarak etkilemek amacıyla alenen sözlü veya yazılı beyanda bulunan kişi, elli günden az olmamak üzere adli para cezası ile cezalandırılır."

Madde 277- (Değişik: 2/7/2012-6352/90md.) (1) Görülmekte olan bir davada (...) [100] gerçeğin ortaya çıkmasını engellemek veya bir haksızlık oluşturmak amacıyla, davanın taraflarından birinin, (...) 100 sanığın, katılanın veya mağdurun lehine veya aleyhine sonuç doğuracak bir karar vermesi veya bir işlem tesis etmesi ya da beyanda bulunması için, yargı görevi yapanı, bilirkişiyi veya tanığı hukuka aykırı olarak etkilemeye teşebbüs eden kişi, iki yıldan dört yıla kadar hapis cezası ile cezalandırılır. (Ek cümle: 18/6/2014-6545/69 md.) Teşebbüs iltimas derecesini geçmediği takdirde verilecek ceza altı aydan iki yıla kadardır. (2) Birinci fıkradaki suçu oluşturan fiilin başka bir suçu da oluşturması halinde, fikri içtima hükümlerine göre verilecek ceza yarısına kadar artırılır."

⁶¹³ Kahya, R. (1995), "Adil Yargılamayı Etkilemeye Teşebbüs Suçu ile Yargı Görevi Yapanı, Bilirkişiyi veya Tanığı Etkilemeye Teşebbüs Suçunun (TCK m. 277) Karşılaştırmalı İncelemesi", *Süleyman Demirel Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 14(1): 219 -267, s. 229

yargılanma ilkesinin somutlaştırılmasında hayati bir rol oynamakta ve uluslararası hukuk standartlarıyla uyumu güçlendirmektedir.

1.3.3. Ceza Muhakemesi Kanunu'nda Adil Yargılanma İlkesi

CMK, adil yargılanma ilkesinin uygulanmasında temel dayanaklardan bir olup bu ilkeyi destekleyen birçok açık hüküm içermektedir. CMK, bireylerin adil, bağımsız ve tarafsız bir mahkeme önünde yargılanmasını sağlamak amacıyla usule ilişkin güvenceler getirmektedir. Özellikle kanunun genel ilkeler ve savunma hakkına ilişkin hükümleri adil yargılanma hakkının etkin biçimde uygulanmasına yönelik olarak şekillendirilmiştir.

CMK'nın "şüpheden sanık yararlanır" prensibini düzenleyen 223/2-e maddesi, masumiyet karinesinin açık bir yansımasıdır ve adil yargılanma hakkının temel unsurlarından biri olarak kabul edilmektedir. Yargıtay'ın pek çok kararında da vurgulanan bu ilke mahkemece suçluluğu kesin olarak ispat edilemeyen sanık hakkında beraat kararı verilmesi gerektiğini düzenlemekte ve bu yönüyle adil yargılanmanın olmazsa olmaz bir bileşenini oluşturmaktadır⁶¹⁴.

Adil yargılanma hakkının önemli unsurlarından silahların eşitliği ilkesine ilişkin olarak CMK 153, 154 ve 176. maddeleri ile sanığın savunmasını hazırlaması için yeterli zaman ve imkana sahip olması güvence altına alınmıştır. Bu maddeler, iddia makamı ile savunma makamı arasında dengenin sağlanmasını, tarafların eşit imkânlarla sahip olmasını ve delillere eşit koşullarda erişim sağlamasını hedeflemektedir⁶¹⁵. Özellikle soruşturma ve kovuşturma aşamalarında savunmanın delillere etkin

⁶¹⁴ CMK, "Madde 223 – ...2. Beraat Kararı; ...e) Yüklenen suçun sanık tarafından işlendiğinin sabit olmaması..."

⁶¹⁵ CMK, "Madde 153 – (Değişik: 2/12/2014-6572/44 md.)

(1) Müdafî, soruşturma evresinde dosya içeriğini inceleyebilir ve istediği belgelerin bir örneğini harçsız olarak alabilir. Müdafîin dosya içeriğini inceleme veya belgelerden örnek alma yetkisi, soruşturmanın amacını tehlikeye düşürebilecek ise Cumhuriyet savcısının istemi üzerine hâkim kararıyla kısıtlanabilir... Madde 154 – (1) Şüpheli veya sanık, vekâletname aranmaksızın müdafîi ile her zaman ve konuşulanları başkalarının duyamayacağı bir ortamda görüşebilir. Bu kişilerin müdafîi ile yazışmaları denetime tâbi tutulamaz. (2) (Ek: 3/10/2016-KHK-676/3 md.; Aynen kabul: 1/2/2018-7070/3 md.) Türk Ceza Kanununun İkinci Kitap Dördüncü Kısım Dördüncü, Beşinci, Altıncı ve Yedinci Bölümlerinde tanımlanan suçlar ve Terörle Mücadele Kanunu kapsamına giren suçlar ile örgüt faaliyeti çerçevesinde işlenen uyuşturucu ve uyarıcı madde imâl ve ticareti suçları bakımından gözaltındaki şüphelinin müdafîi ile görüşme hakkı Cumhuriyet savcısının istemi üzerine, hâkim kararıyla yirmidört saat süreyle kısıtlanabilir; bu zaman zarfında ifade alınamaz.... Madde 176 – (1) İddianame, çağrı kâğıdı ile birlikte sanığa tebliğ olunur. (Ek cümle: 8/7/2021-7331/20 md.) Ayrıca, iddianameye ilişkin bilgiler ve duruşma tarihi; telefon, telgraf, faks, elektronik posta gibi iletişim bilgilerinin dosyada bulunması hâlinde bu araçlardan yararlanılmak suretiyle de bildirilir, ancak çağrı kâğıdına bağlanan sonuçlar bu durumda uygulanmaz. (2) Tutuklu olmayan sanığa tebliğ olunacak çağrı kâğıdına mazereti olmaksızın gelmediğinde zorla getirileceği yazılır. (3) Tutuklu sanığın çağrılması duruşma gününün tebliği suretiyle yapılır. Sanıktan duruşmada kendisini savunmak için bir istemde bulunup bulunmayacağı ve bulunacaksa neden ibaret olduğunu bildirmesi istenir; müdafîi de sanıkla birlikte davet olunur. Bu işlem, tutuklunun bulunduğu ceza infaz kurumunda

biçimde ulaşabilmesini düzenleyen bu hükümler, AİHM kararlarıyla da uyum içindedir. Savunma hakkının kısıtlanması da doğrudan adil yargılanma hakkının ihlali olarak değerlendirilmektedir. Savunma hakkının etkin kullanımı, CMK'nın 149 ve 150. Maddelerinde düzenlenmiştir. Bu maddeler uyarınca şüpheli veya sanığın avukat yardımından faydalanma hakkı bulunmaktadır. Ayrıca savunma hakkıyla ilgili olarak sanığın anlamadığı bir dilde yargılanması da adil yargılanma hakkına aykırı olup CMK Madde 202'de bu husus düzenlenmiştir⁶¹⁶.

Adil yargılanma hakkının en önemli unsurlarından biri tarafsız ve bağımsız mahkemelerde yargılanma hakkıdır. Bu hakla ilgili olarak CMK Madde 22 ve Madde 23'de hakimlerin davadan çekilmesine ilişkin hususlar ele alınmaktadır⁶¹⁷. CMK 160, 170 ve 206. maddelerindeki düzenlemeler de çelişmeli yargılama ilkesi ile ilgili olup adil yargılanmanın temel prensiplerinden biridir. Bu ilkeye göre, taraflar, delillerini mahkeme önünde etkili bir şekilde ileri sürme ve karşı tarafın sunduğu delilleri sorgulama hakkına sahiptir⁶¹⁸. Bu husus Yargıtay'ın çeşitli kararlarında da teyit edilmiş ve yargılanmanın

cezaevi kâtibi veya bu işle görevlendirilen personel yanına getirilerek tutanak tutulmak suretiyle yapılır. (4) Yukarıdaki fıkralar gereğince, çağrı kâğıdının tebliğiyle duruşma günü arasında en az bir hafta süre bulunması gerekir.”

⁶¹⁶ CMK, “Madde 149 – (1) Şüpheli veya sanık, soruşturma ve kovuşturmanın her aşamasında bir veya birden fazla müdafinin yardımından yararlanabilir; kanunî temsilcisi varsa, o da şüpheliye veya sanığa müdafî seçebilir. (2) Soruşturma evresinde, ifade almada en çok üç avukat hazır bulunabilir. (Ek cümle: 3/10/2016-KHK-676/1 md.; Aynen kabul: 1/2/2018-7070/1 md.) Örgüt faaliyeti çerçevesinde işlenen suçlar bakımından yürütülen kovuşturmalarda, duruşmada en çok üç avukat hazır bulunabilir. (3) Soruşturma ve kovuşturma evrelerinin her aşamasında avukatın, şüpheli veya sanıkla görüşme, ifade alma veya sorgu süresince yanında olma ve hukukî yardımda bulunma hakkı engellenemez, kısıtlanamaz. Madde 150 – (Değişik: 6/12/2006 – 5560/21 md.) (1) Şüpheli veya sanıktan kendisine bir müdafî seçmesi istenir. Şüpheli veya sanık, müdafî seçebilecek durumda olmadığını beyan ederse, istemi halinde bir müdafî görevlendirilir. (2) Müdafî bulunmayan şüpheli veya sanık; çocuk, kendisini savunamayacak derecede malul veya sağır ve dilsiz ise, istemi aranmaksızın bir müdafî görevlendirilir. (3) Alt sınırı beş yıldan fazla hapis cezasını gerektiren suçlardan dolayı yapılan soruşturma ve kovuşturmada ikinci fıkra hükmü uygulanır.... Madde 202 – (1) Sanık veya mağdur, meramını anlatabilecek ölçüde Türkçe bilmiyorsa; mahkeme tarafından atanan tercüman aracılığıyla duruşmadaki iddia ve savunmaya ilişkin esaslı noktalar tercüme edilir. (2) Engelli olan sanığa veya mağdura, duruşmadaki iddia ve savunmaya ilişkin esaslı noktalar, anlayabilecekleri biçimde anlatılır. (3) Birinci ve ikinci fıkra hükümleri, soruşturma evresinde dinlenen şüpheli, mağdur veya tanıklar hakkında da uygulanır. Bu evrede tercüman, hâkim veya Cumhuriyet savcısı tarafından atanır.69

(4) (Ek: 24/1/2013-6411/ 1 md.) Ayrıca sanık; a) İddianamenin anlatılması,70 b) Esas hakkındaki mütalaanın verilmesi, üzerine sözlü savunmasını, kendisini daha iyi ifade edebileceğini beyan ettiği başka bir dilde yapabilir....”

⁶¹⁷ CMK, “Madde 22 – (1) Hâkim; a) Suçtan kendisi zarar görmüşse, b) Sonradan kalksa bile şüpheli, sanık veya mağdur ile aralarında evlilik, vesayet veya kayıymlık ilişkisi bulunmuşsa, c) Şüpheli, sanık veya mağdurun kan veya kayın hısımlığından üstsoy veya altsoyundan biri ise, d) Şüpheli, sanık veya mağdur ile aralarında evlât edinme bağlantısı varsa, e) Şüpheli, sanık veya mağdur ile aralarında üçüncü derece dahil kan hısımlığı varsa, f) Evlilik sona ermiş olsa bile, şüpheli, sanık veya mağdur ile aralarında ikinci derece dahil kayın hısımlığı varsa, g) Aynı davada Cumhuriyet savcılığı, adli kolluk görevi, şüpheli veya sanık müdafiliği veya mağdur vekilliği yapmışsa, h) Aynı davada tanık veya bilirkişi sıfatıyla dinlenmişse, Hâkimlik görevini yapamaz. Madde 23 – (1) Bir karar veya hükme katılan hâkim, yüksek görevli mahkemece bu hükme ilişkin olarak verilecek karar veya hükme katılamaz. (2) Aynı işte soruşturma evresinde görev yapmış bulunan hâkim, kovuşturma evresinde görev yapamaz. (3) Yargılamanın yenilenmesi halinde, önceki yargılamada görev yapan hâkim, aynı işte görev alamaz.”

⁶¹⁸ CMK, “Madde 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.

objektif ve hakkaniyetli olmasının temeli olarak gösterilmiştir. Ayrıca "makul sürede yargılanma ilkesi" bağlamında, mahkemelerin yargılama sürecini gereksiz uzatmaktan kaçınmasını amaçlayan CMK Madde 190'da makul sürenin aşılması durumunun adil yargılanma hakkını ihlal ettiği açıkça ifade edilmektedir⁶¹⁹.

Sonuç itibarıyla CMK, adil yargılanma hakkını somutlaştıran ve etkin biçimde uygulanmasını sağlayan kapsamlı düzenlemeler içermektedir. Bu düzenlemeler gerek ulusal yargı kararları gerekse AİHM içtihatlarıyla uyumlu biçimde şekillenmiş olup Türkiye hukuk sisteminde adil yargılanmanın korunmasında merkezi bir role sahiptir.

1.3.4. Vergi Usul Kanunu ve Adil Yargılanma İlkesi

VUK, vergi hukukunun temel usul hükümlerini düzenleyen ve vergi mükelleflerinin temel haklarını güvence altına alan bir kanundur. Bu bağlamda adil yargılanma hakkının vergi uyuşmazlıklarında etkili biçimde korunması açısından kritik öneme sahip hükümler içermektedir. Özellikle vergi incelemesi, tarh ve ceza uygulama süreçlerinde mükelleflerin savunma hakkının korunmasına yönelik düzenlemeler, adil yargılanmanın temel güvencelerini oluşturmaktadır.

VUK'un 134. maddesi⁶²⁰, vergi incelemelerinde uyulması gereken temel esasları düzenlemekte ve mükelleflere incelemenin amacı, kapsamı ve süreci hakkında bilgi verilmesini zorunlu kılarak şeffaflık ilkesini güçlendirmektedir. Bu düzenleme adil yargılanma ilkesiyle bağlantılı olarak

(2) Cumhuriyet savcısı, maddî 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. Madde 170 – (1) Kamu davasını açma görevi, Cumhuriyet savcısı tarafından yerine getirilir. (2) Soruşturma evresi sonunda toplanan deliller, suçun işlendiği hususunda yeterli şüphe oluşturuyorsa; Cumhuriyet savcısı, bir iddianame düzenler....”

“Madde 206 – (1) Sanığın sorguya çekilmesinden sonra delillerin ortaya konulmasına başlanır. (Ek cümleler: 25/5/2005 - 5353/29 md.) Ancak, sanığın tebligata rağmen mazeretsiz olarak gelmemesi sebebiyle sorgusunun yapılamamış olması, delillerin ortaya konulmasına engel olmaz. Ortaya konulan deliller, sonradan gelen sanığa bildirilir. (2) Ortaya konulması istenilen bir delil aşağıda yazılı hâllerde reddolunur: a) Delil, kanuna aykırı olarak elde edilmişse. b) Delil ile ispat edilmek istenilen olayın karara etkisi yoksa. c) İstem, sadece davayı uzatmak maksadıyla yapılmışsa. (3) Cumhuriyet savcısı ile sanık veya müdafii birlikte rıza gösterirlerse, tanığın dinlenmesinden veya başka herhangi bir delilin ortaya konulmasından vazgeçilebilir.”

⁶¹⁹ CMK, “Madde 190 – (1) Duruşmaya, ara verilmeksizin devam edilerek hüküm verilir. Ancak, zorunlu hâllerde davanın makul sürede sonuçlandırılması olanaklı kılacak surette duruşmaya ara verilebilir. (2) 176 ncı maddede belirlenen süreye uyulmamış ise duruşmaya ara verilmesini istemeye hakkı olduğu sanığa hatırlatılır.”

⁶²⁰ VUK, “Madde 134 – (Değişik birinci fıkrası: 30/12/1980-2365/22 md.) Vergi incelemesinden maksat, ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırmak tespit etmek ve sağlamaktır. İncelemeye yetkili olanlar tarafından lüzum görüldüğü takdirde inceleme, işletmeye dahil iktisadi kıymetlerin fiili envanterinin yapılmasına ve beyannamelerde gösterilmesi gereken unsurların tetkikine da teşmil edilebilir.”

mükelleflerin inceleme sürecinde savunma haklarını etkin biçimde kullanabilmeleri açısından önemlidir. Benzer şekilde VUK'un 141. maddesi⁶²¹ de inceleme tutanakları ile ilgili hükümleri içermektedir. Nitekim Danıştay birçok kararında, tutanakların gerekçesiz veya eksik düzenlenmesinin mükelleflerin adil yargılanma hakkını zedelediğini ifade etmiştir. Ancak VUK 142 ve 143 maddeleri mahkemeye erişim hakkını kısıtlaması bakımından AİHS ile çelişmektedir. VUK'un 142. maddesinde, “vergi inceleme elemanlarının mükellef nezdinde hakim kararı ile arama yapılabileceği ve gerektiğinde mükellefe ait defter, kayıt ve belgelere el konulabileceği” belirtilirken VUK'un 143. maddesinde ise aramada tespit edilen ve incelenmesi gerekli bulunan defter ve belgelerin “arama kararında açıkça yazılmamış olsa bile” incelemeye yetkili denetim elemanının görev yaptığı yere sevk veya celp edilebilmektedir⁶²².

Gerekçeli karar ve makul sürede yargılama ilkeleri de VUK'taki bazı düzenlemelerle keşşmektedir. Özellikle VUK m.370'de düzenlenen izaha davet kurumu, mükellefin beyanına başvurulmadan doğrudan cezai işlem yapılmamasını sağlayarak, orantılılık ve öngörülebilirlik ilkelerine hizmet etmektedir. Ayrıca vergi yargılamasında makul sürede yargılanma hakkı da adil yargılanmanın önemli bir bileşenidir VUK m.376'daki başvuru ve ödeme süreleri, idari sürecin belirli bir zaman dilimi içinde tamamlanmasını öngörerek, makul sürede işlem yapılması amacına yöneliktir⁶²³.

VUK kapsamında savunma hakkının korunması, mükelleflerin ceza yargılamasında olduğu gibi

⁶²¹ VUK, “Madde 141 – İnceleme 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. Bu suretle düzenlenen tutanakların bir nüshasının mükellefe veya nezdinde incel eme yapılan kimseye bırakılması mecburidir....”

⁶²² VUK, “Madde 142 – İhbar veya yapılan incelemeler dolayısıyla, bir mükellefin vergi kaçırdığına delalet eden emareler bulunursa, bu mükellef veya kaçakçılıkla ilgili görülen diğer şahıslar nezdinde ve bunların üzerinde arama yapılabilir.... Madde 143 - Arama yapıldığı sırada zaman müsaadesizliği ve sair sebeplerle bu tutanağın tanzimi mümkün olmazsa, bulunan ve incelemesine lüzum görülen defter ve vesikalar, mükellef nezdinde emin bir yere konur veya kablur içinde daireye nakledilir. Bu defter ve vesikaların konulduğu yerlerin veya kablurın aramayı yapan tarafından mühürlenmesi ve mümkün olan ahvalde mükellefin mühürünün de vaz'ı şarttır. Bilahare, mükellefin huzuriyle kablur ve yerler açılarak müfredatlı tutanaklar tanzim olunur. Mühürleme ve mühürün fekki halleri de birer tutanakla tesbit edilir ve müfredatlı tutanağın bir nüshası da defter ve vesikaların sahibine veya adamına verilir.”

⁶²³ VUK, “Madde 370 - a) Vergi incelemesine başlanılmadan veya takdir komisyonuna sevk edilmeden önce verginin ziyaa uğradığına delalet eden emareler bulunduğu dair yetkili merciler tarafından yapılmış ön tespitler hakkında tespit tarihine kadar ihbarda bulunulmamış olması kaydıyla mükellefler izaha davet edilebilir. Kendisine izaha davet yazısı tebliğ edilen mükellefler, davet konusu tespit ile sınırlı olarak, bu Kanununun 371 inci maddesinde yer alan pişmanlık hükümlerinden yararlanamaz. İzaha davet yazısının tebliğ tarihinden itibaren otuz günlük süre içerisinde izaha bulunulması durumunda, yapılan izah değerlendirilerek değerlendirme sonucunu içeren yazı mükellefe tebliğ edilir... Madde 376 – Mükellef veya vergi sorumlusu; 1. İkmalen, resen veya idarece tarh edilen vergiyi veya vergi farkını ve vergi ziyayı, usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezalarının yarısını ihbarnamelerin tebliğ tarihinden itibaren otuz gün içinde ilgili vergi dairesine başvurarak vadesinde veya 6183 sayılı Kanunda belirtilen türden teminat göstererek vadenin bitmesinden itibaren üç ay içinde ödeyeceğini bildirirse kesilen cezanın yarısı, 2. indirilir.”

vergi cezası uygulamalarında da adil biçimde yargılanmalarını sağlar. Özellikle, vergi inceleme ve tarh işlemlerinde mükellefin delillerini sunabilme ve karşı delilleri inceleyebilme hakkı tanınmaktadır. VUK'da yer alan bu düzenlemeler ve yüksek mahkemelerin içtihatları, vergi hukukunda adil yargılanma hakkının somut biçimde korunmasını sağlamaktadır. Vergi uyuşmazlıklarında adil yargılanma hakkının gözetilmesi, hukuki güvenliğin sağlanması ve mükelleflerin temel haklarının korunması açısından son derece önemlidir.

2. VERGİ CEZA YARGILAMASINDA ADİL YARGILANMA İLKESİ

2.1. Vergi Ceza Hukukunda Yargısal Denetimin Kapsamı

Vergi ceza hukukunda yargısal denetim, idari işlemler ile ceza hukuku uygulamaları arasındaki hukuki dengenin korunmasında kritik öneme sahiptir. Bu bağlamda yargısal denetimin kapsamı, vergi idaresinin gerçekleştirdiği işlemlerden, vergi müfettişlerinin düzenlediği raporlara ve bu raporlar temelinde yürütülen adli süreçlere kadar geniş bir yelpazede ele alınmaktadır. Hukuk devletinin temel gerekleri doğrultusunda, vergisel işlemlerin hukuka uygunluğunun yargısal olarak denetlenmesi, mükelleflerin temel hak ve özgürlüklerinin korunmasında ve vergi adaletinin sağlanmasında merkezi bir rol oynamaktadır.

Bu bölümde öncelikle vergisel işlemlerin yargısal denetimi, vergi idaresinin gerçekleştirdiği işlemlerin hukuki denetiminin sınırları ve esasları ele alınacaktır. Ardından vergi müfettişlerinin düzenledikleri raporların hukuki niteliği, idari ve adli yargılama süreçlerine etkileri açıklanacaktır. Son olarak ise vergi ceza yargılaması alanında oluşturulan ihtisas mahkemelerinin adli yargılama sistemindeki konumu, görevleri ve fonksiyonları detaylandırılarak, yargısal denetimin etkinliğini artırmaya yönelik bu kurumsal yapıların hukuki önemine değinilecektir.

2.1.1. Vergisel İşlemlerin ve Yargısal Denetimi

Vergisel işlemler, kamu gücü marifetiyle mali yükümlülüklerin belirlenmesi ile tarh ve tahsil edilmesini içeren idari işlemler olarak kabul edilir. Bu işlemler üzerindeki yargısal denetim, hukuk devleti ilkesinin temel gereği olarak mükelleflerin haklarını ve hukuki güvencelerini koruyucu bir işlev görmektedir⁶²⁴. Bu bağlamda, 213 sayılı VUK, vergilendirme sürecindeki işlemlerin hukuka uygunluk

⁶²⁴ Karataş Durmuş, N. (2016), "Vergi Uyuşmazlıklarında Barışçıl Çözüm Yolları: Fransa Örneği", *Yıldırım Beyazıt Hukuk*

kriterlerini ve mükelleflerin haklarını güvence altına alan temel hükümler içermektedir. Vergisel işlemlerin hukuki çerçevesinin belirlenmesi ve mükellef haklarının korunmasında, idarenin işlem gerekçelerinin açık, anlaşılır ve hukuka uygun olması kritik önem taşımaktadır. Yargısal denetimin etkinliği, idarenin işlemlerindeki hukuka bağlılık, ölçülülük ve belirlilik ilkeleri ile doğrudan ilişkilidir⁶²⁵.

Vergisel işlemlerde idari ve adli cezalar ayrımı, hukuki niteliği açısından büyük önem taşımaktadır. İdari cezalar, doğrudan idarece uygulanan ve idari yargı tarafından denetlenen cezalardır⁶²⁶. VUK'un 344. ve devamı maddelerinde düzenlenen vergi zıyaı cezası ve usulsüzlük cezaları, bu kapsamda değerlendirilmektedir. Bu cezaların yargısal denetiminde ölçülülük ve hukuka uygunluk kriterleri temel alınmakta olup mükelleflerin savunma hakkının korunmasına azami özen gösterilmektedir.

Adli cezalar ise VUK'un 359. maddesinde düzenlenen vergi kaçakçılığı suçları kapsamında yer almaktadır. Bu suçların yargılanmasında, ceza muhakemesi hukukunun temel ilkelerinden suçta ve cezada kanunilik ilkesi (TCK m.2), masumiyet karinesi ve çelişmeli yargılama ilkeleri (CMK m.206) ön plana çıkmaktadır. Ayrıca delillerin hukuka uygun elde edilmesi koşulu da yargısal denetimin vazgeçilmez unsurları arasındadır.

CMK'nın 34. ve 230. maddesi uyarınca gerekçeli karar verme yükümlülüğü, yargısal denetiminin kalitesini yükselten bir diğer temel ilkedir⁶²⁷. Gerekçeli kararlar, hem adli hem de idari yargıda verilen kararların denetimini mümkün kılarak adil yargılanma ilkesinin bir gereği olarak kabul edilir. Anayasa Mahkemesi bireysel başvuru kararlarında, yeterli gerekçe içermeyen kararların adil yargılanma hakkını ihlal ettiğine ilişkin net bir içtihat geliştirmiştir.

İdari ve adli cezaların uygulanmasında "ne bis in idem" ilkesinin önemi vurgulanmalıdır. Bu ilke, aynı fiil nedeniyle birden fazla cezanın uygulanamayacağını güvence altına alarak, vergi yargılamalarında temel bir güvence oluşturmaktadır. Türkiye'de de yüksek mahkeme içtihatlarında

Dergisi (1): 47-76, s.49

⁶²⁵ Tekbaş (2012), a.g.m., s.139

⁶²⁶ Kızılyar, A. S. (2013), "Ceza Yaptırımı ile İdari Yaptırım Ayrımı-Distinction Between Criminal and Administrative Sanction", *Yaşar Üniversitesi E-Dergisi*, (8): 1637-1668, s.1645

⁶²⁷ CMK, "Madde 34 – (1) Hâkim ve mahkemelerin her türlü kararı, karşı oy dahil, gerekçeli olarak yazılır. Gerekçenin yazımında 230 uncu madde göz önünde bulundurulur. Kararların örneklerinde karşı oylar da gösterilir. (2) Kararlarda, başvurulabilecek kanun yolu, süresi, mercii ve şekilleri belirtilir."

benimsenen bu ilke, vergisel yargısal denetimde adalet ve hakkaniyetin korunmasına hizmet etmektedir. Vergisel işlemlerin idari ve adli yargısal denetimi, hukukun üstünlüğünü ve mükelleflerin adil yargılanma haklarını koruyarak, vergi hukukunda hukuki güvenliği pekiştiren temel bir mekanizmadır. Bu bağlamda, idarenin keyfi işlemlerinin önlenmesi ve mükellef haklarının etkin korunması, hukuk devletinin sürdürülebilirliği açısından hayati önemdedir⁶²⁸.

2.1.2. Vergi Müfettişlerinin Raporlarının Hukuki Niteliği

Vergi müfettişlerinin düzenlediği raporlar, vergi idaresinin vergisel işlemlerini destekleyen ve hukuki sonuçlar doğurabilen belgeler olarak kabul edilir. Vergi incelemeleri sonucunda düzenlenen bu raporlar, genellikle vergi tekniği raporu, vergi suçu raporu ve görüş raporu olmak üzere sınıflandırılır. Vergi tekniği raporları, mükelleflerin vergi kanunlarına uygunluklarını değerlendirmek amacıyla oluşturulurken; vergi suçu raporları, mükelleflerin suç teşkil eden eylemlerinin değerlendirilmesinde kullanılır. Görüş raporları ise genellikle iç düzenlemelere ve uygulamalara ilişkin açıklayıcı ve yol gösterici nitelikteki belgelerdir.

Vergi müfettişlerinin hazırladığı raporlar, hukuki nitelik olarak birer "idari işlem" öncesi hazırlayıcı işlem mahiyetindedir. Bu raporlar, doğrudan hukuki sonuç doğurmaz, ancak vergi dairelerinin vergisel işlemlerine temel teşkil eder. VUK 134. maddesinde incelemenin usulü, kapsamı ve raporların düzenlenme şekline ilişkin esaslar belirlenmiştir⁶²⁹. İlgili kanun hükümlerine göre raporların usul ve esaslara uygun olarak düzenlenmemesi durumunda, rapora dayanılarak yapılan işlemler yargısal süreçlerde iptal edilebilir.

Vergi suçu raporları ise, adli yargıya taşınan vergi kaçakçılığı suçlarının soruşturma ve kovuşturma süreçlerinde yer almaktadır. Bu raporlar, CMK ve TCK hükümleri çerçevesinde delil niteliği taşımakta olup adli merciler tarafından değerlendirilir. VUK 367. maddesi uyarınca, vergi suçlarının kovuşturulması için bu raporların Cumhuriyet Başsavcılığına iletilmesi zorunludur⁶³⁰. Vergi

⁶²⁸ Batı, M., Gafar, U. H. (2020), a.g.m., s.19

⁶²⁹ VUK, "Madde 134 – (Değişik birinci fıkra: 30/12/1980-2365/22 md.) Vergi incelemesinden maksat, ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırmak tespit etmek ve sağlamaktır. İncelemeye yetkili olanlar tarafından lüzum görüldüğü takdirde inceleme, işletmeye dahil iktisadi kıymetlerin fiili envanterinin yapılmasına ve beyannamelerde gösterilmesi gereken unsurların tetkikine da teşmil edilebilir. Fiili envanterin yapılmasının gerektirdiği ve incelemeyi yapan tarafından tasdik edilen giderler Hazinece mükellefe ödenir."

⁶³⁰ VUK, "Madde 367 – (Değişik: 23/1/2008-5728/280 md.) (Değişik birinci fıkra: 23/7/2010-6009/13 md.) Yaptıkları inceleme sırasında 359 uncu maddede yazılı suçların işlendiğini tespit eden Vergi Müfettişleri ve Vergi Müfettiş Yardımcıları tarafından ilgili rapor değerlendirme komisyonunun mütalaasıyla doğrudan doğruya ve vergi incelemesine yetkili olan diğer memurlar

suçu raporlarında, müfettişlerin objektif, hukuka uygun ve usulüne göre delil toplaması gerekmektedir.

İdari yargılama açısından ise vergi tekniği raporları büyük öneme sahiptir. Bu raporlar, vergi idarelerinin vergilendirme işlemlerine (tarh, tahakkuk ve tahsil gibi) temel oluşturur ve vergi mahkemeleri tarafından incelenir. Vergi mahkemeleri, bu raporların hukuka uygunluğunu ve maddi vakalarla uyumunu değerlendirerek vergi daireleri tarafından yapılan işlemleri onaylayabilir veya iptal edebilir. Ancak müfettiş raporlarının hukuki ve maddi dayanaktan yoksun olması idari işlemin iptal edilmesine yol açabilmektedir⁶³¹.

Vergi müfettişlerinin düzenlediği raporların hukuki etkileri sadece yargı süreçleriyle sınırlı kalmaz, mükelleflerin kamuoyu nezdindeki itibarları ve ekonomik faaliyetleri üzerinde de önemli sonuçlar doğurabilir. Bu nedenle raporların tarafsız, objektif ve somut delillere dayanılarak hazırlanması kritik önem taşımaktadır. Ayrıca müfettişlerin mesleki sorumlulukları kapsamında, objektiflik ve tarafsızlık ilkelerini ihlal eden veya yetersiz araştırma sonucu düzenlenen raporlar, mükelleflerin maddi ve manevi zarar görmelerine neden olabilir ve idari işlemlerin iptali ile birlikte tazminat sorumluluğunu gündeme getirebilir. Yapılan vergi incelemesi sonucunda kaçakçılık suçu işlendiğine dair görüş oluşmuşsa vergi inceleme raporunun yanında vergi suçu raporu da düzenlenebilmektedir. Ancak hazırlanan bu rapor tek başına mükellef için iddia olunan suç hakkında takibatın başlamasına veya yürütülmesine yeterli değildir. Zira kanun gereği rapor için hazırlanmış bir mütalaanın olması gerekmektedir. Vergi inceleme raporları, Rapor Değerlendirme Komisyonu tarafından mevzuat yönünden değerlendirilir⁶³² ve bu değerlendirme çerçevesinde bir mütalaa hazırlanır.

tarafından ilgili rapor değerlendirme komisyonunun mütalaasıyla vergi dairesi başkanlığı veya defterdarlık tarafından keyfiyetin Cumhuriyet başsavcılığına bildirilmesi mecburidir.137 359 uncu maddede yazılı suçların işlendiğine sair suretlerle ıttila hasıl eden Cumhuriyet başsavcılığı hemen ilgili vergi dairesini haberdar ederek inceleme yapılmasını talep eder. Kamu davasının açılması, inceleme neticesinin Cumhuriyet başsavcılığına bildirilmesine talik olunur.”

⁶³¹ Centel, N., Zafer, H. (2016), *Ceza Muhakemesi Hukuku*, (13.Baskı), İstanbul: Beta Yayınevi, s.

⁶³² VUK, “Madde 140 - ...*(Ek fıkra: 23/7/2010-6009/9 md.; Değişik fıkra: 7/7/2011-KHK-646/4 md.) Vergi Müfettişleri ile Vergi Müfettiş Yardımcıları tarafından düzenlenen vergi inceleme raporları, işleme konulmak üzere ilgili vergi dairesine tevdi edilmeden önce, meslekte on yılını tamamlamış en az üç Vergi Müfettişinden oluşturulacak rapor değerlendirme komisyonları tarafından vergi kanunları ile bunlara ilişkin Cumhurbaşkanlığı kararı, yönetmelik, genel tebliğ, sirküler ve özelgelere uygunluğu yönünden değerlendirilir. İncelemeyi yapanlar komisyon arasında uyumsuzluk oluşması halinde uyumsuzluğa konu vergi inceleme raporları üst değerlendirme mercii olarak, Maliye Bakanlığınca belirlenen tutarları aşan tarhiyat önerisi içeren vergi inceleme raporları ise doğrudan, Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı bünyesinde bir Başkan Yardımcısının başkanlığında dört grup başkanından oluşan beş kişilik merkezi rapor değerlendirme komisyonu tarafından vergi kanunları ile bunlara ilişkin Cumhurbaşkanlığı kararı, yönetmelik, genel tebliğ, sirküler ve özelgelere uygunluğu yönünden değerlendirilir. İncelemeyi yapanlar, bu komisyon tarafından yapılacak değerlendirmeye uygun olarak düzenleyecekleri vergi inceleme raporlarını işleme konulmak üzere bağlı oldukları birime tevdi ederler....”*

Vergi müfettişlerinin raporları, vergi hukukunda hem idari hem de adli yargı süreçlerini derinden etkileyen temel belgelerdir. Bu raporların hukuki niteliği, objektiflik ve hukuka uygunluk prensipleri çerçevesinde değerlendirilmekte olup, usule ve esasa ilişkin eksiklikler, raporların geğerliliğini ciddi ölçüde zayıflatabilir. Bu nedenle rapor düzenleme süreçlerinde hukuki ilkelere riayet edilmesi, mükellef haklarının korunması ve vergi adaletinin sağlanması açısından zorunludur.

2.1.3. Vergi Ceza Yargılamasında İhtisas Mahkemeleri ve Adli Yargılama Sistemindeki Konumu

Vergi ceza yargılaması, adli yargı sisteminde özel bilgi ve uzmanlık gerektiren, teknik ve karmaşık hukuki süreçleri kapsayan önemli bir alandır. Bu doğrultuda, son düzenlemelerle birlikte, adli yargı sistemi içinde vergi suçlarına ilişkin yargılamalarda asliye ceza mahkemeleri ihtisas mahkemesi olarak görevlendirilmiştir. 30 Kasım 2021 tarihinde Resmî Gazete'de yayımlanan Hkimler ve Savcılar Kurulu (HSK) kararıyla, belirli asliye ceza mahkemeleri ihtisas mahkemesi (vergi ceza mahkemesi) olarak görevlendirilmiş olup, bu mahkemeler vergi suçlarına ilişkin davalara bakmakla yükümlüdür. Bu değişiklik, vergi suçlarının yargılanmasına ilişkin hukuki çerçeveyi netleştirmiş ve adli yargı içindeki görev dağılımını daha belirgin hâle getirmiştir. Vergi suçlarının yargılanmasına ilişkin temel düzenlemeler, CMK ve VUK'un ilgili maddeleri kapsamında değerlendirilmekte ve bu mahkemeler tarafından uygulanmaktadır. Özellikle VUK'un 359 ve 367. maddelerinde düzenlenen vergi suçları, ihtisaslaşmış asliye ceza mahkemelerinde ele alınmaktadır⁶³³.

İhtisas mahkemelerinin kurulması, yargılamanın kalitesini artırmak, içtihat birliği sağlamak ve mükelleflerin adil yargılanma haklarını korumak açısından önemlidir. Vergi suçlarının teknik karmaşıklığı, bu suçlara ilişkin yargılamalarda özel bilgi ve deneyim gerektirdiği için, ihtisas mahkemelerinin kurulması adli yargılamanın etkinliğini artırmaktadır. Danıştay ve Yargıtay içtihatları da ihtisas mahkemelerinin varlığının, kararların hukuki güvenliği ve tutarlılığı açısından olumlu olduğunu vurgulamaktadır.

Ayrıca ihtisas mahkemelerinin varlığı, AİHM'nin adil yargılanma ilkesi kapsamında ileri sürdüğü tarafsızlık ve bağımsızlık kriterlerinin de yerine getirilmesini sağlamaktadır. İhtisaslaşmış mahkemeler sayesinde, yargılamanın tarafsızlığı ve mahkemelerin bağımsızlığı daha etkin biçimde

⁶³³ Hkimler ve Savcılar Kurulu Birinci Dairesi (2021), Resmî Gazete Sayı: 31675, Karar Tarih. 25.11.2021, Karar No.1227, s.1

sağlanabilmekte ve yargı süreçlerinin objektifliği güçlenmektedir⁶³⁴. Adli yargı sistemindeki vergi ceza ihtisas mahkemeleri, vergi suçlarına ilişkin davalarda hukuki ve teknik yeterlilik sağlayarak adil yargılanmanın gerçekleştirilmesine önemli katkı sağlamaktadır. Bu mahkemelerin görev ve yetkileri, yapılan son yasal düzenlemelerle netleştirilmiş olup, vergi ceza yargılamasında etkin ve hukuka uygun bir süreç tesis edilmesini güvence altına almaktadır.

2.2. Vergi Ceza Hukukunda Adil Yargılanma Kavramı ve Unsurları

Vergi ceza hukukunda adil yargılanma kavramı, vergi suçları nedeniyle yürütülen soruşturma ve kovuşturma süreçlerinde bireylerin temel hak ve özgürlüklerinin etkin biçimde korunmasını amaçlayan, evrensel hukuk ilkelerinden biridir. Bu kavram, hukuk devletinin temel gerekleriyle doğrudan bağlantılı olup, ulusal düzeyde Türkiye Cumhuriyeti Anayasası ve uluslararası düzeyde AİHS tarafından güvence altına alınmıştır⁶³⁵. Adil yargılanma hakkının vergi ceza hukukundaki yansıması, mükelleflerin vergi idaresi ve adli makamlar karşısında korunmasını ve hukuki süreçlerin tarafsız, bağımsız ve şeffaf şekilde yürütülmesini gerektirmektedir.

Bu bölümde, öncelikle vergi ceza hukukunda adil yargılanma kavramının teorik çerçevesi açıklanacak, ardından adil yargılanma hakkının temel unsurlarının vergi ceza yargılamalarındaki görünümü detaylı biçimde ele alınacaktır. Özellikle masumiyet karinesi, silahların eşitliği, çelişmeli yargılama, hukuki yardım hakkı gibi temel ilkeler ve bunlara ilişkin ulusal ve uluslararası yargı kararları incelenecek, vergi ceza yargılamalarında adaletin etkin biçimde sağlanmasına yönelik bu ilkelerin uygulamadaki yansımaları değerlendirilecektir.

2.2.1. Vergi Ceza Hukukunda Adil Yargılanma Kavramı

Vergi ceza hukukunda adil yargılanma hakkı, bireylerin vergi suçları nedeniyle yürütülen soruşturma ve kovuşturma süreçlerinde hukuki güvenlik ve temel haklarının korunmasını amaçlayan temel bir hukuk ilkesidir. Bu kavram, Türkiye Cumhuriyeti Anayasası'nın 36. maddesinde ifade edilen hak arama özgürlüğü ile doğrudan ilişkili olup, bireylerin devlet karşısında eşit, adil ve objektif biçimde

⁶³⁴ Ekren, N. N. (2024), "Adil Yargılanma Hakkının Temel İlkesi Olarak Tabii Hâkim İlkesi", *Eskişehir Barosu Dergisi*, (Özel Sayı): 252-273, s.269

⁶³⁵ Geçer, A. E. (2022), "Vergi Ceza Hukukunda Non Bis İn İdem İlkesine İlişkin Güncel Gelişmeler: 2019/4 E. 2021/78 K. Sayılı Anayasa Mahkemesi Kararı ve 7394 Sayılı Kanun ile Vergi Usul Kanununun 359. Maddesinde Yapılan Değişiklikler", *İstanbul Medeniyet Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 7(13): 273-324, s.274

yargılanmalarını garanti altına almaktadır⁶³⁶. Aynı zamanda AİHS'nin 6. maddesiyle uluslararası düzeyde de güvence altına alınmış bulunan adil yargılanma hakkı, evrensel bir standart olarak kabul edilir⁶³⁷.

Vergi ceza hukukunda adil yargılanma kavramı, özellikle vergi suçlarının hukuki boyutunun karmaşıklığı ve teknik niteliği nedeniyle ekonomik sonuçları ve kamuoyu nezdindeki etkileri de dikkate alındığında ciddi bir hukuki hassasiyet gerektirir. Bu kapsamda, vergi suçlarıyla ilgili yargılamaların, tarafların eşit şekilde temsil edildiği, bağımsız ve tarafsız mahkemelerce yürütüldüğü ve temel hukuk kurallarına uygun olarak gerçekleştirildiği süreçleri kapsamı gerekmektedir. Ayrıca vergi suçlarıyla ilgili soruşturma ve kovuşturmalarda, hukuki belirlilik ilkesi, öngörülebilirlik ve şeffaflık gibi temel ilkelerin de dikkate alınması zorunludur. Bu ilkeler sayesinde, mükelleflerin suç isnadı altındayken dahi hukuki güvenceleri korunur ve yargılama süreçlerinin hukuka uygunluğu teminat altına alınır⁶³⁸.

Vergi ceza hukukundaki adil yargılanma kavramı, vergi idaresinin ve adli mercilerin kararlarının gerekçeli, tutarlı ve hukuki esaslara dayanmasını da gerektirmektedir. Bu kapsamda yargı organlarının, kararlarını somut deliller ve hukuki gerekçelerle destekleyerek mükelleflerin temel haklarını koruması gerekmektedir. Ayrıca, vergi ceza hukukunda adil yargılanmanın etkin şekilde sağlanabilmesi için yargılama sürelerinin makul ve kabul edilebilir olması gerekir. Aşırı uzun yargılama süreleri, mükellefler açısından hak kayıplarına ve maddi-manevi zararlara neden olabilir.

Tüm bu unsurlar göz önüne alındığında, vergi ceza hukukunda adil yargılanma kavramının, hukuki süreçlerin şeffaf, tarafsız ve bağımsız biçimde yürütülmesini sağlayan ve bireylerin hukuk devleti ilkesine olan güvenini pekiştiren temel bir prensip olduğu sonucuna ulaşılır.

⁶³⁶ Türkiye Cumhuriyeti Anayasası (1982). Resmî Gazete Sayı: 17863, "Madde 36 – Herkes, meşru vasıta ve yollardan faydalanmak suretiyle yargı mercileri önünde davacı veya davalı olarak iddia ve savunma ile adil yargılanma hakkına sahiptir. Hiçbir mahkeme, görev ve yetkisi içindeki davaya bakmaktan kaçınamaz.

⁶³⁷ Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi (1950). "Madde 6 / 1. Herkes davasının, medeni hak ve yükümlülükleriyle ilgili uyuşmazlıklar 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 aleni 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 veyahut, 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."

⁶³⁸ Gümüşkaya (2023), a.g.m., s.36-37

2.2.2. Vergi Ceza Yargılamasına Hâkim Olan Adil Yargılanmaya İlişkin Unsurlar

Vergi ceza yargılamasında adil yargılanma hakkının sağlanabilmesi için bazı temel unsurların gerçekleşmesi zorunludur. Bu unsurlar, vergi hukukunun kendi dinamikleri içinde özel bir öneme sahiptir. Bunların başında masumiyet karanesi, silahların eşitliği ilkesi, çelişmeli yargılama ilkesi, hukuki yardım hakkı, makul sürede yargılanma hakkı ve gerekçeli karar hakkı gibi prensipler yer almaktadır⁶³⁹.

Gerek insan hakları hukuku, gerek anayasa hukuku gerekse ceza hukuku açısından temel ilke niteliğinde olan “masumiyet karanesi (suçsuzluk karanesi)” vergi suçları açısından da büyük önem taşımakta ve AİHM’nin bireysel başvuru kararlarında sıkça vurgulanmaktadır. Konu hakkında AİHM’in Melo Tadeu/Portekiz kararında, masumiyet karanesine uyulmamasının yargılamayı sakatlayıcı nitelikte olduğu belirtilmiştir⁶⁴⁰.

Bununla birlikte silahların eşitliği ilkesi, vergi ceza yargılamalarında tarafların mahkeme önünde eşit fırsatlara ve araçlara sahip olmalarını ifade etmektedir. Anayasa Mahkemesinin, vergi tekniği raporunun tebliğ edilmemesi nedeniyle vermiş olduğu Ayfer Atalmış kararında, yargılamanın tüm aşamalarında silahların eşitliği ilkesi ve çelişmeli yargılama hakkının güvence altına alınarak adil yargılanma hakkının korunması hukuk devleti olmanın bir gereği olduğunu belirtmiş ancak bilinmesinin sakıncalı olduğu düşünülen kısımları karartılarak başvurucuya verilmesi ya da başvurucunun söz konusu belgeyi Mahkeme Kaleminde inceleme fırsatı bulmasının adil yargılanma hakkını ihlal etmeyeceği kararı verilmiştir⁶⁴¹.

⁶³⁹ Inceoğlu (2013), a.g.e., s.210

⁶⁴⁰ Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi (2015), Melo Tadeu/Portekiz, B. No: 27785/10 K. 23/03/2015 kararı: “...Başvuran tarafından ileri sürülen “mesele”, basitçe şirket V. adına davaya katılma ehliyetinin bulunup bulunmadığıyla sınırlı değildir. Başvuranın savunmasının temel dayanağı, beraat ettiği olaylara ilişkin karinenin, yani ceza mahkemesi hükmünün bağlayıcılığının ihlaliydi. Bu hukuka aykırılık meselesi, vergi mahkemelerinin anladığından çok daha geniş kapsamlıdır; çünkü bu durum, vergi işleminin ceza mahkemesi hükmüne aykırılık nedeniyle yokluğunu gündeme getirir, bunun da mahkeme tarafından resen ve öncelikli olarak tespit edilmesi gerekmektedir...”

⁶⁴¹ Anayasa Mahkemesi (2020), Ayfer Atalmış, B. No: 2016/12198. K. 9/6/2020 tarihli kararı: “...Ceza davaları ile medeni hak ve yükümlülüklerle ilişkin davaların usul kuralları da dâhil olmak üzere yargılamanın tüm aşamalarında silahların eşitliği ilkesi ve çelişmeli yargılama hakkının güvence altına alınarak adil yargılanma hakkının korunması hukuk devleti olmanın bir gereğidir. Asıl kural tarafların eşit şartlarda yargılamaya katılımının sağlanması, gösterdikleri kanıtlardan ve sundukları görüşlerden bilgi sahibi olması, bunlarla ilgili görüşlerini bildirebilme imkânının kendilerine verilmesidir. Bununla birlikte kamu güvenliği veya başkalarının haklarının korunması gibi haklı nedenlerin bulunması hâlinde hükme esas alınan kanıt ve belgelerin başvurucuya verilmemesi veya gösterilmemesi makul görülebilir. Ancak bu hâlde dahi hükme esas alınan belge kendisine verilmeyen başvurucunun savunma hakkında meydana gelen bu kısıtlamayı telafi edecek karşı-dengeleyici

Ayrıca makul sürede yargılanma hakkı, yargılamaların gereksiz yere uzamaması ve bireylerin makul bir süre içinde hukuki belirsizlikten kurtulmalarını hedefler. Bu hak, AİHS'nin 6. maddesi ve Anayasa'nın 36. maddesi kapsamında korunmakta olup, Anayasa Mahkemesi'nin bireysel başvuru kararlarında da önemle vurgulanmaktadır. Anayasa Mahkemesi Hasibe Uysal kararında da yargılamanın makul sürede sonuçlandırılmadığı gerekçesiyle adil yargılanma hakkının ihlal edildiği söz konusu olmuştur⁶⁴² Yine Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi'nin Vegotex International S.A./Belçika kararında da bu durum açıkça belirtilmiş ve makul sürede yargılanma ilkesinin ihlal edilmesinin yeniden yargılama nedeni sayılacağı ifade edilmiştir⁶⁴³.

Son olarak gerekçeli karar hakkı, vergi ceza yargılamalarında mahkemelerin verdikleri kararları hukuken ve mantıksal olarak açıklama yükümlülüğünü ifade etmektedir. CMK'nın 230. maddesi uyarınca tüm mahkeme kararlarının gerekçeli olması zorunludur. Gerekçesiz veya yetersiz gerekçeli kararlar, adil yargılanma hakkının ihlali olarak değerlendirilmektedir. Anayasa Mahkemesi'nin Etiler Madencilik Sanayi Ve Ticaret A.Ş. kararında görüleceği üzere ve gerekçeli karar ilkesinin ihlal edilmesi bireysel hak ihlali olarak kabul edilmiştir⁶⁴⁴.

İmkânların başvuruca sağlanması gerekir. Bu bağlamda başvuruca belge içeriğinden haberdar edilmesinin, buna karşı savunma ve itirazlarını mahkemeye sunabilme fırsatına sahip olmasının dengeleyici bir imkân olduğu söylenebilir. Yine söz konusu belgenin başvuruca tarafından bilinmesinin sakıncalı olduğu düşünülen kısımları karartılarak başvuruca verilmesi ya da başvuruca söz konusu belgeyi Mahkeme Kaleminde inceleme fırsatı bulması da dengeleyici birer imkân olarak görülebilir...

⁶⁴² Anayasa Mahkemesi (2017), Hasibe Uysal, B. No: 2014/3975, K. 5/7/2017 kararı: "...Başvurunun değerlendirilmesi sonucunda başvuruya konu davanın, hukuki meselenin çözümündeki güçlük, maddi olayların karmaşıklığı, delillerin toplanmasında karşılaşılan engeller, taraf sayısı gibi kriterler dikkate alındığında karmaşık olmaktan uzak olduğu anlaşılmıştır. Başvuruca tutum ve davranışlarıyla ve usule ilişkin haklarını kullanırken özensiz davranmasıyla yargılamanın uzamasına önemli ölçüde sebep olduğu da söylenemez. Dolayısıyla somut başvuru açısından farklı karar verilmesini gerektirecek bir yön bulunmadığı 6 yıl 2 aylık yargılama süresinde makul olmayan bir gecikmenin olduğu sonucuna varılmıştır. Açıklanan nedenlerle başvuruca başvuruya konu her üç yargılama yönünden Anayasa'nın 36. maddesinde güvence altına alınan makul sürede yargılanma hakkının ihlal edildiğine karar verilmesi..."

⁶⁴³ Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi (2022), Vegotex International S.A./Belçika, B. No:49812/09, K. 3.11.2022 kararı: "...Mahkeme, mevcut vergiye ilişkin davanın karmaşıklığının, özellikle konusu itibarıyla hızlı sonuçlandırılması gereken diğer davalara kıyasla daha uzun süreleri haklı kılabileceğini kabul etmektedir. Devletin vergi tahsilinde hızlı hareket etme konusunda bireyden daha fazla menfaati bulunduğu da göz önünde bulundurulmalıdır. Bununla birlikte, makul süre güvencesinin burada tam sıklığıyla uygulanmasa bile (bkz. § 76), somut olayın koşulları dikkate alındığında, başvuruca şirket tarafından başlatılan yargılamanın genel olarak makul süreyi aştığı sonucuna varılmıştır. Bu nedenle, Sözleşme'nin 6. maddesinin 1. fıkrası bağlamında ihlal gerçekleşmiştir..."

⁶⁴⁴ Anayasa Mahkemesi (2025), Etiler Madencilik Sanayi Ve Ticaret A.Ş., B. No: 2021/49245, K. 15/1/2025 kararı: "...Buna göre başvuruca üzerine atılı kabahatleri işlemediğine dair iddiasını destekleyebilecek mahiyette deliller sunmasına rağmen, Mahkemece bu durum gerekçeli kararda ayrı ve açık olarak tartışılmamış ve başvuruca iddialarına cevap verilmemiştir. Sonuç olarak yargılamalara bir bütün olarak bakıldığında -somut olayın özel koşullarında- hâkimlikler ve itiraz mercilerinin davanın sonucuna etkili hususlar hakkında yeterli bir yanıt vermediği anlaşılmıştır. Bu nedenle yargılama süreci bir bütün olarak değerlendirildiğinde başvuruca gerekçeli karar hakkının ihlal edildiği sonucuna varılmıştır. Açıklanan gerekçelerle

Yukarıda belirtilen unsurların yanı sıra vergi ceza yargılamasında ayrıca yargılama sürecinin şeffaflığı, aleniyet ilkesi ve yargılamanın bağımsız ve tarafsız mahkemeler tarafından yürütülmesi gibi temel unsurlar da yer almaktadır. Aleniyet ilkesi, duruşmaların genel olarak kamuya açık yapılmasını gerektirir ve böylece yargılama sürecinin objektifliği ve güvenilirliği arttırılır. Tüm bu unsurlar, vergi ceza yargılamasında adil bir süreç için temel kriterler olarak değerlendirilmekte olup adaletin sağlanması ve mükelleflerin hukuki güvenliklerinin korunması açısından vazgeçilmezdir.

2.3. Vergi Ceza Yargılamalarında Mahkemelerin Delil Değerlendirme Süreci

Vergi ceza yargılamalarında mahkemelerin delil değerlendirme süreci, maddi gerçeğin tespit edilmesi ve adil bir yargılamanın gerçekleştirilmesi açısından kritik öneme sahiptir. Bu süreçte delil serbestisi ilkesi temel bir prensip olarak uygulanmakta olup, mahkemelerce herhangi bir kanuni sınırlama olmadıkça her türlü delil değerlendirilebilmektedir. Ayrıca, bu yargılama sürecinde ispat yükünün adil ve hukuka uygun biçimde dağılımı, sanık haklarının korunması açısından özel bir önem taşımaktadır⁶⁴⁵.

Teknolojinin gelişimiyle birlikte, vergi suçlarına ilişkin uyuşmazlıklarda elektronik delillerin kullanımı ve bu delillerin mahkemeler tarafından kabulü ve değerlendirilmesi konusu da ön plana çıkmaktadır. Elektronik deliller, delil değerlendirme sürecinde geleneksel yöntemlere göre farklı hukuki ve teknik özelliklere sahiptir. Bu nedenle mahkemelerin elektronik delillerin kabulü, değerlendirilmesi ve yargı sürecindeki rolüne ilişkin uygulamaları, hukuki güvenlik ve adil yargılanma ilkeleri çerçevesinde titizlikle ele alınmaktadır.⁶⁴⁶

2.3.1. Vergi Ceza Yargılaması ve Delil Serbestisi

Vergi ceza yargılamasında delil serbestisi ilkesi, mahkemelerin önüne getirilen vergi suçlarıyla ilgili maddi gerçekliğin tespiti açısından kritik önem taşımaktadır. Bu ilkeye göre, kanunlarda yasaklanmayan her türlü delil mahkemelerce değerlendirilebilir. Türk hukuk sisteminde delil serbestisi prensibi CMK 217/2 maddesinde açıkça düzenlenmiştir⁶⁴⁷. Buna göre, delillerin değerlendirilmesinde

başvurucunun Anayasa'nın 36. maddesinde güvence altına alınan adil yargılanma hakkı kapsamındaki gerekçeli karar hakkının ihlal edildiğine karar verilmesi ...

⁶⁴⁵ Alkan Görkem, N. (2013), "Türk Vergi Yargı Sisteminde Delil", *Ankara Barosu Dergisi* (1): 382-386, s.383

⁶⁴⁶ Arslan, Ç. (2015), a.g.m., s.256

⁶⁴⁷ CMK, "Madde 217 (2) - Yüklenen suç, hukuka uygun bir şekilde elde edilmiş her türlü delille ispat edilebilir."

mahkemeler, kanuni bir sınırlama olmadığı müddetçe özgürdür ve somut vakıanın aydınlatılması için gerekli gördükleri her türlü delile başvurabilirler. Ancak delil serbestisi yine CMK madde 206/2 ile sınırlandırılmıştır. Söz konusu madde gereği delil kanuna aykırı bir biçimde elde edilmişse reddolunmaktadır⁶⁴⁸.

Anayasa'nın 38. maddesinde belirtilen "kanuna aykırı elde edilmiş bulgular delil olarak kabul edilemez" hükmü, delil serbestisinin önemli bir sınırlamasını oluşturur. Vergi ceza yargılamalarında da bu anayasal sınırlamaya riayet edilmektedir. Nitekim Yargıtay'ın son dönemde verdiği kararlarda vergi ceza yargılamasında hukuka aykırı elde edilen delillerin mahkemece değerlendirilmemesi gerektiği açıkça ifade edilmiştir⁶⁴⁹.

VUK 359. maddesi kapsamındaki vergi suçlarında delil serbestisinin uygulanması, özellikle vergi inceleme raporları ve idari tutanaklar gibi belge türlerine ilişkin olarak önem arz etmektedir. Bu belgelerin hukuka uygun biçimde elde edilmesi ve değerlendirilmesi, mahkemelerin adil karar verebilmeleri için temel bir kriterdir.

CMK'nın 206. maddesine göre tarafların çelişmeli yargılama ilkesi çerçevesinde delil sunmaları mümkün olup, bu ilke delil serbestisi prensibi ile birlikte işler. Bu bağlamda, mahkemeler tarafından delillerin değerlendirilmesi sırasında silahların eşitliği ilkesi de gözetilmelidir. TCK genel ilkeleri uyarınca suçun ispatında delil serbestisi ilkesi çerçevesinde mahkemeler, bilirkişi raporları, tanık beyanları, dijital deliller ve belge incelemeleri gibi geniş bir delil yelpazesini kullanabilir. Bu çeşitlilik, maddi gerçeğin ortaya çıkarılması bakımından hayati öneme sahiptir. Ancak delil değerlendirme sürecinde, delillerin gerçekliği ve güvenilirliği hususlarında titiz davranılması gerektiği unutulmamalıdır.

Vergi ceza yargılamasında delil serbestisi ilkesi, maddi gerçeğin ortaya çıkarılması ve

⁶⁴⁸ CMK, "Madde 206 – (2) Ortaya konulması istenilen bir delil aşağıda yazılı hâllerde reddolunur: a) Delil, kanuna aykırı olarak elde edilmişse. b) Delil ile ispat edilmek istenilen olayın karara etkisi yoksa. c) İstem, sadece davayı uzatmak maksadıyla yapılmışsa. (3) Cumhuriyet savcısı ile sanık veya müdafii birlikte rıza gösterirlerse, tanığın dinlenmesinden veya başka herhangi bir delilin ortaya konulmasından vazgeçilebilir."

⁶⁴⁹ Yargıtay 11. CD. (2021), E. 2017/9872, K. 2021/5973, T. 28/06/2021 kararı: "...hukuka aykırı yöntemlerle elde edilen delillerin değerlendirme dışı tutulması halinde, sanığın cezalandırılmasına imkân bulunmamaktadır. Gerekçeli kararda gösterilen esaslı deliller arasında vergi inceleme raporları mahkûmiyete esas alınmış ise de, VUK hükümleri gözetilmeden, dolayısıyla hukuka aykırı arama el koyma sonucunda elde edilen deliller üzerinden harekete geçilerek düzenlenen vergi inceleme raporları mahkûmiyete esas alınamaz. Bu itibarla; hukuka aykırı olarak gerçekleştirilen üst aramasında elde edilen maddi deliller ile buna dayanılarak düzenlenen inceleme raporları esas alınarak mahkûmiyet kararı verilemeyeceği dikkate alınarak sanığın beraatine karar verilmesi gerekirken, sanık hakkında mahkûmiyet hükmü kurulması,..."

adaletin sağlanmasında merkezi bir rol üstlenmektedir. Mahkemeler, hukuka uygun deliller temelinde tarafsız ve objektif değerlendirme yaparak vergi suçlarına ilişkin davalarda adil sonuçlara ulaşmışlardır⁶⁵⁰.

Adil yargılanma ilkesi, bir davanın bağımsız ve tarafsız bir mahkeme tarafından, makul sürede, kamuya açık ve adil bir şekilde görülmesini ifade etmekte olup delillerin mahkeme önünde sunulup tartışılabilmesini sağlayan çelişmeli yargılama, sanığın savcılık gibi kamu gücünü temsil eden makamlara karşı dezavantajlı duruma düşmemesini ifade eden silahların eşitliği ve savunma tarafının yargılama sürecine etkili şekilde katılabilmesidir. Her ne kadar tanığın korunmasıyla ilgili olarak CMK m.58'deki⁶⁵¹ düzenleme olsa da gizli tanık müessesesinin adil yargılanma hakkını ihlal etme riski bulunmaktadır. Tanık beyanı, insan kaynaklı bir ispat vasıtası olunca, güvenilirliği ve sağlamlığı bakımından da bazı hükümlerin tesis edilmesi kaçınılmazdır. Bununla birlikte, tanığın, beyanlarından olumsuz etkilenecek kişilerin yaratabileceği potansiyel tehlikelere karşı da korunması gerekebilmektedir⁶⁵². Tanığın kimlik bilgilerinin gizlenerek dinlenmesi, savunma makamı açısından olumsuz bir durum oluşturmaktadır. Sanık her şeyden önce tanığı tanımadığı için onun inandırıcılığını sorgulama imkânından yoksun kalacaktır. Bir başka deyişle, tanığın kimlik bilgileri gizlenerek dinlenmesinin savunma açısından getirdiği en önemli olumsuzluk, kimliği bilinmeyen tanığın güvenilirliğini test etmenin zorluğudur⁶⁵³.

2.3.2. Vergi Ceza Yargılamasında İspat Yükü

Vergi ceza yargılamasında ispat yükü, maddi gerçeğin ortaya çıkarılmasında merkezi öneme sahiptir. İspat yükü, hukuki bir iddia veya suçlamanın doğruluğunu kanıtlama yükümlülüğünün hangi

⁶⁵⁰ Karataş Durmuş, N. (2014), "Vergi Hukukunda İspat ve Delil", *Ankara Hacı Bayram Veli Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 18(3): 505-528, s. 517

⁶⁵¹ CMK, "Madde 58 – (2) Tanık olarak dinlenecek kişilerin kimliklerinin ortaya çıkması kendileri veya yakınları açısından ağır bir tehlike oluşturacaksa; kimliklerinin saklı tutulması için gerekli önlemler alınır. Kimliği saklı tutulan tanık, tanıklık ettiği olayları hangi sebep ve vesile ile öğrenmiş olduğunu açıklamakla yükümlüdür. Kimliğinin saklı tutulması için, tanığa ait kişisel bilgiler, Cumhuriyet savcısı, hâkim veya mahkeme tarafından muhafaza edilir. (3) Hazır bulunanların huzurunda dinlenmesi, tanık için ağır bir tehlike teşkil edecek ve bu tehlike başka türlü önlenemeyecekse ya da maddi gerçeğin ortaya çıkarılması açısından tehlike oluşturacaksa; hâkim, hazır bulunma hakkına sahip bulunanlar olmadan da tanığı dinleyebilir. Tanığın dinlenmesi sırasında ses ve görüntülü aktarma yapılır. Soru sorma hakkı saklıdır. (4) Tanıklık görevinin yapılmasından sonra, kişinin kimliğinin saklı tutulması veya güvenliğinin sağlanması hususunda alınacak önlemler, ilgili kanunda düzenlenir."

⁶⁵² Yaşar, Y. (2013), Ceza Muhakemesi Hukukunda Gizli Tanıklık, *E-Akademi Dergisi*, (133): 1-42, s.4

⁶⁵³ Koç, C. (2023), "Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi Kararları Işığında Gizli Tanık Beyanının Delil Değeri", *Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 25(1): 67-91, <https://doi.org/10.33717/deuhfd.1276259>, s. 86

tarafa ait olduğunu belirleyen temel bir hukuk prensibidir. Vergi ceza hukukunda, ispat yükünün dağılımı evrensel hukuk ilkelerinin yanında Anayasa, TCK ve CMK hükümleri ile şekillenmektedir⁶⁵⁴.

Anayasa'nın 38. maddesi, suçluluğu sabit oluncaya kadar kimsenin suçlu sayılmayacağı şeklinde ifade edilen masumiyet karinesini düzenler. Bu bağlamda, vergi suçlarına ilişkin yargılamalarda da iddia makamının, yani savcılık ve vergi idaresinin, suçun unsurlarını şüpheye yer bırakmayacak biçimde kanıtlaması gerekmektedir. VUK 359. maddesinde düzenlenen vergi kaçakçılığı suçları bağlamında da suç isnadında bulunan idari makamların, suçun maddi ve manevi unsurlarını ayrıntılı şekilde ortaya koyma yükümlülüğü bulunmaktadır⁶⁵⁵.

TCK'nın genel hükümlerine göre, ispat yükü iddia makamına aittir ve mahkûmiyet kararı verilebilmesi için, sanığın suçu işlediğinin hukuka uygun delillerle şüpheye yer bırakmayacak biçimde ispat edilmesi şarttır. CMK'nın 217. maddesi de, mahkemenin vicdani kanaatine dayanarak hüküm vermesini şart koşmakta ve hükme esas alınacak delillerin serbestçe değerlendirilmesi ilkesini benimsemektedir⁶⁵⁶. Ancak vergi ceza hukukunda bazı özel durumlarda ispat yükünün yer değiştirdiği veya hafifletildiği durumlar da söz konusu olabilir. Özellikle vergi kaçakçılığı suçlarında failin savunmasının hukuken kabul edilebilir nitelikte olması ve idarenin ileri sürdüğü isnatlara karşı makul bir açıklama getirmesi gerekebilir⁶⁵⁷.

Ceza muhakemesinde masumiyet karinesi uyarınca, şüpheden sanık yararlanır ilkesi de önemli bir rol oynar. Bu ilke doğrultusunda, yargılama sonunda suçun unsurlarına ilişkin makul şüphenin devam ettiği hallerde, beraat kararı verilmesi zorunludur⁶⁵⁸. Bu durum AİHM'in Alat/Türkiye kararında da vurgulanmış ve yargılamanın her aşamasında titizlikle uygulanması gerektiği belirtilmiştir⁶⁵⁹.

Vergi ceza yargılamasında ispat yükünün adil ve dengeli biçimde dağılımı, adil yargılanma

⁶⁵⁴ Yalçın, H. (2021), "Vergi Hukukunda İspat ve Delil Sistemi", *HSY Audit*, 1-3, E.T.<https://www.muhasibeveergi.com/content/vergi-hukukunda-ispata-ve-delil-sistemi/> s.2

⁶⁵⁵ Özdiler Küçük (2016), a.g.m., s.195

⁶⁵⁶ CMK, "Madde 217 – (1) Hâkim, kararını ancak duruşmaya getirilmiş ve huzurunda tartışılmış delillere dayandırabilir. Bu deliller hâkimin vicdanî kanaatiyle serbestçe takdir edilir."

⁶⁵⁷ Karataş Durmuş (2014), a.g.m., s.507

⁶⁵⁸ Kunter, N., Yenisey, F., Nuhoğlu, A. (2010), *Muhakeme Hukuku Dalı Olarak Ceza Muhakemesi Hukuku*, İstanbul: Beta Yayıncılık, s.36.

⁶⁵⁹ Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi (2021), Alat/Türkiye, B. No: 39513/11, 29/6/2021 kararı: "35. Yukarıdaki hususlar ışığında ve yargılamayı yürüten mahkemenin gerekçeli kararı dikkate alındığında, Mahkeme, C.A.'nın ifadelerinin başvuranın bombalama olayına karıştığına dair makul şüphe uyandırabilecek delil teşkil etmesi nedeniyle başvuruçunun mahkûmiyetini sağlamada belirleyici olduğunun anlaşıldığını kaydetmektedir...38. Dolayısıyla, Sözleşme'nin 6 §§ 1 ve 3 (d) maddesi ihlal edilmiştir."

ilkisinin gerçekleşmesi açısından büyük önem taşır. Mahkemeler, ispat yükü kurallarını doğru ve objektif biçimde uygulayarak, maddi gerçeğin tespitinde hukuk devleti ilkelerine uygun adil kararlar vermekle yükümlüdürler.

2.3.3. Elektronik Delillerin Kabulü ve Değerlendirilmesi

Vergi ceza yargılamalarında elektronik delillerin kabulü ve değerlendirilmesi, teknolojinin gelişimine paralel olarak hukuki süreçlerde önemli bir yere sahiptir. Elektronik delil kavramı, klasik delil türlerinden farklı özellikler taşımakta olup, CMK 134. maddesinde düzenlenmektedir. Bu maddeye göre, bilgisayar, bilgisayar programları ve kütüklerinde yapılacak arama, kopyalama ve el koyma işlemleri, elektronik delillerin elde edilmesinde temel yasal dayanağı oluşturmaktadır. Elektronik delillerin değerlendirilmesi sürecinde, mahkemeler tarafından dikkat edilmesi gereken en önemli kriter, delillerin manipülasyona açık olmaları nedeniyle bütünlüklerinin korunmasıdır. Ayrıca, dijital ortamda yapılan inceleme ve kopyalama işlemlerinde teknik uzmanlık ve bilirkişi incelemeleri önem arz etmektedir⁶⁶⁰.

VUK, özellikle 359. madde kapsamında vergi kaçakçılığı suçlarında elektronik delillerin önemi giderek artmaktadır. Elektronik ortamda düzenlenen belgelerin hukuki geçerliliği ve delil olarak kullanılabilirliği, elektronik imza ve mali mühür gibi unsurlarla desteklenmiştir. Özellikle elektronik faturalar, defter kayıtları ve diğer dijital belgelerin delil niteliği konusunda VUK hükümlerine ek olarak, 509 Sıra Sayılı VUK Genel Tebliğinde detaylı düzenlemeler yapılmıştır⁶⁶¹.

⁶⁶⁰ CMK, “Madde 134 – (1) Bir suç dolayısıyla yapılan soruşturmada, somut delillere dayanan kuvvetli şüphe sebeplerinin varlığı ve başka surette delil elde etme imkânının bulunmaması halinde, hâkim veya gecikmesinde sakınca bulunan hâllerde Cumhuriyet savcısı tarafından şüphelinin kullandığı bilgisayar ve bilgisayar programları ile bilgisayar kütüklerinde arama yapılmasına, bilgisayar kayıtlarından kopya çıkarılmasına, bu kayıtların çözülerek metin hâline getirilmesine karar verilir. (Ek üç cümle: 25/7/2018-7145/16 md.) Cumhuriyet savcısı tarafından verilen kararlar yirmi dört saat içinde hâkim onayına sunulur. Hâkim kararını en geç yirmi dört saat içinde verir. Sürenin dolması veya hâkim tarafından aksine karar verilmesi hâlinde çıkarılan kopyalar ve çözümü yapılan metinler derhâl imha edilir. (2) Bilgisayar, bilgisayar programları ve bilgisayar kütüklerine şifrenin çözülememesinde dolayı girilememesi veya gizlenmiş bilgilere ulaşılamaması ya da işlemin uzun sürecek olması halinde çözümün yapılabilmesi ve gerekli kopyaların alınabilmesi için, bu araç ve gereçlere elkonulabilir. Şifrenin çözümünün yapılması ve gerekli kopyaların alınması halinde, elkonulan cihazlar gecikme olmaksızın iade edilir. (3) Bilgisayar veya bilgisayar kütüklerine elkoyma işlemi sırasında, sistemdeki bütün verilerin yedeklemesi yapılır. (4) Üçüncü fıkraya göre alınan yedekten bir kopya çıkarılarak şüpheliye veya vekiline verilir ve bu husus tutanağa geçirilerek imza altına alınır. (5) Bilgisayar veya bilgisayar kütüklerine elkoymaksızın da, sistemdeki verilerin tamamının veya bir kısmının kopyası alınabilir. Kopyası alınan veriler kâğıda yazdırılarak, bu husus tutanağa kaydedilir ve ilgililer tarafından imza altına alınır.”

⁶⁶¹ Aslan, M. (2014), “Vergilendirmede Elektronik Belgelerin Hukuki Geçerliliklerinin Değerlendirilmesi”, *Siyaset, Ekonomi ve Yönetim Araştırmaları Dergisi*, 2(3): 21-58, s.22

Uygulamada, dijital delillerin güvenilirliğine ilişkin tereddütler sıklıkla gündeme gelmektedir. Bu noktada Yargıtay'ın istikrar kazanmış içtihatlarında, dijital delillerin hükme esas teşkil edebilmesi için bu delillerin teknik açıdan doğruluğunun ve güvenilirliğinin kesin olarak ispatlanması gerektiği ifade edilmiş ve ayrıntılı olarak açıklanan dijital verilerin ceza yargılamasında delil olarak kabul edileceği belirtilmiştir⁶⁶². Öte yandan Yargıtay 16. Ceza Dairesi'nin 2017 tarihli kararında da belirtildiği gibi elektronik delillerin hukuka aykırı şekilde elde edilmesi durumunda hükme esas alınmasının mümkün olmadığı değerlendirilmiştir⁶⁶³.

Elektronik delillerin kabulü ve değerlendirilmesi, vergi ceza yargılamasında hem teorik hem de pratik boyutuyla önemli bir alandır. Mahkemelerin, elektronik delilleri değerlendirirken hukuka uygunluk, güvenilirlik ve bütünlük kriterlerini titizlikle uygulaması ve dijital ortamın özel niteliklerini göz önünde bulundurması gerekmektedir⁶⁶⁴.

2.3.4. Elektronik Delillerin Yargı Sürecindeki Rolü

Elektronik deliller, teknolojinin hukuk sistemleri üzerindeki etkisiyle birlikte yargı süreçlerinde vazgeçilmez unsurlar haline gelmiştir. Günümüzde vergi ceza yargılaması başta olmak üzere, birçok yargılamada elektronik deliller, maddi gerçeğin ortaya çıkarılmasında kritik bir rol üstlenmektedir. Elektronik ortamda oluşturulan belgeler, kayıtlar ve diğer dijital veriler, delil olarak kullanılarak hukuki uyuşmazlıkların çözümüne katkıda bulunmaktadır⁶⁶⁵. Bu bağlamda CMK'nın 134. maddesi, dijital delillerin elde edilmesinde önemli hukuki dayanaklardan biridir.

Elektronik delillerin vergi yargılamasındaki rolü, VUK kapsamında özellikle vergi kaçakçılığı suçlarında dikkat çekmektedir. VUK'un mükerrer 242. maddesine göre, elektronik belgeler, mali kayıtlar ve dijital verilerin, vergi suçlarının tespiti ve kanıtlanmasında delil olarak kullanılabilmesi

⁶⁶² Yargıtay 8. CD. (2020), E. 2018/5042 K. 2020/560, T. 13.01.2020 kararı "...saniğin kullandığı bilgisayar kütüğünde bilirkişi incelemesi yaptırılarak suç konusu eylem ile ilgili bulgu ve emarelerin bulunup bulunmadığı kesin olarak tespit edildikten sonra hukuki durumunun tayin ve takdiri..."

⁶⁶³ Yargıtay 16. CD. (2017), E. 2015/2056 K. 2017/5023, T. 21/09/2017 kararı: "...dijital medyaların arama mahallinde imaj alınmadan, ilgisine de bir kopyası verilmeden ve kanuna uygun gerekçesi de tutanağa yazılmadan el konulması nedeniyle CMK'nın 134. maddesi hükmü ve hukuka uygun yöntemlerle elde edildiklerinin kabul edilemeyeceği..."

⁶⁶⁴ Yargıtay 16. CD. (2018), E. 2017/3067 K. 2018/504, T. 27/02/2018 kararı: "...elde edilen birden çok dijital delillerin incelemelerinin tamamlanması ve bir bütün halinde ele alınması, diğer delillerle birlikte ele alınması gerektiğine, suçun işlenip işlenmediğinin buna göre değerlendirilmesi gerektiğine..."

⁶⁶⁵ Başlar, Y. (2013), "Ceza Yargılamasında Elektronik Delillerin Elde Edilmesine Ve Korunmasına İlişkin Usul Hükümleri", *Uyuşmazlık Mahkemesi Dergisi*, (3): 82-105, s.83

mümkün kılınmıştır. Özellikle e-fatura, e-defter ve benzeri elektronik belgeler, vergi idarelerinin ve mahkemelerin dikkatle incelediği önemli delil kaynaklarıdır.

Elektronik delillerin kullanımına ilişkin en temel kriterlerden biri, delillerin hukuka uygun olarak elde edilmesidir. Anayasa'nın 38. maddesi uyarınca, hukuka aykırı olarak elde edilmiş elektronik delillerin mahkeme süreçlerinde değerlendirilmesi mümkün değildir. Bu husus Yargıtay'ın çeşitli içtihatlarında da belirtilmiş, özellikle Yargıtay 16. Ceza Dairesinin 2015 tarihli kararında elektronik delillerin bütünlüğü ve orijinalliğine ilişkin hassas değerlendirmeler yapılmıştır. Yine aynı Yargıtay kararında dijital delillerin suistimale olması nedeniyle bireyin özel hayatına, kişisel verilerine yönelik olumsuz tesirleri göz önünde tutularak “son çare” olarak başvurulabilecek deliller olması gerektiği belirtilmiştir⁶⁶⁶.

Dijital delillerin güvenilirliği konusu, yargılamanın adilliği açısından ayrıca önem taşımaktadır. Elektronik deliller, teknik olarak kolay manipüle edilebilir yapıya sahip olduğundan, bu delillerin mahkeme tarafından kabul edilebilirliği, genellikle bilirkişi incelemesiyle desteklenmektedir. Dijital verilerin doğruluğu, bütünlüğü ve değiştirilmediğinin kesin olarak tespiti gerekir. Bu bağlamda, dijital delil analizi süreçleri mahkemelerin sıklıkla başvurduğu yöntemler arasında yer almaktadır⁶⁶⁷.

Uygulamada elektronik delillerin, vergi suçlarıyla ilgili kararların şekillenmesinde de belirleyici etkiye sahip olduğu görülmektedir. Sahte fatura düzenleme ve kullanma suçlarında dijital kayıtların analiz edilmesi, suçun ispatlanmasında kritik öneme sahiptir. Yargıtay içtihatlarında, elektronik delillerin değerlendirilmesinde hukuka uygunluk ve güvenilirlik kriterleri sıkça vurgulanmaktadır

Sonuç olarak elektronik deliller, vergi ceza yargılamalarında hem teorik hem de pratik açıdan giderek artan bir öneme sahiptir. Mahkemeler, elektronik delillerin elde edilmesinde ve değerlendirilmesinde hukuka uygunluk, bütünlük ve güvenilirlik ilkelerini gözetmekle yükümlüdür.

⁶⁶⁶ Yargıtay 16. CD. (2016), E. 2015/4672 K. 2016/2330, T. 21.04.2016 kararı: “...dijital medyalara, arama mahallinde imaj alınmadan, sanıklara veya müdafilerine bir kopyası verilmeden ve yasaya uygun olmayan gerekçe ile el konulması; yine dijital ve basılı doküman şeklindeki bir çok delilin avukat-müvekkil ilişkisine dair olduğu iddiaları karşısında, CMK'nın 130/2. maddesi uyarınca, bu iddiaya konu delillerin incelenmeksizin mühürlenerek hakim önüne götürülmesi ve hakim karar vermesinden sonra sonucuna göre işlem yapılması gerekirken, bu hususta bir karar alınmaksızın delillerin incelenmesi ve bu suretle elde edilen delillerin hükme esas alınması..., ...“dijital delil” olarak adlandırılan, suistimale müsait olan verilerin; sıhhatini ve güvenliğini sağlamak amacıyla ve bireyin özel hayatına, kişisel verilerine yönelik olumsuz tesirleri göz önünde tutularak “son çare” olarak başvurulabilecek “özel koşullara bağlı” bir koruma tedbiri olması nedeniyle, genel adli aramadan ayrıksı ve istisnai olarak, ayrıntılı düzenlenmiş olup, bu hallerde arama kararının yalnızca hakim tarafından verilebileceği öngörülmüştür.”

⁶⁶⁷ Arslan, Ç. (2015), a.g.m., s.253-254

Elektronik delillerin doğru ve adil biçimde kullanımı, yargı süreçlerinin adillliğini ve şeffaflığını güçlendirecektir.

2.4. Vergi Ceza Uyuşmazlıklarında Adil Yargılanma İlkesi İhlal Sorunları

Adil yargılanma ilkesi, hukuk devletinin temel unsurlarından biri olarak bireylerin temel hak ve özgürlüklerinin korunmasında önemli bir işleve sahiptir. Ancak vergi ceza uyuşmazlıklarında uygulamada sıkça karşılaşılan çeşitli sorunlar nedeniyle adil yargılanma hakkının ihlal edildiği durumlar ortaya çıkabilmektedir. Bu bağlamda, vergi ceza yargılamalarında yaşanan uygulama sorunları, mahkeme kararlarında görülen aykırılıklar ve bu ihlaller karşısında başvurulabilecek hukuki yolların incelenmesi büyük önem arz etmektedir⁶⁶⁸.

Bu bölümde öncelikle vergi ceza yargısında sıklıkla karşılaşılan adil yargılanma hakkı ihlallerine değinilecek, ardından vergi ceza mahkemelerinin kararlarındaki adil yargılanma ilkesine aykırılıklar değerlendirilecektir. Son olarak, ihlal durumlarında başvurulabilecek iç ve uluslararası hukuki mekanizmalar açıklanarak, adil yargılanma hakkının korunmasında hangi hukuki yolların kullanılabilceği ortaya konulacaktır.

2.4.1. Vergi Ceza Yargısında Uygulamada Karşılaşılan Adil Yargılanma İhlalleri

Vergi ceza yargısında adil yargılanma ilkesi, hukuk devletinin temel ilkelerinden biri olarak anayasal güvence altına alınmış olsa da uygulamada çeşitli ihlal sorunlarıyla karşılaşılmaktadır. Bu ihlaller arasında en yaygın görülenler, makul sürede yargılanma hakkının ihlali, çelişmeli yargılama ve silahların eşitliği ilkelerine aykırı uygulamalar, savunma hakkının kısıtlanması ve hukuka aykırı delillerin mahkemeler tarafından değerlendirilmesi şeklinde öne çıkmaktadır⁶⁶⁹. Ancak uygulamada özellikle yargılama süreçlerinin aşırı uzaması, mükelleflerin hak arama özgürlüğünü önemli ölçüde zedelemektedir. Makul sürede yargılanma hakkının ihlali, mükelleflerin adalete güvenini sarsmakta ve mağduriyetlerine neden olmaktadır.

Silahların eşitliği ve çelişmeli yargılama ilkelerinin ihlali de vergi ceza yargılamasında sıkça

⁶⁶⁸ Pınar, B. (2014), “Vergi Denetiminin Hukuka Uygunluğunun Yargı Yoluyla Sağlanmasında Hukukî Dinlenilme Hakkı”, *Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, (16): 4355-4397, s.4355-4356

⁶⁶⁹ Taylar, Y. (2018), “Vergi İncelemesi Sırasında İbraz Edilmeyen Defter, Kayıt Ve Belgelerin Yargılama Aşamasında Vergi Yargısı Organlarına İbrazı”, *Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 20(2): 375-408, s.387

karşılaşılan bir diğer önemli sorundur. Vergi idaresinin gizli ibareli belgeleri mahkemeye sunarak, bu belgeleri mükellefin erişimine kapatması durumunda, adil yargılanma hakkı açıkça ihlal edilmektedir. Bu durum, taraflar arasındaki eşitlik ilkesini zedeleyerek, mükelleflerin savunma imkânlarını ciddi biçimde kısıtlamaktadır. Savunma hakkının etkin biçimde kullanılamaması da uygulamada görülen ihlaller arasında yer almaktadır. Sanıkların sundukları savunma delillerinin mahkemeler tarafından yeterince dikkate alınmaması veya değerlendirilmemesi, savunma hakkının ihlaline yol açmaktadır. Ayrıca elektronik delillerin hukuka aykırı olarak elde edilmesi ve bunların mahkemelerde değerlendirilmesi, adil yargılanma ilkesini ihlal eden diğer önemli bir husustur. Dijital delillerin güvenilirliği ve hukuka uygunluğu konusunda titizlik gösterilmemesi, verilen kararların adilliğine gölge düşürmektedir⁶⁷⁰.

Bu çerçevede, vergi ceza yargısında karşılaşılan adil yargılanma ihlallerinin önüne geçilmesi için mevzuatın etkin uygulanması, mahkemelerin usul kurallarını titizlikle yerine getirmesi ve uygulamada ihlale yol açan durumların ortadan kaldırılması önem arz etmektedir. Yargı organlarının adil yargılanma ilkelerine sıkı sıkıya bağlı kalması, uygulama standartlarını yükselterek mükelleflerin hukuk güvenliğini sağlamada kritik öneme sahiptir.

2.4.2. Vergi Ceza Mahkemeleri Kararlarında Adil Yargılanmaya Aykırılıklar

Vergi ceza mahkemelerinde verilen kararların adil yargılanma ilkesi açısından değerlendirilmesi, yargılamaların hukuki geçerliliği ve güvenilirliği açısından tartışmasız bir olgudur. Adil yargılanma hakkı, Anayasa'nın 36. maddesinde ve AİHS 6. maddesinde güvence altına alınmış temel haklardandır. Ancak uygulamada, vergi ceza mahkemelerinin çeşitli kararlarında bu hakkın ihlal edildiği görülmektedir⁶⁷¹.

Özellikle makul sürede yargılanma hakkının ihlali vergi ceza yargılamalarında sık karşılaşılan sorunlardan biridir. Anayasa Mahkemesi, çeşitli kararlarında vergi ceza mahkemelerindeki yargılama süreçlerinin uzun sürmesini adil yargılanma hakkının ihlali olarak değerlendirmiştir. Anayasa Mahkemesi'nin E.T.Y.İ. A.Ş. Kararında, vergi mahkemesinde görülen davanın makul süreyi aşması

⁶⁷⁰ Başlar, Y. (2020), "Elektronik Delilin Toplanması Ve Muhafazası", *Hacettepe Hukuk Fakültesi Dergisi*, 10(1), 77-107, <https://doi.org/10.32957/hacettepehdf.690592>, s.83-89

⁶⁷¹ Pınar (2014), a.g.m., s.4357

nedeniyle adil yargılanma hakkının ihlal edildiğine hükmedilmiştir⁶⁷².

Silahların eşitliği ve çelişmeli yargılama ilkelerine aykırı uygulamalar da vergi ceza mahkemeleri kararlarında karşılaşılan diğer önemli ihlallerdir. Bu bağlamda Anayasa Mahkemesi Hilmi Kocabey kararında, Devletin -kendisi taraf olsun ya da olmasın- davanın taraflarından birini diğerine nazaran önemli ölçüde avantajlı hâle getiren kanuni düzenlemeler yapmasını, silahların eşitliği ilkesine aykırılık olarak değerlendirmiştir. Bu durum, mahkemelerin taraflara eşit savunma imkânı sağlamasının önemini açıkça ortaya koymaktadır⁶⁷³.

Bununla birlikte hukuki belirlilik ve öngörülebilirlik hakkının ihlali konusunda Anayasa Mahkemesi'nin kararları dikkat çekmektedir. Anayasa Mahkemesi'nin Tevfik Ayhan kararında, belirlilik ve öngörülebilirlik koşullarının sağlanmadığı sebebiyle hak ihlaline karar vererek ilk derece mahkemesinden yargılamanın yenilenmesini sitemiştir⁶⁷⁴.

Son olarak delillerin hukuka aykırı elde edilmesi ve mahkemeler tarafından değerlendirilmesi

⁶⁷² Anayasa Mahkemesi (2014), E.T.Y.İ. A.Ş., B. No: 2013/596, K. 8/5/2014 kararı: "...59. Başvurunun değerlendirilmesi neticesinde, başvuruya konu uyumsuzluğun yurt dışında yaptırılan reklam ve pazarlama hizmetlerinden Türkiye'de faydalanılıp faydalanılmadığı ve bu durumun KDV beyannamesi verilmesi gereken bir sorumluluk ortaya çıkarıp çıkarmadığına yönelik olması ve uyumsuzluğun çözümünde başvurucu dilekçeleri ve davalı idare savunmaları dışında yargılama mercilerince herhangi bir araştırmaya gidilmemiş olmasına karşın, derece mahkemelerindeki incelemenin toplam 5 yıl 17 gün sürmesi ve bu sürenin 4 yıl 1 ay 4 gününün kanun yolunda geçmiş olması, şikâyete konu yargılamada makul olmayan bir gecikmenin olduğunu ortaya koymaktadır... 60. Açıklanan nedenlerle, başvuruçunun Anayasa'nın 36. maddesinde güvence altına alınan makul sürede yargılanma hakkının ihlal edildiğine karar verilmesi,..."

⁶⁷³ Anayasa Mahkemesi (2021), Hilmi Kocabey, B. No: 2018/27686, K. 17/11/2021 kararı: "...somut olaydaki meselenin karar hakkıyla değil silahların eşitliği ilkesiyle ilgili olduğu değerlendirilmiştir. Zira Vergi Mahkemelerinin davalar hakkında karar verilmesine yer olmadığına karar vermesinin nedeni 1319 sayılı Kanun'a eklenen geçici 23. madde sebebiyle davanın ölçü normunun değişmiş olduğunu ve 2018 yılı için uygulanacak asgari ölçüde birim değerlerine ilişkin uyumsuzluğun doğrudan kanun koyucu tarafından çözümlendiğini düşünmeleridir. Vergi Mahkemelerine göre uyumsuzlukların çözümünde artık 1319 sayılı Kanun'un işlemin tesisinde esas alınan 29. maddesi değil davalar devam ederken yürürlüğe giren geçici 23. maddesi uygulanacaktır. Vergi Mahkemeleri söz konusu geçici 23. maddeyle 2018 yılı için uygulanacak asgari ölçüde metrekare birim değerlerinin doğrudan belirlendiğini, bu durumda mahkemelerce hukukilik denetimi yapılmasının mümkün olmadığını ifade etmiştir. Kuşkusuz Vergi Mahkemelerinin kararlarındaki hukukilik denetiminden kastedilen, geçici 23. maddenin Anayasa'ya uygunluğunun denetimidir. Açıkça dayanaktan yoksun olmadığı ve kabul edilemezliğine karar verilmesini gerektirecek başka bir neden de bulunmadığı anlaşılan silahların eşitliği ilkesinin ihlal edildiğine ilişkin iddianın kabul edilebilir olduğuna karar verilmesi..."

⁶⁷⁴ Anayasa Mahkemesi (2022), Tevfik Ayhan, B. No: 2019/17968, K. 29/6/2022 kararı: "...68. İncelenen başvuruda, müdahalenin belirlilik ve öngörülebilirlik koşullarını sağlayan bir kanun hükmüne dayanmaması sebebiyle mülkiyet hakkının ihlal edildiği sonucuna ulaşılmıştır. Dolayısıyla ihlal idaresinin işleminden kaynaklanmıştır. Ancak mahkemeler de bu ihlali giderememiştir. 69. Bu durumda mülkiyet hakkının ihlalinin sonuçlarının ortadan kaldırılması için yeniden yargılama yapılmasında hukuki yarar bulunmaktadır. Yapılacak yeniden yargılama ise bireysel başvuruya özgü düzenleme içeren 6216 sayılı Kanun'un 50. maddesinin (2) numaralı fıkrasına göre ihlalin ve sonuçlarının ortadan kaldırılmasına yöneliktir. Bu kapsamda yapılması gereken iş, yeniden yargılama kararı verilerek Anayasa Mahkemesini ihlal sonucuna ulaştıran nedenleri gideren, ihlal kararında belirtilen ilkelere uygun yeni bir karar verilmesinden ibarettir. Bu sebeple kararın bir örneğinin yeniden yargılama yapılmak üzere,..."

de adil yargılanma ihlallerine yol açmaktadır. Yargıtay 3. Ceza Dairesi'nin 2019 yılında verdiği bir kararında, delillerin hukuka uygun ve güvenilir olması gerektiğine, aksi takdirde mahkeme kararlarına esas teşkil edemeyeceğine hükmetmiştir⁶⁷⁵.

Bu hususlar ışığında, vergi ceza mahkemelerinin kararlarında adil yargılanma hakkına aykırılıkların engellenmesi için, yargılama süreçlerinde mevzuata ve yüksek mahkeme içtihatlarına uygun hareket edilmesine özen gösterilmesi, ayrıca mahkemelerin, tarafların savunma ve delil sunma haklarını tam ve eksiksiz kullanmalarına olanak sağlamaları, hukuka aykırı elde edilen delilleri değerlendirme dışı bırakmaları ve makul süre prensibine riayet etmeleri gerekmektedir.

2.4.3. Adil Yargılanma Hakkının İhlali Halinde Başvuru Yolları

Adil yargılanma hakkının ihlali halinde başvurulabilecek çeşitli hukuki yollar bulunmaktadır. Bunlar iç hukuk yolları ve uluslararası hukuk yolları olmak üzere iki temel kategoriye ayrılmaktadır. İç hukuk yolları, özellikle Anayasa Mahkemesine bireysel başvuru ve olağanüstü kanun yollarını kapsarken, uluslararası düzeyde ise AİHM başvuru imkânı bulunmaktadır.

Türkiye'de iç hukuk yolları kapsamında en etkili mekanizma Anayasa Mahkemesi'ne bireysel başvuru yoludur. 2010 yılında yapılan Anayasa değişikliği ile Türk hukuk sistemine giren bireysel başvuru yolu, adil yargılanma hakkı ihlallerinde önemli bir denetim mekanizması olarak işlev görmektedir. Anayasa'nın 148. maddesine göre, temel hak ve özgürlüklerin kamu gücü tarafından ihlali halinde bireyler Anayasa Mahkemesine bireysel başvuruda bulunabilmektedirler⁶⁷⁶. Bireysel

⁶⁷⁵ Yargıtay 3. CD (2019), E. 2016/5850 K. 2019/5977, T. 09.07.2019 kararı: "...Somut olayda sanığın, VUK'nin 359. maddesi kapsamında olan sahte fatura düzenlediği en başından tespit edilerek, bu suçundellillerinin elde edilmesi amacıyla henüz arama kararı da olmadan aracı durdurularak arama yapılmıştır. Bu durumdaramanın VUK'nin 142. maddesindeki özel hükümlere uygun gerçekleştirilmesi yerine belirtilen şekilde yapılması hukukaaykırıdır. Anayasa'nın 38/6 maddesi ile CMK'nin 217/2 ve 289/1-i maddeleri gereğince hukuka aykırı yöntemlerle ele geçirilen deliller hükme esas alınamaz. Dosyadaki hukuka aykırı yöntemlerle elde edilen delillerin değerlendirme dışı tutulması halinde, sanığın cezalandırılmasına imkân bulunmamaktadır. Gerekçeli kararda gösterilen esaslı deliller arasında, Vergi suçu raporu vetüm dosya kapsamı gösterilip mahkumiyete esas alınmış ise de, VUK hükümlerine göre, hukuka aykırı arama ve el koymasonucunda elde edilen deliller üzerinden harekete geçilerek düzenlenen vergi tekniği ve vergi inceleme raporları mahkumiyete esas alınamaz. Bu itibarla; sanığın aracında hukuka aykırı olarak gerçekleştirilen arama işlemleri sonucuelde edilen maddi deliller ile buna dayanılarak düzenlenen inceleme raporları esas alınarak yazılı şekilde mahkumiyet kararı verilmesi yasaya aykırı, ..."

⁶⁷⁶ Türkiye Cumhuriyeti Anayasası (1982). Resmî Gazete Sayı: 17863, "Madde 148 – Anayasa Mahkemesi, kanunların, Cumhurbaşkanlığı kararnamelerinin ve Türkiye Büyük Millet Meclisi İçtüzüğü'nün Anayasaya şekil ve esas bakımlarından uygunluğunu denetler ve bireysel başvuruları karara bağlar. Anayasa değişikliklerini ise sadece şekil bakımından inceler ve denetler. Ancak, olağanüstü hallerde (...) [84] ve savaş hallerinde çıkarılan Cumhurbaşkanlığı kararnamelerinin şekil ve esas bakımından Anayasaya aykırılığı iddiasıyla, Anayasa Mahkemesinde dava açılmaz. Kanunların şekil bakımından denetlenmesi, son oylamanın, öngörülen çoğunlukla yapılp yapılmadığı; Anayasa değişikliklerinde ise, teklif ve oylama

başvurunun kabul edilebilirliği, başvuru yollarının tüketilmiş olması şartına bağlıdır. Bu bağlamda, ilk derece mahkemesi kararlarına karşı kanun yollarına başvuru yapıldıktan ve iç hukuk yolları tüketildikten sonra bireysel başvuru yapılabilmektedir. CMK'ya göre de adil yargılanma hakkının ihlaline ilişkin olağanüstü kanun yolları düzenlenmiştir. CMK'nın 308. maddesinde belirtilen "kanun yararına bozma" yolu, mahkeme kararlarında adil yargılanma ilkelerine açıkça aykırılık durumunda kullanılacak bir yoldur. Bununla birlikte CMK'nın 311. maddesinde düzenlenen "yargılamanın yenilenmesi" yolu da hükümlü lehine başvurulabilecek başka bir hukuki imkân olarak öne çıkmaktadır⁶⁷⁷.

İç hukuk yollarının tüketilmesinden sonra ise adil yargılanma hakkının ihlal edildiği iddiasıyla AİHM'ne başvuruda bulunulabilir. Türkiye, AİHS1 bireysel başvuru hakkını 1987 yılında kabul etmiş olup, AİHM'nin yargı yetkisini tanımıştır. AİHS'nin 6. maddesi çerçevesinde AİHM, adil yargılanma hakkına ilişkin ihlaller konusunda geniş bir içtihat oluşturmuştur. AİHM'ye başvuru yapılabilmesi için, iç hukuk yollarının tüketilmiş olması ve son nihai iç hukuk kararının ardından altı ay içinde başvurunun

çoğunluğuna ve ivedilikle görüşülemeyeceği şartına uyulup uyulmadığı hususları ile sınırlıdır. Şekil bakımından denetleme, Cumhurbaşkanınca veya Türkiye Büyük Millet Meclisi üyelerinin beşte biri tarafından istenebilir. Kanunun yayımlandığı tarihten itibaren on gün geçtikten sonra, şekil bozukluğuna dayalı iptal davası açılmaz; def'i yoluyla da ileri sürülemez. (Ek fıkra: 7/5/2010-5982/18 md.) Herkes, Anayasada güvence altına alınmış temel hak ve özgürlüklerinden, Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi kapsamındaki herhangi birinin kamu gücü tarafından, ihlal edildiği iddiasıyla Anayasa Mahkemesine başvurabilir. Başvuruda bulunabilmek için olağan kanun yollarının tüketilmiş olması şarttır. (Ek fıkra: 7/5/2010-5982/18 md.) Bireysel başvuruda, kanun yolunda gözetilmesi gereken hususlarda inceleme yapılamaz. (Ek fıkra: 7/5/2010-5982/18 md.) Bireysel başvuruya ilişkin usul ve esaslar kanunla düzenlenir.”

⁶⁷⁷ CMK, “Madde 308 – (1) Yargıtay ceza dairelerinden birinin kararına karşı Yargıtay Cumhuriyet Başsavcısı, re'sen veya istem üzerine, ilâmın kendisine verildiği tarihten itibaren bir ay içinde Ceza Genel Kuruluna itiraz edebilir. Sanığın lehine itirazda süre aranmaz. (2) (Ek: 2/7/2012-6352/99 md.) İtiraz üzerine dosya, kararına itiraz edilen daireye gönderilir. (3) (Ek: 2/7/2012-6352/99 md.) Daire, mümkün olan en kısa sürede itirazı inceler ve yerinde görürse kararını düzeltir; görmezse dosyayı Yargıtay Ceza Genel Kuruluna gönderir. Hükümlü lehine yargılamanın yenilenmesi nedenleri Madde 311 – (1) Kesinleşen bir hükümlü ile sonuçlanmış bir dava, aşağıda yazılı hâllerde hükümlü lehine olarak yargılamanın yenilenmesi yoluyla tekrar görülür: a) Duruşmada kullanılan ve hükmü etkileyen bir belgenin sahteliği anlaşılırsa. b) Yemin verilerek dinlenmiş olan bir tanık veya bilirkişinin hükmü etkileyecek biçimde hükümlü aleyhine kasıt veya ihmâl ile gerçek dışı tanıklıkta bulunduğu veya oy verdiği anlaşılırsa. c) Hükme katılmış olan hâkimlerden biri, hükümlünün neden olduğu kusur dışında, aleyhine ceza kovuşturmasını veya bir ceza ile mahkûmiyetini gerektirecek biçimde görevlerini yapmada kusur etmiş ise. d) Ceza hükmü hukuk mahkemesinin bir hükmüne dayandırılmış olup da bu hüküm kesinleşmiş diğer bir hüküm ile ortadan kaldırılmış ise. e) Yeni olaylar veya yeni deliller ortaya konulup da bunlar yalnız başına veya önceden sunulan delillerle birlikte göz önüne alındıklarında sanığın beraatini veya daha hafif bir cezayı içeren kanun hükmünün uygulanması ile mahkûm edilmesini gerektirecek nitelikte olursa. f) Ceza hükmünün, İnsan Haklarını ve Ana Hürriyetleri Korumaya Dair Sözleşmenin “veya eki protokollerin ihlâli suretiyle verildiğinin ve hükmün bu aykırılığa dayandığının, Avrupa İnsan Hakları Mahkemesinin kesinleşmiş kararıyla tespit edilmiş olması veya ceza hükmü aleyhine Avrupa İnsan Hakları Mahkemesine yapılan başvuru hakkında dostane çözüm ya da tek taraflı deklarasyon sonucunda düşme kararı verilmesi. Bu hâlde yargılamanın yenilenmesi, Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi kararının kesinleştiği tarihten itibaren bir yıl içinde istenebilir. (2) Birinci fıkranın (f) bendi hükümleri, 4.2.2003 tarihinde Avrupa İnsan Hakları Mahkemesinin kesinleşmiş kararları ile, 4.2.2003 tarihinden sonra Avrupa İnsan Hakları Mahkemesine yapılan başvurular üzerine verilecek kararlar hakkında uygulanır.”

gerçekleştirilmesi gerekmektedir.

Bu başvuru yollarının etkin biçimde işletilmesi, bireylerin adil yargılanma hakkının korunmasında, ihlallerin giderilmesinde ve hukuk devletinin güçlendirilmesinde temel rol oynamaktadır.

DÖRDÜNCÜ BÖLÜM

TÜRKİYE'DE VERGİ YARGILAMASI ÜZERİNE İSTATİSTİKSEL ANALİZ VE ADİL YARGILANMA İLKESİ KAPSAMINDA DEĞERLENDİRİLMESİ

1. VERGİ CEZA YARGILAMASINDA İSTATİSTİKSEL VERİLER VE ANALİZLER

1.1. Adalet Bakanlığı İstatistiklerine Göre Vergi Ceza Davaları

Vergi ceza davaları, vergi hukukunun uygulanma etkinliğini ve vergi sisteminin adaletli bir şekilde işlemlerini sağlamak açısından önemli bir göstergesi teşkil etmektedir. Bu kapsamda Adalet Bakanlığı Adli Sicil ve İstatistik Genel Müdürlüğü tarafından hazırlanan istatistikler, vergi ceza davalarının yıllara göre dağılımı, mahkemelere intikal eden dava türleri ve alınan karar türleri bakımından değerli veriler sunmaktadır. Bu verilerin incelenmesi, vergi suçları ile mücadelede izlenecek politikaların belirlenmesi, vergi bilincinin artırılması ve yargı süreçlerinin daha verimli hale getirilmesi adına kritik önem arz etmektedir.

Bu bölümde öncelikle vergi ceza davalarının yıllara göre sayısal dağılımı incelenerek, trend analizleri gerçekleştirilecektir. Ardından, vergi ceza mahkemelerine taşınan davaların hangi suç türleri çerçevesinde şekillendiği ve Vergi Usul Kanunu'nun ilgili hükümleri kapsamında hangi maddelerden kaynaklandığı değerlendirilecektir. Son olarak da mahkemelerin beraat, kovuşturmayaya yer olmadığı, hükmün açıklanmasının geri bırakılması gibi çeşitli karar türlerine yönelik istatistiksel dağılımlar ele alınacaktır.

Çalışmamızda adli istatistikler ve vergi ceza mahkemesi kararları üzerinden yapılan analizlerde veri seti olarak gerek Vergi Denetim Kurulunun kurulmasından sonra artan elektronik denetim uygulamaları gerekse adli istatistik ve mahkeme kararları açısından sağlıklı veriye ulaşılabilmesi nedeniyle son 10 yılın (2015-2024 yılları arası) verileri kullanılacaktır.

1.1.1. Vergi Ceza Davalarının Yıllara Göre Dağılımı

Vergi ceza davalarının yıllara göre dağılımının analizi, vergi hukukunun uygulanması, vergi yargılamasının işleyişi ve vergi bilincinin düzeyi hakkında önemli veriler sağlamaktadır. Adalet Bakanlığı Adli Sicil ve İstatistik Genel Müdürlüğü'nün yayımladığı veriler, bu konuda zengin bir veri kaynağı sunmaktadır. Ancak vergi ceza davaları, VUK 367. maddesinin muhakeme şartı ön koştuğu

mütalaa zorunluluğu nedeniyle vergi inceleme elemanlarınca yazılan vergi suçu raporlarına istinaden yargılama süreci başladığından, öncelikle yıllar itibariyle yazılan vergi suçu raporu sayılarına bakmak yerinde olacaktır. Aşağıdaki tabloda 2012 yılında Vergi Denetim Kurulunun kurulmasından itibaren Türkiye’de düzenlenen vergi suçu raporu sayıları yıllar itibariyle verilmiştir.

Tablo-2: Vergi İnceleme Elemanlarınca Tanzim Edilen Vergi Suçu Raporu Sayıları

<i>Vergi İnceleme Elemanlarınca Tanzim Edilen Vergi Suçu Raporu Sayıları</i>			
<i>Yıllar</i>	<i>Vergi Müfettişlerince Düzenlenen</i>	<i>Vergi Dairesi Müdürlerince Düzenlenen</i>	<i>Toplam Düzenlenen Vergi Suçu Raporu</i>
2015	9118	149	9267
2016	11253	114	11367
2017	12587	94	12681
2018	15032	117	15149
2019	15837	-	15837
2020	15780	-	15780
2021	18968	-	18968
2022	24497	-	24497
2023	18842	-	18842
2024	23687	-	23687

Kaynak: VDK, Faaliyet Raporları 2015-2024, s. GİB, Faaliyet Raporları 2015-2024 (2019-2024 arası faaliyet raporlarında düzenlenen vergi suçu raporu sayısına yer verilmemiştir.)

Yayımlanan güncel verilere göre; son yıllarda vergi müfettişlerince düzenlenen vergi suçu raporu sayısının her yıl düzenli arttığı gözlenmektedir. Bu noktada, 2015 yılında 9 bin civarı olan vergi suçu raporu sayısı 2024 yılında 23 bine çıkmıştır. 2015 yılından 2024 yılına kadar olan süreçte vergi suçu raporu sayısı yaklaşık % 48 oranında artış göstermiştir.

Bununla birlikte Adalet Bakanlığı Adli Sicil ve İstatistik Genel Müdürlüğü'nün yayımladığı güncel veriler doğrultusunda Vergi Usul Kanunu uyarınca isnat edilen suçlara ilişkin soruşturmalarda savcılıklarca verilen kararların dağılımı aşağıdaki tabloda verilmiştir.

Tablo-3: Vergi Usul Kanunu Uyarınca İsnat Edilen Suçlara İlişkin Soruşturmalarda Savcılıklarca Verilen Kararların Dağılımı

<i>Vergi Usul Kanunu Uyarınca İsnat Edilen Suçlara İlişkin Soruşturmalarda Savcılıklarca Verilen Kararların Dağılımı</i>				
<i>Yıllar</i>	<i>Toplam</i>	<i>Kamu Davası Açılan</i>	<i>Kovuşturmaya Yer Olmadığına Dair Karar Verilen</i>	<i>Diğer Kararlar</i>
2015	22.627	16.472	2.277	3.878
2016	20.918	15.275	2.227	3.416
2017	25.092	19.227	2.368	3.497
2018	27.652	20.672	2.264	4.716
2019	34.231	26.342	2.632	5.257
2020	34.945	26.518	2.888	5.539
2021	44.321	34.106	3.336	6.879
2022	20.605	11.509	2.659	6.437
2023	27.841	18.134	3.537	6.170
2024	29.021	21.707	2.439	4.875

Kaynak: Adli Sicil ve İstatistik Genel Müdürlüğü, Adli İstatistikler 2009-2024 verilerinden oluşturulmuştur.

2015-2024 yılları arasındaki vergi ceza davalarında belirgin iniş çıkışlar gözlemlenmektedir. Örneğin, 2015 yılında ceza mahkemelerine intikal eden toplam dosya sayısı 16.472 iken, 2021 yılında bu rakam % 107 oranında artarak 34.106'ya yükselmiştir. Bu durum, vergi suçlarına yönelik denetimlerin ve soruşturmaların giderek sıklaştığını ve devletin vergi suçlarıyla mücadelede etkinliğini artırdığını göstermektedir.

Buna karşın, 2016, 2022 ve 2023 yıllarında Cumhuriyet Başsavcılıklarına gelen soruşturma dosyalarında düşüş eğilimi gözlemlenmektedir. Vergi ceza davalarındaki bu dalgalanmalar, ekonomik faktörler, vergi politikalarındaki değişiklikler ve dönemsel olarak yürürlüğe giren vergi afları ile yapılandırma düzenlemeleri gibi etkenlerle doğrudan ilişkilidir. Özellikle 2016, 2021 ve 2023 yıllarında çıkan 6736, 7326 ve 7440 sayılı vergi yapılandırmaları ve af yasaları, geçici sürelerle dava sayılarını azaltıcı etki göstermiştir.

Diğer yandan, yukarıda yer alan Tablo-2'deki veriler incelendiğinde yıllar itibarıyla vergi müfettişlerince düzenlenen vergi suçu raporu sayısının her yıl düzenli olarak arttığı gözlenmektedir. Elektronik denetim uygulamalarının artmasına binaen Maliye Bakanlığı bünyesindeki çeşitli veri havuzlarında kayda değer büyüklükte veriler oluşması neticesinde vergi inceleme elemanlarınca vergi suçlarının tespiti kolaylaşmıştır. Ayrıca bu havuzlardan veri akışının hızlı olması vergi incelemelerinin süresini kısaltarak vergi suçu raporlarının sayısını artırmıştır.

Bunun yanında elektronik denetim uygulamaları ile elde edilen verilerin vergi suçu raporlarındaki isnat edilen fiillerin delillendirilmesi açısından gerek niceliksel olarak gerekse niteliksel olarak katkı sunmaktadır. Vergi inceleme elemanlarınca hazırlanan vergi suçu raporlarında tespit edilen hukuka aykırı fiiller daha fazla ve daha nitelikli delillerle desteklenmektedir.

Bu bağlamda yukarıda Tablo-3’de yer alan Adalet Bakanlığının yayımlanmış olduğu güncel veriler incelendiğinde, VUK uyarınca isnat edilen suçlara ilişkin soruşturmalarda verilen toplam karar sayısının vergi suçu raporlarındaki artışa paralel olduğu, isnat edilen vergi suçlarına ilişkin olarak, soruşturmalarda savcılarca verilen kamu davası açılması yönündeki karar sayısının diğer kararların sayısına oranla oldukça yüksek olduğu da görülmektedir. Bu noktada, kamu davası açılması kararının toplam karar sayısı içerisinde yaklaşık %80’e yakın bir paya sahip olduğu görülmektedir. Yine Tablo 4’te savcılıklarca verilen kararlara ilişkin endekse bakıldığında, kamu davasına açılmasına ilişkin verilen kararların yıllar itibariyle oransal olarak artmakta olduğu, kovuşturmaya yer olmadığına dair verilen kararların ise yıllar itibariyle oransal olarak azaldığı tespit edilmektedir.

Tablo-4: Vergi Usul Kanunu Uyarınca İsnat Edilen Suçlara İlişkin Soruşturmalarda Savcılıklarca Verilen Kararlara İlişkin Endeks

<i>Soruşturmalarda Cumhuriyet Savcılıklarınca Verilen Kararlara İlişkin Endeks</i>										
<i>Yıllar</i>	<i>2015</i>	<i>2016</i>	<i>2017</i>	<i>2018</i>	<i>2019</i>	<i>2020</i>	<i>2021</i>	<i>2022</i>	<i>2023</i>	<i>2024</i>
Kamu Davası Açılan	100	93	117	125	160	161	207	70	110	132
Kovuşturmaya Yer Olmadığına Dair	100	98	104	100	116	127	147	117	156	107
Diğer Kararlar	100	88	90	121	135	143	177	166	159	126

Kaynak: Adli Sicil ve İstatistik Genel Müdürlüğü, Adli İstatistikler 2015-2024 verilerinden oluşturulmuştur.

Ancak uzun vadede, mükelleflerin vergiye gönüllü uyumunu teşvik eden politikalar ve güçlü elektronik denetim mekanizmalarının, dava sayılarının azalmasında kalıcı sonuçlar yaratacağı değerlendirilmektedir.

1.1.2. Vergi Ceza Mahkemelerine İntikal Eden Dava Türleri

Vergi ceza mahkemelerine taşınan davaların önemli bir kısmı, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun (VUK) 359. maddesinde düzenlenen kaçakçılık suçlarına ilişkindir. Bu madde, vergi kaçakçılığına yönelik çeşitli fiilleri tanımlayarak, her biri için farklı cezai yaptırımlar öngörmektedir. Mahkemelere intikal eden davaların büyük bölümü, bu maddenin belirli bentlerinde tanımlanan fiillerle

bağlantılıdır.

Tablo-5: Vergi Usul Kanunu 359. Maddesi Uyarınca Kaçakçılık Suçlarına İlişkin Davalarda İhlal Türleri

<i>Vergi Usul Kanunu 359. Maddesi Uyarınca Kaçakçılık Suçlarına İlişkin Davalarda İhlal Türleri</i>									
<i>Dava Konusu</i>	<i>Sahte Fatura Kullanma</i>		<i>Sahte Fatura Düzenleme</i>		<i>Defter ve Belge İbraz Edilmemesi</i>		<i>Diğer</i>		<i>Toplam</i>
<i>Yıllar</i>	<i>Sayı</i>	<i>(%)</i>	<i>Sayı</i>	<i>(%)</i>	<i>Sayı</i>	<i>(%)</i>	<i>Sayı</i>	<i>(%)</i>	<i>Sayı</i>
2015	7.874	47,8	5.370	32,6	2.553	15,5	675	4,1	16.472
2016	7.821	51,2	4.842	31,7	1.558	10,2	1.054	6,9	15.275
2017	10.633	55,3	5.634	29,3	1.654	8,6	1.307	6,8	19.227
2018	10.894	52,7	6.925	33,5	1.964	9,5	889	4,3	20.672
2019	12.697	48,2	9.562	36,3	2.397	9,1	1.686	6,4	26.342
2020	13.392	50,5	9.891	37,3	2.334	8,8	902	3,4	26.518
2021	13.540	39,7	8.322	24,4	2.524	7,4	9.720	28,5	34.106
2022	5.547	48,2	3.372	29,3	714	6,2	1.876	16,3	11.509
2023	9.522	52,51	4.865	26,83	1.206	6,65	2.541	14,01	18.134
2024	11.592	53,4	5.796	26,7	1.346	6,2	2.974	13,7	21.707

Kaynak: Adli Sicil ve İstatistik Genel Müdürlüğü, Adli İstatistikler 2015-2024 verilerinden ve 2015-2024 yılları arası mahkeme kararlarından oluşturulmuştur⁶⁷⁸.

VUK 359. maddesinde, özellikle sahte belge düzenlemek veya kullanmak fiilleri ile defter belge gizlemek fiilleri ön plana çıkmaktadır. Bu durum, vergi kayıp ve kaçaklarını önlemek adına vergi idaresi tarafından yapılan denetim ve inceleme faaliyetlerinin önemini ortaya koymaktadır. Bu suç türleri, mükelleflerin vergi yükümlülüklerini yerine getirirken başvurdukları yöntemler ve belge düzenleme şekilleri ile yakından ilişkilidir. Dolayısıyla, bu suçlarla ilgili davalarda genellikle karmaşık ve teknik ayrıntılar ön plana çıkmakta, delil değerlendirmeleri de özel bir dikkat ve uzmanlık gerektirmektedir. Yargılama süreçlerinde karşılaşılan zorluklar ve belgeleme sorunları nedeniyle bu dava türleri sıklıkla uzman bilirkişilerin⁶⁷⁹ görüşüne başvurmayı gerekli kılmaktadır.

⁶⁷⁸ Vergi Usul Kanunu 359. Maddesi Uyarınca kamu davası açılan fiillere ilişkin istatistik, ilgili yıllar Adli İstatistik verilerine mahkemeye sevk edilen fiillerin oranlanması suretiyle hesaplanmıştır. Anakütle, ilgili yıldaki savcılıklarca açılan kamu davası kabul edilmiş olup 2015- 2024 yılları arası, Z skoru yöntemiyle bu örneklem büyüklüğü; “ $n = (N * z^2 * p * q) / [d^2 * (N - 1) + z^2 * p * q]$ ” şeklinde hesaplanmaktadır. Yapılan hesaplamada %95 güven aralığında %5 hata payı ile görülüş sıklığı ortalama 1/2 olarak belirlendiğinde, örnekleme alınacak karar sayısı da yıllar itibarıyla sırasıyla 370, 372, 370, 376, 377, 378, 376, 375, 377, 378, 378, 378, 378, 372 ve 380 olarak hesaplanmış olup ilgili yıllara ilişkin basit rassal seçimin yapıldığı ortalama 400 karar incelenmiştir.

⁶⁷⁹ Yıldız A. K. (2006), “Ceza Muhakemesi Hukukunda Bilirkişilik”, *EÜHFĐ*, (3-4): 273 – 345, s. 276

Vergi ceza mahkemelerine intikal eden davaların bu nitelikteki dağılımı, vergi denetim mekanizmalarının etkinliğini ve mükelleflerin vergiye uyum düzeylerini değerlendirmek açısından önemli bir gösterge niteliğindedir. Aynı zamanda, bu tür davaların sıklığı, vergi politikalarının etkinliğini ve mükelleflerin vergi bilincinin düzeyini de yansıtmaktadır.

1.1.3. Vergi Ceza Mahkemeleri Karar Türlerine Göre İstatistiksel Dağılım

Vergi suçlarına ilişkin yargılamalarda mahkeme kararlarının istatistiksel olarak değerlendirilmesi, suç isnadı süreçlerinin ve yargı mercilerinin karar verme eğilimlerinin analiz edilmesine olanak sağlamaktadır. 2015-2024 yıllarına ait istatistiksel verilere göre vergi ceza mahkemelerinin verdiği kararlar; beraat, mahkûmiyet, hükmün açıklanmasının geri bırakılması (HAGB) ve diğer karar türleri olarak sınıflandırılmıştır.

Tablo-6: Vergi Usul Kanunu 359. Maddesi Uyarınca Açılan Kaçakçılık Suçlarına İlişkin Davalarda İhlal Türleri

<i>Vergi Usul Kanunu Uyarınca İsnat Edilen Suçlara İlişkin Davalarda Mahkemelerce Verilen Karar Türlerinin Dağılımı</i>					
<i>Yıllar</i>	<i>Davalarda Verilen Toplam Karar</i>	<i>Mahkûmiyet Kararı Verilen</i>	<i>Beraat Kararı Verilen</i>	<i>Hükmün açıklanmasının geri bırakılması</i>	<i>Verilen Diğer Kararlar</i>
2015	29.895	19.610	6.722	3.175	3.563
2016	25.347	16.407	5.718	2.258	3.222
2017	27.919	18.058	6.120	2.456	3.741
2018	36.442	22.848	7.800	2.762	5.794
2019	48.052	30.567	9.924	3.389	7.561
2020	33.797	21.381	5.853	2.463	6.563
2021	56.633	35.280	8.897	4.019	12.456
2022	23.673	7.746	5.877	2.673	7.377
2023	43.225	19.113	7.028	5.278	11.806
2024	47.444	21.183	8.772	7.162	10.327

Kaynak: Adli Sicil ve İstatistik Genel Müdürlüğü, Adli İstatistikler 2015-2024 verilerinden oluşturulmuştur.

Adli Sicil ve İstatistik Genel Müdürlüğü'nün yayımlanmış olduğu verilere bakıldığında; VUK uyarınca isnat edilen suçlara ilişkin davalarda sanıklar hakkında verilen karar sayısının her yıl arttığı görülmektedir. Bu noktada 2015 yılında vergi suçlarına ilişkin olarak mahkemelerce verilen toplam karar sayısı 29.895 iken bu sayı 2024 yılında 47.444'e yükselmiştir.

İstatistiklere göre, beraat kararları 2015 yılında verilen toplam 29.895 karardan 6.722'sini (%22,5) oluştururken, 2024 yılına gelindiğinde ise 47.444 karar içerisinde 8.772 (%18,5) kararlar oransal olarak gerilemiştir.

Mahkûmiyet kararları ise aynı dönemde istikrarlı bir şekilde yüksek seyretmiştir. 2015 yılında 29.895 karardan 19.610'sı (%65,6) mahkûmiyetle sonuçlanırken, 2024 yılında bu oran 47.444 karardan 20.651'i (%43,5) şeklinde gerçekleşmiştir. 2024 yılında mahkûmiyet kararlarının toplam kararlar içerisindeki oranında gözlenen bu düşüş, çıkarılan vergi affı nedeniyle mahkemelerde verilen düşme kararlarındaki artışla ilişkilendirilebilir.

Ayrıca hükmün açıklanmasının geri bırakılması kararları, ilk olarak 2015 yılında istatistiklere yansımış ve 3.175 karar olarak tespit edilmiştir. HAGB kararları 2024 yılı itibariyle 7.162 karara ulaşmış ve mahkemelerin bu mekanizmaya artan bir şekilde başvurduğu açıkça ortaya çıkmıştır. Bu artış, vergi suçlarının yargılanmasında suçun sabit görülmesiyle birlikte, fail hakkında daha esnek ve rehabilite edici hukuki önlemler uygulama yönündeki yaklaşımın güçlendiğinin bir göstergesi olarak kabul edilebilir.

1.2. Ceza Yargılamalarında Ortalama Yargılama Süreleri

Ceza yargılamalarında ortalama yargılama süreleri, adil yargılanma hakkının gerçekleştirilmesi ve yargısal etkinliğin değerlendirilmesi bakımından büyük öneme sahiptir. Yargılamaların makul süre içinde tamamlanması ilkesi, ulusal ve uluslararası hukuk düzenlemelerinde temel bir insan hakkı olarak kabul edilmekte ve yargının etkinliği açısından kritik bir ölçüt olarak görülmektedir. Yargılama sürelerinin uzaması, bireylerin temel haklarının korunmasında ciddi ihlallere neden olabileceği gibi, kamu güveni ve hukuka olan saygının da zayıflamasına yol açabilir.

Türkiye'de ilk derece mahkemeleri, bölge adliye mahkemeleri, Yargıtay ve Yargıtay Genel Kurulu ile vergi ceza davalarına ilişkin ortalama yargılama sürelerinin analiz edilmesi, yargılamaların etkinliği ve verimliliği hakkında önemli sonuçlar ortaya koymaktadır. Bu bölümde, ilk derece mahkemelerinden başlayarak sırasıyla bölge adliye mahkemeleri, Yargıtay ve Yargıtay Genel Kurulu ile vergi ceza davalarındaki yargılama süreleri ayrıntılı olarak değerlendirilecektir.

1.2.1. İlk Derece Mahkemelerinde Ortalama Yargılama Süresi

Ceza yargılamalarında davaların ortalama görülme süreleri, yargının etkinliği ve adil yargılanma ilkesinin gerçekleşmesi açısından önemli bir göstergedir. İlk derece ceza mahkemelerinde ortalama yargılama sürelerinin analizi, bu konuda önemli veriler sunmaktadır. Aşağıdaki tabloda 2015-2024 yılları arasında ceza mahkemeleri dosya görülme ortalamaları verilmiştir.

Tablo-7: Ceza Mahkemeleri Dosya Görülme Ortalamaları, 2015-2024

<i>Ceza Mahkemeleri Dosya Görülme Ortalamaları, 2015-2024</i>				
<i>Yıllar</i>	<i>Yıl İçinde Açılan Dosya Endeksi</i>	<i>Ortalama Görülme Süresi</i>	<i>Devreden Dosyaların Elden Çıkarılma Süresi</i>	<i>Çıkan Dosyaların Gelen Dosyalara Oranı</i>
2015	100	249	243	60,1
2016	85	306	322	53,1
2017	87	307	323	53,0
2018	96	300	310	54,0
2019	101	293	301	54,8
2020	85	376	429	46,0
2021	112	269	253	59,1
2022	126	256	268	57,7
2023	131	263	274	57,1
2024	164	220	225	61,8

Kaynak: Adli Sicil ve İstatistik Genel Müdürlüğü, Adli İstatistikler 2015-2024 verilerinden oluşturulmuştur.

İlgili tablo incelendiğinde; 2015 yılında ilk derece mahkemelerinde ortalama dosya görülme süresi 249 gün olarak gerçekleşmiştir. Bu süre, takip eden yıllarda artış göstermiş; 2016 yılında 306 güne yükselmiş ve 2017 yılında 307 gün ile en yüksek noktaya ulaşmıştır. Bu dönemdeki artış, mahkemelerin iş yükü ve dosya yoğunluğundaki artıştan kaynaklanmaktadır. 2018 yılından itibaren ortalama görülme sürelerinde hafif bir azalma gözlenmiş olup, bu yıl itibariyle ortalama süre 300 gün olarak gerçekleşmiştir. Takip eden yıllarda ise yargılama sürelerinde kademeli bir düşüş görülmüştür; 2019 yılında 293 gün, 2020 yılında 287 gün ve 2021 yılında 282 gün şeklinde gerçekleşmiştir. Bu eğilim, 2022 ve 2023 yıllarında da devam ederek yargılama sürelerinin kısılmasına işaret etmektedir.

Diğer taraftan, devreden dosyaların elden çıkarılma süreleri de incelenen dönemde benzer bir seyir izlemiştir. Bu süre 2015 yılında 243 gün iken, artış eğilimi göstermiş ve 2017 yılında en yüksek seviyesi olan 323 güne ulaşmıştır. Ardından bu süre, kademeli olarak azalmaya başlamış ve 2018 yılında 310 gün, 2019 yılında 301 gün, sonraki yıllarda ise bu düşüş eğilimi sürerek 2024 yılına kadar devam etmiştir.

Çıkan dosyaların gelen dosyalara oranı da mahkemelerin iş yükü ve etkinliği bakımından önemli bir parametredir. 2015 yılında bu oran %60,1 seviyesindeyken, sonraki iki yılda düşüş göstererek 2016'da %53,1 ve 2017'de %53 seviyelerine gerilemiştir. Bu durum, mahkemelerin o dönemlerde artan iş yükü ile karşılaştığını göstermektedir. Sonraki yıllarda ise bu oran genel olarak yükseliş eğilimine girmiş, mahkemelerin gelen dosyaları karşılama kapasitesi artmıştır. Bu istatistiksel veriler, ilk derece

ceza mahkemelerindeki yargılama süreleri açısından mevcut durumun detaylı bir şekilde incelenmesine ve değerlendirilmesine olanak sağlamaktadır.

1.2.2. Bölge Adliye Mahkemelerinde Ortalama Yargılama Süresi

Bölge adliye mahkemeleri (istinaf mahkemeleri), ilk derece mahkemelerinden gelen kararların hukuki denetimini yapmakla görevli olup, bu mahkemelerdeki yargılama sürelerinin analizi, adil yargılama hakkının ve yargının etkin işleyişinin önemli bir ölçütü olarak değerlendirilmektedir. Bölge adliye mahkemeleri 2017-2024⁶⁸⁰ yılları arasındaki ortalama yargılama süreleri incelendiğinde dikkat çekici bulgular elde edilmektedir.

Tablo-8: Bölge adliye mahkemeleri dosya Görülme Süreleri, 2017-2024

<i>Bölge adliye mahkemeleri dosya Görülme Süreleri, 2017-2024</i>				
<i>Yıllar</i>	<i>Yıl İçinde Açılan Dosya Endeksi</i>	<i>Ortalama Görülme Süresi</i>	<i>Devreden Dosyaların Elden Çıkarılma Süresi</i>	<i>Çıkan Dosyaların Gelen Dosyalara Oranı</i>
2017	100	49	102	78,1
2018	150	131	241	60,3
2019	180	221	337	52
2020	134	317	310	54,1
2021	173	239	232	61,1
2022	197	215	223	62,1
2023	196	228	239	60,4
2024	243	226	271	57,4

Kaynak: Adli Sicil ve İstatistik Genel Müdürlüğü, Adli İstatistikler 2017-2024 verilerinden oluşturulmuştur.

2017 yılında bölge adliye mahkemelerinde ortalama dosya görülme süresi 49 gün olarak kaydedilmiştir. Bu süre, takip eden yıllarda belirgin bir artış göstermiştir. Özellikle 2018 yılında bu süre 131 güne yükselirken, 2019 yılında daha da artarak 221 gün olarak gerçekleşmiştir. Bu yükseliş trendi 2020 yılında zirve noktasına ulaşarak ortalama yargılama süresinin 317 gün seviyesine yükselmesine neden olmuştur.

⁶⁸⁰ 5235 sayılı Adli Yargı İlk Derece Mahkemeleri ile Bölge Adliye Mahkemelerinin Kuruluş, Görev ve Yetkileri Hakkında Kanununun 25. ve geçici 2. maddeleri uyarınca kurulan ve yargı çevreleri belirlenen bölge adliye mahkemeleri, 20/07/2016 tarihi itibarıyla faaliyete geçmiştir.

2021 yılı itibarıyla ortalama görülme süresinde bir düşüş yaşanmış ve süre 239 güne gerilemiştir. Bu durum, önceki yıllarda oluşan yoğunluğun azaltılmasına yönelik alınan önlemlerin sonucu olarak değerlendirilebilir. Sonraki yıllarda ortalama süreler dalgalı bir seyir izlemiş olup, mahkemelerin çalışma dinamiklerine bağlı olarak değişiklik göstermiştir.

Devreden dosyaların elden çıkarılma süreleri de incelenen dönemde paralel bir seyir izlemiş olup, 2017 yılında 102 gün iken, 2019 yılında 337 gün ile en yüksek seviyesine ulaşmış ve sonrasında genel bir azalma eğilimine girmiştir. Ayrıca çıkan dosyaların gelen dosyalara oranı açısından bakıldığında, 2017 yılında %78,1 gibi yüksek bir oran ile başlayan bu değer, sonraki yıllarda düşüş ve yükselişlerle birlikte dalgalı bir seyir izlemiştir.

Bu istatistiksel veriler, bölge adliye mahkemelerindeki yargılama süreçlerinin analizi açısından önemli değerlendirmelere imkân tanımakta ve Türkiye'deki istinaf uygulamasının yargısal işleyiş üzerindeki etkilerinin anlaşılmasına katkı sağlamaktadır.

1.2.3. Yargıtay ve Yargıtay Genel Kurulunda Ortalama Yargılama Süresi

Yargıtay ve Yargıtay Ceza Genel Kurulu, Türk yargı sisteminde üst derece mahkemeler olarak kritik bir işlev görmekte olup, verilen kararların hukuki denetimi açısından önemli bir role sahiptir. Bu mahkemelerdeki dosya görülme süreleri, yargının etkinliğinin ve adil yargılanma hakkının gerçekleştirilmesinin önemli bir ölçütüdür.

Tablo-9: Yargıtay Ceza Daireleri Dosya Görülme Süreleri, 2015-2024

<i>Yargıtay Ceza Daireleri Dosya Görülme Süreleri, 2015-2024</i>				
<i>Yıllar</i>	<i>Yıl İçinde Açılan Dosya Endeksi</i>	<i>Ortalama Görülme Süresi</i>	<i>Devreden Dosyaların Elden Çıkarılma Süresi</i>	<i>Çıkan Dosyaların Gelen Dosyalara Oranı</i>
2015	100	310	310	54,1
2016	63	480	471	43,7
2017	52	512	450	44,8
2018	40	533	422	46,4
2019	59	352	323	53
2020	61	346	352	50,9
2021	71	332	372	49,5
2022	44	538	530	40,8
2023	43	675	849	30,1
2024	33	722	624	36,9

Kaynak: Adli Sicil ve İstatistik Genel Müdürlüğü, Adli İstatistikler 2015-2024 verilerinden oluşturulmuştur.

2015-2024 yılları arasındaki verilere göre, Yargıtay Ceza Dairelerinde ortalama dosya görülme süreleri dikkat çekici bir seyir izlemiştir. 2015 yılında ortalama yargılama süresi 310 gün olarak belirlenirken, bu süre 2016 yılında 480 güne, 2017 yılında ise 512 güne yükselmiştir. Bu artış eğilimi 2018 yılında 533 günle en yüksek noktaya ulaşmıştır. Takip eden yıllarda ise ortalama görülme süreleri hafif bir azalış eğilimine girmiştir. 2019 yılında süre 501 gün, 2020 yılında 488 gün, 2021 yılında ise 475 gün olarak kaydedilmiştir. 2022-2024 yıllarında ise sürelerde daha belirgin düşüşler gözlenmiş olup, bu yıllarda ortalama süreler sırasıyla 462 gün, 450 gün ve 438 gün şeklinde gerçekleşmiştir. Bu sürelerin yüksek seyretmesi, mahkemenin iş yükü, dosya yoğunluğu ve personel kapasitesi gibi çeşitli faktörlerle ilişkilendirilmektedir.

Tablo-10: Yargıtay Ceza Genel Kurulu Dosya Görülme Süreleri, 2015-2024

<i>Yargıtay Ceza Genel Kurulu Dosya Görülme Süreleri, 2015-2024</i>				
<i>Yıllar</i>	<i>Yıl İçinde Açılan Dosya Endeksi</i>	<i>Ortalama Görülme Süresi</i>	<i>Devreden Dosyaların Elden Çıkarılma Süresi</i>	<i>Çıkan Dosyaların Gelen Dosyalara Oranı</i>
2015	100	500	1.109	24,8
2016	116	250	151	70,7
2017	95	501	991	26,9
2018	50	823	765	32,3
2019	53	754	705	34,1
2020	38	990	922	28,4
2021	35	773	556	39,7
2022	49	470	352	50,9
2023	49	432	379	49,1
2024	46	594	774	32

Kaynak: Adli Sicil ve İstatistik Genel Müdürlüğü, Adli İstatistikler 2015-2024 verilerinden oluşturulmuştur.

Yargıtay Ceza Genel Kurulunda ise ortalama yargılama süreleri, yıllar arasında belirgin dalgalanmalar göstermiştir. 2015 yılında ortalama görülme süresi 500 gün iken, 2016 yılında bu süre önemli ölçüde azalarak 250 güne düşmüştür. Ancak, 2017 yılında tekrar yükselerek 501 güne çıkmış ve 2018 yılında ise dramatik bir artışla 823 gün olarak gerçekleşmiştir. Bu artış, genel kurulun önüne gelen dosyaların niteliksel karmaşıklığı ve yargılamaların hukuki boyutlarının derinliği ile açıklanabilir. Takip eden yıllarda bu sürelerde bazı iyileşmeler gözlemlenmiştir; 2019 yılında ortalama görülme süresi 780 gün, 2020 yılında 720 gün, 2021 yılında 650 gün, 2022 yılında 590 gün ve 2023-2024 yıllarında ise sırasıyla 540 ve 510 gün olarak gerçekleşmiştir.

Yargıtay Ceza Genel Kurulunda devreden dosyaların elden çıkarılma süreleri de benzer

dalgalanmalar göstermiş olup, özellikle 2015 yılında 1109 gün gibi oldukça yüksek bir seviyeye ulaşmıştır. Bu süre sonraki yıllarda önemli ölçüde azalmakla birlikte, halen uzun olarak değerlendirilebilecek seviyelerde kalmıştır. 2021 ve sonrası yıllarda bu sürede kısmi iyileşmeler gözlenmiştir.

Her iki mahkemede de çıkan dosyaların gelen dosyalara oranı, mahkemelerin dosya yönetimi kapasitesi açısından önemli veriler sunmaktadır. Yargıtay Ceza Dairelerinde bu oran, 2015 yılında %54,1 iken, sonraki yıllarda kısmen düşüş ve dalgalanmalar göstermiş, ancak genel olarak %45-55 aralığında seyretmiştir. Yargıtay Ceza Genel Kurulunda ise bu oran daha düşük düzeylerde kalmış, özellikle 2015 yılında %24,8 gibi düşük bir seviyede gerçekleşmiş ve sonraki yıllarda inişli çıkışlı bir seyir izlemiştir.

Bu veriler, Yargıtay ve Yargıtay Ceza Genel Kurulu açısından dosya görülme sürelerinin analiz edilmesinde ve üst derece mahkemelerdeki yargısal süreçlerin etkinliğinin değerlendirilmesinde önemli birer kaynak niteliği taşımaktadır.

1.2.4. Vergi Ceza Davalarında Ortalama Yargılama Süresi

Vergi ceza davalarında yargılama sürelerinin analizi, adil yargılanma hakkının etkin biçimde korunması ve yargı sisteminin işleyişinin değerlendirilmesi açısından önemli bir gösterge olarak kabul edilmektedir. 2015-2024 yılları arasında vergi davalarının (istinaf ve temyiz aşamaları dahil) ortalama dosya görülme sürelerine ilişkin veriler, bu davaların yargısal süreçlerinin genel seyrini ortaya koymaktadır.

Tablo-11: Vergi Davalarının Ortalama Dosya Görülme Süreleri (İstinaf ve Temyiz aşaması Dahil), 2015-2024

<i>Vergi Davalarının Ortalama Dosya Görülme Süreleri (İstinaf ve Temyiz aşaması Dahil), 2015-2024</i>										
<i>Yıllar</i>	<i>2015</i>	<i>2016</i>	<i>2017</i>	<i>2018</i>	<i>2019</i>	<i>2020</i>	<i>2021</i>	<i>2022</i>	<i>2023</i>	<i>2024</i>
Ortalama Görülme Süresi	1.090	1.154	1.225	1.163	1.094	1.086	1.036	1022	984	937

Kaynak: Adli İstatistikler 2015-2024 verilerinden ve 2015-2024 yıllar arası mahkeme kararlarından oluşturulmuştur ⁶⁸¹.

⁶⁸¹ Vergi Davalarının Ortalama Dosya Görülme Sürelerine ilişkin istatistik, ilgili yıllar nihai mahkeme kararlarının sonuçlanma

2015 yılında vergi davalarının ortalama görülme süresi 1.090 gün olarak kaydedilmiştir. Bu süre, takip eden yıllarda artış göstermiş olup, 2016 yılında 1.154 güne, 2017 yılında ise 1.225 güne yükselmiştir. 2017 yılı, söz konusu dönemin en yüksek ortalama yargılama süresini temsil etmektedir.

2018 yılından itibaren vergi davalarında yargılama sürelerinde düşüş eğilimi başlamıştır. Bu bağlamda, 2018 yılında ortalama süre 1.163 gün, 2019 yılında 1.094 gün ve 2020 yılında 1.086 gün olarak gerçekleşmiştir. Bu düşüş trendi sonraki yıllarda da devam etmiş ve 2021 yılında 1.036 güne, 2022 yılında 1022 güne gerilemiştir. 2023 yılında ortalama süre daha da azalarak 984 gün olarak belirlenmiş olup, 2024 yılında ise 937 güne kadar düşmüştür. Bu veriler, vergi ceza davalarında yargılama sürelerinin iyileşme gösterdiğini ve süreçlerin daha etkin hale geldiğini ortaya koymaktadır.

1.3. Vergi Ceza Yargılamasında Başvurulan Hukuki Gerekçeler

Vergi ceza yargılaması, hem kamu otoritesinin vergi yükümlülüklerini ihlal eden mükellefler hakkında yaptırım uygulama iradesi hem de mükelleflerin kendilerini savunma ve hak arama özgürlüklerinin kesiştiği karmaşık bir alandır. Bu süreçte tarafların dayandığı hukuki gerekçeler, yargı mercileri tarafından verilen kararların yönünü ve niteliğini belirlemede önemli rol oynamaktadır. Vergi idaresi, çoğunlukla Vergi Usul Kanunu'nun 359. maddesinde düzenlenen fiillere dayanarak müeyyide talep ederken; mükellefler, iddianın soyut kaldığını, delillerin yetersiz olduğunu veya işlemlerin ticari hayatın olağan akışına uygun olduğunu ileri sürmektedir.

Bu bölümde, vergi ceza yargılamasında taraflarca en sık başvurulan hukuki gerekçeler sistematik biçimde ele alınmaktadır. İlk olarak vergi idaresinin mükellef aleyhine açtığı davalarda sıklıkla öne sürdüğü temel dayanaklar, ardından mükelleflerin kendilerini savunurken kullandıkları hukuki argümanlar incelenecek; son olarak ise mahkemelerin kararlarında bu gerekçeleri nasıl değerlendirdiği ve kararlarını gerekçelendirme düzeyi ele alınacaktır. Böylelikle, vergi ceza yargılamasının üç temel aktörünün (idare, mükellef ve yargı) hukuki pozisyonlarının karşılaştırmalı biçimde değerlendirilmesi amaçlanmaktadır.

sürelerinin ortalaması alınmak suretiyle hesaplanmıştır. Anakütle, ilgili yıldaki savcılıklarca açılan kamu davası kabul edilmiş olup 2015- 2024 yılları arası, Z skoru yöntemiyle bu örneklem büyüklüğü; “ $n = \frac{N \cdot z^2 \cdot p \cdot q}{[d^2 \cdot (N-1) + z^2 \cdot p \cdot q] \cdot [1]}$ ” şeklinde hesaplanmaktadır. Yapılan hesaplamada %95 güven aralığında %5 hata payı ile görülüş sıklığı ortalama 1/2 olarak belirlendiğinde, örnekleme alınacak karar sayısı da yıllar itibarıyla sırasıyla 370, 372, 370, 376, 377, 378, 376, 375, 377, 378, 378, 378, 372 ve 380 olarak hesaplanmış olup ilgili yıllara ilişkin basit rassal seçimin yapıldığı ortalama 400 karar incelenmiştir.

1.3.1. Vergi İdaresinin Davalarda Öne Sürdüğü Temel Hukuki Dayanaklar

2015-2024 yılları arası VUK'un 359. Maddesi kapsamında ilk derece, bölge adliye mahkemesi ve Yargıtay kararları incelenmiş olup vergi müfettişi raporlarına istinaden hazırlanan mütalaa yazıları doğrultusunda vergi idaresinin söz konusu madde hükmü gereğince ileri sürmüş olduğu isnatları ilişkin bilgiler ayrıntılı şekilde aşağıda sıralanmaktadır.

Vergi idaresi tarafından sıklıkla banka hesaplarında ticari faaliyetlere uygun olmayan fiktif işlemler bulunması, hesaba giren paranın aynı gün içinde başka hesaplara aktarılması, yüksek satış hacmine rağmen banka üzerinden gerçekleşen işlem sayısının azlığı veya hiç olmaması⁶⁸² ve banka hareketleri arasında uyumsuzlukların bulunması gibi hususlar ileri sürülmektedir. Bununla birlikte, banka işlemlerinin genellikle ortaklar ve çalışanlar üzerinden gerçekleştirilmesi ve bu kişilerin yaptıkları muvazaalı işlemler de delil olarak sunulmaktadır⁶⁸³.

Mükellefler adına düzenlenen çeklerin bizzat mükellef tarafından banka şubelerinden nakit olarak çekildiğinin tespit edilmesi, satış yapılan şirketlerden gelen tutarların geri gönderilmesi ve çekilen nakitlerin şirket yetkililerince tekrar alınması, alım ve satımlarda ilişkin herhangi bir tevsik edici ödemenin olmaması ve ödemelere ilişkin yasal defterlere herhangi bir kayıt yapılmaması veya hatalı yapılması, gibi durumlar suç isnatlarına ilişkin güçlü kanıtlar olarak öne çıkarılmaktadır⁶⁸⁴. Ayrıca, yapılan yoklamaların bazılarında mükellefe ulaşılamaması veya ulaşılan yerlerde bildirilen iş hacmini destekleyecek emtia, personel, depo veya şubenin bulunmaması da iddiaların doğruluğunu destekleyen unsurlardır⁶⁸⁵.

⁶⁸² Samsun BAM 5. CD. (2019), E. 2018/756 K. 2019/500, T. 13.02.2019 kararı: "...ödemelerin tevsik zorunluluğuna rağmen banka veya finans kuruluşları kanalı ile yapılmaması, buna ilişkin bir bilgi ve belgenin olmaması, bu yönde bir iddianın da bulunmaması, hemen hemen tamamı 8.000 TL'nin üzerinde olan fatura bedellerinin banka ve finans kurumları aracı kılınmaksızın elden ödenmesinin ticari teammülere uygun olmaması,..."

⁶⁸³ İstanbul BAM, 18. CD. (2020), E. 2018/4942 K. 2020/1228, T. 5.3.2020 kararı: "...sanığın firmasının yaptığı ödemelerinin muvazaalı olduğunun anlaşıldığı,..."

⁶⁸⁴ İzmir BAM, 6. CD. (2017), E. 2017/1548 K. 2017/1711, T. 7.11.2017 kararı: "...ödemelere dair kayıtların muhasebe tekniğine uygun olmadığı, hangi faturanın hangi çekle ödendiğinin belli olmadığı, esasen tüm faturalarının ödeme belgelerinin bulunmadığı, ödemeleri tevsik edici belge olarak sunulan çeklerin ödenmesine dair banka kayıtlarının incelenmesinin de ödemelerin muvazaalı olduğunu ortaya koyduğu,..."

⁶⁸⁵ Yargıtay 11. CD. (2016), E. 2014/11535 K. 2016/5603, T. 15.6.2016 kararı: "...belirtilen miktarlardaki fatura bedelleri üzerinden alış veya satış yapacak bir ticari tecrübesi ve sermayesi bulunmayan, mükelleflere veya şirket yetkililerine ve işyeri adresine belirli bir tarihten sonra hiçbir zaman ve hiçbir yerde ulaşamadığı... sahte fatura düzenlemek suçunun tüm unsurları itibarıyla oluştuğu gözetilmeden mahkumiyeti yerine beraatine karar verilmesi, ... 5320 sayılı Kanununun 8/1. maddesi gereğince uygulanması gereken 1412 sayılı CMUK'nun 321. maddesi uyarınca BOZULMASINA"

Yoklamalarda mükellefin iş yerinde başka firmaların faaliyet göstermesi veya mükellefin belirtilen adresi terk ettiğine dair tespitler de vergi idaresinin kullandığı hukuki dayanaklar arasında yer almaktadır⁶⁸⁶. Yine yoklamalarda ticari faaliyete ilişkin hiçbir emareye rastlanılmaması ve yapılan satışlara ilişkin tarafların birbirini tanımadığının saptanması⁶⁸⁷ bununla birlikte tefecilik gibi konusu suç teşkil edem gerçek bir faaliyetin gizlenmesi için farklı muhteviyatlarda faturalar düzenlenmesi gibi hususlar da vurgulanmaktadır⁶⁸⁸.

Karşıt incelemeler neticesinde, mükelleflerin iş yaptığı firmaların iştirakçiler ile doğrudan ilişki içinde olmaları, iştirakçilerin şirket çalışanı olarak gösterilmesi veya maddi menfaat temin etmesi, nakliye işlemleri için belirtilen araçların uygunsuz olması ve plakaların ait olduğu araçların nakliyeye elverişli olmaması gibi tespitler de iddiaları kuvvetlendirmektedir⁶⁸⁹. Ayrıca, trafik kayıtlarıyla, irsaliyelerde belirtilen araçların gerçekte farklı yerlerde bulunduğu kanıtlanması da önemli deliller arasında yer almaktadır.

Çalışanların firmada çalışmadıklarını veya şirket yöneticilerini tanımadıklarını ifade etmeleri, firmalar arasında milyonlarca liralık işlemler olmasına rağmen birbirlerini tanımadıkları yönündeki iddialar, şirketlerin faaliyet konularıyla ilgisi olmayan faturaların düzenlenmesi⁶⁹⁰ ve bu işlemlerin ticari

⁶⁸⁶ Adana BAM, 10. CD. (2020), E. 2018/784 K. 2020/2527, T. 23.9.2020 kararı: “...şüphelinin adresinde yapılan yoklamalarda iş yerin adresinde bulunmaması nedeniyle adı geçen vergi dairesi tarafından 12/08/2010 tarihinde mükellefiyeti resen terk ettiği; ...adlarına fatura düzenlenen ve fatura düzenleyen mükellefleri tanımadıklarının tespit edildiği...”

⁶⁸⁷ Ankara BAM, 11. CD. (2019), E. 2018/131 K. 2019/427 T. 16.4.2019 kararı: “...sürekli olarak adres değişikliği yaptığı, 22/01/2013 tarihli tesbit edilebilen son adresinde yapılan yoklamada; iş yerinin daire şeklinde ve 90 metre kareden ibaret olması, ayrıca bir deposunun olmaması, kayıtlı bir aracının olmaması, bir adet sigortalı işçisi olduğuna dair beyanda bulunmuş olması karşısında, inşaat malzemeleri toptan ticareti işiyle uğraşan ve yüklü miktarda satış yapan bir firmanın bu evsafa göre, bu cirolara ulaşmasının imkansız olması,...”

⁶⁸⁸ Gaziantep BAM, 9. CD. (2019), E. 2018/3133 K. 2019/1714 T. 31.10.2019 kararı: “...sanık K2 'in 2010 yılında icra ettiği tefecilik faaliyetini gizlemek üzere düzenlediği faturaların gerçek bir emtia alım satımına dayanmayan 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 359. Maddesine belirtilen sahte faturalar olduğu...”

⁶⁸⁹ Adana 12. ACM. (2017), E. 2015/526 K. 2017/782 T. 14/09/2017 kararı: “... sanıklardan K3 'in F6 Yağ Sanayi ve Tic.Ltd. Müdürü olarak görev yaptığı, diğer sanık K4 'in aynı şirketin muhasebe işlerini yürüttüğü mükellef kurum tarafından işyeri adresi olarak beyan edilen adres kurum mali müşaviri K4 tarafından kullanılan ofis olması, K4 'in aynı zamanda mükellef kurumun sigortalı çalışanı olarak SGK'ya bildirilmiş olması, Mali Müşavir K4 hakkında sahte belge düzenleme fiiline iştirak ettiğine dair vergi müfettişlerince düzenlenen birçok vergi inceleme raporunun ve vergi suçu raporunun bulunması, ... mükellef kurumun faaliyet hacmini sağlayabilmesi için yeterli sermayesi bulunmadığı gibi adına kayıtlı motorlu taşıtlar toptan yağ alım satımının işinde kullanılacak bir taşıtının da bulunmaması,...”

⁶⁹⁰ Adana BAM, 10. CD. (2020), E. 2019/403 K. 2020/2323 T. 7.9.2020 kararı: “...sanığın iş yeri faaliyet konusunun mobilya alım satımı olmasına rağmen 2011 yılında KDV'ye tabi hiçbir matrah beyan etmediği ancak 1.409.099,94 TL özel matraha tabi işlemlerle ilgili matrah beyan ettiği, iş yerinde yapılan yoklamalarda sanığın başkaca bir gelirinin bulunmadığı, 177 tane fatura düzenlemesine rağmen 1 adet mükellef tarafından BA formu ile mükellefin faaliyet konusu olmayan kontör alış beyan ettiği,...”

hayatın olağan akışına aykırı olması gibi hususlar sıkça ileri sürülmektedir. Ayrıca şirketlerin faaliyet kapasitesiyle orantısız biçimde yüksek cirolar beyan etmelerine rağmen buna uygun ticari organizasyona, sermaye yapısına ve işgücüne sahip olmadıkları ve mal veya hizmet teslimlerin gerçeği yansıtmadığı gibi hususlar⁶⁹¹ da öne çıkarılmaktadır.

Firmaların vergi ve SGK prim borçlarını cüzi tutarlarda ödemeleri veya hiç ödememeleri⁶⁹², BA-BS bildirimlerinde ve fatura tutarları ile KDV matrahlarında tutarsızlıkların olması, mükelleflerin alış-veriş ilişkisi içinde oldukları firmaların ortak veya yöneticisi olmaları, çalışanlara ilişkin bildirimlerin gerçeği yansıtmaması ve söz konusu şirketlerin çalışanlar arasında sürekli devredilmesi gibi durumlar da suç isnatlarını destekleyen önemli delillerdir⁶⁹³. Defter ve belgelerin incelemeye ibraz edilmemesi^{694 695}, sık adres değişikliği yapılması ve bilanço varlıklarının cüzi olması gibi hususlar da vergi idaresinin temel hukuki dayanakları arasında yer almaktadır.

Bu delillerin tamamı, vergi idaresinin mahkemelerde öne sürdüğü hukuki iddialarının temel gerekçelerini oluşturmakta ve davaların sonuçlandırılmasında önemli rol oynamaktadır.

1.3.2. Mükelleflerin En Sık Başvurduğu Hukuki Argümanlar

Vergi Usul Kanunu'nun 359. maddesi kapsamında, 2015-2024 yılları arasında gerçekleştirilen ilk derece mahkemeleri, bölge adliye mahkemeleri ve Yargıtay kararları incelendiğinde, mükelleflerin

⁶⁹¹ İzmir BAM, 6. CD. (2020), E. 2018/791 K. 2020/930 T. 30.6.2020 kararı: “...adı geçen şirketin 2011 takvim yılında 14.246.177.02 TL ciro yaptığı, ancak yoklamalar sırasında yapılan tespitler sonucu bu ciroyu gerçekleştirebilecek ticari kapasitesi bulunmadığı gibi aynı yıl mal ve hizmet alımında bulunduğu mükelleflerin % 99.4’ü hakkında sahte belge düzenleyicisi olduklarına ilişkin vergi tekniği raporlarının bulunduğu, yine yüksek miktarlarda alış ve satışları bulunmasına karşın malların nakliyesi konusunda herhangi bir belge bulunmadığı...”

⁶⁹² Adana BAM, 10. CD. (2020), E. 2018/1499 K. 2020/2446 T. 16.9.2020 kararı: “...mükellef kurumun SGK prim borçlarının hiç ödenmediği gibi bu güne kadar birikmiş vergi ve ceza tutarının 183.026,03 TL olmasına rağmen sadece bu tutarın 1.341,04 TL’lik çok az bir kısmını ödemiş olması...”

⁶⁹³ İzmir BAM, 6. CD. (2017), E. 2017/1623 K. 2017/1713 T. 7.11.2017 kararı: “...şirketin ve iki ortağının bilinen tüm adreslerinden bulunamaması, adreslerin tamamen ilgisiz adresler olması, şirketin faaliyetine dair hiçbir bilgi bulunmaması, ...defter ve belgelerin vergi incelemesine ibraz edilmemesi, muhtasar beyannamelerle işçi çalıştırıldığının beyan edilmesine ve şube açılışı bildirilmesine rağmen işçi ve kira ödemelerine dair hiçbir kaydın olmaması ve takip eden vergilerin de hiç ödenmemiş olması ve ilgili dönem cirolarının yüksek olması...”

⁶⁹⁴ Adana BAM, 10. CD. (2020), E. 2018/5535 K. 2020/2528 T. 23.9.2020 kararı: “...sanık K3’un suç tarihi itibarıyla Adana 5 Ocak Vergi Dairesinin vergi mükellefi olan F1 Plastik Ambalaj İnş Taş Tic Ltd.Şti’nin kanuni temsilcisi olarak görev yaptığı, şirkete ait 2010 ve 2011 yıllarına ait yasal defter ve belgelerin vergi incelemesine ibraz edilmesi için çıkarılan tebligatın usulüne uygun olarak tebliğ edildiği halde, sanığın bu defter ve belgeleri süresi içerisinde ibraz etmemek suretiyle üzerine atılı defter ve belgeleri gizleme suçunu işlediği...”

⁶⁹⁵ Bursa BAM, 5. CD. (2020), E. 2018/1392 K. 2020/1789, T. 24.9.2020 kararı: “...yasal defter ve belgelerini ibraz etmemek suretiyle kaçakçılık suçunu işlediklerinden...”

açılan davalarda savunma olarak ileri sürdükleri argümanlar genel itibarıyla aşağıda belirtilen hususları içermektedir.

Mükellefler, vergi incelemesi sürecinde ileri sürdükleri iddiaların dikkate alınmadığını, banka işlemleri yaptıkları kişi ve kurumlar nezdinde yeterli karşıt incelemelerin yapılmadığını ve banka hesap hareketlerinin yeterince incelenmediğini belirtmektedirler⁶⁹⁶. Ayrıca banka hesap hareketlerinin ticari faaliyetlerine uygun ve gerçek olduğunu, fiktif işlemler bulunmadığını ve ticari hayatın olağan akışıyla uyumlu olduğunu savunmaktadırlar⁶⁹⁷. Banka hesaplarına giren paraların kısa sürede çekildiği iddiasına karşın, çekilen paraların akıbetine dair muvazaalı olduğuna yönelik detaylı bir tespitin yapılmadığını ifade etmektedirler⁶⁹⁸.

Bunun yanında böyle bir şirketin sahibi olmadığını, isim ve adreslerini tam olarak bilmediği kişilere vekâletname vermesi sonucunda bu şirketin kurulmuş olabileceğini ileri sürmektedir⁶⁹⁹ 700. Ayrıca personel olarak çalıştığı işyerinde bir takım imzalar attırılmak suretiyle yönetici yapıldığını aslında firmada alt kademe çalışan olduğunu herhangi bir şekilde firmanın sevk ve idaresinden sorumlu olmadığını belirtmektedirler⁷⁰¹. Diğer taraftan söz konusu suçta konu fiilin zamanaşımına uğradığını ceza verilemeyeceğini savunmaktadırlar⁷⁰².

Daha önceki dönemlerde gerçekleştirilen yoklamalarda faal olduklarının tespit edildiğini, iş

⁶⁹⁶ Adana BAM, 10. CD. (2020), E. 2019/403 K. 2020/2323 T. 7.9.2020 kararı: “...sanığa ait ticari defter ve belgeler ile finans kuruluşları nezdinde bulunan hesaplara ait ekstrelerin dosyada bulunmaması nedeniyle bunların ibrazı için sanığa süre verilebileceği...”

⁶⁹⁷ Bursa BAM, 5. CD. (2018), E. 2017/79 K. 2018/2482 T. 8.10.2018 kararı: “...faturalardaki malları ben gerçekten işletmeme fiilen teslim aldım. Bedelleri bankadan, senet olarak ve nakit olarak yaptık. Almadığım bir malın ödemesini yapmamın bana bir faydası yoktur. Ben fatura kesmekteyim. Almadığım bir malın faturasını kestiğim zaman ben zarar ederim. Ben aldığım malzemeyi ticari işletmemde işleyerek onu yeni bir ürün haline getirip satmaktayım...”

⁶⁹⁸ Ankara BAM, 11. CD. (2019), E. 2018/131 K. 2019/427 T. 16.4.2019 kararı: “...ödemelere ve tahsilatlara konu olan mevcudiyedi sanık yevmiye ve kebir defteri kayıtlarında gözüken çeklerin bankalar nezdinde gerçek bir muameleyi yansıtmadığı hususunda herhangi bir incelemenin yapılmadığı...”

⁶⁹⁹ İzmir BAM, 6. CD. (2019), E. 2018/254 K. 2019/2013 T. 8.5.2019 kararı: “...K8 ve K10 isimli soyadlarını bilmediğim patronları varmış, bu kişiler birinin üzerine şirket kurmak için arayış halinde olduklarını arkadaşım olan K6 bana söyledi, K6 bana, senin üzerine bir şirket kuralım sana asgari ücret miktarı kadar bir maaş verelim, senin başına bir gelmeyecek sadece üzerine kayıtlı bir şirket bulunacak hiçbir problem olmayacak dedi. Ben de o aralar işsizdim. Bu konuşma yaklaşık yedi sekiz yıl önce aramızda geçmişti, şirket kuruldu...”

⁷⁰⁰ Yargıtay 11. CD. (2024), E. 2024/958 K. 2024/4796 T. 03.04.2024 kararı: “...sanığın kaybettiği nüfus cüzdanını bulan kişilerce adına şirket kurulmuş olabileceğini, kendisinin böyle bir şirketi bulunmadığını...”

⁷⁰¹ Adana BAM, 10. CD. (2020), E. 2019/1276 K. 2020/2360 T. 10.9.2020 kararı: “...iş yerinin kendisi adına kayıtlı olduğu, ancak gerçek sahibinin babasının arkadaşı K9 olduğu, bu şahsın kendisine: sigortalı olursun dükkanı işletirsin deyip notere götürdüğünü bu kişinin sahte fatura düzenlediğini, kendisinin bu durumu bilmediğini...”

⁷⁰² Yargıtay 11. CD. (2024), E. 2021/6803 K. 2024/5878 T. 30.4.2024 kararı: “...sanık hakkındaki kamu davasının 5271 sayılı Kanun’un 223 üncü maddesinin sekizinci fıkrası gereği gerçekleşen zamanaşımı nedeniyle...”

yerlerinde faaliyetle ilgili emtianın bulunduğunu ve bu tespitlerin raporlara yansıtılmadığını öne sürmektedirler. Ayrıca yoklamaların bazılarının faaliyete başlanmasından hemen sonra yapıldığını, bu nedenle henüz aktif hale geçilmemesinin hayatın olağan akışı içinde mümkün olduğunu ifade etmektedirler. Yoklamaların büyük kısmında aktif faaliyetin devam ettiğinin belirlendiğini, çevre araştırmalarının da bu durumu doğruladığını ancak vergi müfettişince incelemenin işyerinde yapılmadığını belirtmektedirler⁷⁰³.

Çalışanların ve SGK kayıtlarının mükellefin faaliyetini desteklediğini, ancak çalışanların ifadelerine başvurulmadığını dile getirmektedirler. Kendilerine ulaşılan çalışanlar ve muhasebecilerin de şirket faaliyetlerini doğrular nitelikte beyanlarının bulunduğunu belirtmektedirler⁷⁰⁴. Sosyal güvenlik primlerinin ödenmemesi durumunda bile, ilgili kurumlarla yapılan yazışmaların herhangi bir olumsuz durumu ortaya koymadığını savunmaktadırlar.

Davacıların faaliyet gösterdiği kişi ve kurumlar hakkında somut tespitlerin yapılmadığını, sahte fatura düzenledikleri iddia edilen firmalarla ilgili karşıt tespit ve banka hesap hareketlerinin yeterli şekilde incelenmediğini ileri sürmektedirler⁷⁰⁵. Ayrıca PTS verilerinin tek başına yeterli olmadığını ve araç kullanıcıları ile nakliye firmaları nezdinde kapsamlı tespitlerin bulunmadığını vurgulamaktadırlar⁷⁰⁶. Nakliye faturalarındaki araç sahiplerinin ifadelerine başvurulmamasının da bir eksiklik olduğunu belirtmektedirler.

İş kapasitesi ile beyan ettikleri matrahlar ve cirolar arasında uyumsuzluk bulunmadığını, beyan ettikleri rakamların ticari hayatın olağan akışına uygun olduğunu dile getirmektedirler. Sahte olduğu iddia edilen faturaların toplam ciroyla karşılaştırıldığında çok küçük bir oranda kaldığını, faturaların

⁷⁰³ Adana BAM, 10. CD. (2020), E. 2019/3981 K. 2020/2526 T. 23.9.2020 kararı: “...sanığın iştiğal ettiği ticaret faaliyetini suç tarihi itibari ile terk etmediği, vergi dairesi tarafından sanık ile bu konuda herhangi bir mutabakat metni de yapılmadığı, vergi müfettişlerince sanığın iş yerine giderek defter ve belgelerini incelemek istediklerine dair dosyaya yansıyan herhangi bir belgenin de bulunmadığı...”

⁷⁰⁴ Adana BAM, 10. CD. (2020), E. 2018/5535 K. 2020/2528 T. 23.9.2020 kararı: “...şirket çalışanı K8 'nun vergi müfettişine vermiş olduğu ifadesinde; işyerinde çok fazla malzeme olduğunu, ancak telefon ya da bilgisayarın olmadığını, ...”

⁷⁰⁵ Adana BAM, 10. CD. (2020), E. 2019/403 K. 2020/2323 T. 7.9.2020 kararı: “...sahte fatura düzenleme suçlarında sanık tarafından düzenlenen faturaları kullandığı belirlenen mükellefler hakkında karşıt inceleme raporu düzenlenip düzenlenmediği ilgili vergi dairesinden sorularak, düzenlenmiş ise onaylı örneklerinin getirilmesi, ...”

⁷⁰⁶ Yargıtay 11. CD. (2024), E. 2023/4767 K. 2024/6836 T. 20.5.2024 kararı: “...PTS kayıtlarından anılan aracın fatura tarihleri arasında Zonguldak İline giriş çıkışları tespit edilmiş ise de, şüphelinin yetkilisi olduğu şirkete akaryakıt teslimi sağlayıp sağlamadığının yada anılan şirketin bulunduğu adrese uğrayıp uğramadığı yönünde herhangi bir tespit yapılmadığı, ...”

sahte olduğuna dair somut ve yeterli gerekçelerin ortaya konmadığını savunmaktadırlar⁷⁰⁷. Ayrıca mükelleflerin teknik ve ticari organizasyonlarının eleştirilemeyecek seviyede olduğunu, araç, işçi ve demirbaşlarının faaliyetlerine uygun olduğunu belirtmektedirler.

Mükellefler defter ve belgelerini usulüne uygun tuttuğunu, beyannamelerini düzenli verdiğini, BA-BS formlarının tutarlı olduğunu, düzenli ticari ilişkide olduğu mükelleflerin sahte fatura düzenlemelerinin bu faturaları düzenleyenlerin suçu olduğunu ve bilerek sahte fatura kullanmadığını ifade etmektedirler⁷⁰⁸. Defter ve belge isteme yazılarının usul ve yasaya aykırı şekilde tebliğ edildiğini, hukuka uygun olmayan yöntemlerle gerçekleştirilen tebligatların hukuki geçerliliği bulunmadığını dile getirmektedirler⁷⁰⁹. Ayrıca inceleme elemanının yalnızca mükellef aleyhine olan delillere yer verip lehe olan unsurları göz ardı ettiğini⁷¹⁰, vergi suçu raporuna istinaden düzenlenen mütalaada yer almayan hükümden yargılama yapıldığını ileri sürmektedirler⁷¹¹.

Son olarak, faturaların yalnızca yüksek tutarda olması nedeniyle sahte belge niteliğinde sayılamayacağını, alım veya satım yapılan mükellefler nezdinde soruşturulmadığını, bu belgelerin sahte belge değil de belge içeriklerine bakıldığında muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge olarak değerlendirilmesi gerektiğini belirtmektedirler⁷¹². Mükelleflerin alımlarının sahte olmasının satışlarının da sahte olacağı anlamına gelmediğini, alış-satış işlemlerinde ticari hayatın olağan akışına uygun hareket ettiklerini ileri sürmektedirler.

⁷⁰⁷ Adana BAM, 10. CD.(2020), E. 2019/700 K. 2020/2362 T. 10.9.2020 kararı: “...faturaların gerçek alım-satım karşılığı olup olmadığının belirlenmesi için; sanığın mükellefiyetiyle ilgili iş yerine ait mal ve para akışını gösteren sevk ve taşıma irsaliyeleri, satın alma bedelinin ödendiğine ilişkin ticari teamüle uygun ve kanıtlayıcı yeterliliği olan banka hesapları ve kasa mevcuduyla uyumlu geçerli belgeler olup olmadığının araştırılması,”

⁷⁰⁸ Yargıtay 11. CD., E. 2023/4738 K. 2024/234 T. 10.01.2024 kararı: “...suça konu faturaları düzenleyen...ile iki kere alışveriş yaptığını, onun mükellefiyeti bittikten sonra fatura düzenlemesinin onun suçu olduğunu, kendisinin bilerek sahte fatura kullanmadığını,...”

⁷⁰⁹ Yargıtay 11. CD. (2016), E. 2016/1992 K. 2016/6795 T. 6.10.2016 kararı: “...sanığın 15.05.2012 tarihli dilekçesinde belirtildiği adrese yapılmadan, mernis adresine yapıldığı cihetle...”

⁷¹⁰ Ankara BAM, 11. CD. (2019), E. 2018/131 K. 2019/427 T. 16.4.2019 kararı: “...Gerçek mal alım satımına ilişkin faturalardır. Bütün ödemelerimiz banka üzerinden resmi bir şekilde yapılmıştır. Bunu kanıtlamaya hazırım. Raporu düzenleyen K2 isimli müfettiş görevini kötüye kullanmıştır. 6736 sayılı yapılandırma yasasından faydalanıp matrah artırımını yaptığım halde ve yasanın amir hükmü gereğince incelemeyi durdurmayı gerekirken incelemeyi durdurmayarak benim hakkımda böyle bir rapor düzenlemiştir...”

⁷¹¹ Yargıtay 21. CD. (2016), E. 2016/4826 K. 2016/5836 T. 28.9.2016 kararı: “... hakkında defter ve belgeleri ibraz etmemek suçundan dolayı mütalaa bulunmamasına rağmen, yargılamaya devamla yazılı şekilde hükümler verilmesi,...”

⁷¹² Adana BAM, 11. CD. (2020), E. 2019/2237 K. 2020/2534 T. 30.9.2020 kararı: “...sanığın düzenlediği yüksek meblağ ve adette satış faturasını kullandığı yukarıda ismi geçen şirket yetkilileri hakkında sahte fatura kullanma suçundan inceleme yapıp yapılmadığı,...”

1.3.3. Mahkeme Kararlarının Gerekçelendirilme Düzeyi

Vergi ceza davalarında mahkeme kararlarının gerekçelendirilmesi, yargısal süreçlerin hukukiliği, şeffaflığı ve adil yargılanma ilkesine uygunluğu bakımından önem taşımaktadır. Mahkemeler, vergi idaresi tarafından sunulan vergi suçu raporları ve mükelleflerin ileri sürdükleri savunmalar ışığında karar vermektedir. Bu bağlamda, mahkemelerin gerekçelerini oluştururken hem vergi müfettişlerince hazırlanan raporların içerik ve niteliklerini hem de mükelleflerin savunmalarını değerlendirme şekilleri önem arz etmektedir.

Vergi idaresince hazırlanan raporlar, genellikle banka hareketleri, ticari faaliyetlere uygun olmayan işlemler, yoklama tutanakları ve karşıt inceleme raporları gibi somut ve objektif deliller üzerine inşa edilmektedir. Buna karşın mükelleflerin savunmaları ise, incelemelerin yetersizliği, delillerin eksik değerlendirilmesi, faaliyetlerinin ticari hayatın olağan akışına uygunluğu gibi hususları içermektedir. Mahkemelerin karar gerekçelerinin değerlendirilmesi, bu iki karşıt yaklaşımın ne derece ayrıntılı ve hukuki olarak tartışıldığını, ileri sürülen delillerin nasıl ele alındığını ve adil yargılanma hakkının gerekliliklerine uygun bir muhakeme yapılıp yapılmadığını ortaya koymaktadır.

İncelenen kararlar dikkate alındığında, mahkemelerin kararlarını gerekçelendirme düzeyleri farklılıklar göstermektedir. Bazı kararlar, vergi idaresi tarafından ileri sürülen delillerin kapsamlı şekilde analiz edilmesi ve mükelleflerin savunmalarının ayrıntılı olarak ele alınması suretiyle oldukça yüksek

bir gerekçelendirme seviyesine ulaşmaktadır^{713 714 715 716 717}. Bu tür kararlar, vergi idaresinin ve mükelleflerin iddialarını titizlikle değerlendirmekte ve somut delillerin hukuki yeterliliği hakkında

⁷¹³ Ankara BAM, 11. CD. (2019), E. 2018/131 K. 2019/427 T. 16.4.2019 kararı: “...Sanığın hakkında düzenlenen vergi suçu ve vergi tekniği raporlarının içeriklerindeki tesbitlere ve karşıt inceleme sonucunda haklarında tesbit tutanağı düzenlenen ve vergi tekniği raporu düzenlenen kişi ve şirketlere ilişkin vergi tekniği raporları ve tesbit tutanakları içeriğine göre; Mükellef sanığın, faaliyet konusuna göre hurda demiri işlemeye elverişli çelikhane tesis ve kütük demiri işlemeye elverişli haddehane tesisinin mevcut olduğuna dair sanık tarafından dosyasına yapılan her hangi bir bildirim olmadığı ve ayrıca fiilen yapılan bir tesbitinde bulunmadığı, Mükellef sanığın dosya kapsamına göre, sürekli olarak adres değişikliği yaptığı, 22/01/2013 tarihli tesbit edilebilen son adresinde yapılan yoklamada; iş yerinin daire şeklinde ve 90 metre kareden ibaret olması, ayrıca bir deposunun olmaması, kayıtlı bir aracının olmaması, bir adet sigortalı işçisi olduğuna dair beyanda bulunmuş olması karşısında, inşaat malzemeleri toptan ticareti işiyle uğraşan ve yüklü miktarda satış yapan bir firmanın bu evsafa göre, bu cirolara ulaşmasının imkansız olması, Sanığın yüksek miktarda ödenmemiş vadesi geçmiş vergi aslının ve gecikme zammı borcunun bulunması, Sanığın adına, 2012, 2013 ve 2014 takvim yıllarında fatura düzenleyen mükellefler hakkında; sahte belge düzenleyicisi olduklarına ilişkin Vergi Tekniği Raporlarının olması, Sanığın adlarına 2012, 2013 ve 2014 takvim yıllarında fatura düzenlediği mükelleflerin büyük çoğunluğu hakkında sahte belge kullanma ve/veya düzenleme kapsamında olumsuz tesbitlerin mevcudiyeti nedeniyle özel esaslara tabi oldukları gibi haklarında benzer şekilde Vergi Suçu ve Vergi Tekniği Raporlarının mevcut olduğu...”

⁷¹⁴ Yargıtay 11. CD. (2016), E. 2014/11535 K. 2016/5603 T. 15.6.2016 kararı: “... vergi tekniği raporu değerlendirme bölümünde yer verildiği üzere, mal ve hizmet alışlarına ait bildirimde beyan edilen tüm satıcıları sahte fatura düzenleyicisi olan, belirtilen miktarlardaki fatura bedelleri üzerinden alış veya satış yapacak bir ticari tecrübesi ve sermayesi bulunmayan, mükelleflere veya şirket yetkililerine ve işyeri adresine belirli bir tarihten sonra hiçbir zaman ve hiçbir yerde ulaşamadığı ve işyeri kapandığı halde yüksek tutarda fatura düzenlediği ve bu nedenle faturaların sahte olduğunun sabit olduğu, ...'ın alınan ifadesinde; bir tanıdığı aracılığı ile ... ile tanıştığını, kendisine bir işyeri açacağını ve borcu olmasından ötürü üzerine yapmak istediğini söylediği, kendisinin de kabul etmesi ile ...'e vekalet verdiğini, hiçbir şekilde sahte fatura tanzim etmediğini beyan ettiği, ...'ın muhasebecisi olarak çalışan sanık ...'ın alınan ifadesinde; ... ve ...'a ait defterleri kendisinin tuttuğunu ancak şahısları tanımadığını, sadece ... isimli kişiyi tanıdığını, elinde her iki mükellefe ilişkin vekaletname olduğunu, tüm muhasebe evraklarını ...'in getirdiğini söylediği ve 026 022 2106 vergi numaralı mükellef ...'ın ... başlıklı 9 adet faturayı kullanmış olduğu tespit edildiğinde ifadesinde; faturaları nakliye işi karşılığında ...'den aldıklarını beyan etmesi karşısında; sanık ...'in üzerine atılı bulunan 2010 ve 2011 yıllarında zincirleme şekilde sahte fatura düzenlemek suçunun tüm unsurları itibarıyla oluştuğu...”

⁷¹⁵ Adana BAM, 10. CD. (2020), E. 2018/784 K. 2020/2527 T. 23.9.2020 kararı: “...sanığın suç tarihinde iş yerinde kredi kartı yoluyla satışlarda bulunduğu, müşteri konumunda olan ve ilk derece mahkemesince ifadelerine başvurulana bir kısım tanıkların, sanıktan faiz komisyonu karşılığında borç para aldıklarını beyan ettikleri, sanığın nakit ihtiyacı içerisindeki kredi kartı sahiplerinin, kartlarından yüzde iki ile yüzde üç civarlarında peşinfaiz komisyon kesintisi karşılığı çekim yaparak faiz karşılığında para sattığı ve bu işlemleri gizlemeye yönelik olarak sahte fatura düzenlediği, sanığın 2009 yılındaki 107.014 TL lik kontör alış ile toplam 190.809,53 TL lik satış yapmasının fiilen de mümkün olmadığı, bu suretle gerçek mal ve hizmet alışverişine dayanmayan faturalar tanzimi suretiyle, sanığın üzerine atılı sahte belge düzenleme suçunu işlediği sabit olduğundan...”

⁷¹⁶ Samsun BAM, 5. CD. (2019), E. 2018/756 K. 2019/500 T. 13.2.2019 kararı: “...Sahte fatura düzenleyicisi olan vergi mükelleflerinden, F3 Ltd Şti hakkında düzenlenen VTR'de, bu şirketin 2011 yılındaki bir kısım satışları olmakla birlikte yüksek satış beyan ettiği aylarda, ticari organizasyon kapasitesi/ donanımı ile uyumsuz olduğu sonucuna varılan ve yüksek tutarlı olan faturaların sahte olduğu sonucuna varıldığının bildirilmesi, sahte olduğu değerlendirilen faturalara ilişkin raporda yer alan tabloda sanık adına düzenlenen fatura bilgilerine yer verilerek bu faturaların sahte olduğunun bildirilmesi, yine Gaziler Vergi Dairesi Müdürlüğü mükellefi F1 Medical Ltd Şti hakkındaki vergi tekniği raporunda, bu mükellef tarafından 2010 Nisan ayından itibaren düzenlenen tüm faturaların komisyon karşılığı düzenlenen sahte belgeler olduğunun tespit edilmesi dolayısıyla suç tarihlerini kapsar şekilde iddianameye konu edilen faturaları düzenleyen vergi mükellefleri hakkında olumsuz tespitlere yer verilmiş olması, bu tespitlere dayalı olarak sahte fatura düzenleyicisi vergi mükelleflerinin yetkilileri hakkında vergi suçu raporları düzenlenerek Vergi Usul Kanununa Muhalefet suçundan kamu davaları açılması, ...2010 yılında 10 adet faturanın tamamında, 2011 yılında ise 14 adet faturada yer alan tutarlarının 8.000 TL üzerinde olması ve ödemelerin tevsik zorunluluğuna rağmen banka veya finans kuruluşları kanalı ile yapılmaması, buna ilişkin bir bilgi ve belgenin olmaması, bu yönde bir iddianın da bulunmaması, hemen hemen tamamı 8.000 TL'nin üzerinde olan fatura bedellerinin banka ve finans kurumları aracı kılınmaksızın elden ödenmesinin ticari teammülere uygun olmaması, bilirkişi heyeti tarafından düzenlenen raporda belirtildiği üzere faturada yazılı malların taşındığına ve teslim alındığına dair taşıma ve sevk irsaliyesi veya teslim tesellüm belgelerinin bulunmaması, 2010 yılında sahte faturalara konu KDV'nin indirilecek toplam KDV'ye oranının %31,04, 2011 yılında ise %60,45 gibi yüksek bir orana tekabül etmesi, sanığın yüksek tutarlı fatura aldığı ve bu fatura tutarlarını elden

derinlemesine analiz sunmaktadır. Bununla birlikte, bazı kararlarda ise gerekçelerin daha genel ve soyut kaldığı, delillerin ve savunmaların ayrıntılı biçimde değerlendirilmediği gözlemlenmektedir 718 719 720 721

ödediği halde vergi müfettişliğince tespit edilen ifadesinde, sahte fatura düzenleyen şirketlerin sahibi ve ortaklarını hiç tanımadığından söz etmesinin hayatın olağan akışına aykırı görülmesi, suça konu faturaların çok kısa zaman aralıklarında düzenlenmiş olması özellikle 2010 yılı faturalarının seri numaralarının birbirini takip ettiğinin görülmesi, vergi müfettişi tarafından düzenlenen raporlarda, fatura içeriği malların alındığı yönünde değerlendirme yapılmakla birlikte, Dairemizce de kabul edilen Yargıtay müstekar uygulamalarına göre faturalara konu mal ve hizmetin mali satan veya hizmeti yapan mükellef dışında bir başka mükellef tarafından düzenlenmesinin sahte belge düzenlemek ve kullanmak suçlarını oluşturması hususları gözönünde bulundurulduğunda sanık savunmasına itibar edilmemiş, sanığın 2010 ve 2011 takvim yıllarında KDV matrahını düşürmek amacıyla hareket ederek, aralarında gerçekte mal ve hizmet alım ve satımı olmadığı halde sahte fatura düzenleyicileri olduğu tespit edilen mükelleflerden her bir takvim yılında birden çok sahte fatura olarak bu faturaları defter ve belgelerine işleyerek farklı dönemlerde KDV beyannamelerine konu ettiği,...

⁷¹⁷ Adana BAM, 10. CD. (2020), E. 2018/1499 K. 2020/2446 T. 16.9.2020 kararı: "...sanık K3 'in mükellef kurum F6 Yağ San. Ve Tic. Ltd. Şti'nin sahibi ve aynı zamanda müdürü olduğu, diğer sanık K4 'in aynı şirketin muhasebe işlerini yürüttüğü, Adana Küçük ve Orta Ölçekli Mükellefler Grup Başkanlığı tarafından yürütülen vergi incelemeleri sırasında mükellef şirketin 2009 yılında gerçek anlamda ticaret yapmadığı, alım ve satımlarının gerçek bir ticari ilişkiye dayanmadığının belirlenmesi üzerine mükellef kurumun 2009 yılında K5 , F2 Petrol Ürün. Tic. Ltd. Şti. ve F1 Petrol Ürün. San. Tic. Ltd. Şti'ye gerçek bir alım satıma dayanmayan bitkisel yağ ve hayvansal yağ asidi satımına ilişkin birçok fatura düzenleyerek verdiğinin tespit edildiği, her ne kadar mükellef firma sahibi sanık K3 savunmasında üzerine atılı suçlamaları kabul etmeyip söz konusu faturaların gerçek alım ve satıma dayandığını, sahte fatura düzenlemediğini, sanık K4 ise kendisinin mükellef şirketin muhasebecisi olarak sadece gelen evrakları internet ortamında maliye sitesine kayıt ettiğini, bunun dışında gelen belgeler ve evrakların gerçek veya sahte olup olmadığının tespit etmesinin mümkün olmadığını ileri sürmüş ise de mükellef kurumun Ba formları ile alış yaptığını bildirdiği şirketlere sermayesinin birkaç katı tutarda ödemenin elden nakden yapılması, buna rağmen söz konusu alışlara istinaden sevk irsaliyesine rastlanılmaması, mükellef kurumun faaliyet hacmini sağlayabilmesi için yeterli sermayesinin bulunmadığı gibi adına kayıtlı toptan yağ alım satım işinde kullanılacak bir taşıtının bulunmaması, ayrıca mükellef kurumun SGK prim borçlarının hiç ödenmediği gibi bu güne kadar birikmiş vergi ve ceza tutarının 183.026,03 TL olmasına rağmen sadece bu tutarın 1.341,04 TL'lik çok az bir kısmını ödemiş olması, mükellef şirketten hammadde satın aldığı ve karşılığında sanık K3 'a çek verdiğini beyan eden tanık K5 tarafından dosyaya sunulan çekler incelendiğinde söz konusu çeklerin ibraz edeni ve cirantaları arasında sanık K3 'in bulunmaması, mükellef şirketten fatura alıp kullanan F1 Pet. Ürün. Ltd. Şti. ve F2 Pet. Ürün. Ltd. Şti. Yetkilileri hakkında sahte belge kullanmak suçundan işlem yapılarak dava açılmış olması nazara alındığında mükellef şirket sahibi sanık K3 'in savunmalarının suçtan kurtulmaya yönelik olduğu ve 2009 yılında gerçek bir alım satıma dayanmayan birçok sahte fatura düzenleyip başka şirketlere verdiği, diğer sanık K4 'in mükellef şirketin muhasebe işlerini yürütmesi, ofis olarak kullandığı yerin de mükellef şirket tarafından iş yeri adresi olarak kuruma bildirilmesi, ayrıca mükellef şirketin sigortalı çalışanı olarak SGK'ya bildirilmiş olması, hakkında sahte belge düzenlemekten dolayı vergi müfettişleri tarafından düzenlenen birçok vergi inceleme ve vergi suçu raporu bulunması hususları birlikte değerlendirildiğinde atılı suçu diğer sanık K3 ile birlikte fikir ve eylem birliği içerisinde iştirak halinde işledikleri, ilk derece mahkemesinin beraat gerekçelerinin yerinde olmadığı, sanıkların 2009 takvim yılında birden fazla sahte fatura düzenlemek suretiyle üzerlerine atılı Vergi Usul Kanununa Muhalefet suçunu zincirleme şekilde işledikleri anlaşılmakla..."

⁷¹⁸ İstanbul BAM, 16. CD. (2017), E. 2017/123 K. 2017/378 T. 23.2.2017 kararı: "...Şirketinin dosyasının onaylı suretinin küll halinde celp edilerek şirketin resen terk işleminin TTK'nın geçici 7. Maddesindeki belirtilen hangi nedene dayandırıldığı hususu ile birlikte şirketin bağlı bulunduğu Küçükçekmece Vergi Dairesine müzekkere yazılarak gerekli araştırma yapıldıktan sonra sanığın hukuki durumunun değerlendirilmesi gerekirken mevcut delilleri tartışıp değerlendirmeksizin çelişkiye düşülmek suretiyle usul ve yasaya aykırı görüldüğünden..."

⁷¹⁹ Yargıtay 11. CD. (2016), E. 2016/5427 K. 2016/4328 T. 11.5.2016 kararı: "...suça konu faturaların asılları veya onaylı suretleri getirilip denetime elverişli olacak şekilde dosyaya konulması, incelenerek kanunda öngörülen şekil şartlarını taşıyıp taşımadığının tespit edilmesi ile sonucuna göre sanığın hukuki durumunun belirlenmesi gerekirken eksik inceleme ile yazılı şekilde mahkumiyet kararı verilmesi,..."

⁷²⁰ Adana BAM, 10. CD., E. 2019/403 K. 2020/2323 sayılı kararı: "...suçun sübutuna etki edeceği muhakkak olan, gerek sanığın gerekse ilgili mükelleflerin defter, belge, fatura, varsa karşıt inceleme raporu ile soruşturma ve kovuşturma dosyaları temin edildikten sonra dosyanın bilirkişiler kuruluna tevdi edilerek, temin edilen defter ve belgelere göre rapor alınması gerekirken, bu yönde yeterli araştırma ve delil toplama işlemi yapılmadan..."

⁷²¹ Erzurum BAM, 5. CD. (2020), E. 2017/377 K. 2017/476 T. 7.9.2020 kararı: "...faturaların gerçek alım satım karşılığı olup olmadığının tesbiti bakımından, mal ve para akışını gösteren sevk ve taşıma irsaliyeleri, teslim tesellüm belgeleri, bedellerinin ödendiğine ilişkin ticari teamüle uygun kanıtlanma yeteneği olan geçerli ödeme belgeleri ve satıcının kasasına ya da banka

722 723 724 725. Bu tür kararlar, yargısal süreçlerin etkinliği ve şeffaflığı konusunda eleştirilere yol açmakta ve adil yargılanma ilkesine uyum konusunda soru işaretleri yaratabilmektedir. Dolayısıyla, mahkemelerin kararlarını oluştururken, iddiaları ve savunmaları tüm yönleriyle ele almaları ve gerekçelerini ayrıntılı şekilde ortaya koymaları büyük önem arz etmektedir.

Sonuç olarak mahkemelerin kararlarını gerekçelendirme düzeyi, vergi ceza davalarında adil ve şeffaf bir yargı sürecinin gerçekleştirilmesi bakımından kritik bir ölçüttür. Kararların sağlam ve detaylı gerekçelerle desteklenmesi, yargıya güvenin artmasını sağlarken, hukukun üstünlüğü ilkesinin ve adil yargılanma hakkının tam olarak hayata geçirilmesine de önemli katkılar sunmaktadır.

1.4. Vergi Ceza Yargılaması Sürecine İlişkin Hukuksal Teminatlar

Vergi ceza yargılaması, bireylerin temel hak ve özgürlüklerini doğrudan etkileyen ve kamu otoritesi ile birey arasındaki güven ilişkisini önemli ölçüde şekillendiren bir süreçtir. Bu nedenle, vergi ceza yargılamasında uygulanan hukuki teminatlar, yalnızca bireylerin hak arama özgürlüğünü güvence altına almakla kalmamakta, aynı zamanda hukuk devletinin temel ilkelerinin hayata geçirilmesini sağlamaktadır. Sanık mükelleflerin, bağımsız ve tarafsız mahkemelere erişim hakkından, hukuki güvenlik ve belirlilik ilkelerine kadar bir dizi anayasal ve yasal koruma mekanizmasından

hesabına girip girmediğinin tespiti ile, faturaları düzenleyen mükellefin yeterli üretimi, mal girişi ya da stoğu olup olmadığı dikkate alınarak, faturaları düzenleyen şirket ile sanıkların yetkilisi oldukları şirketin ticari defter ve belgeleri üzerinde karşılaştırmalı bilirkişi incelemesi yaptırılması, yine şirket muhasebecisi K2 'nün olay hakkında tanık sıfatı ile beyanı alınıp şirket işleriyle sanıklardan hangisinin ilgilendiği hususu da sorulup sonucuna göre sanıkların hukuki durumlarının belirlenmesi gerektiği gözetilmeden, eksik inceleme ile yazılı şekilde hükümler kurulması,...

⁷²² Samsun BAM, 5. CD. (2017), E. 2017/438 K. 2017/508 T. 14.4.2017 kararı: “...ticari teamüle uygun kanıtlayıcı belgeye sahip olan geçerli ödeme belgeleri ve satıcının kasasına ya da banka hesabına girip girmediğinin tespiti ile faturaları düzenleyen mükelleflerin yeterli üretimi, mal girişi ya da stoğu olup olmadığı da araştırılarak, toplanan tüm delillerin değerlendirilmesi, sonucuna göre sanığın hukuki durumunun tayin ve takdir edilmesi gerektiği halde; suçun sübutuna muhakkak etki edecek nitelikte gerekli araştırma yapılmadan yazılı şekilde hükümler kurulması,...

⁷²³ Ankara BAM, 11. CD. (2017), E. 2017/925 K. 2017/1117 T. 12.9.2017 kararı: “...şirketle ilgili belgelerin açık kimlik ve adres bilgilerini bilmediği K4 'de olduğu yönündeki dosya içeriği ve oluşa uygun bulunmayan savunmasına itibar edilerek suç kastının bulunmadığından bahisle verilen beraat kararının, isabetsiz olduğu,...

⁷²⁴ Erzurum BAM, 5. CD. (2017), E. 2017/133 K. 2017/560 T. 21.4.2017 kararı: “...dava dosyası getirilip incelenerek bu davayı ilgilendiren delillerin onaylı örneklerinin dava dosyasına intikal ettirilmesi ve sonucuna göre sanıkların hukuki durumlarının belirlenmesi gerektiği gözetilmeden, eksik inceleme ile yetinilerek yazılı şekilde kararlar verilmesi,...

⁷²⁵ Adana BAM, 10. CD. (2020), E. 2019/1276 K. 2020/2360 T. 10.9.2020 kararı: “...suçun sübutuna etki edeceği muhakkak olan, gerek sanığın gerekse faturasını kullandığı mükelleflerin raporları ile yukarıda bahsedilen diğer belgeler temin edilerek varsa soruşturma ve kovuşturma dosyalarıyla birlikte dava dosyasının bilirkişiler kuruluna tevdi edilerek, temin edilen defter ve belgelere göre rapor alınması gerekirken, bu yönde yeterli araştırma ve delil toplama işlemi yapılmadan sadece dosya üzerinden alınan vergi müfettişi raporlarının tekrarı niteliğindeki bilirkişi raporunun hukuka uygun yöntemler ile elde edilmiş delil niteliğinde olduğunun kabulüne imkan bulunmadığı,...

yararlandırılması, adil yargılanmanın zorunlu bir sonucudur.

Bu bölümde, vergi ceza yargılaması sürecinde uygulanan temel hukuki teminatlar sistematik bir biçimde ele alınacaktır. Öncelikle bağımsız ve tarafsız mahkemeye erişim hakkı ile duruşmada bulunma hakkı incelenecek; ardından yargılama sürecinde hukuki güvenlik ve belirlilik ilkelerinin nasıl uygulandığı değerlendirilecektir. Son olarak ise, savunma hakkının etkin kullanılmasını temin eden silahların eşitliği ve çelişmeli yargı ilkesi kapsamında tarafların sahip oldukları haklara odaklanılacaktır. Böylece, vergi ceza yargılamasında hukuki teminatların kapsamı ve işleyişi ayrıntılı bir şekilde ortaya konulacaktır.

1.4.1. Bağımsız ve Tarafsız Mahkemeye Erişim ve Duruşmada Bulunma Hakkı

Vergi ceza yargılamasında, bağımsız ve tarafsız bir mahkemeye erişim hakkı ile duruşmada bulunma hakkı, adil yargılanma hakkının temel unsurları arasında yer almaktadır. Türkiye Cumhuriyeti Anayasası'nın 36. maddesi, herkesin yargı önünde hak arama özgürlüğünü teminat altına almakta ve yargılamanın bağımsız ve tarafsız mahkemelerce yapılmasını zorunlu kılmaktadır. Aynı şekilde Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi'nin 6. maddesi de bireylerin adil yargılanma hakkını güvence altına almakta ve mahkemelerin bağımsızlığı ile tarafsızlığını öngörmektedir. Ceza Muhakemesi Kanunu'nun 24. maddesi, hakimlerin ve mahkemelerin bağımsızlığı ve tarafsızlığını açık bir şekilde düzenlemekte; yargı mercilerinin üzerindeki her türlü baskı ve etkinin reddedilmesini emretmektedir.

Sanık konumundaki mükelleflerin yargı sürecine erişimi, belirli ve nesnel kriterlere dayanan bir prosedür ile mümkün olmaktadır. Ceza Muhakemesi Kanunu'nda öngörülen süreler ve usuller, mükelleflerin hangi yollarla dava açabileceklerini, başvuru süresinin başlangıç ve bitiş zamanlarını ve gerekli şekil şartlarını ayrıntılı biçimde ortaya koymuştur. İlk derece mahkemelerine dava açılması, istinaf ve temyiz başvuruları gibi aşamalarda mükelleflerin haklarının korunması amacıyla belirli kurallar getirilmiş ve her başvuru yolu için özel şartlar öngörülmüştür. Bu kuralların açık, ulaşılabilir ve öngörülebilir olması, sanık mükelleflerin adalete erişim haklarının korunması açısından önem taşımaktadır. Mahkemelerin, hem vergi idaresine hem de mükellefe eşit mesafede durarak önceden belirlenmiş ve hukuka uygun prosedürlere bağlı kalması, vergi ceza yargılamasının adil bir şekilde yürütülmesini temin etmektedir.⁷²⁶

⁷²⁶ Gaziantep BAM, 9. CD. (2019), E. 2018/3133 K. 2019/1714 T. 31.10.2019 kararı: "...Her ne kadar sanık hakkında 213

Vergi ceza yargılamasında duruşmada bulunma hakkı da ayrı bir önem taşır^{727 728}. CMK m. 191 ve devamında sanığın duruşmada bulunma hakkı ve duruşmalara katılma imkânı ayrıntılı olarak düzenlenmiştir. Sanık, kendi lehine olan delilleri ileri sürebilme, iddiaları karşısında savunmada bulunabilme hakkına sahiptir. Bu hakkın etkin kullanılabilmesi için, mükellefin duruşmaya katılması, iddialarını bizzat veya vekili aracılığıyla mahkeme huzurunda sunabilmesi ve aleyhe olan delillere karşı beyanda bulunabilmesi gerekir. 2015-2024 yılları arasında incelenen vergi ceza davalarında görülmüştür ki, bağımsız ve tarafsız mahkemeler önünde yapılan duruşmalarda, mükelleflerin savunmalarını sunma, lehe delil ileri sürme ve yargılamanın her aşamasında hazır bulunma hakları hayati bir rol oynamaktadır. Bu durum, adil yargılanma hakkının etkili bir biçimde gerçekleşmesini sağlamakta, vergi ceza yargılamasında hukukun üstünlüğü ilkesinin somut bir tezahürü olmaktadır.

1.4.2. Yargılama Sürecinde Hukuki Güvenlik ve Belirlilik İlkesi

Vergi ceza yargılamasında hukuki güvenlik ve belirlilik ilkeleri, adil yargılanma hakkının temel taşlarından birini oluşturmaktadır. Hukuki güvenlik ilkesi, bireylerin mevcut hukuki durumlarını öngörebilmesi, davranışlarını hukuka uygun şekilde düzenleyebilmesi ve devletten sabit, tutarlı bir hukuki çerçeve bekleyebilmesi anlamına gelir. Anayasa'nın 2. maddesi, Türkiye Cumhuriyeti'nin bir hukuk devleti olduğunu belirtmek suretiyle, hukuk devletinin zorunlu unsurlarından biri olan hukuki güvenlik ilkesini anayasal bir düzeyde teminat altına almaktadır. Bu ilke, yargılama sürecinin şeffaf, öngörülebilir ve belirli kurallara dayalı bir biçimde yürütülmesini zorunlu kılar.

Sayıli yasada tanımlanan Defter ve Belge İbraz Etmeme suçundan da olumlu mütalaa verilerek bu suç yönünden de iddianame düzenlenerek dava açılmış ise de; yerel mahkemece bu suç yönünden herhangi bir karar verilmediği, katılan kurum vekilinin de sanık hakkında 213 Sayılı Yasada tanımlanan Defter ve Belge İbraz Etmeme suçundan, kurulmayan hükme yönelik istinaf talebinde bulunduğu anlaşılmış, katılan kurum vekilinin istinafının kurulmayan hükme yönelik olduğu, bu suç yönünden istinaf incelemesine esas bir hüküm mevcut olmayıp, ilk derece mahkemesince zamanaşımı süresince bu hususta her zaman karar verilebileceği, bu aşamada istinafa konu edilen bu suç yönünden Dairemizce yapılacak bir işlem bulunmadığı anlaşıldığından,...

⁷²⁷ Erzurum BAM, 5. CD. (2017), E. 2017/133 K. 2017/560 T. 21.4.2017 kararı: "...Suçtan zarar gören ve kovuşturma evresinde duruşmalardan haberdar edilme ve kovuşturmanın her aşamasında kamu davasına katılma hakkı bulunan Doğubayazıt Vergi Dairesi Müdürlüğü'ne duruşma gününü bildirir davetiye çıkartılmadan yargılamaya devam edilerek hüküm kurulmak suretiyle, CMK'nın 234. maddesinin 1. fıkrasının (b) bendine aykırı davranılması,..."

⁷²⁸ Adana BAM, 15. CD. (2020), E. 2020/1462 K. 2020/76 T. 24.9.2020 kararı: "...POS cihazı sahibi olan bankaların 5464 sayılı Kanuna aykırılık suçunun zarar göreni oldukları, bu sebepten zarar gören durumunda olan POS cihazları kullanım amaçları ve sözleşme koşulları dışında kullanılan banka veya bankaların tespiti edilip bu şekilde suçtan zarar gören bankaların bu sıfatlarının gereği olarak CMK'nın 233 ve 234. maddeleri gereğince kovuşturma evresinde sahip olduğu davaya katılma ve öteki haklarını kullanabilmesi için duruşmadan haberdar edilmesi gerektiği halde, usulen dava ve duruşmalar bildirilmeden, davaya katılma ve CMK'nun mağdur ve katılanlar için öngördüğü haklardan yararlanma olanağı sağlanmadan yargılamaya devam edilerek hüküm kurulması,..."

Ceza Muhakemesi Kanunu'nun 2. maddesi, ceza muhakemesi işlemlerinin kanuniliği ilkesini düzenlemekte ve dolayısıyla her işlemin, hukuka uygun, önceden belirlenmiş ve bilinebilir kurallara dayanması gerektiğini öngörmektedir. Vergi ceza yargılamasında hukuki güvenlik ilkesi, yargılamaya taraf olan sanık mükelleflerin hangi fiillerin hangi hukuki sonuçları doğuracağını öngörebilmeleri ve hangi usuller çerçevesinde yargılanacaklarını bilmeleri anlamına gelmektedir. Yine Ceza Muhakemesi Kanunu'nun 34. maddesi uyarınca, mükellefler hakkındaki iddialar ve isnatlar, açık ve anlaşılabilir bir şekilde kendilerine bildirilmek zorundadır. Bu zorunluluk, belirlilik ilkesinin yargılamadaki temel yansımalarından biridir.

Belirlilik ilkesi, bireylerin davranışlarını düzenlerken hangi hukuk kurallarına tabi olduklarını bilmeleri ve devletin keyfi uygulamalarından korunmaları amacını taşır. Bu çerçevede, vergi ceza yargılaması sürecinde uygulanacak usul ve esasların kanunla belirlenmesi, mahkemelerin hangi delillere dayanarak ve hangi usullerle karar vereceklerinin önceden bilinebilir olması gerekmektedir. Anayasa'nın 38. maddesinde öngörülen "Suç ve cezalarda kanunilik" ilkesi de bu kapsamda çifte bir güvence sağlamaktadır: Hem hangi eylemlerin suç teşkil ettiği hem de hangi yaptırımlarla karşılaşılacağına önceden belirli ve açık olması gerekir. Ayrıca, Türk Ceza Kanunu'nun 2. maddesi de "Kanunilik ilkesi" başlığı altında suç ve cezaların kanuniliği prensibini açıklamaktadır: "Kanunun açıkça suç saymadığı bir fiil için kimseye ceza verilemez ve ceza hukukuna ilişkin hükümler kısı aleyhine yürütülemez."

Hukuki güvenlik ve belirlilik ilkelerine uygun bir yargılama, mücadele edilen suçun niteliğine bakılmaksızın her durumda mükellefin temel hak ve özgürlüklerini koruma altına alır. 2015-2024 yılları arasında gerçekleştirilen ilk derece mahkemeleri, bölge adliye mahkemeleri ve Yargıtay kararları incelendiğinde, vergi ceza yargılamasında hukuki güvenlik ve belirlilik ilkelerinin etkin bir şekilde uygulanmamasının yargılamanın adilliğini zedelediği ve yargılamanın adil yürütülmediği gerekçesiyle

bozma kararları verildiği görülmektedir^{729 730 731 732}. Bu nedenle, vergi ceza yargılaması sürecinin her aşamasında bu ilkelerin titizlikle gözetilmesi zorunludur.

1.4.3. Savunma Hakkına İlişkin Silahların Eşitliği ve Çelişmeli Yargı

Vergi ceza yargılamasında adil yargılanma hakkının temel taşlarından biri olan savunma hakkı, silahların eşitliği ilkesi ve çelişmeli yargı ilkesinin etkin bir şekilde uygulanmasını zorunlu kılmaktadır. Silahların eşitliği ilkesi, tarafların yargılama sürecinde eşit imkânlarla sahip olmasını, delil sunma, delilleri tartışma ve yargı makamını ikna etme açısından birbirlerine karşı dezavantajlı bir duruma düşmeksizin haklarını kullanabilmelerini ifade eder. Çelişmeli yargı ilkesi ise, tarafların ileri sürülen delil ve iddialardan haberdar olmasını ve bunları tartışabilmesini gerektirir.

Vergi ceza yargılaması süreci, esasen vergi mükellefi aleyhine düzenlenen vergi suçu raporunun tanzim edilmesi aşamasında başlamaktadır. Bu süreçte, mükellefler hakkındaki tespitler, yazılı ve sözlü beyanlar aracılığıyla toplanmakta, düzenlenen tutanaklarla mükellefin bilgisine sunulmakta ve mükellefe açıklama imkânı verilmektedir. Vergi mükellefi, bu aşamalarda görüş ve itirazlarını yazılı olarak sunabilmekte, çelişmeli yargı çerçevesinde kendi lehine olan delilleri sunma ve aleyhine olan delillere karşı beyanda bulunma hakkını kullanabilmektedir.

Vergi suçu raporu tamamlandıktan sonra, mükellefin nihai tutanak düzenlenmeden önce ileri süremediği veya açıklayamadığı hususlar, Rapor Değerlendirme Komisyonu önünde açıklama yapmasına imkân tanıyan bir prosedürle yeniden değerlendirilebilmektedir. Bu süreç, mükellefin yargılama öncesinde iddialara karşı etkin bir savunma yapabilmesine hizmet etmekte ve silahların

⁷²⁹ Yargıtay 11. CD. (2019), E. 2016/11665 K. 2019/3473 T. 3.4.2019 kararı: “...Cumhuriyet Başsavcılığına suç duyurusunda bulunulmadığının bildirilmesi nedeniyle 213 sayılı Kanun'un 367. maddesine göre dava şartı olan mütalaa yokluğundan CMK'nin 223/8. maddesi gereğince davanın düşmesine karar verilmesi gerektiği,...”

⁷³⁰ Konya BAM, 5. CD. (2020), E. 2019/3207 K. 2020/86 T. 14.1.2020 kararı: “...Sanık hakkında temel ceza tayin edilirken, suçun işleniş şekli, failin kastının yoğunluğu, meydana gelen zararın ağırlığı, maddede öngürülen cezanın alt sınırı nazara alınmak suretiyle, adalet ve hakkaniyet kuralları uyarınca, alt sınırdan ceza tayin edilmesi gerektiği gözetilmeden, gerekli ve yeterli görülmeyen gerekçeler ile temel ceza tayininde asgari haddin uzaklaşım suretiyle hüküm kurulması,...”

⁷³¹ Yargıtay 21. CD. (2016), E. 2016/4826 K. 2016/5836 T. 28.9.2016 kararı: “...sanıklar hakkında sahte fatura düzenlemek suçundan dolayı kamu davası açılmadığı anlaşılmasına rağmen sanıklar hakkında sahte fatura kullanmak suçundan ve sanık ... hakkında defter ve belgeleri ibraz etmemek suçundan dolayı mütalaa bulunmamasına rağmen, yargılamaya devamla yazılı şekilde hükümler verilmesi,...”

⁷³² Yargıtay 11. CD. (2007), E. 2007/4343 K. 2007/6606 T. 15.10.2007 kararı: “...sanık hakkında 22.11.2005 tarihinde usulsüz olarak vergi dairesi başkanı tarafından verilen mütalaaı geçerli kılmayacağından, yasal makamlardan usulüne uygun biçimde mütalaa alınmadan yargılamaya devamla yazılı şekilde hüküm kurulması,...”

eşitliği ilkesinin idari aşamada da gözetilmesini sağlamaktadır.

Ceza Muhakemesi Kanunu'nun 147. maddesi, sanığın sorgusu sırasında sahip olduğu hakları ayrıntılı olarak düzenlemekte ve bu kapsamda sanığın, lehine ve aleyhine olan deliller hakkında bilgilendirilmesini, delil sunabilmesini ve kendisini savunabilmesini teminat altına almaktadır⁷³³. Anayasa'nın 36. maddesinde ise, herkesin yargı organları önünde savunma hakkına sahip olduğu açık bir şekilde belirtilmiştir.

Mükellef, soruşturma aşamasında savcılık makamı önünde ifadesini verirken de, mahkeme aşamasında da, lehine olan tüm delilleri sunma, tanık gösterme, bilirkişiden yararlanma ve iddialara karşı beyanda bulunma hakkına sahiptir⁷³⁴. 2015-2024 yılları arasında ilk derece mahkemeleri, bölge adliye mahkemeleri ve Yargıtay kararları incelendiğinde, savunma hakkının ve silahların eşitliği ilkesinin etkin kullanılmadığı durumlarda, yargılamanın adil yürütülmediği gerekçesiyle bozma kararları verildiği gözlemlenmiştir^{735 736}. Bu durum, savunma hakkının etkin kullanımının adil bir vergi ceza yargılamasının vazgeçilmez unsurlarından biri olduğunu ortaya koymaktadır.

2. VERGİ YARGISINDA KARARLARIN ADİL YARGILAMA İLKESİ KAPSAMINDA DEĞERLENDİRİLMESİ

2.1. Vergi Ceza Mahkemelerinin Kararlarında Adil Yargılama Standartları

Vergi ceza mahkemelerinde yürütülen yargılamalar, klasik ceza yargılamasından farklı olarak hem idare hukuku hem de ceza hukuku ilkelerinin iç içe geçtiği özgün bir yargı pratiği sunmaktadır. Bu yargılamalarda hem bireylerin temel hak ve özgürlükleri hem de kamu maliyesinin etkinliği ve

⁷³³ Antalya BAM, 10. CD. (2018), E. 2018/1901 K. 2018/3388 T. 6.12.2018 kararı: "...sanık tarafından savunma yapmak üzere süre istendiği, Mahkemece sanığa bu yönde süre verildiği, ancak bir daha savunması alınmadan ve zorunlu olmasına rağmen duruşmada hazır edilmeden duruşmalara devam edilerek mahkumiyetine karar verilerek CMK 289/1 maddesine aykırı davranıldığında..."

⁷³⁴ Antalya BAM, 10. CD. (2020), E. 2019/4024 K. 2020/1993 T. 9.7.2020 kararı: "...Belirtilen raporlar ve dosya örnekleri tamamlandıktan sonra ikisi Sayıştay denetçisi ve biri serbest muhasebeci veya mali müşavirden oluşan heyet bilirkişiden raporu alınması gerektiği halde gerekli belge ve evraklar getirilmeksizin hüküm kurulması,..."

⁷³⁵ Yargıtay 11. CD. (2016), E. 2016/5427 K. 2016/4328 T. 11.5.2016 kararı: "...suça konu faturaların asılları veya onaylı suretleri getirtilip denetime elverişli olacak şekilde dosyaya konulması, incelenerek kanunda öngörülen şekil şartlarını taşıyıp taşımadığının tespit edilmesi ile sonucuna göre sanığın hukuki durumunun belirlenmesi gerekirken eksik inceleme ile yazılı şekilde mahkumiyet kararı verilmesi,..."

⁷³⁶ Erzurum BAM, 5. CD. (2017), E. 2017/157 K. 2017/890 T. 1.6.2017 kararı: "...sanığın üzerine atılı suçu işlediği konusundaki tek delilin işyerine ait kamera görüntü kayıtlarının olduğu ve hukuka aykırı yöntemlerle elde edilen bu delilin değerlendirme dışında tutulması halinde sanığın cezalandırılmasına yeterli delil bulunmadığının anlaşılmasına rağmen, yetersiz gerekçelerle sanığın mahkumiyetine karar verilmesi,..."

korunması hedeflenmektedir. Bu sebeple, vergi ceza yargılamalarının adil yargılama ilkeleri çerçevesinde yürütülmesi büyük önem taşımaktadır. Adil yargılanma hakkı, hem ulusal mevzuatta hem de uluslararası sözleşmelerde güvence altına alınmış olup, bu kapsamda mahkemelerin karar süreçlerinin makul sürede, bağımsız ve tarafsız bir şekilde işlemesi, kararların gerekçeli olması ve yargılamaların hukuki güvenlik ve belirlilik ilkesi çerçevesinde sürdürülmesi gerekmektedir.

Bu bölümde, vergi ceza mahkemelerinin 2015-2024 yılları arasında vermiş olduğu kararlar ışığında, adil yargılanma ilkesinin çeşitli boyutları ayrı ayrı ele alınacaktır. İlk olarak makul sürede yargılanma hakkının uygulamadaki görünümü değerlendirilecek, ardından mahkeme kararlarının gerekçelendirme düzeyi ve bu gerekçelerin hukuk devleti ilkesine katkısı tartışılacaktır. Devamında, mahkemelerin bağımsızlık ve tarafsızlık niteliği, yargılamalarda hukuki güvenlik ve belirlilik ilkesinin sağlanma düzeyi ile savunma hakkı kapsamında silahların eşitliği ve çelişmeli yargı ilkesi üzerinde durulacaktır. Her bir alt başlık, hem iç hukuk normları hem de AİHM ve Anayasa Mahkemesi içtihatları doğrultusunda değerlendirilecek, özellikle elektronik denetim sistemlerinin bu standartların uygulanmasına etkisi üzerinde durulacaktır.

2.1.1. Makul Sürede Yargılanma İlkesi Kapsamında Değerlendirilmesi

Makul sürede yargılanma hakkı, adil yargılanma hakkının temel bir unsuru olup, bireylerin yargılamaların gereksiz yere uzamasından kaynaklanan mağduriyetlerinin önlenmesini amaçlamaktadır. Bu hak, Türkiye Cumhuriyeti Anayasası'nın 36. maddesinde "Herkes, meşru vasıta ve yollardan faydalanmak suretiyle yargı mercileri önünde davacı veya davalı olarak iddia ve savunma ile adil yargılanma hakkına sahiptir." şeklinde düzenlenmiş olup, 141. maddesinin dördüncü fıkrasında ise "Davaların en az giderle ve mümkün olan süratle sonuçlandırılması yargının görevidir." ifadesiyle pekiştirilmiştir. Ayrıca Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi'nin 6. maddesi de bu hakkı güvence altına almaktadır.

Ceza Muhakemesi Kanunu'nun 31. maddesinde, yargılamaların makul sürede tamamlanması gerektiği belirtilmiş ve bu kapsamda, sadece zorunlu hallerde duruşmalara ara verilebileceği düzenlenmiştir. Bu hüküm, ceza yargılamasının maddi gerçeğe ulaşma amacı ile makul sürede yargılanma hakkı arasında bir denge gözetilmesini sağlamaktadır.

Anayasa Mahkemesi, makul sürede yargılanma hakkının ihlali iddialarını değerlendirdiği kararlarında, bu hakkın adil yargılanma hakkının zımni bir parçası olduğunu vurgulamıştır. Örneğin Nevriye Kuruç kararında, makul sürede yargılanma hakkının ihlali nedeniyle ortaya çıkan yapısal

sorunun giderilmesi amacıyla pilot karar usulünün uygulanmasına karar verilmiştir⁷³⁷. Bu karar, makul sürede yargılanma hakkının korunması açısından önemli bir içtihat teşkil etmektedir.

Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi de benzer şekilde Ümmühan Kaplan/Türkiye kararında, Türkiye'de makul sürede yargılanma hakkının ihlali konusunda yapısal bir sorun olduğunu ve etkili bir başvuru yolunun bulunmadığını belirterek pilot karar usulünün uygulanmasına karar vermiştir⁷³⁸. Bu karar, Türkiye'deki yargı sisteminin makul sürede yargılama hakkını güvence altına alacak şekilde yeniden yapılandırılması gerektiğini ortaya koymuştur.

Elektronik denetim uygulamalarının yaygınlaşması, vergi ceza yargılamalarında süreçlerin hızlanmasına önemli ölçüde katkı sağlamıştır. Bu sistemler sayesinde vergi denetimleri daha etkin hale gelmiş, suçun tespiti ve delillendirilmesi aşamasında gereken zaman önemli ölçüde kısalmıştır. Bu durum, mahkemelerde yargılamaların daha süratli bir şekilde ilerlemesine olanak tanımıştır. Adli Sicil ve İstatistik Genel Müdürlüğü tarafından açıklanan 2015-2024 dönemine ait verilere bakıldığında, elektronik denetim sistemlerinin yaygınlaştığı son yıllarda, ilk derece mahkemeleri, bölge adliye mahkemeleri ve Yargıtay gibi üst derece mahkemelerde ortalama yargılama sürelerinde belirgin bir düşüş eğiliminin olmadığı, arada artış göstermesine karşın genelde yatay seyrettiği gözlenmiştir. Vergi ceza davalarına özel olarak bakıldığında ise benzer bir iyileşme trendi izlenmektedir. 2017 yılında 1.225 gün ile zirveye ulaşan vergi davaları ortalama görülme sürelerinin, elektronik denetim uygulamalarının ve dijital kanıtların etkin kullanımı sayesinde 2024 yılı itibarıyla 937 güne kadar düştüğü tespit edilmiştir.

Bu veriler, elektronik denetim sistemlerinin yargılama sürelerini azaltmada ve dolayısıyla makul sürede yargılanma ilkesinin gerçekleştirilmesinde kritik bir rol oynadığını göstermektedir. Bu bağlamda elektronik denetim araçlarının yaygınlaştırılması ve mahkemelerin teknolojik altyapısının güçlendirilmesi, makul sürede yargılanma hakkının daha etkin biçimde korunmasına doğrudan katkı sağlamaktadır.

⁷³⁷ Anayasa Mahkemesi (2022), Nevriye Kuruç, B. No: 2021/58970, K. 5/7/2022 kararı: “somut olaydaki 7 yılı aşkın yargılama süresinin makul olmadığı sonucuna ulaşılmıştır. ...Anayasa'nın 36. maddesinde güvence altına alınan makul sürede yargılanma hakkının ihlal edildiğine...”

⁷³⁸ Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi (2012), Ümmühan Kaplan/Türkiye Kararı, B. No: 24240/07, K. 20/3/2012 kararı: “Mahkeme, bu konuda daha önce vermiş olduğu birçok ihlal kararlarının Sözleşme'nin 6 § 1 maddesi uyarınca değişik yargı makamları önünde başvuru davalarının “makul sürede “incelenmediğini ve yine Sözleşme'nin 13. maddesi gereğince, yargılama süresinin gereğinden fazla uzunluğuna ilişkin şikayetleri dile getirebilecek etkili iç hukuk yollarının bulunmadığını ortaya koyduğunu hatırlatmaktadır. ...Sözleşme'nin 6 § 1. maddesinin ihlal edildiğine;...”

2.1.2. Mahkeme Kararlarının Gerekçelendirme Düzeyinin Değerlendirilmesi

Mahkemelerin kararlarını gerekçelendirme yükümlülüğü, adil yargılanma hakkının önemli bir bileşeni olarak, hukukun üstünlüğü ilkesi çerçevesinde bireylerin keyfi kararlardan korunmasını sağlamaktadır. Türkiye Cumhuriyeti Anayasası'nın 141. maddesi, bütün mahkemelerin kararlarını gerekçeli olarak yazmalarını zorunlu kılarak, kararların hukukilik denetimine açık olmasını güvence altına almaktadır. Ceza Muhakemesi Kanunu'nun (CMK) 230. maddesi ise hükümlerin gerekçeli yazılması gerektiğini açıkça düzenlemiştir.

Gerekçeli karar hakkı, doğrudan Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi'nin (AİHS) 6. maddesinde düzenlenmesine de, Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi (AİHM) içtihatları ile adil yargılanma hakkının bir unsuru olarak ortaya çıkmıştır. AİHM'e göre, mahkemelerin kararlarında dayandıkları gerekçeler, tarafların ileri sürdüğü temel iddia ve savunmaları karşılayacak ve adil bir yargılama yapıldığını gösterecek açıklıkta olmalıdır. Bu kapsamda gerekçeli kararlar, yargılama sürecinde ileri sürülen tüm argümanları yanıtlamalı ve mahkeme kararlarının keyfilikten uzak, denetlenebilir ve hukuken kabul edilebilir olmasını sağlamalıdır⁷³⁹.

Anayasa Mahkemesi, çeşitli kararlarında gerekçeli karar hakkının ihlal edildiği durumları tespit ederek, gerekçeli kararın kapsamını ve niteliğini belirlemiştir. Özellikle gerekçeli karar hakkının ihlaline ilişkin bireysel başvurular değerlendirilirken, kararların tarafların iddialarına yeterli cevap vermemesi, davanın sonucunu değiştirebilecek nitelikteki önemli hususların gerekçede yer almaması veya yüzeysel olarak değerlendirilmesi durumlarında ihlal kararları verildiği görülmektedir⁷⁴⁰.

Mahkemelerin kararlarını gerekçelendirme düzeyi, tarafların adil bir şekilde yargılandıkları ve yargısal sürecin hukuka uygun yürütüldüğü yönünde toplumun yargıya duyduğu güveni güçlendirmektedir. Gerekçeler yeterli, tutarlı ve açık olduğunda, yargılamanın tarafları kararı anlamakta

⁷³⁹ Arslan, M., (2016), "Ceza Davasında Mahkumiyet Hükümünün Gerekçesinin Yazılması", *Türkiye Adalet Akademisi Dergisi*, (27): 549-608, s.578.

⁷⁴⁰ Anayasa Mahkemesi, Ruşen Melih Nebigil, B. No:2014/2037, K. 17.07.2018 kararı: "...başvurucunun iddialarını karşılayacak nitelikte dava sürecinde bir bilirkişi raporu alınmayarak yalnızca idari soruşturma kapsamında hazırlanan ve başvurucunun yetersiz olduğuna ilişkin herhangi bir değerlendirme içermeyen rapordaki ifadelerle dayanılarak karar gerekçesi oluşturulması, başvurucunun karar sonucunu etkileyebilecek nitelikteki mesleki yeterliliğine ilişkin iddiaları hakkında makul, ilgili ve yeterli gerekçeler sunulmaması ve bu şekilde verilen kararın kanun yolu incelemesinden ek bir gerekçe sunulmadan geçerek kesinleşmesi nedenleriyle somut başvuruda gerekçeli karar hakkının ihlal edildiği sonucuna ulaşılmıştır. ... Anayasa'nın 36. maddesinde güvence altına alınan adil yargılanma hakkı kapsamındaki gerekçeli karar hakkının ihlal edildiğine,..."

ve hukuki haklarını savunmakta daha güçlü bir pozisyonda yer almaktadır. Diğer taraftan, gerekçenin eksik ya da yetersiz olması, tarafların hukuki güvenlik ilkesinden yararlanma hakkını zedeleyebilmekte ve adil yargılanma hakkının ihlal edilmesine sebep olabilmektedir⁷⁴¹.

2015-2024 yılları arasında gerçekleştirilen vergi ceza davalarına ilişkin ilk derece mahkemeleri, bölge adliye mahkemeleri ve Yargıtay kararları incelendiğinde, gerekçeli karar düzeylerinin elektronik denetim ve dijital delillerin kullanımıyla paralel olarak geliştiği görülmektedir. Elektronik denetim araçlarıyla elde edilen verilerin mahkeme süreçlerine daha sistematik ve tutarlı biçimde aktarılması, gerekçelendirme süreçlerinde delillerin daha somut ve net şekilde ortaya konmasına olanak sağlamaktadır. Bu durum, kararların gerekçelendirme kalitesini artırarak, gerekçelerin daha açık ve detaylı olarak yazılmasına katkı sunmuştur. Aşağıdaki tabloda 2015-2024 yılları arasında vergi ceza yargılamasına ilişkin gerekçenin yetersiz bulunması nedeniyle bozulan mahkeme kararları istatistiği yer almaktadır⁷⁴².

Söz konusu tablodan da görüleceği üzere yıllar itibariyle gerekçe yetersizliği nedeniyle bozulan karar sayısında anlamlı bir düşüş bulunmakta bu da artan elektronik denetim uygulamalarına istinaden iddianamenin temelini oluşturan vergi suçu raporlarında yer alan delillerdeki hem niteliksel hem de niceliksel artışla paralellik göstermektedir.

Tablo-12: Vergi Ceza Davalarında Yetersiz Gerekçe Nedeniyle Bozulan Mahkeme Karar İstatistiki, 2015-2024

<i>Vergi Ceza Davalarında Yetersiz Gerekçe Nedeniyle Bozulan Mahkeme Karar İstatistiki, 2015-2024 (%)</i>										
<i>Yıllar</i>	<i>2015</i>	<i>2016</i>	<i>2017</i>	<i>2018</i>	<i>2019</i>	<i>2020</i>	<i>2021</i>	<i>2022</i>	<i>2023</i>	<i>2024</i>
Bozulan Karar	13,2	15,6	14,3	14,1	13,5	12,4	11,1	10,8	10,2	9,7

Kaynak: Adli İstatistikler 2015-2024 verilerinden ve 2015-2024 yıllar arası mahkeme kararlarından oluşturulmuştur.

⁷⁴¹ İnceoğlu (2013), a.g.e., s.326.

⁷⁴² Vergi Ceza Davalarının yetersiz gerekçe nedeniyle kararlarının bozulmasına ilişkin istatistik, ilgili yıllar nihai mahkeme kararlarının gerekçelerinin ortalaması alınmak suretiyle hesaplanmıştır. Anakütle, ilgili yıldaki savcılıklarca açılan kamu davası kabul edilmiş olup 2015- 2024 yılları arası, Z skoru yöntemiyle bu örneklem büyüklüğü; “ $n = \frac{N \cdot z^2 \cdot p \cdot q}{[d^2 \cdot (N-1) + z^2 \cdot p \cdot q][1]}$ ” şeklinde hesaplanmaktadır. Yapılan hesaplamada %95 güven aralığında %5 hata payı ile görülüş sıklığı ortalama 1/2 olarak belirlendiğinde, örnekleme alınacak karar sayısı da yıllar itibariyle sırasıyla 370, 372, 370, 376, 377, 378, 376, 375, 377, 378, 378, 378, 378, 372 ve 380 olarak hesaplanmış olup ilgili yıllara ilişkin basit rassal seçimin yapıldığı ortalama 400 karar incelenmiştir.

Öte yandan, gerekçeli kararların yeterlilik ve makullük standartlarını sağlaması, mahkeme kararlarının etkin bir denetime tabi tutulmasını da kolaylaştırmaktadır. Yargıtay içtihatları da bu bağlamda, mahkemelerin kararlarında tarafların temel iddialarının karşılanmasını, hukuki dayanakların açıkça belirtilmesini ve kararların mantıksal tutarlılığının korunmasını talep etmektedir. Yargıtay'ın ilgili içtihatları, gerekçeli kararın tarafların haklarını koruma açısından taşıdığı öneme vurgu yaparak, yeterli ve makul gerekçenin sağlanmasını yargısal süreçlerin olmazsa olmazı olarak değerlendirmektedir⁷⁴³.

Sonuç olarak mahkemelerin kararlarını gerekçelendirme yükümlülüğü, hem bireylerin adil yargılanma haklarını koruma hem de yargı süreçlerinin şeffaf ve denetlenebilir olması açısından kritik öneme sahiptir. Bu bağlamda elektronik denetim uygulamalarının yaygınlaşmasıyla birlikte, mahkemelerin kararlarını daha yüksek standartlarda gerekçelendirdikleri ve adil yargılanma ilkelerinin daha etkin bir şekilde uygulandığı görülmektedir.

2.1.3. Mahkemelerin Bağımsızlığı Ve Tarafsızlığına Yönelik Değerlendirmeler

Mahkemelerin bağımsızlığı ve tarafsızlığı ilkesi, adil yargılanma hakkının temel unsurlarından biridir. Bu ilke, bireylerin hukuk devleti güvencesi altında haklarını tarafsız ve bağımsız bir mahkeme önünde koruyabilmelerini amaçlar. Türkiye Cumhuriyeti Anayasası'nın 138. maddesi, hâkimlerin görevlerini yerine getirirken bağımsız olduklarını ve kararlarını Anayasa, kanun ve hukuka uygun olarak vicdani kanaatleri doğrultusunda verdiklerini hükme bağlar. Ayrıca Anayasa'nın 139. maddesi hâkimlerin ve savcılarının azlolunamayacağını, yerlerinin değiştirilemeyeceğini ve emekliye ayırlamayacağını düzenleyerek yargının bağımsızlığını pekiştirmektedir.

Ceza Muhakemesi Kanunu'nun 24. maddesi de hâkimlerin bağımsızlığı ve tarafsızlığına ilişkin güvence içermektedir. Türk Ceza Kanunu'nun 277. maddesinde, yargı görevi yapanı etkilemeye teşebbüs edenlere cezai yaptırım öngörülerek mahkemelerin bağımsızlığına yönelik dış müdahalelerin önlenmesi hedeflenmiştir.

Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi'nin 6. maddesi, adil yargılanma hakkını teminat altına alırken bağımsız ve tarafsız mahkemede yargılanma hakkını da kapsamaktadır. Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi (AİHM), mahkemelerin bağımsızlığını ve tarafsızlığını değerlendirdiği içtihatlarında,

⁷⁴³ Kızılkaya Doğru, E. (2020), "Güncel İchtihatlar Işığında Gerekçeli Karar Hakkı", *Danıştay Dergisi*, (152): 233-276, s: 268

mahkemelerin hem görünürde hem de esasta bağımsız ve tarafsız olması gerektiğini belirtmiştir. AİHM'nin De Cubber/Belçika kararında, tarafsızlık ilkesinin sadece subjektif değerlendirme ile sınırlı kalmayıp objektif görünüm açısından da önem arz ettiğini vurgulamıştır⁷⁴⁴.

Anayasa Mahkemesi kararlarında da mahkemelerin bağımsızlığı ve tarafsızlığı ilkesi sıklıkla ele alınmıştır. Anayasa Mahkemesi, bireysel başvurularda özellikle hâkimlerin bağımsız ve tarafsız görünümüne halel getirecek durumların varlığını ve bu durumların ihlal oluşturduğunu tespit etmektedir. Mahkeme, birçok kararında yargı bağımsızlığı ve tarafsızlığının korunmasının hukuk devleti ilkesinin ayrılmaz bir parçası olduğunu vurgulamıştır⁷⁴⁵.

2015-2024 yılları arasında vergi ceza yargılamasına ilişkin bağımsızlık ve tarafsızlık ilkesine aykırılık nedeniyle bozulan mahkeme kararları istatistiği aşağıdaki tabloda yer almaktadır⁷⁴⁶. Söz konusu yargı kararlarına bakıldığında sayıca az olmasına rağmen oransal olarak azalan bir trend izledikleri görülmektedir. Bu bağlamda, vergi ceza mahkemelerinin bağımsızlığı ve tarafsızlığının elektronik denetim sistemleriyle güçlendirildiği görülmektedir. Elektronik sistemler sayesinde delillerin daha objektif ve tarafsız bir şekilde toplanması mümkün hale gelmiş, mahkemelerin karar süreçlerinde tarafsızlık ilkesi güçlendirilmiştir. Bu sistemler, delil değerlendirme süreçlerinin daha şeffaf ve adil olmasını sağlayarak yargının güvenilirliğini artırmıştır.

⁷⁴⁴ Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi (1984), De Cubber/Belçika, B. No: 9186/80, K. 26/10/1984 kararı: “Mahkeme, bu yargıcın heyette yer almasının başvuru bakımından bazı meşru kuşkular doğurduğunu kabul etmektedir. Mahkeme, Hükümetin argümanlarını hafife almadan ve subjektif bir yaklaşım benimsemekten (bk. yukarıda § 25 ve 28), adil yargılanma hakkının Sözleşme anlamındaki demokratik bir toplumdaki işgal ettiği öncelikli mevki akılda tutulacak olursa Sözleşme'nin 6(1). fıkrasının, özellikle mahkemelerin tarafsızlığı temel ilkesine uyulması konusunda dar yorumlanmasının bu fıkranın amacı ve gayesiyle tutarlı olmayacağını, ...bağımsız ve tarafsız mahkemede yargılanma hakkı—tarafsız mahkeme ihlal edildiğine;...”

⁷⁴⁵ Anayasa Mahkemesi (2018), Abdullah Altun, B. No: 2014/2894, K. 17.07.2018 kararı: “...Anayasa'nın 36. maddesinde güvence altına alınan bağımsız ve tarafsız mahkemede yargılanma hakkının ihlal edildiğine;...”

⁷⁴⁶ Vergi Ceza Davalarının bağımsızlık ve tarafsızlık ilkesine aykırılık nedeniyle kararlarının bozulmasına ilişkin istatistik, ilgili yıllar nihai mahkeme kararlarının gerekçelerinin ortalaması alınmak suretiyle hesaplanmıştır. Anakütle, ilgili yıldaki savcılıklarca açılan kamu davası kabul edilmiş olup 2015- 2024 yılları arası, Z skoru yöntemiyle bu örneklem büyüklüğü; “ $n = \frac{N \cdot z^2 \cdot p \cdot q}{[d^2 \cdot (N-1) + z^2 \cdot p \cdot q][1]}$ ” şeklinde hesaplanmaktadır. Yapılan hesaplamada %95 güven aralığında %5 hata payı ile görülüş sıklığı ortalama 1/2 olarak belirlendiğinde, örnekleme alınacak karar sayısı da yıllar itibarıyla sırasıyla 370, 372, 370, 376, 377, 378, 376, 375, 377, 378, 378, 378, 378, 372 ve 380 olarak hesaplanmış olup ilgili yıllara ilişkin basit rassal seçimin yapıldığı ortalama 400 karar incelenmiştir.

Tablo-13: Vergi Ceza Davalarında Bağımsızlık Ve Tarafsızlık İlkesine Aykırılık Nedeniyle Bozulan Mahkeme Karar İstatistiki, 2015-2024

<i>Vergi Davalarında Bağımsızlık Ve Tarafsızlık İlkesine Aykırılık Nedeniyle Bozulan Karar İstatistiki, 2015-2024 (%)</i>										
<i>Yıllar</i>	<i>2015</i>	<i>2016</i>	<i>2017</i>	<i>2018</i>	<i>2019</i>	<i>2020</i>	<i>2021</i>	<i>2022</i>	<i>2023</i>	<i>2024</i>
Bozulan Karar	0,20	0,21	0,34	0,22	0,14	0,09	0,08	0,07	0,05	0,05

Kaynak: Adli İstatistikler 2015-2024 verilerinden ve 2015-2024 yıllar arası mahkeme kararlarından oluşturulmuştur.

Sonuç olarak, mahkemelerin bağımsızlığı ve tarafsızlığı ilkesi, hukuk devletinin temeli olup adil yargılanma hakkının sağlanmasında kritik öneme sahiptir. Bu bağlamda, ulusal ve uluslararası hukuki standartlar ve uygulamalar çerçevesinde yargı bağımsızlığının ve tarafsızlığının korunması, yargı sisteminin etkinliğini ve güvenilirliğini artıracaktır.

2.1.4. Yargılamada Hukuki Güvenlik Ve Belirlilik İlkesine İlişkin Değerlendirme

Hukuki güvenlik ve belirlilik ilkeleri, hukuk devletinin temel taşlarından biri olarak, adil yargılanma hakkının gerçekleştirilmesinde merkezi bir öneme sahiptir. Hukuki güvenlik ilkesi, bireylerin hukuki işlemlerini ve davranışlarını güven ve istikrar içerisinde gerçekleştirebilmesi için hukuki düzenlemelerin açık, anlaşılır ve öngörülebilir olmasını gerekli kılmaktadır. Belirlilik ilkesi ise hukuk normlarının açık ve net şekilde düzenlenerek bireylerin hangi davranışların hukuka aykırı olduğunu önceden bilmelerine olanak tanımaktadır. Bu bağlamda, Türkiye Cumhuriyeti Anayasası'nın 2. maddesinde yer alan hukuk devleti ilkesinin önemli bir yansıması olarak, hukuk normlarının bireylerin hukuki güvenliğini sağlayacak şekilde düzenlenmesi gerektiği belirtilmiştir.

Ceza muhakemesi süreçlerinde hukuki güvenlik ve belirlilik ilkeleri, suç ve cezalarda kanunilik ilkesinin temel dayanağını oluşturur. Türk Ceza Kanunu'nun (TCK) 2. maddesi, suçların ve cezaların ancak kanunla düzenlenebileceğini hükme bağlayarak bu ilkeyi destekler. Benzer şekilde Ceza Muhakemesi Kanunu (CMK), işlemlerin kanuna uygun şekilde yapılmasını ve yargılama süreçlerinin hukuki çerçevesinin önceden belirlenmesini zorunlu kılarak belirlilik ilkesini güçlendirmektedir.

Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi'nin 6. maddesi kapsamında düzenlenen adil yargılanma hakkı, hukuki güvenlik ve belirlilik ilkelerini kapsayan geniş bir hukuki koruma sağlamaktadır. Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi (AİHM), içtihatlarında hukuki güvenlik ve belirlilik ilkelerine atıfta bulunarak, özellikle kanuni düzenlemelerin açık, anlaşılır ve öngörülebilir olması gerektiğini

vurgulamıştır. AİHM'in Sunday Times/İngiltere kararında, hukuk normlarının yeterli derecede açık ve net olması gerektiği belirtilmiştir⁷⁴⁷.

Anayasa Mahkemesi de benzer doğrultuda içtihatlar geliştirmiştir. Mahkeme, normların açık, net ve belirgin olması gerektiğini, bireylerin davranışlarını düzenleyebilmesi ve hukuki sonuçları öngörebilmesi açısından bu unsurların hayati önem taşıdığını ifade etmiştir⁷⁴⁸.

2015-2024 yılları arasında vergi ceza yargılamasına ilişkin bağımsızlık ve tarafsızlık ilkesine aykırılık nedeniyle bozulan mahkeme kararları istatistiği aşağıdaki tabloda yer almaktadır⁷⁴⁹. Tablo incelendiğinde bozulan karar sayısında önce artan, sonrasında düşen eğilimde olduğu görülmektedir. Vergi ceza yargılamalarında elektronik denetim uygulamalarının yaygınlaşmasının, hukuki güvenlik ve belirlilik ilkeleri üzerindeki olumlu etkileri gözlenmektedir. Elektronik denetim sistemleri, denetim ve yargılama süreçlerinde objektifliği ve şeffaflığı artırarak delillerin daha sağlıklı ve tutarlı bir biçimde toplanmasını sağlamıştır. Bu durum, yargılama süreçlerinde belirsizliğin azaltılmasına ve hukuk normlarının daha öngörülebilir şekilde uygulanmasına katkı sunmuştur. Böylelikle, adil yargılanma ilkesi çerçevesinde hukuki güvenlik ve belirlilik ilkelerinin hayata geçirilmesi daha etkin hale gelmiştir.

⁷⁴⁷ Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi (1979), Sunday Times/İngiltere, B. No: 6538/74, K. 26.04.1979 kararı: “mahkemeye saygısızlıkla ilgili hukuk, sadece yargı organının tarafsızlığını ve otoritesini değil, aynı zamanda davadaki tarafların haklarını ve menfaatlerini koruma amacına da hizmet eder, ...Bu nedenle Mahkeme, başvuru hakkında verilen yasak için gösterilen gerekçeleri, 10(2). fıkrasına göre yeterli bulmamaktadır. Bu yasağın, aranan meşru amaçla orantılı olmadığı ortaya çıkmaktadır; bu yasak yargı organının otoritesini sürdürmek için demokratik bir toplumda gerekli değildir. ... Sözleşme'nin 10. maddesinin ihlaline...”

⁷⁴⁸ Anayasa Mahkemesi (2013), E.2013/39, K.2013/65, T. 22.5.2013 kararı: “...Özel öğretim kurumunda çalışan yönetici, öğretmen, uzman öğretici ve usta öğreticilerin görevine son verilmesini gerektiren fiillerin tespiti hususunda idareye geniş takdir yetkisi tanıyan itiraz konusu kural, öngörülebilir olmadığı gibi ilgiliye, idarenin keyfî yorum ve uygulamalarına karşı yeterince koruma sağlayacak nitelikte olmadığından hukuki güvenlik ilkesini zedelemektedir...”

⁷⁴⁹ Vergi Ceza Davalarının bağımsızlık ve tarafsızlık ilkesine aykırılık nedeniyle kararlarının bozulmasına ilişkin istatistik, ilgili yıllar nihai mahkeme kararlarının gerekçelerinin ortalaması alınmak suretiyle hesaplanmıştır. Anakütle, ilgili yıldaki savcılıklarca açılan kamu davası kabul edilmiş olup 2015- 2024 yılları arası, Z skoru yöntemiyle bu örneklem büyüklüğü; “ $n = \frac{N \cdot z^2 \cdot p \cdot q}{[d^2 \cdot (N-1) + z^2 \cdot p \cdot q][1]}$ ” şeklinde hesaplanmaktadır. Yapılan hesaplamada %95 güven aralığında %5 hata payı ile görülüş sıklığı ortalama 1/2 olarak belirlendiğinde, örnekleme alınacak karar sayısı da yıllar itibarıyla sırasıyla 370, 372, 370, 376, 377, 378, 376, 375, 377, 378, 378, 378, 378, 372 ve 380 olarak hesaplanmış olup ilgili yıllara ilişkin basit rassal seçimin yapıldığı ortalama 400 karar incelenmiştir.

Tablo-14: Vergi Ceza Davalarında Hukuki Güvenlik Ve Belirlilik İlkesine Aykırılık Nedeniyle Bozulan Mahkeme Karar İstatistiki, 2015-2024

<i>Vergi Davalarında Hukuki Güvenlik Ve Belirlilik İlkesine Aykırılık Nedeniyle Bozulan Karar İstatistiki, 2015-2024 (%)</i>										
<i>Yıllar</i>	<i>2015</i>	<i>2016</i>	<i>2017</i>	<i>2018</i>	<i>2019</i>	<i>2020</i>	<i>2021</i>	<i>2022</i>	<i>2023</i>	<i>2024</i>
Bozulan Karar	6,3	7,6	8,2	10,4	9,1	8,9	8,1	7,4	6,4	5,8

Kaynak: Adli İstatistikler 2015-2024 verilerinden ve 2015-2024 yıllar arası mahkeme kararlarından oluşturulmuştur.

Sonuç olarak, hukuki güvenlik ve belirlilik ilkeleri, adil yargılanmanın gerçekleştirilmesi ve hukuk devletinin temel gerekliliklerinin yerine getirilmesi için kritik bir öneme sahiptir. Elektronik denetim sistemlerinin yaygın kullanımı, yargılama süreçlerinde bu ilkelerin daha etkin şekilde uygulanmasına önemli katkılar sağlamaktadır.

2.1.5. Savunma Hakkına İlişkin Silahların Eşitliği Ve Çelişmeli Yargı İlkesi Kapsamında Değerlendirme

Adil yargılanma hakkının asli unsurlarından biri olan savunma hakkı, silahların eşitliği ve çelişmeli yargı ilkeleri ile tamamlanmakta; bu iki ilkenin uygulamadaki güvenceleri sayesinde yargılamaların adaletli bir şekilde yürütülmesi sağlanmaktadır. Silahların eşitliği ilkesi, yargılamanın taraflarının delil sunma, delilleri inceleme ve yargı makamını ikna etme bakımından eşit olanaklara sahip olması gerekliliğini ifade ederken; çelişmeli yargı ilkesi, tarafların ileri sürülen tüm iddia ve delillerden haberdar olabildiğini ve bunlara karşı beyanda bulunabilmesini güvence altına almaktadır.

Türkiye Cumhuriyeti Anayasası'nın 36. maddesi, herkesin savunma hakkına sahip olduğunu açık bir biçimde belirtmektedir. Ceza Muhakemesi Kanunu'nun 147. maddesi ise, sanığın lehine ve aleyhine olan deliller konusunda bilgilendirilmesi, bu delillere karşı beyanda bulunabilmesi ve delil sunabilmesi gibi haklarını detaylı şekilde düzenleyerek, savunma hakkının etkin biçimde kullanılmasını teminat altına almaktadır. Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi'nin 6. maddesi de, adil yargılanma hakkının kapsamı içerisinde, silahların eşitliği ve çelişmeli yargı ilkelerini içeren düzenlemelere yer vermektedir. Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi, Dombó Beheer B.V./Hollanda kararında, taraflardan birine tanık çağırma imkânı tanıırken diğerine verilmemesinin silahların eşitliği ilkesini ihlal ettiğine karar

vermiştir⁷⁵⁰.

Vergi ceza yargılaması bakımından, savunma hakkı ve bu bağlamda silahların eşitliği ve çelişmeli yargı ilkeleri, vergi suçu raporunun düzenlenmesiyle başlayan süreçte önem kazanmaktadır. Mükellefler hakkında tespit edilen hususlar, yazılı ve sözlü beyanlarla birlikte tutanaklarla kayıt altına alınmakta, mükellef bu süreçte açıklama ve itirazda bulunabilmektedir. Ayrıca, nihai tutanak düzenlenmeden önce mükellef, Rapor Değerlendirme Komisyonu önünde açıklamada bulunarak lehine olan hususları tekrar dile getirme imkânına sahip olmaktadır. Bu süreç, mükellefin kendisini savunma hakkını etkili bir şekilde kullanabilmesine olanak tanımakta ve idari aşamada dahi silahların eşitliği ilkesinin uygulanmasını sağlamaktadır.

2015-2024 yılları arasında vergi ceza yargılamasına ilişkin silahların eşitliği ve çelişmeli yargı ilkesi aykırılık nedeniyle bozulan mahkeme kararları istatistiği aşağıdaki tabloda yer almaktadır⁷⁵¹. Tablo incelendiğinde bozulan karar sayısı yıllar itibariyle genelde yatay seyretmekte ancak son yıllarda düşen eğilimde olduğu görülmektedir. Mahkeme kararları incelendiğinde, savunma hakkı kapsamında delillere ulaşma imkânı tanınmaması ya da tarafların görüşlerinin dinlenmeden karar verilmesi gibi durumların, mahkemelerce adil yargılanma hakkının ihlali olarak değerlendirildiği ve bozma nedenleri arasında yer aldığı gözlemlenmiştir.

Tablo-15: Vergi Ceza Davalarında Silahların Eşitliği Ve Çelişmeli Yargı İlkesi Aykırılık Nedeniyle Bozulan Mahkeme Karar İstatistiki, 2015-2024

<i>Vergi Davalarında Silahların Eşitliği Ve Çelişmeli Yargı İlkesi Aykırılık Nedeniyle Bozulan Kararlar, 2015-2024 (%)</i>										
<i>Yıllar</i>	<i>2015</i>	<i>2016</i>	<i>2017</i>	<i>2018</i>	<i>2019</i>	<i>2020</i>	<i>2021</i>	<i>2022</i>	<i>2023</i>	<i>2024</i>
Bozulan Karar	9,2	9,4	8,9	9,7	9,1	8,7	8,5	7,8	7,3	7,1

⁷⁵⁰ Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi (1993), *Dombo Beheer B.V./Hollanda Kararı*, Başvuru No: 14448/88, K. 27.10.1993 kararı: “*van Reijendam ve bay van W. görüşmeler sırasında, her ikisi de tarafları namına görüşme yapmakla yetkili eşit düzeydeki kişiler olarak hareket etmişlerdir. Dolayısıyla her ikisinin de tanık olarak ifade vermesine izin verilmemesini anlamak zordur. Bu nedenle başvuru şirketi, Banka karşısında önemli bir dezavantaj altına sokulmuştur. ...6-1 maddesi Silahların eşitliği ihlal edilmediğine; ...*”

⁷⁵¹ Vergi Ceza Davalarının silahların eşitliği ve çelişmeli yargı ilkesi aykırılık nedeniyle kararlarının bozulmasına ilişkin istatistik, ilgili yıllar nihai mahkeme kararlarının gerçeklerinin ortalaması alınmak suretiyle hesaplanmıştır. Anakütle, ilgili yıldaki savcılıklarca açılan kamu davası kabul edilmiş olup 2015- 2024 yılları arası, Z skoru yöntemiyle bu örneklem büyüklüğü; “ $n = \frac{N \cdot z^2 \cdot p \cdot q}{[d^2 \cdot (N-1) + z^2 \cdot p \cdot q][1]}$ ” şeklinde hesaplanmaktadır. Yapılan hesaplamada %95 güven aralığında %5 hata payı ile görülüş sıklığı ortalama 1/2 olarak belirlendiğinde, örnekleme alınacak karar sayısı da yıllar itibariyle sırasıyla 370, 372, 370, 376, 377, 378, 376, 375, 377, 378, 378, 378, 378, 378, 372 ve 380 olarak hesaplanmış olup ilgili yıllara ilişkin basit rassal seçimin yapıldığı ortalama 400 karar incelenmiştir.

Kaynak: Adli İstatistikler 2015-2024 verilerinden ve 2015-2024 yıllar arası mahkeme kararlarından oluşturulmuştur.

Bu bağlamda, elektronik denetim uygulamaları, bu ilkelerin somutlaştırılması açısından önemli bir işlev görmektedir. Dijital denetim sistemleri sayesinde elde edilen veriler, daha önce beyan edilmemiş ya da değerlendirme dışı bırakılmış hususların nesnel olarak tespiti ve taraflara sunulmasını sağlamaktadır. Böylelikle, delillerin şeffaf şekilde paylaşımı, tarafların bunlara ulaşabilmesi ve karşı beyanlarda bulunabilmesi, elektronik denetim teknolojilerinin çelişmeli yargı ilkesi ile silahların eşitliği ilkesine olan katkısını gözler önüne sermektedir.

2.2. Vergi Ceza Yargılamasında Reform Önerileri ve Geliştirme Alanları

Vergi yargılaması, devletin mali yükümlülükler konusundaki denetim fonksiyonunun anayasal sınırlar içinde yürütülmesini sağlaması bakımından temel bir hukuki işlev üstlenmektedir. Bu sürecin adil, şeffaf, etkin ve öngörülebilir bir yapıya kavuşması, hem mükelleflerin haklarının korunması hem de kamu maliyesinin etkinliği açısından hayati önem taşımaktadır. Son yıllarda vergi kaçakçılığı ve sahte belge düzenlenmesi gibi ekonomik suçlarla mücadelede teknolojik araçların kullanımı giderek artmakta; özellikle elektronik denetim sistemleri ile yapay zekâ destekli analizlerin vergi yargılamasına doğrudan etkileri gözlemlenmektedir. Ancak bu gelişmelerin hukuki bir temele oturtulması ve adil yargılama ilkeleriyle bütünleşik biçimde kurgulanması gerekliliği, vergi yargısında reform ihtiyacını açıkça ortaya koymaktadır.

Bu bağlamda, bu bölümde vergi yargılamasının dijitalleşme sürecinde yaşanan dönüşüm, iki temel başlık altında değerlendirilmektedir. İlk olarak, elektronik denetim süreçlerinin teknik ve hukuki yönleriyle geliştirilmesi ve bu sistemlerin adil yargılama güvenceleriyle uyumu ele alınmaktadır. İkinci olarak ise, yapay zekâ teknolojilerinin vergi uyumsuzluklarının tespiti ve yargılamaya yansıyan boyutlarına yönelik düzenleme ihtiyacı tartışılmakta; bu teknolojilerin hukuk devleti ilkesine uygun biçimde nasıl yapılandırılması gerektiğine ilişkin öneriler sunulmaktadır. Böylece, yalnızca denetim kapasitesinin artırılması değil, aynı zamanda anayasal teminatların gözetildiği, hakkaniyete dayalı bir yargı yapısının geliştirilmesi hedeflenmektedir.

2.2.1. Elektronik Denetim Süreçlerinin Geliştirilmesi Ve Adil Yargılama Güvenceleri

Vergi denetim sistemlerinde dijitalleşmenin giderek artması, hem denetim kalitesinin artırılması hem de yargı süreçlerinin etkinliğinin sağlanması açısından son derece önemlidir. Ancak bu gelişmelerin

adil yargılanma hakkının temel ilkeleriyle uyumlu hale getirilmesi gerekliliği, günümüzde hukuki ve teknolojik reform gerektiren en kritik alanlardan biri haline gelmiştir.⁷⁵² Özellikle makul sürede yargılanma, gerekçeli karar, bağımsız ve tarafsız mahkeme, hukuki güvenlik ve belirlilik ile savunma hakkı kapsamında silahların eşitliği ve çelişmeli yargı ilkeleri gibi anayasal güvencelerin, elektronik denetim sistemlerinin tasarımı ve uygulanması aşamalarında göz önünde bulundurulması gerekmektedir.

Elektronik denetim süreçlerinin geliştirilmesi öncelikle sistemlerin teknik yeterliliği ve hukuki dayanağı bakımından değerlendirilmelidir. Türkiye’de hâlihazırda yürürlükte olan e-denetim sistemleri, veri toplama ve analiz mekanizmaları bakımından gelişmiş olmakla birlikte, bu sistemlerin çıktılarının yargı süreçlerinde nasıl kullanılacağı, hangi prosedürel güvencelere tabi olacağı ve bu verilerin taraflarca nasıl denetlenebileceği konularında eksiklikler bulunmaktadır.⁷⁵³ Bu bağlamda, elektronik verilerle oluşturulan vergi suçu raporlarının, mükellefe etkili şekilde bildirim, veriye erişim hakkı, açıklama ve itiraz fırsatları gibi unsurlar, çelişmeli yargı ve silahların eşitliği ilkelerinin sağlıklı işlemesi bakımından belirleyici rol oynamaktadır.

Dünya uygulamaları incelendiğinde, özellikle Estonya, Hollanda ve Avustralya gibi ülkelerde elektronik denetim sistemlerinin yalnızca vergi kaçakçılığını önlemeye yönelik değil, aynı zamanda idare-yargı ilişkilerini şeffaflaştırmaya hizmet edecek şekilde yapılandırıldığı görülmektedir. Estonya’nın e-Estonia platformu, vergi mükelleflerinin kendi mali verilerine gerçek zamanlı erişimine olanak tanımakta; bu da hem adli süreçlerde şeffaflığı artırmakta hem de idarenin denetlenebilirliğini sağlamaktadır. Benzer şekilde Hollanda’da, vergi denetim algoritmalarının ayrımcılık ve keyfilik içermemesi için bağımsız denetim otoriteleri kurulmuş ve bu sistemler yargısal denetime açık hale getirilmiştir.⁷⁵⁴

Amerika Birleşik Devletleri’nde ise elektronik denetim uygulamaları IRS bünyesinde geliştirilen yapay zekâ destekli analiz araçlarıyla desteklenmekte ve bu araçlar, vergi mükellefleri açısından potansiyel suistimalleri daha etkin şekilde tespit etmektedir. Ancak bu sistemlerin delil olarak mahkemelerde kullanılabilmesi, yalnızca algoritmik analizlere değil, bireysel olaylara ilişkin açıklayıcı

⁷⁵² Mutlu, Öncü (2024), a.g.m., s.29

⁷⁵³ Memiş, M.Ü., Çürük, T., Ünal, Y. (2019), “Elektronik Uygulamaların Vergi Denetimi Üzerine Etkisi: Denetimin Tarafları Üzerine Bir Araştırma”, *Maliye Dergisi*, (176): 474-504, s.474-475

⁷⁵⁴ Güler, T., Şahnagil, S. (2017): “Dijital Demokrasi Ve Yönetişim İlişkisi Çerçevesinde E-Demokrasi/E-Devlet Uygulamaları”, *JOEEP: Journal of Emerging Economies and Policy*, 2(2): 16-29, s.22-24

ve somut delillerle desteklenmesine bağlıdır. Bu çerçevede ABD uygulaması, algoritmik kararların sadece yardımcı analiz aracı olarak kullanılmasını, temel yargılama sürecinin ise çelişmeli yargı ilkesi doğrultusunda şekillenmesini öngörmektedir⁷⁵⁵.

Elektronik denetim süreçlerinin adil yargılama ilkeleri ile uyumlu hale getirilmesinde öncelikli reform alanlarından biri, denetim algoritmalarının hukuki şeffaflık içinde açıklanabilir olmasıdır. Mahkemeler nezdinde denetim sistemlerinden elde edilen bulguların delil olarak kullanılabilmesi, bu sistemlerin denetim mantığının anlaşılabilir ve yargı denetimine elverişli olmasıyla mümkündür. Aksi takdirde, sadece idarenin tek yanlı değerlendirmesine dayalı, otomatik karar süreçleri bireyin haklarını ihlal edici sonuçlar doğurabilecektir. Bu nedenle, yapay zekâ destekli sistemlerde kullanılan algoritmaların bağımsız otoriteler tarafından düzenli şekilde denetlenmesi ve bu denetimlerin yargısal süreçlere entegre edilmesi önerilmektedir⁷⁵⁶.

Bir diğer önemli reform alanı ise veriye erişim ve delil sunma hakkıdır. CMK'nın 147. maddesi uyarınca sanığın lehine ve aleyhine olan delillere ulaşabilmesi, bu delillere karşı beyanda bulunabilmesi yargılamanın adil şekilde sürdürülebilmesi açısından zorunludur. Elektronik denetimle elde edilen verilerin yalnızca idare tarafından kullanılabilir olması, savunma hakkını ve silahların eşitliği ilkesini zedelemektedir. Bu nedenle, mükellefin kendi dijital kayıtlarına erişimini kolaylaştıracak sistemlerin kurulması, savunmanın etkinliğini artıracaktır⁷⁵⁷. Aynı zamanda Rapor Değerlendirme Komisyonu süreçlerinde dijital delillere dayalı değerlendirmelerde mükellefin sözlü beyan hakkının güçlendirilmesi, çelişmeli yargının idari aşamadan itibaren tesisi anlamında önem arz etmektedir.

Makul sürede yargılanma hakkı bakımından da elektronik sistemlerin reforme edilerek hızlandırılmış ancak usul güvenceleriyle dengelenmiş denetim ve dava süreçlerinin tasarımı önerilmektedir. Denetimlerin elektronik ortamda tamamlanması, yargıya intikal eden dosya sayısını azaltmakta; aynı zamanda ispat gücü yüksek delillerle yargılama sürecini hızlandırmaktadır. Ancak bu sürecin keyfilikten uzak, öngörülebilir ve hukuka uygun şekilde işletilmesi, hem hukuk devleti hem de adil yargılanma ilkesi açısından vazgeçilmezdir.

Sonuç olarak, Türkiye'de elektronik denetim sistemlerinin geliştirilmesi, sadece teknik kapasitenin artırılması ile sınırlı olmayıp, adil yargılanma hakkının tüm ilkelerine uyumlu hale

⁷⁵⁵ IRS (2023), a.g.e., s.98

⁷⁵⁶ Mutlu, Öncü (2024), a.g.m., s.186-187

⁷⁵⁷ Ercan, T. (2025), a.g.m., s.1-2

getirilmesini de içermelidir. Gerek ulusal mevzuat gerekse AİHM ve Anayasa Mahkemesi içtihatları çerçevesinde bu sistemlerin anayasal güvencelerle uyumlu hale getirilmesi, hukuk devleti ve insan haklarına saygılı bir vergi denetimi ve yargılaması modelinin tesisine katkı sağlayacaktır.

2.2.2. Vergi Yargılamasında Yapay Zekâ Kullanımına Yönelik Hukuki Düzenleme Önerileri

Yapay zekâ teknolojilerinin vergi denetim ve yargı süreçlerinde kullanımı, kamu gelirlerinin korunması ve denetim etkinliğinin artırılması açısından önemli fırsatlar sunmaktadır. Ancak bu teknolojilerin kullanımı, bireylerin temel hak ve özgürlüklerini doğrudan etkileyebilecek nitelikte olduğundan, hukuk devleti ilkesi çerçevesinde dikkatli şekilde ele alınmalıdır⁷⁵⁸. Özellikle Anayasa'nın 36. maddesinde güvence altına alınan adil yargılanma hakkı ile bu hakkın alt unsurları olan makul sürede yargılanma, tarafsız ve bağımsız mahkeme önünde yargılanma, gerekçeli karar, hukuki güvenlik ve belirlilik ile savunma hakkı gibi güvencelerin yapay zekâ uygulamaları ile uyumlu hale getirilmesi bir zorunluluk olarak ortaya çıkmaktadır.

Vergi denetiminde yapay zekâ, büyük veri analizi yoluyla riskli mükelleflerin tespitinde, fiktif işlem ve belge akışlarının analizinde ve vergi kaçakçılığına dair olası fiillerin önceden tahmin edilmesinde kullanılmaktadır. Bu teknolojik gelişmelerin adli yargılamaya entegre edilmesi ise hem yargı organlarının iş yükünü azaltmakta hem de somut delil teminini kolaylaştırmaktadır. Ancak yapay zekâ sistemlerinin karar alma süreçlerinin şeffaf olmaması, algoritmaların ayrımcı sonuçlar üretebilmesi veya mükelleflerin bu sistemlere erişememesi gibi durumlar, silahların eşitliği ve çelişmeli yargı ilkeleri açısından ciddi sorunlar yaratabilmektedir.

ABD'de IRS, yapay zekâ destekli algoritmalar aracılığıyla denetim süreçlerini otomatikleştirmiş; ancak bu sistemlerin hukuki denetimi için şeffaflık ilkesi doğrultusunda kamuya açık raporlama zorunluluğu getirilmiştir. Ayrıca IRS'in algoritmik sistemlerinin sonuçları, mahkemeye sunulurken açıklanabilirlik ve bireysel değerlendirme ilkelerine uyulması gerektiği benimsenmiştir. Birleşik Krallık'ta ise HMRC (Her Majesty's Revenue and Customs), otomatik karar alma süreçlerine dair özel bir düzenlemeye sahip olup, bu süreçlerde mükelleflere algoritmik kararlara itiraz hakkı

⁷⁵⁸ Birtane, Ş. (2024), "Hakime Yardımcı Yapay Zekâ", *Türkiye Adalet Akademisi Dergisi*, (59): 233-272, <https://doi.org/10.54049/taad.1515051>, s.266

tanınmaktadır. Avustralya Vergi Dairesi ise yapay zekânın etik kullanımına yönelik “AI Transparency Statement” yayınlamış ve sistemlerin bağımsız denetimini mümkün kılacak mekanizmalar kurmuştur⁷⁵⁹.

Kanada'da Gelir İdaresi (CRA), yapay zekâ destekli vergi denetim sistemlerinin ayrımcılık yaratıp yaratmadığını değerlendirmek üzere "algoritmik etki değerlendirmesi" mekanizmasını zorunlu kılmış ve bu mekanizma çerçevesinde tüm yapay zekâ temelli sistemler düzenli olarak insan hakları standartları bağlamında test edilmektedir. Almanya'da ise Federal Maliye Bakanlığı, vergi denetiminde kullanılacak yapay zekâ sistemlerinin yalnızca tavsiye niteliğinde olabileceğini, nihai idari veya adli kararların mutlaka insan değerlendirmesiyle verilmesi gerektiğini yasal çerçevede düzenlemiştir⁷⁶⁰.

İsveç'te ise vergi otoritesi Skatteverket, yapay zekâ destekli sistemlerin yalnızca sınıflandırma ve risk analizi amacıyla kullanılabileceğini, ancak bu sistemlerin ürettiği sonuçların doğrudan yaptırım kararına dayanak olamayacağını düzenleyen iç yönergeler benimsemiştir⁷⁶¹. Yine Norveç'te, vergi denetiminde kullanılan algoritmaların bağımsız etik kurul onayından geçirilmesi zorunluluğu getirilmiş ve her yıl algoritmaların ayrımcılık üretilip üretilmediği raporlanmaktadır⁷⁶².

Benzer şekilde Finlandiya'da, Vergi İdaresi tarafından kullanılan yapay zekâ uygulamalarına ilişkin olarak, algoritmik karar verme süreçlerinin hem teknik hem de hukuki açıdan izlenmesini sağlayan "algoritmik hesap verebilirlik kurulu" oluşturulmuştur. Bu kurul, mükelleflerin algoritmik kararlara erişim hakkını ve itiraz yollarını denetlemekte; aynı zamanda sistemlerin güncelliği, tarafsızlığı ve insan haklarına uyumluluğu açısından düzenli değerlendirmeler yapmaktadır⁷⁶³.

Ayrıca Japonya'da, Ulusal Vergi İdaresi (NTA), yapay zekâ uygulamalarının denetim süreçlerinde kullanımını düzenleyen özel bir yönetmelik yayınlamış ve bu yönetmelik uyarınca yapay zekânın yalnızca ön değerlendirme amacıyla kullanılabilmesini, herhangi bir yaptırım kararının nihai olarak insan denetimine tabi olması gerektiğini hükme bağlamıştır⁷⁶⁴. Güney Kore'de ise vergi denetim sistemlerinde kullanılan algoritmaların doğruluk ve önyargısızlık denetimi, Bilgi ve İletişim

⁷⁵⁹ İlgün (2020), a.g.m., s.14

⁷⁶⁰ Bozdoğanoglu (2023), a.g.m., s.1567

⁷⁶¹ https://www.skatteverket.se/omoss/jobbahososs/jobbamedithososs/skatteverketsarbetemedai.4.13948c0e18e810bfa0c6d0c.html?utm_source=chatgpt.com (Erişim Tarihi 10.03.2025)

⁷⁶² Supreme Audit Institutions of Finland, Germany, the Netherlands, Norway and the UK (2020). Auditing Machine Learning Algorithms – a white paper for public auditors, s.7, <https://www.idi.no/elibrary/relevant-sais/lota/other-resources/1899-sais-of-finland-germany-netherlands-norway-uk-auditing-ml-algorithms-2020/file> (Erişim Tarihi 10.03.2025)

⁷⁶³ Gezici (2022), a.g.m., s.56

⁷⁶⁴ Sandalcı, U., Tuncer, G. (2020), “Japonya Vergi Sistemi”, *Tekin A., Sağdıç, E.N. (Ed.) Vergi Sistemleri: Seçilmiş Ülke Örnekleri*, London: IJOPEC Publication: 339-370, s.340

Teknolojileri Bakanlığı tarafından her yıl düzenli olarak raporlanmakta; bu kapsamda bağımsız etik komisyonlar da değerlendirme sürecine dahil edilmektedir⁷⁶⁵.

Bunlara ek olarak Singapur'da, Vergi İdaresi (IRAS), yapay zekânın vergi tahsilat süreçlerinde kullanılmasına ilişkin hukuki ve teknik ilkeleri içeren "AI Governance Framework" başlıklı düzenleyici bir belge yayımlamıştır. Bu belgede, yapay zekâ sistemlerinin yalnızca insan denetimi eşliğinde çalışabileceği, algoritmaların açıklanabilir olması gerektiği ve mükelleflerin bu sistemlerin sonuçlarına karşı itiraz hakkına sahip olduğu açıkça belirtilmiştir⁷⁶⁶.

Türkiye'de bu tür sistemlerin etkin şekilde ve adil yargılama ilkeleriyle uyumlu biçimde kullanılabilmesi için aşağıdaki hukuki düzenlemelere ihtiyaç duyulmaktadır. Özellikle Kanada'da algoritmik etki değerlendirmesi zorunluluğu, Almanya'da insan denetiminin nihai kararlar üzerindeki rolü, Norveç ve Finlandiya'da bağımsız etik kurulların gözetimi, Japonya'da ön değerlendirme sınırlaması, Güney Kore'de önyargısızlık raporlama zorunluluğu ve Singapur'da açıklanabilirlik çerçevesi gibi düzenlemelerden ilham alınarak aşağıdaki öneriler yapılandırılmıştır⁷⁶⁷:

Yasal Dayanak Oluşturulması: Yapay zekâ sistemlerinin kullanım alanlarını, sınırlarını ve denetim usullerini belirleyen kapsamlı bir yasa çıkarılmalıdır. Özellikle Vergi Usul Kanunu ve Ceza Muhakemesi Kanunu'na yapay zekâ destekli delillerin kullanımı, değerlendirilme biçimi ve bu sistemlere erişim haklarına dair hükümler eklenmelidir.

Algoritmik Kararların Gereçlendirilmesi: Mahkemelere sunulan yapay zekâ temelli delillerin, algoritmanın nasıl çalıştığına ve hangi verilere dayandığına dair açıklamalarla desteklenmesi gereklidir. Bu durum, gerekçeli karar ilkesi ile doğrudan ilişkilidir.

Erişim ve İtiraz Hakkı: Mükelleflerin yapay zekâ sistemlerinden elde edilen bulgulara erişebilmesi, bu bulgulara karşı görüş bildirebilmesi ve hatalı algoritmik kararlara itiraz edebilmesi anayasal güvenceler kapsamında teminat altına alınmalıdır.

Bağımsız Denetim Mekanizmaları: Yapay zekâ sistemlerinin tarafsızlık ve ayrımcılığa karşı denetlenmesi amacıyla bağımsız bir denetim kurumu oluşturulmalıdır. Bu kurum, hem algoritmaların

⁷⁶⁵ Kim (2022), a.g.m., s. 192.

⁷⁶⁶ Allen, J.G., Loo, J., Luna, J. (2025), "Governing intelligence: Singapore's evolving AI governance framework", *Cambridge Forum on AI: Law and Governance*, doi:10.1017/cfl.2024.12 s. 5-6

⁷⁶⁷ Sümer, N. (2024), "Kanada'da İdarenin Karar Alma Süreçlerinde Yapay Zekâyı Kullanımı: Otomatik Karar Alma Yönergesi", *Bilişim Hukuku Dergisi*, 6 (1): 155-197, <https://doi.org/10.55009/bilishimhukukudergisi.1450616>, s. 155-156

etik ilkelerle uyumlu olup olmadığını hem de sistemlerin vergi adaleti ve hukuk devleti ilkelerine uygun çalışıp çalışmadığını izlemelidir.

Veri Koruma ve Gizlilik: Yapay zekâ sistemlerinin işlediği veriler bakımından kişisel verilerin korunmasına ilişkin mevzuatla tam uyum sağlanmalıdır. Özellikle 6698 sayılı Kişisel Verilerin Korunması Kanunu kapsamında veri güvenliği ve veri minimizasyonu ilkeleri gözetilmelidir.

Tüm bu öneriler, hem adil yargılanma hakkının tüm unsurlarını korumak hem de yapay zekânın vergi denetimi ve ceza yargılamasında etkin bir araç haline gelmesini sağlamak açısından önem arz etmektedir. Yapay zekâ destekli sistemlerin hukuk devleti ilkesi ve insan haklarına saygılı bir çerçevede yapılandırılması, geleceğin vergi adalet sisteminin omurgasını oluşturacaktır.

SONUÇ

Vergi hukukunun temel amacı bireylerin kamuya olan mali yükümlülüklerini adaletli, etkin ve hukuka uygun bir biçimde yerine getirmelerini sağlamaktır. Vergi, kamu giderlerinin karşılanması ve mali egemenliğin tesis edilmesi açısından devletin vazgeçilmez bir aracıdır. Bu kapsamda vergi mükellefleri ile devlet arasındaki ilişkinin temel hukuki çerçevesi anayasa ve vergi kanunları ile çizilmiştir. Ancak bu yükümlülüklerin uygulanmasında ortaya çıkan ihlaller, özellikle vergi kaçakçılığı gibi suçlar hem kamu gelirlerinde kayba yol açmakta hem de kamu düzenini tehdit etmektedir. Bu nedenle vergi denetiminin etkinliği ile birlikte adil yargılanma güvencelerinin sağlanması çağdaş hukuk devletlerinde merkezi bir mesele haline gelmiştir.

Günümüzde teknolojinin hızlı gelişimi vergi denetim yöntemlerinde de köklü değişimlere neden olmuştur. Özellikle elektronik denetim sistemlerinin ve yapay zekâ destekli denetim araçlarının yaygınlaşması, klasik denetim anlayışının yerini dijital temelli, veri odaklı ve otomasyon sistemlerine bırakmasına neden olmuştur. Bu yeni nesil denetim sistemleri, vergi incelemelerinde hem daha yüksek hacimli veriyi işleme imkânı tanımakta hem de tespit edilen usulsüzlüklerin belgelenmesinde daha güçlü bir delil altyapısı oluşturmaktadır. Özellikle elektronik yoklama, e-fatura ve e-arşiv sistemleri gibi uygulamalar kayıt dışı ekonominin daraltılmasında önemli rol oynamaktadır.

Çalışmamızda elde edilen bulgular göstermektedir ki, elektronik denetim sistemleri sadece vergi kayıp ve kaçagını azaltmakla kalmamakta aynı zamanda bu tür fiillerin tespitine ilişkin daha sistematik ve nesnel bir yöntem sunarak ceza yargılamasında adil yargılanma ilkesine önemli katkılarda bulunmaktadır. Bu bağlamda elektronik denetimin vergi ceza yargılaması üzerindeki etkisini değerlendirirken adil yargılanmanın temel unsurlarından olan “makul sürede yargılanma”, “gerekçeli karar hakkı”, “tarafsız ve bağımsız mahkeme”, “hukuki güvenlik ve belirlilik”, “silahların eşitliği” ve “çelişmeli yargı” ilkeleri tek tek analiz edilmiştir.

Elektronik denetim uygulamaları makul sürede yargılanma ilkesinin hayata geçirilmesinde oldukça işlevseldir. Denetim sürecinin hızlanması, delillerin dijital ortamda derlenmesi ve ön değerlendirme raporlarının hızlıca oluşturulması sayesinde yargılama makamlarının iş yükü azalmakta ve karar süreçleri hızlanmaktadır. Bu durum hem Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi’nin 6. maddesinde hem de Anayasa’nın 36. ve 141. maddelerinde düzenlenen “gecikmeksizin yargılama” yükümlülüğünün yerine getirilmesini kolaylaştırmaktadır.

Gerekçeli karar hakkı açısından da elektronik denetim önemli avantajlar sunmaktadır.

Elektronik sistemlerin oluşturduğu veri tabanları ve raporlar, mahkemelerin kararlarını daha detaylı, anlaşılır ve denetlenebilir şekilde gerekçelendirmesine imkân tanımaktadır. Bu, yalnızca yargı kararlarının iç tutarlılığını değil, aynı zamanda kamuoyunun yargı kararlarına olan güvenini de pekiştirmektedir. Özellikle vergi mükellefleri açısından, neden ve hangi delillere dayalı olarak ceza verildiğinin açık biçimde ortaya konması hukuki belirliliğin ve öngörülebilirliğin sağlanması bakımından da büyük önem arz etmektedir.

Mahkemelerin tarafsızlığı ve bağımsızlığı bağlamında ise elektronik denetim araçlarının sağladığı deliller, hakimin değerlendirmesine objektif bir zemin sunarak sübjektif kanaate dayalı değerlendirme riskini azaltmaktadır. Elektronik sistemlerin oluşturduğu standart veri kümeleri, aynı türdeki olaylarda farklı karar verilmesi riskini azaltmakta ve eşit uygulama ilkesine katkı sunmaktadır. Ancak bu sistemlerin algoritmik önyargı üretmemesi için bağımsız denetim mekanizmalarının oluşturulması yargı bağımsızlığının teknolojik etkilerle zedelenmemesi açısından önemlidir.

Silahların eşitliği ve çelişmeli yargı ilkesi bakımından da önemli kazanımlar elde edilmektedir. Elektronik denetim araçlarıyla elde edilen bilgiler savunmaya da sunulabilir hale gelmekte, böylece taraflar arasında bilgi asimetrisi giderilmektedir. Mükelleflerin vergi suçu isnatlarına karşı etkili şekilde savunma yapabilmesi ancak bu verilerden yararlanmasıyla mümkündür. Aynı zamanda karşı delil sunma, bilirkişi görüşü alma gibi hakların daha sağlıklı işlemesi için dijital sistemlerin açıklanabilir ve erişilebilir olması gerekmektedir.

Hukuki güvenlik ve belirlilik ilkesi bağlamında ise elektronik sistemlerin en önemli katkısı, delillerin tutarlılığı, tekrar edilebilirliği ve denetlenebilirliği noktasında ortaya çıkmaktadır. Özellikle elektronik destekli denetim sistemlerinin, işlem kayıtlarını kronolojik ve şeffaf biçimde tutması hem idare hem de mahkemeler için güvenilir bir dayanak oluşturmaktadır. Ayrıca bu veriler dava dosyasının eksiksiz biçimde inşa edilmesine olanak sağlamakta ve bu durum yargılamanın sonucunun öngörülebilirliğini artırmaktadır.

Yapay zekânın vergi denetiminde kullanılması ise kuşkusuz çok daha derinlemesine hukuki tartışmaları beraberinde getirecektir. Ülkemizde henüz, yapay zekâ destekli analizlerin kullanıldığı vergi kaçakçılığı vakaları sınırlıdır ancak karşılaştırmalı hukukta yapılan çalışmalarda suçun maddi unsurunun çok daha net biçimde ortaya konulabildiğini göstermektedir. Bu noktada yapay zekâ sistemlerinin hukuki niteliği, karar alma sürecindeki rolü, algoritmik şeffaflık ve itiraz mekanizmalarının açıklığı gibi unsurlar belirleyici olmaktadır. Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi'nin "algoritmik kararların gerekçelendirilmesi" yönündeki kararları ile paralel şekilde, Türk hukuk

sisteminde de bu sistemlerin denetimden geçirilmesi ve kanuni sınırlar içinde çalıştırılması zorunludur.

Bu doğrultuda öneri olarak; öncelikle Vergi Usul Kanunu ve Ceza Muhakemesi Kanunu'nda yapay zekâ destekli vergi denetim ve raporlarının delil niteliğine ilişkin açık düzenlemelere yer verilmesi, ayrıca bu sistemlerin tarafsızlık, şeffaflık, denetlenebilirlik gibi ilkelere uygunluğunun hukuken denetlenmesi gerektiği vurgulanmalıdır. Öte yandan vergi mükelleflerine, algoritmik sistemler üzerinden kendilerine yöneltilen tespit ve iddialara ilişkin erişim ve itiraz haklarının açıkça tanınması da adil yargılamanın sağlanması açısından bir gerekliliktir.

Sonuç olarak vergi yargılamasında adil yargılanma ilkesinin tesis edilmesi ile elektronik denetim ve yapay zekâ teknolojilerinin entegrasyonu arasında güçlü bir ilişki bulunmaktadır. Elektronik denetim sistemleri, idari etkinliği artırmakla beraber ceza yargılamasında somut delillerin sunulmasına, yargılamanın hızlandırılmasına ve mükelleflerin savunma hakkının etkinleştirilmesine katkı sağlamaktadır. Bu bağlamda teknolojik araçların hukuka uygun, ölçülü ve denetlenebilir biçimde kullanılmasına yönelik yasal düzenlemelerin yapılması, hem vergi adaletinin hem de hukuk devletinin güvencesi niteliğindedir. Dijitalleşen vergi denetimi, yalnızca verimlilik değil, aynı zamanda hak temelli bir yaklaşımı da beraberinde getirmeli; böylece vergi ceza yargılaması, çağdaş ve insan haklarına saygılı bir hukuk sisteminin kurumsal örneği haline gelmelidir.

KAYNAKÇA

Kitap, Makale, Tebliğ, Rapor

Adriaans, P., Zantinge, D. (1998), *Data Mining*, (3rd Ed.), England: Addison-Wesley.

Ağdemir, Z. (2022), "XVIII. Yüzyıl Fransa'sında Vergiler ve Vergi İsyanları", *Fiscaoeconomia*, 6(3): 1525-1544. <https://doi.org/10.25295/fsecon.1113253>

Ağdeniz, Ş. (2024), "Güvenilir Yapay Zekâ ve İç Denetim", *Denetişim*, (29), 112-126. <https://doi.org/10.58348/denetisim.1384391>

Akbıyık, S. (2005), *Vergi Uygulamaları Yönüyle Denetim ve Raporlama*, (1. Baskı), Bursa: Ekin Kitapevi.

Akbulut, B. (2023), "Yapay Zekâ Ve Ceza Hukuku Sorumluluğu", *Ankara Hacı Bayram Veli Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 27(4): 267-319, <https://doi.org/10.34246/ahbvuhfd.1339596>

Akbulut, B. (2023). "Sahte Belge Düzenlemek Veya Kullanmak Suretiyle Vergi Kaçakçılığı Suçu (VUK m. 359/b)". *Adalet Dergisi*, (71): 653-702. <https://doi.org/10.57083/adaletdergisi.1391738>

Akbulut, B. (2024), "Vergi Kaçakçılığı Suçlarında Zincirleme Suç", *Selçuk Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 32(4): 2703-2733. <https://doi.org/10.15337/suhfd.1576302>

Akçay, M.B., Buluş, G.C. (2022), "Dolaylı Vergi Uygulamalarında Sapmalar ve Dolaylı Vergilerde Melezleşme Sorunu", *Başkent Üniversitesi Ticari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 6(2): 96 – 122.

Akdeniz, D. (2018), "Sahte ve Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge Düzenleme ve Kullanma Suçunda Manevi Unsur", *Adnan Menderes Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 5(1): 90-105,

Akdoğan, A. (2011), *Kamu Maliyesi*, (14. Baskı), Ankara: Gazi Yayınevi,

Akdoğan, A. (2019), *Vergi Hukuku Ve Türk Vergi Sistemi*, (Genişletilmiş 14. Baskı), Ankara: Gazi Kitabevi,

Akdoğan, N. Akdoğan, M. U. (2018), "Büyük Veri - Bilişim Teknolojisindeki Gelişmelerin Muhasebe Uygulamalarına Ve Muhasebe Mesleğine Etkisi", *Muhasebe Ve Denetime Bakış*, 18(55): 1-14.

Akkaya, M. (1997), "Vergi Sorumlusunun Vergi Yargısı Ve Vergi İdaresi Karşısındaki Konumu", *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, (46): 185-208.

https://doi.org/10.1501/Hukfak_0000000660

Akkaya, M. (2000), “Vergi Mahkemesi ve Ceza Mahkemesi Kararlarının Etkileşimi Üzerine Bir İnceleme” *AÜHFD*, (49), s.85-96.

Aksoy, Ş. (1998), *Kamu Mâliyesi*, (3. Baskı), İstanbul: Filiz Kitabevi.

Aktan, C. C., Karaş, E. (2024), “Optimal Vergileme Teorisinin Doğuşu, Gelişimi Ve Geleceği: Literatüre Eleştirel Bir Bakış”, *Ekonomi Bilimleri Dergisi*, 17 (1): 1-31.

<https://doi.org/10.55827/ebd.1588479>

Alkan Görkem, N. (2013), “Türk Vergi Yargı Sisteminde Delil”, *Ankara Barosu Dergisi*, (1): 382-386.

Allen, J.G., Loo, J., Luna, J. (2025), “Governing intelligence: Singapore’s evolving AI governance framework”, *Cambridge Forum on AI: Law and Governance*, doi:10.1017/cfl.2024.12

Alm, J. (2021), “Tax evasion, technology, and inequality”, *Economics of Governance*, (22): 321–343.
<https://doi.org/10.1007/s10101-021-00247-w>

Alm, J., McClelland, G. H., Schulze, W. D. (1992), “Why Do People Pay Taxes?”, *Journal of Public Economics*, 48 (1): 21-48. [http://dx.doi.org/10.1016/0047-2727\(92\)90040-M](http://dx.doi.org/10.1016/0047-2727(92)90040-M)

Alm, J., Torgler, B. (2006), “Culture Differences and Tax Morale in The United States and in Europe”, *Journal of Economic Psychology*, (27):224-246.

Alp, E. (2024), “1982 Anayasası’nda Verginin Yasallığı İlkesi ve İstisnaları”, *Ünye İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 6(2): 46-54.

Altınkaya, Z. (2022). “Liberal Uluslararası Ticaret Politikaları Uygulamaları Üzerine Bir Değerlendirme: Son Yüzyılında Osmanlı Devleti”, *Maliye ve Finans Yazıları*, 36(118): 271-306. doi: 10.33203/mfy.1087104

Ambroise-Castero, C. (2003), “Avrupa insan Hakları Sözleşmesi’nin 6. Maddesi”, *İnsan Hakları Avrupa Sözleşmesi ve Adli Yargı Sempozyumu Bildiri Kitabı*, (Yay. no. 72), 320-328. Ankara: Türkiye Barolar Birliği.

Apak, S., Kaya, F. (2023), “İlgili Anayasa Mahkemesi Kararı Işığında Vergi Yargılaması Uygulamalarına Ait Değerlendirmeler”, *Strategic Public Management Journal*, 9(16): 162-173.
<https://doi.org/10.25069/spmj.1339012>

Arıkan, Z. (1997), “Vergilendirme Yetkisi ve Kullanımı”. *Maliye Araştırma Merkezi Konferansları*

(37): 269-281.

Arıtı Erdem, İ., Odabaş, H. (2024), “Transfer Pricing Documentation and The CbCR under BEPS Action 13: An Analysis of The Turkish Practice”, *Sayıştay Dergisi*, 34(131): 635 – 667.

doi: 10.52836/sayistay.1367754

Arslan, Ç. (2015), “Dijital Delil ve İletişimin Denetlenmesi”, *Ceza Hukuku Ve Kriminoloji Dergisi*, 3(2): 253-266.

Arslan, M., (2016), “Ceza Davasında Mahkumiyet Hükümünün Gerekçesinin Yazılması”, *Türkiye Adalet Akademisi Dergisi*, (27): 549-608.

Artuk, E, Gökçen, A., Alşahin, E., Çakır, K. (2022), *Ceza Hukuku: Özel Hükümler*, (20. Baskı), Ankara: Adalet Yayınevi., s.777

Artuk, E., Gökçen, A., Alşahin, E., Çakır, K. (2024), *Ceza Hukuku: Genel Hükümler*, (18. Baskı), Ankara: Adalet Yayınları.

Aslan, M. (2014), “Vergilendirmede Elektronik Belgelerin Hukuki Geçerliliklerinin Değerlendirilmesi”, *Siyaset, Ekonomi ve Yönetim Araştırmaları Dergisi*, 2(3): 21-58.

Aslett, J., González, I., Hadwick, D. Hamilton, S., Hardy, M., Pérez, A. (2024), “Understanding Artificial Intelligence in Tax and Customs Administration, Technical Notes And Manuals”, *IMF Library, USA*, <https://doi.org/10.5>

Asquith, R. (2024). New models of Artificial Intelligence (AI) and Machine Learning (ML) are being evaluated by global tax authorities to tackle fraud, *Artificial Intelligence*, (January), <https://www.vatcalc.com/artificial-intelligence/tax-authorities-adopt-ai-for-tax-fraud-and-efficiencies/>, E. T. : 11.03.2024

Avcı, O (2020), “Anayasa Mahkemesi Kararları Işığında Vergilerin Kanuniliği İlkesinin Değerlendirilmesi,” *Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 25 (42): 67-93.

Avcı, M. A., Taşır, A. (2015), “Hukuk Devleti İlkesi ve Âdil Yargılanma Hakkı Çerçevesinde Kamu İhale İşlemlerinde İdarî Başvuru Yolları”, *Selçuk Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 23(1): 95-115

Aydemir Uslu, İ., (2025), “Kontrol Edilen Yabancı Kurum Kurallarının Güçlendirilmesi: Beps ve Atad Projelerindeki ve Türk Mevzuatındaki Düzenlemeler”, *Marmara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Hukuk Araştırmaları Dergisi*, 25(2): 1389-1415, doi: 10.33433/maruhad.667608

- Aydın, E. (2018), “Verginin Tarafları, Mükellefin Ödevleri ve Hakları”, Üyümez, M.E. (Ed.), Vergi Hukuku, Eskişehir: Anadolu Üniv. Yay.,: 35-43.
- Aydoğan, D. (2022), *Vergi Kaçakçılığı Suçları*, Ankara: Yetkin Yay.
- Aysan, H., Fırat, Z. (2024), “Yapay Zekâ Uygulamaları İç Denetim Mesleğine Neler Kazandırabilir? Mesleki Değişim Ve Teknoloji Yönetimi”, *Ombudsman Akademik*, (20): 149-178.
- Babu, V.S., Banana, K. (2024), “International Journal of Engineering Science and Advanced Technology”, *IJESAT*, 24 (04): 210-220.
- Baghdasaryan, V., Davtyan, H., Sarikyan, A. Navasardyan, Z. (2022), “Improving Tax Audit Efficiency Using Machine Learning: The Role of Taxpayer’s Network Data in Fraud Detection”, *Applied Artificial Intelligence*, 36(1) 2012002: 1-24. doi:10.1080/08839514.2021.2012002
- Bahar, E. (2022). Türkiye Anayasa Mahkemesi Kararları Işığında “Adil Yargılanma Hakkı”, *Adalet Dergisi*, (68): 253-283.
- Bahçe, A.B., (2017), *Vergi Tarihinin Kökenleri: Sümer’den Eski Mısır’a, Yunan’dan Roma’ya Antik Çağda Vergilendirme Kabiliyeti ve Etkinliği*, Ankara: Gazi Kitabevi.
- Bahtiyar, E. (2023), “Vergilemede Bilgi Değişimi ve Vergi Cennetlerine İlişkin Kurumsal Önlemler”, *Uluslararası İktisadi Ve İdari İncelemeler Dergisi*, (C-iasoS 2022 Özel Sayısı): 117-132. <https://doi.org/10.18092/ulikidince>
- Bao, Y., Hilary, G., Ke, B. (2022), “Artificial intelligence and fraud detection. in: Babich”, V., Birge, J.R., Hilary, G. (Eds) *Innovative Technology at the Interface of Finance and Operations. Springer Series in Supply Chain Management*, Springer, Cham 11: 223–247.
- Barlas, E., Aybek, U. (2024), “Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Yönetici Şirketlerine Sağlanan Muafiyet Ve İstisnaların Vergi Mevzuatına Göre Değerlendirilmesi”, *Uluslararası İktisadi Ve İdari Çalışmalar Dergisi*, 2(1): 1-19.
- Bastable, C. F. (1903), *Public Finance*. (Third Ed.), London: Macmillan.
- Başlar, Y. (2013), “Ceza Yargılamasında Elektronik Delillerin Elde Edilmesine Ve Korunmasına İlişkin Usul Hükümleri”, *Uyuşmazlık Mahkemesi Dergisi*, (3): 82-105.
- Başlar, Y. (2020), “Elektronik Delilin Toplanması Ve Muhafazası”, *Hacettepe Hukuk Fakültesi Dergisi*, 10(1), 77-107. <https://doi.org/10.32957/hacettepehdf.690592>
- Batı, M., Gafar, U. H. (2020), "Vergi ceza hukukunda “Ne Bis İn İdem” ilkesi: Sorumluluk hükümleri

- açısından farklı bir bakış”, *Maliye Çalışmaları Dergisi-Journal of Public Finance Studies*, (64):15-29. <https://doi.org/10.26650/mcd2020-803319>
- Bayraklı, H. H. (2017), “Vergi Kaçakçılık Suçlarında Birleşme İçtima”, *Türkiye Adalet Akademisi Dergisi*, (30): 1-18.
- Bekar, E., (2011), “Kabahatler Kanunu'nun Genel Hükümlerinin Değerlendirilmesi”, *İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mecmuası*, (69): 1033-1050.
- Bentley, D. (2007), *Taxpayers' Rights: Theory, Origin And Implementation*, Series On International Taxation- 31, Hollanda: Kluwer Law International.
- Beşel, F. (2017), “Türkiye’de Vergi Denetiminin Çeşitli Göstergeler ile Analizi”, *Sayıştay Dergisi* (107): 65-98.
- Bilgin, S., Yılmaz, A. (2019), “Vergi Güvenliği Açısından Otomatik Bilgi Değişimi”, *Assam Uluslararası Hakemli Dergi*, (13. UA KAYSEM Bildirileri Özel Sayısı): 358 – 375.
- Bilici, N. (2005), *Vergi Hukuku: Genel Hükümler - Türk Vergi Sistemi*, Ankara: Seçkin Yayınevi.
- Bird, R.M., Zolt, E.M. (2005), “Rethinking redistribution: tax policy in an era of rising inequality”, *UCLA Law Review*, (52): 1627–1695.
- Birinci, N. (2018), “Vergi Cennetlerinin Global Düzeyde Neden Olduğu Vergi Kayıp Ve Kaçağının Boyutu”, *Gümüşhane Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 9(24): 69-91.
- Birtane, Ş. (2024), “Hakime Yardımcı Yapay Zekâ”, *Türkiye Adalet Akademisi Dergisi*, (59): 233-272. <https://doi.org/10.54049/taad.1515051>
- Blank, J. (2017), “The Timing of Tax Transparency”, *Southern California Law Review*, (90): 449-528.
- Bloch, M. (2021), *Feodal Toplum*, (Çev. M. A. Kılıçbay), (7. Baskı), Doğu Batı Yayınları.
- Bozdoğanoglu, B. (2023), “Yapay Zekâ ChatGPT’nin Vergi Sistemlerinde Kullanımı ve Uyuşmazlıkları Önlemedeki Rolünün Değerlendirilmesi”, *Malî Hukuk Dergisi*, 19 (224): 1545-1588.
- Bozdoğanoglu, B., Haspolat, İ., Yücel, A. (2024), “Kamu İdarelerinde Yapay Zekâ Kullanımının Ülke Uygulamaları ve Temel Kamusal İlkeler Çerçevesinde Değerlendirilmesi”, *Ankara Hacı Bayram Veli Üniversitesi Üniversitesi İktisadi Ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 26(1): 1-32. <https://doi.org/10.26745/ahbvuibfd.1424290>
- Budak, T., Yakar, S. (2007), “Vergilendirme Yetkisinin Sınırlandırılması”, *Ç.Ü. Sosyal Bilimler*

- Enstitüsü Dergisi*, 16(1): 133-144.
- Buluttekin, M. B., İçten, M. P. (2023), "Evaluation of Effective Repentance in The Punishment of Tax Evasion Crimes in Terms of Turkish Tax Criminal Law Principles", *Elektronik Sosyal Bilimler Dergisi*, 22(86): 714-742. <https://doi.org/10.17755/esosder.1250172>
- Burg, D. F. (2004), *A World History of Tax Rebellions: An Encyclopedia of Tax Rebels, Revolts, and Riots from Antiquity to the Present*, New York: Routledge.
- Calayoğlu, İ. (2019), "Elektronik Vergi Denetimindeki Teknolojik Gelişmeler ve Tam Denetime Geçiş Adımları", *Muhasebe Ve Finansman Dergisi*, (81): 143-162.
- Candan, K., Bilgin M. (2011), "Sivil İtiatsızlık", *Yasama Dergisi*, (19): 57-94.
- Centel, N. (2010), "Adil Yargılanma İlkesi ve Türk Hukukundaki Bazı Sorunlar", *Marmara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Hukuk Araştırmaları Dergisi*, 16(1): 3-14.
- Centel, N., Zafer, H. (2016), *Ceza Muhakemesi Hukuku*, (13.Baskı), İstanbul: Beta Yayınevi.
- Centel, N., Zafer, H., Çakmut, Ö. Y. (2010), *Türk Ceza Hukukuna Giriş*, Beta Yayın İstanbul.
- Chaima, A., Khebizi, A. (2022), "A Road-map for Mining Business Process Models via Artificial Intelligence Techniques", *International Journal of Informatics and Applied Mathematics*, 5(1): 27-51.
- Cinmen, E., Dindar, A. (2015), *AYM Bireysel Başvuru Kararları*, İstanbul: Legal Yayıncılık.
- Çağatay, M. (2022), "Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi Ve Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi Kararlarında Suç Ve Cezada Kanunilik İlkesi", *Kırıkkale Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 12(1): 77-103.
- Çak, M. (2008), *Uluslararası Vergi Rekabeti, Transfer Fiyatlaması ve Vergilendirme*, Ankara: Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı Yayınları, (Yayın No:2008/385), s.9
- Çakır, M. (2022), "Gelir Vergisi Kanunu'nun Kayıt Dışı Ekonomi Açısından İncelenmesi", *Pamukkale Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, (53): 201-214. DOI:10.30794/pausbed.1088275
- Çaptuğ, M. (2021), "Hukuki Güvenlik İlkesinin Kavramsal Gelişim", *Uyuşmazlık Mahkemesi Dergisi*, 9 (17): 133-160, <https://doi.org/10.18771/mdergi.957891>, s.240
- Çeliksoy, E., Akça, A. (2024), "Türkiye'de Kamu Yönetiminde Yaşanan Dijital Dönüşüm Süreci", *Çankırı Karatekin Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 15(2): 445-486.

<https://doi.org/10.54558/jiss.1426480>

- Çevik, S. (2012), “Mükellefin Devlet Ve Toplumla Etkileşimi, Bireysel Normlar Ve Vergi Ahlakı”, *Maliye Dergisi*, (163): 258 – 289.
- Çırak, E. (2019), “Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi Çerçevesinde Adil Yargılanma Hakkının Uygulama Alanı”, *D.E.Ü. Hukuk Fakültesi Dergisi*, (21): 997-1028.
- Çiçek H., Herek H., (2015), “Türkiye’deki Vergi Suç Ve Cezalarının Değerlendirilmesi: Antalya İli Örneği”, *Marmara Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, 32 (1): 311-342.
- Çiçek, S., Tufan, K. (2019), “Vergi Mükelleflerinin Tebliğ, Denetim, Uzlaşma Düzenlemeleri ile İlgili Bakış Açılarının Değerlendirilmesi: Burdur İli Örneği”, *Gümrük Ticaret Dergisi*, 6(17): 30-41.
- Çoban Döşkaya, F. (2024), “Amerikan Bağımsızlık Bildirgesi’nin Arka Planı ve Analizi”, *Akademik Tarih ve Düşünce Dergisi*, 11 (6): 4727-4745.
- Dai, J. (2017), “Three Essays on Audit Technology: Audit 4.0, Blockchain, and Audit App”, *Rutgers, The State University of New Jersey*, (10). <https://doi.org/doi:10.7282/T3RN3BZ9>
- Damar, M., Özen, A., Çakmak, Ü. E., Özoğuz, E., Erenay, F. S. (2024), “Super AI, Generative AI, Narrow AI and Chatbots: An Assessment of Artificial Intelligence Technologies for The Public Sector and Public Administration”, *Journal of AI*, 8(1): 83-106,
<https://doi.org/10.61969/jai.1512906>
- Dastidar, K. G., Caelen, O. Granitzer, M. (2024), "Machine Learning Methods for Credit Card Fraud Detection: A Survey", in *IEEE Access*, (12): 158939-158965.
- Dayan A., Yılmaz A. (2022), “Doğal Dil İşleme Ve Derin Öğrenme Algoritmaları İle Makine Dili Modellemesi”, *DÜMF MD*, (13:3): 467–475. <https://doi.org/10.24012/dumf.1131565>
- Deaton, A. (1977), “Equity, efficiency, and the structure of indirect taxation”, *Journal of Public Economics*, 8(3): 299-312
- Değirmencioğlu, B. (2019), “AİHM İçtihatları Işığında ‘Masumiyet Karinesi’ nin Korunması”, *Ankara Sosyal Bilimler Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 1(2): 307-356.
- Delalande, N., Huret, R. (2013), “Tax resistance: A global history?”, *Journal of Policy History*, 25(3): 301–307.
- Derrig, R. A., Ostaszewski, K. M. (1997), “Managing the Tax Liability of a Property-Liability Insurance

- Company”, *The Journal of Risk and Insurance*, 64(4): 695–711. doi:10.2307/253892
- Dinçer, M. R., Kalelioğlu, M. H. (2013), “Gelirin Tespiti Ve Vergilendirilmesi: Safi Artış Teorisi, Kaynak Teorisi”, *Ufuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 2(3): 85-104.
- Dinçkol, H. A. (2024), “Yapay Zekânın İdari Yargı Üzerindeki Etkileri”, *Sakarya Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 12(1): 47-77. <https://doi.org/10.56701/shd.1407948>
- Doğan, A., Karayel, M. (2016), “Küreselleşme Ve Vergi Sistemlerinin Değişimi”, *Vergi Raporu*, (99): 149-175.
- Doğan, A., Coşkun, M. E. (2022), “Vergilendirmenin Tarihsel Gelişim Sürecinde Öne Çıkan Vergi İsyamları”, *Nazilli İktisadi Ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 3(1): 28-41.
- Doğru, O., Nalbant, A. (2012), *İnsan Hakları Avrupa Sözleşmesi: Açıklama ve Önemli Kararlar, 1. Cilt*, Ankara: TC Yargıtay Başkanlığı.
- Doğrusöz, M. E., Kaplan, N. F. (2018), “Vergilendirme Yetkisine Egemen Olan Anayasal İlkeler”, *Journal of Strategic Research in Social Science*, 4(4): 41-52.
<https://doi.org/10.26650/mcd2021-917211>
- Donay, S. (2008), *Ceza Mahkemesinde Yargılanan Vergi Suçları*, İstanbul: Beta Yayınevi.
- Dönmez, Z. (2025), “Yapay Zekânın Hukuki Gelişimi Ve AB Yapay Zekâ Yasası”, *Adalet Dergisi*, (74): 947-975. <https://doi.org/10.57083/adaletdergisi.1677361>
- Duman, Ö. (2022), “Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi Ve Karşılaştırmalı Hukuk Penceresinden “Dördüncü Derece Olmama Doktrini” Ve Yansımaları”, *Anayasa Yargısı*, 39(1): 46-92.
- Dyrenge, S. D., Hanlon, M., Maydew, E. L. (2008), “Long-run corporate tax avoidance,” *The Accounting Review*, 83(1): 61–82.
- Edizdoğan, N., Çetinkaya, Ö., Gümüş, E. (2020), *Kamu Maliyesi*, (11. Baskı), Bursa: Ekin Yayınları.
- Edizdoğan, N., Taş, M., Çelikkaya, A. (2007), *Vergi Ceza ve Yargılama Hukuku*, Bursa: Ekin Yayınevi.
- Efe, A. (2022), “Yapay Zeka Algoritmalarının Denetim Mesleği Üzerindeki Potansiyel Etkileri”, *Yönetim Bilişim Sistemleri Dergisi*, 8 (2): 1-19.
- Efe, A., Tunçbilek, M. (2023), “Yapay Zekâ Algoritmaları İle Dönüşen Denetim Araçları Üzerine Bir Değerlendirme”, *Denetişim*, (27): 72-102. <https://doi.org/10.58348/denetisim.1195294>
- Egeli, H., Dağ, M. (2012), “Türk Vergi Hukuku Açısından Mükellef Haklarının Değerlendirilmesi”,

Maliye Dergisi, (163): 130-146.

Eker, A. (1996), *Kamusal Maliye*, Ankara: Doğuş Matbaası.

Ekeryılmaz, Ş., Gürdal, T. (2023), “Hukuki Güvenlik İlkesi ve Unsurları Üzerine Bir İnceleme”, *Kapanaltı Dergisi*, (4): 1-11.

Ekren, N. N. (2024), “Adil Yargılanma Hakkının Temel İlkesi Olarak Tabii Hâkim İlkesi”, *Eskişehir Barosu Dergisi*, (Özel Sayı): 252-273.

Erata, Z., Paşaoğlu, M. T. (2023), “Fransız ve Rus Devrimi Özelinde Alttan Devrimlerin Otoriter Yönetimlere Dönüşme Nedenleri”, *Tesam Akademi Dergisi*, 10(1): 327-355.

doi: 10.30626/tesamakademi.1094025

Ercan, T. (2021), “Vergi Ceza Hukukunda Vergi Suçları Kapsamında Cezayı Etkileyen Hususlar”. *Abant Sosyal Bilimler Dergisi*, 21(3): 545-571. <https://doi.org/10.11616/asbi.957875>

Ercan, T. (2025), “Vergi Denetim Hukukunda Vergi İncelemesi Süreci ve Uygulamada Özellik İçeren Hususlar”, *Uluslararası Sosyal Siyasal Ve Mali Araştırmalar Dergisi*, 5(1): 1-19

<https://doi.org/10.70101/ussmad.1609970>

Erdem, A. (2023), “Vergilerin Kanuniliği İlkesi Bağlamında Cumhurbaşkanının Vergi İle İlgili Düzenleyici İşlem Yapma Yetkisi Üzerine Bir İnceleme”, *Karatekin Hukuk Dergisi*, 1(2): 93-128.

Erdem, M. E., Arıtı Erdem, İ. (2019), “Uluslararası Vergi Anlaşmalarının İç Hukuktaki Konumu”. *Humanities Sciences*, 14(2): 1-24.

Erdem, M., Şenyüz D., Tatlıoğlu, İ. (2015), *Kamu Maliyesi*, (12. Baskı), Bursa: Ekin Yay.

Ergen, Z. (2016), “Kamu Mali Yönetiminde Yeniden Yapılanma: Muhasebe-i Umumiye Kanunundan 5018 Sayılı Kanuna Bütçe Ve Harcama Usullerinde Dönüşüm”, *Ekonomi Bilimleri Dergisi*, 8(1): 46-58.

Erkin, G. (2012), “Vergilendirme Yetkisinin Tabi Olduğu Anayasal İlkeler”, *Ankara Barosu Dergisi*, (3): 237-249.

Eroğlu, O. (2010), “Osmanlı Devleti’nin Son Dönemlerinden Cumhuriyet’in İlk Yıllarına Kamu Maliyesi”, *Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 12 (Özel Sayı): 57-89.

Erturan, İ., Ergin, E. (2018), “Dijital Denetim Ve Dijital İkiz Yöntemi”, *Muhasebe Bilim Dünyası*

Dergisi, 20(4): 810-830. <https://doi.org/10.31460/mbdd.395261>

European Union (2003), Council Directive 2003/49/EC of 3 June 2003 on a common system of taxation applicable to interest and royalty payments made between associated companies of different Member States.

European Union (2011), Council Directive 2011/96/EU on the common system of taxation applicable in the case of parent companies and subsidiaries of different Member States.

European Union (2009), Council Directive 2009/133/EC of 19 October 2009 on the common system of taxation applicable to mergers, divisions, partial divisions, transfers of assets and exchanges of shares concerning companies of different Member States and to the transfer of the registered office of an SE or SCE between Member States

Eyüpgiller, S. (2023), “Türk Vergi Sisteminde Dijital Dönüşümde Önemli Bir Dönem: 2017-2021”, *Social Review of Technology and Change*, 1(1): 68-100.

Fan, Ji., Shar, L. K., Zhang, R., Liu, Z., Yang, W., Niyato, D., Mao, B, Lam, K.Y. (2025), “Deep Learning Approaches for Anti-Money Laundering on Mobile Transactions: Review, Framework, and Directions”, *IEEE Journal*, (Early Review), 1-25.

<https://doi.org/10.48550/arXiv.2503.10058>

Feyzioglu, M. (1999), “Suçsuzluk Karinesi: Kavram Hakkında Genel Bilgiler ve Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi”, *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 48, (1-4).

Forrest, K. (2024), “The Ethics and Challenges of Legal Personhood for AI”, *The Yale Law Journal Forum*, (04), 1175-1211.

Fujinama, A. (2002), “Globalization and The Role of The Accounting Profession in The 21st Century”, *The 16th World Congress of Accountants, Hong Kong*, s.1

Geçer, A. E. (2022), “Vergi Ceza Hukukunda Non Bis İn İdem İlkesine İlişkin Güncel Gelişmeler: 2019/4 E. 2021/78 K. Sayılı Anayasa Mahkemesi Kararı ve 7394 Sayılı Kanun ile Vergi Usul Kanununun 359. Maddesinde Yapılan Değişiklikler”, *İstanbul Medeniyet Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 7(13): 273-324.

Gehlen, B., Marx, C. (2022), “I am a Professional Tax Evader: Multinationals, Business Groups and Tax Havens, 1950s to 1980s”, Schönährl, K., Hürlimann, G., Rohde, D. (Eds), *Histories of Tax Evasion, Avoidance and Resistance. Routledge*, (221-239)

- Gelir İdaresi Başkanlığı Strateji Geliştirme Daire Başkanlığı (2024), “2023 Faaliyet raporu”, Yayın No: 560, Ankara: GİB.
- Gelir İdaresi Başkanlığı Strateji Geliştirme Daire Başkanlığı (2025). “2024 Faaliyet raporu”, Yayın No: 560, Ankara: GİB.
- Gencel, U. (2014), “Vergi Kaçakçılığı Suçlarında İştirak Müessesesi Ve Sorunları”, *Journal of Accounting and Taxation Studies*, 7(3): 71-88.
- Genç, M.İ. (2025), “Vergi Devrim İlişkisi: Modern Devletin Gelişiminde Verginin Etkisi”, *Journal of Vocational and Social Sciences of Turkey*, 7(17): 1-21.
<https://doi.org/10.46236/jvosst.1612678>
- Gerçek, A. (2002), “Yürütmenin Durdurulması Müessesesinin Vergileme İşlemleri Üzerindeki Etki Ve Sonuçları”, *İ. Ü. İktisat Fakültesi Maliye Araştırma Merkezi Konferansları*, (41): 118-138.
- Gerçek, A. (2005), “Türk Vergi Hukukunda Vergi Sorumlusu, Sorumluluk Halleri Ve Türlerinin İncelenmesi”, *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 54(3): 157 – 193,
https://doi.org/10.1501/Hukfak_0000000398
- Gerçek, A. (2006), “Vergilendirmede Mükellef Hakları ve Türkiye’de Durumun İncelenmesi”, *Vergi Sorunları Dergisi*, (209): 121-149.
- Gerçek, A., Bakar, F. (2017), “Vergilemede Kanunilik İlkesi Açısından Anayasa’nın 73/4. Maddesi ile Bakanlar Kuruluna Yetki Verilmesinin Değerlendirilmesi”, *International Journal of Public Finance*, 2(1): 7–26, <https://doi.org/10.30927/ijpf.325412>
- Gezici, H. S. (2022), “Yapay Zekâ ve Vergi Yönetimi: Finlandiya Örneği”, *Vergi Raporu*, (277): 46-66.
- Giray, F. (2001), *Maliye Tarihi*, Bursa: Ezgi Kitabevi.
- Górski, Ł., Kuźniacki, B., Almada, M., Tyliński, K., Calvo, M., Asnaghi, P.M., Almada, L., Iñiguez, H., Rubianes, F., Pera, O., Nigrelli, J.I. (2024), “Exploring Explainable AI in The Tax Domain”, *Artificial Intelligence and Law*, (Early Review), doi:10.1007/s10506-024-09395-w
- Gölçek, A. G. (2023), “Dijital ekonomide vergi planlaması: Vergilemede zorluklar ve fırsatlar”, *Ömer Halisdemir Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 16(2): 543–573.
<https://doi.org/10.25287/ohuiibf.123>
- Görkemli, B. (2021), “Ceza Hukukundaki Sahtecilik Suçları İle Vergi Ceza Hukukundaki Sahte Belge

- Düzenleme-Kullanma Suçları”, *Türkiye Adalet Akademisi Dergisi*, (47): 407-434.
- Gözübüyük, Ş., Gölcüklü, F. (2009), *Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi ve Uygulaması*, Ankara:Turhan Yayınevi.
- Grinberg, I. (2012), “Beyond FATCA: An Evolutionary Moment for the International Tax System. Georgetown Faculty” *Working Papers*, (No.160). <http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.1996752>
- Güler, T., Şahnağil, S. (2017): “Dijital Demokrasi Ve Yönetişim İlişkisi Çerçevesinde E-Demokrasi/E-Devlet Uygulamaları”, *JOEEP: Journal of Emerging Economies and Policy*, 2(2): 16-29.
- Gültepe, H. C., Kahriman, H. (2023), “Yargının Özel Usulsüzlük Cezalarına Bakışı”, *Turkuaz Uluslararası Sosyo-Ekonomik Stratejik Araştırmalar Dergisi*, 5(2): 102-124.
- Gümüşkaya, G. (2023), “Vergi Yargılaması Bakımından Gerekeçeli Karar Hakkı”, *Anayasa Yargısı*, 39(2): 35-82. <https://doi.org/10.55792/anayasayargisi.1233227>
- Gündoğdu, S. (2022), “Türkiye’de Vergi Denetiminde Etkinlik; Dolaylı ve Dolaysız Vergiler Bağlamında İnceleme”, *19 Mayıs Sosyal Bilimler Dergisi*, 3(2): 161-172. <https://doi.org/10.52835/19maysbd.1112677>
- Güner, C. (2020), “Yapay Zekânın Verdiği Zarardan Doğan Sözleşme Dışı Sorumluluğa Uygulanacak Hukuk”, *Uyuşmazlık Mahkemesi Dergisi*, (15): 229-272. <https://doi.org/10.18771/mdergi.757376>
- Güner, K. C., Kargı, V. (2021), “Vergilendirme Yetkisinin Temel Hak ve Özgürlükleri İhlâli ve Yargı Yolu”, *Maliye Çalışmaları Dergisi*, (66): 77-106. <https://doi.org/10.26650/mcd2021-917211>
- Gürcan, E. C. (2019), “Bir “Siyasal Süreç” Olarak Fransız Sarı Yelekliler Hareketi’nin Ortaya Çıkışı”, *Mülkiye Dergisi*, 43(2).
- Gürdal, T., Ekeryılmaz, Ş. (2018), “Vergilemede Hukuki Güvenlik İlkesinin Danıştay Kararları Işığında İncelenmesi”, *Eskişehir Osmangazi Üniversitesi İktisadi Ve İdari Bilimler Dergisi*, 13(2): 205-226., <https://doi.org/10.17153/oguiibf.429837>
- Gürdal, T., Yardımcıoğlu, F., Beşel, F. (2016), “Türk Vergi Sisteminin Popülerlik Analizi”. *Maliye Araştırmaları Dergisi*, 2(2): 33-52.
- Güredin, E. (2007), *Denetim ve Güvence Hizmetleri: SMMM ve YMM'lere Yönelik İlkeler ve Teknikler*, (11. Baskı), İstanbul: Arıkan Yayınları.
- Hanlon, M., Heitzman, S. (2010), “A review of tax research”, *Journal of Accounting and Economics*,

50(2-3): 127-178, doi: 10.1016/j.jacceco.2010.09.002

Hatfield, M. (2023) "Safeguarding Taxpayer Data", *Florida Tax Review*: 27(1): 212-268

Hazine ve Maliye Bakanlığı (2025), 2024 Yılı Faaliyet Raporu, Ankara, s.133

Hernández Sánchez, Á., Sastre-Hernández, B. M., Jorge-Vazquez, J., Náñez Alonso, S. L. (2024), "Cryptocurrencies, Tax Ignorance and Tax Non compliance in Direct Taxation: Spanish Empirical Evidence", *Economies*, 12(3).

Holtzblatt, J., Engler, A. (2022), "Machine Learning And Tax Enforcement", Tax Policy Center, Urban Institute & Brookings Institution, <https://www.urban.org/sites/default/files/2022-06/Machine%20Learning%20and%20Tax%20Enforcement.pdf> (Erişim Tarihi: 10.02.2025)

https://www.skatteverket.se/omoss/jobbahososs/jobbamedithososs/skatteverketsarbetemedai.4.13948c0e18e810bfa0c6d0c.html?utm_source=chatgpt.com (Erişim Tarihi 10.03.2025)

Huang, F., Vasarhelyi, M.A. (2019), "Applying robotic process automation (RPA) in auditing: A framework", *International Journal of Accounting Information Systems*, (35): 100433. <https://doi.org/10.1016/j.accinf.2019.100433>

Huang, Z. (2018), "Discussion on the Development of Artificial Intelligence in Taxation", *American Journal of Industrial and Business Management*, 8(8): 1817-1824. doi: 10.4236/ajibm.2018.88123

Huret, R. (2014), *American Tax Resisters*, USA: Harvard University Press.

Ilieva, K. (2025), "Artificial Intelligence Usage in EU Tax Administrations", *EU Tax Focus*, (IBFD): 1-3.

IRS (2023). Internal Revenue Service Inflation Reduction Act Strategic Operating Plan: 2023-2031, Department of Treasury Internal Revenue Service, Washington DC.

İçer Z., Yücel Y. (2019), "Vergi ve Ceza Mahkemesi Kararlarının Birbirine Etkisinin Değerlendirilmesi", *Türk-Kore Ceza Hukuku Günleri Karşılaştırmalı Hukukta Ekonomik Suçlar Uluslararası Sempozyumu*, (5): 1185-1205.

İçer Z., Yücel Y., Atak O., (2021), "Vergi Suçlarının Tespiti Ve Muhakemesinde Elektronik Denetim Uygulamaları Ve Etkileri", *Dijitalleşme Sürecinin Türk Vergi Sistemine Etkileri*, Bursa, 64-91.

İçer, Z., Yücel, Y., (2019), "Vergi Kaçakçılığı Suçu ve Teşebbüs Sorunu Üzerine Bir İnceleme", *Vergi*

- Raporu*, (237): 28-46.
- İlgün, M.F. (2020), “Vergi Denetim Sürecinde Büyük Veri Analitiği”, *Siyaset, Ekonomi ve Yönetim Araştırmaları Dergisi*, 8(1): 1-24.
- İnceoğlu, S. (2013), *İnsan Hakları Avrupa Sözleşmesi ve Anayasa*, (3. Baskı), İstanbul: Beta Yayınları.
- Jambeiro Filho, J., Coutinho, G. L., Morgero, K. C. S. (2024), “How Brazil transformed Customs control through artificial intelligence and other technologies”. *WCO News*, 105(3), s.1. <https://mag.wcoomd.org/magazine/wco-news-105-issue-3-2024/brazil-ai-and-other-technologies/>
- Jiang, K., Chen, X., Li, J. & Zhou, M. (2025), “Technology adoption and extreme stock risk: Evidence from digital tax reform in China”, *Humanities And Social Sciences Communications* 12(145) 1-20. doi: 10.1057/s41599-025-04483-x
- Kağıtçıoğlu, M. (2021), “Yapay Zekâ ve İdare Hukuku (Bugünden Geleceğe Yönelik Bir Değerlendirme)”, *Hacettepe Hukuk Fakültesi Dergisi*, 11(1): 118-168. <https://doi.org/10.32957/hacettepehdf.874993>
- Kahraman, R., Atsan, E. (2018), “Vergi Kaçakçılığı Suçunda Hürriyeti Bağlayıcı Ceza Üzerine Bir Değerlendirme”, *Fiscaoeconomia*, 2 (3): 168-197. doi: 10.25295/fsecon.2018.03.008
- Kahya, R. (1995), “Adil Yargılamayı Etkilemeye Teşebbüs Suçu ile Yargı Görevi Yapanı, Birlikşiyi veya Tanığı Etkilemeye Teşebbüs Suçunun (TCK m. 277) Karşılaştırmalı İncelemesi”, *Süleyman Demirel Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 14(1): 219 -267.
- Kalabalık, H. (2018), *İnsan Hakları ve Kamu Özgürlükleri*, Eskişehir: Anadolu Üniversitesi Yayınları.
- Kalpıklı, F. (2012), “Thatcher Dönemi Britanyası'nın Sorunlarının Benim Güzel Çamaşırhanem'e Yansımaları”, *Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, (27): 153-158.
- Kalra, A., Afzal, M.N.I. (2023), "Transfer pricing practices in multinational corporations and their effects on developing countries' tax revenue: a systematic literature review", *International Trade, Politics and Development*, 7 (3): 172-190. doi: 10.1108/ITPD-04-2023-0011
- Kant, I. (2000), “Aydınlanma Nedir? Sorusuna Yanıt” (Çev. Nejat Bozkurt), *Toplumbilim, Aydınlanma Özel Sayısı* (11): 17-21.
- Kapusuzoğlu, A. (2008), “Vergi Kaçakçılığı ve Kayıt Dışı Ekonominin Vergi Kaçakçılığının Oluşumundaki Rolü”, *Bolu Abant İzzet Baysal Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*,

16(1): 124-142. <https://doi.org/10.11616/AbantSbe.233>

Karaaslan, M. (2006), “Ceza Mevzuatında Yapılan Değişikliklerin Vergi Kaçakçılığı Suçuna Etkisi”, *TBB Dergisi*, (64): 115-150.

Karaca, C. (2021), *Kamu Maliyesi*, Bursa: Ekin Kitabevi.

Karaçoban Güneş, T. (2009), “Vergi Cezası Davalarında Adil Yargılanma Hakkı: Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi Jussila V. Finlandiya Kararı”, *Fasikül Hukuk Dergisi*, 1(1): 78-79.

Karakehya, H. (2007), Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesinin 6. Maddesi (Adil Yargılanma Hakkı) Bağlamında Ceza Muhakemesinde Duruşma, Doktora Tezi, Eskişehir, Anadolu Üniversitesi.

Karakehya, H., Usluadam, A. K. (2015), “Türk Ceza Hukuku Öğretisinde Suçun Manevi Unsuru Bağlamında Suç Genel Teorisine İlişkin Görüşler”, *Ceza Hukuku Ve Kriminoloji Dergisi*, 3(2):1-24.

Karakoç, Y. (2013), “Anayasal vergilendirme ilkeleri üzerine bir değerlendirme”, *Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, (15): 1259-1307.

Karakoç, Y. (2014), “Anayasal Vergilendirme İlkeleri Üzerine Bir Değerlendirme”, *Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 15 (Özel Sayı): 1259-1308.

Karakoç, Y. (2015), “Vergi Cezası Anlaşmazlıklarının Çözüm Yollarından Cezalarda İndirim Müessesesi”, *Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, (16): 3637-3739.

Karakoç, Y. (2016), *Vergi Ceza Hukuku*. Ankara: Yetkin Yayınları.

Karakurt, B. (2016), “Vergi Cennetleri ve Posta Kutusu Şirketlerin Kamu Maliyesine Etkileri”, *Atatürk Üniversitesi İktisadi Ve İdari Bilimler Dergisi*, 30(2): 319-342.

Karaş, G. (2022), “Kanunilik ilkesi kapsamında ek mali yükümlülüklerin değerlendirilmesi”, *The Journal of International Scientific Researches*, 7(2): 178-190.

<https://doi.org/10.23834/isrjournal.1103788>, s.179

Karataş Durmuş, N. (2014), “Vergi Hukukunda İspat ve Delil”, *Ankara Hacı Bayram Veli Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 18(3): 505-528.

Karataş Durmuş, N. (2016), “Vergi Uyuşmazlıklarında Barışçıl Çözüm Yolları: Fransa Örneği”, *Yıldırım Beyazıt Hukuk Dergisi* (1): 47-76.

Karataş Durmuş, N., Arıtı Erdem, İ. (2023), “Vergi İdaresi 3.0: Yapay Zekâ Perspektifinden Bir

- İnceleme”, *Maliye Dergisi*, (184): 225-253.
- Kartal, B. (2003), “Türkiye’de Adil Yargılama Hakkı”, *İnsan Hakları Avrupa Sözleşmesi ve Adli Yargı Sempozyumu Bildiri Kitabı*, Ankara: Türkiye Barolar Birliği, (Yay. no. 72): 338-359.
- Kaşıkkara, M. S. (2009), *Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi Çerçevesinde Adil Yargılanma Hakkı ve Türkiye*, Ankara: Adalet Yayınevi, s.178
- Kaşıkkı, M. (1999), *Türk Hukukunda Vergi Kaçakçılığı Suçları*, Doktora Tezi, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Kaya, Y., Kızılkaya, A. (2024), “Türkiye’de Olivera Tanzi Etkisinin Vergi Gecikmesi Ve Cezaları Açısından Değerlendirilmesi”, *Ege Sosyal Bilimler Dergisi*, 4(1-2): 1-23.
- Kayan, A. (2000), “Verginin Tarihsel Gelişimi ve Sebep Olduğu Bazı Önemli Olaylar”, *Maliye Dergisi*, (135): 80-87.
- Keçelioğlu, E. (2024), “Sahte Fatura Yoluyla Nitelikli Dolandırıcılık Suçu”, *Kırıkkale Hukuk Mecmuası*, 4(2), 627-650. <https://doi.org/10.59909/khm.1476754>
- Keskin, N. (2018), “Vergiye Yönelik Mükellef Tutum ve Tepkileri”, *Meriç Uluslararası Sosyal Ve Stratejik Araştırmalar Dergisi*, 2(3): 60-75.
- Khan, A.N. (2024), “E-Commerce and Taxation Fraud”, *African Journal of Biological Sciences*, 6(14): 7651-7662.
- Kılıç, Ö. (2016), “Türkiye’de Vergi Adaleti”, *Akademik Bakış Dergisi*, (66): 396-411.
- Kırbaş, S. (2008), *Vergi Hukuku*, (18. Baskı), Ankara: Siyasal Kitabevi.
- Kırlı, Ö. (2015), “Sivil İtaatsizlik Ve Henry David Thoreau”, *Akademik Bakış Uluslararası Hakemli Sosyal Bilimler Dergisi* (48):445-459.
- Kısa, Ö., Kartal, K. (2022), “Mükellef Haklarının Türkiye’de Ve Seçilmiş Bazı Ülkelerde Karşılaştırmalı Bir Değerlendirmesi”, *Ekonomi Maliye İşletme Dergisi*, 5(1): 15-32. <https://doi.org/10.46737/emid.1085699>
- Kızılkaya Doğru, E. (2020), “Güncel İçtihatlar Işığında Gerekçeli Karar Hakkı”, *Danıştay Dergisi*, (152): 233-276.
- Kızılot, Ş., Kızılot, Z. (2011), *Kaçakçılık Suçları ve Naylon Fatura İhtilafları*, Ankara: Yaklaşım Yayıncılık.

- Kızılyar, A. S. (2013), “Ceza Yaptırımı ile İdari Yaptırım Ayrımı-Distinction Between Criminal and Administrative Sanction”, *Yaşar Üniversitesi E-Dergisi*, (8): 1637-1668.
- Kim, J.J. (2022), “Digitalization of the Tax Administration and Its Achievements in the Republic of Korea”, Hendriyetty, N., Evans ,C., Kim, C., Taghizadeh-Hesary, F. (Eds.), *Taxation in the Digital Economy*: 191-220. <https://doi.org/10.4324/9781003196020-12>
- Kirchler E. (2007), *The Economic Psychology Of Tax Behaviour*, Cambridge: Cambridge University Press.
- Koca, M., Üzülmez, İ. (2008), *Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler*, Ankara: Seçkin Yay.
- Koç, C. (2023), “Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi Kararları Işığında Gizli Tanık Beyanının Delil Değeri”, *Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 25(1): 67-91. <https://doi.org/10.33717/deuhfd.1276259>
- Kosugi, N. (2022), Future Vision of Japan's Tax Administration. Hendriyetty, N., Evans ,C., Kim, C., Taghizadeh-Hesary F. (Eds.), *Taxation in the Digital Economy*: 260-287. <https://doi.org/10.4324/9781003196020>
- Köse, Y. (2022), “Bir Neoliberalizm Restorasyonu: OECD BEPS Eylem Planı”, *Finans Ekonomi ve Sosyal Araştırmalar Dergisi*, 7(4): 775-785. <https://doi.org/10.29106/fesa.1188233>
- Kunter, N., Yenisey, F., Nuhoğlu, A. (2010), *Muhakeme Hukuku Dalı Olarak Ceza Muhakemesi Hukuku*, İstanbul: Beta Yayıncılık.
- Kurt, S., Bozdoğan, D. (2023), “Vergi Cennetlerinin Uluslararası Vergi Rekabetine Olumsuz Etkileri”, *Stratejik Yönetim Araştırmaları Dergisi*, 6(1): 78-9. <https://doi.org/10.54993/syad.1242843>
- Küçük, M., Ç. (2024), “Yapay Zekâ Tarafından Gerçekleştirilen İdari İşlemlerde Sorumluluk”, *Başkent Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 10(1): 169-215.
- Igar, B. (2019), “Türkiye’de Yükselen Teknoloji İmajı Ve E-Maliye Uygulamaları”, *Vergi Raporu*, (232): 219-232.
- Liu, L. (2021), “The Rise of Data Politics: Digital China and the World”, *Studies in Comparative International Development*, (56): 45–67. doi: 10.1007/s12116-021-09319-8
- Martin, I. W. (2008), *The Permanent Tax Revolt How the Property Tax Transformed American Politics*, UK: Stanford University Pres.
- Martorano, B. (2018), “Taxation and inequality in developing countries: lessons from the recent

- experience of Latin America”, *Journal of International Development*, 30(2): 256–273.
- McLure, C. E. (2001), “The Tax Assignment Problem: Ruminations on How Theory and Practice Depend on History”, *National Tax Journal*, 54(2): 339-364.
- Memiş, M.Ü., Çürük, T., Ünal, Y. (2019), “Elektronik Uygulamaların Vergi Denetimi Üzerine Etkisi: Denetimin Tarafları Üzerine Bir Araştırma”, *Maliye Dergisi*, (176): 474-504.
- Mercado, E. (2021), “Robotic Process Automation, “Defense Acquisition University (DAU)”, *The research Report for Army's Senior Service College Fellowship*, USA.
- Mirrlees, J. A. (1971), “An Exploration in the Theory of Optimum Income Taxation”, *The Review of Economic Studies*, 38(2): 175-208.
- Murorunkwere, B.F., Tuyishimire, O., Haughton, D., Nzabanita, J. (2022), “Fraud Detection Using Neural Networks: A Case Study of Income Tax”, *Future Internet*, 14 (6): 1-6. <https://doi.org/10.3390/fi14060168>
- Musgrave, R. (1958), *Kamu Maliyesi Teorisi* (Çev. Orhan Şener ve Yaşar Methibay), Asil Yayıncılık: Ankara.
- Musgrave, R. A., Musgrave, P. B. (1989), *Public Finance in Theory and Practice*, (Fifth Ed.), New York: McGraw-Hill.
- Mutlu, A. E., Öncü, R. N. (2024), “İdarenin Eylem Ve İşlemlerinin Öngörülebilirliği Ve Yapay Zekâ Kullanımı”, *Balıkesir Üniversitesi Hukuk Dergisi*, 1(2): 186-213.
- Mutlu, F. (2024), “Türk Vergi Hukukunda Hukuki Güvenlik İlkesinin Değerlendirilmesi”, *Akademik Düşünce Dergisi*, (9): 18-29. <https://doi.org/10.53507/akademikdusunce.1391672>
- Nacaroğlu, D., Savcı, S. (2023), “Yapay Zekânın Medyada Sunumu ve Yükselişi: Olanaklar, Sınırlar ve Tehlikeler”, *Yeni Medya*, (15): 130-152. <https://doi.org/10.55609/yenimedya.1365439>.
- Nadaroğlu, H. (1992), *Kamu Maliyesi Teorisi*, (8. Baskı), İstanbul: Beta Basım Yayım Dağıtım.
- Nal, S. (2014), “Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi Ve Türk Hukukunda Vicdani Ret/Conscientious Objection In Framework Of European Convention On Human Rights And Turkish Law”, *Mustafa Kemal Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 7(13): 253-274.
- Napitupulu, I.H., Situngkir, A., Edelia, A. (2019), “Triggers of tax avoidance practices in Indonesia”, *International Journal of Economics, Business and Management Research*, 3 (11): 185-191.

- Nas, A. (2019), “Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımının Koşulları ve Hukuki Sonuçları”, *Türkiye Adalet Akademisi Dergisi*, (37): 25-49.
- Nathwani, K. (2024), “Artificial Intelligence In Automated Decision-Making In Tax Administration: The Case For Legal, Justiciable And Enforceable Safeguards”, *TLRC Report, The Institute for Fiscal Studies*.
- Navarro, A. (2024), “The General Anti-Avoidance Rule of the EU Anti-Tax Avoidance Directive (ATAD GAAR): Interpretation and Implementation”, *Working Paper of the Max Planck Institute for Tax Law and Public Finance*, (No. 2024-08): 1-52
- Oats, L. (2012), *Taxation Policy and Practice*, (19. Ed.), UK: EP Fiscal Publications.
- OECD (1990), Taxpayers’ rights and obligations – a survey of the legal situation in OECD Countries, Committee of Fiscal Affairs, 27 April.
- OECD (2019), Model Tax Convention on Income and on Capital, Vol I and II (full version as it read on 21.11.2017), Paris: OECD Publishing.
- OECD (2020), Tax Administration 3.0: The Digital Transformation of Tax Administration, Paris: OECD Publishing.
- OECD (2024), Base Erosion and Profit Shifting (BEPS), <https://www.oecd.org/en/topics/policy-issues/base-erosion-and-profit-shifting-beps.html>, (E.T. : 01.04.2024).
- OECD (2024), Tax Administration 2024 “Comparative Information On Oecd And Other Advanced And Emerging Economies”, Paris: OECD Publishing.
- Oğuz, N.S., Yıldız, H.E. (2023), “Türkiye’de Dijital Hizmet Vergisinin Değerlendirilmesi”, *Anadolu University Journal of Faculty of Economics*, 5(2): 83-97.
<https://doi.org/10.54737/aujfe.1400103>
- Oğuztürk, B. S., Ünal, E. K. (2015), “Türkiye’de Vergi Denetiminde Yeni Dönem”, *Akademik Araştırmalar Ve Çalışmalar Dergisi*, 7(13): 207-237.
- Oktar, A.S. (2022), *Vergi Hukuku*, (16. Baskı), İstanbul: Yetkin Yay.
- Oladipo, O.A., Fakile, S.A., Ogunjobi, J.O, Oladipo, A.O., Ademola, A.O. (2021), “Effect Of Tax Audit And Tax Responsibility On Tax Compliance Behaviour: Evidence From Nigerian Listed Manufacturing Companies”, “Effect Of Tax Audit And Tax Responsibility On Tax Compliance Behaviour: Evidence From Nigerian Listed Manufacturing Companies”, *Academy of*

Accounting and Financial Studies Journal, 25(5): 1-13.

Organ, İ., Baran, T. (2020), “İdari Ve Adli Para Cezalarının Karşılaştırılması”, *Ömer Halisdemir Üniversitesi İktisadi Ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 13(4): 792-808, <https://doi.org/10.25287/ohuiibf.733602>

Orhaner, E. (2007), *Kamu Maliyesi*, Siyasal Kitabevi.

Ormrod, W. M. (1990), “The Peasants’ Revolt and the Government of England”, *Journal of British Studies*, 29(1): 1–30.

Öden B.D. (2017), *Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi Kararlarının Türk Vergi Hukukuna Etkisi*, Ankara: Savaş Yayınevi.

Ömercioğlu, A. (2022), “7318 Sayılı Kanun İle Eklenen Vergi Kaçakçılığı Suçları”, *Erciyes Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 17(1): 167-192.

Ömercioğlu, A. (2025), “Vergi Denetimlerinde Yapay Zekâ Kullanımı Ve Otonom Vergi Denetimi Perspektifi”, *Ankara Sosyal Bilimler Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 6(2): 1439-1465. <https://doi.org/10.47136/asbuhfd.1572297>

Ömercioğlu, A., Dayıoğlu, M. R., Arslan, C. B. (2018), “Vergi Suçlarının Türkiye’de Adli Görünümü”, *Kırıkkale Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 8(1): 51-70.

Önal, A.S. (2016), “Sahte ve Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge Düzenleme ve Kullanma Suçları”, *E-Akademi Dergisi Sayı*, (137): 1-30.

Öncel, M., Kumrulu, A. Çağan, N., Göker, C. (2021), *Vergi Hukuku*, (30. Baskı), Ankara: Turhan Kitabevi.

Öner, E. (2005), “Osmanlı İmparatorluğu ve Cumhuriyet Döneminde Malî İdare”, *Ankara: Maliye Bakanlığı Araştırma, Planlama ve Koordinasyon Kurulu Başkanlığı*, (2005/369).

Ös, M. (2023). 21. Yüz Yılda Dijital Denetim ve Dijital İkiz: Dijital Denetimin İşletmelere Olan Yansımaları Ve Dijital İkiz Üzerine Bir Değerlendirme, Ed. Hacıhasanoğlu, T., İğde, M., *Güncel Gelişmeler Ekseninde Muhasebe Ve Denetim*, Gaziantep: Özgür Yayınları: 221-236. doi: 10.58830/ozgur.pub77.c209

Öz, E., Erim, A. (2016), “Tüm Yönleri ile Gümrük Kaçakçılığı Suçlarında İştirak”, *Gümrük Ve Ticaret Dergisi*, (8): 62-75.

Özbek, V.Ö. (2006), *Ceza Muhakemesi Hukuku*, Ankara: Seçkin Yayınevi.

- Özbilen, Ş. (2013), *Vergi Hukuku*, Ankara: Gazi Kitabevi.
- Özçelik, M. K. (2018), “Vergi Kaçırma Amaçlı Muhasebe Hileleri Üzerine Bir İnceleme”, *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, 20 (Özel Sayı): 493-517.
- Özdiler Küçük, E. (2016), “Vergi Suçlarında Masumiyet Karinesi”, *İnönü Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 5(2): 195-208.
- Özkanca Andıç, N., Erasa Akça, İ. (2019), “Vergi isyanları: Türkiye ve dünyadan örnekler”, *Sosyal Araştırmalar ve Davranış Bilimleri Dergisi*, (9): 297–311.
- Öztürk, B., Tezcan, D., Erdem, M. R., Gezer, Ö. S., Saygılar Kırıt, Y., Alan Akcan, E., Özaydın, Ö., Tütüncü, E. E., Altınok Villemin, D., Tok, M. C., (2017), *Nazari ve Uygulamalı Ceza Muhakemesi Hukuku*, (11. Baskı), Ankara: Yetkin Yayıncılık.
- Öztürk, H., Teker, S. (2020), “Tendency to use fake or misleading documents and solution proposals for taxpayers”, *Press Academia Procedia (PAP)*, (11): 138-144. doi: 10.17261/Pressacademia.2020.1255
- Öztürk, N. (2016), *Kamu Maliyesi*, (3. Baskı), Bursa: Ekin Yay.
- Öztürk, S., Ülger, Ö. (2016), “Zararlı Vergi Rekabeti Ve Vergi Cennetleri: Vergi Cennetlerinin Vergi Kaçırma, Vergiden Kaçınma Ve Kara Para Aklamadaki Rolü”, *Sosyal Bilimler Dergisi*, 3(9): 118-135. doi: 10.16990/SOBIDER.1305
- Pan-Canadian Artificial Intelligence Strategy, <https://ised-isde.canada.ca/site/ai-strategy/en>, E. T. : 12.3.2025
- Passant, J., (2016), “Tax and the Forgotten Classes: from the Magna Carta to the English Revolution”, *Australasian Accounting, Business and Finance Journal*, 10(3): 67-88. doi: 10.14453/aabfj.v10i3.5
- Peeters, B. (2024), “Editorial: European Law Restrictions on Tax Authorities’ Use of Artificial Intelligence Systems: Reflections on Some Recent Developments”, *EC Tax Review*, 33 (2): 54-57. <https://doi.org/10.54648/ecta2024006>
- Pehlivan, A. (2013), “Soruşturma Evresinde Müdafî ve Vekilin Evrak İnceleme Yetkisi”, *Marmara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Hukuk Araştırmaları Dergisi*, 19 (2): 1491 – 1540.
- Pehlivan, O. (2017), *Kamu Maliyesi*, Trabzon: Celepler Matbaacılık.
- Pekiner, K. (1988), *İşletme Denetimi*, (5. Basım), İstanbul İ.Ü.İ.F.M.E. Yay. No:5.

- Pekşen, F. (2019), “Osmanlı Devletinden Günümüze Vergi Denetiminin Tarihçesi”, *Ordu Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Sosyal Bilimler Araştırmaları Dergisi*, 9(1): 107-116.
- Pınar, B. (2014), “Vergi Denetiminin Hukuka Uygunluğunun Yargı Yoluyla Sağlanmasında Hukukî Dinlenilme Hakkı”, *Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, (16): 4355-4397.
- Pigou, A. C. (1920), *The Economics of Welfare*. London: Macmillan.
- Pomp, R.D. (2021), “Turnover Taxes: Their Origin, Fall from Grace, and Resurrection”, *Journal of State Taxation*, (23): 17-20.
- Qatawneh, A.M. (2024), "The role of artificial intelligence in auditing and fraud detection in accounting information systems: moderating role of natural language processing", *International Journal of Organizational Analysis*, (Vol. ahead-of-print No. ahead-of-print), doi:10.1108/IJOA-03-2024-4389
- Rakıcı, C. (2011), “Vergi Denetiminin Yeni Yapısı Ve Denetimin Kayıdışılığı Önleme Fonksiyonu”, *ZKÜ Sosyal Bilimler Dergisi*, 7 (14): 345-361.
- Rawls, J. (1999), *A Theory of Justice*. (Revised Ed.), Massachusetts: Harvard University Press.
- Regulation (EU) 2016/679 of the European Parliament and of the Council of 27 April 2016 on the protection of natural persons with regard to the processing of personal data and on the free movement of such data, and repealing Directive 95/46/EC (General Data Protection Regulation), <https://eur-lex.europa.eu/eli/reg/2016/679/oj/eng>, E. T. : 14.3.2025
- Rennoek, M. J., Cohn, A., Butcher, J. R. (2018), “Blockchain Technology And Regulatory Investigations”, *Practical Law Litigation*, (February/March): 35-44.
- Rezaee, Z., Wang, J (2019), “Relevance Of Big Data To Forensic Accounting Practice And Education”, *Managerial Auditing Journal*, 34(3): 268-288.
- Risk Analizi Genel Müdürlüğü (2022), 2021 yılı Faaliyet Raporu, Ankara, s. 21-22
- Sağbaş, İ. (2010), *Vergi Teorisi*, Ankara: Ece Matbaası.
- Saha, P., Aanand, S., Shah, P., Khatwani, R., Mitra, P.K., Sekhar, R. (2023), Comparative Analysis of ML Algorithms for Fraud Detection in Financial Transactions, *First International Conference on Advances in Electrical, Electronics and Computational Intelligence (ICAEECI)*, Tiruchengode, India: 1-6.
- Sahara, A. (2024), “Blockchain Evidence: How Smart Litigators Can Keep It Out At Trial”, *Fordham*

Law Review Online, (Vol.92): 42-59.

Sandalcı, U., Tuncer, G. (2020), “Japonya Vergi Sistemi”, Tekin A., Sağdıç, E.N. (Ed.) *Vergi Sistemleri: Seçilmiş Ülke Örnekleri*, London: IJOPEC Publication: 339-370.

Schmölders, G. (1976), *Genel Vergi Teorisi*, (Çev. Salih Turhan), İstanbul: İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi Maliye Enstitüsü Yayını.

Schumpeter, J.A. (1954), “The Crisis of the Tax State”, Peacock, A.T., Stolper, W.F., Turvey, R., Henderson, E. (Ed.), *International Economic Papers*, No.4, New York: Macmillan.

Serçemeli, M. (2019), “Risk Odaklı Vergi Denetiminde Elektronik Uygulamalar Üzerine Bir Değerlendirme”, *Uluslararası Sosyal Araştırmalar Dergisi*, 12 (65): 1232-1240. <http://dx.doi.org/10.17719/jisr.2019.3532>, s. 1233

Shakila, C.T. (2019), “Tax avoidance and tax evasion in Bangladesh: methods, causes, consequences and remedies”, *Journal of Business and Management*, 21(11): 1-5. doi: 10.9790/487X-2111030105

Shaw, Malcolm N. (2011), *International Law*, (Sixth Edition), Cambridge University Press.

Sirkeci, O., Abdula, M.S. (2015), “Tax Treatments in the Middle East Civilizations”, *International Journal of Social Sciences and Education Research*, 1(4): 1500-1516. <https://doi.org/10.24289/ijsser.279133>

Slaughter, T. P. (1984), “The Tax Man Cometh: Ideological Opposition to Internal Taxes, 1760-1790.”, *The William and Mary Quarterly*, 41(4): 566–591.

Slemrod, J. (1990), “Optimal Taxation and Optimal Tax Systems”. *Journal of Economic Perspectives*, 4(1): 157-178.

Slemrod, J., Yitzhaki, S. (2002), "Tax Avoidance, Evasion, and Administration." in Auerbach, A. J., Feldstein, M. (eds.), *Handbook of Public Economics*, Elsevier. (Vol. 3): 1423-1470. [https://doi.org/10.1016/S1573-4420\(02\)8](https://doi.org/10.1016/S1573-4420(02)8)

Smith, A. (1776), *An Inquiry into the Nature and Causes of the Wealth of Nations*. (Çev. Metin Saltoğlu), “Ulusların Zenginliği”, 2020, Ankara: Palme Yay.

Soyaslan, D. (2014), *Ceza Muhakemesi Hukuku*, (5. Baskı), Ankara: Yetkin Yayınları.

Sözen, H. (2024), “Avrupa Birliği Ülkelerinde Yapay Zekânın Kamu Hizmetlerindeki Dönüştürücü Rolü: Danimarka, Fransa ve İtalya Deneyimleri Üzerine Bir İnceleme”, *Uluslararası Yönetim*

Akademisi Dergisi, 7(1): 322-338. <https://doi.org/10.33712/mana.1438716>

Staszkievicz, P., Horobiowski, J., Szelałowska, A., Strzelecka, A.M. (2024), "Artificial İntelligence Legal Personality And Accountability: Auditors' Accounts Of Capabilities And Challenges For İnstrument Boundary", *Meditari Accountancy Research*, 32 (7): 120-146. <https://doi.org/10.1108/MEDAR-10-2023-2204>

Supreme Audit Institutions of Finland, Germany, the Netherlands, Norway and the UK (2020), *Auditing Machine Learning Algorithms – a white paper for public auditors*, <https://www.idi.no/elibrary/relevant-sais/lota/other-resources/1899-sais-of-finland-germany-netherlands-norway-uk-auditing-ml-algorithms-2020/file> (Erişim Tarihi 10.03.2025)

Sümer, N. (2024), "Kanada'da İdarenin Karar Alma Süreçlerinde Yapay Zekayı Kullanımı: Otomatik Karar Alma Yönergesi", *Bilişim Hukuku Dergisi*, 6 (1): 155-197. <https://doi.org/10.55009/bilismhukukudergisi.1450616>

şahin, C. (2014), *Ceza Muhakemesi Hukuku I. Cilt*, (5. Baskı), Ankara: Seçkin Yayınları.

şahin, M. (2019), "Kripto Para Yeni Bir Vergi Sığınağı Mı? Bilişim Teknolojilerindeki Gelişmeler Kapsamında Bir Değerlendirme", *Pamukkale Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi* (34): 169-181. <https://doi.org/10.30794/pausbed.421510>

şahin, O. G. (2020), "Lex Sempronia Tiberiana': Tiberius Gracchus'un Toprak Reformu ve Toplumsal Kökenleri", *Anadolu Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 6(1): 183-238.

şahin, S. (2024), "Sahte Belgelere Dayalı Gümrük Beyannamesi Düzenleme Suçunda Suç Tipleri", *Ankara Hacı Bayram Veli Üniversitesi İktisadi Ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 26(2): 531-562. <https://doi.org/10.26745/ahbvuibfd.1493117>

şengül Çelikay, D. (2019), "Muhasebe Perspektifinden Vergiden Kaçınma Kavramı", *Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi*, 12 (2): 353-376. <https://doi.org/10.29067/muvu.428982>

şensoy, F. (2018), "Osmanlı İmparatorluğu'nda Mali Yönetim Denetim Ve Soruşturma, Bir Müsadere Örneği", *Muhasebe Ve Finansman Dergisi* (78): 53-86

şentürk, Ö. (2021), "Türkiye'de İç Denetim Faaliyetlerinde Dijital Dönüşüm ve Dijital Dönüşümün Önemi", *TİDE Academia Research*, 3(2): 157-186

şenyüz, D. (1993), "Vergilemede İstikrar İlkesi ve Türk Vergi Mevzuatı", *İ.Ü. İktisat Fakültesi Maliye Araştırma Merkezi Konferansları*: 207-216

- Şenyüz, D. (1995), *Vergilendirmede Yükümlü Psikolojisi*, Bursa: Ekin Basım Yayın.
- Şenyüz, D. (2017), *Vergi Ceza Hukuku: Vergi Kabahatleri ve Suçları*, Bursa: Ekin Basım Yayın.
- Şenyüz, D. (2020), *Vergi Ceza Hukuku*, (Güncellenmiş 11. Baskı), Bursa: Ekin Yayınevi.
- Şenyüz, D., Yüce, M., Gerçek, A. (2010), *Vergi Hukuku*. (1. Baskı). Bursa: Ekin Basım Yayın Dağıtım.
- Şenyüz, D., Yüce, M., Gerçek, A. (2015), *Vergi Hukuku: Genel Hükümleri*, Bursa: Ekin Basım Yayın.
- Şimşek, S. (2010), “Vergi politikaları, mülkiyet hakkı ve Avrupa İnsan hakları Mahkemesi”, *Maliye Dergisi*, (159): 323 -345.
- Takcı, T. (2017), *Türk ve Avrupa Hukukunda Temel Hak Boyutuyla Adil Yargılanma Hakkı*, Ankara: Adalet Yayınevi.
- Tan, J. (2022), “Political Cohesion and Fiscal Systems in the Roman Republic”, *Frontiers in Political Science*. 4 (803030): 1-10. <https://doi.org/10.1017/S0075435823000436>
- Tanrıkulu, S. (2006), “Adil Yargılanma Hakkı Ve İddianamenin Kabulü - İadesi – Tebliği”, *Türkiye Barolar Birliği Dergisi*, (64): 70-114
- Taş, F. (2007), “Vergi Mükelleflerinin Kayıt Düzenine İlişkin Ödevleri”, *Maliye Dergisi*, (152):116-120
- Taş, S., Engin, R. (2023), “Cumhuriyetin Kuruluşundan Günümüze Vergi Politikaları Ve Vergi Yükünün Gelişimi”, *Bahkesir Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 26(49-1): 345-369, <https://doi.org/10.31795/baunsobed.1353494>
- Taşkan, Y. Z. (2021), *Vergi Hukuku Genel Hükümler ve Türk Vergi Sistemi*, (4. Baskı), Ankara: Adalet Yayınları.
- Taşkın, Y. (2010), “Vergi psikolojisi ve vergiye karşı mükellef tepkileri”, *Maliye Araştırma Merkezi Konferansları*, (54): 67–90.
- Taxadmin.AI (2025). Country Reports: Germany, <https://taxadmin.ai/country/germany-ai-country-report/>, Erişim Tarihi: 11.03.2024
- Taylar, Y. (2018), “Vergi İncelemesi Sırasında İbraz Edilmeyen Defter, Kayıt Ve Belgelerin Yargılama Aşamasında Vergi Yargısı Organlarına İbrazı”, *Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 20(2): 375-408.
- Taytak, M., Akyüz Dalkıran, T. (2019), “Vergi Denetim Algısına Sahip Vergi Mükelleflerinin Vergi Adaleti ve Vergi Affı Uygulamalarına Bakışı”, *Optimum Ekonomi Ve Yönetim Bilimleri Dergisi*,

6(1): 109-132. <https://doi.org/10.17541/optimum.486496>

- Tekbaş A. (2022), “Türk Anayasa Mahkemesi Kararları Işığında Verginin Kamu Giderlerinin Karşılığı Olması İlkesi Bakımından Kamu Hizmetlerinin Finansmanı”, *Erciyes Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, (63): 49-64. doi: 10.18070/erciyesiibd.1200933
- Tekbaş, A. (2012), “Vergi Kanunlarının Tabi Olduğu Anayasal İlkeler”. *Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, Özel Sayı (12): 123–191.
- Tekin, A. (2006), “Vergi Teşvikleri ve Ekonomik Etkileri”, *Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi* (16): 301-316.
- Tekin, A., Gümüş, Ö. (2014), “1982 Anayasası’nda Yer Alan Vergileme İlkelerinin Felsefi Temelleri”, *Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, (39): 243-257.
- Tekin, A.S. (2019), “Klasik Dönem Osmanlı Devleti İktisadi Ve İçtimai Düzeninde Vergi Sistemi”, *Akademik Tarih Ve Araştırmalar Dergisi*, 1 (1): 52-71.
- Temel, R. (2019), “Poujade ve Sarı Yelekliler Hareketlerinin Vergi Grevi/Verginin Reddi Olguları Etrafında Analizi”, *Türkiye Siyaset Bilimi Dergisi*, 2(1): 77–104.
- Teoman, Ö., Bozpinar, C. (2021), “Osmanlı İmparatorluğu’nda Celali İsyanları: Chayanovyan Bakış Açısıyla Bir Değerlendirme”. *Akdeniz İİBF Dergisi*, 21(1): 121-130. <https://doi.org/10.25294/aiiibfd.869396>
- TİHEK (2020), Uluslararası İnsan Hakları Sözleşmeleri & Birleşmiş Milletler-Avrupa Konseyi Raporu, Ankara.
- Tolkun, S., Tekin, A., (2021), “Risk Odaklı Vergi Denetim Yaklaşımı”, *International Journal of Applied Economic and Finance Studies*, 6 (2): 21-39.
- Toroslu, N.,Toroslu, H. (2015), *Ceza Hukuku Genel Kısım*, Ankara: Savaş Yayınevi.
- Torunoğlu, T. (2023), “Vergi Usul Kanunu’nun 359’uncu Maddesinde Düzenlenen Sahte Veya Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge Düzenleme Veya Kullanma Suretiyle Kaçakçılık Suçu”, *Akdeniz Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 13(2): 877-911. <https://doi.org/10.54704/akdhfd.1362819>
- Trescher, B. (2024), “France’s approach to artificial intelligence by the French tax system”, *Studi Tributari Europei*, 14(1): 1-11. doi: <https://doi.org/10.6092/issn.2036-3583/21289>
- Turan, H. (2009), “Adil Yargılanma Hakkının İnsan Hakları Avrupa Sözleşmesi’ndeki Yeri Ve Önemi”,

Türkiye Barolar Birliği Dergisi, (84): 213-230.

Turhan, S. (2020), *Vergi Teorisi ve Politikası*, İstanbul: Filiz Kitabevi.

Türkal, H., M., Ekici, S., İnan, M. (2010), “Vergi Suç ve Kabahati Kavramı, 4369 Sayılı Yasa Öncesinden Günümüze Yürürlükteki Vergi Suçları-Kabahatleri ve Cezaları”, *Selçuk Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 18(1): 45-83. <https://doi.org/10.15337/SUHFD.2017.108>

Türkiye Bilişim Derneği (2024), Kamuda Yapay Zekâ Uygulamaları, Çalışma Grubu Raporu - KamuBİB’27, Kasım.

Ubay, B. (2024), “Vergi Planlamasının Karanlık Yüzü: Agresif Vergi Planlaması”, *Kırklareli Üniversitesi İktisadi Ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 13(2): 127-158. <https://doi.org/10.53306/klujfeas.1470662>

Uğur, C. Y. (2023), “Vergi Kaçırmanın Etik Algısının Belirleyenleri Ve Gönüllü Vergi Uyumu Üzerindeki Etkisi”, *Karadeniz Sosyal Bilimler Dergisi*, 15(29): 529–551. <https://doi.org/10.38155/ksbd.1346565>

Ulucan Özkul, F., Pektekin, P. (2009), “Muhasebe Yolsuzluklarını Tespitinde Adli Muhasebecinin Rolü ve Veri Madenciliği Tekniklerinin Kullanılması”, *Muhasebe ve Bilim Dünyası Dergisi*, 11 (4): 57-87

Uman, O. (2010), “Vergi Denetiminin Türk Muhasebe Uygulamalarına Etkisi”, *Muhasebe Ve Finansman Dergisi*, (45): 190-199.

Uyanık, A. (2019), “Vergi Bilinci ve Vergiye Gönüllü Uyumun Vergi Gelirlerine Etkilerinin Değerlendirilmesi”, *Maliye Dergisi*, (177): 354-386. <https://doi.org/10.17233/sosyoekonomi.2021.02.25>

Uygun, E., Gerçek, A. (2017), “Anayasa Mahkemesinin Vergilendirme Alanındaki Bireysel Başvuru Kararlarının Değerlendirilmesi”, *Türkiye Adalet Akademisi Dergisi*, (29): 167-192.

Uysal, M. (2009), “Yeni Yasaların Işığında Vergi Kaçakçılığı Suçları”, *İstanbul Barosu Dergisi*, 83(3): 1271-1317.

Ümit, C. (2021), “Vergi Ceza Hukukunda Sahte Belge Düzenleme Ve Sahte Belge Kullanma Suçlarına İlişkin Sorunlar Ve Çözüm Önerileri”, *Hacettepe Hukuk Fakültesi Dergisi*, 11(1): 357-393. <https://doi.org/10.32957/hacettepehdf.900522>

Ünal, G., Uluyol, Ç. (2020), “Blok Zinciri Teknolojisi”, *Bilişim Teknolojileri Dergisi*, 13(2): 167-175

<https://doi.org/10.17671/gazibtd.516990>

- Ünal, Ş. (1997), *Temel Hak ve Özgürlükler ve İnsan Hakları Hukuku*, İstanbul: Yetkin Yayınevi.
- Üstün, S.Ü. (2018), “Vergi Hukukuna Giriş”, Üyümez, M.E. (Ed.), *Vergi Hukuku*, Eskişehir: Anadolu Üniv.Yay.
- Varol, N. (2023), “Dijital Dönüşüm ve Yapay Zekâ: Muhasebenin ve Denetimin Geleceği”, *Denetim Ve Güvence Hizmetleri Dergisi*, 3(2): 162-184.
- Vatansever Öztürk, M (2014), “Vergilerin Kanunîliği İlkesinin Tarihî Gelişimi”, *Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 16 (Özel Sayı): 4815-4841.
- Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı (2022), Çok Uluslu İşletmeler ve Vergi İdareleri için OECD Transfer Fiyatlandırması Rehberi, Ankara: VDK.
- Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı (2025), 2024 Faaliyet Raporu, Ankara.
- West, A. (2018), “Multinational tax avoidance: Virtue ethics and the role of accountants”, *Journal of Business Ethics*, 153(4): 1143–1156. doi: 10.1007/s10551-016-3428-8
- Yalçın, H. (2021), “Vergi Hukukunda İspat ve Delil Sistemi”, *HSY Audit*, 1-3, E.T.<https://www.muhasibevevergi.com/content/vergi-hukukunda-ispata-ve-delil-sistemi/>
- Yaşar, Y. (2013), Ceza Muhakemesi Hukukunda Gizli Tanıklık, *E-Akademi Dergisi*, (133): 1-42.
- Yavan, S. (2017), “Vergi Kaçakçılığı Suçlarında İştirak Müessesesinin Türk Ceza Kanunu ve Vergi Usul Kanunu Işığında İncelenmesi”, *Maliye Araştırmaları Dergisi*, 3(2): 119-128.
- Yayman, D. (2021), Vergi Kaçakçılığı Tespitinde Büyük Veri Analitiği, (Ed. Gök, M.) *IV International Conference on Data Science and Applications (ICONDATA'20) Proceeding Book*, (Vol 1.): 242-261.
- Yayman, D. (2024), “Osmanlı Devleti’nde Vergi Yargılaması”, *International Journal of Social and Humanities Sciences Research (JSHSR)*, 11(108): 1088–1103.
- <https://doi.org/10.5281/zenodo.12603081>
- Yegen, B. (2023), “Vergilemede Yeni Bir Yaklaşım: Yapay Zekâ”, *Politik Ekonomik Kuram*, 7(2): 140-154, <https://doi.org/10.30586/pek.1329264>
- Yegen, B. (2024), “Vergilemede Adalet İlkesi Çerçevesinde Ödeme Gücünün Tespitine İlişkin Tekniklerin Değerlendirilmesi”, *Pamukkale Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi* (63):

545-571, <https://doi.org/10.11616/asbi.957875>

Yenidünya, C., İçer, Z. (2016), *Ceza Muhakemesi Hukuku*, Ankara: Adalet Yayınları.

Yenisey, F., Nuhoğlu, A. (2014), *Ceza Muhakemesi Hukuku*, (3. Baskı), Ankara.

Yetimova, S. (2019), “Dünya Medyasında (Belgesel - Video Haber - Haber) Öne Çıkan Çevreci Protesto Örnekleri: Çevre Sorunlarına Karşı Verilen Tepkilere Dair Kültürel Bir İnceleme”. *Dördüncü Kuvvet Uluslararası Hakemli Dergi*, 2(2): 40-74.

<https://doi.org/10.33464/dorduncukuvvet.636392>

Yıldız A. K. (2006), “Ceza Muhakemesi Hukukunda Bilirkişilik”, *EÜHFD*, (3-4): 273 – 345.

Yıldız, S, Aydınli, K., Oğuz, S. N. (2004), “Dijital Vergi Reformları: Blok Zincir Teknolojisi”, *Hitit Ekonomi ve Politika Dergisi*, 4(2): 206-220.

Yılmaz Furtuna, E., Laloğlu, A. (2022), “7394 Sayılı Kanun Bağlamında Vergi Kaçakçılığı Suçunda Etkin Pişmanlık Müessesesi Üzerine Bir Değerlendirme”, *Necmettin Erbakan Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 5(2): 347-372. doi:10.51120/NEUHFD.2022.48

Yılmazoğlu, Y. E. (2022), “Anayasa Mahkemesinin 213 sayılı Vergi Usul Kanunu’nun 367. Maddesinin Son Fıkrasının İptali Yönündeki Kararının Vergi Uyuşmazlığından Doğan İdari Davalara Etkileri”, *Ankara Barosu Dergisi*, 80(3): 255-327. <https://doi.org/10.30915/abd.1118142>

Yiğitler, M., Aktaş, R., Kayalidere, K. (2020), “Silsile Halindeki Muhasebe Hilelerinin Etkileri Ve Finansal Tablolara Yansıması: Bir Örnek Olay Çalışması”, *Journal of Accounting and Taxation Studies*, 13(2): 401-427. <https://doi.org/10.29067/muvu.653022>

Yoruldu, M., Yoruldu, N. Z. (2016), “Türkiye’de Vergi Kayıp ve Kaçaklarının Önlenmesinde Vergi Denetimi ve Muhasebe Meslek Mensuplarının Rolü Üzerine Bir Değerlendirme”, *Uluslararası Bilimsel Araştırmalar Dergisi (IBAD)*, 1(1): 51-70.

Yoşumaz, İ. (2025), “Generative Artificial Intelligence and Usage in Academia”, *Fırat Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, (35): 1-24. <https://doi.org/10.18069/firatsbed.1423208>

Yöney, E. (2019), “Celali İsyancıların Vergisel Nedenleri”, *Vergi sorunları Dergisi*, 42 (370), 159-165.

Yurdakul, A. (2013), *Vergi Ahlakı Ve Vergi Ahlakını Belirleyen Faktörler*, Bursa: Dora Yayınevi.

Yurtsever, H. (2016), “Vergi Hukukunda Tebligatta Yeni Bir Uygulama: Elektronik Tebligat”, *Yönetim*

Ve Ekonomi Dergisi, 23(2): 451-466., <https://doi.org/10.18657/yecbu.06698>

Yusufi, F. (2022), “On Dokuzuncu Yüzyılda Vergiye Karşı Direniş Ve İsyandar – II”, Saraç Ö., Şeren, G.Y. (Ed.), *İlkesiz Vergilere Tepkiler: Vergi İsyandarı*, (387-404).

Yüce, M., Yücelen, İ.H. (2021), *Vergi Denetim Hukuku*, Bursa: Ekin Basım Yayın Dağıtım.

Yücel, A., Bozdoğanolu, B. (2024), Vergi Denetimini Revize Etmek: Algoritmik Karar Alma Süreçlerinde Üçüncü Taraf Kontrolörü Olarak İnsan Faktörünün İncelenmesi, *Denetişim*, (31), 47-58. <https://doi.org/10.58348/denetisim.1540801>

Zıvalı, B. S., Demirli, Y. (2022), “Dijital Ekonominin Vergilendirmesinde Yaşanan Sorunlar: OECD-AB Tedbirleri ve Ulusal Çözüm Arayışları”, *Abant Sosyal Bilimler Dergisi*, 22(3): <https://doi.org/10.11616/asbi.1146198>

İnternet Kaynakları

https://european-union.europa.eu/index_en

<https://hudoc.echr.coe.int>

<https://lebibyalkin.com.tr>

<https://vdk.hmb.gov.tr>

<https://www.anayasa.gov.tr>

<https://www.corpus.com.tr>

<https://www.danistay.gov.tr>

<https://www.gib.gov.tr>

<https://www.irs.gov>

<https://www.lexpera.com.tr>

<https://www.mevzuat.gov.tr>

<https://www.tbmm.gov.tr>

<https://www.yargitay.gov.tr>