



Erzincan Binali Yıldırım Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi


Erzincan Law Review

Cilt/Vol: 27 Sayı/No: 2 Aralık/December 2023

Mütalaa Muhakeme Şartının Bazı Hallerde Aranmayacağına Dair 7394 sayılı Kanun İle Getirilen Düzenlemenin Zaman Bakımından Uygulamasına İlişkin Yargıtay 11. Ceza Dairesi Kararlarının Değerlendirilmesi

Evaluation of the Decisions of the 11th Criminal Chamber of the
Court of Cassation Regarding the Application in Terms of Time of
the Regulation Introduced by the Law No. 7394 on the Non -
Seeking of the Opinion Litigation Requirement in Certain Cases

  Av. Sadık Melih İŞLER *

 10.60002/ebyuhfd.1381530

ÖZET

213 sayılı VUK'nun 359. maddesinde düzenlenen vergi kaçakçılığı suçlarının takibine ilişkin VUK'nun 367. maddesinde özel bir usul öngörülmüş olup,

* Ordu Barosu, Samsun Ondokuz Mayıs Üniversitesi Kamu Hukuku Tezli Yüksek Lisans Öğrencisi.

Makale Bilgisi/Article Info: Araştırma Makalesi/Research Article

Geliş/Received: 26.10.2023 | **Kabul/Accepted:** 23.11.2023.

Bu makale, intihal programında taranmış ve iki (kör) hakem incelemesinden geçmiştir. This article was submitted in a plagiarism program and reviewed by two (blind) referees.

Atıf/Cite as: Sadık Melih İşler, “Mütalaa Muhakeme Şartının Bazı Hallerde Aranmayacağına Dair Getirilen Yeni Düzenleme ve Bu Düzenlemenin Yargı Uygulamasına Etkisi Üzerine Bir Değerlendirme”, EBYÜ-HFD, C. 27, S. 2, Aralık 2023, s. (279-301).



Bu makale **Atıf-GayriTicari 4.0 Uluslararası** lisansı ile lisanslanmıştır.

anılan maddede ilgili vergi komisyonundan mütalaa alınmasının zorunlu olduğu düzenlenmiştir. Yargıtay, mütalaa verilmesini bir muhakeme şartı olarak görmekte, hem fiil hem de fail için verilir verilmediğini büyük bir titizlikle denetlemektedir. Ayrıca Yargıtay, mütalaanın yargılama makamlarına yol gösterici bir takdiri delil niteliği taşıdığını kabul etmektedir. Ancak 08.04.2022 tarih ve 7394 sayılı Kanun'un 5. maddesi ile mütalaa muhakeme şartının düzenlendiği VUK'nun 367. maddesine yeni bir fıkra eklenerek önemli bir değişiklik yapılmıştır. Bu değişiklik ile, soruşturma veya kovuşturma konusu olmuş 359. maddede düzenlenen bir vergi kaçakçılığı fiilinin, başka bir kişi tarafından ya da başka bir kişiyle birlikte işlendiğinin sonradan tespiti halinde, yeni tespit edilen bu kişiler hakkında kamu davası açılabilmesi için ayrıca bir mütalaa alınmasına gerek olmayacağı belirtilmektedir. Böylelikle, değişiklik öncesinde mütalaanın her durumda hem fiil hem de fail hakkında verilme zorunluluğunun aranmasına ve mütalaanın verilemeyeceğinin anlaşılması halinde ise düşme kararı verilmesi gerektiğine yönelik Yargıtay uygulaması, getirilen düzenleme özelinde sonlanmıştır. Yargıtay 11. Ceza Dairesi ise, 7394 sayılı Kanun ile getirilen bu düzenlemenin derhal uygulama ilkesi kapsamında olduğunu değerlendirerek değişiklikten önce açılan ve mütalaa yokluğu nedeniyle düşme kararı verilen davalarda, bu düzenlemenin getirildiğini belirterek düşme kararı verilemeyeceğini ifade etmiştir. Yargıtay 11. Ceza Dairesi'nin bu uygulaması, mütalaa muhakeme şartının salt şekli ceza hukukuna ait bir kurum olduğu kabulüne dayanmaktadır. Ancak kanaatimizce, mütalaa muhakeme şartının özü ve işlevi sebebiyle yalnızca şekli ceza hukukuna özgü bir kurum olarak kabul edilmesi mümkün olmayıp, yokluğu halinde devlet ile fail arasındaki cezalandırma ilişkisini sona erdirmesi bakımından maddi ceza hukukuna özgü önemli bir yönü bulunmaktadır. Bu itibarla eldeki çalışmada, Yargıtay 11. Ceza Dairesi'nin bu görüşünün aksine, öncelikle mütalaanın şekli ceza hukuku yönleriyle birlikte maddi ceza hukuku yönlerinin de bulunduğu açıklanmaya çalışılmış ve 7394 sayılı Kanun ile getirilen değişikliğin derdest davalarda geriye yürütülmesine konu Yargıtay 11. Ceza Dairesi'nin iki kararının bu kapsamda değerlendirilmesi ile eleştirisine yer verilmiştir.

Anahtar Kelimeler: Vergi Ceza Hukuku, Vergi Kaçakçılığı Suçları, Mütalaa Muhakeme Şartı, 7394 Sayılı Kanun, Zaman Bakımından Uygulama.

ABSTRACT

A special procedure is stipulated in Article 367 of the Tax Procedure Law regarding the pursuit of tax evasion crimes regulated in Article 359 of the TPL No. 213, and it is regulated in the said article that it is mandatory to obtain an opinion from the relevant. The Court of Cassation sees the provision of an reasoning as a condition of judgment and checks with great care whether it is given for both the act and the perpetrator. In addition, the Court of Cassation accepts that the opinion is a discretionary proof that guides the trial authorities. However, with Article 5 of Law No. 7394 dated 08.04.2022, a significant Change has been made by adding a new paragraph to Article 367 of the Tax Procedure Law, wich regulates the condition of opinion reasoning. With this amendment, it is stated that if

it is later determined that a tax evasion act regulated in Article 359, which has been the subject of investigation or prosecution, was committed by or together with another person, there will be no need to obtain a separate opinion in order to file a public lawsuit against these newly identified persons. Thus, before the amendment, the Court of Cassation's practice that the opinion was required to be given about both the act and the perpetrator in every case, and that if it was understood that the opinion could not be given, the decision to dismiss it was ended, specifically with the regulation introduced. The 11th Criminal Chamber of the Court of Cassation of Appeals, on the other hand, evaluated that this regulation introduced by Law No. 7394 is within the scope of the principle of immediate implementation, and stated that in cases filed before the amendment and where a decision was made to abatement of action due to lack of opinion, abatement of action decision cannot be given, stating that this regulation was introduced. This practice of the 11th Criminal Chamber of the Court of Cassation of Appeal is based on the acceptance that the condition of opinion of opinion reasoning hearing is an institution that belongs only to criminal law. However, in our opinion, due to the essence and function of the condition of opinion reasoning, it is not possible to accept it as an institution specific only to form of criminal law; in its absence, it has an important aspect specific to substantive criminal law in that it ends the punishing relationship between the state and the individual. In this respect, in the present study, contrary to this opinion of the 11th Criminal Chamber of the Court of Cassation of Appeals, it has been tried to explain that the opinion has both substantive criminal law aspects, and the amendment brought by law No. 7394 is subject to retroactive implementation in pending cases. Two decisions are evaluated and criticized in this context.

Keywords: Tax Criminal Law, Tax Evasion Offenses, Condition of Opinion Reasoning, Law No. 7394, Application in Terms of Tim.

GİRİŞ

213 sayılı VUK'nun 359. maddesinde düzenlenen vergi kaçakçılığı suçlarının takibine ilişkin VUK'nun 367. maddesinde, ilgili vergi değerlendirme komisyonundan mütalaa alınmasının mecburi olduğunu öngören özel bir düzenleme bulunmaktadır¹. Yargıtay, vergi kaçakçılığı suçlarının takibi açısından mütalaa alınmasını bir muhakeme şartı olarak görmekte, düzenlemede bir açıklık olmasa da iddianamedeki fiil ve fail yönünden mütalaanın alınmaması ve verilemeyeceğinin de anlaşılması halle-

¹ Fevzi Rıfat **Ortaç**/Hilmi **Ünsal**, Genel Vergi Hukuku, Gazi Kitabevi, Ankara 2019, s. 167; Turgut **Candan**, Vergisel Kabahatler ve Suçlar, 5. Bası, Yetkin Yayınları, Ankara 2023, s. 593; Yusuf **Karakoç**, Vergi Ceza Hukuku, 2. Bası, Yetkin Yayınları, Ankara 2019, s. 331.

rinde yargılamanın düşme kararı ile sonuçlanması gerektiğini ifade etmektedir². Ancak 08.04.2022 tarih ve 7394 sayılı Kanun'un 5. maddesi ile mütalaa muhakeme şartının düzenlendiği VUK'nun 367. maddesine yeni bir fıkra eklenmiş ve Yargıtay'ın bu uygulamasına yönelik önemli bir değişiklik yapılmıştır. Bu değişiklik ile, soruşturma veya kovuşturma konusu olmuş VUK'nun 359. maddesinde düzenlenen bir vergi kaçakçılığı fiilinin, başka bir kişi tarafından ya da başka bir kişiyle birlikte işlendiğinin sonradan tespiti halinde, yeni tespit edilen bu kişiler hakkında kamu davası açılabilmesi için ayrıca bir mütalaa alınmasına gerek olmayacağı hüküm altına alınmıştır. Buradan hareketle ve değişiklik özelinde olmak üzere, Yargıtay'ın yukarıda ifade edilen uygulamasına kanun koyucu tarafından son verildiği görülmektedir. İstisnai bir düzenleme olan mütalaa kurumuna başka bir istisna getiren kanun koyucunun, 7394 sayılı Kanun'un ile yargılama sürecinde karşılaşılması muhtemel ve sürecin baştan başlamasına neden olan eksikliklerin önüne geçmek istediği açıktır. Ancak çalışma konumuz, 7394 sayılı Kanun'la getirilen mütalaa muhakeme şartının bazı hallerde aranmayacağına dair düzenlenmenin yerinde olup olmadığını tartışmak değildir. Vergi kaçakçılığı suçlarının temyiz incelemesini yapmakla görevli Yargıtay 11. Ceza Dairesi, değişiklik sonrası tesis ettiği iki kararı ile değişiklikten önce açılan ve mütalaa verilemeyeceğinin anlaşılması üzerine düşme kararı ile sonuçlandırılan davalarda, 7394 sayılı Kanun ile getirilen düzenlemenin tatbik edilmesi gerektiğini ve sanıklar hakkında düşme kararı verilemeyeceğini ifade etmiştir³. Daire, kararlarında açık bir belirleme yapmamış olsa dahi, bu uygulaması ile mütalaa muhakeme şartını yalnızca şekli ceza hukukuna ait bir kurum olarak

² Yarg. 11. CD., E. 2016/7293, K. 2018/1783, 28.02.2018; “213 sayılı Yasanın 367. maddesi uyarınca ve muhakeme şartı olan 17.09.2010 tarihli mütalaanın ... hakkında olduğu, sanık ... için verilmiş bir mütalaa bulunmadığı dikkate alınarak, bu sanık hakkında ilgili vergi dairesinden mütalaa istenmesi gerektiğinin gözetilmemesi...”; Yarg. 11. CD., E. 2017/1389, K. 2018/4650, 16.05.2018; “İddianameye konu “2006 takvim yılında sahte fatura düzenleme” ve 2010 yılında “defter belge ibraz etmeme” suçlarından 213 sayılı Yasanın 367. maddesi uyarınca verilen ve muhakeme şartı olan mütalaanın dosya kapsamında bulunmadığı amlaşıldığından, verilmiş ise onaylı örneğinin gönderilmesinin istenmesi, mütalaa yoksa verilip verilmeyeceğinin sorulması mütalaa verilmemesi halinde davaların düşmesine hükmedilmesi gerektiği gözetilmeden...”, <https://www.sinerjimevzuat.com.tr/>, E.T. 10.11.2023.

³ Yarg. 11. CD., E. 2022/4803, K. 2022/21119, 28.12.2022; Yarg. 11. CD., E. 2020/4130, K. 2022/21054, 27.12.2022, <https://www.sinerjimevzuat.com.tr/>, E.T. 21.08.2023.

kabul ettiğini göstermektedir. Buradan hareketle, mütalaa muhakeme şartının maddi ceza hukuku yönünün bulunup bulunmadığı ve bu doğrultuda mütalaa muhakeme şartına ilişkin yapılan yasal değişikliklerin lehe veya aleyhe olduğuna bakılmaksızın derhal uygulama ilkesi kapsamında girip girmediği hususları çalışma konumuzun temelini oluşturmaktadır. Kanaatimizce, mütalaa muhakeme şartının özü ve işlevi sebebiyle yalnızca şekli ceza hukukuna özgü bir kurum olarak kabul edilmesi mümkün olmayıp, yokluğu halinde devlet ile birey arasındaki cezalandırma ilişkisini sona erdirmesi bakımından maddi ceza hukukuna ilişkin önemli bir yönü de bulunmaktadır. Bu doğrultuda eldeki çalışmada, öncelikle mütalaa kavramı, hukuki niteliği ile önemi ve gerekliliği açıklanmaya çalışılmış ve Yargıtay 11. Ceza Dairesi'nin zımni olarak serdettiği görüşlerin aksine, mütalaanın maddi ceza hukuku yönlerinin de bulunduğu ortaya koyulmaya çalışılmıştır. Daha sonra, 7394 sayılı Kanun ile getirilen ve mütalaanın aranmayacağı hallere ilişkin değişiklikler içeren düzenleme ele alınmış ve anılan Kanun'un zaman bakımından uygulanmasına ilişkin derdest davalarda geriye yürütülmesine konu Yargıtay 11. Ceza Dairesi'nin iki kararının değerlendirilmesi ile eleştirisine yer verilmiştir.

I. VERGİ KAÇAKÇILIĞI SUÇLARINDA MÜTALAA KAVRAMI, HUKUKİ NİTELİĞİ, ÖNEMİ VE GEREKLİLİĞİ

A. Vergi Kaçakçılığı Suçlarında Mütalaa Kavramı ve Hukuki Niteliği

Suç işlendiği izlenimi veren bir hâl ile karşılaşan Cumhuriyet savcısı, CMK m. 160, f. 1 gereği derhal soruşturma başlatmak ve kamu davası açıp açmamak hususunda bir karar vermek zorundadır⁴. Eğer ki başlatılan bu soruşturma neticesinde elde edilen deliller, kamu davasının açılması için CMK m. 170/f. 2'de aranan yeterli şüpheyi⁵ oluşturuyor ise, Cumhuriyet

4 Bahri Öztürk ve diğerleri, Nazari ve Uygulamalı Ceza Muhakemesi Hukuku, 16. Bası, Seçkin Yayıncılık, Ankara 2022, s. 607; Feridun Yenisey/Ayşe Nuhoglu, Ceza Muhakemesi Hukuku, 10. Bası, Seçkin Yayıncılık, Ankara 2022, s. 613; Veli Özer Özbek/Koray Doğan/Pınar Bacaksız, Ceza Muhakemesi Hukuku, 15. Bası, Seçkin Yayıncılık, Ankara 2022, s. 173.

5 Toplanan deliller neticesinde şüpheli hakkında %51 mahkûmiyet olasılığının bulunması, yeterli şüphenin somut olayda mevcut bulunduğunu göstermektedir: Bkz. Yenisey/Nuhoglu, s. 618.

savcısı iddianamesini tanzim ederek kamu davasını açmak durumundadır⁶. Yeterli şüphenin söz konusu olmadığı hallerde ise Cumhuriyet savcısı tarafından CMK m. 172, f. 1 gereği şüpheli hakkında kovuşturmaya yer olmadığına, yani kamu davasının açılmasına yer olmadığına karar verilmesi gerekmektedir⁷.

Ancak VUK'nun 359. maddesinde düzenlenen vergi kaçakçılığı suçları için süreç bu şekilde işlememektedir⁸. Teknik bilgi dahilinde inceleme gerektiren bu suçların takibi sırasında, kişilerin mali güvenliğinin korunması amacına matuf, söz konusu kaçakçılık fiillerinin somut olayda mevcut olup olmadığına ilişkin VUK'nun 367. maddesi gereğince mütalaa alınması zorunluluğu öngörülmüş ve kamu davasının mecburiliği ilkesine bir istisna getirilmiştir⁹. Mütalaa kavramı, kelime anlamı itibarıyla “*herhangi bir konu üzerinde ayrıntılı düşünme ile oluşan görüş ve yorum*” faaliyeti olarak genel bir kavramı ifade etmektedir¹⁰. VUK'nun 367. maddesinde düzenlenen mütalaa kavramı ise, ilgili rapor düzenleme komisyonunun VUK'nun 359. maddesinde yer alan vergi kaçakçılığı suçlarının somut olayda vücut bulup bulunmadığına ve bu kapsamda inceleme konusu kaçakçılık fiili ile fail arasındaki illiyedin ortaya çıkarılmasına¹¹ ilişkin değerlendirme ve görüşlerini içeren bir niteliği haiz olup, bu suçlara ilişkin ceza yargılaması yapılabilmesi için aranan özel bir muhakeme şartını ifade etmektedir¹².

-
- 6 Yenisey/Nuhoğlu, s. 728; Özbek/Doğan/Bacaksız, s. 159; Öztürk ve diğerleri, s. 619.
 - 7 CMK m. 172/f. 1; “Cumhuriyet savcısı, soruşturma evresi sonunda, kamu davasının açılması için yeterli şüphe oluşturacak delil elde edilememesi veya kovuşturma olanağının bulunmaması hâllerinde kovuşturmaya yer olmadığına karar verir”.
 - 8 Erdoğan Öner, Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi, 3. Bası, Seçkin Yayıncılık, Ankara 2014, s. 164; Ercan Sarıcaoğlu, “Vergi Affından Yararlanan Mükellef İçin Mütalaa Geri Alınabilir Mi?”, TBB Dergisi, S. 134, 2018, s. 234.
 - 9 Doğan Şenyüz, Vergi Ceza Hukuku (Vergi Kabahatleri ve Suçları), 12. Bası, Ekin Yayınevi, Bursa 2022, s. 406-407.
 - 10 Bkz. TDK Güncel Türkçe Sözlük, <https://sozluk.gov.tr>, E.T. 03.06.2023.
 - 11 Doğan Şenyüz, “Vergi Kaçakçılığı Suçunda Dava Şartı Olarak Mütalâa/Görüş”, İzmir Barosu Dergisi, S. 2, 2016, s. 39-40.
 - 12 Mehmet Taştan, Açıklamalı – İçtihatlı Vergi Kaçakçılığı Suçları, 3. Bası, Adalet Yayınevi, Ankara 2022, s. 57; Murat Batı, Vergi Hukuku (Genel Hükümler) Vergi Tekniği – Vergi Yargısı – Vergi İcra, 2. Bası, Seçkin Yayıncılık, Ankara 2022, s. 360; Mümin Güngör, “Vergi Kaçakçılığı Suçunun Takip Usulü”, TAAD, S. 44, 2020, s. 278-279; Öner, s. 165.

B. Vergi Kaçakçılığı Suçlarının Muhakemesinde Mütalaanın Önemi ve Gerekliliği

Ceza muhakemesi, bir suçun işlendiği şüphesi üzerine başlayıp, suç işlenip işlenmediğini tespit etmek, suçun işlenmesi halinde ise suçu, suçluyu ve kanuni neticelerini belirlemek amaçları dahilinde iddia, savunma ve hüküm gibi birtakım faaliyetler icra edilerek nihayete erdirilen diyalektik bir süreci ifade etmektedir¹³. Böylesine hassas bir süreç içerisinde, suçları muhakeme etmekle görevli makamlar, muhakeme ettikleri her suçun oluşumunu salt sahip oldukları hukuki bilgi ve becerileri ile tespit edemeyebilirler. Zira bazı suçlar vardır ki, oluşumlarını tespit etmek için başka bir alanda uzman olmak gerekmektedir. VUK'nun 359. maddesinde düzenlenen vergi kaçakçılığı suçları da bu nevidendir. Bu nedendir ki kanun koyucu, bu ihtiyacı karşılamak adına vergi kaçakçılığı suçlarının takibi için VUK'nun 367. maddesinde vergi tekniğine hâkim ve bu alanın uzmanı olan kişiler tarafından mütalaa verilmesini öngörmüştür¹⁴. Böylece bir yandan suçun oluşumuna ilişkin muhakeme süjelerine farklı bir perspektif kazandırmak¹⁵, bir yandan da kötü niyetli ihbarlarla vergi mükellefi olan kişilerin kolayca bu suçların şüphelisi veya sanığı olmalarının önüne geçilmesi, yani mükelleflerin mali güvenliğinin sağlanması amaçlanmaktadır¹⁶.

Uygulamada mütalaanın verilmesine ilişkin süreç, vergi incelemesi neticesinde VUK'nun 359. maddesinde düzenlenen herhangi bir vergi kaçakçılığı suçunun işlendiği tespiti üzerine, vergi inceleme raporu ve vergi suçu raporu düzenlenmesiyle başlamaktadır¹⁷. Daha sonra ilgili rapor değerlendirme komisyonu, bu raporların usulüne uygun olup olmadığını denetleyerek uygun olduğuna karar verdiğinde, ayrıca düzenlediği mütalaası

13 Ahmet **Gökçen ve diğerleri**, Ceza Muhakemesi Hukuku, 5. Baskı, Adalet Yayınevi, Ankara 2021, s. 121; **Öztürk ve diğerleri**, s. 29; Nur **Centel/Hamide Zafer**, Ceza Muhakemesi Hukuku, 19. Bası, Beta Yayıncılık, İstanbul 2020, s. 3; **Yenisey/Nuhoğlu**, s. 728.

14 Cansu **Sevinç Ceyhan**, Vergi Suçlarında Yargılama Süreci (7394 sayılı Kanun değişikliklerine göre), Yetkin Yayınları, Ankara 2023, s. 157.

15 Hakan **Arslaner**, "Soruşturma Aşamasında Mütalâanın Vergi Suçları Açısından Önemi", Mali Hukuk Dergisi, C. 18, S. 215, 2022, s. 2399; Onur **Özcan**, Vergi Suçları, Seçkin Yayıncılık, Ankara 2015, s. 504; **Güngör**, s. 294; **Sarıcaoğlu**, s. 237; **Şenyüz**, "Vergi Kaçakçılığı Suçunda Dava Şartı Olarak Mütalâa/Görüş", s. 18.

16 **Arslaner**, s. 2399; **Güngör**, s. 294; **Özcan**, s. 504; **Sarıcaoğlu**, s. 237; **Candan**, s. 597.

17 **Ceyhan**, s. 159.

ile keyfiyeti ilgili Cumhuriyet başsavcılığına bildirmektedir¹⁸. Belirtmek gerekir ki, vergi kaçakçılığı suçlarına yönelik mütalaanın verilmiş bulunması, mutlak anlamda bu suçların işlendiği sonucunu doğurmamaktadır¹⁹. Mütalaanın içeriği olumsuz olabileceği gibi²⁰, verilen olumlu mütalaanın varlığına rağmen soruşturmayı yürüten Cumhuriyet savcısı kaçakçılık fiili hakkında kovuşturmaya yer olmadığı kararı da verebilir²¹. Zira mütalaa, değerlendirme ve yorumlu içerikli takdiri bir delil niteliğinde olduğu için soruşturma ve kovuşturma makamlarını bağlamamaktadır²². Kaldı ki, ceza yargılaması hukukumuzda vicdani delil sistemi kabul edildiğinden²³ ve deliller serbestçe değerlendirilerek bir sonuç çıkarılacağından, makamları tahakküm altına alan bir delilin varlığından söz edilemez²⁴. Öte yandan öğretilerde Özcan, mütalaanın bir delil değil, delillerin değerlendirilmesine hizmet eden bir araç olduğu görüşündedir²⁵. Öncelikle belirtmek gerekir ki, mütalaa içerik itibarıyla, vergi incelemesi neticesinde mükellef hakkında düzenlenen vergi inceleme ve vergi suçu raporlarına dayanmakta

18 **Ceyhan**, s. 159.

19 Mehmet **Yüce**, Vergi Kaçakçılığı Suçu ve Yargılama Usulü, 2. Bası, Adalet Yayınevi, Ankara 2021, s. 298; Serkan **Ağar**, Vergi Kaçakçılığı Kapsamında Defter ve Belgeleri İbraz Etmeme Suçu, Seçkin Yayıncılık, Ankara 2016, s. 341; Yusuf Burak **Aslanpınar**, TCK'nın Genel Hükümleri Çerçevesinde Vergi Kaçakçılığı Suçları, 2. Bası, Seçkin Yayıncılık, Ankara 2022, s. 198-199.

20 **Ağar**, s. 341; Yarg. 11.CD., E. 2017/9388, K. 2020/6196, 22.10.2022; “*Dosyada mevcut 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 367. maddesi uyarınca dava şartı olan 05/04/2011 tarih, İST.G.RODK-4/162-1 sayılı mütalaanın 2008 takvim yılında sahte fatura kullanma suçundan sanık ... hakkında verildiği, sanıklar ... ve ... hakkında ise şirketi temsil yetkileri olmadığından fiil ile fail arasında bir bağlantı bulunmadığının mütalaa edildiğinin anlaşılması...*”, <https://www.sinerjimevzuat.com.tr/>, E.T. 10.11.2023.

21 Suat **Çalışkan**/Mustafa **Atar**, 7394 Sayılı Yasa ile Getirilen Değişiklikler Işığında Vergi Suçları Soruşturma Usulü ve Etkin Pişmanlık, Platon Plus Yayıncılık, İstanbul 2022, s. 72; Ümit Süleyman **Üstün**, “Cezaî Yaptırım Gerektiren Vergi Suçları ve Yargılama Usulü”, Selçuk Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, C. 9, S. 3-4, 2001, s. 313; **Ceyhan**, s. 161.

22 **Ağar**, s. 341; **Arslaner**, s. 2400; **Özcan**, s. 505; YCGK, E. 2018/427, K. 2018/517, 08.11.2018; “*Vergi kaçakçılığı suçu kapsamına giren eylemlerin bulunup bulunmadığına ilişkin özel ve teknik bilginin yer aldığı bu mütalaalar, kovuşturma aşamasında değerlendirilebilecek takdiri delil niteliğinde olduğundan...*”, <https://www.sinerjimevzuat.com.tr/>, E.T. 21.08.2023.

23 **Yenisey/Nuhoğlu**, s. 815.

24 **Özbek ve diğerleri**, s. 666.

25 **Özcan**, s. 505.

olup, bu raporların bilirkişi raporu niteliğinde olduğu kabul edilmektedir²⁶. Kanaatimizce, mütalaa ile mütalaanın dayanağı olan vergi inceleme ve vergi suçu raporları, delillerin değerlendirilmesinin ötesine geçen, yeni ve farklı deliller elde etme, ortaya çıkarma faaliyetidir ve bu nedenle de mütalaanın ayrıca bir delil olarak kabul edilmesi gerekmektedir²⁷. Zira, vergi incelemesi yapılırken elde edilen veriler genellikle atıl halde bulunmakta ve tek başlarına bir anlam ifade etmemektedirler²⁸. Bu verilerin vergi inceleme elemanı tarafından ayrıntılı olarak ele alınması ve bu doğrultuda somut olayda hangi kaçakçılık fiilinin gerçekleşmiş olabileceğinin değerlendirilmesi, gerekli duyulan başka bilgi ve belgelerin araştırılması ve ilgili yerlerden temin edilmesi, bu hususların fail ile ilişkilendirilmesi ve suçun oluşumuna ilişkin teknik detayların ortaya koyulması gibi durumlar söz konusu olduğu için, bu araştırmalar üzerinden hazırlanan mütalaanın yeni ve farklı bir delil olarak değerlendirilmesi gerekmektedir.

Bu itibarla, mütalaanın iki işleve sahip olduğu görülmektedir. Mütalaa, birinci işlevi itibarıyla; vergi kaçakçılığı suçlarına ilişkin yapılacak muhakemenin belirli bir usul dahilinde başlamasını sağlayarak yukarıda zikredilen birtakım güvenceler oluşturmaktadır. Bu yönüyle mütalaanın şekli ceza hukuku kurumu olduğunu ifade etmek gerekir. Mütalaanın ikinci işlevi ise; vergi kaçakçılığı suçlarının işlenmesine ilişkin uzmanınca yapılan belirli bir derinlikte değerlendirmeler ile tespitler içermesi, verilemeyeceğinin anlaşılması halinde ise failin cezalandırılmasını engelleyen²⁹ ve aynı zamanda cezalandırılabilirliğin maddi koşullarını ortaya koyan

26 **Güngör**, s. 296.

27 Öğretide bir görüşe göre, bilirkişi raporu ile ortaya koyulan görüşlerin yeni ve farklı bir delil oluşturabileceğinden hareketle, ayrıca bir delil olarak kabul edilmesi gerektiği ifade edilmektedir. Değerlendirmeler için bkz. Burcu **Dönmez**, “Yeni CMK’da Bilirkişilik Kavramı”, Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, C. 9, Ö. S., 2007, s. 1149.

28 Örneğin, hakkında vergi incelemesi yapılan mükellefe ait banka hesap hareketlerinin sahte fatura kullanma suçu açısından delil olduğu söylenebilir. Ancak bu hesap hareketleri, sahte fatura kullanma suçuna konu olan faturanın tutarı ile adına fatura düzenlenen kişinin gerçekten bir mal alıp almadığına, aldı ise kimden aldığına, ödemenin ne şekilde yapıldığına ilişkin beyanları ve alınan mallara ilişkin taşıma ve sevk irsaliyelerinin bulunup bulunmadığı hususları belirlendikten sonra bir anlam ifade edecektir.

29 Yargıtay, mütalaaı bir muhakeme şartı olarak kabul ettiğinden, mütalaa verilemeyeceği anlaşıldığında, soruşturma aşamasının kovuşturmayaya yer olmadığı kararı ile, kovuşturma aşamasının ise düşme kararı ile sonuçlanmasına ve failin cezalandırılmasına neden olmaktadır.

önemli³⁰ ve fakat takdiri bir delil mahiyetinde olması olup, bu durum mütalaanın maddi gerçeğe ulaşmada önemli bir vasıta olduğunu göstermektedir. Öte yandan mütalaa, verilemediği hallerde devlet ile fail arasındaki ceza ilişkisini ortadan kaldırdığı için, bir maddi ceza hukuku kurumu olduğunun kabul edilmesi gerekmektedir. Öğretiye bakıldığında, mütalaanın şekli ceza hukukuna mı, yoksa maddi ceza hukukuna ya da karma nitelikte bir kurum mu olduğu hususunda bir tartışmanın ya da kapsamlı bir değerlendirmenin bulunmadığı görülmektedir. Bazı yazarlar, mütalaanın yalnızca hem şekli hem de maddi ceza hukuku kurumu olduğunu ifade etmekle yetinmişlerdir³¹. Yargıtay Ceza Genel Kurulu, başka bir muhakeme şartı olan uzlaşmayı devlet ile birey arasındaki ceza ilişkisini sona erdirmesi nedeniyle hem şekli hem de maddi ceza hukuku kurumu olarak kabul etmektedir³². Bu bağlamda, uzlaşma kurumu açısından yapılan bu değerlendirmeler, benzer özellikleri bulunan, vergi kaçakçılığı suçları açısından bir muhakeme şartı olarak kabul edilen ve verilemeyeceğinin anlaşılması durumunda yargılamayı mutlak biçimde sonlandıracak güce sahip olan mütalaa açısından da düşünüldüğünde, mütalaanın hem şekli hem de maddi ceza hukuku yönleri bulunan karma nitelikte bir muhakeme şartı olarak kabul edilmesi gerektiğini zorunlu kılmaktadır. Ayrıca mütalaanın, yalnızca VUK'nun 359. maddesinde düzenlenen kaçakçılık fiilleri için alınması sebebiyle özel ve yargılamanın devam etmesi için mevcut bulunması gerekmesi sebebiyle olumlu bir muhakeme şartı olduğunu da önemle ifade etmek gerekmektedir³³.

30 Mütalaanın, Cumhuriyet başsavcılığına bildirilmesi neticesinde, başka bir delil araştırılması yapılmaksızın iddianame düzenlenmesi genel uygulama haline geldiğinden, mütalaanın vergi kaçakçılığı suçları açısından önemli bir delil olduğunu vurgulamak gerekir. Benzer yönde açıklamalar için bkz. Mustafa **Özen**, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nda Düzenlenen Vergi Suçları ve Kabahatleri, 6. Bası, Adalet Yayınevi, Ankara 2023, s. 175.

31 **Taştan**, s. 64.

32 YCGK, E. 2019/630, K. 2022/511, 04.07.2022, <https://www.sinerjimevzuat.com.tr/>, E.T. 10.11.2023.

33 Yağız **Yavuz**, "Ceza Muhakemesi Şartı Olarak Mütalaa (VUK m. 367)", Hukuk ve Adalet Eleştirel Dergisi, C. 10, S. 23, 2018, s. 126.

II. 7394 SAYILI KANUN'UN 5. MADDESİ İLE VUK'UN 367. MADDESİNE EKLENEN YENİ FIKRAYA GÖRE MÜTALAA ARANMAYACAĞI HALLER VE BU DÜZENLEMENİN ZAMAN BAKIMINDAN UYGULANMASINA DAİR YARGITAY 11. CEZA DAİRESİ'NİN İKİ KARARININ DEĞERLENDİRİLMESİ

A. Yeni Düzenlemeye Göre Mütalaa Aranmayacağı Haller

Bu başlıkta, mütalaa muhakeme şartının aranmayacağı hallere ilişkin getirilen istisnai düzenlemenin yerindeliği tartışılmayacak, düzenlemenin içeriği, düzenlemeden önceki Yargıtay uygulaması ve düzenlemenin ne amaçla getirilmiş olabileceği üzerinde durulacaktır. Zira, mütalaa aranmayacağı hallere ilişkin getirilen düzenlemenin yerinde olup olmadığına ilişkin tartışmaların geniş bir monografik çalışmaya konu olacağı açıktır. 08.04.2022 tarih ve 7394 sayılı Kanun'un 5. maddesi ile mütalaa muhakeme şartının düzenlendiği VUK'nun 367. maddesine eklenen 5. fıkraya göre, “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 çıkarılması durumunda, bu kişi bakımından kamu davası açılması için rapor düzenlenmesi ve mütalaa verilmesi şartı aranmaz”³⁴. Anılan Kanun maddesinin gerekçesine bakıldığında ise, “VUK m. 359'da yazılı suçlara ilişkin yürütülmekte olan soruşturma veya kovuşturmalarda mütalaa konu fiilin, hakkında soruşturma veya kovuşturma yürütülen kişinin dışında bir kişi tarafından işlendiğinin veya başka bir kişiyle birlikte gerçekleştirildiğinin ortaya çıkması durumunda, bu kişi bakımından kamu davası açılması için rapor düzenlenmesi ve mütalaa verilmesi şartının aranmaması temin edilmektedir”³⁵ denilmektedir. Görüldüğü gibi, madde gerekçesinde neden böyle bir duruma ihtiyaç duyulduğuna, diğer bir ifadeyle hükmün getiriliş amacına dair maddi veya hukuki hiçbir açıklamaya yer verilmemiştir³⁶.

Düzenlemeye bakıldığında ise, iki durum için mütalaa şartının aranmayacağı belirtilmekte olup, zikredilen ilk durumu vergi kaçakçılığı fiiline ilişkin herhangi bir kişi hakkında mütalaa verilmesinin yeterli görülmesi oluşturmaktadır. Sonradan bu fiilin başka bir kişi tarafından işlendi-

³⁴ 15.04.2022 tarih ve 31810 sayılı Resmi Gazete.

³⁵ <https://www.tbmm.gov.tr/Yasama/Gecmis-Kanunlar>, E.T. 21.08.2023.

³⁶ Arslaner, s. 2406; Batı, s. 360.

ğinin ortaya çıkması halinde dahi, yeni tespit edilen asıl fail hakkında ayrıca bir mütalaa verilmesine gerek olmadığı hüküm altına alınmıştır³⁷. Düzenlemede yeni bir mütalaa alınmasını gerektirmeyen ikinci durumu ise, tespit edilmiş vergi kaçakçılığı fiiline başka bir kişinin de iştirak ettiğinin sonradan belirlenmesi hali oluşturmaktadır³⁸. Bu durumda yine fiile iştirak ettiği belirlenen yeni kişi hakkında ayrıca bir mütalaa alınmasına gerek duyulmayacağı belirtilmektedir³⁹. Görülmektedir ki kanun koyucu, yaptığı bu değişiklik ile mütalaanın düzenlenmesinde fiili ve faili esas alan Yargıtay uygulamasını değiştirmiş ve değişiklik özelinde mütalaaı sarahten suç konusu fiili esas alan bir kurum olarak düzenlemiş bulunmaktadır⁴⁰. Zira yapılan değişiklik öncesi Yargıtay, mütalaanın hem fiil hem de fail yönünden verilmesini arıyor⁴¹, ilgili kişi hakkında yargılama konusu kaçakçılık fiili yönünden verilmiş bir mütalaa bulunmaması halinde bu

37 **Candan**, s. 598; **Ceyhan**, s. 164.

38 **Taştan**, s. 66.

39 Buna karşılık, halen yürürlükte bulunan Rapor Değerlendirme Komisyonlarının Oluşturulması ile Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmeliğin 13. maddesinin 2. fıkrasında; “*Verilecek mütalaaalarda, suçun unsurlarıyla, fiil ve fail arasındaki ilişki değerlendirilir*” hükmü yer almaktadır. 7394 sayılı Kanun ile VUK’nun 367. maddesinin 5. fıkrasına eklenen düzenlemenin fiil odaklı bir mütalaa uygulaması getirmesi karşısında, anılan yönetmelik maddesinin güncel olmadığı ve 7394 sayılı Kanun doğrultusunda idare tarafından değiştirilmesi gerektiği açıktır.

40 **Ceyda Ümit**, Vergi Ceza Hukukunda Defter, Kayıt ve Belgeleri Gizleme, Sahte Belge Düzenleme ve Kullanma Suçları Açıklamalı – İçtihatlı, Seçkin Yayıncılık, Ankara 2022, s. 329; **Didem Türker**, “Vergi Kaçakçılığı Suçu Soruşturamalarında İnceleme ve Mütalaa Şartına Getirilen İstisnai Düzenlemelerin Değerlendirilmesi”, Ankara Hacı Bayram Veli Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, C. XXVII, S. 23, 2023, s. 345; Öğretide **Özcan**, bu değişiklik öncesi yapmış olduğu değerlendirmelerinde mütalaanın yalnızca suça konu fiil hakkında verilmesini, aksi yönde gelişen ve mütalaanın faili de kapsamı gerektiğine yönelik yargı uygulamasının VUK’nun 367. maddesine aykırı olduğunu savunmaktaydı. Ayrıntılı açıklamalar için bkz. **Özcan**, s. 532.

41 Değişiklik öncesi Yargıtay uygulamasına ilişkin açıklamalar için bkz. **Hüsamettin Uğur**, “Vergi Suçlarında Kovuşturma Şartı Olarak Mütalaa (VUK m. 367)”, Terazi Hukuk Dergisi, C. 8, S. 88, 2013, s. 36; Yarg. 11. CD., E. 2019/7298, K. 2019/9203, 11.12.2019; “*İzmir Cumhuriyet Başsavcılığı’nun 28.03.2013 tarih ve 2013/12452 esas sayılı iddianamesi ile sanık hakkında “2007 takvim yılında mükellef...’ın sahte fatura düzenleme suçuna iştirak” suçundan kamu davası açılmış ise de; atılı 2007 takvim yılındaki suça ilişkin olarak sanık hakkında verilmiş bir mütalaa bulunmadığı anlaşıldığından, mahkeme tarafından öncelikle durma kararı verilip, 213 sayılı VUK’nin 367. maddesi gereğince dava şartı olan mütalaanın verilip verilmeyeceği Vergi Dairesi Başkanlığından sorulması ve sonucuna göre karar verilmesi gerekirken, yargılamaya devamla beraat hükmü kurulması...*”, <https://www.sinerjimevzuat.com.tr/>, E.T. 21.08.2023.

aşamada durma kararı verilmesini ve kişi hakkında mütalaa verilir verilemeyeceğinin ilgili makamdan sorulmasını isteyerek mütalaanın verilmesi halinde yargılamaya devamla sanığın hukuki durumunun belirlenmesini, mütalaanın verilemeyeceğine dair görüş bildirilmesi halinde ise muhakeme şartı yokluğundan sanık hakkında düşme kararı verilmesi gerektiğini ifade ediyordu⁴². Yargıtay'ın bu uygulamasını destekler mahiyette, Maliye Bakanlığı tarafından çıkarılan ve 31.10.2011 tarih ve 28101 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan Rapor Değerlendirme Komisyonlarının Oluşturulması ile Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmeliğin 13. maddesinin 2. fıkrasında, verilecek mütalaalarda suçun unsurları ile fiil ve fail arasındaki ilişkinin değerlendirilmesi gerektiği ifade ediliyordu. Bu bağlamda, değişikliği içeren maddenin gerekçesinde bu değişikliğe neden ihtiyaç duyulduğuna dair herhangi bir açıklama bulunmamasına karşın, Yargıtay'ın yukarıda değindiğimiz uygulaması dikkate alınmak suretiyle idarenin mütalaa tekeline bir istisna getirildiği ve yargılama sürecinin başa dönmesinin engellenmeye çalışıldığı anlaşılmaktadır⁴³. Zira, mütalaanın verilemeyeceğinin anlaşılması durumunda düşme kararı verileceğinden, sarfına neden olunan zaman, emek ve masrafın da heba olmasının bu şekilde önüne geçileceği şeklindeki düşünceler bu değişikliğin temelini oluşturan sebepler arasında yer almaktadır⁴⁴.

42 **Çalışkan/Atar**, s. 80-81; Ferhat **Yıldız**, Yargıtay Kararları Işığında Belgede Sahtecilik ve Vergi Kaçakçılığı Suçları, Adalet Yayınevi, Ankara 2022, s. 131; **Üstün**, s. 314; Yarg. 11. CD., E. 2017/9196, K. 2020/5629, 08.10.2020; “*Diyarbakır Cumhuriyet Başsavcılığı'nın 10. 01.2013 tarih ve 2013/413 Esas sayılı iddianamesi ile mütalaaaya aykırı olarak “sahte fatura düzenleme” suçundan kamu davası açıldığı, ancak bu suçla ilgili verilen mütalaa bulunmadığı, sahte belge düzenleme ve sahte belge kullanma eylemlerinin birbirinden bağımsız ve ayrı suçları oluşturduğu ve birbirine dönüşmeyeceği dikkate alınarak; iddianameye konu olan sahte fatura düzenleme suçu yönünden 213 sayılı VUK'nin 367. maddesi gereğince dava şartı olan mütalaanın verilir verilemeyeceğinin Vergi Dairesi Başkanlığından sorulması, verilemeyeceğinin anlaşılması durumunda davanın düşmesine karar verilmesi gerekeceği...*”. <https://www.sinerjimevzuat.com.tr/>, E.T. 21.08.2023.

43 **Ümit**, s. 330; **Türker**, s. 345; **Bati**, s. 361.

44 **Ümit**, s. 330.

B. 7394 Sayılı Kanun ile Mütalaa Muhakeme Şartının Bazı Hallerde Aranmayacağına Dair Getirilen Düzenlemenin Zaman Bakımından Uygulanmasına Dair Yargıtay 11. Ceza Dairesi'nin İki Kararının Değerlendirilmesi

Bu başlıkta, vergi kaçakçılığı suçlarına ilişkin temyiz incelemesi yapmakla görevli Yargıtay 11. Ceza Dairesi'nin bu değişikliğin zaman bakımından uygulanmasına ilişkin verdiği iki kararı değerlendirilecektir. Bu kapsamda değerlendireceğimiz ilk kararda Yargıtay 11. Ceza Dairesi, mütalaa kurumu hakkındaki ele aldığımız değişiklikle getirilen yeni hükmün, “bu değişiklikten önce” işlenmiş bir vergi kaçakçılığı fiili hakkında uygulanmasına karar vermiştir.

Yargıtay 11. Ceza Dairesi bu kararında⁴⁵; “*Sanık hakkında “2013 ve 2014 takvim yıllarında sahte fatura düzenleme fiiline iştirak etme” suçundan 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 367. maddesi uyarınca dava şartı olan mütalaa bulunmadığından kamu davasının düşmesine karar verilmiş ise de, 15.04.2022 tarihinde Resmi Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe gire, 7394 sayılı Kanun'un 5. maddesiyle değişik 213 sayılı Kanun'un 367. maddesinin 5. fıkrasında düzenlenen “359. 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 şartı aranmaz” hükmü uyarınca, dosya kapsamına göre sanığın muhasebe işlemlerini yaptığı Sincan Vergi Dairesinin ... vergi kimlik numaralı Mükellefi ... Ticaret İnşaat ve Turizm Ltd. Şti. hakkında “2013 ve 2014 takvim yıllarında sahte fatura düzenleme” fiiline ilişkin verilmiş bir mütalaanın bulunup bulunmadığı araştırılıp, fiile ilişkin mütalaa verildiğinin anlaşılması halinde sanık hakkında ayrıca rapor ve mütalaa alınması zorunluluğunun bulunmadığı gözetilerek, yargılamaya devamla hukuki durumunun belirlenmesinde zorunluluk bulunması” şeklindeki gerekçesiyle kararın bozulmasına karar vermiştir.*

Öncelikle belirtelim ki, kararda, mütalaanın aranmayacağı hallere ilişkin getirilen yeni düzenlemenin neden bu değişiklikten önce işlenmiş kaçakçılık fiili hakkında uygulanması gerektiğine veya bu duruma temas edecek şekilde mütalaanın hukuki niteliğine ilişkin herhangi bir açıklamaya yer verilmemiştir. Bu halde, söz konusu uygulamanın tek bir izahı

⁴⁵ Yarg. 11. CD., E. 2022/4803, K. 2022/21119, 28.12.2022, <https://www.sinerjimevzuat.com.tr/>, E.T. 21.08.2023.

bulunmaktadır ki, o da Yargıtay'ın mütalaa'yı salt şekli ceza hukukuna özgü bir kurum olarak kabul ettiği gerçeğidir. Çünkü bilindiği üzere, ceza muhakemesi hukukuna ilişkin yapılan değişiklikler lehe veya aleyhe olduklarına bakılmaksızın derhal uygulama ilkesine tabidir⁴⁶. Mütalaa da bütünüyle şekli ceza hukukuna ait bir kurum olarak kabul edildiğinde, getirilen yeni düzenlemenin derhal uygulama ilkesi kapsamına gireceği ve böylece getiriliş tarihinden önce işlenmiş kaçakçılık fiillerine ilişkin derdest olan davalarda tatbik edileceği sonucuna ulaşılabilecektir. Buna karşılık, kararda mütalaa'nın neden salt şekli bir düzenlemeden ibaret olduğu görüşü ise izaha muhtaç bir görüş olarak kalmaya devam edecektir.

Yargıtay 11. Ceza Dairesi'nin bu uygulaması, Daire'nin, mütalaa'nın bir muhakeme şartı olduğu ve verilemeyeceğinin anlaşılması halinde yargılamanın düşme kararıyla sonuçlandırılması gerektiği şeklinde geliştirdiği kendi uygulaması ile büyük bir tezatlık içerisinde. Bu tezatlık değerlendirilmeden önce, konunun iyi anlaşılması açısından maddi ceza hukukuna ilişkin genel bilgilere yer verilmesinde fayda bulunmaktadır. Maddi ceza hukuku, bir fiilin cezalandırılabilir olup olmadığına ilişkin maddi koşulları ve bu koşulların hukuki sonuçlarını belirleyen ceza hukukunun bir alt dalını oluşturmaktadır⁴⁷. Bir düzenlemenin, şekli ceza hukukuna mı, maddi ceza hukukuna mı ait olduğu hususu, düzenlemenin yer aldığı kanuna göre belirlenmemektedir⁴⁸. Bu belirlemenin önemli sonuçları olduğundan⁴⁹, belirleme yapılırken düzenlemenin ne tür bir içeriğe ve işleve sahip olduğu ele alınmalıdır⁵⁰. Zira maddi ceza hukukunu ilgilendiren bir konuda, sanık aleyhine uygulama içeren bir kanuni düzenleme gündeme geldiğinde, aleyhe kanunun geçmişe yürüme yasağı devreye girecek ve bu değişikliklerle getirilen yeni düzenleme, getirilme tarihinden önceki olaylara uygulanamayacaktır⁵¹. Yukarıda, mütalaa'nın önemi ve gerekliliği başlığı altında ifade edildiği üzere Yargıtay, uzlaşma gibi yalnızca muhakeme hukukuna özgü görünen birçok düzenlemeyi hem şekli hem de

46 Öztürk ve diğerleri, s. 42.

47 Bahri Öztürk/Mustafa Ruhan Erdem, Uygulamalı Ceza Hukuku ve Güvenlik Tedbirleri Hukuku, 22. Bastı, Seçkin Yayıncılık, Ankara 2022, s. 35.

48 Öztürk/Erdem, s. 36.

49 Centel/Zafer, s. 12.

50 Öztürk/Erdem, s. 37.

51 Centel/Zafer, s. 12; Özgenç, s. 141; Öztürk/Erdem, s. 37.

maddi ceza hukuku kurumu niteliğinde görmektedir⁵². Nitekim Ceza Genel Kurulu bir kararında⁵³, “*Uzlaştırma ile failin cezalandırılması olanağı ortadan kalktığından, bu kurum ceza ilişkisini düşüren bir hâl olarak nitelendirilebilir. Bu neden uzlaşma; bir taraftan muhakemeyi engellemesi nedeniyle muhakeme hukuku kurumu, diğer yandan ise fail ile devlet arasında ceza ilişkisini sona erdirdiğinden maddi ceza hukuku kurumu olarak kabul edilmelidir...*” değerlendirmelerine yer vermiştir. Ceza Genel Kurulu’nun serdettiği bu görüş mütalaaya teşmil edildiğinde, mütalaanın devlet ile fail arasındaki ceza ilişkisini sona erdirecek güce sahip olduğu ve bu kapsamda bir maddi ceza hukuku kurumu olarak değerlendirilmesi gerektiği sonucuna ulaşılacaktır. Bu açıklamalar üzerine yukarıda ifade edilen tezatlık değerlendirilecek olursa, Yargıtay 11. Ceza Dairesi’nin mütalaayı bir yandan muhakeme şartı olarak görüp verilemeyeceğinin anlaşılması halinde sanık hakkında düşme kararı verilmesi gerektiğini, diğer bir ifadeyle mütalaa yokluğu nedeniyle devlet ile fail arasındaki ceza ilişkisinin ortadan kalkacağını belirtirken, bir yandan ise belirli kişiler açısından bu lehe durumu ortadan kaldıran düzenlemeyi bir usul hükmü olarak derhal uygulama ilkesine tabi tutması büyük bir tezatlık oluşturmaktadır. Zira mütalaaya ilişkin getirilen bu istisnai düzenlemenin, kapsamı alanı içine aldığı kişiler hakkında mütalaa alınması şartını ortadan kaldırarak düşme kararı verilmesini önlediği anlaşıldığından, sanık aleyhine bir düzenleme olduğu izahıta varestedir. Dolayısıyla, değişikliğin geçmişe yürüme yasağı kapsamında olduğu açıktır. Bu açıklamalardan hareketle, Yargıtay’ın bu kararı, kurumun özüne aykırı kabuller içeren ve hukuki güvenliği tehlikeye düşüren, son derece isabetsiz bir karar olmuştur. Nitekim suç tarihinde rapor vermeye yetkili olan makam kim ise, mütalaayı da sadece bu makamın verebileceğini kabul eden ve bu şekil şartını sıkı bir denetime tabi tutan Yargıtay 11. Ceza Dairesi’nin⁵⁴, mütalaa alınmasına ilişkin getirilen bu önemli ve istisnai düzenlemeyi kurumun özü ve işleviyle

52 Bu düzenlemeler, başta uzlaşma olmak üzere, şikayet, ön ödeme ve hükmün açıklanmasının geri bırakılması gibi birçok kurumu ihtiva etmektedir. Bkz. **Centel/Zafer**, s. 12.

53 YCGK, E. 2019/630, K. 2022/511, 04.07.2022, <https://www.sinerjimevzuat.com.tr/>, E.T. 10.11.2023.

54 Yarg. 11. CD., E. 2009/1866, K. 2009/12700, 05.11.2009; “*Mütalaa ve karar tarihlerinde yürürlükte bulunan 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 367. maddesi uyarınca, defterdarlık veya vergi dairesi başkanlığından alınması gereken mütalaanın, anılan*

bağdaşmayacak şekilde değerlendirerek uygulaması, Daire'nin yine kendi içtihatları arasında bir yeknesaklık olmadığı göstermektedir.

Daire'nin değerlendirmek istediğimiz ikinci kararında⁵⁵ ise, hakkında defter, kayıt ve belgeleri gizleme suçundan verilmiş bir mütalaa bulunmayan sanık hakkında tesis edilen beraat kararının bozulmasına karar verilmiş olup, bozma nedeni olarak 7394 sayılı Kanun'un 4. ve 5. maddeleriyle değişik VUK'nun 359. maddesinin 3, 4, 5 ve 6. fıkraya hükümleri ele alınarak sanık hakkında lehe kanun olup olmadığına ilişkin değerlendirme yapılması gösterilmiştir. Başkan vekili, bu bozma kararına “*defter, kayıt ve belgeleri gizleme suçundan verilmiş bir mütalaa olmadığı, öncelikle mütalaa verilip verilmeyeceğinin sorulması ve sonucuna göre karar verilmesi gerektiği*” şeklinde karşı oy kullanmış ve bu görüşünü değişik gerekçe başlığı altında detaylandırmıştır.

Başkan vekilinin kararda yer alan bu değerlendirmeleri genel olarak şu şekildedir: “*15.04.2022 tarih 7394 sayılı yasanın 5. maddesiyle getirilen düzenleme idarenin mütalaa tekeline getirilen çok sınırlı bir istisnadan ibarettir. Yani öncelikle VUK'nin 359. maddesinde düzenlenen bir fiille ilgili olarak fail ilişkisi de kurulmak suretiyle mütalaa verilmiş olacak, ancak soruşturma veya kovuşturma evresinde anılan failin bir başka fail tarafından veya bir başka fail ile birlikte işlenmiş olması durumunda artık yeniden mütalaa istenmesi söz konusu olmayacaktır. Mütalaa sadece bir usul hükmü değildir. Yukarıda belirtildiği üzere öncelikle soruşturma ve kovuşturma şartıdır. Dolayısıyla mütalaanın yetkili mercii tarafından verilen bir üst yazı gibi değerlendirilmesi söz konusu değildir. Mütalaa aynı*

kamu kurumlarını temsil eden defterdar veya vergi dairesi başkanı ya da bu kamu görevlilerinin yokluklarında yerlerine bakan vekilleri, yahut ta, 178 sayılı Maliye Bakanlığının Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararnamenin 40 ve 5345 sayılı Gelir İdaresi Başkanlığının Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanununun 27. maddeleri gereğince, defterdar veya vergi dairesi başkanı tarafından yetkilendirilebilecek astlarınınca verilebileceği göz önüne alınıp, Vergi Dairesi Başkanı adına mütalaa veren Denetim Grup Müdürü vekili H. K.'ın mütalaanın verildiği, 28.02.2008 tarihi itibarıyla yetkili olup olmadığı ilgili Vergi Dairesi Başkanlığından sorularak, yetkili ise belgesinin aslı veya onaylı örneğinin dosyaya celbinin sağlanması, aksi takdirde, aynı Yasa maddesi uyarınca dava şartı olan mütalaa alınmadan dava açıldığının tespiti halinde mahkemece bu eksikliğin giderilmesi gerektiği gözetilip sanık hakkında 2003 takvim yılında sahte fatura kullanmak suçundan açılan kamu davasından, anılan Yasa maddesi uyarınca ilgili Vergi Dairesi Başkanlığından Mütalaa istenilerek sonucuna göre sanığın hukuki durumunun takdir ve tayini gerekirken...”, <https://www.sinerjimevzuat.com.tr>, E.T. 21.08.2023.

55 Yarg. 11. CD., E. 2020/4130, K. 2022/21054, 27.12.2022, <https://www.sinerjimevzuat.com.tr/>, E.T. 21.08.2023.

zamanda ekindeki vergi suçu raporu, vergi inceleme raporu, vergi tekniği raporları ile birlikte bütünlük arz eden ve kendine özgü ve uzmanlık gerektiren karmaşık konularda soruşturma ve kovuşturma organlarına ışık tutan takdiri delil niteliğindedir. Bu sebeple mütalaa hem maddi hem de usul hukuk hükümlerini içinde barındıran kendine özgü bir kurumdur. VUK'nin amacı öncelikle mükellefin mali emniyetini sağlamaktır. Bunun sebebi mükelleflerin soruşturma ve kovuşturma organlarınca herhangi bir şikayet veya ihbar üzerine kolluk birimlerine çağırılması, gözaltına alınması, ifadeye zorlanması, inceleme tabi tutulması suretiyle vergiyi doğuran ticari faaliyetlerin sekteye uğratılmamasını sağlamaktır. Diğer bir ifadeyle vergiyi doğuran ticari faaliyetlerin yine vergi mevzuatı konusunda uzman ve yetkili kişilerce denetlenmesi amaçlanmıştır. Yukarıdaki açıklamalar ışığında mütalaa hem maddi hem de usul hükümlerini içinde barındıran kendine özgü bir kurum olduğundan basit bir usul hükmü gibi derhal yürürlüğe girmesinden söz edilemez. Diğer bir ifadeyle VUK'nin 367/5. maddesinde düzenleme ancak 7394 sayılı yasanın yürürlüğe girmesinden sonra verilen mütalaalar bakımından uygulanabilecek istisnai hükümdür”.

Mütalaanın hukuki niteliğine ve maddi hukukla olan bağlantısına ilişkin yapılan bu tespit ve değerlendirmeler, mütalaanın aranmayacağı hallerle ilişkin getirilen yeni düzenlemenin neden derhal uygulama ilkesi kapsamına girmediği noktasında büyük önem arz etmektedir. Karşı oyda gösterilen bu gerekçelere karşılık, incelediğimiz ilk kararda olduğu gibi aksi görüşe sahip çoğunluk kendi görüşünü gerekçelendirmemiştir. Ancak, karşı oy gerekçesinin önemli değerlendirmeler içermesi nedeniyle, bu kararın ilk incelediğimiz karara göre daha olumlu olduğu açıktır. Bu nedenle, karşı oyda yer alan görüş şimdilik azınlıkta kalsa dahi, bu görüşün ileride çoğunluk görüşüne dönüşeceği kanaatindeyiz. Karşı oya ilişkin ele almak istediğimiz bir diğer husus da, “VUK'nin 367/5. maddesinde düzenleme ancak 7394 sayılı yasanın yürürlüğe girmesinden sonra verilen mütalaalar bakımında uygulanabilecek” olduğu yönündeki görüştür. Bu değerlendirmeyi hatalı buluyoruz. Çünkü, aleyhe kanun değerlendirmesinde esas alınacak olan husus fiilin gerçekleştirildiği tarihtir⁵⁶. Vergi incelemeleri, vergilerin doğru ödenip ödenmediğinin araştırılmasını içerdiğinden geçmişe dönük olarak yapılmaktadır⁵⁷. Buradan hareketle, 2019 yılında gerçekleştirilen bir kaçakçılık fiilinin 2022 yılının mayıs ayında tespit edilip

⁵⁶ Özgenç, s. 140.

⁵⁷ Taştan, s. 55.

mütalaanın bu tarihte verildiği düşünülürken ve daha sonra bu fiile başka bir kişinin de iştirak ettiği tespit edildiğinde, karşı oydaki bu görüş bu örnekte esas alınacak olursa, 08.04.2022 tarih ve 7394 sayılı Kanun’la gelen düzenlemenin yine geriye yürütülmesi sonucu ortaya çıkacaktır. Çünkü bu örnekte, mütalaa 2022 yılının mayıs ayında, yani 7394 sayılı Kanun’la getirilen düzenlemeden sonra verileceği için düzenleme tarihinden önce gerçekleştirilen vergi kaçakçılığı fiiline iştirak ettiği sonradan tespit edilen kişi hakkında mütalaa verilmesi şartı aranmayacaktır. Bu nedenle, karşı oyda ileri sürülen “*mütalaa hem maddi hem de usul hükümlerini içinde barındıran kendine özgü bir kurum olduğundan basit bir usul hükmü gibi derhal yürürlüğe girmesinden söz edilemez*” şeklindeki ileri sürülen görüş ile “*VUK’nin 367/5. maddesinde düzenleme ancak 7394 sayılı yasanın yürürlüğe girmesinden sonra verilen mütalaalar bakımında uygulanabilecek*” şeklindeki görüş birbiriyle bağdaşmamaktadır.

SONUÇ

Mütalaa, hukuki niteliği itibarıyla vergi ceza yargılamasına özgü bir muhakeme şartı olarak kabul edilmektedir. Yine genel kabule göre mütalaanın ihdas edilme amacı, vergi kaçakçılığı suçlarına konu yargılamaların başlamasını zorlaştıran usuli bir güvence olarak mükelleflerin mali güvenliklerini sağlaması ve teknik bilgi ve uzmanlık gerektiren vergi kaçakçılığı fiillerinin tespiti noktasında görüş ve değerlendirmeler içererek yargılama makamlarına yol göstermesidir. 08.04.2022 tarih ve 7394 sayılı Kanun’un 5. maddesi ile mütalaa alınma zorunluluğunun düzenlendiği VUK’nun 367. maddesine yeni bir fıkra eklenerek VUK’nun 359. maddesinde düzenlenen vergi kaçakçılığı fiillerinin takibi açısından mütalaa alınması şartına bir istisna getirilmiştir. Buna göre, mütalaaya konu olmuş bir vergi kaçakçılığı fiilinin sonradan başka bir kişi tarafından işlendiğinin anlaşılması veya yine mütalaaya konu olmuş bir vergi kaçakçılığı fiiline sonradan başka bir kişinin iştirak ettiğinin ortaya çıkması hallerinde, yeni düzenleme öncesindeki Yargıtay uygulamasının aksine, bu kişiler hakkında yeniden mütalaa alınmasına gerek olmayacaktır. Getirilen bu istisnai düzenleme sonrası vergi kaçakçılığı suçlarının temyiz incelemesini yapmakla görevli Yargıtay 11. Ceza Daire’si vermiş olduğu iki kararı ile bu değişikliğin, değişiklik öncesinde gerçekleştirilmiş kaçakçılık fiilleri yönünden uygulanmasına karar vermiştir. Daire’nin bu uygulaması, mütalaa kurumunun özüne ve işlevine aykırı olup, mütalaa alınması zorunluluğunun Daire’ce salt şekli bir düzenleme olarak görüldüğü anlamına gelmektedir. Ancak mütalaa, yalnızca şekli ceza hukukuna ait bir kurum değildir, maddi ceza hukukuna özgü yönleri de bulunmaktadır. Bu nedenle salt

şekli bir hüküm gibi değerlendirilerek yapılan değişikliklerin derhal yürürlüğe girmesi ve derdest davalarda uygulanması mümkün değildir. Zira Yargıtay'ın kökleşmiş içtihatları ile mütalaa bir muhakeme şartı olarak kabul edilmekte, verilemeyeceğinin anlaşılması halinde soruşturmanın kovuşturmaya yer olmadığı kararı ile, kovuşturmanın ise düşme kararı ile sonuçlanması gerektiği ifade edilmektedir. Bu haliyle mütalaa, devlet ile fail arasındaki ceza ilişkisini sona erdiren bir özelliğe sahip olduğu için, hem şekli hem de maddi ceza hukukuna ilişkin özellikler ihtiva eden karma nitelikte bir muhakeme şartıdır. Bu durumda, mütalaa hakkında yapılan kanuni değişikliklerin zaman bakımından uygulanması gündeme geldiğinde maddi ceza hukukuna ilişkin ilkelerin göz önünde bulundurulması gerekmektedir. 7394 sayılı Kanun'un 5. maddesi ile getirilen değişiklik, düzenleme özelindeki kişiler açısından önceki uygulama ve kabulere göre aleyhe bir içeriğe sahiptir. Zira düzenlemeye konu olan kişiler hakkında artık mütalaa yokluğu nedeniyle düşme kararı verilemeyecektir. Bu nedenlerle Yargıtay 11. Ceza Dairesi'nin değişiklik sonrası ortaya çıkan uygulaması, aleyhe kanunun geçmişe yürüme yasağına aykırılık teşkil etmektedir. İnceleme konusu yaptığımız bu kararların birinde, Başkan vekili karara karşı oy kullanmış ve mütalaanın hukuki niteliği ile maddi hukukla olan bağlantısına dikkat çekerek çoğunluk görüşünün isabetsiz olduğunu ifade etmiştir. Başkan vekilinin ileri sürdüğü gerekçeler şimdilik azınlık görüşü niteliğindedir. Ancak, karşı oy gerekçeleri ve bu çalışma ile ileri sürülen mütalaanın maddi ceza hukuku kurumu olduğu görüşü kapsamında, bu kararlara karşı CMK'nın 308. maddesinde düzenlenen Yargıtay Cumhuriyet Başsavcılığı'nın itirazı olağanüstü kanun yolunun işletilmesi ya da yerel mahkemelerce direnme kararları verilerek konunun Yargıtay Ceza Genel Kurulu tarafından değerlendirilmesi halinde bu uygulamanın terkedileceği kanaatindeyiz.

KAYNAKÇA

- Ağar**, Serkan. Vergi Kaçakçılığı Kapsamında Defter ve Belgeleri İbrahim Etmeme Suçu. Seçkin Yayıncılık, Ankara 2016.
- Arslaner**, Hakan. “Soruşturma Aşamasında Mütalâanın Vergi Suçları Açısından Önemi”. Mali Hukuk Dergisi. C. 18, S. 215, 2022, s. 2398-2408.
- Aslanpınar**, Yusuf Burak. TCK’nın Genel Hükümleri Çerçevesinde Vergi Kaçakçılığı Suçları. 2. Bası, Seçkin Yayıncılık, Ankara 2022.
- Batı**, Murat. Vergi Hukuku (Genel Hükümler) Vergi Tekniği – Vergi Yargısı – Vergi İcra. 2. Bası, Seçkin Yayıncılık, Ankara 2022.
- Candan**, Turgut. Vergisel Kabahatler ve Suçlar. 5. Bası, Yetkin Yayınları, Ankara 2023.
- Centel**, Nur/**Zafer**, Hamide. Ceza Muhakemesi Hukuku. 19. Bası, Beta Yayıncılık, İstanbul 2020.
- Ceyhan Sevinç**, Cansu. Vergi Suçlarında Yargılama Süreci (7394 sayılı Kanun değişikliklerine göre). Yetkin Yayınları, Ankara 2023.
- Çalışkan**, Suat/**Atar**, Mustafa. 7394 Sayılı Yasa ile Getirilen Değişiklikler Işığında Vergi Suçları Soruşturma Usulü ve Etkin Pişmanlık. Plotan Plus Yayıncılık, İstanbul 2022.
- Dönmez**, Burcu. “Yeni CMK’da Bilirkişilik Kavramı”. Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi. C. 9, Ö. S., 2007, s. 1145-1177.
- Güngör**, Mümin. “Vergi Kaçakçılığı Suçunun Takip Usulü”. TAAD. S. 44, 2020, s. 269-299.
- Gökçen**, Ahmet/**Balcı**, Murat/**Alşahin**, M. Emin/**Çakır**, Kerim. Ceza Muhakemesi Hukuku. 5. Bası, Adalet Yayınevi, Ankara 2021.
- Karakoç**, Yusuf. Vergi Ceza Hukuku. 2. Bası, Yetkin Yayınları, Ankara 2019.
- Ortaç**, Fevzi Rıfat/**Ünsal**, Hilmi. Genel Vergi Hukuku. Gazi Kitabevi, Ankara 2019.
- Öner**, Erdoğan. Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi. 3. Bası, Seçkin Yayıncılık, Ankara 2014.
- Özbek**, Veli Özer/**Doğan**, Koray/**Bacaksız**, Pınar. Ceza Muhakemesi Hukuku. 15. Bası, Seçkin Yayıncılık, Ankara 2022.
- Özcan**, Onur. Vergi Suçları. Seçkin Yayıncılık, Ankara 2015.
- Özen**, Mustafa. 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu’nda Düzenlenen Vergi Suçları ve Kabahatleri. 6. Bası, Adalet Yayınevi, Ankara 2023.
- Özgenç**, İzzet. Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler. 18. Bası, Seçkin Yayıncılık, Ankara 2022.
- Öztürk**, Bahri/**Erdem**, Mustafa Ruhan. Uygulamalı Ceza Hukuku ve Güvenlik Tedbirleri Hukuku. 22. Bası, Seçkin Yayıncılık, Ankara 2022.

Öztürk, Bahri/**Tezcan**, Durmuş/**Erdem**, Mustafa Ruhan/**Gezer**, Özge Sırma/**Saygılar**, Yasemin F./**Alan**, Esra/**Özaydın**, Özlem/**Tütüncü**, Efser Erden/**Tok**, Mehmet Can. Nazari ve Uygulamalı Ceza Muhakemesi Hukuku. 14. Bası, Seçkin Yayıncılık, Ankara 2020.

Sarıcaoğlu, Ercan. “Vergi Affından Yararlanan Mükellef İçin Mütalaa Geri Alınabilir mi?”. TBB Dergisi. S. 134, 2018, s. 217-256.

Şenyüz, Doğan. Vergi Ceza Hukuku (Vergi Kabahatleri ve Suçları). 12. Bası, Ekin Yayınevi, Bursa 2022.

Şenyüz, Doğan. “Vergi Kaçakçılığı Suçunda Dava Şartı Olarak Mütalâa /Görüş”. İzmir Barosu Dergisi. S. 2, 2016, s. 13-50.

Taştan, Mehmet. Açıklamalı – İçtihatlı Vergi Kaçakçılığı Suçları. 3. Bası, Adalet Yayınevi, Ankara 2022.

Türker, Didem. “Vergi Kaçakçılığı Suçu Soruşturmasında İnceleme ve Mütalaa Şartına Getirilen İstisnai Düzenlemelerin Değerlendirilmesi”. Ankara Hacı Bayram Veli Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi. C. XXVII, S. 23, 2023, s. 321-358.

Uğur, Hüsamettin. Vergi Suçlarında Kovuşturma Şartı Olarak Mütalaa (VUK m. 367). Terazi Hukuk Dergisi. C. 8, S. 88, 2013, s. 34-43.

Ümit, Ceyda. Vergi Ceza Hukukunda Defter, Kayıt ve Belgeleri Gizleme, Sahte Belge Düzenleme ve Kullanma Suçları Açıklamalı – İçtihatlı. Seçkin Yayıncılık, Ankara 2022.

Üstün, Ümit Süleyman. “Cezaî Yaptırım Gerektiren Vergi Suçları ve Yargılama Usulü”. Selçuk Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi. C. 9, S. 3-4, 2001, s. 293-323.

Yavuz, Yağız. “Ceza Muhakemesi Şartı Olarak Mütalaa (VUK m. 367)”. Hukuk ve Adalet Eleştirel Dergisi. C. 10, S. 23, 2018, s. 119-180.

Yenisey, Feridun/**Nuhoğlu**, Ayşe. Ceza Muhakemesi Hukuku. 10. Bası, Seçkin Yayıncılık, Ankara 2022.

Yıldız, Ferhat. Yargıtay Kararları Işığında Belgede Sahtecilik ve Vergi Kaçakçılığı Suçları. Adalet Yayınevi, Ankara 2022.

Yüce, Mehmet. Vergi Kaçakçılığı Suçu ve Yargılama Usulü. 2. Bası, Adalet Yayınevi, Ankara 2021.

İnternet Kaynakları

<https://www.tbmm.gov.tr/Yasama/Gecmis-Kanunlar>, E.T. 21.08.2023.

<https://www.sinerjimevzuat.com.tr/>, E.T. 21.08.2023.

<https://sozluk.gov.tr>, E.T. 03.06.2023.

Mahkeme Kararları

Yarg. 11. CD., E. 2009/1866, K. 2009/12700, 05.11.2009.

Yarg. 11. CD., E. 2016/7293, K. 2018/1783, 28.02.2018.

- Yarg. 11. CD., E. 2017/1389, K. 2018/4650, 16.05.2018.
YCGK, E. 2018/427, K. 2018/517, 08.11.2018.
Yarg. 11. CD., E. 2019/7298, K. 2019/9203, 11.12.2019.
Yarg. 11. CD., E. 2017/9196, K. 2020/5629, 08.10.2020.
YCGK, E. 2019/630, K. 2022/511, 04.07.2022.
Yarg. 11. CD., E. 2017/9388, K. 2020/6196, 22.10.2022.
Yarg. 11. CD., E. 2020/4130, K. 2022/21054, 27.12.2022.
Yarg. 11. CD., E. 2022/4803, K. 2022/21119, 28.12.2022.