

T.C.

ANKARA YILDIRIM BEYAZIT ÜNİVERSİTESİ

SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ

VERGİ CEZA MUHAKEMESİNİN İŞLEYİŞİ

YÜKSEK LİSANS TEZİ

Sümeyra ÖZKAN ERDOĞAN

KAMU HUKUKU ANABİLİM DALI

Ankara, 2019

T.C.
ANKARA YILDIRIM BEYAZIT ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ

VERGİ CEZA MUHAKEMESİNİN İŞLEYİŞİ

YÜKSEK LİSANS TEZİ

Sümeyra ÖZKAN ERDOĞAN

KAMU HUKUKU ANABİLİM DALI

Prof. Dr. Yusuf Ziya TAŞKAN
DANIŞMAN

ANKARA, 2019

ONAY SAYFASI

Sümeyra ÖZKAN ERDOĞAN tarafından hazırlanan "Vergi Ceza Muhakemesinin İşleyişi" adlı tez çalışması aşağıdaki jüri tarafından oy birliği / oy çokluğu ile Ankara Yıldırım Beyazıt Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Kamu Hukuku Anabilim Dalı'nda Yüksek Lisans tezi olarak kabul edilmiştir.

Unvan Adı Soyadı	Kurumu	İmza
Danışman: Prof. Dr. Yusuf Ziya TAŞKAN	Ankara Yıldırım Beyazıt Üniversitesi / Mali Hukuk ABD	
Jüri Üyesi: Dr. Öğrt. Üyesi Ahmet Hulusi AKKAŞ	Erciyes Üniversitesi / Ceza ve Ceza Muhakemesi ABD	
Jüri Üyesi: Dr. Öğrt. Üyesi Ömer ÇELEN	Ankara Yıldırım Beyazıt Üniversitesi / Ceza ve Ceza Muhakemesi ABD	

Tez Savunma Tarihi: 16.09.2019

Ankara Yıldırım Beyazıt üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Kamu Hukuku Anabilim Dalı'nda Yüksek Lisans tezi olması şartları yerine getirdiğini onaylıyorum.

Sosyal Bilimler Enstitüsü Müdürü Unvan Ad Soyad

BEYAN

Bu tez çalışmasının kendi çalışmam olduğunu, tezin planlanmasından yazımına kadar bütün aşamalarda patent ve telif haklarını ihlal edici etik dışı davranışımın olmadığı, bu tezdeki bütün bilgileri akademik ve etik kurallar içinde elde ettiğimi, bu tezde kullanılmış olan tüm bilgi ve yorumlara kaynak gösterdiğimi beyan ederim. 16.09.2019

Sümeyra ÖZKAN ERDOĞAN

Sevgili Annem ve Babama…

TEŞEKKÜR

Yapmış olduğum bu tez çalışmasının fikri dayanağı olan kıymetli danışman hocam Prof. Dr. Yusuf Ziya TAŞKAN'a gösterdikleri emek, sunmuş oldukları katkı ve görüşleri için, jüri üyesi hocalarım Dr. Öğrt. Üyesi Ömer ÇELEN ve Dr. Öğrt. Üyesi Ahmet Hulusi AKKAŞ'a bu süreci dinamik tutmak adına gösterdikleri anlayış, sundukları tenkit ve tavsiyeler için, hiçbir durumda desteğini esirgemeyen kıymetli hocam Dr. Öğrt. Üyesi Ahmet KILINÇ'a bana olan güveni için, Ankara Yıldırım Beyazıt Üniversitesi'ndeki 8 yıllık öğrencilik hayatımda, gayretime şahit olan, çalışmalarıma motivasyon sağlayan değerli hocalarıma, bu sürecin tüm telaş ve heyecanını paylaştığım ailemin her bir üyesine ve ayrıca hayatın her haline ortak olduğumuz fikri ve kalbi sığınağım olan sevgili eşime teşekkür ederim.

İçindekiler Tablosu

ÖZET ..... **iii**

ABSTRACT ..... **iv**

SİMGELER VE KISALTMALAR DİZİNİ ..... **v**

1. GİRİŞ **1**

2. VERGİ CEZA MUHAKEMESİ KAVRAMI, KONUSU VE TARAFLARI **5**

2.1. MUHAKEME TANIMI 5

2.1.1. Muhakeme (Yargılama) Kavramı *6*

2.1.2. Ceza Muhakemesi Kavramı *7*

2.1.3. Vergi Ceza Muhakemesi Kavramı *8*

2.2. VERGİ CEZA MUHAKEMESİNİN KONUSU 9

2.2.1. Suç Kavramı *9*

2.2.2. Ceza Kavramı *11*

2.2.3. Vergi Suçu ve Kabahati Kavramları *13*

2.2.3.1. Vergi Suçları 14

2.2.3.2. Vergi Kabahatleri 18

2.2.3.3. Suç ve Kabahat Ayrım ve Sonuçları 21

2.3. VERGİ CEZA MUHAKEMESİ SÜRECİNİN TARAFLARI 23

2.3.1. Yargılamanın Hazırlık Aşamasında Görevli Kişi ve Merciler *23*

2.3.1.1. Vergi Daireleri 24

2.3.1.2. Cumhuriyet Savcısı 25

2.3.1.3. Rapor Değerlendirme Komisyonları 27

2.3.1.4. Ceza Yargılamalarında "Müdahil" Kavramı 28

2.3.1.5. Hazinenin Taraf Vekilliğinin Değerlendirilmesi 30

2.3.1.6. Takdir Komisyonları 31

2.3.1.7. Vergi İnceleme Elemanının Muhakeme Sürecindeki Pozisyonu 31

2.3.2. Vergi Suçlarında Sorumluluk ve Cezai Yaptırımın Muhatabı - Fail *34*

2.3.2.1. Vergi Mükellefi 35

2.3.2.2. Vergi Sorumlusu 36

2.3.2.3. Vergi Suçlarında Sorumluluk ve Cezanın Muhatabı 37

2.3.2.3.1. Anonim Şirketlerin Cezai Sorumluluğu 41

2.3.2.3.2. Limited Şirketlerin Cezai Sorumluluğu 42

2.3.2.3.3. Diğer Şirketlerin Cezai Sorumluluğu 42

3. VERGİ CEZA MUHAKEMESİNİN İŞLEYİŞİ **44**

3.1. GENEL İTİBARİYLE CEZA MUHAKEMESİNİN İŞLEYİŞİ 44

3.1.1. Ceza Muhakemesinde Soruşturma Evresi *45*

3.1.2. Ceza Muhakemesinde Kovuşturma Evresi *46*

3.1.3. Ceza Muhakemesinde Kanun Yolları *47*

3.1.3.1. İstinaf 47

3.1.3.2. Temyiz 48

3.1.3.3. Yargıtay Cumhuriyet Başsavcısının İtirazı 49

3.1.3.4. Bölge Adliye Mahkemesi Cumhuriyet Başsavcılığının İtiraz Yetkisi 50

3.1.3.5. Kanun Yararına Bozma 50

3.1.3.6. Yargılamanın Yenilenmesi 51

3.1.4. Ceza Muhakemesinde Muhakeme Şartları *51*

3.2. VERGİ CEZA MUHAKEMESİ İŞLEYİŞ SÜRECİ 51

3.2.1. Vergi Ceza Muhakemesinde Soruşturmaya Hazırlık İşlemleri *52*

3.2.1.1. Suçun Ortaya Çıkartılması Aşaması 52

3.2.1.2. Delil Ele Geçirme Yolları 53

3.2.1.2.1. Yoklama 53

3.2.1.2.2. Arama 56

3.2.1.2.3. Bilgi Toplama 65

3.2.1.2.4. Vergi İncelemesi 66

3.2.1.2.5. Denetim Araçlarına Başvurmanın Susma Hakkını İhlali ... 71
3.2.2. Vergi Ceza Muhakemesinde Soruşturma İşlemleri ... 73
3.2.2.1. Vergi Suçu Raporu ve Hukuki Mahiyeti ... 73
3.2.2.2. Vergi Tekniği Raporu ve Hukuki Mahiyeti ... 75
3.2.3. Vergi Ceza Muhakemesinde Kovuşturma İşlemleri ... 77
3.2.3.1. Kovuşturma Şartı Olarak Mütalaanın Hukuki Niteliği ... 77
3.2.3.2. Dava ve Kovuşturma Şartı Olarak Mütalaa ... 79
3.2.3.3. Mütalaanın İçeriği ... 84
3.2.3.4. Mütalaanın Yetkili Makamca Tanzim Edilmemesi Halinde Kovuşturma Şartının Yokluğu ve Rapor Değerlendirme Komisyonlarının Yetkili Makam Rolü 87
3.2.4. Vergi Ceza Muhakemesinde Kanun Yolları ... 91

4. VERGİ CEZA MUHAKEMESİNDE ÖZEL BAZI SORUNLAR VE ÇÖZÜM ÖNERİLERİ ... 92

4.1. VERGİ İDARELERİ – VERGİ MAHKEMELERİ – CEZA MAHKEMELERİ ETKİLEŞİMİ ... 92
4.1.1. Vergi Usul Kanunu'nda Yer Alan Bağlayıcılığa İlişkin Düzenleme ... 93
4.1.2. Yargıtay Kararları Işığında Ceza ve Vergi Mahkemeleri Kararlarının Birbirleri Nezdinde Bağlayıcılığı 95
4.1.3. Ceza Mahkemelerinin Beraat, Mahkumiyet ve Düşme Kararları ... 98
4.1.4. Vergi Suçu Yargılamalarında Bekletici Sorun ve Nispi Muhakeme Kavramlarına Doktrindeki Yaklaşım 100
4.1.5. Vergi Mahkemesi ve Vergi İdaresinde Tespit Edilen Hususların Bağlayıcılığı ... 103
4.1.6. Ceza Mahkemesinde Yargılamanın Yenilenmesi ... 105
4.2. ANAYASA MAHKEMESİNİN "NON BİS İN İDEM" İLKESİNE VERGİ SUÇ VE KABAHATLERİ AÇISINDAN YAKLAŞIMI ... 106
4.3. AVRUPA İNSAN HAKLARI MAHKEMESİNİN "NON BİS İN İDEM" İLKESİNE VERGİ SUÇ VE KABAHATLERİ AÇISINDAN YAKLAŞIMI 110

5. SONUÇ ... 119

6. KAYNAKLAR ... 123

7. EK ... 129

ÖZET

VERGİ CEZA MUHAKEMESİNİN İŞLEYİŞİ

ÖZKAN ERDOĞAN, SÜMEYRA

Yüksek Lisans, Kamu Hukuku

Tez Yöneticisi: Prof. Dr. Yusuf Ziya TAŞKAN

Eylül 2019, v + 128 Sayfa.

Devlet, sahip olduğu vergilendirme yetkisini, vergi hukukuna ilişkin normlar aracılığıyla icra etmektedir. Vergi ilişkisinin alacaklısı konumunda olmak devlete, vergi ceza hukuku anlamında riayet edilecek emirler koyabilme yetkisi tanır. Zira vergilendirme alanındaki düzenlemelere aykırı hareket edilmesi halinde bundan zarar gören devlet olmaktadır. Bu yüzden hürriyeti bağlayıcı ceza içeren vergi suçlarında korunan hukuki yarar; kamu otoritesidir. Böylece, devletin vergi politikasıyla temellenen vergilendirme yetkisi ile suç ve ceza siyasetiyle temellenen cezalandırma yetkisi arasında organik bir bağ kurulmuş olur.

Vergi hukuku da her hukuk dalında olduğu gibi korunmaya değer bir takım hukuki değerleri öncelikle kendi hukuk disiplini içerisinde belirlemiştir. Bu hukuki değerlere koruma sağlayabilmek adına cezai nitelik arz eden hükümler geliştirmiştir. Böylelikle vergi ceza hukukuna ilişkin normlar, vergi hukukunun gayelerine ulaşabilmek üzere ceza hukukuna özgü bazı kurumları vasıta kılmıştır. Bu sayede vergi ceza muhakemesi adıyla yeni bir alan ortaya çıkmış olur. Bu alanın işleyişi hem iç hukukumuzda hem de uluslararası hukukun çizmiş olduğu yargılama kriterlerinde çeşitli istisnalar ortaya koymaktadır. Bu tezde, hukukun genel kriterleri ve vergi suçlarının, kendine özgü yargılanma usulü bağlamında vergi ceza muhakemesinin işleyişi tartışılacaktır.

Bu çalışmada, ilk olarak literatür taraması aracılığıyla doktrinde konunun nasıl ele alındığı tespiti üzerine incelemeler yapılmıştır. Ayrıca, Yargıtay müzakerelerine katılım sağlanarak, vergi ceza muhakemesi kurumuna pratikte nasıl yaklaşım sergilendiği gözlemlenmiştir. Bu iki yönlü araştırma neticesinde, yeterli ilgiyi görmediği için bu alanın birbiriyle çelişen kurum ve kavramlar arasında sıkışıp kaldığı anlaşılmıştır. Dolasıyla bu tez çalışması, ayrıca zikredilmeye değer bir kurum olarak; vergi ceza muhakemesi kurumunun oluşturulması gerekliliğini öne sürer. Bu noktada ortaya konacak yaklaşım ve önerilerle de bu kurumun nasıl bir işleve sahip olması gerektiğinin altını çizer.

Anahtar Kelimeler: Ceza muhakemesi, vergi ceza hukuku, vergi hukuku.

ABSTRACT

TAX CRIMINAL PROCEDURE'S PROCESS

OZKAN ERDOGAN, Sumeyra

MA, Department of Public Law

Supervisor. Prof. Dr. Yusuf Ziya TAŞKAN

September 2019, v + 128 Pages

The state exercises its taxation authority through the norms related to tax law. The government's status of being a creditor of tax relationships, gives it an authority to put binding orders in the meaning of tax criminal law. If the regulations of the field of taxation people are violated, the government will be affected negatively. Therefore, in tax offences, which involve punishment restricting of freedom, public authority is protected as legal benefit. Thus, an organic link is established between the taxation authority, based on the tax policy of the State, and the punishment authority, based on the crime and punishment policy.

The values, which are established in the tax law and the possibility of these values' violation requires that tax laws contain provisions of criminal character. Tax criminal norms contribute to the means of criminal law and the purposes of tax law with their ability of judgment. In this way, we face a new area, which is called tax criminal procedure. The functioning of this field reveals various exceptions both in our domestic law and in the judicial criteria set by international law. In this thesis, the functioning of tax criminal procedure will be discussed in the context of the general criteria of the law and the specific procedure of the tax penalties.

In this study, first of all, through literature review, it is determined that how the subject is handled in doctrine. Furthermore, it has been observed how the institution approaches the tax criminal procedure in practice by participating to the negotiations of the Court of Cassation. As a result of this two-way research, it was understood that this area was trapped between conflicting institutions and concepts due to the lack of receiving sufficient attention. Therefore, this thesis proposes the necessity of establishing a new tax criminal procedure institution. By the approaches and propasals, which are presented in this study, it also emphasized the required functionality of this institution.

Key words: Criminal procedure, tax criminal law, tax law.

SİMGELER VE KISALTMALAR DİZİNİ

AİHM	: Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi
AİHS	: Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi
AÜHF	: Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi
AY	: Anayasa
AYM	: Anayasa Mahkemesi
a.g.e.	: Adı geçen eser
a.g.m.	: Adı geçen makale
C	: Cilt
CMK	: Ceza Muhakemesi Kanunu
CGK	: Ceza Genel Kurulu
C.D.	: Ceza Dairesi
E.	: Esas
HGK	: Hukuk Genel Kurulu Kararı
İYUK	: İdari Yargılama Usulü Kanunu
K.	: Karar
K.B.	: Kabul Tarihi
S	: Sayı
s.	: Sayfa
m.	: Madde
No	: Numara
RG	: Resmi Gazete
s.e.t.	: Son erişim tarihi
TBB	: Türkiye Barolar Birliği
TBK	: Türk Borçlar Kanunu
TCK	: Türk Ceza Kanunu
TMK	: Türk Medeni Kanunu
TTK	: Türk Ticaret Kanunu
T.	: Tarih
VUK	: Vergi Usul Kanunu
vd.	: Ve devamı

1. GİRİŞ

Vergi ceza normları, vergilendirme işlemlerinde ve verginin ödenmesinde ortaya çıkabilecek olan ihlallerin cezalandırılması suretiyle devletin vergi otoritesini sağlamaktadır. Bu normlar, vergi kaybı yaşanan yahut kayıp olasılığı bulunan verginin kontrolünü ve devamlılığını sağlama maksadı gütmektedir. Vergi usul hukukuna ilişkin olarak 5432 sayılı Vergi Usul Kanunu (VUK), 01.01.1950 tarihinde yürürlüğe girmiştir. VUK bu ilk halinde yalnızca idari yaptırımlara yer vermekteydi, 18.07.1951 tarihli 5815 sayılı Yasa değişikliğiyle hürriyeti bağlayıcı cezaya yer vermiş ve mali güvenliğin tesisi amaçlanmıştır.

Günümüzde ise VUK'ta, kabahat ve suça vücut veren eylemlerin oluşumu ve bunlara ilişkin yaptırımlar düzenlenmiştir. Ancak bu Kanun kabahate yaptırım ve suça ceza uygularken İdari Yargılama Usulü Kanunu'ndan (İYUK) ve Ceza Muhakemesi Kanunu'ndan (CMK) faydalanmaktadır. Nitekim kendine has yargılama usullerini henüz belirleyebilmiş değildir. Bu noktada vergi ceza normlarını tam anlamıyla ifade edebilen kavram ve kurumlar geliştirilebilmiş ve vergi cezalarının salt olarak yargılanabildiği vergi ceza mahkemeleri de oluşturulabilmiş değildir. Vergi hukuku ve ceza hukukunun birleştiği noktada bütünlük arz eden bir sistem olmayışı, vergi ceza muhakemesi adıyla anılabilecek bir alanın oluşumuna da engel olmuştur. Dolayısıyla bu tez kapsamında maksat, vergi hukukunun amaçlarına uygun bir cezalandırma sistemi ve vergilendirme etkinliğini sağlayacak ortak bir politika yürüten vergi ceza muhakemesi sürecini ortaya çıkarmaktır.

Vergi suçlarının yargılaması ceza muhakemesi hukukuna göre; asliye ceza mahkemelerinde yapılmaktadır. Vergi suçlarında yargılama makamı önüne çıkarılacak olan VUK m.359 kapsamında düzenlenen vergi kaçakçılığı suçlarında, bir takım özel yargılama usul ve şartları söz konusu olmaktadır. Bu özel şartlar VUK m.367 hükmü ile Kanun'da yerini almıştır. Bu hüküm, bazı kaçakçılık suçlarının cezalandırılmasındaki usulü göstermektedir. Buna göre vergi müfettişlerinin, vergi müfettiş yardımcılarının ve diğer memurların, yaptıkları vergi incelemesi esnasında, VUK m.359'da tanımlanan kaçakçılık suçlarına vücut veren eylemlerin işlendiğini saptamaları durumunda rapor değerlendirme komisyonunun mütalaasıyla keyfiyeti Cumhuriyet Başsavcılığına bildirmekle yükümlü oldukları ifade edilmektedir. Cumhuriyet savcısının ihbar üzerine yahut vergi idarelerince yapılan suç duyurusu üzerine vergi kaçakçılığı suçlarından

haberdar olmasıyla yerine getirilmesi gereken muhakeme şartlarına bu maddede yer verilmektedir. Uygulamada bu şartların hangi usule dayanarak gerçekleştirileceği tam anlamıyla belirlenememiştir. Bunun nedeni, iddia makamı ile vergilendirme işlemleri ve vergi cezalarının uygulayıcısı olan idari makamlar arasındaki irtibat ve iletişim eksikliğinin giderilememiş olmasıdır. Yapılan bu çalışmayla bu irtibatın hangi şartlara bağlı olarak ve ne şekilde kurulması gerektiği tartışılacaktır. Bu iletişime etki eden süreç, suçun ortaya çıkarıldığı ilk işlemden muhakemenin sonuna kadar muhakemeye hakim olan kavramların tanımlanması, kurum ve kişilerin tanıtılmasıyla izah edilecektir.

Söz konusu olan bu kavram karmaşasında, hürriyeti bağlayıcı ceza içeren eylemler; vergi suçları, idari yaptırıma tabi tutulan eylemler ise; vergi kabahati olarak tanımlanmıştır. Dolayısıyla güncel kanuni tanım ve ifadeler benimsenerek yeknesak bir dil kullanılmaya çalışılmıştır. Böylece vergi suç ve kabahatlerinden bahsedilirken adli ve idari nitelik arz etmelerine göre bir sınıflandırma tercih edilmemiştir. Ayrıca, kanuni terimlerin güncel hali ve uygulamaya hakim olan ifadelerin kullanılmasına özen gösterilmiştir.

Vergi ceza muhakemesinin işleyişini aktarma çabasının gösterildiği bu tez, üç ana bölümden oluşmaktadır. Birinci bölümde, zihin dünyasının aracı olan kavramlar, vergi ceza muhakemesi kavramı, konusu ve tarafları başlığı altında açıklanacaktır. Böylelikle bir suçun ortaya çıkışı, suçun tespit edilmesi, yargı makamlarının suçtan haberdar olmasıyla birlikte muhakeme süreci başlatılacaktır. Bu sürecin hazırlık aşamasındaki görevli kişi ve merciler, muhakemenin tarafları olarak tanıtılacaktır. Zira bu kişi ve kurumların nitelik ve işlevi doğru olarak tespit edilemediğinde, hukuki güvenilirlik ilkesinin zedelendiği görülmektedir. Vergi ceza muhakemesinde, bir kurumun ve kişinin bu muhakemeye sunacağı katkı, ancak Kanun'un çizdiği ölçü ve tanıdığı yetki kadardır. Vergi ceza muhakemesinin süjeleri olan vergi daireleri ve defterdarlıklar, Cumhuriyet savcısı, rapor değerlendirme komisyonları, müdahil, taraf olarak hazine, takdir komisyonları ve vergi inceleme elemanı bu bölümde kendilerine yüklenen sorumluluk ve ödevleri analiz edilerek vergi ceza muhakemesindeki konumlarına temas edilecektir.

İkinci bölümde vergi ceza muhakemesinin işleyişi başlığı altında, öncelikle ceza muhakemesinde soruşturma ve kovuşturma evreleriyle birlikte muhakeme şartları ele alınacaktır. CMK m.160, *bir suçun işlendiği izlenimini veren bir hali*, *ihbar veya başka bir suretle öğrenen Cumhuriyet savcısının, kamu davası açmaya yer olup olmadığına karar vermek üzere hemen işin gereğini araştırmaya başlaması gerektiği* düzenlemesine yer vermektedir. Vergi ceza muhakemesinde, vergi suçlarının savcılık kanalı ve vergi

idarelerinin yapacağı incelemelerle ortaya çıkartılmasından sonra suç delillerinin tespiti önem arz edecektir. Vergiyi doğuran olayın ve ödenmesi gereken vergilerin açığa çıkarılması ve bir suçun oluşup oluşmadığının tespiti için vergi ceza muhakemesinde delil ele geçirme yollarına başvurulacaktır. Bunlar yoklama, arama, bilgi toplama ve vergi incelemesidir. Bu yollara başvurarak elde edilen delillerin hukuka uygun olarak toplanması gerekmektedir. Aksi halde vergi suçuna ilişkin bir delilin elde edilmesi söz konusu olurken, Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi (AİHS) çerçevesinde tanınan adil yargılanma hakkının ihlaline sebep olunmaktadır. Bu nedenle bu tezde, VUK'ta yer alan delil ele geçirme yollarına başvurulurken riayet edilmesi gereken ceza hukukunun genel ilkelerine dikkat çekilecektir. Böylece vergi ceza muhakemesine ceza muhakemesinin genel ilkeleri intibak ettirilecektir.

İkinci bölümde ele alınan bir diğer mesele de vergi ceza muhakemesinde kovuşturma işlemleridir. Bu konu başlığında, vergi suçlarında, kovuşturma şartı olan mütalaanın hukuki niteliği, içeriği incelenecek ve mütalaa vermeye yetkili makamların mütalaaya ilişkin işlemlerine temas edilecektir. Mütalaa, vergi ceza muhakemesinde; maddi gerçeğin akla uygun ve gerçekçi delillerle ortaya çıkarılabilmesini sağlamak için vatandaşın mali mülahazası gereği uzmanlık gerektiren alanlarda, ilgili kuruma başvurularak görüşünün alınmasıdır. Bu konuda bilhassa Yargıtay 11. ve 9. Ceza Dairelerinin kararlarına başvurularak mütalaanın, muhakeme şartı olup olmadığı, eksikliği halinde davanın seyrine etkisi tartışılacaktır. Bu noktada doktrin ve Yargıtay kararları birlikte değerlendirilecektir.

Çalışmanın son bölümünü oluşturan üçüncü bölümde ise, vergi ceza muhakemesinin işleyişi içerisinde tespit edilen özel bazı sorunlara yer verilecektir. Bu sorunlardan biri; vergi suçlarına vücut veren fiilin, vergi ziyaına da neden olması halinde, eş zamanlı yürütülen vergi ve ceza yargılamalarında, mahkeme kararlarının birbirileri nezdindeki muhakeme kudretidir. VUK m.367'de, *ceza mahkemesi kararlarının, vergi cezalarını uygulayacak makam ve mercilerin işlemlerine etkili olmayacağı gibi bu makam ve mercilerce verilecek kararların da ceza hakimini bağlamayacağına* hükmedilmiştir. Sakıncalı bir içeriğe sahip olan bu kanun hükmü doktrindeki yaklaşımlara ve Yargıtay kararlarına temas edilerek tartışılacak, vergi suçu yargılamalarında ön mesele ve bekletici sorun kurumlarına başvurulup başvurulamayacağı değerlendirilecektir.

Ceza muhakemesi hukukunun ana ilkelerinden olan *non bis in idem* ilkesinin, vergi suç ve kabahatleri açısından önemi, Anayasa Mahkemesi (AYM) ve Avrupa İnsan Hakları

Mahkemesi (AİHM) kararlarına odaklanılarak ortaya konulacaktır. Böylece aynı fiil nedeniyle vergi ve ceza mahkemelerinde eş zamanlı yürütülen yargılamaların, mükerrerlik arz edip etmeyeceği, içtihatlarla oluşturulan kriterlerin ortaya konulmasıyla açıklanacaktır.

2. VERGİ CEZA MUHAKEMESİ KAVRAMI, KONUSU VE TARAFLARI

Muhakeme hukuku, uyuşmazlıklara çözüm bulma yükümlülüğü taşıyan devletin, yargı gücünü kullanma yetkisiyle donattığı organlarının, çözüme ilişkin bu süreçte takip edecekleri yol ve yöntemi izah eden hukuk dalıdır[1]. Muhakeme hukuku, hukuka aykırılık söz konusu olduğunda, hukuka aykırılık içeren eylemin tespit edilmesine yönelik izlenecek kural ve kaideleri içerir. Bu kural ve kaidelerin saptanması ise iddia, savunma ve yargılama faaliyetlerinin birlik arz eden çalışması ile mümkün olmaktadır.

Kavram, zihin ve dil felsefelerinde ayrı bir önem arz eder bu nedenle "zihin dünyasının aracıdır"[2]. Dünyada var olan nesneleri ayırt etmek ve bu nesnelerin ortak mahiyetlerini tespit edebilmek için kavram oluşturmaktan başka bir yol bulunmamaktadır. Bir nesneye ilişkin olarak zihinde üretilen soyut ve ortak bir kurgusal anlatımı kapsayan kavram, zihindeki bir izlenimden ibaret olmayıp nesneleri birbirinden ayırıcı genel bir nitelik arz ettiği için zaman içerisinde değişiklik göstermekte ve yalnızca kavram olarak bir fonksiyon taşımadığını ortaya koymaktadır[3]. Bu sebeplerle öncelikle, muhakeme kavramından başlayarak bu çalışmada geçecek olan ana kavramları açıklamak gerekmektedir.

2.1. MUHAKEME TANIMI

Vergi ceza muhakemesinin tanımının yapılabilmesi için öncelikle devlet ve fert arasındaki vergi hukuku ilişkisinin manasını kavramak gerekecektir. Verginin, devlete ait bir yetkiye istinaden kişilere yüklenen bir ödev ve sorumluluk olması nedeniyle bundan kaçınılması durumunda devletin cezalandırma yetkisinin devreye gireceği bir hukuki ilişkiden bahsetmek gerekecektir[4]. Bu hukuki ilişkiden doğan uyuşmazlığın muhakemesi, öncelikle genel itibariyle muhakeme kavramının açıklanması ardından ceza

[1] **Centel**, **Nur / Zafer, Hamide** (2015) Ceza Muhakemesi Hukuku, Yenilenmiş ve Gözden Geçirilmiş 12. Bası, İstanbul, Beta, s. 3.
[2] **Selçuk**, Sami (2013) Doğru terim *"MUHAKEME"* değil, "*YARGILAMA"*dır, Marmara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Hukuk Araştırmaları Dergisi, C: 19, S: 2, s. 301.
[3] **Selçuk,** s. 301.
[4] **Uğur, Hüsamettin / Elibol, Mert** (2015) Açıklamalı – İçtihatlı Vergi Suçları, Birinci Baskı, Ankara, Adalet Yayınevi, s. 2.

muhakemesinin amacına temas edilerek vergi ceza muhakemesinin maksadı ortaya konulacaktır.

2.1.1. Muhakeme (Yargılama) Kavramı

Muhakeme, hukuki süreci bir bütün olarak esas almakta ve yargı makamları tarafından yapılan iş ve işlemleri "oluş hukuku"[5] manasında değerlendirmektedir. Muhakeme hukuku, bir hukuki uyuşmazlığın çözülmesi adına, yargılama organları tarafından gerçekleştirilen işlemler nedeniyle ortaya çıkan hukuki ilişkideki süjelerin yapmış olduğu işlemlerin tamamıdır[6]. Kunter, muhakeme hukukunu herhangi bir "oluş" olarak değil de muhakeme adı altında hukuki oluşları meydana getiren normlar bütünü olarak değerlendirmektedir[7]. Selçuk; Kunter'in ceza yargılamasından yalnızca "oluş" olarak bahsetmesini eleştirerek, bunun bir oluş değil, bir "diyalektik süreç" olduğunu vurgulamaktadır[8]. Bunu açıklarken de bir ağacın önce fidan olarak topraktan doğması ve yetişmesi, ağaç olarak özündeki yaşamı devam ettirmesi nihayetinde yine toprağa dönmesini, bir süreç olarak anlatmakta ve bunun iç etkeniyle gerçekleştiğini, bu değişikliğin ağacı meydana getirdiğini ifade etmektedir. Yargılamanın diyalektik yapısını esas alan Selçuk, süreç teriminin yargılamayı daha iyi anlattığını kabul etmektedir.

Kunter hakimlerin yapmış oldukları faaliyeti kaza yani yargılama eylemi olarak adlandırmakta, muhakemenin ise davacı, davalı ve hakime düşen rollerin gösterildiği üçlü faaliyet olarak değerlendirmektedir[9]. Yani kaza, muhakeme eyleminin sadece bir parçası olan hakimin fiillerini içeren yargılama teriminin mukabili olarak kullanılmaktadır.

Muhakeme ilişkisinin objesi olarak "yargılanacak uyuşmazlık" gösterilmekte ve bu noktada, somut bir hadisenin, normlar karşısındaki durumunun tespiti açısından çıkan hukuki uyuşmazlığın, yargılanmak üzere yargı makamları karşısına getirilmesine "dava" denilmiştir[10]. Başka ülkelerde de yapılan bu faaliyetin "action, azione, Klage" şeklinde ifade edildiği ve Türkçe'de yine dava karşılığını bulduğu vurgulanmıştır[11]. Aynı zamanda

[5] **Selçuk**, s. 298.
[6] **Kunter, Nurullah / Yenisey, Feridun** (2004) Muhakeme Hukuku Dalı Olarak Ceza Muhakemesi Hukuku (Birinci Kitap Ceza Muhakemesinin Genel Hükümleri), 13. Bası, İstanbul, Beta, s. 178.
[7] **Kunter / Yenisey** (2004), s. 7.
[8] **Selçuk,** s. 307.
[9] **Kunter / Yenisey** (2004), s. 7.
[10] **Kunter**, **Nurullah** (1981) Muhakeme Hukuku Dalı Olarak Ceza Muhakemesi Hukuku, Yenilenmiş ve Geliştirilmiş 7. Bası, İstanbul, Kazancı, s. 210.
[11] **Kunter**, s. 211.

"proces, processo, Prozess" şeklinde muhakeme süjelerinin hepsinin karşılıklı ilişkilerinin bir bütünü olarak; süreç anlamını taşıyacak şekilde "muhakeme" denilmesi uygun bulunmuştur[12]. Kunter, muhakeme ilişkisinin objesi olarak gösterdiği hukuki uyuşmazlığın, muhakeme sürecinde belirli/belirgin tutulmasının altını çizmektedir. Böylece belli olayların muhakemeye konu edilerek sınırlandırılmasını ve hukuki uyuşmazlığın şüpheliliğini esas almaktadır. Zira O'nun için ceza muhakemesinin amacı; bir şüpheyi yenmektir. Kaldı ki her muhakeme bir şüpheyi yenecektir[13].

2.1.2. Ceza Muhakemesi Kavramı

Hukukun en temel gayesi, ferdi ve toplum yapısını korumaktır. Ayrıca devlet kudretinin kötüye kullanılmasını önlerken toplumsal adaleti muhafaza etmek ve hukuku tüm bunlara hizmet eden bir kurum haline getirmektir. Ceza muhakemesinin amacı düşünüldüğünde, dönemsel olarak farklı gayeler taşıdığı ve koruyup öncelik tanıdığı kurumun değiştiği görülmektedir.

Ceza muhakemesinin gayesinin, "suçluyu korumak" olduğu devirlerde, ceza muhakemesi denildiğinde, mahkumiyeti haklı gösterecek delillerin gündeme geldiği görülmüştür bu nedenle de 18. yüzyılda ceza muhakemesi hususundaki yayınların neredeyse tamamı delillere inhisar etmiştir[14]. Sanığın korunması evresine göz atıldığında görülecektir ki; "Hukuki Vesayet" olarak da tanımlanan sanığın korunmasına ilişkin evre, 18. yüzyılın sonlarında, döneme etkisini gösteren liberal ve felsefi cereyanın tesiriyle devlet erkinin kontrolünü sağlamak ve devlet kudretine karşı ferdi koruma gayesiyle ortaya çıkmıştır[15]. Böylece suçluluğu henüz sabit olmadığı için sanık masum sayılmıştır[16]. Bir de hakikatin araştırılması safhası vardır ki, burada da hukukun temel gayesi esas alınmakta olup hem toplumun hem de ferdin çelişik gibi gözüken menfaatleri korunmak istenmiştir. Zira ceza muhakemesi hukuku, bir hukuk dalı olarak ele alındığında sanığın yararını korumak adına sergilenen bu tutumun, ceza muhakemesi disiplininin en temel gayesi olamayacağı da değerlendirilmiş ve ceza davaları nedeniyle doğan hukuki ilişkilerde sanıktan gayri süjeler olduğunun da üzerinde durulmuştur[17].

[12] **Kunter**, s. 212.
[13] **Kunter**, s. 213.
[14] **Kunter**, s. 18.
[15] **Kunter**, s. 19.
[16] **Kunter**, s. 20.
[17] **Kunter**, s. 23.

Görüldüğü üzere, ceza muhakemesi gayesi gereği maddi gerçeği araştırırken; fertlerin hak ve hürriyetlerini koruyacak tedbirler alarak; bir yandan da toplumun ve devletin menfaatini de koruma gayesi güderek; toplum ve devleti uzlaştırmayı hedef edinmiştir.

2.1.3. Vergi Ceza Muhakemesi Kavramı

Devlet ve kişiler arasında, kanun vasıtasıyla kurulmuş olan ve kamusal nitelik taşıyan vergi hukuku ilişkisinin, kanuna dayalı temeller üzerine kurulması gerekmektedir[18]. Mükellef ve/veya vergi sorumlusu gibi vergi ödevlilerinin kimi durumlarda gerçekleşen hukuka aykırı davranışlarının, vergi ceza hukukunda bir karşılığı/müeyyidesi bulunmaktadır. Söz konusu bu hukuka aykırı davranışlar, vergi kabahati veya vergi suçu olarak kanunlarda yerini almıştır. Vergi ceza hukukunun konusunu kabahat ve suç teşkil eden vergi kanunlarına aykırılıklar ile bu aykırılıklara dair ceza ve yaptırımlar oluşturmaktadır.

Türk Ceza Kanunu (TCK) suç ve cezalara yer veren genel kanun niteliğindedir. VUK'un içeriğinde irili ufaklı suç ve cezanın yer almasından dolayı bu Kanun, genel ceza hukuku açısından tamamlayıcı nitelik arz eden özel bir kanundur[19].

Vergi ceza hukuku olarak adlandırılan bu hukuk dalında, vergi hukukundan ve ceza hukukundan bağımsız olan kabahat ve suça vücut veren hukuka aykırı davranışların cezalandırılmasındaki maksat; kamu gelirlerinden mahrum bırakılan yahut mahrum kalma tehlikesi geçiren idarenin zararını telafi etmek ve kamu düzeninin bozulmasını önlemektir. Zira vergi kabahatleriyle korunan hukuki değer, devletin asli gelir kaynağı olan vergi gelirlerinin kayba uğramasını önlemek, vergi suçlarıyla korunan hukuki değer ise, mali alanda kamu güvenliğini sağlamaktır. Bu hukuki değerler aynı zamanda vergi ceza hukukunun maksadını ortaya koymaktadır. Zararın telafisi yanında bir de zedelenen "topluma ilişkin hukuksal varlık ve yarar olan" kamu güvenliğini de yeniden sağlama gayesi söz konusudur. Tüm bu hedeflerini gerçekleştirmek üzere vergi ceza hukukunun, bu davranışları gerçekleştirenlere karşı yürüttüğü süreç ve işlemler de vergi ceza muhakemesi kavramını ortaya koymaktadır.

---

[18] **Karakoç**, **Yusuf** (2016) Vergi Ceza Hukuku, 1. Baskı, Ankara, Yetkin Yayınları, s. 31.

[19] **Kızılot, Şükrü / Şenyüz, Doğan / Taş, Metin / Dönmez, Recai** (2008) Vergi Hukuku, Gözden Geçirilmiş ve Güncellenmiş 3. Baskı, Ankara, Yaklaşım Yayıncılık, s. 197.

2.2. VERGİ CEZA MUHAKEMESİNİN KONUSU

Tüm hukuk kurallarının amacı, toplumsal düzeni korumak ve devamını sağlamaktır. Ceza hukuku bu çerçevede korunmaya değer ideal hukuki değerleri ortaya koymakta böylece hukuka aykırı eylemleri cezalandırmaktadır. Bu cezalandırma sistemi aynı zamanda devletin, toplum menfaatine aykırı cereyan eden meselelerde de mücadele aracıdır.

Muhakeme kavramı açıklanırken, Kunter'in ifadeleriyle her muhakemenin bir şüpheyi yeneceği, ceza muhakemesinin ise, şüpheyi ortadan kaldıracak şekilde bir süreç yürüttüğü ifade edilmişti. Zira ceza muhakemesi, bilindiği üzere basit şüpheyle başlar ve şüphenin kuvvet kazanmasıyla evrelerini tamamlar. Nihayetinde maddi gerçeği aydınlatan somut delillerin varlığı ile yenilen şüphe, yerini ya bir cezaya ya da cezalandırılacak bir hukuki uyuşmazlığın olmadığı noktasında bir tespite bırakır. Bu tespite varılabilmesi için işletilmesi gereken bir muhakeme süreci söz konusudur. Vergi ceza muhakemesi de suç şüphesinin başladığı andan vergi suçunun işlenip işlenmediği hükmüne kadar muhakemenin süjelerinin yapmış olduğu iş ve işlemleri kapsamaktadır.

2.2.1. Suç Kavramı

Suç tanımı yapılan fiilin karşılığı, kimi zaman kamunun refahına verilen zararla kimi zaman mağdur kimsenin toplumdaki konumu, saygınlığı ve ehliyetine göre değerlendirilirken kimi zaman da bir suçun ağırlığı işlenen günahın ağırlığına göre hesap edilmiştir[20].

Türk Ceza Kanunu'nda ve konu itibariyle işlenmekte olan VUK'ta düzenlenen suç tiplerinde cezai bir eylemin, tipik haksızlık içeriğini yansıtan unsurları ortaya koyma şeklinde bir işlevi bulunmaktadır. Unsurları ve haksızlığı ortaya konulan eylemlerin, suç kavramına içerik oluşturmasıyla kanun koyucunun, kural olarak cezayı hak ettiği tespitini yaptığı davranışları ortaya çıkardığı görülmektedir[21]. Böylece vatandaşların, kanuna tabi kimselerin tanımı yapılan suçlar aracılığıyla somutluk kazanan emir ve yasaklara göre davranışlarını biçimlendirmesi kendilerinden beklenmektedir. Bu nedenledir ki, ilgili ceza

[20] **Beccaria, Cesare** (1764) Dei delitti e delle pene (Çeviren: Selçuk, Sami (2016) Suçlar ve Cezalar Hakkında, 6. Baskı, Ankara, İmge Kitabevi, s. 52.
[21] **Heinrich**, **Bernd** (2010), Strafrecht-Allgemeiner Teil-I, 2. Baskı, Stuttgart, W. Kohlhammer, (Çev. Hakeri, Hakan (2014), Ünver, Yener (Editör), Ceza Hukuku: Genel Kısım-I, Birinci Baskı, Ankara, Adalet Yayınları), s. 71.

normunda yer alan suçun maddi ve manevi unsurları ile birlikte işlenmesi kural olarak cezalandırılabilirlik gerçeğini ortaya koymaktadır.

Doktrinde cezaya layık davranış olarak tanımı yapılan suçun, bu kavramı karşılayabilmesi için kurucu unsurlarının saptanması gerekecektir. Şöyle ki; suçun birinci unsuru, Türk Ceza Kanunu m.2'de düzenlenen *suçta ve cezada kanunilik ilkesi* ile ortaya konulmaktadır. Böylece aranan ilk şart; *eylemin yasanın özel hükümleri arasında ya da ceza hükümleri içeren özel bir yasada yer alan belli bir maddeye* iltisak ettirilebilmesidir.

İkinci olarak tipiklik unsurunda, bir kişinin cezayı hak eden eyleminin, suça dair tüm tanımlarla örtüşmesi gerekliliği arandığından "fiilin, kanundaki tanıma uygun tipte olmasının aranması" tipiklik olarak ifade edilmektedir[22]. Yani kanunilik unsurunun etkisiyle ortaya çıkmış bulunan hukuka aykırılık unsuru; hukuka aykırılığın ne olduğu ifade edilirken, dikkat edilmesi gereken salt ceza kanunlarına aykırılık olarak tanımlamaktan kaçınmaktır[23]. Kanunilik ve tipiklikten ayrılan hukuka aykırılık, ceza yasasının ya da cezai hükümler içeren özel bir yasada (mezkur çalışma itibariyle mevzubahis kanun VUK'tur) bir madde ile düzenlenmiş olan, suç teşkil eden bir eylemin, aynı yasa veya geçerli olan hukuk sisteminde kabul görmemiş, meşru sayılmamış olması gerekmektedir[24].

Dış dünyada meydana gelmiş olan bir değişikliğin bir şahsa isnat edilebilmesi için bu değişikliğin, o şahsın eylemi neticesinde gerçekleşmiş olması gerekmektedir[25]. Üçüncü unsur olarak aranan kriter de dış dünyada farklılık arz eden bir durum ortaya çıkaran bir hareketin varlığı olduğundan, icrai veya ihmali surette meydana gelen bu hareket ve sonuç arasında da "nedensellik bağı" bulunmak zorundadır. Bu şekilde maddi unsur olarak hareket, sonuç ve bu ikisi arasındaki bağdan oluşan bir bütün söz konusu olmaktadır[26].

Son olarak suçun meydana gelmiş olması için manevi unsur aranacaktır. Böylece yasadaki tipe uygun ve hukuka aykırı eylemlerin, *iradi olarak* hayata geçip geçmediği değerlendirilecektir. Bu noktada suçun işlenme anında eylemin kusurlu bir iradenin anlama ve isteme suretiyle meydana gelmesi esas alınmaktadır. Bahsi geçen anlama ve isteme arzusuna açıklık getirmek gerekirse, kişinin bağımsız olarak karar verebilme, hareketlerini

[22] **Kızılot / Şenyüz,** s. 200.
[23] **Alacakaplan**, **Uğur** (1975) Suçun Unsurları, <http://kitaplar.ankara.edu.tr/dosyalar/pdf/802.pdf> s. 8, s.e.t. 06.03.2019.
[24] **Alacakaplan**, s. 8.
[25] **Şenyüz, Doğan** (2011) Vergi Ceza Hukuku (Vergi Kabahatleri ve Suçları), 5. Baskı, Bursa, Ekin, s. 354.
[26] **Alacakaplan**, s. 9.

yönlendirebilme yetisi kastedilmektedir[27]. Burada failin hukuka aykırı olarak zuhur eden davranışının toplumsal değerinin, halel gelen hukuksal değeri ve ortaya çıkan menfaat çatışmasını idrak edebilmesi en önemli hususlardan biridir[28].

Manevi unsur açısından önem arz eden durum, eyleme işlev kazandıran kişinin şahsına bu eylemin isnat edilebilmesidir. Failin kusur yeteneği olmalı ve fiil, failin kusurlu eylemi neticesinde gerçekleşmiş olmalıdır. İşyerlerinde çalışan işçinin, işverenin bilgi ve isteği dışında VUK hükümlerine aykırı davranmış olması, bu fiillerden mükellefin muhatap alınmasının önüne geçmektedir[29]. Zira kusurlu hareketin sahibi şahsi olarak bu eylemden sorumlu tutulacaktır[30].

2.2.2. Ceza Kavramı

Ceza hukukunda ortaya konulan her ceza normunun temelini, yaşama dair içeriğinde yarar barındıran bir değer yargısı oluşturmaktadır[31]. Bu minvalde değerlendirildiğinde her normun da bir kıymeti vardır. Hukuksal değer denilen bu kavram şöyle tanımlanabilecektir: "Fiilin üzerinde icra edildiği ve suçun konusunu oluşturan insan veya şey gibi somut, gerçek, duyu organları aracılığıyla algılanabilir varlıklar değil; toplumsal düzenin devamı için korunması gereken soyut, manevi ve ideal değerlerdir"[32].

Bir hukuki uyuşmazlığın muhakemeye tabi tutulmasının ardından şayet sorumluluğu gerektirmesi söz konusu olursa hukuki uyuşmazlığın çözülmesi ve giderilmesi evresi gündeme gelecektir. Uyuşmazlığın çözülmesi, yalnızca somut olay ile normların kural içeren kısımlarının karşılaştırılması anlamına gelmez. Ceza normlarının bir kısmı kural, bir kısmı da sonuç veya müeyyide içeriklidir[33]. Ceza normlarında yer alan tipler kural kısmını oluşturmaktadır. Tipin medeni sonucu haksız fiilde olduğu gibi tazminat yükümlülüğü iken, suçta; ceza müeyyideleridir[34]. Böylece bir hukuki uyuşmazlığın çözüme kavuşturulması maksadını taşımak; müeyyide noktasında bir karara varılmasını gerekli kılmaktadır.

---

[27] **Alacakaplan**, s. 10.
[28] **Alacakaplan**, s. 10.
[29] **Şenyüz** (2011), s. 354.
[30] **Şenyüz** (2011), s. 354.
[31] **Koca**, **Mahmut** / **Üzülmez, İlhan** (2013) Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler, Gözden Geçirilmiş ve Güncellenmiş 6. Baskı, Ankara, Seçkin Yayıncılık, s. 30.
[32] **Koca** / **Üzülmez,** s. 30.
[33] **Kunter**, s. 143.
[34] **Kunter**, s. 143.

Genel itibariyle ceza hukukunda, daimi olarak bir kimsenin hukuka aykırı ve kusurlu davranışı cezaya layık görülmektedir. Bunun yanında cezalandırma, sadece bir örf kuralına aykırılığa, failin haksız karakterine ve zihniyetine dayandırılmamaktadır[35]. Her ne kadar hukuka aykırı olan ve kusur atfedilebilecek bir eylem mevzu bahis olsa da kanun koyucunun ihlali çok ağır görmediği hallerde, eylemi yaptırıma tabi tutmaktan geri durduğu da görülmekte ve bu durum da ceza hukukunun ikincil (yararcı) karakteri olarak tanımlanmaktadır[36]. Bu nedenle, bir insanın cezalandırılması, sosyal zararlı bir davranış söz konusu olduğunda, ancak son çare ilkesi (*ultima ratio*) dikkate alınarak mümkün kılınmaktadır[37].

Ceza kavramına açıklık getirirken bir müeyyide tanımından daha öte cezalandırmanın amacını ortaya koymak da fayda olacaktır. Bu çerçevede, ileri sürülen teoriler Heinrich tarafından şöyle sıralanmaktadır: Öncelikle Klasik Okul düşünürlerinin ileri sürdüğü ***Mutlak Ceza Teorileri****'ne* göre; ceza, suçun sebep olduğu toplumsal travmadan uzaklaştırılarak, ortaya çıkan haksızlığa tepki olarak, bozulan hukuk düzeninin yeniden tesisine hizmet etme gayesi taşımalıdır. Bilhassa Immanuel Kant ve Georg Wilhelm Friedrich Hegel, kefaret teorisini benimseyerek, cezanın pratik maksat taşımadan, cezaya kısas esas alınarak hükmedilmesini savunmuşlardır. Vuku bulmuş bir şeyin vuku bulmamış gibi gösterilmesinin mümkün olmaması gerekçesi ve failin kusurunun hiçbir şekilde esas alınmaması, bu fikrin eleştirilerin hedefi olmasına sebep olmuş ve cezalandırmanın maksat ve karakterini yansıtamamıştır[38].

Modern Okulun ***Nisbi Ceza Teorileri,*** cezanın geleceğe yönelik önleyici maksat taşıması gerektiğini ileri sürmüşlerdir. Bu çerçevede öncelikle "genel önleme teorisi" cezaya hükmedilmesiyle halkın adalete olan inancını kuvvetlendirmek ve kendilerini hukukun egemen olduğu bir dünyada yaşadıklarına inandırmak ve böylece başkalarının suç işlemesini önleme maksadını taşımaktadır. Böylece ibret kavramı devreye girmekte ve potansiyel suçluların eylemlerinin önüne geçilmektedir. "Özel önleme teorisi"ne bakıldığında ise, cezanın ilgili kişi üzerindeki etkileri ön plana çıkmaktadır. Böylece failin sonraki yaşamında suç işlemeyeceği bir hayat sürmesi gayesi güdülmektedir. Sadece

[35] **Heinrich**, s. 8.
[36] **Heinrich**, s. 8.
[37] **Heinrich**, s. 8.
[38] **Heinrich**, s. 11.

müstakil failin merkeze alınmasıyla suçun topluma tesirinin etkisizleştirilemeyeceği gerekçesiyle bu görüş de eleştirilmiştir[39].

Son olarak, belirtilen görüşlerin tek başına cezanın gerçek maksadını ortaya koyamaması nedeniyle teoriler birleştirilmiş kusur prensibiyle hareket edilerek, kefaret maksadı esas alınmış ve kusurun denkleştirilmesi ilkesi benimsenmiştir[40].

5237 sayılı Türk Ceza Kanunu'nun, 1. maddesi Türk Ceza Kanunu'nun amacını ortaya koymaktadır. *Türk Ceza Kanunu'nun amacı; kişi hak ve özgürlüklerini, kamu düzen ve güvenliğini, hukuk devletini, kamu sağlığını ve çevreyi, toplum barışını korumak, suç işlenmesini önlemektir. Kanunda bu amacın gerçekleştirilmesi için ceza sorumluluğunun temel esasları ile suçlar, cezalar ve güvenlik tedbirlerinin türleri* düzenlenmiştir.

Vergi cezalarının maksadını ortaya koyarken de yine farklı yaklaşımlar söz konusu olmuş ve vergi cezalarının muhatabın ekonomik güç ve potansiyelini aşan ve ızdırap veren etkilerinin olduğu tespit edilmiştir[41]. Bu tarz etkilerle karşı karşıya kalınmasının da bir maksadı vardır. Nitekim vergi kanunlarına aykırı hareketin yaptırımı olarak öngörülen vergi cezasının, vergi mükellefi ve/veya sorumlusuna gerçek manada bir ızdırap çektirme gayesi olduğu ifade edilmektedir. Çünkü vergi cezalarının asıl amacı olan önleyici amaç, şayet sosyal, ekonomik ve politik nedenlerle gerçekleştirilemiyorsa; caydırıcı maksat bir kenara konularak o zaman bahsi geçen cezalandırıcı etki ikincil maksat olarak ön plana çıkacaktır[42]. Bunun da tespiti, vergi borcu yanında eylem ve kusurun ağırlığına göre, VUK'ta öngörülen vergi cezalarından birine katlanma yükümlülüğü ile doğacaktır[43].

2.2.3. Vergi Suçu ve Kabahati Kavramları

Türkiye Cumhuriyeti 1982 Anayasası'nın 4. Bölümünde, *Siyasi Haklar ve Ödevler başlığı altında*, 73. maddede düzenlenmiş olan "Vergi Ödevi", *kamu giderlerini karşılamak üzere, mali gücüne göre, herkesi vergi ödemekle yükümlü* kılmıştır. Bu çerçevede vergi hukuku da devletin hukuki cebir altında, gerçek ve tüzel kişilerden, kamu giderlerini karşılamak maksadıyla geri ödememek kaydıyla almış olduğu verginin, doğumu ile başlayıp usulüne uygun şekilde miktarı mukabilinde ödenmesi ve böylece vergi

[39] **Heinrich**, s. 12-13.
[40] **Heinrich**, s. 14.
[41] **Candan**, **Turgut** Düşüncelerim, "Vergisel Kabahatler Hukuku" <https://turgutcandan.com/2012/10/03/vergisel-kabahatler-hukuku/> s. 4, s.e.t. 22.03.2019.
[42] **Candan,** s. 4.
[43] **Candan,** s. 4.

ödevinin yerine getirilmesi süreci boyunca devlet ve onu temsilen işlemlere muhatap idare ile kişiler arasındaki ilişkiyi tanzim eden hukuk dalı olarak tanımlanmaktadır.

VUK 1. Kitap, 1. Kısım, 2. Bölümde "Vergi Sorumluluğu" başlığı altında, *mükellef; vergi kanunlarına göre kendisine vergi borcu terettübeden gerçek veya tüzel kişi* olarak tanımlanmıştır. *Vergi sorumlusu ise, verginin ödenmesi bakımından alacaklı vergi dairesine karşı muhatap olan kişidir*. Cezanın muhatabı olan bu kişiler ilerleyen bölümlerde ayrıntılı olarak açıklanacağı için burada genel anlamda bu şahıslara "vergi ödevlisi" denilerek öncelikle idare ve kişi arasındaki vergi hukuku ilişkisinin ortaya konulması amaçlanmaktadır.

Verginin tarh ve/veya tahsil edilmesi aşamalarında yapılan işlemler ve işlemlere ilişkin hukuka aykırı olarak icra edilen eylemler nedeniyle yapılan ceza kesme ve/veya yaptırım işlemleri, vergi idaresi ve vergi ödevlisi arasında ortaya çıkan anlaşmazlık ve uyuşmazlıkların konusunu oluşturmaktadır[44]. Vergi kabahati ve/veya suçu, verginin ilgilisi olan mükellef ve vergi sorumlusu esas alınmak üzere, vergi ödevlilerinin, VUK'ta ve çeşitli vergi kanunlarında yer alan usul ve şekil ve/veya görev ve ödeve ilişkin hükümlere; ceza ve/veya yaptırıma neden olacak şekilde aykırı davranmaları olarak tanımlanmaktadır[45]. Böylece vergi suçu ve/veya vergi kabahatinin tespit edilmesi ve bunların karşılığı olarak vergi suçuna ceza, vergi kabahatine ise, yaptırım uygulanması vergi idaresi ile vergi ödevlisi arasında öncelikle bir anlaşmazlığın doğmasına, çözülememesi halinde de bir uyuşmazlığın ortaya çıkmasına neden olmaktadır. Bu noktada bahsi geçen uyuşmazlığa konu olan vergi suçu ve vergi kabahati kavramlarının açıklanması gerekmektedir.

2.2.3.1. Vergi Suçları

Vergi suçu, vergi kanunlarının getirmiş olduğu görev ve yükümlülüklere, sorumluların aykırı davranması suretiyle ortaya çıkan hukuka aykırı eylemlerdir. Bu eylemler VUK'ta öngörülen maddi ve şekli ödevlerin yerine getirilmemesi suretiyle ortaya çıkabileceği gibi ödev ve sorumluluklara aykırı davranılarak devletin vergi kaybı yaşamasına sebep olunması ve kamu düzeninin bozulmasıyla da gündeme

[44] **Karakoç**, Yusuf (2017) Vergi Yargılaması Hukuku, Gözden Geçirilmiş ve Genişletilmiş 4. Baskı, Ankara, Yetkin, s. 36.
[45] **Karakoç** (2016), s. 104.

gelebilmektedir[46]. Bugün yürürlükte bulunan 213 sayılı VUK 1949 tarihinde yürürlüğe giren 5432 sayılı VUK'un tekraren kaleme alınmasından ibaret olup, yürürlüğe girdiği ilk şekliyle 5432 sayılı VUK vergi suçları için cezai yaptırım tayin etmemiş ve vergi suçları ve bu muhakemesine ilişkin düzenlemeler ek üç madde olarak 1951'de 5815 sayılı Kanunda düzenlenmiştir[47].

Vergi suç ve cezalarının düzenlenmesindeki amaç, vergi yasalarınca hükmedilen yükümlülüklerin zamanında ve gereği gibi yerine getirilmesini sağlamaktır. Vergi borçlarının zamanında ve gereği gibi ödenmesi halinde korunan ekonomik yarar; Hazine varlığının muhafaza edilmesi ve vergi kaybının önlenmesidir. Böylece kamu hizmetlerinin kaynağını oluşturan bu fon, yeterli ölçüde sağlanabildiği sürece kamu hizmetlerinin daha sağlıklı bir şekilde yerine getirildiği de görülmektedir[48].

Vergi suçlarının faili olabilecek kişiler "vergi yükümlüsü, vergi sorumlusu veya vergilendirme işlerinde görevli olan kişiler" olarak ifade edilmektedir. Vergi yükümlüsü ve vergi sorumlusu tarafından işlenen vergi suçu, VUK m. 359'da düzenlenen kaçakçılık suçuna vücut vermektedir. Vergilendirme işlerinde görevli memurlarca işlenebilecek vergi suçları ise, görevden doğan vergi suçu olarak adlandırılarak, vergi gizliliğine uymama ve yükümlünün özel işlerini yapma suçu olarak tezahür edecektir[49]. Vergi suçlarıyla kamu düzeninin zarara uğraması söz konusu olduğu gibi vergi suçu sonucu devletin vergi kaybına uğraması ya da vergi kaybı tehlikesinin oluşması da vergi suçlarının sonucudur.

Doktrindeki bir yaklaşıma göre; her ne kadar vergi suçları kapsamında değerlendiriliyor olsa da *vergi mahremiyetini ihlal ve mükellefin özel işlerini yapma suçları*, aslında teknik anlamda suç olarak nitelendirilmesi güç olan eylemlerdir[50]. Bu fiillerin VUK itibariyle suç sayılıp yaptırıma bağlanmış olmalarındaki maksat, vergi kaybını önlemenin yanında aslında her işlemi ile temel hak ve hürriyetler üzerinde etki gösteren vergi idaresi gibi bir kamu kurumunun sıhhatli işleyişinde güdülen kamusal menfaattir[51].

---

[46] **Kızılot / Şenyüz,** s. 199.
[47] **Baykara**, Bekir (2008) Teori ve Pratik Yönleriyle Vergi ve Vergi Ceza Hukuku, 1. Baskı, İstanbul, Maliye ve Hesap Uzmanları Derneği, s. 476.
[48] **Edizdoğan**, **Nihat** / **Taş**, **Metin** / **Çelikkaya**, **Ali** (2007) Vergi Ceza ve Yargılama Hukuku, 1. Baskı, Ankara, Baran Matbaacılık, s. 7.
[49] **Bayraklı**, **Hasan Hüseyin** (2015) Vergi Ceza Hukuku, Gözden Geçirilmiş 2. Baskı, Afyonkarahisar, Celepler Matbaası, s. 15.
[50] **Akkaya, Mustafa** (2000) "Vergi Mahkemesi ve Ceza Mahkemesi Kararlarının Etkileşimi Üzerine Bir İnceleme" Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, C: 49, S: 1, s. 85.
[51] **Akkaya, Mustafa** (2000), s. 86.

VUK m.359'da; kaçakçılık suçları, VUK m.362'de; vergi mahremiyetinin ihlali ve VUK m.363'te; mükellefin özel işlerini yapma suçu düzenlenmiştir. Kanun'da "suçlar ve cezalar" bölümünde düzenlenmiş olması nedeniyle vergi suçları VUK m.359, m.362 ve m.363'ün ayrı ayrı değerlendirilmesiyle ele alınacaktır.

VUK m.359'da yer alan Kaçakçılık Suçu;

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

- *Defter ve kayıtlarda hesap ve muhasebe hileleri yapanlar*
- *Gerçek olmayan veya kayda konu işlemlerle ilgisi bulunmayan kişiler adına hesap açanlar*
- *Defterlere kaydı gereken hesap işlemleri vergi matrahının azalması sonucunu doğuracak şekilde tamamen veya kısmen başka defter, belge veya diğer kayıt ortamlarına kaydedenler*
- *Defter, kayıt ve belgeleri tahrif edenler veya gizleyenler veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleyenler veya bu belgeleri kullananlar hakkında;*

On sekiz aydan üç yıla kadar hapis cezasına hükmedilir. Varlığı noter tasdik kayıtları veya diğer yollarla sabit olduğu halde, inceleme sırasında vergi incelemesine yetkili kimselere defter ve belgelerin ibraz edilmemesi, bu hükmün uygulanmasında ***gizleme*** *olarak kabul edilir.*

Gerçek bir muamele veya duruma dayanmakla birlikte bu muamele veya durumu mahiyet veya miktar itibariyle gerçeğe aykırı şekilde yansıtan belge ise, muhteviyatı itibariyle ***yanıltıcı belge****dir.*

b) *Vergi kanunları uyarınca tutulan veya düzenlenen ve saklama ve ibraz mecburiyeti bulunan defter, kayıt ve belgeleri yok edenler veya defter sahifelerini yok ederek yerine başka yapraklar koyanlar veya hiç yaprak koymayanlar veya belgelerin asıl veya suretlerini tamamen veya kısmen sahte olarak düzenleyenler veya bu belgeleri kullananlar; üç yıldan beş yıla kadar hapis cezası ile cezalandırılırlar.*

Gerçek bir muamele veya durum olmadığı halde bunlar varmış gibi düzenlenen belge, ***sahte belge****dir.*

c) *VUK hükümlerine göre, ancak Hazine ve Maliye Bakanlığı ile anlaşması bulunan kişilerin basabileceği belgeleri, Bakanlık ile anlaşması olmadığı halde basanlar veya bilerek kullananlar iki yıldan beş yıla kadar hapis cezası ile cezalandırılır.*

Kaçakçılık suçu kanunda üç grup halinde belirtilen fiillerle işlenebilecektir. Bu nedenle de bağlı ve seçimlik hareketli suçlar kategorisinde yer almaktadır. Böylece bugün geçirmiş olduğu değişikliklerle birlikte kaçakçılık suçu, bir "tehlike suçu"dur[52]. Zira vergi kaçakçılığı suçunun sübut etmesi nihayetinde bir netice ve verginin ziyaa uğratılması aranmamaktadır. Kanun'da belirtilen fiillerin gerçekleşmesi, suçun meydana gelmesi için yeterlidir. Bu da toplumda korunan menfaate yönelik kısmi ya da toplumun bütününe yönelen bir tehdidin varlığına işaret etmekte ve korunan hukuksal değerin de devletin ekonomik çıkarı olduğunu ortaya koymaktadır.

VUK m.362'de yer alan Vergi Mahremiyetinin İhlali Suçu

VUK m.362'de, *VUK m.5'e göre vergi mahremiyetine uymakla zorunlu olan kimselerin, mahremiyeti ihlal etmesi halinde, Türk Ceza Kanunu m.239 hükmü ile cezalandırılacakları* düzenlenmiştir. Bu noktada *VUK m.5'te vergi mahremiyetine uymakla yükümlü olan kimseler* şöyle ifade edilmiştir.

- *Vergi işlemleri ve incelemeleri ile uğraşan memurlar*
- *Vergi mahkemeleri, bölge idare mahkemeleri ve Danıştay'da görevli olanlar*
- *Vergi kanunlarına göre kurulan komisyonlara iştirak edenler*
- *Vergi işlerinde kullanılan bilirkişiler*

Bu kimseler, görevleri dolayısıyla mükellefin ve mükellefle ilgili kimselerin şahıslarına, muamele ve hesap durumlarına, işlerine, işletmelerine, servetlerine veya mesleklerine müteallik olmak üzere öğrendikleri sırları veya gizli kalması lazım gelen diğer hususları ifşa edemezler ve kendilerinin veya üçüncü şahısların yararına kullanamazlar. Bu kimseler için, görevlerinden ayrılsalar dahi yasak devam edecektir.

İlgili suçun cezasına ilişkin olarak *TCK m.239'a* atıf yapıldığından değinmek gerekir ki, *TCK m.239'da* "Ticari sır, bankacılık veya müşteri sırrı niteliğindeki bilgi veya belgelerin açıklanması" başlığını taşımakta olup; bu madde mucibince, "Sıfat veya görevi, meslek veya sanatı gereği vakıf olduğu ticari sır, bankacılık sırrı veya müşteri sırrı niteliğindeki bilgi veya belgeleri yetkisiz kişilere veren veya ifşa eden kişi, şikayet üzerine, bir yıldan üç yıla kadar hapis ve beş bin güne kadar adli para ceza ile cezalandırılır" hükmü yer almaktadır.

[52] **Bayraklı**, s. 79.

VUK m.363'te yer alan Mükelleflerin Özel İşlerini Yapma Suçu

Vergi suçlarından sonuncusuna gelindiğinde, VUK m.363'ün "Mükelleflerin özel işlerini yapan memurlar" başlığını taşıdığı görülmektedir. Bu madde kapsamında VUK m.6 son fıkrasına göre, *mükelleflerin vergi kanunlarının uygulanması ile ilgili hesap, yazı ve sair özel işlerini yapmaları yasak edilen vergi işlemleri ve incelemeleri ile vergi mahkemeleri, bölge idare mahkemeleri ve Danıştay'da görevli olan memurlardan bu yasağa aykırı harekette bulunanlar TCK m.257'ye göre cezalandırılacaktır.*

Metnin devamında *bahsi geçen hareketlerle vergi kaybına neden olunması halinde, kişiye ayrıca vergi ziyaı cezası da kesileceği* belirtilmiştir.

TCK m.257 "Görevi kötüye kullanma" başlığını taşımakta olup, bu madde hükmü de şöyledir: "Kanunda ayrıca suç olarak tanımlanan haller dışında, görevinin gereklerine aykırı hareket etmek suretiyle, kişilerin mağduriyetine veya kamunun zararına neden olan ya da kişilere haksız bir menfaat sağlayan kamu görevlisi, altı aydan iki yıla kadar hapis cezası ile cezalandırılır."

2.2.3.2. Vergi Kabahatleri

5326 Sayılı Kabahatler Kanunu 2. maddesinde, kabahat deyiminden; kanunun, karşılığında idari yaptırım uygulanmasını öngördüğü haksızlığın anlaşılması gerektiğini ifade edilmektedir.

Danıştay İçtihadı Birleştirme Kurulunun vermiş olduğu bir kararında[53] vergilendirmenin nihai amacının kamu giderlerini karşılamak için kaynak sağlamak olduğuna temas edilmiştir. Bu nedenle idari para cezası yaptırımına tabi vergi kabahatlerinde maksadın vergi kanunlarına aykırı fiiller nedeniyle devletin uğramış olduğu zararı eşit oranda tazmin etmek ya da zam uygulamak olmadığı vurgulanmıştır. Zararı aşan tutarda bir cezanın uygun görülmesindeki maksadın, faili cezalandırmak ve böylelikle vergi kabahatini de önlemek olduğunun altı çizilmiştir.

Vergi kabahatleri de korunan hukuki ve mali değer itibariyle kendi aralarında derecelendirilmişlerdir. Vergi alacağının tahakkukunu korumak üzere; *vergi ziyaı kabahati*, tahakkuka ilişkin normları korumak üzere de; *usulsüzlük kabahatleri* sınıflandırması yapılmıştır. Konuya vergisel idari düzenin korunması maksadıyla

[53] Danıştay İçtihadı Birleştirme Kurulu, E: 1977/1, K: 1980/2, T: 16.06.1980 (Kazancı İçtihat Bilgi Bankası).

bakıldığında, vergi ziyaı kabahati; maddi ödevlerin, usulsüzlük kabahatleri ise, şekli ödevlerin ihlal edilmesini ve şayet ihlali halinde cezalandırılması gayesini taşımaktadır[54]. Bir yandan vurgulanmaktadır ki, şekle ilişkin ödevlerin yerine getiriliyor olması maddi ödevleri de doğal olarak korumaktadır zira şekli ödevin yerine getirilmediği halde ortaya çıkan usulsüzlük kabahati, vergi alacağının tahakkukuna da olumsuz etki ederek vergi ziyaı için de tehlike arz edecektir[55].

Vergi Kabahatleri, Vergi Ziyaı ve Usulsüzlük Kabahatleri şeklinde iki başlık halinde düzenlenmiştir. Usulsüzlük kabahatleri ise kendi içerisinde Genel Usulsüzlük Kabahati ve Özel Usulsüzlük Kabahati olarak bir ayrıma tabi tutulmuştur.

Sonuç itibariyle vergi kabahati kavramı, vergi idaresi tarafından tespit olunan ve yaptırım olarak idari para cezasının uygulandığı hukuka aykırı eylemlerdir. Bu noktada vergi ceza kesme işlemi bir idari işlem olarak ortaya çıkmaktadır[56]. Vergi Kabahatleri, VUK'un İkinci Kısım "Vergi Cezaları" başlığı altında birinci bölümde "vergi ziyaı cezası" ve ikinci bölümde "usulsüzlük" başlıklarıyla düzenlenmiştir.

Vergi Ziyaı Kabahati

VUK m.341'de vergi ziyaı tanımı şu şekilde yapılmıştır:

Mükellefin veya sorumlunun vergilendirme ile ilgili ödevlerini zamanında yerine getirmemesi veya eksik yerine getirmesi yüzünden, verginin zamanında tahakkuk ettirilmemesini veya eksik tahakkuk ettirilmesini ifade eder.

Şahsi, medeni haller veya aile durumu hakkında gerçeğe aykırı beyanlar ile veya sair suretlerle verginin noksan tahakkuk ettirilmesine veya haksız yere geri verilmesine sebebiyet vermek de vergi ziyaı hükmündedir.

Yukarıdaki fıkralarda yazılı hallerde verginin sonradan tahakkuk ettirilmesi veya tamamlanması ve yahut haksız iadenin geri alınması ceza uygulanmasına mani teşkil etmez.

[54] **Şenyüz**, **Doğan** (2015) Vergi Ceza Hukuku (Vergi Kabahatleri ve Suçları) 8. Baskı, Bursa, Ekin Basın Yayın Dağıtım, s. 86.
[55] **Şenyüz** (2015), s. 86.
[56] **Bayraklı**, s. 163.

Vergi ziyaı cezası VUK m.344'te düzenlenmiş olup, tayin edilen cezalar şöyledir:

- *341. maddede yazılı hallerde vergi ziyaına sebebiyet verildiği takdirde, mükellef veya sorumlu hakkında ziyana uğratılan verginin bir katı tutarında vergi ziyaı cezası kesilir.*
- *Vergi ziyaına 359. maddede yazılı fiillerle sebebiyet verilmesi halinde bu ceza üç kat, bu fiillere iştirak edenlere ise bir kat olarak uygulanır.*
- *Vergi incelemesine başlanılmasından veya takdir komisyonuna sevk edilmesinden sonra verilenler hariç olmak üzere, kanuni süresi geçtikten sonra verilen vergi beyannameleri için bu madde uyarınca kesilecek ceza yüzde elli oranında uygulanır.*

Konu bakımından değerlendirildiğinde, bir zarar kabahati olduğu ve burada korunan hukuki değerin genel itibariyle idari düzen olup özel olarak da kamu/hazine yararının gözetildiği görülmektedir. Aynı zamanda dürüst mükelleflerin menfaatlerinin de korunma maksadı taşıdığı görülmektedir[57].

Usulsüzlük Kabahatleri

Usulsüzlük kabahati, henüz bir vergi ziyaı meydana gelemediğinden tehlike kabahati olarak addedilmektedir[58]. Mükellef veya vergi sorumlusunun vergi kanunlarına aykırı olacak şekilde şekle ve usule dair hükümlere aykırı eylemleri vergi ziyaının oluşmasına uygun bir ortam hazırlamaktadır[59]. Bu nedenledir ki, usulsüzlük fiillerinin cezalandırılması, vergilerin zamanında ve eksiksiz olarak beyan ve/veya tarh edilmesini sağlamak maksadı taşımaktadır.

Genel Usulsüzlük Kabahati

VUK m.351'de usulsüzlüğün tanımı, *vergi kanunlarının şekle ve usule müteallik hükümlerine riayet edilmemesi* olarak tanımlanmasından sonra devamında usulsüzlük derece ve cezaları tatbik edilmiştir. Bu usulsüzlüklerin, VUK'a bağlı cetvele göre cezalandırılması ve çizilen genel çerçeve mucibince idari düzenlemelerle fiiller ve cezaların miktarlarında değişiklik yapılabileceği de VUK m.414 son fıkrasında düzenlenmiştir.

[57] **Özen**, **Mustafa** (2014) Vergi Suçları ve Kabahatleri, 1.Baskı, Ankara, Adalet Yayınevi, s. 111.
[58] **Karakoç** (2016), s. 173.
[59] **Karakoç** (2016), s. 173.

Özel Usulsüzlük Kabahati

Özel usulsüzlükler, kanun koyucunun özel önem atfettiği fiillerdir. Bu fiillere genel usulsüzlüklerin nitelikli halleri yorumu da yapılmaktadır. Şenyüz'e göre iki kabahat arasındaki fark; özel usulsüzlük fiillerinin, genel usulsüzlük fiillerine göre vergi ziyaına neden olma açısından daha elverişli imkana sahip olmasıdır bu nedenle korunan hukuki ve mali yarar bakımından, özel usulsüzlüğün her fiili açısından "yakın tehlikeye neden olmak" gibi bir tehdit söz konusu olmaktadır[60].

2.2.3.3. Suç ve Kabahat Ayrım ve Sonuçları

Genel itibariyle suça vücut veren eylemlerin kabahat niteliğinde tanımlanan eylemlere kıyasla kamu güveni ve düzenini daha fazla bozduğu şeklinde bir yargıya varılabilmektedir. Böylece denilmektedir ki; suç sayılan fiillerin cezalandırılması ile kamu yararının korunması amaçlanırken, kabahat sayılan eylemlerde, hazinenin korunması amaçlanmıştır. Bu nedenledir ki, suçlar için hapis cezası yaptırımı söz konusu olurken, kabahatler için idari para cezası ve idari tedbirlerin uygulandığı görülmektedir. Suçun oluştuğu noktasında idarenin bir karara varması halinde, idare dosyayı hazırlayarak savcılığa göndermektedir. Savcının yürüteceği soruşturma sonrasında açacağı dava ile de ceza mahkemesi tarafından ceza verilecektir. Yani mevzubahis suçun cezalandırılması bir mahkeme kararı ile olacaktır[61]. Kabahatlere değinildiğinde, kabahatin karşılığı bir idari yaptırımdır ve bu da bir idari işlemdir. Bu idari işlemin tesisi de ancak idare tarafından gerçekleştirilecektir. İdare hukuku kapsamındaki bu idari işlem ise *yetki, şekil, konu, sebep ve maksat* unsurları itibariyle hukuka uygun olmak zorundadır. Bu surette kesilen ceza muhataba "ceza ihbarnamesi" olarak adlandırılan bir mektupla ulaşmaktadır. Mükellef bu noktada bu işlemi de idari niteliklerindeki sakatlık nedeniyle dava konusu yapabilecektir[62].

Suç ve kabahatin farkını ortaya koymak açısından söz etmekte fayda olacaktır ki, suçlar sadece gerçek kişiler tarafından işlenebilirken, kabahatin yaptırımının muhatabı gerçek veya tüzel kişi olabilmektedir[63].

---

[60] **Şenyüz** (2015), s. 176.
[61] **Bilici**, **Nurettin** (2017) Vergi Hukuku, Güncelleştirilmiş 40. Baskı, Ankara, Savaş Yayınevi, s. 111.
[62] **Bilici**, s. 111.
[63] **Bilici,** s. 112.

En basit ifadeyle hukuka aykırı fiilin ağır ihlalle gerçekleşmesi durumunda suç oluşurken, hafif ihmalle gerçekleşen hukuka aykırı eylemler de kabahat olarak tanımlanmaktadır.

Hem vergi suçu hem vergi kabahatinde korunan hukuki değer, verilen zarar ve müdahale üçgeninde orantılılık çizgisinden çıkılmadıkça suçlar için öngörülen cezalar ve kabahatler için takdir edilen yaptırımlar, hukuka uygun kabul edilerek, muhatabın buna katlanması beklenmektedir. Hukuka aykırı bir eylemin suç mahiyetinde değil de kabahat mahiyeti taşıyarak kanunda yer bulması, ona atfedilen hukuksal değerin düşük olması manasında değil de bu değerin korunmasında suç hukukuyla mücadele etme gereği görülmemiştir[64]. Bu noktada görülmektedir ki, suç ve kabahat ayrımı yapılırken, ceza ve/veya yaptırım olarak uygulanacak eylemin hangi muhakeme dalıyla mücadelenin ortaya konulacağı da tayin edilmektedir.

Suç ve kabahatlerde hukukun genel ilkelerinin esas alınmasıyla Anayasa m.38'de "suç ve cezalara ilişkin esaslar" düzenlenmiştir. Böylece görülmektedir ki, suç ve cezaların konulması, tanımlarının yapılması, sınırlarının çizilmesi, yer ve zaman bakımından uygulanması, ancak kanunla olabilecektir. Anayasal bakımdan *idarenin düzenleyici işlemleriyle suç oluşturulması* mümkün olmamaktadır. TCK m.2'de "kanunun açıkça suç saymadığı bir fiil için kimseye ceza verilemez ve güvenlik tedbiri uygulanamaz" hükmü ile de suç ve cezalarda kanunilik ilkesi açıkça düzenlenmiştir.

Kabahatlerde kanunilik ilkesi değerlendirilecek olursa, Kabahatler Kanunu m.4'te yer alan düzenlemeye göre; "hangi fiillerin kabahat oluşturduğu, kanunda açıkça tanımlanabileceği gibi kanunun kapsam ve koşulları bakımından belirlediği çerçeve hükmün içeriği, idarenin genel düzenleyici işlemleriyle de doldurulabilir. Kabahat karşılığı olan yaptırımların türü, süresi ve miktarı, ancak kanunla belirlenir." Bu noktada görüldüğü üzere, kabahatin kapsam ve koşulları belirlendiğinde, idare kabahatleri belirleme noktasında yetkilendirildiğinde, idarenin de düzenleyici işlemlerle kanuna uygun kabahat fiili tespit etme yetkisi olacaktır[65]. Ancak her ne kadar idareye kabahat fiilini belirleme yetkisi tayin edilmiş olsa da fiillerin cezalarının belirlenmesi noktasında bu serbesti tanınmamıştır[66].

[64] **Özen**, s. 7.
[65] **Özen**, s. 13.
[66] **Şenyüz** (2015), s. 14.

2.3. VERGİ CEZA MUHAKEMESİ SÜRECİNİN TARAFLARI

2.3.1. Yargılamanın Hazırlık Aşamasında Görevli Kişi ve Merciler

Bu bölüme kadar anlatılanlar, vergi ceza muhakemesinin konusunu oluşturmuştur. Öncelikle vergi ceza muhakemesinin işleyişini ortaya koyabilmek adına işleyişin ana unsuru olan vergi suç ve cezaları, en temel hatlarıyla açıklanmaya çalışılmıştır. Devamında bahsi geçen suçun ortaya çıkışı ve bu suçu doğuran hukuka aykırı eylem, bu eylemin tespiti, eyleme layık görülen cezanın tespiti ve hüküm kurmak için gerekli olan muhakeme şartları ve genel itibariyle muhakeme süreci de bu başlık altındaki bölümlerde incelenecektir.

Mahkemelerin işi ortaya çıkan bir uyuşmazlığı çözmekten ibarettir. Uyuşmazlığın çözümüne dair yapılan yargılama faaliyeti, somut bir hadisenin hukuk kurallarıyla karşılaştırılarak, hukuka uygun olup olmadığı noktasında bir sonuca ulaşmaktır[67]. En genel ifadeyle, uyuşmazlık, taraflar arasında ortaya çıkan ihtilaflı konularda mevzu bahis olan meseledir. Vergi uyuşmazlığında ise, taraflardan biri devlet yahut devleti temsilen vergilendirme vazifesini taşıyan kamu kurumlarıyken, diğer taraf ise vergi yükümlüsüdür[68]. Vergi suçlarında, devlet bir yandan ortaya koymuş olduğu yasama tasarrufuna binaen alacaklı konumundayken bir yandan cezalandırma yetkisini tekelinde tutmaktadır[69].

VUK Üçüncü Kısım, Birinci Bölümde yer alan "Ceza Kesme" başlığı altında 364. maddede "cezayı gerektiren olayın tespiti" hükmü yer almaktadır. Madde 364'e göre; *vergi cezalarını gerektiren olaylar vergi dairelerince veya yoklamaya ve vergi incelemesine yetkili olanlar tarafından tespit olunur. Yoklama ve vergi incelemesi sırasında rastlanan, vergi cezasını gerektirici olayların, raporlarda gösterilmesi, delillerin kaybolması ihtimalinin bulunduğu hallerde bunların tutanakla tespit edilmesi mecburidir.*

Hürriyeti bağlayıcı ceza gerektiren vergi suçunun vukuu bulması halinde, bu süreç TCK m.5'te yer alan; "TCK genel hükümleri, özel ceza kanunları ve ceza içeren kanunlardaki suçlar hakkında da uygulanır" hükmü nedeniyle ceza mahkemelerinde, ceza

---

[67] **Tosun, Öztekin** (1984) Türk Suç Muhakemesi Hukuku Dersleri, Genişletilmiş Dördüncü Bası, İstanbul, Acar Matbaacılık. s. 325.
[68] **Edizdoğan / Taş / Çelikkaya**, s. 226.
[69] **Hızlı, Yılmaz** (1984) Türk Vergi Hukukunda Kaçakçılık Suçu, Ankara, Kazancı Hukuk Yayınları, s. 4.

hukukunun genel ilkeleri çerçevesinde yargılanacaktır. Bu noktada vergi ceza hukukunda suç olarak öngörülen eylemin tespit edilmesi ve bu eyleme layık cezanın uygulanması ceza mahkemelerinin görev alanına girmektedir. *5235 sayılı Adli Yargı İlk Derece Mahkemeleri ile Bölge Adliye Mahkemelerinin Kuruluş, Görev ve Yetkileri Hakkında Kanun* ve CMK'ya göre belirlenen görevli mahkeme tüm vergi suçları bakımından -*cezaların üst sınırının 5 yıl olması nedeniyle*- Asliye Ceza Mahkemeleridir[70]. Bu suçlar bakımından genel itibariyle vergi idaresinin kendisi izafe edilen "suç duyurusunda bulunma" veya "mütalaa" dışında vazifesi ve buna bağlı olarak başka bir inisiyatifi bulunmamaktadır[71].

Yargıtay Ceza Genel Kurulunun vermiş olduğu bir kararında[72] belirtildiği üzere; VUK'ta düzenlenen kaçakçılık suçu özel düzenlenmiş bir suç tipidir. Bu nedenledir ki, muhasebe ve vergilendirme bilgisi gerektiren bir ön araştırma zorunluluğu bulunmaktadır. Bu araştırmayı tamamlayabilmek adına mütalaa ve vergi raporu, soruşturmanın başlangıcı için zorunludur. Yargıtay bu zorunluluğun sebebini; VUK m.359/b son cümlesinde yer alan "Gerçek bir muamele veya durum olmadığı halde bunlar varmış gibi düzenlenen belge, sahte belgedir" ifadesine bağlamaktadır. Burada bahsi geçen belgelerde ne şekilde içerik sahteciliği yapıldığının anlaşılabilmesi için yapılmış olan açıklayıcı bir düzenleme olarak bu zorunluluğun altını çizilmektedir.

2.3.1.1. Vergi Daireleri

VUK m.4'te tanımlandığı üzere; *vergi dairesi, mükellefi tespit eden, vergi tarh eden, tahakkuk ettiren ve tahsil eden dairedir*. İlgili maddenin 2. fıkrasında belirtildiği üzere; *mükelleflerin vergi uygulaması bakımından hangi vergi dairesine bağlı oldukları vergi kanunlarına göre belirlenecektir*. Metnin devamında Hazine ve Maliye Bakanlığına verilen bir yetkiden söz edilmektedir. Şöyle ki; *işyeri ve ikamet adreslerine, il, ilçe sınırlarına bağlı kalınmaksızın meslek ve iş grupları itibariyle mükelleflerin bağlı olacakları vergi dairelerinin tespit edilebileceği* ifade edilmektedir. VUK m.365'te ceza kesme yetkisi, cezayı gerektiren olayların ilgili bulunduğu "vergi dairesi" tarafından kesilmektedir.

---

[70] **Ömercioğlu**, **Abdullah** / **Dayıoğlu**, **Melike Rana** / **Arslan**, **Cem Barlas** (2018) "Vergi Suçlarının Türkiye'de Adli Görünümü" Kırıkkale Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi, S: 1, C: 8, s. 55.
[71] **Akkaya**, **Mustafa** (2008) "İdari ve Adli Vergi Ceza Sistemine Eleştirel Bir Bakış" Vergi Sorunları Dergisi, S: 233, s. 30.
[72] Yargıtay Ceza Genel Kurulu, E: 2018/11-427, K: 2018/517, T: 08.11.2018 (Kazancı İçtihat Bilgi Bankası).

2.3.1.2. Cumhuriyet Savcısı

Ceza muhakemesine hakim olan genel kaide, suça ilişkin takibatın kamu adına yürütülmesidir. Bunun nedeni tüm suçların mağdurunun en genel anlamda devlet ve toplum olduğunun kabulüdür. Tarihi süreçte savcılık makamına atfedilen vasıflara değinildiğinde; kanunun temsilcisi olarak suçluları itham eden, resmi bir organ olarak nitelendiği göze çarpmaktadır[73]. Bu nedenle Cumhuriyet Savcılığı makamı, suçtan zarar gören toplumu bizzat temsil etmekte, toplum ve devlet adına iddia görevini üstlenmektedir[74]. Adli teşkilat içerisindeki savcılık makamının, "devletin ceza iddiası görevini üstlenmesi", ceza muhakemesi kaidesidir[75]. İddia makamının, bir kimse hakkında, kanunda tanımı yapılan suç tiplerinden birini gerçekleştirdiği iddiasında bulunmasıyla soruşturma başlatılmakta ve söz konusu fiillerin, suça vücut verdiğinin anlaşılmasıyla da kamu davası açılmaktadır[76]. Böylece makam itibariyle değerlendirildiğinde, muhakemenin süjesi olan savcının, kamu davası açmak ya da açmamak hususunda gösterdiği kanaat; fikri işlemler, soruşturma çerçevesinde yapılan araştırma ve koruma işlemleri ise; fiili işlemler olarak tanımlanmaktadır[77].

Cumhuriyet savcısının konumu itibariyle iddia makamında bulunarak yürütmüş olduğu iddia faaliyetinin hukuki niteliğini ortaya koymak gerekirse, öncelikle savcı kavramının tanımını yapma lüzumu doğmaktadır. Savcı, hukuka aykırı bir eylemin gerçekleştirilmesi suretiyle bir suçun doğması üzerine yargı organlarına başvurarak devleti temsilen kamu namına davacı olan kimsedir[78]. Böylece savcının gerçekleştirdiği, devletin temsil ettiği üstün menfaatten kaynaklanan bir faaliyettir[79]. Savcılık, ceza muhakemesinde iddia makamına vücut veren ve muhakeme sürecinde kanunların icrasına ilişkin denetim fonksiyonu gören böylece adaleti gerçekleştirme amacına hizmet eden bir yargı süjesi olarak vasıflandırılmaktadır[80]. Zira savcılık, devletin suç işlediğinden kuşku duyulan kişinin cezalandırılmasına ilişkin talebini temsil eden bir devlet organıdır[81]. Anayasa'da yargılama yetkisinin hakimler ve mahkemeler tarafından kullanılacağı ifade edildiğinden,

---

[73] **Erem, Faruk** (1978) Ceza Usulü Hukuku, Genişletilmiş Beşinci Bası, Ankara, Sevinç Matbaası, s. 148.
[74] **Centel / Zafer**, s. 875.
[75] **Kunter / Yenisey** (2004) s. 178.
[76] **Kızılot / Şenyüz,** s. 220.
[77] **Kunter, Nurullah / Yenisey, Feridun (**2005) Muhakeme Hukuku Dalı Olarak Ceza Muhakemesi Hukuku, 2. Ek Kitap, İstanbul, Arıkan s. 189.
[78] **Centel / Zafer**, s. 114.
[79] **Erem,** s. 151.
[80] **Centel / Zafer**, s. 114.
[81] **Centel / Zafer**, s. 115.

savcının yaptığının bir uyuşmazlığı çözme ya da uyuşmazlık konusuyla ilgili bir karar vermek olmadığı sonucuna varılmaktadır[82]. Bu noktada Anayasa Mahkemesinin vermiş olduğu bir kararı[83] bu ifadeyi güçlendirmektedir. İlgili kararda, salt soruşturmanın yargı yetkisini kullanma olarak değerlendirilemeyeceği ve soruşturmayla ilgili kuralların yargı yetkisini kullanma biçiminde yorumlanamayacağı vurgulanmıştır.

Konu itibariyle vergi ceza muhakemesinde, bir de kabahatlere ilişkin muhakeme sürecinde Cumhuriyet savcısının vazifesine temas etmek gerekecektir. Kabahatler Kanunu m.23'te "Cumhuriyet savcısının karar verme yetkisi" düzenlenmiştir. Buna göre *Cumhuriyet savcısı, kanunda açıkça hüküm bulunan hallerde bir kabahat dolayısıyla idari yaptırım kararı vermeye* yetkili kılınmıştır. Bu durum bir istisna teşkil etmektedir. Zira kabahatlere yaptırım uygulama yetkisi idareye aittir.

Cumhuriyet savcısının istisnai olarak üç farklı halde idari yaptırım uygulama yetkisi söz konusu olmaktadır:

- *5252 sayılı Türk Ceza Kanunu'nun Yürürlük ve Uygulama Şekli Hakkında Kanun'un*, *5349 sayılı Kanun ile değişik 7/4 maddesine göre*, *kanunlarda yer alan hafif para ve hafif hapis cezaları idari para cezasına çevrilmiştir.* İşte bu kanunlardaki cezalar hakkında Cumhuriyet savcısı, doğrudan idari yaptırım uygulama yetkisini haizdir[84].
- İlgili maddenin 2. fıkrasında ise, *bir suç dolayısıyla başlatılan soruşturma kapsamında bir kabahatin işlendiğinin Cumhuriyet savcısı tarafından öğrenilmesi halinde Cumhuriyet savcısı durumu ilgili kamu kurum ve kuruluşuna bildirebileceği gibi kendisi de idari yaptırım kararı verebilecektir.* Bu noktada Cumhuriyet savcısına yapacağı işlemi seçme takdiri tanınmıştır.
- 23. maddenin son fıkrasında; *soruşturma konusu fiilin kabahat oluşturduğunun anlaşılması halinde Cumhuriyet savcısının idari yaptırım kararı vereceği* düzenlenmiştir. Ancak burada aranan şart, *mevzu bahis hususta ilgili kamu kurum veya kuruluşu tarafından idari yaptırım kararı verilmemiş olmasıdır.*

VUK'ta inceleme elemanının görevinin, suçu tespit etmek ve savcılığa bildirmek olduğu vurgulanmıştır. Bu noktada, savcılığa yönelik bir eleştiri getirilmekte ve suçun failini bulma görevinin Cumhuriyet savcısına ait olduğu ifade edilirken uygulamada vergi

[82] **Centel / Zafer**, s. 114.
[83] Anayasa Mahkemesi, E: 1991/26, K: 1992/11, T: 27.02.1992 (Kazancı İçtihat Bilgi Bankası).
[84] **Otacı**, **Cengiz** / **Keskin**, **İbrahim** (2014) Türk Kabahatler Hukuku, Genişletilmiş 3. Bası, Ankara, Hukab Yayınevi, s. 82-83.

incelemesi neticesinde suç faili tespit edilmeden yazılan raporu, savcılığın, faili de bulun ve belirtin diyerek iade etmiş olması eleştirilmekte ve bu hususta savcı ve idari makamlar arasındaki görev ilişkisi tartışılmaktadır[85].

Muhakeme ilişkisinin süjesi olan savcı, devletin iddia görevini yapmak üzere bulunduğu makam itibariyle suçtan zarar gören tarafı temsil eden bir "taraf makam" olarak adlandırılmıştır[86]. Nihayetinde savcının maksadı, sosyal menfaati temsil etmek olup; maksat şüpheli adına bir mahkumiyet alınmasını sağlamak olmayıp, burada sosyal menfaatle şüphelinin menfaati arasındaki zıddiyeti kaldırarak maddi gerçeğin ortaya çıkarılmasına hizmet etmektir[87].

Bu tez çalışması kapsamında, vergi ceza muhakemesinin işleyişi içerisinde savcının görev ve pozisyonuna zaman zaman farklı başlıklar altında değinilmiştir ve ilerleyen konularda da değinilerek Cumhuriyet savcısının vergi ceza muhakemesindeki pozisyonuna temas edilecektir. Cumhuriyet savcısı başlığı altında ise savcının ceza muhakemesindeki yeri tespit edilmek istenmiştir. İlerleyen bölümlerde, bilhassa suçun ortaya çıkarılması başlığı altında cumhuriyet savcısının, vergi ceza muhakemesinde suçtan haberdar olması üzerine yapacağı iş ve işlemlere ve Cumhuriyet savcısının pozisyonuna ayrıca değinilecektir.

2.3.1.3. Rapor Değerlendirme Komisyonları

Rapor Değerlendirme Komisyonlarının Oluşturulması ile Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik'te Rapor Değerlendirme Komisyonlarının oluşturulması ve görevleri ayrıntılı olarak açıklanmıştır. Yönetmeliğin 8. maddesinde komisyonun görevleri şöyle ifade edilmektedir:

- *Vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlar tarafından düzenlenen 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 değerlendirmek ve*
- *VUK 359. maddesinde yazılı suçların işlendiğini tespit eden vergi suçu raporlarına ilişkin olarak mütalaa vermektir.*

[85] **Doğrusöz**, **Bumin** (2008) "Vergi Ceza Sistemine Yönelik Eleştiriler" Vergi Sorunları Dergisi, S: 233, s. 97.
[86] **Kunter / Yenisey** (2004), s. 363.
[87] **Erem,** s. 151.

Vergi inceleme görevlilerince hazırlanan raporların, komisyonlarca verilecek mütalaa ile yeniden gözden geçirilmesinde kanun koyucu iki dereceli bir denetim mekanizması işletme gayesindedir. Böylece rapor değerlendirme komisyonlarının bazı hususların üzerinde ayrıca durması gerektiği görülmektedir. Şöyle ki[88];

- Kendilerine iletilen vergi suçu raporlarını ayrıntılı bir şekilde ele almalı,
- Rapor içeriğindeki delilleri, vergi inceleme elemanlarının vuku bulan olaya yaklaşımını ve olayın hukuki mahiyetine dair gerekçeleri sorgulamalı,
- Gerekli gördükleri takdirde vergi inceleme elemanını ve mükellefi dinlemeli ve mütalaayı bu doğrultuda hazırlamalıdır.

Görüldüğü üzere, Komisyonların içeriği ne şekilde olursa olsun mütalaa vermesi asli vazifesi olarak değerlendirilmektedir. Rapor değerlendirme komisyonlarının, incelemeyi yeterli bulmadıkları ve gerekli gördükleri takdirde, vergi incelemesi raddesine ulaşmayacak ek incelemeler yapabilmeleri de söz konusu olacaktır[89]. Konu aksi yönden ele alınacak olursa, Komisyonların mütalaa vermemesi durumuna değinmek gerekecektir.

Komisyonlar mütalaanın içeriği noktasında özgürdürler, ancak mütalaanın verilmemesi halinde yetkili memurlar bakımından disiplin soruşturması ve görevi ihmal suçunun vukuu bulması söz konusu olacaktır[90]. Yetkili memurlarca vergi suçu raporunun mütalaaya bağlanmadan savcılığa gönderilmesi halinde savcılık derhal bunun tamamlanması ikazını yapacaktır[91]. Zira savcı dosyaya mütalaayı eklemeden kamu davasını açamayacaktır. Bu nedenledir ki, savcının mütalaanın eksikliği halinde idareye yazılı beyanıyla gereğinin yerine getirilmesi uyarısına rağmen yükümlülüğün ihmali, TCK m.257/2 kapsamında *görevi kötüye kullanma suçu* sübut edecektir. Buna ilişkin soruşturma da TCK m.161/4 kapsamında ilgili savcılıkça yapılacaktır[92].

2.3.1.4. Ceza Yargılamalarında "Müdahil" Kavramı

Suçtan zarar görenin ve mağdurun kamu davasına katılarak iddia makamı olan *savcının yanında yer alması*, "davaya müdahale" veya "davaya katılma" olarak ifade edilmektedir. Her ne kadar bir suçun mağduru olarak geniş anlamda devlet ve toplum

[88] **Özcan, Onur** (2015) Vergi Suçları, 1. Baskı, Ankara, Seçkin Yayıncılık. s. 518.
[89] **Özcan**, s. 518.
[90] **Şenyüz**, **Doğan** (2016) "Vergi Kaçakçılığı Suçunda Dava Şartı Olarak Mütalaa/Görüş" İzmir Barosu Dergisi, S: 2, s. 35.
[91] **Şenyüz** (2016), s. 35.
[92] **Şenyüz**, (2016), s. 35.

gösterilse de her somut vakıada suçun tesir ettiği ve buna ilişkin etkilerin direkt olarak tesir ettiği mevcut bir mağdur bulunmaktadır ve bu mağdurun davaya etkisi ilk olarak "katılma davası" olarak telaffuz edilen tali bir ceza davası ile olmaktadır[93]. Kişisel hakların tazminin ikinci planda kaldığı bu durumda, bilhassa ağır suçlarda zarara uğrayanlar açısından kişisel öç alma çabasının önüne geçmek amaçlanmış ve burada katılana, Cumhuriyet savcısının yanında bulunarak hem ona yardım etmesi hem de onu denetlemesi şeklinde bir rol tayin edilmiştir[94]. Bu rol gereği katılan, Cumhuriyet savcısından bağımsız olarak bireysel iddia makamını işgal etmektedir[95].

CMK m.237'ye göre; *mağdur, suçtan zarar gören gerçek ve tüzel kişiler ile malen sorumlu olanlar, ilk derece mahkemesindeki kovuşturma evresinin her aşamasında hüküm verilinceye kadar şikayetçi olduklarını bildirerek kamu davasına katılabileceklerdir.* Ancak kanun yolu muhakemesi evresine geçildiği zaman katılma talebinde bulunulamayacaktır. Şayet ilk derece mahkemesinde ileri sürülmüş olmasına rağmen *reddedilen veya karara bağlanmayan katılma istekleri, kanun yolu başvurusunda açıkça belirtilmişse, burada incelenerek karara bağlanacaktır.*

Yargıtay Ceza Genel Kurulunun vermiş olduğu bir kararda[96] yer aldığı üzere; gerek *5271 sayılı CMK'da gerekse 1412 Sayılı Ceza Muhakemesi Usulü Kanunu'nda (CMUK)* kamu davasına katılma kurumu açıklanırken suçun niteliği açısından herhangi bir kısıtlama yapılamamıştır. Katılmaya ilişkin öngörülen gerekliliklerin bulunmasıyla birlikte her bir suç açısından katılma kurumuna başvurarak davayı takip etmek mümkündür. Uygulama ve öğretinin öngördüğü şekliyle davaya katılabilmek için "suçtan zarar görme" şartının gerçekleşmiş olması gerekmektedir. Ancak kanun bu noktada aranan şartların kavramsal tanımını -mağdur ya da suçtan zarar gören şeklinde- yapmamış olmakla birlikte suçtan doğan zararın niteliğine dair de maddi yahut manevi zarar kıstasına başvurmamıştır.

Katılma talebinin nasıl olması gerektiğine dair TCK 238. maddede bir hüküm bulunmaktadır. Şöyle ki, "kamu davasının açılmasından sonra mahkemeye dilekçe verilmesi yahut katılma istemini içeren sözlü başvurunun duruşma tutanağına geçirilmesi suretiyle kamu davasına katılma gerçekleştirilebilmektedir. Ayrıca duruşma esnasında şikayeti olan tarafın ifadesinden sonra kendisine davaya katılmak isteyip istemediği de

[93] **Centel / Zafer**, s. 876.
[94] **Centel / Zafer**, s. 876.
[95] **Centel / Zafer**, s. 876.
[96] Yargıtay Ceza Genel Kurulu, E: 2015/9-172, K: 2018/435, T: 16.10.2018 (Kazancı İçtihat Bilgi Bankası).

sorulmaktadır. Cumhuriyet savcısının, sanık ve varsa müdafiinin dinlenilmesinden sonra da mahkeme davaya katılma talebinin uygunluğunu değerlendirerek karar verecektir."

2.3.1.5. Hazinenin Taraf Vekilliğinin Değerlendirilmesi

Her suçun kamu düzenini bozan ve bir şekilde bu düzeni etkileyen görünümleri söz konusudur. Ancak bazı suçlarda kamu düzeninin bozulmasının yanında, devletin daha özel birtakım menfaatleri olduğu kabul edilmektedir[97]. Bu nedenle bilhassa o menfaati düzenleyen, denetleyen ve örgütleyen devlet kuruluşunun davada müdahil olması gerekli görülmektedir[98].

Yargıtay 11. Ceza Dairesinin vermiş olduğu bir kararında[99] "Duruşma açılıp, suçtan zarar gören Hazine'ye davaya katılma olanağı sağlanmadan tensiple hüküm kurulması suretiyle iddia hakkının kısıtlandığı" tespiti yapılarak yerel mahkemece kurulan hüküm bozulmuştur. Zira vergi suçlarının yargılamasında davaya katılma ve bu katılma talebini geri alma hakkı yalnızca Hazineye tanınmıştır[100].

Hazine avukatları, müdahil sıfatıyla iddiada bulunabilmekte, tanıklara soru sorabilmekte ve kararlara itiraz edebilmektedir. İstinaf ve temyiz başvurusu yapabilmektedir. Savcılığa gönderilen vergi suçu raporuna istinaden savcının kamu davası açmaması durumunda müdahil Hazine avukatı bu karara karşı itirazda bulunabilmektedir[101].

Durumu konu itibariyle Özcan, şöyle örneklendirmektedir[102]; yetkili mercilerin kendilerine atfedilen vazifeye dayanarak vergi suçu raporu tanzim etmeleri ve rapor değerlendirme komisyonlarınca da tanzim edilen mütalaada vergi kaçakçılığına sebep olan eylemlerin izahının delil teşkil eden unsurlarla birlikte alenen ifade edilmiş olduğu ileri sürülsün. Ancak savcılık makamı kamu davasının açılması için gereken yeterli şüpheye sunulan rapor ve mütalaaya rağmen ulaşamamıştır. Bu sebeple de iddianame düzenlemeyerek kovuşturmaya yer olmadığına dair karar vermiştir. Bu noktada suçtan zarar gören konumunda bulunan Hazine, CMK m.173 icabınca kovuşturmaya yer olmadığına dair karara karşı itiraz hakkına sahip olacaktır.

---

[97] **Baykara**, s. 383.
[98] **Baykara**, s. 383.
[99] Yargıtay 11. Ceza Dairesi, E: 1999/8024, K: 2000/182, T: 27.01.2000 (Kazancı İçtihat Bilgi Bankası).
[100] **Özcan**, s. 525.
[101] **Baykara**, s. 384.
[102] **Özcan,** s. 527.

2.3.1.6. Takdir Komisyonları

Vergi idaresinin gerçekleştirmiş olduğu matrah tespitlerinde, takdir komisyonları bazı durumlarda yardım etme görevini üstlenmektedir. Matrahın bu komisyonca belirlendiği durumlarda vergi idaresi bu komisyonların verdiği karara yani belirlemiş olduğu matraha uygun işlem yapmak zorundadır[103]. Komisyonların yapmış oldukları bu matrah tespiti bireysel/sübjektif matrah tespitidir yine bunun yanında takdir komisyonlarına vergi incelemesi yapma yetkisi tanındığı görülmektedir ve Komisyonlar bu yetkilerine dayanarak ilgililerden bilgi alma veya bilirkişiye başvurma yetkisini de haizdirler[104].

2.3.1.7. Vergi İnceleme Elemanının Muhakeme Sürecindeki Pozisyonu

VUK m.367/I'e göre *vergi müfettişleri ve vergi müfettiş yardımcıları* vergi kaçakçılığına ilişkin vergi suçu raporunu, Cumhuriyet Başsavcılığına ilgili Rapor Değerlendirme Komisyonunun mütalaasını alarak göndermektedirler. *Vergi müfettişleri ve vergi müfettiş yardımcıları dışında vergi incelemesi yapmaya yetkili olan diğer memurlar vergi dairesi başkanlığı veya defterdarlık tarafından keyfiyeti Cumhuriyet Başsavcılığına bildirmekle yükümlüdürler.* Burada şöyle bir süreç işletilmektedir: Kaçakçılık suçu raporunun vergi dairesi veya defterdarlığa iletilmesinin ardından, bu makamlar Rapor Değerlendirme Komisyonundan mütalaa talep edeceklerdir. Sonrasında kaçakçılık suçu raporu ve mütalaa eklenerek vergi dairesi başkanlığı veya defterdarlık suç ihbarında bulunacaktır. Vergi inceleme tarafından yapılan suç duyurusu üzerine Rapor Değerlendirme Komisyonunun bahsi suça vücut verdiği iddia edilen eyleme yönelik olumsuz içerikte bir mütalaa tanzim etmesi Cumhuriyet Başsavcılığının suç duyurusunda bulunulmasını engellemediği için savcılığa olumsuz mütalaa ile suç ihbarında bulunulabilmesi de mümkündür[105].

TCK m.279, ***kamu görevlisinin***, "kamu adına soruşturma ve kovuşturmayı gerektiren bir suçun işlendiğini göreviyle bağlantılı olarak öğrenip de bunu yetkili makamlara bildirme yükümlülüğü"nü düzenlemektedir. "Kamu görevlisinin suçu

[103] **Bilici**, s. 40.
[104] **Taşkan**, **Yusuf Ziya** (2018) Vergi Hukuku, 1.Baskı, Ankara, Adalet Yayınevi s. 145.
[105] **Şenyüz** (2016), s. 22.

bildirmemesi" suçu olarak düzenlenen maddenin 1. fıkrasında bu bildirim yükümlülüğünün ihmal edilmesi yahut geciktirilmesi halinde kamu görevlisinin altı aydan iki yıla kadar hapis cezasıyla cezalandırılacağı belirtilmiştir. Konu itibariyle kaçakçılık suçunun muhakeme sürecinde, söz konusu olan kamu görevlisi, vergi inceleme elemanıdır. Vergi inceleme elemanına, VUK m.367/I kapsamında yüklenen sorumluluk, vergi incelemesi sırasında vergi kaçakçılığı suçunun işlendiğini tespit etmesi halinde, keyfiyeti Cumhuriyet Başsavcılığına bildirmesidir. Bu kapsamda vergi inceleme elemanı açısından ihbar yükümlülüğünün doğması, yapmış olduğu vergi incelemesi esnasında yaptığı tespitlerle sınırlı tutulmuştur[106]. Bir başka ifadeyle vergi inceleme elemanı her ne kadar kaçakçılık suçunun işlendiğini vergi incelemesi dışında öğrenmiş olsa da yahut yapmış olduğu vergi incelemesi sırasında başka bir suçun sübut ettiğini anlasa da bu durumu bildirme yükümlülüğü genel hükümler açısından değerlendirilecektir[107].

Vergi inceleme elemanlarına atfedilen bu sorumluluk, özel suçu bildirim yükümlülüğü adıyla ortaya çıkarken, bir yandan kamu görevlisinin, göreviyle bağlantılı olarak öğrenmiş olduğu bir suçu bildirim yükümlülüğünü içeren genel suçu bildirim yükümlülüğünü de kaldırmamaktadır[108].

Vergi incelemesi yapan yetkililerin de ayrıca incelenmesi gerekir ki, hazırlamış oldukları kaçakçılık suçu raporunun vergi dairesi başkanlığına veya defterdarlığa bildirimi öngörülmüştür. Vergi incelemesine yetkili olan diğer memurların, bağlı oldukları vergi dairesi başkanlığına ya da defterdarlığa taraflarınca tespit olunan vergi kaçakçılığına dair eylemi bildirmemeleri halinde, bu kişiler, TCK m.257 kapsamında "görevi kötüye kullanma suçu" ile yargılanacaklardır[109]. Bu mercilerin de kendilerine iletilen kaçakçılık suçu raporunu yetkili mercilere iletmemeleri halinde vergi dairesi başkanlığı ve defterdarlık yetkilileri hakkında TCK m.279'un işletileceği belirtilmektedir. Zira bu kimseler de suçun işlendiğini görevleriyle alakalı olarak öğrenmiş bulunmaktadırlar[110].

VUK m.367'nin genel maksadının, vatandaşın mali emniyeti mülahazası olduğu bilinmektedir. Bu nedenle de vergi inceleme yetkisini haiz olan kişi ve kurumlar tek tek sayılmıştır, bu nedenle bir kanunun alenen vergi inceleme yetkisi tanımadığı kişilerin,

[106] **Şenyüz** (2016), s. 21.
[107] **Şenyüz** (2016), s. 21.
[108] **Özcan**, s. 519.
[109] **Özcan**, s. 520.
[110] **Şenyüz** (2016), s. 21.

vergi incelemesine ilişkin bir işlem yapması da söz konusu olmayacaktır[111]. Bunun dışındaki kimselerin vergi kaçakçılığına ilişkin Cumhuriyet Savcılığına yapmış oldukları bildirimler, ihbar niteliğinde sayılacaktır[112].

Doktrinde vergi inceleme elemanının muhakeme sürecindeki rolüne ilişkin çeşitli düşünceler bulunmaktadır. Doğrusöz, vergi ceza sistemine yönelik eleştirilerini sunduğu panelde, vergi inceleme elemanına yönelik eleştiri ve endişelerini şöyle dile getirmiştir[113]: VUK m.359'un ve dolayısıyla Kanunun akıbetinin bakanlıkça vergi inceleme elemanlarının takdirine sevk edildiğini beyan ederek, *306 sayılı VUK Genel Tebliği* ile vergi inceleme elemanlarına, yapılacak inceleme ile "sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge kullanılmasında bir kast olduğuna kanaat getirmemişse, bir kat vergi ziyaı cezası kesme" yetkisi verildiği görülmüştür. Ancak kast unsurunu değerlendirme yetkisi ceza mahkemelerinde olup, bu unsurun varlığının ceza hakimi tarafından belirlenmesi gerekmektedir, diyerek inceleme elemanın görevinin yalnızca suç duyurusunda bulunmak olduğunu ifade etmiştir.

Özcan, bu konudaki eleştirilerini, suçu bildirim yükümlülüğüne dayandırmaktadır[114]. Suçu bildirim yükümlülüğü, adli mercilerin görevlerini layıkıyla icra edebilmelerine destek olma maksadıyla getirilmiş olan bir yükümlülüktür. Suçun unsurlarının oluşup oluşmadığına dair irdeleme, adli mercilerce yapılacak olup idari bir makamın, adli mercilerin bu takdir hakkına yönelik müdahaleleri suçu bildirim yükümlülüğünün amacına ve sağlayacağı yarara halel getirecektir. Yine devamında eleştiriler, VUK m.359'daki suçun failini kimin tespit edeceği noktasında toplanmaktadır. Burada da VUK'ta "suç işleyenin cezalandırılacağı" öngörülürken uygulamada suçu işleyenin aranmadığı belirtilmektedir[115].

Bu hususta ileri sürülen çekincelere göre; VUK m.367'nin Anayasa'ya aykırı olduğu savunularak, vergi denetmenlerinin, vergi suçu raporu tanzim ederek bunu defterdarlık veya vergi dairesine teslim etmeleri ve bu kurumların, aslında yapmaları gerekenin yalnızca vergi ziyaına ilişkin bir tespit yapılması gerekirken, vergi suçunun oluşup oluşmadığı noktasında görüş bildirmeleri ve bunun her il ve her bölge açısından

[111] **Özcan**, s. 521.
[112] **Özcan**, s. 521.
[113] **Doğrusöz**, s. 97.
[114] **Özcan**, s. 522.
[115] **Doğrusöz,** s. 97.

farklılık arz edebileceği ihtimali eşitlik hakkına aykırılık olarak değerlendirilmiştir[116]. Yargıtay Ceza Genel Kurulunun vermiş olduğu bir kararında[117] "sahte faturaların bilerek ve istenerek kullanılmadığı yönündeki gerekçenin suçun manevi ögesiyle ilgili olduğu ve suçun oluşup oluşmadığının toplanan kanıtların ele alınarak ceza mahkemesince değerlendirileceği" vurgulanmıştır.

2.3.2. Vergi Suçlarında Sorumluluk ve Cezai Yaptırımın Muhatabı - Fail

Vergi ödevi kavramı, vergilendirme sürecinde kat edilen tüm aşamalarda farklı sıfatlarla rol alan tüm kişileri kapsayan bir ifade iken, vergi borcu kavramı ise, somut olarak ortaya konabilen vergi borcunu, malvarlığından karşılama yükümlülüğü altında olan vergi mükelleflerini ilgilendirmektedir[118].

Alacak verecek ilişkilerinde genel itibariyle karşılaşıldığı haliyle vergilendirme işlemleri neticesinde doğan bir alacak ilişkisi söz konusu olmakta ve bu nedenle de vergi ilişkisinin tarafları olarak belli sıfatlara sahip kişiler gündeme gelmektedir[119]. Bu noktada borçlu sıfatını taşıyacak olan kişileri tanımlama gereği hasıl olmaktadır.

Gerçek kişiler, insanlarken, tüzel kişilere Medeni Kanun kapsamında bir tanım getirmek gerekecektir: "Kendilerini oluşturan insanlardan ayrı olarak bir hukuki varlığı oluşturacak şekilde örgütlenen kişi toplulukları ile belirli bir varlığın belirli bir amaca tahsis edilmesiyle meydana getirilen bağımsız nitelikli kurumdur." Tüzel kişiler organları vasıtasıyla fiil ehliyetini kullanabilmektedirler.

Modern ceza hukukunun kusur sorumluluğunu benimsemiş olması nedeniyle vergi suçu fiilini gerçekleştiren failin taşıması gereken özelliklerden biri; vergi kaçakçılığı suçu nispetinde değerlendirildiğinde, vergi yükümlüsü veya vergi sorumlusu tarafından fiilin icra edilmiş olmasıdır[120]. VUK m.9'da *mükellefiyet ve vergi sorumluluğu için kanuni ehliyetin şart olmadığı* belirtilmiştir. Yine maddenin devamında *vergiyi doğuran olayın yasaklanmış olmasının mükellefiyeti ve vergi sorumluluğunu ortadan kaldırmayacağı* düzenlenmiştir.

---

[116] **Karaçoban Güneş, Tuğçe** (2010) "Vergi Kaçakçılığı Suçunda Yargılama Şartının Anayasaya Aykırılığı" Terazi Hukuk Dergisi, C: 5, S: 48, s. 111.
[117] Yargıtay CGK, E: 2001/11-213, K: 2001/219, T: 16.10.2001 (Kazancı İçtihat Bilgi Bankası).
[118] **Taşkan**, s. 102.
[119] **Mutluer, Kamil / Dayanç, Nilay** (2014) Vergi Hukuku Genel ve Özel Hükümler, Değiştirilmiş ve Güncellenmiş 4. Baskı, Ankara, Turhan Kitabevi s. 57.
[120] **Bayraklı**, s. 40-41.

VUK m.10'da ise, *tüzel kişilerle küçüklerin ve kısıtlıların, vakıflar ve cemaatler gibi tüzel kişiliği olmayan teşekküllerin mükellef veya vergi sorumlusu olmaları halinde bunlara düşen ödevlerin, kanuni temsilciler tarafından, tüzel kişiliği olmayan teşekkülleri idare edenler ve varsa bunların temsilcileri tarafından yerine getirileceği* hükme bağlanmıştır. Maddenin devamında yer alan düzenlemeye göre; bu kişilerin vergi ödevini yerine getirmemeleri halinde mükellefin veya vergi sorumlusunun varlığından tamamen veya kısmen tahsil edilemeyen vergi borcu ve buna bağlı alacaklar kanuni ödevleri yerine getirmeyenlerin varlığına başvurularak karşılanmış olacaktır.

2.3.2.1. Vergi Mükellefi

VUK m.8'de Vergi Sorumluluğu başlığı altında tanımı yapılan mükellef; *vergi kanunlarına göre kendisine vergi borcu terettüp eden gerçek veya tüzel kişidir. Mükellefin vergi borcu, vergiyi doğuran olayın meydana gelmesi veya hukuki durumun tamamlanması suretiyle kendiliğinden doğmaktadır.* Vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesiyle kişiler mükellef sıfatını kazanacaklardır. Yani vergiyi doğuran olayın vergi ödevlisinin bizzat şahsında doğmuş olması mükellef sıfatını haiz olması için yeterli görülmektedir[121]. Böylece mükellef, alacaklı kamu idaresine karşı borçlu pozisyona düşecektir. Dolayısıyla her verginin bir mükellefi olacak ve mükellefin ödevi de bir vergi borcunun yani belli miktar paranın alacaklı kamu idaresine ödenmesi olarak ifade edilecektir. Bu noktada alacaklı taraf devlet, il özel idaresi, belediye veya vergilendirme yetkisine sahip kamu kurumu olabilmektedir. Her vergi kanununda vergiyi ödemek zorunda olan kişi ayrıca belirtilmektedir. Buna örnek olarak; gelir vergisinin mükellefi, Türkiye içinde ve dışında kazanç ve irad elde eden gerçek kişilerken, kurumlar vergisinin mükellefi, tüzel kişilerdir. İntikal, veraset ve motorlu taşıtlar vergileri gibi servet vergileri ve gümrük vergisi, katma değer vergisi ve özel tüketim vergisi gibi harcama vergileri söz konusu olduğunda ise mükellefin gerçek kişiler yanında tüzel kişiler olabileceği de görülmektedir[122].

Vergi Hukukunun hak ve fiil ehliyeti noktasında, kişiler hukuku bağlamında Türk Medeni Kanunu (TMK) ile örtüşen hükümleri olmasına rağmen istisnai olarak ortaya çıkan durumlar da söz konusudur. Öncelikle belirtmek gerekir ki, vergi hukukunda mükellef olabilmek için hak ehliyetini haiz olmak gerekmektedir. Vergi hukukunda tüzel kişiliğe

[121] **Taşkan**, s. 114.
[122] **Öner**, **Erdoğan** (2014) Vergi Hukuku, Gözden Geçirilmiş ve Güncellenmiş 4. Baskı, Ankara, Seçkin Yayıncılık, s. 57-58.

sahip olan dernek ve vakıfların kurumlar vergisi bakımından mükellef olmamaları TMK'ya ters düşen durumlardan biridir, ancak dernek ve vakıflar bünyesinde idare olunan iktisadi işletmeler bu çerçevede edinmiş oldukları gelirler bakımından kurumlar vergisi mükellefidirler[123]. Kolektif şirket ve adi komandit şirket ise, tüzel kişiliği haiz olmalarına rağmen kurumlar vergisi mükellefleri olarak zikredilmemelerine rağmen bahsi geçen şirketleri meydan getiren şahıslar bu verginin muhatabı olmaktadırlar[124].

Vergi kanunlarında sayılarak yer alan mükellefler, kanuni mükellef olarak adlandırılmaktadır. Ancak bazı durumlarda kanuni mükellefler ödedikleri vergileri başka kimselere yansıtabilmekte ve bu kişiler de "fiili mükellef ya da vergi yüklenicisi" olarak ifade edilmektedirler[125]. Aslında geniş bir anlatımla vergi konusunda hukuken kendisine bir ödev ve görev isnat edilen herkes "vergi ödevlisi" olarak tanımlanmaktadır[126].

2.3.2.2. Vergi Sorumlusu

Vergi sorumlusu tanımı VUK m.8/2. fıkrasında yapılmakta ve *vergi sorumlusu, verginin ödenmesi bakımından alacaklı vergi dairesine karşı muhatap olan kimse* olarak ifade edilmektedir. Ancak doktrinde, vergi hukuku ilişkisinin asıl tarafı olarak; vergi mükellefi ve vergi idaresi anıldığından vergi sorumlularının vergi hukuku ilişkisine taraflardan biri ad ve hesabına, ancak bazı durumlarda katılım göstermeleri nedeniyle vergi sorumlularının ayrıca bir yeri olmadığı yönünde görüşler de söz konusudur[127].

Vergi hukukunda çekinceler ortaya konulsa da benimsenen görüş gereği, başkalarının borçlarından doğan sorumluluğun üstlenildiği bir kurum olarak vergi sorumluluğu getirilmiştir[128]. Vergiyi doğuran olay vergi sorumlusunun şahsında doğmamış olup, bu vergi borcunun, sorumlunun şahsi malvarlığından değil de sorumluluğunu üstlendiği kişinin malvarlığından karşılanması gerekmektedir[129]. Elbette, vergi hukukunda da esas olan cezaların şahsiliğidir. Yani her bir mükellef, şahsı nezdinde tarh ve tahakkuk etmiş bulunan vergi borcundan bizzat sorumlu olacaktır, fakat bazı durumlarda mükelleflerle birlikte mükellefin borcundan, kendisi dışında bazı kimselerin de vergi

[123] **Mutluer / Dayanç** (2014), s. 59.
[124] **Mutluer / Dayanç** (2014), s. 59.
[125] **Bilici**, s. 42.
[126] **Uğur / Elibol**, s. 2.
[127] **Taşkan**, s. 101.
[128] **Öner**, s. 59-60.
[129] **Kızılot / Şenyüz,** s. 74.

idaresine karşı sorumluluğu kabul edilmiştir[130]. Böyle bir kabulde maksat, vergi alacağını güvence altına alarak, vergi idaresinin daha az masrafla alacağına kavuşmasıdır ki, bu noktada vergi sorumlusunun, mükellefle olan kişisel ilişkisinden ziyade mükellefin borcuyla olan alakası ön plana çıkmaktadır[131]. Vergi sorumlusu, duruma göre; mükellef şahsında doğmuş olan verginin ödenmesi kapsamında vergi dairesine karşı külfetlendirilmiş olan kişiyi, vergilendirmeden doğan ödev ve yükümlülüklerin usulünce gerçekleştirilebilmesinde kendisine aktif rol tayin edilen kişiyi yahut vergi mükellefi ile beraber hareket ederek ya da mükellef namına vergiyi bizzat şahsının malvarlığından ödemekle yükümlü olan kişiyi ifade etmektedir[132].

Vergi sorumlusuna ilişkin yapılan tanımlardan da görüldüğü üzere; vergi borcu, vergi sorumlusunun şahsında doğmamaktadır. Örneğin, bir işverenin gözetimi altında çalışanlarına ödeyecek olduğu ücretlerden, onlar adına gelir vergisi kesintisi yaparak bunu vergi dairesine yatırmak zorunda olan işveren, bu noktada vergi sorumlusu pozisyonundadır. Küçük ve kısıtlıların kanuni temsilcileri olan veli ve vasiler veya tüzel kişilerin yöneticileri vergi sorumluları olarak adlandırılmaktadır[133].

2.3.2.3. Vergi Suçlarında Sorumluluk ve Cezanın Muhatabı

Vergi suçunun faili, vergi kanunlarına aykırı davranarak, suç olarak tanımlanan eylemleri yapan kişilerdir. Suça ilişkin eylemi, ancak bir insan gerçekleştirebileceğinden burada söz konusu muhatap, gerçek kişiler olacaktır. Vergi hukuku ilişkisine dayanan, vergi ceza muhakemesine konu olan suçu, bizzat mükellefin kendisi işliyorsa, fail olarak yargılanıp hakkında cezaya hükmolunacak olan da bu kişidir[134]. Ancak vergi suçunun herhangi bir kimse tarafından işlemesinin mümkün olması nedeniyle bu noktada bizzat mükellef ya da vergi sorumlusunun olması önem taşımayacak; bu kişiler, mükellef ya da vergi sorumlusunun vekili, temsilcisi olabileceği gibi bir yakını veya çalışanı olarak da suçtan mesul olabileceklerdir[135].

Vergi suçlarından sorumlu olanlar noktasında ikili bir ayrım yapılmaktadır. Buna göre suçun faili bakımından özel birtakım şartların aranmadığı suçlardan sorumlu olanlar,

[130] **Öner**, s. 60.
[131] **Öner**, s. 59.
[132] **Öner**, s. 60.
[133] **Taşkan**, s. 119.
[134] **Karakoç** (2016), s. 146.
[135] **Karakoç** (2016), s. 146.

ilk sınıflandırmada yer almakta ve bu tür vergi suçuna da VUK m.359'da düzenlenmiş olan "vergi kaçakçılığı suçu" girmektedir[136]. İkinci olarak, yalnızca bazı kimselerin suçun faili olabileceği vergi suçlarına da VUK m.362'de yer alan "vergi mahremiyetinin ihlali" ve VUK m.363'te yer alan "mükelleflerin özel işlerini yapma" suçu örnek gösterilebilmektedir[137].

Cezaların şahsiliği ilkesi uyarınca, gerçek kişiler açısından vergi suç ve cezalarında sorumluluk, kural olarak yükümlüye aittir, ancak VUK'ta yükümlünün cezai sorumluluğuna ilişkin birtakım istisnai haller söz konusu olmakta ve bunlar: İşlerin vekil aracılığıyla yürütülmesi, yükümlünün küçük ya da kısıtlı olması, fiilin yükümlünün istek ve iradesi dışında gerçekleşmesi ve ölüm hali olarak ortaya çıkmaktadır[138]. VUK 4. Kitapta, Ceza Hükümlerinin düzenlendiği kısım, ilk olarak 332. maddede, *küçüklerin ve kısıtlıların ceza muhatabı olmadığı haller düzenlenmiştir. Buna göre, velayet ve vesayet altında bulunanlar veya işlerinin idaresi bir kayyıma tevdi edilmiş olanlar, kendilerine izafeten veli, vasi veya kayyımın vergi kanunlarına aykırı hareketlerinden dolayı cezaya muhatap tutulmayacaklardır. Böyle durumlarda cezanın muhatabı; veli, vasi veya kayyım olacaktır.*

Kanunun 333. maddesinde ise, *tüzel kişilerin sorumluluğu* düzenlenmektedir. Burada, *tüzel kişilerin idare ve tasfiyesinde Vergi Kanunu'na aykırı hareketlerden tevellüt edecek vergi cezalarının* ***tüzel kişiler adına kesileceği*** hükmü yer almaktadır. Maddenin devamında *tüzel kişilerin kanuni temsilcilerinin vergi sorumluluğu hakkında* VUK m.10'daki düzenlemenin vergi cezalarında da uygulanacağı belirtilmiştir. Yani tüzel kişi namına kesilecek vergi cezası, tüzel kişiden alınamazsa, kanuni temsilcilerin şahsen sorumluluğu söz konusu olacaktır[139]. Ancak hürriyeti bağlayıcı cezalar söz konusu olduğunda, bu cezaların tüzel kişilere uygulanması mümkün olamayacağı için kaçakçılık fiili ve bu fiillere iştirak nedeniyle hükmolunacak hapis ve adli para cezaları ***bu fiilleri işleyenler hakkında*** verilmiş olacaktır[140]. Böylece kanuni temsilcilerin sorumluluğu VUK kapsamına dahil olan vergi ve gecikme faizi, bu gecikmeden kaynaklı gecikme zammı gibi buna bağlı vergi alacakları ve vergi cezaları ile sınırlı kalacaktır[141].

[136] **Karakoç** (2016), s. 146.
[137] **Karakoç** (2016), s. 147.
[138] **Edizdoğan / Taş / Çelikkaya**, s. 61.
[139] **Öner**, s. 68.
[140] **Öner**, s. 68.
[141] **Öner**, s. 68.

Burada değinilmesi gereken bir başka husus da 4369 sayılı Kanun'la getirilen değişiklik olup, bununla birlikte cezanın muhatabı netleştirilmiştir. Bir örnekle açıklamak gerekirse; kanun değişikliğinden önce bir işletmenin muhasebecisi, sahte belge (naylon fatura) kullandığında, genel kural olarak hapis cezası kanuni temsilci hakkında işletilirken, para cezası şirkete kesilirdi. Ancak şimdi böyle bir eylem doğrudan muhasebecinin cezai sorumluluğuna neden olacaktır[142]. İşte *hapis cezasının* söz konusu olduğu hallerde, bizzat cezayı gerektiren fiili işleyen kişilerin şahsına ceza kesilecek ve yöneticinin emir ve talimatı olmaksızın yahut göz yumması söz konusu olmadığında, yardımcı personelin fiilinin bu suçu oluşturması halinde cezanın, doğrudan eylemi icra edenin şahsına kesilecek olması da bu hususa örnek gösterilebilecektir[143]. Bu konuya ilişkin olarak kanuni temsilcinin sorumluluk sınırlarını, Yargıtay vermiş olduğu bir kararında[144] yapmış olduğu açıklamalarla belirlemiş ve bu hususta ne şekilde bir değerlendirme yapılması gerektiğinin ölçütlerini açıklayarak esas gaye cezaların şahsiliği ilkesinin ne şekilde hayata geçirileceğini ortaya koymuştur. Şöyle ki:

- *Tüzel kişilerin mükellef veya vergi sorumlusu olmaları halinde bunlara düşen ödevler kanuni temsilciler tarafından yerine getirilecektir.*
- *Tüzel kişilerin birden fazla kanuni temsilcisinin bulunması durumunda suçun, eylem ve fikir iş birliği içinde işlenmediğinin anlaşılması halinde* ***cezanın şahsiliği ilkesine bağlı olarak*** *temsil yetkisinin bölümündeki ağırlık ve sınırlar esas alınarak suçun şekil sorumluluğu değil, ayrıntısını bilen ve oluşumunda rolü olan temsilciye ait olduğu vurgulanmaktadır.*
- *Tüzel kişilerin kanuni temsilcisinin dışındaki personelin vergi kaçakçılığına neden olacak fiilleri işlemesi halinde ceza sorumluluğunun belirlenmesi üzerinde duyarlılıkla durulması gerektiği belirtilmiştir. Çünkü asıl olan tüzel kişilerin istihdam ettiği personelin, kanuni temsilcinin emir ve talimatıyla hareket edip iş görmesidir.*
- *İdari açıdan hiyerarşi piramidinin en üst noktasında kanuni temsilciler yer almaktadır. Diğerleri emir ve talimatı uygulamaktadırlar. Emir ve talimatların uygulandığı noktada, işlenen fiillerden kanuni temsilcilerin cezai sorumluluğu kabul edilmektedir.*

[142] **Bilici**, s. 49.
[143] **Taşkan**, s. 124.
[144] Yargıtay 11. Ceza Dairesi, E: 2001/5007, K: 2001/8710, T: 27.09.2001 (Kazancı İçtihat Bilgi Bankası).

- *Personelin yapılan uygulama esnasında işlenen fiillerden doğrudan bir çıkarı olmadığı kabul edilmiştir. Buna ilişkin de şöyle bir örnek verilmektedir: "Mal ve hizmet alımı olmadığı halde alım belgesi alarak gideri artırıp matrahın düşürülmesinde ya da komisyon karşılığında fatura düzenlenip verilmesinde* ***personelin kişisel bir çıkarı olmadığı*** *kabul edilmektedir".*
- *İstisnai bir noktaya yer verilmiş ve buna emir ve talimata karşı gelerek suça mahal veren fiillerin personel tarafından işlenmesinin mümkünatı da kabul edilmiş ve bu noktada cezai sorumluluğun fiili işleyenin şahsında doğacağı belirtilmiştir.*
- *Kanuni temsilcilerin suç ve cezadan kurtulmak için fiillerin; kendileri tarafından verilen emir ve talimat dışında personel tarafından işlendiği savunmasıyla karşılaşılabileceğinin de altı çizilmektedir.*
- *Kanuni temsilcilerin böyle bir savunma yaparak cezai sorumluluktan kurtulmalarının da ancak belli ilkeler dahilinde değerlendirilebileceği ifade edilmiş ve böylece isabetli ve adil bir sonuç elde edilerek, cezaların şahsiliği prensibinin gerçekleşeceği kanaati oluşmuştur. Şöyle ki;*
- *Tüzel kişinin iş ve yer yönünden faaliyet alanı ve olanakları, örgütlenme biçim ve yapısı, büyüklük ölçeği, personel sayısı, görev dağılımı, iş hacmi ve kapasitesi, bağımsız hareket etme olasılığı, mali bünyesi, mal varlıkları, kasa ve banka mevcudu fiilin mahiyeti ve konusu gibi hususlar dikkate alınacak, bunların değerlendirmesi yapılacak ve kanuni temsilcinin, personelin fiilleri işlediği sırada bundan haberdar olmadığı ve işlendikten sonra bilmeyerek kullandığı şeklinde savunmaları hakikate kavuşturulacaktır.*

Ayrıca üzerinde durulması gereken bir mesele de ceza sorumluluğunun şahsiliği ilkesidir. Kimsenin başkasının icra ettiği bir fiilinden dolayı sorumlu tutulamayacağı TCK m.20'de düzenlenmektedir. Tüzel kişilerin kanuni temsilciler ile temsil edilmesi nedeniyle cezai sorumluluğun kanuni temsilci nezdinde zuhur edeceği belirtilmiştir. Ancak 20. maddenin devamında tüzel kişiler hakkında hürriyeti bağlayıcı ceza yaptırımına hükmedilemeyeceği açıklanırken suçtan kaynaklı olarak kanunda tayin edilen güvenlik tedbiri mahiyetindeki yaptırımların uygulanabileceği belirtilmiştir.

Vergi suçuna ilişkin bir yargılama devam ederken, tüzel kişilik hakkında bir idari yaptırım uygulanacaksa, davaya tüzel kişiliğin de dahil edilmesi gerekmektedir. -Teknik anlamda mümkün olmamakla birlikte- tüzel kişiliğin savunmasının alınmasıyla idari yaptırım kararı verilecektir. Bunun yanında henüz Cumhuriyet savcısı, dava açarken tüzel

kişilik aleyhine idari yaptırım uygulanmasını isteyebilecek, ancak mahkeme bu talebi kabul etse de etmese de buna ilişkin bir itiraz süreci işletilemeyecektir. Zira tüzel kişiliğe yönelik cezai sorumluluğun yansıması olarak idari yaptırım uygulanması, bu müeyyidenin tarafı ya da takipçisi olamaması nedeniyle pek de işlevsel görülmemektedir[145].

Diğer vergi suçları olarak, *vergi mahremiyetinin ihlali ve mükelleflerin özel işlerini yapma suçları* görevden doğan suçlar olarak ifade edilmekte ve bu noktada VUK'un bazı görev ve pozisyonlarda bulunan kimselere birtakım yükümlülükler getirdiği görülmektedir[146]. Bu kişiler VUK m.5'te sayılmıştır:

- *Vergi işlemleri ve incelemeleri ile uğraşan memurlar*
- *Vergi mahkemeleri, bölge idare mahkemeleri ve Danıştay'da görevli olanlar*
- *Vergi kanunlarına göre kurulan komisyonlara iştirak edenler*
- *Vergi işlerinde yararlanılan bilirkişiler*

Sayılan bu kişilerin, *mükellefin ve mükellef ile irtibatlı kimselerin, şahıslarına, muamele ve hesap durumlarına, işlerine, işletmelerine veya mesleklerine ilişkin olmak üzere öğrendikleri sırları veya gizli kalması gereken diğer hususları ifşa etmeleri veya üçüncü şahıslar lehine kullanmaları* kesinlikle yasaklanmıştır. Bu yükümlülükleri yerine getirmemek ya da yasaklara uymamak, suç olarak düzenlenmiş ve TCK'ya yapılan atıfla cezalar tayin edilmiştir. Burada cezaların, eylemleri gerçekleştirerek suçu işleyenler hakkında kesildiğinin altını çizmek gerekecektir.

2.3.2.3.1. Anonim Şirketlerin Cezai Sorumluluğu

Anonim şirketlerde, ortaklığın kanuni temsilcisi olan yönetim kurulu, ortaklığı üçüncü kişilere ve ortaklara karşı temsil etme görev ve yetkisiyle donatılmıştır ve hürriyeti bağlayıcı cezanın söz konusu olması halinde olayın mahiyetine göre; fiilin ayrıntılarını bilerek, eylemin vukuu bulmasında rolü olan temsilci veya temsilciler birinci derecede sorumlu atfedilmektedir[147].

Yargıtay'ın bu noktada evveliyattan bu yana benzer görüşler içerisinde olduğu vermiş olduğu bir kararında[148] görülmektedir. İlgili kararda, bir anonim şirkette, kanuni temsilcinin cezai sorumluluğunun sınırları şu şekilde çizilmektedir:

---

[145] **Otacı / Keskin**, s. 89.
[146] **Karakoç** (2016), s. 148.
[147] **Edizdoğan / Taş / Çelikkaya**, s. 64.
[148] Yargıtay 9. Ceza Dairesi, E: 1990/4303, K: 1991/238, T: 25.01.1991 (Kazancı İçtihat Bilgi Bankası).

- *16.07.1981 günlü Resmi Gazetede Maliye Bakanlığınca yayınlanan 143 nolu VUK Genel Tebliğinin X-A/1 maddesinde yapılan açıklama burada temel teşkil etmektedir.*
- *Cezanın, suçu bilfiil işleyen kimseye çektirilmesi cezada şahsilik prensibinin gereğidir.*
- *Şahsilik prensibiyle ulaşılmak istenen esas amaç; suçun şekil sorumlusu olan kanuni temsilcilerin değil, suçun ayrıntılarını bilen ve oluşumunda rolü olan temsilcilerin cezalandırılmasıdır.*
- *Cezaya muhatap olan kanuni temsilcinin suç ve suçlu arasındaki illiyet bağının dikkate alınarak Türk Ticaret Kanunu (TTK) ilgili maddeleri uyarınca, şirket esas mukavelesinin incelenerek, şirket temsil salahiyeti ile idare işlerinin kim tarafından yürütüldüğünün kesin olarak saptanması ve bunun sonucuna göre; sanıkların hukuki durumunun tayin ve takdir edilmesi gerektiği vurgulanmıştır.*

2.3.2.3.2. Limited Şirketlerin Cezai Sorumluluğu

TTK m.623'te limited şirketin yönetim ve temsilinin şirket sözleşmesi ile düzenleneceği tayin edilmiştir. Şirket sözleşmesi veya şirket ortaklarının kararıyla şirketin, tüm ortakları tarafından müdür sıfatıyla idare edilmesi söz konusu olabileceği gibi ortaklardan bir veya birkaçına yahut ortak olmayan bir kimseye de şirketi temsil yetkisinin tanınması mümkündür. Limited şirketlerde de şirketin temsili müdür ya da müdürler tarafından sağlanmakta olup, cezai sorumluluk noktasında anonim şirketle aynı durum söz konusudur[149]. Cezayı gerektiren eylemi gerçekleştiren müdür, bundan sorumlu olacak şayet birden fazla müdürün müştereken ve münferiden yetkili kılındığı durumlarda, temsil yetkisindeki sorumluluk sınırı ve yetkinin ağırlığı dikkate alınacaktır[150].

2.3.2.3.3. Diğer Şirketlerin Cezai Sorumluluğu

TTK'da yer alan diğer şirketlerde cezai sorumluluğun da kısaca izah edilmesi gerekecektir. Öncelikle şahıs şirketlerine örnek olarak; kollektif şirkette ortaklar muhakkak gerçek kişiler olduğundan hürriyeti bağlayıcı cezalar, tüzel kişilik adına değil, gerçek kişi temsilciyi muhatap almaktadır[151]. Burada da kaçakçılık suçunu oluşturan olayın mahiyeti

[149] **Edizdoğan / Taş / Çelikkaya**, s. 64.
[150] **Şenyüz** (2011), s. 387.
[151] **Edizdoğan / Taş / Çelikkaya**, s. 68.

dikkate alınarak, temsilci veya temsilcilerin suça vücut veren fiilin oluşumunda asli rolü söz konusu olması halinde cezai sorumluluğu gündeme gelecektir[152]. Şayet kanuni temsilciler arasında bir iş bölümü söz konusuysa, suçun unsuru olan fiili, icra eden temsilci veya temsilcilerden hangisinin görev ve yetki alanına girdiği tespit edilecek ve suç ile suçlu arasındaki illiyet bağı gözetilerek gerçek sorumlu tayin edilebilecektir[153].

Komandit şirketlerin şahıs şirketi olması nedeniyle sınırsız sorumlu olan komandite ortak, şirketin yönetim ve temsilinde yetkili olmakta ve bu nedenle de kesilecek olan hürriyeti bağlayıcı ceza, temsilci sıfatını haiz komandite ortağı muhatap almaktadır[154]. Kooperatiflerde ise durum, prensip olarak yönetim kurulunun, kanuni temsilci olmasıdır. Kooperatifin yönetim ve temsili kooperatif ortağı olan ya da olmayan bir veya birkaç müdüre bırakılarak, temsilci sıfatıyla suça sebep olan eylemin cezai sorumluluğu kendisine bırakılabilecektir[155]

[152] **Edizdoğan / Taş / Çelikkaya**, s. 69.
[153] **Şenyüz** (2011), s. 388.
[154] **Edizdoğan / Taş / Çelikkaya**, s. 68.
[155] **Edizdoğan / Taş / Çelikkaya**, s. 70.

3. VERGİ CEZA MUHAKEMESİNİN İŞLEYİŞİ

3.1. Genel İtibariyle Ceza Muhakemesinin İşleyişi

CMK'da ikinci kitapta ceza muhakemesinde soruşturma evresi düzenlenmektedir. CMK m.158-160, *soruşturma yapmakla yükümlü olan makamların bir suç işlendiğini öğrenmeleri halinde derhal ceza muhakemesi sürecini başlatmaları gerektiğini* ifade etmektedir. İlk olarak *CMK m.160'ta yer alan bir suçun işlendiğini öğrenen Cumhuriyet savcısının* vazifesinin tanzim edildiği hüküm ile başlanacak ve bu madde hükmüyle Cumhuriyet savcısının vazifesi tespit edilecektir. Şöyle ki, *Cumhuriyet savcısı, ihbar veya başka bir suretle bir suçun işlendiği izlenimini veren bir hali öğrenir öğrenmez kamu davasını açmaya yer olup olmadığına karar vermek üzere hemen işin gerçeğini araştırmaya başlayacaktır.* Ceza Muhakemesinin en temel gayesi, maddi gerçeği açığa vurmaktır. Bu nedenle şüphelinin haklarını da korumakla yükümlendirilen Cumhuriyet savcısı, emrinde bulunan adli kolluk görevlileri vasıtasıyla şüphelinin lehine ve aleyhine ileri sürülebilecek delilleri koruma altına alarak adil bir yargılanmanın gerçekleştirilmesine hizmet ederek maddi gerçeğin ortaya konulmasında özel bir rol ihdas etmektedir[156]. Dikkat edilmelidir ki, Cumhuriyet savcısı burada lehe ve aleyhe bütün delilleri açığa çıkarma gayretinde olacak ve böylece maddi gerçeğe ulaşacaktır.

CMK m.2'de yer alan açıklamalarda *soruşturma, yetkili mercilerce suç şüphesinin öğrenilmesinden iddianamenin kabulüne kadar sürecek olan evre olarak; kovuşturma ise, iddianamenin kabulüyle başlayıp, hükmün kesinleşmesine kadar geçen evre* olarak tanımlanmıştır. Anayasa Mahkemesinin vermiş olduğu bir kararda[157] belirtildiği üzere; ceza yargılaması soruşturmayla başlayan bir bütündür. İster genel kurallara ister özel yargılama kurallarına tabii bir yargılama söz konusu olsun soruşturmanın ilk evresinden mahkemece verilecek kararın kesinleşmesine kadar geçen tüm evrelerde uygulanan kurallar, ceza yargılamasında uygulanan kurallar olacaktır.

[156] **Centel / Zafer**, s. 18.
[157] Anayasa Mahkemesi, E: 1991/26, K: 1992/11, T: 27.02.1992 (Kazancı İçtihat Bilgi Bankası).

3.1.1. Ceza Muhakemesinde Soruşturma Evresi

Suç isnadıyla birlikte ortaya çıkan uyuşmazlık soruşturma evresinde kesin bir çözüme kovuşturulmamakta olup suçun şüpheli tarafından işlendiği hususundaki kuşku belirli bir düzeye ulaşırsa, iddianame hazırlanacaktır[158]. Bu iddianame ile savcılık makamı şüphelinin suçu işlediğine dair yeterli delile ulaştığını ortaya koymuş olmaktadır. Savcının ileri sürmüş olduğu bu iddia, süreç içerisinde değişebilecek bir görüş niteliğindedir zira savcılık makamı kovuşturma evresinde iddianameyle ortaya koyduğu görüşünü değiştirerek farklı yaklaşımlar sergileyebilecek kaldı ki sanığın beraatini de talep edebilecektir[159]. Bu açıklamalar ışığında yasa koyucunun, iddia makamının iddianameyle somutlaşan görüşüne bağlayıcılık atfetmediği görülmektedir. Savcılık soruşturma evresinde, ceza uyuşmazlığını, kendi açısından o an itibariyle çözümlemiş olmaktadır[160].

Savcının soruşturma safhasında önüne gelen ceza uyuşmazlığını kendi nazarında çözümlediği nokta, kendisine CMK m.170 ile verilmiş olan bir vazifenin gereğidir. Zira ilk fıkrada yer aldığı üzere, kamu davası açma görevi kendisi tarafından gerçekleştirilecek olan Cumhuriyet savcısı, yürüttüğü soruşturma neticesinde toplamış olduğu deliller dahilinde suçun sübut ettiğine ilişkin olarak yeterli şüpheye ulaşmışsa, bir iddianame düzenleyecektir. İddianame kilit nokta olup, içeriğinde; izafe edilen suçu oluşturan olaylar, ele geçirilen somut delillerle irtibatlandırılarak açıklanacaktır. İddianamenin sonuç bölümünde, yalnızca şüphelinin aleyhine olan değil, lehine olan deliller de ifade edilecektir. Nihayetinde söz konusu olan suça dair kanunun öngördüğü ceza ve güvenlik tedbirlerinden hangilerine başvurulması gerektiğine ilişkin talep; *suçun tüzel kişinin faaliyeti çerçevesinde işlenmesi halinde ilgili tüzel kişi hakkında uygulanabilecek olan güvenlik tedbirleri* de açıkça belirtilecektir. Devamında CMK m.171'de kamu davasını açma noktasında, Cumhuriyet savcısına tanınan takdir yetkisinin söz konusu olduğu hallerden bahsedilmiştir. Şöyle ki, *cezayı kaldıran şahsi sebep olarak etkin pişmanlık hükümlerinin uygulanmasını gerektiren koşulların ya da şahsi cezasızlık sebeplerinin varlığı halinde, Cumhuriyet savcısı kovuşturmaya yer olmadığı kararı verebilecektir.*

CMK ikinci kısımda düzenlenen "kamu davasının açılması" başlığı altında, ikinci bölümde, "Cumhuriyet savcısının, soruşturma evresi sonunda, kamu davasının açılması için yeterli şüphe oluşturacak delil elde edilememesi veya kovuşturma olanağının

[158] **Centel / Zafer**, s. 18.
[159] **Centel / Zafer**, s. 18.
[160] **Centel / Zafer**, s. 18.

bulunmaması halinde kovuşturmaya yer olmadığına dair karar vereceği" belirtilmiştir. *Kovuşturmaya yer olmadığına dair verilen karar, suçtan zarar gören ile önceden ifadesi alınmış veya sorguya çekilmiş şüpheliye bildirilerek; karara ilişkin itiraz hakkı, süresi ve mercii de gösterilecektir.*

CMK m.172/2 fıkrasında, *kovuşturmaya yer olmadığına dair karar verildikten sonra kamu davasının açılması için yeterli şüphe oluşturacak yeni delil elde edilmedikçe ve bu hususta sulh ceza hakimliğince bir karar verilmedikçe, aynı fiilden dolayı kamu davası açılamayacağı* ifade edilmiştir. Cumhuriyet savcısının vermiş olduğu kovuşturmaya yer olmadığına dair karara karşı ceza muhakemesinde itiraz mekanizması geliştirilmiştir. CMK m.173 ile yapılan bu düzenlenmeye göre; *suçtan zarar gören, kovuşturmaya yer olmadığına dair kararın kendisine tebliğ edildiği tarihten itibaren on beş gün içinde, bu kararı veren Cumhuriyet savcısının yargı çevresinde görev yaptığı ağır ceza mahkemesinin bulunduğu yerdeki sulh ceza hakimliğine itiraz edebilecektir. Bu itirazı içeren dilekçede, kamu davasının açılmasını gerektirebilecek olaylar ve deliller belirtilecektir. Bu itiraza karşılık olarak yapılan değerlendirme neticesinde, kamu davasının açılması için yeterli neden görülmezse, itiraz reddedilecektir. Şayet istem yerinde bulunursa, Cumhuriyet savcısı iddianame düzenleyerek mahkemeye gönderecektir.* İddianamenin kabulüyle birlikte kamu davası açılmış olacaktır. Böylece kovuşturma evresi olarak adlandırılan safha başlayacaktır.

3.1.2. Ceza Muhakemesinde Kovuşturma Evresi

Soruşturma sürecinin tamamlanarak kovuşturma safhasına geçildiğinde yasa koyucu, iddia makamının görüş ve yaklaşımının -iddiasının- bağımsız ve tarafsız bir süje önünde yani mahkeme huzurunda savunma makamıyla birlikte tüm deliller ileri sürülerek yeniden tartışılmasını en nihayetinde, son sözün sanığa verilerek duruşmanın bitirilmesini ve hakimin bu tartışma neticesinde vardığı kanaate binaen hüküm kurmasını emretmiştir[161]. Böylece uyuşmazlık çözülmüş olacak ve bu hükmün bağlayıcılığı söz konusu olacaktır. Nihayetinde ortaya çıkan kesin hüküm de ortaya çıkan olağanüstü haller haricinde değişmeyecek ve herkesi bağlayarak hükmün yerine getirilmesi gerekecektir[162].

[161] **Centel / Zafer**, s. 18.
[162] **Centel / Zafer**, s. 18.

3.1.3. Ceza Muhakemesinde Kanun Yolları

Hakimin nihai kararı vermesiyle tamamlanan kovuşturma evresinin ardından verilen kararın hukuki denetimi söz konusu olacak ve mahkeme tarafından verilen karara karşı kanun yollarına başvurma hakkı gündeme gelecektir.

Kanun yolları, yargılama makamlarının vermiş olduğu kararların, hukuka aykırılığı yahut yanlış olduğunun ileri sürülmesiyle başka bir makam tarafından yeniden incelenmesine olanak tanıyan yasal yollardır[163]. Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi'ne (AİHS) Ek 7 No'lu Protokol'ün 2. maddesi, "cezai konularda temyiz hakkı"nı düzenlemektedir. Buna göre; "Mahkeme tarafından ceza gerektiren bir suç nedeniyle mahkum edilen herkes, mahkumiyetinin veya hükmolunan cezanın yüksek bir mahkeme tarafından yeniden incelenmesini sağlama hakkına sahiptir. Bu hakkın kullanımı, kullanımının dayanakları dahil kanunla düzenlenir" denilmek suretiyle Protokol kişiye hakkında verilen kararın yeniden değerlendirilmesini talep etme hakkını tanımaktadır. CMK'da ise, kesinleşmemiş kararlara karşı gidilen olağan kanun yollarının yanında bir de kesinleşmiş kararlara karşı başvuru yolu tanınan olağanüstü kanun yollarına yer verilmiştir.

3.1.3.1. İstinaf

Olağan kanun yollarının ilki, CMK İkinci Kısım, Birinci Bölümde m.272'de düzenleme bulan, ilk derece mahkemelerinin kurmuş oldukları hükme karşı Bölge Adliye Mahkemelerine yapılacak olan istinaf başvurusudur. CMK m.273 hükmü uyarınca; *istinaf istemi hükmün açıklanmasından itibaren 7 gün içinde, hükmü veren mahkemeye bir dilekçe verilmesi veya zabıt katibine bir beyanda bulunulması suretiyle yapılacaktır.* Şayet *hüküm, istinaf başvurusunda bulunabileceklerin yokluğunda verilmişse, bu süre tebliğ tarihinden itibaren işleyecektir.* CMK m.275'te belirtildiği üzere; istinaf başvurusu, hükmün kesinleşmesine engel teşkil edecektir.

Bölge Adliye Mahkemeleri nezdinde, istinaf başvurusu üzerine yapılan dosya ve dosya ile birlikte sunulan delillerin incelenmesi neticesinde, CMK m.280'de belirtildiği üzere;

a) *İlk derece mahkemesinin kararında usule veya esasa yönelik herhangi bir hukuka aykırılık tespit edilmezse, başvuru esastan reddedilecek, m.303/1-a,c,d,e,f,g,h*

[163] **Centel / Zafer**, s. 775.

bentlerinde yer alan ihlallerin varlığı halinde hukuka aykırılık düzeltilerek istinaf başvurusu reddedilecektir.

b) *Cumhuriyet savcısının istinaf yoluna başvurması söz konusu olduğunda, başvurma nedenine uygun olarak mahkumiyete konu suç için kanunda yazılı cezanın en alt derecesinin uygulanmasını uygun görmesi halinde hukuka aykırılığın düzeltilerek istinaf başvurusunun esastan reddine karar verilecektir.*

c) *Olayın daha fazla araştırılmasına ihtiyaç duyulmadan davanın reddine karar verilmesi veya güvenlik tedbirlerine ilişkin hatalı kararın düzeltilmesini gerekli kılan hallerde hukuka aykırılık düzeltilecek ve istinaf başvurusu esastan reddedilecektir.*

d) *İlk derece mahkemesinin kararında hukuka kesin aykırılık hallerinin düzenlendiği 289. maddenin birinci fıkrasının (g) ve (h) bentleri hariç diğer bentlerinde belirtilen bir hukuka aykırılık nedeninin bulunması halinde ise, hükmün bozulmasına ve dosyanın yeniden incelenmek ve hükmolunmak üzere, hükmü bozulan ilk derece mahkemesine veya kendi yargı çevresinde uygun görülecek diğer bir ilk derece mahkemesine gönderilmesine karar verilecektir.*

e) *Diğer hallerde ise, gerekli tedbirlerin alınmasından sonra davanın yeniden görülmesine ve duruşma hazırlığı işlemlerine başlanmasına karar verilerek dava bölge adliye mahkemesinin ilgili dairesinde görülecektir. Görülen dava sonunda ya istinaf başvurusu esastan reddedilecek ya da ilk derece mahkemesinin hükmü kaldırılarak yeniden hüküm kurulacaktır.*

3.1.3.2. Temyiz

Temyiz, hükmün hukuka aykırı olması nedenine dayanmaktadır. CMK'da Üçüncü Bölümde, m.286 ve devamında düzenlenmektedir. CMK m.286'ya göre; *bölge adliye mahkemesi ceza dairelerinin bozma dışında kalan kararlarının hukuka aykırılıklarına dair yapılan inceleme*, temyiz incelemesidir.

Maddi hukuka veya usul hukukuna ilişkin aykırılıklar, hukuk kurallarına aykırılık teşkil etmekte olup, böylece temyiz incelemesinde, ilk derece mahkemesinin tespit etmiş olduğu olay ve olguların maddi hukuka uygunluğu denetlenirken, usul normlarının olaylara uygulanmasına ilişkin muhakeme hukukuna dair itirazlar incelenmektedir[164].

[164] **Centel / Zafer,** s. 798.

Muhakemenin işleyişine dair önem arz eden olgular ve failin kusurluluğuna ilişkin yapılan tespitler haricinde ilk derece mahkemesi tarafından tespit edilen hususlar, temyiz mahkemesini bağlamamaktadır[165].

CMK m.291'de temyiz isteminin, *hükmün açıklanmasından itibaren on beş gün içerisinde hükmü veren mahkemeye bir dilekçe verilmesi yahut zabıt katibine beyanda bulunulması suretiyle yapılacağı* düzenlenmiştir. CMK m.293'te de *süresi içinde yapılan temyiz başvurusunun, hükmün kesinleşmesini engelleyeceği* belirtilmiştir. CMK m.294'te ise, *temyiz nedenlerinin gösterilerek temyiz gerekçesinin açıklanması gerektiği* üzerinde durulmuştur.

Yargıtay, süresi içinde yapılmayan, haklı nedene dayanmadan, temyiz nedenlerini içermeyen dilekçe ile hükmün temyiz edilemez olmasına rağmen yapılan temyiz başvurularını reddedecektir. Yargıtay, bölge adliye mahkemesinin temyiz olunan hükmünü hukuka uygun bulursa, CMK m.302 gereği temyiz istemini reddedecektir. Şayet temyiz isteminde gösterilen nedenlerin hükmü etkileyecek nitelikte hukuka aykırılıklar olduğunu tespit ederse hükmü bozacak ve bu sebepleri de ilamda ayrı ayrı gösterecektir.

3.1.3.3. Yargıtay Cumhuriyet Başsavcısının İtirazı

Yargıtay Ceza Genel Kurulunun, 17.03.1998 gün ve 1998/6-18-91 sayılı yerleşik içtihadındaki tanıma göre: "Olağanüstü kanun yolları, olağan çarelerin tükenmesine karşın gidilebilen ve yalnızca sonuca etkili bir hukuki sorunun incelenebileceği yasal son çaredir. Zira temyiz edilen kararlara ilişkin ceza dairesince yapılan inceleme ile olağan kanun yolları sona ermektedir." Bu süreçten sonra Yargıtay Cumhuriyet Başsavcısının itirazı gündeme gelmektedir.

Yargıtay Cumhuriyet Başsavcısının itirazı, Özel Daire kararındaki hukuka aykırılıklara ilişkin olup Ceza Genel Kurulu tarafından bu aykırılıkların giderilmesinin istenmesidir. Yargıtay Ceza Genel Kurulunun, vermiş olduğu bir kararda[166] yer alan bu açıklamaların yanında bir diğer maksat içtihat birliğinin sağlanması olup, kamuoyunun tatminine yönelik bir kaygının da giderilmesini sağlamaktır.

Yargıtay Ceza Genel Kurulunun bahsi geçen kararında, Yargıtay Cumhuriyet Başsavcılığı tarafından itiraz kanun yoluna başvurulabilmesi için hukuka aykırılık halinin ciddi boyutlara ulaşmış olmasının aranmaktadır. Ayrıca sonuca etkili olmayan ve yasaya

[165] **Centel / Zafer,** s. 799.
[166] Yargıtay CGK, E: 2012/12-1521, K: 2013/576, T: 03.12.2013 (Kazancı İçtihat Bilgi Bankası).

aykırılıkların bu yöntemle denetlenmesinin, itirazın amaç ve kapsamıyla bağdaşmayacağı durumlarda, bu kanun yoluna başvurulamayacağı ifade edilmektedir.

Olağanüstü kanun yollarından olan *Yargıtay Cumhuriyet Başsavcısının itirazı, CMK m.308 ve devamında* düzenlenmektedir. Buna göre; *Yargıtay Cumhuriyet Başsavcısının, re'sen veya istem üzerine; Yargıtay ceza dairelerinden birinin kararına yönelik itirazı, ilamın kendisine verildiği tarihten itibaren otuz gün içinde Ceza Genel Kuruluna yapılacaktır.* Ancak *sanığın lehine olan itirazlarda süreye ilişkin bir sınırlama* söz konusu olmayacaktır. Buna binaen *dosya, kararına itiraz edilen daireye gönderilecek ve daire, kararını mümkün olan en kısa süre içinde inceleyerek, itirazı yerinde görürse, kararını düzeltecek, görmezse de Yargıtay Ceza Genel Kuruluna dosyayı gönderecektir.*

3.1.3.4. Bölge Adliye Mahkemesi Cumhuriyet Başsavcılığının İtiraz Yetkisi

Bölge adliye mahkemesinin kesin nitelikteki kararlarına karşı Bölge Adliye Mahkemesi Cumhuriyet Başsavcılığına, re'sen veya istem üzerine kararın kendisine verildiği tarihten itibaren otuz gün içinde kararı veren daireye itiraz etme yetkisi CMK m.308 hükmü ile verilmiştir. Bu itiraza binaen *daire, mümkün olan en kısa sürede itirazı inceleyerek, yerinde görmesi halinde düzeltmekte, aksi halde itirazı reddetmektedir.* İtirazın reddine ilişkin verilen kararlar kesin nitelik taşımaktadır.

3.1.3.5. Kanun Yararına Bozma

Kanun yararına bozma kurumu, CMK m.309'da açıklandığı üzere; *hakim veya mahkeme tarafından verilen ve istinaf veya temyiz incelemesinden geçmeksizin kesinleşen karar veya hükümde, bu durumdan haberdar olan Adalet Bakanlığının, o karar veya hükmün Yargıtay tarafından bozulmasına yönelik talebidir.* Burada *bozulması talep edilen karar veya hükmün, yasal nedenleri de belirtilerek Yargıtay Cumhuriyet Başsavcılığına yazılı olarak bildirilmektedir.*

Yargıtay ceza dairesi, gerekli inceleme ve araştırmalar neticesinde kanun yararına bozma talebini haklı bulursa, karar veya hükmü kanun yararına bozacaktır. CMK m.310 hükmü ile m309/4-d bendindeki bozma nedeni açısından bu yetki aynı zamanda Yargıtay Cumhuriyet Başsavcısına da tanınmıştır. Ancak Adalet Bakanlığının başvuru yapması halinde CMK m.310'da Yargıtay Cumhuriyet Başsavcısına tanınan yetki, devre dışı kalacaktır.

3.1.3.6. Yargılamanın Yenilenmesi

Kesinleşmiş bir hükümle sonuçlanan bir davada, CMK m.311'de yer alan durumların gerçekleşmesiyle hükümlü lehine yargılamanın yenilenmesi söz konusu olmaktadır. Lehte yargılamanın söz konusu olması durumunda süre aranmamaktadır[167]. Ancak AİHM'in kararlarına yönelik *yargılamanın yenilenmesi talebi AİHM kararının kesinleşmesinden itibaren 1 yıl içerisinde* talep edilebilecektir. Yenileme istemi hakkında da kanun yollarına başvurmaya ilişkin genel hükümlerin uygulanacağı, CMK m.317'de ifade edilmektedir.

3.1.4. Ceza Muhakemesinde Muhakeme Şartları

Bazı durumlarda muhakeme sürecinin iki evresi olan soruşturma ve kovuşturmanın başlatılması bazı hususların gerçekleşmesine bağlı kılınmıştır. Bu hukuki müesseseler de muhakeme şartı olarak tanımlanmaktadır. Muhakeme şartları aslında bir ceza muhakemesi kurumu olarak ortaya çıkmakta ve muhakeme şartlarının gerçekleşmemesi fiilin suç vasfını ortadan kaldırmayarak yalnızca muhakeme faaliyetinin işleyişine engel teşkil etmektedir[168].

Öncelikle bir uyuşmazlığa karşı ceza soruşturmasının yolunun açık olması bir muhakeme şartıdır[169]. İşlenen konu itibariyle vergi suçlarından vergi kaçakçılığı suçu muhakeme şartları ve süreci yönünden ayrıntılı olarak işlenecektir.

3.2. Vergi Ceza Muhakemesi İşleyiş Süreci

Vergi ceza muhakemesinin işleyişinin ortaya konulabilmesi için öncelikle suça vücut veren eylemin tespitiyle suçun ortaya çıkarılması gerekmektedir. Suçun tespitinde, mükelleflerin vergilendirme işlemlerine uygun davranıp davranmadıkları denetlenecektir. Soruşturmaya ilişkin hazırlık işlemlerinin tamamlanmasıyla deliller toplanmaya başlanacaktır. Vergi ceza muhakemesinde, başvurulan denetim mekanizmaları; yoklama, bilgi toplama, arama ve vergi incelemesidir. Bu kurumların, ceza muhakemesinin genel

[167] **Centel / Zafer,** s. 839.
[168] **Bayındır**, **Sinan** (2011) "Sermaye Piyasası Kanunu'nun 49. Maddesinde Yer Alan "Yazılı Başvuru Şartı"nın Hukuki Mahiyetine ve Sonuçlarına İlişkin Bir Değerlendirme" Türkiye Barolar Birliği Dergisi, S: 93, s. 218.
[169] **Centel / Zafer**, s. 123.

ilkeleri doğrultusunda işletilmesi gerekmektedir. Aksi halde susma hakkının ihlali ile özel hayatın gizliliği ve konut dokunulmazlığının ihlalleri söz konusu olabilmektedir.

3.2.1. Vergi Ceza Muhakemesinde Soruşturmaya Hazırlık İşlemleri

3.2.1.1. Suçun Ortaya Çıkartılması Aşaması

Vergi ceza muhakemesinde hazırlık işlemleri adı verilen bu bölümde, ceza yargılamasına tabi olan, vergi suçuna vücut veren eylemin tespit edilme yolları farklı şekillerde ortaya çıkmaktadır. Burada yapılacak işlemlerin sırasını belirleyici olan ise, suça konu eylemin tespiti ve/veya öğrenilmesidir. Şöyle ki;

- Bir kimsenin vergi suçunun işlendiğini, polis ya da jandarma gibi kolluk birimlerine, idari bir makama veya doğrudan Hazine ve Maliye Bakanlığının merkez ya da taşra birimine bildirmesi suretiyle suçun öğrenilmesi[170].
- VUK m.367/I'de belirtildiği üzere; vergi suçu, yapılan vergi incelemesi esnasında ortaya çıkmış olabilmektedir. Vergi incelemesi yapmakla yetkili kılınan Vergi Müfettişleri, Vergi Müfettiş Yardımcıları[171] inceleme neticesinde tespit ettikleri suçun bildirimini mütalaa vermekle yetkili kılınan *rapor değerlendirme komisyonunun mütalaasıyla doğrudan doğruya Cumhuriyet Başsavcılığına* bildirebileceklerdir. *Vergi incelemesine yetkili olan diğer memurların, ilgili rapor değerlendirme komisyonunun mütalaasıyla vergi dairesi başkanlığı veya defterdarlık vasıtasıyla keyfiyeti Cumhuriyet Başsavcılığına bildirmesi mecburidir.*
- Bir diğer durum, vergi suçunun, herhangi bir şekilde Cumhuriyet Başsavcılığı tarafından öğrenilmiş olmasıdır. VUK m.362/II'de belirtildiği üzere bu noktada, *ıttıla hasıl eden Cumhuriyet savcısı, ilgili vergi dairesini haberdar ederek, inceleme yapılmasını talep edecektir*. Yargıtay 11. Ceza Dairesinin vermiş olduğu bir kararında[172] *Cumhuriyet Savcılığının ilgili vergi dairesini haberdar ederek inceleme yapılmasını istemesi gerektiği ve kamu davasının açılması hususunun, inceleme sonucunun bildirilmesine kadar ertelenmesi* gerektiği ifade edilmiştir.

[170] **Baykara**, s. 398.
[171] 213 sayılı Vergi Usul Kanunu m.367/I bendinde yapılan atıfla "maliye müfettişleri, hesap uzmanları ile bunların yardımcıları ve gelirler kontrolörleri ile stajyer gelirler kontrolörleri" deyimi 07.07.2011-KHK-646/4 md. ile "Vergi Müfettişleri ve Vergi Müfettiş Yardımcıları" olarak değiştirildiği belirtilmiştir.
[172] Yargıtay 11. Ceza Dairesi, E: 2006/6740, K: 2007/7940, T: 14.11.2007 (Kazancı İçtihat Bilgi Bankası).

3.2.1.2. Delil Ele Geçirme Yolları

Vergi denetimi, işletmelerin dolayısıyla mükelleflerin vergilendirme işlemlerine usulen ve esasen uygun davranıp davranmadıklarının incelenmesidir[173]. Vergi idaresi bu usulle mükelleflerin beyannamelerindeki bilgilerin doğruluğunu denetlemiş olmakta ve vergi matrahı hesabının vergi yasalarına uygunluğu incelenmektedir[174]. Vergiyi idarenin tarh ettiği işlemlerde, matrahın idare tarafından tespit edilmesinde bir takım ön işlemler söz konusudur ve bunlar *yoklama, arama, inceleme ve bilgi toplama* gibi vergi dairesinin, vergi kaçakçılığını önlemek üzere araştırmalarını gerçekleştirdiği faaliyetleridir[175]. Bu kurumlar "birbirini tamamlayan denetim araçlarıdır", nihayetinde yapılan bu denetimle amaçlanan "mükellefler ve mükellefiyetle ilgili vergisel maddi gerçeği araştırmak ve tespit etmek, verginin doğru ve zamanında ödenmesini sağlamaktır"[176].

Bu denetim sürecinde, asıl olan idarenin, başvurduğu denetim mekanizmalarıyla bilgi toplaması olup, idarenin bu bilgilere doğrudan mükellefe başvurma yoluyla ulaşabilmesinin mümkün olması gibi bu süreçte işlemlerin karşı tarafı mükelleflere ve/veya resmi ve özel nitelikteki kurum ve kuruluşlara da başvurması söz konusu olabilmektedir[177].

3.2.1.2.1. Yoklama

Vergi hukukunda, vergilendirme işlemine başlayabilmek için öncelikle vergi borcunu ortaya çıkaracak olan olayın meydana gelmesi gerekmektedir. Vergiyi doğuran olayın vukuu bulduğu, mükellefin bu durumu vergi idaresine bildirmesiyle ya da vergi idaresince doğrudan tespit edilmesiyle belirlenecektir[178]. 1950 yılından beri pek çok vergi çeşidinde uygulanan temel kural, vergiyi doğuran olayın mükellef tarafından vergi idaresine bildirilmesi olarak benimsenmiştir[179]. Bu haliyle vergi idaresinin devreye soktuğu denetim mekanizması "yoklama" olmaktadır. Vergi idaresi yoklama memurları

---

[173] **Saban, Nihal** (2014) Vergi Hukuku, Gözden Geçirilmiş ve Yenilenmiş 6. Baskı, İstanbul, Beta, s. 445.
[174] **Saban**, s.445.
[175] **Öncel, Mualla / Kumrulu, Ahmet / Çağan, Nami** (2016) Vergi Hukuku, gözden Geçirilmiş Değişiklikler İşlenmiş 25. Bası, Ankara, Turhan Kitabevi, s. 101.
[176] **Uğur / Elibol**, s. 40.
[177] **Kızılot / Şenyüz,** s. 120.
[178] **Mutluer**, **Kamil / Dayanç, Nilay** (2016) "1982 T.C. Anayasası'nın Vergi Ödevi ile İlgili 73. Maddesinin Değerlendirilmesi" Vergi Dünyası Dergisi, S: 419, s. 19.
[179] **Mutluer / Dayanç** (2016), s. 19.

vasıtasıyla kayıt dışı kalmış mükellef olup olmadığının incelemesini ve tespitini yapmaktadır[180].

Vergi idaresinin, mükellefin ödevlerini yerine getirip getirmediğini denetlemek için kullandığı mekanizmalardan ilki olarak karşılaşılan yoklama kurumunun maksadı, VUK m.127'de ifade edildiği üzere; "mükellefleri ve mükellefiyetle ilgili maddi olayları, kayıtları ve mevzuları araştırmak ve tespit etmektir." Yoklama, vergilendirmeye sebep olayın adeta fotoğrafını çekerek, araştırmaya değer hususları dışa yansıyan şekilde ele almaktadır[181]. Maddenin "e" fıkrasında yer aldığı üzere; *taşıma irsaliyesi, sevk irsaliyesi ve faturanın taşıtta bulundurulmaması halinde bu belgelerin ibrazına kadar nakil vasıtalarını trafikten alıkoymak, taşınan malın sahibi belli değilse, tespitine kadar muhafaza altına almanın da yoklama kapsamında yapılacak işlemlerden olduğu* ifade edilmiştir. Böylece yoklama sonucunda tutulan tutanakta vergi cezasının kesilmesini gerektiren ihlali davranışın tespitine ve gösterilmesine bağlı olarak muhataplara ceza kesilecek ve yoklama sonucu değerlendirilerek duruma göre mükellef vergi incelemesine de alınabilecektir[182]. VUK m.130'da da belirtildiği üzere yoklama her zaman yapılabilmektedir.

Yoklama bilhassa sık sık karşılaşılan bir durum olarak gündeme gelen paravan şirketler söz konusu olduğunda, şirket yetkilileri ya da şirketi kuran kişiler hakkında bir ihbar geldiğinde, şirketi asıl kuran kişinin tespit edilebilmesi için yoklama aşamasında dikkat edilecek hususlar şöyle sıralanmıştır[183]:

- Şirket kuran kişiler ve fiilen işleten kişilerin kimler olduğunun ayrıntılı olarak sorulması gerekmektedir.
- Adına şirket kurulan kişiden kimlerle muhatap olduğu varsa telefon numaraları, adresleri, telefonları, fotoğrafları vs. istenmelidir.
- Savcılığa gönderilecek mütalaada da kimliği tespit edilmese bile bu kişi ve/veya kişilerin adı, soyadı, ya da yalnızca adı belirtilerek savcılığın araştırmaya yönlendirilmesi gerekmektedir.

Vergi incelemesi ve arama işlemine göre, daha basit ve yüzeysel görülen yoklama denetim mekanizmasında, vergi idaresinin yetkilerinin oldukça geniş olduğu görülmekte ve buna karşı birtakım eleştiriler yöneltilmektedir. Zira yoklama işleminde önceden haber verilmesine gerek yoktur, fakat bu işlem neticesinde vergi incelemesi yapılması gereği

[180] **Mutluer / Dayanç** (2016), s. 19.
[181] **Kızılot / Şenyüz,** s. 121.
[182] **Şenyüz** (2015), s. 75.
[183] "VUK'un 359. Maddesi ve Yargıtay Bakışı" Yargıtay Notları.

duyulabilmekte ve vergi incelemesi yapılırken de şayet mükellefin vergi kaçırdığına dair emarelere rastlanırsa, Sulh Ceza Mahkemesi hakiminin kararıyla arama kurumuna başvurulabilecektir[184].

Danıştay 3. Dairesinin vermiş olduğu bir kararına[185] konu olan yoklama işleminde; davacının iş yeri olarak belirtilen adresine sözlü ihbar sonucu giden iki polis memuru ve iki özel yetkili yoklama memurunca, el defterine usulüne uygun olmayan şekilde el konulması ve buna binaen inceleme yapılarak vergi salınmasının hukuka aykırılığı ileri sürülmüştür. Burada vurgulanan, *kanuni defter ve belgeler dışında kalan ve vergi kaybının bulunduğuna emare teşkil eden defter, belge ve delillerin tespit edilmesi* halinde, bunları "alma yetkisi"nde çelişen hukuki dayanaktır.

VUK m. 127/1-c bendi uyarınca yoklama memurlarına tanınan bu yetkinin, yine VUK m.142 ile getirilen ve Anayasa'nın ilgili hükümlerine paralel olarak çerçevesi çizilen arama kurumuyla ilgili düzenlemenin aksine bir anlayış ve uygulamanın, vergi inceleme elemanına tanınmayan genişlikte bir yetkinin görev ve yetkileri sınırlı olan yoklama memuruna tanınması gibi bir sonucu ortaya çıkarmaktadır. Davalı idare ise, bu noktada yapılan işlemin "arama" olmadığını, yoklama memurlarının yalnızca yasal defter ve belgeler haricinde tutulan defter, belge ve delilleri ele geçirme yetkisine sahip olduklarını ileri sürmüştür. Daire ise yapmış olduğu incelemede öncelikle yoklama faaliyetinde yoklamaya yetkili memurların yetkilerini VUK m.127/1-c bendine dayandırarak tek tek saymıştır:

-*Günü güne kayıt yapılması zorunlu defterlerin;*

- *İş yerlerinde bulundurulup bulundurulmadığını*
- *Tasdikli olup olmadığını*
- *Usulüne göre kayıt yapılıp yapılmadığını*
- *Vergi kanunları uyarınca düzenlenmesi gerekli belgelerin usulüne göre düzenlenip düzenlenmediği ve kullanılıp kullanılmadığını*
- *Faturasız mal bulunup bulunmadığını*
- *Levha asma ve kullanma mecburiyetine uyulup uyulmadığını tespit etmek…*

Kanuni defter ve belgeler dışında kalan ve vergi kaybının bulunduğuna emare teşkil eden defter, belge ve delillerin tespit edilmesi halinde bunları alma yetkisinin birtakım kurallara bağlanmış olduğu ve buna ilişkin usullerin 168 sıra numaralı VUK Genel

[184] **Uğur / Elibol**, s. 41.
[185] Danıştay 3. Daire, E: 2010/2635, K: 2013/416, T: 13.02.2013 (UYAP).

Tebliği'nde açıklandığı ifade edilmiştir. Buna göre *yetkililerin hangi halde ve ne şekilde kullanılacağı ve yoklamaya yetkili olanların bu hususstaki görev ve yetkilerini sınırlamaya yetkili kurumun Hazine ve Maliye Bakanlığı olduğu, ancak Bakanlığın "c" bendindeki yetkilere herhangi bir kısıtlama getirmemiş olması nedeniyle yoklama memurlarınca; yoklamanın amacını gerçekleştirmeye yönelik her türlü araştırma ve tespit yetkisini haiz olduklarının* altı çizilmiştir. Dolayısıyla davaya konu, mükelleflerin yasal defter ve belgeleri haricinde bulunan ve vergi kaybının bulunduğuna emare içeren çift defter ve vergi beyanı dışında olan işlemlerin kaydedildiği el defteri gibi delillerin bulunması halinde, vergi dairesine tevdi edilmek üzere bunların alınmasında bir sakınca görülmemiştir.

3.2.1.2.2. Arama

Ceza muhakemesinde, saklanan şüphelinin/sanığın ve delillerin ele geçirilebilmesi maksadıyla bir kimsenin üzerinde ve şahsına ait eşyasında, yaşam alanında, sınırı çizilen sair mahallerinde, ceza muhakemesinin amacına ulaşmak için yapılan araştırma işlemine "arama" denilmektedir[186]. Arama, şüpheli veya sanığı ya da bir delili ele geçirmek üzere yapılabilirken aynı zamanda bir suçun işlenmesi yahut bir tehlikenin önlenmesi maksadıyla da yapılabilmektedir[187].

Ceza muhakemesi hukukunda arama, bir müeyyide olarak değil de müeyyidenin uygulanmasını sağlayacak araç koruma tedbiri olarak öngörülmüştür[188]. Bir koruma tedbiri olması nedeniyle de genel ön şartlar ve gecikme halinde tehlike şartı muhakkak aranmaktadır[189].

Arama, anayasal güvenceye bağlanmış ve Anayasa'da "özel hayatın gizliliği ve korunması" başlığı altında 20. maddede "özel hayatın gizliliği" ve 21. maddede ise; "konut dokunulmazlığı" başlıklarıyla düzenlenmiştir. Arama tedbirinin, *konut dokunulmazlığı ve özel hayatın gizliliğine, kişi özgürlüğüne ve vücut bütünlüğüne* doğrudan bir müdahale oluşturması nedeniyle aramanın koşulları Anayasa'da açıkça sayılmıştır[190].

---

[186] **Kunter, Nurullah / Yenisey, Feridun / Nuhoğlu, Ayşe** (2010) Muhakeme Hukuku Dalı Olarak Ceza Muhakemesi Hukuku, 18. Bası, İstanbul, Beta, s. 1050.
[187] **Centel / Zafer,** s. 400.
[188] **Yücesoy, Ayşe Aslı** (2018) "Vergi Hukukunda Arama ve Arama Sürecindeki İşlemlerde Kamu Yararı Kavramı" TBB Dergisi, S: 135, s. 184.
[189] **Kunter / Yenisey / Nuhoğlu,** s. 1050.
[190] **Centel / Zafer,** s. 400.

Şartlar şöyledir: "Milli güvenlik, kamu düzeni, suç işlenmesinin önlenmesi, genel sağlık ve genel ahlakın korunması veya başkalarının hak ve özgürlüklerinin korunması biri veya birkaçına bağlı olarak, usulüne göre verilmiş hakim kararı olmadıkça; yine bu sebeplere bağlı olarak gecikmesinde sakınca bulunan hallerde de kanunla yetkili kılınmış merciin yazılı emri bulunmadıkça; kimsenin üstü, özel kağıtları ve eşyası aranamaz ve bunlara el konulamaz. Yetkili merciin kararı yirmi dört saat içinde görevli hakimin onayı sunulur. Hakim kararını el koymadan itibaren kırk sekiz saat içinde açıklar; aksi halde el koyma kendiliğinde kalkar." Anayasa'da aramaya ilişkin aranan bu şartlar, yalnızca adli arama için değil, önleme araması için de öngörülmektedir[191].

CMK m.116'ya göre aramanın gerçekleştirilebilmesi için *şüpheli veya sanığın veya delilin aranacak yerde olduğuna dair makul şüphenin varlığı* aranmaktadır. Burada makul şüphe ile kastedilen, aramaya konu edilen eşya ile suç arasında bir alaka olduğu ve bu şeylerin/eşyaların aranacak yerde bulunabileceğinin varsayımıdır[192]. Bu şüphenin ortaya çıkması da bir ihbar ya da yapılmakta olan bir vergi incelemesiyle mümkündür[193]. Her ne kadar arama kurumuna ilişkin yapılan tanımlarda, "ihbar veya yapılan incelemeler dolayısıyla denilse de bu ifade bağlayıcı değildir."[194] Zira VUK m.127 vd. 'da yer alan yoklama işlemi neticesinde de vergi kaçırıldığına dair emare ve bilgilere ulaşılmışsa, bu durumda da arama kararı talebinde bulunulabilecektir[195].

Vergi ceza muhakemesinde istisnai bir denetim yolu olan arama, VUK m.142'de yer alan düzenlemeye göre, ihbar veya yapılan incelemeler dolayısıyla *bir mükellefin vergi kaçırdığına delalet eden emarelerin bulunmasıyla*, bu mükellef ve kaçakçılıkla ilgisi görülen diğer şahıslar nezdinde ve bunların üzerinde -vergi kaybı ve vergi kaçakçılığına ilişkin delillerin toplanabilmesi için-[196] başvurulan denetim yoludur.

Vergisel aramanın tanımını yapan bir başka kaynakta, vergisel aramadaki amacın yalnızca vergi kaçakçılığı suçuna delil teşkil eden defter ve belgelerin araştırılması olduğu, herhangi bir vergi suçunun kanıtına ulaşma gayesi olarak arama kurumuna başvurulamayacağı vurgulanmaktadır[197]. "Vergisel arama suretiyle delil ele geçirme usulü, ancak vergi kaçakçılığı suçunun oluştuğu şüphesine dair delillerin ele geçirilmesi ve

[191] **Centel / Zafer,** s. 400.
[192] **Kunter / Yenisey / Nuhoğlu**, s. 1060.
[193] **Saban,** s. 460.
[194] **Uğur / Elibol,** s. 93.
[195] **Uğur / Elibol,** s. 93-94.
[196] **Öncel / Kumrulu / Çağan** s. 103.
[197] **Taşdelen, Aziz** (2003) "Vergisel Arama", Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, C: 5, S: 2, s. 166.

delillerin değerlendirilmesi neticesinde bir rapor ile olay ve olguların izah edilmesini amaçlayan hukuksal bir kurum olup, vergi incelemesine başvurulması suretiyle yapılacak olan arama işlemi de "vergisel suç kolluğu işlemi" olarak nitelendirilmektedir[198].

Aramaya başvurulmasıyla işletilen süreçte yapılan işlemler vergi inceleme işlemi niteliğinde olup, Cumhuriyet Savcılığı nezaretinde yapılmaktadır, ancak her ne kadar soruşturmaya konu suç, vergi kaçakçılığı da olsa, buradaki faaliyet bir adli kolluk faaliyeti olarak değil, mali kolluk faaliyeti olarak değerlendirilmektedir[199]. Vergisel aramanın, VUK'ta tanımı yapılmış değildir, fakat arama yapılacak durumlar ve aramanın koşulları belirtilerek kurum açıklanmaya çalışılmıştır[200]. Kanunda ihbar ve vergi incelemesi sırasında vergi kaçırıldığına ilişkin emareye rastlanılması halleri ifade edilmiş olsa da bunlar örnekleme suretiyle sayılmış bilgi edinme yolları olup, burada önem arz eden durum, vergi kaçırılması olayının vergi inceleme elemanı tarafından öğrenilmesidir[201].

Ceza muhakemesinde, asıl gaye olan maddi gerçeğe kavuşmak adına başvurulan bir koruma tedbiri olarak arama, vergi ceza hukukunda bir delil ele geçirme ve denetim mekanizması olarak da öngörülmüştür. Zira vergisel arama kurumuna başvurmadaki maksat, mükellefler ve mükellefin hukuki durumunu arz eden mükellefiyetle alakalı somut gerçeği araştırarak tespit etme böylece verginin gerektiği gibi doğru bir şekilde ve zamanında ödenmesidir. Aramayı vergi ceza hukuku içerisindeki denetim yollarından ayıran husus da ceza muhakemesine has bir yöntem olarak öngörülen bir koruma tedbiri olmasıdır[202]. Ancak ceza muhakemesinde sıkça başvurulan koruma tedbiri olan aramadan ayrılık arz eden nokta şudur ki, vergisel arama yalnızca maddi gerçeğe ulaşacağı delilleri ele geçirme amacıyla kullanılmakta yani vergi ceza hukukundaki arama kurumunun, şüpheliyi yakalamak gibi bir işlevi bulunmamaktadır[203].

Vergi inceleme görevlilerinin, ihbara dair bilgileri ve yükümlüye ait vergi idaresindeki dosyada yer alan bilgileri birlikte değerlendirdiklerinde, vergi kaçırma eylemine dair bir emareye ulaşmaları durumunda; vergisel arama yöntemine başvurma

[198] **Taşdelen,** s. 167.
[199] **Yücesoy,** s. 174.
[200] **Taşdelen,** s. 165.
[201] **Taşdelen,** s. 160.
[202] **Uğur / Elibol**, s. 55.
[203] **Uğur / Elibol**, s. 55.

zorunluluğu doğmaktadır[204]. Burada vergi kaçırıldığına dair delalet arz eden emareler, ceza muhakemesinde "makul şüphe"nin vergisel aramadaki özel şeklini ifade etmektedir[205].

Yargıtay 11. Ceza Dairesinin vermiş olduğu bir kararında[206] **delil ele geçirme yolu olarak öngörülen "arama"nın hukuki niteliği** tayin edilmiştir. Şöyle ki: Ceza muhakemesinde olağan bir koruma tedbiri olarak başvurulan arama kurumu, vergi hukukunda sıradışı bir denetim mekanizması olarak istisnai durumlarda söz konusu olmaktadır. Bu denetim yolu hukuki mahiyet anlamında bir adli arama niteliği arz etmesine rağmen bu arama, vergi inceleme elemanlarınca yapılmakta olup genel suç kolluğuna arama esnasında yalnızca güvenliği sağlama vazifesi atfedilmektedir. Bu da vergi suçlarına dair yapılacak aramanın özelliğini ortaya koymaktadır. Vergi araması bir "araç koruma tedbiri" olarak ifade edilmektedir. Böylece **vergi incelemesi denetim yolunun da "ön basamağı"** olduğu belirtilmiştir. Bu yöntemde maksat, vergi kaçakçılığı suçuna sebep olan eylemleri ayyuka çıkaracak ve suçun işlendiğine dair kanıt sağlayacak belge ve kayıtlara ulaşmaktır.

Yargıtay 11. Ceza Dairesinin, vermiş olduğu bir başka kararında[207] ise, *"defterlere kaydı gereken hesap ve işlemleri vergi matrahının azalması sonucunu doğuracak şekilde tamamen veya kısmen başka defter belge veya diğer kayıt ortamlarına kaydetmek"* suçundan, VUK m.359 kapsamında yargılanan sanıklarla ilgili olarak, arama ve aramalı incelemenin usul ve şartlarına aykırı davranılmış olması, incelenmiştir. Bu kararda, *emniyet mensupları tarafından, sanıkların evlerinde, işyerlerinde, üstlerinde ve araçlarında yapılan arama sonucu; muhtelif çek defteri, el defteri ve senetlerin ele geçirilmesi suretiyle vergi incelemesi yapılarak, dava şartı olan mütalaanın bu delillere nazaran oluşturulması ve buna dayanarak hazırlanan iddianamenin kabulüyle kamu davası açılmasındaki sakıncalar* üzerinde durulmuştur. Arama işleminin emniyet mensuplarınca yapılması durumunda, gecikmesinde sakınca bulunan bir halin varlığına dayanıp dayanılmadığının belirtilmiş olması gerektiğinin altı çizilmiştir. Genellikle vergi mükellefi olarak karşılaşılan failler için kanun koyucunun öngörmüş olduğu ve daha güvenli bir yol olan *VUK m.142 vd. maddelerindeki özel usule uygun olarak arama ve el koyma işleminin gerçekleştirilmesinin* gerektiği ifade edilmiştir. Bu noktada olması gereken usul de dile getirilmiş ve *Cumhuriyet Başsavcılığının, yetkili sulh ceza hakiminden*

[204] **Taşdelen,** s. 169.
[205] **Taşdelen,** s. 173.
[206] Yargıtay 11. Ceza Dairesi, E: 2016/5789, K: 2018/7342, T: 27.09.2018 (Kazancı İçtihat Bilgi Bankası).
[207] Yargıtay 11. Ceza Dairesi, E: 2017/3532, K: 2017/3462, T: 08.05.2017 (Kazancı İçtihat Bilgi Bankası).

talepte bulunması ve arama kararı verilmesi halinde arama işlemini vergi incelemeye yetkili olanların gerçekleştirmesine imkan sağlanması gerektiği belirtilmiştir.

Yargıtay bu kararında, delillerin değerlendirilmesi hususunu ayrıca ele almış ve CMK m.230/1-b bendi uyarınca *hükme esas alınan ve reddedilen delillerin belirtilmesi gerektiğini ve bu kapsamda dosya içerisinde bulunan hukuka aykırı yöntemlerle elde edilen delillerin, ayrıca ve açıkça gösterilmesi gerektiğini de gözeteceğini* ifade etmiştir. Zira mezkur kararda, VUK m.412 vd. usul ve şartlarına riayet edilmeden elde edilen delilin hukuka aykırı olduğunu tespit etmiştir.

Aramanın yapılabilmesi için kanunda belli şartlar tayin edilmiştir. Şöyle ki:

- Vergi incelemesi yetkisini haiz ilgililerin buna gerek duyması ve arama kararı vermek üzere yetkili kılınan sulh yargıcından gerekçeli bir yazı ile bu konuda istekte bulunması gerekmektedir. Bu talepte gerekçe çok önemlidir, zira hakim, talep yazısında yer alan gerekçeyi inceleme konusuna esas tutmaktadır[208]. Vergi inceleme elemanı talep yazısında yer verdiği gerekçe kısmında, durumun suç arz eden sakıncalı halini ve vergi yükümlüsünün vergilendirilmesine ilişkin dosyasındaki delilleri de görüşleriyle birlikte açıklamaktadır[209].
- Arama talebinde, nezdinde arama istenilen kişi, yer ve eşya gösterilmelidir[210]. Bu noktada değinmekte fayda var ki, VUK'a göre defter ve belgeler ile muhasebe kayıtları elektronik ortamda tanzim edilip, Hazine ve Maliye Bakanlığınca bunların içermesi gereken asgari husus ve standartlar da çizilmektedir[211]. Bu çerçevede düzenlenip, bilgisayar, bilgisayar programı ve kütüklerde de arama, el koyma ve kopyalama işlemi CMK m.134'e göre gerçekleştirilebilmektedir. Burada önemli olan, *bir suç dolayısıyla yapılan soruşturma çerçevesinde, somut delillere dayanan, kuvvetli suç sebeplerinin varlığı ve başka surette delil elde etme imkanının bulunmaması halinde, Cumhuriyet savcısının istemi üzerine şüphelinin kullandığı bilgisayar ve bilgisayar programları ile bilgisayar kütüklerinde arama yapılmasına, bilgisayar kayıtlarından kopya çıkarılmasına, bu kayıtların çözülerek metin haline getirilmesine hakim tarafından karar verilecektir.* Zira VUK'un mükerrer 242. maddesi hükmünce, elektronik ortamda tutulup saklanabilen bu belgeler, Kanun hükümlerine uygun olarak düzenlenmiş belge hükmünü haizdirler.

[208] **Taşdelen,** s. 170.
[209] **Taşdelen,** s. 170.
[210] **Saban,** s. 460.
[211] **Uğur / Elibol,** s. 93.

- Sulh ceza yargıcının, yasada öngörülen şartların ve unsurların gerçekleşip gerçekleşmediğini inceleyerek koşulların varlığına ikna olmasıyla istenilen yerlerde arama yapılmasına karar vermiş olması aranmaktadır[212].

Şartların gerçekleşmesiyle birlikte arama kararının yerine getirilmesinde vergi ceza muhakemesine has durumlar söz konusu olabilecektir. Öncelikle VUK'ta düzenlenmemiş durumlardan aramanın yapılacağı vakit, gecikmesinde sakınca bulunan haller gibi durumlarda CMK'ya başvurulacaktır. Arama kararıyla birlikte VUK'ta m.142 vd. 'da öngörülen prosedürün gerçekleştirilmesi gerekmektedir. Zira VUK incelemenin usulü ve bitirilmesine ilişkin ayrıca hükümler içermektedir. Şayet arama sonucunda VUK m.359 kapsamında vergi kaçakçılığı eyleminin gerçekleştiğine ve VUK m.360 gereğince suça iştirakin söz konusu olduğu durumlarda, hadisenin mahiyet ve içeriğine ilişkin deliller bildirilerek "vergi kaçakçılığı suçu raporu" tanzim edilecek ve yetkili Cumhuriyet savcısına gönderilecektir[213].

Şartların gerçekleşmesiyle birlikte verilen kabul kararı bir yana sulh ceza hakiminin dosya üzerinden yapmış olduğu inceleme ile vergi kaçırıldığına dair bir emareye ulaşamaması da mümkündür. Bu durumda arama talebinin reddi kararı verilecektir. Ancak bu karar, vergi kaçırılmadığının tespiti manasında yorumlanmayacak, geçici tedbir olarak başvurulacak olan arama kurumuna o an müsaade edecek olguların yetersizliğinin tespitidir[214]. Verilen red kararına karşı VUK'da açıkça bir yol gösterilmediği için bu noktada CMK'daki ilgili hükümlere başvurmak gerekecek[215] ve CMK m.267'de düzenlenen itiraz kurumu gündeme gelecektir[216].

CMK m.268/I'e göre; sulh ceza hakimi kararına karşı yapılacak *itiraz, ilgililerin kararı öğrenmesinden itibaren yedi gün içinde kararı veren mercie verilecek bir dilekçe yahut tutanağa geçirilmek koşuluyla zabıt katibine beyanda bulunmak suretiyle yapılacaktır.* Cumhuriyet savcısı, burada itiraz edecek olan ilgili konumundadır[217]. Maddenin devamında, *hakimin itirazı değerlendirerek itirazın yerinde olduğuna kanaat getirmesi halinde kararı düzelteceği, itirazın yerinde görülmemesi halinde ise, en çok üç gün içerisinde itirazı incelemeye yetkili olan mercie göndereceği* belirtilmiştir. Kanun'da

[212] **Saban,** s. 461.
[213] **Yücesoy,** s. 172.
[214] **Taşdelen,** s. 173.
[215] Yargı kararlarında sürecin bir parçası olarak değerlendirilen aramanın idari yargıda, tek başına iptal davasına konu edilebilecek icrai nitelik arzetmediğine dair görüş için bkz. **Yücesoy,** s. 166.
[216] **Yücesoy,** s. 165.
[217] **Taşdelen,** s. 174.

itirazı incelemeye yetkili merciler CMK 268. maddenin 3. fıkrasında sayılmıştır: "Sulh ceza hakimliği kararlarına yapılan itirazların incelenmesi, o yerde birden fazla sulh ceza hakimliğinin bulunması halinde, numara olarak kendisini izleyen hakimliğe; son numaralı hakimlik için bir numaralı hakimliğe; ağır ceza mahkemesinin bulunmadığı yerlerde tek sulh ceza hakimliği varsa, yargı çevresinde görev yaptığı ağır ceza mahkemesinin bulunduğu yerdeki sulh ceza hakimliğine; ağır ceza mahkemesinin bulunduğu yerlerde tek sulh ceza hakimliği varsa, en yakın ağır ceza mahkemesinin bulunduğu yerdeki sulh ceza hakimliğine aittir."

Kanunda, ilgili maddenin devamında "suçla irtibatı nedeniyle muhtelif şahıslar veya mahaller nezdinde yapılacak olan aramalarda, bunlardan birine karar verme yetkisinde olan sulh yargıcı, diğer sulh yargıçlarının salahiyetinde bulunanlar hakkında karar verebilecektir" hükmü yer almaktadır. Bu hükmün gerekçesi de vergi usul hukukunda arama kurumunun, suç delili elde etme gayesi olan, geçici nitelik arz eden bir güvenlik tedbiri olmasıdır[218]. Bu noktada ifade etmek gerekir ki, vergisel aramaya ilişkin her bir karar, kişi veya şey üzerinde söz konusu olmakta ve ancak bunlara ilişkin konuyla sınırlandırılmaktadır[219]. Ayrıca aramaya konu edilen defter ve belgelerin tamamı veya belirli dönemi kapsayan kısımlarının el konma işlemine tabi tutulması ihbar ve inceleme esnasında tespit edilen belirtiye göre değerlendirilecektir[220]. Arama kararının yetki sınırını çizerken; Kanun'un "nezdinde" ifadesiyle "defter ve belgelerin bulundurulabileceği hakimiyet alanı"nı[221] kastetmiş olduğunu, göz önünde bulundurmak gerekecektir. Zira vergi yükümlüsünün muhasebecisi nezdinde tutulan defter ve belgelerinin aramaya tabi tutulması söz konusu olabilmekte ve muhasebeci nezdindeki defter ve belgeler de hakimiyet alanı içerisinde değerlendirilmektedir[222].

VUK 142. maddenin son bendinde belirtildiği üzere; ihbar üzerine bir aramaya karar verilmişse şayet ve bu ihbarın asılsız olduğu tespit olunursa, şahsında yahut mahallinde arama yapılan kimse, bu muhbirin adını sorabilir ve vergi dairesi de bu halde, ismi bildirmeye mecburdur.

Arama kararının verilmesiyle birlikte bu kararda bazı maddi ve şekli unsurların tamamlanmış olması gerekmektedir. Öncelikle ifade etmek gerekir ki, vergi ceza

[218] **Taşdelen,** s. 171.
[219] **Taşdelen,** s. 170.
[220] **Taşdelen,** s. 170.
[221] **Taşdelen,** s. 171.
[222] **Taşdelen,** s. 172.

muhakemesinde arama kurumu, kişilerin hak ve özgürlüklerine doğrudan bir müdahale içermektedir. Bu nedenle de yapılan müdahalenin hukuka uygun ve kanunda çizilen sınırlar içerisinde gerçekleşmesi bir ön şarttır. Ceza muhakemesinin delil toplama ve koruma tedbiri olan arama kurumu, VUK'ta düzenlenmiş olmakla birlikte VUK m.147'de; *VUK'ta açıkça yazılı olmayan hallerde CMK'nın aramayla ilgili bölümlerinin VUK için de geçerli olacağı* vurgulanmıştır. Burada maksat; Yargıtay 11. Ceza Dairesinin vermiş olduğu bir kararında[223] belirtildiği üzere; VUK'un aramaya ilişkin 142 ila 146. maddelerinin açıkça düzenlediği hususlarda geçerli olmasını sağlarken, açıkça düzenlenmemiş olan konularda ise, CMK'da ilgili hükümlerin uygulanmasını sağlamaktır. Bu nedenle de arama kararı verilirken, her ne kadar VUK m.142'deki usuli şartlar gerçekleştirilmiş olsa da ceza muhakemesi bağlamında bir koruma tedbiri olarak öngörülen arama kararının verilmesinde, suç şüphesinin varlığı, karar verilirken gecikmesinde sakınca bulunma hali, arama kurumuna başvurmada haklılık ve arama işleminde orantılılık ilkelerinin de gözetilmesi önem arz etmektedir[224].

Arama denetim yolunun hukuki delil niteliği kazanabilmesiyle ilgili olarak Yargıtay kararları doğrultusunda varılan tespitler şöyledir:

- *Şayet genel hükümlere tabi bir suç ihbarı üzerine, delil elde edilmesi maksadıyla CMK uyarınca yapılan arama işlemi sonucunda vergi suçunun da işlendiğini gösteren delillere erişilmesi veya VUK m.147 hükmü karşısında, vergi suçuyla ilgili olmasına rağmen gecikmesinde sakınca bulunan hallerde* ***CMK hükümlerine göre arama yapılabilecektir.*** *Bu şartlarda yapılan arama neticesinde elde edilen delillerin de hukuka uygun olduğu kabul edilmektedir.*
- *Şayet sanıkların VUK m.359 kapsamındaki sahte fatura ticareti yaptığı gerekçesiyle şüpheli bulunmaları ve bunun üzerine bu suçun delillerinin tespiti maksadıyla adli aramanın yapıldığı hallerde durum değişmektedir.*
- *Yargıtay, en başından VUK m.359 kapsamında bir suç için arama yapılacaksa; burada muhakkak VUK m.142'de yer alan özel hükümlere riayet edilmesinin gerekliliğini vurgulamaktadır.*
- *Hukuka aykırı olarak yapılan arama ve el koyma nedeniyle, bu bilgilerle tertip edilen* ***vergi suçu raporu, vergi tekniği raporu, vergi inceleme raporları****nın da mahkumiyete esas alınamayacağını belirtmiştir.*

[223] Yargıtay 11. Ceza Dairesi, E: 2013/3618, K: 2015/1001, T: 22.01.2015 (Kazancı İçtihat Bilgi Bankası).
[224] **Uğur / Elibol,** s. 92.

- *Nihayetinde VUK m.142 özel hükümlerine riayet edilmeden yapılan arama neticesinde elde edilen delilleri hukuka aykırı bulmuştur. Bunlar haricinde de sanıkların cezalandırılmasına imkan veren başka delilin olmaması nedeniyle de mahkumiyet hükmü kuran yerel mahkeme kararını bozmuştur.*

VUK'da vergisel aramanın usulü ayrıntılı olarak ele alınmıştır. Burada kişi hak ve özgürlüklerine müdahale içeren bu incelemenin istisnai ve ilgilileri açısından ağır sonuçlar doğurması nedeniyle arama neticesinde el konulan defter ve belgelerin incelenmesine dair VUK'da belli sınırlar tayin edilmiştir. VUK m.145 hükmü uyarınca, defter ve vesikaların incelemesi en geç üç ay içerisinde bitirilecek, bu süreçte tamamlanamayan inceleme için haklı sebeplerin varlığı halinde, sulh ceza hakimliğinin süreyi uzatması söz konusu olabilecektir.

İnceleme neticesinde suç delili tespit edilmişse, defter ve belgelerin iadesi cezanın kesinleşmesine ertelenecektir. Şayet sürenin sonunda, vergi kaçakçılığına ilişkin herhangi bir suç deliline ulaşılamamışsa hakim uzatma talebini reddedecek ve defter ve vesikalar ilgilisine iade edilecektir[225]. İnceleme işlemi devam ederken sürenin sonuna gelinmiş ve o ana kadar bir takım suç delillerine ulaşılmış olmasına rağmen hakimin süre uzatım talebini reddetmesi söz konusu olabilmektedir. İncelemenin sonlandırılmasının düzenlendiği VUK m.145'te, ilgililere defter ve vesikaların iadesinin mümkün olması için bahsi geçen defter ve vesikaların suça ilişkin bir delil olarak nitelendirilememesi gerektiği belirtilmiştir. Bu nedenle de her ne kadar hakim tarafından süre uzatım talebi reddedilmiş olsa da defter ve belgeler üzerinde suç deliline ulaşılması defter ve belgelerin iadesine engel olacaktır[226].

İncelemenin tamamlanmamasına karşın sürenin sonuna gelindiği durumlarda arama ile elde edilen defter ve belgeler üzerindeki işlemin normal vergi incelemesine dönüşüp dönüşmeyeceği noktasında da net bir yaklaşım olmamakla birlikte iade sonrasında normal incelemenin yapılması gerektiği yönünde bir yaklaşım söz konusudur[227].

Vergi ceza muhakemesinde arama denetim yolu vasıtasıyla elde edilen delillerin hukuka uygun, aramanın ölçülü ve gerekli olması vurgulanırken, kişi hak ve özgürlüklerine doğrudan bir müdahale içermesi nedeniyle hukuken öngörülebilir, meşru amaca dayanan ve demokratik toplumda gereklilik arz eden bir kısıtlamaya gidilebileceği

[225] **Taşdelen,** s. 178.
[226] **Taşdelen,** s. 179.
[227] **Taşdelen,** s. 179.

vurgulanmaktadır[228]. Funke v. Fransa kararında, "gümrük görevlilerinin adli polisle birlikte vergi müdürlüğü ihbarı üzerine başvuran ve eşine farklı ülkelerdeki malvarlıklarına ait değerlere dair delil toplamak maksadıyla yapılan aramaya ilişkin başvuruda, Mahkeme, müdahalenin gerekliliğini değerlendirirken ülkenin ekonomik refahını koruma gayesini meşru amaç olarak değerlendirmiş ve müdahalenin izlenen meşru amaçla kesinlikle orantılı olması aranmış ve mezkur davada bu orantı yetersiz bulunarak; AİHS m.8 *özel yaşama ve aile yaşamına saygı hakkının* ihlaline karar verilmiştir"[229].

Kişi hak ve özgürlüklerine yönelik bir müdahalenin söz konusu olduğu bir denetim mekanizması olarak işletilen arama kurumundan verim alınabilmesi için vergi hukukunda, defter ve belgelerin incelenmesi "çabuk ve her işten önce" yapılmakta ve hazinenin alacağına ulaşabilmesi adına bu incelemelere "yasadan kaynaklanan iş önceliği" vasfı tanınmaktadır[230].

3.2.1.2.3. Bilgi Toplama

VUK m.148'de, ortada tespit olunması gereken bir mevzunun varlığı halinde, *"Kamu idare ve müesseseleri, mükellefler veya mükelleflerle muamelede bulunan diğer gerçek ve tüzel kişiler, Hazine ve Maliye Bakanlığının veya vergi incelemesi yapmaya yetkili olanların isteyecekleri bilgileri vermeye mecburdurlar"* denilmek suretiyle delil niteliği taşıyacak bilgiye ulaşma yolu gösterilmiştir. Bilgi yazılı yahut sözlü olarak istenebileceği gibi istenilen bilgiye ulaşmak için ilgililerin vergi dairesine zorla getirilmesi gibi durum söz konusu olmamaktadır[231]. Ayrıca vergi idaresinin çeşitli sicillere, kitle iletişim araçlarına, meslek örgütlerine ya da uluslararası anlaşma yapılan ülkelere bilgi toplamak suretiyle başvurabilmesi de mümkün kılınmıştır[232]. Bilgisine başvurulan kişi ve kurumlara ilişkin mecburiyet de VUK m.149'da "devamlı bilgi verme" başlığı altında yer bulmuştur.

VUK m.150'de, *sulh yargıçları, icra, nüfus ve tapu memurları, yabancı memleketlerdeki Türk konsolosları veya konsolosluk görevini yapanlar, mahalle ve köy muhtarları, banka, bankerler ve şirketler ile emanet kabul eden gerçek ve tüzel kişiler; her*

[228] **Saban,** s. 463.
[229] **Saban,** s. 462-463.
[230] **Taşdelen,** s. 177.
[231] **Karakoç, Yusuf** (2004) Genel Vergi Hukuku, Gözden Geçirilmiş ve Genişletilmiş 3. Bası, Ankara, Yetkin, s. 232.
[232] **Bilici**, s. 95.

ay muttali oldukları ölüm olayları ve intikalleri, ertesi ayın 15. günü akşamına kadar vergi dairesine yazı ile bildirmeye mecbur olduklarına dair bir düzenleme yer almaktadır. Ayrıca usulüne uygun bilgi istenmesine karşın, bilgi verme zorunluluğunun gereğini ifa etmeyenler hakkında VUK'un mükerrer 355. maddesine göre; özel usulsüzlük cezası kesilecektir.

VUK m.151'de, özel kanunlarda yer alan mahremiyet hükümleri gereğince bilgi vermekten imtina edilebilecek mesleki kurum ve kuruluşlara yer vermiştir. Danıştay 4. Dairesinin, vermiş olduğu bir kararında[233], bilgi verme yükümlülüğünü yerine getirmeyen mahalle muhtarı hakkında kesilen özel usulsüzlük cezası üzerine yapmış olduğu değerlendirmede, muhtarın savunmalarına itibar ettiği görülmektedir. Zira muhtar hakkında kesilen bu cezaya ilişkin açmış olduğu davada, vergi denetmenleri bürosu başkanlığınca mahallesindeki gayrimenkullerin kira işlemlerine ilişkin olarak kendisinden talep edilen bilgileri verme noktasında bir görevi olmadığını, talep edilen bilgilere kendisinin fiilen ulaşma imkanının olmadığını, İdarenin, VUK'ta belirtilen yoklama, inceleme ve arama yetkilerini kullanarak istenilen bilgilere ulaşma imkanının olduğunu ve hal böyle olunca kendisine atfedilebilecek bir görevin söz konusu olmadığını ileri sürmüştür. Danıştay da bu gerekçelere dayanarak kesilen cezanın kaldırılması kararını veren yerel mahkeme kararını onamıştır.

Bilgi toplama başlığı altındaki son madde olan VUK m.152'de, bu hususta toplanan yazılı bilgilerin istihbarat arşivlerinde gizli olarak saklanacağı ve kimlerin ne şekilde bunlara erişebileceğinin de Hazine ve Maliye Bakanlığınca tespit olunacağı belirtilmektedir.

3.2.1.2.4. Vergi İncelemesi

Vergilendirmeyle ilgili olayların ve hesap durumlarının tespit edildiği denetim yolu olarak vergi incelemesi VUK m.131'de düzenlenmiştir. İlgili maddeye göre; *bu düzenlemenin amacı, ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırmak, tespit etmek ve verginin ödenmesini sağlamaktır.* Verginin tarhı işlemi mükellefin beyanına dayanmakta olup, mükellef de bu beyanını defter ve kayıtlara binaen vermektedir, ancak bu kayıtların da yasal şartları taşıyan belgelere uygun olması gerekmekte olup; şekli şartlar ve maddi gerçek, vergi denetimi için öngörülen denetim mekanizmalarından vergi incelemesi ile

[233] Danıştay 4. Daire, E: 1999/5038, K: 2000/4941, T: 29.11.2000 (Kazancı İçtihat Bilgi Bankası).

ortaya çıkmaktadır[234]. Vergi incelemesinin diğer vergi denetim türlerinden farklı olduğu söylenebilir. Zira vergi incelemesi, "bir mükellefin vergi kanunları karşısındaki durumunun, yoğun ve ciddi bir inceleme ve araştırma ile tespit edilmesi" sürecini ifade eden bir seri işlemler bütünüdür[235].

Mutluer/Dayanç'a göre ise; vergi incelemesi geniş anlamda kullanılmış olup, "denetim" ifadesine karşılık gelmektedir[236]. Şöyle ki; vergi incelemesinin maksadının açıklandığı maddede, vergi incelemesinin yalnızca defter ve belgelerin esas alınmasıyla icra edilen bir inceleme işlemi olmadığı üzerinde durulmaktadır. Revizyon yapılması için defter ve belgelerin mevcut olması gerekirken, geniş anlamıyla vergi incelemesinde, defter ve belgelerin mutlak mevcudiyeti aranmamaktadır.

Defter ve belgelerin kaybolmuş olması ve böylece ibraz edilemiyor olması halinde de her çeşit kaynağa başvurulabilmektedir. Bu inceleme kapsamında, mükellefe taraf olanlardan alınan bilgiler, vergi dairesi kayıtlarından elde edilen bilgiler, bazı hallerde de tanık ifadeleri kastedilmektedir[237]. Bunun yanında mükellefin yaşam biçimi, özel giderleri de incelemeye esas alınan kaynaklar arasında gösterilmektedir[238]. Bu noktada VUK'ta özel bir düzenlemeyle yer verilmiş olan ispat usulüne değinmek gerekecektir.

VUK m.3/B bendindeki düzenlemeye göre; *vergilendirmede vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyeti esas alınacaktır. Vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyeti yemin hariç her türlü delille ispatlanabilecektir.* Maddenin devamında tanık ifadesine de yer verilmekle birlikte *vergiyi doğuran olayla ilgisi tabii ve açık bulunmayan şahit ifadesinin ispatlama vasıtası olamayacağı* ifade edilmiştir.

Diğer yandan düzenlenen bir belge, mükellefin gelirine ilişkin olması yanında aynı zamanda bu belgenin karşı tarafına ait gideri de göstermektedir[239]. Böyle bir durumda başka bir mükellefin kayıt ve belgelerine de başvurulabilmekte ve uygulamada bu durum "karşıt inceleme" olarak adlandırılmaktadır[240]. Belgelerin bu şekilde karşılıklı olması ve gerek duyulduğu takdirde belgenin taraflarına birlikte başvurulacak olması yükümlüleri

[234] **Uğur / Elibol**, s. 49.
[235] **Baykara**, s. 8.
[236] **Mutluer / Dayanç** (2014), s. 93.
[237] **Mutluer / Dayanç** (2014), s. 93.
[238] **Mutluer / Dayanç** (2014), s. 93.
[239] **Uğur / Elibol**, s. 49.
[240] **Uğur / Elibol**, s. 49.

belge kaçırmaktan ve muhteviyatı itibariyle yanıltacak beyanlarda bulunmaktan alıkoymaktadır[241].

Yargıtay, vergi suçlarında cezaların ağır ve yüksek olmasını gözeterek, yapılan inceleme ve yargılamalarda ayrıca bir özen gösterilmesi gerektiğine değinmektedir. Çünkü vergi incelemeleri ve yargılamaları bir iş yerinin açılması veya şirketlerin kurulmasından itibaren takribi 3-4 yıl sonra başlatıldığı da dikkate alındığında delillerin pek çoğu kaybolmakta bu nedenle yapılacak vergi inceleme ve araştırmalarında, savcılığa gönderilecek dosyalarda suçun ne şekilde işlendiği, hangi delillerin bulunduğu gösterilmeli ve bu deliller açıklanmalı ve evrakları dosyasına eklenmelidir[242].

Açıklanan bu hususlardan sonra vergi incelemesinin içeriğine değinmekte fayda olacaktır. Zira Cumhuriyet savcısının vergi suçundan haberdar olmasından sonra yapacağı ilk işlem; vergi dairesine bir inceleme yaptırmasıdır. Zira bu konuda Yargıtay 9. Ceza Dairesinin vermiş olduğu kararında[243] belirtildiği üzere; "213 sayılı VUK 367. maddesi 2. bendi uyarınca kaçakçılık suçunun işlendiğine muttali olan Cumhuriyet Savcılığının hemen ilgili vergi dairesini haberdar ederek inceleme yapılmasını istemesi ve kamu davasının açılması hususunun, inceleme sonucunun Cumhuriyet savcılığına bildirilmesine talik olunması gerekirken, mali polisin suç duyurusu üzerine açılan kamu davasına devamla hüküm kurulması" kanuna aykırı bulunarak yerel mahkeme kararı bozulmuştur.

Vergi incelemesiyle ilgili olarak şunu ifade etmek gerekir ki, kaçakçılık suçunun işlendiğini Cumhuriyet savcısı vergi ile ilgili birimler haricinde öğrendiğinde, vergi dairesinden vergi incelemesi yapmasını talep edecektir. Kamu davasının açılabilmesi için de bu incelemeye ilişkin neticenin savcılığa iletilmesi gerekmektedir[244]. Bu noktada Şenyüz'ün konuya ilişkin düştüğü şerh önem taşımaktadır. Şöyle ki; Cumhuriyet savcısının suça dair ihbarı vergi idareleri haricinde alması halinde vergi idarelerinden "inceleme" talebinde bulunarak görüş alacağının altı çizilmişti. İşte burada inceleme sonrasında verilecek görüş, suç duyurusu mahiyetinde kabul edilmemekte ve bunun mütalaaya bağlanması da gerekmemektedir[245]. VUK m.367/2 fıkrasında; "kamu davasının açılması, inceleme neticesinin Cumhuriyet Başsavcılığına bildirilmesine talik olunur" denmesi suretiyle görüş ve mütalaa aynılığı ortaya konmuştur. Ancak buradaki inceleme

[241] **Uğur / Elibol**, s. 50.
[242] "VUK'un 359. maddesi ve Yargıtay Bakışı" Yargıtay Notları.
[243] Yargıtay 9. Ceza Dairesi, E: 1988/6392, K: 1989/1042, T: 23.02.1989 (Kazancı İçtihat Bilgi Bankası).
[244] **Yereli**, **Ahmet Burçin** (2001) "Adli Yargının Görev Alanına Giren Vergi Suç ve Cezaları" Vergi Dünyası Dergisi, S: 237, s. 116.
[245] **Şenyüz** (2016), s. 29.

kurumundan vergi incelemesi mi kastediliyor yahut farklı bir usul ve yöntem öngörülen bir inceleme mi olduğu noktası aydınlatılmamış olup, genel olarak bir incelemeden bahsedildiği görüşü[246] Şenyüz tarafından kabul edilmiştir. Bu nedenle de vergi dairesinden alınan görüşün mütalaaya bağlanmasının gerekmediği vurgulanmıştır[247].

Özcan[248] da VUK m.367/I fıkrasında ifade edilen vergi incelemesi ile 2. fıkradaki incelemenin aynı anlam ve içeriğe sahip olmadığı görüşündedir. Öyle ki her ne kadar VUK 367. maddesi bütünsel olarak ele alındığında "vergi incelemesi" temeline dayanan bir düzenleme içermektedir. Ancak vergi incelemesinin tarh zamanaşımı süresi içerisinde yapılması gerekmektedir. Bu süre de inceleme zamanına dair VUK m.138 ile zamanaşımına dair düzenlemeyi içeren VUK m.114'ün birlikte değerlendirilmesiyle *vergi alacağının doğduğu takvim yılını takip eden yılın başından başlayarak 5 yıllık süre* olarak tespit edildiği görülmektedir. Vergi kaçakçılığı suçlarının zamanaşımı süresi ise, TCK m.66 uyarınca 8 senedir. Şayet VUK m.367/II fıkrasındaki inceleme ile kastedilen m.134 ve devamındaki vergi incelemesi olarak yorumlanacaksa, tarh zamanaşımının dolması nedeniyle vergi incelemesinin yapılamaması söz konusu olabilecektir. Hal böyle olunca buna bağlı bir mütalaa tanzim edilemeyecek ve nihayetinde ceza hukukunda dava zamanaşımı süresi dolmadan, suçlar soruşturulamaz hale gelecektir.

Nihayetinde Özcan'ın vardığı sonuç; ilgili fıkralar için amaçsal yoruma başvurulduğu takdirde, "inceleme" ve "vergi incelemesi" ile kastedilenin birbirinden farklı işlemler olduğudur. Bu iki kavram bu şekilde yorumlandığında, Cumhuriyet Başsavcılığının talebi üzerine yapılan inceleme neticesinde vergi dairesinin tanzim edeceği teknik raporun, rapor değerlendirme komisyonları nezdinde incelenerek mütalaa düzenlenmesi de aranmayacaktır[249].

Yargıtay ise bu noktada görüş ya da inceleme olarak herhangi bir ayrıma gitmemekte Yargıtay'daki müzakerelerde tarafımızca yapılan gözlemlere göre de Cumhuriyet savcısının suçu öğrenmesiyle birlikte vergi idarelerinden "vergi incelemesi" yapılmasını talep etmesi gerektiği yönündedir. Yani bu noktada bir kavram karmaşası bulunmamakta, bu inceleme vergi incelemesi olarak adlandırılmaktadır.

Yukarıdaki açıklamaların ardından ele almakta fayda olacaktır ki; yetkililer Cumhuriyet savcısı tarafından kendilerinden istenen görüşü vermeye yönelik bir çekince

[246] **Şenyüz** (2016), s. 29-30.
[247] **Şenyüz** (2016), s. 29.
[248] **Özcan**, s. 509.
[249] **Özcan**, s. 510.

gösterme olasılığına sahip değildirler. Zira CMK m.161/1 icabı, *Cumhuriyet savcısının suç işlendiğinden haberdar olması halinde doğrudan doğruya veya emrindeki adli kolluk görevlileri aracılığıyla her türlü araştırmayı yapabilecek ve kamu görevlilerinden de her türlü bilgiyi isteyebilecektir.* Elbette ki bu noktada alınacak görüşün, hukuki anlamda tam ve doğru bir yaklaşım göstermesi beklenmemektedir. Yalnızca kendilerinden bilgi talep edilen ve/veya kendilerinden bilgi toplaması istenen adli manadaki iş ve görevlerde gecikme, ihmal ve kötüye kullanma gibi bir durum söz konusu olduğunda Cumhuriyet savcısı herhangi bir izin almadan TCK m.161/5 kapsamında ilgililer hakkında cezai sorumluluk sürecini işletebilecektir[250].

Cumhuriyet savcısının yapılan bu incelemelerle bağlılığı ilerleyen bölümlerde tartışılacaktır, fakat yapılan inceleme neticesinde gelecek raporun tatbikatı hakkında bilgi sahibi olunmasında fayda olacaktır.

Vergi incelemesi, vergi kaçakçılığı suçunun işlendiği yer vergi dairesi tarafından yapılacaktır[251]. Vergi incelemesini yapmaya yetkili olanlar VUK m.135'te gösterilmiştir. Bunlar; *Vergi Müfettişleri, Vergi müfettiş yardımcıları, ilin en büyük mal memuru veya vergi dairesi müdürlükleridir*. Ayrıca *Gelir İdaresi Başkanlığının merkez ve taşra teşkilatında müdür kadrolarında görev yapanların da her hal ve takdirde inceleme yetkisini haiz olduğu* Kanun'da belirtilmiştir. Önemli olan mesele vergi incelemesi işlemi esnasında, vergi inceleme yetkisini haiz ilgililerce; VUK m.359'da yer alan bir suçun açığa çıkarılmasıdır[252]. Yoklama işlemi sırasında yoklama memurlarınca kaçakçılık suçlarının işlendiği tespit olunsa dahi bu memurların yapmış olduğu bir vergi incelemesi işlemi olmadığından ve işlemi gerçekleştirenlerin de vergi inceleme yetkisini haiz kimseler olmaması nedeniyle yoklama memurlarının herhangi bir rapor düzenleyerek rapor değerlendirme komisyonu mütalaasıyla birlikte avcılığa iletmesi, ancak ihbar niteliğinde değerlendirilebilecektir. Böylece savcılık hemen inceleme yapılmasına yönelik ilgili vergi dairesiyle irtibata geçecektir[253].

Bilindiği üzere, vergi incelemesi, mükelleflerin, defter, belge, kayıt ve envanterleri üzerinden gerçekleştirilen kapsamlı bir araştırmadır[254]. VUK m.140/6'da belirtildiği üzere; yapılan incelemenin tam inceleme olması durumunda *en fazla bir yıl*, yüzeysel ve kısıtlı

[250] **Şenyüz** (2016), s. 36.
[251] **Özcan**, s. 509.
[252] **Özcan**, s. 511.
[253] **Özcan**, s. 511.
[254] **Taşkan**, s. 169.

inceleme olması durumunda ise, *en fazla altı ay* içerisinde bitirilmesi esastır. Bunun neticesinde vergi inceleme elemanı bir rapor hazırlayacaktır.

Hazırlanmış olan bazı inceleme raporlarına ek olarak "vergi tekniği raporları" da tanzim edilmektedir. Burada daha çok teknik bir mesele olduğunda bunun aydınlatılması amaçlanır. Yalnız ifade edilmektedir ki, vergi tekniği raporundaki bilgiler doğrultusunda çoğu zaman "suç raporu" düzenlenmektedir. Bu şekilde ilgililer savcılığa sevk edilmiş olmaktadır.[255] Şayet savcılık yapılan incelemeyi yeterli ve tatmin edici bulmazsa, bu durumu Hazine ve Maliye Bakanlığına bildirerek ek bir inceleme yapılması talebinde bulunabilecektir[256]. Yahut CMK m.63/3'e dayanarak daha ayrıntılı bilgi almak üzere bilirkişiye başvurulabilecektir[257].

3.2.1.2.5. Denetim Araçlarına Başvurmanın Susma Hakkını İhlali

Vergi inceleme işleminde, yükümlünün, defter ve belgelerini ibraz etmeme veya saklama suretiyle gizlemesinin susma hakkını ihlal edip etmeyeceği hususuna değinmek gerekecektir. Susma hakkı, şahsına suç isnad edilen kimsenin, soruşturma aşamasından hüküm verilinceye kadar aleyhine beyanlarda bulunmaktan geri durması ve delil ileri sürmekten çekince göstermesidir. Anayasa m.38/5 fıkrası, "hiç kimsenin kendisini ve yakınlarını suçlayan bir beyanda bulunmaya ve bu yolla delil göstermeye zorlanamayacağını" düzenlemektedir.

Susma hakkı, Anayasa m.38/4 fıkrasında yer alan "suçluluğu hükmen sabit oluncaya kadar, kimse suçlu sayılamaz" hükmüyle getirilen masumiyet karinesini de tamamlar niteliktedir[258]. Susma hakkı kişinin aleyhine delil oluşturabilecek açıklamalardan kaçınmasının yanında aynı zamanda aleyhine suçlayıcı ifade ve/veya belge ibraz etmekten imtina etmesini de kapsamaktadır[259].

Vergi hukukunda, verginin uygulanma işlemleri defter ve belgelere dayanan kayıt sistemleri üzerinden yürütülmekte olup; yükümlüye ait servet, sermaye ve hesapları; vergiye ilişkin faaliyetler, denetim araçları olarak adlandırılan yoklama, arama, bilgi toplama ve vergi incelemesi ispat yollarına başvurularak vergiye ilişkin araştırma ve

[255] **Bilici,** s. 98.
[256] **Özcan**, s. 510.
[257] **Özcan**, s. 510.
[258] **Şenyüz, Doğan** (2014) "Susma Hakkı Karşısında Vergi Usul Kanunundaki Defter ve Belgeleri Gizleme (Kaçakçılık) Suçu" Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, C: 15, S: 1, s. 30.
[259] **Yaltı, Billur** (2006) Vergi Yükümlüsünün Hakları, 1. Bası, İstanbul, Beta, s. 139.

denetimler yapılmaktadır[260]. Bu hukuksal araçlar, vergi aslı ile vergi cezalarını ortaya çıkaran olay ve olguları tespit ederek bunlara ilişkin delillerin ele geçirilmesini sağlamaktadır[261]. Bu noktada vergi idaresinin, yükümlüden talep etmiş olduğu bilgi ve belgelerin ibrazının sınırını susma hakkı çizecektir[262].

Amerikan hukukunda, mahkemenin usulüne uygun olarak vermiş olduğu arama kararına binaen yapılan arama neticesinde ele geçirilen defter ve kayıtların susma hakkını ihlal etmeyeceği kabul edilirken, yalnızca sözlü beyanlarda ve ifade verirken bu husus göz önünde bulundurulmaktadır[263]. Türk hukukunda ise, vergi idaresinin, denetim araçlarına başvururken vergi yükümlüsünü zorlamaması, susma hakkının sınırını çizmektedir[264].

Zorlama, cebir ile arzusu olmadan yetkili makamlara bilgi vermesi noktasında iradesini etkileyerek yahut hürriyetinden yoksun bırakarak bir kimseden, kişinin kendi aleyhine delil teşkil edecek bilginin alınmasıdır[265]. Zira aleyhine delil vermekten kaçınarak susan vergi yükümlüsüne öngörülen yaptırımın para veya hapis cezası olması, susma hakkını ihlal etmektedir[266]. VUK m.359'da, *defter ve belgelerin ibraz edilmemesi durumunda* hapis cezası öngörülmesi, kişinin aleyhine delil içeren bilgi ve beyanda bulunmasına neden olmaktadır[267].

AİHM, 25.02.1993 Funke/Fransa kararıyla susma hakkını, adil yargılanma hakkının temeline dayandırmıştır. Yetkililerin yasal sınırları aşan zorlamalarına yönelik, sanığın korunmasının ve adli hatalardan uzak durulmasının amaçlandığı adil yargılanma hakkı şöyle açıklanmıştır[268]: "Kendi kendini suçlamama hakkı, bir ceza davasında iddia makamının sanığa karşı iddiasını, sanığın arzusu hilafına baskı veya eza yöntemleri ile elde edilen kanıtlara başvurmadan ispat etmesi gereğine dayanır." Böylece susma hakkı, sanığın kendisini suçlamaktan kaçınmasına olanak tanımaktadır. Bu karar ile varılan netice, vergi yükümlüsü sanığın ifade vermekten geri durabileceği gibi ticari kayıtlarını da koruma altına alma olanağı sağlamaktadır[269].

---

[260] **Yaltı,** (2006), s. 140.
[261] **Yaltı, Billur** (2005) "Vergi Hukukunda Susma Hakkı (VUK, 359) (a) (2)'nin Anayasa'ya Aykırılığı Sorunu" Vergi Dünyası, C: 24, S: 285, s. 26.
[262] **Yaltı,** (2006), s. 140.
[263] **Yaltı** (2005), s. 27.
[264] **Yaltı** (2005), s. 29.
[265] **Yaltı** (2006), s. 141.
[266] **Şenyüz** (2014), 37.
[267] **Şenyüz** (2014), 38.
[268] **Yaltı** (2005), s. 28.
[269] **Yaltı** (2005), s. 28.

Nihayetinde kaçakçılık suçları içerisinde düzenleme alanı bulan defter ve belgelerin gizlenmesi eylemine hapis cezası öngörülmüşken, vergi ödevlisinin şahsı aleyhine delil oluşturabilecek defter ve belgeleri, idari makamlara sunmak zorunda bırakılması susma hakkına halel getirmektedir. Ancak kamu güvenliğinin söz konusu olduğu bu durumda, bu tür eylemlerin caydırıcı yaptırımının olması da muhakkaktır. Bu hususiyetlerin gözetilerek adil yargılanma hakkının ilke ve ölçütleri doğrultusunda denetim araçlarına başvurulması ve bu karşıtlığın gerekirse yeni bir düzenlemeyle giderilmesi gerekliliği de doktrinde ileri sürülen ortak öneridir.

3.2.2. Vergi Ceza Muhakemesinde Soruşturma İşlemleri

Kamu davasını açma, Cumhuriyet savcısına atfedilmiş olan bir görevdir. Cumhuriyet savcısının yapmış olduğu soruşturma neticesinde toplanan deliller, suçun işlendiği noktasında yeterli şüpheyi ortaya koyuyorsa, Cumhuriyet savcısı bir iddianame düzenlemektedir. Bu iddianamenin yetkili ve görevli mahkemece kabulü üzerine de kamu davasının açılmasıyla kovuşturma evresi başlamaktadır. Ancak VUK'ta ceza hukukunun genel ilkelerinden, belli noktalarda uzaklaşılmış ve VUK m.359'da düzenlenen **kaçakçılık suçlarının takip/muhakeme şartı olarak;** bu suçtan dolayı Cumhuriyet savcısınca dava açılabilmesi için "bildirim" ve "mütalaa" şartı getirilmiştir[270]. Görüldüğü üzere bu şart, VUK m.362 ve VUK m.363'te yer alan vergi suçları bakımından aranmamaktadır. Bu nedenle muhakeme şartlarıyla ilgili olan açıklamalar yalnızca VUK m.359'daki kaçakçılık suçu için yapılacaktır.

3.2.2.1. Vergi Suçu Raporu ve Hukuki Mahiyeti

Mükelleflerin beyanlarının doğruluğunu araştırmak için vergi idaresi tarafından vergi incelemesi yapılmaktadır. Vergi incelemesini yapan yetkililer tarafından bir vergi inceleme raporu tanzim edilmektedir. Bu rapor içerisinde tarh edilecek vergiler yanında bir yandan da vergi ödevinden kaynaklı olarak ortaya çıkan cezaları göstermektedir. Vergi incelemesi bu şekilde vergi ve ceza kesme işlemi için hazırlık veya bir ön işlem olarak değerlendirilmektedir[271]. İncelemenin neticesinde eleştiriye mahal verecek bir husus olmaması halinde tanzim edilen rapor, "kabul raporu" olarak ifade edilmektedir, ancak vergi incelemesi yapılırken karşılığı hapis cezası olan bir vergi suçunun vücut bulduğu

[270] **Öner**, s. 158.
[271] **Baykara**, s. 8.

kanaatini uyandıracak bir durumla karşılaşılırsa, vergi inceleme raporuna ek olarak aynı zamanda vergi suçu raporu da düzenlenecektir[272]. Bu rapor vergi inceleme elemanının görüşünü içeren bir mütalaadır.

Vergi suçu raporu düzenlendiği konuda teknik anlamda yapılan bir araştırma ve incelemeye dayanmaktadır. 31.10.2011 tarihinde Resmi Gazetede yayımlanmasıyla yürürlüğe girmiş olan *Rapor Değerlendirme Komisyonlarının Oluşturulması ile Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik'te* tanımlar bölümünde 3. maddede düzenlenmiştir. Buna göre; "vergi suçu raporu" VUK m.359 kapsamındaki kaçakçılık suçları için düzenlenen raporu ifade etmektedir. Düzenlenen bu rapor, vergi suçunun tespitine yönelik incelemeye yetkili memurun yorumunu içermekle birlikte suç duyurusu mahiyetindedir[273].

Vergi incelemesi yapmaya yetkili olanların vergi suçu raporu tanzim etmesinin ardından raporlar, komisyonlarda değerlendirilecektir. İlgili Yönetmeliğin 13. maddesinde belirtildiği üzere; *raporların komisyonlara iletilmesinden itibaren en geç altmış gün içerisinde mütalaa verilecek ve bu mütalaada suçun unsurlarıyla, fiil ve fail arasındaki ilişki değerlendirilmiş* olacaktır. Burada ilgili maddenin raporlarla ilgili olarak bir işlem sırası tayin ettiği görülmektedir. Buna göre; yapılan incelemelerin ardından vergi inceleme raporunun yanında vergi suçu raporunun da düzenlenmesi mevzu bahis olduğunda, vergi suçu raporları, yetkili komisyonlara vergi inceleme raporlarına ilişkin yapılan değerlendirmeden sonra gönderilecektir[274].

Vergi inceleme elemanlarının, vergi kaçakçılığı suçlarının işlendiğine ilişkin vergi kaçakçılığı suçu raporları tanzim olunmadıkça Kanun'un dava şartı olarak ileri sürdüğü mütalaa kurumu devreye giremeyecektir[275]. Yine bu süreçte Komisyonlar gerekli görürse, mükellef ya da inceleme elemanı da 14. maddedeki hüküm itibariyle dinlenebilecektir.

Vergi suçu raporunun içeriğinde[276];

- Suç içeriği olan eylemler ve buna bağlı olarak ortaya çıkan neticeler
- Raporun düzenlenmesine neden eylemlerin irdelenmesiyle yapılan tespitler
- Suçun işlendiği yer, zaman ve işleniş şekli
- Suçu oluşturan eylemleri gerçekleştiren kişilerin -fail ve/veya iştirakçilerin- isimleriyle birlikte suça vücut veren fiil ile bağlantıları

[272] **Baykara**, s. 8.
[273] **Şenyüz** (2016), s. 22.
[274] **Şenyüz** (2016), s. 23.
[275] **Özcan**, s. 512-513.
[276] **Özcan**, s. 521-522.

- Fiile dair ayrıntılı bilgiler
- Konuya ilişkin mevzuat yer almalıdır.

3.2.2.2. Vergi Tekniği Raporu ve Hukuki Mahiyeti

Vergi tekniği raporları, idare hukuku bakımından yapılan sınıflandırmada hazırlık işlemi niteliği taşımaktadır[277]. Öğretide, idarenin hazırlık işlemleri, idari işlemin hazırlığı olarak değerlendirildiğinden tek başına sonuç doğurmamakta böylece iptal davasına da konu edilemeyeceği görüşü ileri sürülmektedir. Vergi tekniği raporları; vergi inceleme raporları, takdir komisyonu kararları ve denetim tutanakları gibi idarenin icrai kararlarından değildir[278]. Uygulamada bu raporlarla, vergi inceleme raporlarının ekini oluşturanlar ve takdir komisyonu kararlarına done teşkil edenler olmak üzere iki şekilde karşılaşılmaktadır[279].

Vergi Denetim Kurulu Yönetmeliği[280] m.57, vergi inceleme raporunu açıklamaktadır. Buna göre: *"Vergi inceleme raporları, Vergi Usul Kanunu ve diğer gelir kanunlarına göre yapılan vergi incelemeleri sonucunda düzenlenmektedir. İnceleme raporları; mükellef veya vergi sorumlusu, vergi türü ve vergilendirme dönemi itibarıyla ayrı ayrı ve yeterli sayıda düzenlenmektedir. 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 düzenlenebilmektedir. Bu raporlar, sonradan düzenlenecek vergi inceleme raporlarının ekini oluştururlar."*

Vergi tekniği raporu ve içeriğine ilişkin bilgiyi vermek üzere Yargıtay Ceza Genel Kurulunun vermiş olduğu bir kararına[281] atıf yapmak bu kavramı daha anlaşılır kılacaktır. İlgili kararda VUK m.359-b bendinde düzenlenen sahte fatura kullanma suçunda şahıs ve şirketler hakkında düzenlenen vergi tekniği raporunda;

- *Sanığın kullandığı faturaları düzenleyenlerin yapılan yoklamalarda adreslerinde bulunamadığı*
- *Ticari faaliyetlerine rastlanmadığı*

---

[277] **Öcal**, **Öykü / Kaya, Deniz** GSG Hukuk, Vergi Tekniği Raporlarının Hukuksal Niteliği ve Sonuçları, < https://www.gsghukuk.com/tr/yayinlar/makaleler/vergi-teknigi-raporlarinin-hukuksal-niteligi-ve-sonuclari.pdf> s.e.t. 20.04.2019.
[278] **Öcal / Kaya**, a.g.m.
[279] **Öcal / Kaya**, a.g.m.
[280] Vergi Denetim Kurulu Yönetmeliği, T.C. Resmi Gazete, Sayı: 28101, 31.11.2011.
[281] Yargıtay CGK, E: 2018/11-427, K: 2018/517 T: 08.11.2018, (Kazancı İçtihat Bilgi Bankası).

- *Mal stoklarının bulunmadığı, depo, işçi, şube ve taşıtlarının bulunmadığı, ticari faaliyetlerine rastlanmadığı*
- *Beyan edilen KDV matrahları ile görülen hasılatı elde edebilecek hacimde ticari bir organizasyon yapısı olmamasına rağmen yüksek tutarda fatura düzenlendiği*
- *Yüksek tutarda ciroların bulunmasına rağmen faaliyetlere ilişkin ortaya çıkan vergilerin çok cüzi tutarlarda olmasına rağmen ya hiç ödenmediği ya da çok az miktarda ödendiği*
- *Gerçek bir mal ve hizmet üretimi veya alım-satımı yapmadıkları*
- *Komisyon karşılığı sahte fatura ticareti yapmak amacıyla kuruldukları ve bu amaçla faaliyette bulundukları*
- *Sanığın faturalarda gösterilen malları aldığına ilişkin sevk ve taşıma irsaliyesi, teslim ve tesellüm belgesi, faturaların bedellerinin ödendiğini gösterir ticari teamüle uygun bir belge ibraz edilememesi*

Yukarıda belirtilen tespit ve çıkarımlar yapılarak, sanığın suçun konusunu oluşturan faturaları bilmediği yönündeki savunmaları, bu teknik rapor vasıtasıyla çürütülerek itibarsızlaştırılmıştır. Buna karşın vergi tekniği raporlarının hukuki mahiyetine ilişkin kaygı güden açıklamaların olduğu da görülmektedir. Vergi idaresi yetkililerinin belli başlı konularda düzenlemiş olduğu bu raporların, fiilin işlenmesine ilişkin bir hukuki delil vasfı bulunmadığı, vergi hukukuna hakim olan "vergi yükümlüsünün korunması" ilkesine, "silahların eşitliği" ilkesine gölge düşürdüğü için aykırı olduğu yönünde görüşler ileri sürülmüştür[282]. vergi usul hukukunda re'sen araştırma ilkesi geçerli iken, hakimlerin bu raporları tek başına karara dayanak teşkil eder şekilde değerlendirdiği şeklinde eleştiriler getirilmiştir[283].

Nihayetinde vergi tekniği raporunda, iktisadi, ticari ve teknik icaplara göre, olayın özelliği de göz önünde bulundurularak normal ve/veya mutat olmayan durumların değerlendirilmesi yapılmaktadır.

[282] **Sakal, Mustafa** (2008) "Vergi Ceza Davalarında Vergi Tekniği Raporu Dayanak Olarak Kabul Edilebilir mi?", Terazi Hukuk Dergisi, C: 3, S: 20, s. 380.
[283] **Sakal,** s. 380.

3.2.3. Vergi Ceza Muhakemesinde Kovuşturma İşlemleri

3.2.3.1. Kovuşturma Şartı Olarak Mütalaanın Hukuki Niteliği

CMK m.160/I fıkrasında yer alan ifadeyle *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; hemen işin gerçeğini araştırmaya başlar.* Ceza yargılamasının soruşturma ve kovuşturma olarak ikiye ayrılan bu aşamalarından soruşturma, Cumhuriyet savcısı tarafından re'sen başlatılmaktadır. Bu fıkranın dayanağı da *soruşturmaya başlama/araştırma ilkesi*dir[284].

CMK m.170 ile Cumhuriyet savcısına yüklenen iddianame hazırlama ve kamu davasını açma görevi de *kovuşturma mecburiyeti* ilkesinin gereğidir. Bu muhakemenin yürütülmesindeki temel gaye; maddi gerçeğin araştırılarak, kuşkuya neden olmayacak bir halde açığa çıkarılmasıdır[285]. Maddi gerçek yalnızca aklen izah ve kabul edilebilen gerçekçi delillerle ortaya konulabilmektedir. Bu noktada ilgili *rapor değerlendirme komisyonlarından mütalaa alınması* ve incelemeye dayanan görüş istenmesi, temel gaye olan maddi gerçeğin ortaya çıkarılmasını sağlamak içindir ve savcı buradaki hukuki nitelendirmeyle bağlı olmadığı gibi Kanun'da da savcının mütalaa veya görüş doğrultusunda hareket etmesini gerektiren bir düzenleme de bulunmamaktadır[286].

Cumhuriyet savcısının re'sen hareket etme kabiliyetini kısıtlayan bir kurum olarak ortaya çıkan ve vergi suçlarında muhakeme şartı olarak nitelendirilen mütalaa kavramının tanımı yapılarak bu kavramı aydınlatmak gerekecektir. Mütalaa, Türk Dil Kurumundaki sözlük anlamı itibariyle "herhangi bir konu üzerinde ayrıntılı düşünme ile oluşan görüş, yorum" olarak ifade edilmektedir[287]. Mütalaa kurumu, vergi inceleme yetkisini haiz olan görevlilerin, yapmış oldukları inceleme neticesinde vergi kaçakçılığı suçlarına dair tespit ettikleri delil, vakıa ve sonuçları ikinci defa gözden geçirilmek üzere; rapor değerlendirme komisyonlarına sunmaları ile bu incelemenin "kontrolüne hizmet eden" bir mekanizmadır[288].

---

[284] **Şenyüz** (2016), s. 15.
[285] **Şenyüz** (2016), s. 17.
[286] **Şenyüz** (2016), s. 17.
[287] Türk Dil Kurumu "mütalaa" tanımı <http://sozluk.gov.tr>.
[288] **Özcan**, s. 513.

Yargıtay Ceza Genel Kurulunun vermiş olduğu bir kararında[289] ceza hukukunda "mütalaa" kavramının tanımı yapılmaktadır: "Mütalaa, kimi suçlardan kovuşturma yapılabilmesi için o suçtan dolayı hak ve menfaatleri ihlal edilen kurumun suç hakkında verdiği yazılı görüştür." Bu kapsamda vergi ceza hukukunda, rapor değerlendirme komisyonunun mütalaası, Yargıtay'ın da vermiş olduğu kararlarında istikrar kazandığı haliyle "yargılama şartı" olarak kabul görmüştür. Aslında mütalaanın yargılama şartı olarak benimsenmesi 1951 yılına dayanmaktadır[290]. Şöyle ki, Kanun, "vatandaşın mali emniyeti mülahazası" gerekçesini ileri sürerek vergi suçlarında mütalaa şartıyla genel usulden farklı bir yol izlemesini kısmen de olsa *"savcının izleyeceği yola ışık tutma gayesi"* olarak açıklamaktadır. Burada maksat bir yandan sanık hakkını korumak olduğundan "bu kuruma başvurulmadan yapılan bir yargılama nedeniyle ortaya çıkan usuli eksiklik hiçbir zaman sanık aleyhine bozma nedeni" olarak değerlendirilemeyecektir[291].

VUK m.367'nin 1. ve 2. fıkralarında yer alan düzenlemelerle savcının bizzat dava açma mecburiyetine getirilen bir istisna olarak ortaya çıkan mütalaa, kovuşturmanın ön şartı olarak VUK'taki suçlardan yalnızca m.359'da yer alan kaçakçılık suçları için öngörülmüştür[292]. Bu suçların teşebbüs aşamasında kalmış olması yahut bu suçların iştiraken işlenmiş olması şeklindeki özel durumlarda da -aksi kanunda düzenlenmedikçe- mütalaa alınması gerekmektedir[293]. VUK'ta yer verilen diğer hürriyeti bağlayıcı ceza içeren suçlar bakımından böyle bir ön koşul aranmamaktadır.

Bir de suçun işlendiğinin savcı tarafından öğrenildiği halde vergi dairesinden alınan "görüş" olarak ifade edilen beyanlar söz konusudur[294]. Buna ilişkin olarak; Yargıtay 11. Ceza Dairesinin vermiş olduğu bir kararında[295] "mükellefin muhasebecisi olan sanığın sahte fatura düzenlediğine ilişkin şikayet dilekçesi üzerine; Defterdarlık veya Gelirler Bölge Müdürlüğünden dava şartı olan mütalaa" alınmadan mahkumiyet kurulması yasaya aykırı bulunmuştur. Burada görülmektedir ki, savcılığın kendiliğinden suçtan haberdar olması üzerine vergi idarelerinden alınan görüş de mütalaa olarak ifade edilmiş, aynı anlamda kullanılmıştır. Şenyüz, bu durumu şöyle izah etmektedir[296]: "VUK m.367/I

[289] Yargıtay CGK, E: 2018/11-427, K: 2018/517, T: 08.11.2018 (Kazancı İçtihat Bilgi Bankası).
[290] **Uğur, Hüsamettin** (2013) "Vergi Suçlarında Kovuşturma Şartı Olarak Mütalaa (VUK m.367)" Terazi Hukuk Dergisi, C: 8, S: 88, s. 35.
[291] **Özcan**, s. 504.
[292] **Şenyüz** (2016), s. 15.
[293] **Özcan**, s. 505.
[294] **Şenyüz,** (2016), s. 16.
[295] Yargıtay 11. Ceza Dairesi, E: 2006/6740, K: 2007/7940, T: 14.11.2007 (Kazancı İçtihat Bilgi Bankası).
[296] **Şenyüz** (2016), s. 16.

fıkrasında mütalaa, dava şartı olarak zikredilirken; sonraki fıkrada bu duruma açıklık getiren bir terimin yer almadığı, ancak "görüş" teriminin burada anlatılmak istenene karşılık geldiği düşünülmektedir. Bu durumda Cumhuriyet savcısı, kamu davası açabilecek yeterli suç şüphesine ulaşsa da iddianame düzenleyemeyecektir. İddianamenin düzenlenmesi de böylece mütalaanın verilmesine kadar ertelenmiş olacaktır. Buradan yapılan çıkarım; VUK'taki bu hükümle birlikte kamu davasının açılması noktasında, savcının takdiri dışında gelişen bir durum olarak, idari tasarrufun gerekmesi nedeniyle kovuşturmaya yönelik bir sınırlamanın söz konusu olmasıdır.

Yargıtay Ceza Genel Kurulunun vermiş olduğu bir kararında[297] Anayasa Mahkemesinin 10.02.2011 tarih ve 136-181 sayılı karara değinilmektedir. Bu kararda, *vergi kaçakçılığı suçu gibi ayrı uzmanlık bilgisi gerektiren bir konuda uzman ve yetkili olan kişilerin mütalaa vermesi, bu konuda yeterince uzmanlığı haiz olmayan soruşturma makamlarının, kanuna ve hukuka uygun olarak karar vermelerine yardımcı olacak bir müessese olarak* zikredilmiştir. Vergi suçu olarak değerlendirilebilecek eylemlerin bulunup bulunmadığına ilişkin uzmanlık gerektiren bir yaklaşımla özel ve teknik bilginin tesis edildiği bu mütalaalar için Anayasa Mahkemesi, "*kovuşturma aşamasında değerlendirilebilecek bir takdiri delil"* niteliği atfetmiştir. *Bu durumun da "hakimlere emir ve talimat verme, telkin ve tavsiyede bulunma olarak değerlendirilemeyeceğinin" altını çizmiştir.* Ancak Anayasa Mahkemesi'nin bu kararına da yönelik eleştiriler bulunmaktadır. VUK m.367'nin varlık sebebinin, vergi hukukuna ilişkin ayrı bir uzmanlık gerektirmesi nedeniyle özel bir duruma bağlanması, varsayımsal bir gerekçe olarak kabul edilmektedir[298].

3.2.3.2. Dava ve Kovuşturma Şartı Olarak Mütalaa

Kamu davasının re'sen açılacağı kaidesine istisna teşkil eden[299] dava şartlarından mütalaanın hukuki mahiyetini ortaya koyabilmek adına, yukarıda bahsi geçen Yargıtay Ceza Genel Kurul kararına yeniden değinmek gerekmektedir. Buna göre; dava şartları, ceza muhakemesi sürecinin işleyebilmesi için kimi hallerde bilhassa bulunması gereken şartlar olarak ifade edilmektedir. Kovuşturma şartı, suça dair bir unsur olmamakla birlikte yalnızca bu şartın gerçekleşmemesiyle soruşturma ve kovuşturmanın başlaması olanaksızlaşmakta ve ceza muhakemesine ilişkin hukuki işlemlerin gerçekleşmesi

[297] Yargıtay CGK, E: 2018/11-427, K: 2018/517, T: 08.11.2018 (Kazancı İçtihat Bilgi Bankası).
[298] **Uğur**, s. 39.
[299] **Erem,** s. 215.

önlenmektedir[300]. Ancak bu şartların varlığı, muhakemenin yapılmasını zorunlu kılmamaktadır. Bir ceza davasının açılabilmesi, suç şüphesinin kuvvet kazanmasıyla mümkün olurken, bu şüphenin kişi ve eylem üzerinde kuvvetlenmesi aranmaktadır[301].

İddia, savunma ve yargılama görevlerinin her biri üzerinde etkisi olan muhakeme şartları, suçun kurucu unsurlarının ortaya çıkmasından sonra kamu davasının açılması ve devam etmesine yönelik engel kabiliyeti olan şartlardır[302]. CMK m.223/8 hükmü uyarınca; *ceza muhakemesi şartlarının henüz gerçekleşmediği durumlarda gerçekleşmesini beklemek üzere **"durma kararı"**, gerçekleşmeyeceğinin anlaşıldığı durumlarda ise, **"düşme kararı"** verilecektir.*

Mütalaanın tanziminde bazı usuli şartların olduğu ve bunlara riayet edilmesi gerekmektedir. Şayet uygun mütalaa alınmazsa, mahkeme bu noktada yine durma kararı verecek yahut bir ara kararla muhakeme şartının gerçekleşip geçekleşmeyeceğini ilgililerden soracaktır[303]. Zira mahkemenin mütalaadaki eksiklikleri bizzat tamamlama gibi bir yetkisi bulunmamaktadır[304]. Ancak ilgili maddenin 9. bendine göre *derhal beraat kararı verilebilecek durumlarda, düşme kararı verilmesi mümkün olmamaktadır.*

Yargıtay 11. Ceza Dairesinin vermiş olduğu bir kararında[305] VUK m.367 uyarınca dava şartı olan mütalaanın alınmamasına rağmen davaya devam olunarak beraat hükmünün tesisi, Kanuna aykırı bulunmuştur. Bu hususta Donay, Yargıtay ile aynı görüşe sahiptir. Derhal beraat kararı verilmesinin söz konusu olabilmesi için öncelikle bir davanın açılmış olması gerektiği vurgulanarak, yargılama şartı olan mütalaanın yokluğunda açılmış bulunan davanın "yok hükmünde" olacağı ve açılmamış bir davaya binaen verilen beraat kararının geçersiz olacağı belirtilmiştir[306]. Özcan ise, CMK m.223/9 açık hükmü dolayısıyla "sanığın yargı kararıyla aklanma hakkı"na kanun oyucu tarafından özel bir değer atfedilmiş olması nedeniyle beraat kararı verilmesi gerektiğini savunmaktadır[307].

Yargıtay 7. Ceza Dairesinin vermiş olduğu bir kararında[308]; dönemin mütalaa vermeye yetkili kurumu Defterdarlık tarafından, sanıklardan bir kısmı hakkında suça

---

[300] **Donay,** s. 65.
[301] **Tosun,** s. 213.
[302] **Tosun,** s. 213-214.
[303] **Taştan, Mehmet** (2013) "Vergi Kaçakçılığı Suçlarında Sahte Belge Kullanma Suçunda Cezai Sorumluluk, Soruşturma ve Kovuşturma Yöntemi" Terazi Hukuk Dergisi, C: 8, S: 85, s. 40.
[304] **Özcan**, s. 510.
[305] Yargıtay 11. Ceza Dairesi, E: 2002/503, K: 2002/1442, T: 13.02.2002 (Kazancı İçtihat Bilgi Bankası).
[306] **Donay, Süheyl** (2008) Ceza Mahkemesinde Yargılanan Vergi Suçları, 1. Bası, İstanbul, Beta, s. 74.
[307] **Özcan**, s. 536-537.
[308] Yargıtay 7. Ceza Dairesi, E: 2005/3674, K: 2006/18893, T: 13.12.2006 (Kazancı İçtihat Bilgi Bankası).

iştiraklerinin tespit edilememiş olması nedeniyle bu sanıklar hakkında mütalaa verilmeyeceği bildirilmiştir. Mahkemenin bu sanıklar hakkında düşme kararı vermesi gerektiği ifade edilerek, yerel mahkemenin, zamanaşımının gerçekleştiği gerekçesiyle davayı ortadan kaldırması, bozma gerekçesi olarak kabul edilmiştir. Ancak bu yaklaşım, eleştirilmekte ve mütalaa kurumuna başvurulmasının amacı, hak ve menfaatlerine halel gelen kurumun görüşünün alınmasıyla sınırlı iken, bu görüşün olumlu veya olumsuz içeriğe sahip olması nedeniyle mütalaa verilmesi veya verilmemesi doğru bulunmamıştır[309].

Doktrinde tartışma bulan meselelerden biri de Yargıtay'ın mütalaa benzeri kurumların eksikliğinde vermiş olduğu kararlarıdır. Mütalaa kurumunun eksikliği halinde yukarıda bahsedildiği üzere; tamamlanması mümkün olduğu hallerde verilecek olan durma kararı yerine; iddianamenin iadesi yoluna başvurulması gerektiği yönünde benimsenen yaklaşımlar olduğu görülmektedir. Yargıtay 4. Ceza Dairesinin vermiş olduğu bir kararında[310] görevi ihmal suçuna ilişkin yargılamada, soruşturma ve kovuşturma izni alınmadan, yargılamanın yürütülmesi üzerine iddianamenin iadesi kararı verilmiştir. Burada soruşturma ve kovuşturma izni mahiyetindeki kurumlara başvurulmadan düzenlenen iddianamede, iddianamenin iadesi yoluna başvurulmasındaki amacı sorgulamak ve gözetmek gerekecektir. Her ne kadar iddianamenin iadesi sebepleri arasında açıkça Yasada yer almasa da soruşturma izni, bir dava şartı olduğundan buna bağlı eksiklik nedeniyle de iddianamenin iadesine karar verilmesi gerektiği vurgulanmıştır.

Mütalaa kurumunun da bir dava şartı olması ve teknik bir mesele üzerine başvurulan bilgi ve görüşleri içeren bir rapor niteliğini haiz bulunması nedeniyle bir "delil değerlendirme aracı" olarak yorumlanmaktadır. VUK m.367/3 hükmü icabı savcılığın mütalaaya başvurmadan iddianame düzenleyemeyecek olması da göz önüne alındığında, CMK m.174/1-b bendi gereği mütalaa eksikliği halinde iddianamenin iadesinin zorunlu olduğu görüşü savunulmaktadır[311].

Bir başka yaklaşım da Yargıtay 4. Ceza Dairesinin vermiş olduğu bir kararında[312] görülmektedir. Soruşturma ve kovuşturma yöntemi açısından özel usullere tabi olan durumlarda, yasada öngörülen bu yönteme başvurulmadan iddianame düzenlenmiş olması, CMK m.174'te sınırlı olarak sayılan hallerin mevcut olmasıyla iddianamenin iadesini

[309] **Özcan**, s. 524.
[310] Yargıtay 4. Ceza Dairesi, E: 2012/5915, K: 2012/10384, T: 03.05.2012 (Sinerji Mevzuat ve İçtihat Prog.).
[311] **Özcan**, s. 534.
[312] Yargıtay 4. Ceza Dairesi, E: 2006/5351, K: 2006/16285, T: 15.11.2006 (Sinerji Mevzuat ve İçtihat Prog.).

gündeme getirmektedir. Bu kararda, yasa koyucunun, sayma yöntemini benimsemiş olması, iade işlemlerine bir sınırlama getirme eğilimi olarak yorumlanmıştır. Bu noktada soruşturma ve kovuşturma yöntemindeki usuli hataların ya da yasaya aykırılıkların CMK m.170/4 fıkrası kapsamında değerlendirilmesi olanaklı görülmemektedir. Bu durumda, yargılama şartının yerine getirilmediğini saptayan mahkemenin, iddianamenin iadesi yerine CMK m. 223/8 fıkrası uyarınca "durma" karara vermesinin daha isabetli olacağı kanaati benimsenmiştir.

VUK'ta yer alan kaçakçılık suçlarının takibi maksadıyla yapılacak soruşturma ve kovuşturma işlemleri, CMK'daki usullere bağlı olmasına rağmen VUK m.367, öngördüğü mütalaa şartı ile bu usule bir istisna getirmektedir[313]. Yargıtay kararlarında da istikrarlı bir biçimde mütalaanın muhakeme şartı olarak kabul edilmesinin nedeni, madde gerekçesine dayandırılarak **"vatandaşın mali emniyet mülahazası" yani mali güvenlik düşüncesi** olarak gösterilmiştir. Bunun yanında vergi kaçakçılığı suçunu haricen öğrenen iddia makamının, kendiliğinden soruşturma yaparak, kamu davası açılmasını engelleyen VUK m.367 düzenlemesinde maksat, unsurlarının ortaya konulabilmesi açısından teknik ve özel bilgiye başvurulmasını gerekli kılan kaçakçılık suçlarından dolayı vergi ödevlisinin, doğrudan ceza muhakemesinde fail sıfatıyla yargılanmasından önce idari bir inceleme ile ortaya çıkabilecek olan sakıncaların önüne geçmektir.

Şenyüz'ün Donay'a atıf yaptığı bu noktada[314]; rapor değerlendirme komisyonunca tanzim edilen mütalaanın muhakeme şartı olarak değerlendirilmesi ve yargı organının görev icabıyla devreye girdiği noktada, yürütme organın bu denli rol alacak şekilde yetkilendirilmesi, eşitlik ilkesine aykırı bulunmuştur. Ayrıca Anayasa m.138'de yer alan "yargının hiçbir makamdan emir, talimat ve tavsiye almayacağı ve yargı erkine telkinde bulunulamayacağı" temel ilkesine aykırı düştüğü vurgulanmaktadır. Şenyüz'ün yaptığı çıkarımda ise, "yürütme organının bu yetkiyi, sosyal veya ekonomik veya başka nedenlerle kullanma olasılığının varlığı Anayasa m.2'de yer alan adaletli bir hukuk devleti kurarak gelişmeyi hedefleyen hukuk devleti ilkesine aykırılık" oluşturmaktadır.

Yukarıda bahsi geçen eleştirilere rağmen Yargıtay'ın, mütalaanın muhakeme şartı olduğuna dair yaklaşımları vermiş olduğu kararlarla ortaya konulmaktadır. Yargıtay 9. Ceza Dairesinin vermiş olduğu bir kararında[315] "suç tespitinin, VUK m.367'de sayılan

[313] **Donay,** s. 67.
[314] **Şenyüz** (2016), s. 27.
[315] Yargıtay 9. Ceza Dairesi, E: 1990/2860, K: 1990/3641, T: 06.11.1990 (Kazancı İçtihat Bilgi Bankası).

inceleme elemanlarınca yapılmamış olması ve dosya içerisindeki evraklarda Defterdarlık mütalaasının yer almaması nedeniyle" muhakemenin durmasına karar verilerek, kurulan hüküm bozulmuştur.

Yargıtay 11. Ceza Dairesinin vermiş olduğu bir başka kararında[316] "kaçakçılık suçunun işlendiğinden haberdar olan Cumhuriyet savcısının, ilgili vergi dairesini haberdar ederek inceleme talep etmesi ve kamu davasının açılmasının bu incelemenin sonucunun bildirilmesine talik olunması gerekirken buna uyulmaması ve nihayetinde gelen şikayetin ardından Defterdarlık ve Gelirler Bölge Müdürlüğünden dava şartı olan mütalaa alınmadan kamu davasına devam edilmesi" kararın bozulma gerekçesi olarak gösterilmiştir.

Yargıtay 11. Ceza Dairesinin vermiş olduğu bir kararında[317] sahte fatura kullanma suçlarından açılan kamu davasıyla ilgili hukuka uygunluk incelemesi yapılırken, **dava şartı olan mütalaa,** vergi suçu raporu ve vergi tekniği raporları arasındaki çelişkinin giderilmesi gerektiği ifade edilirken, görülmektedir ki; mütalaa, dava şartı olarak anılmaktadır.

Yargıtay 11. Ceza Dairesinin vermiş olduğu bir kararında[318] VUK m.359/b-1 hükmü çerçevesince kaçakçılık suçu işlendiğine mali polis suç duyurusuyla vakıf olan Cumhuriyet savcısının, Defterdarlık veya Gelirler Bölge Müdürlüğünden mütalaa almadan kamu davası açması ve buna devamla mahkumiyet hükmü kurulması yasaya aykırı bulunmuştur.

Buraya kadar mütalaa kurumuna başvurulmamasının bir dava şartı eksikliği olarak kabul edildiği vurgulandı. Bu hususta CMK m.290'a değinmek gerekecektir. Mütalaa kurumunun maksadı, vatandaşın mali emniyet mülahazası olduğundan, sanık lehine koruyucu etkisi olan bir kurum olarak değerlendirilmesi gerekmektedir[319]. CMK m.290 "sanığın yararına olan kurallara aykırılık" halini düzenlemektedir. Buna göre; *sanığın yararına olan hukuk kurallarına aykırılık, sanık aleyhine hükmün bozdurulması için Cumhuriyet savcısına bir hak vermemektedir.* Böylece mütalaa alınmadan yapılan yargılama nedeniyle usuli bir eksikliğin söz konusu olması sanık aleyhine yorumlanarak bozma nedeni yapılamayacaktır[320].

[316] Yargıtay 9. Ceza Dairesi, E: 1990/2860, K: 1990/3641, T: 06.11.1990 (Kazancı İçtihat Bilgi Bankası).
[317] Yargıtay 11. Ceza Dairesi, E: 2016/4541, K: 2018/10194, T: 11.12.2018 (Kazancı İçtihat Bilgi Bankası).
[318] Yargıtay 11. Ceza Dairesi, E: 2001/6898, K: 2001/7380, T: 27.06.2001 (Kazancı İçtihat Bilgi. Bankası).
[319] **Özcan**, s. 504.
[320] **Özcan**, s. 504

3.2.3.3. Mütalaanın İçeriği

Yetkili makamların yapmış olduğu incelemeler neticesinde varılan görüşün ne yönde olduğu Cumhuriyet savcısını bağlamamaktadır. Zira mütalaa vermeye yetkili makamların, kamu davasının açılabilmesine dair gözetilecek bir kamu yararının varlığına yönelik bir inceleme yapma yetkileri yoktur, ancak teknik bir meselede yargı organlarına ışık tutacak bilgi ve görüşleri açıklamaları gerekmektedir[321]. Savcı görüşte arz edilen içeriğe göre hareket etmek zorunda olmamakla birlikte inceleme sonucunda ortaya çıkan görüşün/mütalaanın içeriğinde aradığı başlıklar şöyledir[322]:

- *Suç unsurlarının yer aldığı halde suçun işlendiği yer, zaman ve işleniş şekli*
- *Şüpheli veya şüpheliler*
- *Deliller*
- *Maddi ve yasal dayanaklar*

Mütalaanın muğlak yahut eksik ifadeler içermesi durumunda savcı durumu Hazine ve Maliye Bakanlığına bildirerek yeniden inceleme yapılmasını isteyecektir[323]. Zira mütalaanın, usulüne uygun olarak yetkili kimseler tarafından, kim için, hangi suç ve/veya suçlara yönelik, hangi yılı kapsadığını da içerecek şekilde her sanık için ayrı ayrı tanzim edilmesi gerekmektedir[324]. Yargıtay 11. Ceza Dairesinin vermiş olduğu bir kararında[325] yer aldığı üzere; *vergi suçu raporu, vergi inceleme raporu ve Vergi Dairesi Başkanlığının mütalaasının her bir sanık açısından ayrı ayrı verilmesi gerektiği* değerlendirilmiştir. Sanıklardan yalnızca birine ilişkin düzenlenen bu belgelere dayanarak diğer sanık hakkında kurulan hüküm, mütalaa şartı yokluğu nedeniyle bozulmuştur.

Cumhuriyet Savcılığının, vergi incelemesi yapılması talebi üzerine; yapılan inceleme neticesinde kendisinden mütalaa talep edilen makamın, bu mütalaayı dosya evrakı üzerinden yaparak hasıl olunan neticeyi de yazılı olarak bildirmesi gerekmekte olup; yetkilinin duruşmaya çağırılarak kendisinden sözlü olarak görüş alınması mümkün değildir[326].

[321] **Özcan**, s. 504.
[322] **Şenyüz** (2016), s. 48.
[323] "VUK'un 359. maddesi ve Yargıtay Bakışı" Notları.
[324] **Uğur**, s. 35.
[325] Yargıtay 11. Ceza Dairesi, E: 2007/7248, K: 2008/1325, T: 05.03.2008 (Kazancı İçtihat Bilgi Bankası).
[326] **Taştan**, s. 20.

Yargıtay 9. Ceza Dairesinin vermiş olduğu bir kararında[327] "VUK m.367'de öngörülen defterdarlık mütalaası, defterdarın şahsi işi olmayıp, dairesince vaki inceleme sonucu halledilecek bir iş olarak değerlendirilmiştir. Bu itibarla mütalaanın ilgili dairece evrak üzerinden yapılan inceleme neticesinin, yazılı olarak verilmesi gerekmektedir" denilmek suretiyle mütalaa verilmesindeki *yazılılık ilkesi* vurgulanmıştır. Defterdarın mahkemece dinlenilerek "davanın açılmasına rıza gösteriyorum, sanığın cezalandırılmasını talep ediyorum" şeklindeki beyanına itibar edilerek kurulan hüküm, Yargıtay tarafından bozulmuştur.

Mütalaa ve görüşün alınmasına dair herhangi bir süre tayin edilmediğinden ilgililer suçun zamanaşımına uğradığı gibi bir gerekçe ileri sürerek mütalaa vermekten geri duramayacaklardır[328]. Yalnız bu noktada bir diğer görüş; mütalaanın alınması maksadıyla yargılamaya ilişkin durma kararı verildiğinde, bu kararın TCK m.67/1 icabınca zamanaşımını durdurmayacağı yönündedir[329]. Bu noktada, TCK m.67/1 hükmünün, "soruşturma ve kovuşturma yapılmasının, izin veya karar alınması veya diğer bir mercide çözülmesi gereken bir meselenin sonucuna bağlı bulunduğu hallerde; izin veya kararın alınmasına veya meselenin çözümüne veya kanun gereğince hakkında kaçak olduğu hususunda karar verilmiş olan suç faili hakkında bu karar kaldırılıncaya kadar dava zamanaşımı durur" diyerek açıkça "mütalaaya" yer vermemiş olması, gerekçe gösterilmektedir. Nihayetinde, dava açılmış ve mütalaa o süreçte alınmamış ve zamanaşımı süresi de tamamlanmışsa, bu dava için bundan sonra mütalaa talep etmeye gerek olmaksızın olumsuz bir dava şartı olarak öngörülen ve maddi ceza hukukuna ilişkin bir kurum olan zamanaşımı gözetilerek düşme kararı verilmesi gerekmektedir[330].

Vergi ceza muhakemesine ilişkin sürecin işleyişinde Cumhuriyet savcısının yeterli şüpheye ulaşmasıyla birlikte iddianamenin düzenlenerek kamu davasının açılması evresine gelindiğinde, iki husus oldukça önem arz edecektir[331]. Bunlar vergi suçu raporunda ortaya çıkarılan suç ile mütalaanın, mütalaada yorumlanan suç ile de iddianamedeki suçun örtüşüp örtüşmediği, birbirlerini tanımlayıp, tamamlayabiliyor olup olmadıklarıdır[332]. Burada Şenyüz, bahsi geçen evraklarda suça vücut veren fiilin, evraklar arasındaki somut ilişkiyi yansıtacak şekilde hukuki ve teknik anlamda birbirleriyle alakalı olması gerektiğini

[327] Yargıtay 9. Ceza Dairesi, E: 1989/3649, K: 1990/260, T: 18.01.1990 (Kazancı İçtihat Bilgi Bankası).
[328] "VUK'un 359. maddesi ve Yargıtay Bakışı" Notları.
[329] **Uğur,** s. 38.
[330] **Uğur** (2013), s. 37.
[331] **Şenyüz** (2016), s. 43.
[332] **Şenyüz** (2016), s. 43.

vurgulamaktadır. Ayrıca iddianame ile iddianameye esas teşkil eden eyleme ilişkin olarak alınan mütalaa arasında "belirli bir hukuki ilişki ve etkileşimin varlığı"[333] aranmaktadır.

CMK m.225, *hükmün konusu ve suçu değerlendirmede mahkemenin yetkisini* düzenlemektedir. Buna göre; hüküm, ancak iddianamede unsurları gösterilen suça ilişkin fiil ve fail hakkında verilmektedir. Maddenin devamında *mahkemenin, fiilin nitelendirilmesinde iddia ve savunmalarla bağlı olmadığı* da ifade edilmektedir. Yani davaya hangi fiil ve fail mevzu olmuşsa, yargılamanın o fail adına o fiil nedeniyle yürütülmesi gerektiği belirtilmektedir.

Yargıtay Ceza Genel Kurulunun vermiş olduğu bir kararında[334] yargılama sürecinde; "vergi suçu raporu, mütalaa, iddianame ve yerel mahkeme kararında değerlendirilen eylemlerin aynı olmaması nedeniyle bu raporlara dayanılarak kurulan" hükmün bozulma gerekçeleri ortaya konulmuştur. Şöyle ki:

- *İddianamede açıklanan ve suç oluşturduğu ileri sürülen eylemin dışına çıkılması, dolayısıyla davaya konu edilmeyen fiil veya olaydan dolayı yargılama yapılması ve o fiile dayalı olarak açılmayan davadan hüküm kurulması yasaya aykırı bulunmuştur.*
- *Öğretide "davasız yargılama olmaz" ve "yargılamanın sınırlılığı" olarak ifade edilen ilkeler uyarınca hakim, ancak hakkında dava açılmış fiil ve kişiyle ilgili yargılama yapabilecek ve önüne getirilen somut uyuşmazlığı hukuksal çözüme kavuşturacaktır.*
- *İddianamede anlatılan fiil değişmemiş olmakla birlikte eylemin hukuki niteliğinde değişiklik olması yukarıda anılan ilkelere ayrılık teşkil etmeyecektir. Bu gibi durumlarda sanığa ek savunma hakkı verilerek değişen suç niteliğine göre bir hüküm kurulmasına imkan tanınmıştır.*
- *Mahkeme eylemin hangi suçu teşkil edeceğine dair nitelendirmede iddia ve savunmayla bağlı değildir.*
- *İddianamede anlatılan olayın dışında bir fail ve fiilin yargılanması söz konusu olduğunda ise, suç duyurusunda bulunulması ve iddianameyle dava açılması halinde de gerekli görüldüğü takdirde her iki iddianameyle açılan davaların birleştirilmesi yoluna gidilebilecektir.*

[333] **Özcan**, s. 527.
[334] Yargıtay CGK, E: 2012/11-1512, K: 2014/366, T: 11.07.2014 (Kazancı İçtihat Bilgi Bankası).

Kuşku yoktur ki, suça konu eylemle ilgili yeni bir olayın söz konusu olması halinde yeni bir iddianamenin düzenlenmesi gerekecek ve bu yeni iddianameye mevzu yeni bir mütalaa alınması gerekecektir[335]. Yargıtay 11. Ceza Dairesinin vermiş olduğu bir kararında[336] mütalaa ile iddianamedeki suç tavsifinin önemi vurgulanmaktadır. Her ne kadar kaçakçılık suçu raporunda tanzim edildiği üzere "sahte fatura kullanmak suçundan" kamu davası açılmış olsa da muhakeme şartı olan *Gelirler Bölge Müdürlüğü mütalaasının* "sahte fatura düzenlemek suçuna" ilişkin verilmiş olması iddianame ve mütalaa arasında uyumsuzluğa neden olmuştur. Yargıtay kararında da bu uyumsuzluğun giderilmesi gerektiğinin altı çizilmiştir. İddianame ile mütalaanın birbirinden farklı hukuki tavsifleri içeriyor olması durumunda, eylemin hukuki tavsifi konusunda yetkili makamın mahkemeler olduğu ifade edilmektedir[337].

3.2.3.4. Mütalaanın Yetkili Makamca Tanzim Edilmemesi Halinde Kovuşturma Şartının Yokluğu ve Rapor Değerlendirme Komisyonlarının Yetkili Makam Rolü

Mütalaanın dava şartı olduğunun kabulüyle birlikte bu şartın hangi makam tarafından verildiği de oldukça önem taşımaktadır. Zira ortaya konulan görüşün, mütalaa niteliğini kazanması için bunun VUK m.367 kapsamında talep edilen "mütalaa" niteliklerini taşıyor olması gerekmektedir. Bu sürecin işletim sistemi de VUK m.367'de açıklanmıştır. Bu madde kamu davasının yürütülmesine ilişkin tüm usul ve süreci içermese de davanın açılmasına dair usulü düzenlemektedir[338].

Takip şartı olarak mütalaa, kamu davasının açılmasından önce idari makamlara bir başvuru olarak da değerlendirilmektedir[339]. Vergi kaçakçılık suçlarının muhakemesinde, VUK m.367 vergi idaresi ve muhakeme makamları arasında suçun tespitiyle birlikte yahut suçtan haberdar olunmasından sonra kurulacak diyaloğun gerektirdiği ilişki ve iletişimi düzenlemektedir[340]. Bir vergi inceleme işlemi yapılırken VUK m.359'da yazılı kaçakçılık suçlarına vücut veren eylemlerin saptanması durumunda, *vergi müfettişleri ve müfettiş yardımcıları ilgili rapor değerlendirme komisyonunun mütalaasıyla doğrudan Cumhuriyet Başsavcılığına suçu bildirecekler, fakat vergi inlemesine yetkili olan diğer memurlar, ilgili*

[335] **Özcan**, s. 529.
[336] Yargıtay 11. Ceza Dairesi, E: 2004/4181, K: 2005/4108, T: 29.06.2005 (Kazancı İçtihat Bilgi Bankası).
[337] **Özcan**, s. 530.
[338] **Özcan**, s. 502.
[339] **Erman, Sahir** (1984) Özel Kanunlar Açısından Ticari Ceza Hukuku Cilt I, Yeniden Yazılmış ve Genişletilmiş 2. Bası, İstanbul, s. 59.
[340] **Özcan**, s. 502.

rapor değerlendirme komisyonunun mütalaasıyla vergi dairesi başkanlığı ve defterdarlık aracılığıyla durumu yetkili Cumhuriyet Başsavcılığına bildireceklerdir.

Ceza muhakemesinde bir usuli işlem olan mütalaayı vermeye yetkili makamlar zaman içerisinde kanun değişiklikleriyle farklılık göstermiştir[341]. Bu nedenle mütalaanın verildiği tarih, ayrıca önem arz etmektedir.

Mütalaayı vermeye yetkili makamların zaman içerisinde değişiklik göstermiş olması nedeniyle VUK 367. maddesinin bugüne dek geçirdiği değişiklikler, mütalaayı vermeye yetkili makamları tespit edebilmek adına ayrıca ele alınacaktır.

1982 yılından 04.04.2007 değişikliğine kadar, "Bazı Kaçakçılık Suçlarının Cezalandırılmasında Usul" başlıklı VUK m.367/I; "*Yaptıkları inceleme sırasında 359 ve 360. maddelerde yazılı kaçakçılık veya iştirak suçlarını tespit eden maliye müfettişleri, hesap uzmanları ile bunların muavinleri ve gelirler kontrolörleri ile stajyer gelirler kontrolörleri tarafından doğrudan doğruya ve vergi incelemesine yetkili olan diğer memurlar tarafından ilgili vergi dairesinin bağlı bulunduğu* ***defterdarlığın veya gelirler bölge müdürlüğünün*** *mütalaasıyla keyfiyetin yetkili Cumhuriyet savcılığına bildirilmesi mecburidir.*" şeklinde düzenlenmişti.

- *04.04.2007 günlü ve 26483 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe girmiş olan 28.03.2007 gün ve 5615 sayılı Gelir Vergisi Kanunu ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun* m.20 ile VUK m.367/I. fıkrasındaki *"defterdarlığın ve gelirler bölge müdürlüğünün"* ibaresi ***"vergi dairesi başkanlığının veya defterdarlığın"*** olarak değiştirilmiştir[342]. Yapılan bu değişiklikle *05.05.2005 gün ve 5345 sayılı Gelir İdaresi Başkanlığının Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun* ile de uyum arz eden ifadenin sağlandığı görülmektedir[343].
- *08.02.2008 gün ve 26781 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe giren 23.01.2008 gün ve 5728 sayılı Kanun'un* 280. maddesiyle gelen değişiklikte, maddede yer alan ***"359 ve 360. maddelerde yazılı kaçakçılık veya iştirak suçlarını tespit eden"*** ifadesinden VUK m.360'a ilişkin ifade çıkarılmış ve mütalaa şartının yalnızca VUK m.359'daki suçlar için gerektiği ortaya konulmuştur[344].

[341] **Uğur,** s. 35.
[342] **Taştan**, s. 39.
[343] **Uğur,** s. 36.
[344] **Uğur,** s. 36.

- *01.08.2010 gün ve 27659 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe giren 23.07.2010 tarih ve 6009 sayılı Kanun'un* 13. maddesi, **mütalaanın *ilgili rapor değerlendirme komisyonları* tarafından tanzim edileceği** şeklindeki değişikliği içermektedir[345].
- Son olarak *10.07.2011 gün ve 27990 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 07.07.2011 gün ve 646 sayılı KHK'nın* 4. maddesi, m.359'daki yazılı suçların işlendiğini tespit eden kişiler açısından bir değişiklik getirmekte, madde metninde yer alan ***"maliye müfettişleri, hesap uzmanları ile bunların yardımcıları ve gelirler kontrolörleri ile stajyer gelirler kontrolörleri"*** ibaresi kaldırılmış ve bu kişilerin yalnızca ***"vergi müfettişleri ve vergi müfettiş yardımcıları"*** olduğu belirtilmiştir[346].

Aşağıda verilen Yargıtay kararları, bu sistemdeki kişilerin ve makamların devreye girmemelerine rağmen yazılı yargılamaya devam olunarak hüküm kurulmasındaki yasaya aykırılık hallerini ortaya koymaktadır**.**

İlk olarak mütalaanın herhangi bir beyan ya da şikayetin yerini tutmayacağına dair Yargıtay kararı ele alınacaktır. Yargıtay 11. Ceza Dairesinin vermiş olduğu bir kararında[347] "Manisa Vergi Dairesi Başkanlığı Mükellef Hizmetleri Grup Müdürlüğü Hukuk Bürosunun … tarih ve 206 sayılı şikayet beyanını içeren yazısının" esas alınmasıyla yargılamaya devam olunarak hüküm kurulması, yasaya aykırı bulunarak karar bozmuştur.

Yargıtay 11. Ceza Dairesinin vermiş olduğu bir kararında[348] VUK m.367/1 hükmü ve *5345 sayılı Gelir idaresi Başkanlığının Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun'u* m.33 hükmü uyarınca *Defterdar ve Vergi Dairesi Başkanı adına imza atmaya yetkili olanlardan mütalaa alınması gerekliliği* vurgulanarak, mütalaa yokluğuyla CMK m.223/8'e dayanarak düşme kararına yönelik hüküm kurulması gerekirken, davaya devam olunarak hükmün kurulmuş olması yasaya aykırı bulunmuştur.

Yargıtay 11. Ceza Dairesinin vermiş olduğu kararında[349] yine VUK m.367 hükmü ve *5345 sayılı Gelir idaresi Başkanlığının Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun'u* m.33 hükmü uyarınca *Defterdar veya Vergi Dairesi Başkanı adına imza atmaya yetkili olanlardan mütalaa alınmadan, Vergi dairesi Başkanı adına imza atmayan "Denetim*

[345] **Taştan**, s. 39.
[346] **Uğur**, s. 36.
[347] Yargıtay 11. Ceza Dairesi, E:2012/30043, K: 2014/16369, T: 13.10.2014 (Kazancı İçtihat Bilgi Bankası).
[348] Yargıtay 11. Ceza Dairesi, E: 2018/1507, K: 2018/1386, T: 19.02.2018 (Kazancı İçtihat Bilgi Bankası).
[349] Yargıtay 11. Ceza Dairesi, E: 2007/2298, K: 2008/470, T: 31.01.2008 (Kazancı İçtihat Bilgi Bankası).

Grup Müdürü Vekilinin" ihbarı üzerine kamu davasına devamla yazılı şekilde hüküm kurulması yasaya aykırı bulunmuştur.

Mütalaaya başvurulması gereken bir diğer durum da Belediye Gelirleri Kanunu kapsamında işlenen vergi suçlarıdır. İlgili Kanundaki vergi suçlarının da (ilan vergisi, reklam vergisi ve eğlence vergisi gibi) VUK m.367 çatısı altındaki genel yargılama usulüne tabi olacağı ileri sürülmektedir[350]. VUK'a göre mütalaa, suç işlendiğinin vergi dairesi tarafından bildirilmesiyle birlikte vergi incelemesine dair yapılan yorum olarak ifade edilmektedir[351]. Ancak burada mütalaa verme yetkisinin belediye başkanına ait olduğu şeklindeki görüşlerin yanında, kabul görmüş olan yaklaşım; *2464 sayılı Belediye Gelirleri Kanunu* m.102'de yer alan, *"213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nda belirtilen vergi inceleme yetkisi hariç olmak üzere"* ifadesinden de anlaşıldığı şekilde belediye başkanına ve diğer belediye yetkililerine tanınan yetkiler arasında mütalaa verme olmadığı yönündedir[352].

Doktrinde yöneltilen eleştiriler yargı ve yasama organlarınca dikkate alınarak, *01.01.1999 tarihinde yürürlüğe giren, 4369 sayılı Kanun* ile VUK m.359'daki "bilerek" kavramı çıkarılmıştır. Bu nedenle vergi idaresince yapılacak incelemede ve nihayetinde hazırlanan rapor ve mütalaalarda suçun manevi unsuru açısından bir bilip bilmeme durumunu inceleme ve bir yaklaşım ortaya koyma durumu söz konusu olmayacaktır. *306 sayılı VUK Genel Tebliği* ile vergi inceleme elemanlarınca kaçakçılık suçuna sebep olan eylemlerden maddede yer alan belgelerin kullanılıp kullanılmadığının şüpheye mahal bırakmayacak şekilde araştırılarak kanıtlanabilir somut delillerle ispatlanması gerekmektedir. Hal böyle olunca vergi inceleme elemanları kayıtlarda sağlıksız olduğunu düşündükleri belgelerin savcılığa intikalini gerçekleştirerek, suçun unsurlarının oluşup oluşmadığına dair irdelemeyi mahkemelere bırakmaktadırlar. Böylece çok sayıda mükellefin tabi tutulduğu vergi incelemesini yansıtan nihai raporlar mahkemelere intikal ettirilmektedir. Yargıtay bu noktada, "mahkemelerde hakim, savcı ve bilirkişilerin olayla ilgili yeterli bilgi ve belgeye ulaşmada yaşadıkları sorunlarla dava dosyalarının kısa zamanda karara bağlanamaz duruma geldiğini" vurgulayarak bu yaklaşımı eleştirmektedir.

[350] **Uğur**, s. 37.
[351] **Şenyüz** (2016), s. 16.
[352] **Uğur / Elibol,** s. 116.

3.2.4. Vergi Ceza Muhakemesinde Kanun Yolları

VUK'ta yer alan vergi suçlarının muhakemesine ilişkin istisnalar hariç olmak üzere; bu suçların muhakemesi, CMK'YA tabidir. Bu nedenle yukarıda "Ceza Muhakemesinde Kanun Yolları" başlığı altında yapılmış olan açıklamalar, bu başlığın içeriğine de vücut vermekte olup, bu bölüm için de geçerlidir. Bu nedenle yeniden ele alınmayacaktır.

4. VERGİ CEZA MUHAKEMESİNDE ÖZEL BAZI SORUNLAR VE ÇÖZÜM ÖNERİLERİ

Yapılan çalışma itibariyle pek çok meselenin aslını teşkil eden kavram ve konular, bu noktaya kadar açıklanmaya çalışılmıştır. Bu aşamada, vergi ceza muhakemesine tabi olup ceza mahkemelerinde yargılanan eylemin eş zamanlı olarak vergi mahkemelerinde de vergi hukuku kapsamında yargılanması durumunda ortaya bazı sorunlar çıkmaktadır. Öncelikle mahkemelerin vermiş olduğu kararların birbirleri nezdindeki bağlayıcılığı, Yargıtay kararlarındaki yaklaşımın değerlendirilmesi ve doktrinin sunmuş olduğu önerilerle bu hususa çözüm sunulmuştur. Başka bir problem de bu mahkemelerin eş zamanlı yürüttükleri yargılamaların, *non bis in idem* ilkesini ihlal edip etmediği noktasındadır. Bu ilke gereği, bir kimsenin suç oluşturan eyleminden dolayı kesinleşen nihai hükme rağmen hukuki ve cezai anlamda yeniden soruşturulması ve kovuşturulması yasaktır. Bu hususta da Anayasa Mahkemesi ve AİHM kararlarının dikkate aldığı kriterler önem arz etmekte ve çözüm olarak benimsenebilmektedir.

4.1. Vergi İdareleri – Vergi Mahkemeleri – Ceza Mahkemeleri Etkileşimi

VUK m.367/4 fıkrasında ve VUK m.359/son fıkrasında *vergi kaçakçılığı suçları nedeniyle cezaya hükmedilmesinin, vergi ziyaı veya usulsüzlük cezalarının ayrıca uygulanmasına engel teşkil etmeyeceği* düzenlenmiştir. Bu nedenle vergi idarelerinin, vergi mahkemelerinin ve ceza mahkemelerinin ortak konusunu oluşturan bir fiil açısından yapmış oldukları tespitin nasıl dikkate alınması gerektiği bu kurumlar arasındaki etkileşimin çözülmesine bağlıdır. Yargıtay'ın bu hususa değinmiş olduğu kararları ve doktrinde bu konuya ilişkin bekletici sorun ve nispi muhakeme kurumlarıyla ortaya konan görüşler, meselenin çözüme kavuşturulmasında dikkate değerdir.

4.1.1. Vergi Usul Kanunu'nda Yer Alan Bağlayıcılığa İlişkin Düzenleme

VUK 4. Kitap 2. Kısımda "vergi cezaları"na yer verilmektedir. 3. Kısımda ise, vergi cezalarının kesilmesi, ödenmesi ve kalkması düzenlenmiştir. Esasen VUK'ta birçok eylem hem suça hem de kabahate vücut vermektedir, bu nedenle *non bis in idem* ilkesi gereğince aynı fiilden kaynaklı olarak aynı hususta birden fazla dava açılamaması veya hüküm verilememesi kuralının istinasını teşkil etmektedir[353]. Üzerinde çokça durulmuş olan VUK m.367/4 fıkrasında; *VUK m.359'da yazılı suçlardan dolayı cezaya hükmedilmesi, vergi ziyaı cezası veya usulsüzlük cezalarının ayrıca uygulanmasına engel teşkil etmeyeceğine* hükmedilmektedir. Son fıkrada ise, *ceza mahkemesi kararlarının, VUK 4. Kitabın 2. Kısmında yazılı vergi cezalarını uygulayacak makam ve mercilerin işlem ve kararlarına etkili olmadığı gibi bu makam ve mercilerce verilecek kararların da ceza hakimini bağlamayacağı* ifade edilmektedir. Yani VUK m.359 kapsamındaki fiiller için hürriyeti bağlayıcı cezaya hükmedilecek olması vergi ödevlisinin, bir fiilden dolayı maruz kaldığı mali nitelikli yaptırımın ve buna ilişkin vergi mahkemelerindeki yargılamanın önüne geçmemektedir[354]. Nitekim VUK m.359/son fıkrasında, kaçakçılık suçuna ilişkin ceza uygulanması nasıl VUK m.344'te yer verilen verginin ziyaa uğratılmasına neden olunması durumunda vergi cezası kesilmesine engel olmayacak hükmünü taşıyorsa, m.340/2'de de vergi cezasına muhatap olan fiilin VUK m.359 kapsamında suç teşkil etmesi halinde buna ilişkin takibata engel oluşturmayacağı, vurgulanmıştır.

Vergi idareleri, vergi mahkemeleri ve ceza mahkemelerinin etkileşimi meselesinin aydınlatılabilmesi için öncelikle VUK'ta yer alan düzenlemelerin maksadını ortaya koymak gerekmektedir. Gerçek maksadı saptayabilmek için cevabı aranan sorular şöyledir:

- VUK'ta yer alan bu düzenleme yapılırken; kanun koyucunun burada asıl güttüğü maksat nedir?
- Vergi kabahati ve vergi suçu ayrımını yaparken üzerinde durulan farklardan yaptırım ve cezayı uygulayan merciinin farklı oluşu, bu merci ve makamların birbirinden tamamen kopuk ve irtibatsız oluşunu mu göstermektedir?
- VUK m.367/son fıkrasındaki makam ve merci tabiri, vergi mahkemelerini de kapsamakta mıdır?
- Aynı fiilin iki farklı yargı organınca mesele edilmesi ne gibi sorunlar doğuracaktır, *non bis in idem* ilkesi ihlal edilmiş olacak mıdır?

[353] **Uğur / Elibol** s. 154-155.
[354] **Akkaya** (2000), s. 87.

- Vergi mahkemeleri ve ceza mahkemeleri kararlarında isabetsizlik olması halinde hukukun güvenilirliği zedelenir mi?
- Bu durumun netlik kazanması ve tek bir ilkeye bağlanması söz konusu olabilecek mi sorularının sorularak, doktrin ve yargı kararları eşliğinde bir çıkarım yapma çabası gösterilecektir.

Anayasa m.125, *idarenin her türlü işlem ve eylemlerine karşı yargı yolunun açık olduğuna* hükmetmiştir. Bu noktada *yargı yetkisinin idari işlem ve eylemlerin hukuka uygunluğunun denetimi ile sınırlı olarak, hiçbir surette yerindelik denetimi şeklinde kullanılamayacağının* da altını çizmektedir.

Türkiye'de vergiye dair ortaya çıkan uyuşmazlıklar idari yargı içerisinde yer alan vergi mahkemelerinde çözüme kavuşturulmaktadır. *2576 sayılı Kanun'da* m.6, *vergi mahkemelerinin;* m.3 ise, *bölge idare mahkemelerinin ve 2575 sayılı Danıştay Kanunu'nda da* m.23 ve devamı ile *Danıştay'ın vergi uyuşmazlıklarındaki görevlerine* yer verilmektedir[355].

İdari davaya konu olacak vergi cezalarının uygulanması söz konusu olduğunda, kısaca bu ceza kesme eylemi sürecinden bahsetmekte fayda olacaktır. VUK Üçüncü Kısım, Birinci Bölümde yer alan "Ceza Kesme" başlığı altında VUK m.364'te "cezayı gerektiren olayın tespiti" hükmü yer almaktadır. VUK m.364'e göre; *vergi cezalarını gerektiren olaylar vergi dairelerince veya yoklamaya ve vergi incelemesine yetkili olanlar tarafından tespit olunur.* Devamında VUK m.365'te "ceza kesme yetkisi" başlığı altında yer alan düzenlemeye göre; *vergi cezaları, kabahat sayılan fiillerin ilgili bulunduğu vergi bakımından mükellefin bağlı olduğu vergi dairesi tarafından kesilmektedir.* VUK m.366 gereği de *kesilen vergi cezaları, ilgililere ceza ihbarnamesi ile tebliğ olunmaktadır.* Ceza ihbarnamesinin ilgiliye tebliğinin, en önemli hukuki sonucu, yargı yoluna başvurma süresinin, kural itibariyle tebliğ tarihinden itibaren başlamasıdır[356].

[355] **Mutluer / Dayanç** (2014), s. 248.
[356] **Karakoç** (2016), s. 188.

4.1.2. Yargıtay Kararları Işığında Ceza ve Vergi Mahkemeleri Kararlarının Birbirleri Nezdinde Bağlayıcılığı

Vergi suçlarında isnat edilen suçun ispatı farklı mahkemelerde, farklı ölçütlere dayandırılmıştır[357]. Böyle bir durum da bir eylemin mevcudiyetine ilişkin yapılan yargılamalarda, varılan neticenin diğer yargı mercileri açısından bağlayıcılığını tartışılır kılmaktadır. Vergi ödevlisinin VUK m.359'da yer alan suçlardan herhangi birini işlediği ve bu gerekçeyle vergi idaresince, vergi ödevlisine vergi ziyaı cezası kesilmesinin yanında bir de ceza mahkemesinde kaçakçılık suçuna ilişkin kamu dava açılması için Cumhuriyet Başsavcılığına ihbarda bulunulduğu varsayıldığında:

Vergi ödevlisinin ceza mahkemesinde vergi kaçakçılığına ilişkin yargılaması sürerken, bir diğer yandan vergi ziyaı cezasının iptaline ilişkin vergi mahkemesinde iptal davası açmış olması durumunda, vergi mahkemesi ve ceza mahkemesi arasında bir irtibat kurulup kurulmayacağı, mahkemelerin tespit etmiş olduğu hukuki ihtilaf, vakıa ve delillerin birbirleri için ne anlam ifade ettiği asıl meseleyi oluşturmaktadır.

Mahkemelerin kurmuş oldukları hükümler birbirleri için bir bağlılık arz etmekte ve bu durum da mahkemenin, bir diğer mahkeme kararına karşı gelmemesi ve çelişki oluşturacak durumlardan kaçınması gereğini doğurmaktadır[358].

Yargıtay 11. Ceza Dairesinin vermiş olduğu bir kararında[359] Ceza Genel Kurulunun *17.12.1990 gün ve 3121340 sayılı Kararına* atıf yapılarak, ceza mahkemesinin kendisine atfedilen görev ve yetki kapsamında, ceza muhakemesinde herhangi bir duraksamaya fırsat vermeden hakikati açığa çıkarması gerektiği vurgulanmıştır. Böylece vergi mahkemesi nezdinde yapılan yargılama neticesinde verilen kararın esas alınarak eksik soruşturmayla hüküm kurulması yasaya aykırı bulunmuştur. Bu karara vücut veren bir sahte fatura kullanımı eylemidir. Burada Yargıtay, vergi mahkemesinin faturanın kullanılmasını tespit edip bıraktığı noktada, ceza mahkemelerinde, mükellefiyet kaydı olmayan ve sahte fatura kullanan şahsın, daha önce bir şirkette işçi olarak çalışması, şirket kuracak bilgi ve sermaye birikiminin olmaması ve ticari teamül ve kanıtlama gereksinimine uygun bulunmaması nedeniyle yüksek meblağı içeren fatura bedellerinin elden ödendiğine ilişkin

[357] **Donay,** s. 78.
[358] **Akkaş, Ahmet Hulusi** (2014) "Ceza Muhakemesi Bağlamında Yargı Mercileri Kararlarının Birbirleri Üzerindeki Etkisi" (Doktora), Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, s. 51.
[359] Yargıtay 11. Ceza Dairesi, E: 2003/16997, K: 2005/1338, T: 23.03.2005 (Kazancı İçtihat Bilgi Bankası).

savunmanın, geçerli sayılmayacağı nedeniyle suça konu faturaları düzenleyenler hakkında yeniden takdir ve değerlendirme yapılmasını gerekli görmüştür.

Yargıtay 11. Ceza Dairesinin vermiş olduğu bir kararında[360] sahte fatura düzenlemekle ilgili yapılan yargılamada, vergi mahkemelerinde şirket yetkilileri hakkında derdest olan bir davanın söz konusu olup olmadığının araştırılması şayet böyle bir davanın açılmış olması halinde dava dosyalarının celp edilerek incelenmesi ve davaya ilişkin bir özetin hazırlanarak ceza mahkemesinde görülen dava duruşmasında tutanağa geçirilmesi ancak ceza davasını alakadar eden delillerin onaylı suretlerinin ceza davası dosyasına aktarılması gerektiğine yer vermiştir. Bu durumdan da çıkarılan sonuç, ceza mahkemesinin, vergi mahkemesi nezdinde temin edilen delilleri değerlendirmeye esas almasıdır.

Yargı makamları ilgili fıkradaki "uygulama" terimiyle her ne kadar vergi mahkemelerinin kastedildiğini kabul etse de bu duruma doktrinde eleştiriler getirildiği görülmektedir. Öyle ki, Uğur / Elibol, bu hususta gerçek anlamda sert bir dille m.367/son'da kastedilenin vergi mahkemeleri olmadığını ifade etmektedirler[361]. Şöyle ki, 818 sayılı Borçlar Kanunu (BK) m.53'te ve 6098 sayılı Türk Borçlar Kanunu (TBK) m.74'te yer alan, *"hukuk hakiminin, ceza mahkemesinde verilen beraat kararı veya kusurun takdiri veya zararın miktarına ilişkin kararıyla bağlı olmadığı"na* dair hükme benzer bir düzenleme olduğu yaklaşımı kabul edilmemiştir. Hatta burada kanun koyucuya bir eleştiri yöneltilerek, şayet istense yapılan kanun değişiklikleriyle bu hususun aydınlatılabileceği, "ne kastediliyorsa -vergi mahkemeleri- (ona ilişkin) ibaresi eklenebilirdi" denilerek bu eksiklik eleştirilmektedir.

Yukarıda geçen görüşün dayandığı Yargıtay Hukuk Genel Kurulunun vermiş olduğu bir kararında[362] ceza mahkemeleri ve hukuk mahkemeleri kararlarının birbirleri üzerindeki bağlayıcılık etkisi şöyle açıklanmıştır:

Öncelikle Kanunda geçen ifadeye yer vermek gerekmektedir. TBK m.74/I fıkrasında; *hakimin, zarar verenin kusurunun olup olmadığı, ayırt etme gücünün bulunup bulunmadığı hakkında karar verirken, ceza hukukunun sorumlulukla ilgili hükümleriyle bağlı olmadığı gibi ceza hâkimi tarafından verilen beraat kararıyla da bağlı olmadığı olmadığına* hükmedilmiştir. II. fıkrada ise, *ceza hâkiminin kusurun değerlendirilmesine ve*

[360] Yargıtay 11. Ceza Dairesi, E: 2012/26854, K: 2013/2986, T: 22.02.2013 (UYAP).
[361] **Uğur / Elibol**, s. 155-156.
[362] Yargıtay Hukuk Genel Kurulu, E: 2011/4-58, K: 2011/176, T: 15.04.2011 (Kazancı İçtihat Bilgi Bankası).

zararın belirlenmesine ilişkin kararının da hukuk hâkimini bağlamayacağı hükmü getirilmiştir.

- İlgili Yargıtay kararında, maddenin açık hükmünden hareketle varılan nihai sonucun, *hukuk ve ceza davalarının konuları, tarafları ve amaçları farklı olduğundan ceza mahkemesi kararlarının kural olarak hukuk mahkemesi için kesin hüküm oluşturmadığı* ifade edilmektedir. Ancak bu uygulamaya tek istisna olarak, beraat kararında saptanan maddi olgular kabul edilmektedir. Bu istisnanın da uygulama kabiliyeti bulabilmesi şartı da *beraat kararının, ceza davasının ilişkin bulunduğu suçlama yönünden maddi olguyu tespit etmiş olmasıdır.* Yani hukuk hakimi, aynı fiilin sebep olduğu olayın işlendiği ceza mahkemesinde yapılan yargılama sonucunda hükme esas alınan maddi olgular ile bağlı olmaktadır.

Yine kararda *hukuk usulünün, bir şekil hukuku olduğu belirtilerek, davanın açılması, itirazların ileri sürülmesi, tanıkların ve diğer delillerin bildirilmesi belirli süre koşullarına bağlı kılındığı gibi ikinci tanık listesi verilememesi, iddia ve savunmanın genişletilmesi yasağı gibi yargılamanın süratle sonuçlandırılması gayesi ile belirli kısıtlamalar getirildiği* vurgulanmıştır.

- *Hukuk hakiminin şekli gerçeği arayacak olması nedeniyle maddi gerçek öncelikli hedef olmayacaktır. Ancak ceza hakimi bunun aksine öncelikli hedef olarak maddi gerçeği ortaya çıkarmaya çalışacaktır. O halde ceza mahkemesinin maddi nedensellik bağını tespit eden kesinleşmiş hükmünün, hukuk hakimini bağlamasına o gün itibariyle BK m.53 ve bugün itibariyle TBK m.74 hükmü, engel oluşturmayacaktır.* Yargıtay yerleşik içtihatlarına bakıldığında da 1981, 1998 tarihli kararlarında ve öğretideki genel kabule göre; bu anlayışın benimsendiği ve hukuk hakimi açısından ceza mahkemesinin tespit etmiş olduğu maddi olguların bağlayacağı olacağı sonucuna varılmıştır.

Nihayetinde varılan sonuca göre, maddi gerçeğe ulaşmak için re'sen harekete geçerek her türlü delile başvurarak araştırma yükümlülüğünü yerine getiren ve elde ettiği delilleri serbestçe değerlendirme yetkisini haiz olan ceza mahkemesini, vergi mahkemesi kararları mutlak surette bağlamaz denilemeyecektir. Zira böyle bir yaklaşım serbestçe araştırma ve değerlendirme ilkeleriyle bağdaşmamaktadır çünkü burada kanunun maksadı, vergi işlemleri yönünden ihtisas mahkemesi olan vergi mahkemelerince ortaya konulan bir

yaklaşımdan, ceza mahkemelerini bütünüyle uzaklaştırmak değildir.[363] Zira çok sert yaklaşımlar, adalet duygusuna aykırı olup, adil yargılanma ve hukuki güvenilirlik ilkeleriyle de bağdaşmayan durumların ortaya çıkmasına neden olacaktır[364].

Doktrinde Kanun'un zaman itibariyle uygulanabilirliği açısından ortaya konulan yaklaşım da şu şekildedir: Kanun koyucunun vergi mahkemeleri henüz kurulmadan, bu mahkemelerin ceza mahkemeleriyle olan iletişim ve etkileşimini düzenlemiş olması mümkün görülmemektedir ve 1982 yılında 2576 sayılı yasa ile vergi mahkemeleri kurulmuş olmakta, bunun öncesinde de vergiye ilişkin itiraz ve uyuşmazlıkların çözümünde başvurulan ilk yol vergi itiraz komisyonları iken ikinci yol ise vergi temyiz komisyonudur[365]. Yargı organı olmayan bu kurumlarla ceza mahkemesi arasında herhangi bir sorunun gündeme gelmesi de mümkün görülmemektedir[366].

4.1.3. Ceza Mahkemelerinin Beraat, Mahkumiyet ve Düşme Kararları

Yargılama birliği ilkesinin gereği olarak, uyuşmazlık konusunun farklı yargılama usullerine tabi tutularak, ayrı yargılama makamları önünde; uyuşmazlığa konu eylemin varlığı ya da yokluğu noktasında yapılan yargılamaların birbiriyle çelişmemesi gerekmektedir.

5728 sayılı Kanunla değiştirilen VUK m.367'nin gerekçesi şöyledir: *"Bir ticari ilişkide tutulan defter ve kayıtların sahte olmadığı, defter ve kayıtların gerçek bir ticari ilişkiyi yansıttığı ve içerikleri bakımından doğru olduğu gerekçesiyle beraat kararı vermiş olan ceza mahkemesinin kesinleşmiş hükmü, bu belgelere konu ticari ilişkiler dolayısıyla vergi ziyaına sebebiyet verildiği gerekçesiyle "idari para cezası olarak vergi cezası verilmesine" engel teşkil eder. Hatta maddi gerçeği araştıran ceza mahkemesinin bu noktadaki hükmünün, sadece vergi mevzuatı uygulayıcıları tarafından değil, vergi mahkemeleri tarafından da göz önünde bulundurulması gerekir."*

İzah edilen gerekçeye dayanılarak ceza mahkemesinde fiilin işlenmediği yönünde yapılan tespitin ve "ceza kovuşturması sırasında dinlenen tanık ifadesi, polis dinlemesi, bir üçüncü kişinin itirafı veya başkaları nezdinde yapılan arama sonucu bulunan belgeler gibi kanıtlarla şayet ceza mahkemesi vergi tarhı için de esas teşkil eden faturaların sahte

[363] **Uğur / Elibol**, s. 155-156.
[364] **Uğur / Elibol**, s. 156-157.
[365] **Cumhur, Yusuf** (2011) "Vergi Suçu Cezasında Adli ve İdari Yargı Kararları Etkileşimi" Terazi Hukuk Dergisi, C: 6, S: 64, s. 58-59.
[366] **Cumhur,** s. 59.

olmadığına karar vermişse" işte bu hükmün vergi mahkemesi ve vergi idarelerini bağlayacağı yorumu yapılmaktadır[367].

Donay, ceza mahkemesinden verilen mahkumiyet kararının, yargılamanın -farklı bir zeminde-[368] yapılması nedeniyle bağlayıcı etkisi olduğunu, ancak beraat kararının bağlayıcı olmadığı yorumunu yapmaktadır[369]. Zira mahkumiyet kararı ile bir eylemin tespiti yapılmakta ve bir olgunun varlığı ya da yokluğuna ilişkin bir gerçek söz konusu olmaktadır[370].

Tosun, hukukumuzda mahkumiyet kararının, bir fiilin varlığı olgusuna dayanarak, fail tarafından işlendiğini tespit eden bir karar olduğunu vurgulayarak, hukuk mahkemesinde yapılacak değerlendirme açısından önleyici etkisi olduğunu kabul etmektedir[371]. Ancak beraat kararı söz konusu olduğunda, beraat kararının maddi unsur ve hukuka aykırılık unsurunun yokluğu nedenleriyle verilmiş olması durumunda, hukuk hakimini bağlayıcı etkisi olduğunu kabul etmektedir[372]. Bu noktada dayanak, Yargıtay'ın bir vakıanın yokluğunu tespit eden açıklık içeren cezai beraat kararlarının, hukuk hakimini bağlayacağına yönelik yaklaşımıdır. Bu konuda ileri sürülen bir diğer gerekçe de ceza hakiminin bütün olanaklarını kullanmasına rağmen bir suçun maddi unsurlarının ve hukuka aykırılık unsurunun varlığına dair bir neticeye ulamamış olması, delil tesisi noktasında sınırlı yetkisi olan hukuk hakimini bu nedenle bağlayacaktır[373]. Yine ceza mahkemesinin delil yetersizliği gibi bir nedenden düşme kararı vermiş olması halinde, ceza mahkemesinin işin esasına girmemesi nedeniyle hukuk hakimini bağlayan bir durum söz konusu olmayacaktır[374].

Bahsi geçen bu tartışmaları yargı ve doktrin arasında yumuşatmakta fayda olacaktır. O halde vergi mahkemesinde, bölge idare mahkemesinde ve Danıştay'da verilen kararlar, ceza mahkemelerini bağlamayacak ve vergi yargısında, dava lehine sonuçlanmış olsa da vergi ödevlisinin bu karara dayanarak ceza mahkemesinden doğrudan beraat kararı verilmesini beklemesi mümkün olmayacaktır, ancak bu durumun asla ceza mahkemesini bağlamayacağı yorumunu yapmak da yargılama birliği ilkesi açısından sakıncalı

[367] **Baykara**, s. 477-478.
[368] **Donay,** s. 83.
[369] **Donay,** s. 79.
[370] **Donay,** s. 79.
[371] **Tosun,** s. 338.
[372] **Tosun,** s. 341-342.
[373] **Tosun,** s. 344.
[374] **Tosun,** s. 346.

olacağından, vergi mahkemesi kararlarına uyma değil de "göz önüne alma" veya "yararlanma" olarak yaklaşım göstermek faydalı olacaktır[375].

4.1.4. Vergi Suçu Yargılamalarında Bekletici Sorun ve Nispi Muhakeme Kavramlarına Doktrindeki Yaklaşım

Doktrinde bağlayıcılık etkisine dair ileri sürülen bir diğer görüş de ceza hakiminin, her ne kadar kendi uzmanlığında olmasa da vergi mahkemesinde görülen uyuşmazlığa ilişkin yargılama yaparak bir neticeye ulaşmasıdır. Bu durum hukuk literatüründe; muhakeme sırasında bir ön sorun çözümlenmeden asıl sorun çözümlenemiyorsa, fayda ve olanak bulunması durumunda "nispi muhakeme yapma" adıyla tanımlanmaktadır[376]. Bu noktada ceza hakiminin, uzmanlığı dışında kalan bir uyuşmazlığın çözümünü üstlenmesi, maddi gerçeğin sağlam olarak ortaya çıkarılması ilkesini, çabukluk uğruna tehlikeye atmak olarak da değerlendirilmektedir[377].

Ön mesele hususu ayrıca ele alınacak olursa, Erem'in[378] bu konuya ilişkin açıklamalarına yer vermek gerekecektir. Şöyle ki, davanın başlamasından hükme kadar süratle devam etmesi kaidesi gereği *hakimin muayyen merhaleleri aşarak hükme ulaşması* gerektiği belirtilmektedir. Bu nedenle de usul muamelelerinin birbirinden uzak olmaması, zaman ve mekan bakımından bir araya toplanması ceza davasında, "usul muamelelerinin teksifi" olarak adlandırılmaktadır. Elbette ki bu durumlar istisna teşkil etmekte ve ön mesele, ceza davasını değil, dava münasebetini durduracak, ancak kesmeyecek bir nitelik taşımaktadır. Şunu belirtmek gerekecektir ki, CMK da ön meselenin mecburiliğini değil, hakimin takdirine bırakılmasını benimsemiştir. Bu konuya ilişkin olarak hakimin serbestisinin, ancak ön meseleye dair hususta, yetkili kılınan yargı disiplininde henüz dava edilmemesi halinde söz konusu olabileceği yorumu da yapılmaktadır[379].

Yenisey ve Nuhoğlu da nispi muhakemede, asıl davaya bakan mahkemenin, bağlantılı dava ile ilgili olarak tam anlamıyla muhakeme yaparak, yargı otoritesi olan veya olacak bir karar verme girişiminde bulunmayacağını belirtmiştir[380]. Şayet kendi mahkemesinde çözülmesi beklenseydi "bekletici mesele" teşkil edecek uyuşmazlığı,

---

[375] **Kızılot / Kızılot,** s. 561.
[376] **Tosun,** s. 402.
[377] **Tosun,** s. 402.
[378] **Erem,** s. 347-350.
[379] **Akkaş,** s. 149.
[380] **Yenisey, Feridun / Nuhoğlu, Ayşe** (2014) Ceza Muhakemesi Hukuku, "Ceza Muhakemesi Hukuku Ders Kitabı" İstanbul, Bahçeşehir Üniversitesi Yayınları, s. 82.

yalnızca kendi kararı itibariyle anlam ifade etmek üzere, kendisine gerek olduğu nispette çözmüş olacaktır[381]. Bunun dayanağı, aslında hakimin kendi nezdinde değerlendirdiği uyuşmazlığı çözmek ve bir hüküm kurabilmek için mantıken varması gereken bütün hususları bilme mecburiyetindendir bu nedenle de beklenecek olan meseleyi bizzat çözmesi, kendisine izafe edilen öğrenme ödev ve yetkisinin bir sonucu olarak ortaya çıkmaktadır[382]. Bu noktada CMK m.218 işaret edilmekte ve fayda görülmesi halinde bekletici mesele yapılacağı yahut ceza mahkemelerinde bir ceza meselesi gibi ceza muhakemesine hakim olan delil ve kaideler ışığında çözülmesi gerekeceği vurgulanmaktadır[383]. Şayet bekletici mesele yapılması söz konusu olacaksa, burada vergi yargısı ve ceza yargısında eş zamanlı görülen davalar açısından ceza mahkemesinin, vergi mahkemesinin uzmanlığındaki meseleyi çözmesi için bekletici sorun kararı alabileceği görüşü de savunulmaktadır[384].

İşlenen konu itibariyle de meselenin ele alındığı bölümde, ceza hakiminin bütün meseleleri çözme hususunda tam yetkiye sahip olması vurgulanmış ve bir fiilin suç sayılıp sayılmaması, idare hukukuna ait bir meselenin nihayete erdirilmesine tabii ise, ceza mahkemesi bu sorunu çözecek midir sorusu sorulmuştur. Bu noktada Erem, "… açık bir kanun hükmü ile idari yargıya bırakılmış konularda, ceza hakiminin ön mesele bakımından verdiği karar, sadece kendi verdiği hükmün sınırı içinde kalmış sayılacaktır" diyerek suç ve ceza konusunda ceza hakiminin yetki tamlığı ilkesini benimsemiştir[385].

Ceza mahkemelerinde, vergi mahkemesi kararlarının, bekletici sorun ya da ön mesele yapılıp yapılmayacağı tartışmalarına ilişkin olarak Yargıtay 11. Ceza Dairesinin vermiş olduğu bir kararında[386] ele alınmıştır. Sahte fatura düzenlemek suçu sebebiyle vergi mahkemesinde görülmekte olan vergi cezalarının kaldırılmasına ilişkin yargılamada, dava sonucunun beklenmesi gerekli görülmeyerek, bekleme kararı sanık aleyhine bir hukuki sonuç doğurmayacağından ön sorun kabul edilemeyeceği hükme bağlanmıştır.

Bir diğer yandan yine vergi mahkemelerinde görülmekte olan ve kaçakçılık cezalarının kaldırılmasına ilişkin bir diğer davada, mevzunun; sanığın hukuki durumunu

---

[381] **Yenisey / Nuhoğlu,** s. 82-83.
[382] **Yenisey / Nuhoğlu,** s. 84.
[383] **Yenisey / Nuhoğlu,** s. 85.
[384] **Akkaş,** s. 190.
[385] **Erem,** s. 351.
[386] **Yiğit, Uğur** (2004) Vergi Kaçakçılığı Suçları ve Diğer Hürriyeti Bağlayıcı Vergi Suç ve Cezaları, Ankara, Beta, s. 181.

ilgilendirmesi nedeniyle Yargıtay 11. Ceza Dairesinin vermiş olduğu bir kararında[387], "katma değer vergisi ve kaçakçılık cezalarının vergi mahkemesince kaldırılmış olması ve kararın kesinleşmesinin ardından bu kararın celp edilerek sonucuna göre sanığın hukuki durumunun tayininde dikkate alınması zorunluluğuna" yer vermiştir.

Yargıtay 11. Ceza Dairesinin vermiş olduğu bir kararında[388] VUK m.359/1'den ceza mahkemesinde yargılanan sanık hakkında, vergi mahkemesince verilen kararın ve sanığın savunması çerçevesinde VUK m.13/4'teki mücbir sebebin mevcut olup olmamasının usulen araştırılarak sonucuna göre hukuki durumun takdir ve tayini gerekli görülmüştür. Bu noktada her ne kadar nispi muhakeme Yargıtay kararlarıyla reddediliyor görünse de bu kararda ceza muhakemesi usulüne göre bir araştırma yapılması gerektiği vurgulanmıştır. Ayrıca her ne kadar vergi mahkemesi kararları bağlayıcı olmasa da dikkate alınması gerektiğinin altı çizilmiştir.

VUK'ta mücbir sebeplerin hangi usule dayanılarak ispat edileceği ve de ispat araçlarına dair ayrıca bir hüküm olmaması nedeniyle ceza hukukunun delil serbestisi kuralının burada geçerli olacağı ve ceza yargılamasında, ceza mahkemesinin *hiçbir duraksamaya yer vermeden gerçeği ortaya koyma görev ve yetkisine sahip olduğu*; Yargıtay 11. Ceza Dairesinin vermiş olduğu bir kararında ortaya konulmuştur[389]. Ceza mahkemelerinden beklenen, delilleri serbestçe değerlendirerek uyuşmazlığı kendisinin çözmesidir.

Yargıtay 19. Ceza Dairesinin vermiş olduğu bir kararında[390] kurulun takdir ettiği karara muhalefet şerhi olarak düşülen beyanlarda, "dava konusu aynı eylemle ilgili olarak vergi mahkemesince verilip kesinleşen karar karşısında, aynı maddi olayla ilgili olarak yerel mahkemenin beraat kararının eksik soruşturma nedeniyle bozulmasına karar verilip verilmeyeceği" tartışılmıştır. Böylece ceza ve vergi mahkemelerinin vermiş olduğu kararların birbiri nezdinde herhangi bir etkileşime mahal verip vermeyeceğine cevap bulunmaya çalışılmıştır.

- *İdari Yargılama Usulü Kanunu (İYUK) ve CMK'nın yargılama usulleri, delil ileri sürme ve değerlendirme kuralları farklıdır.*
- *Suç ile kabahatin unsurları ve sorumluluk kriterleri farklıdır.*

[387] **Yiğit,** s. 181.
[388] Yargıtay 11. Ceza Dairesi, E: 1999/1104, K: 1999/2670, T: 11.03.1999 (Kazancı İçtihat Bilgi Bankası).
[389] **Uğur / Elibol**, s. 148-149.
[390] Yargıtay 19. Ceza Dairesi, E: 2015/8723, K: 2015/6039, T: 22.1.2015 (Kazancı İçtihat Bilgi Bankası).

- *Suç ve kabahatin konusu olan maddi olaya ilişkin olarak vergi ve ceza mahkemesinin aynı konuda farklı sonuçlar vermesi mümkündür.*
- *VUK m.367/son hükmü, bunların sonucu olarak getirilmiştir.*

Yapılan bu genel tespitlerin ardından, daire üyesi, m.367/son fıkrasındaki "vergi cezalarını uygulayacak makam ve merciler"den maksadın, vergi mahkemeleri olmadığını kesin bir dille ifade etmektedir. Yargıtay ceza ve hukuk daireleri ile Hukuk Genel Kurulu kararlarına[391] atıf yaparak, kuralın, ceza mahkemesi kararlarının hukuk mahkemesi için kesin hüküm niteliği arz etmeyecek olduğu hatırlatılsa da bahsi geçen kuralın uygulama açısından kabul gören bir istisna olduğu vurgulanmaktadır. Bu nedenle uygulama benimsenen ve öğretideki kabule göre; ceza mahkemesinin yapmış olduğu yargılama esnasında bir maddi olayın hukuki manada varlığı yahut yokluğuna ilişkin kesinleşmiş bir kabullenme söz konusuysa aynı meselenin hukuk disiplini içerisinde mesele addedilmesi mümkün değildir.

Yargıtay'ın da bu hususta uygulama birliği göstermediği ve her somut olay açısından ayrıca mevcut ve toplanması gereken delillere göre değerlendirmelerde bulunduğu ifade edilmiştir. Nihayetinde mevzubahis davada, yerel mahkemece çekin karşılığının ödenmesine dair ibraz edilen belgeler, bilirkişi heyeti raporu ve vergi mahkemesinin tayin ettiği hüküm karşısında sanık hakkında beraat hükmü kurulmuş, ancak dairece eksik inceleme yapıldığı gerekçesiyle bozma hükmü tayin edilmiştir. Vergi mahkemesi tarafın kurulan hüküm ve suçun konusunu oluşturan fatura bedeline yönelik ödeme belgeleri dikkate alınarak tanzim edilen bilirkişi heyet raporunun göz önündetutulmaksızın, sanığın mahkumiyeti ile sonuçlanabilecek yargılamaya gidilmesi, kesin hükmün otoritesini, adalet duygusunu ve adil yargılanma hakkı ile hukuki güvenilirlik ilkelerini zedelediği defaatle vurgulanarak, çoğunluk kararına muhalefet şerhi düşülmüştür.

4.1.5. Vergi Mahkemesi ve Vergi İdaresinde Tespit Edilen Hususların Bağlayıcılığı

Durumun bir de vergi idaresinin ceza kesme işlemine bir etkisi olup olmayacağı açısından değerlendirilmesi yapıldığında; ceza mahkemesinde manevi unsurun oluşmadığı yahut mütalaa şartının gerçekleşmemesi nedeni ileri sürülerek beraat yahut düşme kararı

[391] Yargıtay Hukuk Genel Kurulu, E: 2011/4-58, K: 2011/176, T: 15.04.2011 (Kazancı İçtihat Bilgi Bankası).

verilebilecekken, vergi dairesi, vergi kaçakçılığına sebebiyet veren fiilin varlığını tespit ettiğinde, vergi ziyaına uğratılan verginin üç katı tutarında para cezası kesebilecektir[392]. Vergi idaresinin mali nitelikli ceza kesmesine neden olan fiile ilişkin vergi mahkemesince bu fiilin işlenmediği hususundaki tespitiyle verilen idari para cezasının iptaline ilişkin kararının, ceza yargıcını bağlaması gerektiği yorumu yapılmaktadır[393]. Zira burada vergi mahkemesinin kurmuş olduğu hükmün, ceza mahkemesi nezdinde "kesin hüküm kudreti" arz etmesi değil de "mantık kudreti" nedeniyle ceza yargıcını bağlaması gerekmektedir[394]. Bir yandan da ceza yargılamasını yürüten hakimin, idari makamlar tarafından verilen kararlara bağlı olmaması yanında, vergi davalarında ileri sürülen savunmaların ve ortaya konan görüşlerin dikkate alınmasına bir engel olmadığının da altı çizilmektedir[395].

Bağlayıcılığa ilişkin bu durumu bir de olayın şartlarına göre değerlendirmekte fayda olacaktır. Vergi mahkemesinin vermiş olduğu hüküm, somut hadisenin şartlarına göre değerlendirildiğinde, şayet ceza mahkemesinde yargılanan suçun ispatı açısından bir etki gösterecekse dikkate alınması gerekir, aksi halde vergi mahkemesindeki kararın beklenmesi gibi bir durum gündeme gelmemekte ve maddi gerçeğe ilişkin bir mesele tespit edilememişse, ceza mahkemesi için bağlayıcılık etkisi de söz konusu olmamaktadır[396].

"Medeni yargı suç muhakemesini etkilemez" yaklaşımı nedeniyle ceza mahkemesinin hukuk mahkemesi kararlarıyla bağlı olmayacağı kabulü de söz konusudur[397]. Ancak kesin hüküm ve yargı otoritesi ilkeleri göz önünde tutulduğunda, hukuk mahkemesinin her iki yargı makamına intikal eden fiil hakkında vermiş olduğu kararın "karine" olarak değerlendirilmesi gerektiği vurgulanmıştır[398].

Vergi idaresinin vermiş olduğu kararlar bakımından durum ele alındığında, vergi idaresinin kesmiş olduğu cezalar ya da cezaya yer olmadığına dair kararlar, vergi suçuna vücut veren eylemler için bir suç unsuru teşkil etmemekle birlikte herhangi bir kurucu özellik de arz etmemektedir[399]. Bu durumda her ne kadar vergi idaresi vergi ziyaı oluşmadığına ilişkin bir ceza kesmese de ceza mahkemesi aynı fiilin suç içeriğinden dolayı mahkumiyet kararı verebilecektir.

---

[392] **Yiğit,** s. 180.
[393] **Akkaya** (2000), s. 93.
[394] **Akkaya** (2000), s. 93.
[395] **Kızılot, Şükrü / Kızılot, Zuhal** (2009) Vergi, Ticaret ve Ceza Hukuku Yönünden Kaçakçılık Suçları ve Naylon Fatura İhtilafları, Ankara, Yaklaşım Yayıncılık, s. 561.
[396] **Akkaş**, s. 191.
[397] **Tosun,** s. 347.
[398] **Tosun**, s. 348-349.
[399] **Akkaş**, s. 188.

4.1.6. Ceza Mahkemesinde Yargılamanın Yenilenmesi

Ceza hükmü ile hukuk mahkemesi hükmünün bağdaşmaması durumunu inceleyen Erem, "ceza hükmü, hukuk mahkemesinin bir hükmüne müstenit olup da bu hüküm kat'ileşmiş olan diğer bir hüküm ile bozulmuş ise, bu hal muhakemenin yenilenmesi sebeplerinden biridir" diyerek, ceza mahkemesi tarafından kurulan hükmün, hukuk mahkemesinin verdiği hükme istinat edilmiş olması şartının arandığını vurgulamaktadır[400]. Yani bu iki hüküm arasında illiyet münasebeti muhakkak olacak ve ceza mahkemesi bir suçun mevcudiyetini, bir hukuk mahkemesi hükmüne dayanarak kabul etmiş ve bu hüküm de bir başka hükümle bozulmuş ise, bu noktada muhakemenin yenilenmesi gündeme gelecektir. Ancak burada hem istinat teşkil eden hukuk mahkemesi kararı hem de o hukuk mahkemesi kararını kaldıran karar kesinleşmiş olmalıdır[401]. Erem burada bir başka yaklaşıma da yer veriyor ve *hukuk mahkemesi kararının, suçun maddi unsuruna ve cezalandırma şartına taalluk etmesini* değerlendiriyor. *Bu unsur ve şartın ortadan kalkmasıyla mahkumiyet kararının konusu kalmıyor ve yargılamanın yenilenmesinin nedeni; mahkemenin kararının kalkmasının neticesi değil de fiile müteallik bir şartın ortadan kalkması oluyor*[402]. Bir diğer yandan usul hukukunda bir fiilin suç teşkil edip etmeyeceği hususundaki ön mesele açısından kabul edilen görüşe göre de *ancak cezalandırılabilmek için şart teşkil eden vakıalar ile alakalı hükmün kaldırılması halinde cezada muhakemenin yenilebileceği* doktrinde paylaşılan görüş olmaktadır [403].

Nihayetinde görülmektedir ki, vergi mahkemeleri ve ceza mahkemeleri arasındaki etkileşim, kanunen tanımlanmamıştır. Ancak bu meselenin çözüme kavuşturulması gerektiği aşikardır. Zira m.367/son fıkrasında kastedilen makam ve mercinin, vergi mahkemeleri olup olmadığı noktasında dahi yargı ve öğreti arasında gerçek anlamda çelişki ve farklı yaklaşımlar vardır. Bir diğer mahkemede yapılan yargılamanın sonucunu beklemek hem pratikte hem de yargılama hukukunda zaman kaybettirecektir. Ceza mahkemesinin, vergi mahkemesinde yapılan yargılamanın akıbetini beklemesi, ceza mahkemelerine hakim olan delil serbestisinin avantaj ve faydalarını kaybettirecek, ceza mahkemelerinde nispi muhakeme yapılması söz konusu olsa, vergi mahkemelerinin uzmanlık ve teknik yaklaşımından mahrum kalan ve birbirinin aksi kararlar ortaya çıkabilecektir. Bu nedenle doktrinde ileri sürülen yaklaşımların da dikkate alınarak,

[400] **Erem**, s. 732.
[401] **Erem**, s. 732.
[402] **Erem**, s. 733.
[403] **Erem**, s. 733.

yargılama birliği ilkesini tesis edecek şekilce gerek kanuni düzenlemenin gerekse yargısal yaklaşımların netlik kazanması bu meselenin çözümünü sağlayacaktır.

4.2. Anayasa Mahkemesinin "non bis in idem" İlkesine Vergi Suç ve Kabahatleri Açısından Yaklaşımı

Anayasa Mahkemesi, hukuk devleti ilkesi olmanın bir gereği olarak ceza hukukunun temel ilkeleri arasında yer alan "aynı fiilden dolayı iki kez yargılama olmaz (*non bis in idem*)" ilkesi gereğince kişinin, aynı fiilden ötürü birden fazla kez yargılanamayacağı ve cezalandırılamayacağına dair, yapılan bireysel başvuru üzerine, vergi suç ve kabahatlerinde bu ilkenin gereklerini vermiş olduğu bir kararında[404] pek çok hususa temas ederek ele almıştır. Bu konu da verilen bu kararın irdelenmesiyle incelenmiş olacaktır.

Öncelikle Anayasa Mahkemesine konu olan meselenin somut olay açısından irdelemesi yapıldığında, başvurucuya, *yapılan vergi incelemesi sonrası "komisyon karşılığı sahte fatura düzenleyerek gelir elde etme" fiili nedeniyle aynı fiil yönünden hem idari süreçte vergi cezası kesildiği hem de adli süreç sonunda başvurucunun hapis cezasına mahkum edildiği bir de başvurucunun sahte fatura kullanmak ve düzenlemek suretiyle vergi kaçakçılığı suçundan mahkumiyetine hükmedildiği* belirtilmiştir. Başvurucu da "vergi cezalarını yeniden yapılandırma çerçevesinde ödediği ve yargılamaların bu şekilde sonuçlandığı halde aynı fiil dolayısıyla ayrıca hapis cezası verilmesi nedeniyle yeniden yargılanmama veya cezalandırılmama ilkesinin ihlal edildiği gerekçesiyle" Anayasa Mahkemesine bireysel başvuruda bulunmuştur.

Bakanlık savunmasında; "VUK m.359/b bendi uyarınca suç bakımından cezalandırmanın ve VUK m.344 bağlamında ziyaa uğratılan vergi bakımından vergi ziyaı cezası verilmesinin söz konusu olduğu durumda, VUK m.359/b kapsamında cezalandırılan eylemler ile kanundaki yükümlülüklere uyulması amaçlanırken, vergi ziyaı cezası yoluyla aslında vergi kaçırmak suretiyle vergi kaybına yol açılmasının, cezalandırılmak istendiğini" belirtmiştir. Ayrıca "ceza yargılaması sisteminde, aynı fiil nedeniyle yargılanmama veya cezalandırmama yönünden yeterli hukuki güvencenin mevcut olduğu" görüşü bildirilmiştir.

[404] Anayasa Mahkemesi, E: 2018/9115, K: 2018/9115, T: 27.03.2019, R. G. No: 30776, R. G. T: 16.05.2019 (Corpus Mevzuat ve İçtihat Programı).

Anayasa Mahkemesinin bu çerçevede yaptığı inceleme neticesinde çıkarımları şöyledir:

- *Türkiye Cumhuriyeti'nin taraf olduğu uluslararası sözleşmelerce de güvence altına alınmış olan adil yargılanma hakkı 2001 yılında AY m.36'ya eklenmiştir.*
- *AY m.36'da herkesin adil yargılanma hakkına sahip olduğu ibaresinin eklenmesinin amacı, Sözleşme'de düzenlenen adil yargılanma hakkını anayasal güvence altına almaktır.*
- *Hukuk devletinin gereklerinden birini de hukuk güvenliği ilkesi oluşturmaktadır. Bu noktada, hukuki güvenlik ile belirlilik ilkelerinin, hukuk devletinin ön koşulu olduğu belirtilmiştir.*

Bu noktada Anayasa Mahkemesi, hukuki güvenlik ilkesine vurgu yapmaktadır. Buna göre, hukuki güvenlik ilkesi, hukuk normlarının öngörülebilir olmasını, bireylerin tüm eylem ve işlerinde devlete güven duyabilmesini, devletin de yasal düzenlemelerinde bu güven duygusunu zedeleyici yöntemlerden kaçınmasını gerekli kılmaktadır. Kanunen ya da idari işlemler neticesinde bireye tanınan hak ve oluşan menfaate duyulan güvenin muhafaza altına alınması, hukuki güvenilirliğin öngörülebilirlik ilkesine dayanmaktadır[405]. Belirlilik ilkesi de sadece kanundaki belirliliği ifade etmemekte olup genel itibariyle hukuki belirliliği ortaya koymaktadır. Hukuki belirlilik kanuni düzenlemeye dayanarak bilinebilme, erişilebilme ve öngörülebilme gibi gereklilikleri sağlaması şartıyla, idarenin düzenleyici işlemleri ile mahkeme kararları da hukuki belirlilik gerçekleştirilebilecektir. Hukuki belirlilik ilkesinde esas olan, bir hukuk kuralının icrasıyla meydana gelecek neticelerin o hukuk düzeni açısından öngörülebilir olmasıdır.

Hukuki güvenlik ilkesi, vatandaşların sonucunu öngörebildikleri davranışlar sergileyebilmesi için yasamaya, hukuk kurallarını oluşturma faaliyetinde; yürütmeye, idarenin düzenleyici fonksiyonuna ilişkin faaliyetlerinde ve yargı organlarına, vereceği kararlarda; istikrar ve güveni tesis edici şekilde öngörülebilen, tatmin edici kararlar vermesi noktasında ayrı ayrı görevler atfetmektedir[406]. Hukukun her alanı düzenlemesi beklenemeyeceği gibi bazı alanlarda doğrudan hukuki güvenlik ve öngörülebilirlik

[405] **Köküsarı, İsmail** (2015) "Anayasa Hukukunda Hukuki Güvenlik İlkesi" (Doktora), Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, s. 119.
[406] **Köküsarı,** s. 21.

ilkelerinin zedelenmesi söz konusu olacaksa, o alanların hukukun dışında bırakılmaması gerekmektedir[407].

Hukuk güvenliği ilkesi özel kişiler arasında oluşan ve kesinlik kazanan ilişkilerin yanı sıra özel kişilerin devlet ile olan münasebetleri neticesinde kişiler lehine ortaya çıkan ve kati hale gelen neticelerin de muhafazasını mecburi hale getirmektedir. Devletin birey ile hukuk alemindeki etkileşiminden sadır olan neticelerin korunması yükümlülüğü hem özel hukuk alanına hem de kamu hukuku alanına sirayet eden neticeler bakımından geçerlidir. Bu bakımdan devletin tek taraflı olarak ve üstün buyurma gücüne dayanarak kişiler hakkında başlattığı hukuki süreçlerin neticesinde kişiler lehine oluşan ve kesin hükümle neticelenen durumların korunması gerekmektedir.

Kesin hükmün etkisinin ele alınması gereken bu noktada, ortaya çıkan sorun; bir mahkemenin konu edindiği bir uyuşmazlıkta ele alacağı meselelerin daha önceden başka bir mahkemenin konusunu teşkil etmesi nedeniyle tespiti yapılan olgularla varılan nihai hükmün, sonraki mahkemeye intikal eden uyuşmazlık açısından bağlayıcılık etkisinin ne olacağıdır[408]. Şekli anlamda kesin hüküm, bir mahkeme tarafından verilen hükme karşılık gidilecek bir kanun yolunun bulunmaması yahut kanun yoluna başvurma imkanı varken süresi içinde başvurulmaması ya da başvurulmuş olup ona karşı gidilecek başka bir seçeneğin kalmamış olması durumlarında söz konusu olmaktadır[409]. Maddi anlamda kesin hüküm ise, kararı veren mahkemenin kurmuş olduğu hükme müdahale edememesi, olağan kanun yollarına başvurulamaması, aynı sebep, konu ve kişilerin söz konusu olduğu uyuşmazlığın bir daha dava olarak ileri sürülememesidir[410]. Kesin hükmün olumlu etkisi, hükmü kesinleşen mahkemenin davasına konu olan uyuşmazlığın, sonradan başka bir davada ön mesele olarak gündeme gelmesi halinde bu mahkemenin bu konuya ilişkin bir yargılama yapamamasıdır[411]. Bu durum mahkemenin kesinleşen hükümle bağlı olması gerektiğinin göstergesidir. Kesin hükmün olumsuz etkisi ise, *non bis in idem* ilkesiyle açıklanmakta ve aynı hukuk disiplini içerisinde aynı sebep ve talebi içeren davanın açılamayacağı yönünde yorumlanmaktadır[412].

---

[407] **Köküsarı,** s. 116.
[408] **Akkaş,** s. 51.
[409] **Pekcanıtez, Hakan / Atalay, Oğuz / Özekes, Muhammet** (2014), Medeni Usul Hukuku Ders Kitabı, 2. Bası, Ankara, Yetkin, s. 486.
[410] **Pekcanıtez / Atalay / Özekes,** s. 486-485.
[411] **Akkaş,** s. 60.
[412] **Akkaş,** s. 59.

Böylece hukuki güvenlik ilkesi genel itibariyle değerlendirildiğinde, "hukukun varlığı, hukukun yasalarla ifade edilmesi, uyuşmazlıkların bağımsız ve kesin karar veren mahkeme ve benzeri organlarca karara bağlanması ve bu kararların icra edilebilirliği sonucunda ortaya çıkan hukuk sistemine ve devlete güveni ifade etmektedir"[413]. Bu kapsamda mevzuattaki hukuk kurallarına uygun olarak kurulmuş olan ceza mahkemesindeki hükmün kesinleşmiş olmasına rağmen bu kararın lehine doğduğu tarafa kesin hüküm güvencesi vermemesiyle birlikte kat edilen tüm bu sürecin göz ardı edilerek yenilenmesi aynı zamanda hukuki güvenilirlik ilkesini zedeleyecektir.

Tüm bunların yanında yine Anayasa Mahkemesi kararından devamla aleyhe sonuçlanmış olsa da kişilerin gerçekleştirmiş olduğu eylem nedeniyle yargılandığı ve buna ilişkin tüketilen cezai süreçlere rağmen haksızlık arz eden fiil nedeniyle kişinin ikinci kez yargılanarak bir cezaya maruz bırakılması kamu nezdinde hukuka gösterilen itibarın kaybolmasına ve hukuk devleti olmanın getirisi olan güven duygusunun zarar görmesine neden olabilecektir. Hukuk devleti çatısı altında toplumun benimsemediği ve haksızlık içeriğine sahip olan eylemler demokratik düzenin tesisi için cezalandırılacaktır. Ancak devletin, bu noktada öngöreceği yaptırım ölçülü ve hukuki güvenlik ilkesine uygun bir biçimde haksızlık içeriği olan eylemlere karşı ileri sürülmelidir. Bu nedenle de yeniden yapılacak bir yargılamada, bir kimsenin hayata geçirdiği bir eylem dolayısıyla yargılanmış ve neticesinde bir soruşturmaya tabi tutulmuş olması yahut nihayetinde cezalandırılması suretiyle korunmak istenen kamu yararı ve yaptırıma tabi tutulan bireyin menfaati arasında oluşturulması gereken adil denge zarara uğratılmış olacak ve bu durum kişi nezdinde ayrıca bir külfet oluşturacaktır.

Nihayetinde *non bis in idem* ilkesinin mutlak olmayıp, aynı fiilin farklı hukuk disiplinlerinde yargılanıyor olmasında fiile ilişkin unsurlar, yargılamanın amacı, bu surette korunan hukuki yarar, ve neticenin farklılık arz etmesi dolayısıyla aynı fiilin yeniden yargılanması mümkün görülmektedir.

Non bis in idem ilkesi yalnızca ceza davalarında söz konusu olması yanında aynı fiil dolayısıyla ceza muhakemesinde yürütülen takibat, disiplin soruşturması açılmasına veya hukuk davasına engel teşkil etmemektedir. Dolayısıyla bir hukuk düzeninde aynı fiilin, farklı hukuk disiplinlerinde, farklı mahiyetteki cezai müeyyidelerle yargılanması bir fiil nedeniyle birden fazla yargılanma olarak değerlendirilmeyecektir.

[413] **Köküsarı,** s. 17.

Somut olay, bizzat ilkeye tatbik edildiğinde, yapılan ilk çıkarım; vergiye ilişkin ödevlerin doğru bir şekilde ve zamanında yerine getirilmiş olması halinde kamusal hizmetler aksamayacak ve gereği gibi ifa edilebilecektir. Buna göre vergi hukuku nezdinde oluşturulan kural ve kaidelere aykırı eylemlere karşı öngörülen yaptırımlarla oluşan vergi açığı kapatılmakta, vergi hukuku kurallarına aykırılık oluşturan kimi eylemlerin ise suç olarak tanımlanmasıyla da vergi sisteminin düzenli bir biçimde işlemesi ve düzene aykırı olarak ortaya çıkan sahte belge üzerinden icra edilen eylemlerin önüne geçmek amaçlanmaktadır. Kanun koyucu bu şekilde vergi ödevinin sıhhatli bir şekilde yerine getirilmesini sağlamaya yönelik caydırıcı bir etki oluşturmaya çalışmaktadır.

Bir diğer yandan her ne kadar farklı hukuk disiplinleri çatısı altında, kabahat ve suç olarak farklı tanımlar yapılmış olsa da hukuka aykırılığa sebep olan eylemin tek olması hususu göz ardı edilmemelidir.

Somut olay açısından nihayetinde varılan sonuç; güdülen amaç ve korunan hukuki yarar açısından farklılık arz eden durumlar da değerlendirildiğinde, idari süreç nihayetinde vergi cezası, adli süreç nihayetinde hükmedilen mahkumiyet veya beraat kararı aynı fiil dolayısıyla yeniden yargılanmama veya cezalandırılmama ilkesine aykırı bir yön bulunmayarak yapılan başvuru reddedilmiştir.

4.3. Avrupa İnsan Hakları Mahkemesinin "non bis in idem" İlkesine Vergi Suç ve Kabahatleri Açısından Yaklaşımı

Bir kimsenin suç teşkil eden fiili nedeniyle kesinleşen nihai hükme rağmen hukuki ve cezai anlamda yeniden soruşturulması ve kovuşturulmasına engel teşkil eden *non bis in idem* ilkesinin idari yaptırımlar bakımından ne denli yasak teşkil ettiği, AİHM nezdinde yapılan yargılamalarda da tartışmalı olup tam anlamıyla netlik kazanmış değildir. Bu nedenle bu ilkenin, vergi suç ve kabahatlerinin ceza ve yaptırımlarının birlikte uygulandığı eş zamanlı yargılamalarda söz konusu olan, istisna ve içtihat olarak kabul gören kararlarının incelenmesi gerekmektedir.

Non bis in idem ilkesinin anlam ve kavram tartışmaları, Avrupa Konseyi üyesi devletlerin, ilkenin yer aldığı 7. Ek Protokolü imza ve onay sürecini de oldukça etkilemiş ve *non bis in idem* bir hüküm olarak Sözleşmenin 1950 yılında imzaya sunulan orijinal metni içerisinde yer almamış, ancak 1984'te imzaya açılan 7. Ek Protokolün 4. maddesi ile

düzenleme alanı bulabilmiştir[414]. Türkiye ise 7 no'lu Protokolü 14.03.1985 yılında herhangi bir çekince koymadan imzalamış, *10.03.2016 tarih ve 6684 sayılı Kanun'la*[415] onaylamıştır.

AİHM'in vergi ceza hukuku özelinde vergi mahkemeleri ile ceza mahkemelerinin yürüttükleri muhakeme ve verdikleri kararlar açısından *non bis in idem* ilkesine yönelik yaklaşımını üç dönem olarak tasnif etmek gerekmektedir. Bu tasnifi yaparken, AİHM tarafından 2014 yılında verilen Glantz/Finlandiya kararı ile 2016 yılında verilen A ve B/Norveç kararları esas alınmaktadır. Birinci dönem; Glantz kararı öncesi, ikinci dönem; Glantz kararı ile A ve B kararı arasını kapsayan süreç, üçüncü dönem ise A ve B kararı sonrası olarak isimlendirilecektir.

AHİM'in, Avrupa İnsan Hakları Hukuku nezdindeki ceza tanımı, iç hukukta çizilen ceza tanımından ayrıştırılmış ve özerk bir kavram olarak değerlendirilerek nitelik ve içeriği mahkemenin yapacağı muhakeme ile tespit edilmeye başlanmıştır[416]. Bu başlangıç da Mahkemenin 1976 yılında vermiş olduğu Engel/Hollanda kararında tayin ettiği ölçütleri ile gerçekleşmiştir: Burada ilk ölçüt; yaptırımın iç hukukta suç olarak tanımlanmış olması halinde ayrıca bir değerlendirme yapılamayacak olmasıdır, üçüncü ölçüt, öngörülen cezanın ağırlık derecesidir, fakat sonrasında bu ölçütler geri plana itilmiş ve ikinci ölçüt olan; suçun mahiyeti, cezanın niteliği ve korunan hukuki menfaat, nesnel bir zemine oturtulmuş ve ön plana çıkarılmıştır[417]. Bunun ardından AHİM'in farklı kararlarında bu yaklaşımını genişletilerek yorumladığı da görülmüştür. Sonrasında iç hukukta suç veya kabahat gibi kavramlara takılmadan, yaptırımların aynı fiilden doğup doğmadığı tespit edilmeye çalışılmıştır[418].

AİHM, Glantz kararıyla oluşturduğu içtihadından önce hem hapis cezası hem de para cezası öngören durumlarda adli/idari ceza ayrımını yaparken temel kurucu unsurların ve amacın aynı olup olmadığına değinmiştir[419]. O dönem vermiş olduğu kararlarında verilen iki cezanın da farklı fiiller nedeniyle doğan farklı cezalar olduğu yorumunu

---

[414] **Bahçeci, Barış** (2018) "İHAM İçtihadında Vergi Cezalarında "Ne Bis İn İdem" Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, C: 67, S: 2, s. 255.
[415] *08.04.2016 tarih ve 29678 sayılı Resmi Gazete'de yayımlamıştır.*
[416] **Bahçeci**, s. 256.
[417] **Bahçeci**, s. 256-257.
[418] **Bahçeci**, s. 260.
[419] **Eroğlu, Yağmur** "A ve B - Norveç Kararı Kapsamında Türk Vergi Hukuku'nda Non Bis İn İdem İlkesi", <https://www.academia.edu/33116493/A_VE_B-NORVEÇ_KARARI_KAPSAMINDA_TÜRK_VERGİ_HUKUKUNDA_NON_BİS_İN_İDEM_İLKESİ> s. 6, s.e.t. 28.05.2019.

yaparak bu durumu *çifte cezalandırma* olarak değerlendirmemiştir[420]. Bu konuya ilişkin verilen örneklerden Ponsetti/Fransa ve Chesnel/Fransa kararlarında; Mahkeme, kaçakçılığın kasten işlenebilen bir suç olması nedeniyle mali suçun konusundan ayrıldığını tespit etmiş ve para cezasının amacının, ulusal vergi sisteminin kontrol altına alınması, muhafaza edilmesi ve vergi alacağının güvenceye alınması olarak ifade edilmiş böylece Mahkeme ihlal olmadığı hükmüne varmıştır[421]. Bu karar ile Mahkemenin, hukuki yarar ve korunan sosyal olgular üzerinde yoğunlaştığı anlaşılmıştır.

Mahkemenin Glantz öncesi kararlarından Rosenquist/İsveç kararında ise vergi beyannamesi vermeyerek kaçakçılık suçunu işleyen başvurucu hakkında verilen hapis cezası ve ziyaa uğrattığı vergi nedeniyle de cezai nitelikte ek yükümlülük *(surcharge)* getirilmesi üzerine, ihlal iddiasıyla yapılan başvuruda, Mahkeme, *idari para cezasının amacının hapis cezasından farklı olduğunu vurgulayarak, beyana dayanan vergi sisteminin ayakta tutulması için vergi ödevlilerinin kapsamlı ve olgusal bilgi sunmalarının temel görevleri olduğunu ve böylece etkin bir uyumluluğun sağlanması için yapılan düzenlenmeler olduğunu* belirtmiştir[422].

AİHM, 20.05.2014 tarihinde vermiş olduğu Glantz/Finlandiya kararında[423], vergi davasının konusu, *başvuranın, vergi makamlarına eksik bilgi vermesi nedeniyle eksik veya kısmi vergilendirme yapıldığının tespit edilmesi ve bunun üzerine başvurana yüklenen ek vergi ve sürşarj miktarlarına yapılan itirazlar* olarak tespit edilmiştir. Eksik beyan nedeniyle başvuranın nitelikli vergi kaçakçılığı suçunu işlemesi, ceza davasının konusunu oluşturmuş ve başvuran bundan mahkum edilmiştir.

Mahkeme konuya ilişkin bir değerlendirme yaparken ilk olarak, yerleşik içtihadı olan Engel kıstaslarıyla cezai suçlamanın olup olmadığının tespitini yapmaktadır. Yukarıda Engel ölçütlerinden bahsedilirken, en önemli kıstasın iki numarada sayılan, *suçun asıl mahiyeti* olduğu belirtilmişti. Glantz kararında bu kıstaslar sayılırken, ikinci ve üçüncü kıstasların aslında birbirinin alternatifi olduğu ifade edilirken bir yandan AİHM Jussila/Finlandiya kararına atıf yapılarak; her bir unsurun ayrı ayrı değerlendirilmesiyle isnat edilen suçun cezai nitelik arz etmesi noktasında yalın bir sonuç alınamıyorsa, son iki kıstasın birlikte değerlendirilmesi gerektiği vurgulanmıştır.

---

[420] **Eroğlu,** s. 1.
[421] **Eroğlu,** s. 6.
[422] **Bahçeci,** s. 262.
[423] AİHM, Glantz/Finlandiya, Başvuru No: 37394/11, T: 20.05.2014, <http://www.inhak.adalet.gov.tr/ara/karar/CASE%20OF%20GLANTZ%20v.%20FINLAND_EÖR.pdf> s.e.t. 09.06.2019.

Türkiye Cumhuriyeti Anayasa Mahkemesi de 08.05.2014 tarihinde, E.T.Y.İ. A.Ş. başvurusunda[424] yine Jussila/Finlandiya kararının altını çizerek, "vergi para cezası miktarının düşük olması halinde dahi suçun cezai niteliğinin 6. maddeyi uygulanabilir kılmak için yeterli olduğunu" kabul etmiştir. Yine Anayasa Mahkemesinin vermiş olduğu bu kararda yer verilen AİHM Bendenoun/Fransa kararında, vergiye ilişkin uyuşmazlıkların adil yargılanma hakkı kapsamındaki "medeni hak ve yükümlülükler" dışında kaldığının kabul edildiği Ferrazzini/İtalya kararına rağmen "ek vergi yükümlülüklerinin bir zarara karşılık maddi tazminat amacını değil, fakat esas itibariyle yeniden suç işlemeyi caydırıcı bir yaptırım amacı taşımasını, bunların hem caydırıcılık hem cezalandırma amacı olan genel bir kurala göre uygulanmış olmasını, miktarın hem başvurucu hem de başvurucunun şirketi açısından oldukça önemli bir miktar arz etmesini ve başvurucunun öngörülen miktarı ödememesi halinde ceza mahkemelerince hapse mahkum edilebileceğini" göz önünde bulundurarak bu uyuşmazlığı *suç isnadı* kapsamında değerlendirmiştir. Böylece başvuruyu, Sözleşmenin 6. maddesi açısından değerlendirilebilir bulmuştur. Zira adil yargılanma hakkı, medeni haklar ve yükümlülükler ile ilgili uyuşmazlıklarda veya cezai alanda yöneltilen suç isnatlarında söz konusu olabilecektir.

AİHM, ilk olarak Bendenoun/Fransa davasında vergi ilintili cezaları suç isnadı olarak değerlendirmiş ve 6. madde anlamında bir suç isnadının varlığını kabul etmiştir[425]. Suç isnadı, bir kimsenin suç işlemiş olduğuna dair bir iddianın yetkili makamlar tarafından ilgili mercie bildirilmesidir[426]. Glantz kararında yer alan, Engel kıstaslarının uygulandığı Jussila kararına geri dönülecek olursa, yapılan değerlendirmede, ilk kıstas olarak vergi sürşarjlarının cezai mahiyetine ilişkin bir irdeleme söz konusu olmuştur. Vergi sürşarjları cezai nitelikte olmayıp, mali rejimin bir parçası olarak sınıflandırılmış olsa da bu durum belirleyici nitelikte olmayacaktır. Böylece ikinci kıstas devreye girecek ve suçun mahiyeti önem arz edecektir. AİHM, vergi sürşarjlarının, (ek vergilendirmelerin) genel itibariyle vergi mükelleflerinin tabi olduğu yasanın genel hükümleri ile tanzim edildiğini gözlemleyerek Finlandiya yasalarına göre; vergi sürşarjlarının zararın tazminintazmini maksadıyla maddi tazminat olarak değil de caydırma ve cezalandırma maksadı taşıyan bir

[424] **E.T.Y.İ. A.Ş. Başvurusu**, AYM, Başvuru No: 2013/596, K.T. 08.05.2014, <http://www.kararlaryeni.anayasa.gov.tr/BireyselKarar/Content/0a5c7096-6ca3-4de2-8b3a-2b9c26e31960?wordsOnly=False> s.e.t. 09.06.2019.

[425] Adalet Bakanlığı, Vergilendirme ve Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi, Tematik Bilgi Notu için bkz. <http://www.inhak.adalet.gov.tr/inhak_bilgi_bankasi/tematik_bilginotu/calisma/Taxation%20(Vergilendirme).pdf> s.e.t. 27.09.2019.

[426] **Çelik, Abdullah** (2014) Adil Yargılanma Hakkı Rehberi, Ankara, Anayasa Mahkemesi Yayınları, S: 3, s. 12.

hükümle tayin edildiğini tespit etmiştir. Bu durumun suça cezai nitelik kazandırdığı noktasında AHİM ikna olmuştur. Son kıstasta ise cezaya dair en ufak bir ayrıntı, konuyu 6. maddeden uzaklaştırmadığından, vergi sürşarjlarını yönelik hayata geçirilen yargılama işlemleri *7 No'lu Protokolün 4. maddesi* çerçevesinde "cezai" nitelikte bulunmuştur. Tüm bu değerlendirmeleri yapan Mahkeme Glantz davasında da hem vergi mahkemesinin yürüttüğü davanın hem de ceza davasının cezai nitelikte olduğuna karar vermiştir.

Glantz kararında Mahkeme ve taraflar davaların aynı olaylara dayandığını kabul etmiş durumdadır. Her iki davanın kısmen de olsa aynı süre zarfıyla hemen hemen aynı miktarda kaçırılan vergi tutarıyla ilişkili olduğu tespit edilmiştir. 7 No'lu Protokolün 4. maddesinin amacının, "nihai" bir kararla sonuçlandırılmış olan ceza yargılamalarının tekrarlanmasını önlemek olduğu anımsatılarak Ceza Yargılarının Milletlerarası Değeri Konusunda Avrupa Sözleşmesine atıfta bulunulmuş ve Protokole İlişkin Açıklayıcı Rapora göre kararın nihayete kavuşması şöyle açıklanmıştır: *"Bir karar geleneksel ifadeye göre, kesin hüküm niteliği kazandığında nihai hale gelir. Bu durum, karar gayri kabili rücu olduğunda; yani başka olağan hukuk yollarının mevcut olmadığı veya tarafların bu hukuk yollarını tükettiği veya bu hukuk yollarından faydalanmadan belirtilen süre sınırının dolmasına izin verdiği durumlarda kararın nihai hale gelmesidir."*

Mahkeme bu noktada nihai karar ile neticelendirilen ceza yargılamalarının yeniden görülmesini engellediğini yineleyerek Franz Fischer/Avusturya kararına atıf yapmış ve *7 No'lu Protokolün 4. maddesinin,* yalnızca *iki kez cezalandırılmama hakkıyla* sınırlanmadığını; aynı zamanda iki kez soruşturulmama ve yargılanmama hakkını da kapsadığını ifade etmiştir. Ayrıca kesin ve nihai kararın varlığını tespit ederken de olağan dışı kanun yollarının dikkate alınmayacağına da yer verilmiştir. Diğer yandan somut olay açısından vergi davasında verilen karara binaen Yüksek İdari Mahkemeye yapılan temyiz başvurusunun reddedilmesiyle "vergi sürşarjı yüklenen vergi davası kararı"nın kesinleşeceği belirtilmiştir.

Mahkeme, Glantz kararı çerçevesinde ikinci davanın açıldığı esnada ilk davanın yakın zamanda nihayete ererek kesinleşmiş olması halinde art arda yapılma maksadı güdülen yargılama işlemlerini yaaklamıştır. Paralel yargılama olarak yorumladığı eş zamanlı yürütülen davalar açısından 7 No'lu Protokolün 4. maddesinin engel teşkil etmeyeceğini vurgulamıştır. Ancak ilk davanın kesinleşmesine rağmen ikinci davanın devam etmesini, Sözleşmeye aykırı kabul etmiştir. Ancak Mahkeme, önceki içtihatlarından Nilsson/İsveç kararına atıf yaparak bu kararda; alkollüyken araç kullanması nedeniyle

ehliyeti alınan ve şahsına hapis cezası verilen başvurucu hakkında tesis edilen kararların farklı makamlarca verilen farklı yaptırımlar olmasına rağmen aynı konuya ilişkin bu yaptırımlar arasında zaman ve esas dahilinde yapılan değerlendirmede yeterli derecede bir irtibat bulunduğunu tespit etmiştir. Ancak bu durumda mükerrer yargılamanın olmadığına hükmetmiştir.

Glantz başvurusunda Mahkemenin tespitleri şöyledir:

- *Başvurucuya uygulanan mahkumiyet ve vergi sürşarjları yüklenmesine ilişkin yaptırımların, öncelikle Finlandiya kanunlarında öngörülen yaptırımlar olduğunun altını çizilmektedir.*
- *Sonrasında Finlandiya sistemi uyarınca cezai ve idari yaptırımların birbiriyle alakalı olan yaptırımlar olmaksızın farklı yetkililer tarafından uygulandığı ifade edilmektedir.*
- *Her iki dava da kendine özgü yolu izlemiş olup birbirinden bağımsız olarak kesinleşmektedir.*
- *Yaptırımlardan hiçbiri, diğer mahkeme veya makam tarafından yaptırımın ağırlığını değerlendirmede dikkate alınmayıp ilgili merciler arasında herhangi bir etkileşim olmamaktadır.*
- *En önemlisi de Finlandiya sisteminde vergi sürşarjları, başvuranın tutumu ve ceza davasından yapılan değerlendirmelerden bağımsız olarak ilgili vergi mevzuatınca başvuranın yükümlülüğünün incelenmesinin ardından uygulanmaktadır.*

Mahkeme Glantz kararıyla Nillson kararına ters düşmüştür. Zira orada "ehliyetin alınmasına ilişkin idari yaptırımın, işlenen trafik suçu nedeniyle verilmesi olası ve nihai bir mahkumiyete doğrudan dayalıyken söz konusu suçun veya tutumun ayrı bir incelemesi söz konusu edilmemekteydi." Bu tespite kararında yer veren Mahkeme, "Finlandiya sistemine göre ceza ve vergi davaları arasında esas ve zaman bakımından yakın bir ilişki olmadığını" tespit etmiştir. Böylece sonuç olarak yaptığı değerlendirmede; davaların bir süre eş zamanlı olarak devam ettiğini ve birinin 11 Ocak 2010'da diğerinin ise 15 Aralık 2008'de başlatılarak 18 Mayıs 2011'de kesinleştiğini, kendisinden önce kesinleşen karara rağmen devam eden davanın düşürülmemesi hususunda, paralel davalarda rastlantısal olarak hangisinin önce kesinleşeceğinin bilinmemesinin eşit olmayan muamele hususunda kaygıya neden olabileceği yorumu yapmıştır. Değerlendirilen hususlar neticesinde Mahkeme, farklı iki yargılama neticesinde aynı hadiseye dayalı olarak iki kez mahkum

edilen başvurucu aleyhine *Sözleşmeye Ek 7 No'lu Protokolün 4. maddesinin* ihlal edildiği kararını vermiştir.

Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi/179 sayılı Bilgi Notu'nda[427] yer aldığı üzere; AİHM'in 27.11.2014 tarihli Lucky Dev kararında, vergi suçundan, kastı olmadığı nedeniyle beraat eden başvuranın, vergi davası 9,5 ay daha devam etmiştir. Bunun üzerine *Ek 7 No'lu Protokolün 4. maddesinin* ihlal edilip edilmediğini inceleyen mahkeme, öncelikle vergi davasına neden olan ilave vergileri içeren işlemlerin *Ek 7 No'lu Protokolün 4. maddesi* dahilinde cezai nitelik taşıdığını tespit etmiş ve vergi davası ve ceza davasını bu madde kapsamında incelemeye değer bulmuştur. Mahkeme yapmış olduğu yargılamada, ilgili maddenin, hüküm kurulmadan önce aynı eyleme ilişkin birden çok davanın aynı zamanda işlenmesini engellemediğini vurgulamıştır. Şayet davalardan biri nihai bir sonuca ulaşır da diğer dava buna rağmen devam ederse burada ihlale sebebiyet verileceğini belirtmiştir.

Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi/184 sayılı Bilgi Notu'nda[428] yer aldığı üzere; AİHM, 30.04.2015 tarihli Kapetanios ve Diğerleri/Yunanistan kararında, kaçakçılık suçlamaları nedeniyle haklarında ceza yargılaması yürütülen üç başvurucuyla ilgili kararda, öncelikle idari para cezalarının, cezai nitelik taşıdığını tespit etmiş, fakat idari yargılamaların idarenin yapmış olduğu disiplin işlemleri, cezai nitelik arz etmemesi ve uygulanma koşulları açısından ceza yargılamalarına nazaran belli derecede özerk bir yapıya sahip olduğunu belirtmiştir. Bu nedenle idari yaptırımın, başvurana cezai sorumluluk atfetmediği sürece tek başına masumiyet karinesini ihlal edeceğini kabul etmemektedir. Ancak idare ve vergi mahkemeleri nezdinde farklı şekillerde yapılan yargılamalarda, dava konularındaki benzerlik, ihtilaf konusu eylemin aynı olması ve ilgili suçları meydana getiren unsurların aynı olması durumunda, şayet ceza mahkemesinde bir beraat kararı verilmişse, bunun göz ardı edilmesinin, masumiyet karinesini ihlal edeceği tespit edilmiştir. Hatta bu karar içerisinde idari işlemlerin başlatılmasıyla ceza yargılamasının bekletilmesi ancak Danıştay'ın onayladığı idari yaptırım kararının üzerine ceza davasının sonlandırılmasının daha makul olacağı ve böylece *non bis in idem* ilkesine de saygı gösterilmiş olacağı vurgulanmıştır.

[427] Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi / 179 sayılı Bilgi Notu (2014)
<https://www.echr.coe.int/Documents/CLIN_2014_11_179_TUR.pdf> s.e.t. 09.06.2018.
[428] Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi / 184 sayılı Bilgi Notu (2015)
<https://www.echr.coe.int/Documents/CLIN_2015_04_184_TUR.pdf> s.e.t. 09.06.2019.

AİHM'in vergi suçlarında *non bis in idem* ilkesine ilişkin yaklaşımı irdelenirken, Glantz kararıyla oluşturduğu içtihadını bozduğu A ve B/Norveç kararından söz edilmişti. Bu kararda başvurucuların şirket hissesi satışı sonucunda kazanmış olduğu yüklü miktardaki paraya ilişkin vergi beyannamesinde bulunmaması nedeniyle idari para cezasının kesinleşmesine rağmen vergi kaçakçılığı suçundan da hapis cezasına hükmolunması üzerine yapılan temyiz başvurularının reddedilmesiyle konu AHİM önüne gelmiştir. Mahkeme burada başvuruculara uygulanan idari vergi cezalarını, *7 No'lu Ek Protokol 4. madde* kapsamında cezai yaptırım olarak kabul etmekte, fakat adli ve idari anlamda yürütülen ceza yargılamalarının tekrar oluşturmayacağını ifade ederken, idari para cezası ile ceza yargılamalarının amaçlarının farklı olduğunu, bu iki cezanın tekrar anlamına gelmediğini, iki farklı otorite tarafından yürütülen, iki farklı işlem sonucu ortaya çıkan, farklı ve tamamlayıcı işlemler olarak öngörülebilir olmaları nedenleriyle *Ek 7 No'lu Protokolün 4. maddesinin* ihlal edilmediğine hükmetmiştir[429].

Verilen son kararla AİHM'in Glantz öncesi uygulamasına döndüğü görülmektedir. Mahkeme A ve B/Norveç kararıyla Glantz kararında vurgulamış olduğu yargılamalar arasındaki esas ve zaman bakımından aradığı yakınlık ve bütünselliğin aslında kopmadığı ve mükerrerliğin de oluşmadığı yorumunu yapmıştır. Aynı zamanda Mahkeme bu noktada yargıladığı ülkelerle ilgili siyasal tabloyu da göz önünde bulundurmuş ve 1988'de yürürlüğe giren *Ek 7 No'lu Protokolün* Almanya, Hollanda, Birleşik Krallık ve Türkiye gibi ülkelerin onaylamadığı, onaylayan ülkelerin de ceza kavramını kendi iç hukuklarına göre yorumlayacağı çekincesini sunduklarının üzerinde durmuştur.

Mahkemenin nihai olarak, kanun koyucunun en başında bir fiil üzerinden esas ve süre açısından bütünsellik olması nedeniyle birden fazla makam tarafından farklı yargılama ve yaptırım tayin etmiş olmasını, bunun da hukuk düzeni içerisinde öngörülebilir bir şekilde bütünsellik arz etmesi durumunda mükerrerliğin oluşmayacağını kabul etmiştir. Bir yandan da bu kararda Kapetanios ve diğerleri/Yunanistan kararına atıf yapılarak ceza mahkemesinde delillerin değerlendirilmesiyle beraatine karar verilen başvurucular hakkında idare mahkemesince kaçakçılık suçunun işlendiğinin tespit edilmesi, uyuşmazlık konusu fiiller ve bunlara ilişkin suçları meydana getiren unsurlar nazara alındığında sonradan verilen, suçun tespitine yönelik kararla başvuruculara önceki beraat kararıyla tespit edilen masumiyet karinesi haklarının ihlal edilmiş olduğu da hatırlatılmıştır.

[429] **Eroğlu,** s. 14.

Mahkeme A ve B kararıyla para cezası, hapis cezası ya da güvenlik önlemi gibi *katmerlenemeyen* birden fazla yaptırımın ölçülebilir ve öngörülebilir olması halinde aynı anda uygulanmasının Protokolü ihlal etmeyeceğini vurgulamıştır[430]. Bu da şu anlama gelmektedir ki, ceza davasından beraat eden kişinin, bu kararın dayanağını teşkil eden delillerinin aynı fiil nedeniyle kesilmiş olan idari para cezasının denetimini yapan idare mahkemesince de dikkate alınması gerekliliğidir[431].

Böylece A ve B/Norveç kararıyla ortaya konulan; esas ve süre açısından yakın bir bağlantının tespitinin nasıl yapılacağı ve böylece ihlalin var olup olmadığı şu kriterlerle ölçülecektir[432]:

- Adli ve idari nitelik arz eden yaptırımların bütüncül, entegre olmuş bir gaye taşıması,
- Cezai ve idari anlamda birden çok yargılama sürecinin öngörülebilir olması,
- Farklı nitelik arz eden yargılama süreçlerinin karşılık olarak etkileşime açık olmaları ve delillerin toplanması ve değerlendirilmesi açısından mümkün mertebe tekrara neden olmaktan kaçınacak bilinç ve duyarlılıkta olması,
- İlk bitirilen yargılama sonucunun, ikinci yargılamada dikkate alınması.

AİHM her ne kadar belli kriterler ortaya koyarak bu meseleyi çözmek istese de vermiş olduğu kararlarda, ülkelerin iç hukukundan bağımsız bir değerlendirme yapamaması nedeniyle yerleşik ve ikna edici bir içtihat oluşturabilmiş değildir.

[430] **Bahçeci**, s. 272.
[431] **Bahçeci**, s. 272.
[432] **Bahçeci**, s. 272-273.

5. SONUÇ

Vergi ceza hukuku, devletin vergi politikasıyla temellenen vergilendirme yetkisi ile suç ve ceza siyasetiyle temellenen cezalandırma yetkisi arasında organik bir bağ kurmaktadır. Vergi hukuku içerisinde oluşturulan değerlerin ihlal edilme olasılığı, vergi kanunlarının cezai karakter taşıyan hükümler bulundurmasını gerekli kılmıştır. Vergi ödevlisinin, VUK'ta yer alan ve hürriyeti bağlayıcı ceza yaptırımına tabi olan eylemlerinin muhakemesi, ceza muhakemesi hukukuna göre yapılmaktadır. Ancak bu suçların muhakemesinde, VUK'un tayin etmiş olduğu birtakım özel muhakeme şartları ve usulleri söz konusudur. Bu nedenle vergi suçlarının, vergi ceza muhakemesi hukukuna göre yargılanması gerekmektedir.

Bu tezde, VUK'ta hürriyeti bağlayıcı ceza yaptırımı öngörülen suçların muhakemesi, vergi ceza muhakemesi kavramıyla işlenmiştir. Vergi ceza muhakemesinin işleyişinin ortaya konulabilmesi için öncelikle bu muhakemenin işleyişinde rolü bulunan kişi ve kurumların tanıtılması ve vergi ceza muhakemesine özgü kavramların tanımlanması gerekmiştir. Bu nedenle literatür taramasıyla vergi ceza muhakemesinin kavram ve kurumları tespit edilerek, hukuki nitelikleri açıklanmıştır. Doktrinde bazı kavramlara yönelik farklı yaklaşımlara yer verilirken, Yargıtay'ın bu alanlara ilişkin uygulamada benimsemiş olduğu yerleşik tutum tespit edilmeye çalışılmıştır. Nihayet teori ve pratiğin uzlaşamadığı noktada çözüm sağlayacak görüşlere yer verilmiştir. Böylece vergi ceza muhakemesinin işleyişi, literatürde bu kavramın yer edinmesi gayesiyle ana hatlarıyla ele alınmıştır.

Hukuk kurallarının konulmasındaki maksat, toplumsal düzeni korumak ve inşa edilen düzenin devamını sağlamaktır. Ceza hukuku bu çerçevede korunmaya değer ideal hukuki değerleri ortaya koymakta böylece hukuka aykırı eylemleri bir yaptırıma tabi tutmaktadır. Bu yöntem aynı zamanda devletin, toplum menfaatine aykırı cereyan eden meselelerde mücadele aracı olmaktadır. Devletin sahip olduğu kamu kudretinin kötüye kullanılmasının önlenmesi ve toplumsal adaletin muhafaza edilebilmesi için hukuku, tüm bunlara hizmet eden bir kurum haline getirmek gerekmektedir. Ceza muhakemesi hukuku, bir hukuk dalı olarak maddi gerçeği ortaya çıkarma gayesiyle hukuka hizmet etmektedir. Hukukun en temel gayesi ferdi ve toplum yapısını korumaktır. Ceza muhakemesi maddi

gerçeği araştırırken bir yandan toplum ve devletin menfaatini gözetmekte bir yandan da fertlerin hak ve hürriyetlerini koruyacak tedbirler almaktadır.

Vergi, hukuksal güç altında, kamu hizmetlerinin finanse edilmesi için karşılıksız olarak gerçek ve tüzel kişilerin yerine getirmekle yükümlü olduğu anayasal bir ödevdir. Devlet, vergi hukukunun gayesine erişebilmek için vergi kanunları aracılığıyla vergilendirme yetkisini kullanmaktadır. Vergilendirmeye ilişkin düzenlemelere aykırılığın söz konusu olması durumunda; bundan zarar gören, vergi ilişkisinin alacaklısı konumundaki devlettir. Bu nedenle kamusal otoritesi bozulan devlet, vergi ceza hukuku kapsamında emirler koyabilme yetkisine sahip kılınmıştır. Devletin vergi kanunlarıyla takdir ettiği bu emirlere riayet edilmemesi, devlet ve vergi ödevlisi arasında hukuki ihtilafa sebep olan bir uyuşmazlığı doğurmaktadır. Muhakeme ilişkisinin objesi de yargılanacak olan bu uyuşmazlıktır.

Verginin, kişilere yüklenen anayasal bir ödev ve sorumluluk olması nedeniyle devletin cezalandırma yetkisinin gündeme geleceği bir hukuki ilişki ortaya çıkmaktadır. Vergi uyuşmazlığında, taraflardan biri devlet ya da devleti temsilen vergiye ilişkin işlem yapabilme yetkisini haiz olan idarelerken, uyuşmazlığın diğer tarafı ise vergi ödevlisidir. Vergi ödevlisinin, vergi suçu veya vergi kabahati olarak ortaya çıkan vergi kanunlarına aykırı eylemleri sebebiyle devletle arasındaki hukuki ilişkinin zedelendiği görülmüştür.

Vergi suçuna yer veren hükümler, mali kaynak olan hazineye gelir sağlamak üzere farklı şekillerde bu fonun oluşturulmasına engel olan fiillere yer verdiğinden bu fiillere karşı hürriyeti bağlayıcı cezalar öngörülmüştür. Türkiye'de vergi potansiyelinden yeterince faydalanılamamasının en mühim sebebi de vergi kaçakçılığıdır. Vergi kaçakçılığı suçuna, kanun koyucu tarafından getirilmiş olan birtakım özel muhakeme şartları ve muhakeme usulleri vardır. Bunların tek bir muhakeme çatısı altında olmaması ve uygulamada doğru işletilememesi, bu suçların yargılamasıyla önüne geçilmek istenen kamu açığı ve vergi sisteminin etkinliğini düşüren kayıt ve kural dışı faaliyetlerin yoğunlaşmasına sebep olmaktadır.

Pratikte vergi ceza hukuku ve ceza muhakemesinin ortak alanına hizmet eden bir sonuca varılabilmiş değildir. Bu nedenle bu çalışmada vergi suçlarının muhakemesi, vergi ceza muhakemesi olarak adlandırılmış ve bu kavram literatüre kazandırılmak istenmiştir. Zira vergi ceza muhakemesinde açığa çıkarılamamış ve tam anlamıyla hangi alanın kurum ve kavramı olduğu belirlenemeyen müesseselerin, icra kabiliyetini kısıtlayan en büyük problemin, usul olduğu tespit edilmiştir.

Bu tezde öncelikle vergi ceza muhakemesinin süjeleri tanıtılarak ve tanımlanarak kurum ve kişilerin işlevi tespit edilmiştir. Uygulamada vergi suçlarının muhakemesinde suçun ortaya çıkışı ve açığa çıkarılmasından başlayarak soruşturma ve kovuşturma evrelerinin bir bütün olarak ele alınmadığı gözlemlenmiştir. Bazı kaynaklar yalnızca suçun ortaya çıkışıyla birlikte vergi idaresi ile Cumhuriyet savcısı arasındaki iletişim üzerine yoğunlaşırken bazı kaynaklar, yalnızca dava şartlarının gerçekten dava şartı olup olmadığını tartışmıştır. Çok az sayıda kaynakta, bir muhakeme sürecinin anlatılmaya çalışıldığı gözlenmiştir.

Bilhassa yargı makamları ve idari makamlar arasındaki irtibatsızlığın ciddi bir mesele olduğu tespit edilmiştir. Bu nedenle görev ve sorumluluk alanları üzerinde oldukça yoğunlaşılmıştır. Problemli alanlardan olan muhakeme şartlarının hukuki niteliği, içeriği ve şartı gerçekleştirmeye yetkili makamın vazifesi, ayrıntılı olarak ele alınmıştır. Zira vergi ceza muhakemesinde dava şartı olan mütalaanın, hala usulüne uygun şekilde ilgili rapor değerlendirme komisyonundan talep edilmediği yahut rapor değerlendirme komisyonlarının nitelikli bir görüş ortaya koyamadıkları görülmüştür. Hem güncel hem de evveliyatta verilen Yargıtay kararlarında bu meselenin anlaşılamamış olması nedeniyle gerektiği gibi yerine getirilemeyen muhakeme şartları dolayısıyla pek çok bozma kararı verilmiştir. Bu nedenle uygulamaya ışık tutması gayesiyle tez çalışmasında pek çok Yargıtay kararına yer verilmiş ve Yargıtay müzakerelerine bizzat katılım sağlanarak kurum ve kavramların maksadı ve mahiyeti anlaşılmaya ve aktarılmaya çalışılmıştır.

Vergi ceza hukukuna ilişkin somut bir hadisenin, vergi normları nezdindeki akıbeti dava yoluyla tespit edilmektedir. Cumhuriyet savcısının vergi suçundan haberdar olması ve buna binaen yapması gereken işlemler açısından vergi ceza muhakemesinde belli usuller ve şartlar öngörülmüştür. Öncelikle soruşturmanın başlatılması ve suça ilişkin delillerin ele geçirilmesi gerekmektedir. Uygulamada delil ele geçirme yollarına başvurma usulünün tam olarak bilinmediği görülmüştür. Zira usule uygun toplanmayan deliller hukuka aykırı delil olarak değerlendirilmektedir. VUK'ta ve CMK'da vergi suçuna ilişkin delillerin toplanmasına dair özel bir düzenleme bulunmadığından vergi hukukundaki delil ele geçirme yollarının ceza muhakemesiyle icra edilmesi, uygulamada ceza muhakemesine hakim olan genel ilkelerin ihlaline neden olmaktadır. Bu nedenle özellikle adil yargılanma hakkının ihlalini doğuran uygulamaların önüne geçilmesi için vergi ceza muhakemesinin işleyişine dair özel düzenlemelerin yapılması gerekmektedir.

Bir başka mesele de kovuşturma sürecine ilişkindir. Bu sorun vergi mahkemeleri ve ceza mahkemelerinin etkileşimi alanında tespit edilmiştir. Aynı fiil nedeniyle eş zamanlı yürütülen vergi davaları ile ceza davalarında, mahkemelerin birbirlerinin kararlarına yaklaşımı ele alınırken, bu noktada sert tutumlar edinildiğini görülmüştür. Oysa, doktrinde ileri sürülen görüşler ve Yargıtay'ın bazı kararlarında yer alan ifadeler, bu hususta daha yumuşak bir tavrın sergilenebileceğini göstermiştir. Böylece mahkemeler her ne kadar birbirlerinin kararlarıyla bağlı olmasa da uzmanlık gerektiren alanlarda, ihtisas mahkemesi olan vergi mahkemesinin elde etmiş olduğu delillere ilişkin yorumu ve ceza mahkemelerinin, serbest delil elde etme avantajı dikkate alınarak mahkemelerin birbirlerinin kararlarına ve muhakemelerine yönelik uyma değil de en azından göz önünde bulundurma şeklinde bir yaklaşım göstermesi gerektiği sonucuna varılmıştır. Ayrıca hangi hallerde bekletici mesele yapılması yahut nispi muhakemenin söz konusu olması gerektiğine de yine doktrin yorumu ve Yargıtay kararlarıyla ayrıca değinilerek bu kurumların nasıl işletilmesi gerektiği de belirlenmiştir.

Vergi suçu ve vergi kabahatine sebep olan eylemin hem ceza mahkemesinde hem de vergi mahkemesinde yargılanmasının *non bis in idem* ilkesini ihlal etme olasılığı bir başka sorun olarak tespit edilmiştir. Bu durumun hem iç hukukumuzda hem de AİHM nezdinde net bir şekilde bir içtihada kavuşturularak aydınlatılamadığı görülmüştür. Bunun nedeni de her somut olayın ve iç hukuktaki ceza kavramının farklı yorumlanmasından kaynaklandığı tespit edilmiştir. AİHM bu noktada bazı ölçütler getirmiştir. Ancak tam anlamıyla hangi kriterlerin ölçüt olduğu da ikna edici bir şekilde belirlenebilmiş değildir. Ancak şunu da belirtmek gerekir ki Türk hukuk sisteminde yargıçların çözümcül olabilmek adına benimsedikleri bir takım net yaklaşımlar söz konusuyken doktrinde, ısrarla buna karşı hipotezler ileri sürüldüğü gözlemlenmiştir. İleri sürülen ve kabul edilen bu iddia ve yaklaşımların hukukun amacına hizmet eder hale gelebilmesi için öncelikle birbirleri nezdinde dikkat uyandırması ve anlam kazanması gerekmektedir.

Bu tezde, vergi ceza muhakemesi olarak adlandırılan usul ve sürecin, kendi kavram ve kurumlarını oluşturarak muhakemenin süjelerinin belirlenmesiyle bunların görev ve sorumluluklarının tespit edilmesi amaçlanmıştır. Nihayetinde varılan sonuç, vergi suçlarının yargılanacağı, vergi ceza mahkemesi olarak ifade edilebilecek ihtisaslaşmış mahkemelerin kurulması ve vergi ceza muhakemesinin özelliklerine uygun usule ilişkin düzenlemelerle tartışılan pek çok sorunun, çözüme kavuşturulabileceğidir.

6. KAYNAKLAR

Akkaş, Ahmet Hulusi (2014) "Ceza Muhakemesi Bağlamında Yargı Mercileri Kararlarının Birbirleri Üzerindeki Etkisi" (Doktora), Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.

Akkaya, Mustafa (2000) "Vergi Mahkemesi ve Ceza Mahkemesi Kararlarının Etkileşimi Üzerine Bir İnceleme" Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, C: 49, S:1, s. 85-96.

Akkaya, **Mustafa** (2008) "İdari ve Adli Vergi Ceza Sistemine Eleştirel Bir Bakış" Vergi Sorunları Dergisi, S: 233, s. 29-35.

Arslan, Çetin (2017) "Vergi Kaçakçılığı Suçlarında İçtima Sorunu": Ekonomik Suçlar ve Yargıtay Kararları Sempozyumu-I, Vergi Kaçakçılığı Suçları, Hacettepe Üniversitesi Hukuk Fakültesi Adli Bilişim ve Araştırma ve Uygulama Merkezi, Ankara, Yetkin Basımevi.

Bahçeci, Barış (2018) "İHAM İçtihadında Vergi Cezalarında "Ne Bis İn İdem" Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, C: 67, S: 2, s: 253-278.

Başaran Yavaşlar, Funda (2008) Vergi Suç ve Kabahatleri Hukuku'nda Son Durum" İstanbul Barosu Dergisi, C: 82, S: 6, s. 2839-2859.

Bayındır, **Sinan** (2011) "Sermaye Piyasası Kanunu'nun 49. Maddesinde Yer Alan "Yazılı Başvuru Şartı"nın Hukuki Mahiyetine ve Sonuçlarına İlişkin Bir Değerlendirme" Türkiye Barolar Birliği Dergisi, S:93, s. 215-238.

Baykara, **Bekir** (2008) Teori ve Pratik Yönleriyle Vergi ve Vergi Ceza Hukuku, 1. Baskı, İstanbul, Maliye ve Hesap Uzmanları Derneği.

Bayraklı, **Hasan Hüseyin** (2015) Vergi Ceza Hukuku, Gözden Geçirilmiş 2. Baskı, Afyonkarahisar, Celepler Matbaası.

Beccaria, Cesare (1764) Dei delitti e delle pene (Çeviren: Selçuk, Sami (2016) Suçlar ve Cezalar Hakkında, 6. Baskı, Ankara, İmge Kitabevi.)

Bilici, **Nurettin** (2017) Vergi Hukuku, Güncelleştirilmiş 40. Baskı, Ankara, Savaş Yayınevi.

Centel, **Nur** / **Zafer**, **Hamide** (2015) Ceza Muhakemesi Hukuku, Yenilenmiş ve Gözden Geçirilmiş 12. Bası, İstanbul, Beta.

Cumhur, Yusuf (2011) "Vergi Suçu Cezasında Adli ve İdari Yargı Kararları Etkileşimi, C: 6, S: 64, s. 58-61.

Çelik, Abdullah (2014) Adil Yargılanma Hakkı Rehberi, Ankara, Anayasa Mahkemesi Yayınları, S: 3.

Doğrusöz, **Bumin** (2008) "Vergi Ceza Sistemine Yönelik Eleştiriler" Vergi Sorunları Dergisi, S: 233, s. 95-101.

Donay, Süheyl (2008) Ceza Mahkemesinde Yargılanan Vergi Suçları,1. Bası, İstanbul, Beta.

Edizdoğan, **Nihat** / **Taş**, **Metin** / **Çelikkaya**, **Ali** (2007) Vergi Ceza ve Yargılama Hukuku, 1. Baskı, Ankara, Baran Matbaacılık.

Erem, Faruk (1978) Ceza Usulü Hukuku, Genişletilmiş Beşinci Bası, Ankara, Sevinç Matbaası.

Erman, Sahir (1984) Özel Kanunlar Açısından Ticari Ceza Hukuku Cilt I, Yeniden Yazılmış ve Genişletilmiş 2. Bası, İstanbul.

Heinrich, **Bernd** (2010), Strafrecht-Allgemeiner Teil-I, 2. Baskı, Stuttgart, W. Kohlhammer, (Çev. Hakeri, Hakan (2014), Ünver, Yener (Editör), Ceza Hukuku: Genel Kısım-I, Birinci Baskı, Ankara, Adalet Yayınları.

Hızlı, Yılmaz (1984) Türk Vergi Hukukunda Kaçakçılık Suçu, Ankara, Kazancı Hukuk Yayınları.

Karaçoban Güneş, Tuğçe (2010) "Vergi Kaçakçılığı Suçunda Yargılama Şartının Anayasaya Aykırılığı" Terazi Hukuk Dergisi, C: 5, S: 48, s. 99-114.

Karakoç, Yusuf (2004) Genel Vergi Hukuku, Gözden Geçirilmiş ve Genişletilmiş 3. Bası, Ankara, Yetkin.

Karakoç, **Yusuf** (2016) Vergi Ceza Hukuku, 1. Baskı, Ankara, Yetkin Yayınları.

Karakoç, **Yusuf** (2017) Vergi Yargılaması Hukuku, Gözden Geçirilmiş ve Genişletilmiş 4. Baskı, Ankara, Yetkin Yayınları.

Kızılot, Şükrü & Kızılot, Zuhal (2009) Vergi Ticaret ve Ceza Hukuku Yönünden Kaçakçılık Suçları ve Naylon Fatura İhtilafları, Ankara, Yaklaşım Yayıncılık.

Kızılot, Şükrü / Şenyüz, Doğan / Taş, Metin / Dönmez, Recai (2008) Vergi Hukuku, Gözden Geçirilmiş ve Güncellenmiş 3. Baskı, Ankara, Yaklaşım Yayıncılık.

Koca, **Mahmut** / **Üzülmez**, **İlhan** (2013) Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler, Gözden Geçirilmiş ve Güncellenmiş 6. Baskı, Ankara, Seçkin Yayıncılık.

Köküsarı, İsmail (2015) "Anayasa Hukukunda Hukuki Güvenlik İlkesi" (Doktora), Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.

Kunter, **Nurullah** (1981) Muhakeme Hukuku Dalı Olarak Ceza Muhakemesi Hukuku, Yenilenmiş ve Geliştirilmiş 7. Bası, İstanbul, Kazancı.

Kunter, Nurullah / Yenisey, Feridun (2004) Muhakeme Hukuku Dalı Olarak Ceza Muhakemesi Hukuku (Birinci Kitap Ceza Muhakemesinin Genel Hükümleri), 13. Bası, İstanbul, Beta, s. 178.

Kunter, Nurullah / Yenisey, Feridun (2005) Muhakeme Hukuku Dalı Olarak Ceza Muhakemesi Hukuku, 2. Ek Kitap, İstanbul, Arıkan.

Kunter, Nurullah / Yenisey, Feridun / Nuhoğlu, Ayşe (2010) Muhakeme Hukuku Dalı Olarak Ceza Muhakemesi Hukuku, 18. Baskı, İstanbul, Beta.

Mutluer, Kamil / Dayanç, Nilay (2014) Vergi Hukuku Genel ve Özel Hükümler, Değiştirilmiş ve Güncellenmiş 4. Baskı, Ankara, Turhan Kitabevi.

Mutluer, **Kamil / Dayanç, Nilay** (2016) "1982 T.C. Anayasası'nın Vergi Ödevi ile İlgili 73. Maddesinin Değerlendirilmesi" Vergi Dünyası Dergisi, S: 419, s. 10-29.

Otacı, **Cengiz** / **Keskin**, **İbrahim** (2014) Türk Kabahatler Hukuku, Genişletilmiş 3. Bası, Ankara, Hukab Yayınevi.

Ömercioğlu, **Abdullah** / **Dayıoğlu**, **Melike Rana** / **Arslan**, **Cem Barlas** (2018) "Vergi Suçlarının Türkiye'de Adli Görünümü" Kırıkkale Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi, S: 1, C: 8, s. 51-70.

Öncel, Mualla / Kumrulu, Ahmet / Çağan, Nami (2016) Vergi Hukuku, Gözden Geçirilmiş Değişiklikler İşlenmiş 25. Bası, Ankara, Turhan Kitabevi.

Öner, **Erdoğan** (2014) Vergi Hukuku, Gözden Geçirilmiş ve Güncellenmiş 4. Baskı, Ankara, Seçkin Yayıncılık.

Özen, **Mustafa** (2014) Vergi Suçları ve Kabahatleri, 1.Baskı, Ankara, Adalet Yayınevi.

Özcan, Onur (2015) Vergi Suçları, 1. Baskı, Ankara, Seçkin Yayıncılık.

Pekcanıtez, Hakan / Atalay, Oğuz / Özekes, Muhammet (2014), Medeni Usul Hukuku Ders Kitabı, 2. Bası, Ankara, Yetkin

Saban, Nihal 2014) Vergi Hukuku, 6. Baskı, İstanbul, Beta.

Sahir, Erman (1984) Özel Kanunlar Açısından Ticari Ceza Hukuku, Yeniden Yazılmış ve Genişletilmiş 2. Bası, İstanbul.

Sakal, Mustafa (2008) "Vergi Ceza Davalarında Vergi Tekniği Raporu Dayanak Olarak Kabul Edilebilir mi?", Terazi Hukuk Dergisi, C: 3, S: 20, s. 379-380.

Selçuk, Sami (2013) Doğru terim *"MUHAKEME"* değil, "*YARGILAMA"*dır, Marmara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Hukuk Araştırmaları Dergisi, C: 19, S: 2, s. 301-317.

Şenyüz, Doğan (2011) Vergi Ceza Hukuku (Vergi Kabahatleri ve Suçları), 5. Baskı, Bursa, Ekin.

Şenyüz, Doğan (2014) "Susma Hakkı Karşısında Vergi Usul Kanunundaki Defter ve Belgeleri Gizleme (Kaçakçılık) Suçu" Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, C: 15, S: 1, s. 29-40.

Şenyüz, **Doğan** (2015) Vergi Ceza Hukuku (Vergi Kabahatleri ve Suçları) 8. Baskı, Bursa, Ekin.

Şenyüz, **Doğan** (2016) "Vergi Kaçakçılığı Suçunda Dava Şartı Olarak Mütalaa/Görüş" İzmir Barosu Dergisi, S:2, s.13-50.

Taşdelen, Aziz (2003) "Vergisel Arama", Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, C: 5, S: 2, s. 159-190.

Taşkan, **Yusuf Ziya** (2018) Vergi Hukuku, 1.Baskı, Ankara, Adalet Yayınevi.

Taştan, Mehmet (2013) "Vergi Kaçakçılığı Suçlarından Sahte Belge Kullanma Suçunda Cezai Sorumluluk, Soruşturma ve Kovuşturma Yöntemi" Terazi Hukuk Dergisi, C: 8, S: 85, s. 37-45.

Tosun, Öztekin (1984) Türk Suç Muhakemesi Hukuku Dersleri, Genişletilmiş Dördüncü Bası, İstanbul, Acar Matbaacılık.

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

Uğur, Hüsamettin / Elibol, Mert (2015) Açıklamalı – İçtihatlı Vergi Suçları, Birinci Baskı, Ankara, Adalet Yayınevi.

Yaltı, Billur (2006) Vergi Yükümlüsünün Hakları, 1. Bası, İstanbul, Beta.

Yaltı, Billur (2005) "Vergi Hukukunda Susma Hakkı (VUK, 359) (a) (2)'nin Anayasa'ya Aykırılığı Sorunu" Vergi Dünyası, C: 24, S: 285, s. 24-33.

Yenisey, Feridun / Nuhoğlu, Ayşe (2014) Ceza Muhakemesi Hukuku, "Ceza Muhakemesi Hukuku Ders Kitabı" İstanbul, Bahçeşehir Üniversitesi Yayınları.

Yereli, **Ahmet Burçin** (2001), "Adli Yargının Görev Alanına Giren Vergi Suç ve Cezaları" Vergi Dünyası Dergisi, S: 237, s. 113-116.

Yiğit, Uğur (2004) Vergi Kaçakçılığı Suçları ve Diğer Hürriyeti Bağlayıcı Vergi Suç ve Cezaları, Ankara, Beta.

Yücesoy, Ayşe Aslı (2018) "Vergi Hukukunda Arama ve Arama Sürecindeki İşlemlerde Kamu Yararı Kavramı" TBB Dergisi, S: 135 s. 151-184.

İnternet Kaynakları

Adalet Bakanlığı, Vergilendirme ve Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi, Tematik Bilgi Notu <http://www.inhak.adalet.gov.tr/inhak_bilgi_bankasi/tematik_bilginotu/calisma/Taxation%20(Vergilendirme).pdf> s.e.t. 27.09.2019.

AİHM, Glantz/Finlandiya, Başvuru No: 37394/11, T: 20.05.2014, <http://www.inhak.adalet.gov.tr/ara/karar/CASE%20OF%20GLANTZ%20v.%20FINLAND_EÖR.pdf> s.e.t. 09.06.2019.

Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi / 179 sayılı Bilgi Notu (2014) <https://www.echr.coe.int/Documents/CLIN_2014_11_179_TUR.pdf> s.e.t. 09.06.2018.

Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi / 184 sayılı Bilgi Notu (2015) <https://www.echr.coe.int/Documents/CLIN_2015_04_184_TUR.pdf> s.e.t. 09.06.2019.

Alacakaplan, **Uğur** (1975) Suçun Unsurları, <http://kitaplar.ankara.edu.tr/dosyalar/pdf/802.pdf> s.e.t. 06.03.2019.

AYM, E.T.Y.İ. A.Ş. Başvurusu, Başvuru No: 2013/596, K.T. 08.05.2014, <http://www.kararlaryeni.anayasa.gov.tr/BireyselKarar/Content/0a5c7096-6ca3-4de2-8b3a-2b9c26e31960?wordsOnly=False> s.e.t. 09.06.2019.

Baykara, **Bekir** (2004) "Vergi Suçu Raporu ve Vergi Ceza Muhakemesindeki Yeri", <http://www.bekirbaykara.av.tr/dosya/pdf/Vergi_Sucu_Raporu_Vergi_Ceza_Mahkemesindeki_Yeri_1219.pdf> s.e.t. 09.04.2019.

Candan, **Turgut** Düşüncelerim, "Vergisel Kabahatler Hukuku" <https://turgutcandan.com/2012/10/03/vergisel-kabahatler-hukuku/> s.e.t. 22.03.2019.

Eroğlu, Yağmur "A ve B/Norveç Kararı Kapsamında Türk Vergi Hukuku'nda Non Bis İn İdem İlkesi", <https://www.academia.edu/33116493/A_VE_BNORVEÇ_KARARI_KAPSAMINDA_TÜRK_VERGİ_HUKUKUNDA_NON_BİS_İN_İDEM_İLKESİ> s.e.t. 28.05.2019.

<http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2004/10/20041012.htm>

Türk Dil Kurumu "mütalaa" tanımı <http://www.tdk.gov.tr/index.php?option=com_gts&kelime=MÜTALAA>.

Öcal, **Öykü** / **Kaya**, **Deniz** GSG Hukuk, Vergi Tekniği Raporlarının Hukuksal Niteliği ve Sonuçları, < https://www.gsghukuk.com/tr/yayinlar/makaleler/vergi-teknigi-raporlarinin-hukuksal-niteligi-ve-sonuclari.pdf> s.e.t. 20.04.2019.

Vergi Denetim Kurulu Yönetmeliği, T.C. Resmi Gazete, Sayı: 28101, 31.11.2011.

Yargı Kararları

AİHM, Başvuru No: 37394/11, T: 20.05.2014.

Anayasa Mahkemesi, E: 1991/26, K: 1992/11, T: 27.02.1992 (Kazancı).

Anayasa Mahkemesi, E: 2018/9115, K: 2018/9115, T: 27.03.2019, R. G. No: 30776, R. G. T: 16.05.2019 (Corpus).

AYM, Başvuru No: 2013/596, K.T. 08.05.2014.

Yargıtay Ceza Genel Kurulu, E: 2012/11-1512, K: 2014/366, T: 11.07.2014.

Yargıtay Ceza Genel Kurulu, E: 2012/12-1521, K: 2013/576, T: 03.12.2013 (Kazancı).

Yargıtay Ceza Genel Kurulu, E: 2015/9-172, K: 2018/435, T: 16.10.2018 (Kazancı).

Yargıtay Ceza Genel Kurulu, E: 2018/11-427, K: 2018/517, T: 08.11.2018 (Kazancı).

Yargıtay Hukuk Genel Kurulu, E: 2011/4-58, K: 2011/176, T: 15.04.2011 (Kazancı).

Yargıtay 11. Ceza Dairesi, E: 2006/6740, K: 2007/7940, T: 14.11.2007 (Kazancı).

Yargıtay 11. Ceza Dairesi, E: 1999/8024, K: 2000/182, T: 27.01.2000 (Kazancı).

Yargıtay 11. Ceza Dairesi, E: 2001/5007, K: 2001/8710, T: 27.09.2001 (Kazancı).

Yargıtay 11. Ceza Dairesi, E: 2016/5789, K: 2018/7342, T: 27.09.2018 (Kazancı).

Yargıtay 11. Ceza Dairesi, E: 2006/6740, K: 2007/7940, T: 14.11.2007 (Kazancı).

Yargıtay 11. Ceza Dairesi, E: 2001/6898, K: 2001/7380, T: 27.06.2001 (Kazancı).

Yargıtay 11. Ceza Dairesi, E:2012/30043, K: 2014/16369, T: 13.10.2014 (Kazancı).

Yargıtay 11. Ceza Dairesi, E: 2018/1507, K: 2018/1386, T: 19.02.2018 (Kazancı).

Yargıtay 11. Ceza Dairesi, E: 2007/2298, K: 2008/470, T: 31.01.2008 (Kazancı).

Yargıtay 11. Ceza Dairesi, E: 2003/16997, K: 2005/1338, T: 23.03.2005 (Kazancı).

Yargıtay 11. Ceza Dairesi, E: 2012/26854, K: 2013/2986, T: 22.02.2013 (UYAP).

Yargıtay 11. Ceza Dairesi, E: 1999/1104, K: 1999/2670, T: 11.03.1999 (Kazancı).

Yargıtay 11. Ceza Dairesi, E: 2017/3532, K: 2017/3462, T: 08.05.2017 (Kazancı).

Yargıtay 11. Ceza Dairesi, E: 2013/3618, K: 2015/1001, T: 22.01.2015 (Kazancı).

Yargıtay 11. Ceza Dairesi, E: 2002/503, K: 2002/1442, T: 13.02.2002 (Kazancı).

Yargıtay 11. Ceza Dairesi, E: 2007/7248, K: 2008/1325, T: 05.03.2008 (Kazancı).

Yargıtay 9. Ceza Dairesi, E: 1990/4303, K: 1991/238, T: 25.01.1991 (Kazancı).

Yargıtay 9. Ceza Dairesi, E: 1988/6392, K: 1989/1042, T: 23.02.1989 (Kazancı).

Yargıtay 9. Ceza Dairesi, E: 1990/2860, K: 1990/3641, T: 06.11.1990 (Kazancı).

Yargıtay 9. Ceza Dairesi, E: 1989/3649, K: 1990/260, T: 18.01.1990 (Kazancı).

Yargıtay 7. Ceza Dairesi, E: 2005/3674, K: 2006/18893, T: 13.12.2006 (Kazancı).

Yargıtay 4. Ceza Dairesi, E: 2012/5915, K: 2012/10384, T: 03.05.2012 (Sinerji).

Yargıtay 4. Ceza Dairesi, E: 2006/5351, K: 2006/16285, T: 15.11.2006 (Sinerji).

Yargıtay 19. Ceza Dairesi, E: 2015/8723, K: 2015/6039, T: 22.1.2015 (Kazancı).

Danıştay İçtihadı Birleştirme Kurulu, E: 1977/1, K: 1980/2, T: 16.06.1980 (Kazancı).
Danıştay 4. Daire, E: 1999/5038, K: 2000/4941, T: 29.11.2000 (Kazancı).
Danıştay 3. Daire, E: 2010/2635, K: 2013/416, T: 13.02.2013 (UYAP).

7. EK

Adı Soyadı : Sümeyra ÖZKAN ERDOĞAN
Doğum Tarihi: 14.03.1993
Doğum Yeri : Biga/Çanakkale
Medeni Hal : Evli
Uyruğu : Türkiye Cumhuriyeti Vatandaşı
Adres : Selimiye Cad. No:13/14, Ayrancı, Çankaya/ANKARA
Tel : 545 533 1139
E-mail : sumeyraozkan17@gmail.com
EĞİTİM
Lise : Biga Atatürk Anadolu Lisesi
Lisans : Ankara Yıldırım Beyazıt Üniversitesi, Hukuk Fakültesi / 2011-2016
Yüksek Lisans:Ankara Yıldırım Beyazıt Üniversitesi, SBE, Kamu Hukuku ABD 2016-2019
İŞ TECRÜBESİ: AVUKAT/Koç & Gümüş Hukuk Bürosu 2018
YABANCI DİLLER: İngilizce, Almanca
ÜYE OLUNAN MESLEKİ KURULUŞ: Ankara Barosu, Türkiye Barolar Birliği