

Yıl: 81 • Mayıs 2016 • Sayı: 2

Dört ayda bir yayımlanır  
ISSN 1305-757X

HAKEMLİ BİR DERGİDİR

JÜRİ TAK  
ULAKBİM



## Hakemli Makaleler

### Prof. Dr. Doğan ŞENYÜZ

Vergi Kaçakçılığı Suçunda Dava Şartı Olarak  
Mütalâa /Görüş

### Av. Oğuzhan ASLAN

Vergi Yargılamasında  
Duruşma Müessesesinin İşlerliği ve  
Uygulamaya Dönük Sorunlar

### Doç. Dr. Serkan ÇINARLI

#### Av. Baykal AğAR

İdari Eylemden Doğan Tazminat Taleplerinde  
İYUK 13. Maddesi Bağlamında Yaşanan  
Sorunlar ve İnsan Zararları Mahkemesi Fikri  
Üzerine Değerlendirmeler

### Yrd. Doç. Dr. Yıldırım TAYLAR

Vergi Hukukunda Vergi Hatası Anlaşmazlığı  
Hukukî Uyuşmazlık Ayırımı:  
Transit Taşımacılıkta  
Katma Değer Vergisi İstisnası Perspektifinden  
Değerlendirme Ve Öneriler

## Makaleler

### Av. Talih UYAR

Borçlunun Adres Kayıt Sistemindeki (Mernis)  
Adresine Tebligat

### Av. Yonca DURSUN

Tanıtım Amacıyla Sunulan  
Deneme Yiyeceklerinden  
Kaynaklanan Hukuki Sorumluluk

### Prof. Dr. Zafer GÖREN

Suum-Cuique: Herkese Kendisinininki

### Av. Ali BULUT

Kira Sözleşmelerinde Ayıptan Sorumluluk

İZMİR  
BAROSU  
DERGİSİ

YIL.81 | 2

## Yargı Kararları

Yargıtay Daire Kararları

# **İZMİR BAROSU DERGİSİ**

Yıl: 81 • Mayıs 2016 • Sayı: 2 • Dört ayda bir yayımlanır • ISS N 1305-757X

HAKEMLİ BİR DERGİDİR

## **SAHİBİ**

İzmir Barosu Adına Başkan  
Av. Aydın ÖZCAN

## **YAZI İŞLERİ MÜDÜRÜ**

Av. Cem Cemal COŞKAN

## **YAYIN KURULU**

Av. Mutlu ÇAKIR  
Av. Hakan DİMDİK  
Av. Abbas ERDOĞAN  
Av. Nilay ERTEM DURLU  
Av. Sinem HACİEMİNOĞLU  
Av. Burcu KARAKOÇ  
Av. Fatih KARAMERCAN  
Av. Mehriğül KELEŞ  
Av. M. Ertuğrul PERİM  
Av. Gülşen SARIBAŞ  
Av. Alper UYAR  
Av. Muhittin ÜSTÜNDAĞ  
Av. Buket YALÇIN  
Av. Sinem TOP  
Av. Ali BULUT  
Stj. Av. Burak KEÇECİOĞLU

## **YAYINA HAZIRLAYAN**

Umut Fırat GEÇGİL

## DANIŞMA KURULU

(Soyadı sırasıyla)

Prof. Dr. Faruk ACAR	(Marmara Ü. Huk. Fak. Medeni Hukuk)
Prof. Dr. Tayfun AKGÜNER	(Lefke Ü. Huk. Fak. İdare Hukuku)
Prof. Dr. Ziya AKINCI	(Galatasaray Ü. Huk. Fak. Milletlerarası Özel Hukuk)
Prof. Dr. Şebnem AKİPEK ÖCAL	(Ankara Ü. Huk. Fak. Medeni Hukuk)
Prof. Dr. Mustafa ALP	(Dokuz Eylül Ü. Huk. Fak. İş ve Sosyal Güvenlik Hukuku)
Prof. Dr. Gökhan ANTALYA	(Marmara Ü. Huk. Fak. Medeni Hukuk)
Prof. Dr. Çetin ARSLAN	(Hacettepe Ü. Huk. Fak. Ceza ve Ceza Usul Hukuku)
Prof. Dr. Zehreddin ASLAN	(İstanbul Ü. Huk. Fak. İdare Hukuku)
Prof. Dr. Oğuz ATALAY	(Gediz Ü. Huk. Fak. Medeni Usul ve İcra İflas Hukuku)
Prof. Dr. Köksal BAYRAKTAR	(Yeditepe Ü. Huk. Fak. Ceza ve Ceza Usul Hukuku)
Prof. Dr. Nurettin BİLİCİ	(Çankaya Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mali Hukuk)
Prof. Dr. Ali Cem BUDAK	(Yeditepe Ü. Huk. Fak. Medeni Usul ve İcra İflas Hukuku)
Prof. Dr. Selma ÇETİNER	(İzmir Ü. Huk. Fak. Medeni Hukuk)
Prof. Dr. Fevzi DEMİR	(Yaşar Üniversitesi Hukuk Fakültesi Kamu Hukuku)
Prof. Dr. Timur DEMİRBAŞ	(İzmir Ekonomi Ü. Huk. Fak. Ceza ve Ceza Usul Hukuku)
Prof. Dr. Meltem DİKMEN CANIKLIOĞLU	(İzmir Ekonomi Ü. Huk. Fak. Anayasa Hukuku)
Prof. Dr. B. Bahadır ERDEM	(İstanbul Ü. Huk. Fak. Milletlerarası Özel Hukuk)
Prof. Dr. Mustafa Ruhan ERDEM	(Yaşar Ü. Huk. Fak. Ceza ve Ceza Usul Hukuku)
Prof. Dr. Şeref ERTAŞ	(Lefke Ü. Huk. Fak. Medeni Hukuk)
Prof. Dr. Şükran ERTÜRK	(Dokuz Eylül Ü. Huk. Fak. İş ve Sosyal Güvenlik Hukuku)
Prof. Dr. Mustafa Alper GÜMÜŞ	(İstanbul Şehir Ü. Huk. Fak. Medeni Hukuk)
Prof. Dr. Ayşe HAVUTÇU	(Yaşar Ü. Huk. Fak. Medeni Hukuk)
Prof. Dr. Mehmet HELVACI	(İstanbul Ü. Huk. Fak. Ticaret Hukuku)
Prof. Dr. Yasemin İŞIKTAÇ	(İstanbul Ü. Huk. Fak. Hukuk Felsefesi ve Sosyolojisi)
Prof. Dr. Yusuf KARAKOÇ	(Dokuz Eylül Ü. Huk. Fak. Vergi Hukuku)
Prof. Dr. Yusuf KILDİŞ	(Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mali Hukuk)
Prof. Dr. Nevzat KOÇ	(İstanbul Medipol Ü. Huk. Fak. Medeni Hukuk)
Prof. Dr. Huriye KUBILAY	(İzmir Ekonomi Ü. Huk. Fak. Ticaret Hukuku)
Prof. Dr. Meltem KUTLU GÜRSEL	(Dokuz Eylül Ü. Huk. Fak. İdare Hukuku)
Prof. Dr. Serkan ODAMAN	(Dokuz Eylül Ü. İİBF İş ve Sosyal Güvenlik Hukuku)
Prof. Dr. Erdal ONAR	(Bilkent Ü. Huk. Fak. Anayasa Hukuku)
Prof. Dr. Sibel ÖZEL	(Marmara Ü. Huk. Fak. Milletlerarası Özel Hukuk)
Prof. Dr. Muharrem ÖZEN	(Ankara Ü. Huk. Fak. Ceza ve Ceza Usul Hukuku)
Prof. Dr. Bahri ÖZTÜRK	(İstanbul Kültür Ü. Huk. Fak. Ceza ve Ceza Usul Hukuku)
Prof. Dr. Hakan PEKCANITEZ	(Galatasaray Ü. Huk. Fak. Medeni Usul ve İcra İflas Hukuku)
Prof. Dr. Mustafa SAKAL	(Dokuz Eylül Ü. İİBF Maliye Bölümü)
Prof. Dr. Oğuz SANCAKDAR	(Dokuz Eylül Ü. Huk. Fak. İdare Hukuku)
Prof. Dr. Füsun SOKULLU AKINCI	(Em. İstanbul Ü. Huk. Fak. Ceza ve Ceza Usul Hukuku)
Prof. Dr. Ali Nazım SÖZER	(Yaşar Ü. Huk. Fak. İş ve Sosyal Güvenlik Hukuku)
Prof. Dr. Meral SUNGURTEKİN	(Yaşar Ü. Huk. Fak. Medeni Usul ve İcra İflas Hukuku)
Prof. Dr. Melda SUR	(Dokuz Eylül Ü. Huk. Fak. Devletler Genel-İş ve Sos. Güv. Huk.)
Prof. Dr. Durmuş TEZCAN	(İstanbul Kültür Ü. Huk. Fak. Ceza ve Ceza Usul Hukuku)
Prof. Dr. Gökçe TÜRKOĞLU	(Yaşar Üniversitesi Hukuk Fakültesi Roma Hukuku)
Prof. Dr. Bilge UMAR	(Yeditepe Ü. Huk. Fak. Medeni Usul ve İcra İflas Hukuku)
Prof. Dr. Sevilay UZUNALLI	(Dokuz Eylül Ü. Huk. Fak. Ticaret Hukuku)
Prof. Dr. Turan YILDIRIM	(Marmara Ü. Huk. Fak. İdare Hukuku)
Prof. Dr. Aydın ZEVLİLER	(Em. Yaşar Ü. Huk. Fak. Medeni Hukuk)

Doç. Dr. Müslüm AKINCI	(Kocaeli Ü. Huk. Fak. İdare Hukuku)
Doç. Dr. Cenk AKİL	(İstanbul Aydın Ü. Huk. Fak. Medeni Usul ve İcra İflas Huk.)
Doç. Dr. Mine AKKAN	(Dokuz Eylül Ü. Huk. Fak. Medeni Usul ve İcra İflas Hukuku)
Doç. Dr. Kerem ALTIPARMAK	(Ankara Ü. Siyasal Bilgiler Fakültesi)
Doç. Dr. Murat ATALI	(Bilkent Ü. Huk. Fak. Medeni Usul ve İcra İflas Hukuku)
Doç. Dr. Mustafa AVCI	(Anadolu Ü. Huk. Fak. İdare Hukuku)
Doç. Dr. Serkan AYAN	(Dokuz Eylül Ü. Huk. Fak. Medeni Hukuk)
Doç. Dr. Özge AYAN	(Celal Bayar Ü. UBYO Ticaret Hukuku)
Doç. Dr. Murat AYDOĞDU	(Dokuz Eylül Ü. Huk. Fak. Medeni Hukuk)
Doç. Dr. Musa AYGÜL	(Yıldırım Beyazıt Ü. Huk. Fak. Milletlerarası Özel Hukuk)
Doç. Dr. Herdem BELEN	(Kocaeli Ü. Huk. Fak. Medeni Hukuk)
Doç. Dr. Hacı CAN	(Dokuz Eylül Ü. Huk. Fak. Avrupa Birliği Hukuku)
Doç. Dr. Mustafa Erdem CAN	(Akdeniz Ü. Huk. Fak. Ticaret Hukuku)
Doç. Dr. Serkan ÇINARLI	(İzmir Ü. Huk. Fak. İdare Hukuku)
Doç. Dr. Burcu DÖNMEZ	(Yaşar Ü. Huk. Fak. Ceza ve Ceza Usul Hukuku)
Doç. Dr. Güray ERDÖNMEZ	(Galatasaray Ü. Huk. Fak. Medeni Usul ve İcra İflas Hukuku)
Doç. Dr. Rıfat ERTEN	(Ankara Ü. Huk. Fak. Milletlerarası Özel Hukuk)
Doç. Dr. Emre GÖKYAYLA	(Bahçeşehir Ü. Huk. Fak. Medeni Hukuk)
Doç. Dr. Ahmet M. GÜNEŞ	(Yalova Ü. Huk. Fak. - AB Hukuku ve Çevre Hukuku)
Doç. Dr. Devrim GÜNGÖR	(Ankara Ü. Hukuk Fakültesi Ceza ve Ceza Usul Hukuku)
Doç. Dr. Hakan KARAKEHYA	(Anadolu Ü. Hukuk Fakültesi Ceza ve Ceza Usul Hukuku)
Doç. Dr. Ali Cengiz KÖSEOĞLU	(Yıldırım Beyazıt Ü. Huk. Fak. İş ve Sosyal Güvenlik Hukuku)
Doç. Dr. Sevtap METİN	(İstanbul Ü. Hukuk Fakültesi Hukuk Felsefesi ve Sosyolojisi)
Doç. Dr. Suat SARI	(İstanbul Ü. Hukuk Fakültesi Medeni Hukuk)
Doç. Dr. Muzaffer ŞEKER	(İstanbul Ticaret Ü. Hukuk Fakültesi Medeni Hukuk)
Doç. Dr. Oğuz ŞİMŞEK	(Dokuz Eylül Ü. Hukuk Fakültesi Anayasa Hukuku)
Doç. Dr. Zeynep ŞİŞLİ	(İzmir Ekonomi Ü. Huk. Fak. İş ve Sos. Güv. - Sağlık Hukuku)
Doç. Dr. Banu ŞİT KÖŞGEROĞLU	(Hacettepe Ü. Huk. Fak. Milletlerarası Özel Hukuk)
Doç. Dr. Ahmet TÜRK	(Dokuz Eylül Ü. Huk. Fak. Ticaret Hukuku)
Doç. Dr. Gökçe TÜRKOĞLU ÖZDEMİR	(Yaşar Ü. Huk. Fak. Roma Hukuku)
Doç. Dr. Ayfer UYANIK	(Koç Ü. Huk. Fak. Milletlerarası Özel Hukuk)
Doç. Dr. Süleyman YILMAZ	(Ankara Ü. Huk. Fak. Medeni Hukuk)
Yard. Doç. Dr. Beşir ACABEY	(Dokuz Eylül Ü. Huk. Fak. Medeni Hukuk)
Yard. Doç. Dr. Özlem ACAR	(İstanbul Kültür Ü. Huk. Fak. Medeni Hukuk)
Yard. Doç. Dr. Eylem APAYDIN	(Kocaeli Ü. Huk. Fak. Medeni Hukuk)
Yard. Doç. Dr. Ayşe ARAT	(Selçuk Ü. Huk. Fak. Medeni Hukuk)
Yard. Doç. Dr. Aziz Serkan ARSLAN	(Kırıkkale Ü. Huk. Fak. Medeni Usul ve İcra İflas Hukuku)
Yard. Doç. Dr. Murat AYDIN	(Selçuk Ü. Huk. Fak. Ceza ve Ceza Usul Hukuku)
Yard. Doç. Dr. Fatih AYDOĞAN	(İstanbul Ü. Huk. Fak. Ticaret Hukuku)
Yard. Doç. Dr. Gaye BAYCIK	(Ankara Ü. Huk. Fak. İş ve Sosyal Güvenlik Hukuku)
Yard. Doç. Dr. Nur BOLAYIR	(Galatasaray Ü. Huk. Fak. Medeni Usul ve İcra İflas Hukuku)
Yard. Doç. Dr. Sezer ÇABRİ	(Kocaeli Ü. Huk. Fak. Medeni Hukuk)
Yard. Doç. Dr. Olgun DEĞİRMENCI	(Kara Harp Okulu Ceza Hukuku)
Yard. Doç. Dr. Ramazan DURGUT	(İstanbul Ü. Huk. Fak. Ticaret Hukuku)
Yard. Doç. Dr. Evrim ERİŞİR	(Bilgi Ü. Huk. Fak. Medeni Usul ve İcra İflas Hukuku)
Yard. Doç. Dr. Kürşat ERSÖZ	(Akdeniz Ü. Huk. Fak. İdare Hukuku)
Yard. Doç. Dr. Cemil GÜNER	(Selçuk Ü. Huk. Fak. Milletlerarası Özel Hukuk)
Yard. Doç. Dr. Emel HANAĞASI	(Ankara Ü. Huk. Fak. Medeni Usul ve İcra İflas Hukuku)

Yard. Doç. Dr. Ahmet KARAKOCALI	(Anadolu Ü. Huk. Fak. Medeni Hukuk)
Yard. Doç. Dr. Nagehan KIRKBEŞOĞLU	(İstanbul Ticaret Ü. Huk. Fak. Medeni Hukuk)
Yard. Doç. Dr. Taylan Özgür KİRAZ	(Maltepe Ü. Huk. Fak. Medeni Usul ve İcra İflas Hukuku)
Yard. Doç. Dr. Tuba KUTOĞLU	(İzmir Ü. Huk. Fak. Medeni Hukuk)
Yard. Doç. Dr. Nedim MERİÇ	(Akdeniz Ü. Huk. Fak. Medeni Usul ve İcra İflas Hukuku)
Yard. Doç. Dr. Güneş OKUYUCU ERGÜN	(Ankara Ü. Huk. Fak. Ceza ve Ceza Usul Hukuku)
Yard. Doç. Dr. Muhlis ÖĞÜTÇÜ	(Dokuz Eylül Ü. Huk. Fak. İdare Hukuku)
Yard. Doç. Dr. Cem ÖZCAN	(İzmir Ekonomi Ü. Huk. Fak. Medeni Hukuk)
Yard. Doç. Dr. Yaşar Metin ÖZDEMİR	(Dokuz Eylül Ü. İİBF Hukuk Bilimleri)
Yard. Doç. Dr. Meltem ÖZTÜRK	(İzmir Ü. Huk. Fak. İş ve Sosyal Güvenlik Hukuku)
Yard. Doç. Dr. Cumhuriyet RÜZGARESEN	(Turgut Özal Ü. Huk. Fak. Medeni Usul ve İcra İflas Huk.)
Yard. Doç. Dr. Tijen DÜNDAR SEZER	(Dokuz Eylül Ü. Huk. Fak. Anayasa Hukuku)
Yard. Doç. Dr. Gamze TURAN BAŞARA	(Çankaya Ü. Huk. Fak. Medeni Hukuk)
Yard. Doç. Dr. Hüsnü TURANLI	(İzmir Ü. Huk. Fak. Ticaret Hukuku)
Yard. Doç. Dr. Özlem TÜZÜNER	(Uluslararası Antalya Ü. Huk. Fak. Medeni Hukuk)
Yard. Doç. Dr. Ali Haydar YAĞCIOĞLU	(Dokuz Eylül Ü. Huk. Fak. Medeni Hukuk)
Yard. Doç. Dr. Çiğdem YAZICI TIKTIK	(İstanbul Kültür Ü. Huk. Fak. Medeni Usul ve İcra İflas Huk.)
Yard. Doç. Dr. Ahmet Cemil YILDIRIM	(Kemerburgaz Ü. Huk. Fak. Milletlerarası Özel Hukuk)
Av. Serkan CENGİZ	(Avrupa İnsan Hak. Mah. Yargılaması ve İnsan Hakları Huk.)
Av. Talih UYAR	(İcra ve İflas Hukuku)

İzmir Barosu Dergisi'nde yayımlanmakta olan makaleler  
Journal of Izmir Bar Association is being permanently indexed in



hukuk veritabanında taranmaktadır.  
law database.

**YÖNETİM YERİ**  
İZMİR BAROSU  
1456 Sokak No: 14  
35220 Alsancak / İZMİR  
Tel: 0232 400 00 00 - 463 00 14  
Faks: 0232 463 66 74  
e-posta: [yayin@izmirbarosu.org.tr](mailto:yayin@izmirbarosu.org.tr)  
[yayin.kurul@gmail.com](mailto:yayin.kurul@gmail.com)  
[www.izmirbarosu.org.tr](http://www.izmirbarosu.org.tr)

**BASIMA HAZIRLIK - BASKI**

**YABANERİ MATBAACILIK**  
**AMBALAJ - YAYINCILIK SAN. TİC. LTD. ŞTİ.**  
Bornova Cad. No: 9/6 B Öztim İş Merkezi 35070 IŞIKKENT / İZMİR  
Tel: 0232 472 21 22 (Pbx) Fax: 0232 472 24 54

**Baskı Tarihi**  
05.12.2016

## Yazı Gönderim Kuralları

1. Dergimizin "hakemli" olması, sadece hakem denetiminden geçmiş yazılara yer verileceği sonucunu getirmemektedir. Dergimizde "hakemli" ve "hakemsiz" yazılar birlikte yer alabilecektir.

2. Dergimize gönderilecek yazıların başka bir yerde yayımlanmamış ya da yayımlanmak üzere gönderilmemiş olması gerekmektedir.

3. İzmir Barosu Dergisinde bilimsel yazı ve makalelerin yanı sıra Yargıtay, Danıştay, Anayasa Mahkemesi, AİHM kararları ve kesinleşmiş mahkeme kararları, karar incelemeleri, yabancı makale çevirileri, seminer çözümlenmeleri İzmir Barosu kurul raporları ve hukuk tartışmaları gibi yazılara Yayın Kurulunun kararı ile yer verilecektir.

4. İzmir Barosu Dergisinin yazı dili Türkçe'dir.

5. Yazarlar, unvanlarını, görev yaptıkları kurumlarını, haberleşme adresleri ile telefon numaralarını ve varsa e-posta adreslerini belirtmelidirler.

6. Yazıların uzunluğu dergi formatında Times New Roman karakterinde 12 punto (dipnot, kaynakça, özet, kısaltmalar cetveli 10 punto) yazılarak, A4 boyutunda iki adet bilgisayar çıktısı ile ve dijital gönderilmesi gerekmektedir. Dipnotlarda bold karakter kullanılmaz. Kaynakça bölümünde yazar soyisim ve isimleri bold karakterler kullanılarak yazılır.

7. Makalelerin en fazla 100 sözcükten oluşan Türkçe ve İngilizce, Almanca veya Fransızca özetlerin; her iki dilde yazı başlığı ile beşer anahtar sözcüğün yazının başına eklenerek gönderilmesi gereklidir.

8. Her yazar ile ilgili dipnot konulmalı, sadece yıldız ile işaretlenmeli, bununla ilgili numaralandırma yapılmamalıdır.

9. Yazar adı ve varsa ikinci adı ilk harfi kısaltılmış olarak, soyadı aynen yazılmalıdır. Tümü bold olmalıdır.

10. Dergiye gönderilecek / verilecek yazılar, yayın ilkeleri bakımından Yayın Kurulunda ön incelemesi yapıldıktan sonra, yazarı tarafından istenildiği takdirde, hakeme / hakemlere gönderilecek; hakemlerden gelecek raporlar doğrultusunda yazının "hakemli makaleler" bölümünde basılmasına karar verilecektir.

11. Hakem incelemesi istenilen yazılar, en az iki hakem incelemesinden geçilecek ve iki olumlu rapor üzerine yayımlanacaktır. Bir olumlu bir olumsuz rapor halinde üçüncü bir hakeme başvurulacaktır. Üçüncü hakemin görüşü doğrultusunda iki olumlu görüş ortaya çıktığında yazı yayımlanacaktır. Hakemler yazıları “**biçimsel ve içerik olarak bilimsel ölçütlere uygunluk**” yönünden denetleyeceklerdir. Hakem raporları yayım arşivinde saklanacaktır. Yazılar hakemlere gönderildiğinde yazarın adı soyadı bildirilmeyecektir. Aynı şekilde yazar da kimlerin hakem denetimi yaptığını bilmeyecektir. Hakemle yazarın bir konudaki görüşünün farklı olması, yazının hakem denetiminde olumlu sonuç alınmasına engel değildir. Hakemler yazılara ilişkin üç sonuç bildirebileceklerdir.” **yayımlanması uygundur**,” **yetersizliklerin giderilmesi için iade edilmelidir**,” **yayımlanması uygun değildir**”. Yazının hakem tarafından yetersiz bulunması halinde, hakem raporlarında “yazar nüshası”, yani hakem kimlik bilgilerinin olmadığı nüsha yazara verilecektir. Yazar, raporda saptanan eksiklikleri giderdikten sonra, yazı yeniden aynı hakeme verilecektir. Bunun sonucuna göre yazıyla ilgili gerekli işlem yapılacaktır.

12. Hakemli inceleme istenmeyen yazılar, Yayın Kurulu incelemesi ile yayımlanacaktır. Yayın Kurulunda her yazı en az iki üye incelemesinden geçirecek, raportörler görüşlerini Kurul’a sunacak ve Yayın Kurulunca yazının yayımlanıp yayımlanmayacağına karar verilecektir. Gerektiğinde yazı okunarak bütün üyelerce oylanmak suretiyle yayımlanıp yayımlanmamasına karar verilecektir. Yazardan Yayın Kurulunca eksik görülen konuların düzeltilmesi istenebilecektir. Yazım yanlışları Yayın Kurulu tarafından düzeltilecek, diğer eksiklikler bakımından yazarlarla bağlantı kurularak düzeltilmesi yazarından istenecektir.

13. Yayımlamayan yazılar, yazara geri gönderilmeyecektir. Ancak yazıların yayımlanıp yayımlanmayacağı ilgisine en kısa sürede bildirilecektir.

14. Yazardan düzeltme isteğinde, düzeltmenin en geç 15 gün içinde yapılarak Yayın Kuruluna ulaştırılması gereklidir.

15. Dergi’ye gönderilen yazıların yazım bakımından son denetiminin yapılmış olduğu, yazarın dijital ortamdaki biçimiyle yazısının yayımlanmasına “olur” verdiği kabul edilecektir. Yazının baskı düzeltmeleri Yayın Kurulu tarafından yapılacak, yazarına bu düzeltmeler için yazı gönderilmeyecektir.

16. Gönderilen yazıların yayımlanmasına karar verildiği takdirde, yazının basılı ve elektronik yayım haklarına İzmir Barosu sahip olacaktır.



## İÇİNDEKİLER

### HAKEMLİ MAKALELER

Vergi Kaçakçılığı Suçunda Dava Şartı Olarak Mütalâa /Görüş  
**Prof. Dr. Doğan ŞENYÜZ**..... 13

Vergi Yargılamasında Duruşma Müessesesinin İşlerliği ve  
Uygulamaya Dönük Sorunlar  
**Av. Oğuzhan ASLAN**..... 51

İdari Eylemden Doğan Tazminat Taleplerinde  
İYUK 13. Maddesi Bağlamında Yaşanan Sorunlar ve  
İnsan Zararları Mahkemesi Fikri Üzerine Değerlendirmeler  
**Doç. Dr. Serkan ÇINARLI - Av. Baykal AĞAR**..... 83

Vergi Hukukunda Vergi Hatası Anlaşmazlığı  
Hukukî Uyuşmazlık Ayırımı: Transit Taşımacılıkta  
Katma Değer Vergisi İstisnası Perspektifinden  
Değerlendirme Ve Öneriler  
**Yrd. Doç. Dr. Yıldırım TAYLAR**..... 117

### MAKALELER

Borçlunun Adres Kayıt Sistemindeki (Mernis)  
Adresine Tebligat  
**Av. Talih UYAR**..... 151

Tanıtım Amacıyla Sunulan Deneme Yiyeceklerinden  
Kaynaklanan Hukuki Sorumluluk  
**Av. Yonca DURSUN** ..... 159

Suum-Cuique: Herkese Kendisinininki <b>Prof. Dr. Zafer GÖREN</b> .....	199
Kira Sözleşmelerinde Ayıptan Sorumluluk <b>Av. Ali BULUT</b> .....	231
<b>YARGITAY KARARLARI ÜZERİNE MAKALELER</b> .....	253
<b>YARGI KARARLARI</b> <b>YARGITAY DAİRE KARARLARI</b> .....	273



# **HAKEMLİ MAKALELER**



# VERGİ KAÇAKÇILIĞI SUÇUNDA DAVA ŞARTI OLARAK MÜTALÂA /GÖRÜŞ

▪ Prof. Dr. Doğan ŞENYÜZ\*

**Özet:** Türk vergi ceza hukuku dar anlamda vergi düzenini ihlâl eden kabahatler ve geniş anlamda kamu düzenini ihlâl eden suçlardan oluşan bir yapı üzerine oturmaktadır. Vergi Usul Kanunu'nun (VUK) 359'unucu maddesinde düzenlenen "Kaçakçılık Suçları" başlığı altında düzenlenen suç tipleri uygulamadaki yaygınlığı bakımından diğer suçlara göre farklı ağırlığa sahiptir. Kaçakçılık suçları için ceza davası açılabilmesine diğer vergi suçlarından farklı olarak bir ön şart getirilmiştir. Vergi kaçakçılığı suçunun işlendiğinin idarece tespit edilmesi halinde, kaçakçılık suçu raporuyla birlikte Rapor Değerlendirme Komisyonunun mütalâasıyla, durum Cumhuriyet başsavcılığına bildirilir. Mütalâa verilmeden kamu davası açılmaz. Anılan suçun işlendiğinden savcılık bir şekilde kendisi haberdar olursa bu defa savcı ilgili vergi dairesinden inceleme yapılmasını ister, inceleme sonucu görüş kendisine ulaşıncaya kadar kamu davasının açılması ertelenir. Hukukî fonksiyonları ve doğurdukları sonuçlar nedeniyle mütalâa ve görüş yargılama hukuku bakımından dava şartı olarak kabul edilir. Ancak, dava şartının gerçekleşmemesi kamu davasının açılmasına engel olurken, soruşturmaya engel teşkil etmez.

**Anahtar Sözcükler:** Vergi, Vergi Kaçakçılığı Suçu, Mütalâa, Dava Şartı, Soruşturma, Kovuşturma

**Abstract:** In Turkish tax penalty law, one of the crime violated of the tax system in the narrow sense and the public order in the broadest sense is tax evasion crimes which given under the title of "Smuggling Crimes" in Article 359 of Tax Procedure Law. Unlike other tax crimes, a different procedure has been brought the punishment of these crimes. When the crime of tax evasion is determined tax authorities, this situation is notified in Office of the Chief Public Prosecutor with smuggling report and opinion of the commission report evaluation. Public prosecution does not open when deliberation is not taken and given. If the office of the public prosecution informs this crime, it will request examination from tax office and the opening of a criminal case is postponed until this opinion reaches itself. Because of legal functions and consequences, deliberation and opinion are considered as case condition. It is clear that, if deliberation did not given, a condition to sue would not occur in terms of office of the public prosecution. However, the not to be realization of condition of case prevents the opening of public prosecution, but does not impede the investigation.

**Key Words:** Principle of Equality, Prohibition of Discrimination, Discrimination Criteria, Equality of opportunity, absolute and proportional equality.

\* Uludağ Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mali Hukuk Anabilim Dalı Öğretim Üyesi

## GİRİŐ

Vergi kanunlarında vergiye ilişkin kuralların (emir ve yasaklar) neler olduğu belirtilmiŐ olup bunlara aykırılıklar kabahat veya suç olarak nitelendirilir. Kabahat ve suçlar da diğer hukuk dallarındaki gibi yaptırımlara tâbi tutulmuŐtur. Kabahatler malî nitelikli, suçlar ise, hürriyeti bağlayıcı yaptırımlara bağlanmıştır.

Hangi fiilin ihlâlinin kabahat veya suç olacağı ve ne kadar ceza verileceği kanunlarda düzenlenmiştir. Bu çerçevede vergiler bakımından Vergi Usul Kanunu'nun Ceza Hükümleri başlıklı Dördüncü Kitabının, İkinci Kısım Üçüncü Bölümü'nde vergi suçlarına yer verilmiştir.

Aynı Kanunun 359'uncu maddesinde "kaçakçılık suçları" başlığı altında çeŐitli suç tiplerine yer verilmiştir<sup>1</sup>. Savcının suç işlendiğini öğrenmesi halinde hemen ceza muhakemesi sürecini baŐlatması esas olmakla beraber kovuşturmanın baŐlatılması bazı suçlar bakımından belli şartların gerçekteŐmesine bağlanabilir<sup>2</sup>. Anılan vergi suçları için kamu davasının açılabilmesi, Vergi Usul Kanunu'nun 367'nci maddesinde özel bir şarta bağlanmış olup, suç konusu eylemlerin idarece savcılığa bildirilmesi noktasında mütalâanın verilmesi, doğrudan savcılıkça haberdar olunması halinde mütalâa yerine idareden görüş alınması şeklinde düzenlenmiştir. Ancak, mütalâanın veya görüşün alınmaması yargılama makamlarının soruşturma yapmasına değil, sadece kovuşturma yapmasına engel oluşturur. Kovuşturma yapılması demek olan davanın görülmesi için gerçekteŐmesi gereken şart niteliğindeki bu duruma dava (muhakeme, takip, kovuşturma) şartı denmektedir<sup>3</sup>.

<sup>1</sup> Vergi Usul Kanununun 359'ncü maddesinde kaçakçılık suçları başlığı altında düzenlenen suçlar, hareket yapısına göre birden fazla hareketli, bağlı hareketli, genel olarak sırf hareket suçu, seçimlik hareketli, tek suç esaslı, takvim yılına bağlı müteselsil suç özelliklerine sahip dört ayrı suç şeklinde düzenlenmiştir. Bkz. ŞENYÜZ, "Vergi Kaçakçılığı...", ss. 10-11; Sırf hareket suçu şekli suç ve tehlike suçu özelliği itibarıyla bkz. KARAKOÇ, "Vergi Ceza.." s. 277.

<sup>2</sup> Hukukta dava şartı olarak değerlendirilen Şikâyet, talep, izin, karar, müracaat vb. haller vardır. Bunlar ve karŐılaŐtırmaları için bkz, Erdoğan DEMİRTAŞ, Ceza Muhakemesi Hukukunda Şikâyet, Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Kamu Hukuk Anabilim Dalı; Yüksek Lisans Tezi, Konya 2008.

<sup>3</sup> KARAKOÇ; "Ceza ...", adı geçen makale, dergi yazarlarının yayımlandığı CD'den alınmış olup, sayfa numarası bulunmadığından sayfa numarasına yer verilememiştir.

Ceza yargılaması temel olarak soruşturma ve kovuşturma olmak üzere iki aşamadan oluşur. Soruşturma, kural olarak Cumhuriyet savcısı tarafından re'sen başlatılır. Buna “*araştırma mecburiyeti ilkesi*” denir. Ceza Muhakemesi Kanunu’nun 170’inci maddesinin 2’nci fıkrası “soruşturma evresi sonunda toplanan deliller, suçun işlendiği hususunda yeterli şüphe oluşturuyorsa; Cumhuriyet savcısı, bir iddianame düzenler” hükmünü haizdir. Bu hüküm Cumhuriyet savcısının soruşturma evresi sonunda toplanan delillere göre yeterli şüpheye ulaşması halinde kural olarak dava açmasının zorunluluğu “*dava açma mecburiyeti ilkesi*” olarak ifade edilir.

Dava açma mecburiyeti ilkesi beraberinde kamu davasından vazgeçilmemesi ve kamu davasının takip edilmesi zorunluluğu ilkelerini de beraberinde getirir. Dava açıldığında başlayan kovuşturma aşaması ceza mahkemesi tarafından sonuçlandırılır.

Hukukumuzda kovuşturma mecburiyeti ilkesi geçerli olmasına rağmen istisnai de olsa belirli durumlarda “*maslahata uygunluk*” ilkesine yer verilmiştir<sup>4</sup>.

Vergi Usul Kanunu’nun 367’nci maddesinin 1’nci ve 2’nci fıkralarında yer alan düzenlemeler savcının doğrudan dava açma mecburiyetinin istisnası olarak karşımıza çıkmaktadır. Anılan düzenlemeyle suçların muhakeme usulünün değil vergi idaresiyle soruşturma ve kovuşturma makamı arasındaki ilişkinin belirtilmesi amaçlanmıştır<sup>5</sup>. Söz konusu maddede davanın açılabilmesi için iki farklı duruma uygulanmak üzere

<sup>4</sup> *Maslahata Uygunluk İlkesi*: Ceza muhakemesinde kovuşturma mecburiyeti ilkesinin karşısı maslahata uygunluk ilkesidir. Mesela, muhakeme sonunda sanığa verilecek cezanın, onun diğer bir suçundan dolayı bir yargı ile mahkûm olduğu veya olacağı cezaya tesiri olmayacaksa savcı dava açmayabilir. Dava açmada mecburiyeti değil kamu yararını kabul eden bu sisteme göre dava açılması için kanuni şartların bulunması yetmez, her dava için maslahata uygunluk diye ifade edilen “lüzum” şartı da araştırılmalıdır. Yani her olayda kamusal fayda düşüncesi ile “lüzum” takdir edilecektir. Bu nedenle öğretilerde “*takdirilik ilkesi*” de denilmektedir. Eğer dava açılması suçtan meydana gelen zarardan veya suçlunun cezasız kalmasındaki toplum zararından daha büyük bir zarar doğuracaksa veya suçlunun şahsiyeti bakımından işlediği suçta göz yummak daha faydalı ise dava açılmayabilecektir (Hüsamettin Uğur, Ceza Muhakemesinde Kovuşturma Mecburiyeti İlkesinden Maslahata Uygunluk İlkesine”, *TBB Dergisi*, Sayı 73, 2007, s. 258-259, (Erişim: <http://tbbdergisi.barobirlik.org.tr/m2007-73-378>). Ayrıca, Ceza Muhakemesi Kanunu’nun “*Kamu Davasını Açmada Takdir Yetkisi*” başlıklı 171. maddesinde Cumhuriyet savcısı bakımından bu hallere yer verilmiştir

<sup>5</sup> KARAKOÇ; “Ceza ...”, adı geçen makale, dergi yazılarının yayınlandığı CD’den alınmış olup, sayfa numarası bulunmadığından sayfa numarasına yer verilememiştir.



iki istisnaya yer verilmiştir. Bunlardan biri suç işlendiğinin vergi idaresince bildirildiği durumda *mütalâa*<sup>6</sup>; diğerleri suçun işlendiğinin savcı tarafından öğrenilmesi durumunda vergi dairesinden **görüş** alınmasıdır<sup>7</sup>. Dava açılmadan önce tamamlanmaları savcının iddianame düzenleyerek kovuşturma aşamasına geçişin gereği kabul edildiğinden mütalâa ve görüş *muhakeme (dava)* şartı niteliği gösterir. Mütalâa ve görüşün her ikisi de suç hakkında idarenin yorumunun alınmasından başka bir şey olmamakla birlikte savcının dava açma tekeline aykırılık oluşturur<sup>8</sup>.

Bu çalışmada hukukî ve usulî işleyişlerindeki farklılığa bağlı olarak konu mütalâa<sup>9</sup> ve görüş şeklinde ayrı ele alınacaktır.

Kovuşturmanın ön şartına ilişkin mütalâa veya görüş alınması Vergi Usul Kanunu'ndaki suçlardan sadece kaçakçılık suçları (VUK m.359) için öngörölmüştür. Bu nedenle, kaçakçılık suçu dışında yer alan diğer vergi suçlarına (vergi mahremiyetinin ihlali VUK m.362, mükelleflerin özel işlerini yapma VUK m.363, ekim sayım beyanlarını denetlememe VUK m.245 gibi) ilişkin mütalâa veya görüş alınması gibi bir zorunlu yol söz konusu değildir. Vergi kaçakçılığı suçu açısından, mütalâa veya görüş verilinceye kadar Cumhuriyet başsavcılığı yeterli suç şüphesinin varlığı hususunda kanaat sahibi olsa dahi, usulen bu şart yerine gelinceye kadar iddianame düzenlemeyecek, dava açamayacak, yargılamaya başlanması söz konusu olmayacaktır. İddianamenin düzenlenmesi mütalâa verilinceye kadar ertelenir. Vergi Usul Kanunu'nun anılan hükmüyle kamu davasının açılmasına savcının takdiri dışında (idarî tasarrufun gerekmesi sebebiyle) bir sınırlama getirilmiştir.

<sup>6</sup> Üzerinde uzatma olmaksızın Türk Dil Kurumu sözlüğünde yer verilen mütalâa terimi "irdeleme", "düşünce", "üzerinde düşünmek" olarak ifade edilmiştir. Türk Dil Kurumu Yayınları, 6. Baskı, s. 403, Ankara 1982.

<sup>7</sup> Görüşün bir tür mütalâa olarak değerlendirilmesi için bkz; UğUR- ELİBOL, s.108; AğAR, s.342

<sup>8</sup> AğAR, s.343.

<sup>9</sup> Vergi Usul Kanununun 367'nci madde dava şartını 1'nci fıkrâ itibarıyla madde metninde yer aldığı şekliyle "mütalâa" 2'nci fıkrâda herhangi bir terime yer verilmemle birlikte "görüş" teriminin bu fıkrâdaki isteneni karşıladığı düşüncesiyle kullanmayı tercih etmekteyiz.

Vergi kaçakçılığı suçları hakkında kamu davası açılması bakımından mütalâa veya görüşün taşınması gereken nitelikler, bunların yargılama süreci üzerindeki etkileri açıklanmaya ve hukuk devleti bakımından bazı değerlendirmelere yer verilmeye çalışılacaktır.

## I. DAVA AÇILMASINDA MÜTALÂANIN /GÖRÜŞÜN ROLÜ

### A. Genel Açıklama

Vergi kaçakçılığı suçunun işlendiğini idare tespit edip savcılığa suç duyurusu olarak bildirebileceği gibi bu suçun işlendiğini savcılığın hariçten öğrenmesi de mümkündür. Cumhuriyet savcısı ihbar, şikâyet veya başka bir suretle olsun bir suçun işlendiği izlenimini veren bir hâli öğrenir öğrenmez kamu davasını açmaya yer olup olmadığına karar vermek üzere hemen işin gerçeğini re'sen araştırmaya başlar (CMK m.160/1). Savcının şüphe duyması soruşturmanın başlaması için yeterlidir. Ceza muhakemesi hukukunda delillerin toplanması süreci suçun öğrenilmesinden itibaren başlar. Ceza muhakemesinin temel amacı, muhakeme konusu olan mevcut olayda maddî gerçeğin araştırılarak, kuşkuya yer vermeyecek şekilde ortaya çıkarılmasını temin etmektir. Maddî gerçek ise, ancak akla uygun ve gerçekçi deliller vasıtasıyla ortaya çıkarılabilir. İlgili vergi dairesinden mütalâanın alınması veya incelemeye dayanan görüş istenilmesi de bu kapsamdadır. Mütalâa ve görüş, savcılığın dışında ilgili vergi idaresince düzenlenen belgelerdir. İdarece düzenlenen mütalâa veya görüş şüphelinin lehine olsa da savcı eldeki diğer bilgi ve belgelerle yeterli şüpheye ulaşması halinde kamu davası açar. Şüphesiz mütalâa veya görüş şüphelinin aleyhine olsa dahi savcı yeterli şüpheye ulaşmamışsa kamu davası açmaz.

Cumhuriyet savcısı ve yargılama makamı, kendisine verilen mütalâadaki vasıflandırma (hukukî nitelendirme) ile bağlı değildir. Bu netice Vergi Usul Kanunu'nun 367'nci maddesinin yazılış şekline anlaşılar. Mahkeme Ceza Muhakemesi Kanunu'nun 225'inci maddesi uyarınca dava konusu edilen fiili nitelendirmede serbesttir<sup>10</sup>. Savcıyı mütalâa veya görüşün sonucu ile bağlayan bir düzenleme bulunmamaktadır.

<sup>10</sup> AĞAR, s.341.

Açılan bir kamu davası çerçevesinde yapılan yargılamada mahkeme sanık lehine mütalâa ve görüşe rağmen sanığı mahkûm edebileceği gibi sanık aleyhine mütalâa ve görüşe rağmen beraatına da hükmedebilir<sup>11</sup>. Nitekim savcının mütalâa ve görüş dışında delil elde etmesine engel yoktur. Cumhuriyet savcısı, maddî gerçeğin araştırılması ve âdil bir yargılamanın yapılabilmesi için, emrindeki adlî kolluk görevlileri marifetiyle, şüphelinin lehine ve aleyhine olan delilleri toplayarak muhafaza altına almakla ve şüphelinin haklarını korumakla yükümlü kılınmıştır (CMK m.160/2).

Suç işlendiğinin savcıya idare aracılığıyla intikal ettirilmesi halinde “mütalâa, savcının başka yollarla haberdar olması halinde ise “görüş” alınmadan dava açılmaz. Mütalâa veya görüş Cumhuriyet başsavcılığına bildirilinceye kadar şüpheli hakkında yeterli suç şüphesi olsa bile, iddianame düzenlenmez. Ancak, mütalâa veya görüşün verilmemesi savcının soruşturma yapmasına engel olmaz. Mütalâa veya görüşün verilmemesi “*araştırma mecburiyeti ilkesi*”ni sınırlandırmazken “*dava açma mecburiyeti ilkesi*”ne sınır getirmektedir. O halde, mütalâa ve görüş kaçakçılık suçunun bir unsuru olmayıp, sadece bu işlemler tamamlanmadan kovuşturmanın başlamasını engel olur<sup>12</sup>.

Mütalâa veya görüş gerçekleşmeden dava açılmışsa kovuşturma şartına yönelik yargılama şartı ihlâl edilmiş demektir. Anayasa Mahkemesi önüne gelen bir itirazda, mütalâa ve görüşün hukukî niteliğinin ne olduğu konusunda “...vergi kaçakçılığı suçu gibi ayrı uzmanlık bilgisi gerektiren bir konuda uzman ve yetkili olan kişilerin mütalâa vermesi, bu konuda uzmanlığı bulunmayan soruşturma makamlarının kanuna ve hukuka uygun olarak karar vermelerine yardımcı olacak bir müessesedir. Vergi kaçakçılığı suçu kapsamına giren eylemlerin bulunup bulunmadığına ilişkin özel ve teknik bilginin yer aldığı bu mütalaalar, kovuşturma aşamasında değerlendirilebilecek takdiri delil niteliğinde olduğundan hâkimlere emir ve talimat verme, telkin ve tavsiyede bulunma olarak

<sup>11</sup> KARAKOÇ, “Ceza ...”, adı geçen makale, dergi yazılarının yayınlandığı CD’den alınmış olup, sayfa numarası bulunmadığından sayfa numarasına yer verilememiştir.

<sup>12</sup> DONAY, s.65; AĞAR, s.341.

değerlendirilemez” olduğuna vurgu yapmış ve Vergi Usul Kanununun 367’nci maddesinin birinci, ikinci ve üçüncü fıkralarının Anayasa’ya aykırı olmadığına ve itirazın reddine, oybirliğiyle karar vermiştir<sup>13</sup>.

Mütalâa alınması veya görüş verilmesi hükmü kamu davasının açılmaması vergi idaresiyle iddianame düzenleyecek savcılık makamı arasında suçun tespit edilmesi ve aydınlatılmasına yardımcı olmak bakımından zorunlu bir hukukî ilişkinin düzenlendiğini göstermektedir. Bu ise, vergi kaçakçılığı suçunun kovuşturma aşamasına geçişin savcısız olmayacağı gibi idaresiz de olamayacağı demektir. Zorunluluğun sebebi iki yönlü olarak yorumlanabilir. Sebeplerden ilki, mütalâa şartını getiren düzenlemenin gerekçesinde belirtildiği üzere, bu suçların soruşturma ve kovuşturmasında daha dikkatli davranılmasını içeren “*vatandaşın mali emniyetinin sağlanması düşüncesi*” olarak ifade edilebilir. Bu yönüyle mütalâa, özellikle vergi incelemesi sırasında vergi inceleme elemanının mükellefle ilişkilerindeki muhtemel bazı olumsuzluklara bağlı değerlendirmelerin önünü kesmeye yönelik süzgeç görevini yerine getirirken mükellefler için inceleme elemanlarının subjektif yorumlarına karşı da bir güvence oluşturulur. Sebeplerden diğeri ise, vergi inceleme elemanının vergi kaçakçılığı suçuyla ilgili tespit ve sonuçlarının idarenin kendi içinde bir defa daha gözden geçirilerek muhtemel hata ve eksikliklerin giderilmesine hizmet etmesi ve bu sayede verginin teknik ve özel bilgi gerektirmesi nedeniyle olaylara uygun delillerin uzman bir kurulca (Rapor Değerlendirme Komisyonu)<sup>14</sup> tekrar değerlendirilmesi ve kontrol ihtiyacının karşılanmasıdır.

<sup>13</sup> An. Mahk. 10.02.2011 tarih ve E:2009/89, K:2011/40, ( Erişim:http://www.kararlaryeni.anayasa.gov.tr).

<sup>14</sup> RAPOR DEĞERLENDİRME KOMİSYONLARININ OLUŞTURULMASI İLE ÇALIŞMA USUL VE ESASLARI HAKKINDA YÖNETMELİK kapsamında görev sınırları farklı olan “Rapor Değerlendirme Komisyonu”, “Merkezi Rapor Değerlendirme Komisyonu” ve “Vergi Dairesi Başkanlığı Üst Rapor Değerlendirme Komisyonu” olmak üzere üç adet komisyon oluşturulmuştur. (m.18-Vergi Müfettişleri tarafından yapılan vergi incelemeleri neticesinde, bir vergi türü ve vergilendirme dönemi için düzenlenen vergi inceleme raporunda **tarhu öngörülen vergi tutarının, 10 milyon TL’yi aşması** halinde, söz konusu rapor, doğrudan Merkezi Rapor Değerlendirme Komisyonunca değerlendirilir).

**Rapor Değerlendirme Komisyonlarının Görevleri:** MADDE 8 – (1) Rapor değerlendirme komisyonları, 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 madd<sup>h</sup> hata ve usul hatası içerip içermediği yönünden değerlendirir.(2) Rapor değerlendirme komisyonları, Kanunun 359 uncu maddesinde yazılı suçların işlendiğini tespit eden vergi suçu raporlarına ilişkin olarak **mütalaa** verir.

**Merkezi Rapor Değerlendirme Komisyonunun Görevleri:** MADDE 9 – (1) Merkezi Rapor Değerlendirme

Mütalâa ve görüş savcının delil, yorum ve teknik açılardan aydınlatılmış güvenilir bir iddianame hazırlamasına hizmet ettiği gibi mahkemenin de fülle ilgili aydınlanmasına hizmet eder<sup>15</sup>. Önemli olan maddî gerçeğe ulaşmak ve muhtemel hataların en aza indirilmesi amacına yönelik önceden bir değerlendirmenin sağlanmasıdır.

Siyasî etki ve algılamalardan uzak tutulması halinde mütalâa veya görüş mükellef haklarının korunmasına, mükellef psikolojisi ve mükellefin gönüllü uyumuna yardım eder. Tarafsızlığı ve eşit davranmayı ortadan kaldıran keyfilik, siyasî etkilere açık olması ve bu yönde bir algı verginin gönüllü uyumuna vurulmuş önemli bir darbe olur. “*Vatandaşın mali emniyeti*” gerekçesiyle dava şartı (olarak kabul edilen) niteliğindeki mütalâa veya görüş yazısının şüphelinin aleyhine olması halinde, şüpheliye bu işleme karşı bir başvuru yolu veya yargı denetimi süreci öngörülmemiştir.

---

Komisyonu, Vergi Müfettişleri ile rapor değerlendirme komisyonları arasında uyumsuzluğa konu vergi inceleme raporlarını bir üst değerlendirme mercii olarak, vergi kanunları ile bunlara ilişkin kararname, tüzük, yönetmelik, genel tebliğ, sirküler ve özelgelere uygunluğu ile maddî hata ve usul hatası içerip içermediği yönünden değerlendirir. (2) Merkezi Rapor Değerlendirme Komisyonu, Vergi Müfettişleri tarafından düzenlenen ve 18 inci maddede belirlenen tutarın üzerinde tarhiyat önerisi içeren vergi inceleme raporlarını, vergi kanunları ile bunlara ilişkin kararname, tüzük, yönetmelik, genel tebliğ, sirküler ve özelgelere uygunluğu ile maddî hata ve usul hatası içerip içermediği yönünden değerlendirir. (3) Merkezi Rapor Değerlendirme Komisyonu, 18 inci maddede belirlenen tutarın üzerinde tarhiyat önerisi içeren veya Vergi Müfettişi ile ilgili rapor değerlendirme komisyonu arasında uyumsuzluğa konu olan vergi inceleme raporlarına dayanan ve Kanunun 359 uncu maddesinde yazılı suçların işlendiğine ilişkin görüşleri içeren vergi suçu raporları için **mütalaa** verir.

**Vergi Dairesi Başkanlığı Üst Rapor Değerlendirme Komisyonunun Görevleri:** MADDE 10 – (1) Vergi Dairesi Başkanlığı Üst Rapor Değerlendirme Komisyonu, vergi incelemesi yapmaya yetkili kılınan diğer memurlar ile rapor değerlendirme komisyonları arasında uyumsuzluğa konu vergi inceleme raporlarını üst değerlendirme mercii olarak, vergi kanunları ile bunlara ilişkin kararname, tüzük, yönetmelik, genel tebliğ, sirküler ve özelgelere uygunluğu ile maddî hata ve usul hatası içerip içermediği yönünden değerlendirir. (2) Vergi Dairesi Başkanlığı Üst Rapor Değerlendirme Komisyonu, vergi incelemesi yapmaya yetkili kılınan diğer memurlar ile ilgili rapor değerlendirme komisyonu arasında uyumsuzluğa konu olan vergi inceleme raporlarına dayanan ve Kanunun 359 uncu maddesinde yazılı suçların işlendiğine ilişkin görüşleri içeren vergi suçu raporları için **mütalaa** verir.

Aynı hususa genel hüküm olarak, kamu görevlisinin suçu bildirmemesi başlığı altında, “*Kamu adına soruşturma ve kovuşturmayı gerektiren bir suçun işlendiğini göreviyle bağlantılı olarak öğrenip de yetkili makamlara bildirimde bulunmayı ihmal eden veya bu hususta gecikme gösteren kamu görevlisi, altı aydan iki yıla kadar hapis cezası ile cezalandırılır*” şeklinde yer verilmiştir, (TCK m.279).

<sup>15</sup> KARAKOÇ, “Ceza ...”, adı geçen makale, dergi yazılarının yayınlandığı CD’den alınmış olup, sayfa numarası bulunmadığından sayfa numarasına yer verilememiştir.

Mütalâa ve bildirim vatandaşın karşı hâkim konumda olan vergi idaresinin takdirine bırakılmasını, vatandaşın göre güçlü-buyurgan konumda olan idarenin her türlü eylem ve işlemlerine karşı yargı yolunun açık olduğuna ilişkin Anayasa'nın 125'nci maddesi, kuvvetler ayrılığı, hukuk devleti, yargı bağımsızlığı ve âdil yargılama ilkeleri ile de bağdaştırmak zordur. En azından itiraza uygun bir mekanizmanın getirilmesi mükellef hakları bakımından ileri bir adım olur.

## **B. Kaçakçılık Suçunun İşlendiğinin Öğrenilmesi**

### **1. Vergi İdaresince Suçun İşlendiğinin Öğrenilmesi**

Memurlar Türk Ceza Kanunu'nun 279'uncu maddesi göre, görevleri gereği öğrendikleri suçları savcılığa ihbar etmekle yükümlüdürler. Bu genel yükümlülüğe ilaveten vergi incelemesine yetkili olanlara, Vergi Usul Kanunu'nun 367'nci maddesinin 1'nci fıkrasında, *vergi incelemesi sırasında* işlendiğini öğrendikleri vergi kaçakçılığı suçunun "...keyfiyetin Cumhuriyet başsavcılığına bildirilmesi mecburidir." hükmüyle özel bildirim yükümlülüğü getirilmiştir. Anılan madde kapsamında ihbar yükümlülüğünün doğması vergi incelemesi yapanların vergi incelemesi sırasında yaptıkları tespitlerle sınırlıdır. Vergi inceleme elemanı olsa bile kaçakçılık suçunun vergi incelemesi dışında işlendiğinin veya vergi incelemesi sırasında olsa bile başka bir suçun işlendiğinin öğrenilmesi durumunda bildirim yükümlülüğü genel hükümlere göre değerlendirilmelidir.

Kaçakçılık suçu raporları ve komisyondan alınacak mütalâaların savcılığa intikal biçimi kanunda vergi incelemesini yapanlara göre farklılaştırılmıştır. Vergi müfettişleri ve vergi müfettiş yardımcılarını düzenleyecekleri kaçakçılık suçu raporlarını Cumhuriyet Başsavcılığına Rapor Değerlendirme Komisyonundan alınacak mütalâayla birlikte doğrudan doğruya kendileri gönderirken, vergi müfettişleri ve vergi müfettiş yardımcılarını dışında kalan vergi incelemesi yapmaya yetkili memurlar (yerine göre defterdar veya vergi dairesi başkanı olmak üzere ilin en büyük mal memuru, vergi dairesi müdürleri, Gelir İdaresi Başkanlığının merkez veya taşra teşkilâtında görev yapanlar) vergi dairesi başkanlığı (veya

yerine göre defterdarlık)<sup>16</sup> aracılığıyla gönderirler. Rapor Değerlendirme Komisyonunun vergi inceleme elemanının suç bildirimine olumsuz mütalâa vermesi Cumhuriyet savcılığına suç duyurusunda bulunmayı engellemez ve olumsuz mütalâa ile de suç ihbarında bulunulabilir<sup>17</sup>.

### **a. Vergi Müfettişlerince<sup>18</sup> Düzenlenen Kaçakçılık Suçu Raporları**

Vergi incelemesine yetkili olanlar vergi incelemesi sonucunda vergi inceleme raporları düzenlerler. Vergi inceleme raporları işleme konulmadan önce Rapor Değerlendirme Komisyonları tarafından mevzuata uygunluk bakımından değerlendirilir (VUK m.140). Vergi inceleme raporu ve komisyon değerlendirmesi vergi kabahatleri açısından işlem yapılmak üzere ilgili vergi dairesine gönderilir.

Vergi İncelemesine yetkili olanlar vergi incelemeleri sırasında kaçakçılık suçu işlendiğini tespit ederlerse suç duyurusu mahiyetinde olan “kaçakçılık suçu raporu” düzenlerler. Savcılığın suçun işlendiğini öğrenmesinde kaçakçılık suçu raporları suç duyurusu niteliği taşır. Ancak, vergi suçu raporunun düzenlenmiş ve savcılığa iletilmiş olması dava açılması için tek başına yeterli değildir. Mütalâa alınmasına ihtiyaç vardır. Vergi inceleme raporları kaçakçılık suçu raporu yerine geçmeyeceği gibi mütalâa da sayılmaz.

Kaçakçılık suçu raporu, vergi suçunun tespitine yönelik inceleme yetkili memurun esasen yorumunu içeren bir belge hüviyetindedir. Suç duyurusu niteliğindeki bu raporun savcılığa iletilmesi sırasında mütalâaya bağlanması öngörülmüştür.

---

<sup>16</sup> Vergi dairesi başkanlığının olmadığı, sadece defterdarlığın bulunduğu illerde görev yapan vergi müfettişi dışındaki inceleme elemanları tarafından düzenlenen kaçakçılık suçu raporlarının Cumhuriyet başsavcılığına bağlı bulunan defterdarlıklar aracılığıyla bildirilmesi gerekir.

<sup>17</sup> AĞAR, s. 341.

<sup>18</sup> Vergi başmüfettişleri, vergi müfettişleri, vergi müfettiş yardımcıları

Vergi müfettişleri kaçakçılık suçu raporunu bağlı buldukları Rapor Değerlendirme Komisyonuna gönderdikten sonra bu komisyon söz konusu raporla ilgili gerçekleştirdiği inceleme ve araştırma sonuçlarını ihtiva eden mütalâa düzenleyecek ve bunu incelemeyi yapan müfettişe iletacaktır. Müfettiş de kaçakçılık suçu raporunu mütalâa ile birlikte Cumhuriyet başsavcılığına gönderecektir. Vergi incelemesinin müfettişlerce yapılması durumunda kaçakçılık suçunu savcılığa bildirme (suç duyurusunda bulunma) yetkisi bir kurula, kuruma veya başka birine değil münhasıran incelemeyi yapan vergi müfettişine verilmiştir<sup>19</sup>. Belediye Gelirleri Kanunu, Vergi Usul Kanunu'na göre özel kanun niteliğinde olduğundan, uygulanma önceliği Belediye Gelirleri Kanunu'nundur. Ancak, belediye başkanınca verilecek mütalâanın, yetkili bir inceleme elemanınca yapılmış bir incelemeye dayanması gerekir<sup>20</sup>.

Vergi Usul Kanunu'nun 367'nci maddesindeki suç duyurusunda bulunulmasına ilişkin vergi müfettişleri ve yardımcılara verilen bu yetki ve görev dikkate alındığında başka kişi ve kurumlar tarafından suç duyurusunda bulunulmasının usûl bakımından anılan Kanundaki düzenlemeyi karşıladığı söylenemez. Uygulamada suç duyurularının Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı tarafından yapıldığı dikkate alındığında aynı sakıncanın taşındığı açıktır. Nitekim Vergi Denetim Kurullarının

<sup>19</sup> Belediye Gelirleri Kanunu'na göre tahsil edilen vergilerin denetimi bakımından mütalâanın verilmesiyle ilgili olarak 2464 sayılı Belediye Gelirleri Kanunu'nun 102'nci maddesi kapsamında değerlendirme yapılması yerinde olacaktır. Bu maddede; "Vergi Usul Kanununun uygulanması:

**Madde 102** – 213 sayılı Vergi Usul Kanununda belirtilen vergi inceleme yetkisi hariç olmak üzere;

1. Belediye Gelir Şube Müdürü, Gelir Şube Müdürü olmayan yerlerde Belediye Hesap İşleri Müdürü, Hesap İşleri Müdürü olmayan yerlerde Muhasebeci, Vergi Dairesi Müdürü sıfat ve yetkisini haizdir.

2. Vergi Usul Kanununda mahallin en büyük mal memuruna verilmiş görev ve yetkiler, Belediye Gelirleri Kanunu uygulaması yönünden Belediye Başkanı tarafından kullanılır." denmiştir.

Benzer bir hüküm 1319 sayılı Emlâk Vergisi Kanunu'nun 37'nci maddesinde de vardır.

Yukarıdaki her iki kanundan da anlaşılacağı üzere yapılacak bir "vergi incelemesi" sonucuna bağlanan Vergi Usul Kanunu'nun 367'nci maddesinin 1'nci fıkrası çerçevesinde mütalâanın işletilmesi, belediye başkanlarına ve diğer belediye görevlilerine "vergi inceleme yetkisi" verilmediğinden dolayı mümkün değildir (Aynı yönde görüş, UĞUR-ELİBOL s.115-116). Kanaatimizce aynı sonuca ulaşmak bakımından belediyece savcılığa yapılacak suç duyurusu kapsamında Vergi Usul Kanunu'nun 367'nci maddesinin 2'nci fıkrasını işletilmesine engel yoktur.

<sup>20</sup> KARAKOÇ, "Ceza ...", adı geçen makale, dergi yazılarının yayınlandığı CD'den alınmış olup, sayfa numarası bulunmadığından sayfa numarasına yer verilememiştir.



kuruluşuna ilişkin Kanun Hükümünde Kararname<sup>21</sup> ve ilgili Yönetmelikte anılan kurula belirtilen konuda görev verildiği söylenemez.

## **b. Vergi Müfettişleri Dışındakilerce Düzenlenen Kaçakçılık Suçu Raporları**

Vergi incelemesinin müfettiş ve müfettiş yardımcıları dışında kalan diğer vergi inceleme elemanları tarafından yapılması durumunda suç duyurusunda bulunma görev ve yetkisi vergi dairesi başkanlığına (veya duruma göre defterdarlığa) verilmiştir. Bu grupta yer alan vergi inceleme elemanları kaçakçılık suçu raporunu önce bağlı oldukları vergi dairesi başkanlığına veya defterdarlığa iletcekler; bu makamlar da kaçakçılık suçu raporunu mütalâa verilmesi talebiyle Rapor Değerlendirme Komisyonuna göndereceklerdir. Vergi dairesi başkanlığı (veya defterdarlık) inceleme elemanının hazırladığı bu kaçakçılık suçu raporuna mütalâayı da ekleyerek Cumhuriyet başsavcılığına bildirecektir.

Dikkat edildiğinde önemli farklılıklardan biri, vergi incelemesinin vergi müfettişlerince yapıldığı durumda suç duyurusu alınacak mütalâa ile birlikte incelemeyi yapan vergi müfettişi tarafından doğrudan yapıla-

<sup>21</sup> 10.07.2011 tarih ve 27990 sayılı Resmi Gazete de yayınlan 178 sayılı Maliye Bakanlığının Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun Hükümünde Kararname'nin 646 sayılı KHK ile değişik 20'nci maddesine göre Vergi Denetim Kurulu'nun görev ve yetkileri şunlardır: (Vergi Denetim Kurulu Yönetmeliği'nin "görev ve yetkiler" başlıklı 5. Maddesinde de KHK'deki maddedeki hususlara aynen yer verilmiştir).

- a) Vergi Usul Kanunu ve diğer gelir kanunları kapsamında vergi incelemeleri yapmak.
- b) Her türlü bilgi, veri ve istatistiği toplamak suretiyle oluşturulacak Risk Analiz Sistemi üzerinden mükelleflerin faaliyetlerini gruplar ve sektörler itibarıyla analiz etmek, mukayeseler yapmak ve bu suretle risk alanlarını tespit etmek.
- c) Vergi yükümlülüklerine ilişkin ihbar ve şikâyetleri değerlendirmek.
- ç) Vergi incelemelerinde Gelir İdaresi Başkanlığı ile gerekli eşgüdümü ve işbirliğini sağlamak.
- d) İnceleme ve denetim sonuçlarını izlemek, değerlendirmek ve istatistikler oluşturmak.
- e) Vergi inceleme ve denetimleri ile raporlamaya ilişkin standart, ilke, yöntem ve teknikleri geliştirmek, inceleme ve denetim rehberleri hazırlamak, vergi incelemesi yapmaya yetkili olanların uyacakları etik kuralları belirlemek.
- f) Vergi Müfettişlerinin mesleki yeterlik ve yetkinliklerinin sağlanması ve artırılması için gerekli çalışmaları yapmak, bu amaca katkı sağlamak üzere kalite güvence sistemini geliştirerek uygulamak.
- g) Performans değerlendirme sistemi oluşturmak ve Vergi Müfettişlerinin performansını bu sisteme göre değerlendirmek.
- ğ) Vergi kaçırma ve vergiden kaçınma alanındaki gelişmeler ile bunların ortaya çıkarılması ve önlenmesine yönelik yöntemler konusunda araştırmalar yapmak.
- h) Vergi mevzuatı ile ilgili görüş ve önerilerde bulunmak.
- ı) Bakan tarafından verilen teftiş, inceleme, denetim ve soruştırmaları yapmak.
- i) Bakan tarafından verilen benzeri görevleri yapmak.

bildiği halde vergi müfettişi dışında kalan vergi inceleme elemanlarınca yapılan vergi incelemelerinde suç duyurusu alınacak mütalâa ile birlikte vergi dairesi başkanlığı veya duruma göre defterdarlıkça yapılabilmesidir. Bildirim süreci bakımından vergi müfettiş ve yardımcılarını dışındakiler şeklinde ikili bir ayırımı gidilmesinin sebebinin birincilerin vergi incelemelerini mutlak olarak yapmalarına dayanan uzmanlık düzeylerinde ve geçirdikleri mesleki süreçte aramak gerekir. Bununla beraber aynı yetki tanınan ve aynı düzeyde geçerli inceleme raporu yazan ve aynı Rapor Değerlendirme Komisyonundan mütalâa alan kişiler arasında kaçakçılık suçu raporlarının bildirilmesi bakımından yaratılan bu farklılığın temelini zayıf olduğunu belirtmek gerekir. Görüldüğü üzere vergi incelemesi yapanlar arasında fark oluşturmak da tartışmaya açık bir durum yaratmaktadır<sup>22</sup>. DONAY, vergi incelemesi yapmaya yetkili olanların bir kısmına, bu inceleme sonucu tuttıkları raporu, ihbar yetkisi tanınırken; diğerlerine bu yetkiyi tanımamayı aynı meslek, eğitim ve bilgisi olanlar arasında fark yaratmayı uygun bulmamıştır<sup>23</sup>.

### **c. Mütalâanın Verilmemesinin Sonuçları**

Kaçakçılık suçu raporlarının mütalâaya bağlanarak savcılığa gönderilmesi kanunî bir gerekliliktir. Çünkü Vergi Usul Kanunu'nun 367'nci maddesinin birinci fıkrasında kamu davasının açılabilmesi mütalâanın verilmesine bağlanmıştır. Mütalâanın verilmemesi veya verilmeyeceğinin anlaşılması halinde savcılığın durmaya değil, kovuşturmayaya yer olmadığına karar vermesi gerekir<sup>24</sup>. Savcı verilen mütalâanın içeriğiyle bağlı değildir. Bir başka ifadeyle mütalâanın olumlu olması zorunlu değildir.

Mütalâa alınmadan her nasılsa mahkemeye tevdi edilen iddianame-nin iadesi kanunî bir zorunluluktur. Mahkeme gerekli olan mütalâanın alınması için dosyayı Cumhuriyet Başsavcılığına geri gönderir. Mahke-

---

<sup>22</sup> DONAY, s. 67.

<sup>23</sup> DONAY, ss. 68-69.

<sup>24</sup> ÖZCAN, s. 533.

me de kovuşturma şartı yerine getirilinceye kadar Ceza Muhakemesi Kanunu'nun 223'üncü maddesinin 8'inci fıkrasına göre yargılamanın (kovuşturmanın) durmasına; şart gerçekteşmezse Ceza Muhakemesi Kanunu'nun aynı maddesine göre düşürülmesine karar verir. Durma kararı yargılamayı sonlandıran bir karar olmadığından itiraza tâbi iken, şartın gerçekteşmemesi üzerine verilen düşme kararı temyiz denetimine tâbi olur.

Kanunda mütalâa şartının yerine getirilmesi için ne kadar bekle-neceği yolunda bir süre düzenlenmemiştir. Yargılamada mütalânın tamamlanması için duran bu süre Türk Ceza Kanunu'nun 67'nci maddesinin 1'inci fıkrasında zamanaşımını kesen sebepler arasında sayılmadığından yargılamanın durmasına ilişkin karar, dava zamanaşımı süresi üzerinde etki göstermez<sup>25</sup>. Mütalâa alınmadan yapılan yargılama sonucunda beraat kararı verilse bile bu durum bozma nedeni olur. Mütalâa verilmeden zamanaşımı süresi dolmuşsa düşme kararı verilir<sup>26</sup>.

Kaçakçılık suçu raporunun tek başına savcılığa iletilmesi kamu davasının açılması için yeterli değildir. Uygulamada mütalâalar vergi suçu raporuna atıfla rapordaki tüm hususların kabulü anlamına gelen “*uygun görülmüştür*” şeklindeki bir ifadeyle düzenlenmektedir. Bu durumdaki mütalâaların Kanunun ve Yönetmeliğin aradığı anlamda denetim unsurlarını ne derece karşıladığı tartışılır hale getirmektedir<sup>27</sup>. Madem ki,

<sup>25</sup> 11. CD.04.09.2013 tarih E:2012/25413, K: 2013/12091, (UğUR-ELİBOL, s. 132).

<sup>26</sup> UğUR-ELİBOL, s.118

<sup>27</sup> Rapor Değerlendirme Komisyonlarının onayından (denetiminden) geçen “vergi inceleme raporları” üzerine kesilen vergi tarh ve ceza kesme işlemlerinin vergi yargısına konu edilmesi halinde büyük ölçüde davaların reddiyle sonuçlanması beklentisi yerindedir. Vergi uyuşmazlıklarının %90-95'ler civarındaki önemli bir kısmı “uzlaşma” yoluyla idarî aşamada çözüldüğu görülmektedir. 2011, 2012, 2013 ve 2014 yılı Raporlarına ve sonuçlara <http://www.gib.gov.tr/fileadmin/faaliyetraporlarından> ulaşılabilir

Yargı aşamasına (idarî yargı ve adli yargı) intikal eden uyuşmazlıklar konusunda sayı ve sonuç vd. bakımlardan sağlıklı ve kapsamlı bir veriye ulaşmak mümkün değildir. Türkiye'de yıllar itibariyle ortaya çıkan vergi uyuşmazlığı vergi mahkemelerinde kabul veya reddine, itiraz ve temyiz sonuçları üzerinde dair resmi herhangi bir kayıt tutulmamaktadır. Bu yönde bir kaydın olmaması vergi uyuşmazlıklarının bütünü konusunda değerlendirme yapılmasına engel değildir. Özellikle, Gelir İdaresi Başkanlığının bu konuda gerekli çalışmaları yaparak açıklayacağı istatistiksel sonuçlar ihtilafların azaltılması bakımından alınacak önlemlere ışık tutacak niteliktedir. Örneğin, uyuşmazlıklardaki maddi ve usuli sebeplerden, mevzuatın hızlı değerkenliği değerşiminden veya karmaşasından, işlemlerin oluşturulmasında yorum hatalarından, yorum yapanların takdir haklarının kullanmalarındaki idarî sınırların derecesinden, mahkemeye git anlayışından, yerleşmiş

mütalâa kaçakçılık suçu raporundan sonra düzenlenen ve bu raporun bir anlamda doğruluğuna kefalet ve onay anlamına gelmektedir; o halde, mütalâanın teknik bir bilgi olarak delillerin değerlendirilmesine ışık tutacak özellikte ve kendisinden beklenen kapsam ve açıklıkta olması gerekir. Nitekim konuyla ilgili çıkartılan yönetmelikte “*verilecek mütalâalarda suçun unsurlarıyla fiil ve fail arasındaki ilişkinin değerlendirileceği*” belirtilmiştir<sup>28</sup>. Bununla birlikte suça ilişkin değerlendirmeleri yapma yetkisinin “*maddî gerçeğin aranması ilkesi*” kapsamında tamamen ceza mahkemelerine ait olduğu konusunda şüphe yoktur.

Vergi inceleme raporlarının Rapor Değerlendirme Komisyonu incelemesine bağlanması yargılama şartını mükellef hakları bakımından ileri bir duruma taşırken, mütalâada vergi idaresinin etkin şekilde yer alması (özellikle vergi müfettişleri dışındakilerin kaçakçılık suçu raporlarının Vergi Dairesi Başkanlığı aracılığıyla gönderilmesi) bu yetkinin siyasal nedenlerle kullanılmasına açık kapı bırakmaktadır<sup>29</sup>. Rapor Değerlendirme Komisyonu’ndan geçen kaçakçılık suçlarını Vergi Da-

---

yüksek yargı kararlarına rağmen idarenin kendi görüşüne dayanan işlem yapma ve yargının son aşamasına gitme ısrarından vb. kaynaklanıp kaynaklanmadığının tespiti atılacak adımların belirlenmesi açısından son derece yararlı olacaktır.

Uygulama bakımından vergi mahkemelerinde davaların kabulü yönündeki ağırlığın fazla olduğu bilinmektedir. (Leman DÖNMEZ, İsmail ENGİN ve Fatih SARAÇOĞLU tarafından Yaklaşım Dergisinin Yıl:18, Mart-2000, Sayı 87’de yayınlanan “Temyiz Yoluyla Yargıya İntikal Eden Vergi Uyuşmazlıklarının Sonuçları Üzerine Bir Değerlendirme” isimli makalede, Danıştay’ın 3’üncü ve 4’üncü dairelerinde dosya taraması şeklinde yapılan bir araştırmada; 1993-1997 yılları arasında sonuçlandırılmış bulunan, 23.555 gelir vergisi uyuşmazlığı ve 5.815 kurumlar vergisi uyuşmazlığı olmak üzere toplam 29.370 dava dosyasının incelenmesi sonucu; gelir vergisi uyuşmazlığının %78.8’inin vergi idaresi, %21.2’sinin mükellef tarafından, kurumlar vergisi bakımından ise %84.5’inin vergi idaresi, %15.5’inin de mükellef tarafından temyiz yoluna başvurulmuştur. (Yazarın notu: bu oran yerel (vergi) mahkemelerdeki mükellef lehine (dava kabul) ve aleyhine (dava red) sonuçlanan davaların oranı hakkında fikir verecek niteliktedir). Toplam itibarıyla bakıldığında temyiz sonucu olarak, gelir vergisi uyuşmazlıklarının %24.9’u vergi idaresi lehine sonuçlanırken, %75.1’inin mükellef lehine sonuçlandığı, Kurumlar vergisi ile ilgili uyuşmazlıklarda %16’sı vergi idaresi lehine sonuçlanırken, %84’ünün mükellef lehine sonuçlandığı görülmektedir.

<sup>28</sup> Rapor Değerlendirme Komisyonlarının Teşekkülü ve Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik, m.13/2, (31.12.2011 tarih ve 28101 sayılı Resmi Gazete)

<sup>29</sup> Donay, “Kanaatimce yargı organının görevinin başladığı yerde, yürütme organına bu şekilde yetki tanınması eşitlik ilkesine aykırı olduğu gibi Anayasanın 138. maddesindeki yargı bağımsızlığına, yargının hiçbir makamdan emir, talimat ve tavsiye almayacağı ve yargı erkine telkinde bulunulamayacağı temel ilkesine aykırı düşmektedir.” (DONAY, s.71), şeklinde görüş belirtmiştir. Gerçekten de mütalâanın Cumhuriyet savcılıklarına gönderilmesinin bir dava şartı (yargılama koşulu) sayılması bir yürütme organı olan idarenin bu yetkiyi siyasal, sosyal veya ekonomik veya başka nedenlerle kullanma olasılığının varlığı bu durumu Anayasa’nın 2’nci maddesindeki adaletli bir hukuk düzeni kurup geliştirmeyi hedefleyen hukuk devleti ilkesine aykırılık oluşturur, şeklinde vurgu yapmıştır.

iresi Başkanlığı veya Defterdarlığın inisiyatifine bırakmak Anayasa'nın 138'inci maddesinde ifadesini bulan yargı bağımsızlığına, yargının hiçbir makamdan emir, talimat, tavsiye almayacağı şeklindeki ilkeye aykırılık oluşturur. Mütalâanın bazı kişiler için verilir bazıları için verilemeyebileceği ve/veya kaçakçılık suçu duyurularının bazı kişiler için yapılar yapılmayacağı şeklindeki keyfiliği, erkler ayrılığı, hukuk devleti, eşitlik ve âdil yargılama ilkeleriyle bağdaştırmak zordur.

Sahte ve muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belgeler bakımından kaçakçılık suçunun oluşmasının belgenin bilerek kullanılır, kullanılmadığının; diğer bir anlatımla, bu kullanımda kastın bulunup bulunmadığının değerlendirilmesi ve belirlenmesi konusunda vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlara takdir ve buna bağlı suç duyurusunda bulunulup bulunulmaması hususunun Genel Tebliğle<sup>30</sup> verilmesi, kanunlarda suçun unsurlarını değerlendirme yetkisi -manevî unsurun varlığı veya yokluğu mahkemeye ait iken Bakanlığın bu yetkiyi bir tebliğ ile kendisine aktarması hukuka açık aykırılık içermektedir. Yapılması gereken kaçakçılık fiilleri tespit edildiğinde herhangi bir ayırım gözetilmeksizin bunların Cumhuriyet Savcılıklarına bildirilmesidir. Mütalâada idarenin teknik ve uzmanlık gerektiren bir konuda kendi tespit ve düşüncesini belirtmesi ve yargılama makamlarının gerektiği ölçülerde bunlardan yararlanması normaldir. Ancak, idarenin değerlendirilmesi yargılama makamlarının alanına giren konularda yargılama makamlarının yerine geçebilme konumu doğurmamalıdır.

## 2. Suçun İşlendiğinin Savcılıkça Öğrenilmesi

Savcılık herhangi bir suçun, ihbar, Şikâyet, basın veya diğer yollarla bu arada kaçakçılık suçlarının işlendiğini *doğrudan* öğrenebilir. Bu durum "*sair suretlerle ittıla*" çerçevesinde Vergi Usul Kanunu'nun 367'nci maddesinin 2'nci fıkrasındaki hükümlerin işletilmesine imkân verir. Vergi inceleme yetkisini haiz olmayan mülkiye müfettişleri, iş müfet-

<sup>30</sup> 18.06.2002 tarih ve 24789 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 306 Sıra No'lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği.

tişleri, gümrük müfettişleri, bankalar yeminli murakıpları<sup>31</sup>, mali polis gibi alanlarıyla ilgili incelemelerde vergi kaçakçılığı suçunun unsuruna rastladıklarında ve suçu Cumhuriyet Başsavcılığına bildirmeleri hâlinde takip edilecek usûl Vergi Usul Kanunu'nun 367'nci maddesinin 2'nci fıkrasında belirlenen usûl olacaktır. Aynı suçun belirtilen kişiler tarafından maliye idaresine ihbar edilmesine engel yoktur. Diğer taraftan bir vergi müfettişinin görevi dışında haberdar olduğu bir kaçakçılık suçu için savcılığa ihbarda bulunmasının suçun işlendiğinin savcılıkça öğrenilmesi kapsamında değerlendirilmesi gerekir.

Suçun işlendiği hakkında bir şekilde bilgi sahibi olan savcı, derhal Ceza Muhakemesi Kanunu'nun 160'ıncı maddesinin 1'inci fıkrası kapsamında “*araştırma mecburiyeti ilkesi*” gereğince harekete geçer. Ancak, sıra dava açmaya geldiğinde dava açmayarak, hemen ilgili vergi dairesini haberdar ederek inceleme yapılmasını talep eder. Bu husus Vergi Usul Kanunu'nun 367'nci maddesinin 1'nci fıkrasında kanunî bir gereklilik olarak düzenlenmiştir. Suçun savcılıkça öğrenilmesi durumunda savcılar ilgili vergi dairesinden görüş gelinceye kadar dava açmayacaklardır. Bu nedenle, Cumhuriyet Başsavcılığının başvurusu üzerine ilgili vergi dairesince yapılan incelemeler neticesinde ortaya konan özellikle teknik nitelikteki görüşleri içeren raporları adı mütalâa olmasa da birer mütalâa olarak addetmek gerekir<sup>32</sup>.“ Yargıtay bir kararında “ ....mükellefin şikayet dilekçesi üzerine dava şartı olan mütalâa alınmadan açılan kamu davasına .....” demek suretiyle mütalâa ile görüşün aynılığını benimsemiştir<sup>33</sup>

İnceleme sonucu oluşan görüşün ayrıca mütalâaya bağlanması gerekmez. Çünkü bu yolda mütalâanın yerini görüş almıştır. İncele-

<sup>31</sup> 4389 sayılı “Bankalar Kanunu” m. 5/2' de Bankalar Yeminli Murakıplarına bankalarla sınırlı vergi denetim yetkisi verilmesine karşın, yürürlükteki 5411 sayılı “Bankacılık Kanunu”nun 95'nci maddesinde Bankalar Yeminli Murakıplarının vergi inceleme yetkisinden bahsedilmemiştir.

<sup>32</sup> ÖZCAN, s. 503; AĞAR, s. 342'de “ Cumhuriyet savcılığı, VUK'un 367/2 maddesi uyarınca, aynı kanunun 359. maddedeki suçların işlendiğini başka bir şekilde öğrense de usulüne uygun verilmiş bir mütalâa olmadan dava açamaz” demekle “görüş” ile “mütalâa”nın farklılığına değil, aynılığına vurgu yapmıştır.

<sup>33</sup> Yarg. 11. CD. 14.11.2014 tarih ve E:2006/6740, K:2007/7940,( AĞAR, s.342).

me sonucu verilecek görüş bir suç duyurusu olarak da kabul edilemez. Çünkü savcı önceden suçun işlendiğinden bir şekilde haberdar olmuştur. İstenen cevabî yazıyı savcının dava açmak için yeterli şüpheye ulaşması bakımından delil ele geçirmesi olarak değerlendirmek gerekirse de, kanunda “*kamu davasının açılması, inceleme neticesinin Cumhuriyet başsavcılığına bildirilmesine talik olunur.*” demek suretiyle görüş niteliğindeki cevabî yazıya öyle bir önem verilmiştir ki, görüşün verilmesi dava şartı haline dönüőtürülmüştür. Cevabın gelmesine kadar erteleme nin yapılacağı açık olmakla birlikte cevabın ne kadar sürede verilmesi ve başsavcılığa ulaştırılması gerektiği belli değildir. Cevabın verilmesine ilişkin memur sorumluluğu ileride ele alınacaktır. Cevap verilmediği sürece davanın açılmasının ertelenmesi devam edecektir. Ancak, görüşün verilmemesi soruşturulmasının sürdürülmesine değil, kamu davasının açılmasına engel teşkil edecektir. Savcılık inceleme sonucu hangi yönde olursa olsun görüşün içeriğiyle bağı olmamakla birlikte, inceleme sonucu verilen görüşün suç unsurlarını içerecek şekilde işlendiği yer, zaman, işleniş şekli, şüpheli veya şüpheliler, deliller, maddî ve yasal dayanakları göstermesi beklenir. Savcılık yeterli şüphenin oluştuğuna kanaat getirirse kamu davası açılmasına; oluşmadığına kanaat getirirse kovuşturmayaya yer olmadığına karar verebilir.

Vergi dairesince yapılan inceleme, Cumhuriyet savcısının ve emri altındaki kolluğun soruşturmayaya başlayarak olay hakkında bilgi ve delil toplamasına engel olmayacağı gibi bu aşamada Cumhuriyet savcısı koşulları oluşmuşsa tutuklama ve adli kontrol altına alma dahil gerekli diğer tüm koruma tedbirlerinin uygulanmasını talep edebilecektir<sup>34</sup>.

*Görüşe esas incelemenin vergi incelemesine dayanma şartı yoktur.* Kanunda savcının yapılmasını istediği incelemenin vergi incelemesi veya başka bir inceleme olup olmadığı yönünde bir belirleme yapılmamıştır. İlgili fıkarda sadece genel olarak incelemeden bahsedilmiş, incelemenin “vergi incelemesi” olması gereğinden bahsedilmemiştir. Vergi incelemesinin amacının Vergi Usul Kanunu’nun 134’ncü maddesinde “... öden-

---

<sup>34</sup> ÖZCAN, s. 507.

*mesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırmak, tespit etmek ve sağlamaktır...*” şeklinde ortaya konulduğu ve Vergi Usul Kanunu’nun 359’uncu maddesinde kaçakçılık suçu fiillerinin biri (defterlere kaydı gereken hesap ve işlemleri vergi matrahının azalması sonucunu doğuracak şekilde tamamen veya kısmen başka defter, belge veya diğer kayıt ortamlarına kaydedenler) hariç hareket suçu karakterinde olduğu düşünüldüğünde incelemenin mutlaka vergi incelemesi olması gerekmediği sonucuna varılabilir. Bu nedenle Vergi Usul Kanunu’nun 367’nci maddesinin 2’nci fıkrası kapsamındaki incelemede Vergi Usul Kanunu’nun 134 ilâ 141’inci maddeleri arasında ifadesini bulan vergi incelemesindeki incelemeye alınan kişiler bakımından geçerli güvence sağlayan usûlî kurallara uyulmasının aranmasına gerek yoktur. Oysa, Vergi Usul Kanunu’nun 367’nci maddesinin 1’inci fıkrasında vergi inceleme elamanlarının inceleme sırasında tespit ettikleri suçların bildirilmesinde mütalâa alınması öngörüldüğünden bu kapsamdaki bir incelemenin bir vergi incelemesi olduğu açıkça anlaşılmaktadır. Ancak, Vergi Usul Kanunu’nun 367’nci maddesinin 2’nci fıkrasında, yapılan inceleme sonucu verilecek görüşün vergi incelemesine dayanması gerektiği ve bunun da mütalâaya bağlanması gerektiğine yönelik bir açıklık olmaması karşısında savcılığın inceleme talebinin vergi incelemesi talebini içerdiği söylenemez.

Mütalâa ile vergi incelemesi arasında kurulan sıkı bağ görüş ile vergi incelemesi arasında kurulmamıştır. Nitekim Vergi Usul Kanunu’nun 140’ıncı maddesinin 2’nci fıkrasında Rapor Değerlendirme Komisyonlarının görevlerinin herhangi bir inceleme veya rapor değil, “vergi inceleme raporları” üzerine inşa edildiği görülmektedir. Vergi İnceleme Raporları söz konusu olmadığında Rapor Değerlendirme Komisyonlarından, Rapor Değerlendirme Komisyonları olmadığında mütalâadan söz edilemez. Rapor Değerlendirme Komisyonları’nın görevlerini açıklayan Yönetmeliğin ilgili maddesinde de (m.8) sadece vergi incelemelerine ve mütalâaya yer verilmiştir.

Savcılığa inceleme sonucu verilecek cevap niteliğindeki görüşün ayrıca mütalâaya bağlanması istenseydi kanun koyucu bunu açıkça belirtir veya maddedeki (VUK m.367) bir üstteki fıkraya yollama yapardı. Bu



nedenle vergi incelemesi temeline dayanmayan Vergi Usul Kanunu'nun 367'nci maddesinin 2'nci maddesinde ifadesini bulan vergi dairesinden alınacak "görüş"ün ayrıca mütalâaya bağlanması gerekmez.

Savcılıkça istenenin vergi incelemesi olmadığına ilişkin dayanaklardan bir diğeri de suçla kabahatin zamanaşımı sürelerinin farklı düzenlenmiş olması olarak ortaya konabilir. Suçlara ilişkin dava (açma) zamanaşımı ile kabahatlere ilişkin ceza kesme zamanaşımı sürelerinin farklı belirlenmesi savcılıkça yapılması istenen incelemenin niteliğinin ne olması gerektiği konusuna ışık tutar mahiyettedir. Kaçakçılık suçunun zamanaşımı süresi 8 yıl olmasına karşın, vergi ziyayı kabahatinin zamanaşımı süresi 5 yıldır. Defter ve belgeleri ibraz etmeyen bir mükellefin fili suçlar bakımından dava açma zamanaşımına uğramamakla birlikte vergi incelemesi kapsamında defter ve belgeleri ibraz etme açısından zamanaşımına uğramış olan bir mükellef için vergi idaresi mükellefi hangi yetki ile vergi incelemesine alıp ibraz süresi 5 yıl ile sınırlı defter ve belgeler üzerinde inceleme yapabilecektir.

Konuyla ilgili bir başka örnek şöyle verilebilir: Sahte belge kullanma veya düzenleme fiillerinde ceza davası zamanaşımı sahte belgenin düzenlendiği veya kayıtlara intikal ettirildiği anda başladığı halde, vergi alacağı için zamanaşımı vergiyi doğuran olayın meydana geldiği yılı takip eden takvim yılı başından başlamaktadır. Bu durumda 31.05.2005 tarihinde sahte belge düzenleme suçu için 8 yıllık ceza dava zamanaşımı 31.05.2013 tarihinde sona erecekken, vergi ziyayı kabahati yönünden yapılacak inceleme için 31.12.2010 tarihinde sona erecektir. Bu durumda suça ilişkin ceza dava zamanaşımı içinde; fakat, kabahate ilişkin ceza kesilmesi zamanaşımı dışında kalacaktır. Bu nedenle vergi kabahatleri ile vergi suçları arasındaki zamanaşımı sürelerindeki farklılıkların suçların ortaya çıkartılmasında güçlükler arz eder. Ancak, suçlar bakımından zamanaşımına uğranmaması durumunda, kabahatler bakımından zamanaşımına uğramış olunması, işlenen suça vergi incelemesi dışındaki delillerle ceza verilmesine engel değildir. İşte bu farklılık savcılıkça yapılması istenen incelemenin mutlaka bir "vergi incelemesi" olmadığını

göstermektedir<sup>35</sup>. Aksi halde ceza zamanaşımı süresi vergi zamanaşımı süresine iner ki kanunun açık hükmü karşısında bunun kabulüne imkân yoktur. Bu nedenle vergi incelemesi bakımından zamanaşımı süresi geçmiş olmakla beraber, suç için zamanaşımı süresi geçmemişse görüş verilmesi gerekir. Kendilerinden görüş istenenler suçun zamanaşımına uğradığı gerekçesiyle görüş vermekten çekinemezler<sup>36</sup>.

Savcının ilgili vergi dairesi nezdinde yapılmasını istediği incelemenin vergi incelemesi olma zorunluluğunun bulunmaması nedeniyle incelemeyi yapacak kişinin mutlaka vergi incelemesine yetkili bir kişi olması gerekmez. Görüşe esas inceleme, vergi incelemesi yetkisine sahip veya değil vergi dairesi memurlarınca yapılabilir.

Vergi idaresinin, savcıya inceleme sonucuna göre vereceği görüş dışında, şüpheli nezdinde ayrıca vergi incelemesi başlatmasına engel yoktur. Savcılıkça yapılması istenen incelemenin bir vergi incelemesi şeklinde olması şart kılınmamıştır. Fakat, savcılığın talebinin Vergi Usul Kanunu'nun 114'üncü maddesindeki zamanaşımı süresi geçmemesi halinde vergi incelemesiyle karşılanması amaç bakımından daha uygundur. Bununla beraber vergi incelemesi olmamakla beraber savcılığın taleplerine yönelik hazırlanan bir inceleme sonucunu içeren görüş yeterli olacaktır. O halde, vergi incelemesine dayansın veya dayanmasın hazırlanan görüşün savcıya ulaşması yeterlidir. Görüşe esas incelemeyi yapacak kişinin kim olacağının takdiri idareye ait olmasına rağmen vergi incelemesine yetkili kişilerce yapılması bunların geçirdikleri mesleki deneyim, eğitim düzeyi ve yerine getirdikleri görev alanlarına daha uygun düşer.

Savcının özellikle Ceza Muhakemesi Kanunu kapsamında bilirkişiye de başvurması mümkündür. Böylelikle vergi gibi teknik bilgi gerektiren konularda açık olmayan hususların ortaya çıkarılması sağlanır. İnceleme sonucu verilen görüşle savcı bağlı olmadığı gibi alınması halinde bilirkişi raporunun delil olarak değerlendirilip değerlendirilmeyeceği savcının takdirindedir.

<sup>35</sup> İncelemenin "vergi incelemesi"nden farklı bir "inceleme" olduğu yönde görüş için bkz. ÖZCAN, s. 509.

<sup>36</sup> UĞUR-ELİBOL, s.109.

## II. KAÇAKÇILIK SUÇUNUN İHBAR EDİLMEMESİ İLE MÜTALÂA VE GÖRÜŞÜN VERİLMEMESİNİN MEMURLAR BAKIMINDAN SONUÇLARI

### A. Suçun İşlendiğinin Vergi İncelemesine Bağlı Öğrenilmesi

#### 1. Suçun Bildirilmemesinin Sonuçları

Vergi Usul Kanunu'nun 367'nci maddesinin 1'inci fıkrası kapsamında vergi incelemesi yapanın durumuna göre suçun bildirilmesi yolları farklı olmakla birlikte suç duyurusunun yapılacağı makam Ceza Muhakemesi Kanunu'nun 158'inci maddesine göre Cumhuriyet Başsavcılığıdır. Suçun işlendiğini öğrenen vergi müfettişleri kaçakçılık suçunun işlendiğini görevleri gereği ve görevleriyle bağlantılı olarak öğrenmeleri nedeniyle suçu bildirmemeleri halinde Türk Ceza Kanunu'nun 279'uncu maddesinde yer alan "*kamu görevlisinin suçu bildirmemesi*" suçu kapsamında cezalandırılır<sup>37</sup>. Suçu ihbar etmeyen kamu görevlisinin memur olmasının aranması nedeniyle suç özgü (mahsus) suç niteliğini gösterir.

Vergi müfettişinin belirtilen makam dışındaki yerlere yapacakları bildirimler, bildirme yükümlülüğüne tâbi kişilerin cezaî sorumluluklarını ortadan kaldırmaz.

Vergi incelemesi yapan kişinin hazırladığı kaçakçılık suçu raporunun vergi dairesi başkanlığına veya defterdarlığa bildirimde bulunması öngörölmüşse bu merciler de kendilerine iletilen kaçakçılık suçu raporlarını savcılıklara iletmemeleri halinde bunlar hakkında da Türk Ceza Kanunu'nun 279'uncu maddesine göre işlem yapılması gerekir. Çünkü bu sayılanlar da nihayetinde suçun işlendiğini görevleriyle bağlantılı olarak öğrenmiş durumdadırlar.

<sup>37</sup> "(1) Kamu adına soruşturma ve kovuşturmayı gerektiren bir suçun işlendiğini göreviyle bağlantılı olarak öğrenip de yetkili makamlara bildirimde bulunmayı ihmal eden veya bu hususta gecikme gösteren kamu görevlisi, altı aydan iki yıla kadar hapis cezası ile cezalandırılır" (TCK.m.279).

## 2. Mütalâanın Verilmemesinin Sonuçları

Mütalâayı verme görev ve yetkisi Rapor Değerlendirme Komisyonlarına aittir<sup>38</sup>. Böyle bir hüküm komisyonları mütalâa verme yükümlülüğü altına sokmuştur. Mütalâa vermek başka şey, içeriğinin oluşturulmasında komisyonun özgür olması başka şeydir. Komisyonlar içeriği ne yönde olursa olsun mütalâa vermek zorundadırlar. Verilmemesi durumunda memurlar hakkında disiplin soruşturması ve görevi ihmal suçu oluşabileceği gözetilmelidir. Vergi suçu raporunun mütalâaya bağlanmadan savcılığa gönderilmesi durumunda bunun tamamlanması için savcının idareye yazı yazması halinde gereğinin yerine getirilmemesi, Türk Ceza Kanunu'nun 257'nci maddesinin 2'nci fıkrasındaki görevi ihmal suçu oluşabilecektir. Bu suça ilişkin soruşturma Türk Ceza Kanunu'nun 161'inci maddesinin 4'ncü fıkrası düzenlemesi nedeniyle doğrudan savcılıkça yapılabilecektir.

Mütalâanın ve içeriğinin ne olduğunun savcığı ve mahkemeyi bağlayan bir yanı yoktur. Mütalâadaki eylemlerden dava açılırken, mütalâa ve/veya eki rapordaki vasıflandırmalar (hukukî nitelendirmeler) Cumhuriyet savcısını bağlamadığı gibi hâkimi de bağlamaz<sup>39</sup>. Kovuşturma aşaması bakımından da mütalâalar delillerin değerlendirilmesi niteliğinde olduğundan hâkimlere emir ve talimat verme, telkin ve tavsiyede bulunma olarak değerlendirilemez. Mütalâanın yeterli açıklıkta olmaması veya eksiklik içermesi halinde savcı durumu Maliye Bakanlığı'na bildirerek yeniden inceleme yapılmasını isteyebilir<sup>40</sup>.

<sup>38</sup> 31.12.2011 tarihli Rapor Değerlendirme Komisyonlarının Oluşturulması ile Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmeliğin "Rapor değerlendirme komisyonlarının görevleri" başlıklı 8'nci maddesi;

(1) Rapor değerlendirme komisyonları, 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 maddî hata ve usul hatası içerip içermediği yönünden değerlendirir.

(2) Rapor değerlendirme komisyonları, Kanunun 359 uncu maddesinde yazılı suçların işlendiğini tespit eden vergi suçu raporlarına ilişkin olarak mütalâa verir.

<sup>39</sup> UĞUR-ELİBOL, s.111.

<sup>40</sup> KIZILOT- KIZILOT, s.596.

## B. Suçun İşlendiğinin Savcılık Aracılığıyla Öğrenilmesi

Savcının görevi suçluyu cezalandırmak değil, suçluyu ortaya çıkarmaktır. Ceza Muhakemesi Kanunu'nun 161'inci maddesinin 1'inci fıkrasına göre Cumhuriyet savcısının suç işlendiğinden haberdar olması halinde doğrudan doğruya veya emrindeki adlı kolluk görevlileri aracılığı ile her türlü araştırmayı yapabilir ve kamu görevlilerinden her türlü bilgiyi isteyebilir. Bunun anlamı, yetkililerin istenen görüşü vermekten çekinemeyecekleri demektir. Bununla birlikte verilen görüşün tam ve doğru bir nitelendirmeyi içermesi beklenemez. Kanun tarafından kendilerine verilen veya kendilerinden istenen adliye ile ilgili görev veya işlerde kötüye kullanma veya ihmalleri görülen kamu görevlileri ile Cumhuriyet savcılarının sözlü veya yazılı istem ve emirlerini yapmakta kötüye kullanma veya ihmalleri görülen kolluk âmir ve memurları hakkında Cumhuriyet savcılarınca doğrudan doğruya soruşturma yapılır (TCK m.161/5). Bunun anlamı, savcının memur hakkında herhangi bir makamdan soruşturma izni almasına gerek olmadan doğrudan cezaî sorumluluğuna gidebilmesidir.

Verilen görüşte konuların nitelendirilmesi, içeriği ve yeterliliği önemli değildir. Görüşün hiç veya makûl süre içinde verilmemesi memurların dava açılmasını engellemesi anlamına gelir ki, bu davranış suç niteliği taşır. Görüşü verecek olanların vergi dairesinde çalışanlar ve bunların memur statüsünde oldukları dikkate alındığında ve görevleri içinde inceleme de yapmak olduğuna göre haklarında Türk Ceza Kanunu'nun 257'nci maddesinin 2'nci fıkrası kapsamında görevi kötüye kullanma suçunun olduğu gözetilmelidir<sup>41</sup>. Ancak, ilgili hükümdeki suçun netice unsuru halindeki "*kişilerin mağduriyeti veya kamunun zararına neden olma ya da kişilere haksız menfaat sağlama*" hallerinin aranması zorunluluğu suçun ortaya konmasında önemli bir güçlük alanını oluşturmaktadır<sup>42</sup>. O halde suç bildirmeme bakımından Türk Ceza

<sup>41</sup> TCK m. 275- (2). Kanunda ayrıca suç olarak tanımlanan haller dışında, görevinin gereklerini yapmakta ihmal veya gecikme göstererek, kişilerin mağduriyetine veya kamunun zararına neden olan ya da kişilere haksız bir menfaat sağlayan kamu görevlisi, üç aydan bir yıla kadar hapis cezası ile cezalandırılır.

<sup>42</sup> Aynı yönde, ÖZCAN, s. 535 (dipnot), Yazar belirtilen neticelerin mütalâa ve görüş bakımından aranmasının cezasızlık demek anlamına geldiğini belirtmiştir.

Kanunu'nun 279'ncu maddesindeki bildirmeme suçu, mütalâa veya görüş vermeme bakımından Türk Ceza Kanunu'nun 257'nci maddesinin 2'nci fıkrasında düzenlenen görevi kötüye kullanma suçu söz konusu olur.

Mütalâa veya görüşün verilmemesinin ve gecikme oluşturulmasının, ceza hükümleri dışında, disiplin hükümlerine göre sorumluluk doğuracağı açıktır.

### III. MÜTALÂA /GÖRÜŞÜN TAŞIMASI GEREKEN ÖZELLİKLER

#### A. Yetkili Makamlarca Verilmesi

Mütalâa ve görüşün yetkili makam ve kimselerce verilmesi gerekir. Aksi durumda mütalâanın verilmiş veya görüşün alınmış olması şartı sağlanmış olmaz. Yargıtay "*yetkili yerden mütalâa alınmadan Mali Polisin suç duyurusu üzerine hüküm kurulamayacağına karar vermiştir*"<sup>43</sup>. Aynı durum Vali Yardımcısının, Emniyet Müdürünün, Gelir Müdürünün, Vergi Dairesi Müdürünün, Mali Polisin, İş Müfettişinin, Hazine Avukatının, Muhakemat Müdürlüğünün veya Yeminli Mali Müşavirlerin suç duyuruları bakımından da geçerlidir. Bunların suç duyuruları mütalâa veya görüş yerine geçmez. Mütalâa ve görüşün yetkili makamlarca verilmesi gerekir.

#### 1. Mütalâa Verilmesinde Yetkili Makam

Mütalâayı vermeye yetkili kurul vergi dairesinin bağlı bulunduğu Rapor Değerlendirme Komisyonu olacaktır. Mütalâa alınmakla birlikte "Rapor Değerlendirme Komisyonu" dışındaki bir makamın (yetkisiz makam) mütalâaları suç duyurularında dikkate alınmaz. Yukarıdaki yetki kuralı açık bir kuraldır; mütalâa alınmadan ya da alınmakla beraber yetkili makamdaki alınmayan mütalâa veya görüş üzerine kamu davası-

<sup>43</sup> Yarg. 11. CD. 27.06.2001 tarih ve E:2001/6898, K:2001/7380, (Erişim: <http://www.sinerjimevzuat.com.tr/index.jsf>).

na devamla hüküm kurulması yasaya aykırılık gösterir<sup>44</sup>. Ceza davasının açılması bakımından dava şartı sağlanmış kabul edilemez.

Yetkinin mütalâa ve görüş itibarıyla yer, kişi, konu, zaman bakımından ayrı ayrı aranacağını belirtmek gerekir. Yer bakımından yetki ele alındığında yetkili komisyon sanığın vergi dairesinin bağlı olduğu komisyondur. Örneğin Bursa'daki bir vergi dairesinin mükellefi hakkındaki rapor bağlı bulunulan Bursa Rapor Değerlendirme Komisyonu tarafından verilecektir. Aksine davranışla aynı vergi ve mükellef için İzmir Rapor Değerlendirme Komisyonunca verilecek mütalâa geçersiz sayılır. Yer bakımından söylenenler kişi, zaman ve konu bakımından da söylenebilecektir.

## 2. Görüş Verilmesinde Yetkili Makam

Görüşü vermeye yetkili birim suçun kaynağı olan ilgili vergi bakımından bağlı olunan vergi dairesidir. Cumhuriyet Başsavcılığınca intikal ettirilen olayın "*ilgili vergi dairesi*" denilmek suretiyle bu dairece incelenmesi kanunun açık ve âmir hükmü olduğundan aynı incelemenin başka makam veya inceleme yetkisine sahip başka vergi dairesi tarafından yapılması mümkün değildir. Başka vergi dairelerince yapılan inceleme sonuçlarının olduğu gibi gönderilmesi kanunun anladığı anlamda ilgili vergi dairesince yapılan bir inceleme sayılmaz.

İlgili vergi dairesi kendi yaptığı incelemeyi savcılığa göndermek durumunda olmakla birlikte, başka dairelerin inceleme sonuçlarından yararlanmasına engel bir şey yoktur. İlgili vergi dairesi dışındaki diğer vergi dairelerinin savcılığa göndereceği yazılar sair suretlerle öğrenme kapsamında değerlendirilecek metinler olarak değerlendirilir.

Cumhuriyet Başsavcılığının mütalâa veya görüş alınmasını atlayarak mütalâa veya görüşün eksikliğini bilirkişi kullanarak gidermesi ve bu yolla bir kanaate ulaşması hukuka aykırılık teşkil eder. Savcının bi-

<sup>44</sup> Yarg. 11. CD. 31.01.2008 tarih ve E:2007/2298, K:2008/470 ile Yarg. 11. CD.,16.07.2007 tarih ve E:2007/4025, K:20075052, (Erişim: <http://www.sinerjimevzuat.com.tr/index.jsf>).

lirkişiye başvurmasına engel bulunmamakla beraber mütalâa veya görüş için bilirkişi tayin ederek mütalâa veya görüş eksikliğinin giderilmesi mümkün değildir. Mütalâa ve görüş için bir süre öngörülmediğinden, yetkililer suçun zamanaşımına uğradığı gerekçesiyle mütalâa vermekten çekinemezler<sup>45</sup>

## B. Yazılı Olması

Suçun işlendiği idarece bildirilmesi durumunda mütalâanın yazılı verilmesi kanunun açık hükmüdür. Mütalâanın sözlü verilmesi veya komisyonun duruşmaya çağrılarak sözlü mütalâa alınması geçerli olmaz<sup>46</sup>.

Vergi Usul Kanunu'nun 367'nci maddesinin 3'üncü fıkrasında her ne kadar inceleme neticesinin bildirilmesini içeren görüşün yazılı verileceği yönünde bir belirleme bulunmamakta ise de istemin yazılı olduğunun kabulü karşısında cevabı olan görüşün yazılı olması gerekir. Nitekim, maddede inceleme neticesinin Cumhuriyet Başsavcılığına bildirilmesine yer verilmesi ifadesi bildirim yazılı bir cevap şeklinde yapılacağını göstermektedir.

Yargıtay bir kararında " ... ....Vergi Dairesi Başkanlığı Mükellef Hizmetleri Grup Müdürlüğü Hukuk Bürosu'nun ... .... şikayet beyanını içeren yazısını mütalâa niteliğinde bulmayarak şikayet beyanının esas alınmak suretiyle yargılamaya devam olunmasını... " yasaya aykırı bulmuştur<sup>47</sup>.

## C. Faille Fiil Arasındaki İliyeti İçermesi

Mütalâa veya görüşe ilişkin cevabî yazı suç konusu fiil ile şüpheli arasındaki somut değerlendirmeyi içermelidir. Uygulamada mütalâa içeren yazıda genellikle vergi suçu raporu ve diğer raporlara atıf yapılmakla yetinilir ve bu şekilde verilen mütalâalar yeterli görülür. Mütalâanın Ver-

<sup>45</sup> UĞUR-ELİBOL, s.267.

<sup>46</sup> UĞUR-ELİBOL, s.109.

<sup>47</sup> Yarg.11. CD. 13.10.2014 tarih ve E:2012/30043, K:2014/16369, (AĞAR, s.342).



gi Usul Kanunu'nun 359'uncu maddesinde düzenlenen hangi suç veya suçlardan hangi yıl veya yıllara ilişkin kimin için verildiği açıkça belirtilmelidir<sup>48</sup>.

Mütalâanın sadece soyut bir suç iddiası içerecek şekilde verilmesi yeterli değildir. Mütalâanın hangi mükellef (şüpheli), hangi yıl ve hangi fiiller için verildiği, suçun tespitiyle ilgili hususlar bütün açıklığıyla ortaya konmalıdır<sup>49</sup>. Konuyla ilgili Yönetmelikte (m.13/2) "verilecek mütalâalarda suçun unsurlarıyla fiil ve fail arasındaki ilişkinin değerlendirileceği" belirtilmiştir. Yargıtay yerleşik hale gelen ve süreklilik kazanan kararlarında, mütalâada eylemi gerçekleştirdiği tespit edilen kişi veya kişiler ile iddianamede eylemi gerçekleştirdiği iddia edilen kişi veya kişilerin aynı olması gerekliliğini belirtmiştir<sup>50</sup>. Birden fazla sanık bulunması halinde her sanık için mütalâanın ayrı ayrı aranması gerekir. Dosyada hakkında mütalâa alınmayan sanık veya sanıklar hakkında mütalâa alınmasından sonra yargılamaya devam edilir. Mütalâanın alınamayacağıının anlaşılması durumunda düşme kararı verilir.

Bir başkası hakkında verilen mütalâa başka biri için kullanılmaz. Mütalâa kimin hakkında verilmişse onun için geçerlidir. Dava açılmış olsa bile mütalâada ismi geçmeyen kişiler hakkında yargılamaya devamda isabet olmaz. Yargılama sırasında mütalâanın başka bir sanıkla ilgili olduğu anlaşılırsa diğer sanık hakkında dava şartı olan mütalâanın sağlanmış olmayacağıından duruşmaya devam edilerek hüküm kurulması yasaya aykırılık oluşturur<sup>51</sup>.

Mütalâada idare fiillerle ilgili olmayan ve sorumlu olmayan bir kişiyi mütalâada bildirmiş, ancak sonradan sorumlu kişinin başkası olduğu anlaşılmışsa, bu yeni fail için idareden yeniden mütalâa alınması gerekir. Nitekim, Yargıtay mütalâanın vergi mükellefi olan sanığın oğlu hakkın-

<sup>48</sup> AĞAR, s.342.

<sup>49</sup> UĞUR-ELİBOL, s.110

<sup>50</sup> Rapor Değerlendirme Komisyonlarının Teşekkülü ve Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik, m.13/(2).

<sup>51</sup> Yarg. 11.CD. 16.09.2014 tarih ve E: 2012/28642,K: 2014/14975,(UĞUR-ELİBOL, s.131)

da verilmesi durumunda sanık için verilmiş mütalâa olmadığından davanı düşmesi gerektiğini belirtmiştir<sup>52</sup>. Örneğin, mütalâanın sanık yerine sanığın eşi için verilmesi durumunda sanık hakkında dava şartı olan mütalâa sağlanmamış sayılacaktır. Her ne kadar Vergi Usul Kanunu'nun 367'nci maddesi mütalâanın kişilere değil, suçun işlendiğine yönelik tespitine işaret etmişse de mükellefin mali emniyetinin sağlanması bakımından failin değerlendirmeye alınmasını da içerir. Mütalâanın kimlerin hangi fiilleri için verildiği açık değilse bu hususun idareden sorulması cihetine gidilmesi gerekir.

Nitekim konuyla ilgili Yönetmeliğin 13'üncü maddesinin 2'nci bendindeki “verilecek mütalâalarda suçun unsurlarıyla, fiil ile fail arasındaki ilişki değerlendirilir”, 14'üncü maddesindeki “komisyonlar, gerekli gördüğü durumlarda ya da talepleri üzerine mükellefi veya inceleme elemanını dinleyebilir” hükümleri birlikte değerlendirildiğinde fail ile fiil arasındaki ilişkiye sıkı atıf yapıldığı görülmektedir<sup>53</sup>. Vergi suçu raporunu ve mütalâayı düzenleyen makamların failleri ortaya çıkarma imkânlarının sınırlı olduğu, bu kapsamda savcının yapacağı ek araştırma ve elindeki imkânlarla suçun başka failleri olduğu yönünde bir kanaati olursa bunların soruşturmaya dâhil edilmeleri mümkündür. Ancak, vergi dairesince bildirilen suç fiili kapsamıyla aynı olmak koşuluyla failler için mütalâa alınması yerindedir. Savcının kaçakçılık suçu raporu ve mütalâadan tamamen bağımsız ve kopuk bir iddianame düzenlemesi düşünülemez. Aksi durumda mütalâa ve görüşün etkisi fiilen ortadan kalkar ki kanun koyucunun amacının bu olduğu söylenemez. Vergi kaçakçılığı raporu ve iddianameyle tamamen kopuk bir mütalâanın soruşturmaya engel görülmemesi halinde mütalâa şartının aranmasında da yarar olmasa gerek. Ülkemizde beraatla sonuçlanan davaların sayısının çokluğu dikkate alındığında mütalâa şartının amacına ulaştığını söylenemez<sup>54</sup>. Mütalâa alınması zorunlu değil, Cumhuriyet savcısının talebine bağlı olarak ihtiyarî olabilir<sup>55</sup>.

<sup>52</sup> Yarg.11.CD. 16.09.2014 tarih ve E:2014/1411,K2014/14972, (UĞUR-ELİBOL, s.130)

<sup>53</sup> Aksi yönde görüş, ÖZCAN, s. 532-533.

<sup>54</sup> AĞAR, s.93.

<sup>55</sup> AĞAR, s.93.

Suç filinin savcılıkça sair suretlerle öğrenilmesi üzerine vergi idaresince yapılması istenen incelemenin sonuçlarının Şüpheli aleyhine olması halinde Şüpheli ile fiil arasında yukarıda belirtilen türde bir illiyeti vergi dairesinin cevabı yazısının açık bir Şekilde karŐılaması gerekir. Vergi dairesinden istenen inceleme konu olayın ortaya konmasına yönelik olmalıdır.

#### **D. Rapor, Mütalâa, İddianame ve Hükümdeki Eylemlerin rtŐmesi**

Mütalâa veya görüş suç hakkında verilir. Bu nedenle suçun özellikle maddi unsurunu ile ilgili elde edilen tespit ve delillere bir değerlendirme çerçevesinde yer verilmesi beklenir. Mütalâanın somut olayla ilgili olması aranmalıdır<sup>56</sup>. Böyle bir mütalâa maddi gerçeğe uygun karar verilmesine yardımcı olur.

Mütalâa veya görüş verenler verdikleri görüşlerin yerindelikleri ve doğruluğundan sorumlu olmadıkları gibi savcılarda bunlarla bağlı değildir. Savcı mütalâa veya görüş verenlerin verdikleri görüŐlerle bağlı olmadığından suçun nitelendirmesinde özgürdür.

Savcılık davanın açılmasında yeterli Şüpheye ulaŐıp ulaŐmadıđına göre karar vermek durumundadır. Ancak Őu kadarı belirtilmelidir ki, ilgili mercilerce hazırlanan vergi suçu raporunda ve mütalâada açık bir Şekilde vergi kaçakçılığı suçunun gerçekleŐtiđi delilleri ile birlikte ortaya konulduğu; fakat, savcılık makamınca kamu davasının açılması için yeterli Şüphe oluŐturacak delil elde edilememesi sebebiyle iddianame düzenlenmediği durumlarda, savcılık makamınca verilen kovuşturmaya yer olmadığı kararına karşı suçtan zarar gören konumunda bulunan hazinenin Ceza muhakemesi Kanunu'nun 173'üncü maddesine göre itiraz hakkı bulunur<sup>57</sup>.

<sup>56</sup> Yarg. 11.CD. 29.06.2005. tarih ve E:2004/481, K:2005/4108, (DONAY, s.74)

<sup>57</sup> ÖZCAN, s. 527, (Kaynak eserin 567 nolu dipnotu).

Savcılık makamı yeterli şüpheye ulaştığında bu defa vergi suçu raporundaki suçla mütalâanın; mütalâadaki suçla iddianamedeki suçun örtüşmesinin gerekip gerekmediği bir sorun olarak karşımıza çıkar. Suç raporu, mütalâa ve iddianame arasındaki fiille ilgili belirli somut ilişkinin aranması gerekir. Yoksa birbirinden bağımsız ve ayrı suçlara işaret eden rapor, mütalâa ve iddianame içeriklerinin bir biriyle kopuk ve uzak olduğu durumda mütalâanın hukukî anlamda yeterli ve tam olduğu söylenemez. Bu nedenle vergi suçu raporunda işlendiği iddia edilen suçla bunu yargılama bakımından imkân dâhiline sokan mütalâanın suç bakımından konusunun aynı olması gerektiği gibi mütalâanın da iddianamede sevk maddesi olarak gösterilen suçla konu bakımından örtüşmesi beklenir. Önemli olan, vergi suçu raporu, mütalâa, iddianame ve hükme konu eylemlerin aynı olmasıdır.

Yargıtay bir kararında Vergi idaresince düzenlenen raporların “*sahte fatura kullanmak*” suçundan düzenlendiği, dava şartı olan mütalâa ise, “*sahte fatura düzenlemek*” suçuna ilişkin olduğu, “kullanmak” suçundan açılan dava ile ilgili bir mütalâa bulunmadığı gibi birbirinden ayrı ve bağımsız suçlar olan “düzenlemek” ve “kullanmak” suçlarının birbirine dönüşmeyeceği cihetle durma kararı verilerek idareden “*sahte fatura kullanmak*” suçundan dava şartı olan mütalâanın verilip verilmeyeceği sorularak sonucuna göre sanığın hukukî durumunun belirlenmesi gereğine karar vermiştir<sup>58</sup>.

İddianamede belirtilen eylemin dışına çıkılarak dolayısıyla davaya konu edilmeyen fiil veya olaydan dolayı yargılama yapılması ve usûlüne uygun açılmamış bir davadan hüküm kurulması yasaya açık aykırılık oluşturur<sup>59</sup>. Bu konu Ceza Muhakemesi Kanunu’nun 225’inci maddesinde “(1) *Hüküm, ancak iddianamede unsurları gösterilen suçla ilişkin fiil ve faili hakkında verilir. (2) Mahkeme, fiilin nitelendirilmesinde iddia ve savunmalarla bağlı değildir.*” hükümleri karşısında mahkemelerin iddianamede yazılı suç ile bağlı oldukları anlaşılmaktadır. Buna “*iddianame ile*

<sup>58</sup> Yarg. 11. CD. 22.05.2014 tarih ve 2014/7024, E:2014/9932, (UĞUR-ELİBOL, s.131).

<sup>59</sup> Eylem iddianamede dava konusu edilmişse, mahkeme iddianamedeki fiille bağlı olsa da fiili vasıflandırmada serbesttir. Vasıf değişikliği için ayrıca mütalâa alınmasına gerek yoktur, (UĞUR-ELİBOL, s.111).

*bağlılık ilkesi*” denilmektedir. Fiilin nitelendirilmesi ile suç tipinin değişmesi farklı Őeylerdir. O halde, iddianamede belirtilen eylemlerle hüküm kurulan eylemlerin aynı olması esas olmakla beraber nitelendirmesi farklılaşabilir. Yargıtay Ceza Genel Kurulu, mütalâa ya da iddia ile bağlı olmayıp maddelerinin bağlayıcılığının bulunmadığını, fiilin nitelendirilmede mahkemenin serbest olduğuna karar vermiştir<sup>60</sup>.

Yargıtay maddî ve usûlî eksiklikleri içeren mütalâadaki suçta uygun olmayan iddianame ile açılan davaya devam edilmesi yasaya aykırı bulmuştur<sup>61</sup>. Yargıtay, sanık hakkındaki vergi inceleme raporuna uygun olarak “*defter ve belgeleri ibraz etmemek*” fiilinden kamu davası açıldığının, dava Şartı olan mütalânın ise, “*sahte fatura kullanmak*” fiilini içerdığinin anlaşılması halinde, iddianamede tavsifi yapılan suç ile ilgili mütalânın alınması gereği üzerinde durmuş ve bu mütalâa alınmadan davaya devam edilemez görüşünü ortaya koymuŐtur<sup>62</sup>. Yargıtay bir başka kararında, mütalânın “*sahte fatura düzenlemek*” suçuna ilişkin olmasına rağmen, mütalâa alınmadan iddianamede yer alan “*sahte fatura kullanmak*” suçundan yargılamaya devamla hüküm kurulmasını da yasaya aykırı bulmuştur<sup>63</sup>. Çünkü, “*sahte belge kullanmak*” suçu ile “*muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge kullanmak*” suçu birbirinden ayrı suçlar olması nedeniyle sahte belge düzenlemek suçundan dolayı ceza verilemez. Çünkü belirtilen durumda iddianame ve mütalâa ile hüküm arasında mütalâa konusu fiil arasında hiçbir illiyet yoktur. “Sahte fatura kullanmak” suçlarından verilmiş bir mütalâa bulunmadığı cihetle, öncelikle durma kararı verilip, dava Şartı olan mütalânın verilip verilmeyeceği Vergi Dairesi Başkanlığından sorularak, sonucuna göre sanıkların hukukî durumunun takdir ve tayini gerekir. Sahte belgeden ötürü beraat kararı verilmesi du-

<sup>60</sup> Yarg. CGK, 11.07.2014 tarih ve E:2012/11-1512, K:2014/366; ile GK 11.03.2014 tarih ve E:2012/11-1382,K:2014/124, (UĞUR-ELİBOL, 128-129).

<sup>61</sup> Yarg. 9. CD. 15.02.1996 tarih ve E:1995/2214, K:1996/866, (Erişim: <http://www.sinerjimevzuat.com.tr/index.jsf>)

<sup>62</sup> Yarg.11.CD.13.12.2002 tarih ve E:2002/503,K:2002/1242, (DONAY, s.74).

<sup>63</sup> Yarg. 11. CD. 24.09.2008 tarih ve E: 2008/11806, K: 2008/9246, (Erişim: <http://www.sinerjimevzuat.com.tr/index.jsf>)

rumunda<sup>64</sup> muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge ile ilgili olarak suç duyurusunda bulunulur. Çünkü burada aynı fiilin niteliğinin değişikliği değil, hukukî anlamda birbirinden iki ayrı fiile bağlı iki ayrı suç vardır. “*Sahte fatura düzenlemek*” ve “*sahte fatura kullanmak*” suçları bağımsız suçlar olup, birbirine dönüşmez<sup>65</sup>. Bu nedenle suç tipinin değişmesi yeni suçla ilgili olarak yeniden mütalâa alınması mecburiyetini doğurur.

O halde dava konusu fiilin (suçun tipi) değil, suçun niteliği değiştiğinde yeniden mütalâa alınması ve iddianame düzenlenmesine gerek kalmadan sanığa ek savunma hakkı tanınarak karar verilebilecektir. Birbirine dönüşebilen suçlarda dönüşen suç bakımından yeniden mütalâa almaya gerek olmaz. Bu çerçevede “*defter ve sahifelerini yok etmek*” suçu “*defter sahifelerini yok ederek yerine başka sayfalar koymak*” suçu şekline dönüşebilecek bir suçtur. Bu nedenle, “*defter ve sahifelerini yok etmek*” suçu olarak vasıflandırılan eylemin “*defter sahifelerini yok ederek yerine başka sayfalar koymak*” şekline dönüşmesi durumunda yeniden mütalâa alınmasına gerek yoktur.

## SONUÇ

*Ceza Muhakemesi Kanunu*’nda, Cumhuriyet savcısı, bir suçun işlendiği izlenimini veren bir hali öğrenir öğrenmez hemen işin gerçeğini araştırmaya ve yeterli şüphe hâlinde kamu davasını açmaya mecbur kılınmıştır. Ancak, *Vergi Usul Kanunu*’nun 359’ncü maddesi kapsamındaki “*kaçakçılık suçları*” bakımından *Vergi Usul Kanunu*’nun 367’nci maddesiyle, Ceza Muhakemesinde dava açılmasına ayrık bir hüküm getirmiştir.

Anılan madde dava açılmadan önce mütalâa veya görüş alınması; bunlar alındıktan sonra davanın açılacağı şeklinde düzenlenmiştir. Bu düzenleme mütalâa veya görüşü “dava şartı” haline getirmiştir.

<sup>64</sup> Mütalâa alınmadan beraat kararı değil düşme kararı verilir. Beraat kararı geçersizdir. Çünkü mütalâa alınması nedeniyle açılmamış sayılan bir davada ise verilen beraat kararı geçersiz sayılır. (DONAY, s.74)

<sup>65</sup> Yarg.11. CD. 22.05.2014 tarih ve E:2014/7024, K:2014/9932, (UĞUR-ELİBOL, s.131).

Mütalâa ve görüşün alınması tüm vergi suçları bakımından değil, sadece kaçakçılık suçları için aranır. Dava açılabilmesi (kovuşturmanın başlatılabilmesi) için mütalâa veya görüşün varlığı yanında bunların usûlüne uygun verilmiş olması da şarttır. Bütün bunlar failin durumunun bir defa daha gözden geçirilmesine hizmet eder.

Vergi incelemesi kapsamında suçun işlendiğini tespit eden vergi müfettişlerinin kaçakçılık suçu raporlarının rapor değerlendirme komisyonlarından alacakları mütalâa ile savcılığa doğrudan doğruya suç duyurusunda bulunulması “mecbur” tutmuştur. Vergi müfettişi dışındaki vergi incelemesi yetkisine sahip kişilerin kaçakçılık suçu raporları bakımından ise, Rapor Değerlendirme Komisyonlarından alınacak mütalâa ile vergi dairesi başkanlığı veya defterdarlık aracılığıyla savcılığa bildirileceği hüküm altına alınmıştır. Vergi inceleme elemanlarının farklılığına göre farklılaşan sadece bildirim yapılmasındaki farklılıktır. Davanın açılmasında idarenin mütalâa veya görüşünün dava şartı kılınması davanın açılmasında idareyi ön plâna çıkarmıştır. Zayıf olsa bile siyasal nedenlerle mütalâa veya görüşün gönderilmemesinin söz konusu olması her zaman var olabilecek bir ihtimaldir.

Bu ihtimalin varlığı bile ister istemez idarenin bazı siyasî etkilere göre kişilere (şüphelilere) farklı davranılması algı tehlikesini içinde barındırır.

Savcılığın kaçakçılık suçunun işlendiğinden sair suretlerle haberdar olduğu durumda dava açılması vergi idaresinden inceleme istenmesine ve bunun sonucunun bir tür mütalâa olan cevap olarak görüş verilmesi şartına bağlanmıştır. Mütalâa veya görüş verilmeden kovuşturmaya başlanamaz. Verilecek mütalâanın veya görüşün dava açma bakımından yeterli ve geçerli kabul edilmesi için bazı özellikleri taşıması gereklidir. Cumhuriyet savcılığının, vergi suçunun işlendiğini başka şekilde öğrenip bildirmesi üzerine vergi idaresince yapılacak inceleme neticesinde suçun işlenip işlenmediğine ilişkin verilecek görüş savcılığa ulaşıncaya kadar kamu davası açılmayacaktır. Bu durumda Cumhuriyet savcısına verilecek cevabın şüpheli nezdinde başlanacak veya yapılacak bir “vergi

incelemesine” dayanmasına gerek yoktur. Genel bir incelemenin yapılması yeterli olmakla beraber takdir idareye ait olmak üzere “vergi incelemesi” yapılmasına karar da verilebilir.

Suçun işlendiğini görevi gereği öğrenen memurların bu durumu savcılığa bildirmemesi veya Cumhuriyet savcısının talebinin cevaplandırılmaması memurun cezaî sorumluluğunu doğurur. Ayrıca memur hakkında disiplin hükümleri işletilir.

Dava şartı, mütalâa veya görüşün alınmasıyla ilgili olup, içeriğiyle ilgili değildir. Bir başka ifadeyle, mütalâa veya görüşte suçun meydana gelmediği ortaya konulmuş olsa da dava şartı gerçekleşmiş demektir. Şüphesiz, dava süreci sonunda nihaî karar ceza mahkemesince verilecektir.

Savcı, mütalâa veya görüş şartı gerçekleşinceye kadar iddianameyi hazırlamakla sorumlu değildir. Savcı, kaçakçılık suçu raporu ile mütalâadaki hukukî nitelendirmelerle bağlı olmamakla beraber bunlardan yararlanmasına engel yoktur. Aynı şekilde verilen görüşlerin savcıyı ve hâkimi bağlayan bir yanı yoktur. Savcı ve hâkimler kendisine iletilen bilgi, tespitlerle teknik konularda yazılı olarak aydınlatılmış olacaktırlar.

Bir şekilde dava açılmış; fakat, dava şartının sağlanmadığı sonradan anlaşılırsa; mahkeme yargılamanın durmasına karar vererek gerekli olan yargılamaya devam edilebilmesi için mütalâa veya görüşün alınması talebiyle dosyayı Cumhuriyet başsavcılığına geri gönderir. Mütalâa veya görüş verilirse yargılamaya kalınan yerden devam edilir; verilmez veya verilmeyeceğinin anlaşılması halinde, mahkeme bu defa davanın düşmesine karar verir. Her ne kadar mütalâa veya görüşün gerek savcılığa gerekse mahkemeye gönderilmesine ilişkin bir süre verilmemişse de bir vergi incelemesinin bir yılı aşamayacağı dikkate alındığında göndermenin de bu süre içinde gerçekleştirilmesi yönünde düzenleme yapılması yerinde olur.



Delillerin değerlendirilmesine ışık tutan mütalâa ve görüş işlendiği öne sürülen suçun işlendiği yere, zamanına, işleniş şekline, fail veya faillere, delillerine, maddî ve yasal dayanaklarına olabildiğince ışık tutması beklenir. Mütalâanın veya görüşün hangi mükellef (şüpheli), hangi yıl ve hangi fiiller için verildiği açıkça belirtilmesi bu amaca hizmet eder. Mütalâa veya görüşte belirtilen suç ve fail aynı değerlse, mütalâa veya görüşün dava şartını sağladığından bahsedilemez. Doğru fail bakımından eksikliğin giderilmesi gerekir.

Mütalâaların, standart ve irdelemeye yer vermeyen bir cümlelik komisyon kararları şeklinde değer de vergi kaçakçılığı raporu çerçevesinde ileri sürülen fail ile fiil arasındaki ilişkiyi irdeleyen mütalâalar amacına hizmet eder. Aksi durumda mütalâyayı dava şartı haline getirmede bir yarar olmaz. Ancak, Vergi Usul Kanunu'nun 367'nci maddesinin 2'nci fıkrasında ifade edilen görüşün istenmesinin sürdürülmesinde yarar vardır. Çünkü, savcılık ilk defa suçun teknik yönüyle değerlendirilmesine ışık tutacak bilgileri elde etmektedir. Oysa mütalâada zaten idarece düzenlenen vergi kaçakçılığı suçu raporu belirtilen ihtiyacı önemli ölçüde karşılamaktadır.

## KAYNAKÇA

**AĞAR, Serkan;** Vergi Kaçakçılığı Kapsamında Defter ve Belgeleri İbraz Etmeme Suçu, (Seçkin Yayınları), Ankara 2016.

**AĞAR, Serkan-YILDIRIM, Zübeyr;** "Vergi Kaçakçılığı Suçu ve Mütalâa Şartı", (Yaklaşım Dergisi, Mart 2007, Sayı: 171).

**CANDAN, Turgut;** Vergi Suçları ve Cezaları, 2. Baskı, (Süryay Sürekli Yayınlar), İstanbul 2004.

**CİHAN, Erol-YENİSEY, Feridun;** Ceza Muhakemesi Hukuku, 2. Baskı, (Beta Basım Yayıncılık), İstanbul 1997.

**DEMİRTAŞ Erdoğan**, “Ceza Muhakemesi Hukukunda Şikâyet”, Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Kamu Hukuk Anabilim Dalı, Yüksek Lisans Tezi, Konya, 2008.(Erişim: acikerisim.selcuk.edu.tr:8080/xmlui/bitstream/.../Erdoğan\_Demirtaş\_Tez.pdf?)

**DONAY, Süheyl**; Ceza Mahkemelerinde Yargılanan Vergi Suçları, (Beta Basım), İstanbul 2008.

**ERMAN, Sahir**; Vergi Suçları, İstanbul,1988.

**KARAKOÇ, Yusuf**; “Ceza Mahkemesinde Yargılanması Gereken Vergi Suçları Hakkında Kamu Davası Açılmasının ‘Mütalaa’ Şartına Bağlı Olması”, (Vergi Dünyası Dergisi, 1996, S. 174, ss. 140-150), (1981’den 2000’e vergi Dünyası Dergisi CD’si)

**KARAKOÇ, Yusuf**; Genel Vergi Hukuku, 7. Bası, (Yetkin Yayınları), Ankara 2014, (Genel Vergi).

**KARAKOÇ, Yusuf**; Vergi Ceza Hukuku, (Yetkin Yayınları), Ankara 2016, (Vergi Ceza).

**KIZILOT, Şükrü-KIZILOT, Zuhâl**; Kaçakçılık Suçları ve Naylon Fatura İhtilafları, 3. Baskı, (Yaklaşım Yayınları), Ankara 2010.

**ÖZCAN, Onur**; Vergi Suçları, (Seçkin Yayınları), Ankara 2015.

**ŞENYÜZ, Doğan**; “Vergi Kaçakçılığı Suçunun Hareket Yapısına Göre İncelenmesi”, (Prof. Dr. Mehmet Genç’e Armağan, Dora Yayınevi, Bursa 2016, s. ).

**ŞENYÜZ, Doğan**; Vergi Ceza Hukuku, 9. Baskı, (Ekin Kitabevi), Bursa 2016.

**UĞUR, Hüsamettin-ELİBOL, Mert**; Vergi Suçları, (Adalet Yayınevi), Ankara 2015.

**UĞUR, Hüsamettin;** “Ceza Muhakemesinde Kovuşturma Mecburiyeti İlkesinden Maslahata Uygunluk İlkesine”, <http://tbbdergisi.barobirlik.org.tr/m2007-73-378>.

**YİĞİT, Uğur;** Vergi Kaçakçılığı Suçları ve Diğer Hürriyeti Bağlayıcı Vergi Suç ve Cezaları, (Beta Yayınları), İstanbul 2004.

### **Mahkeme Kararları:**

- An. Mahk. 10.02.2011 tarih ve E:2009/89, K:2011/40.  
Yarg. 11.CD. 14.11.2014 tarih ve E:2006/6740, K:2007/7940.  
Yarg.11. CD. 27.06.2001 tarih ve E:2001/6898, K:2001/7380.  
Yarg. 11.CD.,16.07.2007 tarih ve E:2007/4025, K:20075052.  
Yarg.11. CD. 13.10.2014 tarih ve E:2012/30043, K:2014/16369.  
Yarg. 11.CD. 16.09.2014 tarih ve E: 2012/28642,K: 2014/14975  
Yarg.11.CD. 16.09.2014 tarih ve E:2014/1411,K2014/14972.  
Yarg. 11.CD. 29.06.2005. tarih ve E:2004/481, K:2005/4108.  
Yarg. 11. CD. 22.05.2014 tarih ve 2014/7024, E:2014/9932.  
Yarg. CGK, 11.07.2014 tarih ve E:2012/11-1512, K:2014/366.  
Yarg. CGK 11.03.2014 tarih ve E:2012/11-1382,K:2014/124.  
Yarg. 9. CD.15.02.1996 tarih ve E:1995/2214, K:1996/866.  
Yarg.11.CD.13.12.2002 tarih ve E:2002/503,K:2002/1242.  
Yarg. 11.CD. 24.09.2008 tarih ve E: 2008/11806, K: 2008/9246.  
Yarg.11. CD. 22.05.2014 tarih ve E:2014/7024, K:2014/9932