

## VERGİ SUÇLARINDA MASUMİYET KARİNESİ\*

Yrd. Doç. Dr. Eda ÖZDİLER KÜÇÜK\*\*

### Özet

Masumiyet karinesi, 1982 Anayasası'nın 38'inci maddesinin dördüncü fıkrasında, “Suçluluğu hükmen sabit oluncaya kadar kimse suçlu sayılamaz” şeklinde yer almıştır. Vergi yükümlüsünün kişisel bilgilerine ilişkin mahremiyet alanına kanıt elde etmek amacıyla dokunmak isteyen vergi idaresine karşı yükümlülerin kullandıkları ilk savunma aracı masumiyet karinesi olmaktadır. Bu noktada tartışmalı olan konu, kişisel bilgilerin oluşturduğu mahremiyet alanının genişliği ve bu alana girmenin suç isnadı teşkil edip etmediğidir.

Adil bir yargılamadan bahsedebilmek için masumiyet karinesinin kapsamının doğru biçimde tayin edilmesi gereklidir. “Zaman” bakımından bu kapsam, bir başka deyişle masumiyet karinesinin başlangıç ve sona ermesini ifade eder. “Ölçü” bakımından masumiyet karinesinin kapsamı ise, karinenin başlangıcının bağlı olduğu suç isnadının ölçüsünü ve sona ermesine neden olan suçun ispatının ölçüsünü ifade eder. Öğreti ve uygulamada buna ilişkin olarak “emare” ve “makul şüphe” kavramları kullanılmaktadır. Bu kavramlardan hangisinin vergi suçları bakımından ölçü olarak alınması gerektiği ve vergi suçlarında masumiyet karinesinin başlangıcı ve sona ermesi bu çalışmada ele alınan konulardır.

**Anahtar Kelimeler:** Masumiyet karinesi, makul şüphe, adil yargılama, delil, vergi suçları,

---

\* Bu makale 23-25 Ekim 2014 tarihlerinde Bayburt'ta düzenlenen 11. Uluslararası Anadolu Adli Bilimler Kongresi'nde bildiri olarak sunulmuştur.

\*\* Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Mali Hukuk Anabilim Dalı Öğretim Üyesi

## PRESUMPTION OF INNOCENCE IN TAX OFFENCES

### **Abstract**

The presumption of innocence is defined in the fourth paragraph of Article 38 of the 1982 Constitution as "no one can be considered guilty until proven guilty in a court". Presumption of innocence is the first defence mechanism against tax administration that interferes taxpayer's privacy of personal information in order to obtain evidence. Controversial subject at this point is the width of the privacy field and whether this interference means an accusation or not.

To speak of a fair trial, the extent of the presumption of innocence should be defined properly. "Time" in this context refers to the beginning and the end of the presumption of innocence. "Measure" in the scope of the presumption of innocence both means that the measure of accusation and crime. Doctrine and practice uses concepts such as "indication" and "reasonable doubt". Which of these terms should be taken as a measure and the beginning and the end of the presumption of innocence in criminal tax are the subjects dealt with in this study.

**Keywords:** Presumption of innocence, reasonable doubt, fair trial, evidence, tax crimes

### **Giriş**

Masumiyet karinesi, Avrupa İnsan hakları Sözleşmesi'nin 6. maddesinin 2. fıkrasında, "*Masum Sayılma*" adı altında, bir suç isnadı karşısındaki bireyin temel haklarından biri olarak düzenlenmiştir. Masumiyet karinesi, "*suçun yasal yollarla ispatlanmasına*" kadar geçerlidir. Suçun ispatı, ülkenin maddi ve usul hukukuna uygun olmalıdır. Hukuka aykırı kanıtlarla suçun ispatlanması meşru değildir.

Masumiyet karinesi, 1982 Anayasası'nın 38'inci maddesinin dördüncü fıkrasında, "*Suçluluğu hükmen sabit oluncaya kadar kimse suçlu sayılamaz*" şeklinde yer almıştır. Anılan maddenin gerekçesine

göre<sup>1</sup>, “ sanığın kesin mahkûmiyet hükmüne kadar suçsuz sayılması demek, kendisinin suçsuzluğunu ispat mükellefiyetinde olmadığı; beyine külfetinin iddiacıya ait bulunduğu demektir. Bu karine, iddiacının suç iddiasını makul şüpheye yer bırakmayacak şekilde ispat etmesiyle çürütülmüş olacak ve bu halde de mahkeme mahkûmiyet hükmü verecek; aksi takdirde beraat kararı alacaktır”.

“Vidani delil sistemi”, “şüpheden sanık yararlanır” ilkesi, “susma hakkı<sup>2</sup>” ve susma hakkının kullanılmasının sanık aleyhine delil veya suçluluk karinesi olarak kullanılamaması” ve “delil yasakları” ilkeleriyle birlikte ele alınıp uygulanması gereken bu ilke, adil yargılanma hakkına hizmet eder ve sanık açısından ispat yükünü reddeder<sup>3</sup>.

### 1. Mahremiyet Alanının Kalkanı Olarak Masumiyet Karinesi

Masumiyet karinesinin iki işlevi vardır: İlki, masum olana en yüksek düzeyde hukuki koruma sağlamak; ikincisi ise hukuk düzenini korumaktır<sup>4</sup>. Vergi hukuku bakımından korunacak birey, vergi yükümlüsü -ya da sorumlusu- olacaktır. Vergi yükümlüsünün kişisel bilgilerine ilişkin mahremiyet alanına kanıt elde etmek amacıyla dokunmak isteyen vergi idaresine karşı yükümlülerin kullandıkları ilk savunma aracı masumiyet karinesi olmaktadır. Bu noktada tartışmalı olan konu, kişisel bilgilerin oluşturduğu mahremiyet alanının genişliği ve bu alana girmenin suç isnadı teşkil edip etmediğidir.

Vergi Usul Kanunu'nun 148'inci maddesine göre, kamu idare ve kurumları, yükümlüler ve yükümlülerle işlemde bulunan diğer gerçek ve tüzel kişiler, Maliye Bakanlığı'nın veya vergi incelemesi yapmaya yetkili olanların isteyecekleri bilgileri vermek zorundadırlar. Anılan Kanunun

<sup>1</sup> Akad/Dinçkol, 1982 Anayasasının Madde Gereççeleri ve Maddelerle İlgili Anayasa Mahkemesi Kararları, Alkım Yayınevi, İstanbul 1998, s. 173-174.

<sup>2</sup> YALTI, B., Vergi Yükümlüsünün Hakları, İstanbul 2006, s. 141: “Susma hakkı, kendi aleyhine beyan ve delil veremeye zorlanmama hakkıdır.”

<sup>3</sup> Şahinkaya, Y., İnsan Hakları Avrupa Mahkemesi Kararlarında ve Türk Hukukunda Suçsuzluk Karinesi, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Doktora Tezi, İstanbul 2006, s. 21.

<sup>4</sup> Hamer, D., A Dynamic Reconstruction of the Presumption of Innocence, Oxford Journal of Legal Studies, Vol. 31, No. 2, 2011, s. 420, dn. 21.

256'ncı maddesine göre ise, vergi yükümlüsü gerçek ve tüzel kişiler, korumak zorunda oldukları her türlü defter, belge ve karneler ile vermek zorunda buldukları bilgilere ilişkin mikro fiş, mikro film, manyetik teyp, disket ve benzeri ortamlardaki kayıtlarını ve bu kayıtlara erişim veya kayıtları okunabilir hale getirmek için gerekli tüm bilgi ve şifreleri koruma süresi içerisinde yetkili makam ve memurların veya yeminli mali müşavirlerin talebi üzerine ibraz ve inceleme için arz etmek zorundadırlar. Bu ödevde aykırılık durumunda özel usulsüzlük cezası, yüksek oranlarda para cezası uygulanması söz konusudur (VUK mük. m. 355). Sunulması zorunlu olan defter ve belgeler, Vergi Usul Kanunu uyarınca tutulması ve düzenlenmesi zorunlu olan belgelerdir (VUK m.253).

Vergi Usul Kanunu'nun 359/a-2 maddesinde defter ve kayıtları gizleme “*vergi kaçakçılığı*”nın bir şekli olarak sayılmış ve karşılığında 18 ay ile 3 yıl arasında hapis cezası öngörülmüştür. Maddede “*gizleme*”, “*varlığı noter tasdik kayıtları veya sair suretlerle sabit olduğu halde, inceleme sırasında vergi incelemesine yetkili kimselere defter ve belgelerin ibraz edilmemesi gizleme demektir*” şeklinde tanımlanmıştır. Düzenlemede yer alan yaptırımın, AY m. 38/5'te “*hiç kimse kendisini ve kanunda gösterilen yakınlarını suçlayan bir beyanda bulunmaya veya bu yolda delil göstermeye zorlanamaz*” şeklinde ifade bulan “*kendi aleyhine delil vermeme hakkı*”nı<sup>5</sup> ihlâl edip etmediği sorusu bir Anayasa Mahkemesi kararına konu olmuştur. AYM ilgili kararında, bu soruyu şöyle yanıtlamıştır<sup>6</sup> : “*Kamu hizmetlerinin finansmanına, vergiler aracılığıyla katılmak bireylere yüklenen Anayasal bir ödevdir. Yasalar ile yükümlülerin ve onlarla hukuki ilişkide bulunan üçüncü kişilerin vergi ile ilgili kayıtlarının denetlenmesi amacıyla kimi defter, kayıt ve belgeleri tutmak, saklamak ve istenildiğinde yetkililere ibraz etmek zorunluluğuna*

---

<sup>5</sup> “Kendi kendini suçlamama hakkı” olarak da ifade edilen bu hak, “*bir ceza davasında iddia makamının sanığa karşı iddiasını, sanığın arzusu hilafına baskı veya eza yöntemleri ile elde edilen kanıtlara başvurmadan ispat etmesi gereğine dayanır. Bu anlamda bu hak Sözleşmenin (İHAS) 6/2 maddesinde yer alan masumiyet karinesi ile sıkı sıkıya bağlantılıdır.*” (Yaltı, B., s. 141.)

<sup>6</sup> AYM, E. 2004/31, K. 2007/11, k.t. 31.1.2007, R.G. 18.5.2007-26526.

*uyulmamasının suç olarak kabul edilmesi ile suçla itham edilme birbirinden farklı durumlardır. Vergi ile ilgili defter tutma, saklama ve ibraz etme zorunluluğu yasalarla yükümlülere verilen bir görevdir. Bu görevler yerine getirilmediği takdirde suç oluşmaktadır. İtiraz konusu kural ile herkesin geliri oranında vergiye katılımının sağlanması ve ödenmesi gereken vergi miktarının tespiti için, Vergi Yasası'nda öngörülen defterlerin tutulmasının ve bu defterlerin istendiğinde ibraz edilmesinin zorunlu kılınması, mükellefin Anayasa'nın 38. maddesinin beşinci fıkrasında öngörülen, kendisini suçlama ve bu yolda delil göstermeye zorlanma olarak nitelendirilemez.”*

Anayasa Mahkemesi, bu görüşüne uygun olarak, Vergi Usul Kanunu'nun 359'uncu maddesinin (a) fıkrasının 2'nci bendinde, varlığı noter onaylı kayıtlarla sabit olduğu halde defter ve belgelerin inceleme sırasında inceleme elemanına ibraz edilmemesi eyleminin kaçakçılık suçu sayılarak, hapis cezası öngörülmüş olmasını, Anayasa'nın 38'inci maddesine aykırı görmemiştir<sup>7</sup>.

Vergi Usul Kanunu'nun tartışılan maddesinde vergi idaresi yetkililerince bir araştırma ve inceleme işleminin başlatılması üzerine, vergi yükümlüsünden araştırma ve incelemede ele alınmak üzere defter ve diğer kayıtların istenmesine rağmen, bunların gizlenmesi eylemi cezalandırılmaktadır. Bu noktada, “*maddi ve şekli anlamda bir suç isnadı*” doğup doğmadığı ya da zorlama olup olmadığı tartışmalıdır. Çünkü masumiyet karinesi ve susma hakkının koruma alanı suç isnadı ile başlamaktadır.

AIHM, isnat kavramını, “yetkili merciler tarafından, kişinin bir suç işlediği iddiasını içeren resmi bildirim yapılması ya da böyle bir iddianın belirtilerini gösteren ve keza şüphelinin durumunu maddi olarak etkileyen diğer bazı eylemlerde bulunulması” şeklinde açıklamıştır<sup>8</sup>. Mahkemeye göre “tutuklama, dava açılabilmesine ilişkin resmi bildirim,

<sup>7</sup> AYM, E. 2002/55, K. 2003/8, 11.02.2003, R.G. 16.12.2003; E. 2004/31, K. 2007/11, 31.1.2007, R.G. 18.5.2007-26526.

<sup>8</sup> Deweer v. Belgium, para. 46; Öztürk v. Germany, para. 55. (aktaran, YALTI, s. 104).

hazırlık soruşturması, tutuklanmamakla birlikte araştırmayı resmi olarak öğrenme ve bundan maddi olarak etkilenmeye başlama ve banka hesaplarının dondurulması gibi eylemler kişinin bir isnat altında olduğunu ortaya koyar<sup>9</sup>.

Suç isnadını tanımladıktan sonra VUK m. 359/a-2'de suç isnadı bulunup bulunmadığı ile ilgili tartışmaya geri dönersek, bir görüşe göre<sup>10</sup>, burada suç isnadı başlamamıştır, dolayısıyla kendini suçlayıcı belge vermeme hakkı ihlâl edilmiş sayılmaz<sup>11</sup>. Bununla birlikte, eğer defter ve kayıtları gizleme nedeniyle görevlilerce suç isnadı niteliğinde bir işlem yapılmışsa, artık o andan itibaren, gizleme şeklindeki vergi kaçakçılığı suçu bakımından, susma hakkı doğacaktır. Bir başka deyişle, *“ibraz isteğinin programlanmış vergi denetimleri çerçevesinde yapılması durumunda suç isnadı yoktur. Buna karşılık yükümlü hakkında vergi kaçırdığı kuşkusuyla soruşturmaya başlanmış olunması halinde, yükümlü suç isnadı altındadır; ibraz ödevini susma hakkını kullanarak yerine getirmeyen yükümlüye bu nedenle ceza verilemez<sup>12</sup>”*.

Bir diğer görüşe göre ise<sup>13</sup>, *“susma hakkının ölçüsü zorlamadır ve kişinin kendini suçlar mahiyette ifade, bilgi ve belge vermemesi halinde uygulanan her türlü yaptırım, idari para cezası veya hapis cezası, zorlama anlamına gelir ve susma hakkını (dolayısıyla da masumiyet karinesini) ihlal eder. Vergi yükümlüsünün vergi idaresince istenen bilgi ve belgeleri vermemesinin cezai bir fiil olduğu, bu fiilin para veya hapis cezasına*

---

<sup>9</sup> Harris/O'Boyle/Warbrick, Law of the European Convention on Human Rights, London 1995, s. 171-172. (aktaran, Yaltı, S. 104.)

<sup>10</sup> Şahinkaya, Y., s. 141.

<sup>11</sup> Başaran Yavaşlar, F., “İdari Nitelikli Vergi Suç ve Cezaları”, Vergi Dünyası, S. 299, Temmuz 2006, s. 129: “Kendini suçlamama hakkının ceza hukukundaki içeriğiyle vergisel yaptırımlar bakımından da uygulama alanı bulmasını kabul etmek, büyük sorunlara yol açacaktır. Kendisinden istenen bilgi ve belgeleri kendini suçlamama hakkı temelinde vermekten kaçınan ilgiliye hiçbir yaptırım uygulanmamasını kabul etmek, defter tutma, belge düzenleme, alma-verme ve bunları saklama ödevleri ile diğer bilgileri verme ödevinin yerine getirilmesini yükümlünün keyfine bırakmak anlamına gelecektir.”

<sup>12</sup> Candan, T., Vergi Suçları ve Cezaları, Maliye ve Hukuk Yayınları, Güncelleştirilmiş 3. Baskı, 2010, s. 44.

<sup>13</sup> YALTI, B., s. 141, 142.

*bağlandığı hukuk sistemleri susma hakkını ihlal eder; çünkü her iki ceza türü de tehdit unsuru içerir.”*

Konunun uygulama bakımından doğurduğu sonuçlardan biri de Anayasa'nın 38'inci maddesinin altıncı fıkrasında yer alan “*kanuna aykırı olarak elde edilmiş bulguların, delil olarak kabul edilemeyeceğidir.*” Daha açık bir anlatımla, masumiyet karinesini ihlal ederek elde edilen kanıtlar yargılamada kullanılamayacaklar ve geçerli delil olarak kabul edilmeyeceklerdir.

Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi kararlarına göre de, yükümlü veya ceza sorumlusu, bir vergi suçu işlediği şüphesi altında olduğunda susma hakkını kullanmayı seçebilir; bilgi, kayıt, belge ve ifade vermeye zorlanamaz. Başka bir anlatımla, vergi yükümlüsünün ya da ceza sorumlusunun kendi aleyhine delil vermesini sağlayacak şekilde yasal zorlamaya başvurulamaz. Aksi durum, ispat yükünün tersine çevrilmesi olur<sup>14</sup>.

AIHM, Allen Davası'nda konuyu şu şekilde çözümlenmiştir<sup>15</sup> : “*Kendini suçlamama hakkı, aslen sanığın ceza davalarında susma isteğine saygı ve ceza soruşturmalarında zorla alınan bilginin kullanılması ile ilgilidir. Bu hak, kişilerin mali durumu veya şirket faaliyetleri hakkında bilgi vermeye zorlayıcı yetkilerin kullanılmasını kendiliğinden yasaklamaz. Bu nedenle ... ceza uygulanacak olsa dahi bu, 6/1. madde çerçevesinde ihtilaf yaratmaz. Verginin hesaplanabilmesi ve tarhiyat yapılabilmesi için gelir ve servet hakkında bilgi verme yükümlülüğü Sözleşmeciler Devletlerin vergi sistemlerinin ortak noktasıdır ve bu araç olmadan sistemin etkin çalışması zor olur ... (Yükümlü), devam eden ya da başlaması muhtemel olan bir ceza davasında kendini suçlama ihtimali olabilecek bilgiyi vermemekten kaçınabilir; ancak kendini suçlamama imtiyazı hazine yetkililerinin incelemelerinden kaçınma arzusu ile yapılan eylemlere genel bir muafiyet verecek şekilde yorumlanamaz.”*

<sup>14</sup> ŞAHİNKAYA, s. 142.

<sup>15</sup> Allen v. United Kingdom, Admissibility Decision, Fourth Section, Application no. 76574/01, 10.9.2002. (aktaran, YALTI, B., s. 146, 147).

Öyle ise, diyebiliriz ki; masumiyet karinesi kişisel mahremiyet alanının kalkanıdır; suçun değil...

## 2. Başlangıç ve Bitiş: Ölçüler

Masumiyet karinesinin düzenlendiği 1982 Anayasası'nın 38'inci maddesinin dördüncü fıkrasının gerekçesine göre<sup>16</sup>, “Bu karine, *iddiacının suç iddiasını makul şüpheye yer bırakmayacak şekilde ispat etmesiyle çürütülmüş olacaktır*”. Makul şüphe ise, “delillerin etraflı bir surette tetkikinden sonra maznunun suçluluğuna engel teşkil eden şüphedir”<sup>17</sup>.

İspat ölçüsü kanıtlama gereğinin derecelendirilmesi anlamına geldiğine göre, masumiyet karinesinin ortadan kalkması bakımından ölçü, “*iddiacının suç iddiasını makul şüpheye yer bırakmayacak şekilde ispat etmesi*”dir.

Konuyla ilgili özellik arz eden bir husus, 5271 sayılı Ceza Muhakemesi Kanunu'nun 2.12.2014 tarihli ve 6526 sayılı Kanun'la değişik 116. maddesinde düzenlenen “*arama*” müessesesi ile ilgilidir. Buna göre, “*Yakalanabileceği veya suç delillerinin elde edilebileceği hususunda makul şüphe varsa; şüphelinin veya sanığın üstü, eşyası, konutu, iş yeri veya ona ait diğer yerler aranabilir.*” Maddede anılan değişiklikten önce, “*makul şüphe*” yerine “*somut delillere dayalı kuvvetli delil*” ifadesi yer alıyordu. Bu düzenleme ile aramaya özgü olarak ispat ölçüsü düşürülmüştür; arama yapılabilmesi ve suç isnadında bulunulması kolaylaşmıştır. Değişikliğin gerekçesi olarak arama müessesesinin etkin bir biçimde işletilememesi ve suçla mücadele gösterilmiştir.

Anayasa'da masumiyet karinesinin sona erdirilmesinde ölçü olarak “*makul şüpheye yer bırakmayacak şekilde ispat*” aranırken, Ceza Muhakemesi Kanunu'nda arama yapılabilmesi -ve dolayısıyla suç isnadı ile masumiyet karinesinin başlaması- bakımından “*kuvvetli şüpheye dayalı somut delil*” aranması, birbiri ile çelişmezdi; ispat ölçüsü “*son*”a ilişkindir,

---

<sup>16</sup> Akad/Dinçkol, s. 173-174.

<sup>17</sup> Ovacık, M., İngilizce-Türkçe Hukuk Sözlüğü, 3. Baskı, Sözkese Matbaacılık, Ankara 2000, s. 269; Özdiler Küçük, E., Vergi Hukukunda Karineler, Adalet Yayınevi, Ankara 2011, s.34, dn. 117.



ispat ölçüsü hâlâ “*makul şüpheye yer bırakmayacak şekilde ispat*”tır. Bununla birlikte, suç isnat edilebilmesi için artık “*somut delillere dayalı kuvvetli delil*” değil “*makul şüphe*”nin yeterli olması, masumiyet karinesini ihlâl etmemiştir; kapsamını daraltmıştır.

Vergi hukukunda arama ise ceza hukukundaki arama hükümlerinden ayrı olarak, Vergi Usul Kanunu’nda düzenlenmiştir. Vergi suçları bakımından arama, gizlenen bir kişi veya eşyanın bulunup ortaya çıkarılması (araştırma) eylemi içerir. Ceza muhakemesinde ise suçlunun yakalanması veya suç eşyasına el konulması amacı vardır. Bundan başka, vergi hukukunda aramada vergi kaçağının ortaya çıkarılabilmesi için “defter ve belgelere” el konulması söz konusudur; şüphelinin aranması ya da defter ve belgeler dışında bir suç delili arama konusu edilememektedir.

Vergi Usul Kanunu’nun 142’nci maddesine göre, ihbar veya yapılan incelemeler dolayısıyla bir yükümlünün vergi kaçırdığına işaret eden “*emareler*” varsa arama yapılabilir. Emare, “*Günlük hayatta doğrudan kullanılabilir; şüpheyi tamamen bertaraf etmese de, dile gelmemesini gerektiren bir bilgi derecesinin elde edilmesine yetecek bir vakianın ya da bir vakıa grubunun mevcudiyetinden hareketle kabul edilen delil, bağlamsal (tali, dolaylı, ikinci derece) delildir.*<sup>18</sup>”

Ceza Muhakemesi Kanunu’nda arama ölçüsü “*makul şüphe*” iken; vergi suçları bakımından arama yapılabilmesi için “*emare*”nin varlığı yeterli görülmüştür. Bu şüphesiz, vergi suçlarında aramanın amacının ceza hukuku anlamındaki diğer suçlardan farklı olmasından kaynaklanır. Ancak ceza hukuku anlamındaki diğer suçlar bakımından arama için “*makul şüphe- somut delile dayalı kuvvetli şüphe*” tartışması yürütülürken vergi suçlarında arama bakımından çok daha düşük bir ölçü olan “*emare*”lerin varlığının yeterli görülmesi dikkat çekicidir.

<sup>18</sup> Hintze, R., Indizien in der Finanzrechtsprechung, Google Books, e.t., 30.03.2011, s.5: “*Der circumstantielle Beweis ist derjenige, der von dem Dasein einer Gruppe von Tatsachen hergeleitet wird, welche unmittelbar auf eine Haupttatsache sich beziehend, zu dem Schluss führen, dass diese Haupttatsache existiert hat.*”

Vergi suçları bakımından ispat ölçüsü ise makul şüphedir. Bir başka deyişle, masumiyet karinesinin sona ermesi bakımından ölçü, “*iddiacının suç iddiasını makul şüpheye yer bırakmayacak şekilde ispat etmesi*”dir. Buna karşılık arama bakımından vergi suçlarında başlangıç ölçüsü, diğer bir ifadeyle suç isnadı için “*emareler*”in varlığı yeterli sayılmaktadır. Bu halde,

1. Vergi suçları bakımından arama yapılması bakımından aranan ölçü diğer ceza hukuku anlamındaki suçlara oranla farklıdır; ilkinde “*emarelerin*” görülmesi yeterliyken, ikincisinde “*makul şüphe*” aranmaktadır. Arama usulleri ise Ceza Muhakemesi Kanunu ve Vergi Usul Kanunu’nda ayrı biçimde düzenlenmiştir.
2. Vergi suçlarında masumiyet karinesi suç isnadı ile başlar. Suç isnadı için vergisel aramalarda “*emarenin*” varlığı yeterli olduğundan burada masumiyet karinesi, diğer ceza hukuku anlamındaki suçlara oranla daraltılmıştır.
3. Vergi hukukunda aramada şüpheli bakımından masumiyet karinesinin başlangıcı “*emarelerin varlığı*”, sona ermesi ise “*makul şüpheye yer bırakmayacak şekilde ispat*” ölçülerine bağlanmıştır. Masumiyet karinesinin başlangıç ve bitiş ölçüleri arasındaki bu tutarsızlık, şüpheli lehine düzeltilmelidir.

### **3. Gerekçesiz Kararlar Makul Şüpheyi Ortadan Kaldırır Mı?**

Kimi vergi yargısı kararlarında gerekçenin hiç ya da yetersiz biçimde yer alması, masumiyet karinesini ihlal eder mi? Gerekçenin olmadığı bir kararda, vergi yargısında geçerli olan resen araştırma ilkesinin etkin bir şekilde uygulanıp uygulanmadığı belirsizdir. Davacı ve davalı iddialarını ve delillerini sunmuş, nihayet hüküm verilmiştir. Makul şüphe hangi gerekçeye dayanarak ortadan kalkmıştır? Uygulamada rastlanılan “*İddia makamının yukarıda belirttiği nedenlerle...*” ifadesi yeterli bir gerekçe midir?

Bilindiği üzere, Anayasa'nın 141'inci maddesine göre, mahkeme kararları gerekçeli olmalıdır. Gerekçe, mahkemenin verdiği kararda dayandığı fiili ve hukuki sebeplerin gösterilmesidir<sup>19</sup>.

Gerekçenin bağlayıcılığı ve idareye yol gösterici niteliği hakkında Danıştay'ın 1986 tarihli bir kararı düşündürücüdür. Olayda bir naklen atama işlemi üç hakimli bir mahkemede oy çokluğu ile iptal edilir. Üyelerden biri olayı naklen atama olarak nitelendirip iptalini istemiş, diğer üye geçici görevlendirme olarak nitelendirip iptalini istemiş, başkan ise naklen atama olarak nitelendirip davanın reddi yönünde oy kullanmıştır. Danıştay bu kararı bozarken şu gerekçeyi ileri sürmüştür: *"...maddi olayın nitelendirilmesinde ve gerekçede birlik olmadığına göre, yalnızca hüküm fıkrasındaki birleşmeye bakılarak ortada teknik anlamda bir yargı kararının varlığından söz edilemez. Bu kararı uygulamak ve kararın gerekçesine göre yeni bir işlem tesis etmek zorunda olan idare yönünden, hangi gerekçeyle iptal edildiğini çözmek zordur. Oysa iptal kararının açık ve anlaşılır gerekçeye dayanması, iptal nedenlerinin tek tek kararda gösterilmesi ve kararı idareyi duraksamaya sokmayacak ve idareye yol gösterecek bir içerik taşıması gerekir..."*<sup>20</sup>

Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi'nin 6. maddesi adil yargılanma hakkını düzenlemektedir. Maddenin birinci fıkrasında adil yargılanma hakkının sağladığı teminatların bir kısmı açıkça belirtilmiştir. Bunlar davanın *"kanunla kurulmuş, bağımsız ve tarafsız bir mahkeme"* tarafından *"makul bir süre içinde"*, *"aleni bir şekilde"* görülmesidir. Maddede ayrıca davanın *"hakkaniyete uygun şekilde"* görülmesi de düzenlenmiştir.

Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi, hakkaniyete uygun yargılanma hakkına istinaden maddede açıkça belirtilmeyen ancak, adil yargılanma

<sup>19</sup> Gözübüyük, A.P., Ceza Muhakemeleri Usulü Kanunu, Cilt 2, İstanbul 1995.

<sup>20</sup> AKSOYLU, İ., "İdari Yargı Kararlarının Gerekçelerinin Bağlayıcılığı", Askeri Yüksek İdare Mahkemesi Dergisi, No: 21, [http://www.msb.gov.tr/ayim/Ayim\\_makale\\_detay.asp?IDNO=70](http://www.msb.gov.tr/ayim/Ayim_makale_detay.asp?IDNO=70)

hakkının zımnı gerekleri olduğu kabul edilen unsurları da tespit etmiştir. Bunlardan birisi de mahkeme kararlarının gerekçeli olması kuralıdır<sup>21</sup>.

Adil yargılanma hakkının önemli bir unsurunu teşkil eden “*aleni yargılanma hakkı*”, mahkemelerin kararlarına gerekçe göstermesini sağlama amacını taşıyan “*aleni karar hakkını*” da kapsar<sup>22</sup>.

Aleni karar hakkına ve hakkaniyete aykırı bir biçimde verilmiş olan bir yargılamada, iddiacının suç iddiasının *makul şüpheye yer bırakmayacak şekilde ispat edilip edilmediği* belirsizdir; dolayısıyla gerekçesiz olarak verilmiş bir yargı kararında masumiyet karinesinin henüz çürütülmüş olup olmadığı sorusu akla gelebilir.

### **Sonuç**

Masumiyet karinesinin “*masum olana en yüksek düzeyde hukuki koruma sağlamak*” işlevi ile “*hukuk düzenini korumak*”<sup>23</sup> işlevleri arasında birbirini tamamlayan bir denge vardır; biri olmadan diğeri de var olamayacaktır.

Vergi suçları bakımından suçun isnat edilmesi, yargılama ve hükmün verilmesi aşamalarında masumiyet karinesi yükümlüyü olduğu kadar hukuk düzenini de korumaktadır. Bu, idari anlamda para cezası öngören vergi cezalarında da, hürriyeti bağlayıcı ceza gerektiren vergi cezalarında da böyledir.

Masumiyet karinesini susma hakkı, adil yargılanma hakkı ve kendi aleyhine delil vermeme hakkı ile beraber düşünmek gerekir. Bu haklar adeta iç içe geçmişlerdir. Yükümlü masumiyet karinesini kendisine yöneltmiş bir suç isnadı halinde özgürlüğünü korumak için kullanmak hakkına sahiptir; idare de şüphe halinde suç isnadını yükümlünün bu hakkını ihlal etmeden ileri sürmek ile görevlidir.

---

<sup>21</sup> *Gölcüklü/Gözübüyük*, Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi ve Uygulaması, Turhan Kitabevi, 4.Bası, Ankara 2003, s.293.

<sup>22</sup> Uluslararası Af Örgütü, Adil Yargılanma Hakkı, İletişim, 2000, s. 242.

<sup>23</sup> *Hamer, D.*, s. 420, dn. 21.

Adil bir yargılamadan bahsedebilmek için masumiyet karinesinin kapsamının doğru biçimde tayin edilebilmesi gereklidir. “Zaman” bakımından bu kapsam, bir başka deyişle masumiyet karinesinin başlangıç ve sona ermesi, şu şekilde formüle edilebilir: Masumiyet karinesi, “suç isnadı” ile başlar, “gerekçeli bir yargı kararı” ile sona erer.

“Ölçü” bakımından masumiyet karinesinin kapsamı ise, karinenin başlangıcının bağlı olduğu suç isnadının ölçüsünü ve sona ermesine neden olan suçun ispatının ölçüsünü ifade eder. Vergi hukukunda aramada şüpheli bakımından masumiyet karinesinin başlangıcı “emarelerin varlığı”, sona ermesi ise “makul şüpheye yer bırakmayacak şekilde ispat” ölçülerine bağlanmıştır. Masumiyet karinesinin başlangıç ve bitiş ölçüleri arasındaki bu tutarsızlık, şüpheli lehine ve masumiyet karinesinin en geniş olacağı biçimde düzeltilmelidir.

## KAYNAKÇA

- AKAD, Mehmet / DİNÇKOL, Abdullah:** 1982 Anayasasının Madde Gerekçeleri ve Maddelerle İlgili Anayasa Mahkemesi Kararları, Alkım Yayınevi, İstanbul 1998.
- AKSOYLU, İlter:** “İdari Yargı Kararlarının Gerekçelerinin Bağlayıcılığı”, Askeri Yüksek İdare Mahkemesi Dergisi, No: 21, [http://www.msb.gov.tr/ayim/Ayim\\_makale\\_detay.asp?IDNO=70](http://www.msb.gov.tr/ayim/Ayim_makale_detay.asp?IDNO=70)
- BAŞARAN YAVAŞLAR, Funda:** “İdari Nitelikli Vergi Suç ve Cezaları”, Vergi Dünyası, S. 299, Temmuz 2006.
- CANDAN, Turgut:** Vergi Suçları ve Cezaları, Maliye ve Hukuk Yayınları, Güncelleştirilmiş 3. Baskı, 2010.

- GÖLCÜKLÜ, Feyyaz / GÖZÜBÜYÜK, Şeref:** Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi ve Uygulaması, Turhan Kitabevi, 4.Bası, Ankara 2003.
- GÖZÜBÜYÜK, Abdullah:** Ceza Muhakemeleri Usulü Kanunu, Cilt 2, İstanbul 1995.
- HAMER, David:** A Dynamic Reconstruction of the Presumption of Innocence, Oxford Journal of Legal Studies, Vol. 31, No. 2, 2011.
- HARRIS D.J. / O'BOYLE M. / WARBRICK, C. :** Law of the European Convention on Human Rights, London 1995.
- HINTZE, Robert:** Indizien in der Finanzrechtsprechung, Google Books.
- OVACIK, Mustafa:** İngilizce-Türkçe Hukuk Sözlüğü, 3. Baskı, Sözkese Matbaacılık, Ankara 2000.
- ÖZDİLER KÜÇÜK, Eda:** Vergi Hukukunda Karineler, Adalet Yayınevi, Ankara 2011.
- ŞAHİNKAYA, Yalçın:** İnsan Hakları Avrupa Mahkemesi Kararlarında ve Türk Hukukunda Suçsuzluk Karinesi, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Doktora Tezi, İstanbul 2006.
- Uluslararası Af Örgütü, Adil Yargılanma Hakkı, İletişim, 2000.
- YALTI, Billur:** Vergi Yükümlüsünün Hakları, İstanbul 2006.