



İZMİR BAKIRÇAY ÜNİVERSİTESİ

LİSANSÜSTÜ EĞİTİM ENSTİTÜSÜ
KAMU HUKUKU A.B.D.

VERGİ KAÇAKÇILIĞI SUÇLARINDA ÖZEL SORUŞTURMA USULÜ

YÜKSEK LİSANS TEZİ

Didem TÜRKER

Tez Danışmanı:
Doç. Dr. İlhami ÖZTÜRK

Haziran 2023

VERGİ KAÇAKÇILIĞI SUÇLARINDA ÖZEL SORUŞTURMA USULÜ

Didem TÜRKER

YÜKSEK LİSANS TEZİ

**Kamu Hukuku
Yüksek Lisans Programı
Danışman:
Doç. Dr. İlhami ÖZTÜRK**

**İzmir
İzmir Bakırçay Üniversitesi
Lisansüstü Eğitim Enstitüsü
Haziran 2023**

JÜRİ VE ENSTİTÜ ONAYI

İzmir Bakırçay Üniversitesi Lisansüstü Eğitim Enstitüsü
..... Anabilim dalında öğrenim görmekte olan
.....'nın “
..... ”

başlıklı tezi .../.../20.. tarihinde aşağıdaki jüri tarafından değerlendirilerek “İzmir Bakırçay Üniversitesi Lisansüstü Eğitim-Öğretim ve Sınav Yönetmeliği”nin ilgili maddeleri uyarınca, Anabilim dalında Yüksek Lisans/Doktora tezi olarak kabul edilmiştir.

Jüri Üyeleri	Unvanı Adı Soyadı	İmza
Üye (Tez Danışmanı)		
Üye		
Üye		
Üye		
Üye		

.....
(Unvanı, Adı ve SOYADI)
Lisansüstü Eğitim Enstitüsü Müdürü

FINAL APPROVAL FOR THESIS

This thesis titled “.....”
.....” has been prepared and submitted by
..... in partial fulfilment of the requirements in “İzmir
Bakırçay University Directive on Graduate Education and Examination” for the Degree
of Master of Science / Doctor of Philosophy (PhD) in
Department has been examined and approved on/...../.....

Committee Members	Title, Name and Surname	Signature
Member (Supervisor)		
Member		
Member		
Member		
Member		

.....
(Title, Name and SURNAME)
Director of Graduate Education Institute

ÖZET

VERGİ KAÇAKÇILIĞI SUÇLARINDA ÖZEL SORUŞTURMA USULÜ

Didem TÜRKER

Kamu Hukuku Anabilim Dalı

İzmir Bakırçay Üniversitesi, Lisansüstü Eğitim Enstitüsü, Mayıs 2023

Danışman: Doç. Dr. İlhami ÖZTÜRK

Vergi kaçakçılığı suçlarından dolayı kamu davasının açılması vatandaşın mali emniyetini sağlama düşüncesi gerekçe gösterilerek farklı usul ve kurallara bağlanmıştır. 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 367'nci maddesinde düzenlenen bu usul ve kurallar incelendiğinde ilgili maddenin vergi idaresi ile savcılık makamı arasında suçun tespiti ve bildirilmesi üzerine gelişen düzenleyici hükümler içerdiği görülmektedir. Kanuni düzenleme ile amaçlanan, vergi kaçakçılığı suçunun tespit edilmesi halinde vergi dairesi tarafından nasıl bir bildirim yapılacağı ve Cumhuriyet savcısının vergi kaçakçılığı suçu söz konusu olduğunda soruşturma sürecinde nasıl hareket edeceği konularının açıklığa kavuşturulmasıdır. Bu çalışmada vergi kaçakçılığı suçlarının tespiti, araştırılması ve bildirilmesi sürecinde vergi idaresinin aktif rolüne odaklanılmaktadır. Mütalaanın hukuki niteliği, içeriği ve idarenin mütalaa verme süreci detaylı olarak incelenmiştir. Bu sürecin uygulamadaki sorunları ile birlikte, vergi kaçakçılığı suçlarının bildirimi ve soruşturulması için getirilen farklı düzenlemelerin olası sorunları ele alınmıştır. Çalışma ile amaçlanan, vergi kaçakçılığı suçlarının genel muhakeme sürecinden farklılaştığı noktaların literatürdeki görüşler ve içtihatlar ışığında kapsamlı şekilde ele alınarak literatüre katkı sağlamaktır.

Anahtar Sözcükler: Vergi kaçakçılığı; Mütalaa; Bildirim; Soruşturma; Usul

ABSTRACT

SPECIAL INVESTIGATION PROCEDURE FOR TAX EVASION CRIMES

Didem TÜRKER

Department of Public Law

İzmir Bakırçay University, Graduate Education Institute, May 2023

Supervisor: Assoc. Prof. İlhami ÖZTÜRK

Opening a public lawsuit for tax evasion has been subject to different procedures and rules based on the aim of ensuring the financial security of citizens. When examined, the regulations stipulated in Article 367 of the Tax Procedure Law No. 213 include regulatory provisions that develop upon the detection and reporting of the crime between the tax authority and the prosecutor. The purpose of the legal regulation is to clarify how the tax office will make a notification if tax evasion is detected and how the public prosecutor will proceed during the investigation process of tax evasion. This study focuses on the active role of the tax administration in the process of detecting, investigating, and reporting tax evasion crimes. The legal nature, content, and process of providing an opinion by the tax authority are examined in detail. The possible problems arising from the implementation of this process and the different regulations introduced for the notification and investigation of tax evasion crimes are also discussed. The aim of this study is to contribute to the literature by comprehensively examining the points where tax evasion crimes differ from the general legal process, taking into account the views and precedents in the literature.

Keywords: Tax evasion; Opinion; Notification; Investigation; Procedure

TEŞEKKÜR

Tez sürecinin başından sonlandırılmasına dek sağladığı destek, motivasyon ve değerli yönlendirmeleri için danışman hocam Sayın Doç. Dr. İlhami ÖZTÜRK'e,

Hayatım boyunca maddi ve manevi katkılarını hissettiğim, benim için her zaman en büyük destek ve güç kaynağı olan sabırlarına minnettar olduğum sevgili anneme, babama ve ablama,

Akademik kariyerimde yoluma ışık tutan İKÇÜ Hukuk Fakültesi'nin değerli ve saygıdeğer hocalarına, mutluluğumu da stresimi de benimle beraber yaşayan hem dostlarım hem de çalışma arkadaşlarım olan İKÇÜ Hukuk Fakültesi araştırma görevlilerine,

Tez sürecim boyunca desteğini esirgemeyen ve başarılı olacağıma inanan herkese teşekkür ederim.

Didem TÜRKER

ETİK İLKE VE KURALLARA UYGUNLUK BEYANNAMESİ

Bu tezin bana ait, özgün bir çalışma olduğunu; çalışmamın hazırlık, veri toplama, analiz ve bilgilerin sunumu olmak üzere tüm aşamalarında bilimsel etik ilke ve kurallara uygun davrandığımı; bu çalışma kapsamında elde edilen tüm veri ve bilgiler için kaynak gösterdiğimi ve bu kaynaklara kaynakçada yer verdiğimi; bu çalışmanın İzmir Bakırçay Üniversitesi tarafından kullanılan Turnitin bilimsel intihal tespit programıyla tarandığını ve hiçbir şekilde “intihal içermediğini” beyan ederim. Herhangi bir zamanda, çalışmamla ilgili yaptığım bu beyana aykırı bir durumun saptanması durumunda, ortaya çıkacak tüm ahlaki ve hukuki sonuçları kabul ettiğimi bildiririm.

.....

(İmza)

Didem TÜRKER

STATEMENT OF COMPLIANCE WITH ETHICAL PRINCIPLES AND RULES

I hereby truthfully declare that this thesis is an original work prepared by me; that I have behaved in accordance with the scientific ethical principles and rules throughout the stages of preparation, data collection, analysis and presentation of my work; that I have cited the sources of all the data and information that could be obtained within the scope of this study, and included these sources in the references section; and that this study has been scanned for plagiarism with Turnitin scientific plagiarism detection program used by İzmir Bakırçay University, and that “it does not have any plagiarism” whatsoever. I also declare that, if a case contrary to my declaration is detected in my work at any time, I hereby express my consent to all the ethical and legal consequences that are involved.

.....

(Signature)

Didem TÜRKER

İÇİNDEKİLER

BAŞLIK SAYFASI.....	i
JÜRİ VE ENSTİTÜ ONAYI	ii
ÖZET.....	iii
ABSTRACT	iv
TEŞEKKÜR	v
ETİK İLKE VE KURALLARA UYGUNLUK BEYANNAMESİ	vi
İÇİNDEKİLER... ..	viii
KISALTMALAR DİZİNİ	xiii
GİRİŞ	1

BİRİNCİ BÖLÜM

VERGİ KAÇAKÇILIĞI SUÇLARI VE CEZALARI

1. VERGİ KAÇAKÇILIĞI SUÇUNUN TARİHSEL GELİŞİMİ	4
2. VERGİ KAÇAKÇILIĞI SUÇU İLE KORUNAN HUKUKİ DEĞER	7
3. VERGİ KAÇAKÇILIĞI SUÇUNUN KAPSAMI VE KONUSU.....	7
3.1. Vergi Kaçakçılığı Suçunun Kapsamı	7
3.2. Vergi Kaçakçılığı Suçunun Konusu	9
3.2.1. Vergi kanunlarına göre tutulan veya düzenlenen, saklama ve ibraz mecburiyeti bulunan defter, kayıt ve belgeler	9
3.2.2. Hazine ve Maliye Bakanlığı ile anlaşması bulunan kişilerin basabileceği belgeler	11
3.2.3. Ödeme kaydedici cihazlar, bağlantılı diğer donanım ve sistemler, kayıt dışı satışın önlenmesi için kurulan elektronik kontrol ve denetim sistemleri ve ilgili diğer sistemler	12
4. VERGİ KAÇAKÇILIĞI SUÇUNUN UNSURLARI	13
4.1. Maddi Unsurlar.....	13
4.1.1. Fail	13

4.1.2. Mağdur ve Suçtan Zarar Gören Kişi.....	14
4.1.3. Hareket	15
4.1.3.1. (a) fıkrasında yer alan fiiller ve cezaları	16
4.1.3.2. (b) fıkrasında yer alan fiiller ve cezaları.....	20
4.1.3.3. (c) fıkrasında yer alan fiiller ve cezaları	22
4.1.3.4. (ç) fıkrasında yer alan fiiller ve cezaları	23
4.1.3.5. (d) fıkrasında yer alan fiiller ve cezaları.....	24
4.1.4. Netice.....	25
4.2. Manevi Unsur	25
5.VERGİ KAÇAKÇILIĞI SUÇUNDA GÖREVLİ VE YETKİLİ MAHKEME.....	26
6.CEZA MAHKEMESİ KARARLARI İLE VERGİ MAHKEMESİ KARARLARININ BİRBİRLERİNE ETKİSİ	27

İKİNCİ BÖLÜM

VERGİ KAÇAKÇILIĞI SUÇUNA ÖZGÜ ÖZEL SORUŞTURMA USULÜ

1. VERGİ KAÇAKÇILIĞI SUÇLARININ SORUŞTURMA USULÜ	28
1.1. Vergi idaresinin suçun işlendiğini tespit etmesi	31
1.1.1. Vergi incelemesi	32
1.1.1.1. Vergi incelemesinin amacı.....	32
1.1.1.2. Vergi incelemesi yapmaya yetkili kişiler.....	33
1.1.1.3. Vergi incelemesinin yapılacağı yer ve zaman	34
1.1.2. Aramalı vergi incelemesi.....	35
1.1.3. Vergi incelemesi sonucunda düzenlenecek raporlar	37
1.1.3.1. Vergi inceleme raporu	37
1.1.3.2. Vergi tekniği raporu	38
1.1.3.3. Vergi suçu raporu	39
1.1.4. Suçun tespiti halinde vergi idaresi tarafından uygulanacak işlemler. 40	
1.1.4.1. Vergi ziyai cezası ve usulsüzlük cezalarının kesilmesi.....	40

1.1.4.2. Özel esaslara tabi mükellef uygulaması.....	41
1.1.4.3. Mütalaa verilmesi	43
1.2. Vergi Kaçakçılığı Suçunun İşlendiğinin Cumhuriyet Savcısı Tarafından Sair Suretlerle Öğrenilmesi.....	43
1.3. Vergi Usul Kanunu'nun 359'uncu Maddesinin (ç) ve (d) Fıkralarında Düzenlenen Suçların Bildirimi ve Soruşturma Usulü.....	45
2.VERGİ KAÇAKÇILIĞI SUÇU HAKKINDA İDARENİN MÜTALAASI	48
2.1. Mütalaa Şartının Getiriliş Gerekçesi ve Amacı.....	48
2.2. Mütalaa Şartının Hukuki Niteliği.....	50
2.2.1. Zorunlu bilirkişi raporu niteliği bakımından incelenmesi.....	50
2.2.2. Delil niteliği bakımından incelenmesi	51
2.2.3. İdari işlem niteliği bakımından incelenmesi.....	54
2.2.4. Muhakeme şartı niteliği bakımından incelenmesi	57
2.3. Mütalaa Şartının Anayasa'ya Aykırılığı İddiaları ve Anayasa Mahkemesi'nin Konuya Yaklaşımı	59
2.4. Mütalaa Şartının Sağlanmamış Olmasının Sonuçları	61
2.4.1. Soruşturma evresindeki eksiklik.....	61
2.4.2. Ara muhakeme evresindeki eksiklik.....	62
2.4.3. Kovuşturma evresindeki eksiklik.....	64
2.4.4. Kanun yolundaki eksiklik	66
2.5. Mütalaa Vermeye Yetkili Makam	67
2.5.1. Rapor değerlendirme komisyonlarının yapısı ve işlevleri	67
2.5.2. Belediye başkanlarının mütalaa verme yetkisi hakkındaki görüşler .	71
2.6. Mütalaanın Özellikleri ve İçeriği.....	71
2.7. Mütalaa Şartını Kaldıran İstisnai Düzenlemenin İncelenmesi ve Değerlendirilmesi	74
2.8. Mütalaanın Soruşturma ve Kovuşturma Makamlarını Bağlayıcılığı	77
2.9. Mütalaanın Diğer Kanunlarda Yer Alan Muhakeme Şartları ile Karşılaştırılması.....	79
2.9.1. Şikâyet şartı ile karşılaştırılması	79
2.9.2. İzin şartı ile karşılaştırılması	81

2.9.3. Talep şartı ile karşılaştırılması	85
2.9.4. Yazılı başvuru şartı ile karşılaştırılması	85
2.9.5. Lüzum-u muhakeme kararı şartı ile karşılaştırılması	88
3.VERGİ KAÇAKÇILIĞI SUÇLARININ SORUŞTURMA SÜRECİNDE ULUSLARARASI İŞ BİRLİĞİ VE BİLGİ PAYLAŞIMI.....	90

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

GENEL SORUŞTURMA USULÜ VE VERGİ KAÇAKÇILIĞI SUÇLARINA ÖZGÜ ÖZEL SORUŞTURMA USULÜNÜN MUKAYESESİ

1. CEZA MUHAKEMESİNDE SORUŞTURMA EVRESİ	91
1.1. Soruşturma Evresinde Görevli ve Yetkili Merciler	92
1.1.1. Cumhuriyet savcısının soruşturma evresindeki rolü ve yetkisi	92
1.1.2. Kolluk görevlilerinin soruşturma evresindeki rolü ve yetkisi	93
1.2. Soruşturma Evresinin Başlaması, İşleyişi ve Sona Ermesi	94
1.2.1. Soruşturma evresinin başlangıç anı	94
1.2.2. Soruşturma sürecindeki şüphe düzeyleri ve etkileri	95
1.2.3. Delillerin toplanması ve değerlendirilmesi	96
1.2.4. İddianamenin düzenlenmesi	97
1.2.5. İddianamenin iadesi	98
1.2.6. Kovuşturmayaya yer olmadığı (takipsizlik) kararı	98
1.2.7. Etkin pişmanlık hükümleri	99
2.VERGİ KAÇAKÇILIĞI SUÇUNUN SORUŞTURMA USULÜNÜN GENEL SORUŞTURMA USULÜNDEN FARKLILIK ARZ EDEN YÖNLERİ	100
2.1. Vergi Dairesinin Suç Bildiriminin Niteliği	100
2.2. Vergi Dairesinin Suçu Tespit Edebilme Yetkisi	101
2.3. Vergi İncelemesine Yetkili Kişilerin Vergi Kaçakçılığı Suçlarının Tespiti Sürecindeki Hukuki Statüleri ve Adli Kolluk ile İlişkisi	103
2.4. Suçun İsnat Edilme Anının Başlama Zamanı	105
2.5. Kamu Davasının Açılmasının Talik Edilmesi	109
2.6. Etkin Pişmanlık Hükümlerinin Uygulanması	110
3.VERGİ KAÇAKÇILIĞI SUÇUNUN ÖZEL SORUŞTURMA USULÜNE	

İLİŞKİN HUKUKİ SORUNLAR VE ÇÖZÜM ÖNERİLERİ	112
4.VERGİ KAÇAKÇILIĞI SUÇUNUN ÖZEL SORUŞTURMA USULÜNE KANUN KOYUCUNUN YAKLAŞIMI: MEVCUT DURUM VE OLASI DEĞİŞİMLER.....	115
SONUÇ.....	117
KAYNAKÇA	123
ÖZGEÇMİŞ.....	132



KISALTMALAR DİZİNİ

a.g.k.	: Adı geçen kaynak
AİHM	: Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi
AİHS	: Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi
AYM	: Anayasa Mahkemesi
BM	: Birleşmiş Milletler
bkz.	: Bakınız
CMK	: Ceza Muhakemesi Kanunu
İYUK	: İdari Yargılama Usulü Kanunu
KDV	: Katma Değer Vergisi
m.	: Madde
OECD	: Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Örgütü
para.	: Paragraf
R.G	: Resmî Gazete
s.	: Sayfa
TCK	: Türk Ceza Kanunu
vb.	: Ve benzeri
vs.	: Vesair
VUK	: Vergi Usul Kanunu
YCGK	: Yargıtay Ceza Genel Kurulu

GİRİŞ

Ceza muhakemesi, bir suçun işlenip işlenmediğinin, işlendiyse kim tarafından işlendiğinin tespiti ve suçun yaptırımının ne olacağına dair çözüm getirmek üzere yapılan faaliyetler bütünüdür. Ceza muhakemesinin soruşturma evresi ve kovuşturma evresi olmak üzere temel iki aşaması bulunmaktadır. Türk ceza muhakemesine ilişkin düzenlemeler 5271 sayılı Ceza Muhakemesi Kanunu'nda (CMK) yer almaktadır. Ancak kanun koyucu bazı suç tipleri için genel ceza muhakemesi usulünden ayrılarak bu suçların soruşturulması ve/veya kovuşturulması için farklı düzenlemeler getirmiştir.

Kanun koyucunun muhakeme usulünü farklılaştırdığı suçlardan biri de vergi kaçakçılığı suçudur. 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun (VUK) 359'uncu maddesinde *"Kaçakçılık Suçları ve Cezaları"* başlığı altında vergi kaçakçılığı suçu, 367'nci maddesinde *"Bazı Kaçakçılık Suçlarının Cezalandırılmasında Usul"* başlığı altında bu suça ilişkin suçun bildirimi ve muhakeme kuralları düzenlenmektedir. 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'ndan önce yürürlükte olan 5432 sayılı Vergi Usul Kanunu'nda 367'nci maddenin temelini oluşturan hükmün getiriliş gerekçesinde, vatandaşın mali emniyetini sağlama düşüncesi ile vergi kaçakçılığı suçları için kamu davasının açılmasının birtakım kurallara bağlandığı ifade edilmiştir.

Vergi Usul Kanunu'nun 367'nci maddesinin ilk fıkrasına göre vergi incelemesi sırasında vergi kaçakçılığı suçunun işlendiğini tespit eden vergi müfettişleri ve vergi müfettiş yardımcıları tarafından ilgili rapor değerlendirme komisyonunun mütalaasıyla doğrudan doğruya Cumhuriyet başsavcılığına bildirim yapılır. Vergi incelemesine yetkili olan diğer memurlar vergi kaçakçılığı suçunun işlendiğini vergi incelemesi sırasında tespit ederlerse ilgili rapor değerlendirme komisyonunun mütalaasıyla vergi dairesi başkanlığı veya defterdarlık tarafından durum Cumhuriyet başsavcılığına bildirilir. İdare tarafından suç hakkında verilen mütalaa muhakeme şartı niteliğindedir. Aynı maddenin ikinci fıkrasında suçu sair suretlerle öğrenen Cumhuriyet başsavcılığının hemen ilgili vergi dairesini haberdar ederek inceleme yapılmasını talep etmesi, talep sonucunun bildirilmesine kadar kamu davasının açılmayacağı düzenlemesi yer almaktadır.

Kanun koyucu, 29.04.2021 tarihli 7318 sayılı Kanun ve 30.11.2022 tarihli 7423 sayılı Kanun ile 359'uncu maddenin (ç) ve (d) fıkralarında yer alan fiiller için 367'nci maddede getirmiş olduğu bildirim ve soruşturma usulünden farklı bir düzenleme öngörerek bu suçlar için vergi incelemesinin sonuçlandırılmasının aranmayacağını

belirtmiştir.¹ 08.04.2022 tarihli ve 7394 sayılı Kanun ile de 367'nci maddenin 5'inci fıkrasına soruşturmaya veya kovuşturmaya sonradan dâhil edilecek kişiler için vergi incelemesi, rapor düzenlenmesi ve mütalaa şartı zorunluluğunu ortadan kaldıran istisnai bir düzenleme getirilmiştir.²

Yapılan tüm bu düzenlemeler; vergi kaçakçılığı suçu söz konusu olduğunda idarenin suçu bildirim usulünü, Cumhuriyet savcısının suçu sair suretlerle öğrenmesi halinde izleyeceği yolun ne olduğunu, kamu davasının açılmasını ve ceza yargılamasının başlamasını farklı kurallara bağladığı için genel kurallardan ayrılmaya yol açmakta ve özellikle suçun soruşturma evresinde soruşturma makamlarını doğrudan etkileyerek farklı bir soruşturma usulü izlenmesine sebep olmaktadır.

Çalışmamızda özellikle vergi kaçakçılığı suçları için yürütme organı bünyesinde bulunan idarenin aktif bir şekilde suçun tespiti, araştırılması ve bildirilmesi noktasında görev alması üzerinde durulmaktadır. Bu bağlamda idarenin vergi kaçakçılığı suçu hakkında vermekte olduğu mütalaa detaylı olarak ele alınmaya ve mütalaanın hukuki niteliği ortaya koyulmaya çalışılmıştır. Mütalaa şartının uygulamada ortaya çıkardığı sorunlara ve bunun yanı sıra 7318 sayılı Kanun, 7394 sayılı Kanun ve 7423 sayılı Kanun ile bazı vergi kaçakçılığı fiillerinin bildirimi ve soruşturulması için getirilen düzenlemelerin de uygulamada ortaya çıkarabileceği muhtemel sorunlara değinilmiş ve bu sorunlara çözüm önerileri sunulmuştur. Bu itibarla çalışmanın amacı, vergi kaçakçılığı suçları için getirilen özel kuralların genel kurallar ile mukayese edilerek yürütülen muhakeme sürecinin farklılaştığı noktaların literatürdeki görüşler ve içtihatlar çerçevesinde kapsamlı şekilde ele alınması ve değerlendirilmesi ile literatüre katkı sağlamaktır.

Çalışma üç bölümden oluşmaktadır. Çalışmamızın ilk bölümünde genel olarak vergi kaçakçılığı suçlarının neler olduğuna, suçun unsurlarına ve yaptırımına değinilmiştir. Ayrıca vergi ceza mahkemelerinin ihtisaslaşma süreci ve ceza mahkemeleri ile vergi mahkemelerinin kararlarının birbirlerine olan etkisi üzerinde durulmuştur.

İkinci bölümde vergi kaçakçılığı suçlarına özgü soruşturma usulü ele alınmıştır. Bu bölüm, vergi idaresinin suçu tespiti ve bildirimi, suçun savcı tarafından sair suretlerle

¹29.04.2021 tarihli ve 7318 sayılı Vergi Usul Kanunu ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun; 30.11.2022 tarihli ve 7423 sayılı Tütün, Tütün Mamulleri ve Alkol Piyasasının Düzenlenmesine Dair Kanun ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun.

²08.04.2022 tarihli ve 7394 sayılı Hazineye Ait Taşınmaz Malların Değerlendirilmesi ve Katma Değer Vergisi Kanununda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun İle Bazı Kanunlarda ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun.

öğrenilmesi halinde izlenecek yol, Vergi Usul Kanunu'nun 359'uncu maddesinin (ç) ve (d) fıkraları için izlenecek usulün ne olduğu konuları etrafında şekillenmiştir. Aynı zamanda ikinci bölüm içerisinde idarenin suç hakkında verdiği mütalaa incelenmiş, hukuki niteliği ile bu niteliğin getirdiği sonuçlar ele alınmış ve diğer muhakeme şartlarıyla benzerlik ve farklılıkları ortaya koyulmaya çalışılmıştır.

Çalışmanın üçüncü bölümünde genel soruşturma usulü ile vergi kaçakçılığı suçlarına özgü özel soruşturma usulünün mukayesesi yapılmıştır. Bu bağlamda önce ceza muhakemesinin genel işleyişi aktarılmış ardından vergi kaçakçılığı suçları için farklılık arz eden konular üzerinde durulmuştur. Çalışmanın bu bölümünde vergi inceleme yetkilisinin vergi incelemesi faaliyetlerini de kapsayan faaliyetlerinin hukuki niteliği belirlenmeye çalışılarak vergi ceza muhakemesindeki konumunun belirlenmesine, Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi (AİHM) içtihatlarında kabul edilen suç isnat anının başlangıcının Türk vergi ceza sisteminde de geçerli olup olmadığına, kamu davasının açılmasının genel usulden farklılaşan yönlerine ve vergi kaçakçılığı suçu için getirilen etkin pişmanlık hükümlerine değinilmeye çalışılmıştır. Mevcut sistemdeki sorunlar öğretilerdeki görüşlerle birlikte ortaya koyulmuş ve çözüm önerileri sunulmuştur. Son olarak kanun koyucunun mevcut sisteme yaklaşımı ve bu yaklaşımla birlikte vergi kaçakçılığı suçlarının muhakemesi hakkındaki düzenlemelerin geleceği tartışma konusu yapılmıştır.

BİRİNCİ BÖLÜM

VERGİ KAÇAKÇILIĞI SUÇLARI VE CEZALARI

1. VERGİ KAÇAKÇILIĞI SUÇUNUN TARİHSEL GELİŞİMİ

Türk vergi ceza sistemi, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nda (VUK) yer alan cezai nitelikteki düzenlemeler etrafında şekillenmektedir. Vergi ile ilgili konular hakkında özel ceza hükümleri içeren Vergi Usul Kanunu'nun "ceza hükümleri" başlıklı dördüncü kitabında "mali nitelikli suç ve cezalar" ve "ceza hukuku anlamında suç ve cezalar" olarak sınıflandırılabilen hükümler yer almaktadır.³

213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun temelini 1949 yılındaki vergi reformlarıyla kabul edilen 5432 sayılı Vergi Usul Kanunu oluşturmaktadır. Ancak 5432 sayılı Kanun'un ilk halinde vergi kaçakçılığı suçu ve yaptırımına yer verilmemişti. Kanundaki bu eksiklik fark edilerek 18.07.1951 tarihli ve 5815 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun Bazı Maddeleri ile Kanuna Bağlı Cetvelde Değişiklik Yapılmasına ve Bu Kanuna Bazı Maddeler ve Fıkralar Eklenmesine Dair Kanun ile birlikte yaptırımı hürriyeti bağlayıcı ceza olan "*hileli vergi suçları*" ve "*hileli vergi suçlarında ceza*" kenar başlıklı maddeler 5432 sayılı Kanun'a eklenmiştir.

5432 sayılı Kanun'un yerine yürürlüğe giren 04.01.1961 tarihli ve 213 sayılı Vergi Usul Kanunu da hileli vergi suçuna yer vermiş ancak zamanla suçun yer aldığı madde hükmü ile madde kenar başlığının ismi değişikliğe uğramıştır. 22.07.1998 tarihli ve 4369 sayılı Kanun ile vergi kaçakçılığı suçları, vergi ziyanının (kaybının) düzenlendiği 344'üncü maddenin içerisinden çıkarılıp 359'uncu maddede ayrı olarak düzenlenmiş ve madde kenar başlığı "*kaçakçılık suçları ve cezaları*" olarak değiştirilmiştir.⁴ Aynı kanun değişikliği ile birlikte vergi kaçakçılığı suçlarının oluşması için aranan vergi ziyaı şartı,

³Öncel, M., ve ark. (2021). Vergi hukuku. (30. Baskı). Ankara: Turhan Kitabevi. s. 224.

⁴22.07.1998 tarihli ve 4369 sayılı Vergi Usul Kanunu, Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun, Gelir Vergisi Kanunu, Kurumlar Vergisi Kanunu, Katma Değer Vergisi Kanunu, Gider Vergileri Kanunu, Emlak Vergisi Kanunu, Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu, Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanunu, Damga Vergisi Kanunu, Harçlar Kanunu, 3505 Sayılı Kanun, Katma Değer Vergisi Mükelleflerinin Ödeme Kaydedici Cihazları Kullanmaları Mecburiyeti Hakkında Kanun, Belediye Gelirleri Kanunu, 1318 ve 4208 Sayılı Kanunlar ile 178 Sayılı Maliye Bakanlığının Teşkilat Ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname ve 190 Sayılı Genel Kadro ve Usulü Hakkında Kanun Hükmünde Kararnamede Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun.

uygulamada çift defter tutma suçu olarak adlandırılan fiil haricindeki suçlar için suçun unsuru olmaktan çıkarılmıştır.

359'uncu maddeye son olarak 01.01.2024 tarihinde yürürlüğe girmek üzere 30.11.2022 tarihli ve 7423 sayılı Tütün, Tütün Mamulleri ve Alkol Piyasasının Düzenlenmesine Dair Kanun ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun ile (ç) fıkrasından sonra gelmek üzere (d) fıkrası eklenmiş ve 359'uncu madde aşağıdaki güncel halini almıştır:

Madde 359 – Kaçakçılık Suçları ve Cezaları

a) Vergi kanunlarına göre tutulan veya düzenlenen ve saklanma ve ibraz mecburiyeti bulunan;

1) Defter ve kayıtlarda hesap ve muhasebe hileleri yapanlar, gerçek olmayan veya kayda konu işlemlerle ilgisi bulunmayan kişiler adına hesap açanlar veya defterlere kaydı gereken hesap ve işlemleri vergi matrahının azalması sonucunu doğuracak şekilde tamamen veya kısmen başka defter, belge veya diğer kayıt ortamlarına kaydedenler,

2) Defter, kayıt ve belgeleri tahrif edenler veya gizleyenler veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleyenler veya bu belgeleri kullananlar,

Hakkında on sekiz aydan beş yıla kadar hapis cezasına hükmolunur. Varlığı noter tasdik kayıtları veya sair suretlerle sabit olduğu halde, inceleme sırasında vergi incelemesine yetkili kimselere defter ve belgelerin ibraz edilmemesi, bu fıkra hükmünün uygulanmasında gizleme olarak kabul edilir. Gerçek bir muamele veya duruma dayanmakla birlikte bu muamele veya durumu mahiyet veya miktar itibariyle gerçeğe aykırı şekilde yansıtan belge ise, muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgedir.

b) Vergi kanunları uyarınca tutulan veya düzenlenen ve saklama ve ibraz mecburiyeti bulunan defter, kayıt ve belgeleri yok edenler veya defter sahifelerini yok ederek yerine başka yapraklar koyanlar veya hiç yaprak koymayanlar veya belgelerin asıl veya suretlerini tamamen veya kısmen sahte olarak düzenleyenler veya bu belgeleri kullananlar, üç yıldan sekiz yıla kadar hapis cezası ile cezalandırılır. Gerçek bir muamele veya durum olmadığı halde bunlar varmış gibi düzenlenen belge, sahte belgedir.

c) Bu Kanun hükümlerine göre ancak Maliye Bakanlığı ile anlaşması bulunan kişilerin basabileceği belgeleri, Bakanlık ile anlaşması olmadığı halde basanlar veya bilerek kullananlar iki yıldan sekiz yıla kadar hapis cezası ile cezalandırılır.

ç) Hazine ve Maliye Bakanlığınca yetkilendirilmediği halde, ödeme kaydedici cihaz mührünü kaldıran, donanım veya yazılımını değiştiren veya yetkilendirilmiş olsun ya da olmasın ödeme kaydedici cihazın hafıza birimlerine, elektronik devre elemanlarına veya harici donanım veya yazılımlarla olan bağlantı sistemine ya da kayıt dışı satışın önlenmesi için kurulan elektronik kontrol ve denetim sistemleri veya ilgili diğer sistemlere fiziksel veya bilişim yoluyla müdahale ederek; gerçekleştirilen satışlara ait mali belge veya bilgilerin cihazda kayıt altına alınmasını engelleyen, cihazda kayıt altına alınan bilgileri değiştiren veya silen, ödeme kaydedici cihaz veya bağlantılı diğer donanım ve sistemler ya da kayıt dışı satışın önlenmesi için kurulan elektronik kontrol ve denetim sistemleri veya ilgili diğer sistemler tarafından Hazine ve Maliye Bakanlığı veya diğer kamu kurum ve kuruluşlarına elektronik ortamda iletilmesi gereken

belge, bilgi veya verilerin iletilmesini önleyen veya bunların gerçeğe uygun olmayan şekilde iletilmesine sebebiyet verenler üç yıldan sekiz yıla kadar hapis cezası ile cezalandırılır.

371'inci maddedeki pişmanlık şartlarına uygun olarak durumu ilgili makamlara bildirenler hakkında bu madde hükmü uygulanmaz.

Bu maddede yazılı fiillerle verginin ziyaa uğratıldığıнын tespit edilmesine bağlı olarak tarh edilen verginin, gecikme faizi ve gecikme zammının tamamı ile kesilen cezaların yarısı ve buna isabet eden gecikme zammının; soruşturma evresinde ödenmesi halinde verilecek ceza yarı oranında, kovuşturma evresinde hüküm verilinceye kadar ödenmesi halinde ise verilecek ceza üçte bir oranında indirilir.

Tarh edilen vergi ve vergi aslına bağlı olarak kesilen cezanın bulunmadığı durumlarda verilecek ceza yarı oranında indirilir.

Yukarıdaki fıkralarda belirtilen ceza indiriminden faydalanabilmek için vergi mahkemesinde dava açılmaması, açılmışsa feragat edilmesi, kanun yollarına başvurulmaması veya başvurulmuşsa vazgeçilmesi şarttır.

Bu maddede düzenlenen suçların birden fazla takvim yılı veya vergilendirme dönemi içinde aynı suç işleme kararının icrası kapsamında işlenmesi halinde, Türk Ceza Kanununun 43'üncü maddesi uygulanır.

Kaçakçılık suçlarını işleyenler hakkında bu maddede yazılı cezaların uygulanması 344 üncü maddede yazılı vergi ziyai cezasının ayrıca uygulanmasına engel teşkil etmez. (213 sayılı Vergi Usul Kanunu, m. 359)

Vergi Usul Kanunu'nun 359'uncu maddesinin kenar başlığında yer alan "kaçakçılık" terimi ile maddenin içeriği arasında tutarlılık sağlanamamaktadır.⁵ Kaçak kelimesi gizlice kaçırılmış olan mal/madde ya da yasaca belirtilmiş gerekli gümrük ve

vergileri ödenmeden bir yere sokulan veya bir yerden çıkarılan şey anlamına gelmektedir.⁶ Kaçakçılık kelimesinin anlamı ise bir devletin yasalarına karşı gelerek

yapılan ticarettir.⁷ Gümrük mevzuatında kaçakçılık suçu olarak adlandırılan suçlar, 21.03.2007 tarihli ve 5607 sayılı Kaçakçılıkla Mücadele Kanunu'nda düzenlenmektedir.

Vergi ziyai, Vergi Usul Kanunu'nun 341'inci maddesinde mükellefin veya sorumlunun vergilendirme ile ilgili ödevlerini zamanında yerine getirmemesi veya eksik yerine getirmesi yüzünden verginin zamanında tahakkuk ettirilmemesini veya eksik tahakkuk ettirilmesi olarak ifade edilmektedir. Vergi ziyai söz konusu olduğunda devletin vergi kaybı ve zararı bulunmaktadır. 4369 sayılı Kanun ile birlikte vergi ziyai şartının vergi kaçakçılığı suçunun unsuru olmaktan çıkarılmasıyla 359'uncu maddedeki fiillerin terminolojik olarak kaçakçılık kelimesi ile bağlantısı kalmamıştır. Öğretide de bu durum

⁵Kaneti, S., ve ark. (2022). Vergi hukuku. (2. Baskı). İstanbul: Filiz Kitabevi s. 373.

⁶<https://sozluk.gov.tr/> (Erişim Tarihi: 02.12.2022).

⁷(http-1).

eleştiri konusu yapılmış ve vergi ziyanına yol açmayan fiiller için suçun “vergi düzenini ihlal suçu” olarak adlandırılması önerisi sunulmuştur.⁸

2. VERGİ KAÇAKÇILIĞI SUÇU İLE KORUNAN HUKUKİ DEĞER

Vergi kaçakçılığı suçlarında vergi ziyaı şartının suçun unsuru olmaktan çıkarılmasından sonra suç, tehlike suçuna dönüşmüştür. Diğer bir deyişle matrahın azalması sonucunu arayan fiil haricindeki suçlar için zarar oluşması şartı aranmayacaktır. Bu nedenle değişiklik öncesinde geçerli olan bu suçların vergi ziyanının önlenmesine yönelik olarak getirildiği düşüncesi, günümüzde geçerliliğini yitirmiştir. Öte yandan vergi kaçakçılığı suçlarının cezalandırılma gayesi birden fazla farklı hukuki değeri korumaya yöneliktir.

İlk olarak devletin egemenlik yetkisinin bir göstergesi olarak kabul edilen vergilendirme yetkisinin korunması amaçlanmaktadır. Vergi kaçakçılığı suçunun işlenmesi devletlerin vergilendirme konusunda koyduğu kurallara aykırılık teşkil eder nitelikte olup kamu düzeninin bozulması sonucunu doğurmaktadır.

Diğer taraftan madde kapsamında düzenlenen fiiller incelendiğinde bu fiillere uygulanacak yaptırımlar ile Türk vergi sisteminin temelini oluşturan beyanname vermeye dayalı sistemin işleyişinde önemli rolü olan defter, belge ve kayıtlara karşı duyulan güvenin de korunmasının amaçlandığı söylenebilmektedir.⁹

3. VERGİ KAÇAKÇILIĞI SUÇUNUN KAPSAMI VE KONUSU

3.1. Vergi Kaçakçılığı Suçunun Kapsamı

Vergi kaçakçılığı suçlarının düzenlendiği temel kanun olan Vergi Usul Kanunu’nun 1’inci maddesine göre bu kanun hükümleri gümrük idareleri tarafından alınan vergi ve resimler haricinde kalan genel bütçeye giren vergi, resim ve harçlar ile il özel idarelerine ve belediyelere ait vergi, resim ve harçlar hakkında uygulanır. Bu vergi, resim ve harçlara

⁸Öztürk, B. ve Yavaşlar Başaran F. (2020). Vergi kabahat ve suçları tasarısı. Ankara: Seçkin Yayıncılık. s. 148.

⁹Bayar, İ.N. (2010). Vergi kaçakçılığı (Suç teorisi- ceza teorisi ve muhakeme hukuku açısından bir inceleme). Yayımlanmamış Doktora Tezi. Ankara: Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü. s. 133.

bağlı olan vergi, resim ve zamlar da Vergi Usul Kanunu'na tabidir. Yürürlükten kaldırılan vergi, resim ve harçlar hakkında da Vergi Usul Kanunu hükümleri uygulanır.

Vergi Usul Kanunu'nun 359'uncu maddesinde geçen "vergi kanunları" ifadesinden ne anlaşılması gerektiği Kanun'un 3'üncü maddesinin (A) fıkrasında açıklanmaktadır. Söz konusu hükme göre *"Bu Kanunda kullanılan "Vergi Kanunu" tabiri işbu Kanun ile bu Kanun hükümlerine tabi vergi, resim ve harç kanunlarını ifade eder."* 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu, 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu, 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu, 4760 sayılı Özel Tüketim Vergisi Kanunu, 197 sayılı Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanunu tipik vergi kanunlarıdır.

Vergi Usul Kanunu'nun 1'inci maddesindeki kanunun kapsamı hakkındaki düzenlemenin yanında muhtelif kanunlarda Vergi Usul Kanunu'na yapılan atıfların da göz önünde bulundurulması gerekmektedir. Yapılan bu atıfların "vergi kanunu" niteliğini haiz olabilmesi için Vergi Usul Kanunu'nun bütününe yapılmış olması şarttır.¹⁰

Vergi kaçakçılığı suçlarının oluşabilmesi için vergi konusunun vergi kanunu niteliğindeki kanunlarda düzenlenmesi gerekmektedir. Diğer bir deyişle gümrük idareleri tarafından alınan vergi ve resimler dışında kalan, genel bütçeye giren vergi, resim ve harçlar ile il özel idarelerine veya belediyelere ait vergi, resim ve harçlar hakkındaki kanunlarda yer alan ve bu vergi, resim ve harçlara bağlı olan vergi, resim, zamlarla ilgili kanunlardaki düzenlemelerle alakalı olarak vergi kaçakçılığı suçu oluşabilecektir.

Vergi kanunu niteliğini haiz olmasa bile bu kanunlarda yer alan Vergi Usul Kanunu'nun "Kaçakçılık Suçları ve Cezaları" başlıklı 359'uncu maddesine yapılan doğrudan atıflar aracılığıyla vergi kaçakçılığı suçuna ilişkin hükümlerin uygulanması mümkündür.

Gümrük idareleri tarafından alınan vergi ve resimler Vergi Usul Kanunu'na tabi olmadıkları için bu vergi ve resimler açısından Gümrük Kanunu, vergi kanunu niteliği taşımamaktadır. Bu bakımdan Gümrük Vergisi ile ilgili düzenlenen sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge Vergi Usul Kanunu'ndaki hükümlere göre değerlendirilemez.¹¹

¹⁰Candan, T. (2022). Vergisel kabahatler ve suçlar. Ankara: Yetkin Yayınları. s. 111.

¹¹Yargıtay 11. Ceza Dairesi'nin 14.05.2021 tarih ve 2012/3832 Esas ve 2012/8485 Karar sayılı kararı: "27.03.2003 ila 21.04.2004 tarihleri arasında on üç aya yakın süre içinde, bir suç işleme kararının icrası kapsamında değişik zamanlarda, kotaya tabi olan Çin menşeli eşyaları kotasız olarak yurda sokmak ve eksik vergi ödemek amacıyla gerçeğe aykırı faturalar ibraz ederek 11 adet sahte içerikli serbest dolaşıma giriş beyannamesi düzenlenmesini sağlamak suretiyle aynı mağdur kuruma karşı birden fazla "resmî belgede sahtecilik" suçunu işleyen sanık hakkında zincirleme suç

3.2. Vergi Kaçakçılığı Suçunun Konusu

Vergi kaçakçılığı suçunun fiilleri 359'uncu maddede beş fıkra halinde düzenlenmiştir. Maddenin (a), (b), (c), (ç) ve (d) fıkralarında yer alan fiiller ve bu fiillere göre suçun maddi konuları birbirinden farklılık arz etmektedir. Örneğin (a) fıkrasında yer alan fiillerin işlenebilmesi için vergi kanunlarına göre tutulan veya düzenlenen ve saklanma ve ibraz mecburiyeti bulunan defter, belge ve kayıtların mevcudiyeti şartken (ç) fıkrasındaki suçların işlenebilmesi için ödeme kaydedici cihazlar üzerinde fiillerin gerçekleştirilmesi gerekmektedir.

Vergi kaçakçılığı suçunun fiillerinin ve suçun işleniş şeklinin daha iyi anlaşılabilmesi için madde lafzında geçen ve aynı zamanda bazı fiiller bakımından suçun konusunu oluşturan maddi varlıkların açıklanması gerekmektedir.

3.2.1. Vergi kanunlarına göre tutulan veya düzenlenen, saklama ve ibraz mecburiyeti bulunan defter, kayıt ve belgeler

Vergi Usul Kanunu'nun 359'uncu maddesinin (a) fıkrasındaki fiillerin işlenebilmesi için vergi kanunlarına göre tutulan veya düzenlenen ve saklama ve ibraz mecburiyeti bulunan defter, kayıt veya belgelerden, (b) fıkrasındaki fiillerin işlenebilmesi için vergi kanunları uyarınca tutulan veya düzenlenen ve saklama ve ibraz mecburiyeti bulunan defter, kayıt ve belgelerden söz edilmektedir.

Vergi Usul Kanunu'nda hangi mükellefler için hangi defterlerin tutulmasının zorunlu olduğu açıkça düzenlenmektedir. Kanun'un "mükellefin ödevleri" başlıklı ikinci kitabının "defter tutma" başlıklı ikinci kısmında mükelleflerce tutulması zorunlu olan defterler, 172'nci maddesinde defter tutması zorunlu olan mükellefler, 173'üncü maddesinde ise defter tutma yükümlülüğünün istisnasını oluşturan mükellefler tek tek sayılmaktadır.¹²

hükümlerinin uygulanması gerektiğinin gözetilmemesi..." <https://karararama.yargitay.gov.tr/> (Erişim Tarihi: 03.12.2022)

¹²Örneğin; ticari kazanç sahiplerinden birinci sınıf tüccarlar bilanço esasına göre yevmiye defteri, defterikebir, envanter defteri (VUK m.182), devamlı olarak imalat ile uğraşanlar ek olarak imalat defteri; ikinci sınıf tüccarlar işletme esasına göre işletme hesabı defteri (VUK m.193) tutmak zorundadırlar. Vergi Usul Kanunu'nun çeşitli maddelerinde yer alan depo işletenler için ambar defteri (VUK m.207), serbest meslek erbabı için serbest meslek kazanç defteri (VUK m.210) gibi defterler de tutulması zorunlu defterlerdendir. Vergi Usul Kanunu'nun 171-226'ncı maddeleri haricinde kalan diğer vergi kanunlarında düzenlenen tutulması, muhafazası ve ibrazı zorunlu defterler de 359'uncu maddenin uygulama kapsamına girmektedir.

Vergi Usul Kanunu'nun mükerrer 257'nci maddesinde yer alan Hazine ve Maliye Bakanlığı'nın yetkisini kullanarak mükellefler için tutulmasını, ibrazını ve saklanmasını zorunlu kıldığı defterlerin vergi kanunları kapsamındaki defterler arasına girip girmeyeceği konusu tartışmalıdır.¹³ Öğretide Candan'a göre 359'uncu maddenin (b) fıkrasında geçen "vergi kanunları uyarınca" ifadesi vergi kanunlarının gerektirdiği şekilde anlamına geldiğinden Bakanlığın tutulmasını, muhafazasını ve ibrazını zorunlu kıldığı defterler de 359'uncu madde kapsamına girmektedir.¹⁴ Hükmün (a) fıkrasında yer alan "vergi kanunlarına göre" ifadesi ise Vergi Usul Kanunu ve diğer vergi kanunlarında tek tek sayılan defterleri kapsamına alan daha dar bir anlama sahip olduğundan Bakanlığın yetkisi kapsam dâhilinde değildir. Ancak yazara göre Vergi Usul Kanun'un 256'ncı maddesinde yer alan düzenleme sonucunda mükerrer 257'nci maddeyle getirilen zorunluluklara tabi olanlara ibraz zorunluluğu getirildiğinden bunların da 359'uncu maddenin (a) fıkrası kapsamı içinde yer alması gerekmektedir. Sonuç olarak yazar, mükerrer 257'nci madde ile getirilen tutulma, muhafaza ve ibraz zorunluluğu bulunan defterlerin de 359'uncu madde kapsamında yer alması gerektiği görüşündedir.¹⁵ Aksi yöndeki görüşe göre ise ceza hukukunun genel ilkeleri, kanunilik ilkesi ve kıyas yasağı gereği Hazine ve Maliye Bakanlığı'nın yetkisi ile getirilen mükerrer 257'nci maddeye göre tutulması, ibrazı ve saklanması zorunlu kılınan defterler için 359'uncu madde hükmü uygulanmamalıdır.¹⁶

Vergi Usul Kanunu'nun mükerrer 242'nci maddesinde düzenlenen elektronik defterler de tutulması, muhafazası ve ibrazı zorunlu defterlerden olduklarından 359'uncu madde kapsamına girmektedirler. Vergi kanunlarındaki zorunlu defterlere ek olarak tutulan defterler ise madde kapsamına girmemektedirler. 359'uncu maddede sayılan

¹³Vergi Usul Kanunu mükerrer madde 257: "*Maliye Bakanlığı; Mükellef ve meslek grupları itibarıyla muhasebe usul ve esaslarını tespit etmeye, bu Kanuna göre tutulmakta olan defter ve belgeler ile bunlara ilaveten tutulmasını veya düzenlenmesini uygun gördüğü defter ve belgelerin mahiyet, şekil ve ihtiva etmesi zorunlu bilgileri belirlemeye, bunlarda değişiklik yapmaya; bedeli karşılığında basıp dağıtmaya veya üçüncü kişilere bastırıp dağıtmaya veya dağıtırmaya, bunların kayıtlarını tutturmaya, bu defter ve belgelere tasdik, muhafaza ve ibraz zorunluluğu getirmeye veya kaldırmaya, bu Kanuna göre tutulacak defter ve düzenlenecek belgelerin tutulması ve düzenlenmesi zorunluluğunu kaldırmaya... yetkilidir.*"

¹⁴Candan, 2022, **a.g.k.**, s. 478.

¹⁵Candan, 2022, **a.g.k.**, s. 480.

¹⁶Yiğit, U. (2004). Vergi usul kanununda hürriyeti bağlayıcı suç ve cezalar vergi kaçakçılığı suçları ve diğer hürriyeti bağlayıcı vergi suç ve cezaları. İstanbul: Beta Yayıncılık. s. 54; Özcan, O. (2015). Vergi suçları. Ankara: Seçkin Yayıncılık. s. 104.

suçun işlendiğinin kabulü için bu defterlerin tutulması zorunlu defter yerine geçeceği vergi kanunlarında öngörülmüş olmalıdır.¹⁷

Vergi Usul Kanunu'nun 359'uncu maddesinde geçen "kayıtlar" ifadesi vergi kanunlarına veya bu kanunlar uyarınca tutulan defterlerdeki kayıtlarla, vergi kanunlarında tutulma zorunluluğu öngörülmüş olan elektronik veya yazılı her türlü kaydı ifade etmektedir. Örneğin; envanter listeleri (VUK m. 189) veya damga resmî kayıtları (VUK m.205) vergi kaçakçılığı suçunun konusunu oluşturabilecek kayıtlardandır.

Vergi Usul Kanunu'nun "Vesikalar" başlıklı üçüncü kısmında Kanun'a göre tutulması ve ibrazı zorunlu belgelerin neler olduğu sayılmıştır. Buna göre muhasebe kayıtlarına esas teşkil etmesi gereken belgeler şunlardır: fatura (VUK m. 229-231), perakende satış vesikaları (VUK m. 233), gider pusulası (VUK m. 234), müstahsil makbuzu (VUK m.235), serbest meslek makbuzu (VUK m. 236-237), ücret bordrosu (VUK m. 238), taşıma ve otel işletmelerine ait belgeler (VUK m. 240), muhabere evrakı (VUK m. 241), diğer vesikalar (VUK m. 242). Elektronik ortamda tutulan defterler gibi elektronik belgeler de 359'uncu maddenin kapsamına girmektedirler.

Vergi kanunlarına göre/uyarınca tutulan veya düzenlenen, saklama ve ibraz mecburiyeti bulunan defterler için ele alınan Vergi Usul Kanunu'nun mükerrer 257'nci maddesiyle Hazine ve Maliye Bakanlığı'na verilen yetkinin vergi kaçakçılığı suçunun konusunu genişletilip genişletilemeyeceği hususundaki tartışmalar, belgeler konusunda da geçerlidir.

Belge, vergi kanunlarına göre düzenlenmesi gerekmeyen belgelerden veya vergi kanunlarına göre düzenlenmesi mecburi olmakla birlikte vergisel iş ve işlem yapmak amacıyla kullanılmamışsa bu durumda vergi kaçakçılığı suçu değil, 5237 sayılı Türk Ceza Kanunu (TCK) kapsamında düzenlenen özel belgede sahtecilik, dolandırıcılık gibi suçların oluşması söz konusu olabilecektir.¹⁸

3.2.2. Hazine ve Maliye Bakanlığı ile anlaşması bulunan kişilerin basabileceği belgeler

Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre yalnızca Hazine ve Maliye Bakanlığı ile anlaşması bulunan kişilerin basabileceği belgeleri, yetkisi olmayan kişilerin basması

¹⁷Candan, 2022, **a.g.k.**, s. 481.

¹⁸Uğur, H. ve Elibol, M. (2015). Açıklamalı içtihatlı vergi suçları. Ankara: Adalet Yayınevi. s. 168.

halinde 359'uncu maddenin (c) fıkrasındaki suç oluşmaktadır. Ancak Vergi Usul Kanunu'nda bu belgelerin neler olduğu konusunda açık bir düzenleme yer almamaktadır. Bu durumda bu belgelerin mükerrer 257'nci maddedeki Bakanlığın sahip olduğu yetkiye dayanılarak basılan belgeler olduğu sonucuna varılmaktadır. Hangi belgelerin Bakanlıkla anlaşması bulunan işletmelerde basılacağı yönetmelik ve tebliğ hükümleriyle belirlenmektedir.

3.2.3. Ödeme kaydedici cihazlar, bağlantılı diğer donanım ve sistemler, kayıt dışı satışın önlenmesi için kurulan elektronik kontrol ve denetim sistemleri ve ilgili diğer sistemler

Satışı yapılan malları aynen veya işlendikten sonra satışını yapanlar dışındaki kimselere satan veya hizmet ifa eden birinci ve ikinci sınıf tacirlere, Vergi Usul Kanunu'na göre fatura verme mecburiyetinde olmadıkları satışlarının belgelendirilmesi için ödeme kaydedici cihaz kullanma zorunluluğu getirilmiştir. Vergi Usul Kanunu'nda ödeme kaydedici cihazlara ilişkin düzenlemeler bulunmakla birlikte bu cihazlar hakkındaki temel düzenlemeler 06.12.1984 tarihli ve 3100 sayılı Katma Değer Vergisi Mükelleflerinin Ödeme Kaydedici Cihazları Kullanmaları Mecburiyeti Hakkında Kanun'da yapılmıştır. Ödeme kaydedici cihazlara yönelik fiillerin vergi kaçakçılığı suçunu oluşturması ile ilgili düzenleme 29.04.2021 tarihli ve 7318 sayılı Kanun ile 359'uncu maddenin (ç) fıkrası olarak Kanun'a eklenmiştir.

3100 sayılı Kanun'da ödeme kaydedici cihazların, bu kanunla veya Hazine ve Maliye Bakanlığı'nca belirlenen şartları taşıyan elektronik yazar kasalar, yazıcı tertibatı bulunan elektronik teraziler veya elektronik terminaller gibi cihazlar olduğu ifade edilmiştir. Teknolojik gelişmelerin hızlanması ile birlikte ödeme kaydedici cihazlar da zamanla değişikliğe uğramıştır. Konuyla ilgili güncel gelişmelere uygun düzenlemeler genel tebliğlerin yayımlanması suretiyle yapılmaktadır. 15.06.2013 tarihli ve 426 sıra no'lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği'nde yeni nesil ödeme kaydedici cihazların kullanım mecburiyetine ilişkin usul ve esaslar düzenlenmiştir. 2016 yılında yeni nesil ödeme kaydedici cihazların güncellenmesinin yanı sıra, Gelir İdaresi Başkanlığı'nın yayınladığı "Yeni Nesil Ödeme Kaydedici Cihaz Rehberi"nde, bu cihazların bünyesinde banka POS'u (Point of Sales Terminal) da barındıran bütünleşik yazarkasalar olduğu

ifade edilmiştir.¹⁹ 30.09.2017 tarihli ve 483 sıra no'lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği'ne göre yeni nesil ödeme kaydedici cihazlarda satış işleminin cihazda başlatılıp cihazda sonlandırılması, (Z) raporu olarak adlandırılan günlük kapanış raporları bilgilerinin otomatik olarak Gelir İdaresi Başkanlığı bilgi sistemine aktarılmış olması gerekmektedir.

4. VERGİ KAÇAKÇILIĞI SUÇUNUN UNSURLARI

4.1. Maddi Unsurlar

4.1.1. Fail

Vergi kaçakçılığı suçunun işlenebilmesi için failin vergi mükellefi veya vergi sorumlusu olması zorunlu değildir. Kanunda sayılan fiiller, herkes tarafından işlenebilecek niteliktedirler. Vergi kaçakçılığı suçları fiil merkezli suçlar olup fail hakkında bir kısıtlama öngörmediğinden özgü (mahsus) suç niteliği olmayan suçlardandır.²⁰ Örneğin mükellef olan kişiler sahte belge düzenleyebilecekleri gibi mükellef olmayan kişiler de sahte belge düzenleyerek suçun faili olabilirler. Defter ve belgeler mükellef tarafından ibraz edilmesi gerektiğinden bir an için gizleme fiilinin özgü suç niteliğinde olabileceği düşünülse de suçun kanuni tanımında böyle bir belirleme bulunmadığından ve somut olaya göre failin mükellef haricinde kalan kişilerden de olabileceği ihtimali olduğundan bu fiil de özgü suç olarak nitelendirilemez.²¹

Vergi Usul Kanunu'nun 10'uncu maddesinde küçük veya kısıtlıların vergi kanunlarından doğan ödevlerini kanuni temsilcileri aracılığıyla yapabilecekleri hüküm altına alınmıştır. Kanun'un 332'nci maddesindeki düzenlemeyle de küçük veya kısıtlının veli, vasi veya kayyımının vergi kanunlarına aykırı hareketlerinden dolayı cezaya muhatap tutulamayacağı, bu hallerde cezanın muhatabının veli, vasi veya kayyım olduğu ifade edilmiştir. Öğretide bir görüşe göre yapılan bu düzenleme ile TCK'nın genel hükümlerinden farklı özel bir düzenleme getirildiği bu nedenle küçük veya kısıtlının

¹⁹Ömercioğlu, A. (2022). 7318 sayılı kanun ile eklenen vergi kaçakçılığı suçları. Erciyes Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi. 17(1). s. 173.

²⁰Donay, S. (2008). Ceza mahkemesinde yargılanan vergi suçları. İstanbul: Beta Yayıncılık. s. 85; Taştan, M. (2015). Açıklamalı içtihatlı vergi kaçakçılığı suçları. (2. Baskı). Ankara: Adalet Yayınevi. s. 7.

²¹Özcan, 2015, **a.g.k.**, s. 122.

hiçbir eyleminden sorumlu tutulamayacağı tüm cezai sorumluluğun veli, vasi veya kayyımında olduğu ileri sürülmektedir.²² Ancak bizim de katıldığımız diğer görüşe göre ceza hukukunun temel ilkelerinden biri olan cezaların şahsiliği ilkesi gereği velayet veya vesayet altında olan kişiler kanuni temsilcilerinin fiillerinden sorumlu olmayacakları gibi kanuni temsilciler de bu kişilerin işledikleri fiillerden dolayı cezai olarak sorumlu tutulmamalıdır.²³

Vergi kaçakçılığı suçunun tüzel kişiler tarafından işlenmesi olanaklı değildir. Nitekim Vergi Usul Kanunu'nun 333'üncü maddesinin 3'üncü fıkrasında 359'uncu maddede yazılan fiillerin işlenmesi halinde bu fiilleri işleyen kişilerin cezalandırılacağı düzenlemesi yer almaktadır. Vergi Usul Kanunu'ndaki tüzel kişilerin failliği ile ilgili bu düzenlemenin TCK'da yer alan tüzel kişiler hakkında ceza yaptırımının uygulanmayacağı düzenlemesi ve cezaların şahsiliği ilkesi ile uyumlu olduğu görülmektedir.

4.1.2. Mağdur ve Suçtan Zarar Gören Kişi

Suçun mağduru suçla korunmak istenen hukuki yararın sahibi olan kişidir.²⁴ Başka bir tanıma göre ise mağdur, suçun konusunun ait olduğu kişidir.²⁵ Suçun mağduru belirli bir kişi olabileceği gibi eğer suçun konusu belli bir kişiye ait değil de toplumu oluşturan bireylerin tümüne ait bir şeyse bu durumda mağdurun toplumu oluşturan tüm bireyler olduğu kabul edilmektedir.²⁶

Mağdur ve suçtan zarar gören kişi kavramları aynı anlama gelmemekte olup bu farkın önemi dikkate değerdir. Mağdur aynı zamanda suçun işlenmesi ile birlikte suçtan zarar gören kişi konumundadır. Fakat her suçtan zarar gören kişi mağdur sıfatına sahip değildir. Örneğin kasten öldürme suçunda mağdur öldürülen kişiye yakın mağdurun yakını suçtan zarar gören kişi konumundadır.

²²Erman, 1988, **a.g.k.**, s. 27; Saban, N. (2009). Vergi hukuku. (5. Baskı). İstanbul: Beta Yayıncılık. s. 220.

²³Kızılot Ş. ve Kızılot Z. (2010). Vergi, ticaret ve ceza hukuku yönünden kaçakçılık suçları ve naylon fatura. (3. Baskı). Ankara: Yaklaşım Yayıncılık. s. 565; Çavuş, A. (2016). Suç genel teorisi ışığında vergi kaçakçılığı suçları. Ankara: Seçkin Yayıncılık. s. 78.

²⁴Özbek, V.Ö., Doğan, K. ve Bacaksız, P. (2022a). Türk ceza hukuku genel hükümler. (13. Baskı). Ankara: Seçkin Yayıncılık. s. 213.

²⁵Özgenç, İ. (2022). Türk ceza hukuku genel hükümler. (18. Baskı). Ankara: Seçkin Yayıncılık. s. 223.

²⁶Koca, M. ve Üzülmüş, İ. (2022). Türk ceza hukuku genel hükümler. (15. Baskı). Ankara: Seçkin Yayıncılık. s. 116.

Vergi kaçakçılığı suçlarında mağdurun ve suçtan zarar görenin kim olduğu konusunda çeşitli görüşler mevcuttur. Bir görüşe göre hem mağdur hem de suçtan zarar gören, fiil sonucunda ekonomik kayba uğrayan devlettir.²⁷ Özcan'a göre suçla korunan hukuki değer defter, belge ve kayıtlara karşı duyulan güvenin korunması olduğundan bunlara karşı güven duyan toplumu oluşturan tüm bireyler mağdur sıfatını haizdir.²⁸ Diğer bir görüşe göre ise belediyeler ve il özel idarelerinin yetkileri dâhilinde sınırlı olarak, Gelir İdaresi Başkanlığı'nın ise genel olarak suçun mağduru olduğu savunulmaktadır.²⁹ Bu görüşün aksini savunan yazarlara göre bu kurumlar vergilendirme yetkilerini devletten aldıklarından suçun mağduru sıfatına sahip olmaları mümkün değildir.³⁰ Öte yandan vergilendirmeye doğrudan ilişki içinde bulunan bu idarelerin suçtan zarar gören olarak kabul edilmesi gerekmektedir.

4.1.3. Hareket

Vergi kaçakçılığı suçunda Kanun'da belirtilen hareketlerin gerçekleştirilmesi ile birlikte suç tamamlanmaktadır. Vergi kaçakçılığı suçu sırf hareket suçu, şekli suç ve tehlike suçu niteliği taşımaktadırlar.³¹ (a) ve (b) fıkralarında yer alan suçların söz konusu olabilmesi için fiilin Vergi Usul Kanunu veya vergi kanunlarına göre/uyarınca tutulan veya düzenlenen, saklaması ve ibrazı zorunlu defter, kayıt ve belgeler ile yapılması gerekmektedir. Aynı şekilde (ç) fıkrasındaki fiiller ödeme kaydedici cihazlar üzerinde işlenecektir. Söz konusu bu durumların varlığı bazı fiiller bakımından vergi kaçakçılığı suçlarının bağlı hareketli suç kategorisinde yer aldığını göstermektedir.³²

Vergi kaçakçılığı suçunun düzenlendiği 359'uncu maddedeki beş ayrı fıkrada yer alan fiiller suçun hangi hareketler sonucunda vuku bulacağını göstermektedir. Her bir fıkrada ve bentte yer alan fiiller birbirinden farklıdır. Aynı fıkra ve bentte yer alan fiiller için tek suç esası geçerlidir.³³ Dolayısıyla aynı fıkrada veya bentte yer alan fiillerle suçun

²⁷Hızlı, Y. (1984). Türk vergi hukukunda kaçakçılık suçu. Ankara: Kazancı Hukuk Yayınları. s. 107; Kaşıkçı, M. (1999). Türk Hukukunda vergi kaçakçılığı suçları. (Yayımlanmamış Doktora Tezi). s. 177.

²⁸Özcan, 2015, **a.g.k.**, s.132.

²⁹Mutluer, K. (2011). Vergi hukuku genel ve özel hükümler. (3. Baskı). Ankara: Turhan Kitabevi. s. 188; Taştan, 2015, **a.g.k.**, s. 6.

³⁰Hızlı, 1984, **a.g.k.**, s. 106; Aslanpınar, Y.B. (2022). TCK'nın genel hükümleri çerçevesinde vergi kaçakçılığı suçları. (2. Baskı). Ankara: Seçkin Yayıncılık. s. 100.

³¹Karakoç, Y. (2017). Genel vergi hukuku ders kitabı. Ankara: Yetkin Yayınları. s. 404.

³²Şenyüz, D. (2022). Vergi ceza hukuku (vergi kabahatleri ve suçları). (12. Baskı). Bursa: Ekin Yayınevi. s. 439.

³³Şenyüz, 2022, **a.g.k.**, s. 440.

işlenmesi halinde suç seçimlik hareketle işlenmiş olarak kabul edilir. Fakat farklı fıkralarda yer alan fiillerin işlenmesi halinde ise seçimlik hareketli suçun ilkeleri uygulanmaz.³⁴ Bu durumda her bir hareket için ayrı ceza verilmesi gerekmektedir.

08.04.2022 tarihli ve 7394 sayılı Kanun ile birlikte 359’uncu maddeye vergi kaçakçılığı suçlarının birden fazla takvim yılı veya vergilendirme dönemi içinde aynı suç işleme kararının icrası kapsamında işlenmesi halinde TCK’nın 43’üncü maddesinde yer alan zincirleme suç hükümlerinin uygulanacağı düzenlemesi getirilmiştir. Söz konusu düzenlemeden önce her takvim yılı esas alınarak her takvim yılı için ayrı vergi kaçakçılığı suçunun olduğundan bahisle hüküm kurulmaktaydı.³⁵ Bu durumun fail bakımından ağır sonuçlar doğurduğu göz önüne alınarak yapılan değişiklikle beraber genel hükümlere yapılan atıfla zincirleme suç hükümlerinin uygulanması esası kabul edilmiştir. Yine aynı değişiklik kanunu ile birlikte Vergi Usul Kanunu’na eklenen geçici madde 34’te vergi kaçakçılığı suçları için uygulanacak zincirleme suç hükümlerine ilişkin koşulların belirlenmesi için duruşma açılması zorunluluğu getirilmiştir.

4.1.3.1. (a) fıkrasında yer alan fiiller ve cezaları

Vergi Usul Kanunu’nun 359’uncu maddesindeki fiiller incelendiğinde vergi kaçakçılığı suçunun pek çok farklı hareketten meydana gelebileceği görülmektedir. (a) fıkrasında yer alan fiiller iki bent halinde düzenlenmektedir. İlk bent olan m.359/a-1 düzenlemesi incelendiğinde “hesap ve muhasebe hilesi yapmak”, “başkası adına hesap açmak”, “defterlere kaydı kaydı gereken hesap ve işlemleri vergi matrahının azalmasını doğuracak şekilde tamamen veya kısmen başka defter, belge veya diğer kayıt ortamlarına kaydetmek” olmak üzere üç farklı fiilden birinin işlenmesi halinde suçun olduğu söylenebilecektir. Aynı zamanda bu fiillerin işlenebilmesi için söz konusu fiillerin vergi kanunlarına göre tutulan veya düzenlenen ve saklanma ve ibraz mecburiyeti bulunan defter ve kayıtlar üzerinde olması gerekmektedir.

İkinci bentteki (m.359/a-2) fiiller için de yine suçun konusunu vergi kanunlarına göre tutulan veya düzenlenen ve saklanma ve ibraz mecburiyeti bulunan defter, kayıt ve belgeler oluşturur. Fakat ilk bentteki fiillere nazaran ikinci bentte belgelere ilişkin fiillere ağırlık verildiği görülmektedir. “Defter, kayıt ve belgelerin tahrif edilmesi”, “defter, kayıt

³⁴Donay, 2008, **a.g.k.**, s. 47.

³⁵Bayraklı, H.H. (2017). Vergi kaçakçılık suçlarında birleşme (içtima). Türkiye Adalet Akademisi Dergisi. (30). s. 12.

ve belgelerin gizlenmesi”, “muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenlemek”, “muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge kullanmak” fiilleri ikinci bent kapsamında işlenebilecek vergi kaçakçılığı suçlarındandır.

Bu bentlerin her biri kendi içinde farklı fiiller barındırmaktadır. Bu farklı fiillerin hepsi ayrı bir suç oluşturmakla birlikte suç, seçimlik hareketle işlenen suçlardan olduğundan ve mevzu bahis fiiller aynı fıkra içerisinde yer aldıklarından suç birden fazla fiille gerçekleştirilse bile tek suç işlenmiş kabul edilecek ve uygulanacak ceza bu durum göz önünde bulundurularak verilecektir.

Her iki bent için de geçerli olmak üzere fiil işlendiğinde verilecek ceza on sekiz aydan beş yıla kadar hapis cezası olarak belirlenmiştir. Çalışmanın anlaşılabilir olması adına fıkralarda yer alan vergi kaçakçılığı fiillerine ayrı ayrı değinmekte yarar bulunmaktadır.

Defter ve kayıtlarda hesap ve muhasebe hileleri yapmak: Mükellefler tutulması zorunlu kayıt ve muhasebelerinin yasal çerçevede düzenlenmiş koşullara uygunluğunu sağlamakla yükümlüdürler. Ancak gerçek işlemleri yansıtmaması gereken bu kayıt ve muhasebeler, çeşitli sebeplerden dolayı aldatıcı hareketlerle farklı olarak yansıtılabilmektedir. Hesap ve muhasebe hilesi ile gerçekleştirilen bu farklılıkların sonucu Vergi Usul Kanunu’nda suç olarak düzenlenmektedir. Kanun hangi fiillerin hesap ve muhasebe hilesi olarak kabul edilmesi gerektiğini tek tek saymamıştır. Bunun sebebi hesap ve muhasebe hilelerinin uygulamada çok fazla yöntem ile yapılabilmesinden ileri gelmektedir. Öte yandan genel bir tanıma göre hesap ve muhasebe hilesi, kayıt düzeninin muhasebe esasları ve vergi hukuku kurallarına aykırı şekilde değiştirilmesidir.³⁶

Uygulamada ve yargı kararlarında ayırt etmesi güç durumlardan biri suçu oluşturan davranışın hata sonucu mu yoksa hile sonucu mu gerçekleştirildiğinin saptamasının yapılmasıdır. Yapılan işlem herkes tarafından yapılması muhtemel ve kolayca anlaşılabilir nitelikteyse hatanın, gerçek durumun ilk bakışta anlaşılması farklı işlemlerle güçleştirilmiş ve sadece uzman kişilerce tespitinin yapılabilmesi olanaklıysa hilenin varlığından söz edilmelidir.³⁷

Gerçekte olmayan veya ilgisi bulunmayan kişiler adına hesap açmak: Söz konusu hareket iki şekilde yapılabilir. İlkinde adına hesap açılan kişi gerçekte hiç var olmamıştır. Ölmüş veya hayali kişilerin kayıtlarda yer alması halinde bu hareketin

³⁶Yiğit, 2004, **a.g.k.**, s. 93.

³⁷Candan, 2022, **a.g.k.**, s. 220.

varlığından söz edilir. Diğer hareket şeklinde ise adına hesap açılan kişi gerçek hayatta vardır fakat defterlerdeki kayıtlarla ilgisi bulunmamaktadır. Örneğin kayıta yer alan kişi hayattadır fakat defterde yer alan alacak veya borçla ilgili bir ilişkisi bulunmamaktadır. Bu tür işlemlerde aldaticılık ve hile hareketin temelinde bulunmaktadır. Ancak burada her iki hareket için de geçerli olmak üzere dikkat edilmesi gereken husus, suç işlenirken bir belgeye dayanılmışsa bu durumda artık (a) fıkrasındaki muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge kullanılması veya (b) fıkrasında yer alan sahte belge kullanılması ile ilgili hareketin oluşacak olmasıdır.³⁸ Dolayısıyla gerçekte olmayan veya ilgisi bulunmayan kişiler adına hesap açmak fiilinden dolayı suçun işlendiğinin kabul edilebilmesi için hareketin belgeye bağlanmamış olması gerekmektedir.

Defterlere kaydı gereken hesap ve işlemleri vergi matrahının azalmasını doğuracak şekilde tamamen veya kısmen başka defter, belge veya diğer kayıt ortamlarına kaydetmek: Uygulamada bu hareket çift defter kullanma suçu olarak da adlandırılmaktadır. Fiilin vergi kaçakçılığı suçu olarak nitelendirilebilmesi için vergi kanunlarına göre tutulan zorunlu bir defterin bulunması, defterlerin yasal mevzuata uygun olarak tasdik edilmiş olması, defterlere kaydı gereken hususların başka defter, belge veya kayıt ortamlarına kaydedilmiş olması gerekmektedir. Aynı zamanda gerçekleştirilen hareketin vergi matrahının azalması sonucunu doğurması gerektiği de aranmaktadır. Tutulması kanunen zorunlu olan defter yerine başka bir defterin tutulmuş olması çift defter kullanma suçunu oluşturmaz.³⁹ Kanuni defterlerde yer alan hususların matrahı azaltmayacak şekilde aynen ikinci bir ortama aktarılması hali de suç kapsamında değerlendirilmeyecektir.

Defter, kayıt ve belgeleri tahrif etmek: Sözlükte “tahrif” kelime anlamı olarak bir şeyin aslını bozma, kalem oynatma, değiştirme olarak tanımlanmıştır.⁴⁰ Vergi işlemleri açısından vergi kanunlarına göre tutulan veya düzenlenen ve saklanma ve ibraz mecburiyeti bulunan defter, kayıt veya belgeleri tahrif edenler vergi kaçakçılığı suçunu işlemiş olacaklardır. Defter, kayıt ve belgelerin maddi varlığına dokunmaksızın işlemin esasına uygun yazı ve rakamların çeşitli yöntemlerle değiştirilmesi halinde tahrif hali gerçekleştirilmiş olur.⁴¹ Defter, belge ve kayıtların maddi varlığını ortadan kaldırmayan

³⁸Candan, 2022, **a.g.k.**, s. 224.

³⁹Şenyüz, 2022, **a.g.k.**, s. 99.

⁴⁰(http-1).

⁴¹Yiğit, 2004, **a.g.k.**, s. 98.

fakat içeriği gizleyen veya değiştiren eylemler de tahrifat kapsamına girmektedir.⁴² Tahrifat eyleminin sahte belge düzenleme eyleminden farkı tahrif eylemine konu belge gerçek işlem esasına dayanıyorken sahte belge işin gerçeğini yansıtmamaktadır. Hal böyleyken sahte belgeler üzerinde yapılan değişiklikler tahrifat olarak nitelendirilemezler.⁴³ Kanun'da tahrif edilen belgenin kullanılma şartı aranmadığından tahrif edilen belge kullanılsa bile 359'uncu madde uyarınca vergi kaçakçılığı suçunun oluştuğu kabul edilmelidir.

Defter, kayıt ve belgeleri gizlemek: Kanun gizleme fiilini, varlığı noter tasdik kayıtları veya sair suretlerle sabit olduğu halde inceleme sırasında vergi incelemesine yetkili kimselere defter ve belgelerin ibraz edilmemesi olarak tanımlamıştır. Böylelikle gizleme fiilinin sınırları ve çerçevesi Kanun tarafından belirlenmiştir. Gizlendiği iddia edilen defter ve belgelerin varlıklarının ispatlanabilir olması gerekmektedir. Varlığın ispatı noter kayıtlarıyla yapılabileceği gibi vergi dairesi kayıtları, mahkeme kararları, ticaret odası kayıtları gibi kayıtlarla da sair suretlerle defter ve belgelerin varlığı ortaya koyulabilir.⁴⁴ Hiç var olmamış defter ve kayıtların gizlenmesi mümkün değildir.

Suçun oluşabilmesi için defter ve belgelerin vergi incelemesi esnasında yetkili kişilerce istenmesine rağmen ibraz edilmemiş olması gerekmektedir. Bu nedenle vergi incelemesi sırasında usul ve esaslara uyulmuş olması suçun oluşması bakımından önem arz eder. Farklı amaçlarla vergi idaresinin defter ve belgelerin ibrazını istemesi buna rağmen ibrazın gerçekleştirilmemesi halinde suç oluşmayacaktır. Vergi Usul Kanunu'nda ve muhtelif düzenlemelerde yer alan defter ve belgeler için öngörülen kanuni saklama süreleri içerisinde ibrazın istenmiş olması gerekmektedir. Vergi Usul Kanun'un 14'üncü maddesi uyarınca mükelleflere idari süre olarak en az on beş gün ibraz süresi tanınması gerekmektedir. Mali tatil süresi içerisinde istenilen defter ve belgelerin ibraz edilmemesi halinde suçun oluştuğundan söz edilemeyecektir.⁴⁵

⁴²Özcan, 2015, **a.g.k.**, s. 155.

⁴³Candan, 2022, **a.g.k.**, s. 495.

⁴⁴Yiğit, 2004, **a.g.k.**, s. 101.

⁴⁵Yargıtay 11. Ceza Dairesi'nin 15.06.2021 tarih ve 2017/9727 Esas ve 2021/5296 Karar sayılı kararı: "5604 sayılı Mali Tatil İhdas Edilmesi Hakkında Kanun'un 1/1-4. maddesine göre; her yıl temmuz ayının biri ile yirmisi arasında mali tatil uygulanacağı ve mali tatil süresi içinde inceleme amacıyla defter ve belgelerin ibrazının istenemeyeceğinin hükme bağlanması karşısında, 18.07.2012 tarihinde tebliğ edilen 07.07.2013 tarihli ve AGB-A-1273/25 sayılı isteme yazısının mali tatile denk gelmesi nedeniyle yüklenen suçun yasal unsurları itibarıyla oluşmadığı gözetilmeden sanığın beraati yerine mahkûmiyetine karar verilmesi..."(Lexpera Hukuk Bilgi Sistemi www.lexpera.com.tr (Lexpera), Erişim Tarihi: 16.01.2023)

Muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenlemek veya kullanmak: Bu suç tipinde biri düzenlemek biri de kullanmak şeklinde gerçekleştirilebilmesi muhtemel iki ayrı fiil düzenlenmektedir. Muhteviyat sözlükte içerik anlamına gelmektedir.⁴⁶ Kanun’da “gerçek bir muamele veya duruma dayanmakla birlikte bu muamele veya durumu mahiyet veya miktar itibarıyla gerçeğe aykırı şekilde yansıtan belge muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belgedir.” şeklinde ifade edilerek muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge tanımlanmıştır. Muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenlemek veya kullanmak suçundan bahsedebilmek için belgeyi düzenleyen taraf ile kullanan taraf arasında bir işlemin varlığının bulunması gerekmektedir.⁴⁷

Yapılan tanıma göre fiilin ortaya çıkış şekillerinden biri yapılan işlemin mahiyet bakımından belgede gerçeğe aykırı şekilde yansıtılması olarak gerçekleştirilebilir. Örneğin satış işleminin emanet olarak gösterilmesi durumunda taraflar arasında kurulan ilişkinin hukuki mahiyeti bakımından ödenmesi gereken vergi kapsam dışına çıkarılmaktadır.⁴⁸ Fiilin diğer ortaya çıkış hali ise gerçek olan muamele veya durumun miktar bakımından belgeye farklı yansıtılmasıdır. Örneğin satış bedelinin faturada düşük gösterilmesi halinde muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belgenin varlığından söz edilir.

Düzenleme halinde suçun oluşabilmesi için fiilin ilk defa belge düzenlenirken gerçekleştirilmiş olması gerekmektedir. Aksi halde belge düzenlendikten sonra yapılan değişiklik tahrifat olarak kabul edilmelidir.⁴⁹

Muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge kullanma suçunun oluşabilmesi için bu belgelerin vergisel iş ve işlemler için kullanılmaları gerekmektedir.⁵⁰

4.1.3.2. (b) fıkrasında yer alan fiiller ve cezaları

Vergi Usul Kanunu’nun 359’uncu maddesinin (b) fıkrasında yaptırımını üç yıldan sekiz yıla kadar hapis cezası olan vergi kaçakçılığı fiilleri düzenlenmektedir. Dört tip şeklinde belirlenen bu fiiller; “defter, kayıt ve belgeleri yok etmek”, “defter sahifelerini yok ederek yerine başka yaprak koymak veya hiç koymamak”, “belgelerin asıl veya

⁴⁶(http-1).

⁴⁷Günay, E. (2023). Vergi hukukunda sahte belge düzenleme ve kullanma suçları. (2. Baskı). Ankara: Seçkin Yayıncılık. s. 44.

⁴⁸Candan, 2022, **a.g.k.**, s. 259.

⁴⁹Yiğit, 2004, **a.g.k.**, s. 108.

⁵⁰Günay, 2023, **a.g.k.**, s.47

suretlerinin tamamen veya kısmen sahte olarak düzenlenmesi” ve “asıl veya suretlerinin tamamen veya kısmen sahte düzenlenen belgelerin kullanılması” olarak sayılmaktadır.

Defter, kayıt ve belgeleri yok etmek: Defter, kayıt veya belgelerin maddi varlığını ortadan kaldıran her türlü hareket yok etme eylemi olarak nitelendirilmektedir. Defter, kayıt ve belgelerin kısmen yok edilmesi halinde de suç işlenmiş sayılacaktır. Yok etme fiili; yakmak, imha etmek, küçük parçalara ayırmak şeklinde gerçekleştirilebilir. Öğretide bir görüşe göre silmek, bozmak gibi tamamen okunmayacak hale getirmek de yok etme fiili kapsamında değerlendirilmelidir.⁵¹ Bu görüşün aksi yönünde görüşe sahip yazarlara göre ise tamamen okunmayacak hale getirilse bile defter, kayıt ve belgeler maddi varlığını devam ettirdiğinden bu halde yok etmeden değil tahrif etme halinden söz edilmelidir.⁵²

Suçun işlenebilmesi için yok etme fiilinin defter, kayıt ve belgelerin saklama ve ibraz süresi içinde gerçekleştirilmiş olması gerekmektedir. Bu zaman diliminden sonra fiilin gerçekleştirilmesi halinde 359’uncu maddede yer alan suçun işlendiğinden bahsedilemeyecektir.⁵³

Defter sahifelerini yok ederek yerine başka yapraklar koymak veya hiç yaprak koymamak: Vergi Usul Kanunu’nun 218’inci maddesinde defterlerden sayfaların koparılmasının yasak olduğu açıkça ifade edilmiştir. 359’uncu madde de yapılan bu hareketin vergi kaçakçılığı suçu sonucunu doğuracağını hükme bağlamıştır. Fiil sadece tutulması zorunlu defter üzerinde gerçekleştirilebilmektedir. Kanun açıkça defter sayfalarının yok edilmesini aramaktadır. Fail koparılan sayfayı yok etmeyerek vergi incelemesi sırasında yetkili kişilere ibraz ederse suç oluşmadığından bu durumda failin cezalandırılması mümkün değildir.⁵⁴

Belgelerin asıl veya suretlerini tamamen veya kısmen sahte düzenlemek: Şeklen Vergi Usul Kanunu’nun aradığı özellikleri taşıyan ancak gerçekte var olmayan bir ilişkiyi yansıtan belgeler sahte belge olarak adlandırılmaktadırlar.⁵⁵ Kanun da sahte belgeyi, gerçek bir muamele veya durum olmadığı halde varmış gibi düzenlenen belgeler olarak tanımlamıştır. Muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belgelerde taraflar arasındaki ilişki gerçeğe

⁵¹Yiğit, 2004, **a.g.k.**, s. 109.

⁵²Kocahanoğlu, O. S. (1983). Vergi suçları, vergi cezaları ve kurtulma yolları. (2. Baskı) İstanbul: Yaylacık Matbaası. s. 312; Erman, S. (1988). Vergi suçları. İstanbul: Fen Fakültesi Döner Sermaye İşletmesi. s. 60.

⁵³Candan, 2022, **a.g.k.**, s. 266; Şenyüz, 2022, **a.g.k.**, s. 108.

⁵⁴Erman, 1988, **a.g.k.**, s. 59.

⁵⁵Günay, 2023, **a.g.k.**, s.52

aykırı şekilde belgelendirilirken sahte belgelerde gerçekte var olmayan bir ilişki yaratılmaktadır.⁵⁶

Sahte belgeyi düzenleyen kişi aynı zamanda bu belgeyi kullanan kişi olabileceği gibi sadece düzenleme fiiliyle de suçu işleyebilir. Belgenin hem sahte olarak düzenlenmesi hem de kullanılması halinde tek bir suçtan dolayı yargılama yapılmalıdır. Belgenin tamamen veya kısmen sahte olarak düzenlenmesi mümkündür. Kısmen sahte belge düzenlenmesi durumunda belgede yer alan bazı hususlar gerçek ilişkiye aitken bazı hususlar gerçek değildir. Belgelerin aslının veya suretinin sahte olarak düzenlenmesi mümkündür.

Belgelerin vergisel amaçlar dışındaki amaçlara yönelik olarak sahte şekilde düzenlenmesi halinde vergi hukukunun sonuç bağladığı sahte belge düzenleme suçundan ceza verilemez.⁵⁷ Bu durumda genel hükümlere göre TCK’da yer alan sahtecilik ile ilgili düzenlemelerden dolayı hüküm kurulması gerekmektedir.

Yargıtay vermiş olduğu kararlarında sahte belge düzenlemeden dolayı hüküm kurulabilmesi için gerçeğin kuşkuya yer verilmeyecek şekilde araştırılması gerektiğini belirtmektedir. Bunun için de faturaların gerçek alım-satım karşılığı olup olmadığının belirlenmesi yönünde mal ve para akışını gösteren sevk ve taşıma irsaliyelerinin, teslim ve tesellüm belgelerinin, bedelinin ödendiğine dair banka hesaplarının ve kasa mevcuduyla uyumlu geçerli belgelerin varlığının, faturaları kullananların yeterli mal girişi veya üretimi olup olmadığının araştırılarak faturaları kullanan şirketler ile sanığın ticari defter ve belgeleri üzerinde karşılıklı bilirkişi incelemesi yaptırılması gibi hususların ortaya koyulmuş olması gerektiğini vurgulamaktadır.⁵⁸

Asıl veya suretleri sahte düzenlenen belgelerin kullanılması: Sahte belgenin düzenlenmesi ile sahte belgenin kullanılması birbirlerinden farklı suçlar olup bu iki suç tipi birbirine dönüşemeyen suçlardandır. Sahte belgenin kullanılmasının suç oluşturabilmesi için kullanma fiilinin vergisel bir işleme yönelik olarak ve vergi idaresine karşı gerçekleştirilmesi gerekmektedir.⁵⁹

4.1.3.3. (c) fıkrasında yer alan fiiller ve cezaları

⁵⁶Karakoç, Y. (2016). Vergi ceza hukuku. Ankara: Yetkin Yayınları. s. 291.

⁵⁷Şenyüz, 2022, **a.g.k.**, s. 457.

⁵⁸Yargıtay 11. Ceza Dairesi’nin 10.11.2020 tarih, 2017/12141 Esas ve 2020/6685 Karar sayılı kararı.(Lexpera, Erişim Tarihi: 17.01.2023)

⁵⁹Aslanpınar, 2022, **a.g.k.**, s. 120.

Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre sadece Hazine ve Maliye Bakanlığı ile anlaşması bulunan kişilerin basabileceği belgeleri Bakanlık ile anlaşması olmadığı halde basan kişiler veya bunları bilerek kullananlar iki yıldan sekiz yıla kadar hapis cezası ile cezalandırılırlar. Fıkra da basma eylemi ve bilerek kullanma eylemi olmak üzere vergi kaçakçılığı suçunu oluşturan iki harekete yer verilmiştir.

Vergi Usul Kanunu'nun mükerrer 257'nci maddesine dayanılarak hazırlanan Vergi Usul Kanunu Uyarınca Vergi Mükellefleri Tarafından Kullanılan Belgelerin Basım ve Dağıtım Hakkında Yönetmeliğin⁶⁰ 4'üncü maddesine göre fatura, müstahsil makbuzu, serbest meslek makbuzu, gider pusulası, perakende satış vesikaları (perakende satış fişi, makineli kasaların kayıt ruloları, giriş ve yolcu taşıma biletleri), sevk irsaliyesi, taşıma irsaliyesi yolcu listesi, günlük müşteri listesi ve Hazine ve Maliye Bakanlığınca kullanılması zorunlu hale getirilen belgelerin basım ve dağıtım işleri Bakanlık veya defterdarlık ile matbaa işletmecileri arasında yapılacak anlaşma ile sağlanır. Bu anlaşma sağlanmadan sayılan bu belgelerin basılması fıkra kapsamında vergi kaçakçılığı suçunu oluşturacaktır. Failin mükellef olması şart olmayıp bu suç herkes tarafından işlenebilmektedir.

Fıkra kapsamında cezalandırılan durum, anlaşması olmadığı halde belge basma halidir. Bu nedenle basılan belgenin içeriğinin doğruluğu ve gerçekliği suçun oluşmasında etki etmez. Belgenin Bakanlık ile anlaşması olanlar tarafından vergi dairesinin izni olmadan veya sahte olarak basılmış olması (c) fıkrasına göre vergi kaçakçılığı suçunu oluşturmaz.⁶¹

Basılan belgelerin anlaşma olmadan basıldığı bilmesinin bilinmesine rağmen kullanılması sonucunda da suç işlenmiş sayılır. Bu hareket tipinde bilme olgusu suçun oluşabilmesi için şarttır. Bu nedenle mükellefin anılan belgeleri bilerek kullandığının vergi idaresi tarafından somut gerekçelerle ortaya koyulmuş olması gerekmektedir.

4.1.3.4. (ç) fıkrasında yer alan fiiller ve cezaları

7318 sayılı Kanun ile konusunu kullanılması zorunlu ödeme kaydedici cihazların ve bağlantılı diğer donanım ve sistemler, kayıt dışı satışın önlenmesi için kurulan

⁶⁰R.G: 02.02.1985, Sayı: 18654.

⁶¹Candan, 2022, **a.g.k.**, s. 282.

elektronik kontrol ve denetim sistemleri ve ilgili diğer sistemlerin oluşturduğu suç tipi Vergi Usul Kanunu'na eklenmiştir.

Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından yetkilendirilmediği halde;

- Ödeme kaydedici cihaz mührünü kaldıran,
- Donanım veya yazılımını değiştiren,

Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından yetkilendirilmiş olsun veya olmasın;

- Ödeme kaydedici cihazın hafıza birimlerine, elektronik devre elemanlarına veya harici donanım veya yazılımlarla olan bağlantı sistemine ya da kayıt dışı satışın önlenmesi için kurulan elektronik kontrol ve denetim sistemleri veya ilgili diğer sistemlere fiziksel veya bilişim yoluyla müdahale ederek; gerçekleştirilen satışlara ait mali belge veya bilgilerin cihazda kayıt altına alınmasını engelleyen,

- Cihazda kayıt altına alınan bilgileri değiştiren veya silen,

- Ödeme kaydedici cihaz veya bağlantılı diğer donanım ve sistemler ya da kayıt dışı satışın önlenmesi için kurulan elektronik kontrol ve denetim sistemleri veya ilgili diğer sistemler tarafından Hazine ve Maliye Bakanlığı veya diğer kamu kurum ve kuruluşlarına elektronik ortamda iletilmesi gereken belge, bilgi veya verilerin iletilmesini önleyen veya bunların gerçeğe uygun olmayan şekilde iletilmesine sebebiyet verenler,

üç yıldan sekiz yıla kadar hapis cezası ile cezalandırılırlar. (ç) fıkrası kapsamında kalması şartıyla birden fazla fiilin gerçekleştirilmesi halinde tek suç işlenmiş kabul edilir.

Fıkranın getirildiği 7318 sayılı Kanun'un genel gerekçesi incelendiğinde, 7318 sayılı Kanun'un akaryakıt piyasasına ilişkin düzenlemeler içerdiği bununla bağlantılı olarak Vergi Usul Kanunu'nda yapılan bu değişikliğin de akaryakıt piyasasından kaynaklanan vergi kaçakçılığı suçlarının önüne geçilmesi amacını taşıdığı söylenebilmektedir.⁶² Öte yandan (ç) fıkrasında yer alan hükümler TCK'daki bilişim alanındaki suçlarla birçok açıdan benzerlik göstermektedir.⁶³

4.1.3.5. (d) fıkrasında yer alan fiiller ve cezaları

7423 sayılı Kanun ile 359'uncu maddeye (d) fıkrası olarak yeni bir suç tipi eklenmiştir. 01.01.2024 tarihinde yürürlüğe girecek düzenlemeye göre:

⁶²Ömercioğlu, 2022, **a.g.k.**, s. 188.

⁶³TCK'nın 244'üncü maddesinde bir bilişim sisteminin işleyişinin engellenmesi, bozulması, verilerin yok edilmesi, değiştirilmesi suç olarak düzenlenmektedir. 359'uncu maddenin (ç) fıkrası TCK'nın 244'üncü maddesinin vergi suçları açısından daha özel ve kapsamlı hali olarak karşımıza çıkmaktadır.

d) 3/1/2002 tarihli ve 4733 sayılı Tütün, Tütün Mamulleri ve Alkol Piyasasının Düzenlenmesine Dair Kanun ile düzenlenen piyasalarda, Hazine ve Maliye Bakanlığınca yetki verilip verilmediğine bakılmaksızın, mükerrer 257'nci maddenin birinci fıkrasının (6) numaralı bendi kapsamında vergi güvenliğini sağlamak amacıyla kullanılmasına zorunluluk getirilen özel etiket ve işaretlerle ürünlerin etiketlenmesi veya işaretlenmesi ve etiketlenen veya işaretlenen ürün bilgilerinin kurulan veri merkezine aktarılmasını sağlayan sisteme fiziksel veya bilişim yoluyla müdahale ederek Hazine ve Maliye Bakanlığına elektronik ortamda iletilmesi gereken belge, bilgi veya verilerin iletilmesini önleyenler veya bunların gerçeğe uygun olmayan şekilde iletilmesine sebebiyet verenler üç yıldan sekiz yıla kadar hapis cezası ile cezalandırılır. (213 sayılı Vergi Usul Kanunu, m.359/d)

İlgili fıkra 4733 sayılı Kanun ile düzenlenen tütün, tütün mamulleri ve alkol piyasalarında Vergi Usul Kanunu'nun mükerrer 257'nci maddesinin 6'ncı fıkrasına dayalı olarak getirilen kullanılması zorunlu özel etiket ve işaretlerin yer aldığı sisteme yapılan müdahale ile ilgilidir. Kanun koyucu (ç) fıkrasında olduğu gibi (d) fıkrasında da vergiyle bağlantılı olan ancak daha çok bilişim suçlarının kapsamına giren bir alanda Vergi Usul Kanunu'nu esas alarak düzenleme yapma yolunu tercih etmiştir.

4.1.4. Netice

Vergi kaçakçılığı suçunun işlenmesi neticesinde vergi ziyanının oluşması, suçun unsuru olarak sayılmamaktadır. Sadece çift defter tutma suçunun oluşabilmesi için vergi matrahının azalması neticesinin doğması aranmaktadır. Bu fiil haricinde kalan suçlar bakımından matrah azalması veya vergi ziyanının aranmıyor oluşu suçun zarar suçu değil, tehlike suçu olarak nitelendirilmesine sebep olmaktadır.

4.2. Manevi Unsur

Ceza genel hükümleri uyarınca suçun oluşabilmesinde kural, kastın varlığıdır. Kast hareketin yapıldığı anda var olmalıdır. TCK'nın 21'inci maddesinde kastın tanımı, suçun kanuni tanımındaki unsurların bilerek ve istenerek gerçekleştirilmesi olarak açıklanmıştır.

Kural suçun kasten işlenmesi olmakla birlikte ilgili kanunda açıkça düzenleme bulunması halinde taksirle suçun işlenmesi de mümkündür. TCK'nın 22'nci maddesine göre dikkat ve özen yükümlülüğüne aykırılık dolayısıyla bir davranışın suçun kanuni tanımında belirtilen neticesi öngörülmeyle gerçekleştirilmesi halinde taksirin varlığı söz konusudur.

Vergi kaçakçılığı suçunun taksirle işlenebileceği Vergi Usul Kanunu'nda açıkça düzenlenmediğinden bu suçların taksirle işlenmesi mümkün değildir. Bu nedenle vergi kaçakçılığı suçları kasten işlenebilen suçlardan olduklarından kast olmadığı sürece fail cezalandırılmayacaktır.

Kural suçun kasten işlenmesi olduğundan suçun açıkça kasten işlenebileceği ifade edilmese bile kastın varlığı aranacaktır. Hazine ve Maliye Bakanlığı ile anlaşması olmayan kişilerin bastığı belgeleri “bilerek” kullanan kişilerin cezalandırılacağı (c) fıkrasında açıkça ifade edilmektedir. Kanun koyucu bu belgelerin kullanılması suçunun cezalandırılabilmesi bakımından manevi unsur kapsamında bilme eylemini de ayrıca aramaktadır. Bu durumda (c) fıkrasında yer alan suç için bu belgeleri kullanan kişilerin cezalandırılabilmesi için suçun doğrudan ve özel kast ile işlenmesi gerekmektedir.⁶⁴ Diğer fiiller kapsamında işlenen suçlar için ise genel kastın varlığı yeterlidir.

5. VERGİ KAÇAKÇILIĞI SUÇUNDA GÖREVLİ VE YETKİLİ MAHKEME

Vergi kaçakçılığı suçlarında görevli mahkeme asliye ceza mahkemeleridir. Asliye ceza mahkemeleri ceza yargılamasının genel görevli mahkemelerinden olup icra ceza mahkemeleri veya fikri ve sınai haklar ceza mahkemeleri gibi ihtisas mahkemesi niteliğinde değildirler. Öğretide vergi suçlarının önem ve özelliği dikkate alınarak özel görevli “Vergi Suçları Mahkemesi”nin kurulması öneri olarak sunulmaktadır.⁶⁵

Son dönemlerde vergi suçlarında yaşanan artış ve vergi suçlarının teknik boyutu da göz önünde bulundurularak bu suçlar için uygulamada birliğin sağlanabilmesi ve etkinliğin arttırılabilmesi amacıyla 30.11.2021 tarihli Resmî Gazete’de vergi (ceza) ihtisas mahkemeleri kurulmasına yönelik Hâkim ve Savcılar Kurulu kararı yayımlanmıştır. Böylelikle kararda yer alan düzenlemeler çerçevesinde vergi suçları için yargılamanın yapılması iş dağılımı adı altında asliye ceza mahkemelerinin görev alanına

⁶⁴Şenyüz, 2022, **a.g.k.**, s. 464.

⁶⁵Özel hukuka tabi alacakların takip ve tahsili için özel ihtisas mahkemesi niteliğinde mahkemelerin kurulması buna karşılık kamu/hazine yararına karşı suç işleyenler için ihtisaslaşma sağlanmaması öğretide eleştirilmektedir. Vergi suçlarının soruşturma aşamasında özel bilgi ve donanıma sahip vergi müfettişleri gibi uzman birimlerin yer alması nedeniyle vergi suçlarıyla ilgili kovuşturma evresinin de özel uzmanlığa sahip vergi suçları mahkemeleri tarafından yürütülmesi soruşturma ve kovuşturma evresinde paralellik sağlayacaktır. Bu mahkemelerin özellikle büyükşehirlerde, il merkezlerinde veya birkaç ili kapsayacak şekilde kurulması, vergi suçlarına ilişkin dosya ve dava yoğunluğunu azaltacak ve uzmanlığın getirdiği hızlı ve doğru karar verme avantajı sayesinde kamu yararı korunacaktır. Vergi suçları mahkemesinin kurulması gerekliliği ve önerisi hakkında bkz. Yiğit, U. (2019). Vergi hukuku. Ankara: Yetkin Yayınları. s. 342-343.

giren ihtisas mahkemelerine bırakılmıştır. Vergi kaçakçılığı suçlarına ilişkin yapılacak temyiz incelemeleri ise 27.01.2023 tarihli ve 32086 sayılı Resmî Gazete’de yayımlanan Yargıtay Büyük Genel Kurulu’nun 25.01.2023 tarihli ve 1 sayılı kararında, Yargıtay 11. Ceza Dairesi’nin görev alanına giren işleri arasında sayılmıştır.⁶⁶

Yetkili mahkeme 5271 sayılı Ceza Muhakemesi Kanunu’nda yer alan genel kurallara göre belirlenir. Genel kurala göre suçun işlendiği veya neticenin ortaya çıktığı yer mahkemesi yetkili mahkemedir. Ancak vergi kaçakçılığı suçlarında çoğu fiilin nerede işlendiğinin tespiti her zaman kolay olmamaktadır. Bu nedenle faillerin bağlı bulunduğu vergi dairelerinin olduğu yer, suçun işlendiği veya neticenin ortaya çıktığı yer olarak kabul edildiğinde yetkili mahkemenin belirlenmesi daha isabetli olacaktır.⁶⁷

6. CEZA MAHKEMESİ KARARLARI İLE VERGİ MAHKEMESİ KARARLARININ BİRBİRLERİNE ETKİSİ

Vergi Usul Kanunu’nun 367’nci maddesinin son fıkrası “*Ceza mahkemesi kararları, bu Kanun’un dördüncü kitabının ikinci kısmında yazılı vergi cezalarını uygulayacak makam ve mercilerin işlem ve kararlarına etkili olmadığı gibi bu makam ve mercilerce verilecek kararlar da ceza hâkimini bağlamaz. (VUK m.367/son)*” şeklindeydi. Anayasa Mahkemesi (AYM) bu fıkranın Anayasa’nın 36’ncı maddesinde düzenlenen hak arama hürriyetine aykırı olduğu gerekçesiyle iptaline karar vermiştir.⁶⁸

Mahkeme iptal kararının gerekçesinde vergi kaçakçılığı suçu ve vergi kabahatlerine ilişkin fiilleri farklı şekilde ele alan farklı organ, makam veya mercilerin kararlarının birbirlerini bağlaması gerektiğine yönelik bir yaklaşımda bulunulamayacağı gibi hiçbir şekilde birbirleriyle bağlı kılınamayacağı şeklindeki yaklaşımın da doğru olmayacağını belirtmiştir. Mahkeme 367’nci maddenin son fıkrasında yer alan düzenlemenin uygulanmasıyla vergi kaçakçılığı suçu ile vergi kabahatlerine ilişkin yargılama ve

⁶⁶Anayasa’nın 142’nci maddesinde mahkemelerin kuruluşu, görev ve yetkileri, işleyişi ve yargılama usullerinin kanunla düzenlenebileceği hükmü yer almaktadır. 2797 sayılı Yargıtay Kanunu’nda Yargıtay Hukuk Daireleri ile Yargıtay Ceza Dairelerinin görevleri tek tek sayılmaktayken 09.02.2011 tarihli ve 6110 sayılı Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun ile Anayasa’ya aykırı şekilde Yargıtay Kanunu’ndaki ilgili madde değiştirilerek dairelerin görevlerini belirleme yetkisi Yargıtay Büyük Genel Kurulu’na bırakılmıştır. Böylelikle dairelerin görevlerinin kanunla belirlenmesi uygulamasına son verilmiştir. (Yiğit, U. ve Öztürk, İ. (2020). Yargı hukuku. Ankara: Adalet Yayınevi. s. 260-261)

⁶⁷Şenyüz, 2022, **a.g.k.**, s. 392.

⁶⁸Anayasa Mahkemesi’nin 04.11.2021 tarih, 2019/4 Esas ve 2021/78 Karar sayılı kararı.(Lexpera, Erişim Tarihi: 20.01.2023).

cezalandırma süreçleri arasında bağlantı kurulmasının engellendiğini bu durumun da adil yargılanma hakkına aykırılık teşkil edebileceğini vurgulamıştır.⁶⁹

İKİNCİ BÖLÜM

VERGİ KAÇAKÇILIĞI SUÇUNA ÖZGÜ ÖZEL SORUŞTURMA USULÜ

1. VERGİ KAÇAKÇILIĞI SUÇLARININ SORUŞTURMA USULÜ

Vergi kaçakçılığı suçlarının işlendiğinin idare tarafından tespit edilmesi, bu tespit sonucunda suçun Cumhuriyet başsavcılığına bildirim usulü ve bunlara bağlı olarak ortaya çıkan soruşturma sürecinde izlenecek usul Vergi Usul Kanunu'nda özel olarak düzenlenmektedir.

“Bazı kaçakçılık suçlarının cezalandırılmasında usul” madde kenar başlığı altında 367’nci madde hükmü Vergi Usul Kanunu’nda şu şekilde yer almaktadır:

Madde 367 – Yaptıkları inceleme sırasında 359’uncu maddede yazılı suçların işlendiğini tespit eden vergi müfettişleri ve vergi müfettiş yardımcıları tarafından ilgili rapor değerlendirme komisyonunun mütalaasıyla doğrudan doğruya ve vergi incelemesine yetkili olan diğer memurlar tarafından ilgili rapor değerlendirme komisyonunun mütalaasıyla vergi dairesi başkanlığı veya defterdarlık tarafından keyfiyetin Cumhuriyet başsavcılığına bildirilmesi mecburidir.

359’uncu maddede yazılı suçların işlendiğine sair suretlerle ıttıla hâsıl eden Cumhuriyet başsavcılığı hemen ilgili vergi dairesini haberdar ederek inceleme yapılmasını talep eder.

Kamu davasının açılması, inceleme neticesinin Cumhuriyet başsavcılığına bildirilmesine talik olunur.

359’uncu maddenin (ç) fıkrasında yazılı suçların işlendiğinin inceleme sırasında tespiti halinde incelemenin tamamlanması beklenmeksizin, sair suretlerle öğrenilmesi halinde ise incelemeye başlanmaksızın vergi müfettişleri ve vergi müfettiş yardımcıları tarafından bu tespitlere ilişkin rapor düzenlenir ve rapor değerlendirme komisyonunun mütalaasıyla birlikte keyfiyet Cumhuriyet başsavcılığına bildirilir. Kamu davasının açılması için incelemenin tamamlanması şartı aranmaz.

359’uncu maddede yazılı suçlara ilişkin yürütülmekte olan soruşturma veya kovuşturmalarda mütalaaya konu fiilin, başka bir kişi tarafından veya başka bir kişiyle birlikte gerçekleştirildiğinin ortaya çıkması durumunda, bu kişi bakımından kamu davası açılması için rapor düzenlenmesi ve mütalaa verilmesi şartı aranmaz.

⁶⁹Geçer, A.E. (2022). Vergi ceza hukukunda non bis in idem ilkesine ilişkin güncel gelişmeler: 2019/4 E. 2021/78 K. sayılı AYM kararı ve 7394 sayılı kanun ile Vergi Usul Kanununun 359. maddesinde yapılan değişiklikler. İstanbul Medeniyet Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi. 7(13). s. 301.

359'uncu maddede yazılı suçlardan dolayı cezaya hükmedilmesi, vergi ziyai cezası veya usulsüzlük cezalarının ayrıca uygulanmasına engel teşkil etmez. (213 sayılı Vergi Usul Kanunu, m.367)

Madde kenar başlığı “*Bazı kaçakçılık suçlarının cezalandırılmasında usul*” olarak adlandırılmıştır. Öğretide ise 367'nci madde “Hileli Vergi Suçlarının Takibinde Hususi Usul”⁷⁰, “Kaçakçılık Suçlarının Cezalandırılmasında Usul”⁷¹, “Kovuşturma Şartı”⁷², “Takip Şartı”⁷³, “Soruşturma ve Yargılama Usulü”⁷⁴, “Vergi Usul Yasasına Göre Yargılama Koşulu”⁷⁵, “Kaçakçılık Suçlarının Takip Usûlü”⁷⁶ gibi başlıklar altında incelenmiştir.

Madde başlığındaki “cezalandırma usulü” ifadesi, ilk bakışta kovuşturma evresinde hâkimin takip edeceği usulün düzenlendiği gibi bir anlam taşıyabilir. Ancak 367'nci maddede düzenlenen usul, vergi kaçakçılığı suçlarının yargılama usulü değildir.⁷⁷ Vergi kaçakçılığı suçları için mahkemenin yargılama aşaması sırasında izleyeceği kurallar CMK'nın kovuşturma evresi için düzenlediği genel kurallardır. Öte yandan 367'nci maddede düzenlenen usul hükümleri başlıkta belirtildiği gibi yalnızca belirli kaçakçılık suçları için değil, tüm vergi kaçakçılığı suçları için geçerlidir.⁷⁸ Nitekim kanun koyucu 359'uncu maddeye eklediği yeni vergi kaçakçılığı fiilleri için de usul bakımından 367'nci madde kapsamında düzenlemeler yapmaktadır.

367'nci maddenin içeriği incelendiğinde bu düzenleme ile amaçlananın, vergi kaçakçılığı suçunun vergi dairesi tarafından tespit edilmesi halinde bildiriminin⁷⁹ ne şekilde yapılacağı ve Cumhuriyet savcısının vergi kaçakçılığı suçu söz konusu olduğunda soruşturma evresinde nasıl bir yöntem izleyerek hareket edeceğinin açıklığa kavuşturulması olduğu görülmektedir.

⁷⁰Tosun, Ö. (1962). Hileli vergi suçları. İstanbul: İstanbul Hukuk Fakültesi Yayınları. s. 105.

⁷¹Kocahanoğlu, 1983, **a.g.k.**, s. 328.

⁷²Hızlı, 1984, **a.g.k.**, s. 53.

⁷³Erman, 1988, **a.g.k.**, s. 12.

⁷⁴Yiğit, 2004, **a.g.k.**, s. 129.

⁷⁵Donay, 2008, **a.g.k.**, s. 65.

⁷⁶Karakoç, 2016, **a.g.k.**, s. 305.

⁷⁷Kocahanoğlu, 1983, **a.g.k.**, s. 328.; Karakoç, Y. (1996). Yargı kararları ışığında vergi sorunlarının çözümü. İzmir: Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Döner Sermaye İşletmesi Yayınları No: 69. s. 57.

⁷⁸Ok, N. ve Gündel, A. (2002). Açıklamalı içtihatlı ceza mahkemelerinin görevine giren vergi kaçakçılığı suçları. Ankara: Seçkin Yayınları. s. 19.

⁷⁹Vergi idaresinin vergi kaçakçılığı suçlarının tespiti sürecinde yapacağı bildirimlerle ilgili olarak 367'nci madde haricindeki bir diğer düzenleme Vergi Usul Kanunu'nun 5'inci maddesinin 3'üncü fıkrasında yer almaktadır. Sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenledikleri veya kullandıkları vergi inceleme raporuyla tespit olunanların, kanunla kurulmuş mesleki kuruluşlarına ve 3568 sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu ile kurulan birlik ve meslek odalarına bildirilmesi vergi mahremiyetinin ihlali sayılmaz. Bu düzenleme vergi mahremiyetinin ihlali suçuna yönelik bir hukuka uygunluk sebebi içermektedir.

367'nci maddede belirtilen özel düzenlemeler, vergi kaçakçılığı suçları için izlenecek usulü diğer suçlardan farklı hale getirmektedir. Bu düzenlemeler, muhteviyatında dolaylı olarak rapor değerlendirme komisyonundan alınan mütalaanın suçun bildiriminde varlığı şartını ve eksikliği durumunda aranması gibi konuları da içermektedir. Ayrıca, Cumhuriyet savcısının suçu sair suretlerle öğrenmesi durumunda izleyeceği usul de bu farklılığa dâhildir. Tüm bu nedenlerden dolayı, 367'nci madde, soruşturma evresinde soruşturma makamlarını doğrudan etkileyerek vergi kaçakçılığı suçları için özel bir soruşturma usulünün uygulanmasına sebep olmaktadır. Bu durum CMK'da yer alan kamu davasının açılması ve ceza yargılamasının başlamasıyla ilgili genel kuralların da farklılaşmasına neden olmaktadır.

Vergi Usul Kanunu'nda vergi kaçakçılığı suçu için CMK'daki soruşturmaya ilişkin genel usullerden ayrılan özel düzenlemeler yer aldığından soruşturma işlemleri öncelikli olarak bu kurallara göre yürütülür. Vergi Usul Kanunu'nda özel düzenleme alanı bulmayan konular için CMK'da bulunan genel hükümler uygulanmalıdır.

367'nci maddenin ilk fıkrasındaki düzenlemeye göre vergi incelemesi sırasında 359'uncu maddede yazılı suçların işlendiğinin yetkili kişilerce tespit edilmesi halinde rapor değerlendirme komisyonunun mütalaasıyla durumun Cumhuriyet başsavcılığına bildirilmesi mecburidir. Kanun koyucu vergi incelemesi sırasında suçun işlendiğini vergi dairesinin tespit etmesi halinde savcılığa bildirimini, idarenin yetkili kişileri arasından kimler tarafından ve nasıl yapılacağına dair ikili bir ayırım yapma yoluna gitmiştir.⁸⁰ Buna göre vergi müfettişleri ve vergi müfettiş yardımcıları tarafından ilgili rapor değerlendirme komisyonunun mütalaasıyla doğrudan doğruya; vergi incelemesine yetkili olan diğer memurlar tarafından ise ilgili rapor değerlendirme komisyonunun mütalaasıyla vergi dairesi başkanlığı veya defterdarlık aracılığıyla Cumhuriyet başsavcılığına bildirimde bulunulur.

Vergi Usul Kanunu'nun 367'nci maddesinin 2'nci fıkrasında ise Cumhuriyet savcısının sair suretlerle suçun işlendiğini öğrenmesi halinde nasıl bir yol izleyeceği ile ilgili düzenleme yer almaktadır. Vergi kaçakçılığı suçu fiilinin işlendiğini öğrenen Cumhuriyet savcısı derhal ilgili vergi dairesini haberdar ederek inceleme yapılmasını

⁸⁰Öğretide bu bildirim şekli bazı yazarlar tarafından doğrudan/dolaylı bildirim şeklinde adlandırılarak ayrıma tabi tutulmuştur. Bkz. Çavuş, A. (2000). VUK'un 367. maddesinde düzenlenen vergi kaçakçılığı suçunda kovuşturma şartı ve vergi idaresi ve vergi mahkemesi kararı ile ceza mahkemesi kararlarının birbirine etkisi. Yaklaşım Dergisi (95).). <https://portal.yaklasim.com/> (Erişim Tarihi: 28.01.2023) s. 2; Donay'a göre idarenin suçu bildirirken izleyeceği usul, bildirim usulünden ziyade bir dava koşuludur. Bkz. Donay, 2008, **a.g.k.**, s. 66.

talep eder. Kamu davasının açılması bu inceleme neticesinin savcılığa bildirilmesine kadar ertelenir.

Vergi Usul Kanunu'nun 359'uncu maddesinin (ç) ve (d) fıkralarında düzenlenen vergi kaçakçılığı suçları için ise 367'nci maddede yer alan usul düzenlemelerinden farklı birtakım kurallar öngörülmektedir.

Vergi kaçakçılığı suçları söz konusu olduğunda vergi idaresi ile Cumhuriyet başsavcılığı arasında zorunlu bir hukuki ilişki kurulması kanun gereğidir. Bahsi geçen 367'nci madde, vergi idaresi ile savcılık makamı arasında suçun tespiti ve bildirilmesi üzerine gelişen düzenleyici hükümler içermektedir. Bu bakımdan vergi kaçakçılığı suçlarının soruşturulması, hem savcılık hem de vergi idaresinin katılımını gerektirdiğinden bu iki makam olmadan süreç yürütülememektedir.⁸¹

1.1. Vergi idaresinin suçun işlendiğini tespit etmesi

Vergi ceza hukuku sisteminin temeli vergi incelemesine dayanmaktadır.⁸² Vergi Usul Kanunu'nun "*cezayı gerektiren olayın tespiti başlıklı*" 364'üncü maddesine göre vergi cezalarını gerektiren olaylar vergi dairelerince veya yoklamaya ve vergi incelemesine yetkili olanlar tarafından tespit edilir.⁸³ Yoklama ve vergi incelemesi sırasında rastlanan vergi cezasını gerektiren olayların raporlarda gösterilmesi ve kaybolma ihtimali bulunan delillerin tutanakla tespit edilmesi gerekmektedir.

Vergi kaçakçılığı suçlarının işlendiğinin tespiti ile ilgili hükümlerin yer aldığı 367'nci maddenin uygulanabilmesi için vergi incelemesine yetkili kişilerin vergi incelemesi sırasında suçu tespit etmiş olmaları şartı aranmaktadır. Bu bakımdan vergi kaçakçılığı suçlarının ortaya çıkarıldığı aşama olarak görülen vergi incelemesi aşaması, soruşturma sürecinin en önemli kısmını oluşturmaktadır.⁸⁴

⁸¹Şenyüz, 2022, **a.g.k.**, s. 411.

⁸²Gören, Ö. (2012). Mali suçlar hukuku. Ankara: Adalet Yayınevi. s. 122.

⁸³Vergi Usul Kanunu'na göre yoklama, mükellefleri ve mükellefiyetle ilgili maddi olayları araştırmaya ve tespit etmeye yarayan vergi denetim yollarından biridir. Yoklamaya yetkili kişiler; vergi dairesi müdürleri, yoklama memurları, yetkili makamlar tarafından yoklama işi ile görevlendirilenler, vergi incelemesine yetkili olanlar ve gelir uzmanlarıdır. Ödeme kaydedici cihaz kullanma mecburiyetine uyulup uyulmadığı, levha asılıp asılmadığı, taşıtlarda gerekli belgelerin bulunup bulunmadığı gibi hususlar yoklama ile araştırılır. (Öncel ve ark., 2021, **a.g.k.**, s. 108.)

⁸⁴Aydoğan, D. (2022). Açıklamalı-içtihatlı vergi kaçakçılığı suçları. Ankara: Yetkin Yayınları. s. 482.

1.1.1. Vergi incelemesi

1.1.1.1. Vergi incelemesinin amacı

Vergi mükelleflerinin vergi yükümlülüklerini yerine getirip getirmediğinin, yükümlülüğün yerine getirildiği takdirde bunların doğruluğunun ve yasal mevzuata uygunluğunun tespiti vergi denetimleriyle gerçekleştirilmektedir. Diğer bir deyişle vergi denetimi, vergisel işlemlerde kişilerin kanunlara uyup uymadıklarının uygunluk ve gerçeklik denetiminin sağlanmasıdır.⁸⁵

Mükelleflerin denetlenmesinin yolları Vergi Usul Kanunu'nda yoklama, vergi incelemesi, arama ve bilgi toplama olarak belirlenmiştir. Vergi kaçakçılığı suçları açısından önem arz eden denetim yollarından biri olan vergi incelemesi ile ilgili hükümler Vergi Usul Kanunu'nun 134-142'nci maddeleri arasında düzenlenmektedir. Vergi incelemelerinin usul ve esasları hakkındaki detaylı hükümler ise Vergi İncelemelerinde Uyulacak Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik'te yer almaktadır.⁸⁶

Vergi incelemesinin amacı mükellefin beyanlarının doğruluğunu denetlemektir.⁸⁷ Vergi Usul Kanunu'nun 134'üncü maddesinde de vergi incelemesinin amacının ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırmak, tespit etmek ve sağlamak olduğu ifade edilmiştir. Vergi incelemesinin hem araştırma hem de önleme işlevi bulunmaktadır.⁸⁸

5815 sayılı Vergi Usul Kanunu'nda vergi kaçakçılığı fiillerinin suç olarak tanımlanmasından 4369 sayılı Kanun'la yapılan değişikliğe kadar vergi ziyaının bulunması suçun unsuru olarak kabul edilmekteydi. Bu bağlamda vergi kaçakçılığı suçunun oluşabilmesi için ortada bir vergi ziyaının bulunması gerekmektedir. Vergi ziyaının tespitinin yapılma zorunluluğu, suçun tespit edilmesi bakımından vergi incelemesini bir ön koşul haline getirmiş ve bu durum usul hükümlerini düzenleyen Vergi Usul Kanunu'nun 367'nci maddesine de sirayet etmiştir.

Vergi kaçakçılığı suçları, vergi ziyaının suçun unsuru olarak kabul edildiği dönemde de 4369 sayılı Kanun ile yapılan değişiklikten sonra da doğrudan veya dolaylı

⁸⁵Saban, 2009, **a.g.k.**, s. 183.

⁸⁶RG: 31.10.2011, Sayı:28101.

⁸⁷Kaneti ve ark. 2022, **a.g.k.**, s. 239.

⁸⁸Akdoğan, A. (1979). Vergi incelemesi. Ankara: Ankara İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi Yayın No. 127. s. 10-11.

olarak vergilendirme işlemleriyle bağlantılıdır.⁸⁹ Vergilendirme ilişkisinin ortaya çıkarılması Vergi Usul Kanunu tarafından vergi dairesinin görevi olarak kabul edilmiştir. İdarenin suç fiillerinin vergilendirme ile ilişkisini değerlendirirken bu değerlendirmeyi vergi incelemesi ile ortaya koyması teknik bir gerekliliğin sonucudur. Örneğin vergi hukuku kurallarına uygun olarak düzenlenmiş bir belgenin vergi kaçakçılığı suçu bağlamında sahteliğinin kabul edilebilmesi bu belgenin içeriği itibarıyla sahte olmasını gerektirmekte, bu içerik sahteciliği de ancak vergi alanında uzman vergi dairesinin yapacağı vergi incelemesi sonunda anlaşılabilmektedir. Vergi matrahının azalması sonucunu doğuracak şekilde tamamen veya kısmen başka defter, belge veya diğer kayıt ortamlarına kaydetme suçunda vergi ziyanının ortaya koyulabilmesi, muhasebe ve hesap hilesinde bunların tespitinin yapılabilmesi için vergi incelemesi gerekmektedir. Diğer taraftan Vergi Usul Kanunu'nun 359'uncu maddesinde yer alan defter, kayıt ve belgelerin gizlenmesi suçunun vergi incelemesi sırasında gerçekleşmesi bu fiilin de doğrudan vergi incelemesi süreciyle bağlantılı olduğunu göstermektedir.

Vergi suçunun işlenmesi de vergisel ödevlerin doğru bir biçimde yerine getirilmediğinin bir göstergesi olduğundan olağan vergi incelemesinin amaçları arasında dolaylı olarak vergi suçlarının da tespiti yer almaktadır.⁹⁰ Bundan dolayı vergi incelemesinin konusu ilk andan itibaren Vergi Usul Kanunu'nun 359'uncu maddesinde yer alan fiillerin tespitine ve araştırılmasına yönelik olabilir. Olağan bir vergi incelemesi sırasında vergi kaçakçılığı suçunun işlendiğine dair emareler bulunursa ya da buna yönelik bir ihbar söz konusu olursa vergi incelemesi aramalı vergi incelemesine dönüşebilir.⁹¹

1.1.1.2. Vergi incelemesi yapmaya yetkili kişiler

Vergi incelemesine tabi olan kişiler Vergi Usul Kanunu'na veya diğer kanunlara göre defter ve hesap tutmak, evrak ve vesikaları muhafaza ve ibraz etmek mecburiyetinde olan gerçek ve tüzel kişilerdir. Vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlar ise Vergi Usul Kanunu'nun 135'inci maddesinde sayılan vergi müfettişleri, vergi müfettiş yardımcıları,

⁸⁹Erdem, T. (2011). Kaçakçılık suçlarının bildiriminde ve cezalandırılmasında usul. Vergi Sorunları Dergisi. (273). <http://www.vergisorunlari.com.tr/makale/kacakcilik-suclarinin-bildiriminde-ve-cezalendirilmasinda-usul/4485> (Erişim Tarihi: 03.04.2023). s. 87.

⁹⁰Donay, 2008, **a.g.k.**, s. 118.

⁹¹Soydan, B. (2015). Türk vergi hukukunda vergi incelemesi. İstanbul: Oniki Levha Yayınları. s. 224.

ilin en büyük mal memuru veya vergi dairesi müdürleridir. Gelir İdaresi Başkanlığı'nın merkez ve taşra teşkilatında müdür kadrolarında görev yapanlar da vergi incelemesi yapmaya yetkilidirler.

Takdir komisyonları da Vergi Usul Kanunu'nun 75'inci maddesi uyarınca vergi inceleme yetkisine sahiptirler. Takdir komisyonları sadece Kanun'da belirtilen görevleri çerçevesinde sınırlı bir vergi incelemesi yapabilirler. Takdir komisyonlarını oluşturan üyelerin tümü "memur" statüsünde değildir.⁹² Bu nedenle Vergi Usul Kanunu'nun 367'nci maddesinin 1'inci fıkrasında yer alan "vergi incelemesine yetkili olan diğer memurlar" kapsamına girmediklerinden takdir komisyonları ve komisyonu oluşturan üyelerin vergi kaçakçılığı suçunu bildirmelerinde 1'inci fıkra hükmündeki bildirim usulü uygulanmamalıdır.⁹³ Takdir komisyonu veya üyeleri tarafından Cumhuriyet başsavcılığına suçun bildirilmesi halinde 367'nci maddenin 2'nci fıkrasında yer alan suç sair suretlerle öğrenme halinde uygulanan usul uygulanarak savcılığın vergi dairesinden yeniden inceleme talep etmesi gerekmektedir.

1.1.1.3. Vergi incelemesinin yapılacağı yer ve zaman

14.10.2021 tarihli ve 7338 sayılı Vergi Usul Kanunu ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun ile yapılan değişiklikle incelemenin yapılacağı yer ile ilgili hükmün düzenlendiği Vergi Usul Kanunu'nun 139'uncu maddesinde yer alan "incelemeye tabi olanın iş yerinde" ibaresi "dairede" şeklinde değiştirilmiştir. Anılan değişikliğin gerekçesi olarak; iş yeri kavramının teknolojik gelişmelerle değişikliğe uğraması, vergi incelemesine tabi mükelleflerin çoğunluğunun elektronik defter ve belge kullanması sebebiyle inceleme süreçlerinin dijital ortama taşınarak uzaktan incelemenin mümkün hale getirilebilmesinin amaçlandığı ileri sürülmüştür.⁹⁴

Vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlar inceleme görevinin verilmesinden itibaren en geç on beş gün içinde incelemeye başlamalıdır. İncelemeye başlanıldığı tarihten itibaren tam inceleme yapılması halinde en fazla 1 yıl, sınırlı inceleme yapılması

⁹²Ürel, G. (2022). Vergi usul kanunu ve uygulaması. (7. Baskı). Ankara: Seçkin Yayıncılık. s. 238.

⁹³Özcan, 2015, **a.g.k.**, s. 512.

⁹⁴<https://www2.tbmm.gov.tr/d27/2/2-3854.pdf> (Erişim Tarihi: 02.02.2023)

halinde en fazla 6 ay, katma değer vergisi iade incelemelerinde ise en fazla 3 ay içinde inceleme bitirilmelidir.

1.1.2. Aramalı vergi incelemesi

Arama faaliyeti ceza muhakemesinin temel işlemlerinden biri olup vergi hukukunda aramaya ilişkin özel usul ve esaslar Vergi Usul Kanunu'nun 142'nci ve devamı maddelerinde düzenlenmektedir. Suç şüphesinin vergi kaçakçılığı suçu hakkında olması halinde aramanın Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre yapılması gerekmektedir.⁹⁵

Literatürde Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre yapılan arama; vergisel arama⁹⁶, aramalı inceleme⁹⁷, aramalı vergi incelemesi⁹⁸, vergi araması⁹⁹ gibi farklı isimlerde adlandırılmaktadır.

Vergiyle ilgili konularda yapılan arama için Vergi Usul Kanunu'nda arama yapılabilecek haller ve aramanın şartları düzenlenmişse de yasal mevzuatta vergi aramasının herhangi bir tanımı yapılmamıştır. Öğretideki bir tanıma göre vergi hukuku alanında yapılan arama faaliyeti, yükümlünün vergi kaçırdığına ilişkin emarelerin bulunması halinde defter, kayıt ve belgelerin elde edilmesi için yükümlünün ve ilgisi

⁹⁵Yargıtay 11. Ceza Dairesi'nin 03.07.2018 tarih ve 2016/6993 Esas ve 2018/6108 Karar sayılı kararı. (Lexpera, Erişim tarihi: 30.01.2023): "...yürütülen soruşturmanın konusunun genel hükümlere yönelik bir suça ya da VUK'un 359. maddesi kapsamında olan eylemlere yönelik olup olmadığı, VUK'un 359. maddesi kapsamında ise VUK'un 142. maddesindeki özel hükümlere uygun bir arama yapıp yapılmadığı dosya kapsamından tespit edilemediğinden, öncelikle sanık... hakkında arama karar ve tutanakları temin edilip, aramanın usulüne uygun yapıp yapılmadığının tespit edilmesi, usulüne uygun olarak yapılmadığının belirlenmesi halinde, hukuka aykırı yöntemlerle elde edilen delillerin tek başına hükme esas alınamayacağı cihetle, toplanan tüm deliller birlikte değerlendirilip sonucuna göre sanığın hukuki durumunun tayin ve takdiri gerektiği gözetilmeden eksik araştırma ve inceleme ile yazılı şekilde mahkumiyet karar verilmesi..."

⁹⁶Taşdelen, A. (2003). Vergisel arama. Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi. 5(2). s. 159.; Karabeyser, S. (2016). Vergi hukukunda arama müessesesi. Terazi Hukuk Dergisi. 11(124) s. 98.

⁹⁷Sandalcı, U. (2019). Vergi denetiminde aramalı inceleme usulüne ilişkin vergi ihbar etkisi. Pamukkale Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi. (37) s. 306; Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu'nun 25.05.2016 tarih ve 2016/635 E., 2016/617 K. sayılı kararı.(Lexpera, Erişim Tarihi: 30.01.2023)

⁹⁸Hepaksaz, E., Çevikcan, F. ve Öz, E. (2011). Aramalı vergi incelemesi ve işlerliği. Vergi Dünyası Dergisi. (354). s. 152; Akdemir, T. ve Baş, E. (2014). Aramalı vergi incelemelerinin ceza muhakemesi ve vergi hukuku bakımından değerlendirilmesi. Vergi Sorunları Dergisi. 37(314). s. 126;

⁹⁹Pınar, B. ve Taylar, Y. (2013). Türk vergi hukukunda kamusal bir denetim yolu olarak vergi araması. Ceza Hukuku Dergisi. 8(21). s. 141; Yargıtay 11. Ceza Dairesi'nin 09.07.2019 tarih ve 2016/5850 E., 2019/5977 K. sayılı kararı. (Lexpera, Erişim Tarihi: 30.01.2023)

görülen kişilerin nezdinde ve üzerinde vergi inceleme yetkilisinin lüzum görmesi üzerine sulh ceza hâkiminin kararı ile yapılan araştırma işlemidir.¹⁰⁰

Vergi inceleme yetkilisinin sulh ceza hâkiminden arama talep edebilmesi için yapılan ihbar sonucunda veya mevcut incelemeler dolayısıyla elde edilmiş vergi kaçakçılığına ilişkin emarelerin bulunması gerekmektedir. Bu emareler hakkındaki şüphenin kuvvetli şüphe olması mutlak şekilde aranmayacağı gibi arama faaliyetinin temel hak ve özgürlüklere müdahalesi göz önünde bulundurulduğunda basit şüpheden de fazlasının bulunması gerekmektedir. Vergi kaçırdığına ilişkin hakkında emareler bulunan kişi ve vergi kaçırma ile ilgisi bulunan kişilere yönelik olarak yapılan arama faaliyeti delil elde etme amacı taşımaktadır.¹⁰¹

Aramalı vergi incelemesinde arama sonucunda yapılacak inceleme çabuk ve her işten önce yapılır. Vergi Usul Kanunu'nda yer almayan hükümler için 147'nci maddede yer alan açık atıf gereği CMK hükümleri uygulanmalıdır.

Ceza muhakemesinde yer alan genel aramadan farklı olarak vergi aramasını yapmaya yetkili kişiler vergi incelemesine yetkili kişilerdir. Cumhuriyet savcısının arama faaliyeti gerçekleştirilirken vergi inceleme yetkililerine doğrudan emir ve talimat verme yetkisi bulunmamaktadır. Aramalı vergi incelemesi faaliyetinde genel kolluğun görevi ise gerekli güvenlik önlemlerinin sağlanmasından ibarettir.

Genel ceza muhakemesi usulünde arama olağan bir koruma tedbiri olarak görülürken Vergi Usul Kanunu uyarınca arama yapılması olağandışı bir denetim yoludur.¹⁰² Arama sonunda toplanan defter, kayıt ve belgeler vergi incelemesine tabi tutulurlar. Bu nedenle vergi araması, sonrasında yapılacak olan vergi incelemesinin ön aşamasını oluşturmaktadır. Bu yönüyle aramalı vergi incelemesi idari yönü de olan karma bir hukuki niteliğe sahiptir.¹⁰³ Vergi kaçakçılığı suçlarından başka diğer vergi suçları için Vergi Usul Kanunu'nda yer alan arama hükümlerine başvurulabilmesi mümkün değildir.

Vergi Usul Kanunu'nun CMK'ya yaptığı atfın sonucu olarak vergi kaçakçılığı suçuna ilişkin olmasına rağmen gecikmesinde sakınca bulunan hallerin varlığı halinde genel hükümlere göre arama yapılabilir ve bu arama sonucunda toplanan deliller hukuka

¹⁰⁰Pınar ve Taylar, 2013, **a.g.k.**, s. 142.

¹⁰¹Karakoç, 2017, **a.g.k.**, s. 248.

¹⁰²Pınar ve Taylar, 2013, **a.g.k.**, s. 147.

¹⁰³Pınar ve Taylar, 2013, **a.g.k.**, s. 147.

aykırı şekilde elde edilmemişse yargılamada kullanılabilir.¹⁰⁴ Öte yandan vergi kaçakçılığı suçu haricinde kalan bir suç için CMK uyarınca yapılan genel arama işlemi sonucunda, vergi kaçakçılığı suçunun işlendiğini gösteren deliller de elde edilebilir.¹⁰⁵

Aramalı vergi incelemesinin kanunun öngörmüş olduğu usul ve esaslar doğrultusunda yapılmış olması arama sonucunda elde edilecek delillerin hukuka uygun delil niteliği kazanmasını sağlayacaktır. Bu nedenle soruşturma evresinde Cumhuriyet savcısının incelemenin usul ve esaslar doğrultusunda gerçekleştirildiği konusunu gözden geçirmesi önem arz etmektedir.

Aramalı vergi incelemesi faaliyeti ölçsüz bir şekilde gerçekleştirildiyse CMK'nın 141/i ve 141/j maddeleri uyarınca tazminat istenebilmesi mümkündür. CMK'nın 141'inci maddesi kapsamına girmeyen, örneğin incelemeye yetkili olanların lüzum görmesi üzerine yapılan aramalı vergi incelemesinde vergi kaçakçılığına ilişkin bir tespit yapılamaması ve kişilerin yapılan aramadan dolayı zarara uğraması halinde idarenin her türlü eylem ve işlemlerinin yargı denetimine açık olması kuralı gereği vergi idaresinin sorumluluğuna gidilebilmesi gerekir.¹⁰⁶

1.1.3. Vergi incelemesi sonucunda düzenlenecek raporlar

1.1.3.1. Vergi inceleme raporu

Vergi inceleme yetkilileri vergi incelemesi sonunda görüş ve değerlendirmelerini içeren vergi inceleme raporu hazırlamakla görevlidirler. Vergi inceleme raporunun tanımı şu şekilde ifade edilmektedir:

“Vergi incelemesinde, tutanak veya diğer delillerle tespit edilen hususların, vergi hukuku ve muhasebe denetimi açılarından değerlendirilerek, bu verilerle ne gibi sonuçlara varıldığını ve bu sonuçlara

¹⁰⁴Alpsay, Z. (2021). Vergi hukukunda arama işlemi. Selçuk Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi. 29(1). s. 445; Yargıtay 11. Ceza Dairesi'nin 28.06.2021 tarih ve 2017/9872 Esas ve 2021/5973 Karar sayılı kararı (Lexpera, Erişim Tarihi: 04.02.2023).

¹⁰⁵Danıştay 3. Dairesi'nin 24.06.2010 tarih ve 2009/3629 Esas ve 2010/2287 Karar sayılı kararı.: “Dava konusu vergilendirmeye ilişkin tarh matrahının hesaplanmasına esas alınan bilgisayar kayıtlarının ele geçirildiği aramanın; 5271 sayılı Ceza Muhakemesi Kanunu çerçevesinde Bursa Cumhuriyet Başsavcılığınca yürütülen bir soruşturma nedeniyle Kanunun “Arama ve Elkoyma” başlıklı Dördüncü Bölümünde yer alan usullere göre ve Kanunun 119. maddesi uyarınca alınan hâkim kararı uyarınca gerçekleştirildiği anlaşıldığından, olayda 213 sayılı Kanunda yer alan aramalı inceleme için Kanunun 142 ve 146. maddelerinde öngörülen koşulların varlığını aramaya gerek bulunmadığı halde, vergi mahkemesince 213 sayılı Kanunun sözü edilen hükümlerine aykırılıklar neden gösterilerek tarhiyatın kaldırılması yolunda verilen karar hukuka uygun bulunmamıştır.” (Lexpera, Erişim Tarihi: 04.02.2023)

¹⁰⁶Hepaksaz, Çevikcan ve Öz, 2011, a.g.k., s.153-154.

göre incelemenin muhatabı hakkında vergi hukukunda hangi hükümlere göre ne yolda işlem yapılması gerektiğini belirten, vergi yönetimi adına düzenlenmiş idari bir ön işlem belgesi olup; bu raporlar, ekleri ile birlikte, yapılan çalışmanın sonuçlarını somut olarak ve gerekçeleriyle ortaya koymaktadırlar.”¹⁰⁷

Tarh veya ceza önerisi içeren vergi inceleme raporları “giriş”, “usul incelemeleri”, “hesap incelemeleri”, “eleştirilen hususlar” ile “sonuç” kısımlarından oluşmaktadır. Mükellefin inceleme sırasında ileri sürdüğü hususlar ve bunlara ilişkin değerlendirmelere “eleştirilen hususlar” bölümünde yer verilir.

Vergi inceleme raporları vergi kanunları ile bunlara ilişkin Cumhurbaşkanı kararı, yönetmelik, genel tebliğ, sirküler ve özelgelere aykırı olarak düzenlenemez. 23.07.2010 tarihli ve 6009 sayılı Gelir Vergisi Kanunu ile Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanunla birlikte, vergi incelemesi yapmaya yetkili kişilerin tamamı için geçerli olmak üzere, hazırlanan vergi inceleme raporlarının mevzuata uygunluğunun denetiminin rapor değerlendirme komisyonları tarafından yapılacağı düzenlemesi getirilmiştir. Böylelikle vergi inceleme yetkilisinin hazırlamış olduğu raporlar vergi idaresi tarafından bir kez daha denetimden geçirilmektedir.

Vergi Usul Kanunu’nun 35’inci maddesinde vergi ihbarnamesine, 366’ncı maddesinde de ceza ihbarnamesine; inceleme raporunun ve cezayı gerektiren olayın tespitine yönelik tutanağın eklenmesi zorunluluğu düzenlenmiştir.

1.1.3.2. Vergi tekniği raporu

Vergi Denetim Kurulu Yönetmeliği’nin 53’üncü maddesine göre yürütülmekte olan incelemelerde birden fazla mükellefi veya vergi türünü ya da aynı mükellefin birden fazla vergilendirme dönemini kapsayan eleştiri konusu yapılabilecek hususların tespit edilmesi halinde, konunun tek bir raporda ifade edilebilmesi amacıyla “Vergi Tekniği Raporu” düzenlenebilir.¹⁰⁸ Bu raporlar, sonrasında düzenlenecek vergi inceleme raporlarının ekini oluştururlar.

Sahte belge düzenleme fiilinden dolayı vergi tekniği raporu tanzim edildiğinde başka bir mükellefin sahte belge kullandığına dair tespitte bulunulması halinde sahte belge düzenleyen kişinin vergi tekniği raporu, sahte belge kullanan mükellef adına düzenlenecek vergi inceleme raporlarına ek yapılamaz. Ancak sahte belge kullanan kişi için düzenlenen vergi inceleme raporlarında sahte belge düzenleyen kişinin bu fiili

¹⁰⁷Şeker, N. (1994). Hukuksal yapısıyla vergi incelemesi. İstanbul: Beta Yayınevi. s. 409-410.

¹⁰⁸R.G: 07.04.2021, Sayı: 314447.

işlediğine dair vergi tekniği raporunda yer alan bilgi, belge ve değerlendirmelere ayrıntılı olarak yer verilir.

Vergi tekniği raporları içerik itibarıyla kişilere yönelik suçlayıcı beyanlar içermektedir. Bu raporlar tarh sebebi, matrah yöntemi ve tarhiyatın dayanağı olan bilgi ve belgelerin yanında vergi inceleme yetkilisinin suç hakkındaki görüşlerine de yer vermektedirler. Anayasa Mahkemesi'ne yapılan 08.09.2015 tarih ve 2014/18932 numaralı bireysel başvuruda vergi tekniği raporlarında idarenin kişiler hakkında suçlayıcı beyanlarda bulunmasının masumiyet karinesini ihlal ettiği iddia edilmiştir. Mahkeme ise bu raporların muhataplarının vergi dairesi ile Cumhuriyet başsavcılığı olduğunu belirtmiş ve raporun kamuya arz edilmemesini gerekçe göstererek başvurunun masumiyet karinesini ihlaline ilişkin kısmını açık dayanaktan yoksun olması sebebiyle kabul edilemez bulmuştur.¹⁰⁹

Uygulamada vergi daireleri, vergi tekniği raporlarının içeriğinde diğer mükelleflerin bilgilerinin de yer alması nedeniyle, vergi mahremiyetini gerekçe göstererek kendileri hakkında vergi tekniği raporu düzenlenen mükelleflere, bu rapor ve eki belgelerini vermekten kaçınmaktadırlar.¹¹⁰ Konuyla ilgili olarak Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu, vergi/ceza ihbarnamelerinin tarh ve ceza kesme işlemi olmadığını, ihbarnamelerin sadece bildirim işlevi gördüğünü bu nedenle vergi inceleme raporu ve eki niteliğindeki vergi tekniği raporlarının ihbarnameye eklenmemesinin ihbarnameyi hükümsüz kılacak nitelikte esaslı şekil noksanlığına sebebiyet vermediğine hükmetmiştir.¹¹¹

1.1.3.3. Vergi suçu raporu

¹⁰⁹Anayasa Mahkemesi'nin 08.09.2015 tarih ve 2014/18932 başvuru numaralı kararı. <https://kararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/BB/2014/18932> (Erişim Tarihi: 04.02.2023)

¹¹⁰<https://turgutcandan.com/2021/01/28/vergi-teknigi-raporunun-vergi-ceza-ihbarnamesine-eklenmemesinin-hukuki-sonuclari-nedir-ne-olmalidir/> (Erişim Tarihi: 04.02.2023)

¹¹¹Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu'nun 19.02.2020 tarih ve 2020/9 Esas ve 2020/2 Karar sayılı kararı (Lexpera, Erişim Tarihi: 10.02.2023); Konuya benzer nitelikteki AİHM'de görülen Bendenoun v. France davasında başvurucu aleyhine açılan davalarda idarenin elindeki bilgi ve belgelere ulaşamadığını, yetkililerin kendisine dosyanın tamamını vermediğinden savunma hakkını kullanamadığını iddia etmiştir. AİHM kararında adil bir yargılama için temel belgelerin davacıya verilmesi gerektiğini vurgulamış, başvurunun kendisi ile ilgili temel belgelerin bir nüshasına ulaşmadan vergi kaçakçılığı suçuyla suçlanamayacağını belirtmiştir. Ancak somut olayda mahkeme, başvurunun çoğu belgenin varlığından ve içeriğinden haberdar olduğu gerekçesiyle adil yargılanma hakkının ihlal edilmediğine kanaat getirmiştir. (Çakan, S. ve Avcı, O. (2021). Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi kararlarında mükellef hakları: mülkiyet hakkı ve adil yargılanma hakkı. Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi. 23(1). s. 664)

Vergi incelemesi sırasında Vergi Usul Kanunu'nun 359'uncu maddesinde yer alan vergi kaçakçılığı suçunun fiilleriyle karşılaşan vergi inceleme yetkilisi vergi inceleme raporunun yanında ayrıca vergi suçu raporu düzenlemekle yükümlüdür. Öğretide vergi suçu raporlarında en azından suç teşkil eden olayların tespitin ve analizinin, suçun işlenme zamanının, yerinin ve işleniş şeklinin, suçu işlediği düşünülen kişilerin isimlerinin, dayanak gösterilen yasal mevzuatın yer alması gerektiği ileri sürülmektedir.¹¹²

Vergi suçu raporu, vergi inceleme yetkilisinin mütalaasını diğer bir deyişle suç hakkındaki görüşünü içeren bir belge niteliğindedir.¹¹³

Hukuk devleti ilkesinin bir gereği olarak vergi suçu raporlarındaki vergi inceleme yetkilisinin görüşleri soyut ve dayanaktan yoksun olmamalıdır. Bu nedenle vergi suçu raporlarına ek olarak inceleme tutanakları, deliller ve idari düzenlemeler de eklenmelidir. Hazırlanan vergi suçu raporunun soruşturma evresinde savcayı kovuşturma evresinde mahkemeyi aydınlatacak niteliği taşıması gerektiğinden açık ve anlaşılır bir dille yazılması önem taşımaktadır.

1.1.4. Suçun tespiti halinde vergi idaresi tarafından uygulanacak işlemler

1.1.4.1. Vergi ziyai cezası ve usulsüzlük cezalarının kesilmesi

Vergi kaçakçılığı suçunun işlendiğinin vergi inceleme yetkilisi tarafından tespit edildiğine ilişkin raporlar vergi dairesine gönderildikten sonra, Vergi Usul Kanunu'nun 344'üncü maddesine göre mükellef veya sorumlu hakkında eğer fiil vergi ziyai kabahatine sebebiyet veriyse vergi ziyai cezası üç kat uygulanarak kesilir. Bu fiillere iştirak edenlere ise bir kat uygulanarak ceza kesilir. Ayrıca fiille bağlantısı olan usulsüzlük cezalarının kesilmesi de gerekmektedir.

Vergi Usul Kanunu'nun 359'uncu maddesinin son fıkrasında ve 367'nci maddesinde hürriyeti bağlayıcı cezaların yanında vergi ziyai cezasının veya usulsüzlük cezalarının ayrıca uygulanmasına bir engel bulunmadığına dair düzenlemelere yer

¹¹²Baykara, B. (2008). Teori ve pratik yönleriyle vergi ve vergi ceza hukuku. İstanbul: Maliye Hesap Uzmanları Derneği Yayınları. s. 401.

¹¹³Yüce, M. (2021). Vergi kaçakçılığı suçu (sahte belge ve muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenleme veya kullanma suçu) ve yargılama usulü. (2. Baskı). Ankara: Adalet Yayınevi. s. 295.

verilmiştir. Böylelikle vergi idaresinin tarh ve ceza kesme işlemlerini yürütebilmesi için suçun sübuta ermesini bekleme zorunluluğu bulunmamaktadır.

Mezkûr düzenlemeler aynı fiilden dolayı birden fazla kez yargılanmama veya cezalandırılmama (ne bis in idem) ilkesine aykırı olduğu gerekçesiyle Anayasa Mahkemesi'nde itiraz konusu edilmiş fakat Anayasa Mahkemesi kuralların ilkeye ve Anayasa'ya aykırı olmadığına hükmetmiştir.¹¹⁴ Mahkeme gerekçesinde birden fazla yargı yerinde yargılama/cezalandırma sürecinin yürütülmesi halinde sürecin bütünü bir parçası olacak biçimde bağlantılı olarak yürütülmelerine ilişkin güvencenin sağlanması şartıyla birden fazla cezanın verilebileceğini ve bu durumun ne bis in idem ilkesine aykırı olmayacağını belirtmiştir.¹¹⁵

1.1.4.2. Özel esaslara tabi mükellef uygulaması

Vergi kaçakçılığı suçlarının işlendiğinin tespiti gibi önemli bir faaliyetin idareye yüklenmiş olması idarenin suçla ilgili bazı konularda farklı uygulamalar geliştirmesine sebep olmuştur. Bu noktada mükellef hakkında ağır sonuçları olan “özel esaslara” alınma uygulamasına değinilmesi gerekmektedir.

Özel esaslar Katma Değer Vergisi (KDV) iadesi uygulamasıyla alakalı bir düzenleme olup diğer vergiler bakımından uygulanmamaktadır. Mükellefler vergilendirmeye dayalı işlemleri nedeniyle hesaplanan katma değer vergisinden yüklenmiş oldukları katma değer vergisini indirebilirken indirim konusu yapılmayan katma değer vergisi ise kendilerine iade edilmektedir.¹¹⁶ KDV Kanunu'nun 32'nci maddesinde Hazine ve Maliye Bakanlığı'na iade konusuna ilişkin usul ve esasları düzenleme yetkisi verilmiştir. Özel esaslara ilgili konular da bu maddeye istinaden Bakanlık tarafından çıkarılan katma değer vergisi genel tebliğleri ile düzenlenmektedir. Güncel durumda özel esaslara ilgili konularda Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliği hükümlerine göre uygulama yapılmaktadır.¹¹⁷

Tebliğde yer alan düzenlemeye göre uygulanacak özel esaslar ile iade edilecek KDV tutarının gerçek olup olmadığının tespit edilmesi suretiyle Hazine'ye aktarılmamış,

¹¹⁴AYM 04.11.2021 T., 2019/4 E., 2021/78 K. sayılı kararı.

¹¹⁵AYM 04.11.2021 T., 2019/4 E., 2021/78 K. sayılı kararı. para.58.

¹¹⁶Taylar, Y. (2022). Özel esaslara ilişkin uygulama ve yargı kararları perspektifinden vergi hukukunda hukuka aykırı bir işlem den hukuka uygun bir tarhiyat çıkıp çıkmayacağı sorunu. İnönü Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi. 12(2). s. 776.

¹¹⁷RG: 26.04.2014, Sayı: 28983.

gerçekte var olmadığı halde oluşturulmuş gerçek bir vergiye tabi işleme dayanmayan tutarların KDV iadesi adı altında yolsuz olarak iadesi önlenmeye çalışılmaktadır.¹¹⁸

Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliğinde özel esasların uygulanacağı kişiler sayılmıştır. Buna göre:

- 213 sayılı Kanunun (153/A) maddesi kapsamına giren mükellefler,
 - Sahte belge veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenleme fiiline iştirak eden mükellefler de dâhil olmak üzere sahte belge veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenleme ya da kullanma konusunda haklarında “olumsuz rapor” veya “olumsuz tespit” bulunan mükellefler,
 - Sahte belge veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenleme konusunda haklarında “olumsuz rapor” bulunan mükelleflerin raporun ait olduğu dönemdeki ortakları, kanuni temsilcileri, bunların kurdukları veya ortak oldukları mükellefler ile kanuni temsilcisi oldukları mükellefler,
 - Haklarında beyanname vermeme, defter ve belge ibraz etmeme ve adresinde bulunamama konusunda tespit bulunan mükellefler,
 - Haklarında KDV yönünden ihtiyati tahakkuk veya ihtiyati haciz uygulanan mükellefler.
- Haklarında “olumsuz rapor” veya “olumsuz tespit” bulunan mükelleflerin iade taleplerinin bulunmaması; bunlardan doğrudan mal ve/veya hizmet alan mükellefler ile bu kapsamdaki mükelleflerden haklarında “sahte belge veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenleme olumsuz raporu” veya “sahte belge veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenleme olumsuz tespiti” bulunanların raporun ait olduğu dönemdeki ortakları, kanuni temsilcileri, bunların kurdukları veya ortak oldukları mükellefler ile kanuni temsilcisi oldukları mükelleflerin iade taleplerinde özel esaslar uygulanmasına engel teşkil etmez.

Yukarıda sayılan “özel esaslara tabi mükellefler” ile kendileri hakkında herhangi bir olumsuzluk bulunmasa dahi bunlardan mal ve/veya hizmet satın alanların iade taleplerinde özel esaslar uygulanır. (Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliği)

Özel esaslara alınan kişilerin iade talepleri tebliğde belirtilen usul ve esaslar çerçevesinde yerine getirilmektedir. Teminat, yargı kararı, ispat gibi mükellef açısından zorlayıcı birtakım şartların yerine getirilmesiyle mükellefler özel esastan genel esasa dönüş yapabilmektedirler.

Vergi kaçakçılığı fiilleri olarak sayılan sahte belge veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenleme, bu belgeleri kullanma, defter ve belge ibraz etmeme fiilleri aynı zamanda özel esaslara alınma fiilleri olarak sayılmıştır. Vergi idaresinin bu fiilleri tespit ettikten sonra uyguladığı özel esaslar mükellefin ticari ilişkilerini olumsuz yönde etkilemektedir. İdare tarafından henüz yargı kararlarıyla kesinleşmemiş bir suç ithamı ile

¹¹⁸Taştan, M. (2021). Vergi kaçakçılığı suçu (sahte belge ve muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenleme veya kullanma suçu) ve yargılama usulü. (2. Baskı), Ankara: Adalet Yayınevi. s. 240.

mükelleflerin farklı bir uygulamaya tabi tutulması, başta masumiyet karinesi olmak üzere temel hak ve özgürlükleri ihlal edici niteliktedir.¹¹⁹

1.1.4.3. Mütalaa verilmesi

Suçun tespitinden sonra Cumhuriyet başsavcılığına ihbarda bulunulmadan önce idarenin iç işleyişinde birtakım işlemlerin yerine getirilmesi gerekmektedir. Vergi inceleme yetkililerinin vergi incelemesi sırasında/sonunda vergi kaçakçılığı suçunun işlendiğini tespit etmeleri halinde idarenin bünyesinde oluşturulan rapor değerlendirme komisyonunun suç hakkındaki mütalaasının alınması yasal bir zorunluktur. Mütalaa vergi inceleme yetkilisinin vergi incelemesi sırasında tanzim ettiği vergi suçu raporları hakkında verilir.

Mütalaanın ortada bir suç olduğu hakkında olumlu yönde veya suçun bulunmadığı yönünde olumsuz olması mümkündür.¹²⁰ Ancak belirtmek gerekir ki yönetmelikte vergi suçu raporlarının vergi kaçakçılığı suçunun tespiti halinde düzenlenmesinin mümkün olduğu düzenlemesine ilişkin açık bir hüküm yer almaktayken mütalaada mutlaka vergi kaçakçılığı suçunun işlendiğine dair bir tespitin yapılması gerektiğine yönelik bir düzenleme mevzuatta yer almamaktadır.¹²¹

1.2. Vergi Kaçakçılığı Suçunun İşlendiğinin Cumhuriyet Savcısı Tarafından Sair Suretlerle Öğrenilmesi

5271 sayılı CMK'da yer alan genel kural uyarınca Cumhuriyet savcısı suçun işlendiği hakkında bilgi sahibi olması halinde re'sen harekete geçerek delil toplama faaliyetine başlar. Vergi kaçakçılığı suçlarıyla ilgili olarak Cumhuriyet savcısının genel soruşturma usulünün yanı sıra anılan suçu 367'nci maddenin 1'inci fıkrasında belirtilen haller dışında öğrenmesi halinde ilgili vergi dairesini haberdar ederek inceleme yapılmasını talep etmesi zorunludur. Dolayısıyla vergi dairesinden inceleme talep etmek araştırma faaliyetinin ilk basamağını oluşturmaktadır.

¹¹⁹Taşan, 2021, **a.g.k.**, s. 282.

¹²⁰Ağar, S. (2016). Vergi kaçakçılığı kapsamında defter ve belgeleri ibraz etmeme suçu. Ankara: Seçkin Yayıncılık. s. 341; Yenisey F. ve Nuhoglu, A. (2022). Ceza muhakemesi hukuku. (10. Baskı). Ankara: Seçkin Yayıncılık. s. 617.

¹²¹Rapor Değerlendirme Komisyonlarının Oluşturulması ile Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik, m.8/2, (RG: 31.10.2011, Sayı: 28101)

İncelemeyi yapacak olan vergi dairesi vergi kaçakçılığı suçunun işlendiği yer vergi dairesidir. Savcı suçla ilgili elindeki bilgi ve belgeleri idareye vererek inceleme yapılmasını talep eder.¹²² İnceleme sonucu beklenirken Cumhuriyet savcısı olay hakkında bilgi ve belge toplayabileceği gibi koşulları oluşmuşsa gerekli tüm koruma tedbirlerini uygulayabilir.¹²³ Cumhuriyet savcısı yapılan incelemeden sonra suç hakkında vergi dairesinden ek rapor isteyebilir veya ayrı bir bilirkişi incelemesi yaptırabilir.

367’nci maddenin vergi dairesinin suç bildirmesi ile ilgili 1’nci fıkrasında yer alan inceleme ifadesinin vergi incelemesi olduğu hükmün içeriğinden ve anlamından açıkça anlaşılabilmektedir. Ancak 2’nci fıkra da yer alan savcının talep edeceği “inceleme”nin vergi incelemesi ile eş anlama gelip gelmediği konusu öğretide tartışmalıdır.

Özcan ve aynı görüşteki Şenyüz’e göre fıkra da yer alan “inceleme” vergi incelemesinden farklı bir anlama ve içeriğe sahiptir.¹²⁴ Yazarlara göre vergi incelemesi sadece tarh zamanaşımı süresi içinde yapılabilir ve bu süre vergiyi doğuran olayın gerçekleştiği takvim yılını takip eden takvim yılından itibaren 5 yıllık bir süre olarak belirlenmiştir. Aynı şekilde defter ve belgelerin ibraz süresi de 5 yıllık bir süreyle sınırlandırılmıştır. Bu nedenle Vergi Usul Kanunu’nun 359’uncu maddesindeki suçların zamanaşımı sürelerinin TCK’nın 66’ncı maddesi uyarınca 8 yıl veya 15 yıl olduğu göz önünde bulundurulduğunda suç hakkında vergi incelemesinin tabi olduğu zamanaşımı süresinin dolduğu gerekçesiyle vergi incelemesinin yapılamaması mümkündür. Bu nedenle 2’nci fıkra kapsamında yapılacak inceleme vergi incelemesi olmayıp incelemenin sonucu idarenin görüşü olarak nitelendirilebilir ve ayrıca rapor değerlendirme komisyonunun mütalaaasına bağlanması gerekmez.¹²⁵ Bu görüşe göre inceleme sonucunda verilecek raporlar da mütalaa niteliği taşıdıklarından mütalaa kurumunun anlam ve kapsamını sadece rapor değerlendirme komisyonunun verdiği mütalaa ile sınırlamak doğru değildir.

Aksi yöndeki görüşte olan yazarlara göre ise hem 1’inci fıkra hükmündeki inceleme hem de 2’nci fıkra hükmündeki inceleme ile kast edilen vergi incelemesidir.¹²⁶ Vergi suçu

¹²²Yiğit, 2004, **a.g.k.**, s. 131.

¹²³Özcan, 2015, **a.g.k.**, s. 507.

¹²⁴Özcan, 2015, **a.g.k.**, s. 509; Şenyüz, D. (2016). Vergi kaçakçılığı suçunda dava şartı olarak mütalaa/görüş. İzmir Barosu Dergisi. 81(2). s. 30.

¹²⁵Özcan, 2015, **a.g.k.**, s. 510; Şenyüz, 2016, **a.g.k.**, s. 31.

¹²⁶Erdem, 2011, **a.g.k.**, s. 86; Gören, 2012, **a.g.k.**, s. 122; Yavuz, Y. (2018). Ceza muhakemesi şartı olarak mütalaa. Hukuk ve Adalet Eleştirel Hukuk Dergisi. 10(23). s. 134; Güngör, M. (2020). Vergi kaçakçılığı suçunun takip usulü. Türkiye Adalet Akademisi Dergisi. 1(44), s. 283; Candan, 2022, **a.g.k.**, s. 605.

raporunun hazırlanabilmesinin ön şartı vergi incelemesinin yapılmasıdır. Öyle ki Bayar’a göre mütalaanın yanında savcının talep ettiği vergi incelemesinin kendisi de bir muhakeme şartıdır.¹²⁷ 2’nci fıkrada geçen incelemenin vergi incelemesi olduğunu savunan görüşe göre inceleme/vergi incelemesi, mütalaa/görüş ayrımına gidilmesi kanun koyucunun iradesine ve maddenin getiriliş amacına aykırılık teşkil etmektedir.¹²⁸

Anayasa Mahkemesi ise vermiş olduğu kararlarında her iki fıkrada yer alan inceleme ifadesinin vergi incelemesi anlamına geldiğini kabul etmektedir. Anayasa Mahkemesi’nin 04.11.2021 tarih ve 2019/4 Esas ve 2021/78 Karar sayılı kararının 75’inci paragrafında:

“Ne şekilde tespit edildiği veya öğrenildiği önem taşımaksızın kaçakçılık suçunun takibatı vergi incelemesinin yapılmasını gerektirmektedir. Vergi incelemesi sonucunda vergi kaçakçılığı suçunun işlendiği kanaatine varılmışsa idare tarafından düzenlenen vergi suçu raporu ve mütalaa Cumhuriyet başsavcılığına iletilir.”

ifadelerine yer verilerek vergi incelemesinin, vergi suçu raporunun ve mütalaanın her iki fıkra bakımından zorunluluk arz ettiği vurgulanmaktadır.

Kanaatimizce Vergi Usul Kanunu’nun 367’nci maddesinin 2’nci fıkrasında yer alan inceleme ile kast edilen vergi incelemesidir. Maddenin getiriliş gerekçesinin ve kanun koyucunun amacının mükelleflerin mali emniyetini koruma düşüncesi olduğu göz önünde bulundurulduğunda incelemenin vergi incelemesi olarak yapılacak olması ve rapor değerlendirme komisyonunun mütalaasının alınması; mükellef hakları açısından ve suç isnadıyla karşılaşacak kişilerin hakları bakımından önem taşımaktadır. Vergi incelemesi Vergi Usul Kanunu’nda kuralları özel olarak düzenlenmiş vergi denetim yollarından biridir. Bu bakımdan inceleme adı altında araştırma faaliyeti yapacak görevlilerin ve bu görevlilerin yetkilerinin kapsamı belirlenmeden vergi dairesine suçun tespiti hakkında görüş yetkisinin tanınmış olması beraberinde birtakım sakıncaları ve hak ihlallerini getirebilecektir. Diğer taraftan vergi kaçakçılığı suçları konusunda özel zamanaşımı sürelerinin kabul edilmesi zamanaşımına bağlı sakıncaları önleyebilecek ve suçların cezalandırılmaması ihtimaliyle karşılaşılmasının da önüne geçebilecektir.

1.3. Vergi Usul Kanunu'nun 359’uncu Maddesinin (ç) ve (d) Fıkralarında Düzenlenen Suçların Bildirimi ve Soruşturma Usulü

¹²⁷Bayar, 2010, **a.g.k.**, s. 225.

¹²⁸Güngör, 2020, **a.g.k.**, s. 283.

Vergi Usul Kanunu'nun 359'uncu maddesinin (ç) fıkrası ile (d) fıkrasında düzenlenen suçlar için bu suçların bildirimi ve soruşturma usulüne yönelik olarak 29.04.2021 tarihli ve 7318 sayılı Kanun ile getirilen 367'nci maddenin 4'üncü fıkrası şu şekildedir:

“359'uncu maddenin (ç) fıkrasında yazılı suçların işlendiğinin inceleme sırasında tespiti halinde incelemenin tamamlanması beklenmeksizin, sair suretlerle¹²⁹ öğrenilmesi halinde ise incelemeye başlanmaksızın vergi müfettişleri ve vergi müfettiş yardımcıları tarafından bu tespitlere ilişkin rapor düzenlenir ve rapor değerlendirme komisyonunun mütalaasıyla birlikte keyfiyet Cumhuriyet başsavcılığına bildirilir. Kamu davasının açılması için incelemenin tamamlanması şartı aranmaz.”(Vergi Usul Kanunu'nun 367'nci maddesi)

Kanun koyucu bu düzenlemede Vergi Usul Kanunu'nun 367'nci maddesinin 1'inci fıkrasında yer alan usulden farklı bir kural getirmiştir. 359'uncu maddenin (ç) ve (d) fıkralarında yer alan suçlar için eğer suçun işlendiği vergi incelemesi sırasında fark edildiyse mütalaa verilebilmesi için vergi incelemesinin bitirilmesi şartı aranmamaktadır. İdare sair suretlerle suçun işlendiğini öğrendiyse incelemeye hiç başlamadan vergi müfettişleri ve vergi müfettiş yardımcılarının hazırlayacakları raporlar ve bu raporlara ilişkin rapor değerlendirme komisyonunun mütalaasıyla birlikte suçu Cumhuriyet başsavcılığına bildirir. Sair suretlerle öğrenme hali vergi dairesine yapılabilecek bir ihbar ile olabileceği gibi yoklama esnasında suçun fark edilmesi ile de olabilir. Savcının iddianame düzenleyerek kamu davasını açabilmesi için devam etmekte olan incelemenin veya mütalaa ile suç bildirildikten sonra başlayacak incelemenin tamamlanması şartı aranmaz.

Vergi incelemesinin sonuçlarının beklenmemesi karşısında mütalaa şartının gerçekleştirilmesi zorunluluğunun devam ettiği görülmektedir. Ancak (ç) ve (d) fıkralarındaki suçlar için rapor değerlendirme komisyonu tarafından verilecek mütalaa vergi incelemesi ve dolayısıyla vergi inceleme raporu ile ilişkilendirilemeyecektir. Diğer bir deyişle sadece vergi müfettişleri veya vergi müfettiş yardımcılarının suç hakkındaki tespitlerini ve görüşlerini içeren vergi suçu raporu esas alınarak başkaca rapor, tutanak vs. incelenmeden komisyon suç hakkında mütalaa verecektir.

¹²⁹Kanaatimizce “sair suretlerle öğrenilmesi halinde” ifadesinin kullanılmış olması isabetli olmamıştır. 367'nci maddenin lafzında geçen sair suretlerle öğrenilmesi hali Cumhuriyet savcılarına hasredildiğinden fıkranın bu şekilde düzenlenmiş olması anlam karışıklığına yol açabilecek niteliktedir. Bu nedenle cümlemin “idarenin sair suretlerle öğrenmesi halinde” şeklinde düzenlenmesinin daha uygun olacağı düşünülmektedir.

Vergi suçu raporunun ve mütalaanın hazırlanmasına esas olan vergi incelemesi süreci tamamlanmadan hazırlanan raporun Cumhuriyet savcısını yeterli şüphe düzeyine nasıl ulaştıracağı sorusu tartışılmalıdır.¹³⁰ Kanun koyucunun özel kurallarla bildirim ve

soruşturma usulünü düzenlediği (ç) ve (d) fıkralarındaki vergi kaçakçılığı ile ilgili suçların konusunun ve işleniş şeklinin dijitalleşmenin bir sonucu olduğu görülmektedir. Söz konusu suçlarla ilgili cihazların işlemleri idarenin diğer kurumlarıyla eş zamanlı veri aktarımı gerçekleştirebilmektedir. Bu nedenle kanun koyucu tarafından ivedilik usulü benimsenerek cihazların verileriyle oynanmasının ve müdahalenin yapılmış olmasının

tespit edilmesi yeterli şüphe düzeyine ulaşmak için yeterli görülmüştür.¹³¹ Ancak kanaatimizce (ç) fıkrasında yer alan seçimlik fiillerden bazıları için vergi incelemesi yapılmadan böyle bir tespitte bulunulması mümkün gözükmemektedir. Örneğin cihazda kayıt altına alınan bilgilerin silindiğinin tespitinin yapılması halinde vergi inceleme sürecinin işleminde yarar bulunmaması karşısında gerçekleştirilen satışlara ait mali belge veya bilgilerin cihazda kayıt altına alınmasının engellendiği durumlarda bu satış, belge ve bilgilerin tespitinin yapılabilmesi için vergi incelemesine ihtiyaç duyulmaktadır.

Cumhuriyet savcısının suçu sair suretlerle öğrenmesi halinde izleyeceği yolun ne olduğu ve ilgili vergi dairesini haberdar ederek inceleme talep zorunluluğunun bulunup bulunmadığı konusu düzenlemede açıkça yer almamaktadır.¹³² 4'üncü fıkra hükmüyle

amaçlanan (ç) ve (d) fıkralarındaki suçların ivedilikle adli makamların önüne getirilmesidir. Nitekim fikanın son cümlesinde yer alan “ *kamu davasının açılması için incelemenin tamamlanması şartı aranmaz*” ifadesi de bu amacı destekler niteliktedir. İdarenin suçu bildirirken inceleme zorunluluğunun bulunmaması ve bu halde iddianame düzenlenmesinin mümkün olması da göz önünde bulundurulduğunda suçun işlendiğini haber alan savcının idareden inceleme talep etmesi ve mütalaa istemesi kanaatimizce zorunlu değildir.¹³³ Savcı (ç) ve (d) fıkralarındaki suçlar söz konusu olduğunda iddianame düzenleyerek doğrudan kamu davasını açabilmelidir.

¹³⁰Özgenç, H. (2021). Vergi ceza hukuku çalışmaları. (Ed.: Özgenç, İ.), Ankara: Seçkin Yayıncılık. s. 651-652.

¹³¹Özgenç, 2021, **a.g.k.**, s. 652.

¹³²Ömercioğlu, 2022, **a.g.k.**, s. 187.

¹³³İnceleme talep etme zorunluluğunun bulunmadığı fakat 4'üncü fıkradaki usul izlenerek rapor değerlendirme komisyonundan mütalaa alınmasının zorunlu olduğu hakkındaki görüş için bkz. Ömercioğlu, 2022, **a.g.k.**, s. 187.

2. VERGİ KAÇAKÇILIĞI SUÇU HAKKINDA İDARENİN MÜTALAASI

2.1. Mütalaa Şartının Getiriliş Gerekçesi ve Amacı

Mütalaa, sözlükte “*herhangi bir konu üzerinde ayrıntılı düşünme ile oluşan görüş ve yorum, herhangi bir konu üzerinde ayrıntılı bir biçimde düşünme*” olarak ifade edilmektedir.¹³⁴ Hukuk öğretisinde ise bazı suçlardan dolayı muhakeme yapılabilmesi için o suçla ilgili hak ve menfaatleri ihlal edilen kurumdan görüş alınması olarak tanımlanmaktadır.¹³⁵

Vergi ceza hukukunda mütalaa, vergi inceleme yetkilisinin vergi incelemesi sırasında Vergi Usul Kanunu’nun 359’uncu maddesinde yer alan vergi kaçakçılığı suçunun fiillerini tespit etmesi halinde düzenlediği vergi suçu raporu hakkında (Vergi Usul Kanunu’nun 359’uncu maddesinin (ç) ile (d) fıkraları için ise devam eden vergi incelemesinin sonuçlarının beklenmeden veya vergi incelemesine başlanmadan vergi müfettişleri ve vergi müfettiş yardımcıları tarafından fiil hakkındaki tespitlere ilişkin raporu hakkında) rapor değerlendirme komisyonu tarafından düzenlenmesi ve yetkili makam tarafından Cumhuriyet başsavcılığına sunulması zorunlu bir görüş yazısıdır.

213 sayılı Vergi Usul Kanunu’ndan önce yürürlükte olan 5432 sayılı Vergi Usul Kanunu vergi kaçakçılığı suçları bakımından sadece idari ceza yaptırımları öngörmekteyken 5432 sayılı Kanun’a 18.07.1951 tarihli ve 5815 sayılı Kanun ile birlikte yaptırımı hürriyeti bağlayıcı ceza olan “*hileli vergi suçları*” eklenmiştir. Aynı değişiklik kanunu Ek Madde 4’te “*hileli vergi suçlarının cezalandırılmasında usul*” başlığı altında bu suçların bildirimi ve soruşturulması için izlenecek usul hükümleri düzenlenmiş ve bu suçtan dolayı dava açılabilmesi defterdarlığın mütalaaasına bağlı kılınmıştır. Söz konusu bu düzenlemeler günümüzde yürürlükte olan 213 sayılı Vergi Usul Kanunu’nun 367’nci maddesinin temellerini oluşturmuştur. Kanun, mütalaa şartını ilk kez bu düzenlemeyle ihtiva etmiştir.

5815 sayılı Kanun ile getirilen vergi kaçakçılığı suçları ile ilgili usul hükümleri günümüze kadar birçok kez değişikliğe uğramış olsa da bu değişiklikler mahiyeti itibarıyla esaslı nitelikten ziyade daha çok şekli ve idarenin iç işleyişine yönelik değişikliklerle sınırlı kalmıştır. Bu nedenle 5815 sayılı Kanun’da ilk kez düzenlenen

¹³⁴(http-1).

¹³⁵Centel, N. ve Zafer, H. (2017). Ceza muhakemesi hukuku. (14. Baskı) İstanbul: Beta Yayıncılık. s. 102.

mütalaa şartının getiriliş gerekçesinin geçerliliğini günümüzde de sürdürdüğü kabul edilmelidir. Kanun koyucu mütalaa şartını ve vergi kaçakçılığı suçları için farklı kurallar getirme gerekçesini 5815 sayılı Kanun'da şu şekilde ifade etmiştir:

“Hileli vergi suçları kamu davasını tahrik salahiyeti, vatandaşın mali emniyeti mülahazasıyla bazı kayıtlara bağlanmıştır. Maliye Müfettişleri, Hesap uzmanları ve muavinleriyle Defterdarlar haricinde kalan inceleme yetkisini haiz memurların tetkik neticelerini bağlı bulundukları defterdarın mütalaasıyla birlikte savcılığa bildirmeleri ve savcının muttali olacağı hileli vergi suçları için, alakalı defterdarlıktan inceleme istemesi bu sebep ve mülahaza ile yerinde görülmüştür. Diğer, taraftan adalet cihazının tetkikına ve yetkisine tevdi olunan hileli vergi suçları için mali cezaların tatbiki gerekli olduğu da fıkra halinde belirtilmiştir.”¹³⁶

Kanun koyucunun madde gerekçesinde de belirttiği üzere vergi kaçakçılığı suçları için kamu davasının açılması mütalaa şartını da içeren birtakım şartlara ve kurallara bağlanmıştır. Gerekçede bu şart ve kuralların getiriliş amacının vatandaşın mali emniyetinin sağlanması olduğu ifade edilmiştir. Kanun koyucunun mali emniyeti sağlama düşüncesi ile tam olarak neyi amaçladığı ve genel usullerden ayrılma nedeni açık değildir.¹³⁷

Öğretide bu kuralların getiriliş gerekçesinin iki amaca yönelik olduğu kabul edilmektedir.¹³⁸ Mütalaanın getiriliş amaçlarından ilki, 4483 sayılı Memurlar ve Diğer Kamu Görevlilerinin Yargılanması Hakkında Kanun'da olduğu gibi kişilere asılsız suç isnadıyla karşılaşmalarını önlenmeye yönelik olarak bir teminat sağlamaktır. Getirilen bu şartla vergi yükümlülerinin dayanağı olmayan iddialarla ve teknik bilgiyi gerektiren bir konuda uzman olan kişiler tarafından inceleme yapılmadan Cumhuriyet savcısı ve mahkeme önüne çıkarılması önlenmeye çalışılmaktadır.¹³⁹ Suç hakkında uzman idareden alınacak mütalaa mükellefler açısından süzgeç görevi görerek gerçekçi tespitlerin yapılmasına, hata ve eksikliklerin giderilmesine hizmet etmektedir.¹⁴⁰

Mütalaanın alınması ile birlikte vergi incelemesine yetkili kişilerin mükellef hakkındaki sübjektif ve olumsuz olabilecek düşünceleri de gözden geçirilmekte ve idarece hukuka uygunluk denetimi gerçekleştirilmektedir. Diğer taraftan mütalaanın üst makam niteliğindeki bir merciden alınması idarenin siyasi baskı ve tehdit aracı olarak

¹³⁶<https://www5.tbmm.gov.tr/tutanaklar/TUTANAK/TBMM/d09/c009/tbmm09009099ss0232.pdf> (Erişim Tarihi: 19.02.2023)

¹³⁷Baykara, 2008, **a.g.k.**, s. 397.

¹³⁸Baykara, 2008, **a.g.k.**, s. 396-397.

¹³⁹Tosun, 1962, **a.g.k.**, s. 106.

¹⁴⁰Şenyüz, 2016, **a.g.k.**, s. 19; Kaneti ve ark. 2022, **a.g.k.**, s. 403.

kullanılmasına karşı bir önleme mekanizması işlevi de sağlamaktadır.¹⁴¹ Nitekim maddenin ilk halinde vergi incelemesine yetkili bazı kişilere mütalaa olmaksızın doğrudan doğruya suçu bildirme yetkisi tanınmışken 6009 sayılı Kanun ile yapılan değişiklikle beraber tüm vergi inceleme yetkilileri rapor değerlendirme komisyonunun mütalaa verme kapsamına alınmıştır.

Mütalaa şartının ve getirilen kuralların hizmet ettiği diğer amaç, teknik özellikler içeren vergi kaçakçılığı suçları hakkında suçla ilgili teknik konularda yeterince bilgi ve deneyime sahip olmayan soruşturma evresinde iddia makamını, kovuşturma evresinde ise mahkemeyi aydınlatmaktır.¹⁴²

Vergi Usul Kanunu'nun 359'uncu maddesinde düzenlenen vergi kaçakçılığı fiilleri çoğunlukla vergisel iş ve işlemlere bağlı olduğundan bu fiillerin tespitinin ve analizinin yapılması vergi alanında uzman vergi dairesine bırakılmıştır. Vergi incelemesi sonucunda oluşturulacak raporlar ile bu raporlar hakkında verilecek mütalaa soruşturma evresinde savcının kamu davasını açması için yeterli şüphesinin oluşmasına yardımcı olmaktadır.

2.2. Mütalaa Şartının Hukuki Niteliği

Hukuksal bir kavramın hukuki niteliğinin belirlenmesi, bu kavramın hukuk dünyasında uygulandığı takdirde hukuki sonuçlarının neler olduğunun belirlenebilmesi açısından önem arz etmektedir. Vergi suçu raporu hakkında verilecek mütalaalarda suçun unsurlarıyla, fiil ile fail arasındaki ilişkinin değerlendirileceği düzenlemesinden başka mütalaanın içeriğinin ve hukuki niteliğinin ne olduğu konusu yasal mevzuatta açıkça belirlenmemiştir. Bu sebeple mütalaanın hukuki niteliğinin incelenmesi ve buna bağlı sonuçların ele alınması gerekmektedir.

2.2.1. Zorunlu bilirkişi raporu niteliği bakımından incelenmesi

Ceza muhakemesinde soruşturma aşamasında savcı, kovuşturma aşamasında ise mahkeme suçların ayrı bir uzmanlık alanı gerektirmesi veya özel/teknik bir bilgiye dayanması halinde bilirkişi kurumuna başvurabilmektedir. Vergi kaçakçılığı suçlarının

¹⁴¹Candan, 2022, **a.g.k.**, s. 597.

¹⁴²Baykara, 2008, **a.g.k.**, s. 397.

yargılamasında da sıklıkla bilirkişilerin görüşünden yararlanılmaktadır. Bu görüşün hukuki niteliği; gerçekliği belgeye yansıtılıp yansıtılmadığı araştırılan iktisadi ilişkinin normal ve mutad sayılıp sayılamayacağı, bu ilişkinin defter, kayıt ve belgelere (taşıma, teslim, ödeme vb.) yansımalarının işletme ve ticari yaşama uygunluğuna yönelik tespitlerde bulunmak yoluyla delillerin değerlendirilme aracı olmasından ibarettir.¹⁴³

Esasen vergi inceleme yetkililerinin de yaptıkları iş, gereken tespitleri yaparak suç hakkında teknik inceleme ile ilgili görüşlerini adli makamlara bildirmektir. İlk bakışta 367'nci madde ile getirilen düzenlemede vergi dairesinden alınan raporların ve mütalaanın alınmasının zorunlu bilirkişi görüşü müessesesine benzetilebileceği düşünülse de vergi inceleme yetkilileri vergi kaçakçılığı suçlarının yargılama sürecinde ceza muhakemesi anlamında bilirkişi olmadıkları gibi vergi dairesinden alınan raporlar ve mütalaa da yine ceza muhakemesi anlamında bilirkişi raporunu haiz nitelikte değildirler. Çünkü raporların ve mütalaanın hazırlanmasında görev alan kişiler suçtan zarar gören idarenin mensubu kişiler olup bu kişiler bilirkişilerin taşınması gereken tarafsızlık özelliğini taşımamaktadırlar.

2.2.2. Delil niteliği bakımından incelenmesi

Ceza muhakemesinin amacı maddi gerçeğe ulaşmaktır. Bu amaca ulaşmak için suçla ilgili delillerin hâkim huzuruna getirilerek olayın aydınlatılması gerekmektedir. Delil, ceza uyuşmazlığının konusu olan ispat edilecek hususu ya da olayı temsil eder nitelikte olmalıdır.¹⁴⁴

Ceza yargılamasında delil serbestliği ilkesi geçerlidir. Hukuka uygun olarak elde edilmiş her türlü delil maddi gerçeğe ulaşmak amacıyla kullanılabilir. Olay anında olayın birebir belirli şekillerle bir nesne üzerine aktarılması “belge delili” olarak kabul edilmektedir.¹⁴⁵

Vergi hukukunda ispat konusunda vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin işlemlerin gerçek mahiyeti esastır. Bu olay ve işlemlerin ispatlanmasında delil serbestisi

¹⁴³Akkaya, M. ve Solak Akman, İ. (2016). Vergi kaçakçılığı suçlarında “bilirkişilik” uygulamasına ilişkin kısa bir değerlendirme. (283). Yaklaşım Dergisi. <https://portal.yaklasim.com/makale/2016-7/vergi-kacakligi-suclarinda-bilirkisilik-uygulamasina-iliskin-kisa-bir-degerlendirme> (Erişim Tarihi:19.02.2023)

¹⁴⁴Özbek, V.Ö., Doğan, K. ve Bacaksız P. (2022b). Ceza muhakemesi hukuku. (15. Baskı). Ankara: Seçkin Yayıncılık. s. 604.

¹⁴⁵Centel ve Zafer, 2017, **a.g.k.**, s. 283.

ilkesi geçerli kabul edilmişse de Vergi Usul Kanunu'nun 3'üncü maddesinde yemin ve vergiyi doğuran olayla ilgisi bulunmayan tanık beyanlarının ifadelerinin delil serbestisinin istisnasını oluşturduğu belirtilmektedir.

Elektronik belge olarak düzenlenmesi gerekenler de dâhil olmak üzere, Vergi Usul Kanunu'na göre kullanılan veya Hazine ve Maliye Bakanlığı'nın verdiği yetkiye dayanılarak kullanma mecburiyeti getirilen belgelerin, vergi kanunlarına göre tutulan veya düzenlenen ve saklanma ve ibraz mecburiyeti bulunan defter ve kayıtların geçerli kabul edilebilmesi için yasal mevzuata göre uygun tutulması, düzenlenmesi ve öngörülen zorunlu bilgileri taşımaları gerekir. Aksi halde Vergi Usul Kanunu'nun 227'inci maddesinin 3'üncü fıkrası gereği bu belgeler vergi kanunları bakımından hiç düzenlenmemiş sayılırlar.

Vergi ceza hukukunda maddi gerçeğin ortaya çıkarılabilmesi için hukuka uygun şekilde elde edilmiş tüm deliller kullanılabilir. Vergi kaçakçılığı suçlarının tespiti ve yargılama aşamasında suçun ispatı bakımından en önemli delillerden biri belge delilleridir. Mükellefin yasal mevzuat gereği tutması gereken defter ve belgeleri, vergi matrahının azalması sonucunu doğuracak şekilde tamamen veya kısmen başka defter, belge veya diğer kayıt ortamlarına kaydetme suçunda kullanılan diğer defter, belge veya kayıt ortamlar, sahte belge veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenleme/kullanma suçlarındaki suça konu belgeler vergi kaçakçılığı suçlarının yargılama delil olarak kullanılacak belgelere örnek olarak verilebilir.

Kolluk, savcı ve hâkim tutanakları gibi olayla ilgili olarak tutulmuş olan tutanaklar da delil niteliğine sahiptirler.¹⁴⁶ Vergi incelemelerinde uyulacak esas ve usullerin düzenlendiği yönetmeliğin 16'ncı ve 17'nci maddelerinde vergi incelemesine yetkili kişilerin vergilendirme ile ilgili olayları ve hesap durumlarını ayrıca tutanaklar ile tespit ve tevsik edebilecekleri düzenlenmiştir. Yönetmelikte yer alan vergi incelemesi sırasında düzenlenen tutanaktaki hususların vergi kanunları karşısında yapılması muhtemel işlemler bakımından ispatlama vasıtası olduğu düzenlemesi ile bu tutanakların ileride karşılaşılabilecek olası uyuşmazlıklar bakımından delil niteliği taşıdığı kabul edilmektedir. Bu bakımdan vergi incelemesi sırasında suç fiili ile karşılaşan vergi inceleme yetkililerinin suçu bildirirken bu tutanakları da mütalaaaya eklemesi ve ceza

¹⁴⁶Özbek, Doğan ve Bacaksız, 2022b, **a.g.k.**, s. 637.

yargılamasında bu tutanakların delil olarak kullanılması ceza yargılaması açısından önem arz etmektedir.

Mütalaa rapor değerlendirme komisyonu tarafından vergi suçu raporu hakkında verilen bir görüş yazısıdır. Mütalaa ile birlikte vergi inceleme yetkilisinin mükellef hakkında ulaştığı sonuçlar ve fiil ile fail arasındaki ilişki tekrar değerlendirilmektedir. Mütalaa, vergisel işlemlerin teknik boyutunun irdelendiği vergi suçu raporlarındaki suç fiili hakkında soruşturma aşamasında savcayı, kovuşturma aşamasında mahkemeyi aydınlatıcı bir işleve sahiptir.¹⁴⁷

Mütalaa verilmesi sırasında rapor değerlendirme komisyonunca vergi inceleme raporu, vergi suçu raporu, inceleme esnasında düzenlenmiş tutanaklar incelenerek komisyon tarafından bir kanaate ulaşılmaktadır. Komisyonlar, gerekli gördüğü durumlarda ya da talepleri üzerine mükellefi veya inceleme elemanını dinleyebilirler. Bu durumda dinleme esnasında tutulan tutanaklar da idare nezdinde oluşan delil mahiyetindedirler.¹⁴⁸

Öğretide mütalaanın delil niteliği taşıyıp taşımadığı hakkında üç görüş bulunmaktadır. İlk görüşe göre mütalaa aksi ispatlanabilir bir delil niteliği taşımaktadır.¹⁴⁹ Anayasa Mahkemesi de ilk görüşü benimsemiş ve mütalaa şartının Anayasa hükümlerine aykırı olduğu gerekçesiyle yapılmış itiraz başvurusuna yönelik kararında mütalaayı, uzmanlığı bulunmayan soruşturma ve kovuşturma makamlarının karar vermelerine yardımcı olacak takdiri delil niteliğindeki bir müessese olarak tanımlamıştır.¹⁵⁰

İkinci görüşe göre mütalaa delil vasfına sahip olmayıp sadece teknik konular hakkında açıklamaların yer aldığı adli makamlara yol gösterici nitelikte bir görüş yazısıdır.¹⁵¹

¹⁴⁷Kunter, N., Yenisey, F. ve Nuhoğlu, A. (2008). Muhakeme hukuku dalı olarak ceza muhakemesi hukuku. (16. Baskı). İstanbul: Beta Yayıncılık. s. 108.

¹⁴⁸Karataş Durmuş, N. (2014). Vergi hukukunda ispat ve delil. Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, 18 (3), s. 524.

¹⁴⁹Donay, 2008, **a.g.k.**, s. 75; Karataş Durmuş, 2014, **a.g.k.**, s. 525.

¹⁵⁰Anayasa Mahkemesi'nin 10.02.2011 tarih ve 2009/89 Esas ve 2011/40 Karar sayılı kararı. <https://normkararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/> (Erişim Tarihi: 22.02.2023); Mahkemeler de gerekçeli kararlarında mütalaayı delil başlığı altında değerlendirmektedirler. Bkz. İstanbul Bölge Adliye Mahkemesi 18. Ceza Dairesi'nin 18.4.2019 tarih ve 2018/6370 Esas ve 2019/3047 Karar sayılı kararı, Ankara Bölge Adliye Mahkemesi 11. Ceza Dairesi'nin 16.4.2019 tarih ve 2017/2216 Esas ve 2019/429 Karar sayılı kararı, Adana Bölge Adliye Mahkemesi 10. Ceza Dairesi'nin 20.11.2019 tarih ve 2018/244 Esas ve 2019/2951 Karar sayılı kararı. (Lexpera, Erişim Tarihi: 22.02.2023).

¹⁵¹Özgenç, 2021, **a.g.k.**, s. 646-647; Çiftçi, T.E. (2021). Vergi kaçakçılık suçlarında soruşturma evresi. *Fiscaoeconomia*. 5(2). s. 641.

Üçüncü görüşe göre ise mütalaa, vergi denetimlerinde elde edilen delillerin rapor değerlendirme komisyonu tarafından değerlendirmeye tabi tutulduğu bir delil değerlendirme aracıdır.¹⁵²

Mütalaanın delil niteliği hakkındaki görüşlerden üçüncü görüşe katılmaktayız. Komisyon tarafından incelenen raporların temel dayanağını mükellefe ait defter, kayıt ve belgelerin oluşturduğu göz önüne alındığında ceza muhakemesi anlamında delil teşkil eden bu defter, kayıt ve belgeler hakkında verilen teknik özelliğe sahip görüş ile bu deliller değerlendirilmektedir. Mütalaa yargılama açısından aydınlatıcı bir işleve sahiptir ancak ceza muhakemesi anlamında suçu ispat etme veya olayı temsil etme yönünde bir özelliği bulunmadığından delil olarak kabul edilmemelidir. Suç konusu ve fiili hakkında uzman olan idarenin delilleri değerlendirip adli makamlara teknik görüş sunduğu bir delil değerlendirme aracı olarak görülmelidir.

2.2.3. İdari işlem niteliği bakımından incelenmesi

İdari işlemler, idari makamlarca kamu gücü kullanılarak bir idari görevin veya işlevin yerine getirilmesi için tesis edilen, hukuk âleminde bir yenilik veya değişiklik meydana getiren, idarenin tek yanlı iradesi ile hukuki sonuç doğuran irade açıklamalarıdır.¹⁵³

Tek yanlı olma, kanunilik, kamu gücüne dayalı olma ve icrailik idari işlemlerin genel özellikleridir. Anayasa'nın 125'inci maddesinde idarenin her türlü eylem ve işlemlerine karşı kanun yolunun açık olduğu hükmü yer almaktadır.

İdari işlemlerin kişiler üzerindeki etkisinin ortadan kaldırılması amacıyla iptal davası açılabilmesi için 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun (İYUK) 2'nci maddesinin a bendine göre idari işlemin yetki, şekil, sebep, konu ve maksat yönlerinden birinin hukuka aykırı olduğunun mahkemece tespit edilmesi gerekmektedir. Bunun yanı sıra iptal edilebilirlik için işlemin icrai nitelikte olması da aranmaktadır. İcrai işlemler kişiler üzerinde doğrudan doğruya hukuki sonuçlar doğurabilme etkisine sahip olan işlemlerdir.¹⁵⁴

¹⁵²Özcan, 2015, **a.g.k.**, s. 505; ve Şenyüz, 2022, **a.g.k.**, s. 408.

¹⁵³Sancakdar, O. ve ark. (2022). İdare hukuku teorik çalışma kitabı. (11. Baskı). Ankara: Seçkin Yayıncılık. s. 311.

¹⁵⁴Sancakdar ve ark., 2022, **a.g.k.**, s. 373.

İptal davasına konu olabilecek idari işlemin İYUK'un 14'üncü maddesinin (d) bendi uyarınca kesin ve yürütülmesi gereken bir işlem olması, hukuksal alanda ve durumda değişikliğe yol açması gerekmektedir. İdarenin iç düzen işlemleri, idari karar alınmadan önce tesis edilen bilgi verici, tavsiye ve görüş niteliğindeki açıklayıcı işlemleri ve hazırlık işlemleri iptal davasına konu edilememektedir.¹⁵⁵

Vergi hukukunda yükümlüler ve idare arasındaki ilişki çoğunlukla idarenin tek taraflı işlemleriyle yürütülmektedir. Mükellefin hukuk dünyasında sonuç doğuran diğer bir deyişle icrailik özelliğine sahip verginin tarhına yönelik işlemleri, ödeme emri düzenlemesi, vergi hatalarının düzeltilmesi taleplerinin reddi işlemleri vergi dairesinin iptal edilebilir idari işlemlerine örnek olarak verilebilir.¹⁵⁶ Verginin tarhının belirlenmesinde hazırlık aşamasında yapılan işlemlerden; matrahın belirlenmesi, vergi incelemesi, yoklama, arama gibi işlemler ise kesin ve icrai nitelikte olmadıklarından iptal davasına konu olamazlar.¹⁵⁷ Yargı kararlarında da vergi inceleme raporlarının; vergi tarhının dayanağını oluşturduğu, idarenin iç işlemi niteliğinde olduğu, tek başına kişinin hukukunu etkileyen kesin ve yürütülmesi zorunlu idari davaya konu olabilecek işlem niteliği taşımadığı kabul edilmektedir.¹⁵⁸

Mütalaada rapor değerlendirme komisyonunun vergi suçu raporu hakkındaki görüşlerine ve bu görüşlere ek olarak yönetmelik hükmü uyarınca fiil ile fail ilişkisine, suçun unsurları ile ilgili hususlara da yer verilmektedir.¹⁵⁹ Mütalaanın temelini vergi incelemesi sırasında hazırlanan vergi inceleme raporları, vergi suçu raporu, tutanaklar gibi belgeler oluşturmaktadır.

Öğretide çoğunluk görüşü olarak mütalaanın bir idari işlem olduğu ve iptal edilebileceği görüşü hâkimdir.¹⁶⁰ Özcan'a göre verilen mütalaanın hukuka aykırılığı hem

¹⁵⁵Yıldırım, R. ve Çınarlı, S. (2021). Türk idare hukuku dersleri cilt 2. (4. Baskı). Ankara: Adalet Yayınevi. s.103

¹⁵⁶Göztepe, Ş. (2021). İdari işlem teorisi açısından vergilendirme işlemleri ve yargısal denetimi. Ankara: Seçkin Yayıncılık. s. 34.

¹⁵⁷Öncel, Kumrulu, Çağan ve Göker, 2021, **a.g.k.**, s. 98.

¹⁵⁸İzmir Bölge İdare Mahkemesi 3. Vergi Dava Dairesi'nin 09.07.2020 tarih ve 2020/473 Esas ve 2020/682 Karar sayılı kararı. (Lexpera, Erişim Tarihi: 23.02.2023).

¹⁵⁹Rapor Değerlendirme Komisyonlarının Oluşturulması ile Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmeliği'nin 13/2 maddesi.

¹⁶⁰Donay, 2008, **a.g.k.**, s. 76; Özcan, 2015, **a.g.k.**, s. 526; Yavuz, 2018, **a.g.k.**, s. 133; Erdem, 2011, **a.g.k.**, s. 83-84; Akkaya, M. ve Bayar, İ. (2011). Vergi ziyana neden olmayan kaçakçılık suçlarında tarhiyat öncesi uzlaşmanın cezaya ve ceza yargılamasına etkisi. Yaklaşım Dergisi. (220). <https://yaklasim.com/> (Erişim Tarihi: 23.02.2023) s. 291; Şentürk, A.G. (2019). Vergi kaçakçılık suçlarının yargılama şartı olan "mütalaa", bir idari işlem olarak idari yargı denetimine tabi olmalıdır. [extension://elhekieabhbkmcefcobjddigjcaadp/https://www.senturkhb.com/067.pdf](https://elhekieabhbkmcefcobjddigjcaadp/https://www.senturkhb.com/067.pdf) (Erişim tarihi: 23.02.2023); Aslanpınar, 2022, **a.g.k.**, s. 200-201.

ceza mahkemesi önünde hem de vergi mahkemesi önünde iddia edilebilir.¹⁶¹ Akkaya ve Bayar’a göre ve yine aynı görüşteki Erdem’e göre mütalaanın idari yargıda iptali mümkün olup ceza mahkemesi hâkiminin iptal davasını bekletici mesele yapması gerekmektedir.¹⁶² Bu görüşe göre idari yargıda verilecek iptal kararı ile mütalaa geçmişe etkili olarak ortadan kalkacak ve bu durum ceza davasını da doğrudan etkileyecektir. Çünkü mütalaanın ortadan kalkması ceza muhakemesi şartını da ortadan kaldırmış olacaktır.

Şenyüz’e göre ise mütalaa ceza davasının açılmasını sağlamak dışında hukuk dünyasında bir sonuç doğurmadığından idari işlem olarak kabulü mümkün değildir.¹⁶³ Bununla birlikte mütalaanın unsurlarında bir eksiklik varsa bu durum ceza davası içinde ileri sürülebilir. Ünver ve Hakeri de mütalaanın iptal edilemeyeceği görüşündelerdir.¹⁶⁴ Yazarlar mütalaa yazılı başvuru şartı olarak nitelendirdiklerinden Danıştay’ın yazılı başvuru şartı hakkında vermiş olduğu idari yargıda iptal davası yoluna gidilemeyeceği ile ilgili kararlarını, mütalaanın da iptal edilemeyeceği yönündeki görüşlerine gerekçe olarak göstermişlerdir.¹⁶⁵

Mahkemelerin mütalaanın iptali hususunda önlerine gelen uyuşmazlıklarda ikinci görüşe göre hareket ettikleri gözlemlenmektedir. İlk derece mahkemesinde rapor değerlendirme komisyonunun mütalaasının iptali istemiyle açılan bir davada:

“Bakılan davada, davacının kaçakçılık suçunu işleyip işlemediği konusunda soruşturma yapma yetkisi savcılıkta olup, davacının eyleminin suç oluşturup oluşturmadığı hususunun araştırılması için suç duyurusunda bulunulması yönünde mütalaa verilmesine ilişkin tesis edilen işlemin, idari davaya konu olacak kesin ve yürütülmesi gereken işlem olamayacağı görülmektedir.”

¹⁶¹Özcan, 2015, **a.g.k.**, s. 526.

¹⁶²Akkaya ve Bayar, 2011, **a.g.k.**, s. 291; Erdem, 2011, **a.g.k.**, s. 83.

¹⁶³Şenyüz, 2022, **a.g.k.**, s. 407.

¹⁶⁴Ünver, Y. ve Hakeri, H. (2013a). Ceza muhakemesi hukuku cilt 1. (8. Baskı). Ankara: Adalet Yayınevi. s. 148.

¹⁶⁵Danıştay 13. Dairesi’nin 16.05.2011 tarih ve 1527 Esas ve 2296 Karar sayılı kararı: “Yukarıda alıntısı yapılan mevzuat hükümlerinin irdelenmesinden; kurumların, tâbi oldukları kanunlardan kaynaklı yetki ve görevlerine istinaden ilgili Cumhuriyet Başsavcılıklarına yazılı başvuruda bulunulması yönündeki işlemleri, idarenin ceza yargılaması alanına ilişkin olarak tesis ettikleri, ceza kovuşturmasının başlangıcını oluşturan ve tek başına ilgililerin hukuki durumlarında değişiklik yaratmayan ve bu niteliği itibarıyla de idari davaya konu edilemeyecek işlemlerdir. Bu durumda, davacı hakkında Cumhuriyet Başsavcılığına başvuruda bulunulmasına ilişkin Kurul kararı, kesin ve yürütülebilir nitelikte bir idari işlem niteliğini taşımadığından davanın esasının incelenme olanağı bulunmamaktadır.” (Kazancı Hukuk Otomasyon Sistemi, www.kazanci.com.tr, Erişim Tarihi: 01.03.2023)

gerekçesine yer verilerek davanın esasının incelenmeksizin reddine karar verilmiştir.¹⁶⁶ İlgili karar, temyiz incelemesinde hukuka uygun bulunarak onanmıştır.¹⁶⁷

Mütalaanın kesin ve icrai bir işlem vasfında olmayışı, kanaatimizce idari yargıda iptal davasına konu edilmesini engellemektedir. Mütalaanın dayanağını oluşturan vergi inceleme raporları, kesin işlem niteliğini haiz olmayıp tarhiyatla birlikte Anayasa'nın 125'inci maddesine uygun olarak idari yargı denetimine açık hale getirilmektedirler. Ancak mütalaa için aynı şeyi söylemek mümkün değildir. Mütalaa sonucunda Cumhuriyet savcısının iddianame hazırlayarak kamu davasını açması mütalaaı kesin idari işlem vasfına getirmemektedir. Öte yandan vergi dairesinin suç isnadı niteliğindeki ve hatalı, eksik veya kasıtlı olarak kişiler hakkında olumsuz olma ihtimali mümkün olan bir işlemine karşı ne adli ne de idari yargı denetimi yolunun olmaması hukuk devleti ilkesinin gereklerine aykırılık teşkil etmekte ve eleştirilmesi gereken bir konu olarak karşımıza çıkmaktadır.

2.2.4. Muhakeme şartı niteliği bakımından incelenmesi

Kural olarak ceza muhakemesi şarta bağlı olmayıp Cumhuriyet savcısı ve mahkemeler ceza muhakemesini genel kurallara göre re'sen yürütmekle yükümlüdürler. Ancak kanun koyucu genel ceza muhakemesi kurallarından ayrılarak farklı kanunlarda düzenlenmiş bazı suçların soruşturma ve kovuşturma evrelerinde uygulanacak özel birtakım kurallar ve şartlar öngörmüştür. Soruşturmanın yürütülmesi ve sonucunda kamu davasının açılması veya yürütülmekte olan bir yargılamanın devam etmesi birtakım şartların gerçekleşmesine veya bazı engellerin bulunmamasına bağlı kılınmışsa ceza muhakemesinin şartlarının varlığından söz edilir.¹⁶⁸

Öğretide bu şartların hangi kavramla karşılanacağı hakkında bir görüş birliği bulunmamakla birlikte bu şartlar “dava şartı”, “ceza muhakemesinin şartları”, “muhakeme şartları”, “yargılama koşulları”, “kovuşturma şartı”, “takip şartı” gibi değişik

¹⁶⁶İzmir 1. İdare Mahkemesi'nin 19.01.2016 tarih ve 2016/60 Esas ve 2016/54 Karar sayılı kararı. (Lexpera, Erişim Tarihi: 01.03.2023)

¹⁶⁷Danıştay 10. Dairesi'nin 22.09.2016 tarih ve 2016/792 Esas ve 2016/3473 Karar sayılı kararı. (Lexpera, Erişim Tarihi: 01.03.2023)

¹⁶⁸Şahin, C. ve Göktürk, N. (2021). Ceza muhakemesi hukuku -I-. 12. Baskı. Ankara: Seçkin Yayıncılık. s. 47.

isimlerle adlandırılmaktadır.¹⁶⁹ CMK'nın 223'üncü maddesinde ise kavram olarak "soruşturma ve kovuşturma şartı" ifadesi kullanılmıştır.¹⁷⁰

Mütalaanın mevcudiyeti muhakeme yapılabilmesinin şartıdır. Yargıtay Ceza Genel Kurulu (YCGK) mütalaayı, kimi suçlardan dolayı kovuşturma yapılabilmesi için o suçtan dolayı hak ve menfaatleri ihlal edilen kurumun suç hakkında verdiği yazılı görüş olarak tanımlamış ve "kovuşturma/yargılama şartı" olarak nitelendirmiştir.¹⁷¹

Mütalaanın sadece bir kovuşturma/dava şartı mı olduğu yoksa soruşturma evresini etkileyen bir şart mı olduğu Vergi Usul Kanunu'nda açıkça düzenlenmemiştir. Öğretide bir görüşe göre mütalaa sadece kovuşturma/dava şartıdır.¹⁷² Bu nedenle dava şartının gerçekleşmemesi dava açılmasına engel olurken soruşturma evresine etkisi bulunmamaktadır. Diğer bir deyişle mütalaa şartı ceza yargılaması makamlarının harekete geçmesini değil yargılamanın yapılmasını engellemektedir.¹⁷³ Karşı görüşteki yazarlara göre ise mütalaa şartı bir soruşturma şartı olup Cumhuriyet savcısı şart gerçekleştirilmeden soruşturma işlemlerine başlayamamaktadır.¹⁷⁴

Yargı kararlarına ve öğretideki çoğunluk görüşüne göre mütalaa, vergi kaçakçılığı suçlarının yargılamasının yapılabilmesi için şart olarak kabul edilmiş olsa da öğretide bazı yazarlar tarafından soruşturma veya kovuşturma şartı olarak kabul edilmemektedir.¹⁷⁵ Candan'a göre vergi kaçakçılığı suçları için rapor değerlendirme komisyonu tarafından verilen mütalaa, soruşturma veya kovuşturma şartı olmayıp vergi dairesindeki yetkililerin suçu Cumhuriyet başsavcılığına bildirme koşuludur.¹⁷⁶ Yazar, mütalaa şartının bildirim şartı olarak kabul edilmesi gerektiği düşüncesini 367'nci

¹⁶⁹Karakoç,1996, **a.g.k.**, s. 57; Çalışmamızda mütalaa şartının hem soruşturma evresinde hem de kovuşturma evresinde mevcudiyeti arandığından ve devam eden tüm süreç muhakeme olarak adlandırıldığından "muhakeme şartı" teriminin kullanılması tercih edilmiştir.

¹⁷⁰Mevzuatta yer alan kanun maddelerinin çoğunda bir şartın muhakeme şartı olduğu açıkça düzenlenmemektedir. Ancak istisnai olarak bazı kanunlarda açıkça "muhakeme şartı" ifadesine yer verildiği görülmektedir. (Bkz. 5411 sayılı Bankacılık Kanunu'nun 162'nci maddesi, 6362 sayılı Sermaye Piyasası Kanunu'nun 115'nci maddesi, 5187 sayılı Basın Kanunu'nun 26'nci maddesi)

¹⁷¹Yargıtay Ceza Genel Kurulu'nun 11.07.2014 tarih ve 2012/1512 Esas sayılı ve 2014/366 Karar sayılı kararı. (Lexpera, Erişim Tarihi: 03.03.2023)

¹⁷²Karakoç, 1996, **a.g.k.**, s. 58; Uğur, H. (2013). Vergi suçlarında kovuşturma şartı olarak mütalaa (VUK m.367). Terazi Hukuk Dergisi. 8(88). s. 36; Şenyüz, 2016, **a.g.k.**, s. 16.

¹⁷³Karakoç, 1996, **a.g.k.**, s. 58-59.

¹⁷⁴Özen, M. (2018). 213 sayılı vergi usul kanununda düzenlenen vergi kabahatleri ve suçları. (2. Baskı). Ankara: Adalet Yayınevi. s. 128; Güngör, 2020, **a.g.k.**, s. 290; Yüce'ye göre (2021, s. 296-297) suçların takibi mütalaa şartına bağlanmıştır ve ayrıca vergi suçu raporu da bir ceza muhakemesi şartıdır.

¹⁷⁵Yüce (2021, s. 305)'ye göre 367'nci maddenin 1'inci fıkrasındaki yetkili kişilerin "bildirimleri" kovuşturmada yargılama şartıdır.

¹⁷⁶Candan, 2022, **a.g.k.**, s. 597.

maddenin 2’nci fıkrasına göre suçu sair suretlerle öğrenen Cumhuriyet savcısına inceleme sonucunda verilecek görüşün mütalaa şartına bağlanmasının zorunlu olmayışına dayandırmaktadır. İnceleme sonucunda rapor değerlendirme komisyonunun mütalaa şartının bildirimine eklenmeyişinin suçun işlendiğinin idarenin öğrenmesinden önce Cumhuriyet savcısının bilgisi kapsamına girmesinden kaynaklandığını ileri sürmektedir. Aynı yönde görüşe sahip Öztürk ve Yavaşlar’a göre de mütalaa şartı, suçun işlendiğinin Cumhuriyet başsavcılığına bildirilme şartıdır.¹⁷⁷

2.3. Mütalaa Şartının Anayasa’ya Aykırılığı İddiaları ve Anayasa Mahkemesi’nin Konuya Yaklaşımı

Mütalaa şartı olarak kabul edilmesi bazı yerel mahkemeler tarafından Anayasa’ya aykırı bulunarak birden fazla kez Anayasa Mahkemesi’nde itiraz davasına konu edilmiştir. İlk olarak 27.01.1992 tarihinde Nevşehir Asliye Ceza Mahkemesi, mütalaa şartının verilen Yargıtay kararlarıyla muhakeme şartı haline getirildiğini, maddenin Anayasa’nın 10’uncu maddesinde yer alan eşitlik ilkesine aykırılık taşıdığını ileri sürmüştür.¹⁷⁸

Yerel mahkeme itiraz gerekçesinde 367’nci maddede yer alan mütalaa şartı ile kanun önünde eşitlik ilkesinin zedelendiğini ve siyasal iktidarın etkisine maruz kalınarak mütalaa vermemek veya geç vermek gibi uygulamalara sebep olunabileceğini belirtmiştir. Bu nedenle 367’nci maddenin 1’inci fıkrasının Anayasa’nın 10’uncu maddesindeki eşitlik ilkesine ve 138’inci maddesinde yer alan mahkemelerin bağımsızlığı ilkesine aykırılık yönünden incelenmesini talep etmiştir. Ancak mahkemenin Anayasa’ya aykırılık iddiası, o dönem yürürlükte olan Anayasa’nın geçici 15’inci maddesinin son fıkrasındaki düzenlemesi gerekçe gösterilerek işin esasına girilmeden usul yönünden reddedilmiştir.¹⁷⁹

¹⁷⁷Öztürk ve Yavaşlar, 2020, **a.g.k.**, s.170-171.

¹⁷⁸Anayasa Mahkemesi’nin 17.03.1992 tarih ve 1992/21 Esas ve 1992/19 Karar sayılı kararı. <https://normkararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/> (Erişim Tarihi: 03.03.2023)

¹⁷⁹Türkiye Cumhuriyeti Anayasası Geçici 15’inci madde: “12 Eylül 1980 tarihinden, ilk genel seçimler sonucu toplanacak Türkiye Büyük Millet Meclisinin Başkanlık Divanını oluşturuncaya kadar geçecek süre içinde, yasama ve yürütme yetkilerini Türk milleti adına kullanan, 2356 sayılı Kanunla kurulu Milli Güvenlik Konseyinin, bu Konseyin yönetimi döneminde kurulmuş hükümetlerin, 2485 sayılı Kurucu Meclis Hakkında Kanunla görev ifa eden Danışma Meclisinin her türlü karar ve tasarruflarından dolayı haklarında cezai, mali veya hukuki sorumluluk iddiası ileri sürülemez ve bu maksatla herhangi bir yargı merciine başvurulamaz. Bu karar ve tasarrufların idarece veya yetkili kılınmış organ, merci ve görevlilerce uygulanmasından dolayı, karar alanlar, tasarruflarda bulunanlar ve uygulayanlar hakkında da yukarıdaki fıkra hükümleri uygulanır. Bu dönem

Anayasa Mahkemesi'nin mezkûr kararının 27.05.1992 tarihli ve 21240 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanmasının üzerinden on yıl geçtikten sonra bu sefer İstanbul 11. Asliye Ceza Mahkemesi itiraz yoluyla 367'nci maddenin Anayasa'nın 2, 10, 11 ve 138'inci maddelerine aykırı olduğu sonucuna vararak başvuruda bulunmuştur.¹⁸⁰

Mahkeme itiraz gerekçesinde idareye tanınan yargılama koşulu yetkisinin siyasal nedenlere maruz bırakılabileceğini, bazı görevlilerin raporlarının defterdarlığın tasdikine yollanırken bazılarının ise doğrudan doğruya cumhuriyet savcılarına suç duyurusuna müsaade edilmesinin aynı bilgi ve eğitime sahip kişiler arasında ayırım yapmak anlamına geleceğini, bazı yükümlülere matrah artırımı gibi uygulama yapıp ya da yapmadan vergi suçu raporu düzenlememenin bazı yükümlülere de hukuki anlamda bir mütalaa ya da görüş niteliğinde vergi kaçakçılığı suçu raporu düzenleyip cumhuriyet savcılıklarına bildirmenin Anayasa'nın 10'uncu maddesindeki hukuksal eşitlik ilkesine aykırı olduğunu ileri sürmüştür. Aynı zamanda mahkeme, idareye muhakeme şartını sağlama yetkisinin verilmesinin 138'inci maddede düzenlenen yargı bağımsızlığına, yargının hiçbir makamdan emir, talimat ve tavsiye almayacağı ve yargı erkine telkinde bulunulmayacağı temel ilkesine de aykırı olduğunu iddia etmiştir. Bu bağlamda mahkeme vergi kaçakçılığı suçlarında Cumhuriyet savcılarının kendiliğinden soruşturmaya başlayamadığını ifade etmiştir.

Anayasa Mahkemesi'nin İstanbul 11. Asliye Ceza Mahkemesi'nin itirazını incelediği 10.02.2011 tarih ve 2009/89 Esas ve 2011/40 Karar sayılı ilamında 367'nci maddenin Anayasa'ya aykırılık teşkil etmediğine karar verilmiştir.

Anayasa Mahkemesi eşitlik ilkesine aykırılık iddiasını sadece suçun bildirimini yapan kişiler arasındaki ilişki bakımından incelemiş ve statü farklılığının eşitlik ilkesine aykırı olmadığına karar vermiştir. Yerel mahkemenin ileri sürdüğü eşitlik ilkesi ile ilgili diğer iddialar hakkında hüküm vermemiştir. 367'nci maddenin 2'nci ve 3'üncü fıkralarını Anayasa'nın 138'inci maddesindeki yargı bağımsızlığı çerçevesinde inceleyen Anayasa Mahkemesi, mütalaa verilmesini vergi kaçakçılığı suçu gibi ayrı uzmanlık bilgisi gerektiren bir konuda uzmanlığı bulunmayan soruşturma makamlarına yardımcı olacak takdiri delil niteliğinde bir müessese olarak tanımlamıştır. Mütalaanın hâkimlere emir ve

içinde çıkarılan kanunlar, kanun hükmünde kararnameler ile 2324 sayılı Anayasa Düzeni Hakkında Kanun uyarınca alınan karar ve tasarrufların Anayasaya aykırılığı iddia edilemez.” Bu madde 03.10.2001 tarihli ve 4709 sayılı Kanun’un 34'üncü maddesi ile yürürlükten kaldırılmıştır.

¹⁸⁰Anayasa'nın 152'nci maddesinin son fıkrası uyarınca AYM'de aynı iddianın bir kez daha Anayasa'ya aykırılığının incelenebilmesi için ilk kararın Resmî Gazete'de yayımlanmasının üzerinden on yıl geçmiş olması gerekmektedir.

talimat verme, telkin ve tavsiyede bulunma olarak değerdendirilemeyeceğine karar vermiştir. Ancak kararda yargı bağımsızlığının ihlalinin bulunmadığı konusunda ayrıntılı bir gerekçelendirme yapılmamıştır.

2.4. Mütalaa Şartının Sağlanmamış Olmasının Sonuçları

Mütalaanın olumlu veya olumsuz olması yargılamayı doğrudan etkilememektedir. Mütalaanın sadece varlığının aranıyor olması, yargılama makamlarını aydınlatıcı işleve sahip olmasından kaynaklanmaktadır.¹⁸¹

2.4.1. Soruşturma evresindeki eksiklik

Soruşturma evresinde karşılaşılan muhakeme şartlarında Cumhuriyet savcısı muhakeme şartının gerçekleşme ihtimalinin bulunmadığına kanaat getirdiği takdirde CMK'nın 172'nci maddesi gereği kovuşturmaya yer olmadığına dair karar verir. Centel ve Zafer'e göre muhakeme şartı gerçekleşmediğinden bahisle verilen kovuşturmaya yer olmadığına dair karar esasen soruşturmanın başlatılmasına yer olmadığına dair karar niteliğindedir.¹⁸²

Muhakeme şartının gerçekleşme ihtimali bulunuyorsa savcının nasıl bir karar vereceği konusu CMK tarafından açıkça düzenlenmemiştir. Bu ihtimalde ilgili yerler soruşturma hakkında haberdar edilecek ve şartın gerçekleşmesi beklenecektir. Öğretide Cumhuriyet savcısının şartın gerçekleşmesini beklerken muhakeme işlemlerine devam edip edemeyeceği konusu tartışmalıdır. Bir görüşe göre şartın gerçekleşmesi beklenirken savcının hiçbir işlem yapmadan beklemesi gerektiği savunulurken diğer bir görüşe göre ise delillerin toplanması ve gerektiğinde koruma tedbirlerine başvurulması gerektiği

¹⁸¹Karakoç, 1996, **a.g.k.**, s. 60.

¹⁸²Centel ve Zafer, 2017, **a.g.k.**, s. 661.

savunulmaktadır.¹⁸³ Cumhuriyet savcısının bu aşamada mahkemelere tanınan durma kararı verme yetkisi gibi bir yetkisi bulunmamaktadır.¹⁸⁴

Vergi kaçakçılığı suçlarında suçun savcılık tarafından sair suretlerle öğrenilmesi halinde Vergi Usul Kanunu'nun 367'nci maddesinin 3'üncü fıkrasına göre kamu davasının açılması inceleme neticesinin savcılığa bildirilmesine kadar ertelenir. Kanaatimizce inceleme neticesi sonucunda verilecek mütalaanın eksikliği Cumhuriyet savcısının re'sen araştırma yapmasına ve ceza muhakemesinin temel ilkelerinden olan araştırma mecburiyeti ilkesinin uygulanmasına engel değildir. Aksi yönde görüşe sahip Çavuş'a göre ise mütalaa şartı sağlanana kadar Cumhuriyet savcısı hiçbir işlem yapmadan soruşturmayı bekletmelidir.¹⁸⁵

Mütalaanın verilmemiş olması iddianamenin düzenlenmesini ve kamu davasının açılmasını engellemektedir. Soruşturma evresinde idarenin mütalaanın verilmeyeceğini bildirmesi üzerine CMK'nın 172'nci maddesi gereği kovuşturmaya yer olmadığı kararı verilir. Savcının vermiş olduğu kovuşturmaya yer olmadığı kararına CMK'nın 173'üncü maddesine göre itiraz edilmesi mümkündür.

Kamu davasının açılmasının inceleme neticesinin savcılığa bildirilmesine kadar talik olunacağını düzenleyen Vergi Usul Kanunu'nun 367'nci maddesinin 3'üncü fıkrası zamanaşımı açısından incelendiğinde, bazı yazarlar ilgili vergi dairesinden inceleme neticesi gelinceye kadar bu durumun dava açılmasının başka bir mercide çözümü gereken bir soruna bağlı olmasından dolayı zamanaşımını durduracağını savunmaktadırlar.¹⁸⁶

2.4.2. Ara muhakeme evresindeki eksiklik

¹⁸³Yurtcan, savcının bu aşamada hiçbir işlem yapamayacağını (Yurtcan, E. (2019). Ceza yargılaması hukuku. 16. Baskı. Ankara: Seçkin Yayıncılık. s. 288.); Yenisey ve Nuhoğlu, savcının bu aşamada suç isnat edici niteliği olan tutuklama talebinde bulunulamayacağını (Yenisey ve Nuhoğlu, 2022, **a.g.k.**, s. 605.); Centel ve Zafer şartın gerçekleşmesi beklenirken isnat teşkil edici nitelikte olan işlemlerin (şüphelinin ifadesinin alınması, sorguya çekilmesi, şüphelinin yakalanması, tutuklanması gibi) yapılmaması gerektiğini (Centel ve Zafer, 2017, **a.g.k.**, s. 661.); Şahin ve Göktürk ise aksi görüş olarak soruşturmanın durdurulmayarak delillerin toplanmasına devam edilmesini ve gerektiğinde koruma tedbirlerine başvurulabileceğini savunmaktadır. (Şahin ve Göktürk, 2021, **a.g.k.**, s. 52.)

¹⁸⁴Centel ve Zafer, Cumhuriyet savcısına muhakeme şartının gerçekleşmesi veya engelin kalkmasını beklemek üzere durma kararı verebilme yetkisinin tanınması gerektiğini ileri sürmektedir. (Centel ve Zafer, 2017, **a.g.k.**, s. 661.)

¹⁸⁵Çavuş, 2016, **a.g.k.**, s.172.

¹⁸⁶Mutluer, 2011, **a.g.k.**, s. 240.

2019 yılında yürürlüğe giren ve 7188 sayılı Kanun ile CMK'nın 174'üncü maddesinin 1'inci fıkrasına eklenen (d) bendinde “*Soruşturma veya kovuşturma yapılması izne veya talebe bağlı olan suçlarda izin alınmaksızın veya talep olmaksızın*” düzenlenen iddianamenin iade edileceği düzenlemesi yer almaktadır. 2019 tarihli bu düzenlemeden önce muhakeme şartlarının eksikliği ile ilgili olarak sınırlayıcı bir sayım yapılmadığından diğer muhakeme şartlarının yerine getirilmemesinin iade gerekçesi yapılabileceği kabul edilmekteydi.¹⁸⁷

Kanun koyucu, 7188 sayılı Kanun'un 20'nci maddesinin gerekçesinde kovuşturma şartları sağlanmadan dava açılmasının yargılamayı uzatması nedeniyle bunu önlemek adına CMK'nın 144'üncü maddesine eklenen (d) bendinin getirildiğini ifade etmektedir.¹⁸⁸ Aynı madde gerekçesinde yargılamayı uzatan sebeplerin başında bir kamu görevlisi hakkında izin alınmaksızın soruşturma yapılması veya vergi suçlarında mütalaa alınmadan dava açılmasının geldiği ifade edilmektedir. Ancak kanun koyucu gerekçesinde açıkça vergi kaçakçılığı suçları için aranan mütalaa şartının soruşturma evresinde sağlanmamış olmasını yargılamayı uzatan bir sebep olarak görmesine rağmen mütalaa CMK'nın (d) bendi kapsamına dâhil etmemiştir.

Mütalaa şartı gerçekleştirilmeden kamu davasının açılması talep edildiğinde mahkemenin iddianamenin iadesi kararı verip veremeyeceği hususu vergi öğretisinde tartışmalıdır.

Özcan'a göre ve aynı görüşteki Aslanpınar'a göre mütalaa alınmadan iddianame düzenlenmişse suçun sübutuna etki eden bir raporun mevcut olmadan iddianamenin düzenlenmesi CMK'nın 174'üncü maddesinin (b) bendine aykırılık teşkil edeceğinden mütalaanın alınması için iddianame iade edilerek dosya Cumhuriyet başsavcılığına geri gönderilmelidir.¹⁸⁹ Arslaner, mütalaa eksikliğinin genel hükümlere göre iddianamenin iadesi sebebi olmadığını ancak vergi kaçakçılığı suçları için mütalaanın iddianamenin esaslı bir unsurunu oluşturmasından dolayı eksikliğinin iddianamenin iadesi sebebi olarak görülmesi gerektiğini savunmaktadır.¹⁹⁰

¹⁸⁷Yargıtay 13. Ceza Dairesi'nin 22.03.2017 tarih ve 2015/3998 Esas ve 2017/2946 Karar sayılı kararı; Duranoğlu, Y. (2021). Soruşturma aşamasında toplanan delillerin değerlendirilmesi ve kamu davasının açılması. (Yayımlanmamış doktora tezi). İstanbul: Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü. s. 515.

¹⁸⁸<https://www2.tbmm.gov.tr/d27/2/2-2215.pdf> (Erişim tarihi: 19.03.2023)

¹⁸⁹Özcan, 2015, **a.g.k.**, s. 534; Aslanpınar, 2022, **a.g.k.**, s. 200.

¹⁹⁰Arslaner, H. (2022). Soruşturma aşamasında mütalaanın vergi suçları açısından önemi. Mali Hukuk Dergisi. 18(215). s. 2404.

Aksi yöndeki ve bizim de katıldığımız görüşe göre ise iddianamenin iadesi sebepleri CMK'nın 174'üncü maddesinde tahdidi olarak izin şartı ve talep şartı ile sınırlı tutulduğundan mütalaanın eksikliği halinde iddianamenin iadesi kararı verilemez. Bu durumda mahkemenin iddianameyi kabul ederek kovuşturma evresinde durma kararı vermesi gerekmektedir.¹⁹¹

2.4.3. Kovuşturma evresindeki eksiklik

Mütalaa alınmadan iddianame kabul edilerek dava açılmış olması halinde muhakeme şartı eksikliğini tespit eden mahkeme CMK'nın 223'üncü maddesinde sayılan kararlardan birini tesis edecektir. CMK'nın 223'üncü maddesine göre muhakeme şartının gerçekleşme ihtimaline göre verilebilecek kararlar durma kararı, düşme kararı ve beraat kararı olarak sayılmıştır.

Şartın gerçekleşmeyeceğinin anlaşılması hallerinde davanın düşmesine karar verilir. Düşme kararları CMK'nın 223'üncü maddesinin 1'inci fıkrasına göre hüküm niteliği taşıdıklarından kanun yoluna başvuru niteliğini haiz kararlardandır.

Şartın gerçekleşme ihtimalinin bulunduğu fakat henüz gerçekleşmediği anlaşılırsa gerçekleşmesini beklemek üzere durma kararı verilir. Durma kararına karşı itiraz yoluna başvurulabilir.

Derhal beraat kararı verilebilecek hallerde ise düşme veya durma kararları yerine beraat kararı verilmesi zorunludur. Donay, mütalaa olmaksızın dava açılmışsa bu dava yok hükmünde kabul edileceğinden açılmamış sayılan davada verilen beraat kararının geçersiz olduğunu savunmaktadır.¹⁹²

Uygulamada idarenin mütalaanın verilemeyeceğini mahkemeye bildirmesi üzerine CMK'nın 223'üncü maddesi hükmüne binaen muhakeme şartının gerçekleşmediği gerekçesiyle düşme kararı verildiği görülmektedir.¹⁹³ Verilen bu düşme

¹⁹¹Çakır, E.U. (2020). 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'da yer alan suçların muhakemesinde dava şartı olarak ihbar. Tekirdağ Namık Kemal Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi. 1(2). s. 83.

¹⁹²Donay, 2008, **a.g.k.**, s. 74.

¹⁹³Yargıtay 11. Ceza Dairesi'nin 02.07.2018 tarih ve 2016/6260 Esas sayılı ve 2018/6073 Karar sayılı kararı (Lexpera, Erişim Tarihi: 19.03.2023): "*Sanık hakkında 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu'na muhalefet suçundan yapılan yargılamada; Finike Cumhuriyet Başsavcılığının 21.05.2009 tarihli yazısıyla Antalya Defterdarlığı'na sanıkların üzerlerine atılı eylemleri dolayısıyla mütalaa verilip verilemeyeceğinin sorulması üzerine Antalya Vergi Dairesi Başkanlığının 29.06.2009 tarihli cevabi yazısında "bu konuda rapor düzenlenmesine ve mütalaa verilmesine gerek bulunmadığının" belirtilmesi ve 213 Sayılı Vergi Usul Yasasının 367. maddesi uyarınca dava şartı olan ve Defterdarlık veya Vergi Dairesi Başkanlığınca verilmesi gereken 'mütalaa'nın*

kararları hukuka ve mütalaanın yapısına uygun kararlar değildir.¹⁹⁴ İdare suçun unsurlarının gerçekleşmediği, suçun zamanaşımına uğradığı gibi gerekçeler göstererek mütalaa şartının gerçekleştirilmesini takdiri olarak engelleyemez. Cezayı ortadan kaldıran ya da azaltan sebeplerin değerlendirilmesi mahkemenin yetkisindedir. Mütalaa yapısı gereği idarenin görüşü niteliğini taşıdığından olumlu veya olumsuz şekilde mahkemeye mütalaanın sunulması şarttır. Aksi halde bu yükümlülüğün yerine getirilmemesi, mütalaa vermekle yükümlü kişilerin TCK'nın 257'nci maddesi uyarınca görevi kötüye kullanma suçundan dolayı cezai sorumluluklarının doğmasına sebep olacaktır.¹⁹⁵ Aynı zamanda işin adli niteliği göz önünde bulundurulduğunda bu kişiler hakkında CMK'nın 161'inci maddesinin 5'inci fıkrası gereği izin şartına gerek duyulmadan doğrudan doğruya kamu davası açılmalıdır.

Kovuşturma evresinde mütalaanın eksikliğinin fark edilmesi halinde mahkemenin durma kararı ile birlikte doğrudan idareye eksikliği bildirerek şartın tamamlanmasını isteyip isteyememesi hususu tartışmalıdır. Öğretide bazı yazarlara göre mahkeme doğrudan idareye yazı yazarak eksikliğin giderilmesini isteyebilirken bazı yazarlara göre dosyanın Cumhuriyet başsavcılığına gönderilerek eksikliğin savcılık tarafından giderilmesi gerekmektedir.¹⁹⁶

Durma kararının ardından mütalaanın tamamlanması için duran süre TCK'nın 67'nci maddesinde sayılan zamanaşımını durduran sebepler arasında sayılmadığından zamanaşımı fail aleyhine durmaz. Nitekim TCK zamanaşımını durduran sebepler arasında muhakeme şartlarından sadece izin ve kararı belirtmiştir. Mütalaa gibi diğer muhakeme şartlarının beklenmesi nedeniyle zamanaşımının durabilmesi için bunun özel olarak kanunda düzenlenmesi ve bu düzenlemenin TCK'nın yürürlük tarihi olan 01.06.2005 tarihinden sonra yapılmış olması gerekmektedir.¹⁹⁷

verilmeyeceğinin anlaşılması karşısında; yargılama şartının gerçekleşmemesi sebebiyle sanık hakkındaki kamu davasının CMK'nın 223/8. maddesine göre düşürülmesi gerektiği gözetilmeksizin yargılamaya devamla yazılı şekilde mahkûmiyet hükmü kurulmuş olması..."

¹⁹⁴Özcan, 2015, **a.g.k.**, s. 535-536.

¹⁹⁵Öğretide Özcan'a göre (2015, s.535) ve aynı görüşteki Şenyüz'e göre (2016, s. 535) TCK'nın 257'nci maddesindeki görevi kötüye kullanma suçu için aranan "kişilerin mağduriyetine veya kamunun zararına neden olmak ya da kişilere haksız bir menfaat sağlamak" şartı çoğu olayda gerçekleşmeyeceğinden mütalaa verilmediğinde kamu görevlisinin cezalandırılmaması sonucuyla karşılaşılması muhtemeldir.

¹⁹⁶Mütalaa eksikliğinin mahkeme tarafından giderilmesi gerektiği görüşü hakkında bkz. Uğur ve Elibol, 2015, s. 118; Yavuz, 2018, **a.g.k.**, s. 158; Özgenç, 2021, **a.g.k.**, s. 645; Mütalaa eksikliğinin Cumhuriyet savcısı tarafından giderilmesi gerektiği görüşü hakkında bkz. Donay, 2008, **a.g.k.**, s. 73; Özcan, 2015, **a.g.k.**, s.510; Aslanpınar, 2022, **a.g.k.**, s. 200.

¹⁹⁷Özar, S. (2021). Türk ceza hukukunda zamanaşımı. Ankara: Adalet Yayınevi. s. 149.

2.4.4. Kanun yolundaki eksiklik

İstinaf aşamasında, bölge adliye mahkemesinde yapılan inceleme ve kovuşturma ile ilgili hükümler CMK'nın 280'inci maddesinde düzenlenmiştir. İlgili maddenin (f) bendi uyarınca soruşturma veya kovuşturma şartının gerçekleşmediğinin istinaf aşamasında fark edilmesi halinde istinaf mahkemesince hükmün bozulmasına ve dosyanın yeniden incelenmek ve hükmolunmak üzere hükmü bozulan ilk derece mahkemesine veya kendi yargı çevresinde uygun göreceği diğer bir ilk derece mahkemesine gönderilmesine karar verilmesi gerekir.

İlk derece mahkemesi tarafından mütalaa olmaksızın verilen kararın istinaf edilmesi halinde bölge adliye mahkemesi hükmü bozarak mütalaa şartının tamamlanması için dosyayı ilk derece mahkemesine geri göndermelidir.

Temyiz incelemesi sırasında düşme sebeplerinden biriyle karşılaşan Yargıtay düşme kararı verebilir.¹⁹⁸ Muhakeme şartları konusunda yanlış karar verildiği tespit edilirse veya temyiz sürecine kadar muhakeme şartının gerçekleştirilemediği ortaya çıkarsa Yargıtay önce hukuka aykırı kararı bozar, bozarak kaldırdığı karar yerine kendisi düşme kararı verir.¹⁹⁹ Ancak CMK'nın 223'üncü maddesi gereği somut olayda derhal beraat kararı verilmesi gerekiyorsa bu durumda düşme kararı yerine beraat kararı verilmelidir.

Yargıtay'ın verebileceği kararlar arasında durma kararı yer almadığından mütalaa eksikliğinin giderilmesi için idareden mütalaa verilmesi istenemez. Bu durumda Yargıtay bozma kararı vererek dosyayı ilgili mahkemeye göndermeli ve eksikliğin ilgili mahkemece giderilmesi sağlanmaya çalışılmalıdır.²⁰⁰

¹⁹⁸Yenisey ve Nuhoğlu, 2022, **a.g.k.**, s. 1011.

¹⁹⁹Centel ve Zafer, 2017, **a.g.k.**, s. 663.

²⁰⁰Yargıtay 11. Ceza Dairesi'nin 28.02.2019 tarih ve 2016/8157 Esas ve 2019/2091 Karar sayılı kararı (Lexpera, Erişim Tarihi: 22.03.2023): *“Sanık hakkında Adana Cumhuriyet Başsavcılığı'nın 10.10.2012 tarih ve 2012/20148 esas sayılı iddianamesi ile 2009, 2010 takvim yıllarında “sahte fatura kullanma” suçlarından kamu davası açıldığı, ancak Adana Küçük ve Orta Ölçekli Mükellefler Grup Başkanlığının 08.10.2012 tarih... sayılı belge içeriğinde sanık hakkında “2009 takvim yılında sahte belge düzenleme”, “2010 takvim yılında sahte fatura kullanma” fiillerinden dolayı Grup Başkanlığı Rapor Değerlendirme Komisyonunca düzenlendiği belirtilmiş olan 25.09.2012 tarihli 150 sayılı Rapor Değerlendirme Komisyonu mütalaasının dosya içinde bulunmadığı ve mahkemece Rapor Değerlendirme Komisyonu mütalaası getirtilip incelenmeden hüküm kurulmuş olduğu anlaşılmakla; 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 367. maddesi gereğince dava şartı olan Rapor Değerlendirme Komisyonu'nun 25.09.2012 tarihli 150 sayılı sayılı mütalaa kararının aslının veya onaylı örneğinin getirtilip dosya içine konularak incelendikten sonra sonucuna göre sanığın hukuki durumunun takdir ve tayini gerekirken yargılamaya devamla yazılı şekilde hüküm kurulması... Yasaya aykırı, sanık müdafinin temyizi bu itibarla yerinde görülmüş olduğundan diğer yönleri incelenmeyen hükümlerin bu sebeplerden dolayı 5320 sayılı Kanunun 8/1. maddesi uyarınca*

Sanığın yararına olan hukuk kurallarına aykırılık, CMK'nın 290'ıncı maddesi gereği sanık aleyhine hükmün bozdurulması için Cumhuriyet savcısına bir hak vermez. Özcan'a göre CMK'da yer alan bu hüküm gereği, mütalaa'nın getiriliş gerekçesinin vatandaşın mali emniyetini sağlama düşüncesi olduğu da göz önünde bulundurulduğunda, mütalaa eksikliğinin fark edilmeyerek mahkemece beraat kararı verilmesi halinde savcı mütalaa eksikliğini gerekçe göstererek aleyhe bozma kararı isteyemez.²⁰¹

2.5. Mütalaa Vermeye Yetkili Makam

2.5.1. Rapor değerlendirme komisyonlarının yapısı ve işlevleri

Rapor değerlendirme komisyonları, Vergi Usul Kanunu'nun 367'nci maddesine 6009 sayılı Kanun'un 13'üncü maddesi ile eklenmiştir. 01.01.2011 tarihinden itibaren tüm vergi inceleme yetkililerinin raporları hakkında mütalaa verme görevi rapor değerlendirme komisyonlarına aittir.

Rapor değerlendirme komisyonlarının çalışma usul ve esasları, vergi incelemesi ile ilgili uyulacak esasların belirlendiği Vergi Usul Kanunu'nun 140'ıncı maddesinde yer almaktadır. Bu maddeye binaen Maliye Bakanlığı tarafından hazırlanan ve 28101 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanarak 31.10.2011 tarihinde yürürlüğe giren Rapor Değerlendirme Komisyonlarının Oluşturulması ile Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik'te rapor değerlendirme komisyonlarının yapısı ve işlevleri ayrıntılı olarak düzenlenmiştir.

Vergi müfettişlerinin görev yapmakta oldukları daire başkanlıklarında oluşturulan rapor değerlendirme komisyonları, Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı tarafından ilgili daire başkanlığına dâhil olan meslekte on yılını tamamlamış vergi müfettişleri arasından görevlendirilecek en az üç asil ve yeterli sayıda yedek üyeden oluşur.

İhtiyaca göre rapor değerlendirme komisyonunun oluşturulması ve komisyonda görevlendirilecek vergi müfettişi sayısının belirlenmesi Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı'nın yetkisindedir.

uygulanması gereken CMUK'un 321.maddesi gereğince BOZULMASINA, 28.02.2019 tarihinde oy birliğiyle karar verildi."

²⁰¹Özcan, 2015, **a.g.k.**, s. 504.

Vergi inceleme raporunu düzenleyen vergi müfettişleri ilgili yönetmeliğin 4'üncü maddesi uyarınca kendi düzenlemiş oldukları raporların değerlendirildiği komisyon toplantılarına  ye olarak katılamazlar.

Daire başkanlığında meslekte on yılını tamamlamış yeterli sayıda vergi müfettişinin bulunmaması halinde Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı daire başkanlıklarında oluşturulacak rapor değerlendirme komisyonlarında görev yapmak üzere diğer daire başkanlıklarından vergi müfettişi görevlendirebilir veya raporların diğer daire başkanlıklarında oluşturulan rapor değerlendirme komisyonu tarafından değerlendirilmesine karar verebilir.

Vergi incelemelerinde etkinlik, verimlilik, koordinasyon ve uygulama birliğinin sağlanması amacıyla aynı konu, sektör veya mükellef grubuna yapılan incelemeler neticesinde vergi müfettişleri tarafından düzenlenen vergi inceleme raporlarını değerlendirmek üzere Vergi Denetim Kurulu Başkanı tarafından belirlenen meslekte on yılını tamamlamış vergi müfettişleri arasından görevlendirilecek en az üç asil ve yeterli sayıda yedek üyeden oluşan rapor değerlendirme komisyonları oluşturulabilir.

Vergi incelemesi yapmaya yetkili kılınan vergi müfettişi haricinde kalan diğer memurlarca düzenlenen raporlar için rapor değerlendirme komisyonu; vergi dairesi başkanlığı kurulan yerlerde vergi dairesi başkanı ve/veya vergi dairesi başkanı tarafından belirlenecek grup müdürünün başkanlığında, müdürler ve/veya vergi dairesi müdürleri arasından vergi dairesi başkanı tarafından seçilecek en az iki asil ve yeterli sayıda yedek üyeden oluşur. Vergi dairesi başkanlığı kurulmayan yerlerde ise defterdarın başkanlığında, defterdarın belirleyeceği vergi dairesi müdürlerinden seçilen en az iki asil ve yeterli sayıda yedek üyeden oluşur. Yeterli sayıda üyenin bulunmaması veya gerekli g r len hallerde Gelir İdaresi Başkanlığı, defterdarlıklarda görevli vergi incelemesi yapmaya yetkili kılınan diğer memurlarca düzenlenen vergi inceleme raporlarını belirleyeceği vergi dairesi başkanlıklarındaki rapor değerlendirme komisyonlarında değerlendirtmeye yetkilidir. Vergi inceleme raporunu düzenleyen vergi incelemesine yetkili memurlar, kendi düzenledikleri raporun değerlendirildiği komisyon toplantılarına  ye olarak katılamazlar.

Vergi müfettişleri tarafından düzenlenen raporlara ilişkin olarak vergi müfettişleri ile rapor değerlendirme komisyonu arasındaki uyuşmazlığın çözüm merci, Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı bünyesinde Vergi Denetim Kurulu başkanı tarafından belirlenen, bir başkan yardımcısının başkanlığında dört daire başkanından oluşan toplam beş üyeden

oluşan merkezi rapor değerlendirme komisyonudur. Uyuşmazlığa konu raporların görüşüldüğü toplantılara raporu düzenleyen vergi müfettişi ile arasında uyuşmazlık bulunan komisyon üyeleri üye olarak katılamazlar.

Vergi incelemesi yapmaya yetkili kılınan diğer memurlarca düzenlenen raporlara ilişkin olarak incelemeyi yapan ile ilgili rapor değerlendirme komisyonları arasında uyuşmazlığa konu raporların üst değerlendirme merci; vergi dairesi başkanının başkanlığında, grup müdürleri, müdürler ve/veya vergi dairesi müdürleri arasından vergi dairesi başkanı tarafından seçilecek en az iki asil ve yeterli sayıda yedek üyeden oluşan vergi dairesi başkanlığı üst rapor değerlendirme komisyonudur. Vergi dairesi başkanlığı kurulmayan yerlerde ise Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından belirlenen vergi dairesi başkanlığı üst rapor değerlendirme komisyonudur. İncelemeyi yapan ile arasında uyuşmazlık bulunan rapor değerlendirme komisyonu üyeleri, ilgili raporun görüşüldüğü Vergi Dairesi Başkanlığı üst rapor değerlendirme komisyonu toplantılarına üye olarak katılamazlar.

Vergi inceleme yetkilileri tarafından düzenlenen vergi inceleme raporları ilgili birim aracılığıyla rapor değerlendirme komisyonuna gönderilir. Rapor değerlendirme komisyonları vergi inceleme raporlarını, vergi kanunları ile bunlara ilişkin Cumhurbaşkanlığı kararı, yönetmelik, genel tebliğ, sirküler ve özelgelere uygunluğu ile maddi hata ve usul hatası içerip içermediği yönünden değerlendirir.

Vergi inceleme yetkilisinin düzenlediği raporun rapor değerlendirme komisyonunca mevzuata uygun bulunması halinde olumlu değerlendirme sonucu karar tutanağı ile birlikte ilgili birime iletilir. Söz konusu raporlar birim tarafından ilgili vergi dairesine gönderilir.

Vergi inceleme raporlarının komisyon tarafından yapılan değerlendirmede uygun bulunmayarak olumsuz değerlendirilmesi halinde gerekçeli karar tutanağı ile birlikte değerlendirme sonucu incelemeyi yapan yetkiliye gönderilir. İncelemeyi yapan yetkili değerlendirme sonucuna katılırsa komisyonun yaptığı değerlendirmeler çerçevesinde raporunu tekrar düzenleyerek rapor değerlendirme komisyonuna geri gönderir. Komisyon yapılan değişikliği yeterli gördüğü takdirde olumlu değerlendirme kararı vererek raporu ilgili birime iletir ve ilgili birim raporu ilgili vergi dairesine gönderir.

Vergi inceleme yetkilisi rapor değerlendirme komisyonunun kararına katılmazsa gerekçeleriyle birlikte görüşünü rapor değerlendirme komisyonuna bildirir. Komisyon inceleme elemanının gerekçelerini uygun bulursa olumlu değerlendirme kararı vererek

süreci devam ettirir. Gerekçeleri uygun bulmazsa uyuşmazlığa konu raporlar ile aynı inceleme görevi nedeniyle ilgili mükellef nezdinde düzenlenen diğer vergi inceleme raporlarını ilgisine göre merkezi rapor değerlendirme komisyonuna veya vergi dairesi başkanlığı üst rapor değerlendirme komisyonuna gönderir. Bu komisyonlar tarafından verilen kararlar ilgili birim aracılığıyla inceleme yetkilisine gönderilir. Komisyonların kararına karşı inceleme yetkilisi itiraz edemez. Komisyon tarafından verilen karara uygun olarak inceleme yetkilisi raporu tekrar düzenler. Düzeltilen raporlar ilgili komisyon tarafından uygun bulunması halinde ilgili birime işleme koyulmak üzere iletilir.

Her yıl itibarı ile güncellenen tutarların üzerinde olan vergi ve ceza tutarı taşıyan vergi inceleme raporlarının değerlendirme yetkisi yalnızca merkezi rapor değerlendirme komisyonuna aittir. Bu raporlar merkezi rapor değerlendirme komisyonu tarafından mevzuata uygun bulunmaması halinde inceleme yetkilisine iletilir. İnceleme yetkilisi karara katılırsa raporunu komisyonun görüşü doğrultusunda yeniden düzenler. Karara katılmazsa gerekçeleriyle birlikte kararını merkezi değerlendirme komisyonuna bildirir. Komisyon gerekçeyi uygun bulmazsa vergi inceleme yetkilisi komisyonun kararına uygun yeniden rapor düzenler. Merkezi rapor değerlendirme komisyonu tarafından değerlendirilen raporlar daire başkanlığına iletilir. Daire başkanlığı raporları ilgili vergi dairesine gönderir.

Komisyonlar gerekli gördükleri durumda veya talepleri üzerine mükellefi veya inceleme elemanını dinleme yetkisine sahiptirler.

Vergi inceleme yetkilisi, vergi incelemesi sırasında Vergi Usul Kanunu'nun 359'uncu maddesinde yer alan vergi kaçakçılığı suçunun işlendiğini tespit etmesi halinde vergi suçu raporu düzenler. Rapor değerlendirme komisyonları vergi suçu raporu hakkında mütalaa verir. Mütalaa ile birlikte işlenen suç Cumhuriyet başsavcılığına bildirilir.

Vergi suçu raporu ilgili komisyona vergi inceleme raporlarının değerlendirilmesinden sonra intikal ettirilir. Zamanaşımı veya ivedilik durumu söz konusuysa vergi suçu raporlarının inceleme raporlarından önce veya aynı anda komisyonlara iletilmesi mümkündür.

Görüldüğü üzere rapor değerlendirme komisyonları vergi incelemesini gerçekleştiren vergi inceleme yetkilisinin düzenlediği vergi inceleme raporlarını uygun görüp onaylarken aynı zamanda bu raporlar hakkında mütalaa vermektedirler. Vergi inceleme raporları hakkındaki değerlendirme sonucu komisyonun görüşünün ortaya

çıkıldığı dolayısıyla verilecek mütalaa için komisyonun görüşünün ortaya koyulduğu sonucuna varılabilmektedir.²⁰²

2.5.2. Belediye başkanlarının mütalaa verme yetkisi hakkındaki görüşler

Belediyelere tahsil yetkisi verilen vergilere ilişkin olarak işlenen vergi kaçakçılığı suçlarında Cumhuriyet başsavcılığının mütalaaı vergi dairesinden mi alacağı yoksa belediye başkanından mı alacağı konusu tartışmalıdır. Zira 26.05.1981 tarihli ve 2464 sayılı Belediye Gelirleri Kanunu'nun 102'nci maddesine göre 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nda belirtilen vergi inceleme yetkisi hariç olmak üzere Vergi Usul Kanunu'nda mahallin en büyük mal memuruna verilmiş görev ve yetkiler Belediye Gelirleri Kanunu uygulaması yönünden belediye başkanı tarafından kullanılır. Benzer bir hüküm 29.07.1970 tarihli ve 1319 sayılı Emlak Vergisi Kanunu'nun 37'nci maddesinde de vardır.

Mezkûr kanunların hükümleri incelendiğinde verginin konusu, matrahı gibi vergilere ait birçok konunun bu kanunlarda düzenlenmiş olduğu fakat vergi denetimi ve özellikle vergi incelemesi ile ilgili konulara yer verilmediği görülmektedir.²⁰³

Öğretideki bir görüşe göre bu iki kanun 04.01.1961 tarihli ve 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'na göre özel kanun niteliği taşıdığından uygulanma önceliği göz önünde bulundurularak belediye vergileri hakkındaki mütalaanın yetkili bir inceleme elemanı tarafından yapılmış bir incelemeye dayanılarak belediye başkanı tarafından verilmesi gerekmektedir.²⁰⁴

Aksi yöndeki görüşe göre ise belediye başkanına tanınan yetkiler arasında vergi inceleme yetkisinin hariç tutulması ve mütalaanın doğrudan vergi incelemesi ile bağlantısı olmasından dolayı belediye başkanlarının Vergi Usul Kanunu'nun 367'nci maddesi bağlamında mütalaa verme yetkisi bulunmamaktadır.²⁰⁵

2.6. Mütalaanın Özellikleri ve İçeriği

²⁰²Candan, 2022, **a.g.k.**, s. 171.

²⁰³Agun, B.H ve Çavdar, F. (2022). Belediyelerde vergi inceleme yetkisi: olmalı mı? bir öneri. Cumhuriyet Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi. 23 (2). s. 571.

²⁰⁴Hızlı, 1984, **a.g.k.**, s. 56; Karakoç, 1996, **a.g.k.**, s. 61.

²⁰⁵Uğur ve Elibol, 2015, **a.g.k.**, s. 115-116; Şenyüz, 2016, **a.g.k.**, s. 23; Kaneti ve ark. 2022, **a.g.k.**, s. 402.

Mütalaanın verilme şekline dair mevzuatta açık bir düzenleme yer almamaktadır. Uygulamada ve yargı kararlarında mütalaanın yazılı şekilde verilmesi gerektiği, duruşma sırasında idarenin yetkili kişilerinin sözlü beyanlarının mütalaa yerine geçmeyeceği kabul edilmektedir.²⁰⁶

Mütalaa fiilin işlendiği yer vergi dairesinden alınmalıdır. Rapor Değerlendirme Komisyonlarının Oluşturulması ile Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmeliğin 13'üncü maddesine göre komisyonlar vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlarca düzenlenecek vergi suçu raporları için en geç altmış gün içerisinde mütalaa vermekle yükümlüdürler. Ancak verilen mütalaa ile birlikte suçun adli makamlara bildirilme süresi konusunda yasal bir düzenleme bulunmamaktadır.

Yargıtay mütalaanın sadece gerçek kişiler için verileceğini kabul etmektedir. Dolayısıyla Yargıtay'a göre tüzel kişiler ve adi ortaklık gibi tüzel kişiliği haiz olmayan topluluklar hakkında mütalaa verilemez.²⁰⁷

Mütalaa suçun unsuru değildir.²⁰⁸ Suçun soruşturma makamına bildirilmesi için varlığı zorunlu olan, iddianamenin düzenlenmesini ve kovuşturma aşamasına geçilmesini engelleyen bir muhakeme şartıdır.

Ceza muhakemesinin amacı ve esası maddi gerçeğin ortaya çıkarılmasını sağlamaya çalışmaktır. Mütalaa da maddi gerçeğin ortaya çıkarılması amacına hizmet etmektedir.²⁰⁹ Cumhuriyet savcısına sunulacak mütalaa ve mütalaa ile birlikte verilecek raporlar suç tespiti ile ilgili tüm unsurları ortaya koyar nitelikte olmalıdır.²¹⁰ Tespit tutanakları, raporlar gibi tüm belgeler mütalaaya ek olarak eklenmelidir. Mütalaa vergi suçu raporunun üst yazısı niteliğinde değil, ayrıntılı ve aydınlatıcı bir rapor şeklinde düzenlenmelidir.²¹¹

Mütalaa uygulamada her ne kadar “uygun görülmüştür” ibaresi ile vergi suçu raporuna atıf yapılarak onay anlamına gelen bir uygulamaya dönüştürüldüyse de mütalaanın suç ve fiil hakkında kapsamlı, soruşturma ve kovuşturma makamlarını aydınlatıcı niteliğe sahip olması beklenmektedir.²¹² Soyut suç iddiasıyla mütalaanın

²⁰⁶Yargıtay 9. Ceza Dairesi'nin 18.01.1990 tarih ve 1989/3649 Esas, 1990/260 Karar sayılı kararı. (Lexpera, Erişim Tarihi: 24.03.2023).

²⁰⁷Yargıtay 11. Ceza Dairesi'nin 11.06.2002 tarih ve 2002/4921 Esas ve 2002/5662 Karar sayılı kararı. <https://legalbank.net> (Erişim Tarihi: 24.03.2023)

²⁰⁸Ağar, 2016, **a.g.k.**, s. 341.

²⁰⁹Şenyüz, 2016, **a.g.k.**, s. 17.

²¹⁰Kocahanoğlu, 1983, **a.g.k.**, s. 332.

²¹¹Baykara, 2008, **a.g.k.**, s. 403.

²¹²Şenyüz, 2016, **a.g.k.**, s. 26.

verilmiş olması yeterli değildir. Mütalaa soruşturma evresinde savcüyı suç hakkında yeterli şüpheye ulaştırması yönünde, kovuşturma evresinde de mahkemeyi suçun işlendiği yönünde ikna edici olmalıdır.²¹³

Vergi kaçakçılığı suçlarının işlendiğinin tespitinden sonra savcılığa sunulan mütalaa ile savcının hazırlayacağı iddianame arasında bir ilişkinin varlığı aranmaktadır. Mütalaanın konusunu oluşturan fiil ile iddianamede yer alan fiilin aynı olması gerekmektedir. Mütalaanın amacı ve getiriliş gerekçesi dikkate alındığında her iki belgedeki fiil ve fiil ile ilgili konuların örtüşür nitelikte olması beklenmektedir.

CMK'nın 225'inci maddesine göre mahkemenin vereceği hükmün iddianamede yer alan fiil ve fail hakkında olması zorunludur. Yargılama esnasında mahkeme iddianamede yer alan suçtan farklı bir suçun oluştuğuna kanaat getirdiği takdirde CMK'nın 226'ıncı maddesi uyarınca sanığa ek savunma hakkı tanınmalıdır.

Mütalaanın fail hakkında verilmesinin zorunlu olup olmadığı ile ilgili öğretide farklı görüşler mevcuttur. Bir görüşe göre mütalaa sadece fiile yönelik olarak verilmelidir.²¹⁴ Bu görüşe göre Vergi Usul Kanunu'nun 367'nci maddesinin ilk fıkrasında yer alan *“359'uncu maddede yazılı suçların işlendiğini”* ifadesiyle kast edilenin fiilin tespiti olduğu, vergi incelemesine yetkili kişilerin faili tespit etmeleri için gereken yetkilerinin olmadığı ve failin tespitinin ancak savcı ile mahkemeler tarafından yapılabileceği savunulmaktadır. Yine aynı görüşe göre her fail bakımından ayrı mütalaa alınması yargılama sürecini uzatmaktadır.

Diğer bir görüşe göre ise Rapor Değerlendirme Komisyonlarının Oluşturulması ile Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmeliği'nin 13'üncü maddesinin 2'nci fıkrasında *“verilecek mütalaalarda suçun unsurlarıyla, fiil ile fail arasındaki ilişki değerlendirilir”* ve 14'üncü maddesinde yer alan *“Komisyonlar, gerekli gördüğü durumlarda ya da talepleri üzerine mükellefi veya inceleme elemanını dinleyebilir.”* düzenlemeleriyle fail ile fiil arasındaki ilişki vurgulanmaktadır. Bu görüşe göre mütalaanın hangi yıllar için ve hangi failler için verildiği idare tarafından açıkça belirtilmelidir.²¹⁵

Yargıtay günümüze kadar vermiş olduğu yerleşik içtihat kararlarında mütalaanın fail hakkında da olması gerektiğini, iddianamede yer alan ve mahkeme kararında hükme

²¹³Karakoç, 1996, **a.g.k.**, s. 60; Angun, F. ve Tekin, S. (2021). Vergi kaçakçılığı suçlarında mütalaanın yeri. Vergi Sorunları Dergisi. 44(389). s. 42.

²¹⁴Uğur, 2013, **a.g.k.**, s. 36; Özcan, 2015, **a.g.k.**, s. 532-533.

²¹⁵Ağar, 2016, **a.g.k.**, s. 342; Yüce, 2021, **a.g.k.**, s. 299; Şenyüz, 2022, **a.g.k.**, s. 408.

konu olmuş diğer kişiler hakkında mütalaa alınmamasını hukuka aykırı sayarak bozma sebebi kabul etmiştir.²¹⁶

2.7. Mütalaa Şartını Kaldıran İstisnai Düzenlemenin İncelenmesi ve Değerlendirilmesi

Kanun koyucu, Yargıtay'ın farklı failer hakkında ayrı mütalaa alınması gerektiğini kabul ettiği yerleşik içtihat anlayışının aksine 08.04.2022 tarihli ve 7394 sayılı Kanun'un 5'inci maddesiyle Vergi Usul Kanunu'nun 367'nci maddesine 5'inci fıkra olarak aşağıdaki hükmü eklemiştir:

“359'uncu maddede yazılı suçlara ilişkin yürütülmekte olan soruşturma veya kovuşturmalarda mütalaa konu fiilin, başka bir kişi tarafından veya başka bir kişiyle birlikte gerçekleştirildiğinin ortaya çıkması durumunda, bu kişi bakımından kamu davası açılması için rapor düzenlenmesi ve mütalaa verilmesi şartı aranmaz.”

Kanun teklifi ve gerekçesinde hükmün getirilme amacının ne olduğu açıkça ifade edilmemiştir. Fakat mütalaa alınma sürecinin uzun olması, zamanaşımı gibi hususlar dikkate alındığında kanun koyucunun vergi kaçakçılığı suçlarında sonradan dâhil edilecek kişiler bakımından yargılamanın hızlandırılmasını amaçladığı söylenebilmektedir.

Mütalaanın alınma zorunluluğunun bulunmadığı iki durum söz konusudur. Bunlardan ilki soruşturma veya kovuşturma evresinde fiilin başkası tarafından işlendiğinin ortaya çıkması halidir. Bu durum soruşturma evresinde ortaya çıkarsa Cumhuriyet savcısı, önceki şüpheli hakkında kovuşturmaya yer olmadığına dair karar vermelidir. Kovuşturma evresinde fiilin başkası tarafından işlendiği ortaya çıkmışsa önceki failin CMK'nın 223'üncü maddesinin (b) bendinde yer alan “*yüklenen suçun sanık tarafından işlenmediğinin sabit olması*” gerekçesiyle beraatine karar verilmelidir. Fiili işlediği tespit olunan kişi ise hakkında vergi incelemesi yapılmadan, rapor düzenlenmeden veya idarenin mütalaası olmadan doğrudan soruşturma veya kovuşturmaya dâhil edilebilecektir.

²¹⁶Yargıtay 11. Ceza Dairesi'nin 16.09.2014 tarih ve 2012/28642 Esas ve 2014/14975 Karar sayılı kararı; Yargıtay 21. Ceza Dairesi'nin 17.10.2016 tarih ve 2016/4372 Esas ve 2016/6160 Karar sayılı kararı; Yargıtay 11. Ceza Dairesi'nin 18.10.2021 tarih ve 2020/5648 Esas ve 2021/8585 Karar sayılı kararı. (Lexpera, Erişim Tarihi: 24.03.2023).

Mütalaa şartının aranmadığı diğer durum mütalaaaya konu fiilin başka bir kişiyle birlikte işlendiğinin ortaya çıkması halidir. TCK'nın 37'nci maddesindeki genel kural gereği fiili birlikte gerçekleştiren her fail birlikte sorumlu olur. Vergi Usul Kanunu'nda iştirak hükümleriyle ilgili 360'ıncı maddede özel bir düzenleme yer almaktadır. Vergi kaçakçılığı suçlarının işlenmesinde suça iştirak eden kişinin menfaatinin bulunmaması halinde bu kişi hakkında TCK'nın suça iştirak hükümlerine göre verilecek cezanın yarısı indirilir.

22.07.1998 tarihli ve 4369 sayılı Kanun'la yapılan değişiklikten önce 367'nci maddedeki usulün kaçakçılık ve kaçakçılığa teşebbüs suçlarında uygulanacağı belirtilmiştir. 4369 sayılı Kanun'un 81/A-20'nci maddesiyle eski metin değiştirilerek 367'nci maddedeki usulün 359'uncu ve 360'ınci maddelerde yazılı kaçakçılık veya iştirak suçları için uygulanacağı hükme bağlanmıştır. Aynı kanun değişikliği ile iştirak kenar başlığı taşıyan 338'inci madde hükmü ilga edilmiştir. 23.01.2008 tarihli ve 5728 sayılı Temel Ceza Kanunlarına Uyum Amacıyla Çeşitli Kanunlarda ve Diğer Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun ile yapılan değişiklik ile Vergi Usul Kanunu'nun iştirake ilişkin 360'nci maddesi iştirak durumlarında bir 'cezadan indirim' hükmü haline getirilmiştir.

Yapılan bu değişiklikler suça iştirak edenler için mütalaa şartının kaldırıldığı ve sadece vergi kaçakçılığı suçu fiilini işleyen asli fail bakımından mütalaa şartının aranması gerektiği yorumlarına sebep olmuştur.²¹⁷ Ancak Yargıtay bu anlayışın aksine iştirak eden failler için ayrı mütalaa alınması gerektiği içtihadını sürdürmeye devam etmiştir. 7394 sayılı Kanun ile yapılan değişiklikle birlikte iştirak eden kişilerin soruşturma veya kovuşturma evresine sonradan dâhil olmaları halinde rapor düzenlenmesi ve mütalaa şartı aranmaması durumu yasal mevzuatta açıkça düzenlenmiştir.

Kişiler hakkında rapor alınmaması ve mütalaa şartının aranmaması için mütalaaaya konu bir fiilin daha önce gerçekleştirilmiş olması gerekmektedir. Diğer bir deyişle yeni şüphelilerin yargılamaya dâhil edilebilmeleri için vergi kaçakçılığı suçlarından dolayı hakkında soruşturma yürütülmüş başka kişiler için alınmış aynı fiile yönelik bir mütalaanın varlığı şarttır. Bu nedenle, farklı fiiller ve farklı kanunlara dayanılarak yapılan

²¹⁷Aydoğdu, F.İ.H. (2009). Türkiye'de vergi kaçakçılığı suçu ve cezası. (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi) İzmir: Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü. s.102.

yargılamalarda 5'inci fıkra hükmü gerekçe gösterilerek soruşturmanın genişletilmesi mümkün değildir.²¹⁸

Kanaatimizce mütalaa şartının soruşturma veya kovuşturma evresine sonradan dâhil edilen bazı kişiler açısından kaldırılması sonucunda uygulamada birtakım sorunların yaşanması muhtemeldir. Özellikle iştirak halinde işlenen vergi kaçakçılığı suçunun yargılaması esnasında asli fail bakımından mütalaanın sağlanmış olması ve bu mütalaaya binaen yargılamaya yeni şüphelilerin dâhil edilmesi başta Anayasa'da yer alan eşitlik ilkesi, adil yargılanma hakkı ve cezaların şahsiliği ilkesini ihlal edici sonuçlar doğmasına sebebiyet verebilecektir.

Mütalaanın getiriliş gerekçesi kanun koyucunun da açıkça belirttiği üzere vatandaşın mali emniyetini sağlama düşüncesidir. Vergi kaçakçılığı suçları teknik birtakım özellikler taşıması sebebiyle farklı bildirim ve soruşturma usulüne tabidir. Kanun'a eklenen 5'inci fıkradaki düzenlemeyle birlikte ilk şüpheliler hakkında düzenlenen raporların ve mütalaanın sonradan dâhil olan kişilerin yargılamasına esas alınması muhtemeldir. Yeni bir rapor hazırlanmamasının sakıncalı bir sonucu da ilk failer hakkında düzenlenen raporlardaki eksikliklerin veya hataların sonraki raporlarda idare tarafından ortaya koyulamayacak olmasıdır.²¹⁹

7394 sayılı Kanun ile birlikte getirilen etkin pişmanlık hükümlerinin 5'inci fıkranın uygulama alanı bulduğu durumlarda nasıl uygulanacağı konusu da tartışma yaratabilecek niteliktedir. Etkin pişmanlıktan yararlanabilmek için verginin, gecikme faizinin ve gecikme zammının ödenmesi gerekmektedir. Ancak idarenin inceleme raporları olmadan soruşturma ve kovuşturma aşamasında bu durumun tespitinin yapılması sürecin uzamasına ve zorlaşmasına sebep olabilecektir. Aynı şekilde iştirak halinde iştirakin nasıl gerçekleştiğinin ortaya çıkarılmasında ve menfaatin bulunup bulunmadığının tespitinde idarenin rolü olmadan ceza makamlarınca belirlemeler yapılması yargılamayı zorlaştırabilecektir.

Aynı fiilden dolayı bir kişi hakkında konunun uzmanı idare tarafından inceleme yapılarak ve görüş bildirilerek adli makamlara bu raporların sunulması, sonradan dâhil olan kişiler hakkında ise etkili bir soruşturma yürütülmeden bu kişilerin doğrudan ceza

²¹⁸Türker, D. (2023). Vergi kaçakçılığı suçu soruşturmalarında inceleme ve mütalaa şartına getirilen istisnai düzenlemelerin değerlendirilmesi. Ankara Hacı Bayram Veli Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi. 27(1). s. 345.

²¹⁹Batı M. ve İnci, Z.Ö. (2022). 7394 sayılı kanunla vergi kaçakçılığı suçunda (Vergi Usul Kanunu m.359) yapılan değişikliklere dair değerlendirmeler. Vergi Sorunları Dergisi. 45(406). s. 47.

davası açılması ile karşı karşıya bırakılmasının Anayasa'nın 10'uncu maddesinde yer alan eşitlik ilkesine ve bu durum savunma hakkını kısıtlar nitelikte olduğundan adil yargılanma hakkına aykırı olduğunu düşünmekteyiz.

Kanaatimizce bu hükmün uygulanmasıyla birlikte, özellikle serbest muhasebeci mali müşavirler ve yeminli mali müşavirlerin suçla ilgilerinin olmamasına rağmen sorumluluğun kendilerine yüklenerek, haklarında rapor ve mütalaa düzenlenmeden kamu davası açılma ihtimali yüksektir.²²⁰

2.8. Mütalaanın Soruşturma ve Kovuşturma Makamlarını Bağlayıcılığı

Anayasa Mahkemesi, Yargıtay ve öğretideki çoğunluk görüşüne göre Cumhuriyet savcısı mütalaanın içeriği ile bağlı değildir.²²¹ Mütalaanın muhakeme şartı olma vasfı sadece varlığı ile ilgilidir.²²²

İdarenin vergi kaçakçılığı suçunun oluştuğunu tespit eden görüşleriyle birlikte suçü bildirmesinden sonra Cumhuriyet savcısı yeterli şüpheye ulaşmadığı takdirde kamu davasının açılması için iddianame düzenlemeyebilir.²²³ Bu durumda vereceği kovuşturmayaya yer olmadığı kararına karşı idarenin CMK'nın 172'nci maddesine göre itiraz hakkı bulunmaktadır.

Mütalaada suçun oluşmadığına yönelik görüş bildirilmesine rağmen savcı suçun işlendiğine yönelik yeterli şüpheye ulaşmışsa iddianame düzenleyerek kamu davasını açabilir. Savcının mütalaanın içeriği ile bağlı olmaması yargılamanın bağımsızlığı ilkesinin bir gereğidir.

Mütalaa, iddianame ve yargılama sonucunda verilecek hüküm arasındaki ilişkide önemli olan husus bu belgelerdeki fiillerin aynı olmasının gerekliliğidir. Bu bakımdan sahte belge düzenleme ve sahte belge kullanma fiili farklı fiiller olduğundan ve nitelikleri

²²⁰Türker, 2023, **a.g.k.**, s. 346.

²²¹AYM 10.02.2011 T., 2009/89 E., 2011/40 K.; YCGK 11.07.2014 T., 2012/1512 E., 2014/366 K.; Karakoç, 1996, **a.g.k.**, s. 59; Özcan, 2015, **a.g.k.**, s. 505; Köken, E. (2021b). Soruşturma evresinin kör noktası: iddianame yerine geçen belge. Terazi Hukuk Dergisi. 16(174). s. 256; Şenyüz, 2022, **a.g.k.**, s. 403.

²²²Yenisey ve Nuhoğlu, 2022, **a.g.k.**, s. 617.

²²³Donay, 2008, **a.g.k.**, s. 68; Uğur, 2013, **a.g.k.**, s. 35.

gereği birbirine dönüşemediklerinden mütalaa ile iddianame arasında farklılık bulunması durumunda yeniden mütalaa istenmelidir.²²⁴

Fiil aynı olmak koşuluyla suçun hukuki nitelendirilmesi sonucu birbirine dönüşebilen suçlarda yeniden mütalaa alınması gerekliliği aranmamaktadır. Örneğin, mütalaanın sahte belge düzenleme fiiline yönelik olarak düzenlenmesi ancak yargılama esnasında fiilin muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenleme fiili olarak nitelendirilmesi halinde yeniden mütalaa şartının sağlanması gerekmemektedir.

Savcının mütalaadaki fiil hakkında suçu farklı nitelendirerek yeni bir mütalaa istemesi, idarenin de ilk mütalaadaki fiilin suç niteliği hakkındaki görüşünü değiştirmemesi halinde ortaya çıkan çatışmanın nasıl çözülmesi gerektiği hakkında yasal bir düzenleme bulunmamaktadır.²²⁵

Suçla ilgili hukuki nitelendirme yargılama makamlarının yetkisinde olup soruşturma aşamasında savcı, kovuşturma aşamasında ise mahkeme nitelendirme konusunda serbesttir. Kovuşturma aşamasında mahkeme iddianamede yer alan hukuki nitelendirmeden farklı bir kanaate ulaştığı takdirde sanığa ek savunma hakkı vermek zorundadır. Mütalaadaki nitelendirmeden farklı bir sonuca ulaşırsa ek savunma hakkı verme zorunluluğu bulunmamaktadır.

Yargıtay'ın günümüze kadar vermiş olduğu kararlarında iddianamede mütalaada gösterilmeyen faillere yer verilemeyeceği bu kişiler hakkında ayrı mütalaa alınması gerektiği yorumu hâkimdi. Yargıtay bu kararlarıyla fail yönünden iddianamenin kapsamının genişletilmesini kabul etmeyerek Cumhuriyet savcısını yeni mütalaa alınması yönünden zorunlu kılmaktaydı. Ancak kanun koyucu 367'nci maddenin 5'inci fıkrası ile bu görüşün aksi yönünde bir düzenleme yaparak soruşturma veya kovuşturmayla sonradan dâhil olan bazı kişiler için rapor düzenlenmesi ve mütalaa alınması şartını kaldırmıştır.

Mevzuatta vergi inceleme raporları ile komisyon kararları arasında uyumsuzluk olması halinde izlenecek yöntem düzenlenmiş buna karşılık vergi suçu raporları ile mütalaanın farklı olması hali ele alınmamıştır. Mütalaada yer alan fiil ve failler ile vergi suçu raporlarındaki fiil ve faillerin farklı olması halinde, Cumhuriyet savcısı iddianame düzenlerken mahkeme ise yargılama aşamasında mütalaadaki hususları dikkate

²²⁴Yargıtay 11. Ceza Dairesi'nin 08.10.2020 tarih ve 2017/9169 Esas ve 2020/5629 Karar sayılı kararı; Yargıtay 11. Ceza Dairesi'nin 13.10.2020 tarih ve 2017/496 Esas, 2020/5739 Karar sayılı kararı. (Lexpera, Erişim Tarihi: 28.03.2023)

²²⁵Özcan, 2015, **a.g.k.**, s. 528.

almalıdır.²²⁶ Çünkü muhakeme şartı olan mütalaanın varlığıdır. Vergi suçu raporları idarenin bünyesindeki rapor değerlendirme komisyonlarına hitaben yazılmaktayken mütalaa doğrudan adli makamlara suçu bildirmektedir. Özcan'a göre ise mütalaanın vergi suçu raporlarına göre hiyerarşik bir üstünlüğü bulunmadığından iddianame hazırlanırken savcının vergi suçu raporundaki görüşlere göre hareket etmesi mümkündür.²²⁷

Hukuka aykırı olarak gerçekleştirilmiş denetlemeler ve bu denetlemelere bağlı olarak hazırlanmış vergi suçu raporu ile mütalaanın sonuçları önem arz etmektedir. Vergi incelemesinin ve vergi suçu raporlarının hukuka uygun olması ancak mütalaanın yasal mevzuata uygun bir şekilde verilmemiş olması halinde, muhakeme şartının gerçekleştiğinin kabul edilmesi mümkün olmadığından savcı veya kovuşturma evresinde mahkeme idareden eksikliğin giderilmesini istemekle yükümlüdür. Ancak vergi incelemesi aşamasının ve vergi suçu raporunun hukuka aykırı şekilde gerçekleştirilmiş olması halinde bu aşamalardaki hukuka aykırılık, hukuka aykırı delil elde etme sonucunu doğurduğundan savcının tekrardan hukuka uygun olarak inceleme yapılmasını talep etmesi gerekmektedir. Bu durumda düzenlenen mütalaa da usule uygun olmadığından Vergi Usul Kanunu'nun 367'nci maddesinin 2'nci fıkrası uyarınca savcının sair suretlerle suçu öğrendiği kabul edilmelidir.²²⁸

2.9. Mütalaanın Diğer Kanunlarda Yer Alan Muhakeme Şartları ile Karşılaştırılması

2.9.1. Şikâyet şartı ile karşılaştırılması

Şikâyet, soruşturulması ve kovuşturulması şikâyete tabi kılınmış fiiller hakkında şikâyetle bulunmaya yetkili kişilerin yetkili makamlardan failin cezalandırması talebiyle fiil hakkında kovuşturma yapılmasını istemesidir.²²⁹ Suçların soruşturulmasında kural, soruşturma makamlarının kendiliğinden harekete geçmesi olmakla birlikte kanunların açıkça şikâyet şartına tabi kıldığı suçlar bu kuralın istisnasını oluşturmaktadır. Bazı suçların şikâyete tabi kılınmasının sebeplerinden biri birtakım suçların toplumdan çok bireyi ilgilendirdiği düşüncesi, bir değer sebebi ise suçtan zarar gören kişilerin

²²⁶Yavuz, 2018, **a.g.k.**, s. 164.

²²⁷Özcan, 2015, **a.g.k.**, s. 529.

²²⁸Erman, 1988, **a.g.k.**, s. 13.

²²⁹Şahin ve Göktürk, 2021, **a.g.k.**, s. 55.

menfaatlerinin göz önünde bulundurularak suçun soruşturulmasının bu kişilerin iradelerine bırakılması gerektiği düşüncesidir.²³⁰

Şikâyet, soruşturulması ve kovuşturulması şikâyete bağlı suçlar başlığı altında TCK'nın 73'üncü maddesinde düzenlenmiştir. Şikâyetin yapılma usulü ise CMK'nın 158'inci maddesinde düzenlenmektedir. Şikâyet, suçtan zarar gören tarafından Cumhuriyet başsavcılığına veya kolluk makamına yapılır. Valilik veya kaymakamlığa ya da mahkemeye yapılan şikâyet, ilgili Cumhuriyet başsavcılığına gönderilir. Şikâyet yazılı olarak yapılmalıdır. Tutanağa geçirilmek kaydıyla sözlü olarak yapılması da mümkündür. Kovuşturma evresinde suçun şikâyete tabi suçlardan olduğunun anlaşılması halinde mağdur açıkça şikâyetinden vazgeçmezse yargılamaya devam olunur.

Soruşturulması ve kovuşturulması şikâyete tabi suçlar hakkında şikâyete yetkili olan kimse 6 ay içinde şikâyette bulunmalıdır. Bu süre fiilin ve failin öğrenildiği tarihten itibaren başlar. 6 aylık bu süre hak düşürücü süre olarak kabul edilmektedir.

Şikâyetten feragat edilmesi veya şikâyetin geri alınması mümkündür. Henüz şikâyet yapılmadan süresi geçmemiş şikâyet hakkını kullanmamak veya bu hakkın kullanılmayacağına yönelik irade açıklamasında bulunmak şikâyetten feragattir.²³¹ Feragat tek taraflı olarak suçtan zarar gören tarafından yapılır. Şikâyetten vazgeçme ise yapılmış bir şikâyetin sonuç doğurmaması adına suçtan zarar gören kişinin veya kanuni temsilcisinin irade açıklamasında bulunmasıdır. Kovuşturma aşamasında şikâyetten vazgeçme davayı düşürür. Vazgeçmenin sonuç doğurabilmesi için sanığın vazgeçmeyi kabul etmesi gerekmektedir. TCK'nın 73'üncü maddesinin 4'üncü fıkrası şikâyetten vazgeçmeyi açıkça düzenlemişken şikâyetten feragat TCK'da düzenlenmemiştir.

Şikâyet edilen fail değil, fiildir. Dolayısıyla kural olarak iştirak halinde işlenen suçlarda fiilin takibi tüm şerikler bakımından şikâyete tabidir. Şikâyete tabi olan ve iştirak halinde işlenmiş suçlarda şikâyetten vazgeçme diğer şerikleri de kapsar. Yine suçtan zarar gören birden fazla ise birinin şikâyet hakkını kullanması muhakeme şartının gerçekleşmesi için yeterlidir. Tüm bu durumlara “şikâyetin yayılma etkisi” denilmektedir.²³²

Bir suçun şikâyete tabi kılınması için kanunda şikâyete bağlı kılındığının açıkça yer alması gerekmektedir. Vergi kaçakçılığı suçunun şikâyete tabi suçlardan olduğu hakkında

²³⁰Öztürk, B., ve ark. (2022). Nazari ve uygulamalı ceza muhakemesi hukuku. (Ed.: Öztürk, B.) (16. Baskı). Ankara: Seçkin Yayıncılık. s. 46.

²³¹Özbek, Doğan ve Bacaksız, 2022b, **a.g.k.**, s. 118.

²³²Özbek, Doğan ve Bacaksız, 2022b, **a.g.k.**, s. 118.

yasal bir düzenleme mevzuatta yer almamaktadır. Vergi kaçakçılığı suçları şikâyet tabi olmayan ve suçun işlenmesiyle tüm toplumun zarar gördüğü kamusal suçlardandır.²³³

Mütalaa şartı ve şikâyetin temel özellikleri incelendiğinde iki şartın aynı olmadığı ifade edilebilmektedir. Ancak yine de konu kapsamında ele alınması gereken önemli bir husus, suçtan zarar görene kanunen tanınmış şikâyetten vazgeçme hakkına benzer bir hakkın vergi dairesine tanınıp tanınmadığı diğer bir deyişle vergi dairesi tarafından verilen mütalaadan feragat veya vazgeçmenin geçerli olup olmadığıdır. Mütalaa niteliği itibarıyla yargılama makamlarına yol gösterici teknik bir görüş yazısıdır. Mütalaa ile birlikte suç bildirim yetkili makamlara ulaştıktan sonra Cumhuriyet savcısı mütalaa sonucu ile bağlı olmadan yeterli şüpheye ulaşması halinde iddianame düzenlenmesine aksi halde kovuşturmayaya yer olmadığına dair karar verir. Kovuşturma evresinde ise mahkeme mütalaa sonucu ile bağlı olmadan hükmünü verecektir. Dolayısıyla mütalaa verildikten sonra geri alınması, verilen mütalaadan vazgeçilmesi mümkün değildir.²³⁴ İdarenin bu yönde irade açıklamasında bulunması şüphelinin/sanığın hukuk dünyasında bir etki ve sonuç doğurmayacaktır.

Şikâyetinde bulunulması 6 aylık hak düşürücü süreye tabi kılınmıştır. Mütalaa ile suçun bildirilmesi bakımından ise yasal bir süre belirlenmemiştir. Rapor değerlendirme komisyonu suçun dava zamanaşımına uğradığı gerekçesiyle mütalaa verilmemesi yönünde karar veremez.

Şikâyet şartında yapılan şikâyet, iştirak halindeki tüm şerikleri kapsayacak niteliktedir. Mütalaa ise tek bir kişi için rapor değerlendirme komisyonu tarafından suçun unsurları, fail ve fiil ilişkisi incelenerek verilmektedir. Buna göre şikâyetin özelliklerinden olan yayılma etkisinin mütalaanın özellikleri bakımından geçerli olmayacağı sonucu çıkarılabilmektedir. Ancak 7394 sayılı Kanun ile yapılan değişiklikte soruşturma veya kovuşturma evresinde iştirak halinde işlenen vergi kaçakçılığı suçları için sonradan dâhil edilen failler için aranan mütalaa şartı kaldırılmıştır. Böylelikle suç hakkında öncesinde bir kişi hakkında verilen tek mütalaa, tüm şeriklere etkili olacak hale getirilmiştir.

2.9.2. İzin şartı ile karşılaştırılması

²³³Taştan, 2015, **a.g.k.**, s. 6.

²³⁴Uğur, 2013, **a.g.k.**, s. 36.

İzin, iddia makamınca kanunda belirtilen yetkili resmî makamlara fail hakkında soruşturma veya kovuşturma yapılmasında kamu yararının bulunup bulunmadığının sorulması ve yetkili resmî makamların bu yönde yaptıkları olumlu irade açıklaması olarak tanımlanmaktadır.²³⁵

İzin sisteminin Türk hukukundaki en önemli yansımalarından biri kamu görevlilerinin yargılama usulünde görülmektedir. İzin sisteminin uygulanmakta olduğu kamu görevlilerinin yargılanması usulü, tahkik sisteminin kaldırılması sonucu ortaya çıkmıştır.²³⁶

02.12.1999 tarihli ve 4483 sayılı Memurlar ve Diğer Kamu Görevlilerinin Yargılanması Hakkında Kanun'dan önce yürürlükte olan ve tahkik sisteminin uygulandığı 1913 tarihli Memurin Muhakematı Hakkında Kanunu Muvakkat hükümleri idareye kamu görevlilerinin yargılanıp yargılanmamaları kararının verilmesi için hazırlık soruşturmasını yapabilme yetkisini vermektedir. Hazırlık soruşturması sonucunda hazırlanan ve fezleke adı verilen soruşturmayı yapan idarenin kişilerin suçu işleyip işlemediklerine ilişkin görüşlerinin ortaya koyulduğu rapor, idari kurullara sunularak bu kurullar tarafından memurlar hakkında lüzum-u muhakeme veya men-i muhakeme kararları verilmekteydi. Sonuçta idarenin vardığı karara göre kişiler mahkemeler tarafından yargılanmaktaydı. 4483 sayılı Kanun'la birlikte idarenin hazırlık soruşturması yapabilme yetkisi kaldırılarak bunun yerine idareye ön inceleme yetkisi tanınmış, soruşturma yetkisi Cumhuriyet başsavcılığına devredilmiştir. Böylelikle tahkik sistemi kaldırılarak ön inceleme sonucunda izin yöntemini getiren usul benimsenmiştir.²³⁷

Memurin Muhakematı Hakkında Kanunu Muvakkatte yer alan ve idare tarafından hazırlanan fezleke vergi kaçakçılığı suçu için tanzim edilen mütalaa ile benzerlik göstermektedir. Her iki belgenin içeriğini suçun işlenip işlenmediği yönünde idarenin kanaati ve görüşleri oluşturmaktadır. İdare, mütalaa da fezleke de suç hakkında gereken tespitleri yaparak suç hakkındaki görüşlerini yetkili makamlara sunmaktadır.

²³⁵Şahin ve Göktürk, 2021, **a.g.k.**, s. 63.

²³⁶Tahkik sistemi bir ceza yargılaması yöntemi olup bu yöntemde ön soruşturma adli makamlar haricindeki yetkili makamlarca yapılarak son soruşturmada gerekli görülmesi halinde iş mahkemeye intikal ettirilmektedir. Bkz. Uz, A. (2011). Kamu görevlilerinin ceza kovuşturmasına tabi tutulabilmesi için yetkili idari merci tarafından verilebilecek kararların hukuki niteliği ve denetimi üzerine. İnönü Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi. 2(2) s. 167.

²³⁷Eren, A. (2000). Memurin muhakematı hakkında kanunu muvakkat ile onu yürürlükten kaldıran memurlar ve diğer kamu görevlilerinin yargılanması hakkında kanunun karşılaştırılması. Ankara Üniversitesi SBF Dergisi 55(3). s. 77.

Memurin Muhakematı Hakkında Kanunu Muvakkati yürürlükten kaldıran 4483 sayılı Memurlar ve Diğer Kamu Görevlilerinin Yargılanması Hakkında Kanun'da memurların ve kamu görevlilerinin görevleri sebebiyle işledikleri iddia edilen suçlardan dolayı yargılanabilmeleri için izin vermeye yetkili merciler ve izlenecek usul düzenlenmektedir. Memurların ve diğer kamu görevlilerinin görevleri sebebiyle işledikleri suçlardan dolayı soruşturmalarının yapılabilmesi için 4483 sayılı Kanun'un 3'üncü maddesinde veya ilgili özel kanunlarda yer alan izin vermeye yetkili mercilerden soruşturma izninin alınması gerekmektedir.

4483 sayılı Kanun'un 4'üncü maddesinin ilk fıkrasına göre Cumhuriyet başsavcıları, memurlar veya diğer kamu görevlilerinin 4483 sayılı Kanun kapsamına giren bir suçu işlediklerini herhangi bir ihbar veya şikâyet sonucunda öğrendiklerinde ivedilikle toplanması gereken delilleri toplamaktan başka hiçbir işlem yapmayarak soruşturma evrakının örneği ile birlikte ilgili makamdan soruşturma izni isterler. 2'nci fıkraya göre ise diğer makam ve memurlarla kamu görevlileri de 4483 sayılı Kanun kapsamına giren bir suçun işlendiğini öğrendiklerinde durumu izin vermeye yetkili merciye iletmekle yükümlüdürler.

Vergi Usul Kanunu'nda düzenlenen vergi kaçakçılığı suçunun kamu görevlisi tarafından işlenmesi halinde 367'nci maddede özel bir düzenleme öngörülmemiştir. Vergi Usul Kanunu'nun ve 4483 sayılı Kanun'un düzenlediği usul hükümlerinin farklı olması bazı konularda çatışma yaratmakta ve beraberinde farklı sonuçlar getirmektedir.

4483 sayılı Kanun'un 2'nci fıkrası uyarınca diğer makam ve memurlarla kamu görevlileri 4483 sayılı Kanun kapsamına giren bir suç işlendiğini ihbar, şikâyet, bilgi, belge veya bulgulara dayanarak öğrendiklerinde durumu izin vermeye yetkili merciye iletmekle yükümlüdürler. Bu nedenle vergi kaçakçılığı suçunun işlendiğini vergi incelemesi sırasında öğrenen vergi inceleme yetkilisi suçu doğrudan 4483 sayılı Kanunu'nun 3'üncü maddesinde sayılan yetkili makamlara bildirecektir. İzin vermeye yetkili makam 4483 sayılı Kanun'da öngörülen usulü uygulayarak ön inceleme gerçekleştirecek ve soruşturma izni vermesi halinde bu durumu Cumhuriyet başsavcılığına bildirecektir. Sonuç olarak vergi incelemesi sırasında tespit edilen suç hakkında uygulanan 367'nci maddenin 1'inci fıkrasındaki usul ve mütalaa şartı suçun faili kamu görevlisi olması halinde uygulama alanı bulmayacaktır. Bu bağlamda Özcan, vergi kaçakçılığı suçlarının kamu görevlisi tarafından işlendiği durumlarda hazırlanan suç duyurusu raporlarının Cumhuriyet başsavcılığından önce soruşturma izni vermeye yetkili

makamlara gönderilmesi ile mülga kanun niteliğinde olan Memurin Muhakematı Hakkında Kanunu Muvakkat'teki eski uygulamanın aynen devam ettirildiği sonucuna varmaktadır.²³⁸

Diğer taraftan suçu sair suretlerle öğrenen Cumhuriyet başsavcılığı 4483 sayılı Kanun'un 4'üncü fıkrasının ilk fıkrasına göre hareket edeceğinden ivedilikle toplanması gereken delilleri toplamaktan başka hiçbir işlem yapmayarak soruşturma evrakının örneği ile birlikte ilgili makamdan soruşturma izni isteyecektir. Bu durumda 367'nci maddenin 2'nci fıkrasında yer alan inceleme talep etme zorunluluğu soruşturma izninin alınmasına kadar uygulanmayacaktır. Cumhuriyet savcısı vergi dairesinden inceleme talep etmeden önce soruşturma izni için yetkili makamlara başvurmak zorundadır.

4483 sayılı Kanun'da yer alan düzenlemelere göre yetkili mercilerin soruşturma izni verip vermemelerine göre iddia ve savunma makamlarının her ikisine de itiraz yolu tanınarak idarenin bu kararlarının hukuka uygunluğunun adli merciler tarafından incelenmesi sağlanmaktadır.²³⁹

Soruşturma izni 4483 sayılı Kanun bakımından muhakeme şartı niteliğinde olup kanunda soruşturma izninin verilmemesi halinde başvurulabilecek yol açıkça düzenlenmiştir. Vergi Usul Kanunu'nda ise mütalaanın rapor değerlendirme komisyonu tarafından düzenlenmemesi, savcılığa veya mahkemeye sunulmaması hakkında herhangi bir hüküm yer almamaktadır. Rapor değerlendirme komisyonunun mütalaa vermesi komisyon için yasal mevzuattan doğan bir yükümlülüktür. Her ne kadar mütalaanın olumlu veya olumsuz içeriği yargılama makamlarını bağlamasa da mütalaanın mevcudiyeti bir muhakeme şartıdır. Komisyon tarafından mütalaanın verilmemesi komisyonda görevli kişilerin TCK'ya göre görevi kötüye kullanma suçundan dolayı sorumluluklarının doğmasına ve disiplin cezası ile karşı karşıya kalmalarına sebebiyet verebilecektir. Fakat sonuçta yine mütalaa şartı sağlanmamış olacak suç işlenmiş olsa bile

²³⁸Özcan, 2015, **a.g.k.**, s. 543.

²³⁹4483 sayılı Kanun, soruşturma izninin verilmesi ya da verilmemesi kararlarına karşı itiraz yolunu düzenlemiştir. Yetkili merci, soruşturma izni verilmesine veya verilmemesine ilişkin kararını Cumhuriyet Başsavcılığı'na, hakkında inceleme yapılan memur veya diğer kamu görevlisine ve varsa şikâyetçiye bildirir. Yetkili mercein kararının tebliğinden itibaren on gün içinde soruşturma izni verilmemesi kararına karşı Cumhuriyet başsavcılığı veya şikâyetçi, soruşturma izni verilmesi kararına karşı ise memur veya diğer kamu görevlisi itiraz yoluna başvurabilir. Ayrıca izin vermeye yetkili merciler tarafından verilen işleme koymama kararına karşı da şikâyetçiye itiraz hakkı tanınmıştır. İtirazlara Kanunun 3'üncü maddesinin (e), (f), (g) (Cumhurbaşkanınca verilen izin hariç) ve (h) bentlerinde sayılanlar için Danıştay İkinci Dairesi, diğerleri için yetkili mercein yargı çevresinde bulunduğu bölge idare mahkemesi bakmaktadır. Öncelikli olarak incelenen bu kararlar en geç üç ay içinde karara bağlanmalıdır. İtiraz sonucu verilen kararlar kesin niteliktedir.

cezasız kalarak Cumhuriyet savcısı tarafından kovuşturmaya yer olmadığı kararı, mahkeme tarafından ise durma kararının ardından düşme kararı verilebilecektir.²⁴⁰

2.9.3. Talep şartı ile karşılaştırılması

Talep, bazı suçlar için devletin resmî makamlarının yetkili makamlara şikâyeti olarak tanımlanmaktadır.²⁴¹ Fakat şikâyet şartı daha çok bireyi ilgilendiren suçlar için getirilmişken talep şartı kamuyu ilgilendiren suçlar bakımından önem arz etmektedir.

Şikâyet sonucu yapılacak soruşturmanın sonucunda Cumhuriyet savcısının iddianame düzenleme zorunluluğu bulunmamaktadır. Şartları olduğu takdirde şikâyet edilen fiil ve fail hakkında kovuşturmaya yer olmadığı kararı verilebilir. Talep şartında ise Cumhuriyet savcısının iddianame düzenlemesi zorunludur. Talepte bulunacak resmî makam Adalet Bakanı'dır. TCK'nın 12'nci maddenin 1'inci fıkrası ve 13'üncü maddesinin 2'nci fıkrasında talep şartına yer verilmiştir.²⁴²

Vergi dairesi de yapacağı suç bildirimlerinde devletin yetkili makamı sıfatına sahiptir. Fakat Cumhuriyet savcısı vergi dairesi tarafından verilen mütalaa ile kamu davasını açma zorunluluğu ile bağlı değildir. Diğer bir deyişle talep şartında olduğu gibi Cumhuriyet savcısının iddianame düzenleme zorunluluğu yoktur. Olumlu bildirilen mütalaa sonucunda yeterli şüpheye ulaştığına kanaat getirmediyse kovuşturmaya yer olmadığına dair karar verebilir.

2.9.4. Yazılı başvuru şartı ile karşılaştırılması

Kanun koyucu, bazı suçların muhakeme usulünde suçla ilgili yetkili makamların soruşturma yapılması talebiyle iddia makamı olan savcılığa başvuru yapmasını muhakeme şartı olarak düzenlemiştir. Suçun niteliğine göre başvuru yapacak yetkili makam kurul, kurum veya kanun tarafından yetkilendirilmiş bir merci olmaktadır. Yazılı

²⁴⁰Mütalaa şartının gerçekleştirilmemesi halinde 4483 sayılı Kanun'da olduğu gibi özel bir itiraz mekanizmasının getirilmesi hakkındaki görüş için bkz. Yiğit, 2004, **a.g.k.**, s. 135.

²⁴¹Şahin ve Göktürk, 2021, **a.g.k.**, s. 61.

²⁴²“Bir yabancı, 13 üncü maddede yazılı suçlar dışında, Türk kanunlarına göre aşağı sınırı en az bir yıl hapis cezasını gerektiren bir suçu yabancı ülkede Türkiye'nin zararına işlediği ve kendisi Türkiye'de bulunduğu takdirde, Türk kanunlarına göre cezalandırılır. Yargılama yapılması Adalet Bakanının istemine bağlıdır.” (TCK m.12/1); “İkinci Kitap, Dördüncü Kısım altındaki Üçüncü, Dördüncü, Beşinci, Altıncı ve Yedinci Bölümlerde yer alanlar hariç; birinci fıkra kapsamına giren suçlardan dolayı Türkiye'de yargılama yapılması, Adalet Bakanının talebine bağlıdır.”(TCK m.13/2)

başvuru şartında başvuru yapacak yetkili makamlar, suçtan doğrudan zarar görmemekle birlikte kamunun menfaatlerini göz önünde bulundurarak soruşturmanın veya kovuşturmanın yapılıp yapılmamasının sonuçları hakkında bir değerlendirmede bulunmaktadırlar.²⁴³

Yazılı başvuru şartı özellikle ekonomik suçların soruşturulması ve kovuşturulması için adli makamlardan önce kurum, kurul veya fon gibi idari yapıya sahip makamların kamu menfaatini gözeterek suçun ön değerlendirmesinde bulunmalarını sağlamak amacıyla getirilmiştir.²⁴⁴

Yazılı başvuru şartı, 19.10.2005 tarihli ve 5411 sayılı Bankacılık Kanunu'nun 162'nci maddesinde soruşturma ve kovuşturma yapılabilmesi için 06.12.2012 tarihli ve 6362 sayılı Sermaye Piyasası Kanunu'nun 115'inci maddesinde ise soruşturma yapılabilmesi için aranmaktadır.²⁴⁵ Bankacılık Kanunu hükümlerine göre yazılı başvuruda bulunabilecek yetkili makam Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu veya Tasarruf Mevduatı Sigorta Fonu'dur. Sermaye Piyasası Kanunu'na göre ise Sermaye Piyasası Kurulu yazılı başvuruda bulunmaya yetkilidir.

Vergi Usul Kanunu'nun 367'nci maddesine göre vergi kaçakçılığı suçunda vergi incelemesi sırasında 359'uncu maddede yer alan suçlarla karşılaşan vergi incelemesine yetkili kişilerin alacakları mütalaa ile birlikte Cumhuriyet başsavcılığına bildirim yapmaları mecburidir. Bu mecburiyet Vergi Usul Kanunu'nun açık lafzından kaynaklanmaktadır. Vergi dairesinin kamu davasının açılmasında kamu yararı bulunup bulunmadığı hakkında bir değerlendirme yapma yetkisi bulunmamaktadır.²⁴⁶ 5411 sayılı Bankacılık Kanunu'nun 162'nci maddesinde ve 6362 sayılı Sermaye Piyasası Kanunu'nun 115'inci maddesinde ise suçun bildirim zorunluluğu açıkça yer almamaktadır. Kurum, kurul veya fonun yazılı başvuruda bulunup bulunmaması konusunda takdir yetkileri vardır.²⁴⁷ Ancak bu takdir yetkisi keyfilik arz edecek şekilde kullanıldığında ve yazılı başvuruda bulunmak için kamu yararı söz konusuysen

²⁴³Yenisey ve Nuhoğlu, 2022, **a.g.k.**, s. 631.

²⁴⁴Yenisey ve Nuhoğlu, 2022, **a.g.k.**, s. 632.

²⁴⁵Öğretide Kurum, Fon ve Kurul'un başvurusunu talep başlığı altında inceleyen yazarlar da vardır bkz. Öztürk ve ark. 2022, **a.g.k.**, s. 56.

²⁴⁶Ünver ve Hakeri'ye göre Vergi Usul Kanunu'nun 367'nci maddesindeki mütalaa şartı, yazılı başvuru şartı olarak nitelendirilmelidir. Bkz. Ünver ve Hakeri, (2013a), **a.g.k.**, s. 146.

²⁴⁷Alıcı, Y. (2007). Bankacılık kanunu şerhi. İstanbul: Beta Yayıncılık. s. 1295-1296; Reisoğlu, S. (2007). Bankacılık kanunu şerhi C:II. Ankara: Yaklaşım Yayınları s. 1734; Yetkin, E. (2015). Bankacılık ve sermaye piyasası suçlarına ilişkin muhakeme kuralları. Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi. (19)3 s. 410.

başvuruda bulunulmaması halinde yetkililerin görevi kötüye kullanma suçundan sorumlulukları doğabilecektir.²⁴⁸

Yazılı başvuru şartının uygulandığı kanunların birçoğunda başvuruyu gerçekleştirecek olan makamın yargılama aşamasında müdahil/katılan sıfatıyla yargılamaya dâhil edileceği hususu açıkça yer almaktadır. Vergi kaçakçılığı suçu için herhangi bir idareye veya makama böyle bir imkân açıkça sağlanmamıştır. Uygulamada vergi kaçakçılığı suçlarının muhakemesinde Hazine ve Maliye Bakanlığı'nın ve Gelir İdaresi Başkanlığı'nın CMK'nın 237'nci ve 238'inci maddelerine göre kovuşturma aşamasında katılma talebinde bulunduğu ve katılanın haklarından yararlandığı görülmektedir. Yargıtay, Gelir İdaresi Başkanlığı'nın davadan haberdar edilmediği için katılma talebinde bulunma imkânı sağlanmamasını ve kanun yollarından yararlanamamasına sebebiyet verilmesini hukuka aykırı bularak bozma sebebi kabul etmektedir.²⁴⁹

Yazılı başvuru şartında ilgili makam takdir yetkisine bağlı olarak suç işlendiyse soruşturma ve kovuşturma açılması talebiyle bunu iddia makamına bildirmektedir. Mütalaa şartında olduğu gibi suçun unsurları, fail ve fiil arasındaki ilişkinin ortaya koyulması gibi konuları ele alma zorunluluğu mevzuat tarafından düzenlenmemiştir. Cumhuriyet savcısına yapılan bu başvuru bir görüş niteliği taşımamaktadır. Mütalaa ise suçun oluşup oluşmadığı, failinin kim olduğu, suçun ne şekilde işlendiği gibi konularda idare tarafından verilen görüş niteliğindeki teknik bir yazıdır. Suç duyurusu niteliğini taşımakla birlikte aynı zamanda yargılama makamlarını aydınlatıcı bir işleve sahiptir.

²⁴⁸Topuz, V. (2019). Sermaye piyasası suçlarında yazılı başvuru şartı ve görevli ve yetkili mahkeme. İnönü Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi. 10(1). s. 164.

²⁴⁹Yargıtay 11. Ceza Dairesinin 29.04.2019 tarih ve 2017/8495 Esas ve 2019/4124 Karar sayılı kararı (Lexpera, Erişim Tarihi: 01.04.2023): “Katılan sıfatını alabilecek olan ve kovuşturma evresinde usulüne uygun olarak duruşmadan haberdar edilmediği için davaya katılma talebinde bulunamayan müşteki Gelir İdaresi Başkanlığı'nın, 5271 sayılı CMK'nın 260/1. madde ve fıkrası uyarınca yasa yollarına başvurma hakkı bulunduğu belirlenerek yapılan incelemede; Kovuşturmanın her aşamasında kamu davasına katılma hakkı bulunan müşteki Gelir İdaresi Başkanlığı'na duruşma gününün usulen bildirilip davaya katılma iddia ve delillerini sunma olanağı tanınması gerektiği gözetilmeden, yazılı şekilde karar verilmek suretiyle, iddia hakkının kısıtlanması, yasaya aykırı, müşteki kurum vekilinin temyiz itirazları bu itibarla yerinde görülmüş olduğundan sair yönleri incelenmeyen hükümlerin bu sebepten dolayı, 5320 sayılı Yasa'nın 8/1. maddesi gereğince uygulanması gereken 1412 sayılı CMUK'nun 321. maddesi uyarınca BOZULMASINA, 16.02.2017 gününde oybirliği ile karar verildi.”

2.9.5. Lüzum-u muhakeme kararı şartı ile karşılaştırılması

2547 sayılı Yükseköğretim Kanunu'nun 53'üncü maddesinin (c) fıkrası hükmü yükseköğretim üst kuruluşları başkan ve üyeleri ile yükseköğretim kurumları yöneticilerinin, kadrolu ve sözleşmeli öğretim elemanlarının ve bu kuruluş ve kurumların 657 sayılı Devlet Memurları Kanunu'na tabi memurlarının görevleri dolayısıyla ya da görevlerini yaptıkları sırada işledikleri ileri sürülen suçların ceza soruşturması usulünü 4483 sayılı Kanun ve CMK'dan farklı şekilde düzenlemiştir.

2547 sayılı Kanun'da yer almayan hususlar için 4483 sayılı Kanun, 4483 sayılı Kanun'da bulunmayan hükümler için de 2547 sayılı Kanun'da yapılan atıf sebebiyle CMK hükümleri uygulanır.

Kanun'un 53'üncü maddesinin (c) fıkrası kapsamındaki bir kişiye yönelik suç isnadı söz konusu olduğunda doğrudan soruşturma açmak yerine yetkili makam tarafından inceleme başlatılabilir ve bu inceleme sonucunda ceza soruşturması açılmamasına bizzat idare tarafından karar verilebilir. Böylelikle yükseköğretim personeli hakkında ceza soruşturması açıp açmama hususunda idareye geniş bir takdir yetkisi verilmiştir. İnceleme sonucunda ceza soruşturması yapılmamasına karar verilirse yerleşik içtihat kararlarında ve öğretilerde bu karara karşı başvurulacak yolun iptal davası olduğu kabul edilmektedir.²⁵⁰

İnceleme sonucunda soruşturma açılmasına karar verilmesi ya da doğrudan soruşturma başlatılması halinde yapılacak ceza soruşturması, ilk soruşturma aşaması ve son soruşturmanın açılıp açılmamasına karar verilen aşama olarak iki aşamaya ayrılmıştır. Anılan suçun işlendiğinin ileri sürülmesi halinde yapılacak inceleme sonucunda soruşturma açılmasına karar verilmesi ya da doğrudan soruşturma başlatılması hâlinde ilk soruşturma evresi başlatılır. Soruşturma işlemleri yetkili kurul veya görevlendirilen soruşturmacı tarafından yürütülür. İlk soruşturma sonucunda hazırlanan raporlar dikkate alınarak yetkili makam tarafından son soruşturmanın açılıp açılmamasına karar verilir.

Yetkili makam tarafından suç ile şüpheliler arasındaki illiyet bağı ilişkisinin incelenmesi sonucunda şüpheliler ile suç arasında illiyet bağı tespit edilemediyse şüpheliler hakkında karar verilmesine yer olmadığı kararı, illiyet bağı kesilmişse

²⁵⁰Öztürk, İ. ve Sümer, A.E. (2022). Yükseköğretim personeli hakkındaki şikâyetler üzerine verilen ceza soruşturması açılmaması kararlarının hukuki niteliği ve yargısal denetimi. Türkiye Adalet Akademisi Dergisi. (50). s. 290.

şüpheliler hakkında kovuşturmaya yer olmadığı kararı, suç şüphesi bulunanlar hakkında lüzum-u muhakeme ve suç şüphesi bulunmayanlar hakkında ise men-i muhakeme kararı olarak adlandırılan kararlar verilmektedir.²⁵¹

Son soruşturma makamınca verilen lüzum-u muhakeme kararlarının hukuki nitelikleri ve bu kararların sonuçları, genel ceza muhakemesinin kurallarından ve sonuçlarından farklıdır. Lüzum-u muhakeme kararı kesinleştiği takdirde bu karar niteliği gereği iddianame niteliğinde bir karardır. Nitekim T.C Adalet Bakanlığı Ceza İşleri Genel Müdürlüğü'nün 04.05.2017 gün ve 19120602-045-02-0343-2017-E.1094/32020 sayılı görüş yazısında da lüzum-u muhakeme kararlarının iddianame yerine geçtiği açıkça ifade edilmektedir:

“...Yargıtay 7. Ceza Dairesi'nin 2014/2918-3884 sayılı ilamında da, 2547 sayılı Kanun'un 53'üncü maddesi uyarınca hakkında soruşturma yapılan kişinin ikametinde üniversiteye ait tüm belge ve hard disklerin aranması talebinin yerine getirilmesi talebinin Cumhuriyet başsavcılığınca hâkim kararı alınmak suretiyle yerine getirilmesini bozma sebebi yapmadığı görülmüştür... Yargıtay'ın süreklilik kazanan içtihatlarında 2547 sayılı Kanun çerçevesinde verilen son soruşturma açılmasına dair kararın (lüzum-u muhakeme) iddianame yerine geçtiği kabul edilmektedir...”²⁵²

Cumhuriyet savcısı lüzum-u muhakeme kararının varlığı halinde kamu davasının açılması için iddianame düzenlemeyecektir. Bu nedenle lüzum-u muhakeme kararları iddianame yerine geçen belge²⁵³ niteliği taşımaktadır.²⁵⁴ İddianamede yer alması gereken tüm zorunlu unsurların benzeri nitelikteki lüzum-u muhakeme kararlarında da yer alması gerekmektedir.²⁵⁵

Vergi kaçakçılığı suçu için rapor değerlendirme komisyonu tarafından verilen mütalaa ile 2547 sayılı Kanun uyarınca yetkili makam tarafından verilen lüzum-u muhakeme kararları, suçun işlendiği konusunda yürütme organı olan idare tarafından

²⁵¹Gürge, L. (2018). 2547 sayılı yükseköğretim kanununda görevi kötüye kullanma suçunun soruşturma usulü. Uyuşmazlık Mahkemesi Dergisi. 6(11). s. 161.

²⁵²Gürge, 2018, **a.g.k.**, s. 150.

²⁵³Türk hukukunda iddianame yerine geçen belgelerin neler olduğu konusunda kanunlarda açık bir hüküm yer almamaktadır. Buna karşılık çeşitli mevzuat hükümlerinde “iddianame yerine geçen belge” teriminin yer aldığı görülmektedir: CMK'nın 191/3-b maddesi: “İddianame veya iddianame yerine geçen belgede yer alan suçlamanın dayanağını oluşturan eylemler ve deliller ile suçlamanın hukuki nitelendirilmesi anlatılır”. 6216 sayılı Anayasa Mahkemesinin Kuruluşu Ve Yargılama Usulleri Hakkında Kanunun 57/3 maddesi: “Yüce Divan, 5271 sayılı Kanundaki iddianamenin iadesi sebeplerinden başka esaslı hukuka aykırı hâllerin bulunması hâlinde de iddianamenin veya iddianame yerine geçen belgelerin iadesine karar verebilir.” Ceza Muhakemesinde Uzlaştırma Yönetmeliği'nin 22/1-c maddesi: “Cumhuriyet savcısı tarafından iddianame düzenlenmeksizin, iddianame yerine geçen belge ile doğrudan mahkeme önüne gelen uzlaşmaya tâbi bir suçun varlığı...”

²⁵⁴Köken, 2021b, **a.g.k.**, s. 255.

²⁵⁵Gürge, 2018, **a.g.k.**, s. 166.

delillerin incelenerek kaniya varılmak suretiyle ortaya koyulması bakımından birbiriyle benzerlik göstermektedir. Ancak lüzum-u muhakeme kararları Cumhuriyet savcısını bağlayıcı niteliktedir. Cumhuriyet savcısı lüzum-u muhakeme kararının varlığı halinde kamu davasını açmak zorundadır.

Lüzum-u muhakeme kararları iddianame yerine geçen belge niteliğini haizdir. Mütalaa ise AYM tarafından soruşturma ve kovuşturma makamlarına yardımcı olacak nitelikte takdiri bir delil olarak kabul edilmiştir. Mütalaanın getiriliş amacı yargılama makamlarını aydınlatmaktır. Bu nedenle Cumhuriyet savcısı lüzum-u muhakeme kararlarının aksine mütalaanın varlığı halinde suçun işlendiği hakkında yeterli şüpheyi ulaşmamışsa kovuşturmayaya yer olmadığına dair karar verebilecektir.

3. VERGİ KAÇAKÇILIĞI SUÇLARININ SORUŞTURMA SÜRECİNDE ULUSLARARASI İŞ BİRLİĞİ VE BİLGİ PAYLAŞIMI

Günümüzde küreselleşmenin bir sonucu olarak sınır ötesi iş ve işlemler hızla artmaktadır. Uluslararası etkileşimlerin artışı vergi ile ilgili konularda birtakım sorunları da beraberinde getirmektedir. Bu sorunların çözümü için uluslararası alanda işbirliğinin yapılması önem arz etmektedir. Yapılan işbirlikleri ile uluslararası alanda çifte vergilendirme, vergi kaçakçılığı, kara para aklama gibi devletlere zarar verici faaliyetlerin engellenmesi hedeflenmektedir.

Gerçek ve doğru bir vergilendirme sürecinin yürütülmesi etkin bir vergi idaresinin varlığına ve idarenin mükellef hakkında yeterli derecede bilgi sahibi olmasına bağlıdır.²⁵⁶ Uluslararası alanda devletlerin sahip oldukları bilgileri birbirleriyle paylaşmaları, özellikle vergi kaçakçılığı suçları başta olmak üzere vergi suçlarının önlenmesi ve yaptırıma bağlanabilmesine olanak sağlamaktadır. Bu bakımdan devletler arasında ikili veya çok taraflı uluslararası bilgi değişim anlaşmaları imzalanmaktadır. Anlaşmalar Birleşmiş Milletler (BM) Modeli veya Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Örgütü (OECD) Modeli esas alınarak hazırlanmaktadır. BM Modelinde vergiden kaçınma ve vergi kaçakçılığı faaliyetlerinin engellenmesi için bilgiyi alan devletlere yardımcı olma konusuna özellikle vurgu yapılmaktadır.²⁵⁷

²⁵⁶Şenyüz, D., Yüce, M. ve Gerçek, A. (2022). Vergi hukuku (genel hükümler). (13. Baskı). Bursa: Ekin Basım Yayın Dağıtım. s. 401.

²⁵⁷Işık, H. (2014) Uluslararası Vergilendirme. İstanbul: On İki Levha Yayıncılık. s. 423.

Bilgi değişiminin önemine binaen OECD öncülüğünde çok taraflı anlaşma niteliğindeki Vergi Konularında Karşılıklı İdari Yardımlaşma Sözleşmesi aralarında Türkiye'nin de bulunduğu pek çok devlet tarafından imza altına alınmıştır.²⁵⁸ Sözleşme ile taraf ülkelerin vergi idareleri arasında; bilgi değişimi, yurtdışı vergi incelemeleri, eşzamanlı vergi incelemeleri, tahsilatta yardımlaşma ve tebligatla ilgili konularda idari yardımlaşmanın gerçekleştirilmesi gerektiği öngörülmüştür. Sözleşmeye göre taraf devletlerin vergi idareleri; talep üzerine, kendiliğinden veya otomatik şekilde bilgi değişiminde bulunabileceklerdir.²⁵⁹

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

GENEL SORUŞTURMA USULÜ VE VERGİ KAÇAKÇILIĞI SUÇLARINA ÖZGÜ ÖZEL SORUŞTURMA USULÜNÜN MUKAYESESİ

1. CEZA MUHAKEMESİNDE SORUŞTURMA EVRESİ

Ceza muhakemesi *“bir suçun işlenip işlenmediği; işlenmişse kim tarafından işlendiği ve yaptırımının (ceza veya güvenlik tedbiri) ne olacağı sorununa çözüm getirmek üzere yapılan iddia-savunma ve yargılama niteliğindeki bir dizi faaliyet”* şeklinde tanımlanmaktadır.²⁶⁰

Ceza muhakemesi kuralları 5271 sayılı Ceza Muhakemesi Kanunu'nda düzenlenmektedir. Ceza muhakemesi süreci iki evreye ayrılmaktadır. CMK'nın 2'nci maddesine göre soruşturma evresi suç şüphesinin yetkili mercilerce öğrenilmesinden iddianamenin kabulüne kadar geçen evreyi, kovuşturma evresi ise iddianamenin kabulüyle başlayıp hükmün kesinleşmesine kadar geçen evreyi ifade eder.²⁶¹ CMK'da açıkça yer almamakla birlikte iddianamenin yetkili ve görevli mahkeme tarafından kabul

²⁵⁸Anılan sözleşme Türkiye Cumhuriyeti devleti tarafından 03.11.2011 tarihinde imzalanmış ve 20.05.2017 tarihli ve 30071 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan 7018 sayılı Kanun ile onaylanması uygun bulunmuştur. “Vergi Konularında Karşılıklı İdari Yardımlaşma Sözleşmesi” 26.11.2017 tarihli ve 30252 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanmıştır.

²⁵⁹Çelikkaya, A. ve Bişgin, A. (2012). Uluslararası alanda vergi idareleri arasında bilgi değişimi: Türkiye'nin taraf olduğu anlaşmalar açısından konunun değerlendirilmesi. Maliye Dergisi. (163). s. 83.

²⁶⁰Öztürk, ve ark. 2022, a.g.k., s. 29.

²⁶¹Özbek, Doğan ve Bacaksız'a göre “şüphenin öğrenilmesi” ibaresi hatalı bir kullanım olup bu ibare yerine “bir suçun işlendiğinin öğrenilmesi” ibaresinin kullanılması daha yerindedir. (Özbek, Doğan, K. ve Bacaksız, 2022b, s.159.

edileceği evrenin de belirli bir muhakemeyi gerektirmesinden dolayı “ara muhakeme” olarak adlandırılabilir bir muhakeme evresi daha bulunmaktadır.²⁶²

Ceza muhakemesinin amacı adil ve hukuka uygun bir yargılama yapılmak suretiyle maddi gerçeğin elde edilmesidir.²⁶³ Ancak olay hakkında maddi gerçeğin tespit edilmesi kovuşturma evresinin sonunda olmaktadır. Bu bakımdan soruşturma evresinde somut olaydaki şüphenin tamamen ortadan kaldırılması veya maddi gerçeğin tespit edilmesi amaçlanmaz.²⁶⁴ Soruşturma evresinin temel amacı, Cumhuriyet savcısının kamu davasını açıp açmama kararına yardımcı olmak ve bu karar için gerekli hazırlık işlemlerini yapmaktır. Bu evrede, maddi gerçeği ortaya çıkarmak için delillerin toplanmasına yönelik faaliyetler gerçekleştirilir. Maddi gerçeğe ulaşmak amacıyla yapılan bu faaliyetler, soruşturma evresinin temelini oluşturur.

1.1. Soruşturma Evresinde Görevli ve Yetkili Merciler

1.1.1. Cumhuriyet savcısının soruşturma evresindeki rolü ve yetkisi

Cumhuriyet savcısı bir suçun işlendiği izlenimini veren bir hali öğrenir öğrenmez hemen işin gerçeğini araştırmaya başlar. Savcının işin gerçeğini araştırma yükümlülüğü ceza muhakemesinin temel ilkelerinden olan araştırma mecburiyeti ilkesinin bir sonucudur. Bu ilkeye göre, şüphe duyulduğu anda başlayan ve kamu davasının açılması veya açılmaması kararının verilmesine kadar süren tüm süreç boyunca, şüphelinin aleyhine veya lehine olan tüm delillerin toplanması ve şüphelinin haklarının korunması gerekmektedir. Cumhuriyet savcısı bu yükümlülükleri yerine getirmekle yükümlüdür ve soruşturma sürecinde her zaman araştırma mecburiyeti ilkesini uygulamalıdır.

Soruşturma faaliyetleri Cumhuriyet savcısı tarafından yürütülür. Diğer bir deyişle soruşturma evresinin başı Cumhuriyet savcısıdır. Cumhuriyet savcısı doğrudan veya emri altındaki kolluk görevlileri aracılığıyla her türlü araştırmayı yapabilir. Gerçeğe ulaşmak adına diğer kamu görevlilerinden her türlü bilgiyi talep edebilir.

Cumhuriyet savcısı suçun işlendiği hakkında yeterli şüpheye kanaat getirdiği takdirde iddianame düzenler. Yeterli suç şüphesinin bulunması halinde savcının ilgili

²⁶²Özbek, Doğan ve Bacaksız, 2022b, **a.g.k.**, s. 38.

²⁶³Anayasa Mahkemesi’nin 24.07.2019 tarih ve 2018/73 Esas ve 2019/65 Karar sayılı kararı.(Lexpera, Erişim Tarihi: 26.01.2023)

²⁶⁴Köken, E. (2021a). Yeni CMK sisteminde soruşturma evresi ve iddianame. Çankaya Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi. 6(1). s. 364.

mahkemeden kamu davasının açılmasını talep etmesi mecburidir. Cumhuriyet savcısı kamu davasını açma tekelini elinde bulundurmaktadır. İddianamenin yetkili ve görevli mahkeme tarafından kabul edilmesi halinde kamu davası açılır. Böylelikle soruşturma evresi sona erer ve kovuşturma evresine geçilir. CMK'nın 171'inci maddesinde yer alan şartların varlığı halinde ise savcı takdir yetkisini kullanarak kamu davasını açmayabilir.²⁶⁵

1.1.2. Kolluk görevlilerinin soruşturma evresindeki rolü ve yetkisi

Soruşturma faaliyeti Cumhuriyet savcısı ve onun adına kolluk görevlileri tarafından yürütülür. Bu bakımdan soruşturmanın başındaki yetkili kişi Cumhuriyet savcısı, ona yardımcı olacak kişiler ise kolluk görevlileridir. Kolluk görevlileri delillerin toplanması, tanıkların ifadelerinin alınması, yerinde incelemelerin yapılması gibi soruşturma işlemlerine yardımcı olurlar. Kolluk görevlileri Cumhuriyet savcısının talimatları doğrultusunda hareket eder ve soruşturma sürecinde hukuk kurallarına uygun hareket etmekle yükümlüdürler. 5271 sayılı CMK ile adli kolluk görevlileri Cumhuriyet savcısının emrine verilmiştir. CMK'nın 160'ıncı maddesinin 2'nci fıkrasında “...emrindeki adli kolluk görevlileri marifetiyle...” ibaresinden kolluk görevlilerinin soruşturma evresinde yapacağı işlemlerinde Cumhuriyet savcısına karşı sorumlu olduğu anlamı çıkarılabilmektedir.

Kolluk görevlilerinin gerçekleştirdikleri faaliyetler “idari kolluk faaliyeti” ve “adli kolluk faaliyeti” olmak üzere ikili bir ayrıma tabi tutulmaktadır. İdari kolluk faaliyeti kamu düzeninin sağlanması, korunması ve bozulduğunda geri getirilmesi amacıyla bireylerin toplum içindeki tutum ve davranışlarının düzenlenmesi, gözetilip izlenmesi ve aykırı eylem ve durumların gerektiğinde kuvvet kullanarak önlenmesi, engellenmesi ve kaldırılmasıdır.²⁶⁶ Adli kolluk faaliyeti ise suçun işlenmesinden sonra failer hakkında bir ceza davasının açılmasına imkân vermek amacıyla fail ya da failleri teşhis etmek ve yakalamak, delilleri toplamak ve fail ya da failleri adli makamlara teslim etmek amacını taşımaktadır.²⁶⁷ Devlet, idari kolluk ve adli kolluk olarak sınıflandırılan kolluk görevlileri aracılığıyla kolluk faaliyetlerini yerine getirir.

²⁶⁵Cezanın ortadan kaldırılmasını gerektiren şahsi sebep olarak etkin pişmanlık hükümlerinin uygulanmasını gerektiren koşulların varlığı halinde, şahsi cezasızlık sebeplerinin varlığı halinde ve kamu davasının açılmasının ertelenmesi koşullarının varlığı halinde Cumhuriyet savcısının kamu davasını açmada takdir yetkisinin bulunduğu kabul edilmektedir.

²⁶⁶Duran, L. (1982). İdare hukuku ders notları. İstanbul: Fakülteler Matbaası. s. 250.

²⁶⁷Duran, 1982, a.g.k., s. 250.

Adli kolluğun görevi suçun işlenmesiyle başlar. Soruşturma evresinde Cumhuriyet savcısına yardımcı olacak olan kolluk görevlileri adli kolluktur. Cumhuriyet savcısının emir ve talimatları doğrultusunda soruşturma işlemleri öncelikle adli kolluğa yaptırılır. CMK’da adli kolluk görevlileri; polis, jandarma, gümrük muhafaza görevlileri ve sahil güvenlik görevlileri olarak sayılmaktadır. Adli kolluk görevlileri maddi gerçeğin araştırılması ve adil bir yargılamanın yapılabilmesi için şüphelinin lehine ve aleyhine olan delilleri toplamak ve bunları Cumhuriyet savcısına sunmakla görevlidirler.

1.2. Soruşturma Evresinin Başlaması, İşleyişi ve Sona Ermesi

1.2.1. Soruşturma evresinin başlangıç anı

Ceza hukukunda soruşturmaya başlanabilmesi için yetkili makamların suçun işlendiğini re’sen öğrenmiş olmaları veya suçun işlendiğini üçüncü kişi/makamdan haber almış olmaları gerekmektedir.

CMK’nın 160’ıncı maddesinde yer alan Cumhuriyet savcısının işin gerçeğini araştırmaya başlama yükümlülüğünü düzenleyen hüküm, soruşturma anının başlangıç anını değil; Cumhuriyet savcısının soruşturma yapma/yaptırma yükümlülüğünü ve soruşturma sürecindeki konumunu belirler.²⁶⁸ Başka bir ifadeyle, kolluk makamlarının re’sen öğrenme durumuna veya suç haberini almaya yetkili olmaları sebebiyle soruşturma evresinin başlangıç anının "suç şüphesinin Cumhuriyet savcısına bildirilmesi anı" olarak kabul edilmemesi gerektiği dikkate alınmalıdır.²⁶⁹ Nitekim Yargıtay Ceza Genel Kurulu da vermiş olduğu bir kararında soruşturma evresinin başlangıç anını, Cumhuriyet savcılığına veya Cumhuriyet savcısının emir ve talimatları ile görev yapan adli kolluğa ihbar veya şikâyetle bulunulduğu an olarak kabul etmiştir.²⁷⁰

²⁶⁸Şahin, C. (2018). Adli aramaya ve önleme aramasına dair bazı tespit ve değerlendirmeler. Yargıtay Dergisi. 44(3). s. 447.

²⁶⁹Centel ve Zafer, 2017, **a.g.k.**, s. 88; Özgenç, İ. (2009). Zimmet suçu. Ankara: Seçkin yayıncılık. s.54; Aksi yöndeki görüş için bkz. Yenisey ve Nuhoğlu, 2022, **a.g.k.**, s. 617.

²⁷⁰Yargıtay Ceza Genel Kurulu 30.06.2020 tarih ve 2019/388 Esas ve 2020/332 Karar sayılı kararı: "...Yukarıda ayrıntıları ile değinilen düzenlemeler birlikte değerlendirildiğinde, CMK'nın 2. maddesinin birinci fıkrasının (e) bendinde soruşturmanın "Kanuna göre yetkili mercilerce suç şüphesinin öğrenilmesinden iddianamenin kabulüne kadar geçen evre" olarak tanımlanması, aynı Kanun'un 158. maddesinde suça ilişkin ihbarın Cumhuriyet savcılığı veya kolluk makamlarına yapılabileceğinin belirtilmesi, suçüstü hâli gibi durumlarda kolluğa gerekli tedbirleri almaya olanak veren düzenlemelerin mevcut olması, anılan Kanun'un 160. maddesindeki suç haberini alan Cumhuriyet savcısının işin gerçeğini araştırmaya başlayacağı şeklindeki hükmün soruşturmanın başlangıç anını gösteren bir hüküm değil Cumhuriyet savcısının soruşturma yapma veya yaptırma yükümlülüğü ve konumunu ifade eden bir düzenleme olması hususları birlikte değerlendirildiğinde,

Suç haberinin alınmasının yollarından biri Anayasa’da yer alan dilekçe hakkının görünümü olan ihbar müessesesidir.²⁷¹ İhbar, şikâyet tabi suçlar dışında kalan suçların yetkili makamlara bildirilmesidir.²⁷² İhbarın yapılma usulü CMK’nın 158’inci maddesinde düzenlenmiştir. İhbar yazılı veya tutanağa geçirilmek üzere sözlü olarak Cumhuriyet başsavcılığına veya kolluk makamlarına yapılır. Valilik veya kaymakamlığa ya da mahkemeye yapılan ihbar ilgili Cumhuriyet başsavcılığına gönderilir.

Şikâyet tabi suçlarda ise suçtan zarar görenin şikâyeti ile suç öğrenilmektedir. Kanun koyucu, şikâyet ve ihbarın yapılma usulünü CMK’nın 158’inci maddesinde aynı şekilde düzenleyerek belirlemiştir.

Devletin belirli makamlarının şikâyeti olarak tanımlanabilen talep sonucunda da suçun işlendiği öğrenilmektedir.

Ekonomi açısından önem taşıyan bazı kurumların savcılığa yazılı başvuruda bulunması (SPK’nın 115’inci maddesi, Bankacılık Kanunu’nun 162’inci maddesi) da suçun öğrenilme şekillerinden birini oluşturmaktadır.

Vergi Usul Kanunu’na göre, vergi incelemesi sırasında vergi kaçakçılığı suçunun işlendiği hususu vergi inceleme yetkilisi tarafından öğrenildiğinde, rapor değerlendirme komisyonunun mütalaasıyla birlikte, bu durum Cumhuriyet başsavcılığına bildirilmektedir.

1.2.2. Soruşturma sürecindeki şüphe düzeyleri ve etkileri

5271 sayılı CMK’nın 2’nci maddesinin 1’inci fıkrasının (e) bendi uyarınca soruşturma evresi, suç şüphesinin öğrenilmesiyle başlar. CMK’nın soruşturmanın başlayabilmesi için aramış olduğu bu şüphe, basit şüphe düzeyindedir. Basit şüphenin varlığı için delillerin en azından suçun işlenme ihtimalini gösterir nitelikte belirti düzeyinde olması gerekmektedir.²⁷³ Bu şüphe basit bir varsayıma değil vakıalara dayanan

Cumhuriyet savcılığına veya Cumhuriyet savcısının emir ve talimatları ile görev yapan adli kolluğa ihbar veya şikâyetle bulunulması hâlinde de soruşturma başlamış olacaktır. Başka bir ifade ile soruşturma evresi, adli makamların, suçun varlığına dair bir şüphenin açıklanmasına veya ispatlanmasına yarayacak bilgileri alma veya değerlendirme faaliyetiyle başlayacaktır...” (Lexpera, Erişim Tarihi: 26.01.2023)

²⁷¹Kunter, Yenisey ve Nuhoğlu, 2008, **a.g.k.**, s. 1142.

²⁷²Kunter, Yenisey ve Nuhoğlu, 2008, **a.g.k.**, s. 1142.

²⁷³Gültekin, Ö. (2010). Ceza muhakemesi hukukunda “şüphe” kavramı. Terazi Hukuk Dergisi. 5(46). s. 124.

somut bir şüpheyi ifade eder.²⁷⁴ CMK'nın 160'ıncı maddesinin 1'inci fıkrası bu durumu “bir suçun işlendiği izlenimini veren bir hal” olarak ifade etmektedir.

Soruşturmanın başlatılabilmesi için basit şüphenin varlığı aranmaktayken iddianamenin düzenlenmesi için yeterli şüphe düzeyine ulaşılması gerekmektedir. CMK'nın 170'inci maddesinin 2'nci fıkrasında yer alan “Soruşturma evresi sonunda toplanan deliller, suçun işlendiği hususunda yeterli şüphe oluştuyorsa; Cumhuriyet savcısı, bir iddianame düzenler.” hükmüyle yeterli şüphe ile toplanan deliller arasında bir ilişki kurulması gerekliliği vurgulanmıştır. Yeterli şüphe, elde edilen deliller doğrultusunda yapılacak yargılama sonucunda şüphelinin mahkûm olma ihtimalinin beraat etme ihtimalinden daha fazla bulunması halidir.²⁷⁵

Diğer şüphe türlerine göre şüpheli hakkında daha ağır sonuçları olan bir diğer şüphe türü kuvvetli şüphedir. Mevcut delillerin şüpheliyi mahkûm etme ihtimalinin kuvvetle muhtemel olduğu durumlarda kuvvetli şüpheden söz edilir.²⁷⁶ CMK kuvvetli şüphenin varlığını koruma tedbirlerinden biri olan tutuklamanın yapılabilmesi için ön koşul olarak aramaktadır.

1.2.3. Delillerin toplanması ve değerlendirilmesi

Soruşturma evresinde Cumhuriyet savcısı şüphelinin aleyhine olan delillerin yanında lehine olan delilleri de toplamakla yükümlüdür. Delil toplama faaliyetini emrindeki kolluk görevlileri yardımıyla gerçekleştirir. Diğer kamu görevlileri, talep edilmesi halinde ellerindeki bilgi ve belgeleri sağlayarak ve gerekli araştırmaları yaparak soruşturma faaliyetlerine katılmakla yükümlüdürler.

Delil, iddia edilen bir fiilin gerçekleşip gerçekleşmediğini veya bir durumun varlığını gösteren ispat aracıdır.²⁷⁷ Soruşturma evresinde Cumhuriyet savcısının yeterli şüpheyi kanaat getirebilmesi için toplanan delilleri değerlendirmesi gerekmektedir. Aksi takdirde araştırma mecburiyeti ilkesi tam anlamıyla sağlanamamış olacaktır. Yeterli

²⁷⁴Özbek, Doğan ve Bacaksız, 2022b, **a.g.k.**, s. 173.

²⁷⁵Ünver, Y. ve Hakeri, H. (2013b). Ceza muhakemesi hukuku cilt 2. (7. Baskı). Ankara: Adalet Yayınevi. s. 13.

²⁷⁶Avcı, G. (2010). Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi kararları çerçevesinde Ceza Muhakemesi Kanunu'ndaki “tutuklama kurumu”nun incelenmesi. Terazi Hukuk Dergisi. 5(41). s. 105.

²⁷⁷Erem, F. (1978). Ceza usulü hukuku. (5. Baskı). Ankara: Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayınları No.427. s. 378.

şüphenin varlığından bahsedebilmek için toplanan delillerin şüphelinin suçun faili olduğu yönünde akla ve mantığa uygun, objektif bir şüphe oluşturmaya gerektirir.²⁷⁸

Soruşturma evresinde delillerin değerlendirilmesi yetkisi münhasıran Cumhuriyet savcısının yetkisindedir.²⁷⁹ Burada değinilmesi gereken önemli husus hukuka aykırı şekilde elde edilmiş delillerin Cumhuriyet savcısı tarafından değerlendirilip değerlendirilemeyeceği meselesidir. CMK'nın 217'nci maddesinin 2'nci fıkrasına göre suç, hukuka uygun bir şekilde elde edilmiş her türlü delille ispat edilebilir. Öğretide bir görüşe göre delillerin hukuka uygunluğunun incelenmesi ile ilgili hükümler CMK'nın kovuşturma evresi başlığı altında ele alındığından delil değerlendirme yetkisi mahkemelere aittir. Bu görüşe göre, CMK'da hukuka aykırı şekilde elde edilmiş delillerin durumu ispat aşamasında ele alındığı için soruşturma aşamasında bu delillerin göz önünde bulundurulabileceği sonucuna varılabilir.²⁸⁰ Aksi yöndeki görüşe göre ise Cumhuriyet savcısı delilleri değerlendirirken hukuka aykırılık durumlarını dikkate almalı ve delil olarak kullanılması yasaklanan bir durumu, olayı ya da belgeyi delil olarak kabul etmeyerek uyuşmazlık konusu maddi olaya ilişkin yapacağı delil değerlendirmesinde kullanmamalıdır.²⁸¹

1.2.4. İddianamenin düzenlenmesi

Cumhuriyet savcısı suçun işlendiği yönünde yeterli şüpheyi ulaştığı takdirde görevli ve yetkili mahkemeye hitaben iddianame düzenler. İddianamenin şekli ve içeriğinde yer alması gereken hususlar CMK'nın 170'inci maddesinde ayrıntılı olarak sayılmıştır.

İddianamede suçu oluşturan maddi vakıalar mevcut delillerle ilişkilendirilerek açıklanır. Sonuç kısmında şüphelinin sadece aleyhine olan hususlar değil lehine olan hususlara da yer verilmelidir. Davanın açılabilmesi için dava şartı gerekiyorsa bunların sağlanmış olduğu da belirtilmeli ve gereken bilgi ve belgeler iddianameyle birlikte mahkemeye sunulmalıdır.

²⁷⁸Gökcan, H.T. (2012). Cumhuriyet savcısının delilleri değerlendirme yetkisi ve Yargıtay uygulaması. Ankara Barosu Dergisi. (1). s. 197.

²⁷⁹Avşar, E. (2021). Cumhuriyet savcısının delil değerlendirmesi. Türkiye Adalet Akademisi Dergisi. (46). s. 138.

²⁸⁰Centel ve Zafer, 2017, **a.g.k.**, s. 781.

²⁸¹Avşar, 2021, **a.g.k.**, s. 133.

İddianamenin iadesi sebepleri bulunmuyorsa mahkemenin iddianameyi kabulüyle birlikte soruşturma evresi sonlanır ve kovuşturma evresi başlamış olur.

1.2.5. İddianamenin iadesi

İddianame görevli ve yetkili mahkemeye hitaben yazılır. İddianame ilgili mahkemeye sunulduktan sonra ara muhakeme olarak adlandırılan evre başlar. CMK'nın 174'üncü maddesinde tahdidi olarak sayılan:

- a) 170'inci maddeye aykırı olarak düzenlenen,
- b) Suçun sübutuna doğrudan etki edecek mevcut bir delil toplanmadan düzenlenen,
- c) Ön ödemeye veya uzlaştırmaya ya da seri muhakeme usulüne tâbi olduğu soruşturma dosyasından açıkça anlaşılan işlerde ön ödeme veya uzlaştırma ya da seri muhakeme usulü uygulanmaksızın düzenlenen,
- d) Soruşturma veya kovuşturma yapılması izne veya talebe bağlı olan suçlarda izin alınmaksızın veya talep olmaksızın düzenlenen,

hallerde iddianamenin on beş gün içinde Cumhuriyet başsavcılığına iadesine karar verilir. Bu sürede iade edilmeyen iddianame kabul edilmiş sayılır. Cumhuriyet savcısının suç hakkındaki hukuki nitelendirmesi iddianamenin iadesine konu yapılamaz.

24.10.2019 tarih ve 7188 sayılı Ceza Muhakemesi Kanunu ve Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun'un 20'nci maddesiyle (d) bendi CMK'ya eklenmiştir. Düzenlemeye göre, iddianamenin iadesi için izin veya talep şartının yerine getirilmemiş olması gerekmektedir. Ancak diğer muhakeme şartlarıyla ilgili olarak kapsam genişletilmemiştir.

1.2.6. Kovuşturmaya yer olmadığı (takipsizlik) kararı

Kamu davasının açılması için yeterli şüphe oluşturacak delilin elde edilememesi veya kovuşturma olanağının bulunmaması halinde Cumhuriyet savcısı kovuşturmaya yer olmadığı kararı verir. Araştırma yükümlülüğü gereği Cumhuriyet savcısı suç haberini aldığı anda soruşturmaya başlamalıdır. Soruşturmaya başlanmadan kovuşturmaya yer olmadığı kararı verilemez.²⁸²

²⁸²Özbek, Doğan ve Bacaksız, 2022b, a.g.k., s. 495.

İddianame düzenlenebilmesi için yeterli şüphe oluşturacak delilin elde edilmiş olması gerekir. Bu durum etkin bir ceza soruşturmasının yapılmasının da temel şartını oluşturmaktadır. AİHM kararlarına göre de soruşturmanın maddi delilleri ve sorumluluğu tespit edebilecek nitelikte olması gerekmektedir.²⁸³

Soruşturma evresinde bazı suçların yargılamasının yapılabilmesi için önem arz eden muhakeme şartlarının sağlanamamış olması kovuşturma olanağının bulunmaması kapsamında değerlendirilmekte ve kovuşturmaya yer olmadığı kararının sebebini oluşturmaktadır.

Kovuşturmaya yer olmadığı kararlarına karşı suçtan zarar gören, kararın kendisine tebliğinden itibaren on beş gün içinde Cumhuriyet savcısının yargı çevresinde görev yaptığı ağır ceza mahkemesinin bulunduğu yerdeki sulh ceza hâkimliğine itiraz edebilir.

1.2.7. Etkin pişmanlık hükümleri

Türk ceza hukuku sisteminde etkin pişmanlık, suçun bütün unsurlarıyla tamamlanmasından sonra failin pişmanlık göstermesi dolayısıyla ceza verilmemesini veya cezada indirim yapılması hali olarak kabul edilmiştir.²⁸⁴ Etkin pişmanlık kanunda yer alan bazı suçlar bakımından cezayı kaldıran veya cezada indirim yapılmasını sağlayan bir şahsi sebep hali olarak karşımıza çıkmaktadır.²⁸⁵ Etkin pişmanlık hükümleri TCK'nın genel hükümler kısmında düzenlenmediğinden ancak özel olarak bir suç için düzenlenmişse o suç kapsamında uygulanabilmektedir.

Etkin pişmanlık hükümleri düzenlenirken bu hükümlerin uygulanabilmesi belirli bir zaman dilimiyle sınırlı tutulmuştur. Kanun koyucu bazı suçlar açısından suç tamamlandıktan sonra fakat Cumhuriyet savcısı soruşturmaya başlamadan önce veya soruşturma evresinde; bazı suçlar için ise kovuşturma evresinde hüküm verilmeden veya ceza infaz aşamasında etkin pişmanlık hükümleri öngörmüştür.²⁸⁶

²⁸³Bilge, B. (2014). AİHM içtihatları bağlamında etkin soruşturma yükümlülüğü. İnönü Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi. 5(2). s. 373.

²⁸⁴Hakeri, H. (2020). Ceza hukuku genel hükümler temel bilgiler. (18. Baskı), Ankara: Astana Yayınları, s.360.

²⁸⁵Özgenç, 2022, **a.g.k.**, s. 589.

²⁸⁶Demirbaş, T. (2022). Ceza hukuku genel hükümler. (17. Baskı), Ankara: Seçkin Yayıncılık. s. 517.

Cumhuriyet savcısı iddianame hazırlarken somut olayda etkin pişmanlık hükümleri uygulama alanı buluyorsa failin lehine olabilecek bu hususa iddianamesinde yer vermelidir.

2. VERGİ KAÇAKÇILIĞI SUÇUNUN SORUŞTURMA USULÜNÜN GENEL SORUŞTURMA USULÜNDEN FARKLILIK ARZ EDEN YÖNLERİ

2.1. Vergi Dairesinin Suç Bildiriminin Niteliği

Vergi incelemesine yetkili görevlilerin idari statülerine göre suçu bildirmesi doğrudan veya vergi dairesi başkanlığı/defterdarlık aracılığıyla yapılmaktadır.²⁸⁷ Vergi müfettişleri veya vergi müfettiş yardımcıları dışında kalan vergi incelemesine yetkili kişilerin suçu bildirmelerinde genel ihbar usulünden farklı olarak ihbar merci vergi dairesi başkanlığı/defterdarlık olarak belirlenmiştir.²⁸⁸

Genel ihbar usulünde ihbar, yetkili makamlara yazılı şekilde yapılır fakat ihbarın yapılması herhangi bir belgenin varlığına ve bu belgenin ihbar dilekçesine eklenmesine bağlı değildir. Ancak vergi kaçakçılığı suçlarının bildirimi için rapor değerlendirme komisyonunun vereceği mütalaa'nın suç duyurusuna eklenmesi şarttır. Vergi incelemesine yetkili kişiler tarafından mütalaa alınmadan sadece vergi suçu raporlarının Cumhuriyet başsavcılığına iletilmesi Vergi Usul Kanunu'nda öngörülen usule aykırıdır. Vergi suçu raporları tek başına rapor değerlendirme komisyonu tarafından verilmesi gereken mütalaa yerine geçmemektedir.²⁸⁹

1'inci fıkradaki usule göre yapılan ihbarlar vergi inceleme yetkilisinin vergi incelemesi sırasındaki tespitleriyle sınırlıdır.²⁹⁰ Vergi incelemesi faaliyeti haricindeki faaliyetlerinden dolayı incelemeye yetkili kişilerin suçu öğrenmesi hâlinde 367'nci maddenin 2'nci fıkrasında yer alan Cumhuriyet başsavcılığının suçu sair suretlerle öğrenme hâli uygulama alanı bulur.

²⁸⁷Bu durum aynı meslek, eğitim ve bilgisi olanlar arasında ayırım yapmak anlamına gelebileceğinden öğretilmekte eleştirilmektedir. Bkz. Donay, 2008, **a.g.k.**, s. 68; İstanbul 11. Asliye Ceza Mahkemesi'nin AYM'ye itiraz gerekçesi <https://normkararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr> (Erişim Tarihi: 03.04.2023).

²⁸⁸Yavuz, 2018, **a.g.k.**, s. 137.

²⁸⁹Şenyüz, 2016, **a.g.k.**, s. 22.

²⁹⁰Şenyüz, 2016, **a.g.k.**, s. 21.

Savcının sair suretlerle suçu öğrenmesi hali, üçüncü kişiler tarafından yapılacak bir ihbarla olabileceği gibi ilk fıkrada yer alan vergi incelemesine yetkili kişiler haricinde kalan vergi dairesinde görevli diğer kişilerin yapacağı bildirimlerle de gerçekleşebilir. Yetkisiz bir memur tarafından gönderilen raporlar ihbar kabul edilerek vergi incelemesi yapılması için vergi dairesine iade edilmelidir.²⁹¹ Bu nedenle vergi incelemesine yetkili olmayan kişilerin yapacağı bildirimler için de 2’nci fıkrada yer alan usul izlenmelidir.²⁹²

Suçun bildirilmesinde bazı durumlar için yetkili makam olarak vergi dairesi başkanlığının/defterdarlığın aracı olarak zorunlu tutulması, yapılacak bildirimin vergi incelemesindeki tespitlerle sınırlı olması ve suç bildiriminin mütalaaya bağlı kılınmış olması bu bildiri nitelikli bir ihbar haline getirmektedir. Bu ihbar doğrudan ve sadece Cumhuriyet başsavcılığına yapılmalıdır.

Öğretide Yenisey ve Nuhoglu, Vergi Usul Kanunu’nun 367’nci maddesinin 1’inci fıkrasında yer alan bildirim usulünü ihbar olarak değil, bir rapor ile suçun bildirilmesinin zorunlu kılınmasından dolayı “suç duyurusu” olarak nitelendirmişlerdir.²⁹³

2.2. Vergi Dairesinin Suçu Tespit Edebilme Yetkisi

Vergi Usul Kanunu’na göre yapılan inceleme sırasında/sonucunda vergi kaçakçılığı suçlarının Cumhuriyet başsavcılığına bildirilmesinde madde lafzında geçen “*suçun işlendiğinin tespit edilmesi*” ifadesi ile idarenin tespit faaliyetinde bulunurken yetki sınırlarının tam olarak ne olduğu ve bu faaliyetin niteliği ile sonuçlarının ne anlama geldiği konusu açık değildir.

Donay’a göre idare tarafından kişi hakkında vergi incelemesi ile başlatılan araştırma evresi, kişi henüz suç şüphesi altında bulunan bir kişi olmadığından suçun işlendiğine yönelik bir şüphenin varlığının saptamasının gerçekleştirileceği evredir.²⁹⁴ Yürütülmekte olan bu evre CMK’nın 2’nci maddesinin (e) bendinde tanımlanan soruşturma evresinin karşılığına denk gelmediğinden bir bakıma soruşturmanın bir parçası olan “ön soruşturma” evresi olarak adlandırılabilir.²⁹⁵ Vergi incelemesi yoluyla sürdürülen ön soruşturmada idarenin gerçekleştireceği tespit faaliyeti sonucunda suçun

²⁹¹Ermann, 1988, **a.g.k.**, s. 13.

²⁹²Kaneti ve ark. 2022, **a.g.k.**, s. 404.

²⁹³Yenisey ve Nuhoglu, 2022, **a.g.k.**, s. 615.

²⁹⁴Donay, 2008, **a.g.k.**, s. 117.

²⁹⁵Donay, 2008, **a.g.k.**, s. 117.

işlendiği şüphesi vuku bulmuşsa soruşturma evresinde savcılık makamı suç şüphesinin yeterli olduğuna kanaat getirdiği takdirde kamu davasını açabilecektir.

Suçun işlendiğini tespit eden ve bu tespit sonucunda kişiler hakkında hüküm kurmaya yetkili merci esasen ceza mahkemeleridir. Bu nedenle Vergi Usul Kanunu’nda geçen ve idareye görev olarak yüklenmiş “*suçun işlendiğinin tespiti*” ifadesi doğru bir ifade olmayıp sözü geçen inceleme maddi olayın araştırılmasına yöneliktir ve şüphenin varlığına dair bir “tespit”tir.²⁹⁶

22.07.1998 tarihli ve 4369 sayılı Kanun değişikliği ile Vergi Usul Kanunu’ndaki eski düzenlemede yer alan 344’üncü maddenin 2’nci fıkrasındaki “sahte ve muhteviyatı itibarı ile yanıltıcı belgeleri *bilerek* kullanmak” şeklindeki fiil, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu’nun 359’uncu maddesinin (b) fıkrasında “*bilerek*” sözcüğü çıkarılmak suretiyle yeniden düzenlenmiştir. Yapılan bu değişiklik uygulamada ve öğretide düzenlemenin kusursuz sorumluluk halini kabul ettiği şeklinde yorumlamalara sebebiyet vermiştir. Madde metninden bilerek sözcüğünün çıkarılmış olmasının sahte ve muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belgeyi bilmeyerek kullanan kişilerin yargılanmaları ve cezalandırılmaları sonucunu doğuracağı ileri sürülmüştür.²⁹⁷ Konu uygulamada da karışıklığa sebep olduğundan Maliye Bakanlığı yayımladığı Vergi Usul Kanunu genel tebliği ile konuya açıklık getirmeye çalışmıştır. Maliye Bakanlığı’nın 18.06.2002 tarihli ve 24789 sayılı Resmî Gazete’de yayımlanan 306 Sıra No’lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği’nde:

“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 ile bu belgelerin kullanılması sonucu vergi ziyanına da sebebiyet verilmiş olması halinde 344 üncü maddenin üçüncü fıkrası uyarınca üç katı vergi ziyai cezası kesilmesi gerekmektedir. Ancak sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgelerin bilerek kullanılıp kullanılmadığının araştırılmasında bu belgeleri bilmeden kullandığı sonucuna varılan mükellefler adına vergi suçu raporları düzenlenmemesi ve haklarında cumhuriyet savcılıklarına suç duyurularında

²⁹⁶Soydan, 2015, **a.g.k.**, s. 226.

²⁹⁷Kızılot, Ş. (1998). Sahte ya da kapsamı itibariyle yanıltıcı belge kullanmada hapis cezası ve muhatabı. Yaklaşım Dergisi. (69) s. 25’ten aktaran Kaşıkçı, 1999, **a.g.k.**, s. 187.

bulunulmaması icap etmektedir. Ayrıca, bu belgeleri kullanmak suretiyle vergi ziyanına sebebiyet verilmiş olması halinde mükellefler adına 344 üncü maddenin ikinci fıkrası uyarınca vergi ziyai cezası kesilmesi gerekmektedir tebliğ olunur.”

düzenlemesi yapılarak vergi inceleme yetkilisine suçun manevi unsurunu tespit edebilme yetkisi tanınmıştır. Sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belgelerin bilerek kullanılmadığı değerlendirilmesinde bulunan vergi inceleme yetkilisi suçu Cumhuriyet başsavcılığına bildirmeyecektir.²⁹⁸ İdarenin düzenleyici işlemlerinden olan genel tebliğ yoluyla getirilen bu düzenleme vergi inceleme yetkilisine yargı mercilerinin yetki ve görevine giren suçun manevi unsurunu belirleme yetkisi tanıdığından fonksiyon gaspı niteliğindedir.²⁹⁹ Vergi kaçakçılığı suçunun işlendiğinin tespiti konusunda vergi inceleme yetkilisinin görev ve yetki alanı suç şüphesinin varlığı ve maddi vakıalarla sınırlı olmalıdır.

2.3. Vergi İncelemesine Yetkili Kişilerin Vergi Kaçakçılığı Suçlarının Tespiti Sürecindeki Hukuki Statüleri ve Adli Kolluk ile İlişkisi

Vergi kaçakçılığı suçlarının tespiti ve adli makamlara suçun bildirilmesinde idare örgütü içinde yer alan vergi incelemesine yetkili kişiler gerek Vergi Usul Kanunu ve diğer yasal mevzuatta gerek uygulamada asli süje olarak konumlandırılmıştır. Bu bakımdan vergi kaçakçılığı suçları bağlamında vergi incelemesini de kapsama alan faaliyetlerinin hukuki niteliğinin belirlenmesi, bu kişilerin ceza muhakemesindeki yerinin belirlenebilmesi bakımından önem taşımaktadır.

Vergi ceza sisteminde cezai olayların ortaya çıkarılması, araştırılması ve delil toplanmasına yönelik faaliyetler bir tür kolluk faaliyeti olarak nitelendirilmektedir.³⁰⁰ Kolluk faaliyetinin temel amacı kamu düzenini sağlamak ve korumaktır. Vergi hukukunun konusunu devlet ile kişilerin arasındaki vergi ilişkisi ve bu ilişkinin getirdiği maddi/şekli birçok yükümlülük oluşturmaktadır. Bu yükümlülöklere uymamanın sonucu

²⁹⁸Hâlbuki Yargıtay Ceza Genel Kurulu’nun 16.12.2001 tarih ve 11-212/219 sayılı kararında; sahte faturaların sanık tarafından sahtelikleri bilinerek ve isteyerek kullanılıp kullanılmadığının suçun manevi unsuru ile ilgili olduğu, bu unsurun oluşup oluşmadığının ceza mahkemesince değerlendirilmesi gerektiği, idarenin vergi kaçakçılığı suçunun işlendiğini tespit ettiğinde manevi unsurun varlığını araştırarak bu araştırma sonucuna göre suçu Cumhuriyet savcısına bildirip bildirmeme konusunda takdir yetkisinin bulunmadığı belirtilmiştir. (Bkz. Ok ve Gündel, 2002, **a.g.k.**, s. 248.)

²⁹⁹Erdem, 2011, **a.g.k.**, s. 91.

³⁰⁰Yaltı, B. (2006). Vergi yükümlüsünün hakları. İstanbul: Beta Yayıncılık. s. 113; Saban, 2009, **a.g.k.**, s. 183.

çeşitli yaptırımlara bağlanmıştır. Böylelikle devlet hazinesi ve buna bağlı olarak da kamu düzeni korunmaktadır.³⁰¹ Vergi denetimleri ve özellikle bu denetim yolları özelinde vergi incelemesi, kamu düzeninin sağlanması ve korunması amacına hizmet ettiğinden bu amaca yönelik olarak yürütülen bir kolluk faaliyeti olarak görülmelidir.

Vergi incelemesine yetkili kişilerin yürüttükleri kolluk faaliyetinin niteliği konusunda öğretide birçok farklı görüş bulunmaktadır. Öğretide Saban, AYM'nin *"...vergi idarelerince verilen para cezalarının teknik anlamda ceza niteliğinde olmadığını, idari birer yaptırım niteliğinde olduğu hususundaki düşünceler de gözetildiğinde, belge düzenine ilişkin idari düzenlemelere aykırı davranış suç değil, birer disiplin suçu hatta bir tür "mali kolluk" önlemi olarak değerlendirilebilir"*³⁰² kararından yola çıkarak yüksek mahkemenin vergi idaresinin faaliyetleri için idari kolluk ve adli kolluk kavramlarının arasında bir değerlendirmede bulunduğunu vurgulamaktadır.³⁰³ Vergi incelemesine yetkili kişiler örgütsel olarak idarenin içinde yer almakla birlikte görevlerinin niteliği ve amacı adli kolluk faaliyetine benzemektedir.³⁰⁴

Konuyu vergisel arama çerçevesinde ele alan Taşdelen'e göre, Vergi Usul Kanunu'nun 367'nci maddesi uyarınca vergi incelemesi sonucunda 359'uncu maddedeki suçların idare tarafından tespiti durumunda ya da Cumhuriyet savcısının haberdar olması sebebiyle isteyeceği vergi incelemesi kapsamında yapılabilecek arama işlemi *"vergisel suç kolluğu"* faaliyeti olarak adlandırılmalıdır.³⁰⁵ Dolayısıyla vergi inceleme yetkilisi de vergisel suç kolluğu görevlisi olarak nitelendirilmelidir.³⁰⁶ Bununla birlikte yine bu görüşe göre vergi inceleme yetkilileri, CMK'nın 164'üncü maddesinde sayılan adli kolluk içinde yer almadığından ve Vergi Usul Kanunu'nun CMK'ya yaptığı atıfla birlikte uygulanması gereken Adli ve Önleme Aramaları Yönetmeliği'nin³⁰⁷ 4'üncü maddesindeki kolluk tanımında yer almadıklarından adli kolluk olarak kabul edilmemeleri gerekmektedir.³⁰⁸

³⁰¹Şenyüz, 2022, **a.g.k.**, s. 383.

³⁰²Anayasa Mahkemesi'nin 15.10.1991 tarih ve 1990/29 Esas ve 1991/37 Karar sayılı kararı.(Lexpera, Erişim Tarihi: 04.04.2023).

³⁰³Saban, 2009, **a.g.k.**, s. 183.

³⁰⁴Yaltı Soydan, B. (2000). İnsan hakları açısından vergi yükümlüsünün adil yargılanma hakkı II. Vergi Sorunları Dergisi. (144). s. 113; Saban, 2009, **a.g.k.**, s. 184.

³⁰⁵Taşdelen, 2003, **a.g.k.**, s. 167.

³⁰⁶Taşdelen, 2003, **a.g.k.**, s. 175.

³⁰⁷R.G: 01.06.2005, Sayı: 25832.

³⁰⁸Aynı yöndeki görüş için bkz. Pınar ve Taylar, 2013, **a.g.k.**, s. 145.

Candan'a göre vergi dairesi sadece 367'nci maddenin 2'nci fıkrasında yer alan Cumhuriyet başsavcılığının sair suretlerle suçu öğrenmesi halinde kolluk olarak görev yapmaktadır.³⁰⁹

Öğretide bazı yazarlara göre soruşturma evresi tümüyle vergi incelemesine yetkili kişilere bırakıldığından savcı kendiliğinden soruşturmaya başlayamayacak, soruşturma evresinde herhangi bir işlem yapamayacak ve vergi inceleme elemanının mütalaasını içeren rapor gelmeden kamu davasını açamayacaktır.³¹⁰ Bu görüşteki yazarlara göre vergi incelemesine yetkili kişiler vergi ceza muhakemesinin birinci derecede öznesidir.

Vergi Usul Kanunu'nda yer alan ve vergi kaçakçılığı suçu ile vergi incelemesine yetkili kişilerin arasındaki ilişkiyi düzenleyen ilgili hükümler vergi kaçakçılığına ilişkin delillerin elde edilmesini, suça yönelik maddi vakıaların ortaya çıkarılmasını ve sonucun adli makamlara iletilmesini sağlamaya yönelik hukuki düzenlemelerdir. Bu düzenlemelere ek olarak arama konusunda kanun gereği CMK hükümleri de uygulanabilmektedir. Vergi kaçakçılığı suçu söz konusu olduğunda bu suçların niteliği gereği alanında uzman vergi inceleme yetkilileri arama faaliyeti başta olmak üzere suç şüphesinin tespitinde baş aktör olarak görev yapmaktadırlar. Vergi Usul Kanunu'nun 7'nci maddesi uyarınca genel kolluk başta olmak üzere kamu görevlileri vergi dairesine gereken yardımı ve kolaylığı sağlamakla yükümlüdürler.

Kanaatimizce vergi incelemesini yürüten vergi inceleme yetkilisinin arama yetkisi, suç şüphesini tespit etmesi halinde bunu Cumhuriyet başsavcılığına bildirim yükümlülüğü ya da sair suretlerle suçun işlendiğini öğrenen savcının talebi üzerine vergi incelemesi faaliyetinde bulunması adli kolluk niteliğindeki faaliyetlerdir. Ancak kanun koyucu adli kolluk görevlilerini tahdidi olarak yasal düzenlemelerinde belirttiğinden her ne kadar yapılan faaliyet "adli faaliyet" olarak kabul edilse de vergi inceleme yetkilisi adli kolluk görevlisi olarak nitelendirilmemelidir.

2.4. Suçun İsnat Edilme Anının Başlama Zamanı

Vergi kaçakçılığı suçunun ortaya çıkarılmasında vergi incelemesi aşaması büyük bir öneme sahiptir. Vergi incelemesi ile mükellefin hesap ve işlemleri detaylı şekilde ele alınırken aynı zamanda suç hakkında delil toplama faaliyetinde de bulunmaktadır.

³⁰⁹Candan, 2022, **a.g.k.**, s. 598-599.

³¹⁰Baykara, 2008, **a.g.k.**, s. 384; Hızlı, 1984, **a.g.k.**, s. 54.; Yüce, 2021, **a.g.k.**, s. 293.

Vergi inceleme aşaması bir diğer önemini vergi ceza hukukunda suç isnadının başlangıç anının ve buna bağlı olarak güvence altına alınan hakların uygulanabilme zamanının belirlenmesinde göstermektedir. Özellikle adil yargılanma hakkı kapsamında yargılamanın makul sürede sonuçlandırılması, masumiyet karinesi gibi konularda suç isnadı zamanının belirlenebilmesi önem taşımaktadır.

Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi'nin (AİHS) kişilere sağladığı koruma ve güvenceler suçun isnat anından itibaren başlar.³¹¹ AİHM'e göre "*hakkında bir suç isnadı bulunan kişi*" kavramı için ulusal hukuklarda getirilen ölçü ve değerlendirmeler AİHS'in uygulanması bakımından önem taşımaz.³¹²

İsnat kavramı, AİHM kararlarında "*bir kimseye suç işlediği iddiasının yetkili makamlar tarafından bildirilmesi*" olarak tanımlanmaktadır.³¹³ Bu nedenle hakkında suç isnadı bulunan kişi kavramı fail kavramının yanında şüpheli kavramını da kapsamına almaktadır. Bu bağlamda yetkili merciler tarafından kişinin bir suç işlediği iddiasını içeren resmî bir bildirim yapılması ya da suç iddiasının belirtilerini gösteren veya şüphelinin durumunu etkileyen eylemlerde bulunulması isnadı ortaya koyar.³¹⁴

AİHM, "Hozee v. The Netherlands" davasında yükümlünün ilk kez şüpheli statüsüne girdiği anı, vergi kaçakçılığı şüphesi ile mali istihbarat soruşturmasının başladığı an olarak kabul etmiştir.³¹⁵ Somut olayda yetkili idare henüz araştırma aşamasındayken sorgu faaliyetinde bulunmak suretiyle yükümlüye bir suç işlediğine dair şüphe altında olduğunu bildirmiş ve bu durum yükümlünün durumuna doğrudan etki etmiştir. Yine AİHM "Västberga Taxi Aktiebolag and Vulic v. Sweden" kararında makul sürenin başlangıcını vergi idaresi tarafından mükelleflere ek vergi tarhiyatı ve cezasının uygulanacağını bildirdiği tarih olarak kabul ederek somut olayda davacının mahkemeye erişim hakkının ihlal edildiğine karar vermiştir.³¹⁶ Mezkûr bu kararlar AİHS'de güvence altına alınan adil yargılanma hakkının koruma alanının vergi inceleme sürecini de kapsadığını göstermektedir.

³¹¹Yaltı, 2006, **a.g.k.**, s. 103.

³¹²AİHM, 15.07.1982, Case of Eckle v. Germany, B.No: 8130/78 para. 66 <https://hudoc.echr.coe.int/tur?i=001-57476> (Erişim Tarihi: 05.04.2023)

³¹³AİHM, 27.02.1980, Case Of Deweer v. Belgium, B.No: 6903/75 para.42 <https://hudoc.echr.coe.int/tur?i=001-57469> (Erişim Tarihi: 05.04.2023).

³¹⁴Yaltı, 2006, **a.g.k.**, s. 106.

³¹⁵AİHM, 22.05.1998, Case Of Hozee v. The Netherlands, B.No: 21961/93 para.43 <https://hudoc.echr.coe.int/tur?i=001-58170> (Erişim Tarihi: 05.04.2023)

³¹⁶AİHM, 23.07.2002, Case of Västberga Taxi Aktiebolag and Vulic v. Sweden, B. No: 36985/97 [https://hudoc.echr.coe.int/eng#{%22itemid%22:\[%22001-60627%22\]}](https://hudoc.echr.coe.int/eng#{%22itemid%22:[%22001-60627%22]}) (Erişim Tarihi:05.04.2023)

Türk hukukunda ulusal mahkemelerin, vergi ceza davalarında isnadın başlangıç anı ve buna bağlı olarak makul sürenin belirlenmesi konusunda kesin bir yorum yaparak ölçütler belirlediğinden bahsedebilmek mümkün değildir. Anayasa Mahkemesi'nin konuya yaklaşımı açısından isnat anının başlangıç anı hakkında vermiş olduğu bazı önemli kararlarına değinmekte yarar bulunmaktadır.

Anayasa Mahkemesi'nin 08.05.2014 tarih ve 2013/596 başvuru numaralı bireysel başvuru kararında başvuru, hakkında tarh edilen KDV ve vergi ziyai cezasına ilişkin açtığı iptal davasının reddedildiğini ve bu nedenle somut olayda adil yargılanma hakkının ihlal edildiğini iddia etmiştir.³¹⁷ Anayasa Mahkemesi ilgili kararında:

“Makul süre değerlendirmesinde, sürenin başlangıcı kural olarak, uyuşmazlığı karara bağlayacak yargılama sürecinin işletilmeye başlandığı tarih olmakla beraber, bazı özel durumlarda girişimin niteliği göz önünde tutularak uyuşmazlığın ortaya çıktığı daha önceki bir tarih başlangıç tarihi olarak kabul edilebilmektedir (Benzer yöndeki AİHM kararları için bkz. *König/Almanya*, B. No: 51963/99, 23/5/2007, § 24; *Poiss/Avusturya*, B. No: 8163/07, 2/4/2013, § 21). Somut başvuru açısından benzer bir durum söz konusu olup, makul süre değerlendirmesinde nazara alınacak zaman diliminin başlangıç tarihi, başvuru vergi ziyai cezalı KDV tarhiyatlarına ilişkin ihbarnamelerin tebliğ edildiği, 9/11/2007 tarihidir.”

ifadelerine yer vererek makul sürenin başlangıç anının kural olarak yargılama faaliyeti ile eş zamanlı olduğunu fakat bazı durumlarda yargılama öncesindeki faaliyetlerin de süreye etkisinin bulunduğunu belirtmiştir.

Anayasa Mahkemesi, vergi kaçakçılığı suçu ile ilgili yargılamanın makul sürede yapılmadığı gerekçesi ile adil yargılanma hakkının ihlal edildiğine dair yapılan bireysel başvuruya ait bir kararında ceza muhakemesinde yargılama süresinin makul olup olmadığı değerlendirilirken sürenin başlangıcının bir kişiye suç işlediği iddiasının yetkili makamlar tarafından bildirilmesi veya isnattan ilk olarak etkilendiği arama ve gözaltı gibi bir takım tedbirlerin uygulanması anı olacağını vurgulamıştır. Ancak somut başvuru açısından bu tarihin başvuru hakkında Cumhuriyet başsavcılığınca kamu davasının açıldığı tarih olarak kabul edilmesi gerektiğine hükmetmiştir.³¹⁸ Dolayısıyla mahkeme,

³¹⁷Anayasa Mahkemesi'nin 08.05.2014 tarih ve 2013/596 başvuru numaralı kararı. <https://kararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/BB/2013/596> (Erişim Tarihi: 05.04.2023)

³¹⁸Anayasa Mahkemesi'nin 17.11.2014 tarih ve 2014/431 başvuru numaralı kararı. <https://kararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/BB/2014/431> (Erişim Tarihi: 05.04.2023)

vergi dairesinin yapmış olduğu vergi incelemesi ve diğerk işlemleri suç isnat anının başlangıcı olarak kabul etmemiştir.³¹⁹

Vergi kaçakçılığı suçu ile ilgili yapılan bir diğerk bireysel başvuru kararında sahte fatura düzenlendiğı yönünde yapılan bir ihbar sonucunda Cumhuriyet başsavcılığınca başlatılan soruşturmada şirkete ilişkin yapılan arama ve başvuruçuların gözaltına alınma tarihi makul sürenin başlangıç tarihi olarak esas alınmıştır.³²⁰ AYM'nin somut olayı anlatımına vakıf olunabilen kadarıyla ilgili mahkeme kararı incelendiğinde sürecin Vergi Usul Kanunu'na aykırı olarak yürütüldüğü gözlemlenmektedir.³²¹ Zira 367'nci maddenin 2'nci fıkrasında suçu sair suretlerle öğrenen Cumhuriyet başsavcılığının hemen ilgili vergi dairesini haberdar ederek inceleme yapılmasını talep etmesi gerekmektedir. Somut olayda 03.09.2004 tarihinde komisyon karşılığı sahte fatura düzenlendiğı yönünde savcılığa üçüncü kişiler tarafından ihbarda bulunulmuş, şirkete ait iş yerinde 06.01.2005 tarihinde Cumhuriyet başsavcılığının talimatı doğrultusunda adli kolluk tarafından arama gerçekleştirilmiş, vergi dairesinin vergi tekniğı raporu ile vergi suçu raporu ise ihbar tarihinden yaklaşık dört yıl sonra 22.05.2008 tarihinde savcılığa sunulmuştur.

Kanaatimizce Türk hukukunda vergi kaçakçılığı suçları için yapılan vergi incelemesinin temel hak ve özgürlüklere önemli derecede müdahalede bulunduğı gerçeğı karşısında, bu inceleme faaliyetlerinin AİHM'in de kararlarında kabul ettiğı gibi suç isnadının başlangıç aşaması olarak görölmesinde yarar vardır. Nitekim aramalı vergi incelemesinin düzenlendiğı Vergi Usul Kanunu'nun 142'nci maddesinde *“İhbar veya yapılan incelemeler dolayısıyla, bir mükellefin vergi kaçırdığına delalet eden emareler bulunursa, bu mükellef veya kaçakçılıkla ilgisi görölen diğerk şahıslar nezdinde ve bunların üzerinde arama yapılabilir.”* denilmek suretiyle CMK'dan farklı olarak vergi kaçakçılığı suçlarının işlendiğı ihbarının yetkili makam sıfatına sahip vergi dairesine yapılabileceğı kabul edilmektedir. Böylelikle CMK'da soruşturmanın başlatılabilmesi için aranan başlangıç şüphesinin varlığı ile ilk olarak vergi dairesi yetkilileri karşılaşmaktadır.

³¹⁹Acar, C. (2023). Türkiye'de vergi kaçakçılığı suçlarında adil yargılanma hakkının Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi kararları açısından değerlendirilmesi. Yayınlanmamış yüksek lisans tezi. Aydın: Adnan Menderes Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü. s. 143.

³²⁰AYM 08.09.2015 T. ve 2014/18932 B.B kararı.

³²¹Topçu, K. M. (2020). Vergi hukuku özelinde Anayasa Mahkemesine bireysel başvuru. Ankara: Seçkin Yayıncılık. s. 297

2.5. Kamu Davasının Açılmasının Talik Edilmesi

Ceza muhakemesinde kamu davasının açılması bakımından benimsenen temel iki sistem bulunmaktadır.³²² Bu sistemler mecburilik ve takdirilik sistemleridir.

Mecburilik ilkesi sistemine göre suç şüphesi durumunda harekete geçmek, soruşturma yapmak, maddi gerçeği aydınlatmak amacıyla delilleri toplamak, yeterli şüpheyi ulaşıldığı takdirde iddianame düzenlenerek kamu davasının açılmasını talep etmek mecburidir. Türk hukuk sisteminde mecburilik ilkesi benimsenmiştir. Mecburilik ilkesi araştırma mecburiyeti ilkesini, kamu davasını açma mecburiliği ilkesini ve kamu davasını yürütme mecburiliği ilkesini kapsamaktadır.³²³

Bir suçun işlendiği haberinin alınması üzerine yetkili makamların derhal soruşturmaya başlayıp başlamamakta, yeterli şüphenin bulunması halinde kamu davasının açılması ve kamu davası sonuçlanıncaya kadar sürecin yürütülüp yürütülmemesinde takdir yetkisinin bulunduğu ifade eden sisteme takdirilik (maslahata uygunluk ilkesi) denilmektedir.³²⁴ Maslahat, kamu yararı anlamına gelmektedir. Davanın açılıp açılmamasına karar verilirken kamu yararının gözetilmesi ve üstün tutulması maslahat ilkesinin amaçlarındandır.

Türk hukukunda mecburilik ilkesinin istisnaları olarak CMK'nın 171'inci maddesinin ilk fıkrasında yer alan cezayı kaldıran şahsî sebep olarak etkin pişmanlık hükümlerinin uygulanmasını gerektiren koşulların ya da şahsî cezasızlık sebebinin varlığının bulunması hali ve ikinci fıkradaki kamu davasının açılmasının ertelenmesi hali sayılmaktadır.³²⁵

İzin, şikâyet, talep, karar gibi şartların soruşturma için zorunlu tutulması maslahata uygunluk esasının bir görünümü olarak karşımıza çıkmaktadır. Vergi kaçakçılığı suçları için soruşturma/kovuşturma yapılmasından önce idare tarafından bir inceleme yapılması ve inceleme sonucunun adli makamlara intikal ettirilmesi de maslahata uygunluk ilkesinin bir görünümüdür.³²⁶ Mükellefin ticari yaşamında önemli etkilere sahip olabilecek olası soruşturmalarda önce konunun uzmanı idarenin gerekli

³²²Yenisey ve Nuhoğlu, 2022, **a.g.k.**, s. 636.

³²³Öztürk ve ark.2022, **a.g.k.**, s. 152.

³²⁴Özbek, Doğan ve Bacaksız, 2022b, **a.g.k.**, s. 485.

³²⁵Yenisey ve Nuhoğlu, 2022, **a.g.k.**, s. 729; Sözlükte talik kelimesi, “*bir işin yapılmasını herhangi bir şarta bağlı tutma, belli bir zamana bırakma, erteleme*” anlamına gelmektedir. Ancak Vergi Usul Kanunu’nda yer alan talik edilme kavramı ile CMK’da yer alan kamu davasının açılmasının ertelenmesi kavramları aynı sonuçları doğurmeyen farklı kavramlardır.

³²⁶Uğur ve Elibol, 2015, **a.g.k.**, s. 107.

araştırmaları yapması öngörülmüş ve 367’nci maddenin 2’nci fıkrasına göre incelemenin sonucunun beklenmesi zorunlu kılınmıştır. Bu düzenlemede CMK’nın 170’inci maddesinin 2’nci fıkrasında yer alan savcının kamu davasını açma mecburiyeti ilkesine getirilmiş bir sınırlama söz konusudur.³²⁷ Savcı tarafından suçun işlendiği hakkında yeterli şüpheye varılsa dahi inceleme sonucu bildirilmeden iddianame düzenlenemeyecektir.

Kanaatimizce Cumhuriyet savcısı incelemenin sonucuyla bağlı olmadığından vergi kaçakçılığı suçlarında mecburilik ilkesinin geçerli olduğunu fakat maslahata uygunluk ilkesine de yaklaşıldığını söylemek mümkündür.

2.6. Etkin Pişmanlık Hükümlerinin Uygulanması

08.04.2022 tarihli ve 7394 sayılı Kanun’un 4’üncü ve 6’ncı maddeleriyle Vergi Usul Kanunu’nun 359’uncu maddesinde yer alan vergi kaçakçılığı suçları için uygulanacak etkin pişmanlık hükümleri getirilmiştir.

Kanun koyucu vergi kaçakçılığı suçları için pişmanlık ve ıslah müesseselerine soruşturma ve kovuşturma evresinde başvurulamamasından dolayı etkin pişmanlık hükümlerinin getirilmesi gerekliliğinin doğduğunu madde gerekçesinde vurgulamıştır.³²⁸ Aynı gerekçede kanun koyucunun Vergi Usul Kanunu’nun 371’inci maddesinde yer alan vergi hukukuna özgü pişmanlık kurumu ile ceza genel hükümleri kapsamında yer alan etkin pişmanlık kurumunu aynı kavramlar olarak nitelendirdiği görülmektedir.

Vergi Usul Kanunu’nun 359’uncu maddesinde 371’inci maddesine uygun olarak pişmanlık durumunu yetkili makamlara bildirenler hakkında hürriyeti bağlayıcı cezaların uygulanmayacağı hükmü yer almaktadır. Ancak 371’inci maddede yer alan pişmanlık hükümleri vergi ziyai cezasını gerektiren fiiller bakımından uygulanabilmektedir. 359’uncu maddede vergi ziyai sonucunu doğurmayan vergi kaçakçılığı suçları da ihtiva edilmiştir. Yine 371’inci maddede yer alan düzenlemenin ceza soruşturmasında ne

³²⁷Şenyüz, 2016, **a.g.k.**, s. 16.

³²⁸7394 sayılı Kanun’un 4’üncü maddesinin gerekçesi: “213 sayılı Kanunun 371’inci maddesinde etkin pişmanlık müessesesine yer verilmiş olup, 359’uncu maddede, 371’inci maddedeki pişmanlık şartlarına uygun olarak durumu ilgili makamlara bildirenler hakkında bu madde hükümlerinin uygulanmayacağı açıkça düzenlenmiştir. Bununla birlikte, etkin pişmanlığın, suç soruşturmasına başlanmadan önceki dönem için kabul edilmesi nedeniyle soruşturma ve kovuşturma evresinde fail tarafından bu yola başvurulamamaktadır. Maddede yapılan düzenlemelerle, bu maddede yer alan suçlar bakımından soruşturma ve kovuşturma aşamasında da etkin pişmanlık hükümlerinin uygulanabilmesine imkân sağlanmaktadır.” <https://www2.tbmm.gov.tr/d27/2/2-4336.pdf> (Erişim Tarihi: 06.04.2023)

şekilde uygulanacağı teoride ve pratikte açık değildir.³²⁹ Bu durumun da etkisi ile birlikte yapılan kanun değişikliği ile 359'uncu maddenin son fıkrasından önce gelmek üzere cezada indirim öngören etkin pişmanlık hükümleri ilgili maddeye eklenmiştir:

“Bu maddede yazılı fiillerle verginin ziyaa uğratıldığının tespit edilmesine bağlı olarak tarh edilen verginin, gecikme faizi ve gecikme zammının tamamı ile kesilen cezaların yarısı ve buna isabet eden gecikme zammının; soruşturma evresinde ödenmesi halinde verilecek ceza yarı oranında, kovuşturma evresinde hüküm verilinceye kadar ödenmesi halinde ise verilecek ceza üçte bir oranında indirilir.

Tarh edilen vergi ve vergi aslına bağlı olarak kesilen cezanın bulunmadığı durumlarda verilecek ceza yarı oranında indirilir.

Yukarıdaki fıkralarda belirtilen ceza indiriminden faydalanabilmek için vergi mahkemesinde dava açılmaması, açılmışsa feragat edilmesi, kanun yollarına başvurulmaması veya başvurulmuşsa vazgeçilmesi şarttır.” (213 sayılı Vergi Usul Kanunu, m.359)

Etkin pişmanlık hükümlerinin uygulanarak cezada indirim yapılabilmesi için öncelikle tamamlanmış bir vergi kaçakçılığı suçunun oluşması şarttır. İkinci şart ise verginin ziyaa uğratıldığının tespiti yapılmış olmalıdır. Son olarak vergi ziyayı ile birlikte gecikme faizi, gecikme zammı ve cezaların maddede öngörülen şekilde ödenmesi gerekmektedir. Bu şartlar soruşturma evresinde gerçekleştirildiği takdirde verilecek ceza yarı oranında indirilir.

Tarh edilen vergi ve vergi aslına bağlı olarak kesilen cezanın bulunmadığı durumlarda cezanın yarı oranında indirilmesi halinde failin herhangi bir davranış sergilemesi gerekmediğinden bu hüküm niteliği itibarıyla daha az cezayı gerektiren nitelikli bir haldir.³³⁰

Cezada indirim hükümlerinden yararlanabilmek için vergi ziyasına sebep olunan vergilerin ve cezaların ödenmesi yeterli olmayıp vergi mahkemelerinde dava açılmaması, açılmışsa feragat edilmesi, kanun yollarına başvurulmaması veya başvurulmuşsa vazgeçilmesi şarttır. Bu hükmün AİHS'in adil yargılanma hükümlerine ilişkin 6'ncı maddesindeki mahkemeye erişim hakkı, hak arama hürriyeti gibi konularını ve Anayasa'nın 125'inci maddesinde yer alan idarenin her türlü işlemine karşı yargı yoluna başvurunun açık olması hükmü gibi temel hak ve özgürlükleri ihlal edici yönü bulunmaktadır.³³¹

³²⁹Yurtlu, F. (2021). Vergi ceza hukuku çalışmaları. (Ed.: Özgenç, İ.), Ankara: Seçkin Yayıncılık s.660-661.

³³⁰Yılmaz Furtuna, E. ve Laloğlu, A. (2022). 7394 sayılı kanun bağlamında vergi kaçakçılığı suçunda etkin pişmanlık müessesesi üzerine bir değerlendirme. Necmettin Erbakan Üniversitesi Hukuk Fakültesi 5(2). s. 354.

³³¹Yılmaz Furtuna ve Laloğlu, 2022, **a.g.k.**, s. 347; Şişman, G. ve Sarsıkoğlu Ş. (2022). Vergi kaçakçılığı suçunda etkin pişmanlık. Selçuk Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi. 30(3). s. 1609.

Belirtmek gerekir ki 7394 sayılı Kanun ile Vergi Usul Kanunu'nun 367'nci maddesine getirilen yeni düzenleme ile birlikte fiilin başka bir kişi tarafından veya iştirak halinde işlenmesi halinde dâhil olacak yeni kişiler için rapor düzenlenmesi ve mütalaa alınması şartı aranmayacağından bu kişiler bakımından özellikle soruşturma evresinde önceki failler hakkında düzenlenmiş raporların esas alınarak etkin pişmanlık hükümlerinin uygulama alanı bulması muhtemeldir.

359'uncu maddede yer alan etkin pişmanlık düzenlemesine benzer bir düzenleme Vergi Usul Kanunu geçici madde 34'te de yer almaktadır. İki madde arasında zaman bakımından uygulama konusunda fark bulunmaktadır. Her iki maddede soruşturma ve kovuşturma evresinde uygulanacak etkin pişmanlık düzenlemesi aynı olmakla birlikte düzenlemenin getirildiği 7394 sayılı Kanun'un Resmî Gazete'de yayımlanma tarihi olan 15.04.2022 günü itibarıyla soruşturma ve kovuşturma evresinde bulunan dosyalar için geçici madde 34'teki düzenleme, bu tarihten sonra işlenen suçlar için yapılacak soruşturmalarda ise 359'uncu maddede yer alan düzenleme uygulanacaktır.

Geçici madde 34, soruşturma ve kovuşturma evresiyle ilgili etkin pişmanlık hükümlerini düzenlemesinin yanında haklarında hüküm verilmiş olup da dosyası infaz aşamasında olanların da Kanun'un yayımlanma tarihinden itibaren 1 yıl içinde şartları sağladıkları takdirde soruşturma evresi için yapılan etkin pişmanlık düzenlemesinden yararlanabileceğini belirtmektedir.³³² Fıkranın son cümlesinde yer alan *“ceza indiriminden faydalanabilmek için vergi mahkemesinde dava açılmaması, açılmışsa feragat edilmesi, kanun yollarına başvurulmaması veya başvurulmuşsa vazgeçilmesi şarttır.”* ibaresi Anayasa Mahkemesi'nin 28.09.2022 tarih ve 2022/59 Esas ve 2022/111 Karar sayılı kararıyla dosyası infaz aşamasında olanlar ile 15.04.2022 tarihi itibarıyla dosyası kovuşturma evresinde olanlar açısından iptal edilmiştir.

3. VERGİ KAÇAKÇILIĞI SUÇUNUN ÖZEL SORUŞTURMA USULÜNE İLİŞKİN HUKUKİ SORUNLAR VE ÇÖZÜM ÖNERİLERİ

Kanun koyucu bazı olayların ve suçların niteliklerini göz önüne alarak bu suçların muhakemesini genel muhakeme usulünden farklılaştırmıştır. Anayasa Mahkemesi'nin

³³²Etkin pişmanlık nedeniyle yapılacak indirimin soruşturma evresinde ve infaz evresinde 1/2, kovuşturma evresinde ise daha az uygulanacak şekilde 1/3 olarak belirlenmiş olması suçluluğu kesinleşmemiş kovuşturma evresindeki kişiler bakımından Anayasa'nın eşitlik ilkesine ve hak arama hürriyetine aykırı olduğu gerekçesiyle öğretilde eleştirilmektedir. Bkz. Batı ve İnci, 2022 a.g.k., s. 43.

yaklaşımına göre suçların soruşturulması veya kovuşturulması için öngörölmüş farklı usuller ve bazı suçlar için getirilen muhakeme şartları kanun koyucunun takdir yetkisinde olup bu takdir yetkisi ile getirilen kurallar elverişlilik, gereklilik ve orantılılık unsurlarını içerdğđ takdirde hukuk devleti ilkesine aykırılıklarından söz edilemeyecektir.³³³

Vatandaşın mali emniyeti gerekçe gösterilerek vergi kaçakçılığı suçlarından dolayı kamu davasının açılabilmesi de olağan muhakeme usulünden farklılaştırılmıştır. Vergi kaçakçılığı suçlarının araştırılması, işlendiğinin tespit edilmesi, yargılama makamlarına intikal ettirilmesi ve muhakeme şartının sağlanması sürecinde vergi idaresi aktif bir şekilde rol almaktadır.

Yürütme erki içerisinde yer alan vergi idaresinin yargılama sürecine dâhil edilmesi ve yargılamayı doğrudan etkileme özelliğine sahip olması öğretide sıklıkla eleştirilmektedir. Donay’a göre idareye tanınmış olan muhakeme şartını sağlayabilme yetkisinin siyasal nedenlerle kullanılabilme olasılığı yüksek olduğundan mütalaa şartı yargı bağımsızlığı ilkesine aykırılık teşkil etmektedir.³³⁴ Yazar, Cumhuriyet savcısının gerekli gördüğü takdirde vergi dairesinden görüş isteyebilmesinin mümkün olduğunu, mütalaanın zorunlu tutulmaması gerektiğı görüşündedir. Aynı görüşteki Ağar’a göre 367’nci maddedeki usul, Cumhuriyet savcısının soruşturma yapma ve dava açma tekeline aykırı olup mütalaanın ihtiyari olması gerekmektedir.³³⁵

Vergi kaçakçılığı suçu için vergi incelemesi sırasında vergi inceleme yetkilisinin tanzim etmiş olduğu raporları inceleyen ve uygun gören rapor değerlendirme komisyonu ile vergi suçu raporu hakkında mütalaa veren komisyon aynı komisyondur. Dolayısıyla komisyonun olay hakkında mütalaa verirken öncesinde oluşmuş bir kanaati zaten mevcuttur.³³⁶

Uygulamada aynı olay ve durumlar için farklı yerlerdeki farklı vergi dairelerinin yaklaşımının farklı olduğu ve mütalaaların içeriklerinin farklılaşabildiğı görölmektedir. Rapor Değerlendirme Komisyonlarının Oluşturulması ile Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmeliğın 4/A maddesinde vergi müfettişlerince düzenlenen vergi inceleme raporlarının değerlendirilmesinde uygulama birliğinin sağlanması için aynı konu, sektör veya mükellef grubuna yönelik olarak yapılan incelemelere yönelik olarak

³³³Anayasa Mahkemesi’nin 24.03.2022 tarih ve 2021/97 Esas ve 2022/36 Karar sayılı kararı. (Lexpera, Erişim Tarihi: 07.04.2023)

³³⁴Donay, 2008, **a.g.k.**, s. 71.

³³⁵Ağar, 2016, **a.g.k.**, s. 343.

³³⁶Candan, 2022, **a.g.k.**, s. 600.

ayrıca rapor değerlendirme komisyonlarının oluşturulabileceği düzenlemesi yer almaktadır. Fakat düzenleme sadece vergi müfettişlerinin hazırladığı vergi inceleme raporları için geçerlidir. Mütalaa için uygulama birliğinin sağlanmasına yönelik bir düzenleme bulunmamaktadır.

Vergi kaçakçılığı suçları için verilecek mütalaalar için uygulama birliğinin sağlanması ve 367'nci maddenin getiriliş amacı olan güvencenin oluşturulabilmesi adına vergi kaçakçılığı suçlarında mütalaa verilmesinin uzmanlaşmış merkezi bir yapıya bırakılmasında yarar bulunduğu kanaatindeyiz.

Öğretide bazı yazarlarca mütalaa ile amaçlanan güvencenin vergi idaresinden ve yürütme organından tamamen bağımsız kuruluşlarla sağlanması gerektiği ifade edilmektedir. Bu bağlamda ceza davasının açılması koşulunun bölge idare mahkemesi nezdinde kurulacak özel yetkili dairenin kararına bağlı kılınması önerisi getirilmiştir.³³⁷ Bu öneriye benzer bir uygulama Fransız vergi ceza sisteminde görülmektedir. Fransız sisteminde vergi idaresi vergi kaçakçılığı suçu ile ilgili şikâyetle bulunmadan önce, idari bir kuruluş olan ancak üyelerinin çoğunluğunu Danıştay (Conseil d'Etat) Genel Kurulunun kendi asil ve onursal üyeleri arasından seçtiği kişilerin oluşturduğu Vergi Suçları Komisyonu'ndan olumlu görüş almak zorundadır.³³⁸

Daha katılımcı bir uygulama geliştirilebilmesi adına örnek olarak sunulan diğer bir öneri Hollanda sistemidir. Hollanda vergi ceza sisteminde; savcı, vergi idaresi bünyesindeki Mali İstihbarat ve Soruşturma Servisi (FIOD) ve vergi hukuku alanında görev yapan devlet memuru statüsündeki bir üçüncü kişi ortak bir karara vardıldıktan sonra soruşturmanın açılıp açılmayacağına karar verilir.³³⁹

Vergi kaçakçılığı suçları için merkezi idari hiyerarşisine sahip olmayan yeminli mali müşavirlere mütalaa verme yetkisinin tanınması da başka bir öneri olarak sunulmuştur.³⁴⁰

Mütalaa konusunda karşılaşılan bir diğer sorun, olumsuz veya olumlu mütalaaya karşı başvurulabilecek bir yolun mevzuatta belirlenmemiş olmasıdır. Mütalaa idari işlem niteliğinde kabul edilmediğinden iptal davasına konu edilememektedir. Olumlu mütalaa

³³⁷Öztürk ve Yavaşlar, 2020, **a.g.k.**, s. 172-173.

³³⁸<https://turgutcandan.com/2015/04/02/rapor-degerlendirme-komisyonunun-mutalaasinin-vergisel-kacakcilik-suclarinin-takibi-bakimindan-niteliği-ve-fransa-ornegi/> (Erişim Tarihi:08.04.2023)

³³⁹Ağar, 2016, **a.g.k.**, s. 343.

³⁴⁰Yıldırım, Z. ve Ağar, S. (2007). Vergi kaçakçılığı suçu ve mütalaa şartı. Yaklaşım Dergisi. (171). <https://portal.yaklasim.com/> (Erişim Tarihi: 08.04.2023). s. 286.

halinde fail hakkında vergi dairesi tarafından bir suç isnadında bulunmaktadır. Mükelleflerin kendileri hakkındaki mütalaaya karşı itiraz mekanizması gibi özel bir usulle karşı çıkabilmelerinin sağlanabilmesi mükellef hakları bakımından ve Anayasa'nın idarenin her türlü eylem ve işlemlerine karşı yargı yolunun açık olduğunu düzenleyen 125'inci maddesinin uygulanması açısından önem arz etmektedir.³⁴¹ Nitekim Danıştay vergi dairesinin hatası sonucu Cumhuriyet başsavcılığına suç duyurusunda bulunulmasına ilişkin olayda, davacı tarafı haklı görerek haksız yere suç duyurusunda bulunulmasını hizmet kusuru olarak nitelendirmiştir.³⁴²

4. VERGİ KAÇAKÇILIĞI SUÇUNUN ÖZEL SORUŞTURMA USULÜNE KANUN KOYUCUNUN YAKLAŞIMI: MEVCUT DURUM VE OLASI DEĞİŞİMLER

Vergi kaçakçılığı suçuna yönelik özel soruşturma usulü, vergi kaçakçılığı suçlarının etkin bir şekilde soruşturulabilmesi için getirilmiş bir yöntemdir. Bu yöntem, vergi kaçakçılığı suçlarına ilişkin delillerin toplanmasını, delillerin değerlendirilmesini ve suçluların tespit edilmesini kolaylaştırmaktadır. Ancak izlenen prosedür gereği idarenin sürece etkin ve etkili şekilde müdahil olması çoğu zaman yargılamamanın uzamasına sebebiyet vermektedir. Bunun yanı sıra teknolojinin gelişmesiyle birlikte özellikle teknolojik cihazların kullanımından kaynaklı olarak vergi kaçakçılığı suçunun fiilleri de farklılaşmaktadır.

Kanun koyucu tüm bu durumları gözетerek 7318 sayılı Kanun, 7394 sayılı Kanun ve 7423 sayılı Kanun ile yaptığı değişikliklerle yargılamaya hız kazandırmaya çalışmıştır. Özellikle akaryakıt, tütün ve alkol gibi kamu alacağı yönünden zengin sektörlerdeki vergi kaçakçılığı sorunları, kanun koyucuyu bu alanlardaki suçları önlemeye yönlendirerek, daha fazla düzenleme yapmasına sebep olmaktadır. Yargının giderek artan iş yükü dolayısıyla kanun koyucunun yargılamalara hız kazandırma düşüncesini sürdürmesi muhtemeldir.

³⁴¹Şenyüz, 2016, **a.g.k.**, s. 21.

³⁴²Danıştay 10. Dairesi'nin 27.04.2009 tarih ve 2009/144 Esas ve 2009/3138 Karar sayılı karar: *"Buna göre; dava konusu olayda, Vergi Usul Kanunu'nun 134 ve devamı maddelerinde yer alan vergi inceleme yetkisine sahip Gelirler Başkontrolörü... tarafından, anılan Yasanın 367. maddesine dayanılarak düzenlenen suç duyurusu raporunun eksik incelemeye dayalı olması nedeniyle davacı hakkında suç duyurusunda bulunulduğu anlaşıldığından; davalı idarenin, adı geçen kamu görevlisine, hizmeti kusurlu yürütmesi nedeniyle Anayasanın yukarıda yer verilen 129. maddesi hükmü uyarınca adli yargıda dava açmak suretiyle rücu etmesi gerektiği açıktır."*(Kazancı, Erişim Tarihi: 08.04.2023).

Kanaatimizce kanun koyucu tarafından yapılan değişiklikler, özel usulün içinde özel usul karmaşasına neden olmakta ve kanunun sistematik bütünlüğüne uymamaktadır. Günümüzde teknik konuları gerektiren suçlarla ilgili özel kuralların oluşturulması etkin bir soruşturmanın yürütülebilmesi için tek başına yeterli olmamakta bunun yanı sıra bu suçlar hakkında yargının daha donanımlı ve uzmanlaşmış hale getirilmesi gerekmektedir.



SONUÇ

Vergi kaçakçılığı suçunun bildirimi ve soruşturma usulü genel kurallardan ayrılarak farklı birtakım usul ve kurallara bağlanmıştır. Vergi kaçakçılığı suçunun tespiti ve araştırılması sürecine vergi idaresi aktif ve etkin bir biçimde katılmaktadır. Vergi Usul Kanunu'nda yer alan yasal düzenlemeler gereği vergi kaçakçılığı suçunun bildirimi ve soruşturma sürecinde savcılık makamı ile vergi idaresi arasında bir hukuki ilişkinin kurulması zorunludur.

Vergi kaçakçılığı suçunun bildirimi ve soruşturma usulü Vergi Usul Kanunu'nun 367'nci maddesinde düzenlenmektedir. Kanun, suçun öğrenilme şekline göre ikili bir ayırım öngörmektedir. Düzenlemeye göre suçun işlendiği vergi incelemesi sırasında idare tarafından tespit edildiyse ilk fıkradaki yol izlenerek suç Cumhuriyet başsavcılığına bildirilmelidir. Eğer suç vergi müfettişleri veya vergi müfettiş yardımcıları tarafından tespit edildiyse doğrudan bu kişiler tarafından, vergi incelemesine yetkili olan diğer memurlar tarafından tespit edildiyse vergi dairesi başkanlığı veya defterdarlık tarafından suç bildiriminde bulunulur. Her iki durumda da idarenin bünyesinde yer alan rapor değerlendirme komisyonundan suç hakkında mütalaanın alınması ve bildirimine eklenmesi şarttır. Kanun'un suç bildirimini aracısız veya bir merci aracılığıyla yapılmış olmasını araması, vergi idaresi bünyesinde yer alan aynı bilgi ve eğitime sahip çalışanlar arasında eşitsizliğe sebep olduğu gerekçesiyle öğretide eleştirilmektedir.

367'nci maddenin ilk fıkrasının uygulama alanı bulabilmesi için suçun işlendiğinin vergi incelemesi sırasında tespit edilmiş olması gerekmektedir. Öğretide Kanun'un "*359'uncu maddede yazılı suçların işlendiğini tespit eden*" şeklinde bir ifade kullanmış olması hatalı bir kullanım olarak görülmektedir. Suçun işlendiğinin tespit edilmesi ve tespit sonucuna göre hüküm kurulması esasen mahkemelerin görevi ve yetkisi dâhilindedir. İdarenin gerçekleştirmiş olduğu faaliyet, suç şüphesinin tespit edilmesi ve maddi vakıaların ortaya koyulması ile sınırlı olmalıdır. Aksi takdirde yürütme organı olan idarenin yargı makamı yerine geçerek suç isnat etmesi fonksiyon gaspı niteliğinde olacaktır. Ancak bu durumun aksine Maliye Bakanlığı'nın 306 Sıra No'lu Genel Tebliğ ile vergi inceleme yetkilisine sahte ve muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belgelerin bilerek kullanılmadığına kanaat getirdiği takdirde suçu bildirmemesi yönünde yetki verilmesi, suçun manevi unsurunu tespit etme yetkisi tanıdığından hukuka aykırıdır. Yine aynı şekilde idarenin vergi kaçakçılığı suçu ile ilgili önemli bir süje olarak konumlandırılması

suçu önlemeye yönelik olarak özel esaslara tabi mükellef uygulaması gibi yasal mevzuatta yeri olmayan, masumiyet karinesine aykırı uygulamalar geliştirmesine sebep olmaktadır.

Vergi mükelleflerinin vergiyle ilgili yükümlülüklerini yerine getirip getirmediğini denetlemeye yarayan vergi incelemesi, aynı zamanda vergi kaçakçılığı suçu bakımından da önem arz etmektedir. Vergi incelemesinin temel amacı vergisel ödevlerin doğru bir biçimde yerine getirilmediğinin denetlenmesi olduğundan vergi kaçakçılığı suçunun tespiti de bu amaca hizmet etmektedir. Vergi incelemesi sonunda vergi inceleme raporu, vergi tekniği raporu ve 359’uncu maddede yazılı fiillerin tespiti halinde vergi suçu raporu düzenlenmektedir. Vergi inceleme faaliyeti vergi kaçakçılığı suçlarının tespiti sürecinde ön soruşturma işlevi görmektedir. Bu faaliyetle suç hakkında delil toplama işlemleri yürütülmektedir. Olağan bir vergi incelemesi sırasında vergi kaçakçılığı suçunun işlendiğine dair emareler bulunursa ya da ihbar söz konusu olursa bu vergi incelemesi aramalı vergi incelemesine dönüşebilir. Genel arama hükümleri CMK’da düzenlenmekle birlikte vergi kaçakçılığı suçuna ilişkin arama hükümleri özel olarak Vergi Usul Kanunu’nda düzenlenmektedir.

Vergi incelemesini ve aramalı vergi incelemesini gerçekleştirmeye yetkili kişiler idarenin bünyesinde çalışan vergi inceleme yetkilileridir. Vergi incelemesi faaliyetinin niteliğinin belirlenmesi ve buna bağlı olarak incelemeyi gerçekleştiren kişilerin statülerinin belirlenmesi bu faaliyetlerin ceza muhakemesi anlamında hukuki sonuçlarının anlaşılabilmesi bakımından önem arz etmektedir. Vergi ceza sisteminde olayların ortaya çıkarılması, araştırılması ve delil toplama faaliyeti bir tür kolluk faaliyeti sayılmaktadır. Vergi inceleme yetkililerinin suçun araştırılması konusunda yaptıkları vergi incelemesi, aramalı vergi incelemesi gibi faaliyetleri adli kolluk faaliyeti olarak kabul edilmektedir. Ancak kanun koyucu adli kolluk görevlilerini yasal mevzuatta tahdidi olarak belirttiğinden idareye bağlı çalışan vergi inceleme yetkilileri adli kolluk sıfatına sahip değildirler.

Suç şüphesi ve suçun işlendiğinin tespit edilme sürecinin vergi incelemesi temelli olması vergi ceza hukukunda suçun isnat edilme anının başlangıcının belirlenebilmesi açısından önemlidir. AİHS kapsamında korunan adil yargılanma hakkı, masumiyet karinesi, makul sürede yargılanma hakkı gibi konuların uygulanabilirliği suçun isnat edilme anından itibaren başlar. Isnat kavramı AİHM kararlarında “*bir kimseye suç işlediği iddiasının yetkili makamlar tarafından bildirilmesi*” olarak açıklanmaktadır.

Yine AİHM'e göre "*hakkında bir suç isnadı bulunan kişi kavramı*" ulusal hukuklarda getirilen ölçü ve değerlendirmelerden bağımsızdır. Bu bağlamda mahkemenin vergi kaçakçılığı suçu ile ilgili vermiş olduğu kararlarında suçun isnat anını, yetkili vergi idaresinin bir suç işlediğine dair suç şüphesini kişiye bildirdiği an olarak kabul ettiği görülmektedir. Bu kararlar AİHS'de güvence altına alınan hakların güvence alanının ceza yargılaması sürecinden önceki aşamaları da kapsadığını göstermektedir. Türk hukukunda ise mahkemelerin vergi cezalarına ve vergi suçlarına ilişkin davalara ait kararlarında, suçun isnat anının ve buna bağlı olarak makul sürenin başlangıcının belirlenmesi konusunda kesin bir yorumun ve görüşün bulunduğu bahsedilememektedir.

Genel ihbar usulünde suç ihbarının herhangi bir belgeye bağlanması gerekmemektedir. Vergi kaçakçılığı suçlarında ise vergi idaresi tarafından yapılacak suç bildiriminin rapor değerlendirme komisyonunun mütalaasına bağlanması kanuni bir gerekliliktir. 1'inci fıkra hükmüne göre yapılacak bildirimler vergi incelemesinde tespit edilen konularla sınırlıdır. Öte yandan vergi incelemesine yetkili diğer memurlar önce vergi dairesi başkanlığı/defterdarlık birimine başvurmalı ardından bu makamlar aracılığıyla suç Cumhuriyet başsavcılığına bildirilmelidir. Sonuç olarak açıklanan bu durumlar 367'nci maddenin 1'inci fıkrası uyarınca yapılan bildirimleri nitelikli bir ihbar haline getirmektedir.

Mütalaa vergi idaresi tarafından soruşturma evresinde savcıya, kovuşturma evresinde mahkemeye yol gösterici teknik bir görüş yazısıdır. Mütalaa esasen bilirkişi raporu niteliğinde olmakla birlikte ceza muhakemesi anlamında bilirkişi raporu olarak kabul edilmemektedir. Mütalaanın suçu ispat etme veya olayı temsil etme yönünde bir niteliği bulunmadığından delil olarak değerlendirilmemelidir. Bu yönüyle mütalaa idarenin elde ettiği delilleri değerlendirme aracı olarak görülmelidir. Ancak Anayasa Mahkemesi mütalaa şartının iptali istemiyle açılan bir davada mütalaayı takdiri delil olarak kabul etmiştir. Mütalaa kesin ve icrai idari işlem niteliği taşımadığından idari yargıda iptal davasına konu edilememektedir. Ceza muhakemesi sürecinde ise mütalaa muhakeme şartıdır. Muhakeme şartı niteliğinden dolayı mütalaa eksikliği halinde kovuşturma evresinde şartın tamamlanması için durma kararı, eksikliğin giderilemeyeceğinin anlaşılmasıyla düşme kararı verilmelidir.

Mütalaa şartının mükellef hakları bakımından birçok sakıncasının olduğunu söylemek mümkündür. Özellikle mütalaa sonucuna karşı başvurulacak bir yolun düzenlenmemiş olması, mütalaanın idare tarafından keyfi ve gerekçesiz olarak

verilmediği takdirde nasıl bir yol izlenmesi gerektiği gibi konular ele alınması ve kanun koyucu tarafından detaylı olarak düzenlenmesi gereken hususlar olarak görülmektedir. Mütalaa veren rapor değerlendirme komisyonunun aynı zamanda vergi inceleme raporlarını inceleyen makam olması da çalışmada eleştiri konusu yapılmıştır. Uygulama birliğinin olmamasından dolayı aynı durumlar için farklı mütalaa içeriklerinin düzenlenmesi mükellef hakları açısından sorun teşkil ettiğinden çalışmada mütalaa verecek makamın merkezileştirilmesi önerisi sunulmuştur.

7394 sayılı Kanun ile 367’nci maddeye 5’inci fıkra hükmü olarak, yürütülmekte olan soruşturma veya kovuşturmalarda mütalaa konu fiilin başka bir kişi tarafından işlendiğinin anlaşılması halinde bu kişi için veya iştirak halinde işlenmesi halinde iştirak eden kişiler için rapor düzenlenmesi ve mütalaa şartının aranmayacağı düzenlemesi getirilmiştir. Vergi incelemesi gerekliliğini, rapor ve mütalaa şartını kaldıran bu düzenlemenin adil yargılanma hakkına, eşitlik ilkesine ve cezaların şahsiliği ilkesine aykırı olduğu düşünülmektedir.

367’nci maddenin suçun öğrenilme biçimine göre sonuç bağladığı bir diğer durum Cumhuriyet savcısının suçu sair suretlerle öğrenmesi halidir. Bu durumda Cumhuriyet başsavcılığı hemen ilgili vergi dairesini haberdar ederek inceleme yapılmasını talep eder. Talep ettiği inceleme neticelenerek sonuç bildirilene kadar iddianame düzenleyemez ve dolayısıyla kamu davasını açamaz. 1’inci fıkra da yer alan suçun idare tarafından savcılığa bildirilmesi konusunda yapılan inceleme faaliyetinin vergi incelemesi olduğu açıkken sair suretlerle suçu öğrenen Cumhuriyet savcısının idareden isteyeceği inceleme için Kanun’da sadece “inceleme” kelimesinin kullanılmış olması öğretide farklı görüşlerin ortaya çıkmasına sebep olmuştur. Bir görüşe göre 2’nci fıkradaki inceleme ile kast edilen vergi incelemesinden farklı bir incelemedir ve dolayısıyla sonuçları da farklıdır. Bu görüşe göre istenen inceleme olağan bir incelemedir ve sonucun da mütalaaaya bağlanmasına gerek yoktur. Vergi incelemesinin 5 yıllık tarh zamanaşımı süresi içinde yapılması, defter ve belgelerin ibraz süresinin 5 yıllık bir süre ile sınırlandırılmış olması gibi süreler suçun zamanaşımı süresi ile farklılık arz ettiğinden suç hakkında vergi incelemesinin tabi olduğu zamanaşımı süresinin dolduğu gerekçesiyle vergi incelemesinin yapılamaması mümkündür. Yine aynı görüşe göre inceleme sonucunda verilen görüş de mütalaa niteliği taşımaktadır. Aksi yöndeki öğreti görüşüne göre ise Kanun’un getiriliş gerekçesi ve vergi incelemesinin yasal mevzuatta nasıl yürütüleceğine

dair güvence hükümleriyle yürütülmesi hem ilk fıkra hem de 2'nci fıkra vergi incelemesi anlamını taşımaktadır.

Vergi kaçakçılığı suçu söz konusu olduğunda vergi incelemesine ayrı bir önem atfedilmesine rağmen son dönemlerde yapılan değişikliklerle bazı konularda vergi incelemesi uygulamasının esnetildiği ve kaldırıldığı görülmektedir. Mütalaa şartını kaldıran 7394 sayılı Kanun'un yanı sıra bazı fiillerin soruşturulmasında vergi incelemesi gerekliliğinin esnetildiği görülmektedir. 7318 sayılı Kanun ve 7423 sayılı Kanun ile 359'uncu maddeye (ç) ve (d) fıkraları eklenmiş, bu fıkraların bildirim ve soruşturma usulü de 367'nci maddenin içinde diğer fıkralardaki fiiller için geçerli olan usullerden farklı bir şekilde düzenlenmiştir. (ç) ve (d) fıkralarındaki vergi kaçakçılığı suçları özellikle piyasa temelli ve teknolojik araçların kullanılması suretiyle suçun işlenmesinin mümkün olduğu suçlardır. Kanun koyucu suçun işlenmesindeki hızı ve yargılama sürecinin uzamaması amacını göz önünde bulundurarak bu fıkralardaki fiiller için vergi incelemesinin sonuçlarının beklenmemesi gerektiği yönünde bir düzenleme yapmıştır. Ancak hükmün açık lafzından bu suçlar için mütalaa şartının devam ettiği sonucu çıkarılabilmektedir. Suç hakkında idare tarafından verilecek mütalaa vergi incelemesine dayanmayan, vergi müfettişleri veya vergi müfettişi yardımcılarının raporları hakkında verilecektir. Bu noktada vergi incelemesi olmaksızın Cumhuriyet savcısının yeterli şüpheyi ulaştırılması konusu dikkate değerdir. Fıkra hükmünde (ç) ve (d) fıkralarındaki suçların Cumhuriyet savcısı tarafından sair suretlerle öğrenilmesi durumunda nasıl bir yol izleyeceği konusu açıkça ifade edilmemiştir. Vergi incelemesinin sonuçlarının beklenmesi şart olmadığından bu durumda da Cumhuriyet savcısının inceleme ve mütalaa şartı olmadan kamu davasını açabilmesi gerekmektedir.

Vergi kaçakçılığı suçu devletlerin egemenlik yetkisinin kullanım aracı olan vergi sistemlerini zedeleyen, kamu kaynaklarının kullanımını engelleyen ve nihayetinde kamu düzenin bozulmasına sebep olan bir suçtur. Verginin doğası gereği teknik yönlerle sahip olması, vergi mevzuatının karmaşıklığı, vergi beyannamelerinin incelenmesi gibi konular bu alanda özel beceriyi ve ihtisaslaşmayı gerektirmektedir. Nitekim vergi mahkemelerinin varlığı ve son olarak vergi ceza mahkemelerinin Türk yargı sistemi içerisinde yer alması ihtisaslaşmanın gerekliliğini bir kez daha ortaya koymuştur. Vergi konusunda uzman idare ile işbirliği yapılarak soruşturma ve kovuşturma sürecinin yürütülmesi mükellef hakları ve adil yargılanma açısından son derece önem arz

etmektedir. Ancak bu iş birliği sürecinde yürütme organının yetki sınırlarının hukuka uygun bir şekilde belirlenmesi gerekmektedir.



KAYNAKÇA

- Acar, C. (2023). Türkiye'de vergi kaçakçılığı suçlarında adil yargılanma hakkının Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi kararları açısından değerlendirilmesi. Yayımlanmamış yüksek lisans tezi. Aydın: Adnan Menderes Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Agun, B.H ve Çavdar, F. (2022). Belediyelerde vergi inceleme yetkisi: olmalı mı? bir öneri. Cumhuriyet Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi. 23 (2). 566-574.
- Ağar, S. (2016). Vergi kaçakçılığı kapsamında defter ve belgeleri ibraz etmeme suçu. Ankara: Seçkin Yayıncılık.
- Akdemir, T. ve Baş, E. (2014). Aramalı vergi incelemelerinin ceza muhakemesi ve vergi hukuku bakımından değerlendirilmesi. Vergi Sorunları Dergisi. 37(314). 126-136.
- Akdoğan, A. (1979). Vergi incelemesi. Ankara: Ankara İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi Yayın No. 127.
- Akkaya, M. ve Bayar, İ. (2011). Vergi ziyana neden olmayan kaçakçılık suçlarında tarhiyat öncesi uzlaşmanın cezaya ve ceza yargılamasına etkisi. Yaklaşım Dergisi. (220). <https://yaklasim.com/> (Erişim Tarihi: 23.02.2023).
- Akkaya, M. ve Solak Akman, İ. (2016). Vergi kaçakçılığı suçlarında “bilirkişilik” uygulamasına ilişkin kısa bir değerlendirme. (283). Yaklaşım Dergisi. <https://portal.yaklasim.com/makale/2016-7/vergi-kacakciligisuclarindabilirkisilik-uygulamasina-iliskin-kisa-bir-degerlendirme> (Erişim tarihi: 19.02.2023).
- Alıcı, Y. (2007). Bankacılık kanunu şerhi. İstanbul: Beta Yayıncılık. s. 1295-1296.
- Alpsöy Z. (2021). Vergi hukukunda arama işlemi. Süleyman Demirel Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi. 29(1). s. 405-467.
- Angun, F. ve Tekin, S. (2021). Vergi kaçakçılığı suçlarında mütalaanın yeri. Vergi Sorunları Dergisi. 44(389). 32-43.
- Arslaner, H. (2022). Soruşturma aşamasında mütalaanın vergi suçları açısından önemi. Mali Hukuk Dergisi. 18(215). 2389-2408.
- Aslanpınar, Y.B. (2022). TCK'nın genel hükümleri çerçevesinde vergi kaçakçılığı suçları. (2. Baskı). Ankara: Seçkin Yayıncılık.
- Avcı, G. (2010). Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi kararları çerçevesinde Ceza Muhakemesi Kanunu'ndaki “tutuklama kurumu”nun incelenmesi. Terazi Hukuk Dergisi. 5(41). 101-124.

- Avşar, E. (2021). Cumhuriyet savcısının delil değerlendirmesi. Türkiye Adalet Akademisi Dergisi. (46). 123-144.
- Aydoğan, D. (2022). Açıklamalı-içtihatlı vergi kaçakçılığı suçları. Ankara: Yetkin Yayınları.
- Aydoğdu, F.İ.H. (2009). Türkiye’de vergi kaçakçılığı suçu ve cezası. (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi) İzmir: Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Batı M. ve İnci, Z.Ö. (2022). 7394 sayılı kanunla vergi kaçakçılığı suçunda (Vergi Usul Kanunu m.359) yapılan değişikliklere dair değerlendirmeler. Vergi Sorunları Dergisi. 45(406). 30-48.
- Bayar, İ.N. (2010). Vergi kaçakçılığı (Suç teorisi- ceza teorisi ve muhakeme hukuku açısından bir inceleme). Yayımlanmamış Doktora Tezi. Ankara: Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Baykara, B. (2008). Teori ve pratik yönleriyle vergi ve vergi ceza hukuku. İstanbul: Maliye Hesap Uzmanları Derneği Yayınları.
- Bayraklı, H.H. (2017). Vergi kaçakçılık suçlarında birleşme (içtima). Türkiye Adalet Akademisi Dergisi. (30). 1-18.
- Bilge, B. (2014). AİHM içtihatları bağlamında etkin soruşturma yükümlülüğü. İnönü Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi. 5(2). 367-406.
- Candan, T. (2022). Vergisel kabahatler ve suçlar. Ankara: Yetkin Yayınları.
- Centel, N. ve Zafer, H. (2017). Ceza muhakemesi hukuku. (14. Baskı) İstanbul: Beta Yayıncılık.
- Çakan, S. ve Avcı, O. (2021). Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi kararlarında mükellef hakları: mülkiyet hakkı ve adil yargılanma hakkı. Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi. 23(1). 639-678.
- Çakır, E.U. (2020). 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun’da yer alan suçların muhakemesinde dava şartı olarak ihbar. Tekirdağ Namık Kemal Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi. 1(2). 65-92.
- Çavuş, A. (2000). VUK’un 367. maddesinde düzenlenen vergi kaçakçılığı suçunda kovuşturma şartı ve vergi idaresi ve vergi mahkemesi kararı ile ceza mahkemesi kararlarının birbirine etkisi. Yaklaşım Dergisi (95). <https://portal.yaklasim.com/> (Erişim Tarihi: 28.01.2023).
- Çavuş, A. (2016). Suç genel teorisi ışığında vergi kaçakçılığı suçları. Ankara: Seçkin Yayıncılık.

- Çelikkaya, A. ve Bişgin, A. (2012). Uluslararası alanda vergi idareleri arasında bilgi değişimi: Türkiye'nin taraf olduğu anlaşmalar açısından konunun değerlendirilmesi. *Maliye Dergisi*. (163). 76-94.
- Çiftçi, T.E. (2021). Vergi kaçakçılık suçlarında soruşturma evresi. *Fiscaoeconomia*. 5(2). 630-651.
- Demirbaş, T. (2022). Ceza hukuku genel hükümler. (17. Baskı), Ankara: Seçkin Yayıncılık.
- Donay, S. (2008). Ceza mahkemesinde yargılanan vergi suçları. İstanbul: Beta Yayıncılık.
- Duran, L. (1982). İdare hukuku ders notları. İstanbul: Fakülteler Matbaası.
- Duranoğlu, Y. (2021). Soruşturma aşamasında toplanan delillerin değerlendirilmesi ve kamu davasının açılması. (Yayımlanmamış doktora tezi). İstanbul: Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Erdem, T. (2011). Kaçakçılık suçlarının bildiriminde ve cezalandırılmasında usul. *Vergi Sorunları Dergisi*. (273). <http://www.vergisorunlari.com.tr/makale/kacakcilik-suclarinin-bildiriminde-ve-cezalandirilmasinda-usul/4485> (Erişim Tarihi: 03.04.2023).
- Eren, A. (2000). Memurin muhakematı hakkında kanunu muvakkat ile onu yürürlükten kaldıran memurlar ve diğer kamu görevlilerinin yargılanması hakkında kanunun karşılaştırılması. *Ankara Üniversitesi SBF Dergisi* 55(3). 55-79.
- Erem, F. (1978). Ceza usulü hukuku. (5. Baskı). Ankara: Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayınları No.427.
- Erman, S. (1988). Vergi suçları. İstanbul: Fen Fakültesi Döner Sermaye İşletmesi.
- Geçer, A.E. (2022). Vergi ceza hukukunda non bis in idem ilkesine ilişkin 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.
- Gökcan, H.T. (2012). Cumhuriyet savcısının delilleri değerlendirme yetkisi ve Yargıtay uygulaması. *Ankara Barosu Dergisi*. (1). 195-208.
- Gören, Ö. (2012). Mali suçlar hukuku. Ankara: Adalet Yayınevi.
- Göztepe, Ş. (2021). İdari işlem teorisi açısından vergilendirme işlemleri ve yargısal denetimi. Ankara: Seçkin Yayıncılık.
- Gültekin, Ö. (2010). Ceza muhakemesi hukukunda “şüphe” kavramı. *Terazi Hukuk Dergisi*. 5(46). 121-138.

- Günay, E. (2023). Vergi hukukunda sahte belge düzenleme ve kullanma suçları. (2. Baskı). Ankara: Seçkin Yayıncılık.
- Güngör, M. (2020). Vergi kaçakçılığı suçunun takip usulü. Türkiye Adalet Akademisi Dergisi. 1(44). 269-299.
- Gürgen, L. (2018). 2547 sayılı yükseköğretim kanununda görevi kötüye kullanma suçunun soruşturma usulü. Uyuşmazlık Mahkemesi Dergisi. 6(11). 145-168.
- Hakeri, H. (2020). Ceza hukuku genel hükümler temel bilgiler. (18. Baskı), Ankara: Astana Yayınları.
- Hepaksaz, E., Çevikcan, F ve Öz, E. (2011). Aramalı vergi incelemesi ve işlerliği. Vergi Dünyası Dergisi. (354). 149-157.
- Hızlı, Y. (1984). Türk vergi hukukunda kaçakçılık suçu. Ankara: Kazancı Hukuk Yayınları.
- Işık, H. (2014). Uluslararası Vergilendirme. İstanbul: On İki Levha Yayıncılık.
- Kaneti, S., Ekmekci, E., Güneş, G., Kaşıkçı, M. (2022). Vergi hukuku. (2. Baskı). İstanbul: Filiz Kitabevi.
- Karabeyser, S. (2016). Vergi hukukunda arama müessesesi. Terazi Hukuk Dergisi. 11(124) 97-106.
- Karakoç, Y. (1996). Yargı kararları ışığında vergi sorunlarının çözümü. İzmir: Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Döner Sermaye İşletmesi Yayınları No: 69.
- Karakoç, Y. (2016). Vergi ceza hukuku. Ankara: Yetkin Yayınları.
- Karakoç, Y. (2017). Genel vergi hukuku ders kitabı. Ankara: Yetkin Yayınları.
- Karataş Durmuş, N. (2014). Vergi hukukunda ispat ve delil. Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, 18 (3). 505-528.
- Kaşıkçı, M. (1999). Türk Hukukunda vergi kaçakçılığı suçları. (Yayımlanmamış Doktora Tezi).
- Kızılot Ş. ve Kızılot Z. (2011). Vergi, ticaret ve ceza hukuku yönünden kaçakçılık suçları ve naylon fatura. (4. Baskı). Ankara: Yaklaşım Yayıncılık.
- Koca, M. ve Üzülmüş, İ. (2022). Türk ceza hukuku genel hükümler. (15. Baskı). Ankara: Seçkin Yayıncılık.
- Kocahanoğlu, O. S. (1983). Vergi suçları, vergi cezaları ve kurtulma yolları. (2. Baskı) İstanbul: Yaylacık Matbaası.

- Köken, E. (2021a). Yeni CMK sisteminde soruşturma evresi ve iddianame. Çankaya Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi. 6(1). 365-405.
- Köken, E. (2021b). Soruşturma evresinin kör noktası: iddianame yerine geçen belge. Terazi Hukuk Dergisi. 16(174). 250-263.
- Kunter, N., Yenisey, F. ve Nuhoglu, A. (2008). Muhakeme hukuku dalı olarak ceza muhakemesi hukuku. (16. Baskı). İstanbul: Beta Yayıncılık.
- Mutluer, K. (2011). Vergi hukuku genel ve özel hükümler. (3. Baskı). Ankara: Turhan Kitabevi.
- Ok, N. ve Gündel, A. (2002). Açıklamalı içtihatlı ceza mahkemelerinin görevine giren vergi kaçakçılığı suçları. Ankara: Seçkin Yayınları.
- Ömercioğlu, A. (2022). 7318 sayılı kanun ile eklenen vergi kaçakçılığı suçları. Erciyes Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi. 17(1). 167-192.
- Öncel, M., Kumrulu, A., Çağan, N. ve Göker, C. (2021). Vergi hukuku. (30. Baskı). Ankara: Turhan Kitabevi.
- Özar, S. (2021). Türk ceza hukukunda zamanaşımı. Ankara: Adalet Yayınevi.
- Özbek, V.Ö., Doğan, K. ve Bacaksız, P. (2022a). Türk ceza hukuku genel hükümler. (13. Baskı). Ankara: Seçkin Yayıncılık.
- Özbek, V.Ö., Doğan, K. ve Bacaksız P. (2022b). Ceza muhakemesi hukuku. (15. Baskı). Ankara: Seçkin Yayıncılık.
- Özcan, O. (2015). Vergi suçları. Ankara: Seçkin Yayıncılık.
- Özen, M. (2018). 213 sayılı vergi usul kanununda düzenlenen vergi kabahatleri ve suçları. (2. Baskı). Ankara: Adalet Yayınevi.
- Özgenç, H. (2021). Vergi kaçakçılığı suçunda muhakeme usulü olarak mütalaa şartı. (Ed.: Özgenç, İ.), Vergi ceza hukuku çalışmaları, Ankara: Seçkin Yayıncılık, 629-655.
- Özgenç, İ. (2009). Zimmet suçu. Ankara: Seçkin yayıncılık.
- Özgenç, İ. (2022). Türk ceza hukuku genel hükümler. (18. Baskı). Ankara: Seçkin Yayıncılık.
- Öztürk, B. ve Yavaşlar Başaran F. (2020). Vergi kabahat ve suçları tasarısı. Ankara: Seçkin Yayıncılık.
- Öztürk, B., Tezcan, D., Erdem, M.R., Gezer, Ö.S., Saygılar, Y.F., Alan, E., Özyayın, Ö., Tütüncü Erden, E., Vıllemın Altınok, D. ve Tok, M.C. (2022). Nazari ve uygulamalı ceza muhakemesi hukuku. (Ed.: Öztürk, B.) (16. Baskı). Ankara: Seçkin Yayıncılık.

- Öztürk, İ. ve Sümer, A.E. (2022). Yükseköğretim personeli hakkındaki şikâyetler üzerine verilen ceza soruşturması açılmaması kararlarının hukuki niteliği ve yargısal denetimi. Türkiye Adalet Akademisi Dergisi. (50). 279-304.
- Pınar, B. ve Taylar, Y. (2013). Türk vergi hukukunda kamusal bir denetim yolu olarak vergi araması. Ceza Hukuku Dergisi. 8(21). 139-180.
- Reisoğlu, S. (2007). Bankacılık kanunu şerhi C:II. Ankara: Yaklaşım Yayınları.
- Saban, N. (2009). Vergi hukuku. (5. Baskı). İstanbul: Beta Yayıncılık.
- Sancakdar, O., Önüt, L.B, Us Doğan, E. Kasapoğlu Turhan, M. ve Seyhan, S. (2022). İdare hukuku teorik çalışma kitabı. (11. Baskı). Ankara: Seçkin Yayıncılık.
- Sandalcı, U. (2019). Vergi denetiminde aramalı inceleme usulüne ilişkin vergi ihbar etkisi. Pamukkale Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi. (37). 301-317.
- Soydan, B. (2015). Türk vergi hukukunda vergi incelemesi. İstanbul: Oniki Levha Yayınları.
- Şahin, C. (2018). Adli aramaya ve önleme aramasına dair bazı tespit ve değerlendirmeler. Yargıtay Dergisi. 44(3). 433-456.
- Şahin, C. ve Göktürk, N. (2021). Ceza muhakemesi hukuku -I-. 12. Baskı. Ankara: Seçkin Yayıncılık.
- Şeker, N. (1994). Hukuksal yapısıyla vergi incelemesi. İstanbul: Beta Yayınevi.
- Şenyüz, D. (2016). Vergi kaçakçılığı suçunda dava şartı olarak mütalaa/görüş. İzmir Barosu Dergisi. 81(2). 13-50.
- Şenyüz, D. (2022). Vergi ceza hukuku (vergi kabahatleri ve suçları). (12. Baskı). Bursa: Ekin Yayınevi.
- Şenyüz, D., Yüce, M. ve Gerçek, A. (2022). Vergi hukuku (genel hükümler). (13. Baskı). Bursa: Ekin Basım Yayın Dağıtım.
- Şişman, G. ve Sarsıkoğlu Ş. (2022). Vergi kaçakçılığı suçunda etkin pişmanlık. Selçuk Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi. 30(3). 1591-1623.
- Taşdelen, A. (2003). Vergisel arama. Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi. 5(2). 159-191.
- Taştan, M. (2015). Açıklamalı içtihatlı vergi kaçakçılığı suçları. (2. Baskı). Ankara: Adalet Yayınevi.
- Taştan, M. (2021). Vergi kaçakçılığı suçu (sahte belge ve muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenleme veya kullanma suçu) ve yargılama usulü. (2. Baskı), Ankara: Adalet Yayınevi.

- Taylar, Y. (2022). Özel esaslara ilişkin uygulama ve yargı kararları perspektifinden vergi hukukunda hukuka aykırı bir işlem den hukuka uygun bir tarhiyat çıkıp çıkmayacağı sorunu. İnönü Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi. 12(2). 774-790.
- Topçu, K. M. (2020). Vergi hukuku özelinde Anayasa Mahkemesine bireysel başvuru. Ankara: Seçkin Yayıncılık.
- Topuz, V. (2019). Sermaye piyasası suçlarında yazılı başvuru şartı ve görevli ve yetkili mahkeme. İnönü Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi. 10(1). 159-172.
- Tosun, Ö. (1962). Hileli vergi suçları. İstanbul: İstanbul Hukuk Fakültesi Yayınları.
- Türker, D. (2023). Vergi kaçakçılığı suçu soruşturmalarında inceleme ve mütalaa şartına getirilen istisnai düzenlemelerin değerlendirilmesi. Ankara Hacı Bayram Veli Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi. 27(1). 321-358.
- Uğur, H. (2013). Vergi suçlarında kovuşturma şartı olarak mütalaa (VUK m.367). Terazi Hukuk Dergisi. 8(88). 34-43.
- Uğur, H. ve Elibol, M. (2015). Açıklamalı içtihatlı vergi suçları. Ankara: Adalet Yayınevi.
- Uz, A. (2011). Kamu görevlilerinin ceza kovuşturmasına tabi tutulabilmesi için yetkili idari merci tarafından verilebilecek kararların hukuki niteliği ve denetimi üzerine. İnönü Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi. 2(2). 157-206.
- Ünver, Y. ve Hakeri, H. (2013a). Ceza muhakemesi hukuku cilt 1. (8. Baskı). Ankara: Adalet Yayınevi.
- Ünver, Y. ve Hakeri, H. (2013b). Ceza muhakemesi hukuku cilt 2. (7. Baskı) Ankara: Adalet Yayınevi.
- Ürel, G. (2022). Vergi usul kanunu ve uygulaması. (7. Baskı). Ankara: Seçkin Yayıncılık.
- Yaltı Soydan, B. (2000). İnsan hakları açısından vergi yükümlüsünün adil yargılanma hakkı II. Vergi Sorunları Dergisi. (144). 104-120.
- Yaltı, B. (2006). Vergi yükümlüsünün hakları. İstanbul: Beta Yayıncılık.
- Yavuz, Y. (2018). Ceza muhakemesi şartı olarak mütalaa. Hukuk ve Adalet Eleştirel Hukuk Dergisi. 10(23). 119-180.
- Yıldırım, R. ve Çınarlı, S. (2021). Türk idare hukuku dersleri cilt 2. (4. Baskı). Ankara: Adalet Yayınevi.
- Yurtlu, F. (2021). Vergi ceza hukuku çalışmaları değerlendirme raporu-I (Ed.: Özgenç, İ.), Vergi ceza hukuku çalışmaları. Ankara: Seçkin Yayıncılık, s. 655-675.

- Yenisey, F. ve Nuhoglu, A. (2022). Ceza muhakemesi hukuku. (10. Baskı). Ankara: Seçkin Yayıncılık.
- Yetkin, E. (2015). Bankacılık ve sermaye piyasası suçlarına ilişkin muhakeme kuralları. Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi. (19)3. 403-434.
- Yıldırım, Z. ve Açar, S. (2007). Vergi kaçakçılığı suçu ve mütalaa şartı. Yaklaşım Dergisi. (171). <https://portal.yaklasim.com/> (Erişim Tarihi: 08.04.2023).
- Yılmaz Furtuna, E. ve 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.
- Yiğit, U. (2004). Vergi usul kanununda hürriyeti bağlayıcı suç ve cezalar vergi kaçakçılığı suçları ve diğer hürriyeti bağlayıcı vergi suç ve cezaları. İstanbul: Beta Yayıncılık.
- Yiğit, U. (2019). Vergi hukuku. Ankara: Yetkin Yayınları.
- Yiğit, U. ve Öztürk, İ. (2020). Yargı hukuku. Ankara: Adalet Yayınevi.
- Yurtcan, E. (2019). Ceza yargılaması hukuku. 16. Baskı. Ankara: Seçkin Yayıncılık.
- Yüce, M. (2021). Vergi kaçakçılığı suçu (sahte belge ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme veya kullanma suçu) ve yargılama usulü. (2. Baskı). Ankara: Adalet Yayınevi.
- http-1:** <https://sozluk.gov.tr/> (Erişim Tarihi: 02.12.2022).
- <https://karararama.yargitay.gov.tr/> (Erişim Tarihi: 03.12.2022)
- www.lexpera.com.tr (Erişim Tarihi: 16.01.2023)
- <https://portal.yaklasim.com/> (Erişim Tarihi: 28.01.2023)
- <https://www2.tbmm.gov.tr/d27/2/2-3854.pdf> (Erişim tarihi: 02.02.2023)
- <https://turgutcandan.com/2021/01/28/vergi-teknigi-raporunun-vergi-ceza-ihbarnamesine-eklenmemesinin-hukuki-sonuclari-nedir-ne-olmalidir/> (Erişim Tarihi: 04.02.2023)
- <https://www5.tbmm.gov.tr/tutanaklar/TUTANAK/TBMM/d09/c009/tbmm09009099ss0232.pdf> (Erişim Tarihi: 19.02.2023)
- <https://normkararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/> (Erişim Tarihi: 22.02.2023)
- [extension://elhekieabhbkmcefcobjddigjaadp/https://www.senturkhhb.com/067.pdf](https://elhekieabhbkmcefcobjddigjaadp/https://www.senturkhhb.com/067.pdf) (Erişim tarihi: 23.02.2023)

www.kazanci.com.tr, (Erişim Tarihi: 01.03.2023)

<https://legalbank.net> (Erişim Tarihi: 24.03.2023)

<https://hudoc.echr.coe.int> (Erişim Tarihi: 05.04.2023)

<https://turgutcandan.com/2015/04/02/rapor-degerlendirme-komisyonunun-mutalaasinin-vergisel-kacakcilik-suclarinin-takibi-bakimindan-niteligi-ve-fransa-ornegi/>
(Erişim Tarihi:08.04.2023)





