

Hukuk Fakültesi Dergisi

Ankara Hacı Bayram Veli University
Faculty of Law Review

ISSN: 2651-4141 e-ISSN: 2667-4068
Cilt / Volume XXVII Ocak / January 2023 Sayı / No. 1

VERGİ KAÇAKÇILIĞI SUÇU SORUŞTIRMALARINDA İNCELEME VE MÜTALAA ŞARTINA GETİRİLEN İSTİSNAİ DÜZENLEMELERİN DEĞERLENDİRİLMESİ

EVALUATION OF THE REGULATIONS FOR THE EXCEPTION TO
THE REQUIREMENT OF EXAMINATION AND OPINION IN THE
INVESTIGATION OF TAX EVASION CRIME

Didem TÜRKER*  

Özet

[10.34246/ahbvuhfd.1169191](https://doi.org/10.34246/ahbvuhfd.1169191) 

Vergi kaçakçılığı suçlarının bildirim ve soruşturma usulü Vergi Usul Kanunu'nun 367'nci maddesinde özel olarak düzenlenmiştir. Vergi incelemesi/görüş ve mütalaa şartı vergi kaçakçılığı suçlarının soruşturulması ve yargılamanın yapılabilmesi için önem arz etmektedir. Kanun koyucu 29/04/2021 tarihli 7318 sayılı Kanun'un 5'inci maddesi ve 08/04/2022 tarihli 7394 sayılı Kanun'un 5'inci maddesi ile ilgili maddeye yeni fıkralar eklemiştir. Eklenen bu fıkralarla vergi kaçakçılığı suçları için aranan vergi incelemesinin/görüşün sonuçlarının ve mütalaa şartının bazı durumlar için aranmadığı görülmektedir. Çalışmanın sonucunda kanun koyucunun getirmiş olduğu bu düzenlemelerin Anayasa'ya aykırılık teşkil ettiği, uygulamada hak ihlallerine sebebiyet verebileceği ve tartışmalı durumlara neden olabileceği sonucuna varılmıştır. İlgili düzenlemelerin Anayasa'ya aykırılığı özellikle eşitlik ilkesi, adil yargılanma hakkı ve cezaların şahsiliği ilkesi bakımından incelenmiştir.

Anahtar Kelimeler: Vergi Kaçakçılığı • Vergi İncelemesi • Mütalaa • Eşitlik İlkesi • Adil Yargılanma Hakkı

* Arş. Gör., İzmir Kâtip Çelebi Üniversitesi Hukuk Fakültesi, Mali Hukuk Anabilim Dalı/ İZMİR, e-posta: didem.turker@ikc.edu.tr, ORCID: 0000-0003-4576-2706 DOI: 10.34246/ahbvuhfd.1169191

* **İntihal / Plagiarism:** Bu makale intihal programında taranmış ve en az iki hakem incelemesinden geçmiştir. / This article has been scanned via a plagiarism software and reviewed by at least two referees.



Abstract

The notification of tax evasion crimes and the investigation procedure are specially regulated in Article 367 of the Tax Procedure Code. The condition of tax inspection/opinion and opinion is important for the investigation of tax evasion crimes and the execution of the trial. The legislator added new paragraphs to the related article with Article 5 of Law No. 7318 dated 29/04/2021 and Article 5 of Law No. 7394 dated 08/04/2022. With these added paragraphs, it is seen that the results of the tax examination/opinion sought for tax evasion crimes and the condition of opinion are not required in some cases. As a result of the study, it was concluded that these regulations brought by the legislator constitute a violation of the Constitution, may cause violations of rights in practice and may cause controversial situations. The unconstitutionality of the relevant regulations has been examined especially in terms of the principle of equality, the right to a fair trial and the principle of the individuality of the penalties.

Keywords: Tax Evasion • Tax Analysis • Legal Opinion • Equality, Right to Fair Trial

EXTENDED ABSTRACT

In Turkish law, the crime of tax evasion, the procedure for notifying the judicial authorities if this crime is discovered by the administration, and the special rules to be followed during the investigation phase are regulated in the Tax Procedure Law No. 213 (VUK). The authorized officers of the administration who are faced with the acts of tax evasion, which is written in article 359 of the Law, during the tax inspection are obliged to report the crime to the Office of the Chief Public Prosecutor. They get an opinion from the Report Evaluation Commission about the tax crime reports they have prepared while making this notification. The opinion prepared by the Commission is a condition of the case in terms of tax evasion offenses. In case it is learned by the public prosecutor in other ways that the crime has been committed, an investigation is requested by notifying the tax office immediately. As a result of the examination, the opening of the public case is postponed until the administration's opinion is notified to the prosecutor's office.

The legislator stated that the purpose of Article 367 of the VUK in introducing special procedures for tax evasion crimes by departing from the general rules is to protect the financial security of the citizen. In terms of detecting the crime in tax evasion crimes, a compulsory relationship is established between the prosecutor's office and the administration, especially during the investigation phase.

The purpose of the tax inspection is to investigate, determine and ensure the accuracy of the taxes to be paid. In tax inspections, books and documents belonging to the taxpayer are examined. As a result of the tax inspection, a tax inspection report is prepared by the tax inspection person. The tax inspector, who determines that the acts

set out in Article 359 of the VUK have been committed during the tax inspection, also issues a tax crime report in addition to the tax inspection report. Tax crime reports contain the events, movements and consequences that constitute a crime, the place, time, manner of committing the crime, the names of the people who are believed to have committed the crime and the people who participated in it. The Report Evaluation Commission established within the tax administration is responsible for conducting a regulatory compliance audit of tax inspection reports and providing an opinion on tax crime reports. In the opinion, the elements of the crime, the relationship between the act and the perpetrator are determined. Together with the Report Evaluation Commission's opinion, it reviews the conclusions reached by the tax examiner about the taxpayer once again. According to the opinion accepted as the majority in the doctrine, the reports and opinions to be prepared as a result of detailed examinations to be made by the expert administration on the subject for tax evasion crimes, which contain technical details due to their structure, shed light on both the prosecution authority and the court during the trial.

In the latest regulations made by the legislator, it is observed that he abolished the results of the tax inspection, the requirement for an opinion and the issue of preparing a report, which are important for tax evasion crimes. In the 4th paragraph added to the 367th article of the Law dated 29/04/2021 and numbered 7318, it is regulated that a sue will be filed with the opinion, before the tax examination is completed or before the tax examination starts. After this arrangement, as paragraph 5 of Article 367 of the VUK Law No. 5 dated 08/04/2022 and numbered 7394; During the investigation or prosecution of tax evasion crimes, a regulation was introduced that abolished the obligation to submit a report and opinion in case it is revealed that the act subject to the consideration was committed by or together with another person. In these latest regulations made by the legislator, it is seen that the conditions for the examination / opinion and the opinion have been flexed or even abolished in the case of a crime and a person by making exceptional provisions for the condition.

As a result of the study, it was concluded that these regulations introduced by the legislator constitute a violation of the Constitution, may cause rights violations in practice and may cause controversial situations. The unconstitutionality of the relevant regulations has been examined in terms of the principle of equality, the right to a fair trial and the principle of individuality of punishments.

Key Words: Tax Evasion, Tax Analysis, Legal Opinion, Tax Procedure Law, Criminal Investigation

GİRİŞ

Devletlerin vergilendirme yetkilerini kullanmaları hem egemenliklerinin bir göstergesi olması hem de ekonomik istikrarlarını sürdürebilmeleri bakımından önem arz etmektedir. Devletler, vergilendirme yetkilerini kullanırken vergi kayıp ve kaçığına sebebiyet veren fiillerin önüne geçebilmek ve caydırıcılığı arttırmak için cezalandırma yetkilerini de kullanmaktadırlar. Bu bakımdan birçok devlet, yasal mevzuatlarında vergi kanunlarına aykırılık gösteren suç niteliğindeki fiillerin ağır para cezaları ve hürriyeti bağlayıcı cezalarla tecziyesi yönünde hüküm tesis etmiştir. Türk vergi ceza sisteminde de durum benzer nitelikte olup vergi suçlarının cezalandırılması “mali nitelikli suç ve cezalar” ve “ceza hukuku anlamında suç ve cezalar” başlıkları altında incelenmektedir.¹

Ceza hukuku anlamında suç niteliğinde olan ve adli yaptırım olarak hapis cezasının uygulandığı vergi kaçakçılığı suçları, 213 sayılı Vergi Usul Kanun’un (VUK) 359’uncu maddesinde ayrıntılı olarak düzenlenmiştir. Kanunun bu maddesinde belirtilen fiillerin işlenmesi durumunda suçun işlendiğinin kesin tespitine yönelik kararları ve bu fiillerin yaptırımının ne olacağına dair kararları ceza mahkemeleri tesis etmektedir.² Muhakeme usulünde ise kural olarak genel kanun niteliğindeki 5271 sayılı Ceza Muhakemesi Kanunu (CMK) hükümleri uygulanmaktadır. Ancak kanun koyucu vergi kaçakçılığı suçlarının bildirim usulünü ve soruşturma usulünü VUK’un 367’nci maddesinde özel olarak düzenlemiştir. “*Bazı Kaçakçılık Suçlarının Cezalandırılmasında Usul*” başlıklı kanun maddesine göre yapılan vergi incelemesi sırasında vergi kaçakçılığı fiilinin işlendiğinin ortaya çıkması halinde kanunda sayılan yetkili kişiler tarafından vergi inceleme raporları ve vergi suçu raporları düzenlenerek bu raporlar hakkında rapor değerlendirme komisyonunun mütalaa-sı alındıktan sonra dava açılabilir. Uygulamada ve öğretide muhakeme şartı olarak nitelendirilen mütalaa alınmadan yargılamaya geçilememektedir. Mütalaa alınmadan dava açılmış olması kanuna aykırılık sebebidir. Sair suretlerle suçu öğrenen Cumhuriyet başsavcılığı hemen vergi dairesini haberdar ederek inceleme yapılmasını talep etmelidir. Kamu davasının açılması bu incelemenin sonucunun Cumhuriyet başsavcılığına bildirilmesine kadar ertelemesidir.

¹ Mualla Öncel / Ahmet Kumrulu / Nami Çağan / Cenker Göker, *Vergi Hukuku*, 30. Baskı, Turhan Kitabevi, 2021, s. 224.

² Yusuf Karakoç, *Vergi Ceza Hukuku*, 2. Baskı, Yetkin Yayınları, 2019, s. 292.

Kanun koyucu, 7318 sayılı Kanun’un 5’inci maddesiyle VUK’un 367’nci maddesine 4’üncü fıkraya olarak yeni bir fıkraya eklemiştir. Bu fıkrada 359’uncu maddenin (ç) fıkrasında yer alan suç tipiyle ilgili olarak kanundaki koşullar sağlandığı takdirde vergi incelemesinin bitirilmesi beklenmeden veya vergi incelemesine hiç başlanmadan mütalaa verilmesi ile birlikte davanın açılacağı düzenlenmiştir. Yapılan bu düzenlemeden kısa bir süre sonra 7394 sayılı Kanun’un 5’inci maddesiyle VUK’un 367’nci maddesine 5’inci fıkraya olarak benzer nitelikte yeni bir fıkraya eklenmiştir. İlgili fıkraya ile birlikte vergi kaçakçılığı suçlarına ilişkin yürütülmekte olan soruşturma veya kovuşturma esnasında 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 şartının aranmayacağı düzenlemesi getirilmiştir. Kanun koyucunun yapmış olduğu son düzenlemelerinde, inceleme müessesine ve mütalaa şartına istisnai hükümler getirilerek suç özelinde ve kişi özelinde şartların esnetildiği hatta kaldırıldığı görülmektedir.

Bu çalışma kapsamında; kanun koyucu tarafından VUK’un 367’nci maddesine eklenen inceleme ve mütalaa şartını esneten/kaldıran düzenlemeler incelenerek bu düzenlemelerin anayasal düzende nasıl konumlandırılacağı ve uygulamada yaratacağı duraksama, tereddüt ve sorunlar ortaya konulmuştur. Bu bağlamda ilk kısımda vergi kaçakçılığı suçları için getirilen özel soruşturma usulüne değinilecek, ardından bu usule getirilen istisnai nitelikteki yeni düzenlemeler incelenecek ve son kısımda bu düzenlemelerin anayasal ilkeler çerçevesinde değerlendirilmesi yapılacaktır.

I. VERGİ KAÇAKÇILIĞI SUÇLARININ SORUŞTURMA USULÜ

A. Genel Olarak Vergi Kaçakçılığı Suçları

Türk Ceza Kanunu içerisinde yer almayan ve özel suç tipi niteliğinde olan VUK’un 359’uncu maddesinde düzenlenen vergi kaçakçılığı³ suçları,

³ VUK’un 359’uncu maddesinin başlığı “*Kaçakçılık Suçları ve Cezaları*” olmakla birlikte 20/07/1998 tarihli ve 4369 sayılı Kanun ile 359’uncu maddede yer alan suçlar bakımından vergi ziyanının suçun unsuru olmaktan çıkarılması ve 08/04/2022 tarihli ve 7394 sayılı Kanun’un 4’üncü maddesi ile getirilen “*Tarh edilen vergi ve vergi aslına bağlı olarak kesilen cezanın bulunmadığı durumlarda verilecek ceza yarı oranında indirilir.*” hükmünden de anlaşılacağı üzere suçun oluşması için ortada bir vergi kaybının bulunması zorunlu değildir. Diğer bir deyişle vergi ziyayı oluşmayan, tarh edilecek vergi ve vergi aslına bağlı olarak kesilen ceza bulunmadığı durumlarda da 359’uncu madde kapsamında suç oluşabilecektir. Halbuki ortada bir vergi kaybı, kaçığı yokken işlenen suçun “kaçakçılık” olarak nitelendirilmesi uygun bir nitelendirme değildir. 4369 sayılı Kanun gerekçesinde yer alan; “*Bilindiği gibi, genel*

adli yaptırım olarak hürriyeti bağlayıcı cezaların uygulandığı suçlardır. Kanunda suçun unsurunu oluşturan filler şu şekilde sıralanmaktadır:

359'uncu maddenin (a) fıkrasına göre; defter ve kayıtlarda hesap ve muhasebe hileleri yapmak, gerçek olmayan veya işlemle ilgisiz kişiler adına hesap açmak, hesap ve işlemleri matrah azaltmak amacıyla başka ortamlara kaydetmek, defter kayıt ve belgeleri tahrif etmek veya gizlemek, muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenlemek veya kullanmak.

359'uncu maddenin (b) fıkrasına göre; defter kayıt ve belgeleri yok etmek, defter sahifelerinin yerine başka yaprak koymak, sahte belge aslı veya suretini düzenlemek veya bu belgeleri kullanmak.

359'uncu maddenin (c) fıkrasına göre; Hazine ve Maliye Bakanlığınca yetkilendirilmediği halde belge basmak veya bu belgeleri bilerek kullanmak.

359'uncu maddenin (ç) fıkrasına göre; Hazine ve Maliye Bakanlığınca yetkilendirilmediği halde ödeme kaydedici cihazların mührünü kaldırmak, donanım veya yazılımını değiştirmek, sistemlere müdahalede bulunarak satışlara ait bilgi ve belgelerin kayıt altına alınmasını engellemek, kayıt altına al-

olarak hukukta cezayı gerektiren fiillerde aranan temel öge bu fiillerin kasit unsuru taşıyıp taşımadığıdır. Kasit unsuru, fiili cürüm haline çevirir. Kasıtın söz konusu olmadığı hallerde kabahatten ve kusurdan söz edilebilir. Vergi hukukunda vergi cezası uygulanabilmesi için gereken temel öge verginin kayba uğratılmış olmasıdır. Bu vergi kaybı ister hatadan, ihmalden veya usulsüzlükten doğmuş olsun, isterse nitelikli ve kasıtlı olsun vergi cezası kesilmesi konusunda farklılık arz etmezler. Ne var ki, bazı fiiller doğrudan mali sistemin, belge düzeninin ve mali otoritenin zayıflatılmasına hatta çökertilmesine yönelik bireysel veya örgütlü suç niteliğinde olabilir. Muhasebe hileleri, defter ve belgelerin gizlenmesi, denetim ve kontrolden kaçmak amaçlı davranışlar ve sahte veya içerik açısından yanıltıcı belge düzenleyip kullanmak gibi fiiller bu kategoriden sayılabilir. Bu nev'i fiillerin ortak özelliği niyet amaç ve plan unsurlarını taşımalarıdır. Bu üç unsur fiilde kasıtın varlığını ortaya koyar. Yapılan bu düzenleme ile kasit unsuru taşıyan ve aynı zamanda nitelikli olan fiiller ile kabahat veya kusur sayılabilecek fiillerin ceza sistematigi değiştirilmekte, fiillere karşılık tertip olunan cezaların mahiyetleri farklılaştırılmaktadır." açıklamasından da anlaşılacağı üzere vergi hukukundaki vergi cezası uygulanabilmesi için gereken "verginin kayba uğratılmış olması" ögesi vergi kaçakçılığı suçu için aranmamış olmakla birlikte bu suç için tercih edilen madde başlığının bir başka ifadeyle isimlendirmenin vergi kaybının olmadığı durumları nitelendirme ve suçun mahiyetini ortaya koyma noktasında isabetli olmadığı düşünülmektedir. Türk Dil Kurumu (TDK) "kaçakçılık" kelimesini "Bir devletin yasalarına karşı gelerek yapılan ticaret" olarak tanımlamaktadır. 5607 Sayılı Kaçakçılıkla Mücadele Kanunu'nda kaçakçılık fiilleri tek tek sayılmakla birlikte kavramın tam bir tanımı yapılmamıştır. Ancak kanunun genel anlamından çıkarılabileceği üzere kaçakçılık suçunun fiillerinin gümrük işlemlerine aykırılık kapsamında değerlendirilmesi mümkündür. Hal böyleyken VUK kapsamında düzenlenen vergi kaçakçılığı suçlarının madde başlığının her durumu kapsayacak şekilde kaçakçılık olarak belirlenmesi kelimenin anlamı ve maddenin içeriği ile uyumsuzdur.

nan bilgileri değiştirmek veya silmek, elektronik ortamda iletilmesi gereken bilgi, belge veya verilerin iletilmesini önlemek veya gerçeğe aykırı şekilde iletilmesine sebep olmak.

(a) fıkrasında yer alan suçlar için on sekiz aydan beş yıla kadar, (b) fıkrasında yer alan suçlar için üç yıldan sekiz yıla kadar, (c) fıkrasındaki suçlar için iki yıldan sekiz yıla kadar ve son olarak (ç) fıkrasında yer alan suçlar için üç yıldan sekiz yıla kadar hapis cezası öngörülmüştür.

Vergi kaçakçılığı suçlarının düzenlendiği kanun hükmünde suçun failinin kimler olabileceği açıkça belirtilmemiştir. Bu nedenle başta vergi mükellefi, vergi sorumlusu, kanuni temsilci olmak üzere kanunda belirtilen fiilleri gerçekleştiren üçüncü kişilerin de suçun faili olabileceği kabul edilmektedir.⁴

1. Vergi Kaçakçılığı Suçlarının Soruşturma Usulü

Ceza muhakemesinin genel kuralları uyarınca muhakeme soruşturma evresiyle başlar.⁵ CMK'nın 160'ıncı maddesine göre Cumhuriyet savcısı, ihbar veya başka bir suretle bir suçun işlendiği izlenimini veren bir hâli öğrenir öğrenmez kamu davasını açmaya yer olup olmadığına karar vermek üzere işin gerçeğini araştırmaya başlar. Cumhuriyet savcısı, maddi gerçeğin ortaya çıkarılması amacıyla soruşturma evresinde emrindeki kolluk görevlilerinin yardımıyla şüphelinin aleyhine ve lehine olan delilleri toplar. Toplanan deliller sonucunda kamu davası açmaya yetecek yeterli şüpheye ulaşması durumunda şüpheliler hakkında suç isnadında bulunarak iddianame düzenler.

Kural olarak soruşturma makamı re'sen harekete geçebilme yetkisine sahip olsa da bazı durumlarda kamu davasının açılabilmesi ve açılmış bir dava hakkında yargılama yapılabilmesi birtakım koşullara bağlanmıştır. Bu durum öğretide "dava şartı", "ceza muhakemesinin şartları", "yargılama koşulları", "kovuşturma şartı" gibi değişik isimlerle adlandırılmaktadır.⁶ 6100 sayılı Hukuk Muhakemeleri Kanunu'nun (HMK) 114'üncü maddesindeki dava şartlarına benzer nitelik gösteren bu şartlar hukuk yargılamasında olduğu gibi ceza

⁴ Taha Emre Çiftçi, "Vergi Kaçakçılık Suçlarında Soruşturma Evresi", *Fiscaoeconomia*, 5(2), 2021, s. 636.

⁵ Veli Özer Özbek/ Koray Doğan/ Pınar Bacaksız/ İlker Tepe, *Ceza Muhakemesi Hukuku*, 11. Baskı, Seçkin Yayıncılık, 2018, s. 186.

⁶ Yusuf Karakoç, *Yargı Kararları Işığında Vergi Sorunlarının Çözümü (Ceza Mahkemesinde Yargılanacak Vergi Suçları Hakkında Kamu Davası Açılmasının Mütalaa Şartına Bağlı Olması)*, Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Döner Sermaye İşletmesi Yayınları no. 69, 1996, s. 56.

yargılamaında da her aşamada re'sen göz önünde bulundurulmak zorundadır. Failin dışında kalan sebeplerle fail dışındaki bir organ, makam veya idarenin şartı gerçekleştirilmesi davanın açılmasını mümkün kılıyorsa muhakeme şartının varlığından söz edilir.⁷ Kanun koyucunun bazı suçlar için öngörmüş olduğu kamu davasının açılabilmesi için gerekli olan şartlardan başlıcaları şikâyet, izin ve yazılı başvuru şartıdır.⁸ Öğretide ve yargı kararlarında vergi kaçakçılığı suçlarının soruşturulmasında aranan mütalaa şartı da muhakeme şartı olarak kabul edilmektedir.⁹

Kanun koyucu, vergi kaçakçılığı suçlarının soruşturma usulünü genel kurallardan farklı olarak VUK'un 367'nci maddesinde "*Bazı Kaçakçılık Suçlarının Cezalandırılmasında Usul*" başlığı altında düzenlemiştir.¹⁰ Anılan

⁷ Özbek / Doğan / Bacaksız / Tepe, *Ceza Muhakemesi*, s. 106.

⁸ Şikâyet, suçtan zarar gören kişinin yetkili makamlara başvurarak suç hakkında soruşturma ve kovuşturma yapılmasını talep etmesidir. TCK'nın 73'üncü madde vd. hükümleri uyarınca fail ve fiilin öğrenildiği tarihten itibaren altı ay içinde şikâyetin yapılması gerekmektedir. Mütalaa'nın şikâyetten farklı özelliklere sahip olduğu, vergi suçlarına özgü bir kurum olduğu ve şikâyetin özelliklerinden olan vazgeçme, geri alma gibi kurumların mütalaa için uygulanmayacağı görüşü hakkında bkz. Hüsamettin Uğur, "Vergi Suçlarında Kovuşturma Şartı Olarak Mütalaa (VUK m.367)", *Terazi Hukuk Dergisi*, 8(88), 2013, s. 37. İzin şartında, suçun işlendiği izlenimini veren bir halin mevcudiyeti halinde yetkili makamların fail hakkında dava açılmasını uygun gördüklerini Cumhuriyet savcısına bildirmeleri gerekir. Yazılı başvuru şartı, bazı kanunlarda sadece soruşturma şartı olarak yer almaktayken bazı kanunlarda soruşturma ve kovuşturma şartı olarak düzenlenmiştir. Yazılı başvuru şartı mütalaa kurumuna en çok benzeyen muhakeme şartı olup mütalaa'nın bu kurumdan farklıları da mevcuttur. Yazılı başvuru şartına örnek olarak 5411 sayılı Bankacılık Kanununun 162'nci ve 6362 sayılı Sermaye Piyasası Kanunu 115'inci maddeleri örnek olarak verilebilir.

⁹ Doğan Şenyüz, *Vergi Ceza Hukuku (Vergi Kabahatleri ve Suçları)*, 12. Baskı, Ekin Yayınevi, 2022, s. 406-407; Karakoç, *Mütalaa Şartı*, s. 57; Yargıtay 11. Ceza Dairesi, T.11.07.2014, E.2012/1512, K.2014/366, <https://karararama.yargitay.gov.tr/YargitayBilgiBankasiIstemci-Web>, Erişim Tarihi 5 Kasım 2022; Bu şartın niteliği gereği idarenin vergi kaçakçılığı suçunun işlendiğini Cumhuriyet başsavcılığına bildirme şartı olduğunu savunan görüş hakkında bkz. Editörler: Bahri Öztürk / Funda Başaran Yavaşlar, *Vergi Kabahat Suçları ve Tasarısı*, Seçkin Hukuk, 2020, s.170-171.

¹⁰VUK'un 367'nci maddesi: "*Yaptıkları inceleme sırasında 359 uncu maddede yazılı suçların işlendiğini tespit eden Vergi Müfettişleri ve Vergi Müfettiş Yardımcıları tarafından ilgili rapor değerlendirme komisyonunun mütalaa ile doğrudan doğruya ve vergi incelemesine yetkili olan diğer memurlar tarafından ilgili rapor değerlendirme komisyonunun mütalaa ile vergi dairesi başkanlığı veya defterdarlık tarafından keyfiyetin Cumhuriyet başsavcılığına bildirilmesi mecburidir.*

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

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

359 uncu maddenin (ç) fıkrasında yazılı suçların işlendiğinin inceleme sırasında tespiti

maddenin ilk fıkrasına göre vergi incelemesi yapmaya yetkili olanların vergi incelemesi sırasında tespit ettikleri 359'uncu maddede yer alan vergi kaçakçılığı suçlarını, ilgili rapor değerlendirme komisyonunun mütalaa ile birlikte Cumhuriyet başsavcılığına bildirmeleri mecburidir. Suç ile ilgili raporların ve mütalaa'nın Cumhuriyet savcılığına bildirim usulü, vergi incelemesi yapan memurların statülerine göre farklılık arz etmektedir. Vergi müfettişleri veya vergi müfettiş yardımcıları alınan mütalaa ile birlikte doğrudan suç bildiriminde bulunabilirken diğer inceleme elemanları vergi dairesi başkanlığı veya defterdarlık aracılığıyla suçu mütalaa ile birlikte Cumhuriyet başsavcılığına bildirmekle yükümlüdürler. Diğer taraftan 2'nci fıkraya göre 359'uncu maddede yazılı suçların işlendiğini ihbar, şikâyet, basın yoluyla öğrenme gibi sair suretlerle öğrenen Cumhuriyet başsavcılığı hemen ilgili vergi dairesini haberdar ederek inceleme yapılmasını talep eder. Kamu davasının açılması bu inceleme neticesinin savcılığa bildirilmesine kadar ertelenir.

Vergi kaçakçılığına ilişkin soruşturmalarda yürütme organı olan idare aktif bir şekilde soruşturmaya dâhil edilmiştir. Vergi kaçakçılığı suçlarının soruşturulmasında genel ceza muhakemesindeki kolluğun yerini vergi inceleme memurları almıştır.¹¹ Diğer bir deyişle suçun işlendiğinin ortaya çıkarılması vergi denetim usullerinden biri olan vergi incelemesi sırasında idare vasıtasıyla gerçekleştirilmektedir. Aynı zamanda idarenin savcılığa suç bildiriminde bulunurken suçla ilgili mütalaa vermesi gerekmektedir. Mütalaa alınması hükmü idareyle savcılık makamı arasında suçun tespiti ve ortaya çıkarılması bakımından zorunlu bir hukuki ilişkinin bulunduğunu göstermektedir.¹² Yargılamanın yapılabilmesi için doktrinde ve yargı kararlarında "muhakeme şartı"

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 mütalaa ile birlikte keyfiyet Cumhuriyet başsavcılığına bildirilir. Kamu davasının açılması için incelemenin tamamlanması şartı aranmaz.

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.

359 uncu maddede yazılı suçlardan dolayı cezaya hükmedilmesi, vergi ziyası cezası veya usulsüzlük cezalarının ayrıca uygulanmasına engel teşkil etmez."

¹¹Tuğçe Karakoçan Güneş, "Vergi Kaçakçılığı Suçunda Yargılama Şartının Anayasaya Aykırılığı", *Terazi Hukuk Dergisi*, 5(48), 2010, s. 105.

¹²Doğan Şenyüz, "Vergi Kaçakçılığı Suçunda Dava Şartı Olarak Mütalaa/Görüş", *İzmir Barosu Dergisi*, (2), 2016, s. 19.

olarak nitelendirilen mütalaanın alınmamış olması Yargıtay tarafından kanuna aykırı kabul edilerek bozma sebebi sayılmaktadır.¹³ Konunun önemi bakımından vergi incelemesi ve mütalaa konusu aşağıda ayrıca ele alınmıştır.

a. Vergi incelemesi

Mükelleflerin vergi kanunlarındaki yükümlülüklerini yerine getirip getirmediklerinin tespit edilebilmesi idarenin mükellefleri denetlemesi ile mümkün olmaktadır. Vergilendirme işlemlerinde gerçek durumun tespitinin ortaya çıkarılması idarenin ispat yükümlülüğüyle yakından ilişkili olduğundan vergi denetimleri idarenin mükellefe yönelik gerçekleştirdiği işlemlerin dayanağını oluşturmaktadır. Bu bakımdan vergi denetim yolları VUK'ta ayrıntılı olarak düzenlenmiştir.

Vergi incelemesi, VUK'un 134-141 maddeleri arasında düzenlenen vergi denetim yollarından biridir. Vergi incelemesinde amaç; ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırmak, tespit etmek ve sağlamaktır. Vergi incelemesi mükellefler yönünden cezalandırılma ile karşı karşıya kalma ve uzlaşma yoluna başvurulabilme gibi somut durumların dayanağını oluşturmaktadır. Aynı zamanda vergi incelemesi; vergi kaçakçılığı suçlarında VUK'un 367'nci maddesindeki düzenleme gereği inceleme sırasında karşılaşılan vergi kaçakçılığı suçlarının adli makamlara bildirilmesi, 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun gereği teminat, ihtiyati tahakkuk veya ihtiyati haciz işlemlerinde etkin rol oynaması bakımından önemli bir yere sahiptir.

Vergi incelemesinde bulunmaya yetkili kişiler VUK'un 135'inci maddesinde sayılmıştır. Kanuna göre vergi incelemesi; vergi müfettişleri, vergi müfettiş yardımcıları, ilin en büyük mal memuru veya vergi dairesi müdürleri tarafından yapılır. Gelir İdaresi Başkanlığı'nın merkez ve taşra teşkilatında müdür kadrolarında görev yapanlar her hal ve takdirde vergi inceleme yetki-

sini haizdir. Maddede sayılanlara ek olarak VUK'un 75'inci maddesine göre takdir komisyonları da inceleme yapabilir. Bu kişiler haricindeki kişilerin inceleme yapması işlemin yetki yönünden sakatlanmasına sebebiyet verecektir. VUK'a veya diğer kanunlara göre defter ve hesap tutmak, evrak ve vesikaları muhafaza ve ibraz etmek mecburiyetinde olan gerçek ve tüzel kişiler vergi incelemesine tabidirler.

26/10/2021 tarihli Resmî Gazete'de yayımlanan 7338 sayılı Vergi Usul Kanunu ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun'un 17'nci maddesiyle yapılan değişiklikten önce incelemenin yapılacağı yer, VUK'un 139'uncu maddesinde incelemeye tabi olanın iş yeri olarak belirlenmişken teknolojik gelişmelerle birlikte iş yeri kavramının değişikliğe uğraması sebebiyle anılan Kanunla birlikte incelemenin yapılacağı yer daire olarak belirlenmiştir. İncelemenin dairede yapılması, incelemeye tabi olanın iş yerinde tespit yapılmasına ve çalışmalarda bulunulmasına engel değildir. Talep edilmesi halinde inceleme iş yerinde de yapılabilir.

Vergi incelemelerinde hem mükelleflerin vergi incelemesi esnasında savunma haklarını kullanabilmeleri bakımından hem de idarenin mükellef aleyhine yapacağı işlemleri ispat yükümlülüğü açısından önem taşıyan vergi inceleme tutanakları ile ilgili hükümler Kanun'un 141'inci maddesinde yer almaktadır. Vergi incelemesi esnasında vergi inceleme elemanları lüzum görmeleri halinde vergilendirme ile ilgili olayları ve hesap durumlarını ayrıca bir tutanak altına alabilirler. Tutanak düzenlenip düzenlenmeyeceği konusu vergi inceleme elemanlarının takdirinde olmakla birlikte tutanak düzenlenmesi halinde ilgililerin itiraz ve görüşlerinin tutanağa geçirilmesi hususu kanunen zorunluluk arz etmektedir. Vergi incelemesinin usul ve esaslarını düzenleyen Vergi İncelemelerinde Uyulacak Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmeliğin 16'ncı ve 17'nci maddelerinde inceleme tutanakları ve inceleme tutanaklarının içeriği ayrıntılı olarak düzenlenmiştir.¹⁴ İlgili maddelerde tutanakta yer alan hususların vergi kanunları karşısında yapılması muhtemel işlemler bakımından ispatlama vasıtası olduğu ve yapılması muhtemel işlemlerin neler olduğunun mükellefe izah edileceği ve bu durumun da tutanakta yer alacağı düzenlemeleri yer almaktadır. Yönetmelik açıkça vergi incelemesi esnasında düzenlenen tutanakların delil mahiyetinde olduğunu ve idarenin ileride mükellef aleyhine yapacağı vergilendirme işlemlerinde bunları ispat aracı olarak kullanacağını belirtmiştir. İlgililer bu tutanakları imzadan imtina edebilirler. Bu durumda

¹³ "...incelenen dosya içeriğine göre adı geçen sanık hakkında 213 sayılı Kanun'un 367. maddesinin ikinci fıkrası uyarınca suç ihbarını alan Cumhuriyet savcısının, sanık hakkında daha önce yapılan inceleme sonucunda vergi denetmeni... tarafından düzenlenen 12.06.2009 gün ve... sayılı vergi suçu raporuna dayanarak iddianame tanzim ettiği, ancak 213 sayılı Kanun'un 359. maddesinde yazılı suçun işlendiğini tespit eden vergi müfettişi raporunun 367. maddenin birinci fıkrasında gösterilen usule göre değerlendirme komisyonunun mütalaa alınmadan davaya dayanak yapıldığı, ... Vergi Dairesi Başkanlığı Denetim Grup Müdürü vekili ...'ün Vergi Dairesi Başkanı adına imzaladığı 22/06/2009 tarihli ve... sayılı suç ihbarı yazısının anılan maddeye göre alınmış komisyon mütalaa yerine geçmeyeceği gözetilerek itirazın reddi yerine yazılı şekilde kabulüne karar verilmesinde isabet görülmediğinden..." (Yargıtay 11. Ceza Dairesi, T.23.12.2016, E.2016/7786, K.2016/8774, <https://karararama.yargitay.gov.tr/YargitayBilgiBankasiIstemciWeb>, Erişim Tarihi 24 Haziran 2022).

¹⁴Vergi İncelemelerinde Uyulacak Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik (31/10/2011 tarihli 28101 sayılı Resmî Gazete).

vergi incelemesine yetkili olanlar ilgilileri imzaya zorlayamazlar. İlgililerin bu tutanaklar düzenlenirken yaptığı açıklamalar ve itirazlar da tutanakta yer alacaktır. Böylelikle vergi incelemesi sonunda düzenlenecek raporlara dayanak mahiyetinde oluşturulan tutanaklarda yer alan tüm bu hususlar yargılama aşamasında da dikkate alınacak olduğundan tutanakların içeriği her iki taraf bakımından son derece önem arz etmektedir.

Vergi incelemesinin sonunda vergi inceleme raporlarının düzenlenerek ilgili rapor değerlendirme komisyonuna gönderilmeleri gerekmektedir. Vergi Denetim Kurulu Yönetmeliği'nin 56'ncı maddesinde vergi müfettişlerinin düzenleyeceği rapor türlerinde vergi incelemesi açısından önem taşıyan vergi inceleme raporu ve vergi suçu raporuna yer verilmiştir.¹⁵ Vergi inceleme raporları tarhiyat/ceza önerisi içeren raporlar olup "giriş", "usul incelemesi", "hesap incelemesi", "eleştirilen hususlar" ile "sonuç" bölümlerinden oluşmaktadır.¹⁶ 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. Bu raporlar, sonrasında düzenlenecek vergi inceleme raporlarının ekini oluştururlar.

Vergi incelemesi sırasında vergi kaçakçılığı suçunun işlendiğini tespit eden yetkili vergi inceleme memurlarının vergi inceleme raporu ile birlikte Vergi Denetim Kurulu Yönetmeliği'nin 54'üncü maddesine göre ayrıca vergi suçu raporu düzenlemeleri gerekmektedir. Vergi suçu raporlarında suç teşkil eden olaylar ile hareketlere ve sonuçlarına, suç işleme yerine, zamanına, işleniş şekline, suçu işlediği düşünülen kişilerin ve iştirak eden kişilerin isimlerine, bu kişilerin fiil ile ilgilerine ve kısaca mevzuat hükümlerine yer verilmelidir.¹⁷ Vergi suçu raporlarına idari düzenlemeler de ek olarak eklenmelidir.

Vergi İncelemelerinde Uyulacak Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmeliğin 20'nci maddesinde yer alan düzenleme gereği vergi müfettişleri tarafından düzenlenen vergi inceleme raporları, ilgili rapor değerlendirme komisyonuna, bağlı olunan daire veya ekip başkanlığı aracılığıyla; merkezi rapor değerlendirme komisyonuna gönderilmesi gereken vergi inceleme raporları ise söz ko-

nusu komisyona ileilmek üzere ilgili daire başkanlığı tarafından başkanlığa gönderilir. Vergi incelemesi yapmaya yetkili kılınan diğer memurlar tarafından düzenlenen vergi inceleme raporları, Gelir İdaresi Başkanlığı merkez ve taşra birimlerinde oluşturulacak rapor değerlendirme komisyonlarına gönderilir.

İlgili rapor değerlendirme komisyonları kendilerine verilen görevler çerçevesinde vergi inceleme raporlarını vergi kanunları ile bunlara ilişkin kararname, tüzük, yönetmelik, genel tebliğ, sirküler ve özelgelere uygunluğu ile maddi hata ve usul hatası içerip içermediği yönünden değerlendirirler ve VUK'un 359'uncu maddesinde yazılı suçların işlendiğine ilişkin görüş içeren vergi suçu raporları hakkında mütalaa verirler.¹⁸

Vergi incelemesi her ne kadar ilk bakışta mükellef aleyhine sonuç doğuran işlemler olarak gözüke de mükellefin lehine olan hususları da içermektedir. Vergi incelemesine yetkili kişiler, incelemenin amacına uygun olarak gerçeklik denetimi yapmakla yükümlüdürler.¹⁹ İdare, hukuk devleti olma ilkesinin gereği olarak yürüttüğü işlemler sırasında mükellefin aleyhine olduğu kadar lehine olan durumları da göz önünde bulundurmak zorundadır. Uygulamada her ne kadar mükellefin lehine olan hususların raporda yer almasına dikkat edilmese de vergi incelemesinin amacına ulaşabilmesi için bunların da ilgili raporlarda yer alması gerekmektedir. Nitekim Danıştay da vermiş olduğu kararlarında vergi incelemesinde mükellefin lehine olan hususların da göz önünde bulundurulması gerektiğine hükmetmiştir.²⁰ Vergi iadesi ya da mahsup gibi mükellef lehine hüküm ve sonuç doğuracak şekilde vergi inceleme raporu düzenlenmesinin mümkün olması ve uygulamada bu şekilde vergi inceleme raporu düzenleniyor olması vergi incelemesinin her zaman mükellef aleyhine olmadığı yönündeki görüşü doğrulamaktadır.

¹⁸Yönetmelikte yer alan rapor değerlendirme komisyonlarının görevleri için bkz. Rapor Değerlendirme Komisyonlarının Oluşturulması İle Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik Madde: 8-9-10 (31/10/2011 tarihli 28101 sayılı Resmî Gazete).

¹⁹ Soydan, s. 489.

²⁰ "...Bütün bu hususlar göz önünde tutulduğunda, davacının lehine ve aleyhine olan hususların birlikte değerlendirilmediği, dolayısıyla dava konusu tarhiyatın, VUK m.3'te belirtilen vergilendirmede vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyetinin esas olacağı kuralı ile m.134'te öngörülen amaca aykırı olduğu sonucuna ulaşıldığından, eksik incelemeye dayalı vergi inceleme raporuna istinaden yapılan tarhiyatın kaldırılması istemiyle açılan davayı reddeden vergi mahkemesi kararında hukuka uyarlık görülmemiştir." (Danıştay 4. Dairesi, T.07.06.2010, E.2009/4029, K.2010/3462, <https://karararama.danistay.gov.tr/>, Erişim Tarihi 28 Haziran 2022).

¹⁵ Vergi Denetim Kurulu Yönetmeliği (31/10/2011 tarihli 28101 sayılı Resmî Gazete).

¹⁶Başar Soydan, "Türk Vergi Hukukunda Vergi İncelemesi", (Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yayınlanmamış Doktora Tezi, İstanbul, 2015), s. 513.

¹⁷Bekir Baykara, *Teori ve Pratik Yönleriyle Vergi ve Vergi Ceza Hukuku*, Maliye Hesap Uzmanları Derneği Yayını, 2008, s. 401.

Vergi kaçakçılığı suçlarının öğrenilme şekline göre Vergi Usul Kanun'un 367'nci maddesi izlenecek yol bakımından iki farklı usul benimsemiştir. Madenin ilk fıkrasına göre vergi incelemesi sırasında vergi kaçakçılığı suçunu tespit eden vergi inceleme elemanları ilgili rapor değerlendirme komisyonunun mütalaa ile birlikte vergi incelemesini yapan kişilerin statülerine göre doğrudan veya vergi dairesi başkanlığı/deftardarlık aracılığıyla suçu Cumhuriyet savcılığına bildireceklerdir. Hükme göre bu usulün uygulanabilmesi için suçun vergi incelemesi sırasında ortaya çıkarılmış olması şarttır.

Cumhuriyet savcısının sair suretlerle suçu öğrenmesi hali ise VUK'un 367'nci maddesinin 2'nci fıkrasında düzenlenmektedir. Suçu öğrenen Cumhuriyet savcılığı hemen ilgili vergi dairesini haberdar ederek inceleme yapılmasını talep eder. Kamu davasının açılması bu inceleme neticesinin yetkili makama bildirilmesine kadar ertelenir. Kanun koyucu, sair suretlerle öğrenme halinde istenen incelemenin vergi incelemesi mi yoksa olağan bir inceleme mi olduğu konusunda 1'nci fıkradaki gibi açık bir belirleme yapmamıştır. Öğretide de bu incelemenin niteliğinin ne olduğu konusu tartışmalıdır. Bir görüşe göre Cumhuriyet savcısının sair suretlerle suçu öğrendiği hallerde isteyeceği incelemenin mutlaka vergi incelemesi olmasının gerektiği, bu inceleme sonucunun görüş niteliğinde olduğu ve bu görüşün ayrıca mütalaaaya bağlanmasının gerektiği ileri sürülmektedir. Vergi incelemesinin zamanaşımı süresi ile dava zamanaşımı sürelerinin farklı olmasından dolayı bu kavramın vergi incelemesini karşılamadığı gerekçe olarak sunulmaktadır. Yine aynı görüşe göre VUK'un 367'nci maddesinin 2'nci fıkrası uyarınca vergi dairesince yapılan incelemeler neticesinde ortaya konan teknik görüşlerin de mütalaa olarak kabulü gerekmektedir.²¹ Aksi görüşte olan yazarlara göre ise vergi incelemesinin her iki fıkra açısından da geçerli olması gerektiği, kanun koyucunun mütalaaayı getiriş gayesine bakıldığında bu şekilde bir ayrıma gidilmesinin doğru olmayacağı savunulmaktadır.²²

b. Mütalaa Şartı

Mütalaa kelime anlamı olarak *“herhangi bir konu üzerinde ayrıntılı dü-*

şünme ile oluşan görüş ve yorum” demektir.²³ Vergi kaçakçılığı suçlarındaki mütalaa şartı ilk kez mülga 5432 sayılı Vergi Usul Kanunu'nu değiştiren 1951 tarihli 5815 sayılı Kanun'da *“vatandaşın mali emniyet mülahazası”* gerekçe gösterilerek getirilmiştir. İlgili kanun maddesi günümüze kadar birçok kez değişikliğe uğramış olsa da mütalaa şartının varlığı devam ettiğinden madde gerekçesi geçerliliğini hala sürdürmektedir.²⁴ Vatandaşın mali emniyeti ifadesinden ne anlaşılması gerektiği gerekçede açıkça belirtilmemiştir. Öğretide bu ifadenin iki şekilde yorumlanabileceği kabul edilmektedir: Bunlardan ilki mütalaaanın mükellefe teminat sağlama amacına yönelik olduğu, diğeri ise uzmanlık gerektiren bir konuda soruşturma ve kovuşturma makamlarına yardımcı olma amacı taşıdığıdır.²⁵

Mütalaa şartının getiriliş sebebi birçok açıdan mükellef lehine yorumlanabilmektedir. Mütalaa şartı ile birlikte vergi incelemesi sırasında vergi inceleme elemanlarının sübjektif yorumlamalarda bulunarak mükellefler açısından olumsuz etki bırakmamaları ve bu duruma karşı bir nevi güvence ortamının oluşturulmasının sağlanması amaçlanmaktadır.²⁶ Aynı zamanda mükellefler, vergi idaresinin idari ve siyasi baskı aracı olarak kullanılmalara karşı da korunmak istenmiştir.²⁷

Mütalaa ile birlikte mütalaaanın alınış sürecindeki vergi inceleme elemanlarınca ulaşılan sonuçların, komisyon vasıtasıyla mevzuata uygunluk denetimi ile bir kez daha gözden geçirilmesi amaçlanmaktadır. Öte yandan komisyon, raporların yasal mevzuata uygunluğunu denetleyerek fiil ile fail arasındaki ilişkiyi değerlendirirken Rapor Değerlendirme Komisyonlarının Oluşturulması ile Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmeliği'nin 14'üncü maddesine göre gerekli görülen durumlarda ya da talep üzerine mükellefi veya inceleme elemanını dinleyebilir. Kanun koyucu getirmiş olduğu bu yasal düzenlemeyle mükellefe idari aşamada savunma hakkını kullanabilme imkânı tanımış ve komisyonun raporların içeriği hakkında gerçek bir denetim yapabilmesini amaçlamıştır. Her ne kadar yürütme organına dava açma sürecini etkileyecek bu derece önemli bir yetkinin verilmesi öğretide sıklıkla eleştirilmiş olsa da kanun koyucunun mütalaa şartını, mükellef haklarını koruyucu amaçla getir-

²¹ 367'nci maddenin 2'nci fıkrasında geçen vergi dairesince yapılması gereken incelemenin vergi incelemesinden farklı bir içeriğe ve anlama sahip olduğu, idarece ortaya konan görüşlerin de bir mütalaa niteliği taşıdığı hakkındaki görüşler için bkz. Onur Özcan, *Vergi Suçları*, Seçkin Yayınları, 2015, s. 509; Şenyüz, *Dava Şartı Olarak Mütalaa/Görüş*, s. 32.

²² 367'nci maddenin 2'nci fıkrasında geçen vergi dairesince yapılması gereken incelemenin vergi incelemesi niteliğinde olduğu hakkındaki görüşler için bkz. Mümin Güngör, “Vergi Kaçakçılığı Suçunun Takip Usulü”, *Türkiye Adalet Akademisi Dergisi*, (44), 2020, s. 282; Karaçoban Güneş, s. 106.

²³ TDK Sözlüğü, <<https://sozluk.gov.tr/>>, Erişim Tarihi 5 Kasım 2022.

²⁴ Baykara, s. 395.

²⁵ Güngör, s. 278.

²⁶ Şenyüz, *Dava Şartı Olarak Mütalaa/Görüş*, s. 19.

²⁷ Turgut Candan, *Vergisel Kabahatler ve Suçlar*, Yetkin Yayınları, 4. Baskı, 2019, s. 412.

diği gerekçe lafzından anlaşılabilir. ²⁸

Mütalaanın hukuki niteliğinin ne olduğu ve delil niteliği taşıyıp taşımadığı konularında öğretide görüş birliği bulunmamaktadır. Bir görüşe göre; mütalaa ve Cumhuriyet savcısının sair suretlerle suçu öğrenmesi durumunda idarece hazırlanan görüş niteliğindeki raporlar, delil niteliğinde olmakla birlikte savcı ve hâkim bunlarla bağlı değildir. ²⁹ Verilen mütalaa suçluluğun belirlenmesi açısından delil niteliğini haizdir ve aksinin ispatlanması olanaklıdır. ³⁰ Anayasa Mahkemesi de mütalaa şartının Anayasa hükümlerine aykırı olduğu gerekçesiyle yapılmış itiraz başvurusuna yönelik kararında mütalaa; uzmanlığı bulunmayan soruşturma ve kovuşturma makamlarının karar vermelerine yardımcı olacak takdiri delil niteliğindeki bir müessese olarak tanımlamıştır. ³¹ Mütalaanın delil niteliğine sahip olmadığını savunan görüşe göre ise mütalaanın savcılık makamını ve/veya mahkemeyi bağlamaması ve teknik konuda açıklama getirmesi dolayısıyla mütalaa delil olarak kabul edilmemelidir. ³² Diğer bir görüşe göre ise mütalaa bir delilden ziyade delil değerlendirme aracı olarak görülmelidir. ³³

Teknik bir konu olarak nitelendirilen vergilendirme işlemlerinin uzman kişilerce ele alınmasıyla birlikte, konu hakkında yeterli bilgi ve birikime sahip olmayan soruşturma ve kovuşturma makamlarının hukuka uygun kararlar vererek maddi gerçeğe ulaşmalarına yardım edilmektedir. Maddi gerçek ancak akla uygun ve gerçekçi delillerle ortaya çıkarılacağından ilgili vergi dairesinden vergi incelemesi sonucunda mütalaa alınması ya da savcının kanunda her ne kadar mütalaa olarak adlandırılmamış olsa da mütalaa niteliği taşıyan görüş istemesi de bu amaca hizmet etmektedir. ³⁴

Mütalaanın verilme şekli yasal düzenlemelerde açıkça düzenlenmemiş olsa da yetkili kişiler tarafından yazılı olarak verilmesi gerektiği uygulamada

ve yargı kararlarında kabul edilmektedir. ³⁵ Öğretide verilecek mütalaaların üst yazı niteliğinde değil, vergi inceleme elemanlarının vergi suçu raporlarındaki görüşlerine ek bir rapor veya ayrıntılı bir yazı olması gerektiği ifade edilmektedir. ³⁶

Rapor Değerlendirme Komisyonlarının Oluşturulması ile Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmeliği'nin 13'üncü maddesinin 2'nci fıkrasında mütalaanın içeriğiyle ilgili olarak “*verilecek mütalaalarda suçun unsurlarıyla, fiil ile fail arasındaki ilişkinin değerlendirileceği*” belirtilmektedir. Yargıtay'ın özel dairesi kararlarında ve Yargıtay Ceza Genel Kurulunca mütalaanın hem fiil hem de fail bakımından verilmiş olması koşulu aranmaktadır. Kanun koyucunun getirmiş olduğu yeni düzenlemelerinin aksine Yargıtay'ın mütalaanın başka bir sanıkla ilgili olduğunun anlaşılması halinde yargılamaya devam edilmesini kanuna aykırı kabul ettiği, yeni fail hakkında yeni mütalaa alınması gerektiğine yönelik yerleşik içtihatları bulunmaktadır. Yargıtay 11. Ceza Dairesi vermiş olduğu bir kararında; baba-oğul sanıklar hakkında oğul hakkında düzenlenmiş vergi suçu raporunun bu kişinin yargılanması için yeterli olmayacağını, mütalaanın sadece baba yönünden alınmasının hukuka aykırı olduğunu, faturaların sahte olduğuna dair tespitleri içeren vergi incelemesinin yapıp yapılmadığının araştırılarak ve “cezaların şahsiliği ilkesi” de gözetilerek tüm delillerin birlikte değerlendirilmesi gerektiğine hükmetmiştir. ³⁷

Vergi kaçakçılığı suçunun işlendiğinin tespitinden sonra düzenlenen vergi suçu raporu suçun tespitine yönelik tüm unsurları ortaya koymalı ve tespit tutanakları, resmi yazılar ve diğer belgeler de bu rapora eklenmelidir. Bu raporlarla birlikte alınacak mütalaa savcılığa sunulmalıdır. Böylelikle soruşturma aşamasında önce savcı kamu davasını açmaya, kovuşturma aşamasında ise mahkeme suçun işlendiğine ikna edilmiş olmalıdır. ³⁸ Mütalaadaki ve iddianamedeki fiil ile fail belirlemelerinin aynı olması gerekirken dava açarken hukuki nitelendirme yetkisi savcılık makamının, kovuşturma evresinde ise mah-

²⁸ Şenyüz, *Dava Şartı Olarak Mütalaa/Görüş*, s. 21; Uğur, s. 40.

²⁹ Neslihan Karataş Durmuş, “Vergi Hukukunda İspat ve Delil”, *Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 18(3), 2014, s. 525.

³⁰ Süheyl Donay, *Ceza Mahkemesinde Yargılanan Vergi Suçları*, Beta Yayıncılık, 2008, s. 75.

³¹ AYM, T.10.02.2011, E.2009/89, K.2011/40, <<https://normkararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/ND/2011/40?EsasNo=2009%2F89>>, Erişim Tarihi 1 Temmuz 2022.

³² Hanne Özgenç, “Vergi Kaçakçılığı Suçunda Muhakeme Usulü Olarak Mütalaa Şartı”, İzzet Özgenç (Ed.), *Vergi Ceza Hukuku Çalışmaları*, Seçkin Yayıncılık, 2021, s. 646-647.

³³ Özcan, s. 505.

³⁴ Şenyüz, *Dava Şartı Olarak Mütalaa/Görüş*, s. 17.

³⁵ Yargıtay 9. Ceza Dairesi, T.18.01.1990, E.1989/3649, K.1990/260, <www.lexpera.com.tr>, Erişim Tarihi 05 Kasım 2022.

³⁶ Baykara, s. 403.

³⁷ Yargıtay 11. Ceza Dairesi, T.16.09.2014, E. 2012/28642, K. 2014/14975, <<https://karararama.yargitay.gov.tr/>>, Erişim Tarihi 1 Temmuz 2022.

³⁸ Şenyüz, *Vergi Ceza Hukuku*, s.403; Karakoç, *Mütalaa Şartı*, s.60; Fulya Angun / Selçuk Tekin, “Vergi Kaçakçılığı Suçlarında Mütalaa'nın Yeri”, *Vergi Sorunları Dergisi*, (389), 2021, s. 42.

kemenindir. Mütalaa suçu işleyen kim olduğu, mütalaanın hangi yıllar ve hangi eylemler için verildiği, suçun unsurları ile fail ile fiil arasındaki ilişkiye ait detaylı bilgileri içerecek şekilde düzenlenmesi gerekmektedir.³⁹ Mütalaa için gerekli olan bu bilgilerin maddi gerçeğin ortaya çıkmasına hizmet etmesi bakımından savcılık tarafından istenecek inceleme sonucunda savcılığa sunulacak raporlarda ve görüşte de yer alması gerekir.

Olumsuz mütalaa sonucunda kamu davası açılabilmesi gibi olumlu mütalaa sonucunda kovuşturmayaya yer olmadığına dair karar verilebilmektedir.⁴⁰ Mütalaa alınmadan dava açılmışsa CMK'nın 223'üncü maddesi gereği yargılamanın durmasına karar verilir. Bu durumda mütalaanın verilip verilmeyeceği hususunun idareden sorulması gerekmektedir.⁴¹ Yine CMK hükümleri gereği şartın gerçekleşmeyeceğinin anlaşılması halinde davanın düşmesine karar verilir.⁴² Önemli olan mütalaanın var olup olmadığıdır. Mütalaanın eksikliğinin yargılamayı durdurucu etkiye sahip olması, yargılama makamlarının yeterince aydınlatılmamış olmasından ileri gelmektedir.⁴³

³⁹ Angun / Tekin, s. 36.

⁴⁰ Şenyüz, *Dava Şartı Olarak Mütalaa/Görüş*, s. 17.

⁴¹ “Sanık hakkında Afyon Ağır Ceza Mahkemesinin 03.05.2005 gün ve 2005/66-112 sayılı dosyası verilen durma kararı üzerine sahte fatura düzenleme suçundan kamu davası açıldığı, dava şartı olan Defterdarlık veya Gelirler Bölge Müdürlüğü mütalaasının ise dosya içerisinde bulunmaması karşısında; iddianamede nitelendirilmesi yapılan suç ile ilgili 213 sayılı Yasanın 367. maddesi uyarınca Defterdarlık veya Gelirler Bölge Müdürlüğü mütalası var ise getirilmeden yok ise gerekli mütalaa alınmadan davaya devamlı yazılı biçimde hüküm kurulması” (Yargıtay 11.Ceza Dairesi, T.06.03.2012,E.2010/14081,K.2012/2967,<http://karararama.yargitay.gov.tr/> Erişim Tarihi 2 Temmuz 2022).

⁴² Muhakeme şartı olan mütalaanın sağlanamaması sonucunda soruşturma aşamasında kovuşturmayaya yer olmadığına dair kararın, dava aşamasında ise düşme kararının verileceği ortak görüş olmakla birlikte mütalaanın verilmemesine karşı yetkili makamların nasıl bir yol izleyeceği yasal mevzuatta özel bir hükümle düzenlenmemiştir. Nitekim idarenin takdir yetkisini kullanarak veya gerekçelendirilmeden mütalaa başvurusunu reddetmesi halinde özellikle soruşturma aşamasında Cumhuriyet savcısının yargı yoluna başvurabilmesi mümkün olmalıdır. 4483 sayılı Memurlar ve Diğer Kamu Görevlilerinin Yargılanması Hakkında Kanun'un 9'uncu maddesinde yer alan izin şartının gerçekleşmemesi halinde Cumhuriyet savcısına tanınan itiraz hakkı gibi bir hakkın mütalaa şartı için de özel olarak düzenlenmesi gerektiği görüşü için bkz. Uğur Yiğit, “*Vergi Usul Kanunu'nda Hürriyeti Bağlayıcı Suç ve Cezaları*”, *Vergi Kaçakçılığı Suçları ve Diğer Hürriyeti Bağlayıcı Vergi Suç ve Cezaları*, Beta Yayıncılık, 2004, s. 135.

⁴³ Karakoç, *Mütalaa Şartı*, s. 60.

II. VUK'UN 367'NCİ MADDESİNE EKLENEN İNCELEME/ GÖRÜŞ VE MÜTALAA ŞARTININ İSTİSNAİ TUTULDUĞU DÜZENLEMELER

Kanun koyucunun yapmış olduğu son düzenlemelerinde, vergi kaçakçılığı suçlarının soruşturulması için öngörülen özel usulün içinde yer alan vergi incelemesine, rapor düzenlenmesine ve mütalaa şartına suç tipi ve kişi bakımından istisnai hükümler getirdiği görülmektedir. 29/04/2021 tarihli 7318 sayılı Kanun'un 5'inci maddesi ile birlikte VUK'un 359'uncu maddesine eklenen (ç) fıkrasındaki suçların bildirilmesi ve soruşturulması için vergi incelemesinin sonuçlarının zorunlu tutulmayacağı düzenlenmiştir. 08/04/2022 tarihli 7394 sayılı Kanun ile getirilen düzenlemeye göre de vergi kaçakçılığı suçunu işleyen kişinin bir başkası olduğu veya suçun bir başkasıyla birlikte işlendiğinin anlaşılması halinde bu kişiler hakkında soruşturma veya kovuşturma aşamasında rapor düzenlenmesi ve mütalaa alınması şartı aranmayacaktır.

A. 7318 Sayılı Kanun ile Eklenen VUK'un 359'uncu Maddesinin (ç) Fıkrasının Soruşturulmasına Yönelik 4'üncü Fıkranın İncelenmesi

29/04/2021 tarihli 7318 sayılı Kanunun 4'üncü maddesi ile birlikte VUK'un 359'uncu maddesinde yer alan vergi kaçakçılığı suçlarına (ç) fıkrası eklenerek yeni bir suç tipi düzenlenmiştir. 7318 sayılı Kanun hazırlanırken yapılan kanun teklifinin genel gerekçesi incelendiğinde yapılan düzenlemelerin akaryakıt piyasasındaki kaçakçılık fiilleriyle mücadelenin sağlanması ve bu fiillerden doğan ekonomik kaybın önlenmesine yönelik olduğu görülmektedir. Genel amaca istinaden düzenlenen ve yeni bir vergi kaçakçılığı suçu ihtiva eden maddenin gerekçesinde ise “..*vergi güvenliğinin sağlanması, kayıt dışı ekonomi ve vergi kaçakçılığı ile etkin bir şekilde mücadele edilmesi amaçlarıyla..*” düzenlemenin getirildiği ifade edilmiştir.⁴⁴

359'uncu maddeye (ç) fıkrasıyla eklenen suçun konusunu ödeme kaydedici cihazlar oluşturmaktadır. Ödeme kaydedici cihazlara yönelik olarak “cihaz mührünü kaldırmak”, “donanım veya yazılımını değiştirmek”, “öde- me kaydedici cihazlara veya bunlarla ilgili sistemlere müdahalede bulunarak gerçekleştirilen satışlara ait bilgi ve belgelerin kayıt altına alınmasını engelle- mek”, “kayıt altına alınan bilgileri değiştirmek veya silmek”, “elektronik ortamda iletilmesi gereken bilgi, belge veya verilerin iletilmesini önlemek veya

⁴⁴ 7318 Sayılı Vergi Usul Kanunu İle Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanunun Genel Gerekçesi, Türkiye Büyük Millet Meclisi Kanun ve Karar Bilgi Sistemi, <https://mevzuat.tbmm.gov.tr/>, Erişim Tarihi 5 Kasım 2022.

gerçeğe aykırı şekilde iletilmesine sebep olmak” fiillerini işleyenler üç yıldan sekiz yıla kadar hapis cezası ile cezalandırılacaklardır.

Aynı Kanun düzenlemesiyle birlikte (ç) fıkrasında yer alan suçların idare tarafından bildirilmesi ve yetkili makamlarca soruşturulması usulü diğer vergi kaçakçılığı suçlarından farklı olarak 367’nci maddeye eklenen 4’üncü fıkra ile:

“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 mütalaa ile birlikte keyfiyet Cumhuriyet başsavcılığına bildirilir. Kamu davasının açılması için incelemenin tamamlanması şartı aranmaz.” şeklinde düzenlenmiştir.

Bu düzenleme ile birlikte 359’uncu maddenin (ç) fıkrasında yer alan suçlar için diğer vergi kaçakçılığı suçlarından farklı olarak mütalaa verilmesi için vergi incelemesinin bitirilmesi beklenmemektedir. Vergi incelemesine yetkili kişilerce sair suretlerle suçun işlendiğinin tespiti halinde ise incelemeye başlanmadan vergi müfettişleri ve vergi müfettiş yardımcılarının tespitlerini içeren raporlar için alınacak mütalaa ile Cumhuriyet başsavcılığına suç bildiriminde bulunulacaktır. Her iki durumda da mütalaa verilirken rapor değerlendirme komisyonu mükellef hakkında düzenlenmiş, mükellefin lehine ve aleyhine hususları içeren bir vergi inceleme raporunu incelemeyen suç hakkında mütalaa verecektir.

Vergi incelemesi bakımından getirilen düzenleme karşısında VUK’un 359’uncu maddesinin (ç) fıkrasındaki fiilleri idarenin tespit etmesi halinde mütalaa şartının kaldırılmadığı kanunun açık lafzından anlaşılmaktadır. Vergi incelemesine başlanması veya başlamış incelemenin sonuçlandırılması verilecek mütalaa için önemli olmayıp kanun koyucu tarafından mütalaa mevcutlu kamu davasının açılması için yeterli görülmüştür. Diğer bir deyişle bu suçlar bakımından vergi incelemesi sonucuna bağlanmayan, sadece vergi müfettişlerinin veya vergi müfettiş yardımcılarının suç hakkındaki tespitlerini ve görüşlerini içeren bir rapora istinaden düzenlenen bir mütalaa müessesesi getirilmiştir.

Cumhuriyet savcısının sair suretlerle suçu öğrenmesi halinde hemen ilgili vergi dairesini haberdar ederek inceleme yapılmasını talep etme zorunlu-

luğunun olup olmadığı hususu da düzenlemede açık değildir.⁴⁵ Kanaatimizce “kamu davasının açılması için incelemenin tamamlanması şartı aranmaz” ifadesinden sair suretlerle suçun işlendiğini öğrenen Cumhuriyet başsavcılığının inceleme talep zorunluluğunun bulunmadığı kabul edilmelidir. Suç fiilleri için bildirme/soruşturma usulünün madde içinde farklı düzenlenmesi ile birlikte kanun koyucunun bu düzenlemeyi getirmesindeki hızlı hareket etme gayesi göz önünde bulundurulduğunda 3’üncü fıkradaki kamu davasının açılması için inceleme sonucunun beklenme zorunluluğunun 4’üncü fıkra için zorunlu tutulmadığı sonucuna varılmaktadır. Kanunda açıklık olmadığından ve savcıların kamu davasını açmada serbest olmaları kural olduğundan (ç) fıkrasındaki suçlar için inceleme yapılması ve mütalaa aranması için dar yorumda bulunulmalıdır.⁴⁶ Bu bakımdan 367’nci maddenin 2’nci ve 3’üncü fıkralarından farklı olarak Cumhuriyet savcısı suçu sair suretlerle öğrendiği takdirde inceleme yapılmasını talep etmeden ve mütalaa almadan doğrudan kamu davasını açabilecektir.

Genel gerekçede vergi incelemesinin ve kamu davası açılması için bekleme şartının aranmamasına yönelik düzenlemelerle amaçlananın VUK’un 359’uncu maddesinin (ç) fıkrasındaki suçlarla etkin bir şekilde mücadele için tespit edilen hususların bir an önce yargılama makamlarının önüne getirilmesi olduğu açıkça ifade edilmiştir. Her ne kadar kanun koyucu bu suç tipi için yargılamanın hızlandırılmasını amaçlamış olsa da özel usulün içinde başka bir usul düzenlenmiş olması devletin kanuni düzenlemelerinde bireylerin güven duygusunu zedeleyici yöntemlerden kaçınması gerekliliği sonucuna aykırıdır. Öte yandan maddi hakikati araştırmak ve ortaya koymak amacını taşıyan ceza yargılamasında yargılamanın hızlandırılması gerekçe gösterilerek, usulüne uygun olarak yapılmış bir vergi incelemesini içerecek şekilde yapılacak olan ceza yargılamasının maddi hakikati ortaya çıkarmadaki etki ve önemi göz ardı edilerek düzenleme yapılmasında hukuki isabet bulunmadığı düşünülmektedir. Nitekim ilgili hükümde Cumhuriyet savcısının sair suretlerle suçu öğrendiğinde inceleme talep zorunluluğu bulunup bulunmadığı hususu açık olmadığından ve kamu davasının açılması için incelemenin tamamlanması beklenmeyeceğinden (ç) fıkrasındaki fiillerle işlenen kaçakçılık suçu için rapor dahi düzenlenmeden kamu davasının açılması mümkün görünmektedir.

⁴⁵ Abdullah Ömercioğlu, “7318 Sayılı Kanun İle Eklenen Vergi Kaçakçılığı Suçları”, *Erciyes Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 17(1), 2022, s. 187.

⁴⁶ Feridun Yenisey / Ayşe Nuhoğlu, *Ceza Muhakemesi Hukuku*, 9. Baskı, Seçkin Yayıncılık, 2021, s. 617.

Böylelikle diğer vergi kaçakçılığı suçlarının soruşturma usulünün tam aksi bir usul izlenecek ve bu durum kanun koyucunun bu suçların soruşturma usulünün geneli için amaçladığı mükellefin mali emniyetini sağlama düşüncesine de aykırı olacaktır.

VUK'un 359'uncu maddesinin (ç) fıkrasında sayılan ve suç olarak öngörülen fiiller neticesinde:

-gerçekleştirilen satışlara ait mali belge veya bilgilerin cihazda kayıt altına alınmasının engellenmesine

-cihazda kayıt altına alınan bilgileri değiştirmesi veya silinmesine

-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 gereken⁴⁷ belge, bilgi veya verilerin iletilmesinin önlenmesine veya bunların gerçeğe uygun olmayan şekilde iletilmesine sebebiyet verildiği hususlarının hukuken muteber bir şekilde ortaya konulması ancak usulüne uygun olarak yapılacak vergi incelemesi ve bu inceleme sonucunda düzenlenecek raporlar ile mümkün olabilecektir.

Nitekim VUK'un 3/B maddesinde yer alan "*Vergilendirmede vergiyi doğuran olay ve bu olaya, ilişkin muamelelerin gerçek mahiyeti esastır.*" hükmü; 19'uncu maddesinde yer alan "*Vergi alacağı, vergi kanunlarının vergiyi bağladıkları olayın vukuu veya hukuki durumun tekemmülü ile doğar.*" hükmü; 20'nci maddesinde yer alan "*Verginin tarhi, vergi alacağının kanunlarında gösterilen matrah ve nispetler üzerinden vergi dairesi tarafından hesaplanarak bu alacağı miktar itibarıyla tesbit eden idari muameledir.*" hükmü;

⁴⁷VUK'un 359'uncu maddesinin (ç) fıkrasında düzenlenen suç kapsamında elektronik ortamdaki hangi bilgi ve belgelerin girdiğini belirleme yetkisinin idareye bırakılması idarenin düzenleyici işlemleriyle suç ve ceza konulamayacağı ve suç ve cezaların kanuniliği ilkesine aykırılık teşkil etmektedir. İdareye verilen bu yetkinin sınırları kanunla net ve kesin olarak belirlenmemiştir. İdare, düzenleyici işlemleriyle bu bilgi ve belgelerin neler olabileceğini belirlerken farklı düzenlemeleriyle bunları kaldırmaya da yetkilidir. Benzer nitelikteki düzenlemeler VUK'un mükerrer 242'nci maddesinde (elektronik belge ve kayıtların oluşturulması, kaydedilmesi, iletilmesi, muhafazası, bilgi aktarımında uyulacak usul ve esasları tespit etme yetkisinin Hazine ve Maliye Bakanlığına verilmesi) ve VUK'un mükerrer 257'nci maddesinde (Hazine ve Maliye Bakanlığına vergi kanunları uyarınca tutulması zorunlu defter ve belgelere ilaveten başka defter ve belge tutulması zorunluluğu getirebilme yetkisinin verilmesinde) de görülmektedir. Bu düzenlemelerle birlikte idare düzenleyici işlemleriyle suçun konusunu ve uygulanma alanını genişletebilecektir.

127'nci maddesinde yer alan "*Yoklamadan maksat, mükellefleri ve mükellefiyetle ilgili maddi olayları, kayıtları ve mevzuları araştırmak ve tespit etmektir.*" hükmü ile 134'üncü maddesinde yer alan "*Vergi incelemesinden maksat, ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırmak tespit etmek ve sağlamaktır.*" hükümlerinin birlikte değerlendirilmesi neticesinde vergiyi doğuran olaya ilişkin muamelenin gerçek mahiyetini esas almak; vergiye bağlanan olayın vukuu veya hukuki durumun tekemmülünü tespit etmek; mükellefleri ve mükellefiyetle ilgili maddi olayları, kayıtları ve mevzuları, ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırmak tespit etmek ve sağlamak vergi idaresine verilmiş görevlerdir. Bu itibarla, vergi kaçakçılığı suçunun fiilinin subut bulup bulmadığının öncelikli olarak idari aşamada tespiti gereklidir.

Usulüne uygun bir şekilde vergi incelemesi veya olağan bir inceleme yapılarak; gerçekleştirilen satışlara ait mali belge veya bilgilerin cihazda kayıt altına alınmasının engellendiği, cihazda kayıt altına alınan bilgilerin gerçekleşen işlemlerden farklı olarak değiştirildiği veya silindiği, elektronik ortamda iletilmesi gereken belge, bilgi veya verilerin iletilmesinin önlenmesi veya bunların gerçeğe uygun olmayan şekilde iletilmesi hususları vergi idaresi tarafından hukuken muteber somut bilgi ve belgelere dayanılarak ortaya konulmadan dava açılması, iddia makamının yeterli şüpheye ulaşılmadan dava açamaması kuralına ve lehe delil toplama yükümlülüğüne aykırılık sorunuyla karşılaşılmasına sebebiyet verebilecektir. Elektronik ortamda hata olduğunu savunan mükellef bu iddiasını yargı önünde kanıtlamak durumunda kalabilecektir.⁴⁸ Kanun koyucu, bu suçu genel vergi sistematığının dışında özellik arz eden bir bilişim suçu olarak nitelendirip vergi kaçakçılığı suçu dışında başka bir soruşturma usulü öngörmek istiyor olsa dahi düzenlemenin yapıldığı yer itibarıyla da bunun uygun olmadığını belirtmekte yarar vardır.⁴⁹

⁴⁸Özgenç, s. 652.

⁴⁹Bilgi Teknolojileri ve İletişim Kurumu (BTK), bilişim suçlarını şu şekilde tanımlamıştır: "*Bilişim suçları ise bilgileri otomatik işleme tabi tutan veya verilerin nakline yarayan bir sistemde gayri kanuni, gayri ahlaki veya yetki dışı gerçekleştirilen her türlü davranış olarak tanımlanabilir. Ya da, bilgisayar ve iletişim teknolojileri kullanılarak işlenen suçlar şekliyle de tanımlanabilir.*" <<https://internet.btk.gov.tr/bilisim-hukuku-ve-bilisim-sucu>> Erişim Tarihi 14 Ağustos 2022 Tek bir kanunda düzenlenmeyen bilişim suçları, en kapsamlı şekilde 5237 sayılı TCK'da özel hükümlerin düzenlendiği ikinci kitabın "*Topluma Karşı Suçlar*" başlıklı üçüncü kısmının "*Bilişim Alanında Suçlar*" başlıklı onuncu bölümünde; Bilişim Sistemine Girme Suçu (TCK'nın 243'üncü maddesi), Sistemi Engelleme, Bozma, Erişilmez Kılma, Verileri Yok Etme veya Değiştirme Suçu (TCK'nın 244'üncü maddesi), Banka veya Kredi Kartının Kötüye Kullanılması Suçu (TCK'nın 245'inci maddesi), Yasak Cihaz veya Program Kullanma Suçu (TCK'nın 245/a maddesi) olarak düzenlenmiştir.

B. 7394 Sayılı Kanun ile Eklenen 5'inci Fıkranın İncelenmesi

08/04/2022 tarihli 7394 sayılı Kanun ile VUK'ta vergi ceza alanına yönelik önemli değişiklikler yapılmıştır.⁵⁰ Bu Kanun ile birlikte 359'uncu maddede yer alan vergi kaçakçılığı suçları için öngörülen hapis cezalarının üst sınırı arttırılmıştır. Etkin pişmanlık müessesine benzer nitelikte bir düzenleme getirilmiş ve vergi kaçakçılığı suçları için TCK'nın 43'üncü maddesinde yer alan zincirleme suç hükümlerinin uygulanacağı düzenlemesi kanuna eklenmiştir. Yapılan kanun değişikliğiyle 367'nci maddeye belirli kişiler bakımından rapor düzenleme şartını ve mütalaa şartını ortadan kaldıran 5'inci fıkra hükmü eklenmiştir:

“359'uncu maddede yazılı suçlara ilişkin yürütülmekte olan soruşturma veya kovuşturmalarda mütalaaaya 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.”

Söz konusu hükmün uygulanabilmesi iki durumda söz konusudur. Bunlardan ilki, mütalaaaya konu fiilin mütalaaada yer alan fail dışındaki bir kişi tarafından işlendiğinin tespit edilmesidir. Bu durumun tespiti soruşturma evresinde gerçekleşmişse mütalaaada yer alan kişi hakkında kovuşturmaya yer olmadığına dair karar verilmelidir. Kovuşturma esnasında bu durumun tespit edilmesi halinde ise CMK'nın 223'üncü maddesinin (b) fıkrası gereği sanığın beraatine karar verilmelidir.

Diğer durum ise suça ilişkin fiilin mütalaaadaki fail ile birlikte başka bir kişiyle birlikte gerçekleştirilmesi halidir. Ceza hukukunda suçun birden fazla kişi tarafından işlenmesi suça iştirak olarak adlandırılmaktadır. TCK'nın 37'nci maddesine göre suçun kanuni tanımında yer alan fiili birlikte gerçekleştiren kişilerden her biri fail olarak sorumlu olur. Suçun işlenmesi için başkasını araç olarak kullanan kişi de fail olarak sorumludur. Vergi kaçakçılığı suçlarına iştirak halleri için genel kanun olan 5237 sayılı TCK hükümleri uygulanacak olup iştirak hali ile ilgili VUK'ta 360'ıncı maddede özel bir hüküm yer almaktadır. VUK'un 360'ıncı maddesi uyarınca suça iştirak eden kişilerin menfaatlerinin bulunmaması halinde cezada indirim yapılmaktadır.

⁵⁰Hazineye Ait Taşınmaz Malların Değerlendirilmesi ve Katma Değer Vergisi Kanununda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun İle Bazı Kanunlarda ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun (15/04/2022 tarihli 31810 sayılı Resmî Gazete).

Vergi kaçakçılığı suçlarına iştirak halinde fail sıfatının oluşup oluşmadığının belirlenebilmesi için hareket unsuruna, sebep - sonuç ilişkisine ve suç işlenirken iş bölümünün bulunup bulunmadığına bakılmaktadır.⁵¹

Kanuna eklenen düzenleme ile vergi kaçakçılığı suçlarına ilişkin bir soruşturma veya kovuşturma sırasında maddede belirtilen durumların tespiti halinde sürecin uzamaması adına yeni tespit edilen şüpheliler hakkında vergi raporlarının düzenlenmemesi ve tekrar inceleme yapılmaması öngörülmektedir. Uygulamada zamanaşımına bağlı olarak geriye dönük beş yıllık raporların denetime elverişli olmaması nedeniyle yeni ortaya çıkan failler bakımından bu raporların kullanılamaması, yeni raporların alınmasını gerektirmekte, bu nedenle de soruşturma sürecinin uzadığı görülmektedir.

Yeni tespit edilen şüpheliler bakımından rapor alınmaması ve mütalaa şartının aranmaması için mütalaaaya konu bir fiilin evvelce gerçekleştirilmiş olması gerekmektedir. Yeni şüphelilerin yargılamaya dâhil edilebilmeleri için vergi kaçakçılığı suçlarından dolayı hakkında soruşturma yürütülmüş kişiler için alınmış aynı fiile yönelik bir mütalaanın varlığı şarttır. Bu nedenle, farklı fiiller ve farklı kanunlara dayanılarak yapılan yargılamalarda 5'inci fıkra hükmü gerekçe gösterilerek soruşturmanın genişletilmesi mümkün değildir.

Rapor Değerlendirme Komisyonlarının Oluşturulması ile Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmeliğin 13'üncü maddesine göre verilecek mütalaaalarda suçun unsurlarıyla, fiil ile fail arasındaki ilişkinin değerlendirilmesi gerekmektedir. Yönetmelik ile düzenlenmiş bu hüküm temel ceza ilkelerinden biri olan cezaların şahsiliği ilkesinin bir görünümüdür. Özellikle tüzel kişilerin işledikleri suçlarda failin belirlenmesinin güçlüğü karşısında hazırlanacak mütalaaalar soruşturma ve kovuşturma evresinde suçun, fiilin ve failin nitelendirilmesi açısından yol gösterici olacaktır. Vergi inceleme raporlarının ve vergi suçu raporlarının bir bakıma doğruluğuna gösterge olan mütalaaaların getiriliş amacına uygun olarak kendisinden beklenen netlikte ve kapsamda olması beklenmektedir.⁵² Usulüne uygun olarak düzenlenmiş bir mütalaaada suçun ortaya çıkarılması bakımından etkin rol üstlenen idarenin suç, fiil ve fail hakkındaki değerlendirmeleri yer alacaktır. Getirilen yeni düzenlemelerle birlikte suçun unsurları ve fail ile fiil arasındaki ilişki önceki mütalaaada kurulurken yargılamaya yeni dâhil olacak kişiler hakkında önceki faillerin rapor-

⁵¹Merve Tuba Rüzgâr, “Vergi Kaçakçılığı Suçunda Fail”, (İzmir Kâtip Çelebi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, İzmir, 2017), s. 80.

⁵²Şenyüz, *Dava Şartı Olarak Mütalaa/Görüş*, s. 27.

ları ve mütalaaları esas alınarak bir değerlendirme olmaksızın kamu davası açılacaktır. Vergi suçu raporunun hazırlanmamasının bir diğer sakıncası da ilk failler hakkında düzenlenen raporlardaki eksikliklerin veya hataların idare tarafından ortaya koyulamaması olarak görülmektedir.⁵³ Bu gibi durumlarda birden çok failin bulunduğu yargılama sürecinde sadece bir fail ile fiil arasındaki ilişki teknik boyutuyla idare tarafından irdelenecektir. Diğer failler bakımından değerlendirmenin yapılmayacak olması yargılama sürecinde savunma hakkının kısıtlanmasına neden olabilecektir. Ortaya çıkması muhtemel bu durumlar vatandaşın mali emniyetini korumayı hedefleyen mütalaanın getiriliş amacına da aykırı olacaktır.

Kanaatimizce, yapılan bu düzenlemeyle mütalaada ismi geçmeyen serbest muhasebeci mali müşavirler ile yeminli mali müşavirlerin suçla ilgileri olmamalarına rağmen sorumluluğun kendilerine atfedilerek haklarında düzenlenmiş rapor ve mütalaa olmaksızın kamu davası açılması ihtimaliyle karıştırmaları muhtemeldir.

III. İSTİSNAİ DÜZENLEMELERİN ANAYASAL İLKELER ÇERÇEVESİNDE DEĞERLENDİRİLMESİ

A. Eşitlik İlkesi

Anayasa'nın 10'uncu maddesinde:

“Herkes, dil, ırk, renk, cinsiyet, siyasi düşünce, felsefi inanç, din, mezhep ve benzeri sebeplerle ayırım gözetilmeksizin kanun önünde eşittir.

Kadınlar ve erkekler eşit haklara sahiptir. Devlet, bu eşitliğin yaşama geçmesini sağlamakla yükümlüdür. Bu maksatla alınacak tedbirler eşitlik ilkesine aykırı olarak yorumlanamaz.

Çocuklar, yaşlılar, özürllüler, harp ve vazife şehitlerinin dul ve yetimleri ile malul ve gaziler için alınacak tedbirler eşitlik ilkesine aykırı sayılmaz.

Hiçbir kişiye, aileye, zümreye veya sınıfa imtiyaz tanınamaz.

Devlet organları ve idare makamları bütün işlemlerinde kanun önünde eşitlik ilkesine uygun olarak hareket etmek zorundadırlar.” denilmek suretiyle kanun önünde eşitlik ilkesine yer verilmiştir.

⁵³Murat Batı / Zekiye Özen İnci, “7394 Sayılı Kanunla Vergi Kaçakçılığı Suçunda (VUK m.359) Yapılan Değişikliklere Dair Değerlendirmeler”, *Vergi Sorunları Dergisi*, (406), 2022, s. 47.

Anayasa Mahkemesi eşitlik ilkesini mutlak bir ilke olarak görmemektedir. Mahkemeye göre farklı durumda olan kişilere farklı muameleler uygulanması eşitlik ilkesine aykırılık oluşturmaz. Yüksek Mahkeme, eşitlik ilkesine aykırılık iddiasıyla açılan davalarda kanun önünde eşitliği, eylemli değil hukuksal eşitlik olarak kabul etmektedir. Mahkeme eşitlik ilkesine aykırılık durumlarını incelerken aynı ya da benzer durumdaki kişilere farklı muamelelerin yapıp yapılmadığının tespitinin gerektiğini kararlarında vurgulamaktadır.⁵⁴ Kanun koyucunun benzer durumlara benzer çözüm getirmesi asıldır.⁵⁵ Eğer farklı muamele yapıldığının tespiti mümkünse bu muamelelerin hukuka uygun kabul edilebilmesi için haklı bir neden taşınması gerekmektedir. Anayasa Mahkemesi vermiş olduğu kararlarında haklı neden kavramını “gereklilik”, “zorunluluk”, “işin özelliklerine uygunluk” ve “dengeli ve makul ölçüler” gibi ifadeler kullanarak somutlaştırmaktadır.⁵⁶

Öğretide ve uygulamada VUK'un 367'nci maddesi uygulanırken idarenin vergi yükümlülükleri hakkındaki değerlendirmelerinin farklı olabileceği, bunun da eşitlik ilkesine aykırı olduğu ileri sürülmektedir. Nitekim İstanbul 11. Asliye Ceza Mahkemesi, vergi kaçakçılığı suçu iddiası ile açılan kamu davasında VUK'un 367'nci maddesinin Anayasa'nın 2'nci, 10'uncu, 11'inci ve 138'inci maddelerine aykırı olduğu savını ciddi bulmuş ve konuyu Anayasa Mahkemesi'ne taşımıştır. Yerel mahkeme gerekçesinde: “*Yasa maddesinde bazı görevlilerin raporlarını defterdarlığın tasdikine yollamak, bazılarının ise doğrudan doğruya cumhuriyet savcılarına suç duyurusuna müsaade etmek, aynı bilgi ve eğitime sahip kişiler arasında ayırım yapmak anlamına geleceği gibi bazı yükümlülere matrah artırımı gibi uygulama yapıp ya da yapmadan vergi suçu raporu düzenlememek, bazı yükümlülere de, hukuki anlamda bir mütalaa ya da görüş niteliğinde vergi kaçakçılığı suçu raporu düzenleyip cumhuriyet savcılıklarına bildirmek Türkiye Cumhuriyeti Anayasası'nın 10. maddesinde tanımını bulan hukuksal eşitlik ilkesine de aykırıdır.*” şeklinde ifade ederek kuralın Anayasa'nın eşitlik ilkesine aykırı olduğunu iddia etmiştir. Anayasa Mahkemesi 10/02/2011 tarihli 2009/89 E. 2011/40 K. sayılı kararıyla kuralın Anayasa'nın eşitlik ilkesini ihlal etmediğine karar vermiştir. Yüksek Mahkeme

⁵⁴AYM,T.24.03.2022,E.2021/97,K.2022/36 <https://normkararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/ND/2022/36?EsasNo=2021%2F97>, Erişim Tarihi 4 Temmuz 2022.

⁵⁵AYM,T.04.11.1986,E.1986/11,K.1986/26,<https://normkararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/ND/1986/26?EsasNo=1986%2F11>, Erişim Tarihi 4 Temmuz 2022.

⁵⁶Sibel İnceoğlu, “Türk Anayasa Mahkemesi ve İnsan Hakları Avrupa Mahkemesi Kararlarında Eşitlik ve Ayrımcılık Yasağı Çerçevesinde Af, Şartla Salıverme, Dava ve Cezaların Erteleme”, *Anayasa Dergisi*, 17(1), 2001, s. 51.

kararında hukuki eşitlik kavramı üzerinde durmuş ve kişilerin hukuki durumlarının aynı olup olmadığının incelenmesi gerektiğine vurgu yapmıştır. Kararda, farklı statülerdeki yetkili kişilerin vergi kaçakçılığı suçlarını bildirmelerinde farklı usul izleyecek olmalarının eşitlik ilkesine aykırılık oluşturmayacağı belirtilmiştir. Görüldüğü üzere mahkeme, eşitlik ilkesi bakımından kuralla ilgili olarak sadece bildirim yapmaya yetkili kişilerin bildirim şeklinin kişilerin statülerine göre farklılık arz etmesi konusunda değerlendirmede bulunmuştur.

VUK'un 367'nci maddesine eklenen 4'üncü fıkra hükmünün sonucunda VUK'un 359'uncu maddesinin (ç) fıkrasındaki suçlar haricindeki tüm fiiller için vergi incelemesi sırasında suçun işlendiği tespit edilmişse vergi incelemesinin sonuçlarının beklenmesi öngörülmüşken; (ç) fıkrasındaki suçlar için vergi incelemesine başlanmışsa incelemenin tamamlanması beklenmeksizin, fiiller sair suretlerle idare tarafından öğrenildiyse vergi incelemesine başlanmadan alınacak mütalaa ile kamu davası açılabilir. Böylelikle vergi incelemesinin sonuçları bu suç tipi için aranmayacaktır. Sadece bir suç özelinde istisnai hükümler öngörülmesi, kanun bütünlüğüne ve işleyişin yeknesaklığına aykırılık teşkil etmektedir. Bu durum şüphesiz uygulamada hem soruşturma aşamasında Cumhuriyet savcısının hem de kovuşturma aşamasında mahkemelerin kanunu uygulamasında tereddütte ve karışıklığa neden olabilecektir.

VUK'un 367'nci maddesinin 5'inci fıkrası ile getirilen düzenleme incelendiğinde görüleceği üzere soruşturma veya kovuşturma evresi sırasında mütalaa konu fiilin yeni şüphelilerce işlendiğinin veya önceki şüphelilerle birlikte işlendiğinin ortaya çıkması durumunda herhangi bir rapor düzenlenmeden ve mütalaa alınmadan bu kişiler hakkında kamu davası açılması, aynı suç fiilini işleyen kişilere suçun soruşturulması aşamasında farklı muamelelerde bulunulduğunu göstermektedir. İlk şüpheliler hakkında etkin bir soruşturma yürütülerek vergi inceleme raporu tanzim edilmiş ve bu raporlar sonucunda mütalaa şartı sağlanmışken veya sair suretlerle suçun Cumhuriyet savcısı tarafından öğrenilmesi sonucunda vergi dairesi haberdar edilerek idare tarafından inceleme sonucunda savcılığa suç raporları sunulmuşken, yeni suç şüphesi altında bulunan kişiler hakkında bu işlemler yapılmayarak rapor düzenlenmeden bu kişiler sürece dâhil edileceklerdir.

Kanun koyucunun ilgili düzenlemeyi yapmasındaki amaç, yeni ortaya çıkan şüpheli durumundaki kişileri daha hızlı bir şekilde soruşturma ve kovuşturma sürecine dâhil etmeye çalışmaktır. Ancak 5'inci fıkra haricindeki tüm suçlar için aranan, muhakeme şartı olarak öngörülen, yargılamayı durdurma etkisine sahip olan mütalaa şartının ve suç ile ilgili raporların yargılamayı hız-

landırmak adına sonradan dâhil edilen, sadece belirli kişiler için kaldırılmış olması eşitlik ilkesini ihlal etmektedir. Yukarıda ayrıntılı olarak açıklandığı üzere kişiler hakkında hazırlanan vergi suçu raporları ve mütalaalar fiil ile fail arasındaki ilişkiyi ortaya koyan, suçun işleniş şeklini, yerini, zamanını ayrıntılı ve kapsamlı bir biçimde açıklayan yargılamaya yol gösterici nitelikteki görüşlerdir. Aynı fiilden ve suçtan yargılanan kişiler açısından biri için yargılama makamlarının aydınlatılarak diğeri için bazı konuların açığa kavuşturulmaması yargılama sürecinde kişiler arasında farklılık oluşturmaktadır. Mütalaanın sadece fiil bakımından verilmesi gerektiği bazı yazarlarca savunulsa da mahkeme sürecinde tekrardan bilirkişi raporlarıyla fail ilişkisinin belirlenmesinin sağlanmaya çalışılması zaten oldukça uzun bir süreç olan yargılamayı uzatmaktan başka bir sonuca götürmeyecektir.⁵⁷ Hukuki nitelendirme ve kişiler ile fiil arasındaki bağlantıyı kurma konusunda son söz mahkemenin de olsa kişilerin fiille ilişkisinin idarece değerlendirilmesinde de yarar bulunmaktadır.

Her iki düzenleme bakımından günümüzde yürürlükteki vergi türleri ve kanunları ile bu kanunlara istinaden yayımlanan ikincil mevzuatın hacmi ile vergi uygulamaları ve bunların ekonomik etkileri ve bilhassa karşıt inceleme gibi ancak birden fazla mükellef nezdinde yapılacak vergi incelemeleri sonucunda ortaya çıkarılabilecek durumların niteliği, karmaşıklığı ve çok özel bir ihtisası gerektirmesi karşısında, inceleme yapılmadan (rapor/mütalaa alınma lüzumu dahi görülmeden) bu kişiler ile aynı fiile yönelik inceleme raporlarına dayanılarak haklarında mütalaa verilerek ceza soruşturması yapılan kişilerin eşit hukuki korumaya sahip olmadıkları hususu tartışmasıdır.

B. Adil Yargılanma Hakkı

Adil yargılanma hakkı, Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi'nin (AİHS) 6'ncı maddesinde düzenlenen ve Türk Anayasası'ndaki birçok maddenin özünü oluşturan temel hak ve özgürlüklerdendir. Adil yargılanma hakkı, "*tabii hâkim ilkesine bağlı, tarafsız ve bağımsız bir mahkeme tarafından, makul sürede, aleni ve hakkaniyete uygun olarak yargılanmayı talep edebilme*" şeklinde tanımlanabilir.⁵⁸ Anayasa'nın 36'ncı maddesinde güvence altına alınan adil yargılanma hakkı, maddi adaleti değil; şekli adaleti temin etmeye yönelik güvenceler içermektedir.⁵⁹ Bu nedenle adil yargılanma hakkı yargılama sü-

⁵⁷Mütalaanın fiil için verilmesi gerektiği görüşler hakkında bkz. Özcan, s. 532-533; Uğur, s. 36.

⁵⁸ Yusuf Karakoç, *Genel Vergi Hukuku*, Yetkin Yayınları, 2017, s. 674.

⁵⁹AYM, T.23.07.2020, B.No:2018/37392, <<https://kararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/BB/2018/37392>>, Erişim Tarihi 5 Temmuz 2022.

recinin adil olmasını teminat altına almaktadır. Adil yargılanma bir hak ise soruşturma ve kovuşturma makamları bakımından adil yargılama da bir yükümlülüktür.⁶⁰ Sözleşmenin 6'ncı maddesi uyarınca taraflar iddialarını ve itirazlarını ortaya koyabilecek imkânlarla sahip olmalıdırlar.

Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi (AİHM), içtihatlarında 6'ncı maddenin açıkça sayılan temel hakların zımnı olarak silahların eşitliği ilkesini ve çelişmeli yargılama ilkesini de içerdiğini belirtmektedir.⁶¹ Silahların eşitliği ilkesi, tarafların iddia ve savunmalarını makul bir şekilde ileri sürmeleri ve usul hakları bakımından eşit tutularak birinin diğerine göre daha zayıf konuşma düşürülmemesi anlamına gelmektedir.⁶² Genellikle silahların eşitliği ilkesi ile birlikte değerlendirilen çelişmeli yargılama ilkesi ise tarafların yargılama hakkında bilgi sahibi olması ve böylelikle yargılamaya aktif olarak katılma imkânına sahip olabilmesini ifade eder. Bu iki ilke sanığa iddianameden haberdar olma, delilleri zamanında ileri sürebilme ve ileri sürülen deliller hakkında karşı delil ileri sürerek değerlendirme yapabilme imkânlarını sağlamaktadır.

Adil yargılanma hakkının kişilere sağladığı güvence, AİHS'in 6'ncı maddesinin birinci cümlesine göre iki alanla sınırlıdır. Bunlardan ilki, "kişisel (medeni) hak ve yükümlülükler"; diğeri ise "suç isnadının" bulunduğu hallerdir. Bu iki alan haricinde kalan uyuşmazlıklar için AİHS hükümlerine göre hak ihlâli iddiası öne sürülemeyecektir. İsnat kavramı, AİHM kararlarında bir kimseye suç işlediği iddiasının yetkili makamlar tarafından bildirilmesi olarak tanımlanmaktadır.⁶³ AİHS 6'ncı madde uyarınca işlenen fiillerin yaptırım sonucunun hapis cezası olarak öngörüldüğü vergi suçları doğal olarak suç isnadını da içerdiğinden bu suçlara ilişkin yapılan yargılamalardaki ihlâllerin adil yargılanma hakkı kapsamına girdiği konusunda tereddüt bulunmamaktadır.

Mahkeme, Hozee/Hollanda davasında suç isnat anını yükümlünün şahsına yönelik olarak mali istihbarat soruşturmasının başladığı an olarak belirlemiştir.⁶⁴ Bu bakımdan vergi ceza hukukunun adil yargılanma hakkı ile ilişkisinde vergi incelemesi ve aramalı vergi incelemesi soruşturma aşamasında kişileri şüpheli konumuna getiren suç isnadı içeren işlemler olduğundan yapılan incelemelerde de adil yargılanma hakkının gözetilmesi gerekmektedir. Tarh veya ceza işlemlerinin yapılmasından önce idare tarafından mükellefin sürece dâhil edilerek savunma imkânı verilmesine, lehine olan delilleri öne sürebilmesine olanak tanınmalıdır.⁶⁵

Vergi incelemesi ve Cumhuriyet savcısı tarafından istenen mükellefe yönelik yapılacak incelemeler mükelleflere külfet yükleyen işlemlerdir.⁶⁶ Ancak her ne kadar mükellefler açısından olumsuz etkileri ağırlıklı olsa da bu incelemelerin mükellefler üzerinde olumlu etkileri de bulunmaktadır. Bu işlemler süresince mükellefin tüm defter ve belgeleri ayrıntılı olarak incelenir. İdarenin yapmış olduğu bu faaliyetler ceza muhakemesindeki kolluk faaliyetlerinin delil toplama faaliyetine benzer bir nitelik taşımaktadır.⁶⁷ Yukarıda ifade edildiği üzere, inceleme sonucunda idare tarafından hazırlanacak raporlar ve verilecek mütalaaalar Cumhuriyet savcısının iddianameyi hazırlamasında aydınlatıcı bir işlev sağlayacaktır.

Yargılama makamları hazırlanacak raporlar ve bu raporlar hakkında verilen mütalaaalar ile bağlı olmasa da hem teknik boyutuyla hem de mükellef hakları açısından bu belgelerin henüz daha soruşturma aşamasındayken göz ardı edilmesi hukuka aykırı kararların verilmesine neden olabilecektir. Nitekim CMK'nın 160'ıncı maddesinde Cumhuriyet savcısının maddi gerçeğe ulaşabilmek adına şüphelinin lehine olan delilleri de toplamakla yükümlü olduğu açıkça belirtilmiştir. İnceleme yapılmadan ve şüpheli hakkında tüm deliller toplanmadan açılan kamu davasında Cumhuriyet savcısının etkili bir soruşturma yürütmemesi adil yargılanma hakkının ihlâline sebebiyet verebilecektir.

⁶⁰Özbek / Doğan / Bacaksız / Tepe, *Ceza Muhakemesi*, s. 51.

⁶¹Feyyaz Gölcüklü / Şeref Gözübüyük, *Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi ve Uygulaması Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi İnceleme ve Yargılama Yöntemi*, 3.Baskı, Turhan Kitabevi, 2002, s. 267.

⁶²Özbek / Doğan / Bacaksız / Tepe, *Ceza Muhakemesi*, s. 52.

⁶³AİHM, Deweer/Belçika Kararı, 27.02.1980, B.No: 6903/75, <[⁶⁴AİHM, Hozee/Hollanda Kararı, 22.05.1998, B.No:21961/93, <\[⁶⁵ Soydan, s. 552.\]\(https://hudoc.echr.coe.int/tur-{{%22fulltext%22:\[%22hozee%22\],%22documentcollectionid%22:\[%22GRANDCHAMBER%22,%22CHAMBER%22\],%22itemid%22:\[%22001-58170%22\]}}>, Erişim Tarihi 5 Temmuz 2022.</p>
</div>
<div data-bbox=\)](https://hudoc.echr.coe.int/tur-{{%22fulltext%22:[%22deweer%22],%22documentcollectionid%22:[%22GRANDCHAMBER%22,%22CHAMBER%22],%22itemid%22:[%22001-57469%22]}}>, Erişim Tarihi 5 Temmuz 2022.</p>
</div>
<div data-bbox=)

⁶⁶ Baykara, s. 173.

⁶⁷Billur Yaltı, "Vergi İncelemelerinde Dinlenilme Hakkı", *Vergi Sorunları Dergisi*, (332), 2016, s. 54; Burak Pınar, "Yargı Kararları Işığında Vergi İncelemesinde Yükümlü Haklarının İhlaline İlişkin Tespitler", *International Journal of Public Finance*, 1(1), 2016, s. 44.

Kanun koyucunun öncelikli ve bilinçli bir tercih ile vergi idaresine verdiği vergilendirmeye ilişkin inceleme yetki ve görevinin konunun son derece karmaşık ve ihtisas gerektiren niteliği dikkate alınarak vergi idaresi yerine yargı makamlarına bırakılması üstelik bu yapılırken de aynı suç kapsamındaki fiiller arasında inceleme gerektiren ve gerektirmeyen şeklinde kanunen açık ve net olmayan bir ayırma yapılarak zaten uygulamada sorunlu olan bir alanı daha da sorunlu hale getirmesinde kamu yararı bulunmamaktadır.

VUK 367'nci maddeye eklenen özellikle 5'inci fıkradaki düzenlemenin uygulanmasında mükelleflere atfedilen suçlamalara ilişkin olarak suç konusunda etkili bir inceleme olmadan varılan sonuçlar Cumhuriyet savcısı tarafından dikkate alınarak iddianamede yer alabilecektir. Mükelleflerin inceleme esnasında henüz idari aşamada lehlerine olan özelle, beyan, bilgi ve belge gibi delilleri öne sürerek lehe hususları geciktirmeden ispat edebilme imkânları ve alanında uzman idare tarafından bu hususların değerlendirilme imkânı mevcutken ellerinden bu hakkın alınarak etkili bir soruşturma olmadan haklarında kamu davası açılarak ceza yargılamasında sanık sıfatına sahip olmaları muhtemeldir.

Soruşturma evresinde ve akabinde yargılama esnasında suça ilişkin fiil hakkında alanında uzman kişiler tarafından vergi tekniğine uygun değerlendirilmeler yapılmamış olması maddi gerçeğe ulaşılmasını engelleyecektir. Her iki fıkrada yer alan düzenlemelere göre teknik bir inceleme olmadan mahkemenin yürütülecek olması mükellef açısından bir takım sakıncaları da beraberinde getirecektir. Örneğin; 5'inci fıkranın uygulandığı hallerde yargılama esnasında mahkemenin bilirkişi raporu talep ederek olayın aydınlatılmasını istediği durumlarda suçu işlediği iddia olunan ilk kişiler hakkında vergi dairesi tarafından tanzim edilen raporlar ile yargılamaya sonradan dâhil edilen kişilerin bilirkişi raporlarının arasında bariz farklılıkların bulunması yargılamayı doğrudan etkileyecektir. Hatta bu kişiler hakkında kovuşturma esnasında bilirkişi raporu yazılmadan önce tutuklu yargılama talep edilmesi mümkün olduğundan bu kişilerin tutuklanması halinde mağduriyetlerine sebep olunabilecektir.

VUK 367'nci maddeye eklenen 5'inci fıkrada mütalaa konu fiilin başkası tarafından işlendiğinin veya birlikte işlendiğinin tespit edilmesi halinde ilk şüpheliler hakkında düzenlenen raporlar ve mütalaa, sonradan dâhil olan kişilerin yargılamasına esas alınacaktır. Bu rapor ve mütalaa suça dâhil olan kişiler hakkında herhangi bir ifadenin yer almayışı bu kişilerin kendileri hakkında olmayan görüşlere ve raporlara karşı sunacakları savunmaları kısıtlaya-

bilecektir. Vergi incelemesi esnasında düzenlenen inceleme tutanakları hem mükellef hem de idare açısından ispat aracı ve delil niteliği taşımaktadır. Vergi incelemesi esnasında tanzim edilen tutanaklarda ilgililerin itiraz ettiği hususların yer alması ve tutanaklarda yer alan tespitlerle alakalı olarak ihtirazî kayıtların düşülmesi suç isnadının henüz başındayken mükellefe savunma imkânı vermektedir. Adil yargılanma hakkının da gereği olan bu durum mükellefe sağladığı hukuki koruma ve maddi gerçeğe ulaşılması bakımından önemlidir. 5'inci fıkranın uygulanmasıyla birlikte mükellefin ileri sürebileceği, özellikle hakkında verilmiş olan özelle gibi durumların bulunması halinde, bunların idare nezdinde değerlendirilmeyerek soruşturma evresinde öne sürülmesi haksız bir soruşturmanın açılmış olması sonucunu ortaya çıkarmasının yanında savunma hakkının kullanılmasını da geciktirecektir.

C. Cezaların Şahsiliği İlkesi

Kimsenin başkasının işlediği fiil nedeniyle sorumlu tutulmaması en temel hukuk ilkelerinden biridir.⁶⁸ Kişinin yalnızca kendi fiillerinden dolayı sorumlu tutulabileceği anlamına gelen cezaların şahsiliği ilkesi, Türk hukukunda hem Anayasal zeminde hem de TCK hükümlerince korunma altına alınmıştır. Anayasa'nın 38'inci maddesine göre "*ceza sorumluluğu şahsidir.*" TCK da Anayasa'ya benzer nitelikte 20'nci maddesinde "*Ceza sorumluluğu şahsidir. Kimse başkasının fiilinden dolayı sorumlu tutulamaz.*" şeklinde bu evrensel temel ilkeyi düzenlemiştir.

VUK'a eklenen 5'inci fıkranın uygulanması sonucunda yürütülmekte olan soruşturma veya kovuşturmalarda mütalaa konu fiilin başka bir kişi tarafından veya başka bir kişiyle birlikte gerçekleştirildiğinin ortaya çıkması halinde rapor düzenlenmesi ve mütalaa verilmesi şartı aranmadan bu kişiler soruşturma ve yargılama sürecine dâhil edileceklerdir. Kanunda ortaya çıkma halinin ne şekilde gerçekleşeceği açık değildir. Buna göre basit bir ihbar halinde bile soruşturma makamlarınca 367'nci maddede belirtildiği gibi idareden suça ilgili raporların istenmemesi, bunun sonucu olarak yeterli teknik araştırma yapılmadan kişilerin suç isnadıyla karşılaşması ve sürece dâhil edilebilmeleri mümkündür.

Uygulamada sıklıkla karşılaşılan sorunlardan biri olarak görülen menfaat çatışması hallerinde 5'inci fıkranın uygulanması beraberinde birtakım sorunları da getirecektir. Örneğin; menfaat çatışması olduğu dikkate alınarak

⁶⁸Veli Özer Özbek / Koray Doğan / Pınar Bacaksız, *Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler*, 11.Baskı, Seçkin Yayınları, 2020, s. 77.

sadece şirket temsilcisi ya da yönetim kurulu üyelerinin imzası/katılımı ile düzenlenen vergi inceleme raporu ile şirket çalışmaları hakkında ya da tersi durumda şirkette işçi olarak çalışan kişilerin beyanına dayanılarak işveren hakkında, vergi kaçakçılığı suçuna ilişkin ayrı ayrı düzenlenmemiş ya da tüm şüphelileri içermeyen bir rapora ya da mütalaa dayandırılarak işlem yapılması hak ihlallerine sebebiyet verebilecektir.

Yapılan bu düzenleme sonucunda vergi kaçakçılığı suçu mükellefin mal ya da hizmet aldığı ya da sattığı kişi veya şirketlere de sirayet edecek ve bu durum cezaların şahsiliği ilkesine aykırılık oluşturacaktır. Ticari yaşamın doğası gereği mükelleflerin iş yaptıkları kişi ve/veya kurumların vergisel anlamda yükümlülüklerini yerine getirip getirmediği, bu yükümlülükleri yerine getirirken kanuna uygun davranıp davranmadıkları hususunda bilgi sahibi olmalarını beklemek her zaman hayatın olağan akışına uygun düşmeyebilir.⁶⁹ İdarenin yapacağı detaylı incelemeler sonucunda düzenleyeceği raporlarda suçun oluşumunun ortaya çıkarılması ve suç işleme saikinin oluşup oluşmadığının belirtilerinin ortaya koyulması hem savcılık makamına hem de mahkemeye yargılama esnasında ışık tutacaktır. Ancak yapılan düzenlemelerde inceleme şartının tamamlanmaması, rapor düzenlenmemesi ve mütalaa verilmemesi yargılama makamlarının yeterince aydınlatılmayarak haksız suçlamalara sebebiyet verebilecektir. Bu düzenleme sonucunda işlemedikleri suçla ilgili olarak yargılanan mükelleflerin ticari itibarları da zarar görecektir. Bu bağlamda bir başkası hakkında sırf zaman kaybı gerekçesi ile “kanunilik” ilkesinden ve “cezaların şahsiliği” ilkesinden taviz verilerek düzenleme yapılması hukuk devleti ilkesinin gerekleriyle bağdaşmamaktadır.

SONUÇ

Vergi kaçakçılığı suçunun idare tarafından yetkili makamlara bildirilme usulü ve soruşturma usulü VUK’un 367’nci maddesinde genel düzenlemelerden farklı olarak düzenlenmiştir. Bu suçların soruşturulması genel ceza soruşturamalarından farklı olarak Cumhuriyet savcısı ile idarenin zorunlu bir ilişki içerisinde bulunmasını gerekli kılmaktadır. 367’nci maddenin ilk fıkrası uyarınca VUK’un 359’uncu maddesinde düzenlenmiş (ç) fıkrası haricindeki vergi kaçakçılığı suçlarının işlendiği iddiasıyla kamu davasının açılabilmesi için idare tarafından yapılan bir vergi incelemesinin sonuçlarının doğması,

incelemeler sonucunda idare tarafından düzenlenmiş vergi inceleme raporları ve vergi suçu raporlarının alınması, bu raporlar hakkında rapor değerlendirme komisyonları tarafından suç hakkında mütalaa verilmiş olması şarttır. Yine ikinci fıkra uyarınca Cumhuriyet savcılığının sair suretlerle suçun işlendiğini öğrenmesi halinde inceleme için vergi dairesi haberdar edilecektir. Kamu davasının açılması incelemenin sonucunun bildirilmesine kadar ertelenir. Kanun koyucunun vergi kaçakçılığı suçlarının bildirim ve soruşturulması için özel düzenlemeler getirmesindeki amacı, mükellef haklarını korumak ve yargılama makamlarının suçun teknik boyutuyla ilgili aydınlatılmasını sağlamaktır.

Mükellefler açısından gerek vergi incelemesi gerek savcının istediği inceleme olumsuz birtakım sonuçlar içerse de inceleme esnasında mükellefe ait tüm defter ve belgelerin incelenmesi mükellef hakkındaki aleyhe hususların yanında lehe olan hususların da değerlendirileceği anlamına gelmektedir. Nitekim vergi incelemesindeki temel amaç, vergiler hakkında gerçeklik ve doğruluk tespitinin yapılmasıdır. Bu bakımdan idare tarafından vergi ödevinin teknik boyutuyla irdelenerek fiilin oluşma şekli ve fail ile fiil arasındaki ilişkinin ortaya çıkarılması, Cumhuriyet savcısının iddianameyi hazırlarken suç hakkında kamu davası açıp açmama yönünde fikrinin oluşmasına yol gösterecektir. Yine mütalaa şartıyla suçla ilgili hususlar bir defa daha alanında uzman yetkili kişilerce değerlendirilecek ve yapılan değerlendirmeler yargılama makamlarına ışık tutacaktır.

Ancak yapılan son düzenlemelerle birlikte vergi kaçakçılığı suçlarının soruşturulmasında önem arz eden inceleme/görüş ve mütalaa şartına esneklik getirildiği hatta bazı durumlar için bu iki uygulamanın kaldırıldığı görülmektedir. 367’nci maddeye eklenen 4’üncü fıkrada 359’uncu maddenin (ç) fıkrasındaki suçlar için vergi incelemesinin bitirilmesinin beklenmesi hatta vergi incelemesine başlanmasının zorunlu olmadığı ancak mütalaa şartının devam ettiği anlaşılmaktadır. Cumhuriyet savcısının sair suretlerle suçu öğrenmesi halinde izleyeceği usul fıkrada açıkça düzenlenmemekle birlikte kamu davasının açılması için incelemenin tamamlanmayacağına hüküm altına alınmış olması, savcının idareye başvurmaksızın doğrudan kamu davasını açabilmesinin mümkün olduğu sonucuna götürmektedir. Maddeye eklenen 5’inci fıkrada ise soruşturma veya kovuşturma evresinde farklı failer hakkında alınmış mütalaa fiilin başkası tarafından veya başkaları ile birlikte işlenmesinin tespit edilmesi halinde yeni failer hakkında yeni raporların ve yeni mütalaa-nın düzenlenmeyeceği öngörülmektedir. Kanun koyucunun bu düzenlemeleri

⁶⁹Özgür Biyan, “Başka Mükellefler Nezdinde Yapılan İncelemelere Göre Tanzim Edilen Vergi Tekniği İnceleme Raporlarındaki Hukuka Aykırı Durumlar”, *Legal Mali Hukuk Dergisi*, 8(96), 2012, s. 18.

getirmesindeki amacına bakıldığında gerekçe olarak yargılamanın hızlandırılmasını öne sürdüğü görülmektedir.

Her ne kadar yargılamanın hızlandırılması ve usul ekonomisi gereği soruşturma/kovuşturma evrelerinin çabuk sonuçlandırılması amaçlansa da yapılan yeni düzenlemeler savunma hakkının kısıtlanması, soruşturma veya kovuşturmaya sonradan dâhil edilecekler hakkında suçun ortaya çıkış şeklinin tespitinin ne şekilde yapılacağı gibi konular başta olmak üzere uygulamada birçok açıdan tereddütte sebebiyet verebilecektir. Yeni düzenlemelerle özel usulün içinde başka özel usuller getirilmiş olması uygulayıcılar bakımından zaten sorunlu olan bir alanı daha da karmaşık hale getirecektir.

Eklenen 5'inci fıkra hükmünde aynı fiilden dolayı suç isnadıyla karşı karşıya kalan kişiler bakımından biri hakkında alanında uzman kişilerin düzenlediği raporların ve mütalaanın alınması, buna karşılık suç şüphesiyle yeni karşılaşılan kişiler için bu şartların sağlanmaması, aynı konumdaki kişilerin farklı muamelelerle karşılaşması anlamına gelmektedir. Bu durum, Anayasa'nın 10'uncu maddesindeki eşitlik ilkesine aykırı niteliktedir. Yine özellikle ticari hayatta başka kişilerin vergi incelemelerine, raporlarına ve mütalaasına dayanılarak hakkında rapor düzenlenmeden suç işlendiği şüphesiyle karşılaşıma ihtimali bulunması cezaların şahsiliği ilkesine de aykırılık teşkil edecektir.

Mükellef hakları açısından önem arz eden incelemelerin yapılmaması ve mütalaa şartının sağlanmaması, mükelleflerin yargılama esnasında lehlerine olan delillere geç ulaşmalarına veya hiç ulaşamamalarına sebebiyet verebilecektir. Suç şüphesi altında bulunan kişilerin suçsuz olduklarını ispatlamakla yükümlü olmadıkları, suçun işlendiğine dair ispat yükümlülüğünün iddia makamında olduğu hususu ceza yargılamasının temel ilkelerindedir. Ancak yapılan son düzenlemelerle birlikte iddia makamının ve mahkemenin yeterli şekilde aydınlatılmadan yargılama yapılabilmesi riski ortaya çıkmış, bunun yanı sıra son derece teknik özelliklere sahip vergi kaçakçılığı suçları için failin delil öne sürebilme imkânının güçlüğü de göz ardı edilmiştir. Soruşturma evresinde bu durum savcının teknik konularda aydınlatılmamasından dolayı mükelleflerin ağır sonuçları olan ceza yargılaması ile karşı karşıya kalmasına sebebiyet verebilecektir. Adil yargılanma hakkına aykırı bu durumların uygulamada da beraberinde olası birtakım sonuçları beraberinde getireceği ve mükellef haklarını birçok açıdan ihlal edeceği düşünülmektedir.

KAYNAKÇA

- Angun F / Tekin S, "Vergi Kaçakçılığı Suçlarında Mütalaa'nın Yeri", *Vergi Sorunları Dergisi*, (389), 2021, s. 32-42.
- Batı M / İnci Z Ö, "7394 Sayılı Kanunla Vergi Kaçakçılığı Suçunda (VUK m.359) Yapılan Değişikliklere Dair Değerlendirmeler", *Vergi Sorunları Dergisi*, (406), 2022, s. 30-48.
- Baykara B, *Teori ve Pratik Yönleriyle Vergi ve Vergi Ceza Hukuku*, Maliye Hesap Uzmanları Derneği, 2008.
- Biyan Ö, "Başka Mükellefler Nezdinde Yapılan İncelemelere Göre Tanzim Edilen Vergi Tekniği İnceleme Raporlarındaki Hukuka Aykırı Durumlar", *Legal Mali Hukuk Dergisi*, 8(96), 2012, s. 9-22.
- Candan T, *Vergisel Kabahatler ve Suçlar*, Yetkin Yayınları, 2019.
- Çiftçi T E, "Vergi Kaçakçılık Suçlarında Soruşturma Evresi", *Fiscaoeconomia*, 5(2), 2021, s.630-651.
- Donay S, *Ceza Mahkemesinde Yargılanan Vergi Suçları*, Beta Yayıncılık, 2008.
- Gölcüklü F / Gözübüyük Ş, *Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi ve Uygulaması Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi İnceleme ve Yargılama Yöntemi*, 3. Baskı, Turhan Kitabevi, 2002.
- Güngör M, "Vergi Kaçakçılığı Suçunun Takip Usulü", *Türkiye Adalet Akademisi Dergisi*, (44), 2020, s. 269-299.
- İnceoğlu S, "Türk Anayasa Mahkemesi ve İnsan Hakları Avrupa Mahkemesi Kararlarında Eşitlik ve Ayrımcılık Yasağı Çerçevesinde Af, Şartla Salıverme, Dava ve Cezaların Ertelenmesi", *Anayasa Dergisi*, 17(1), 2001, s. 41-70.
- Karaçoban G T, "Vergi Kaçakçılığı Suçunda Yargılama Şartının Anayasaya Aykırılığı", *Terazi Hukuk Dergisi*, 5(48), 2010, s. 99-114.
- Karakoç Y, *Yargı Kararları Işığında Vergi Sorunlarının Çözümü (Ceza Mahkemesinde Yargılanacak Vergi Suçları Hakkında Kamu Davası Açılmasının Mütalaa Şartına Bağlı Olması)*, Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Döner Sermaye İşletmesi Yayınları no.69, 1996.
- Karakoç Y, *Genel Vergi Hukuku*, Yetkin Yayınları, 2017.
- Karakoç Y, *Vergi Ceza Hukuku*, Yetkin Yayınları, 2019.
- Karataş D N, "Vergi Hukukunda İspat ve Delil", *Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 18(3), 2014, s. 505-528.
- Ömercioğlu A, "7318 Sayılı Kanun İle Eklenen Vergi Kaçakçılığı Suçları",

- Erciyes Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 17(1), 2022, s. 167-192.
- Öncel M / Kumrulu A / Çağan N / Göker C, *Vergi Hukuku*, Turhan Kitabevi, 2021.
- Özcan O, *Vergi Suçları*, Seçkin Yayınları, 2015.
- Özbek V Ö / Doğan K / Bacaksız P / Tepe İ, *Ceza Muhakemesi Hukuku*, 11. Baskı, Seçkin Yayınları, 2018.
- Özbek V Ö / Doğan K / Bacaksız P, *Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler*, 11. Baskı, Seçkin Yayınları, 2020.
- Özgenç H, “Vergi Kaçakçılığı Suçunda Muhakeme Usulü Olarak Mütalaa Şartı”, İzzet Özgenç (Ed.), *Vergi Ceza Hukuku Çalışmaları*, Seçkin Yayıncılık, 2021, s. 629-655.
- Öztürk B (Ed.)/Başaran Y.F (Ed.), *Vergi Kabahat Suçları ve Tasarısı*, Seçkin Hukuk, 2020.
- Pınar B, “Yargı Kararları Işığında Vergi İncelemesinde Yükümlü Haklarının İhlaline İlişkin Tespitler”, *International Journal of Public Finance*, 1(1), 2016, s.23-60.
- Rüzgâr M T, Vergi Kaçakçılığı Suçunda Fail, İzmir Kâtip Çelebi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi, İzmir, 2017.
- Soydan B, Türk Vergi Hukukunda Vergi İncelemesi, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yayımlanmamış Doktora Tezi, İstanbul, 2015.
- Şenyüz D, *Vergi Ceza Hukuku (Vergi Kabahatleri ve Suçları)*, 12. Baskı, Ekin Yayınevi, 2022.
- Şenyüz D, “Vergi Kaçakçılığı Suçunda Dava Şartı Olarak Mütalaa/Görüş”, *İzmir Barosu Dergisi*, (2), 2016, s. 13-51.
- Uğur H, “Vergi Suçlarında Kovuşturma Şartı Olarak Mütalaa (VUK m.367)”, *Terazi Hukuk Dergisi*, 8(88), 2013, s. 34-43.
- Yaltı B, “Vergi İncelemelerinde Dinlenilme Hakkı”, *Vergi Sorunları Dergisi*, (332), 2016, s. 52-57.
- Yenisey F / Nuhoğlu A, *Ceza Muhakemesi Hukuku*, 9. Baskı, Seçkin Yayıncılık, 2021.
- Yiğit U, *Vergi Usul Kanunu'nda Hürriyeti Bağlayıcı Suç ve Cezalar Vergi Kaçakçılığı Suçları ve Diğer Hürriyeti Bağlayıcı Vergi Suç ve Cezaları*, Beta Yayıncılık, 2004.