

# Annales de la Faculté de Droit d'Istanbul

ARAŞTIRMA MAKALESİ / RESEARCH ARTICLE

## Une Évaluation Actuelle Relative Aux Délits De Contrebande Fiscale- Problème Et Les Problématiques Lies Aux Délits Fiscaux Selon La Loi Pénale Turque Numéro 5327\*

Prof. Dr. Mahmut Kaşıkçı<sup>1</sup>

### Le Resume De L'article

Dans cet article, nous essayerons tout d'abord, de donner des informations générales relatives aux délits; par la suite, l'historique des délits fiscaux dans notre pays sera étudié; et dans les parties suivantes, nous discuterons des problèmes et problématiques que nous jugeons importants.

Cette étude sur les délits de contrebande fiscale et délits fiscaux; a été élaborée par une perspective et appréhension différentes en prenant en considération les problèmes et problématiques; tout en tenant compte de la jurisprudence et du systématique du droit pénal. Tous les problèmes rencontrés depuis 18 ans, après la mise en vigueur de l'Article 359 du Code de Procédure Fiscale (VUK) et nouvelles suggestions y sont exposés.

Et dans cette étude on a aussi envisage la reforme pénale et La Loi Penale Turque No : 5327.

### Les Mots-Clé

Les Delits Fiscaux en Droit Turque • l'historique des délits fiscaux et la contrebande fiscale en Droit Turque • La Loi Pénale Turque No : 5237

\* Pour une meilleure compréhension du lecteur francophone il est important de noter que dans le système legal (le Droit Penal) Turc il n'y a pas de distinction entre crime et delit comme ceci existe en France. En Droit Penal Turc le seul mot « suç » suffit de couvrir tous ces termes (crime et delit). Récemment le terme de « Kabahat » a été ajouté pour décrire tous les manquements mineurs aux lois en vigueur . Ces manquements sont souvent frappés d'une contravention financière donnée par l'administration. Par soucis de compréhension nous avons préféré le terme « délit » au terme crime pour traduire le terme « suç » et le terme « infraction administrative » pour le terme « kabahat ».

**1 Corresponding Author:** Mahmut Kaşıkçı (Prof.), Istanbul University, Faculty of Law, Department of Public Law, Istanbul, Turkey. Email: mahmut.kasikci@istanbul.edu.tr

**To Cite This Article:** Kasikci, Mahmut: "Une Évaluation Actuelle Relative Aux Délits De Contrebande Fiscale- Problème Et Les Problématiques Lies Aux Délits Fiscaux Selon La Loi Pénale Turque Numéro 5327", *Annales de la Faculté de Droit d'Istanbul*, 49(66), 2017, p. 27-42. <https://dx.doi.org/10.26650/annaes.2017.49.66.0002>

## Une Évaluation Actuelle Relative Aux Délits De Contrebande Fiscale- Problème Et Les Problématiques Lies Aux Délits Fiscaux Selon La Loi Pénale Turque Numéro 5327\*

Prof. Dr. Mahmut Kaşıkçı<sup>1</sup>

### Abstract

In this article, we will first try to give general information about crimes and tax crimes in Turkish law, in the following section we will examine the history of tax crimes and then discuss important issues and problems related to the issue.

Again, this study will be dealt with from a different point of view taking into consideration the judicial decisions regarding tax evasion crimes and the basic qualifications of Turkish Criminal Law. Specific proposals on the regulation that should be made by taking into consideration the problems encountered within the 18 years from the adoption of Article 359 of the Tax Procedure Code to tax evasion crimes will be brought up.

When all this is done, the system of the Turkish Penal Code numbered 5237 will be also taken into consideration.

### Keywords

Tax Crimes in Turkish Law • History of Tax Crimes in Turkish Law • Tax Evasion • Tax Crimes Issues • Turkish Penal Code

### Özet

Makalede öncelikle Türk Hukuku özelinde suçlara ilişkin genel bilgiler verilmeye çalışılacak, izleyen bölümde vergi suçlarının tarihçesi inceleme konusu yapılacak, sonrasında da konuya ilişkin önemli sorun ve sorunsallar ele alınacaktır.

Yine bu çalışmada Vergi kaçakçılığı suçları konuya ilişkin yargı kararları ve Türk Ceza Hukukunun temel nitelikleri dikkate alınarak farklı bir bakış açısıyla ele alınacak ve Vergi Usul Kanununun vergi kaçakçılığı suçlarını düzenleyen 359. maddesinin kabulünden günümüze kadar geçen 18 yıl içinde karşılaşılan sorunlar da dikkate alınarak olması gereken düzenleme ile ilgili özgün öneriler getirilecektir.

Tüm bunlar yapılırken 5237 Sayılı Türk Ceza Kanununun sistematığı de göz önünde bulundurulacaktır.

### Anahtar Kelimeler

Türk Hukukunda Vergi Suçları • Türk Hukukunda Vergi Suçlarının Tarihçesi • Vergi Kaçakçılığı Suçları • Vergi Suçları Konusunda Karşılaşılan Sorun ve Sorunsallar • Olması Gereken yasal Düzenleme • 5237 Sayılı Türk Ceza Kanunu

\* Pour une meilleure compréhension du lecteur francophone il est important de noter que dans le système legal (le Droit Penal) Turc il n'y a pas de distinction entre crime et delit comme ceci existe en France. En Droit Penal Turc le seul mot «suç» suffit de couvrir tous ces termes (crime et delit). Récemment le terme de « Kabahat » a été ajouté pour décrire tous les manquements mineurs aux lois en vigueur . Ces manquements sont souvent frappés d'une contravention financière donnée par l'administration.Par soucis de compréhension nous avons préféré le terme « délit » au terme crime pour traduire le terme « suç » et le terme « infraction administrative » pour le terme « kabahat ».

1 **Corresponding Author:** Mahmut Kaşıkçı (Prof.), Istanbul University, Faculty of Law, Department of Public Law, Istanbul, Turkey. Email: mahmut.kasikci@istanbul.edu.tr

**To Cite This Article:** Kasikci, Mahmut: "Une Évaluation Actuelle Relative Aux Délits De Contrebande Fiscale- Problème Et Les Problématiques Lies Aux Délits Fiscaux Selon La Loi Pénale Turque Numéro 5327", *Annales de la Faculté de Droit d'Istanbul*, 49(66), 2017, p. 27-42. <https://dx.doi.org/10.26650/annaes.2017.49.66.0002>

## **I) Information Générale Et Causes De La Difficulté D'investigation Des Délits De Contrebande Fiscale**

Les notions de Délits économiques et fiscaux ont vu le jour suivant, spécialement, la révolution industrielle qui a engendré la complexité de la vie économique et l'accroissement des relations commerciales. Ce genre de délits ont ainsi formé une des domaines spéciaux de la Loi Pénale. La sanction pénale, appliquée auparavant seulement aux faits qualifiés de délit naturel, revêtait désormais, suivant le développement de la vie économique la forme d'une sanction visant l'action politique et les politiques économiques des États, devenant ainsi, un instrument de pression important sur l'exécution de ces mêmes politiques<sup>2</sup>. Spécialement durant le XXeme siècle, tous les États, quel que soit leur système de gouvernement, ont eu recours à des lois spéciales contenant des préceptes pénaux et visant le bon fonctionnement de la vie économique, en sus des Lois Pénales Générales.

Dans cette étude, pour ne pas dépasser son cadre prédéterminé, on n'insistera pas en détail sur les fondements légaux des « Autorité Fiscale et Droit à Pénaliser » de l'Etat. Il est tout de même important de rappeler le fait que l'Etat, dans cette relation, est la Partie fiscalisant, fixant les sanctions contre les irrégularités fiscales et finalement celui qui applique ces sanctions selon ses préférences de la politique criminelle. De l'autre côté de la relation fiscale, à l'exception de quelques cas, se trouvent incombées de devoirs fiscaux, des personnes physiques et morales qui sont auteurs des irrégularités<sup>3</sup>.

Ces derniers forment le côté passif de la relation. En tant qu'accusées, selon le Principe d'Etat de Droit, dans la relation fiscale et lors de la procédure du jugement criminel, n'ayant que certains droits, elles ne jouent pas un rôle déterminant. De ce fait, il est inévitable que les États, de nos jours, dans le processus de fiscalisation, la détermination des irrégularités fiscales et l'application des sanctions relatives, doivent se comporter selon les Principes d'Etat de Droit<sup>4</sup>, dont les qualités de base ont été fixées dans la Constitution. L'Etat, malgré le fait d'être le côté dominant dans la relation, doit, à tout moment veiller, à un équilibre entre ses intérêts économiques et politiques et les droits et libertés des individus. Le fait de choisir proprement une sanction adéquate fait également partie des nécessités de cet équilibre très sensible.

En plus de cela, on rencontre certaines difficultés de base dans l'examen des délits de contrebande fiscale. Les chercheurs rencontrent deux difficultés de base dans leur

2 **ERMAN Sahir** Delits Fiscaux Loi Commerciale Pénale IV, Istanbul,1988, p 1, **KAŞIKÇI, Mahmut** Delits de Contrebande Fiscale dans La Loi Turque, Ethemler, Istanbul, 2007, p 184

3 **KAŞIKÇI**, Delis de, p 184; **ŞENYÜZ, Doğan**, Droit Pénal Fiscal, Manquements et Délits Fiscaux, Ekin, Bursa, edit. 2015, p 359; **TAŞDELEN, Aziz** Manquement Fiscaux selon le Code de Procédure Fiscale, Turhan, Ankara, 2010, p. 23.

4 Selon l'Article 2 de la Constitution, l'Etat de Droit est celui dont, les actes et les procédures sont selon le Droit, se basant sur les droits de l'homme, développant et protégeant ces droits et libertés, établissant et améliorant dans tous les domaines un ordre équitable de Droit, évitant des situations et comportements anticonstitutionnels, se considérant lié par les règles suprêmes de la Loi, ouverts au contrôle judiciaire. Les décisions de la Cour Constitutionnelle E.2017/47, K.2017/84 datée du 29.03.2017; E.2016/130, K.2016/197 et datée du 28.12.2016 <http://http://kararlar.yeni.anayasa.gov.tr>.

examen sur les délits de contrebande fiscale. La première relève du fait que l'action qui engendre la taxe, à cause de sa dimension financière, devient assujettie à la fois à la Science des Finances mais aussi au Droit Pénal. À cause de ce fait, l'examen de cette question rencontre une difficulté importante. Quant à la deuxième difficulté de base, c'est la rareté des ressources scientifiques pouvant guider les chercheurs. Malgré l'existence de plusieurs études traitant les sujets et problèmes dans le cadre du Droit Fiscal et du Droit Pénal, à part un nombre limité d'œuvres, il est difficile de trouver des études scientifiques dans le domaine du « Droit Fiscal Pénal ». Comme indiquent aussi les juristes criminalistes intéressés par le sujet, un autre facteur rendant encore plus difficile les recherches, est le fait que les chercheurs dans ce domaine ne sont pas des juristes criminalistes<sup>5</sup>. Cette difficulté perdure de nos jours.

Même si ce n'est que d'importance secondaire, une autre difficulté valant d'être mentionnée, est la tendance à changer fréquemment les sentences criminelles dans les lois fiscales. À cause de ces changements fréquents, les recherches dans ce domaine perdent naturellement leur actualité. Ainsi, les changements intervenus dans la Loi 4369 datée du 22.07.1998 et dans le système de fraude et sanction prévus dans le Code de Procédure Fiscale (VUK); et le chamboulement total de la définition des actes nécessitant des sanctions monétaires administratives et les décrets pénaux, sont le dernier exemple de cette difficulté<sup>6</sup>.

La Loi numéro 4369, lancée comme une réforme fiscale par le Ministère des Finances, contient, selon notre considération, plusieurs lacunes, incertitudes et mal fonctionnements spécialement quant aux amendes administratives sanctionnant les irrégularités fiscales et les délits de contrebande fiscale. Dans les systèmes de droit modernes, ce genre de changements fondamentaux se fait après une longue période de préparation durant laquelle des recherches sérieuses sur le sujet sont menées, la proposition et la discussion avec l'opinion publique finalisées et les avis des scientifiques obtenus. Il ne nous est pas possible d'affirmer que ce genre de recherches détaillées ont été menés pour les changements apportés par la Loi 4369. Malgré le fait qu'on a essayé d'effectuer des changements dans le système fiscal Turc, pendant la préparation du texte de la Loi, les propositions de changements dans toutes leurs dimensions n'ont pas été ouvertes à la discussion de l'opinion publique assez longtemps, et le point de vue des scientifiques n'a pas été obtenu<sup>7</sup>. Les dispositions qui sont en vigueur de nos jours, à part certaines relatives aux sanctions, sont la suite du système apporté par la Loi numéro 4369.

---

5 TOSUN Öztekin, Delit Fiscal Frauduleux, Istanbul 1962, p. 1.

6 Date et publication au Journal Officiel 29.07.1998; registre 23417 (1) J.O.

7 Dans « La Motivation Générale » de la Loi numéro 4369, on mentionne qu'avec cette Loi 1/20eme des dispositions présentes dans toutes les lois fiscales ont été modifiées. (Voir Réforme Fiscale (Ancienne Loi/Nouvelle Loi/Motivation), Direction Générale des Revenus auprès du Ministère des Finances, Ankara 1998)

## II) Développement historique

Dans notre Droit, pendant les premières années de la République, on s'est contenté de mettre de l'ordre dans les taxes héritées de l'Empire Ottoman et de majorer les sanctions; après 1926, on a essayé de liquider le système hérité et de mettre sur pied un système fiscal contemporain et finalement avec la Loi numéro 5432, on a réussi à réunir diverses taxes dans une seule Loi ayant des Principes, Institutions et dispositions relatives aux sanctions<sup>8</sup>. Cependant ni dans les dispositions de sanctions dispersées dans diverses lois fiscales avant la Loi numéro 5432, ni dans la forme initiale du Code de Procédure Fiscale datée du 07.06.1949 en vigueur avant la Loi numéro 213, on n'a jamais mentionné de Délit Fiscal digne de ce nom. Durant toute cette période, ont été arrangées, seulement, les irrégularités engendrant les amendes administratives. Dans le Droit Fiscal Turc, le terme de Fraude a été cité pour la première fois, même si c'était parmi les délits sanctionnés d'amendes administratives, dans l'article 324 du Code de Procédure Fiscale numéro 5324.

La disposition en bonne et dûe forme du délit de fraude fiscale n'a pu être finalisée que par le changement effectué, par la loi numéro 5815 du 18.07.1951, dans la Loi numéro 5432<sup>9</sup>. Avec ce changement, on a prévu pour la première fois, dans notre système légal, des sanctions engageant la liberté (d'emprisonnement) contre des irrégularités liées à l'imposition et les actions qui seront jugées dans les tribunaux pénaux, ont été qualifiées de « délit de fraude fiscale ».

Le Code de Procédure Fiscale numéro 5432 a été supprimé le 04.01.1961 par le Code de Procédure Fiscale numéro 213<sup>10</sup>. Même si son système de sanction a été modifié plusieurs fois, le Code de Procédure Fiscale numéro 213 reste en vigueur de nos jours. Des actions constituant un délit réel jugeable dans les tribunaux pénaux, déjà qualifiées de délit de fraude fiscale avant même ce Code de Procédure Fiscale modifié par la Loi numéro 2365 du 30.12.1980 et ont été structurées sous l'article 357<sup>11</sup>. Le terme de Délit de Contrebande Fiscale a été introduit dans le Droit Turc comme un vrai délit, par la Loi 2365 modifiant la Loi 213. Par ce changement « Le délit de fraude fiscale » a été organisé comme « délit de contrebande fiscale » dans l'article 344.

Après que le Code de Procédure Fiscale a été modifié par la Loi numéro 4369, ce Délit est aujourd'hui détaillé dans l'article 359 se trouvant dans la troisième partie du deuxième chapitre du « Quatrième Livre » intitulé Les Dispositions Pénales du Code de Procédure Fiscale. Les actions définies par le légiférant sous cet article portant l'intitulé de « Délits et sanctions de Contrebande » couvre, de nos jours, le terme de délit de contrebande fiscale.

---

8 Date de divulgation et publication dans le Journal Officiel : 15.06.1949 JO numéro 7233

9 Date de divulgation et publication dans le Journal Officiel : 24.07.1951 JO numéro 7866

10 Date de divulgation et publication dans le Journal Officiel : 10.01.1961, 11.01.1961 et 12.01.1961; numéros de JO 10703,10704 et 10705

11 Date de divulgation et publication dans le Journal Officiel : 31.12.1980; numéro de JO 17207

### **III) Problème de Terminologie et Propositions Systémiques**

Comme il a été cité plus haut, l'Article 359 du Code de Procédure Fiscale couvrant les dispositions légales, s'intitule « délits et sanction de contrebande fiscale ». Lors de nos études, nous avons observé que dans la doctrine il n'y avait pas d'harmonie, ni d'opinion commune quant aux nombres et à la qualification des délits. Il en va de même pour celle qui montre le nombre de délits disposés dans l'article comme 13. La cause principale de cette confusion vient du fait que plusieurs actions formant l'élément financier du délit et nécessitant d'être considérées sous le même type de délit, sont éparpillées sans aucune systématique dans plusieurs paragraphes de l'article de loi.

Afin de pouvoir résoudre ces problèmes de terminologie et ainsi régler les problèmes systémiques , il faudrait, préalablement, examiner les délits de contrebande dans notre Législation et par la suite, avec l'aide des notions, trouver les termes justes et la méthode systémique adéquate.

#### **1) Délits de Contrebande dans notre Législation**

La question que nous voulons souligner par le problème de terminologie, consisterait à se demander quel terme devrait être utilisé pour les irrégularités (manquements) selon le Régime Fiscal et les actions énumérées dans l'article 359 modifié par la Loi 4369 du Code de Procédure Fiscale.

L'importance de ce problème consiste à assurer une unité terminologique entre notre Législation et la Procédure d'application.

La tendance générale du système de Droit Turc, en dehors de La Loi Pénale Turque, est que les types de Délits disposés, dans des Lois économiques spéciales s'identifient à l'intitulé de ces mêmes Lois. Comme un exemple, on pourrait dire que les délits disposés dans la Loi Bancaire numéro 5411 sont appelés des délits bancaires et ceux disposés dans la Loi du Marché des Capitaux sont appelés des délits de marché des capitaux. La même situation se trouve partiellement dans le Code de Procédure Fiscale 213 qui qualifie de « délits fiscaux », les actions frappées de sanctions engageant la liberté (emprisonnement?). En fait et comme ce sera expliqué en détail plus loin, par ce terme on n'entend pas une irrégularité fiscale frappée d'une amende administrative mais un vrai délit nécessitant une sanction engageant la liberté (d'emprisonnement ?).

Les autres délits que nous examinons dans la présente étude, avec les « délits de Contrebande Fiscale » du Code de Procédure Fiscale, sont ceux disposés sous l'Article 362 « délit de violation du secret fiscal » et ceux disposés sous l'Article 363 « délit de suivi des affaires personnelles du contribuable.

Dans notre Législation les actions constituant la Contrebande selon le Droit Pénal, sont définies dans plusieurs Lois dont principalement dans la Loi de Lutte

contre la Contrebande numéro 5607. Sous l'article 3 nommé « Délits et Infraction Administrative » de la 2ème partie intitulée « Actions de Contrebande » de cette même Loi, sont énumérées les actions constituant l'élément matériel. Si l'on veut résumer ces actions, ce sont, l'importation ou l'exportation, le transport d'un endroit à l'autre sur le territoire national, la vente ou l'entreposage de certaines marchandises ou produits sans compléter la Procédure administrative selon Le Régime des Douanes et de certaines marchandises ou produits sous monopole étatique. Ce sont les seules actions qui sont réellement considérées comme Contrebande dans notre Législation.

On appelle des délits de contrebande spéciaux dans certaines Lois spéciales qui utilisent le terme de « Contrebande » dans notre Législation. Comme exemple nous pouvons citer : dans le cadre de la Loi 6136 sur Les Armes à Feu, Armes Blanches et Autres Instruments, l'importation illégale des instruments (sauf certains qui requièrent un permis) qualifiés d'arme est sanctionnée par l'article 12 et les actions contre elle sont qualifiées de contrebande; selon l'article 3 de la Loi Des Produits Pharmaceutiques et Médicaux numéro 1262, l'importation de certains produits médicaux et chimiques fabriqués à l'étranger sont assujettis à un permis du Ministère de la Santé et selon son article 19, paragraphe 2, le fait d'importer ces produits sans autorisation dans un but commercial sur le territoire national est considéré comme « Contrebande », finalement l'article 79 de la nouvelle Loi Pénale Turque numéro 5327, sanctionne le délit de « Contrebande d'émigrants ». Encore l'article 79 de la Loi Pénale Turque dispose le délit de « Contrebande d'émigrants ».

La situation dans notre Législation et ses applications étant comme cité plus haut, on rencontre le terme de Contrebande aussi dans l'Article 359 du Code de Procédure Fiscale modifié par la Loi numéro 4369; et les délits qui y sont disposés sont appelés des délits de contrebande fiscale.

Si l'on fait attention, le dénominateur commun des actions constituant la contrebande, exposées dans le paragraphe précédent, est le fait de faire entrer ou sortir du territoire national sans autorisation ou de façon illégale certaines marchandises dont l'importation ou l'exportation sont assujetties à une autorisation ou bien des marchandises sous monopole étatique. Autrement dit, la caractéristique commune des réglementations des actions dont les exemples sont cités ci-dessus, est l'entrée ou la sortie de certaines marchandises du territoire national de façon illégale.

Il est évident que, comme aucun des délits cités dans l'Article 359 du Code de Procédure Fiscale ne comporte cette caractéristique; il est erroné d'utiliser le terme de Contrebande pour ceux-ci.

## 2) Problème de Terminologie

De nos jours ces délits sont appelés par certains, délits de contrebande, par d'autres, délits de fraude fiscale; et finalement d'autres les qualifient de délits fiscaux. Tenant compte de notre jurisprudence et du sens propre du mot « Contrebande » c'est une erreur de qualifier ces délits de délits de contrebande. Qui plus est, le terme de fraude ne suffit pas à décrire ces délits. En effet, la fraude étant une des caractéristiques commune à la plupart de ces délits, voire même leur principe, il est loin de satisfaire la description de ces délits.

Le « Fugitif/Contrebandier » est, selon le sens propre du mot, quelqu'un qui s'enfuit ou qui a été enlevé d'une fonction, d'une condamnation ou d'une mission; ou une marchandise qui est entrée dans le territoire national en infraction au régime douanier<sup>12</sup>. Dans notre langue, le mot contrebandier, dérivé du mot contrebande, décrit une personne faisant entrer ou sortir des marchandises de façon illégale sur le territoire national et non pas une personne qui fuit une mission ou une condamnation. Quant au sens propre du mot « contrebande», c'est l'action de faire entrer sur le territoire national ou d'en faire sortir des marchandises contre la réglementation en vigueur et en faire le commerce illégal<sup>13</sup>. Conséquemment, il est indéniable que le sens propre du mot ne correspond pas non plus aux délits décrits dans l'Article 359 du Code de Procédure Fiscale.

Il n'est pas possible non plus d'affirmer que le terme a été utilisé en se basant sur une perte d'impôt. En effet, par rapport aux actions décrites par l'Article 359, la perte d'impôt n'a pas été requise comme une condition.

Dans les langues occidentales comme le Français « Fraude », l'Anglais « Fraud », l'Italien « Frode »<sup>14</sup> prenant racine du mot Latin *Fraus* (synonyme de *Dolus*), on trouve des mots utilisés dans le langage courant pour décrire la fraude<sup>15</sup>. Dans les législations respectives de ces pays, ce terme ne décrit pas la Contrebande mais la Fraude.

Le mot « hile » (Fraude) dans notre langue est d'origine arabe dont le sens propre est « moyen et précaution ». En effet, dans le Droit Islamique, Le terme de « hileşer » est également utilisé dans le même sens<sup>16</sup>. Fraude est décrit comme tout intrigue,

12 <http://tdk.gov.tr>

13 <http://tdk.gov.tr>

14 **SARAC Tahsin**, Grand Dictionnaire Français-Turc; Paul Robert, Dictionnaire Alphabétique et Analogique de la Langue Française

15 **BERGER Adolf**, *Encyclopedic Dictionary of Roman Law*, Philadelphia 1953, p.477.

16 «...*Dolus*» en Latin décrit la fraude dans les affaires de droit. Il décrit le fait de tirer profit en trompant quelqu'un en créant une fausse conviction dans son esprit et poussant une personne à faire une transaction qu'il n'aurait pas faite s'il avait su la vérité. Par conséquent, en Latin, tous ruses, artifices, intrigues et irrégularités utilisées pour tromper, induire en erreur et prendre quelqu'un à l'improviste, sont « *dolus* ». Le mot « *Fraus* » porte la même signification décrivant tous les faits visant à tromper autrui et l'intention de circonvenir. Les termes de « *Fraus Legi Facta* et *In Fraudem Legis* » expriment le fraude vis à vis de la Loi. (**UMUR Ziya**, *Roma Hukuku Lügatı*, İstanbul 1983, p.279

Quant à **HONIG**, il a défini que ces termes signifient en Latin tous les faits illégaux et injustes visant à encourager et persuader quelqu'un à commettre une action (**HONIG Richard**, *Droit Romain*, Traduit par Semsettin Talip, İstanbul 1938, p.280

16 **YÜCEL N.Necmi**, *Tatbikatta Vergi Cezaları* (Les amendes fiscales dans la pratique)



combine et manigance commis pour tromper, induire quelqu'un en erreur<sup>17 18</sup>. Dans cette signification, toutes sortes d'altération de vérité et mensonges abstraites, sont des fraudes et il est important que la fraude ait engendré une sanction<sup>19</sup>. Si on ne considère que cette caractéristique, la fraude étant seulement un mensonge abstrait, il est préférable de la considérer comme une cause du délit au lieu de délit lui même. Si on tient compte de ces explications sur le terme Fraude, nous arrivons à la conclusion qu'il est plus juste par rapport au terme de Contrebande concernant les délits que nous étudions mais il est toujours difficile de l'utiliser dans le sens des faits disposés dans l'Article 359.

Un autre terme que nous devons considérer est celui de l'évasion fiscale. Il est accepté de façon unanime par des chercheurs des sciences traitant de ce sujet que l'évasion fiscale a un sens beaucoup plus large comparé aux faits sujets aux délits de fraude ou contrebande fiscaux.

La Notion d'évasion fiscale n'a pas été définie dans la Législation Fiscale Turque<sup>20</sup>. Elle porte des significations différentes dans la doctrine. Alors que selon une opinion l'évasion est définie comme l'effort légal déployé pour rester en dehors de l'obligation fiscale sans causer de faits qui engendrent l'impôt<sup>21</sup>, la doctrine accepte également la description selon laquelle l'évasion, sans être illégal vis à vis de la Loi, pourrait être, de façon indirecte, considérée irrégulière vis à vis du droit<sup>22</sup>. Ce terme d'évasion fiscale, avec ces 2 significations, reste insuffisante à cause du fait qu'il a une portée plus large que les types de faits considérés comme les délits en question.

*Sous la lumière de ces explications et selon notre opinion, il n'est, non seulement, pas juste d'utiliser le terme de contrebande pour le type de délit étudié par la présente, mais on ne peut pas non plus considérer le terme « fraude » comme entièrement juste, même si toutes les actions disposés dans cet Article sont des actions visant à tromper l'Administration Fiscale et des agissements frauduleux dont le but est de duper, due à sa signification qui dépasse le champ<sup>23</sup>.*

### 3) Aménagement nécessaire/Suggestions systématiques

Suivant les explications précédentes et l'existence de plusieurs faits dans l'essence

17 <http://tdk.gov.tr>

18 La Fraude dans le Droit Fiscal regroupe les actions, qui ne peuvent pas être considérées de bonne foi, auxquelles les contribuables ont recours pour réduire leur dette fiscale ou payer moins d'impôts. **KAŞIKÇI** age, p.7 et suite

19 Voir **ERMAN**, Sahtekarlık Suçları (délits de falsification) Istanbul 1987, p.1; **ÖNDER**, Şahıslara Karşı Cürümler (Délits contre les Personnes) p.368 et suite

20 Voir pour plus de détails: **MEHL Lucien**, Science et Technique Fiscales, Tome II, Collection « Thémis », p.733; **MARGAIRAZ André**, La Fraude Fiscale et ses Succédanés, Lausanne 1973, p.28-29; **ROSIER Camille**, L'impôt, Paris 1936, p.152 st; **DI MALTA Pierre**, Droit Fiscal Penal-Fiscalité, Paris 1992, p.182 st.

21 **AKDOGAN Abdurrahman**, Kamu Maliyesi (Finances Publiques), Gazi, Ankara 2005, p.164

22 **YALTI, Billur**, « Prévention de l'évasion fiscale dans les Conventions Fiscales ; Jurisprudence Turque pour l'Exemple de l'Echange de Conventions » Vergiden Kaçınmanın Önlenmesi (Prévention de l'Evasion Fiscale ), Bêta, Istanbul, 2014, p.456-481

23 **ERMAN**, à son tour mentionne qu'il serait adéquat d'utiliser les deux termes ensemble et pour isoler ce délit d'autres délits nécessitant une amende administrative, de l'intituler « délit de contrebande frauduleuse ».

même de ce type de délit, nous sommes de l'opinion que dans un souci terminologique, il est nécessaire d'intituler différemment chaque fait.

Même si notre opinion est ainsi formulée, dans un souci d'unité de termes et pour ne pas créer une confusion terminologique, nous allons continuer à les intituler « délits de contrebande fiscale » tout en se forçant de les étudier séparément selon leurs caractéristiques.

Si nous considérons le systématique de l'Article, nous constatons que plusieurs types de délits y sont disposés. Malgré ce fait, une bonne partie des délits de cet Article constituent des délits de Falsification selon le Code Pénal.

Le sujet qui attire l'attention est le fait que les délits de contrefaçon, sans que cette caractéristique soit prise en compte ou omise, sont frappés de sanctions différentes dans différents paragraphes.

Le délit de contrefaçon pourrait être étudié sous deux formes, la contrefaçon matérielle et la contrefaçon intellectuelle. La contrefaçon matérielle est le fait de créer un faux document. Vis à vis des délits fiscaux, le délit d'imprimer des faux documents pourrait constituer un exemple. Quant à la contrefaçon ou falsification intellectuelle, elle se matérialise en falsifiant le contenu d'un document créé légalement<sup>24</sup>.

Quand on considère ces caractéristiques résumées plus haut, les délits de contrefaçon sont éparpillés dans l'Article 359 du Code de Procédure Fiscale en suivant une fausse méthodologie d'énumération: « réaliser des astuces de comptabilité et de calculs dans les documents et livres (art.359/p-1), ouvrir des comptes pour des personnes fausses ou qui n'ont aucune relation avec les transactions concernées (art 359/p-1), falsifier les livres, registres et documents, établir des documents dont le contenu est trompeur ou bien utiliser ce genre de documents (art.359/p-2), détruire les livres, registres et documents enregistrés, établis et archivés selon les lois fiscales, détruire certains pages des livres en les remplaçant par d'autres pages ou bien ne pas mettre de nouvelles pages, ou bien établir les originaux et copies des documents entièrement ou partiellement de façon frauduleusement, ou bien utiliser ces documents (art.359/b), imprimer des documents, sans avoir un contrat avec le Ministère qui ne peuvent être imprimés que par des personnes ayant un contrat avec le Ministère des Finances

---

24 Les faits de contrefaçons sur documents officiels, qui ne peuvent être commis que par des fonctionnaires publics, sont séparés en deux types : contrefaçon matérielle et contrefaçon intellectuelle. La contrefaçon matérielle est relative au physique du document tandis que la contrefaçon intellectuelle est liée au fond et contenu du texte du document. Les contrefaçons matérielles sont celles qui changent l'aspect extérieur du document. Dans ces cas là les falsifications, changements et destruction sont visibles et peuvent être prouvés par des moyens physique, chimique, voire en cas de falsification grâce à la graphologie. Quant à la contrefaçon intellectuelle, le document contrefait, dans sa forme physique externe ne présente aucune différence illégale par rapport à l'original. Le côté contrefait et considéré non original du document est son fond et son contenu. L'auteur a établi un document qui a une forme légitime mais un contenu contrefait. Pour ce genre de contrefaçon, il n'y a pas de document pré-établi. L'auteur étant déjà habilité et autorisé à établir ce document spécifique, respecte toutes les règles et procédures de forme mais change le fond de son contenu. Il transcrit illégalement, par exemple, dans ce document des paroles et des événements qui n'ont pas été dits ou ne se sont pas déroulés en sa présence comme s'il les avait entendus ou vus. Cour Suprême CD numéro 21 E.2015/3529, K.2015/5676 <http://emsal.yargitay.gov.tr>.

selon les dispositions du Code de Procédure Fiscale ou bien les utiliser consciemment (art.359/c), sont indéniablement des faits réels de contrefaçon.

Tous ceux-ci sont qualifiés de contrefaçon aux yeux du Code Pénal. Le genre de faits comme, établir des documents dont le contenu est trompeur, réaliser des astuces de calcul et comptables dans les livres et documents, ouvrir des comptes au nom de personnes fausses ou qui n'ont pas de relation directe avec la transaction, sont tous des faits de contrefaçon intellectuelle.

Quant aux faits comme, dénaturer les documents, arracher les pages, ou les arracher et les remplacer, établir un document contrefait ou imprimer un document qui ne peut être imprimé que par des personnes habilitées à le faire, sont considérés des contrefaçons matérielles.

Qui plus est, falsifier les livres, registres et documents, détruire les livres, registres et documents qui sont tenus, archivés et présentés à la demande obligatoirement par la Loi fiscale , en remplaçant certains pages des livres après avoir détruit les originaux ou ne simplement pas les remplacer ou contrefaire en partie ou partiellement l'original et la copie des documents sont des faits considérés également comme contrefaçon matérielle.

L'utilisation de ce genre de documents est également considérée comme une contrefaçon par la technique de Droit Pénal et il est possible de faire un arrangement avec des délits de contrebande fiscale en tenant compte du systématique des Articles 207 et 208 du Code Pénal Turc. Ce à quoi nous devons faire attention ici, est le fait de considérer comme un délit les faits d'imprimer ou d'établir des documents contrefaits sans qu'il y en ait eu une utilisation, ou bien considérer comme délit, l'utilisation de documents contrefaits sans les avoir illégalement établis ou imprimés. Le Code de Procédure Fiscale prévoit des dispositions dans ce sens mais comme nous l'avions dit plus haut elles sont complexes et manquent totalement de systématique.

Dans notre opinion, il faudrait réorganiser tous les faits engendrant une contrefaçon matérielle ou bien intellectuelle sous le même paragraphe ou alinéa. Au lieu de suivre une méthode d'énumération qui pourrait créer une complexité non nécessaire, et d'imposer des sanctions différentes aux faits ayant les mêmes caractéristiques et contrevenant les mêmes droits, nous devrions définir une gamme de sanction et confier au Juge le pouvoir d'appréciation selon la gravité de l'infraction.

Cette réorganisation systématique devient encore plus urgente quant on considère les caractéristiques très complexes entre les faits d'imprimer illégalement des documents et établir un document contrefait ; la confusion engendrée par la mention « imprimer partiellement ou totalement », le fait qu'établir partiellement un document contrefait pourrait être considéré comme une contrefaçon intellectuelle.

Si l'Article est ainsi réorganisé, les faits constituant une contrefaçon intellectuelle ne seront considérés comme un délit que s'ils sont réalisés simultanément avec l'utilisation. Selon les dispositions actuellement en vigueur, le fait est considéré comme un délit sans chercher cette caractéristique très importante des délits de contrefaçon. Sans que l'Article soit modifié et/ou la perte d'impôt n'est par recherchée comme motif de délit, ce que nous devrions avoir est que tant qu'il n'a pas eu l'utilisation, ce genre de fait constituant la contrefaçon intellectuelle, devrait être considéré dans le cadre de la notion de contrefaçon superflue ou bien en partant du motif d'intention et considérant le manque de motif moral, ils ne seraient pas passibles de sanctions.

Il est ainsi indéniable que la situation est très inconvenue et pourrait engendrer des résultats injustes et sérieux.

Comme on pourrait remarquer, modifier l'Article de cette façon, réduirait le nombre de type de délits à deux.

Le premier de ces deux délits serait d'enregistrer partiellement ou totalement les calculs et les transactions dans d'autres livre, registre ou autres supports que ceux tenus, gardés et archivés selon les dispositions des lois fiscales, dans le but de réduire le montant imposable (delit intitulé également Tenue de double livre). Le second est le délit de dissimulation des livres, registres et documents.

Éviter la présentation des documents au contrôle, c'est à dire le fait de les dissimuler, constituant ainsi une violation du droit au silence, serait, à notre avis contraire à la Constitution du 1982 et à la Convention Européenne des Droits de l'Homme. Quant à notre Cour Constitutionnelle avec des justifications erronées<sup>25</sup>, a décidé que ce fait ne viole pas les dispositions le décrivant comme un délit <sup>26</sup>.

En résumé, les modifications nécessaires pour juguler les méfaits des dispositions complexes et injustes, sont, à notre avis les suivants: rassembler dans un seul paragraphe sous l'appellation « contrefaçon » avec les définition et caractéristique de base que nous avons donnés plus haut, au lieu d'énumérer les délits pouvant être considérés comme « contrefaçon »; enlever le délit de dissimulation des documents parmi les délits, considérer dans un autre Article le delit dénommé tenue de double livre.

Nous, les experts du sujet, qui, à chaque fois, cherchons dans cet article pour trouver où le fait et la sanction sont disposés, réfléchissons sur les moyens d'en finir avec cet Article complexe et inconvenue qui révèle des situations et applications incompréhensibles, donne des résultats injustes.

---

25 La décision du Tribunal Constitutionnelle du 31.01.2007 sous ref. E.2004/31, K.2007/11 <http://anayasa.gov.tr>

26 Pour une étude détaillée sur le sujet Voir **SENYUZ Dogan**, Sismanoglu Hakkı Karşısında Vergi Usul Kanunundaki Defter ve Belgeleri Gizleme (Kaçakçılık) Suçu (Delit (contrebande) de Dissimulation des Livres et documents selon le Code de Procédure Fiscale contre le Droit au Silence), Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi fasicule:15 numéro 1,2013, p.29-40

#### **IV) Les Autres Sujets À Étudier, Problèmes Et Problématiques**

Parmi ces problèmes principaux, nous pouvons citer l'incohérence engendrée par la Loi et/ou la Procédure au niveau de l'investigation administrative des délits de contrebande fiscale. L'Importance de ce problème se trouve dans des preuves qui peuvent être considérées illégales par la La Loi même, rendant ainsi difficile le fait de prouver un délit.

Dans l'exemple de certaines décision du Conseil d'Etat<sup>27</sup> qui considèrent conforme au Droit même si l'Administration a failli à son obligation d'investigation dans les locaux malgré la présence, selon les dispositions de l'Article 139 du Code de Procédure Fiscale, de consentement des requis pour une investigation dans les locaux de leur société et la disponibilité des locaux, on remarque que le point où nous sommes est très préoccupant. Même si nous pouvons considérer comme une bonne avancée pour le droits des requis, les dispositions fixant la durée des investigations, on remarque encore une fois que, les réglementations publiées par l'Administration en Décembre 2010, ont apporté des règles et application allant à l'encontre de l'objet et l'esprit de la loi<sup>28</sup>. Dans le même esprit, le fait que les modifications faites dans l'article 140 du Code de Procédure Fiscale, contenant des normes de protection procédurale pour les requis, a choisi comme la durée (date limite de finalisation des investigations) non pas la date de la notification officielle de la sanction fiscale mais date à laquelle le rapport des experts a été délivrée au comité d'investigation, forme également une autre incohérence et problématique.

Qui plus est, les inégalités entre, les dispositions de l'Article 367 du Code de Procédure Fiscale, qui régit le Comité d'enquête, et l'application réelle, serait un autre sujet de discussion. Le sujet a été porté auprès de la Cour Constitutionnelle, d'abord en 1992 et puis en 2008 suivant la fin du principe de l'interdiction décennale de proposition identique. Or La Cour Constitutionnelle a rejeté les deux demandes d'annulation<sup>29</sup>. La première a été rejetée selon le dernier paragraphe de l'article provisoire numéro 15 de la Constitution sans même juger le fond de la demande; quant à la deuxième, le rejet a été basée sur le fait que les conditions de la demande n'allaient pas à l'encontre des dispositions mentionnées sous les articles 2,10,11 et 138 de la Constitution.

---

27 Decision du Conseil d'Etat du 29.04.2010 ref. E.2009/5837, K.2010/2349. Jurisprudence de Kazanci

28 Voir le JO du 31.12.2010 numéro 27802 avec l'Intitule « les 4 Réglementations sur l'Investigation Fiscale » spécialement celle intitulée « Règlementation sur les Principes et Procédures à respecter dans les Investigations Fiscales »

29 Voir les décisions de la Cour Constitutionnelle du 17.03.1992 ref. E:1992/21, K:1992/19 (AMKD fascicule 27 année 93 p.221 suite) et celle datée du 10.02.2011 ref. E:2009/89, K: 2011/40. Dans la première la demande a été rejetée en se basant sur les dispositions du dernier paragraphe de l'article provisoire numéro 15 (qui a été abrogé par l'article 34 de la Loi 4709 datée du 03.10.2001) sans même être juger sur le fond: « ... la deuxième demande, qui a été formulée après l'abrogation du dernier paragraphe de l'article provisoire qui prévoyait que jusqu'au l'établissement du Conseil de Présidence après les élections législatives pour le Parlement Turc, les décisions du Conseil de Sécurité National (MGK), formé le 12.Septembre.1980, conféré des pouvoirs législatifs et exécutifs au nom du Peuple Turc, celles prises par les gouvernements formés pendant l'existence de MGK, les Lois passées par le Conseil Consultatif formé dans le cadre de la Loi 2485, les décret-lois légiférés et toutes les décisions et dispositions prises selon La Loi 2324 sur l'Ordre Constitutionnel ne seront pas juger de leur inconstitutionnalité, a été refusée par les prétextes que les conditions de la demande ne portent pas d'atteinte au principe d'égalité, ni ne revêtent un caractère d'ingérence au pouvoir judiciaire et ne vont pas à l'encontre des principe d'obligatoiriété et de supériorité.

Le fait que l'Administration opte pour des applications incohérentes concernant des cas semblables voire similaires, (faire une requête dans une demande et pas dans l'autre), pourrait créer des discussions sérieuses sur le caractère inconstitutionnel de la clause. Des dispositions similaires existent également dans d'autres Lois comme la Loi Bancaire, Loi des Marchés de Capitaux. Dans notre opinion, il faudrait régler les problèmes relatifs à l'application de cette disposition même si elle ne va pas à l'encontre des règlements constitutionnels. Ceux-ci ne pourrait se faire que par l'activation des conditions et principes liés à la sous-culture, l'administration légale et transactions objectives.

Ce que nous pouvons affirmer ici concernant cette condition de jugement que tant qu'il n'y a pas de requête, il est impossible d'entamer une investigation ni de poursuite, et que si au moment de l'investigation, la condition de requête n'est pas réalisée, il faudrait prévenir les unités concernées et la suspendre; lors de la poursuite, selon les dispositions du 8eme paragraphe de l'article 223 de la Loi de Jugement Pénal 5271, dans les cas où la condition de jugement pénal n'est pas encore présente, il faudrait prendre la « décision suspensive » et voire la « décision de débouter » s'il est sur que la condition ne sera jamais réalisée<sup>30</sup>.

En plus de ceci, dans le cas où l'avis d'experts est requis, la requête devrait être adéquate à l'avis d'expert <sup>31</sup>, et <sup>32</sup>que la requête d'avis soit formulée a une personne physique et qu'elle soit formulée par des personnes habilitées dans le cadre de l'article 367 du Code de Procédure Fiscale; et si la requête a été formulée par des personnes non autorisée<sup>33</sup>, il faudrait tenir compte du risque de ne pas compléter les conditions préalables de poursuite.

30 Ministère public constatant qu'un délit de contrebande a été commis doit informer immédiatement le Bureau des Impôts concerné et requiert une investigation. Il retarde le procès public jusqu'à l'obtention du résultat de l'investigation. C.G.K décision réf E:1988/6394 K:1989/1042 du 23.02.1989.

« étant donné qu'on prétend que l'accusé aurait commis le délit de contrebande (fraude) fiscale, la décision de suspendre devrait être prise pour entamer le processus requis selon le Code de Procédure Fiscale... » ( Yar 9. CD. decision ref E:1980/939, K: 1980/1107 du 31.03.1980; (YKD fascicule VI numéro 8, Août 1980 p.1180); Yar.9.CD Décision ref E:1982/105, K:1982/1408 du 15.01.1982; Yar CD Decision ref E:1990/3441, K: 1990/3635 du 05.11.1990

31 « Procès civil pour utilisation de fausse facture a été entamé contre l'accusé selon le Rapport de Délit de Contrebande; il a été compris, de l'avis d'expert de la Direction Régionale des Revenus faisant partie des conditions du procès, que le délit était l'établissement de fausse facture, par conséquent, selon l'article 367 de la Loi 213, continuer le procès pour le délit décrit dans l'acte d'accusation et prononcer un jugement sans avoir au préalable obtenu l'avis d'expert des Impôts (Defterdarlık) ou bien de la Direction Regionle des Revenus, devrait causer le début du procès. Yar.11 decision Ref E:2004/4181, K:2005/4108 du 29.06.2005 Programme de Jurisprudence de Kazanci.

32 « ...il est erroné de continuer le procès et de prendre une décision contre une société dont l'avis d'expert donné, a été invalidé à cause du fait que la Société n'a pas de responsabilité pénale selon l'article 367 de la Loi 213, et que l'avis aurait dû être donné pour les personnes responsables selon le principe d'individualité pénale; et qui plus est, cet avis aurait dû être demandé, au du responsable de la société donc l'accusé au près des Impôts (Defterdarlık) ou bien de la Direction Régionale des Revenus » Yar. 11 CD décision ref. E:2012/4921-K:2013/5662 du 13.11.2002, Programme de Jurisprudence de Kazanci.

33 « si le délit n'a pas été identifié par un inspecteur des finances, un expert des comptes ou son adjoint ou bien un contrôleur des revenus, il faudrait décider de suspendre le procès en attendant l'obtention de l'avis des Impôts... » Yar.9 décision ref.E:1990/2860, K:1990/3641 (YKD. Fascicule 17, numéro:2 Février 1991, p.306)

« ...si le délit n'a pas été identifié par un inspecteur des finances, un expert des comptes ou son adjoint ou bien un contrôleur des revenus, il faudrait décider de suspendre le procès en attendant l'obtention de l'avis des Impôts... » Yar.9.CD décision ref.E:1990/2860, K:1990/3641 (YKD. Fascicule 17, numéro:2 Février 1991, p.306), Voir aussi Yar.9. CD.. Décision E:1992/10773, K:1992/11119 du 17.12.1992 et Yar.9. CD Décision E:1994/935 K:1994/11250 du 09.03.1994

À ce niveau, concernant les délits des impôts municipaux, le Ministère public rencontre le problème de, à quel entité il faut demander l'avis d'expert; du Maire même ou des Directions d'Impôts. En effet, dans l'article 102, de la Loi des Revenus Municipaux, cet autorité a été confié au Maire au nom bon fonctionnement de cette Loi spéciale, malgré le fait que dans le dispositions du Code de Procédure Fiscale couvrant les autorités conférés au fonctionnaire le plus gradé de l'endroit, cet autorité d'investigation fiscale a été séparé. À ce sujet, dans la doctrine, il a été considéré convenable que le Ministère Public demande l'avis des Maires à cause du statut de Loi Spéciale de la Loi des Revenus Municipaux. À notre avis, à cause du fait le sujet de l'avis requis est un sujet relatif aux impôts, et comme la Loi des Revenus Municipaux n'a pas délégué cet autorité au Maire ( à l'exception de cet autorité, tous les autres ont été délégués aux municipalité), les dispositions générales définies par l'article 367 devraient être appliquées dans ce cas.

Un autre sujet qui vaut le détour est le contenu du dernier paragraphe de l'article 359 du Code de Procédure Fiscale. Ce ci dit; « l'application des sanctions aux accusés qui ont commis des délits de contrebande, ne présente pas un obstacle à l'application de la peine contre l'évasion fiscale définie dans l'article 344 ». Celui-ci représente peut-être un problème qui est plus important que les précédents et devrait être étudié de plus près. Le sujet, pouvant être résumé, comme le fait de pouvoir sanctionner une personne qu'une fois contre ses délits et infractions administrative, fait naître la discussion d'être cohérent avec le principe de non bis in idem.

À ce point il faudrait tenir compte de l'article 15/3 de la Loi des Infractions Administratives 5326 qui régit réunion des délits (Regardez note no :1) selon le quel « si un fait a été défini à la fois comme un délit et comme une infraction administrative, il n'y a que les sanctions contre le délit peuvent être appliquées, et de l'article supplémentaire numéro 1 qui a été ajouté à l'article 15/3, qui dit « les dispositions relatives aux tribunaux fiscaux, du Code de Procédure Fiscale 213 daté du 4.1.1961, restent valables».

Dans notre opinion sanctionner une personne pour le même fait, à la fois par le tribunal pénal dans le cadre de l'article 359 du Code de Procédure Fiscale et parallèlement sanctionner pour l'infraction administrative fiscale d'évasion fiscale, va définitivement contre ce principe.

Par souci de dépassement de cadre d'étude, le résumé de notre opinion consiste à affirmer que même le principe de réunion de l'article 15/3, dont le contenu a été écrit plus haut, de Loi des Infractions Administratives (qui a été mise en vigueur après l'article 359 du Code de Procédure Fiscale malgré le fait qu'elle soit une Loi générale), représente un obstacle légal pour sanctionner en même temps le même fait constituant un délit de contrebande fiscale et une infraction administrative d'évasion

fiscale. L'article supplémentaire 1 ne peut pas en soit, introduire une exception pour infraction d'évasion fiscale. En effet, non seulement le Code de Procédure Fiscale ne contient aucune disposition quant aux fonctions des tribunaux fiscaux, mais ce genre d'application et d'interprétation sont contraire aux principe de base du Droit. On ne peut pas accepter non plus une interprétation comme, le législateur a voulu dire ceci ou cela pour un sujet très important par rapport au droit de propriété. Il est évident que une amélioration adéquate n'a pas été portée.

Si on accepte que la disposition respective de la Loi des Infractions Administratives ne serai pas applicable entre un délit de contrebande fiscale et l'infraction d'évasion fiscale. Le protocole supplémentaire numéro 7 de la Convention Européenne des Droits de l'Homme trouvera un terrain d'application. La Turquie avait signé le protocole supplémentaire numéro 7 de la Convention Européenne des Droits de l'Homme le 14.03.1985 mais ne l'a approuvé que le 10.03.2016. L'Application du Protocole en question n'a intervenu qu'après sa publication dans le Journal Officiel numéro 29678 publié le 08.04.2016. Depuis la discussion concernant la validité du principe de Ne bis in idem dans le Droit Turc, n'a aucune raison d'être<sup>34</sup>.

À notre avis, ce que nous devons mettre en application pour ce sujet, ce sera d'établir des sanction financière proportionnelle aux faits considérés comme délits, laisser le jugement aux tribunaux pénaux qui en sont compétents et annuler la sanction de multiplier 3 fois l'évasion fiscale frappant les infractions (administrative) d'évasion fiscale qui forment, en même temps, des délits de contrebande fiscale.

Il est aussi indéniable qu'une telle disposition comme celle de l'article 367 du Code de Procédure Fiscale qui dit « non seulement les jugements des tribunaux pénaux ne peuvent influencer les transactions et décisions des autorités et instances qui vont appliquer les sanctions fiscales comme définies dans la deuxième partie du quatrième livre de ce présent Code, les décisions qui seront délibérées par ces autorités et instances, ne lieront pas les juges pénaux » est totalement incompatible avec l'autorité de la chose jugée, le principe de confiance en Droit et la notion de l'unité judiciaire. Il va sans dire que l'application de la proposition détaillée dans le paragraphe précédent va également supprimer cet inconvénient.

---

<sup>34</sup> **RENÇBER Altan**, Les Infractions Administrative Fiscale selon la Théorie Des Infractions Administrative, Université d'Istanbul Institut des Sciences Sociales, Istanbul 2017, Thèse de Doctorat non publiée, p.239