

## VERGİ İNCELEME ELEMANININ VERGİ CEZA MUHAKEMESİNDEKİ YERİ

Bekir BAYKARA  
Avukat  
Ankara Barosu Üyesi

### GİRİŞ

(Not:Bu makale Vergi Dünyasının Eylül 2004 277. sayısında yayınlanmıştır.)

Vergi suçlarına ilişkin koğuşturma, vergi incelemesi ile başlar. Kamu davasını açma yetkisine sahip Cumhuriyet Savcısı da vergi suçunu, genellikle vergi inceleme elemanlarınca düzenlenmiş bir vergi suçu raporu ile haber alır. Ancak Savcı suçu sair suretle öğrenirse, gene inceleme istemek ve vergi inceleme elemanının mütalaasını içeren vergi suçu raporunu beklemek durumundadır. Vergi suçu raporu olmadan dava açamaz. Dava açılmış ise vergi suçu raporunu beklemek üzere “durma kararı” verilir. Vergi suçu raporu vergi ceza muhakemesinde “dava şartı”dır.

Görüldüğü gibi, vergi ceza muhakemesinde, vergi suçu raporu, bu raporun düzenlenmesi için yapılan tahkikat niteliğindeki vergi incelemesi ve bu incelemeyi yapan ve vergi suçu raporunu düzenleyen vergi inceleme elemanı temel öğelerdendir.

“Vergi suçu raporu” ve bu raporun vergi ceza muhakemesindeki yeri, kısa bir süre önce Vergi Dünyası’nda yayınlanan bir makalede incelemiştik<sup>1</sup>. Bu yazımız ile, konuyu tamamlamış oluyoruz.

Yazımız, vergi inceleme elemanının vergi ceza muhakemesindeki yerini belirlemeye yöneliktir. Vergi ceza muhakemesini, adli vergi suçlarının yani VUK 359. ve 360. md.lerde düzenlenmiş suçların yargılanması olarak anlıyoruz. Bu bakımdan idari vergi suçlarının yargılanması (idari yargılama usulü) konumuz dışındadır.

Konu giriş bölümü dışında üç ana bölüm halinde sunulmuştur. Birinci bölümde vergi inceleme elemanı ve vergi inceleme yetkisi ele alınmıştır.

İkinci bölümün konusu ceza muhakemesidir. Bu bölümde ceza muhakemesi çok kısa ve ana hatları ile incelenecektir. Konumuzla ilgisi dolayısıyla ceza muhakemesinde görev alanlar (muhakeme özneleri) üzerinde özellikle durulacaktır.

Üçüncü bölümde, asıl konumuz olan vergi inceleme elemanının vergi ceza muhakemesindeki yeri ele alınacaktır. Bölüm üç alt bölümden oluşmaktadır. Bunlar “vergi

---

<sup>1</sup> Bekir BAYKARA Vergi Suçu Raporu ve Vergi Ceza Muhakemesindeki Yeri, Vergi Dünyası, Mayıs 2004, Sayı 273

ceza muhakemesi” “vergi ceza muhakemesi özneleri” ve “vergi inceleme elemanının vergi ceza muhakemesindeki yeri”dir son bölüm özet ve varılan sonucu içeren “sonuç” bölümüdür.

## **I-VERGİ İNCELEME ELEMANI VE VERGİ İNCELEME YETKİSİ**

### **A-Genel Olarak**

Şimdiki vergi sistemimizin temeli 1949-1950 yıllarında atılmıştır. Sistem esas itibariyle mükellefin beyanına dayanmaktadır. Beyana dayanan sistemin başarısı, denetime bağlıdır. Denetimin önemi “vergi demek tetkik (denetim-inceleme) demektir” şeklinde ifade edilmiştir<sup>2</sup>. Bu anlamda, modern bir vergi sisteminin başarı ile uygulanması, vergi hasılatının artması, yeni vergi telakkisinin (düşüncesinin) ve vergi ahlakının oluşabilmesi doğrudan doğruya vergi tetkik (denetim) işinin örgütlenmesindeki mükemmeliyete bağlıdır<sup>3</sup>.

Sistem için zaruri olan vergi incelemesi vergi inceleme elemanları (Revizörler<sup>4</sup>) tarafından yapılacaktır. Bu revizörlerin şahsiyet (kişilik) sahibi ve yeterli sayıda olması gerekir<sup>5</sup>. Ayrıca sistemi vergi inceleme tekniğinin geliştirmesi ve vergi istihbarat arşivleri ile desteklemek gerekir<sup>6</sup>.

Yukarıda VUK’nu ve GVK’nunlarının Grekçelerinden yaptığımız alıntılar<sup>7</sup> vergi incelemesinin ve vergi inceleme elemanının mali açıdan vergi sistemimiz açısından gerekliliğini ve önemini yeteri kadar açıklamaktadır. Bu önem ve gereklilik mali açıdan olduğu kadar hukuki açıdan da mevcuttur. Çünkü beyana dayanan farkı dışında bütün tarhiyat ve ceza kesme işlemlerinde esas itibariyle incelemenin varlığı aranmaktadır.

Bu bölümde en son olarak, terminoloji (adlandırma) üzerinde durmak istiyoruz.

“Vergi incelemesi” için 5432 sayılı VUK’da “vergi tetkiki” deyiimi kullanılmaktadır. “İncelemeye yetkililer” deyiimi de “tetkike yetkililer” olarak karşılanmaktadır. 5432 sayılı VUK’nun gerekçesinde, vergi tetkiki hakkında geniş açıklama için 5421 sayılı kanunun

<sup>2</sup> 02.06.1999 tarih ve 5421 sayılı Gelir Vergisi Kanunu Gerekçesi IV/3 bölümü

<sup>3</sup> GVK Gerekçesi, IV/3. bölüm.

<sup>4</sup> “Revizör” kelimesi “vergi tetkik unsuru” karşılığı olarak 07.06.1999 tarih ve 5432 sayılı VUK’nun gerekçesinin I/10 bölümünde kullanılmaktadır.

<sup>5</sup> VUK Gerekçesi I/10. bölüm.

<sup>6</sup> VUK Gerekçesi, I/10. bölüm

<sup>7</sup> Bu alıntılar halen yürürlükte olan 1961 tarihli 193 sayılı GVK ve 213 sayılı VUK’nun gerekçelerine ait değildir. 1949 tarihli 5421 sayılı GVK ve 5432 sayılı VUK’na aittir. Ancak halen yürürlükte olan kanunlar için de geçerlidir. Çünkü yeni kanunlar, eskilerinden çok farklı değildir. S. Tuncer’in Yaklaşım 2004 Haziran ayı 138. sayısında yayınlanan “ Bazı Temel Kanunlar Yeniden Yazılmalı ” başlıklı makalesinde dediği gibi, esas itibariyle eski kanunların yeniden yazımıdır.

gerekçesine yollamada bulunmaktadır. 5421 sayılı GVK'nun gerekçesinde ise "tetkik"<sup>8</sup> ve "murakabe"<sup>9</sup> deyimleri (ve) bağlacı ile birlikte kullanılmaktadır.

Gerekçelerde, inceleme elemanı için "revizyon"<sup>10</sup> yapan anlamında "revizör" deyimini de kullanılmaktadır. Esasen aynı metinlerde vergi incelemesinde esas görevli olan ve 1949 vergi reformu ile birlikte tesis edilen hesap uzmanlığı için de "revizör" deyimim kullanılmaktadır.

Günümüzde de "vergi incelemesi" için "vergi denetimi" "vergi revizyonu" "vergi kontrolü" vergi incelemeye yetkili olanları belirlemek için de "vergi inceleme elemanı" "denetim elmanı" gibi deyimler kullanılmaktadır. VUK'nun 135. maddesinde sayılan vergi incelemeye yetkililerin unvanları da değişik terimlerle aynı hususu yani "inceleme ve denetim"i ifade etmektedir.

### **B- Vergi İncelemesine Yetkili Olanlar**

VUK 135. md.si, "incelemeye yetkililer" başlığı altında vergi incelemeye yetkili olan kamu görevlilerini saymıştır. Uğraşı yoğunluğuna göre bunlar hesap uzmanları ve yardımcıları, gelirler kontrolörleri ve stajyer gelirler kontrolörleri, vergi denetmenleri ve yardımcıları, Maliye Müfettişleri ve muavinleridir. Ayrıca Takdir Komisyonları da inceleme yetkisine sahiptirler (VUK 75). Esas itibarıyla vergi incelemesi ile uğraşmakla birlikte, ilin en büyük mal memuru, vergi dairesi müdürleri, Maliye Bakanlığı merkez ve taşra teşkilatında görevli müdürleri<sup>11</sup> de vergi inceleme yetkisine sahiptirler.

Vergi dairesi bulunmayan ilçelerde vergi servisi mal müdürüne bağlı olarak çalışır. Vergi Dairesi Müdürünün görevlerini mal müdürleri yaparlar. Bu durumda Mal Müdürlerinin de vergi inceleme yetkisi vardır.<sup>12</sup> Danıştay, Vergi dairesi müdürünün izinli olduğu dönemde müdür yardımcısı tarafından imzalanan vergi inceleme raporuna dayanılarak tarh edilen vergiyi onamıştır.<sup>13</sup> Bu bağlamda, bu kuralı vergi incelemeye yetkili diğer daire amirlerine vekalet halinde de uygulamak gerekir. Ancak vergi inceleme elemanlığına vekalet

<sup>8</sup> "Tetkik" TDK sözlüğünde "inceleme" olarak karşılanmakta Ferit Develioğlu'nun Osmanlıca-Türkçe Ansiklopedik Lügatinde "tedkik" olarak yer almakta ve Arapça "dikkat"ten geldiği işaret edilerek, dikkatle araştırma, araştırılma inceden inceye yoklama, inceleme olarak açıklanmaktadır.

<sup>9</sup> "Murakabe" TDK sözlüğünde "denetim" olarak karşılanmaktadır. F. Develioğlu'nun sözlüğünde ise Arapça "rukuk"tan geldiği işaret edilerek, bakma, gözetme, gözaltında bulundurma ve denetleme, kontrol olarak karşılanmaktadır.

<sup>10</sup> "Revizyon" Fransızca "revision"dan gelen bu kelime Almanca'da da aynı şekilde yazılıp kullanılmaktadır. Almanca sözlükte Latince "revidere"den geldiği işaret edilerek yeniden gözden geçirme (nochmalige durchsicht) ve muhasebe anlamında defterlerin kontrolü olarak karşılanmaktadır. (Wahrig Deutsches Wourterbuch, Mosaik Yayınevi, Münih 1986).

<sup>11</sup> Bu yetki 1988 tarih ve 4369 sayılı Kanunla verilmiştir.

<sup>12</sup> Mehmet Ali Özyer, Vergi Usul Kanunu Uygulaması (Açıklama ve Örneklerle), Ankara 2001, Sh. 178.

<sup>13</sup> 11. D. 25.10.1995, E. 1995/2828, K. 1995/2794.

olmadığından bu kural uygulanamaz.<sup>14</sup> Buna karşılık Danıştay-Sayıştay denetçilerinin, 832 sayılı Sayıştay Kanununa dayanarak yaptığı incelemelere göre yapılan tarhiyatı “yok hükmünde” sayarak iptal etmiştir.<sup>15</sup>

VUK'nun 135. md.sinde sayılanlar dışında 4389 sayılı Bankalar Kanununun 5. md.sine göre, Bankalar Yeminli Murakıpları'nın (BYM) da vergi inceleme yetkisi bulunmaktadır. Fakat bu yetki, Bankalar Kanunundaki görevleri ile sınırlıdır. Ancak daha önceki bir yazımızda belirttiğimiz gibi<sup>16</sup> Danıştay'ın bir kararı<sup>17</sup> BYM'nin vergi inceleme yetkisinin niteliği konusunda tereddüde yol açmaktadır. Danıştay bu kararında BYM'nin inceleme yetkisinin VUK 135. md.ne göre bir inceleme yetkisi olmadığı yönündedir. Danıştay'a göre bu yetki bankaların VUK 135. md.de kast edilen inceleme yetkisi değil, bankaların vergi ödev ve sorumluluklarını yerine getirip getirmediğini kontrole yönelik bir yetkidir. Bununla beraber, Danıştay'ın bir başka dairesi BYM'nin yaptığı bir incelemeye dayanan tarhiyatı onaylamıştır.<sup>18</sup>

Maliye Bakanlığı, VUK 135 ve 4389 S. Bankalar Kanunu ile belirlenen vergi inceleme elemanları dışında kalan denetim elemanlarından gelen vergi inceleme raporlarına dayanarak tarhiyat yapılmayacağını 30.04.1991 tarih ve 1991/6 sayılı Uygulama İç Genelgesi ile bildirmiştir.<sup>19</sup> Buna rağmen bu tür işlemler yapıldığında Danıştay tarhiyatı iptal etmektedir.<sup>20</sup>

Vergi inceleme yetkisi, incelemeye yetkili olanların, usulüne uygun bir suretle atanmaları ile başlar. Bu nedenle inceleme elemanlarının kendi iç düzenlemelerine göre yetkisiz muavin veya stajyer olması, bunlar tarafından talep edildiğinde ibrazı engellemez.<sup>21</sup> Son olarak bölge düzeyinde denetim yapan vergi denetmenlerinin inceleme yetkilerinin buldukları il ve bölge ile sınırlı olmadığını belirtelim.<sup>22</sup>

## **C-Vergi İnceleme Elemanının Yetkileri**

### **1-Genel Olarak Yetki**

Vergi incelemesi, bir iş, bir görev, bir fonksiyondur. Bu görev, vergi toplama faaliyetinin önemli bir parçasıdır. Her kamu görevi gibi, bu görevin yerine getirilmesi devlet gücünün kullanılmasını gerektirir. “Yetki” devlet gücünü (iktidarını) kullanma hakkıdır.

<sup>14</sup> M. Özyer age sh. 180.

<sup>15</sup> D. 3. D. 16.06.1998, E. 1997/2939, K. 1998/2348.

<sup>16</sup> Bekir Baykara, Vergi Suçu Raporu ve Vergi Ceza Muhakemesindeki Yeri, Vergi Dünyası (Mayıs 2004 Sayı 273, sh. 14).

<sup>17</sup> Danıştay 3 D. 14.10.1994 Tarih E. 1998/705, K. 1999/3359.

<sup>18</sup> D. 7. D. 20.12.2000 tarih, E. 199/294, K. 2000/4088.

<sup>19</sup> Özyer. Age. Sh. 129.

<sup>20</sup> Danıştay 3. D. E. 1996/4412, K. 1998/695 sayılı kararında iş müfettişi raporuna dayanılarak vergi tarh edilemeyeceğine hükmedilmiştir.

<sup>21</sup> Özyer age. Sh. 179.

<sup>22</sup> Yılmaz Özbalcı, Vergi Usul Kanunu Yorum ve Açıklamaları, Ankara 1999, Sh. 407.

Ancak bu hak, özel hukukta olduğu gibi, hak sahibinin (hukuk çerçevesinde) dilediği gibi kullanabileceği bir yetki değildir.<sup>23</sup> Kamu hukukunda “yetki” istenildiği gibi kullanılacak bir hak değil, yükümlülüktür.<sup>24</sup> Ödevdir. Bu anlamda görev (fonksiyon) objektif olarak görülen ifa edilen bir iştir. Bu işin etken (aktif) özneye göre görünümü “yetki” pasif (edilgen) özneye göre görünümü ise “ödev”dir. Ödev ise, yapılması yerine getirilmesi zorunlu olan bir davranıştır. Görüldüğü gibi “yetki” ve “ödev” görev madalyasının iki yüzüdür. Bu bakımdan yetki iki yüzü keskin kılıç gibidir. Yani görevin gerektirdiği yetkiyi kullanmamak da, görevin gereğini aşar bir şekilde kullanmak da görevliyi sorumlu kılar.

Yetkinin kaynağı mevzuattır. Mevzuat Anayasa’yı ve yasama organınca çıkarılan kanunlar ile bunlara dayanılarak yapılan idari düzenlemeleri (tüzük, yönetmelik, tebliğ, genelge v.s.) ifade eder. Yetkiyi kullanacak makam veya kişi kanunla belirlenir. Yetkinin sınırları, (görev) ve kullanılan tarzı ve usulü mevzuat tarafından belirlenir. Örneğin, vergi incelemeleri sırasında “arama” yetkisi vardır. Ancak bu yetkinin “sulh yargıcının kararına” dayanması gerekir (VUK Md. 142). Sulh hakiminden karar almadan arama yapan bir inceleme elamanı, yetkisiz iş yapmıştır. Bu nedenle sorumlu olur.

## **2-Vergi İnceleme Elemanının Yetkileri**

Vergi inceleme görevinin tanımı VUK 134. md.de yapılmıştır. Kanun bu görevin ifası için inceleme elamanına bir dizi yetki tanımıştır. Bunlar başlıklar halinde aşağıda sıralanmıştır.

-Yoklama (VUK 127 ila 133)

-Bilgi isteme (VUK 148)

-Tutanak alma (VUK 141-148)

-Defter ve belge ibrazını isteme (VUK 256)

-Mükelleften izahat (açıklama) isteme (VUK 257)

-İşyerini gezme, görme, tespit yapma (VUK 257)

-Mükelleften çalışma yeri isteme (VUK 257)

-İşletmede envanter yapma (VUK 134)

-Arama yapma (VUK 142-147)

-Teminat isteme, ihtiyati haciz ve ihtiyati tahakkuk için vergi dairesinden talepte bulunma (6183 S. Kanun Md. 9, 13, 17).

<sup>23</sup> Örneğin, (A) nın (B)’den olan alacağı için, istediği zaman icraya başvurmak, isterse tecil etmek, isterse alacağından vazgeçmek hakkı (yetkisi) vardır. Ancak aynı alacak devletin bir vergi alacağı ise, tahsil etmek yetkisi bir ödevdir. Tecil yetkisi de vardır. Ancak bunun şartları kanun ile belirlenmiştir.

<sup>24</sup> Bahtiyar Akyılmaz, İdare Hukuku Konya 2004, Sh. 283.

- Yurtdışına çıkış yasağı koyma<sup>25</sup>
- Vergi tarhi ve ceza kesimi için vergi inceleme raporu yazma (VUK 35, 364, 366).
- Vergi suçu raporu yazma ve savcılığa bildirme (VUK 367).

## II-CEZA MUHALEMESİ

### A-Genel Olarak Ceza Muhakemesi

Vergi ceza muhakemesi genel ceza muhakemesinin bir parçasıdır. Bu nedenle, vergi ceza muhakemesini anlayabilmek için ana hatlarıyla genel ceza muhakemesinin bilinmesine gerek bulunmaktadır. Bu amaçla ceza muhakemesi ve ceza davasının yürüyüşünü aşağıda açıklamaya çalıştık.<sup>26</sup>

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 tanınmamıştır. Ancak suçtan zarar gören, açılan kamu davasına “müdahil” sıfatıyla katılabilir.

Bir suçun işlendiği zehabını (şanısını) 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

<sup>25</sup> Bu konuda geniş bilgi için bkz. Tugay Yücel, Vergi Borcu Nedeniyle Yurtdışına Çıkış Yasağı Uygulamasının İrdelenmesi Ve Öneriler, Mükellefin Dergisi, Mayıs 2000 Sayı 89 sh. 16. v.d.

<sup>26</sup> Bu bölüm Vergi Dünyası Dergisinin Mayıs 2004 sayısında yayınlanan Vergi Suçu Raporu ve Vergi Ceza Muhakemesindeki Yeri başlıklı makalemizin I. bölümünden alınmıştır.

yorumlanmamalıdır.<sup>27</sup> Bu takdir yetkisi sadece şüpheye dayanan dolaylı delillerin yeterli kabul edilmemesi şeklinde olabilir.<sup>28</sup> Suçun işlendiğini gösteren maddi kanıtların varlığı halinde dava açılması gerekir.<sup>29</sup> Örneğin, bir tanık veya bir başka maddi delil az da olsa failin suçu işlediğini gösteriyorsa savunmanın delilleri çok daha güçlü de olsa savcı davayı açmalı, delillerin takdirini mahkemeye bırakmalıdır.<sup>30</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>31</sup> Prof. Bahri Öztürk kasten işlenebilen bir suçta kastın bulunmadığı tartışmasız bir şekilde ortada ise, dava açılmayabileceğini belirtmektedir.<sup>32</sup> Prof. Selahattin Keyman'da manevi unsur yok ise koğuşturmama kararnameşi verilmesi gerektiği görüşündedir.<sup>33</sup> Uygulamacılar hukuka uygunluk nedenleri konusunu da savcının takdir etmeyip, aleni yargılamaya bırakması gerektiği düşüncesindedirler.<sup>34</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 kararnameşi” 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

<sup>27</sup> Kubilay Taşdemir, Ramazan Özkepir, Açıklamalı-İçtihatlı Ceza Muhakemeleri Usulü Kanunu, Ankara 2002, Sh. 355.

<sup>28</sup> İsmail Malkoç, Mahmut Güler, Uygulamalı Ceza Muhakemeleri Usulü Kanunu, Ankara, C. 1 Sh. 588.

<sup>29</sup> Kubilay Taşdemir, Ramazan Özkepir, age. Sh. 355.

<sup>30</sup> 6 ve 7 no'lu dipnotta gösterilen eserler aynı sayfalar.

<sup>31</sup> Yukarıda 6 ve 7 no'lu dipnotta gösterilen eserler aynı sayfalar.

<sup>32</sup> Bahri Öztürk, Uygulamalı Ceza Muhakemesi Hukuku, Ankara 1994, Sh. 183.

<sup>33</sup> Selahattin Keyman, Ceza Muhakemesinde (Asıl Ceza Muhakemesinde) Savcılık, Ankara 1970, Sh. 110.

<sup>34</sup> İsmail Malkoç, Mahmut Güler, age Sh. 588

olduğu, suçun kanuni unsurları ile uygulanması gereken kanun maddeleri, deliller ve duruşmanın yapılacağı mahkeme gösterilir (CMUK md. 163). İddianamenin mahkemeye verilmesiyle ceza davasının “son soruşturma” safhasına geçilmiş olur.

Hazırlık soruşturmasının, yazılılık, gizlilik, dağınkılık ve gecikmezlik gibi özelliklerine karşılık, son soruşturmanın özellikleri, sözlülük, açıklık, bağıllık ve yüze karşılıktır.

Ceza muhakemesinde son soruşturma, kamu davasının açılmasıyla başlar, duruşma hazırlığı ve duruşma aşamalarından geçerek son karar (hüküm verme) bölümünde verilecek hükümle 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 sanığındır” 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.

### **B-Ceza Muhakemesine Katılan Kişiler (Ceza Muhakemesi Özneleri)**

Muhakeme, “hukuki bir uyuşmazlığı çözmek üzere yargılama (=kaza) organlarının yaptığı faaliyet dolayısıyla meydana gelen hukuki ilişkilerin özneleri tarafından yapılan işlemlerin bütünüdür.<sup>35</sup> Bu öznelerin erklerini ödevlerin muhakeme hukuku gösterir.<sup>36</sup> Ceza muhakemesinde, medeni muhakemeden farklı olarak, davalı ve davacı adını alan taraf

<sup>35</sup> Nurullah Kunter, Feridun Yenisey, (Muhakeme Hukuk Dalı Olarak) Ceza Muhakemesi Hukuku. 10. Baskı, İstanbul 1998 Sh. 7.)

<sup>36</sup> age sh. 77.



kavramı pek kabul görmemektedir.<sup>37</sup> Ceza muhakemesinde, medeni muhakemede olduğu gibi eşit haklara sahip iki taraf (davacı-davalı) yoktur. Ceza muhakemesinde, devlet organları eli ile, bir kişinin gerçekleştirdiği (iddia edilen) bir olay açıklığa kavuşturulur ve karar üretilir.<sup>38</sup>

Görüldüğü gibi, özelliği gereği ceza muhakemesinde “süje”<sup>39</sup> (Yazımızın bundan sonraki kısmında 39 no’lu dipnotta belirttiğimiz nedenlerle suje yerine özne sözcüğünü kullanacağız.) kavramı genel olarak muhakemeye katılan ve yaptıkları işlemlerle muhakemeyi ilerleten kişilerdir<sup>40</sup>. Tanımdan, muhakemeye katılan her kişinin özne olmadığı anlaşılmaktadır. Bu bakımdan yazarlar muhakeme öznelerinin sayısı konusunda hemfikir değildirler. Öznelerin ceza muhakemesindeki konumu konusunda da birlik bulunmamaktadır.

Konunun, birinci derece özneler, ikinci derece özneler ayrımı yaparak incelemenin doğru olduğu düşüncesine katılıyoruz<sup>41</sup>.

Birinci derece muhakeme özneleri, hakim, savcı, sanık, müdafî, şahsi davacı, katılan (müdahil) dir. İkinci derece muhakeme özneleri ise, ceza muhakemesinde ikinci planda kalan öznelerdir. Bunlar şahsi davacı ve katılanın avukatları, tarafların seçtiği bilirkişiler (teknik müşavirler) ile zabıt katipleri, kolluk memurları, tanık, tercüman ve bilirkişilerdir.<sup>42</sup> Bunlardan yazı konumuzla sıkı ilgisi bulunan, hakim, savcı, sanık, müdafî, katılan (müdahil), kolluk, zabıt katibi, tanık ve bilirkişi aşağıda incelenmiştir.

Muhakeme özneleri görevlerini esas itibariyle belli muhakeme makamlarını işgal ederek yaparlar. Muhakeme makamları yargılama makamı, iddia makamı ve müdafaa makamıdır. Yargılama makamı hakimlik ve mahkeme makamı olarak ayrılır. Mahkeme esas itibariyle son soruşturma safhasında yargılama görevi yapan makamdır. Hakimlik ise,

<sup>37</sup> Faruk Erem, Ceza Usulü Hukuku, Ankara 1978, Sh. 87 v.d.

<sup>38</sup> Feridun Yenisey, Hazırlık Soruşturması ve Polis ( Uygulanan ve Olması Gereken Ceza Muhakemesi Hukuku) Üçüncü Baskı, İstanbul 1993, Sh. 50.

<sup>39</sup> “Süje” sözcüğü TDK’nun Türkçe Sözlüğünde yer almamaktadır. Diğer bir Türkçe Sözlükte (Ali Püsküllüoğlu) ve Osmanlıca Türkçe Sözlükte (Ferit Develioğlu) de bulunmamaktadır. Ancak Karl Steuerwald’ın Türkçe-Almanca sözlüğünde (ABC Yayınevi Ankara 1998) süje maddesi bulunmakta ve Almanca “subjekt” (özne), Thema (konu) gibi anlamlarda karşılanmaktadır. Wagrig Deutshes Worterbuch’a baktığımızda da “subjekt” yani “süje” nin Türkçe “özne” kavramı karşılığı anlaşılmaktadır. Ancak ceza muhakemesi ile ilgili kitaplar ısrarla “süje” sözcüğünü kullanmakta parantez içi de olsa (özne) dememektedirler. (Yukarıda verdiklerimiz dışında bkz. Nevzat Toroslu Ceza Muhakemesi Hukuku, Ankara 1998, Sh. 90, Erol Cihan, Feridun Yenisey, İstanbul 1997, Sh. 63. Nur Centel, Hamide Zafer Ceza Muhakemesi Hukuku, İstanbul 2003, Sh. 78, Doğan Soyaslan, Ceza Muhakemeleri Usulü Hukuku, Ankara 2000 Sh. 23. Erdener Yurtcan Ceza Yargılaması Hukuku İstanbul 1998 Sh. 58. Bu deyim dışında, konuyu “ceza muhakemesine katılanlar” başlığı altında inceleyen iki kitap için bkz. Bahri Öztürk, Uygulamalı Ceza Muhakemesi Hukuku, Ankara 1994, Sh. 199 vd. ve Ali Şafak Vahit Bıçak, Ceza Muhakemesi Hukuku ve Polis, 2. Baskı Ankara, 1999, sh. 75 vd.). Bu nedenle biz de konuyu ceza muhakemesine katılanlar başlığı altında fakat “süje” kavramı ile birlikte ele aldık. Ancak Türkçe’de yaygın olmaması ve söylenme zorluğu nedeniyle “süje” yerine ve aynı anlama gelmek üzere “özne” sözcüğünü tercih ediyoruz.

<sup>40</sup> Feridun yenisey age sh. 50

<sup>41</sup> Kunter/Yenisey Sh. 289.

<sup>42</sup> Kunter/Yenisey Sh. 289.

mahkemenin görevli olmadığı hallerde yargılama işini yapan makamdır.<sup>43</sup> Bu makalemizde makamları ve örgütleri değil, başlıktaki konumuz ile ilgisi dolayısıyla bu makamları işgal eden bazı kişiler incelenecektir.

**Hakim**, ceza muhakemesinde yargılama makamını işgal eden muhakeme öznesidir. Hakim yargılama faaliyetini yürütür, iddia ve savunma makamlarının görüşlerinin sentezini yaparak maddi gerçeğe ulaşır ve ilgili hukuk kurallarını olaya uygulayarak hüküm kurar.<sup>44</sup> Bu anlamda hakim (yargıç) muhakeme olgusunun en önemli öznesidir. Hakimle kanunda belirtilen niteliklere sahip olanlar arasından seçilip kanuna uygun suretle atanırlar. Eğitim ve staj dönemlerinden sonra, göreve başlarlar. Hakimler görevlerini yaparken bağımsızdırlar. Yani emir almazlar, özgürce ve vicdanlarına göre karar verirler. Ceza hakimi hukuka ve vicdanına göre karar verir. Bu karardan dolayı da sorumsuzdur. Hakimlerin bağımsızlığını sağlayacak teminat (güvence) kanunlarla sağlanmıştır. Hakimler muhakeme içindeki etkilerden de bağımsız olmalıdırlar. Buna hakimin tarafsızlığı denir. Kanunlarda tarafsızlığı sağlayacak gerekli düzenlemeler mevcuttur.

**Savcı**, iddia makamını işgal eden muhakeme öznesidir. Savcının görevi, suçtan zarar gören Devlet veya kamu adına kamu davasını açmak ve bu davayı yürütmektir. Kamu davasını açmak için bir “hazırlık soruşturması” yapmak gerekir. Bu görev de savcıdır. Hazırlık soruşturması doğrudan doğruya savcı tarafından yapılabileceği gibi savcının yardımcısı konumundaki (CMUK 90) zabıta (polis veya jandarma) ya da yaptırabilir.

Hazırlık soruşturması sonunda yeterli delil varsa Savcı kamu davasını açar (CMUK 163). Savcı davayı yürütür. Kanun yollarına başvurabilir.

Savcılar hakimler ile aynı kanuna tabidir. Adalet Bakanlığı tarafından atanır.

**Sanık**, suç işlediğinden şüphe duyulan kişidir. Ancak bu şüphe basit bir şüphe değil, somut kanıta dayanan bir şüphedir. “Sanık”lık bir hukuki durumu, statüyü ifade eder. Bu bakımdan sanık sıfatının oluştuğu an önemlidir. Çünkü kişiye sanık sıfatı verildiği andan itibaren belli hakları doğacak,<sup>45</sup> bazı mükellefiyetler yüklenecektir.<sup>46</sup> Ceza muhakemesinde kişi sırasıyla şüpheli, sanık, ceza davalısı<sup>47</sup> ve mahkum durumunda olabilir. Şüpheli, fail olma ihtimali bulunduğu düşünülen bu konuda basit dayanak noktaları bulunan kişidir.<sup>48</sup> Sanık fail olma ihtimali konusunda somut olaylara dayanan kuvvetli şüphe bulunan kişidir.<sup>49</sup> Ceza

<sup>43</sup> Age sh. 153

<sup>44</sup> Centel/Zafer age Sh. 353.

<sup>45</sup> Centel/Zafer age Sh. 104

<sup>46</sup> Kunter/Yenisey age Sh. 405

<sup>47</sup> Bu deyim için bkz. Kunter/Yenisey age

<sup>48</sup> Centel/Zafer age Sh. 104

<sup>49</sup> Kunter/Yenisey age Sh. 405

davalısı denen ve genellikle sanık denilmeye devam edilen kişi ise, hakkında ceza davası açılmış kişidir. Yapılan muhakeme sonunda şüphe yenilir, şüphenin yerini belirlilik alır. Bu belirlilik suç işlendiği yönünde ise sanık mahkum veya hükümlü halini alır. Suç işlenmediği yönünde ise hüküm “beraat” şeklinde olur.

Şüphelinin sanık halini alması, kişi hakkında belli işlemlerin yapılmasına bağlıdır. Hangi işlemlerin kişiyi sanık haline getirdiği yani sanıklık statüsünün başlangıcı tartışmalıdır. Sanık durumuna gelme anı, sanık haklarını kullanma açısından önemlidir. Kişi (en geç) hakkında kamu davası açıldığında sanık haline gelir. Hazırlık soruşturması sırasında hakim tarafından sorguya çekildiği veya hakkında tutuklama kararı verildiği anda da kişi sanık halini alır. Bu konular tartışmalı değildir. Ancak kolluğun yaptığı işlemlerin kişiyi sanık haline getirip getirmediği tartışmalıdır. Bir kısım yazar bu işlemlerin kişiyi sanık haline getirmede görüşündedir.<sup>50</sup> Bir kısım yazar da bazı kolluk işlemlerinin kişiyi sanık statüsüne soktuğu düşüncesindedirler. Bu yazarlara göre yakalama ve yakalama sonrası ifade<sup>51</sup> kişiyi sanık haline getirir.<sup>52</sup> Ancak kişi kendi geldi ve ifade verdi ise ve kolluk kişiye bir suç yükler biçimde soru sormaya başlamışsa sanıklık sıfatı kazanılır ve CMUK 135. md.ye uygun ifade alınır.<sup>53</sup>

Hukukumuzda, tüzel kişiler sanık olmazlar, sanık gerçek kişi olmalıdır. Ancak yeni ceza kanunu tasarısında, tüzel kişiler de suç faili<sup>54</sup> olabilmektedir.<sup>55</sup> VUK'nun 353. md.sinin son fıkrası hapis cezasını gerektiren vergi suçları bakımından tüzel kişilerin sanık olamayacağını ifade eder.

**Müdafi**, sanığın avukatıdır. Sanıkla birlikte müdafa (savunma) makamında yer alır. Ceza muhakemesi sistemimiz işbirliği esasına dayanmaktadır. Başlangıçta da belirttiğimiz gibi, muhakeme sonuç verilecek hüküm, iddia (savcı) ve müdafa (sanık ve avukatı)nın görüşleri sonucunda oluşan sentezdir. Bu nedenle, meslekten hukukçu olan savcının karşısında, sanığa yardımcı olmak üzere bir avukatın bulunması, eskiden beri genel kabul görmüş bir uygulamadır. Kanunlar avukata müdafi sıfatı ile belli hak ve görevler yüklemiştir. Müdafi, sanığın beraat etmesi veya hak ettiği kadar fazla ceza almaması yönünde gayret sarf eder. Bu şekilde doğru hüküm verilmesi ve maddi gerçeğe ulaşılması için yardımcı olur.

<sup>50</sup> Kunter/Yenisey age sh. 407.

<sup>51</sup> Ceza Muhakemesinde “ifade” ve “sorgu” iki ayrı kurumu ifade eder. İfade polis tarafından alınan tutanaktır. Oysa sorgu ancak bir hakim tarafından yapılabilir.

<sup>52</sup> Centel/Zafer age sh. 107.

<sup>53</sup> Age sh. 108.

<sup>54</sup> Fail, suç teşkil eden fiili işleyen kişidir. “Faillik” ceza hukukuna ait bir kavramdır. “Sanık ve sanıklık” ise suç işlediği sanılan ve bu nedenle hakkında ceza soruşturması yapılan kişidir. Bu nedenle ceza muhakemesi kurumudur.

<sup>55</sup> Sulhi Dönmezer, Genel Ceza Hukuku Dersleri, İstanbul 2003, Sh. 253.

**Müdahil (katılan):** Suçtan zarar gören kişi ceza davasında iki statüde yer alır. Suç, kamu davasını gerektiriyor, yani dava savcı tarafından açılıyor ise suçtan zarar görenin konumu “müdahil” dir. Müdahil olmak için mahkemeye dilekçe ile başvurulur. Dilekçe kabul edilirse müdahil sıfatı kazanılır. Kişi bu sıfatla iddiada bulunabilir, soru sorabilir, kanun yollarına başvurabilir. Gerçek kişiler gibi tüzel kişiler de müdahil olabilir. Müdahil mahkemede bizzat ve/veya avukatı vasıtası ile hazır bulunabilir. Müdahale Kurumu CMUK 365-372. maddelerinde düzenlenmiştir. Bazı hallerde kamu davası açılmasına gerek görülmemiştir. Bu durumda suçtan zarar gören ceza davasını kendisi açar ve yürütür. Buna “**şahsi davacı**” denir. Bu kurum CMUK 344-364. md.lerde düzenlenmiştir.

**Zabıt katibi**, hakimin yardımcısıdır. Büro işlerinde görev alır, duruşmada tutanakları yazar, hakimle birlikte imzalar. Tarafsız olmalıdır. Hakim gibi zabıt katibi de reddedilebilir.<sup>56</sup>

**Zabıta (kolluk)**, hazırlık soruşturmasında savcıdan sonra en önemli öznedir. Savcının yardımcısıdır (CMUK Md. 90). Genel kolluk, polis ve Jandarma’dır. İç İşleri Bakanlığına bağlı olarak çalışır.

Zabitanın suçları önleme görevi idari, soruşturma görevi adli görevdir. Mevzuata göre hazırlık soruşturması esas itibariyle savcındır. Fakat uygulamada soruşturma esas itibariyle kolluk tarafından yapılmakta, savcı sadece sonuç çıkarma görevini yapmaktadır.<sup>57</sup>

**Bilirkişi**, hakimlik mesleğinin gerektirdiği genel ve hukuki bilgi ile çözümlenmesi, mümkün olan konular dışında, çözümünü özel veya teknik bilgiyi gerektiren hususlarda, bilirkişinin görüşüne başvuru olan kişidir (CMUK Md. 66). Bilirkişilere tanıklar hakkındaki hükümler uygulanır. (CMUK Md. 65). Bilirkişinin tayini hakime aittir (CMUK Md. 66).

**Tanık**, yargılamada taraf olmayan ve beş duyusu ile algıladığı hususları hakim önünde açıklayan kişidir.<sup>58</sup> Herkes tanık olabilir. Bu bakımdan yaşı, cinsiyeti, medeni ehliyeti, sanığa yakınlığı önemli değildir. Yalnız bazı kişiler yeminsiz dinlenilir (CMUK Md. 52).

### **III-VERGİ CEZA MUHALEMESİNDE VERGİ İNCELEME ELEMANNININ YERİ**

#### **A-Vergi Ceza Muhakemesi**

Vergi ceza muhakemesi, genel ceza muhakemesinin bir parçasıdır. Ancak hazırlık soruşturması aşamasında genel usullerden ayrılmakta, esas itibariyle Cumhuriyet Savcısı ve Zabıta (kolluk) tarafından yapılan hazırlık soruşturması, vergi inceleme elamanı tarafından yapılmaktadır. Vergi ceza muhakemesinin doğuşu, tarihi, genel usullerden ayrılma nedenleri

<sup>56</sup> Erdener Yurtcan, Ceza Yargılaması Hukuku, İstanbul 1998, Sh. 127.

<sup>57</sup> Kunter/Yenisey age sh. 731.

<sup>58</sup> Erdener Yurtcan age sh. 274.

ile vergi ceza davasının açılması ve yürütülmesi, “Vergi Suçu Raporu Ve Vergi Ceza Muhakemesindeki Yeri” başlıklı yazımızda ayrıntılı olarak incelenmiştir.<sup>59</sup> Bu nedenle konunun ayrıntısına girmiyor bu yazımızda, söz konusu makalemize yollamada bulunmakla yetiniyoruz.

## **B-Vergi Ceza Muhakemesi Özneleri**

### **1-Genel Olarak**

Yukarıda açıkladığımız gibi, vergi ceza muhakemesi, genel ceza muhakemesinden bazı noktalarda ayrılır. Bu ayrılma hazırlık soruşturması sırasındadır. Vergi suçlarında son soruşturma safhası diğer suçlar gibidir.

Vergi ceza muhakemesi özneleri esas itibariyle, genel ceza muhakemesi ile aynıdır. Farklı olan özne vergi inceleme elemanıdır. Bazı hallerde vergi inceleme elemanının mütalaasına mütalaa ekleyen Defterdarlık makamını ve Gelirler Bölge Müdürlüğünü de özne saymak gerekir. Vergi ceza muhakemesinde, sanık ve müdahil de özellik taşıır. Bu nedenle aşağıda diğer muhakeme özneleri incelenmeyecek, sadece sanık ve müdahil ele alınacaktır. İnceleme elemanının durumu ayrı bir bölüm halinde ortaya konulacaktır. Bu bölümde, Defterdarlık ve Gelirler Bölge Müdürlüğünün de ceza muhakemesi öznesi olma özelliğine değinilecektir.

### **2-Vergi Ceza Muhakemesinde Sanık ve Sanıklık Sifatının Meydana Geldiği An**

Vergi ceza muhakemesinde sanık, VUK'nun 359 ve 360. maddelerinde yazılı suçları işlediği konusunda kuvvetli şüphe bulunan kişidir. Bu haliyle, ceza muhakemesindeki sanıktan farkı yoktur. Ancak, vergi ceza muhakemesinde sanıklık sıfatının ne zaman kazanıldığı sorusuna cevap bulmak gerekir. Sanıklık sıfatının kazanıldığı an, yukarıda belirttiğimiz gibi, sanık hakları bakımından çok önemlidir.

Vergi ceza muhakemesinde (diğer konular gibi) sanıklık sıfatının ne zaman ortaya çıktığı işlenmemiş, ele alınmamış bir konudur. Bu konuyu, yukarıda yaptığımız açıklamalar çerçevesinde ele almaya çalışacağız.

Vergi ceza muhakemesinde sanıklık sıfatının ortaya çıkma zamanı için aşağıdaki haller söz konusu olabilir.

- Vergi incelemesinin başlaması ile,
- Mükellef veya ceza sorumlusu nezdinde arama yapıldığında,
- Suç yüklendiğini gösterir biçimde soru sorarak tutanak alınmaya başlandığında,
- Savcılığa gönderilmek üzere vergi suçu raporu düzenlendiğinde,

<sup>59</sup> Vergi Dünyası Mayıs 2004, sayı 273, Sh. 9-11.

-Vergi suçu raporu düzenlenip savcılığa verildiğinde,

-Savcı kamu davası açtığında,

Eğer vergi suçu önce savcılık tarafından haber alınmış ise yukarıdaki ihtimallere, savcılığın haber aldığı anı veya inceleme için vergi dairesine gönderdiği anı da ekleyebiliriz.

Bize göre vergi ceza hukukunda sanık sıfatının kazanılması, (kollukta olduğu gibi), inceleme elemanının, mükellef veya vergi suçuna iştirak ettiği düşünülen kişiye, suç yüklendiğini gösterir biçimde soru sormaya başlaması ve bu konuda ifade almaya başlaması ile olur. Çünkü, aşağıda inceleyeceğimiz gibi, vergi ceza yargılamasından inceleme elemanı birinci dereceden muhakeme öznesidir. Suç yüklendiğini (isnad edildiğini) gösterir biçimde ifade ve tutanak alındığı veya alınmaya başlandığı andan sanık sıfatını kazanan mükellef veya VUK'nun 360. md.sine göre suça iştirak ettiği düşünülen kişinin, bu ve bundan sonraki aşamalarda sanık haklarından yararlanması gerekir.

### **3-Vergi Ceza Muhakemesinde Müdahil**

Ceza davası esas itibariyle savcı tarafından açılır. Buna kamu davası denir. Suçtan zarar gören kişi CMUK 344. md.de sayılan haller dışında dava açamaz. Savcı tarafından açılan davaya katılır. Buna “müdahil” denir.

Her suç kamu düzenini bozar. Bu nedenle kamu, dolayısıyla bu düzeni sağlamak ve korumakla görevli Devlet zarar görür. Bu nedenle davayı devlet görevlisi olan Savcı açar. Kamu adına takip eder. Ancak bazı suçlarda kamu düzeninin bozulmasının yanında, devletin daha özel bir takım menfaatleri de zarar görür. Bu durumda o menfaatleri düzenleyen, örgütleyen devlet kuruluşunun davada müdahil olması kabule dilmıştır.

Vergi suçları Devletin mali menfaatlerine zarar verir. Bu nedenle Hazine'nin (Maliye Hazinesi de denir.) vergi suçlarının yargılamasında müdahil olması kabul edilmektedir.<sup>60</sup>

Devlet Hazinesini 1943 tarih ve 4353 sayılı Kanunla kurulmuş Hazine Avukatları temsil eder. Hazine avukatları Maliye Bakanlığına bağlı Baş Hukuk Müşavirliği ve Muhakemat Genel Müdürlüğüne bağlı olarak görev yaparlar.

Hazine avukatları müdahil sıfatıyla iddiada bulunur, tanıklara soru sorabilir, kararlara itiraz edebilir. Temyize gidebilir. Esasen 4383 S.K.'nın 32. md.sine göre kanun yollarına müracaat asıldır. Örneğin, savcılığa gönderilen vergi suçu raporuna göre savcı kamu davası açmaz ise, müdahil Hazine avukatı ağır ceza mahkemesine itirazda bulunur.

<sup>60</sup> Yargıtay 11. C.D. 27.01.2000, E. 1999/8024, K. 2000/182 sayılı kararı.

## **C-Vergi Ceza Muhakemesinde Vergi İnceleme Elemanının Yeri**

### **1-Vergi İnceleme Elemanı Birinci Derece Dava Öznesidir.**

Yukarıda ceza muhakemesi öznelerinin birinci derece ve ikinci derece olarak ikiye ayırmıştık. Birinci derece ceza muhakemesi özneleri hakim, savcı, sanık, müdafî, müdahil, şahsi davacı, ikinci derece muhakeme öznelerini ise zabıt katibi, müdahil vekili, tanık, bilirkişi olarak belirtmiştik.

Bize göre, vergi inceleme elemanı, vergi ceza muhakemesinde birinci derece dava öznesidir. Çünkü daha önceki yazımızda<sup>61</sup> belirttiğimiz gibi vergi suçlarında hazırlık soruşturması kanun ile bütünüyle inceleme elemanına bırakılmıştır. Vergi incelemesi yapılmadan önce savcı hazırlık soruşturması yapamaz, vergi incelemesi sonucunda düzenlenen ve vergi inceleme elemanının mütalaasını içeren vergi suçu raporu gelmeden kamu davası açılmaz. (VUK md. 367)

Aşağıda vergi inceleme elemanı ile bazı muhakeme özneleri karşılaştırılmıştır. Bu karşılaştırma vergi inceleme elemanının vergi ceza muhakemesindeki yerini daha iyi ortaya koyacaktır.

### **2-Diğer Muhakeme Özneleri İle Vergi İnceleme Elemanının Karşılaştırılması**

#### **a-Vergi İnceleme Elemanı Ve Zabıta (Kolluk)**

Vergi inceleme elemanının vergi ceza muhakemesindeki konumu, zabitanın (kolluğun) genel ceza muhakemesindeki konumuna çok benzemektedir. Ancak aşağıda belirteceğimiz gibi, arada önemli farklılıklar mevcuttur.

Bir suç işlendiği yönünde herhangi bir bilgi alan Cumhuriyet Savcısı, kamu davası açmaya gerek olup olmadığına karar vermek için hemen işin gerçeğini araştırmaya başlar (CMUK md. 153). Buna hazırlık soruşturması denir. Bunu tek başına yapabileceği gibi, genellikle zabıta (polis veya jandarma) eliyle yapar. Çünkü savcı elleri olmayan bir kafar gibidir.<sup>62</sup> Zabıta savcının eli ayağıdır. Kanun zabitanın savcının yardımcısı olduğunu belirtmiştir (MUK md. 90). Savcı hazırlık soruşturmasının patronudur. Bütün sorumluluk savcıya aittir. Bu nedenle, bütün zabıta makam ve memurları, el koydukları olayları, yakalanan kişiler ile uygulanan tedbirleri Cumhuriyet Savcılıklarına derhal bildirmekle yükümlüdürler (CMUK md. 154).

Herhangi bir suçtan farklı olarak, vergi suçunun işlenip işlenmediği konusunda araştırma yapmak, vergi inceleme elemanının görevidir (VUK md. 367). Bu görevin adı

<sup>61</sup> Bekir BAYKARA agm Sh. 9 v.d.

<sup>62</sup> Feridun Yenisey age. Sh. 87.

“vergi incelemesi”dir. Cumhuriyet Savcısı vergi suçunu haber alırsa, CMUK 153. md.de belirttiği gibi işin gerçeğini araştırmayacak, hemen ilgili vergi dairesinden vergi incelemesi yapılmasını talep edecektir (VUK 367/II).

Vergi inceleme elemanları yaptıkları inceleme sırasında zabitanın konumunda olmadıkları anlaşılmaktadır. Örneğin VUK’nda veya CMUK’nda, vergi inceleme elemanının savcının yardımcısı olduğuna dair herhangi bir hüküm yoktur. Keza vergi incelemeleri ile ilgili CMUK’nun 154. md.sinin ikinci fıkrasına karşılık gelen bir madde bulunmamaktadır. Dolayısıyla inceleme elemanlarının inceleme sırasında Cumhuriyet Savcılığına bilgi verme yükümlülüklerinin bulunmadığı görüşünderiz. Vergi suçunu tespit eden inceleme elemanları, VUK 367. md.deki usule uygun olarak, bu suçları vergi suçu raporu ile Cumhuriyet Savcılığına bildirmeleri zorunludur. Bu ödev adli bir ödevdir ve bu ödevin ihmali CMUK’nun 154. maddesinin 3. fıkrasına göre Savcılıkça doğrudan takibatta bulunacağı düşünülebilir. Ancak vergi incelemeleri veya başka bir hususta Cumhuriyet Savcılarının istediği bilgiyi vermek, bütün memurlar için bir ödevdir (CMUK Md. 154/111).

### **b-Diğer Muhakeme Özneleri İle İnceleme Elemanının Karşılaştırılması**

Vergi inceleme elamanı “şikayetçi” değildir. Suçu haber veren anlamında ihbarcı veya suç duyurusunda bulunan da değildir. Gerçi sonuç olarak yapılan iş vergi suçunu adli makamlara iletmektir. Ancak bu herhangi bir ihbar değil, uzmanlık sahibi bir kamu görevlisinin teknik incelemesi sonucunda bildirilen bir “mütalaa”dır. Bu mütalaa da muhakeme hukuku bakımından “dava şartı”dır.<sup>63</sup>

Vergi inceleme elmanı bir bilirkişi değildir. Tıpkı bilirkişi gibi teknik bir iş yapmaktadır. Ancak, bilirkişi gibi mahkeme tarafından atanmadığı gibi tarafsız olma gibi bir durumu da yoktur. Zarar gören idarenin bir elemanıdır. Bilirkişiye müracaat zorunlu olmadığı halde vergi suçunda, vergi incelemesi zorunludur. Ayrıca vergi incelemesi, hazırlık soruşturmasında, son soruşturmadan önce yapılır. Bilirkişiye ise genellikle son soruşturma aşamasında başvurulur.

### **3-Defterdarlığın Ve Gelirler Bölge Müdürlüğünün Vergi Ceza Muhakemesindeki Yeri**

Vergi suçu, yapılan bir vergi incelemesi sonucunda düzenlenen bir vergi suçu raporu ile Cumhuriyet Savcılığına bildirilir. Bildirme, maliye müfettişleri, hesap uzmanları, gelirler kontrolörleri ile bunların muavin ve stajyerleri tarafından doğrudan doğruya, Cumhuriyet Savcılığına yapılır. İnceleme yetkisi bulunan diğer memurlar ise, ilgili vergi dairesinin bağlı

<sup>63</sup> Bekir Baykara agm. Sh. 16.



bulunduğu defterdarlığın veya gelirler bölge müdürlüğünün mütalaasıyla birlikte, vergi suçunu Cumhuriyet Savcılığına bildirirler.

Vergi incelemesi yetkisi olan vergi denetmenleri ve diğerlerine göre yazdıkları ve mütalaa niteliğindeki raporlara eklenmesi gereken ek mütalaayı<sup>64</sup> veren gelirler bölge müdürlüğü ile defterdarlık da bir vergi ceza yargılama öznesidir.<sup>65</sup>

### SONUÇ:

Vergi inceleme elemanı, vergi inceleme yetkisine sahip, vergi inceleme görevini ifa eden, bu sıfatla hem ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştıran, tespit eden ve sağlayan, hem de idari vergi cezalarını tespit eden kamu görevlisidir. Vergi inceleme elemanının yaptığı vergi incelemesi, bir yandan idari işlem niteliğinde olan vergi tarhi ve ceza kesme işlemine dayanak olurken, diğer yandan VUK 359 ve 360. maddelerde yer alan suçlar için hazırlık soruşturması niteliğini taşımaktadır. Bu nedenle, hazırlık soruşturmasını yapan vergi inceleme elemanının vergi ceza yargılamasında özel bir yeri bulunmaktadır. Biz, vergi inceleme elemanını, vergi ceza muhakemesinde birinci derecede ceza muhakemesi özneleri, (sujeleri) arasında yer alması gerektiğini düşünüyoruz. Dolayısıyla, Hakim, Cumhuriyet Savcısı, sanık ve müdafii, şahsi davacı ve müdahil ile birlikte, vergi inceleme elemanı, birinci derece muhakeme öznesi (kişisi) olduğunu söylüyoruz. Vergi inceleme elemanının, vergi suçunu soruştururken idari bir görev değil adli bir görev yaptığı hususu vardığımız diğer bir sonuçtur.

<sup>64</sup> Vergi Dünyasının Mayıs 2004 sayısında yayınlanan makalemizde belirttiğimiz gibi, gelirler bölge müdürlüğünün ve defterdarlığın mütalaası, vergi inceleme elemanının mütalaasına ek mütalaadır.

<sup>65</sup> Maliye Müfettişleri, hesap uzmanları ve gelirler kontrolörleri ile bunların yardımcı ve stajyerleri dışındaki inceleme memurlarının raporlarının savcılığa gitmeden önce gelirler bölge müdürlüğü ve defterdarlığın mütalaasına ihtiyaç duyulmasının Anayasaya aykırılığı iddia edilmiştir. Aykırılık iddiasında “Vergi Usul Kanununun 367. maddesi incelendiğinde Anayasanın 10. maddesinde gösterilen Kanun önünde eşitlik ilkesine aykırıdır. İdare makamları bu yasanın uygulanmasında çeşitli eşitsizlikler ortaya serebilmektedir. Vergi memurlarının yaptıkları kontroller sırasında suç tespit etmeleri halinde davanın açılıp açılmaması hususunda yetki Defterdar’a ait olması karşısında Türkiye’deki çeşitli illerde ve aynı ile veya ilçe içinde suç işleyen çeşitli vergi mükellefleri hakkında dava açılıp açılmaması hususu Defterdarlığın ve bizzat Defterdar’ın mütalaasına kalmaktadır.

Bir kişi için olur veren Defterdar’ın yasa gereği diğer kişiye olur verememesi mümkündür. Buna göre kanun önünde eşitlik ilkesi zedelenmektedir. Bu husus siyasal iktidarın etkisine de maruz kalmakta örneğin seçimlere yakın zamanlarda uygulanan olur vermemek veya geç vermek şekline de dönüşmektedir.

Anayasanın 11. maddesi gereğince Kanunların Anayasa’ya aykırı olmaması gerekir. 213 sayılı yasanın 367. maddesi Anayasanın 10. ve 138. maddelerine aykırıdır.

Ayrıca Anayasanın 138. maddesi hiçbir organ, makam, merci ve kişinin, yargı yetkisinin kullanılmasında mahkemelere ve hakimlere emir ve talimat veremeyeceğini, tavsiye ve telkinde bulunamayacağını öngörmüştür. Anayasanın bu açık hükmüne rağmen davanın açılma şartının Defterdarlık mütalaasına ve dolayısıyla olurlarına bağlı olması Anayasanın 138. maddesi karşısında kabul edilemez bir husus olup bu yönden de 213 sayılı Yasanın 367. maddesi Anayasaya aykırıdır.” denmektedir. Anayasa Mahkemesi, VUK 367. maddenin Anayasanın geçici 15. md.sinin üçüncü fıkrası kapsamında bulunduğundan, ve bu nedenle Milli Güvenlik Konseyi döneminde çıkarılan kanunların Anayasa’ya aykırılığı ileri sürülemeyeceğinden başvuru mahkemenin yetkisizliği nedeniyle davayı reddetmiştir. (Anayasa mahkemesinin 27 Mayıs 1992 tarih ve E. 1992/21, K. 1992/19, sayılı kararı. Karar 21240 sayılı Resmi Gazetede yayınlanmıştır.)

Yazımızın asıl konusu olmamakla birlikte vergi davasına katılan diğerk kişiler üzerinde de durulmuştur. Bu bağlamda vergi ceza davasında “sanık”ın durumu ve sanıklık sıfatının ne zaman başladığı konusu ele alınmıştır. Yazımızda belirttiğimiz gibi, biz inceleme elemanı tarafından bir suç isnadını gösterecek şekilde soru sorulmaya başlandığı anda, sanıklık sıfatının oluştuğı sonucuna vardık. Dolayısıyla mükellef veya suçta iştirak ettiğinden şüphelenilen kişinin, bu andan itibaren sanık sıfatı ile belli haklara sahip olması gerektiğı sonucuna ulaştık.

Yazımızda son olarak, maliyenin davaya müdahale yoluyla katılması ve müdahil vekili sıfatı ile Hazine avukatlarının durumu ele alınmıştır.