

VERGİ KAÇAKÇILIĞI SUÇUNUN TAKİP USULÜ

Follow Procedure of Tax Evasion Crime

Arş. Gör. Mümin GÜNGÖR*

Geliş Tarihi: 02.06.2020 Kabul Tarihi: 31.08.2020

ÖZET

Devlet sahip olduğu vergilendirme yetkisini etkin kullanarak kayıt dışı ekonominin azaltılmasını ve vergi hukukunda caydırıcılığın oluşmasını sağlamak üzere cezai müeyyideler öngörmüştür. Cezai müeyyide oluşturan fiillerin bir kısmı kabahate bir kısmı ise suça vücut veren hareketlerdir. Suç teşkil eden hareketlerden birisi de VUK.m.359'da belirtilen kaçakçılık fiilleridir. Söz konusu fiillerin yetkili mercilerce takip edilmesi VUK.m.367 hükmünce özel takip usulüne bağlanmıştır. Çalışmada bu özel takip usulü, sırasıyla aşağıda belirtilen başlıklarla ele alınmaya çalışılacaktır. İlk başlık olan "*Vergi Kaçakçılığı Suçuna Genel Bakış*" başlığı altında ilk olarak vergi suçları nelerdir, bu suçların getirilmesindeki gaye nedir; ikinci olarak vergi kaçakçılığı fiilinin Türkiye Cumhuriyeti tarihçesine, üçüncü olarak da kaçakçılık suçunun tanımına ve kanuni dayanağına konunun iyi anlaşılması için genel hatlarıyla bakılacaktır. İkinci başlık olan "*Vergi Kaçakçılığı Suçunun Takip Usulü*" başlığı altında ise mütalaa şartının gerekçesi ve önemi, mütalaa kavramı ve türleri, mütalaa ile savcılığa bildirimde bulunabilme yetkisine sahip olanlar, mütalaa'nın özellikleri, hukuki niteliği ve hukuki sonuçları ele alınacaktır. Üçüncü başlıkta ise genel olarak bu konuya ilişkin ne tür problemlerin olduğu ve bu sorunların çözümlerinin neler olabileceği irdelenmeye çalışılacaktır. En nihayetinde ise sonuç kısmı ile bitirilecektir.

Anahtar Kelimeler: Vergi Suç ve Cezaları, Vergi Ceza Hukuku, Vergi Kaçakçılığı Suçu, Mütalaa Şartı, VUK 367.

ABSTRACT

The state envisaged criminal sanctions to effectively reduce the informal economy and to create deterrence in tax law by using its taxation power. Some of the verbs that constitute criminal sanctions are acts of crime and some of them are the actions that give rise to crime. One of the criminal acts is the smuggling elephants mentioned in VUK.m.359. The follow up of these acts by the competent authorities is subject to special follow-up procedure by VUK.m.367 provision. In this study, this special follow up procedure will be tried to be handled under the titles below. Firstly, what are the tax crimes under the heading "*Overview of Tax Evasion Crimes*", what is the purpose of bringing these crimes; secondly, tax evasion actual history of the Republic of Turkey, thirdly, will be examined in general terms to assist in understanding the issues and the legal basis of the definition of trafficking offenses. Under the second title, "*Follow Procedure of Tax Evasion Crime*", the rationale and importance of the opinion requirement, the concept and types of opinion, those who have the authority to report to the prosecutor and the prosecutor, the characteristics, the legal nature and legal consequences of the opinion. In the third heading, we will try to examine what kind of problems related to this issue in general and what the solutions of these problems can be. Ultimately, it will be finished with the conclusion.

Keywords: Tax Crimes and Penalties, Tax Criminal Law, Tax Evasion Crimes, Reaction Charter, VUK 367.

* Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi, e-posta: mmngngr46@hotmail.com, ORCID ID: 0000-0002-4731-2605.

GİRİŞ

Devletin kendisinden beklenen kamu hizmetlerini ifa edebilmek için sağladığı gelirler arasında verginin önemi çok fazladır. Devlet, Anayasa ile kendisine verilen egemenliğine dayanarak vergilendirme yetkisine ve bu yetkisine aykırı harekette bulunanları ise cezalandırma yetkisine sahip bulunmaktadır. Böylece devlet, kamu finansmanı gelirlerinden vergileri kayıp kaçak olmadan eksiksiz biçimde hazinenin yararı için toplamağa çalışmaktadır¹. Devletin bu vazifesi karşısından aykırı hareketlerde bulunanlar, kamu yararına aykırı hareket ederek kamu hizmetlerinin sağlanmasını örtülü olarak sekteye uğratmış başka bir ifade ile hazine menfaatini ihlal etmiş olmaktadırlar.

Devlet söz konusu hareketlerin önüne geçebilmek, önleyebilmek veya hareketleri yapanları cezalandırabilmek için vergi (kamu finansman) hukuku içerisinde özel olarak ceza hukuku düzenleme, özel usuller getirmek durumunda kalmıştır². Vergi Ceza Hukuku içerisinde ise adli nitelikte vergi suç ve cezalarından en önemlisi vergi kaçakçılığı suçu olarak ifade edilmektedir³. Çalışmada özel usulü irdelenecek olan Vergi Kaçakçılığı Suçu Vergi Usul Kanunu'nun 359'ncü maddesinde ele alınmıştır. Bu suçların yetkili mercilerce takip edilmesi ise VUK.m.367 hükmünce özel takip usulü sağlanmaktadır. Giriş bölümünü daha fazla uzun tutmadan özel usulün incelenmesi konusunun sağlam anlaşılabilmesi açısından Vergi Suç Hukukunun temeline inilerek aşağıda ifade edilecek başlıklar çerçevesinde olacaktır.

Çalışma ile bu özel takip usulü, sırasıyla aşağıda belirtilen başlıklarla ele alınmağa çalışılacaktır. İlk başlık olan "*Vergi Kaçakçılığı Suçuna Genel Bakış*" başlığı altında ilk olarak vergi suçları nelerdir, bu suçların getirilmesindeki gaye nedir; ikinci olarak vergi kaçakçılığı fiilinin Türkiye Cumhuriyeti tarihçesine, üçüncü olarak da kaçakçılık suçunun tanımına ve kanuni dayanağına konunun iyi anlaşılması için genel hatlarıyla bakılacaktır. İkinci başlık olan "*Vergi Kaçakçılığı Suçunun Takip Usulü*" başlığı altında ise mütalaa şartının gerekçesi ve önemi, mütalaa kavramı ve türleri, mütalaa ile savcılığa bildirimde bulunabilme yetkisine sahip olanlar, mütalaanın özellikleri, hukuki niteliği ve hukuki sonuçları ele alınacaktır. Üçüncü başlıkta ise genel olarak bu konuya ilişkin ne tür problemlerin olduğu ve bu sorunların çözümlerinin neler olabileceği irdelenmeğe çalışılacaktır. En nihayetinde ise sonuç kısmı ile bitirilecektir.

¹ Güneş, Tuğçe; "*Vergi Kaçakçılığı Suçunda Yargılama Şartının Anayasaya Aykırılığı*", Terazi Hukuk Dergisi, Y:5, S:48, 2010, ss.99-114(s.113).

² Güneş, s.113.

³ Güneş, s.113.

I. VERGİ KAÇAKÇILIĞI SUÇUNA GENEL BAKIŞ

A. VERGİ SUÇLARI

Türk toplumunun iktisadi hayatlarında ve tarihlerinde vergilerin ve yasalarının sık sık değiştiği ifade edilmektedir. Devamlılık arz eden bu değişim vergi toplama araçlarının ve yöntemlerinin de sürekli yenilenmesi neticesini doğurmuştur⁴. Ülke vatandaşlarının vergiye göstermiş olduğu bu direnç “kayıt dışı ekonomi”nin yaygınlaşarak, ülkenin önemli problemlerinden birisi olan “vergi problemini” ve dolayısıyla bu durumda “caydırıcı ve önleyici tedbirlerin alınması” sonucunu ortaya çıkardı⁵. Toplumdaki ekonomik faaliyetler ve bu faaliyete bağlı ilişkiler her geçen gün çok yönlü ve karmaşık bir durum ortaya çıkarmaktadır. Hal böyle iken bu ekonomik faaliyetleri düzenleyen hukuk kurallarının ve bu kuralların içinde önemli bir yere sahip olan vergi hukuku kurallarının da bu duruma uygun olması gerekmektedir⁶.

Bu noktada vergi problemlerinin oluşmasını azaltmak ve kayıt dışı ekonomiyi önlemek ve benzeri sebepler için vergi hukukuna aykırılıklar yaptırıma bağlanmıştır. Zira söz konusu aykırılıklar genel itibarıyla vergi geliri hasılatını azaltıcı ve azaltmaya eğilimli davranışlar neticesinde devletin ekonomik menfaatini zedeleyen davranışlar olarak karşımıza çıkmaktadır. Devletin ekonomik menfaatini ihlal eden bu davranışlar “ekonomik suçlar” tasnifinde değerlendirilmektedir⁷. Vergi suçu, vergi kanunlarının getirdiği vazife ve mecburiyetlerin mükelleflerce cezayı gerektirecek şekilde yerine getirilmesi şeklinde belirtilmiştir. Vergi suçları, kriminolojide beyaz yaka olarak isimlendirilen suçlardandır. Bu sebeple vergi suçlarının çoğu belirli zeka ürünü olup genelde belirli bir organizasyon içinde işlenirler. Bundan dolayı da bu suç faillerinin yakalanmaları da genelde çok kolay olmamaktadır⁸. Başka bir tanımda vergi suçları, kural olarak devlet hazinesine karşı işlenen ekonomik suçların

⁴ Güçlü, Faruk, Türk Ceza Kanunu Açısından Vergi Kaçakçılığı, 1.Baskı, Başkent Matbaacılık, Ankara, 1998, s.5.

⁵ Güçlü, s.9; Kızılot, Şükrü / Kızılot, Zuhâl, Kaçakçılık Suçları ve Naylon Fatura İhtilafları, Genişletilmiş 3.Baskı, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara, 2010, s.7-8; Güneş, s.99.

⁶ Karakoç, Yusuf, Yargı Kararları Işığında Vergi Sorunlarının Çözümü, 1.Baskı, Dokuz Eylül Üniversitesi Döner Sermaye İşletmesi Yayınları No: 69, İzmir, 1996, s.1 vd.; Karakoç, Yusuf, Vergi Ceza Hukuku, 1.Baskı, Yetkin Yayınevi, Ankara, 2016, s.31 vd.; Nazalı, Ersin, Hukukun Vergisi-I, 1.Baskı, Maliye Hesap Uzmanları Derneği, İstanbul, 2014, s.185.

⁷ Öncel, Mualla / Kumrulu, Ahmet / Çağan, Nami, Vergi Hukuku, 22.Baskı, Turhan Kitabevi, Ankara, 2013, s.209; Ok, Nuri / Gündel, Ahmet, Vergi Kaçakçılığı Suçları, 1.Baskı, Seçkin Yayınevi, Ankara, 2002, s.15; Şenyüz, Doğan, “Vergi Kaçakçılığı Suçunda Dava Şartı Olarak Mütalaa/Görüş” İzmir Barosu Dergisi, Y:81, S:2, 2016, ss.13-50(s.13).

⁸ Donay, Süheyl, Ceza Mahkemesinde Yargılanan Vergi Suçları, 1.Baskı, Beta Yayınevi, İstanbul, 2008, s.7.

bir türü olarak ifade edilmektedir. Vergi borçlularının, vergi kanunlarındaki esaslara aykırı olan ve hürriyeti bağlayıcı cezayı gerektiren fiilleridir⁹. Vergi cezalarının gayesi, vergi kanunlarının zamanında ve gereği gibi uygulamaktır. Zira vergi borçlularının zamanında ve eksiksiz olarak ifa edilmesi hem hazinenin vergi kaybını önlemekte hem de kamu hizmetlerinin mali kaynağını teşkil eden kamu gelirlerinin toplanması vasıtasıyla kamu yararını sağlamış olmaktadır¹⁰.

Özü itibarıyla vergi, devlet ile mükellef arasında yer alan kanundan doğan alacak-borç ilişkisidir. Vergi hukuku ise bu ilişkiyi geniş kapsamlı bir şekilde ele alarak mükellef tarafından yerine getirilmesi gereken emirler ile uyulması gereken yasakları da içeren bir bilim dalıdır¹¹. Yasak edilmiş veya emredilmiş fiillerin neler olduğu, bu fiillerin gerçekleşmesi yani ihlalin olması durumunda hangi cezaların uygulanacağı ve ceza ilişkisinin ne şekilde sona ereceği mevzuları vergi ceza hukukunun oluşturmaktadır. Başka bir ifadeyle vergi ceza hukuku, vergi suç ve kabahatleri ile bunlara karşılık olarak uygulanacak yaptırımların usul ve esaslarını ele alan vergi hukukunun alt dalıdır¹². Vergi ceza hukukunun veya vergi suç ve cezalarının getiriliş gayesi kamu düzenini korumaktır. Vergi suçları, Türk Ceza Kanununun genel hükümleri ile Vergi Usul Kanunda yer alan özel hükümler dikkate alınarak cezalandırılacaktır¹³.

Vergi ceza hukukunda da ceza hukukuna hâkim olan ilkeler geçerlidir. Vergi suç ve cezalarında da kanunilik ilkesine kesinkes uyulmalı, cezalandırılan kişi ancak kusurlu olduğu takdirde cezalandırılmalı, verilecek ceza orantısız olmamakla birlikte suç ve ceza arasındaki orantılılıkta dikkate alınmalı, yani suç kabul edilen vergiye ilişkin yasaklanmış eylemle ceza arasında demokratik bir toplumda uygun görülebilecek adil bir dengenin kurulması gerekmektedir. Bütün bu belirtilenler adil bir vergi ceza sisteminin ilkesel düzeyini oluşturduğu ifade edilmektedir¹⁴.

Vergi Usul Kanununun öngördüğü bir kısım fiiller ise ceza hukuku bağlamında suç teşkil etmektedirler. Bunların tespit edilmesi ve bunlara yaptırım uygulanması ceza mahkemesinin görev alanında yer almaktadır¹⁵.

⁹ Demirkan, Uçar, İngilizce Ve Fransızca Karşılıklarıyla Vergicilik Terimleri Sözlüğü, 1.Baskı, Maliye Bakanlığı Yayınları, Ankara, 1993, s.249.

¹⁰ Öncel / Kumrulu / Çağan, s.209.

¹¹ Şenyüz, Doğan, Vergi Ceza Hukuku, Gözden Geçirilmiş ve Güncellenmiş 9.Baskı, Ekin Yayınevi, Bursa, 2016, s.47 vd.; Bayraklı, Hasan Hüseyin, Vergi Ceza Hukuku, 3.Baskı, Celepler Matbaacılık, Afyonkarahisar, 2013, s.13 vd.; Yıldırım, Zübeyr / Ağar, Serkan, "Vergi Kaçakçılığı Suçu ve Mütalaa Şartı" Yaklaşım Dergisi, Y:15, S:171, 2007,ss.280-287(s.280).

¹² Şenyüz, s.8; Uğur, Hüsamettin / Elibol, Mert, Vergi Suçları, 1.Baskı, Adalet Yayınevi, Ankara, 2015, s.81; Nazalı, s.185; Ok/Gündel, s.15.

¹³ Şenyüz, s.50; Nazalı,s.185.

¹⁴ Öncel / Kumrulu / Çağan, s.210.

¹⁵ Uğur, Hüsamettin, "Vergi Suçlarında Kovuşturma Şartı Olarak Mütalaa(VUK.m.367)" Terazi Hukuk Dergisi, C:8, S:88, 2013, ss.34-44(s.34).

Bu suçlarda hürriyeti bağlayıcı ceza uygulanabilir. VUK kapsamında ceza mahkemesinin görev alanına Vergi Mahremiyetini İhlal Suçu, Mükelleflerin Özel İşlerini Yapmak Suçu, Haysiyet ve Şerefe Tecavüz Suçu, Ekim Sayım Beyanlarını Denetlememe Suçu ve çalışmanın konusunu oluşturan Kaçakçılık Suçu olmak üzere toplamda beş adet suç girmektedir¹⁶. Hapis cezasının olduğu bu suçlarda ceza mahkemesinin vazifeli olması kişiler açısından çok önemli bir güvence oluşturmaktadır¹⁷.

B. VERGİ KAÇAKÇILIĞI SUÇUNUN TÜRK HUKUKUNDA TARİHSEL GELİŞİMİ

Türkiye Cumhuriyeti hukuk sisteminde 1949 tarihli ve 5432 sayılı Vergi Usul Kanunu¹⁸ vergi usul hukukunu düzenlemek üzere getirilen ilk kanundur. Söz konusu Kanunun “Dördüncü Kitap: Ceza Hükümleri” kitabının ikinci kısımda “Kaçakçılık” başlığı altında 324 ilâ 328’nci maddeleri arasında kaçakçılığa yönelik fiillerin cezalandırılmasına yönelik ilk düzenlemeler yapılmıştır. Ancak bu düzenlemelerle yapılması emredilen veya yapılması yasaklanan fiillerin işlenmesi halinde öngörülen yaptırım hürriyeti bağlayıcı ceza olmayıp yalnızca mali ceza olarak belirtilmiştir. Bir başka ifadeyle bu kanunda kaçakçılık fiilleri vergi suçu olarak düzenlenmemiş, vergi kabahat şeklinde düzenlenmiştir¹⁹. Bununla birlikte kanunun 338 ilâ 340 maddeleri arasında “Ceza Kanununa Göre Cezalandırılacak Suçlar” başlığı altında ise bilgi vermekten çekinilmesi, vergi mahremiyetinin ihlal edilmesi, mükelleflerin özel işlerinin yapılması fiilleri suç olarak sayılmıştır²⁰.

Ancak ilerleyen zamanda gelişen ekonomi ve çağın gereksinimlerinin dayatmasıyla devletin kaçakçılık fiillerine olan bakışı değişmeye başlamıştır. Mali alanda ceza politikasını katılaştıran devlet, söz konusu fiilleri suç olarak görmeğe ve cezalandırmağa başlamıştır. Bu yönde 1951 tarihli ve 5815 sayılı Kanunun²¹ 11.maddesiyle 5432 sayılı Kanuna “Hileli Vergi Suçu(Ek madde 2)”, “Hileli Vergi Suçlarında Ceza(Ek madde 3)”, “Hileli Vergi Suçlarının Cezalandırılmasında Usul(Ek madde 4)” hükümleri getirilmiştir²².

¹⁶ Şenyüz, s.379; Taşkan, Yusuf Ziya, Vergi Hukuku, 2.Baskı, Adalet Yayınevi, Ankara, 2019, s.362; Yıldırım/Ağar, s.281; Ok/Gündel, s.15; Şenyüz, “Vergi Kaçakçılığı Suçunda Dava Şartı Olarak Mütalaa/Görüş”, s.16.

¹⁷ Öncel / Kumrulu / Çağan, s.210; Taşkan, s.362.

¹⁸ R.G. TARİH-SAYI :15.06.1949-7233.

¹⁹ 324 ilâ 328 arası hükümlerde vergiyi kaçırana, kaçırana iştirak edene, kaçırılmaya azmettiren(teşvik edene) kaçırıkları verginin üç katı oranında; kaçırmağa yardımcı bulunana da kaçırılan verginin dörtte biri oranında vergi cezası kesileceği belirtilmiştir.

²⁰ Kaşıkçı, Mahmut, “Une Évaluation Actuelle Relative Aux Délits De Contrebande Fiscale- Problème Et Les Problématiques Lies Aux Délits Fiscaux Selon La Loi Pénale Turque Numéro 5327”Annales de la Faculté de Droit d’Istanbul, Y:49, S:66, 2017, ss.27–42(s.30).

²¹ R.G. TARİH-SAYI :24.07.1951-7866.

²² Uğur, s.35.

Bu kanunu ilga eden ve günümüzde de uygulanmaya devam eden 1961 tarihli ve 213 sayılı Vergi Usul Kanunu²³ vergi kabahati ve mali ceza olarak kaçakçılık başlığını madde 344 ve 347 arasında muhafaza etmiştir. Yine “*Ceza Kanununa Göre Cezalandırılacak Suçlar*” başlıklı dördüncü bölümünde yukarıda belirtilen suçlarla birlikte doğrudan 357 ilâ 360’ncü maddeleri arasında yer alacak şekilde “*Hileli Vergi Suçu*” başlığı ve hükümleri yeni kanunun içerisinde yer almağa devam etmiştir²⁴. Bu suça ilişkin olarak da 367’nci madde de “*Hileli Vergi Suçlarının Cezalandırılmasında Usul*” başlığı altında takip usulü yerini almıştır. Ancak önemli bir değişiklik kanunu olan 1980 tarihli ve 2365 sayılı Kanunun²⁵ 81’ncü maddesiyle 357’nci madde ilga edilmiş ve 359’ncü madde de “*Kaçakçılıkta Hapis ve Meslekten Men Cezası*” ismiyle niteliksel olarak değiştirilmiştir. Yine bu değişiklik kanunun 86’ncü maddesiyle 359’daki değişikliğe bağlı olarak 367’nci madde de değişiklikler yapılmıştır²⁶. 1985 tarihli ve 3239 sayılı Kanunun²⁷ 28 ve 29’ncü maddeleriyle Vergi Usul Kanunu’nun Kaçakçılık Suçuna²⁸ ilişkin hükümlerinde değişiklikler yapılmıştır²⁹.

Bütün bu süreçte, ta ki 1998 tarihli ve 4369 sayılı Kanun³⁰ değişikliği yapılanaya kadar, 344 ilâ 347 maddeleri arasında düzenlenen “*Kaçakçılık*” başlığı değişikliklerle birlikte ismini ve yerini korumuştur. Ancak bu değişikliğin 11’nci maddesiyle “*Kaçakçılık*” başlığı, “*Vergi Ziyayı Cezası*” başlığı şeklinde değiştirilmiş ve yine içeriğinde önemli değişiklikler yapılmıştır. 4369 sayılı Kanun’unun 12’nci maddesiyle “*Ceza Kanununa Göre Cezalandırılacak Suçlar*” başlığı “*Hürriyeti Bağlayıcı Ceza İle Cezalandırılacak Suçlar ve Cezaları*” şeklinde değiştirilmiştir. Vergi kabahat ve suçlarına ilişkin reform niteliğinde olan 4369 sayılı değişiklik Kanununun 81’nci maddesiyle suçların takibi usulü açısından ise

²³ R.G. TARİH-SAYI : sırasıyla 10.01.1961-10703; 11.01.1961-10704; 12.01.1961-10705.

²⁴ Kanunun tutanaklarında Tunçkanat Haydar’ın konuşması: “*Muhterem arkadaşlar, vergi kaçakçılığını nasıl müeyyidelere bağlarsanız bağlayın bunun açık kapılarını buluyorlar. İstanbul’da Gürün Han vardır. Bu han bir milyon lira kâr getirmesine rağmen hâlâ vergi vermemektedir. Tapuda arsa olarak görülmektedir. Bu adamlar bir kuruş vergi vermemektedir. Bunun vergi kaçakçılığı dört milyonu aşmıştır. Bunların misali bir tane değildir, pek çok vardır. Bunları tehdit eden para cezası değildir, daha ziyade hapis kendilerini korkutmaktadır. Hapse girdikleri zaman haysiyet ve şereflerinin mahvolacağından korkarlar. Bu bakımdan hapsedilmeleri uygun olacaktır*” (https://www.tbmm.gov.tr/tutanaklar/TUTANAK/MBK_d00/c005/mbk_00005070.pdf , s.61, s.e.t. 02.03.2020).

²⁵ R.G. TARİH-SAYI : 31.12.1980-17207.

²⁶ Ok / Gündel, s.16; Kaşıkçı, s.31.

²⁷ R.G. TARİH-SAYI : 11.12.1985-18955.

²⁸ Önemli gerekçelere dayanılarak vergi hukukunda kullanılan “*kaçakçılık suçu*” teriminin terminolojik açıdan doğru olmadığı bu terim yerine TCK.m.207,208’de belirtilen “*sahtecilik*” kavramının kullanılmasının yerinde olacağı belirtilmektedir.(Kaşıkçı, s.35-37).

²⁹ Ok / Gündel, s.16; Kaşıkçı, s.31.

³⁰ R.G. TARİH-SAYI : 08.02.2008-26781.

367'nci maddede defterdarın yanında Gelirler Bölge Müdürlüğünün dava şartı yönünden mütalaa vermesi getirilmiştir³¹.

Değişiklik mevzuunda son olarak, 2008 tarihli ve 5728 sayılı Kanunun³² 276'ncı maddesiyle 359'ncü ve devamı maddelerini düzenleyen üçüncü bölümün başlığının ismi “*Suçlar ve Cezaları*” şeklinde değiştirilmiş, hükümlerin içeriği de yeniden düzenlenmiştir³³.

C. VERGİ KAÇAKÇILIĞI SUÇUNUN TANIMI ve KANUNİ DAYANAĞI

Vergi ceza hukuku suçlarından birisi olarak Kaçakçılık suçu, vergi ziyai koşulu aranmaksızın, objektif olarak kasıtlı işlenebileceği kanunda yazılı fiillerle, devletin vergi alanında koymuş olduğu kamu düzenini bozucu ve hukuk düzeninin kabul etmediği fiiller olarak ifade edilmektedir³⁴. Başka bir ifadeyle kaçakçılık suçu, objektif sorumluluğa dayalı mahsus bir suçtur. Mahsus suç olmasını sağlayan durumun ceza hukukunun temel unsurlarına ilişkin ayrıık düzenlemeleri bulundurması ve özellikle bu suçlarda takip şartı olarak defterdarlığın mütalaaasının aranması olduğu belirtilmektedir³⁵.

Vergi Usul Kanununun 359.maddesinde Kaçakçılık suçuna ilişkin olarak “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 kaydederler, 2) Defter, kayıt ve belgeleri tahrif edenler veya gizleyenler veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleyenler veya bu belgeleri kullananlar, hakkında on sekiz aydan üç 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.(2) b) Vergi kanunları uyarınca tutulan veya düzenlenen ve saklama ve ibraz mecburiyeti bulunan defter, kayıt ve belgeleri yok edenler

³¹ Ok / Gündel, s.18; Şenyüz, “Vergi Kaçakçılığı Suçunda Dava Şartı Olarak Mütalaa/Görüş”, s.13.

³² R.G. TARİH-SAYI : 31.12.1980-17207.

³³ Ancak yukarıda geçirdiği bütün değişikliklere rağmen, vergi ceza sisteminin karışıklıkları içerisinde bulundurduğu ve doktrinde bu noktada uyum olmadığı belirtilmektedir (Kaşıkçı, s.32); Güçlü, s.9.

³⁴ Bayraklı, s.245.

³⁵ Kızılot / Kızılot, s.594-595.

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 beş 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 beş yıla kadar hapis cezası ile cezalandırılır.” hükmü düzenlenmiştir.

Bu hükme göre Kaçakçılık suçu için öngörülen ceza esas olarak hürriyeti bağlayıcı cezadır. Hürriyeti bağlayıcı cezanın miktarları da, üç grup suç için farklı farklı düzenlenmiştir. VUK.m.359/a’da düzenlenen birinci grup fiillere ilişkin ceza, on sekiz aydan üç yıla kadar; VUK.m.359/b’de düzenlenen ikinci grup fiillere ilişkin ceza, üç yıldan beş yıla kadar; VUK.m.359/c’de düzenlenen üçüncü grup fiillere ilişkin ceza ise iki yıldan beş yıla kadar hapis cezasıdır³⁶.

Yukarıdaki cezalar gözetildiğinde 2004 tarihli ve 5235 sayılı Adli Yargı İlk Derece Mahkemeleri ile Bölge Adliye Mahkemelerinin Kuruluş, Görev Ve Yetkileri Hakkında Kanun’unun³⁷ 10. ve 11. maddelerine göre vergi kaçakçılığı suçlarında görevli yargı mercii “Asliye Ceza Mahkemesi” olacaktır. Başka bir ifadeyle kanunun açık hükmü gereğince yargılama merci Ağır Ceza Mahkemeleri değil Asliye Ceza Mahkemeleridir³⁸.

II. VERGİ KAÇAKÇILIĞI SUÇUNUN TAKİP USULÜ

A. VERGİ KAÇAKÇILIĞI SUÇUNUN TAKİP USULÜ HAKKINDA GENEL BİLGİLER

Ceza mahkemesinde yargılanacak vergi kaçakçılığı suçları hakkında kamu davası açılması mütalâa şartına bağlı tutulmuştur. Aşağıda mütalâa müessesesinin getirilmesinin gerekçesi ve önemi, mütalâa kavramını ve türleri, mütalâa ile savcılığa bildirimde bulunabilme yetkisine sahip olanlar, mütalâanın özellikleri, hukuki niteliği ve hukuki sonuçları ele alınacaktır.

Kanun koyucu çalışmanın esas konusunu oluşturan kaçakçılık suçlarının cezalandırılmasında izlenecek usulü, Vergi Usul Kanununun 367’nci maddesinde ele alınmıştır³⁹. Bu madde hükmü şu şekildedir: “(I)Yaptıkları inceleme sırasında 359 uncu maddede yazılı suçların işlendiğini tespit eden Vergi Müfettişleri ve Vergi Müfettiş Yardımcıları tarafından ilgili rapor değerlendirme

³⁶ Bayraklı, s.73.

³⁷ R.G. TARİH-SAYI: 07.10.2004-25606.

³⁸ Yıldırım / Ağar, s.283.

³⁹ Karakoç, 2016, s.305.

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. (II)359 uncu maddede yazılı suçların işlendiğine sair suretlerle ittıla hasıl eden Cumhuriyet başsavcılığı hemen ilgili vergi dairesini haberdar ederek inceleme yapılmasını talep eder. (III)Kamu davasının açılması, inceleme neticesinin Cumhuriyet başsavcılığına bildirilmesine talik olunur. (IV)359 uncu maddede yazılı suçlardan dolayı cezaya hükmedilmesi, vergi ziyai cezası veya usulsüzlük cezalarının ayrıca uygulanmasına engel teşkil etmez. (V)Ceza mahkemesi kararları, bu Kanunun 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.”. Kanun koyucu bu hükümle vergi kaçakçılığı suçunun takip edilmesini “mütalaa ile bildirme” şartlarına bağlı tutmuştur⁴⁰.

Mütalaa şartı, VUK.m.359,360’da gösterilen kaçakçılık suçları ve bu suçlara iştirak edenler için aranan bir şarttır. Başka bir deyişle kanunun 362’nci maddesindeki “*vergi mahremiyetinin ihlali*” ve 363’ncü maddesindeki “*mükelleflerin özel işini yapma*” suçlarında bu şart aranmamaktadır⁴¹. Bu şart, kaçakçılık ve kaçakçılığa iştirak suçlarına ilişkin ve bunlarla sınırlı olan bir şarttır.

1. Mütalaa Müessesesinin Getirilmesinin Gerekçesi, Önemi ve Gerekliliği

Mütalaa şartını öngören maddenin gerekçesine ve bu kurumun önemi üzerinde durularak vergi düzenlemesi içerisinde ceza muhakemesi hukukunun genel usulünden sapılmasının neden gerek olduğu ve niçin bu kurumun getirildiği konuları aydınlığa kavuşturulmağa ve bu şartın daha iyi anlaşılabilmesi sağlanmağa çalışılacaktır. VUK 367’nci maddesinin gerekçesinde “*yersiz soruşturma ve kovuşturma süreçlerinin önüne geçerek daha dikkatli yürütülmesi sağlanan muhakeme ile vatandaşın mali emniyetini sağlamak*” şeklinde ifade edilmektedir⁴². Hakeza bu düzenlemenin de temeli olan 5815 sayılı Kanunla değişik 5432 sayılı Kanunun Ek 4’ncü maddesinin “*Hileli vergi suçları kamu davasına tahrik salahiyeti vatandaşın mali emniyeti mülahazası ile bazı kayıtlara bağlanmıştır. Maliye müfettişleri, Hesap Uzmanları ve muavinleri ile Defterdarlar haricinde kalan inceleme yetkisine haiz memurların tetkik neticelerine bağlı buldukları Defterdarın mütalaa ile birlikte savcılığa bildirmeleri ve savcının muttali olacağı belli hileli vergi suçları için, alakalı Defterdarlıktan inceleme istemesi bu sebep ve mülahaza*

⁴⁰ Yıldırım / Ağar, s.283; Ok / Gündel, s.19.

⁴¹ Ok / Gündel, s.19; Şenyüz, “*Vergi Kaçakçılığı Suçunda Dava Şartı Olarak Mütalaa/Görüş*”, s.15.

⁴² Şenyüz, “*Vergi Kaçakçılığı Suçunda Dava Şartı Olarak Mütalaa/Görüş*”, s.19.

ile yerinde görülmüştür. Diğer taraftan adalet cihazının tetkikine ve yetkisine tevdi olunan hileli vergi suçları için mali cezaların tatbiki gerekli olduğu da bir fikra halinde belirtilmiştir.”” şeklinde gerekçesi de bulunmaktadır⁴³.

Ancak kanun koyucunun yukarıdaki gerekçelerde “mali emniyet” fikriyle neyi kastettiği konusunda iki farklı şekilde yorumun ortaya çıktığını ifade edenler⁴⁴ bulunmaktadır. Bunlara göre, birinci yorumun, mükellefe bir teminat sağlamak üzere getirildiği; ikinci yorumun ise bu rapor ve mütalaa ile muhakemede yer alan mercilerin muhakeme sürecini daha hızlı ve emin bir şekilde yürütülmesini sağlamak üzere getirildiğidir⁴⁵. Muhakeme mercilerinin işinin kolaylaşması ve sürecin daha iyi yürütülmesini sağladığı yönündeki ikinci yorumu savunanların⁴⁶ karşısında, bu şartın mükellef için getirildiği yönündeki birinci yorum uygulama ve teori de daha çok kabul görmektedir⁴⁷. Esasen kanun koyucunun iradesinin ve kanunun gai yorumuyla hükmün birinci yorum yönünde anlaşılmasının daha yerinde olacağı görüşünderiz. Bu yönde “Yargılama Yasasının bu maddesi buyurucu nitelikte bulunduğundan aykırı davranışın sonuç üzerinde etkili olup olmadığı aranmaksızın hükmün uygulanma zorunluluğu bulunmaktadır. Aksine düşünce, bu maddenin yasaya konuluşu ile güdülen amaca aykırı düşer, keyfi davranışlara yol açar ve maddenin işlemez hale gelmesine yol açar” şeklinde Yargıtay Ceza Genel kurulunun kararı da bulunmaktadır⁴⁸.

Vergi inceleme raporlarının denetimi niteliğindeki Rapor Değerlendirme Komisyonu tarafından hazırlanan mütalaanın yargılamanın devamı için öngörülmüş olması bir diğer noktadan mükellef haklarının önemli bir güvencesini de oluşturmuş olacaktır⁴⁹. Başka bir ifadeyle mütalaa şartının vergi incelemesi esnasında incelemeyi yapan yetkili kişi ile mükellef ilişkisinden ortaya çıkabilecek olumsuz subjektif değerlendirmelere karşı da bir güvence oluşturduğu ifade edilmektedir⁵⁰. Mütalaa hazırlayacak olan Rapor Değerlendirme Komisyonu hakkında Vergi Usul Kanununun 140’nci maddesine dayanarak hazırlanmış olan özel bir yönetmelik bulunmaktadır⁵¹. Bu

⁴³ Donay, s.67.

⁴⁴ Sağlam, Erkan / Özkan, Özgür, <https://www.bilgiledenetim.com/ceza-yargilamasinda-vergi-sucu-raporuyla-ilgili-olarak-dikkat-edilmesi-gereken-hususlar-2.html>, s.e.t.18.03.2020.

⁴⁵ Sağlam / Özgür, s.3.

⁴⁶ Sağlam/Özgür, s.3; Uğur, s.36.

⁴⁷ Centel /Hamide, s.96; Yıldırım / Ağar, s. 286; Şenyüz , “Vergi Kaçakçılığı Suçunda Dava Şartı Olarak Mütalaa/Görüş”, s.46 vd.

⁴⁸ Yargıtay CGK., E:1998/4, K:1998/77, T:10.03.1998(Lexpera İçtihat).

⁴⁹ Şenyüz , “Vergi Kaçakçılığı Suçunda Dava Şartı Olarak Mütalaa/Görüş”, s.27.

⁵⁰ Şenyüz , “Vergi Kaçakçılığı Suçunda Dava Şartı Olarak Mütalaa/Görüş”, s.19.

⁵¹ Yönetmelik hakkında detaylı bilgi için bkz. “Rapor Değerlendirme Komisyonlarının Oluşturulması İle Çalışma Usul Ve Esasları Hakkında Yönetmelik” (R.G. Tarih-Sayı : 31.10.2011-28101)

yönetmeliğin 8'nci maddesinde açıkça “*Rapor Değerlendirme Komisyonlarının, Kanunun 359 uncu maddesinde yazılı suçların işlendiğini tespit eden vergi suçu raporlarına ilişkin olarak mütalaa vereceği*” ifade edilmiştir. Sonuç olarak verginin teknik ve özel bilgi gerektirmesi sebebiyle tekrar değerlendirmek ve kontrol etmek amaçlı olarak Rapor Değerlendirme Komisyonunca (uzman kurulca) mütalaa hazırlanması, vergi incelemesi yapan kişinin vergi kaçakçılığı suçuna yönelik tespit ve raporunun idarenin kendi içinde tekrardan bakılarak olası hata veya noksanlıkların kaldırılmasını da sağlayacaktır⁵². Bununla birlikte mütalaa delil, yorum ve teknik yönlerden açıklığa kavuşturulmuş güvenilir iddianame hazırlanmasına ve doğru karar verilmesine de yardımcı olacaktır⁵³.

Mütalaa şartının verginin birtakım teknik bilgileri gerektiren yönü olması dolayısıyla kanun koyucu tarafından getirildiği belirtilmektedir⁵⁴. Hakeza Anayasa mahkemesi vermiş olduğu bir kararında “*Vergi kaçakçılığı suçu gibi ayrı uzmanlık bilgisi gerektiren bir konuda uzman ve yetkili olan kişilerin mütalaa vermesi, bu konuda uzmanlığı bulunmayan soruşturma makamlarının kanuna ve hukuka uygun olarak karar vermelerine yardımcı olacak bir müessesedir. Vergi kaçakçılığı suçu kapsamına giren eylemlerin bulunup bulunmadığına ilişkin özel ve teknik bilginin yer aldığı bu mütalaalar, koşturma aşamasında değerlendirilebilecek takdiri delil niteliğinde olduğundan hakimlere emir ve talimat verme, telkin ve tavsiyede bulunma olarak değerlendirilemez.*” ifadesiyle muhakeme şartı olarak öngörülen mütalaa şartının fonksiyonunu açıklamağa çalışmıştır⁵⁵.

Hülasa mütalaa şartı ile ticari ve ekonomik yaşam ve mükellefler kasıtlı ihbarların veya şikayetlerin oluşturduğu durum ile olur olmaz bir şekilde gereksiz müdahalelerden korunmak istenmiştir. Bu gerekliliğin yanı sıra ayrıca teknik bir konuda vergi incelemesi, raporu ve komisyon mütalaa ile muhakeme mercilerinin doğru, yerinde ve hukuka uygun kararlar verilmesine de yardımcı olunacaktır. Bu şartın anayasaya aykırı olduğu, kaldırılması gerektiği⁵⁶ ve gereksiz bir şart olduğu⁵⁷ gibi ve saire belirtilen fikirlerin hiç birisine de katılmadığımızı ve mükellefin büyük bir teminatı olan mütalaa şartının korunması gerektiğini belirtmek isteriz.

2. Mütalaa Kavramı ve Türleri

Mütalaa kavramının ne olduğuna bakmakta fayda bulunmaktadır. Mütalaa, bazı suçlardan ötürü takip yapılabilmesi için o suçla hak ve menfaati ihlal edilen

⁵² Şenyüz , “*Vergi Kaçakçılığı Suçunda Dava Şartı Olarak Mütalaa/Görüş*”, s.19.

⁵³ Şenyüz , “*Vergi Kaçakçılığı Suçunda Dava Şartı Olarak Mütalaa/Görüş*”, s.20.

⁵⁴ Yıldırım / Ağar, s. 286.

⁵⁵ Anayasa Mahkemesi Kararı E:2009/89, K:2011/40, T:10.02.2011(R.G. Tarih-Sayı : 07.02.2012-28197).

⁵⁶ Şenyüz , “*Vergi Kaçakçılığı Suçunda Dava Şartı Olarak Mütalaa/Görüş*”, s.45.

⁵⁷ Uğur, s.40.

kurumun fikrinin yazılı olarak alınmasıdır. Mütalaa, özellikle vergi mevzuatında söz konusu olan bir kurumdur⁵⁸. Mütalaa(Opinion, Les avis), vergi işlemleri ile ilgili olarak vergi idaresinin talep üzerine ya da doğrudan belirttiği görüşlerdir⁵⁹. Farklı bir tanıma göre ise, vergi hukuku açısından mütalaa, yaptıkları inceleme neticesinde vergi kaçakçılığı ile karşılaşanların suç duyurusunda bulunmak üzere veya herhangi bir şekilde bir suç olabileceğinden haberdar olan savcılığın bu konu hakkında yetkili merciden isteği üzerine yazılı olarak hazırlanan ve verilen fikirdir⁶⁰.

Yukarıda belirtilen VUK 367'nci hükme bakıldığı takdirde kaçakçılık suçunu öncesinde ister birinci ister ikinci fıkra olsun öncelikle bir vergi incelemesi⁶¹ yapılması gerekmektedir. Yetkili kişilerce Vergi Usul Kanununun 140'nci maddesinde belirtilen prosedüre ve usulüne uygun olarak yapılmış bir vergi incelemesi gerekmektedir. Yapılan vergi incelemesinde kaçakçılık yapıldığı yönünde bir şüphe olunması halinde vergi inceleme raporunda bu husus ifade edilir veya bu hazırlanan raporun yanı sıra özel olarak "*kaçakçılık suçu raporu*" da düzenlenebilir⁶². Bu açıdan vergi incelemesinin bir sonucu olarak vergi inceleme raporu⁶³ hazırlanmalıdır. Ancak hazırlanan bu rapor tek başına mükellef için iddia olunan suç hakkında takibatın başlamasına veya yürütülmesine yeterli değildir. Zira kanun gereği rapor için hazırlanmış bir mütalaanın olması gerekmektedir. Vergi inceleme raporları, Rapor Değerlendirme Komisyonu tarafından mevzuat yönünden değerlendirilir(VUK.m.140/6) ve bu değerlendirme çerçevesinde bir mütalaa hazırlanır(VUK.m.140/6, Yön.m.8/2).

Vergi Usul Kanununun 367'nci maddesi gereğince hazırlanması gereken mütalaa iki türdür. Kaçakçılık suçunun işlendiğinin öğrenilmesi iki duruma

⁵⁸ Centel /Hamide, s.96.

⁵⁹ Demirkan, s.167.

⁶⁰ Centel /Hamide, s.96.

⁶¹ Vergi incelemesi, ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırmak, tespit etmek ve sağlamak gayesiyle kanunda belirtilen yetkili kişilerce yapılan inceleme şeklinde ifade edilebilir(VUK.m.134, 135).

⁶² Ancak bazı yazarlar bu halde doğrudan ve ayrıca vergi suçu raporunun düzenlenmesi gerektiğini ifade etmektedirler(Şenyüz , "*Vergi Kaçakçılığı Suçunda Dava Şartı Olarak Mütalaa/Görüş*", s.22; Uğur, S.35.). Vergi incelemesine ilişkin olarak "*Vergi İncelemesinde Uyulacak Usul Ve Esaslar Hakkında Yönetmelik*(R.G. TARİH-SAYI : 31.10.2011-28101)" bulunmaktadır. Bu yönetmelikte vergi incelemesi neticesinde düzenlenen rapor, vergi inceleme raporu olarak ifade edilmektedir(Yön.m.3/1-ı). Ayrıca bir suç ile karşılaşılabilir bile vergi incelemesi sonrasında düzenlenecek olan vergi inceleme raporunun tek başına yeterli olabileceği Yönetmeliğin 19'ncü maddesinin hükmünden de çıkarılabilir. Vergi incelemesi hakkında daha detaylı bilgi için yönetmeliğe bakınız.

⁶³ Kaçakçılık suçu raporu, vergi suçunun tespitine yönelik incelemeye yetkili memurun esasen yorumunu içeren bir belge niteliğindedir. Suç ihbarı vasfı taşıyan bu raporun savcılığa iletilmesi esnasında mütalaaaya bağlanması zorunlu tutulmuştur(Şenyüz , "*Vergi Kaçakçılığı Suçunda Dava Şartı Olarak Mütalaa/Görüş*", s.22.).

mümkündür: Birinci durum (I) vergi idaresince suçun işlendiğinin öğrenilmesi (a-Vergi Müfettişlerince öğrenilmesi, b-Vergi Müfettişi dışındaki vergi incelemeye yetkili kişilerce öğrenilmesi) ve gerekli prosedürün işletilmesi; ikinci durum (II) Savcılıkça suçun işlendiğinin öğrenilmesidir⁶⁴. Birinci durum, bir vergi incelemesi neticesinde kaçaklık fiili işlendiği şüphesi oluşursa VUK.m.367/1'de belirtilen yetkili kişi ve kurumlar tarafından hazırlanan mütalaa ile savcılığa bildirimde bulunulmasıdır. Bu mütalaa doğrudan mütalaa şeklinde ifade edilmektedir⁶⁵(VUK.m.367/1). Bu mütalaa çeşidi de kendi içerisinde ikiye ayrılmaktadır. Bir kısım memurlar doğrudan doğruya aldıkları mütalaa ile aracısız Cumhuriyet savcılığına müracaat edebilecek iken, diğer bir kısım yetkili memurlar ise verilen mütalaa ile Vergi Dairesi Başkanlığı veya Defterdarlık aracılığıyla Cumhuriyet savcılığına müracaat edebilecektir. Bu kişiler, yetkili kişiler başlığı altında kapsamlı şekilde ele alınacaktır. İkinci durum, 359'da belirtilen suçların işlendiğinden doğrudan gönderilen mütalaa ile değil de çeşitli vasıtalarla⁶⁶savcılığın haberdar olunması (sair suretlerle ittila) neticesinde bu suç hakkında ilgili vergi dairesini göreve çağırarak inceleme yapılmasını istemesi ve bu talep üzerine de vergi dairesi tarafından oluşturulan yazının gönderilmesidir(VUK.m.367/2). Bu mütalaa da dolaylı mütalaa olarak ifade edilmektedir⁶⁷.

Şenyüz mütalaa türleri bakımından mütalaa ve görüş şeklinde ikili ayrıma gitmektedir. Dolaylı mütalaanın bir görüş olduğunu ifade etmektedir⁶⁸. Böylece görüş olarak ifade ettiği VUK 367/2 hükmüne dayanarak mütalaa şartı olmadan ve vergi incelemesi yapılmadan geçerli güvenceyi sağlayan usuli kurallara uyulmasının aranmasına gerek olmadığını ve Cumhuriyet savcılığının gerekli işlemleri yapabileceğini ifade etmektedir⁶⁹. VUK 367/2'de doğrudan vergi incelemesi yapılması ve bunun mütalaaaya bağlanması yönünde açık hüküm olmadığı sadece genel olarak incelemeden bahsedildiği ifade edilerek bu görüşlerini temellendirmeğe çalışmışlardır⁷⁰.

Ancak yukarıda ifade ettiğimiz üzere mütalaanın her iki türü de birer görüştür. Kanun koyucu terminolojik terim olarak "mütalaa" teriminin kullanılmasını yerinde ve uygun olarak kabul etmiştir. Bu şekilde bir ayrıma

⁶⁴ Şenyüz , "Vergi Kaçakçılığı Suçunda Dava Şartı Olarak Mütalaa/Görüş", s.24.

⁶⁵ Yıldırım / Ağar, s.284.

⁶⁶ Re'sen, ihbar yoluyla, şikayet yoluyla, tutanakla, taleple, yabancı devletin şikayetiyle, mütalaa ve diğer benzeri yollarla çeşitli şekillerde soruşturma makamları suçtan haberdar olabilirler (Bu konu hakkında detaylı bilgi için bkz. Centel / Hamide, s.86 vd.); Savcılık herhangi bir suçun, ihbar, şikayet, basın veya diğer yollarla kaçakçılık suçunu doğrudan öğrenmesidir(Şenyüz , "Vergi Kaçakçılığı Suçunda Dava Şartı Olarak Mütalaa/Görüş", s.28.).

⁶⁷ Yıldırım / Ağar, s.284.

⁶⁸ Şenyüz , "Vergi Kaçakçılığı Suçunda Dava Şartı Olarak Mütalaa/Görüş", s.29-30.

⁶⁹ Şenyüz , "Vergi Kaçakçılığı Suçunda Dava Şartı Olarak Mütalaa/Görüş", s.30-31.

⁷⁰ Şenyüz , "Vergi Kaçakçılığı Suçunda Dava Şartı Olarak Mütalaa/Görüş", s.32-33.

gidilmesi gerekseydi kanun koyucu bu kadar ayrıntı ile ele aldığı hususu da açıkça belirtirdi. Bu yüzden birinci ve ikinci fıkranın deyişleri herhangi bir farklılığa veya hukuki sonuç ayırımına yol açmamalıdır. Kaldı ki durumun bu şekilde olması yukarıda ifade ettiğimiz mali emniyet, mükelleflerin güvenliği ve bu şartın önemi dolayısıyla gereklidir. Hakeza bu yönde “213 sayılı Vergi Usul Kanunu’nun 01.01.1999 tarihinde yürürlüğe giren 4369 sayılı Yasa ile değişik 359/b-1 maddesine göre, vergi kanunları uyarınca düzenlenmesi gereken belgelerin sahte olarak düzenlenmesi suçun oluşumu için yeterli olup, bu belgelerin kullanılması ve vergi ziyaı doğması suçun unsuru olmaktan çıkarıldığı cihetle katılanın muhasebecisi olan sanığın giyim yardımından yararlanacak kişilerce kullanılmak üzere sahte faturalar düzenlemekten ibaret eyleminin anılan Yasa’nın 359/b-1 maddesinde öngörülen suç oluşturacağından, 213 sayılı Yasa’nın 367. maddesinin 2. fıkrası uyarınca kaçakçılık suçunun işlendiğinden haberdar olan savcılığın, hemen ilgili Vergi Dairesi’ni haberdar ederek inceleme yapılmasını istemesi ve kamu davasının açılması hususunun, inceleme sonucunun C.Savcılığı’na bildirilmesine talik olunması gerekirken, suç duyurusunda bulunan mükellefin muhasebecisi olan sanığın sahte fatura düzenlediğine ilişkin şikayet dilekçesi üzerine Defterdarlık veya Gelirler Bölge Müdürlüğünden dava şartı olan mütalaa alınmadan, açılan kamu davasına devamla suç vasfında yanılıya düşülerek özel belgede sahtecilik suçundan mahkumiyet hükmü kurulması, yasaya aykırı, sanık müdafii ile katılan vekilinin temyiz itirazları bu itibarla yerinde görülmüş olduğundan, sair yönleri incelenmeyen hükmün bu sebepten dolayı istem gibi CMUK’nın 321. maddesi uyarınca (BOZULMASINA)” şeklinde Yargıtay kararı da bulunmaktadır⁷¹. Yine Yargıtay’ın bir başka kararında “213 sayılı Yasanın 367. maddesinin 2. fıkrası uyarınca kaçakçılık suçunun işlendiğinden haberdar olan C. Savcılığının hemen ilgili vergi dairesini haberdar ederek inceleme yapılmasını istemesi ve kamu davasının açılması hususunun, inceleme sonucunun C. Savcılığına bildirilmesine talik olunması gerekirken mali polisin suç duyurusu üzerine Defterdarlık veya Gelirler Bölge Müdürlüğünden dava şartı olan mütalaa alınmadan açılan kamu davasına devamla mahkumiyet hükmü kurulması, kanuna aykırı, sanık vekilinin temyiz itirazları bu itibarla yerinde görülmüş olduğundan sair yönleri incelenmeksizin hükmün bu sebepten dolayı istem gibi CMUK.nun 321. maddesi uyarınca (bozulmasına)” şeklinde ifade edilmiştir⁷². Belirtilen bu kararlarda da görüleceği üzere mütalaa şartı sağlanmadığı için sadece ihbar mahiyetindeki görüş, şikayet ile suç iddiası olunan hareketin VUK 359 kapsamı içerisinde yer almadığı bunun TCK.m.207 Özel Belgede Sahtecilik suçu olduğu ifade edilmeğe çalışılmasını ya da farklı bir şekilde ceza verilmesini Yargıtay yerinde görmemiş ve bozma kararı vermiştir.

⁷¹ Yargıtay 11.CD, E:2006/6740, K:2007/7940, T:14.11.2007(Lexpera İçtihat).

⁷² Yargıtay 11.CD, E:2001/6898, K:2001/7380, T:27.06.2001(Lexpera İçtihat).

Yukarıda Şenyüz'ün ifade ettiği görüş benimsenmiş olduğu takdirde mali emniyetsizliğin, mükellef güvensizliğinin hakim olduğu Ceza ve Vergi hukukunun en temel ilkelerine de aykırı düşüldüğü bir durumla karşı karşıya kalınacaktır.

Ayrıca tartışmağa çalıştığımız husus büyük önem arz etmektedir. Zira bu husus doğrudan süreci ve bu sürecin hukuki sonuçlarını etkilemektedir. Şenyüz'ün savunduğu fikirle iki farklı süreç ve iki farklı hukuki sonuçla karşılaşmaktadır. Çalışmada savunulan fikir, mütalaa şartının her iki fıkra açısından da gözetime gereken bir şart olduğu ve kanun koyucunun iradesine ve kanunun gayesine bakıldığı takdirde böyle bir ayrıma gidilmemesinin daha doğru olacağıdır. Bu takdirde de aşağıda tek bir süreci ve bu sürecin hukuki sonuçlarını anlamağa çalışacağız.

3. Mütalaa ile Savcılığa Bildirimde Bulunabilme Yetkisine Sahip Olanlar

VUK.m.367 vergi hukukunda en çok değiştirilen maddelerden birisi olmuştur. Ancak bu durum daha çok birinci fıkrada belirtilen yetkili mercilerde yapılan değişikliklerden dolayıdır⁷³. Netice itibarıyla de mütalaa ile savcılığa bildirimde bulunabilme yetkine sahip olanlar, yapılan kanuni değişiklikler ile her dönem farklılaşmıştır. Aşağıda bu süreci ele alarak en son halinde savcılığa bildirimde bulunabilme yetkisine sahip olanlar açıklığa kavuşturulmağa çalışılacaktır.

Vergi Usul Kanununun 367'nci hükmüne ilişkin ilk düzenlemesinde *“tesbit eden maliye müfettişleri, hesap uzmanları ile muavinleri(yardımcıları) tarafından doğrudan doğruya ve vergi incelenmesine yetkili olan diğer memurlar tarafından ilgili vergi dairesinin bağlı bulunduğu defterdarlığın mütalâasıyla, keyfiyetin yetkili Cumhuriyet Savcılığına bildirilmesi mecburidir(VUK.m.367).”* şeklinde ifade yer almaktaydı. Daha sonra 1980 tarihli ve 2365 sayılı Kanunla⁷⁴ doğrudan doğruya müracaat edecekler arasına *“Gelirler Kontrolörleri”* de eklenmiş ve dolaylı bildirimde de herhangi bir değişiklik yapılmamıştır.

Maliye müfettişleri, hesap uzmanları ile bunların yardımcıları ve gelirler kontrolörleri doğrudan yani defterdarlık mütalaa almaksızın savcılığa suç duyurusunda bulunabilmekteydiler. Bununla birlikte ise vergi denetmenlerinin, vergi dairesi müdürlerinin ve mal müdürlerinin incelemeleri ancak defterdarlık mütalaa olmak kaydıyla savcılığa suç duyurusunda bulunabilmekteydi⁷⁵. Örneğin, defterdarlık mütalaa almaksızın Vergiler Gelir Müdürlüğü başlıklı kağıda Vali yardımcısının imzasıyla yapılan suç duyurusu takip şartını sağlayamadığından reddedilmekteydi⁷⁶.

⁷³ Uğur, s.37.

⁷⁴ R.G. TARİH-SAYI : 31.12.1980-17207.

⁷⁵ Güçlü, s.24.

⁷⁶ Güçlü, s.24.

1995 tarihli ve 4108 sayılı Kanunla⁷⁷ doğrudan bildirim yapacaklar arasına “*stajyer gelirler kontrolleri*” de eklenmiştir. 1998 tarihli ve 4369 sayılı Kanunun⁷⁸ 81.maddesiyle dolaylı bildirimlerde “*defterdarlığın*” yanına “*gelirler bölge müdürlüğü*” de eklenmiştir. Böylece dolaylı bildirimlerde yetkiye sahip iki ayrı yer olmuştur⁷⁹.

2007 tarihli ve 5615 sayılı Kanunun⁸⁰ 20’nci maddesiyle 213 sayılı Kanunun 367’nci maddesinin birinci fıkrasında yer alan «*defterdarlığın veya gelirler bölge müdürlüğünün*» ibaresi “*vergi dairesi başkanlığının*⁸¹ veya *defterdarlığın*” şeklinde değiştirilmiştir⁸².

2008 tarihli ve 5728 sayılı Kanunun⁸³ 280’nci maddesi değişikliği VUK 367’de bulunan cümle hatalarının düzeltilmesinden ibarettir⁸⁴. Herhangi bir yetkili mercii değişimi söz konusu değildir.

2010 tarihli ve 6009 sayılı Kanunun⁸⁵ 13’ncü maddesiyle 367’nci maddenin hükmünün birinci fıkrasındaki dolaylı bildirim yetkisi olan kurumlardan önce kullanılan “*ilgili vergi dairesinin bağlı bulunduğu*” kavramı kaldırılmıştır. Yine aynı değişiklik kanunun 9’nci maddesi ile VUK 140’nci madde hükmü içerisine Rapor Değerlendirme Komisyonuna, mütalaa, işlevine ilişkin düzenlemeler getirilmiştir. Bu hükmün 367’ye yansımaları ise her iki bildirim türü içinde “*ilgili rapor değerlendirme komisyonunun mütalaa*” ile bildirimde bulunabilecek olmasının getirilmesi, yani artık vergi dairesi başkanlığının veya defterdarlığın ayrıca bir mütalaa vermesine gerek olmadan sadece durumu savcılığa bildirme yükümlülüğü altında olmasını sağladığı şeklinde ifade edilmektedir⁸⁶.

Bu düzenleme ile her durumda mütalaa alınması ve bu mütalaa da bir komisyon tarafından verilmesi zorunluluğu getirilmiş bulunmaktadır. Bu çok önemli ve olumlu bir gelişmedir. Zira değişiklik öncesi düzenlemede bazı görevlilerin raporları mütalaa alınmadan savcılığa gönderildiği, yine mütalaa verilse de bunun bir komisyon tarafından değil de bir kişi tarafından verildiği gibi olumsuzlukların ve eksikliklerin bulunduğu ifade edilmektedir⁸⁷.

⁷⁷ R.G. TARİH-SAYI : 02.06.1995-22301.

⁷⁸ R.G. TARİH-SAYI : 08.02.2008-26781.

⁷⁹ Ok / Gündel, s.17-18.

⁸⁰ R.G. TARİH-SAYI : 04.04.2007-26483.

⁸¹ Aslında bu değişiklik, 2005 tarihli ve 5345 sayılı Gelir İdaresi Başkanlığının Teşkilat Ve Görevleri Hakkındaki Kanun(R.G. TARİH-SAYI : 16.05.2005-25817) ile oluşturulan idari teşkilat çerçevesinde VUK’ta yer alan teşkilatın revize edilmesi olarak ifade edilebilir.

⁸² Donay, s.69 vd; Uğur, s.37.

⁸³ R.G. TARİH-SAYI : 08.02.2008-26781.

⁸⁴ Uğur, s.37.

⁸⁵ R.G. TARİH-SAYI : 01.08.2010-27659.

⁸⁶ Uğur, s.38.

⁸⁷ Uğur, s.38.

Yetki mevzuunda yapılan ve metnin bugünkü halini almasını sağlayan son ve önemli değişiklik ise 2011 tarihli ve 646 sayılı KHK⁸⁸ ile yapılan değişikliktir. Bu KHK'nın 4'üncü maddesiyle 367'nci maddesinin birinci fıkrasında yer alan "maliye müfettişleri, hesap uzmanları ile bunların yardımcıları ve gelirler kontrolörleri ile stajyer gelirler kontrolörleri" ibaresi "Vergi Müfettişleri ve Vergi Müfettiş Yardımcıları" şeklinde değiştirilmiştir⁸⁹. Yani doğrudan doğruya savcılığa bildirimde bulunabilme yetkisi olan hesap uzman ve yardımcıları ile gelirler kontrolörleri ve yardımcılarının yetkileri kaldırılarak yalnızca vergi müfettişi ve yardımcılarının doğrudan doğruya savcılığa bildirimde bulunma yetkisi tanınmıştır⁹⁰.

Son haliyle VUK.m.367'de "...suçların işlendiğini tespit eden Vergi Müfettişleri ve Vergi Müfettiş Yardımcıları tarafından ilgili rapor değerlendirme komisyonunun mütalaasıyla doğrudan doğruya⁹¹ (1) ve⁹² vergi incelemesine yetkili olan diğer memurlar tarafından ilgili rapor değerlendirme komisyonunun mütalaasıyla vergi dairesi başkanlığı veya defterdarlık(2) tarafından bildirilmesi." ifadesi yer almaktadır.

Buna göre savcılığa birinci olarak vergi müfettişleri veya yardımcılarının doğrudan doğruya; ikinci olarak vergi inceleme yetkisine sahip⁹³ olanların defterdarlık veya vergi dairesi başkanlığı vasıtasıyla bildirimde bulunma yetkisi söz konusudur. Yani savcılığa mütalaa ile birlikte bildirimde bulunabilmesi yetkisine bu belirtilenler sahiptir. Yukarıda ifade edilenler tarafından mütalaanın verilmesi gerekir. Bu belirtilen kişi ve makamlar haricindekiler, mütalaa vermeye yetkili kişiler değildir⁹⁴. Defterdarlık veya Vergi İdaresi Başkanlığı'nın mütalaalarının da, yine bu kurumun yetkililerince verilmesi gerekmektedir. Örneğin defterdar, başkan veya yetkili kılınan yardımcıları

⁸⁸ R.G. TARİH-SAYI : 10.07.2011-27990.

⁸⁹ Centel / Hamide, s.96; Bu değişikliğin yapılmasının sebebi olarak Türkiye'de vergi denetim sistemi yeniden organize edilmesi şeklinde belirtilmektedir(Yumuşak, İbrahim, "Kırk Küp Kırkının da Kulpu Kırık Küp:646 sayılı KHK" Vergi Dünyası Dergisi, Y:31, S:360, 2011, ss.18-27(s.18)).

⁹⁰ Uğur, s.38.

⁹¹ Vergi müfettiş veya yardımcısının raporu+değerlendirme komisyon mütalası ile= müfettişin doğrudan doğruya müracaatı; Vergi inceleme yetkisi olan memurların raporu + değerlendirme komisyonunun mütalası= defterdarlık veya Vergi İdaresi Başkanlığınca Dolaylı Müracaat.

⁹² Bağlaç hatası olduğu fikri bulunmaktadır: Acaba "ve" bağlacı yerine "veya" bağlacının kullanılması daha yerinde olabilir miydi?

⁹³ Vergi incelemesine yetkili olanlar, Vergi Müfettişleri, Vergi Müfettiş Yardımcıları, ilin en büyük mal memuru(defterdar) veya vergi dairesi müdürleri ile Gelir İdaresi Başkanlığının merkez ve taşra teşkilatında müdür kadrolarında görev yapanlar şeklinde ifade edilmiştir(VUK.m.135 – (Değişik: 7/7/2011-KHK-646/4 md.)).

⁹⁴ Ok / Gündel, s.21-22.

yetkili iken; Mal müdürünün mütalaa verme yetkisi bulunmamaktadır⁹⁵. Hakeza Vali Yardımcısının, Emniyet Müdürünün, Gelir Müdürünün, Mali Polisin, İş Müfettişleri, Hazine Avukatları, Muhakemat Müdürlüğünün ve Yemin Mali Müşavirlerin suç duyuruları bir mütalaa değildir⁹⁶.

Ancak yetkili kişi veya makamlarda, böyle bir durumla karşılaştıklarında inceleme yapmak ve mütalaa hazırlamakla ödevlidirler⁹⁷. Kanun koyucunun getirdiği "...*mecburidir*(VUK.m.367/1)" şeklindeki açık hüküm gereği bu yetkili kişi veya makamlar tarafından işlem tesis edilmesi, mütalaa verilmesi bir yükümlülüktür, zorunluluktur. Aksi bir durum bunların TCK.m.257(Görevi Kötüye Kullanma), 279(Kamu Görevlisinin Suçu Bildirmemesi) ve CMK.m.161/4 kapsamında sorumluluklarına yol açabilecektir⁹⁸.

Sonuç olarak VUK.m.367'de kaçakçılık suçlarını savcılığa bildirme de iki grubun yetkisi bulunmaktadır: Birinci grupta yer alan vergi müfettişi ve vergi müfettiş yardımcılarının tespit ettikleri kaçakçılık suçlarını aracısız Cumhuriyet savcılarına bildirme yetkileri kabul edilmiştir. İkinci grupta yer alan vergi inceleme yetkine sahip olanların ise tespit ettikleri kaçakçılık suçlarını Defterdarlığın veya Vergi İdaresi Başkanlığının aracılığıyla Cumhuriyet savcılığına bildirme yetkileri bulunmaktadır⁹⁹. Yargıtay mütalaanın yukarıda ifade edilen usul ile yetkili kişiler tarafından verilip verilmediğini dikkatle denetlemektedir¹⁰⁰.

⁹⁵ Ok / Gündel, s.22.

⁹⁶ Şenyüz, "Vergi Kaçakçılığı Suçunda Dava Şartı Olarak Mütalaa/Görüş", s.37.

⁹⁷ Aslan, Memduh, Türk Vergi Sisteminde Cezai Yaptırımlarda Etkinliği, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara, 2008, s.45.

⁹⁸ Şenyüz, "Vergi Kaçakçılığı Suçunda Dava Şartı Olarak Mütalaa/Görüş", s.35.

⁹⁹ Ok / Gündel, s.20-21.

¹⁰⁰ "(Ankara 9.Ağır Ceza Mahkemesi, direnme kararında imzanın kime ait olduğu yetkili olup olmadığını araştırılması Vergi Usul Kanununda ve Türk Ceza Kanununda istenilen bir hüküm olmadığını belirtmiştir. Asıl olan resmi belgenin yeterli şartları taşıyıp taşımadığıdır. Bu tür belgeler aksi ispat edilinceye kadar geçerli olan belgelerdir. Bu belgenin sahteliği iddia edilmediği veya böyle bir talep bulunmadığı sürece bu resmi belge yeterli ve geçerli bir resmi belgedir. Bu nedenle mahkememizin Defterdar Yardımcısının yetkili olup olmadığını imzanın kendisine ait olup olmadığını araştırma gibi bir mükellefiyeti de yoktur. Yılda on binlerce Vergi Usul Kanununa Muhalefetten davanın açıldığı ve bu mütalaaların hiçbirinde yetkili imzasının araştırılması gibi bir usulün de itiraz edilmediği böyle bir araştırmanın davanın esasına da etkili olmayacağı" görüşüyle ilk hükümde direnmiştir. İncelenen dosyada; Somut olayda; vergi incelemesi, vergi denetmeni tarafından yapılarak, inceleme ve kaçakçılık suçu raporu düzenlenmiştir. VUY.nın 367. maddesinde vergi denetmenleri inceleme sırasında saptadıkları kaçakçılık ve iştirak suçlarını doğrudan doğruya C.Savcılığına bildirecek kişiler arasında sayılmamış olup, vergi denetmeni tarafından düzenlenen rapor ancak vergi dairesinin bağlı bulunduğu defterdarlığın veya gelirler bölge müdürlüğünün mütalaaıyla C.Başsavcılığına bildirilebilir, diğer yönden defterdar yardımcısı da maddede mütalaa vermekle veya doğrudan bildirimle yetkili sayılan kişiler arasında sayılmamıştır. Bu nedenle öncelikle dava koşulunun gerçekleşip gerçekleşmediğinin saptanması için, mütalaa

Birinci ve ikinci grup arasında bu şekilde bir düzenleme farkının bulunmasında “birinci grubun vergi incelemelerini sürekli bir şekilde yapmalarının vermiş olduğu bilgi birikimlerin, deneyim ve tecrübelerinin olması” gösterilmektedir¹⁰¹. Ancak kanunda öngörülen bu kişi ve makam ayrımı Anayasaya aykırılık iddiaları ile hem uygulama¹⁰² da hem de teoride¹⁰³ eleştirilmektedir. Yapılan ayırımın düşünülen ve hedeflenen gayeye hizmet ettiği ölçüde bulunması yararlı olabileceği gibi, saptığı ve yanlış ve siyasi araçlar yönünde kullanıldığı takdirde ise zararlı bir ayırım olacaktır.

1981 tarihli ve 2464 sayılı Belediye Gelirleri Kanununun¹⁰⁴ 102’nci maddesinin “213 sayılı Vergi Usul Kanununda belirtilen vergi inceleme yetkisi¹⁰⁵ hariç olmak üzere; 1. Belediye Gelir Şube Müdürü, Gelir Şube Müdürü olmayan yerlerde Belediye Hesap İşleri Müdürü, Hesap İşleri Müdürü olmayan yerlerde Muhasebeci, Vergi Dairesi Müdürü sıfat ve yetkisini haizdir. 2. Vergi Usul Kanununda mahallin en büyük mal memuruna verilmiş görev ve yetkiler, Belediye Gelirleri Kanunu uygulaması yönünden Belediye Başkanı tarafından kullanılır.” şeklindeki açık hükmü gereği de vergi incelemesi ve mütalaa konusunda belediye başkanının ya da diğer belediye görevlilerinin yetkilerinin bulunmadığı belirtilmektedir¹⁰⁶.

4. Mütalaanın Özellikleri ve İçeriği

Mütalaanın en başlıca ve birinci özelliği yetkili makam ve kimselerce verilmesidir. Kanunda belirtilen kişi ve makamlar dışındaki bütün açıklama, bildirimler mütalaa özelliği taşımayacaktır. Mütalaanın ikinci özelliği yazılı ve ilgili olay hakkında, olayı aydınlatıcı, detaylı nitelikte olmalıdır. Mütalaanın yazılı olarak değil de, yetili kimsenin duruşmaya çağrılarak sözlü bir şekilde oluşturulması mümkün değildir. Yargıtay’ın bu yönde “Vergi Usul Kanununun 367. maddesinde öngörülen (Defterdarlık mütalaası), Defterdar’ın şahsi işi

defterdar adına, imzalayan defterdar yardımcısı vekili R. F.’ın, mütalaayı imzalamaya yetkisi olup olmadığı, varsa buna ait yetki ve görev belgesi getirtilerek dosya içine konulması ve bundan sonra yargılamaya devam edilmesi gerekirken, yasal olmayan gerekçelerle direnilmesi isabetsizdir. Bu nedenle, Yerel Mahkeme direnme hükmü isabetsiz olup bozulmasına karar verilmelidir. Açıklanan nedenlerle, sair yönleri incelenmeyen direnme hükmünün bozulmasına” şeklinde Yargıtay CGK. Kararı bkz., E:2002/248; K:2002/351, T:08.10.2002 (Lexpera İçtihat).

¹⁰¹ Şenyüz, “Vergi Kaçakçılığı Suçunda Dava Şartı Olarak Mütalaa/Görüş”, s.25.

¹⁰² Anayasa Mahkemesi Kararı E:2009/89, K:2011/40, T:10.02.2011(R.G. Tarih-Sayı : 07.02.2012-28197); Anayasa Mahkemesi Kararı E:1992/21, K:1992/19, T:17.03.1992(R.G. Tarih-Sayı :27.05.1992-21240).

¹⁰³ Donay, s.68-69.

¹⁰⁴ R.G. Tarih-Sayı :29.05.1981-17354.

¹⁰⁵ Mütalaa vergi incelemesi ile bağlantılı olduğu içinde mütalaanın da belediye başkanı veya belediye görevlilerince verilemeyeceğinin çıkarılabileceği hakkında bkz. Uğur, s.39.

¹⁰⁶ Karakoç,1996, s.170.

olmayıp, dairesince vaki inceleme sonucu halledilecek bir iştir. Bu itibarla, mütalaanın ilgili dairece evrak üzerinde inceleme yapılarak, yazılı olarak verilmesi gerekir. Bu husus nazara alınmadan, Defterdar'ın mahkemece dinlenmesi cihetine gidilerek (Davanın açılmasına rıza gösteriyorum. Sanığın cezalandırılmasını talep ediyorum) şeklindeki beyanına istinaden duruşmaya devamlı hüküm kurulması, Kanuna aykırı ve sanığın temyiz itirazları öncelikle bu itibarla yerinde görülmuş olduğundan, sair yönleri incelenmeksizin hükmün bu sebepten dolayı (BOZULMASINA)” şeklinde kararı da bulunmaktadır¹⁰⁷.

Üçüncü özelliği ise vergi inceleme raporunda suç iddia olunan kişi ve fiil arasındaki nedensellik kurulmalı ve somut değerlendirmeyi içerisinde bulundurmasıdır. VUK.m.359'daki hangi fiil dolayısıyla hangi yıllar ve kim için hazırlandığını mütalaa içermelidir. Bu özelliği bulundurmeyen yazılı görüşte mütalaa niteliği taşımayacaktır. Bu özelliklere sahip olan görüş mütalaaı oluşturacaktır¹⁰⁸. Aynı zamanda aşağıda ifade edeceğimiz hukuki niteliği de sahip olmuş olacaktır. Bu özelliklerden herhangi birisini taşımayan bildirim veya görüş mütalaa olmayacaktır. Vergi incelemesi raporunun bir manada doğruluğuna kefaleti oluşturan ve bu rapordan sonra hazırlanmış bulunan mütalaa teknik bir bilgi olarak delillerin değerlendirilmesine ışık tutacak nitelikte ve kendisinden beklenen içerik ve netlikte olmalıdır¹⁰⁹. Zaten ifade edilen bu husus “Verilecek mütalaalarda suçun unsurlarıyla, fiil ile fail arasındaki ilişki değerlendirilir.(Yön.m.13/2)” şeklinde yönetmelikte de açıkça düzenlenmiştir.

Yukarıda ifade ettiğimiz üzere fiilin ne olduğu net bir şekilde ifade edilmelidir: “Sahte Fatura Düzenlemek”, “Sahte Fatura Kullanmak”, “Defter Ve Sahifelerini Yok Etmek”¹¹⁰ fiillerinden hangisi ise açıkça unsurları, delilleri,

¹⁰⁷ Yargıtay 9.CD., E:1989/3649, K:1990/260, T:18.01.1990 (Lexpera İçtihat)

¹⁰⁸ Ok / Gündel, s.20-21.

¹⁰⁹ Şenyüz , “Vergi Kaçakçılığı Suçunda Dava Şartı Olarak Mütalaa/Görüş”, s.27.

¹¹⁰ “Yangın nedeniyle defter ve belgelerin yok edilmesi suçundan sanık Birol'un yapılan yargılaması sonunda: Beraatine dair (Nazilli Ağır Ceza Mahkemesi)nden verilen 13.9.2000 gün ve 2000/10 Esas, 2000/199 Karar sayılı hükmün süresi içinde Yargıtayca incelenmesi müdahil vekili tarafından istenilmiş olduğundan dava evrakı C. Başsavcılığının onama isteyen 20.11.2001 tarihli tebliğnamesi ile daireye gönderilmekle incelenerek gereği görüldü. Sanığın yönetim kurul başkanı olduğu O... A.Ş. hakkında yapılan bir ihbar üzerine vergi denetmeni tarafından 27.1.1997 tarihinde adı geçen şirketin işyerine gidilerek fiili envanter yapılmak suretiyle vergi incelemesine başlandığı, şirketin mal aldığı yerlerden ve banka şubelerinden ihbar doğrultusunda bilgi toplanması aşamasında 28.2.1997 tarihinde işyerinde, müşteri yada çalışanların bulunmadığı gece saat 02.30 sıralarında yangın çıktığı, bu sırada binanın elektriklerinin kesik ve kapılarının kilitli olduğu, yalnızca incelenecek olan defter ve belgelerin bulunduğu bölümün yandığı, yangının işyerinde diğer bölümlerine hatta yanan yerdeki ahşap kaplamaya dahi sirayet etmediği; bu tabloya göre, başlayan vergi incelemesini sonuçsuz bırakmak için defter ve belgelerin yakılması suretiyle yok edildiğinin kabulü gerektiği gözetilmeden mahkumiyeti yerine delil yetersizliğinden bahisle beraatine

belgeleri ve raporları ile birlikte mtala hazırlanmalıdır. Mütalaanın hem fiil hem de fail hakkında bilgiyi içerecek Şekilde hazırlanması gerektiği fikri uygulamada da gzetilmektedir¹¹¹.

Bu bilgilerle birlikte mtala veya mütalaanın dayandığı rapor her ne kadar net ve açıkta olsa da tamamen ve doğrudan mahkemenin kararı sayılamaz. Bu konuda *“maddi gerçeği araştırma ilkesi”* kapsamında suça ilişkin değerlendirmede bulunma yetkisi Anayasanın 9’ncu maddesi gereği ceza mahkemesine ait olacaktır¹¹². Başka bir ifadeyle VUK.m.359 kapsamında bir suç fiili ile karŐılaŐıldıđı takdirde, idare delillerin yeterli olmadığı, mevcut delillerin mahkmiyet kararı verilmesinde yeterli olmayacağı, Őhelinin suç kastının bulunmadığı ve benzeri fikirleriyle mtala vermek veya bildirimde bulunmak noktasında tereddüt yaŐayamayacađı ifade edilmektedir¹¹³. Zira belirtilen sebepleri araŐtıracak, irdeleyecek ve buna ilişkin fikir ortaya koyabilecek makamların adli makamlar olduğu belirtilmektedir¹¹⁴.

Ancak siyasi saik veya keyfiliklerin önüne geçilmesi açısından idare tarafından hazırlanmış olan bu mütalaaya karşı Anayasanın 125’nci maddesi uyarınca idari bir yargı yolu gsterilmıŐ olsaydı hukuk devleti açısından yararlı olacağı ifade edilmiŐtir¹¹⁵.

Ancak uygulamada yukarıda ifade edilen mtala özellik ve içeriğine dikkat edilmediği, yalnızca vergi inceleme raporu ilgi tutularak, toptancı bir anlayıŐla mtala verildiğinin görüldüğü de belirtilmektedir¹¹⁶.

5. Mtala Şartının Hukuki Niteliği

Bir müessesenin hukuki niteliğini tayin ve tespit etmek aynı zamanda o kurumun hukuki sonuçlarının da ne veya neler olabileceğini tayin ve tespit etmek demektir. Yani mtala kurumunun hukuki niteliğine göre hukuki sonuçlarına ulaŐılmıŐ olacaktır. Bu iki başlık birbiriyle çok yakın bağlantı içerisinde dir. Dolayısıyla bu başlık sonrasında mtala kurumunun hukuki

karar verilmesi. Yasaya aykırı, müdahil vekilinin temyiz itirazları bu itibarla yerinde görülmüş olduğundan hükmün bu sebepden dolayı istem gibi CMUK’nun 321. maddesi uyarınca (BOZULMASINA), 24.12.2001 gününde oybirliğiyle karar verildi” (Yargıtay 11. CD., E:2001/10948, K:2001/11640, T:24.12.2001(Lexpera içtihat)).”

¹¹¹ *“Yargılama Yasasının bu maddesi buyurucu nitelikte bulunduğundan aykırı davranışın sonuç üzerinde etkili olup olmadığı aranmaksızın hükmün uygulanma zorunluluğu bulunmaktadır. Aksine düşünce, bu maddenin yasaya konuluşu ile güdülen amaca aykırı düşer, keyfi davranışlara yol açar ve maddenin işlemez hale gelmesine yol açar”(Yargıtay CGK., E:1998/4, K:1998/77, T:10.03.1998(Lexpera içtihat)).”*

¹¹² Şenyüz , *“Vergi Kaçakçılığı Suçunda Dava Şartı Olarak Mtala/Görüş”*, s.27.

¹¹³ Uğur, s.35.

¹¹⁴ Uğur, s.35.

¹¹⁵ Şenyüz , *“Vergi Kaçakçılığı Suçunda Dava Şartı Olarak Mtala/Görüş”*, s.21.

¹¹⁶ Uğur, s.36.

sonuçları ele alınacaktır. Doktrinde VUK.m.367’de öngörülen mütalaa şartının hukuki niteliğinin ceza muhakemesi kurumu olan takip şartı olduğu yönünde çoğunluk fikri bulunmaktadır¹¹⁷. Ancak mütalaa şartının “*yalnızca kovuşturma şartı*” olduğunu savunan bir kısım fikirler de bulunmaktadır. Savunulan bu fikre göre mütalaa şartı olmadan sadece kovuşturma aşaması yapılamayacak, bunun dışındaki bütün muhakeme süreci yürütülebilecektir¹¹⁸.

Yine Şenyüz’e göre bu müessese, takip(muhakeme) şartı olmayıp yalnızca bir dava şartıdır. Bu durumda mütalaa olmadan da soruşturmanın başlayabileceği ve yürütülebileceği belirtilerek bu şartın sadece kovuşturma yapılmasını engelleyeceği ifade edilmiştir. Ancak çalışmasının on dördüncü sayfasının son cümlesinde “*davanın görülmesi için gerçekleşmesi gereken şart niteliğindeki bu duruma dava(muhakeme, takip, kovuşturma) şartı denmektedir*” şeklinde belirterek kendisiyle ters düşmektedir¹¹⁹.

Ceza Muhakemesi hukuku terminolojisinde muhakeme(takip) şartının soruşturmaaşamasında geçerlive hukukisunuç doğurduğu belirtilmektedir¹²⁰. Bu takdirde mütalaanın soruşturma aşamasında da bakılması gereken bir şart olduğu durumu ortaya çıkacaktır. Yani bu şart sağlanmadan soruşturmanın yapılamayacağı, yapılmış ve dava açılmak isteniyorsa da iddianamenin reddi kararının verilmesi gerektiği sonucu ile karşılaşılmaktadır. Yukarıda ifade ettiğimiz gerekçelerle Şenyüz’ün mütalaa-görüş ayrımı ile mütalaa şartının yalnızca kovuşturma(yargılama) şartı olduğu, bir soruşturma(dava) şartı olmadığı fikirlerini¹²¹ kabul etmemekteyiz. Mütalaanın hangi türü olursa olsun mütalaa şartının bir muhakeme şartı olduğu ve Cumhuriyet savcılarının da bu şart olmadan muhakeme sürecini yürütemeyeceği fikirlerine katılarak çalışmaya devam edilecektir.

¹¹⁷ Güçlü, s.24; Ok / Gündel, s.21; Anayasa Mahkemesi Kararı E:2009/89, K:2011/40, T:10.02.2011(R.G. Tarih-Sayı : 07.02.2012-28197); “*Vergi Usul Yasasının 367 nci maddesinde; yaptıkları inceleme sırasında VUY.nın 359 ve 360. maddelerinde yazılı kaçakçılık veya iştirak suçlarının işlendiğini saptayan, maliye müfettişleri, hesap uzmanları ile bunların muavinleri ve gelirler kontrolörleri ile stajyer gelirler kontrolörler tarafından doğrudan doğruya, vergi incelemesine yetkili diğer memurlar tarafından ise ilgili vergi dairesinin bağlı bulunduğu defterdarlığın veya gelirler bölge müdürlüğünün mütalaaıyla durumun yetkili C.Savcılığına bildirilmesi zorunluluğu getirilmiştir. Bu zorunluluk bir dava koşuludur. CYUY.nın 253. maddesinde; kovuşturmanın ve dolayısıyla yargılamanın yapılması şarta bağlı tutulmuş olup da şartın gerçekleşmediği anlaşılırsa, gerçekleşmesini beklemek üzere yargılamanın durmasına, şartın gerçekleşmeyeceğinin anlaşılması halinde davanın düşmesine karar verileceği belirtilmiştir*” (Yargıtay CGK., E:2002/248; K:2002/351, T:08.10.2002 (Lexpera içtihat)).”

¹¹⁸ Şenyüz, “*Vergi Kaçakçılığı Suçunda Dava Şartı Olarak Mütalaa/Görüş*”, s.17; Uğur, s.36.

¹¹⁹ Şenyüz, “*Vergi Kaçakçılığı Suçunda Dava Şartı Olarak Mütalaa/Görüş*”, s.14.

¹²⁰ Ünver, Yener / Hakeri, Hakan, Ceza Muhakemesi Hukuku, 10.Baskı, Adalet Yayınevi, Ankara, 2015, s.2.

¹²¹ Uğur, s.36.

Bu noktada takip şartı konusunda Ceza Muhakemesi Hukuku bilgilerine kısaca değinmek gerekmektedir. Kural, bir suç işlendiği yönünde çeşitli şekillerde haberdar olan takiple vazifeli makamların, soruşturmanın mecburiliği ilkesi gereğince kendiliklerinden harekete geçerek, takibi başlatmasıdır¹²². Ancak, istisnai olarak, bu resen takip kanun koyucu tarafından bir takım şartlara tabi tutulabilir. Takibin tabi tutulduğu bu şartlara doktrinde değışik isimler verilmekle birlikte genel olarak muhakeme(takip) şartı denilmektedir¹²³. Takip şartları, suçun işlenmesinden sonra söz konusu olan ve yalnızca o suç hakkında muhakeme yapılabilmesine olanak tanıyan ceza muhakemesi hukukunun bir kurumudur¹²⁴. Burada söz konusu olan şart, “*olmazsa olmaz(sine qua non)*” manasındaki şarttır¹²⁵. Takip şartları farklı ayrımlarla sınıflandırılabilen, birçok çeşidi ve ortaya çıkarılabileceği sonuçları olan kurumdur¹²⁶.

Bu takip şartlarından bir diğeri de Vergi Usul Kanununun 367'nci maddesinde yer alan mütalaaya şartıdır. Bu şart vergi kaçakçılığı suçunun muhakemesinde aranan takip şartlarından birisidir. Dolayısıyla bu şartın gerçekleşmemesi durumunda takip şartına öngörülen bütün hukuki sonuçlar aynı şekilde ortaya çıkacaktır. Yani şikayet muhakeme şartı, ceza muhakemesinde muhakeme işlemlerini nasıl etkiliyorsa bu şartta aynı şekilde etkileyecektir¹²⁷. Başka bir deyişle takip şartı çeşitlerinden birisi ile vergi kaçakçılığı suçunun muhakeme sürecinde karşılaşılmaktadır¹²⁸. Ancak mütalaaya kurumunun bir şikayet veya katılma olmadığı vergi suçlarına münhasır bir kurum olduğu belirtilerek bu kurumda şikayetin geri alınması, vazgeçilmesi gibi konularının uygulanamayacağı ifade edilmektedir¹²⁹.

6. Mütalaanın Hukuki Sonuçları

Yukarıda ifade edildiği üzere hukuki niteliği takip şartı olan mütalaanın hukuki sonucuna ilişkin CMK.m.223/8'de “*Türk Ceza Kanununda öngörülen düşme sebeplerinin varlığı ya da soruşturma veya kovuşturma şartının gerçekleşmeyeceğinin anlaşılması hallerinde, davanın düşmesine karar verilir. Ancak, soruşturmanın veya kovuşturmanın yapılması şarta bağlı tutulmuş*

¹²² Kunter, Nurullah / Yenisey, Feridun / Nuhoğlu / Ayşe, Muhakeme Hukuku Dalı Olarak Ceza Muhakemesi Hukuku, 18.Bası, Beta Kitabevi, İstanbul, 2010, s.650-651; Centel, Nur / Zafer, Hamide, Ceza Muhakemesi Hukuku, 13.Baskı, Beta Yayınevi, İstanbul, 2016, s.636 vd.; Toroslu, Nevzat / Feyzioğlu, Metin, Ceza Muhakemesi Hukuku, 14.Baskı, Savaş Yayınevi, Ankara, 2015, s.45.

¹²³ Kunter / Yenisey / Nuhoğlu, s.651; Centel / Hamide, s.637; Toroslu / Feyzioğlu, s.45.

¹²⁴ Ünver / Hakeri, s.106.

¹²⁵ Kunter / Yenisey / Nuhoğlu, s.650-651.

¹²⁶ Bu konuda detaylı bilgi için bkz. Kunter / Yenisey / Nuhoğlu, s.652 vd.; Centel / Hamide, s.637 vd.; Toroslu / Feyzioğlu, s.45 vd.

¹²⁷ Kunter / Yenisey / Nuhoğlu, s.678; Centel / Hamide, s.96.

¹²⁸ Yıldırım / Ağar, s. 283.

¹²⁹ Uğur, s.37.

olup da şartın henüz gerçekleşmediği anlaşılırsa; gerçekleşmesini beklemek üzere, durma kararı verilir. Bu karara itiraz edilebilir.” şeklinde açık hüküm bulunmaktadır.

Bu takip şartı dolayısıyla kaçakçılık suçlarında Cumhuriyet savcısı ve güvenlik güçlerinin doğrudan soruşturma yapmak yetkileri yoktur¹³⁰. Kaçakçılık suçu işlendiğini çeşitli vasıtalarla haberdar olan Cumhuriyet savcıları varsa elindeki bilgi ve belgeleri de vererek ilgili vergi dairesinin inceleme yapılmasını isteyebilirler¹³¹. Kaçakçılık suçunun işlendiği yönünde diğer vasıtalarla bilgi edinen Cumhuriyet Başsavcılığı gerekli incelemelerin yapılmasını ilgili vergi dairesinden gelmesini bekleyecektir¹³². Bu durumda da kamu davasının açılması, incelemenin neticesinin bildirilmesi sonrasına ertelemek zorunda olduğu belirtilmektedir¹³³. Bununla birlikte uygulamada aksi şekilde inceleme neticesi gelmeden dava açmak bozma sebebi olarak görülmektedir¹³⁴. Zira mütalaa şartı gerçekleşmeden dava açılmışsa söz konusu şartta uyulmaması dolayısıyla ihlal söz konusu olacaktır¹³⁵.

Başka bir ifadeyle savcılık ihbar, şikayet ve benzeri yollarla vergi kaçakçılığını öğrenmiş olsa bile, yetkili vergi dairesine haber vermek ve buna göre hazırlanacak olan mütalaaı beklemek zorundadır¹³⁶. Netice itibarıyla ister birinci türden isterse de ikinci türden olsun, ancak mütalaa aracılığıyla savcılık suçu takip edebilir. Aynı zamanda, vergi dairesinin bu mütalaa bildirişisiyle de takip şartı sağlanmış olacaktır¹³⁷.

Ancak yukarıda belirtilenin aksi yönde Cumhuriyet savcısının hiçbir soruşturma işlemi yapmaması olarak anlaşılması gerektiği, savcılığın haber etmeden ve / veya haber ettikten sonrada gerekli delilleri toplayabileceği, koruma tedbirleri kararlarının alınmasını talep edebileceği şeklinde fikir belirtilmekte ve savunulmaktadır¹³⁸. Kanunda doğrudan ifade edilen bir mütalaa şartı olduğu ve bu mütalaa şartının ceza muhakemesi kapsamında yalnızca kovuşturma veya dava şartı olmadığı, bir muhakeme(takip) şartı olduğu ve bunun sonucu olarak da muhakeme makamlarınca dikkate alınarak takibatın yapılması gerektiği görüşüne katılmaktayız¹³⁹. Başka bir ifadeyle

¹³⁰ Ok / Gündel, s.20.

¹³¹ Ok / Gündel, s.20.

¹³² Öncel / Kumrulu / Çağan, s.214; Karakoç, 2016, s.306; Taşkan, s.369.

¹³³ Yıldırım / Açar, s. 284.

¹³⁴ Yıldırım / Açar, s. 284.

¹³⁵ Şenyüz, “*Vergi Kaçakçılığı Suçunda Dava Şartı Olarak Mütalaa/Görüş*”, s.18.

¹³⁶ Centel / Hamide, s.96.

¹³⁷ Centel / Hamide, s.96.

¹³⁸ Uğur, s.20

¹³⁹ Ok / Gündel, s.20.

mütalaa şartı yanında kanunda ayrıca bir görüş müessesinin olduğu¹⁴⁰, hakeza mütalaa şartının sadece dava veya kovuşturma şartı olduğu ve bundan dolayı da soruşturma evresinde her türlü işlemin yapılabileceği fikirlerine¹⁴¹ ise katılmamaktayız. Yukarıda ifade edilen mütalaa kavramı ve türlerinin iyi anlaşılacak ve tespit edilerek net bir şekilde hukuki niteliğinin tayin edilmesi hukuki sonuçlar noktasında oluşan fikir ayrılıklarının giderilerek tartışma noktalarının çözümünü sağlayacağı düşünülmektedir.

Takip şartı gerçekleşmezse kaçakçılık suçunun muhakemesinde kovuşturma evresinde CMK.m.223 gereğince kamu davasının düşürülmesi, soruşturma evresinde ise kovuşturmaya yer olmadığına(takipsizlik) kararı verilir¹⁴². Vergi dairesi yapacağı inceleme sonucunda dava açılması lüzumu görürse mütalaa yazısı ve inceleme neticesinde ulaşılan delillerle(tutanaklar, vergi inceleme raporları vs...) birlikte savcılığa iletir¹⁴³. Cumhuriyet savcısı yeterli delil mevcutsa kamu davası açar; delillerin yetersiz olması durumunda ise takipsizlik kararı verir. Kararlar ilgililerine iletir. İdarenin veya mükellefin savcılık tarafından verilen karara CMK.m.173'e göre 15 günlük süre içerisinde itiraz etme hakkı bulunmaktadır¹⁴⁴. Ceza yargılaması neticesinde ceza mahkemesi tarafından CMK.m.229'de belirtilen kararlardan birisine hükmedilir¹⁴⁵.

Kaçakçılık suçu raporlarının mütalaaaya bağlanarak savcılığa gönderilmesi yasal bir zorunluluktur. Mütalaaanın verilmemesi veya verilmeyeceğinin anlaşılması durumunda savcılığın durma değil, kovuşturmağa yer olmadığına karar vermesi gerekir. Mütalaa alınmadan her nasılsa mahkemeye kamu davasının açılması için gönderilen iddianamenin iade edilmesi kanuni bir zorunluluktur¹⁴⁶. Yine devam etmemesi gerekirken devam etmiş ve her nasılsa kovuşturmağa başlanılmış bir davada ise mahkeme muhakeme şartı sağlanıncaya kadar CMK.m.223/8'e göre davanın durması kararı vermesi, yine bu süre zarfında mütalaa gelmediği takdirde ise davanın düşmesine karar verilmelidir¹⁴⁷.

Mütalaa alınmamış bir davada durma kararına rağmen mütalaa alınamamışsa mahkeme düşme kararı verecektir. Mahkeme bu durumda beraat kararı veremez, verse de bu geçersiz bir karar olacaktır¹⁴⁸.

¹⁴⁰ Şenyüz, "Vergi Kaçakçılığı Suçunda Dava Şartı Olarak Mütalaa/Görüş", s.26.

¹⁴¹ Uğur, s.35; Şenyüz, "Vergi Kaçakçılığı Suçunda Dava Şartı Olarak Mütalaa/Görüş", s.26..

¹⁴² Ok / Gündel, s.21.

¹⁴³ Ok / Gündel, s.20.

¹⁴⁴ Ok / Gündel, s.20.

¹⁴⁵ Öncel / Kumrulu / Çağan, s.214; Karakoç, 2016, s.306; Centel / Hamide, s.96, 489.

¹⁴⁶ Özcan, Onar, Vergi Suçları, 1.Baskı, Seçkin Yayınevi, Ankara, s.533.

¹⁴⁷ Şenyüz, "Vergi Kaçakçılığı Suçunda Dava Şartı Olarak Mütalaa/Görüş", s.26.

¹⁴⁸ Donay, s.74.

B. VERGİ KAÇAKÇILIĞI SUÇUNUN TAKİP USÛLÜ HAKKINDA PROBLEMLER

1. Mütalaa Şartının Anayasaya Aykırı Olup Olmadığı Problemi

Mütalaa şartının Anayasaya aykırılığı iddiası ile ilk başvuru 1992 yılında yapılmıştır. Söz konusu müracaatı Nevşehir Asliye ceza mahkemesi, sanığın akaryakıt almadığı halde almış gibi sahte fatura düzenlemesi üzerine açılan davada yaptığı inceleme sırasında Anayasaya aykırılık iddiasını ciddi bularak hükmün iptalini talep etmiştir. Ancak başvuru en başta esasa girilmeden yetki nedeniyle reddedilmiştir. Ancak mahkemenin itirazının gerekçesinde *“Bir kişi için olur veren defterdarın yasa gereği diğer kişiye olur vermemesi mümkündür. Buna göre kanun önünde eşitlik ilkesi zedelenmektedir. Bu husus siyasal iktidarın etkisine de maruz kalmakta, örneğin seçimlere yakın zamanlarda uygulanan olur vermemek veya geç olur vermek şekline de dönüşmektedir”* şeklinde belirttiği husus önem arz etmektedir¹⁴⁹.

Yine İstanbul 11.Asliye Ceza Mahkemesince 2009 yılında sahte fatura düzenlenmesi olayı hakkında iddia makamının talebini göz önünde bulundurarak Anayasanın 2., 10., 11. ve 138’nci maddelerine aykırılığı iddia edilerek iptal talebinde bulunulmuştur¹⁵⁰. Anayasa mahkemesi başvuruyu esasına girerek belirtmiş olduğu gerekçelerle oybirliği ile reddetmiştir¹⁵¹. Ancak gerekçe olarak kısaca şunlar ifade edilebilir: Kanun koyucunun bu şartı bilerek ve isteyerek ekonominin içerisinde yer alan kişilerin yersiz muhakeme süreci yaşamaması ve böyle bir muhakeme olacaksa da ancak bu konuda yeterli ve yetkin bir bilgiye sahip uzman kişiler tarafından hazırlanan ve bu konuda uzmanlığı bulunmayan muhakeme mercilerinin kanuna ve hukuka uygun olarak karar verebilmesinde yardımcı olmak üzere mütalaa ile olması gerektiği fikri dolayısıyla getirildiği belirtilmiştir¹⁵².

Kaçakçılık suçuna karşı verilen mücadele, söz konusu suçun azaltılmasını sağlamağa çalışmak içindir. Bu yolda elde edilen başarı da ilgili ülkenin idari, sosyal ve ekonomik gücüyle doğrudan bağlantılıdır. Bu kadar büyük öneme sahip olan suç açısından yukarıda mahkemenin ifade etmiş olduğu *“mütalaaanın siyasi etkilere maruz kalabilmesi”* başarısını etkileyebileceği belirtilmektedir¹⁵³.

¹⁴⁹ Anayasa Mahkemesi Kararı E:1992/21, K:1992/19, T:17.03.1992 (R.G. Tarih-Sayı: 27.05.1992-21240).

¹⁵⁰ Anayasa Mahkemesi Kararı E:2009/89, K:2011/40, T:10.02.2011(R.G. Tarih-Sayı: 07.02.2012-28197).

¹⁵¹ Söz konusu gerekçeler ve detaylı bilgi için bkz. Anayasa Mahkemesi Kararı E:2009/89, K:2011/40, T:10.02.2011(R.G. Tarih-Sayı: 07.02.2012-28197).

¹⁵² Anayasa Mahkemesi Kararı E:2009/89, K:2011/40, T:10.02.2011(R.G. Tarih-Sayı: 07.02.2012-28197).

¹⁵³ Yıldırım / Ağar, s.286.

2. Savcının Mütalaa İle Bağlı Olup Olmayacağı Problemi

Yukarıda Anayasaya aykırılığın ileriye sürüldüğü diğer bir nokta Anayasanın 138'nci maddesi hükmünce hiçbir organ, makam, merci ve kişinin, yargı yetkisinin kullanılmasında mahkemelere ve hakimlere emir ve talimat veremeyeceği noktasıdır. Bu hükme rağmen davanın açılmasının mütalaa şartına bağlı tutulmasının söz konusu Anayasa hükmünü ihlal edeceği ifade edilmektedir¹⁵⁴. Ancak Anayasa mahkemesi vermiş olduğu kararlar ile bu savunulan görüşü kabul etmemekte, söz konusu hükmün bu şekilde yorumlanarak Anayasanın 138'nci maddesini ihlal etmeyeceği görüşünü benimsediği görülmektedir¹⁵⁵. Ancak Şenyüz "*Kaçakçılık suçunu Vergi Dairesi Başkanlığı veya Defterdarlığın inisiyatifine bırakmak Anayasa'nın 138'inci maddesinde ifadesini bulan yargı bağımsızlığına, yargının hiçbir makamdan emir, talimat, tavsiye almayacağı şeklindeki ilkeye aykırılık oluşturur. Mütalâanın bazı kişiler için verilip bazıları için verilmeyebileceği ve/veya kaçakçılık suçu duyurularının bazı kişiler için yapıp yapılmayacağı şeklindeki keyfiliği, erkler ayrılığı, hukuk devleti, eşitlik ve âdil yargılama ilkeleriyle bağdaştırmak zordur.*" açıklamalarıyla bu durumun aksini savunmaktadır¹⁵⁶.

Vergi usul kanununun 367'nci maddesinde bu durum açık bir şekilde düzenlenmemiştir. Ceza muhakemesi hukukunda kural, savcıların kamu davası açmasında serbest olmasıdır. Yukarıda ifade edilen süreçle oluşan mütalaa ile savcılık bağılı değildir. Savcılığın bu durumda, mütalaa'yı bir suç duyurusu gibi değerlendirmesi gerektiği, delillerle temasa geçmesi, delillerin kamu davası açılması için yeterli olup olmadığını değerlendirmesi gerektiği belirtilmektedir¹⁵⁷. Yeterli delil de bulunmuyorsa fiil hakkında kovuşturmağa yer olmadığı kararı verilmelidir. Eğer fiil hakkında yeterli delil varsa fiil hakkında iddianame düzenlemelidir. Burada dikkat edilmesi gereken husus, savcılık fiille bağılı ise de hukuki niteleme ile bağılı olmaması gerektiğidir¹⁵⁸. Yani Cumhuriyet savcılığı, kamu davası açılması için lüzum olan koşulların hasıl olduğu kanaatine ulaştığı takdirde, kaçakçılık ve / veya kaçakçılığa iştirak için kamu davası açar. Yargılama makamı ve Cumhuriyet savcısı mütalaa ile bağılı olmadığı ve bu şartın yalnızca mercilerin suçun işlenip işlenmediğini tespit etmekte yol gösterici bir nitelik taşıdığı belirtilmektedir¹⁵⁹. Başka bir ifadeyle

¹⁵⁴ Yıldırım / Ağar, s.285.

¹⁵⁵ Anayasa Mahkemesi Kararı E:2009/89, K:2011/40, T:10.02.2011(R.G. Tarih-Sayı:07.02.2012-28197).

¹⁵⁶ Şenyüz, "*Vergi Kaçakçılığı Suçunda Dava Şartı Olarak Mütalaa/Görüş*", s.28.

¹⁵⁷ Uğur, s.35.

¹⁵⁸ Kunter / Yenisey / Nuhoğlu, s.678; Centel / Hamide, s.96; Şenyüz, "*Vergi Kaçakçılığı Suçunda Dava Şartı Olarak Mütalaa/Görüş*", s.17.

¹⁵⁹ Yıldırım / Ağar, s. 286.

idarece hazırlanan mütalaa şüphelinin lehine olsa bile savcı eldeki diğer bilgi ve belgelerle yeterli şüpheye ulaşması durumunda kamu davası açabilir; şüphelinin aleyhine bile olsa savcı yeterli şüpheye ulaşmamışsa kamu davası açmayabilir. Savcılık makamı için belirtilen bu durum yargılama makamı içinde aynı şekilde geçerlidir¹⁶⁰. Netice itibarıyla savcının veya yargılama mercilerinin mütalaadaki vasıflandırma(hukuki nitelendirme) ile bağlı değildir.

Mütalaanın dayanağını oluşturan vergi suçu ve vergi tekniği raporları bir bilirkişi raporu niteliği taşımaktadır¹⁶¹. Teknik tespitler noktasında bu raporlara yani mütalaaya dayanılması olağandır¹⁶². Ancak bu mütalaaların savcılık tarafından iddianamenin unsurları açısından değerlendirilmeden doğrudan iddianameye konu edilmesi ağır şekilde eleştirilmektedir¹⁶³.

3. Diğer Problemler

Bu başlık altında en önemli problemlerden veya tartışmalardan birisi mali cezalarla,cezayargılaması neticesinde verilen cezalarda yetkili mercilerin(birinci durumda vergi dairesinin, ikinci halde ceza mahkemesinin) kararları birbirini etkilemeyeceği ifade edilmektedir¹⁶⁴. Ancak bu ifadenin bir istisna haricinde, kaçakçılık suçlarının çifte karakterinin ortadan kaldırılması nedeniyle önemini yitirdiği belirtilmektedir. Söz konusu istisna 359.maddenin son fıkrası uyarınca 344.maddenin ikinci fıkrasının uygulanmasında ortaya çıkmaktadır. Zira bu hükümde vergi kaçakçılığı suçunun usulü ve cezalandırılmasının mali nitelikli vergi cezalarının(vergi ziyayı cezasını) verilmesini etkilemeyeceği, ceza hukuku bağlamında ceza vermeye yetkili organların vergi kaçakçılığına ilişkin olarak vereceği kararların mali nitelikli ceza vermeğe yetkili olan mercilerin kararlarını etkilemeyeceği, birinin verdiği kararın, diğer merci tarafından esas alınması ve buna göre karar verilmesi zorunluluğunun bulunmadığı ifade edilmiştir¹⁶⁵. Bu mevzuda birçok fikir bulunmakla birlikte asıl olması gereken VUK.m.244/2'nin uygulanabilmesi için, bu fiillerin kaçakçılık suçu olduğu yönünde ceza

¹⁶⁰ Şenyüz, "Vergi Kaçakçılığı Suçunda Dava Şartı Olarak Mütalaa/Görüş", s.17; Uğur, s.35.

¹⁶¹ Vergi kaçakçılığı suçu gibi ayrı uzmanlık bilgisi gerektiren bir konuda uzman ve yetkili olan kişilerin mütalaa vermesi, bu konuda uzmanlığı bulunmayan soruşturma makamlarının kanuna ve hukuka uygun olarak karar vermelerine yardımcı olacak bir müessesedir. Vergi kaçakçılığı suçu kapsamına giren eylemlerin bulunup bulunmadığına ilişkin özel ve teknik bilginin yer aldığı bu mütalaalar, koşturma aşamasında değerlendirilebilecek takdiri delil niteliğinde olduğundan hakimlere emir ve talimat verme, telkin ve tavsiyede bulunma olarak değerlendirilemez(Anayasa Mahkemesi Kararı E:2009/89, K:2011/40, T:10.02.2011(R.G. Tarih-Sayı : 07.02.2012-28197)).

¹⁶² Centel / Hamide, s.96.

¹⁶³ Centel / Hamide, s.96.

¹⁶⁴ Karakoç, 2016, s.307.

¹⁶⁵ Yıldırım / Ağar, s. 284.

mahkemesi hükmünün beklenmesidir. Bu halde, ceza mahkemesi kararının hem idareyi hem de vergi mahkemesini bağlayıcı olduğu ifade edilmektedir¹⁶⁶.

Mütalaa şartında yetki verilen merciin merkezi idarenin taşra teşkilatı olması da eleştirilmekte, bunun merkezi idarenin başkent teşkilatı içerisinde olması gerektiği yönünde fikirlerde bulunmaktadır¹⁶⁷.

SONUÇ

Vergi Usul Kanununun 359'ncü maddesinde düzenlenen Kaçakçılık Suçunun takibatı VUK 367'nci maddede belirtilen özel şarta bağlanmıştır. Bu madde hükmü çerçevesinde işlendiği iddiasında olunan suçun takibatı yapılabilecektir. Madde içerisinde belirtilen şartın olmaması halinde iddia olunan suç hakkında takibat yapılamayacaktır. Bu fonksiyonu dolayısıyla 367'nci maddede belirtilen şart, bir muhakeme(takip) şartı hukuki niteliği taşımaktadır. Çalışma içerisinde Mütalaa şartı detaylıca irdelenmeğe çalışılmıştır.

Yersiz soruşturma ve kovuşturma süreçlerinin önüne geçerek daha dikkatli yürütülmesi sağlanan muhakeme ile vatandaşın mali emniyetini sağlamak amacıyla kanun koyucu tarafından getirilen VUK 367'nci hükme bakıldığı takdirde kaçakçılık suçu öncesinde ister birinci yani doğrudan ister ikinci fıkra dolaylı olsun öncelikle bir vergi incelemesi yapılması gerekmektedir. Yetkili kişilerce Vergi Usul Kanununun 140'ncü maddesinde belirtilen prosedüre ve usulüne uygun olarak yapılmış bir vergi incelemesi gerekmektedir. Yapılan vergi incelemesinde kaçakçılık yapıldığı yönünde bir şüphe olunması halinde vergi inceleme raporunda bu husus ifade edilir veya bu hazırlanan raporun yanı sıra özel olarak "*kaçakçılık suçu raporu*" da düzenlenebilir. Ancak hazırlanan bu rapor tek başına mükellef için iddia olunan suç hakkında takibatın başlamasına veya yürütülmesine yeterli değildir. Zira kanun gereği rapor için hazırlanmış bir mütalaanın olması gerekmektedir. Vergi inceleme raporları Rapor değerlendirme komisyonu tarafından mevzuat yönünden değerlendirilir(VUK.m.140/6) ve bu değerlendirme çerçevesinde bir mütalaa hazırlanır(VUK.m.140/6, Yön.m.8/2).

Hukuki niteliği takip şartı olan mütalaa sağlanmadan soruşturma veya kovuşturma yapılamaz. Mütalaa şartı gerçekleşikten sonra muhakeme süreci başlayıp devam edebilir. Suçluluğu hükmen sabit oluncaya kadar, kimsenin suçlu sayılamaz(An.m.38/4). Vergi suçlarında, suçun faili, VUK'un 367'nci maddesinde belirtilen usule uygun olarak açılacak davada, Ceza Muhakemesi Kanununun hükümlerine göre ceza mahkemelerince yapılan yargılama neticesine göre CMK.m.228'de belirtilen kararlardan birisine hükmedilecektir.

¹⁶⁶ Karakoç, 2016, s.307.

¹⁶⁷ Yıldırım / Ağar, s.286.

KAYNAKÇA

- Aslan, Memduh, Türk Vergi Sisteminde Cezai Yaptırımlarda Etkinliği, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara, 2008.
- Bayraklı, Hasan Hüseyin, Vergi Ceza Hukuku, 3.Baskı, Celepler Matbaacılık, Afyonkarahisar, 2013.
- Centel, Nur / Zafer, Hamide, Ceza Muhakemesi Hukuku, 13.Baskı, Beta Yayınevi, İstanbul, 2016.
- Demirkan, Uçar, İngilizce Ve Fransızca Karşılıklarıyla Vergicilik Terimleri Sözlüğü, 1.Baskı, Maliye Bakanlığı Yayınları, Ankara, 1993.
- Nazalı, Ersin, Hukukun Vergisi-I, 1.Baskı, Maliye Hesap Uzmanları Derneği, İstanbul, 2014.
- Donay, Süheyl, Ceza Mahkemesinde Yargılanan Vergi Suçları, 1.Baskı, Beta Yayınevi, İstanbul, 2008.
- Güçlü, Faruk, Türk Ceza Kanunu Açısından Vergi Kaçakçılığı, 1.Baskı, Başkent Matbaacılık, Ankara, 1998.
- Güneş, Tuğçe; “Vergi Kaçakçılığı Suçunda Yargılama Şartının Anayasaya Aykırılığı”, Terazi Hukuk Dergisi, Y:5, S:48, 2010.
- Karakoç, Yusuf, Yargı Kararları Işığında Vergi Sorunlarının Çözümü, 1.Baskı, Dokuz Eylül Üniversitesi Döner Sermaye İşletmesi Yayınları No: 69, İzmir, 1996.
- Karakoç, Yusuf, Vergi Ceza Hukuku, 1.Baskı, Yetkin Yayınevi, Ankara, 2016.
- Kaşıkçı, Mahmut, “Une Évaluation Actuelle Relative Aux Délits De Contrebande Fiscale-Problème Et Les Problématiques Lies Aux Délits Fiscaux Selon La Loi Pénale Turque Numéro 5327”Annales de la Faculté de Droit d’İstanbul, Y:49, S:66, 2017.
- Kızılot, Şükrü / Kızılot, Zuhâl, Kaçakçılık Suçları ve Naylon Fatura İhtilafları, Genişletilmiş 3.Baskı, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara, 2010.
- Kunter, Nurullah / Yenisey, Feridun / Nuhoğlu / Ayşe, Muhakeme Hukuku Dalı Olarak Ceza Muhakemesi Hukuku, 18.Bası, Beta Kitabevi, İstanbul, 2010.
- Ok, Nuri / Gündel, Ahmet, Vergi Kaçakçılığı Suçları, 1.Baskı, Seçkin Yayınevi, Ankara, 2002.
- Öncel, Mualla / Kumrulu, Ahmet / Çağan, Nami, Vergi Hukuku, 22.Baskı, Turhan Kitabevi, Ankara, 2013.
- Özcan, Onar, Vergi Suçları, 1.Baskı, Seçkin Yayınevi, Ankara.
- Sağlam, Erkan / Özkan, Özgür, <https://www.bilgidenetim.com/ceza-yargilamasinda-vergi-sucu-raporuyla-ilgili-olarak-dikkat-edilmesi-gereken-hususlar-2.html>.

- Şenyüz, Doğan, Vergi Ceza Hukuku, Gözden Geçirilmiş ve Güncellenmiş 9.Baskı, Ekin Yayınevi, Bursa, 2016.
- Şenyüz, Doğan, “*Vergi Kaçakçılığı Suçunda Dava Şartı Olarak Mütalaa/ Görüş*” İzmır Barosu Dergisi, Y:81, S:2, 2016.
- Uğur, Hüsamettin / Elibol, Mert, Vergi Suçları, 1.Baskı, Adalet Yayınevi, Ankara, 2015.
- Uğur, Hüsamettin, “*Vergi Suçlarında Kovuşturma Şartı Olarak Mütalaa(VUK.m.367)*” Terazi Hukuk Dergisi, C:8, S:88, 2013.
- nver, Yener / Hakeri, Hakan, Ceza Muhakemesi Hukuku, 10.Baskı, Adalet Yayınevi, Ankara, 2015.
- Taşkan, Yusuf Ziya, Vergi Hukuku, 2.Baskı, Adalet Yayınevi, 2019, Ankara.
- Toroslu, Nevzat / Feyzioğlu, Metin, Ceza Muhakemesi Hukuku, 14.Baskı, Savaş Yayınevi, Ankara, 2015.
- Yıldırım, Zübeyr / Ağar, Serkan, “*Vergi Kaçakçılığı Suçu ve Mütalaa Şartı*” Yaklaşım Dergisi, Y:15, S:171, 2007.
- Yumuşak, İbrahim, “*Kırk Kp Kırkının da Kulpu Kırık Kp:646 sayılı KHK*” Vergi Dünyası Dergisi, Y:31, S:360, 2011.