

## VERGİ SUÇU RAPORU VE VERGİ CEZA MUHAKEMESİNDEKİ YERİ

### GİRİŞ

(Not:Bu makale Vergi Dünyasının Mayıs 2004 273. sayısında yayınlanmıştır.)

Her kanun gibi, vergi kanunlarına aykırı davranışın yaptırımı (müeyyidesi) vardır. Yürürlükteki mevzuatımıza göre bu yaptırımlar, vergi cezaları, işyeri kapama cezası, gecikme faizi ve hapis cezalarıdır. Hapis cezası dışındaki yaptırımlar mali idare tarafından re'sen uygulanır<sup>1</sup>, haklı bulmayan vergi mahkemesine dava açar. Hapis cezası ise ceza mahkemesi tarafından hükmedilir.

Ceza mahkemesinin karar verebilmesi için dava açılması gerekir. Ceza davasının açılması ve yürütülmesi, 1412 sayılı Ceza Mahkemeleri Usulü Kanunu (CMUK)na tabidir. Ancak hapis cezasını gerektiren vergi suçlarında<sup>2</sup> CMUK'nundan ayrılmış, VUK'nun 367. md.si ile bir istisna getirilmiştir. Bu madde ile, vergi suçuna ilişkin hazırlık soruşturması esas itibariyle vergi incelemesine yetkili olanlara bırakılmıştır. Vergi inceleme elamanları vergi incelemesi sonucunda tespit ettikleri vergi suçlarını doğrudan veya başka bir makamın mütalaası ile savcılığa bildireceklerdir. Aşağıda açıklayacağımız gibi vergi suçunun inceleme elemanı tarafından Cumhuriyet savcılığına bildirilmesi “dava şartı”dır. Bu nedenle vergi incelemesi ve bu inceleme sonucu düzenlenen vergi suçu raporunun, ceza muhakemesinde özel bir önemi vardır.

Bu yazımızda vergi suçu raporunu ve bu raporun ceza muhakemesindeki yerini inceleyeceğiz.

Yazımız, giriş ve sonuç bölümü dışında üç bölüm olarak tasarlanmıştır. Birinci bölümde genel olarak ceza davası çok kısa olarak ele alınacaktır. Amaç vergi ceza davasının anlaşılmasını kolaylaştırmaktır. Bu nedenle bu bölümde özellikle hazırlık soruşturması üzerinde durulmuş, son soruşturma birkaç cümle ile özetlenmiştir. Kanun yollarına ise hiç değinilmemiştir.

Yazımızın ikinci bölümünün başlığı vergi ceza davasının açılması ve yürütülmesidir. Bu bölüm, vergi ceza davasının doğuşuna ilişkin kısa bir tarihçe ile başlamaktadır. Hemen sonra, genel yargılama usullerinden ayrılma nedenleri üzerinde durulmuştur. Bundan sonra

---

<sup>1</sup> Hapis cezası dışındaki yaptırımlar için vergi mahkemesine dava açılması, yürütmeyi durdurur. (İYUK Md. 27/2).

<sup>2</sup> Vergi suçlarını niteliklerine göre ayırdığımızda, cezası idare tarafından verilenlere “idari vergi suçları” mahkeme tarafından hükmedilenlere ise “adli vergi suçları” demeyi tercih ediyoruz. İdari vergi suçları da kamusal nitelik taşıdığından idari-kamusal vergi suçları ayırımının doğru olmadığını düşünüyoruz.

vergi ceza davasının açılması ve yürütülmesi incelenmiştir. Yazımızın üçüncü bölümünde vergi suçu raporunun ve bu raporun hukuki niteliği ele alınıp incelenmiştir. Bu bölümdeki iki ana alt başlığından birincisi vergi suçu raporudur. Burada, vergi suçunun özellikleri, Cumhuriyet Savcılığına gönderilmesi ve vergi suçu raporu yazmak için kast unsurunun aranıp aranmayacağı konuları incelenmiştir. İkinci alt başlık altında ise vergi suçu raporunun hukuki niteliği analize tabi tutulmuştur. Yazımız sonuç bölümü ile bitmektedir.

### **I-GENEL OLARAK CEZA DAVASI**

Mahkemelerin bir işe el koyabilmesi için bir davanın açılması gerekir. Dava, bir sorunun, bir uyuşmazlığın çözülmek (halledilmek) üzere yargılama makamı önüne getirilmesidir. Özel hukukta veya idare hukukunda bu işi hakkının kaybolduğu veya menfaatinin zedelendiğini iddia eden kişi yapar. Ceza davasını ise kural olarak Cumhuriyet Savcısı açar ve yürütür. Savcı davayı “kamu” adına açar. Bu nedenle savcının açtığı davaya “kamu davası” denir. Suçtan zarar görene dava hakkı CMUK’nun 344. md.sinde sayılı suçlar dışında<sup>3</sup> tanınmamıştır. Ancak suçtan zarar gören, açılan kamu davasına “müdahil”<sup>4</sup> sıfatıyla katılabilir.

Bir suçun işlendiği zehabını (sanısını) verecek bir hal, herhangi bir şekilde Cumhuriyet savcısının bilgisine ulaşırsa Cumhuriyet savcısı hemen işin gerçeğini araştırmak için harekete geçer. (CMUK md. 153). Ancak hemen kamu davasını açmaz. Kamu davasının açılması için önce işin gerçeğinin araştırılması gerekir. Bu araştırmaya “hazırlık soruşturması” denir. Hazırlık soruşturmasında suçu işleyen veya işleyenler ile suç (fiil) ve bunlara ilişkin kanıtlar araştırılır. Hazırlık soruşturmasında savcının yardımcısı zabıta (polis ve jandarma)dır. Savcı gerekli araştırma ve soruşturmayı bizzat veya zabıta eliyle yapabilir.

Cumhuriyet savcısının yaptığı hazırlık soruşturması sonunda, ceza takibini gerektirecek hususlarda yeterli kanıt (delil) mevcut ise kamu davasını açmakla yükümlüdür (CMUK Md. 148). Kamu davasının açılması için “yeterli delil”in takdirini Cumhuriyet savcısı yapacaktır. Ancak savcıların kanıt bulunup bulunmadığı konusundaki takdir hakları çok geniş yorumlanmamalıdır.<sup>5</sup> Bu takdir yetkisi sadece şüpheye dayanan dolaylı delillerin yeterli kabul edilmemesi şeklinde olabilir.<sup>6</sup> Suçun işlendiğini gösteren maddi kanıtların varlığı halinde dava açılması gerekir.<sup>7</sup> Örneğin, bir tanık veya bir başka maddi delil az da olsa failin suçu işlediğini

<sup>3</sup> Bu suçlar yedi tip olup, kişiye yönelik ve cezası hafif suçlardır. Bu suçlar için suçtan zarar gören kişinin ceza mahkemesinde açtığı davaya “şahsi dava” denilir.

<sup>4</sup> “Müdahil” için bkz. (33) no’lu dipnot.

<sup>5</sup> Kubilay Taşdemir, Ramazan Özkepir, Açıklamalı-İçtihatlı Ceza Muhakemeleri Usulü Kanunu, Ankara 2002, Sh. 355.

<sup>6</sup> İsmail Malkoç, Mahmut Güler, Uygulamalı Ceza Muhakemeleri Usulü Kanunu, Ankara, C. 1 Sh. 588.

<sup>7</sup> Kubilay Taşdemir, Ramazan Özkepir, age. Sh. 355.

gösteriyorsa savunmanın delilleri çok daha güçlü de olsa savcı davayı açmalı, delillerin takdirini mahkemeye bırakmalıdır.<sup>8</sup>

Kanuni tarife uygun bir hareket ve bunun sonucu oluşmuş bir sonuç (fiil) ile ilgili yeterli kanıt toplanmış ise, Savcı kamu davasını açacaktır. Ancak, suça ilişkin kanunilik (tipiklik) ve maddi unsur yanında diğer iki unsuru olan manevi ve hukuka aykırılık unsurunun varlığının kamu davası açmak için gerekli olup olmadığını tartışmak gerekir. Eserlerini verdiğimiz uygulamacılar, manevi unsurun (yani kast yada taksirin) bulunmadığı gerekçesi ile takipsizlik kararı verilemeyeceği görüşündedirler.<sup>9</sup> Prof. Bahri Öztürk kasten işlenebilen bir suçta kastın bulunmadığı tartışmasız bir şekilde ortada ise, dava açılmayabileceğini belirtmektedir.<sup>10</sup> Prof. Selahattin Keyman'da manevi unsur yok ise koğuşturmama kararname verilmesi gerektiği görüşündedir.<sup>11</sup> Uygulamacılar hukuka uygunluk nedenleri konusunu da savcının takdir etmeyip, aleni yargılamaya bırakması gerektiği düşüncesindedirler.<sup>12</sup>

Yapılan hazırlık soruşturması sonucunda kamu davasının açılması için yeterli delil bulunmaması veya durumun (keyfiyetin) takibe değer görülmemesi halinde Cumhuriyet Savcısı “takibata yer olmadığına” karar verir. (CMUK md. 184) Buna “takipsizlik kararı” veya “koğuşturmama kararnamesi” de denmektedir. Bu karar sanığa, suçtan zarar görmüş şikayetçiye ve dava için dilekçe verene bildirilir. Suçtan zarar gören kimse kararın kendisine tebliğinden itibaren 15 gün içinde Ağır Ceza Mahkemesi Başkanına itiraz edebilir. İtiraz, savcının mensup olduğu ağır ceza mahkemesine en yakın ağır ceza mahkemesi başkanına yapılır (CMUK md. 165). Bu itiraz reddedilirse, yeniden kamu davası açılması yeni olaylar ve delillere bağlıdır (CMUK md. 167). İtiraz kabul edilirse, savcı kamu davasını açar (CMUK md. 168).

Cumhuriyet Savcısı, delilleri yeterli görürse kamu davasını açmak zorundadır. Dava “iddianame” ile açılır. İddianamede sanığın açık kimliği, isnat olunan suçun nelerden ibaret olduğu, suçun kanuni unsurları ile uygulanması gereken kanun maddeleri, deliller ve duruşmanın yapılacağı mahkeme gösterilir (CMUK md. 163) iddianamenin mahkemeye verilmesiyle ceza davasının “son soruşturma” safhasına geçilmiş olur.

<sup>8</sup> 6 ve 7 no'lu dipnotta gösterilen eserler aynı sayfalar.

<sup>9</sup> Yukarıda 6 ve 7 no'lu dipnotta gösterilen eserler aynı sayfalar.

<sup>10</sup> Bahri Öztürk, Uygulamalı Ceza Muhakemesi Hukuku, Ankara 1994, Sh. 183.

<sup>11</sup> Selahattin Keyman, Ceza Muhakemesinde (Asıl Ceza Muhakemesinde) Savcılık, Ankara 1970, Sh. 110.

<sup>12</sup> İsmail Malkoç, Mahmut Güler, age Sh. 588

Hazırlık soruşturmasının, yazınlık, gizlilik, dağınıklık ve gecikmezlik gibi özelliklerine karşılık, son soruşturmanın özellikleri, sözlülük, açıklık, bağlılık ve yüze karşılıktır.

Ceza muhakemesinde son soruşturma, kamu davasının açılmasıyla başlar, duruşma hazırlığı ve duruşma aşamalarından geçerek son karar (hüküm verme) bölümünde verilecek hükümlerle sona erer.

Son soruşturma devresinde yargılama makamı önüne getirilen husus, yani bir suç isnadı konusunda bir karar verilecektir. Bu karar yargılama makamı (hakim ya da hakimler) tarafından verilecek ancak yargılamaya katılanların tamamının katkıları ışığında verecektir. Yani karar kolektif bir faaliyetin sonucunda verilecektir. Bu aşamada amaç, maddi gerçeği bulmaktır. Bu nedenle yargılanan husus ile ilgili her şey her türlü delil mahkemenin önüne gelecek, mahkemeye katılanların huzurunda (kural olarak) açık bir duruşmada tartışılacaktır. Buna delillerin ikamesi (ileri sürülmesi) denir. Delillerin ikamesi, tanık, bilirkişi ve suç ortaklarının dinlenmesi, belgelerin okunması ve tartışılması demektir. Delillerin ikamesi ve tartışılması bittikten sonra söz iddia makamına (savcıya) malen sorumluya ve hemen sanığa verilir. Sanık adına avukatı müdafaa yapmış ise sanığa ilave edecek bir şeyi olup olmadığı sorulur. Yani her halükarda “son söz sanığıdır” kuralı uygulanır.

Delillerin ileri sürülmesi ve tartışılması bittikten sonra, mahkeme duruşmada edineceği kanaate göre karar vermek üzere, müzakereye çekilir. Yapılan müzakere sonucunda kararını verir. Bu hükmü tevhim eder. Yani mahkemede ilgililerin yüzlerine karşı okur. Böylece muhakeme bitmiş, mahkeme işten el çekmiş olur. İlgilileri tarafından bir hafta içinde Yargıtay’da temyiz edilmezse kesinleşir. Karar temyiz edilir ve Yargıtay hükmü onarsa karar kesinleşir. Yargıtay mahkeme kararını bozarsa son soruşturma safhası tekrarlanır.

## **II-VERGİ CEZA DAVASININ AÇILMASI VE YÜRÜTÜLMESİ**

### **A-Tarihi Gelişim (Vergi Ceza Davasının Doğuşu)**

Ceza, hukuk kurallarına uymamanın yaptırımıdır. Fakat yapısı itibariyle ağır bir yaptırımdır. Vergi cezaları da vergi kanunlarına uymamanın yaptırımıdır. Vergi ceza sisteminin gelişimi, doğası gereği vergi sistemine paraleldir. Verginin tarh ve tahakkukunda mükellefin rolü arttıkça yaptırımların çeşidi ve ağırlığı artar.<sup>13</sup>

<sup>13</sup> Bu yargıyı doğrulayan en iyi örnek, 11.11.1942 tarih ve 4305 sayılı Varlık Vergisi Hakkında Kanundur. Bu kanunla ağır vergiler getirilmiş olmasına rağmen kanun hiçbir ceza hükmü taşımamaktadır. Bunun nedeni ise, yukarıda belirttiğimiz, verginin tarh ve tahakkukunda mükellefin hiçbir rolünün olmamasıdır. Gerçekten kanunun 6. md.sine göre matrah, Kanunun 7. md.sine göre oluşturulan takdir komisyonları tarafından belirlenmekteydi.

Bugünkü vergi sistemimizin çatısı 1949-1950 yıllarında atılmıştır. Bu tarihe kadar dağınık olan, her bir kanun ile ayrı ayrı veya bir kanundan diğerine atıf yapılarak belirlenen usul ve ceza hükümleri, 1949 tarih ve 5432 sayılı Vergi Usul Kanunu ile, tek bir metinde toplanmıştır. Bu kanunda cezalar ikinci kısımda 324-353. md.ler arasında düzenlenmişti. Bu kanundan daha önceki bazı kanunlarda hapis cezasını gerektiren vergi suçları düzenlendiği halde,<sup>14</sup> bu kanunda böyle bir hüküm yoktu.<sup>15</sup>

Vergi kaçakçılığının hapis cezasını gerektiren bir suç olması, 5432 sayılı VUK’nu değiştiren 1951 tarihli, 5815 sayılı Kanun ile sağlanmıştır. Bu değişiklik ile “hileli vergi suçları” ek madde 2, hileli vergi suçlarında ceza ek madde 3 olarak 5432 sayılı VUK’na eklenmiştir. Bu maddeler ile yapılan düzenleme ile vergi kaçırmanın bazı halleri hapis cezasını gerektiren bir suç haline getirilmiştir. Ek 4. madde ile de “hileli vergi suçlarının cezalandırılmasında usul” düzenlenmiştir. Kanunun ilk halinde olmadığı halde, hapis cezası getirme ve diğer cezaları ağırlaştırma nedeni olarak gerekçede şu şekilde açıklanmaktadır: “5431 sayılı gelir Vergisinin getirdiği sistem bu yıl uygulanmış ve 145 milyon tahmin edilen vergi 55 milyon tahakkuk etmiştir. Bunun başlıca nedeni ise, ABD, İngiltere, Almanya, Fransa, İsviçre gibi ülkelerde vergi kaçakçılığı hapis cezasını gerektiren bir suç olmasına rağmen, sistemimizin bundan yoksun olmasıdır.”

Daha sonra bugünkü 1960 tarihli 213 sayılı VUK’nun da da yaklaşık aynı hükümler korunmuştur. Bu düzenlemeler 213 S. K.’nunda “ceza muhakemelerinde yargılanacak suçlar ve cezaları” başlığı altında, 357, 359, 360. md.lerde, ek 4. madde ise eskisi gibi “hileli vergi suçlarının cezalandırılmasında usul” başlığı altında, 367. md.de düzenlenmiştir. Yalnız 213 S.K.’nuna hapis cezasını gerektiren bir suç olarak “hileli vergi suçlarına teşebbüs” adı altında 358. md. ile bir suç daha eklenmiştir.

VUK’nun hali hazırdaki durumuna 1998 yılındaki 4369 sayılı Kanunla yapılan değişiklikle gelmiştir.<sup>16</sup> Bu değişiklikle hapis cezasını gerektiren ve 344. md.de yer alan fiiller, bu fiillerin cezasını düzenleyen 359. md.ye taşınmıştır. Böylece durum ceza hukuku

<sup>14</sup> 13 Aralık 1919 tarihli Harp Kazançları Hakkında Kararnamenin 34. md. hükmü buna güzel bir örnektir. Bu hükmü göre sahte ve mükerrer defter düzenleyerek ve muhasebe hileleri yaparak vergi kaybına neden olanlara, kesilecek mali vergi cezaları yanında üç aydan üç yıla kadar hapis cezasına hükmedilecekti. (Osmanlı Vergi Mevzuatı, Maliye Bakanlığı APK Kurulu Başkanlığı, 1998/348 no’lu yayın sayfa 2165.)

<sup>15</sup> Kanunun ilk şeklinde 338-340. md.ler ile “ceza kanununa göre cezalandırılacak suçlar” düzenlenmişti. Ancak bunları bugünkü 359. md.yi karşılayan suçlar değil, bilgi vermeyenlere verilecek ceza, vergi mahremiyetinin ihlali ve mükellefin özel işlerini yapanlara verilecek cezayı kapsıyordu. Bu suçların kovuşturulması da genel hükümlere tabi idi.

<sup>16</sup> Bu hükümlerde daha önce de değişiklikler yapılmıştı. Örneğin, 359. md.nin başlığı Kanunu ilk şeklinde “Hileli vergi suçunda ceza” iken ve ceza üç aydan üç yıla kadar hapis iken, 1981 yılında çıkarılan 2365 sayılı kanun ile başlık “Kaçakçılık Suçlarında Ceza” olmuş, ceza da kademelendirilmiştir. Bazı suçlarda altı aydan üç yıla kadar hapis ve paraya çevrilebilir iken, bazılarında üç yıldan beş yıla kadar ağır hapis ve paraya çevrilemez olmuştur.

sistemine uygun hale getirilmiştir.<sup>17</sup> 4369 sayılı Kanunla 358. md.de yer alan hileli vergi suçuna teşebbüs kaldırılmıştır.<sup>18</sup> Vergi suçlarının yargılanma usulünü gösteren 367. md. ise esasa ilişkin olmayan ufak değişikliklerle bugüne kadar aynen gelmiştir.

### **B-Genel Usullerden Ayrılma Nedenleri**

Kanun koyucu, VUK 367. md.deki yaptığı düzenleme ile, vergi suçlarının yargılamasını genel usulden ayırmıştır. Ayrı usul getirmenin nedeni, bu hükmü ilk defa VUK'nuna ekleyen 5815 sayılı Kanunun<sup>19</sup> gerekçesinde şöyle açıklanmaktadır:

“Hileli vergi suçları kamu davasına tahrik salahiyeti vatandaşın mali emniyet mülahazası ile bazı kayıtlara bağlanmıştır. Maliye Müfettişleri, Hesap Uzmanları ve muavinleri ile Defterdarlar haricinde kalan inceleme yetkisine haiz memurların tetkik neticelerine bağlı buldukları Defterdarın mütalaası ile birlikte savcılığa bildirmeleri ve savcının muttali olacağı belli hileli vergi suçları için, alakalı Defterdarlıktan inceleme istemesi bu sebep ve mülahaza ile yerinde görülmüştür. Diğer taraftan adalet cihazının tetkikine ve yetkisine tevdi olunan hileli vergi suçları için mali cezaların tatbiki gerekli olduğu da bir fıkra halinde belirtilmiştir.”

Görüldüğü gibi genel usullerden ayrılma nedenini, kanun koyucu “vatandaşın mali emniyet mülahazası” yani mali güvenlik düşüncesine bağlamıştır. Buradaki vatandaşın mali emniyeti deyimini pek açık değildir. Genel usulden ayrılmanın nedenini açıklamamaktadır. Kanun koyucu bu hükümle memurların yargılamasında olduğu gibi<sup>20</sup> mükellefe de bir teminat mı<sup>21</sup> sağlamak istemiştir yoksa, savcının yapacağı soruşturmaya uzman kişilerin raporu ile (veya mütalaası ile) ışık tutulması mı amaçlanmıştır, tam olarak belli değildir. VUK’nu 367. md. ile ilgili Yargıtay kararlarında bu hususa değinilmemiştir. Gerekçeden aksi anlaşılır gibi

<sup>17</sup> 4369 Sayılı Kanununun 359. md.si gerekçesi.

<sup>18</sup> Bunun nedeni, vergi suçunun niteliğinin 4369 sayılı Kanunla teşebbüse imkan vermeyecek şekilde değiştirilmiş olmasıdır. Bu konuda bkz. Bekir Baykara, Vergi Suçuna Teşebbüs 4369 Sayılı Kanundan Sonra Da Mümkün Müdür?, Yaklaşım Ekim 2001 Tarih ve 106. sayı.

<sup>19</sup> 5815 sayılı kanuna ilişkin hükümet tasarısında, 367. md.deki hüküm aşağıdaki gibi idi. 367. md.deki haline geçici komisyon tarafından getirilmiştir.

“Ceza mahkemelerinden sadir olacak kararlar Vergi Usulü Kanununun Dördüncü kitabının ikinci kısmının 1-3. bölümlerinde yazılı vergi cezalarını uygulayacak makam ve mercilerin muamele ve kararlarına müessir olmadığı gibi bu makam ve mercilerce ittihaz edilecek kararlar da ceza yargıcını bağlamaz.

Bu madde mucibince Cumhuriyet savcılığınca yapılacak takibat vergi dairesinin bağlı bulunduğu Defterdarın talebine bağlıdır.

Cumhuriyet Savcılığınca sair suretlerle ittila hasıl edilecek vergi hilelerinden ilgili vergi dairesi derhal haberdar edilir ve amme davasının açılması vergi dairesince yaptırılacak inceleme neticesinin Defterdarlıkça bildirilmesine talik olunur.”

<sup>20</sup> Kanunun yayımlandığı 1951 yılında, memurların görevleri dolayısıyla veya görevleri sırasındaki suçlarından dolayı yargılanması 1913 tarihli “Memurin Muhakematına Dair Kanun-u Muvakkat” a göre yargılanıyordu.

<sup>21</sup> Bu konu yukarıda sözü edilen Kanunu değiştirip yeni hükümler gerektiren 4483 S.K.’nin genel gerekçesinde memurlar hakkında diğer kişiler gibi doğrudan doğruya kovuşturma yapılmaması suretiyle kamu hizmetinin aksatılmasını, kamu otoritesinin saygınlığının zedelenmemesini, kamu görevlisini isnad ve iftiralardan korunmasının amaçlandığı belirtilmektedir.

de olsa biz ikinci amacın ön planda olduğunu düşünüyoruz. Bu hususta “Bu suretle, hukukçuların pek fazla ihtisası olmayan ve ekseriya muhasebe hileleri yapılmak suretiyle işlenebilen bu nevi fiillerden dolayı mükelleflerin hemen mahkeme huzuruna çıkarılmasının önüne geçilmiş bulunmaktadır”<sup>22</sup>, “Vergi tatbikatındaki hususiyetler, bilhassa hukukçulara rakamların pek sempatik gelmemesi keyfiyeti bu işin Hesap Uzmanları ve Maliye Memurları gibi meslekten kimseler tarafından incelenmesini zaruret haline sokmaktadır.”<sup>23</sup> “Ancak kanun koyucunun, Vergi Usul Kanununun 367. md.sindeki mütalaa şartını kabul etmekteki amacı, uzman kişilerce vergi incelemesi yapılması ve konunun teknik yönden gözden geçirilmesidir.”<sup>24</sup> şeklindeki görüşleri isabetli buluyor, bizde katılıyoruz.

Vergi suçu gibi, teknik özelliği gereği hazırlık soruşturmasında farklılık getirilmiş başka konular da vardır. Bu konuda iyi bir örnek 1930 tarih ve 4433 sayılı Türk Parasının Kıymetini Koruma Hakkında Kanununun 4. md.sindeki düzenlemedir. Başka bir örnek de 2003 tarih ve 5020 sayılı Kanunla değişen, 1999 tarih ve 4389 sayılı Bankalar Kanununun 24. md.si hükmüdür. Her iki düzenleme de VUK’undaki düzenlemeye çok benzemektedir. Amaçları da aynı, yani suçun tespitinde konunun uzmanlarının mütalaasını alarak, davanın daha sağlıklı sonuçlanmasını sağlamaktır.

### **C-Vergi Ceza Davasının Açılması ve Yürütülmesi**

Yukarıda belirttiğimiz gibi, bir suç işlendiğinin haberini alan savcı hemen işin aslını araştırmaya başlar. Ancak vergi suçlarında böyle olmaz. VUK’Nun 367. md.si genel usulden ayrılmıştır. Vergi suçlarının koğuşturması aşağıdaki şekilde olur:

Vergi suçunun işlendiğinden üç şekilde haberdar olunabilir:

1-Herhangi bir kimse vergi suçunun işlendiğini zabıtaya (polis veya jandarmaya), mülki idareye veya doğrudan doğruya Maliye Bakanlığının merkez veya taşra teşkilatına haber verebilir. Diğer idarelerin durumu incelenmesi için Maliye’ye bildirmesi gerekir. Bu durumda Maliye gereken incelemeyi yapar ve aşağıdaki gibi davranır.

2-Vergi suçu, yapılan vergi incelemeleri sırasında ortaya çıkabilir. (Çoğunlukla böyle olur.) Bu durumda incelemeye yetkili olanlardan Hesap Uzmanları, Maliye Müfettişleri ve Gelirler Kontrolörleri ve bunların yardımcı ve stajyerleri doğrudan doğruya, diğer inceleme elamanları ise bağlı buldukları Defterdarlığın veya Gelirler Bölge Müdürünün mütalaa ile yetkili Cumhuriyet Savcılığına bildirirler. (VUK 367/I).

<sup>22</sup> Öztekin Tosun, Hileli Vergi Suçları (Doktora Tezi) İstanbul 1962, Sh. 106.

<sup>23</sup> Age sh. 113.

<sup>24</sup> Yusuf Karakoç, Yargı kararları Işığında Vergi Sorunlarının Çözümü, İzmir 1996, Sh. 61.

3-Vergi suçu, herhangi bir biçimde, Cumhuriyet Savcılığı tarafından haber alınmış, Cumhuriyet Savcısının bilgisine girmiş (Kanundaki deyimle “ittıla hasıl etmiş”) olabilir. Bu durumda Cumhuriyet Savcısı, hemen ilgili vergi dairesinden inceleme talep eder. (VUK 367/II) Vergi Dairesi de Maliye Bakanlığının belirlediği kurallara göre,<sup>25</sup> vergi incelemesinin yapılmasını sağlar. Vergi incelemesi ve vergi incelemesi sonucu düzenlenen rapor yukarıdaki paragraftaki kurallara göre, Cumhuriyet Savcılığına intikal ettirilir.

Burada, vergi incelemesi, vergi inceleme raporu, vergi suçu raporu ilgili Vergi Dairesi yetkili Cumhuriyet Savcısı gibi kurum ve kavramlara kısaca değinmek gerekmektedir.

Vergi incelemesi, vergi denetim türlerinden biridir. Diğer vergi denetim türlerinden farklı olarak, bir mükellefin vergi kanunları karşısındaki durumunu, yoğun bir inceleme ve araştırma ile tespitine yönelik bir seri işlemi ifade eder. VUK'nun 134/I md.si “vergi incelemesinden maksat, ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırmak, tespit etmek ve sağlamaktır” şeklindeki ifadesi, vergi incelemesinin tümünü değil, bir bölümünü göstermektedir. Kanununun 134-147 maddeleriyle 364 ve 367. md.leri birlikte değerlendirildiğinde vergi incelemesinin mükellefin vergi kanunları karşısındaki durumunu tespit ve değerlendirme için yapılan araştırma ve incelemeyi ifade ettiği anlaşılır.

Vergi incelemesi sonucunda bir “vergi inceleme raporu” düzenlenir. Vergi inceleme raporu hem tarh edilecek vergileri hem de kesilecek cezaları gösterir. Vergi incelemesi bu haliyle vergi tarh ve ceza kesme işlemi için hazırlık veya bir ön işlemdir. İnceleme sonucunda, eleştiriyi gerektiren bir husus yoksa düzenlenecek rapor “kabul raporu”<sup>26</sup> adını alır. Vergi incelemesi sırasında hapis cezasını gerektiren bir vergi suçu işlendiği kanaati hasıl olursa vergi inceleme raporu yanında<sup>27</sup> bir de “vergi suçu raporu”<sup>28</sup> düzenlenir. vergi suçu raporu adıyla düzenlenen bu rapor, vergi inceleme elemanının görüşünü (mütalaasını) içerir. Bu nedenle aşağıda ayrıntılı olarak inceleyeceğimiz gibi, vergi ceza yargılamasında bu rapor “dava şartı”dır. Buna ceza muhakemesi doktrininde “mütalaa şartı” denmektedir.<sup>29</sup>

<sup>25</sup> VUK'nun 135. md.sinde görüldüğü gibi Vergi inceleme yetkisi olan birden çok birim bulunmaktadır. Bu birimler arasındaki koordinasyon Maliye Bakanlığınca teşkilata gönderilen “iç genelge”ler ile sağlanmaktadır.

<sup>26</sup> Bu rapor bir işlem içermediğinden mükellefe tebliğ edilmez. Mükellefin dosyasında saklanır.

<sup>27</sup> 4369 sayılı Kanundan önce, “vergi suçu raporu” düzenlendiğinde (VUK 358'de düzenlenen kaçakçılığa teşebbüs dışında) mutlaka “vergi inceleme raporu” da düzenlenmesi gerekirdi. Ancak 4369 S.K.'nin ile “vergi ziyat” vergi suçunun unsuru olmaktan çıkmıştır. Bu nedenle “vergi suçu raporu” düzenlendiğinde her zaman vergi inceleme raporu düzenlenmeyebilir.

<sup>28</sup> Gerek “kabul raporu” gerekse “vergi suçu raporu” konusunda Maliye Bakanlığının vergi incelemesi ile ilgili birimleri arasında terim birliği yoktur. Bu konuda Hesap Uzmanları, “kabul raporu” ve “vergi suçu raporu” derken, Gelirler Kontrolörleri “basit rapor” ve “kaçakçılık suçu raporu” demektedirler. Vergi Denetmenleri ise bu raporlara “basit rapor” ve “vergi suçu raporu” olarak adlandırmaktadırlar.

<sup>29</sup> Nurullah Kunter, Feridun Yenisey, (Muhakeme Hukukunun Dalı Olarak) Ceza Muhakemesi Hukuku, 10. Baskı, İstanbul 1988, Sh. 49. Nur Centel, Hamide Zafer, Ceza Muhakemesi Hukuku, İstanbul 2003, Sh. 74.



VUK'nun 367. maddesindeki, savcının inceleme talep edeceği, “ilgili vergi dairesi” vergiyi tarha yetkili mükellefin bağlı olduğu vergi dairesidir. Mükellefin vergi uygulaması bakımından hangi vergi dairesine bağlı oldukları vergi kanunları ile belirlenir (VUK md. 4/II).

Kanunun 367. md.si, vergi suçlarının “Yetkili Cumhuriyet Savcılığına” bildirilmesinin mecburi olduğunu hükme bağlamıştır. Buradaki “Yetkili Cumhuriyet Savcılığı” vergi suçu için dava açılacak mahkeme yanındaki (nezdindeki) Cumhuriyet Savcılığı olarak anlamak gerekir. Vergi suçları için hangi mahkemede dava açılacağı yani hangi mahkemenin görevli ve yetkili<sup>30</sup> olacağı, VUK'nunda belirtilmemiştir. Bu nedenle davanın hangi mahkemede açılacağı CMUK'nun 1-20. md.lerine göre belirlenecektir. Örneğin dava konusunda Ankara Mahkemelerinin yetkili olduğuna karar verilmiş ise rapor “Ankara Cumhuriyet Savcılığı”na gönderilecektir. (Bu raporların bir örneği de ceza davasını “müdahil”<sup>31</sup> sıfatıyla takibi için “İl Muhakemat Müdürlüğü”ne gönderilmektedir.)

Vergi suçu raporunu alan Cumhuriyet Savcılığı, rapor üzerinde gerekli incelemeyi yapar. Savcının davranışı üç türlü olabilir. Savcı genellikle yapıldığı gibi vergi suçu raporunu hazırlık soruşturması için yeterli sayarak bunu bir “iddianame”ye ekleyerek kamu davasını açabilir. Vergi suçu raporunu hazırlık soruşturması için yeterli görmeyebilir. Bu takdirde gerekli gördüğü soruşturmaları yapar ve davasını açar veya açmaz. Savcı dava açmayacak ise, takipsizlik kararı verir. (CMUK md. 164). Bu karara karşı müdahil durumundaki Hazine Vekili Ağır Ceza Mahkemesi Başkanlığına 15 gün içinde itiraz edebilir. İtiraz kabul edilirse dava açılır. (CMUK Md. 167).

Vergi suçu için kamu davası açıldıktan sonraki “son soruşturma” safhasının herhangi bir özelliği yoktur. Diğer suçlarla aynıdır.

### **III-VERGİ SUÇU RAPORU VE HUKUKİ NİTELİĞİ**

#### **A-Vergi Suçu Raporu**

##### **1-Özellikleri**

Vergi suçunun tespitine yönelik vergi incelemesi, hazırlık soruşturmasının en önemli bölümüdür. Vergi incelemesi ile her şeyden önce suç teşkil eden olaylar (fiiller) tespit

<sup>30</sup> Davanın hangi yerlerdeki mahkemeye açılacağını “yetki”, o yerdeki hangi mahkemeye açılacağını “görev” kuralları belirler. Davanın adli, idari, askeri yargıdan hangisine tabi olacağını da “yargı yolu itibariyle görev” kuralları belirler. Bu kavramları sadece “yetki” sözcüğü ile ifade edersek, “yetki” için “yer yönünden yetki” “görev” için “madde yönünden yetki” yargı yolu itibariyle görev için “yargı yolu itibariyle yetki” deyimlerini kullanmamız gerekecektir.

<sup>31</sup> Suçtan zarar gören yani “mağdur” isterse davaya müdahale edebilir, katılabilir. Mağdur, müdahale (katılma) için dilekçe veya duruşmada hazır bulunursa, “müdahil” veya “katılan” sıfatını kazanır. Bu sıfatla kanun yollarına başvurabilir. Savcının duruşmada ileri sürebileceği talepleri yapabilir. Vergi suçunda “mağdur” Hazine olduğundan müdahale ile ilgili bütün iş ve işlemler “Hazine Avukatları” tarafından yapılır. C. Savcısı vergi suçu raporu ile bildirilen konuda dava açmaz ise, Hazine Avukatının itiraz etmesi zorunludur.

edilecektir. (VUK Md. 367). Bu olaylar ve bunların kanıtları tutanakla tespit edilecektir. (VUK md. 145/III). Suç konusu belgeler mükellef veya suça iştirak ettiği düşünülen kişiye verilmeyecektir. (VUK Md. 145/5).

Dolayısıyla vergi suçu raporunda en az;

-Suç teşkil eden olaylar, hareketler ve sonuçları ile işlemlerin tespiti ve analizi,

-Suç işlenme yeri, zamanı, işleniş şekli,

-Suçu işlediği düşünülen kişilerin (faillerin ve iştirakçilerin) isimleri ve suç teşkil eden fiil ile ilgileri,

-Kısaca ilgili mevzuat, belirtilmektedir.

Vergi suçu raporuna her türlü tutanak ve delil de mutlaka eklenmelidir. Suç teşkil eden fiil ile ilgili kanunların sayısı ve madde numarası yazılmakla yetinilebilir. Ancak idari düzenlemeler (tebliğ, genelge, sirküler gibi) eklenmelidir. Vergi suçu raporunu değerlendirecek olanlar hukukçulardır. Bu nedenle hukuki analizden çok, olayların, fiilin ve delillerin analizi yapılmalı, açık ve basit bir dille açıklanmalıdır. Örneğin; hakim, savcı veya avukat “kast” unsurunun ne anlama geldiğini bilir. Ancak mesela, kasa hesabının alacak bakiye vermesinin ne anlama geldiğini bilmez. Bu açıklanmalıdır.

Sonuç olarak, vergi suçu raporu, önce savcığı kamu davası açmaya, dava açıldıktan sonra da, mahkemeyi suçun işlendiğine ikna edici olmalıdır.<sup>32</sup>

Son olarak, vergi inceleme usulü ile ilgili olup bunlara uymamanın Yargıtay tarafından bozma nedeni sayılan bir hususa değinmek gerekir. Yargıtay VUK 359. md.si a/2 bendinde sayılan “defter belge ibraz etmeme” suçunda, suçun oluşumu için, defter ve belge ibrazı için usulüne uygun tebligat yapılmasını<sup>33</sup> ve incelemenin işyerinde yapılmasını<sup>34</sup> aramaktadır. Ancak işi terk<sup>35</sup> zorunlu nedenlerin varlığı<sup>36</sup> halinde incelemenin işyerinde yapıp yapılmadığını bakmamaktadır. Daha başlangıçta defterlerini ibraz edemeyeceğini bildiren mükellef (sanık) için de usulüne uygun tebligat olup olmadığı aranmayacaktır.<sup>37</sup>

## **2-Vergi Suçu Raporunun İlgili Cumhuriyet Savcılığına Gönderilmesi**

Yapılan inceleme sonucunda tespit edilen vergi suçlarının yetkili Cumhuriyet Savcılığına bildirilmesi mecburidir. (VUK 367). Bu suçu bildirecek olanlar, VUK'nun 135. md.sine göre incelemeye yetkili olanlardır. (Bankalar Kanununun 5/2 md.sinde Bankalar

<sup>32</sup> Yusuf Karakoç, age. Sh. 60.

<sup>33</sup> 11. C.D. 26.10.1981, E. 1981/3250, K. 1981/3536.

<sup>34</sup> 9. C.D. 28.01.1987, E. 1996/5414, K. 1997/478.

<sup>35</sup> 11. C.D. 02.02.2001, E. 2000/5998, K. 2001/823.

<sup>36</sup> 9. C.D. 16.11.1982, E. 1989/2771, K. 1990/4505.

<sup>37</sup> 11. C.D. 30.05.1996, E. 1995/5150, K. 1996/3236.

Yeminli Murakıplarının kanunda yazılı görevleri ile sınırlı vergi inceleme yetkisi olduğunu belirtmiştir. Ancak bir Danıştay kararı<sup>38</sup> bu konunun tereddüt olduğunu göstermektedir.)

Vergi suçu Maliye Müfettişleri, Hesap Uzmanları ve Gelirler Kontrolörleri ile bunların muavin veya stajyerleri tarafından tespit edildiğinde, doğrudan doğruya, yetkili Cumhuriyet Savcılığına bildirilecektir. Bu bildirme görevi yukarıda sayılanlardan, bizzat inceleme işini yapmış olana aittir. Bu nedenle bu görevi aynı kuruldaki bir başka kişi veya kurul yapamaz.

Yukarıda sayılanlar dışında olup VUK'nun 135. md.si ile incelemeye yetkili olan diğer memurlar tespit ettikleri vergi suçunu doğrudan doğruya savcılığa bildiremezler. Bunların tespit ettikleri vergi suçu, ilgili vergi dairesinin bağlı bulunduğu Defterdarlığın veya Gelirler Bölge Müdürlüğünün mütalaası ile yetkili Cumhuriyet savcılığına bildirilir.

Defterdarlığın mütalaası, bir üst yazı değildir. Çünkü mütalaa, irdeleme, müzakere veya etüt anlamındadır. Bu anlamıyla Arapça'dan geçen mütalaa<sup>39</sup> Fransızca'dan geçen "rapor"<sup>40</sup> ile örtüşmektedir. Dolayısıyla, adı geçen makamların mütalaası, vergi suçu raporu şeklinde ifade edilen inceleme elemanının mütalaasına ek bir rapor veya ayrıntılı bir yazı olmalıdır. Yargıtay Defterdar'ın duruşmada verdiği sözlü beyanı geçersiz saymıştır.<sup>41</sup>

Vergi suçunun yetkili Cumhuriyet Savcılığına bildirilmesi bir yazı ile değil, vergi incelemesi sonucunda ortaya çıkmış bir rapor olacaktır. Çünkü vergi suçunu haber alan (ittıla hasil eden) savcının, inceleme talep etmesinin amacı budur. İnceleme elemanı konunun uzmanı olarak, ceza koğuşturmasına raporu (mütalaası) ile ışık tutacaktır.

### **3-Vergi Suçu Raporu Yazmak İçin Kast Unsurunun Aranıp Aranmayacağı**

Son olarak vergi incelemesine yetkili memurların, Vergi suçunu bildirmek için kanuni tarife uygun (tipik) bir fiilin tespiti yanında ayrıca "manevi unsur" yani "kast unsurunu" arayıp aramayacakları üzerinde durmak gerekir.

Vergi suçunu savcılığa bildirmek için hangi hususların tespiti ile yetineceği, özellikle, 4369 sayılı Kanunla VUK'nun 359. md. yapılan değişiklikten sonra çok tartışılmıştır. 4369

<sup>38</sup> Danıştay 3. D. 14.10.1999, E. 1998/705, K. 1999/3359 kararda "213 sayılı Vergi Usul Kanununun 134. md.sinde vergi incelemesinin ne olduğu, 135. md.sinde de bu incelemeye yetkili bulunanların kimler olduğu açıkça düzenlenmiştir. 3182 sayılı Bankalar Kanununun 61. md.sinin 2. bendinde Bankalar Yeminli Murakıpları ve yardımcılarının Bankalar Kanununda yazılı görevleri ile kayıtlı olmak üzere vergi inceleme yetkisine sahip oldukları yolunda yer alan hüküm ise adı geçenlerin 213 sayılı Vergi Usul Kanunu uyarınca yapacakları bir vergi incelemesini değil aynı Kanunun yukarıda değinilen 61. md.sinin 1. bendinde belirlenmiş olan görevlerini yerine getirirken denetledikleri kuruluşların vergi mükellefi yada vergi sorumlusu olarak yerine getirmek zorunda buldukları vergi ödevlerini tam olarak yerine getirip getirmediği hususunun incelenmesini anlatmaktadır. Bu nedenle Bankalar Yeminli Murakıplarınca yazılan rapora dayanılarak tarhiyat yapılamayacağından ...." Fakat başka bir Danıştay kararında, Bankalar Yeminli Murakıplarının raporuna göre yapılan tarh işlemi esastan incelenmiştir. (D. 7. D. 20.12.2000 tarih E. 1999/294, K. 2000/4088).

<sup>39</sup> Türkçe sözlük TDK.

<sup>40</sup> Türkçe sözlük "rapor" maddesi.

<sup>41</sup> 9 C.D. 18.01.1990 E. 1989/3649, K. 1990/260

sayılı Kanunla vergi suçunun düzenlendiği 344. md.deki sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge (naylon fatura) kullanma suçunda “bilerek kullanma” ibaresi kaldırılmış, suç ve ceza bir madde de toplanarak, 359. md.ye alınmıştır. Bu arada vergi suçunun oluşumu için gereken vergi ziyayı şartı da kaldırıldı. Vergi suçu neticeli suç olmaktan çıktı, neticesiz, şekli suç haline geldi.<sup>42</sup> Bu durum, genellikle vergi suçunun kast unsurunun kaldırıldığı şeklinde yorumlanmıştır. Yeni düzenlemeye göre vergi suçunda kast unsurunun bulunduğu veya bulunmadığı konusunda onlarca makale yazılmıştır. Savcılığa intikal eden vergi suçları da artınca, durum yazılı ve görüntülü medyaya yansımıştır. Tirajı büyük gazetelerde, baş sayfada ve büyük puntolarla ve uç olaylar yansıtılarak konu kamu oyuna yansıtılmıştır.<sup>43</sup> Bunun üzerine o zamanki Maliye Bakanı, konuyu yasa değişikliğine gerek kalmadan düzelterek şeklinde beyanat vermiştir.<sup>44</sup> Bu beyanattan kısa bir süre sonra 18 Haziran 2002 tarihinde yayınlanan 306 seri no’lu VUK Genel Tebliği ile durum “düzeltmiş”tir. Bu tebliğ de 4369 sayılı Kanun ile vergi suçunda kast unsurunun kaldırılmadığı belirtilerek vergi inceleme elemanlarının konuyu araştırarak sahte ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge kullananların bunları bilmeden kullandıkları sonucuna varırlarsa, savcılıklara suç duyurusunda bulunmamaları gerektiği bildirilmiştir.

Özet olarak, vergi suçunun savcılığa bildirilmesi konusunda gelinen nokta budur. Vergi inceleme elemanları vergi suçunun işlendiğini tespit ettiklerinde kast unsurunu da değerlendirip vardıkları sonuca göre, suçu savcılığa bildirecek veya bildirmeyeceklerdir.

Bu konuda kısaca görüşümüzü belirtmek isteriz. Bu hususta mesleki dergilerde yazarlar, baştan itibaren konuya ceza hukuku yönüyle bakmışlardır. Olaya yargılama hukuku kurallarına göre bakılmamıştır. Vergi suçunun kast unsurunun olması başka, kast unsurunun kimin tarafından değerlendirileceği başka bir husustur. Vergi suçunun kasten işlenebilecek bir suç olduğunu biz de baştan itibaren kabul ettik ve bu konuyu yazdık.<sup>45</sup> Ancak, vergi incelemeye yetkili olanların bu hususu değerlendirme yetkisinin bulunduğu görüşünde değiliz. Yukarıda belirttiğimiz gibi savcılarının kendilerini yetkili görmediği bir hususta<sup>46</sup> inceleme elemanının yetkili olduğunu düşünmek mümkün değildir. Bu nedenle 306 no’lu

<sup>42</sup> Bekir Baykara, Vergi Suçuna Teşebbüs 4369 Sayılı Kanundan Sonra Da Mümkün Müdür? Yaklaşım Ekim 2001 Tarih ve 106. sayısı.

<sup>43</sup> Sabah 22 Nisan 2002 “İş Dünyasına Saatli Bomba” aynı gazete 23 Nisan 2002 “Cinayet Mi İşledik” Akşam, 23 Nisan 2002 “Kendi Gitti Zulmü Miras Kaldı” (Bu başlıklar “sürmanşet” denilen türden birinci sayfada en büyük başlıklar idi.)

<sup>44</sup> Sabah, 24 Nisan 2002, Sh. 9 (Ekonomi sayfası)

<sup>45</sup> Bekir Baykara, Vergi Suçunda Kast Unsuru 4369 Sayılı Kanunla Kaldırıldı mı? Maliye Postası 15 Eylül 2001 Tarih ve 505 sayısı. (Bu makalede biz de olaya vergi ceza hukuku yönünden bakmış ve bu nedenle de vergi inceleme elemanının kast unsurunu dikkate alması gerektiği sonucuna varmıştık. Ancak konuya ceza muhakemesi açısından baktığımızda görüşümüzü değiştirdik.)

<sup>46</sup> Yukarıda 6 ve 7 no’lu dipnotlardaki eserlere bkz.

tebliğe rağmen vergi suçlarını Cumhuriyet savcılığına bildirmemek “görevi ihmal veya kötüye” kullanma suçuyla karşı karşıya getirebilir.<sup>47</sup> Durum böyle olmakla, vergi suçu raporu yazanlar, suçun manevi unsurunun gerçekleşmediğini, her türlü delili de göstererek raporlarında işleyebilirler. Esasen vergi suçu raporu yazılan olayların çoğunda sorun manevi unsurda değil, maddi unsurun kesin ve ayrıntılı olarak tespit edilip edilmemesindedir.

### **B-Vergi Suçu Raporunun Hukuki Niteliği**

Vergi suçu raporu, vergi incelemesi sonucu düzenlenen bir belgedir. Vergi incelemesi, revizyon ve muhasebe konularında yetişmiş, bilgi sahibi ve bu konuda yetkili memurlar tarafından yapılır. Vergi suçu raporu düzenlendiği konuda işin tekniğine uygun olarak araştırmaya, incelemeye dayanır.

Vergi suçu raporu, vergi suçunu tespit eden, bu konuda incelemeye yetkili memurun mütalaasını içeren bir belgedir.

Vergi suçu raporu, ceza muhakemesinde uzman ve yetkili memur tarafından verilmiş bir mütalaadır. Rapor ister vergi suçunu doğrudan doğruya bildirecek olanlar tarafından yazılsın, ister diğerleri tarafından yazılsın böyledir. Yani Hesap Uzmanı veya Gelirler Kontrolörü tarafından yazılmış bir rapor mütalaa olduğu gibi, vergi denetmeni tarafından yazılan bu rapor da mütalaadır. Ancak ceza davasında hüküm ifade edebilmesi için vergi denetmeninin mütalaasına bir mütalaa daha eklenmesi gerekir. Bu da, ilgili vergi dairesinin bağlı bulunduğu Gelirler Bölge Müdürlüğü'nün mütalaasıdır. İncelemeyi yapan vergi dairesi müdürü olmuş olsaydı, mütalaayı bağlı olduğu defterdarlık verecekti (VUK 367).

Yukarıda sözü edilen mütalaa (vergi suçu raporu) bir “ceza muhakemesi şartı”dır.<sup>48</sup> Bu şartın bulunmaması muhakemeye engel olur. Fakat bulunması muhakemeyi gerektirmez.<sup>49</sup> Vergi suçu raporu, (bazı inceleme elemanları için buna ilaveten defterdarlık veya bölge müdürlüğü mütalaası) olmadan hazırlık soruşturmasına başlamış ise, farkına varıldığında soruşturmaya ara verilir ve vergi incelemesini talep eder. Soruşturmayı inceleme sonucu düzenlenen vergi suçu raporundan sonra devam eder. Bu şart gerçekleşmeden dava açılmış ise, farkına varıldığında mahkemece “Muhakemenin durması” kararı verilir ve inceleme sonucu beklenir.<sup>50</sup> Bununla yetkili ve uzman makamların yargılama makamını aydınlatması

<sup>47</sup> Bumin Doğrusöz, 306 sayılı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ve Hukuku, Dünya 27 Haziran 2002 Perşembe Sh. 11.

<sup>48</sup> Buna “koğuşurma” veya “takip” şartı da denmektedir.

<sup>49</sup> Kunter/Yenisey age sh. 39.

<sup>50</sup> Age sh. 97.

amaçlanmaktadır. Vergi suçu raporu ve gerekiyorsa mütalaa olmadan karar verilmesi bozma nedenidir.<sup>51</sup>

Vergi suçu raporunda ulaşılan sonuç, savcıcıyı bağlamaz. Yani mütalaa olumlu olduğu halde savcı kamu davası açmayacağı gibi, olumsuz olmasına rağmen dava açabilir.<sup>52</sup> Savcı dava açmaz ise, suçtan zarar görmüş olan Hazinesinin vekili, olan Hazine Avukatı, en yakın Ağır Ceza Mahkemesi Başkanlığına 15 gün içinde itiraz eder. İtiraz kabul edilirse dava açılır.

Yukarıda yaptığımız açıklamalar ceza muhakemesinin hazırlık soruşturması kısmı ile ilgilidir. Son soruşturma devresinde vergi suçu raporu duruşmada okunacak belgeler (evrak) arasındadır (CMUK md. 249/I)<sup>53</sup>. bu raporlar üzerine istizaha (açıklamaya) ihtiyaç duyulursa vergi suçunu düzenleyen inceleme elemanının yazılı veya sözlü mütalaaları (görüşleri) alınır (CMUK 249/II).

### SONUÇ

Vergi incelemesi, revizyon ve muhasebe konularında yetişmiş, bilgi sahibi ve bu konuda yetkili memurlar tarafından yapılır. Bu incelemeler sırasında veya böyle bir inceleme sonucunda vergi suçu işlendiği ortaya çıkarsa, bu husus bir vergi suçu raporu ile Cumhuriyet Savcılığına bildirilir. Bu bildirme işi incelemeyi yapan Maliye Müfettişi, Hesap Uzmanı, Gelirler Kontrolörü veya bunların muavin veya stajyeri ise doğrudan doğruya, diğer inceleme elemanları ise ilgili Defterdarlık veya Gelirler Bölge Müdürünün mütalaasıyla birlikte yapılır. Bildirme bir zorunluluktur. Bildirmeme sorumluluğu gerektirir. Bildirme için kastın varlığının araştırılması gerektiğini bildiren 306 sayılı VUK’nu Genel Tebliğini, bu konuda Cumhuriyet Savcısının yetkisinin tartışmalı olduğu hususu ile birlikte değerlendirmek gerekir.

Vergi suçu raporu, ceza muhakemesinde uzman ve yetkili memur tarafından verilmiş bir mütalaadır. Bu mütalaanın bulunmadığı hazırlık soruşturması sırasında anlaşılırsa, soruşturmaya ara verilip, savcılık inceleme talep eder. Son soruşturma devresinde anlaşılırsa, “durma” kararı verilir ve inceleme sonucu beklenir. Vergi suçu raporu olmadan verilmiş karar, temyiz edilirse usulden bozulur.

<sup>51</sup> 9 C.D. 06.11.1990, E. 1990/2860, K. 1990/3641.

<sup>52</sup> Kunter/Yenisey, age sh. 91, Yusuf Karakoç, age sh. 60.

<sup>53</sup> CMUK 249/I madde şöyledir. “Sanığın tavrı hareketine dair şahadetnameler müstesna olmak üzere başka bir şahadetname veya mütalaayı muhtevi olarak resmi dairelerden yazılı evrak ile muayeneyi havi tabip veya bilirkişi raporları okunabilir.”