

VERGİ USUL KANUNU'NUN 367. MADDESİNE GÖRE FAİLİ TESPİT ETME YETKİ ve GÖREVİ

AUTHORITY AND DUTY OF DETERMINATION OF PERPETRATOR ACCORDING TO ARTICLE 367 OF TAX PROCEDURE LAW



Cemali EKER*



M. Şükrü AKKOCA**

ÖZ

Gerek teşkilat kanunları ve gerekse vergi kanunları vergi müfettişlerine Vergi Usul Kanunu'nun 359. Maddesi kapsamında suç tespit edilmesi durumunda faili araştırma ve tespit etme görevi vermemiştir. Ancak uygulamada ve yargı kararlarında bu hususu tespit etme noktasında yetki ve görevin vergi müfettişlerinde olduğuna yönelik bir uygulama bulunmaktadır. Çalışmada gerek ilgili Kanunlar gerekse mahkeme kararları ışığında vergi müfettişleri tarafından yetki ve görevinde olmayan bir hususun tespit edilmesinin hukukiliğine yönelik değerlendirmelere yer verilecektir.

Anahtar Kelimeler: Vergi Usul Kanunu, Vergi Suçu, Mütalaa, Suç Faili, Yetki

Jel Sınıflandırması Kodları: K34, H29.

ABSTRACT

Our organisation and tax laws do not authorise tax inspectors about searching and detecting offender in case of a crime in order to Tax Procedure Law Article 359. However, in practice and common court decisions there is an attachment that tax inspectors have task of regarding to detecting duty. This article explores judicial evaluations about a point that is not covered under duty and authority of tax inspectors in the light of relevant laws and court decisions.

Keywords: Tax Procedure law, tax crimes, advisory opinion, the perpetrator of the crime, authority

JEL Classification Codes: K34, H29.

* Vergi Müfettişi, Hazine ve Maliye Bakanlığı, cemali.eker@vdk.gov.tr, ORC-ID: 0000-0002-1813-7422.

** Vergi Müfettiş Yardımcısı, Hazine ve Maliye Bakanlığı, muhammed.sukru.akkoc@vdk.gov.tr, ORC-ID: 0000-0001-9524-3627.

Eker, C., Koca, M.Ş. (Haziran 2019). Vergi Usul Kanunu'nun 367. Maddesine Göre Faili Tespit Etme Yetki ve Görevi, *Vergi Raporu*, 237, (65-71).

GİRİŞ

Bilindiği üzere 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 359 vd. maddelerinde kaçakçılık suçları ve cezalarına ilişkin düzenlemeler yapılmış; kaçakçılık suçlarının cezalandırılmasına yönelik olarak da 367. maddesiyle bir takım usul kuralları ve özel dava şartları konulmuştur. Her ne kadar kanun lafzında yer almasa da uygulamada; vergi mükellefinin kaçakçılık suçunu işlemesi durumunda sadece suç duyurusunda bulunulması dava açılabilmesi için yeterli görülmemekte; kanun lafzında yer almayan, failin de bulunması gibi, birtakım işlemler de Vergi Müfettişinden istenmektedir. Bu çalışmada Vergi Müfettişinin kaçakçılık suçundaki görevi, vergi suç raporumun hukuki mahiyeti ve suç raporuna ilişkin verilen mütalaada failin tespitinin açılacak ceza davalarında bir dava şartı olup olmadığı hususları irdelenecektir.

1- VERGİ USUL KANUNU 359. MADDESİ KAPSAMINDA VERGİ MÜFETTİŞLERİNİN YETKİ ve GÖREVİNE İLİŞKİN GENEL BİR BAKIŞ

213 sayılı Vergi Usul Kanununun 134'üncü maddesinde, vergi incelemesinden maksadın, ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırmak, tespit etmek ve sağlamak olduğu belirtilmiştir. Buna göre inceleme, mükellefin ödediği verginin defter, hesap, kayıt ve belgeler ile gerekli olduğunda yapılacak fiili envanter ve diğer araştırmalardan elde edilecek bulgularla, bu bulguların beyanlara uygunluğunun incelenmesi ve doğruluğunun saptanmasıdır.

Vergi Denetim Kurulu Yönetmeliği'nin 58. maddesinde: "213 sayılı Kanunun 359 uncu maddesi kapsamındaki fiillerin tespiti durumunda aynı Kanunun 367 nci maddesi uyarınca yeterli sayıda vergi suçu raporu düzenlenir." hükmü yer almaktadır. Vergi Denetim Kurulu yönergesinde de tanzim edilecek vergi suçu raporlarında suçun manevi unsuruna (VUK 359. Maddesine göre suç sayılan bir fiilin isnat yeteneği var olan bir kimse

tarafından bilerek ve isteyerek işlendiğinin ortaya konması) yer verilmesi, işlenen fiil ile fail arasında illiyet bağı kurulmak ve gerekçeleri belirtilmek suretiyle suçu işleyenlerin açıkça ortaya konacağı belirtilmiştir. Yine Rapor Değerlendirme Komisyonlarının Oluşturulması ve Çalışma Usul ve Esaslarına İlişkin Yönetmelikte komisyonca verilecek olan mütalaalarda fiil ile fail arasındaki ilişkinin değerlendirileceği belirtilmiştir.

Ceza yargılamasında ceza muhakemesi, suç haberinin alınması ile başlayıp yargılama sonucunda sanık hakkında bir hüküm verilmesine kadar geçen süreci ifade etmektedir. Bir ceza davasının açılması için bir takım maddi ve şekli şartların bulunması gerekmektedir ki: Bu şartlara **dava** şartları adı verilir. Dava şartları olmadan dava açılmaz, açılmış ise dava reddedilir. Yargılama sırasında dava şartlarının olmadığı anlaşılır ise ve şart gerçekleşmez ya da gerçekleşmesi imkânsız hale gelir ise **DÜŞME** kararı verilir.

Bu dava şartlarından şikâyetle bağlı suçlarda ihbar ve şikâyet, özel izin alınması gereken hallerde soruşturma izni alınması, zamanaşımı süresi, daha önce fiille ilgili olarak kesin bir hüküm olmaması gibi genel dava şartları olduğu gibi diğer özel kanunlarla da bir takım özel dava şartları öngörülebilir.

V.U.K. 359. maddesinde yer alan vergi kaçakçılık suçlarına ilişkin olarak da C.M.K. ve T.C.K.'na göre özel kanun niteliğinde olan Vergi Usul Kanunu'nun 367. maddesinde bir takım özel dava şartlarına yer verilmiştir.

İlgili maddelerde;

"Yaptıkları inceleme sırasında 359 uncu maddede yazılı suçların işlendiğini tespit eden Vergi Müfettişleri ve Vergi Müfettiş Yardımcıları tarafından ilgili rapor değerlendirme komisyonunun mütalaasıyla doğrudan doğruya ve vergi incelemesine yetkili olan diğer memurlar tarafından ilgili rapor değerlendirme komisyonunun mütalaasıyla vergi dairesi başkanlığı veya defterdarlık tarafından keyfiyetin Cumhuriyet başsavcılığına bildirilmesi mecburidir.

359 uncu maddede yazılı suçların işlendiğine sair suretlerle ıttıla hâsıl eden Cumhuriyet başsavcılığı hemen ilgili vergi dairesini haberdar ederek inceleme yapılmasını talep eder.

Kamu davasının açılması, inceleme neticesinin Cumhuriyet başsavcılığına bildirilmesine talik olunur.

359 uncu maddede yazılı suçlardan dolayı cezaya hükmedilmesi, vergi ziyai cezası veya usulsüzlük cezalarının ayrıca uygulanmasına engel teşkil etmez.

Ceza mahkemesi kararları, bu Kanunun dördüncü kitabının ikinci kısmında yazılı vergi cezalarını uygulayacak makam ve mercilerin işlem ve kararlarına etkili olmadığı gibi, bu makam ve mercilerce verilecek kararlar da ceza hâkimini bağlamaz.” hükmüne yer verilmiştir.

Yukarıdaki Kanun maddeleri ve diğer tali düzenleyici işlemler irdelendiğinde; kanun metni kaçakçılık suçlarında inceleme yapılmasını **dava şartı** olarak öngörmüş ancak kaçakçılık suçunun failinin tespitine yönelik olarak herhangi bir açıklamada bulunmamıştır. Ancak Vergi Denetim Kurulu bünyesinde çıkarılan yönetmelikler suçun failini bulma, fiil ile fail arasında illiyet bağı kurma yetkisini Vergi Müfettişlerine vermiştir.

Biz söz konusu yönetmelik hükmünün başta Anayasa olmak üzere V.U.K. ve diğer kanunlara aykırı olduğunu, kanunda suçun failinin tespitine yönelik olarak boşluk bulunduğunu, suçun failini bulma yetkisinin idari merci olan vergi müfettişinde değil, adli makamlar ve yargı mercilerinde olduğunu, böyle bir yetkinin ancak kanunla verilebileceğini; aksine tali düzenlemelerin ve yargı kararlarının adli bir yetkinin idari mercilerce kullanılması sonucunu doğuracağından **FONKSİYON GASPINA** sebep olacağını düşünmekteyiz.

2- YARGI KARARLARI İŞİĞİNDE VERGİ MÜFETTİŞİNİN KAÇAKÇILIK SUÇUNDAKİ YETKİSİ ve VERGİ SUÇU/TEKNİĞİ RAPORLARININ HUKUKİ MAHİYETİ

Vergi Usul Kanunu 3. maddesinde Vergi Ka-

nunları'nın lafzı ve ruhu ile hüküm ifade edeceği, lafzın açık olmadığı hallerde vergi kanunlarının hükümleri, konuluştaki maksat, hükümlerin kanunun yapısındaki yeri ve diğer maddelerle olan bağlantısı göz önünde tutularak uygulanacağına yönelik düzenleme yapılmıştır. Kanunda açıkça düzenlenmeyen hususların bu çerçevede açıklığa kavuşturulması gerekmektedir.

Yukarıda bahsedildiği üzere vergi müfettişinin faili bulma, failin kastını ve illiyet bağıni ortaya koyma yetkisi yönünden kanunda boşluk bulunmaktadır.

İşbu sebeple kaçakçılık suçunu düzenleyen maddelerin ve bu kapsamda düzenlenen raporların irdelenmesi gerekmektedir.

VUK 367. maddesinin gerekçesi şu şekildedir: “Hileli vergi suçları kamu davasına tahrik(harekete geçirme) 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 bulundukları 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.” Ancak gerekçede belirtilen vatandaşın mali emniyet mülahazası ne demek olduğuna yönelik ne mevzuatta ne de yargı kararlarında geçen bir tanım bulunmamaktadır.

Kanun gerekçesinde yer alan mali emniyet mülahazasından kasıt, kanaatimizce vergi incelemesi sonucunda yapılan 359. Madde kapsamındaki fiiller için değil, 359. Madde kapsamında suç işlendiğine yönelik savcılıklara yapılan ihbar, çeşitli tespit vs. gibi durumlara ilişkindir. Bu bağlamda ticari faaliyet kapsamında başka bir kişinin zarar görmesini isteyen kişiler tarafından 359. Madde kapsamında suç işlendiğinin savcılıklara

bildirilmesi durumunda savcılık makamı kolluk güçleri vasıtasıyla (her iki tarafta uzmanlığı bulunmayan konuda) bilgi belge toplama yoluna gitmesi durumunda mükellefin faaliyetinin sekteye uğraması, ticari itibarını kaybetmesi ve dolayısıyla mali yönden etkilenmesi söz konusu olacaktır. Bu sebeple kanımızca kanun koyucu 367. Madde ile bunu en aza indirmeyi hedeflemiştir.

Ayrıca Anayasa'nın 36. maddesinde "Adil Yargılanma Hakkı" düzenlenerek vatandaşların adil bir şekilde yargılanma hakları güvence altına alınmıştır. İlgili maddeye göre: "Herkes, meşru vasıta ve yollardan faydalanmak suretiyle yargı mercileri önünde davacı veya davalı olarak iddia ve savunma ile **adil yargılanma hakkına** sahiptir." Bu kapsamda maddi gerçeğin olduğu gibi ortaya çıkarılarak adil bir karar verilebilmesi için yargı mercilerine birtakım zorunluluklar ve delil elde etme yöntemlerine de birtakım usuller getirilmiştir. Hukuki bilgi ile çözümlenemeyecek, özel bilgi ve yetenek gerektiren birçok durumda sırf maddi gerçeğin daha iyi tebarüz edebilmesi ve adaletin tecellisi için bilirkişilik ve bazı durumlarda ise zorunlu bilirkişilik müessesesi Türk Ceza Muhakemesi'nde kabul edilmiştir. Örneğin; insan öldürme suçlarında otopsinin öngörülen uzmanlar tarafından yapılması, sahte para düzenleme suçunda incelemenin tedavüle çıkaran kurumların merkez ve taşra birimlerince incelenmesinin zorunlu olması; sanığın akıl hastası ve isnat yeteneğinin olup olmadığının tespitinde uzman hekimden yararlanılması adil yargılanma hakkının bir tecessümüdür. Zira söz konusu bilirkişi incelemeleri sayesinde isnat yeteneği ve maddi gerçeklik tam anlamıyla yargılamada ortaya konulabilmekte ve yargılama sonucu verilen kararlar adil olabilmektedir. Hâkimin paranın veya yazının sahteliği, parmak izinin kime ait olduğu, akıl sağlığının yerinde olup olmadığının tespit etme konusunda bilgisinin olması beklenemez. Zira bu konuda incelemenin uzman kişiler tarafından yapıp hâkimin önüne konulması

adil yargılamanın ve hukuki güvenliğin bir gereğidir. Özetle; özel bir bilgiyi gerektiren konularda uzman görüşü alınması ve bilirkişi incelemesi yaptırılması adil bir hukuk düzeni için olmazsa olmazlardandır.

Kanun gerekçesindeki "Mali Emniyet" kavramı da diğer bir yönden bundan bahsetmektedir. Zira karar mercii olan hâkimden defter kayıtları, muhasebe ve mükellefiyetle ilgili yükümlülükleri bilmesi beklenemez. Kaçakçılık hususunda maddi gerçeğin ortaya sarıh bir şekilde ortaya konması için uzman kişinin incelemesine ve tespitlerine gerek duyulmaktadır. Aksi halde yapılan eksik incelemeler neticesinde hem hürriyeti bağlayıcı cezalar verilerek adil yargılanma hakkı sadır olacak, mali cezalar verilerek vatandaşın mülkiyet hakkına tecavüz edilecek, soruşturmanın kolluk görevlileri tarafından yapılması durumunda ise mali emniyeti zarar görecektir.

Yukarıda yapılan açıklamalar çerçevesinde Vergi Müfettişince yapılacak araştırma tamamen suçu ortaya çıkarmaya ve bu suçu bildirmeye yönelik olmalıdır. Kaçakçılık şüphesi üzerine yapılan vergi incelemelerinde düzenlenen belgenin gerçek bir mal veya hizmete dayanıp dayanmadığı; muhasebe hilesi yapıp yapılmadığı; defter ve belgeler, randıman-kaydı ve/veya fiili envanter, harici veriler ışığında tespit edilerek, yeterli şüphe olması durumunda yetkili başsavcılığa suç duyurusunda bulunulmalıdır. Yani yapılacak işlem tamamen maddi unsurun tespitine yönelik olmalıdır. Zira birincil yazılı kaynaklara göre (Anayasa, Vergi Usul Kanunu vb.) vergi müfettişinin suçun maddi ve manevi unsurlarına yönelik değerlendirmelerde bulunulacağı, suç ile fail arasında illiyet bağı kurulacağına görevi olmadığı gibi yetkisi de yoktur. Zira faili tespit etmek; isnat yeterliliğine, kusur, kast ve taksire yönelik değerlendirmelerde bulunmak bir yargılama faaliyetidir ve bu konuda sadece adli merciler yetkilidir. Hiçbir kanun metninde yer almadığı halde ikincil düzenlemelerle faile yönelik tespitlere ve

manevi unsurlarına yönelik değerlendirmelere raporlarda yer verilmesi yani özetle hukuki nitelendirme ve değerlendirmelerde bulunması açıkça **FONKSİYON GASPI'** dir. Anayasanın başlangıç kısmında belirtilen ilkelerden biri de kuvvetler ayrılığı ilkesi olup; maddi unsur dışındaki alanlarda bir değerlendirmede bulunmak, yargının görevine girmek suretiyle en başta anayasaya aykırı olacaktır. Ayrıca müfettişin istiktap (yazı karşılaştırması) yapması, ifade alması ve bilirkişi tayin etmesi gibi yetkileri olmadığından gerçek faili bulma konusunda yapılan incelemeler eksik kalacaktır.

Tüm bu açıklamalar sonucunda bizim görüşümüze göre Vergi Müfettişlerinin VUK 359. Madde kapsamında yaptıkları incelemeler sırasında yada inceleme sırasında 359. Madde kapsamında tespit ettikleri suçlara ilişkin düzenlenen raporlar birer bilirkişi raporu olup Vergi Müfettişlerinin bilirkişi olarak uzmanlığı ise VUK 359. Madde kapsamına suç işlenip işlenmedi. Faili tespit etmek gibi bir görevinin bulunmadığıdır. Görüşümüzü destekler nitelikte birçok yargı kararı mevcuttur.

Yargıtay 8. Dairesi vermiş olduğu bir kararında: *".....CMK'nın 63. maddesi uyarınca çözümü; uzmanlığı, özel veya teknik bilgiyi gerektiren hallerde bilirkişinin oy ve görüşüne başvurulabilir. Hakimlik mesleğinin gerektirdiği genel ve hukuki bilgi ile çözülmesi olanaklı konularda bilirkişi dinlenmez. CMK'nın 66. maddesi gereğince bilirkişi incelemesi yaptırılmasına ilişkin kararda uzmanlık, özel veya teknik bilgi gerektiren konularda bilirkişiden hangi hususların aydınlığa kavuşturulması istendiği, bilirkişiye verilen görevin neler olduğu açıkça belirtilmelidir. Suçun sabit olup olmadığı, sanık tarafından işlenip işlenmediği, unsurları veya suç kastı yönünden bilirkişiye baş-*

vurulması olanaksız olup, hakimın çözmesi gereken konu veya konuların bilirkişiye tevdi edilerek verilen raporun karara esas alınması da CMK'nın 63 ve devamı maddelerine aykırıdır." demiştir.

Anayasa Mahkemesi'nin bir kararında: *"..... Vergi kaçakçılığı suçu gibi ayrı uzmanlık bilgisi gerektiren bir konuda uzman ve yetkili olan kişilerin mütalaa vermesi, bu konuda uzmanlığı bulunmayan soruşturma makamlarının kanuna ve hukuka uygun olarak karar vermelerine yardımcı olacak bir müessesedir."*² denmiştir.

Anayasa mahkemesinin başka bir kararında, *".....Vergi kaçakçılığı suçu gibi ayrı uzmanlık bilgisi gerektiren bir konuda uzman ve yetkili olan kişilerin mütalaa vermesi bu konuda yeterince uzmanlığı bulunmayan soruşturma makamlarının kanuna ve hukuka uygun olarak karar vermelerine yardımcı olacak bir müessesedir. Vergi kaçakçılığı suçu kapsamına giren fiillerin bulunup bulunmadığına ilişkin özel ve teknik bilginin yer aldığı bu mütalaalar, kovuşturma aşamasında değerlendirilecek takdiri delil niteliğinde olduğundan hâkimlere emir ve talimat verme, telkin ve tavsiyede bulunma olarak değerlendirilemeyecektir."*³ denmiştir.

Yargıtay 11. Ceza Mahkemesi vermiş olduğu bir kararında, *"...sahte fatura düzenleme suçunda suçun failinin herkes olabileceği suçta ve cezada şahsılık prensibi gereği esas amacın suçun şekli sorumlusu olan kanuni temsilcilerin değil, suçun ayrıntılarını bilen ve oluşumunda rolü olan temsilcileri cezalandırmak olması nedeniyle bu suça iştirak edilmesinin mümkün olması da dikkate alınarak sanık ...'in şirket faaliyetleriyle ilgili beyanname veya şirkete ait bir belge düzenleyip düzenlemediği, müdür veya ortak sıfatıyla şirketten bir maaş ya da pay alıp almadığının araştırılması, 2006, 2007, 2008, 2009 ve 2010*

¹ Yargıtay 8. Dairesi, 2014/33941 E. ve 2015/19232 K. Sayılı Kararı

² Anayasa Mahkemesi, 10.02.2011 tarih ve E:2009/89 K:2011/40 Sayılı Kararı

³ Anayasa Mahkemesinin, 22.11.2012 tarih ve E:2012/136 K:2012/181 Sayılı Kararı

takvim yıllarında düzenlenen suça konu faturaların ilgili vergi dairesinden temin edilerek bu faturalar üzerindeki imza ve yazıların sanıklara ait olup olmadığı konusunda bilirkişi incelemesi yaptırılmasından sonra toplanan tüm delillere göre sanıkların hukuki durumlarının değerlendirilmesi gerektiği gözetilmeden eksik araştırma ile yazılı şekilde hükümler kurulması,⁴

11. Ceza Mahkemesi başka bir kararında: "Ali... Cebesoy Vergi Dairesi mükellefi olan sanık ...'in 2010-2011 takvim yılı içinde gerçekte hiçbir ticari, sınai faaliyeti olmamasına rağmen komisyon karşılığında sahte fatura düzenlediği iddia ve kabul edilen kamu davasında; sanığın savunmasında, söz konusu işyerini fiilen kendisinin çalıştırmadığını,... isimli kişinin çalıştırdığını,...'ı ... isimli arkadaşının vasıtası ile tanıdığını, ...'in ticari faaliyet yapacağını, ancak vergi borcundan dolayı dükkan açmadığını, üzerine işyeri açılırsa aylık 800 TL para vereceğini söylediğini, kendisinin de kabul ettiğini, vergi dairesindeki işlemlerin kendisi adına yapıldığını, işyerinde çalışmadığı halde çalışıyor gibi gösterilerek ayda 800 TL parayı...'dan iki ay boyunca aldığını, daha sonra birşeylerin yolunda gitmediğini görerek işyerini kapattırdığını beyan etmesi karşısında; gerçeğin kuşkuyla yer vermeyecek şekilde belirlenmesi bakımından, sanığın yeniden beyanı alınarak... ve... isimli şahsın açık kimlik ve adres bilgilerinin sorulması, Uyap dosya sorgulama bölümünden yapılan sorgulamada... isimli kişi ya da kişiler hakkında Sakarya Ceza Mahkemelerinde yargılamalar yapılmış olması da gözetilerek, yargılanan kişi ya da kişilerin sanığın... olarak bildirdiği kişi olup olmadığının sanıktan sorularak tespiti,... veya... olarak bildirilen kişilerin tespiti halinde, olayla ilgili olarak tanık sıfatıyla beyanlarının alınması, fatura verilen kişiler tespit edilip tanık sifa-

tıyla dinlenerek faturaları kimden aldıkları, ticari ilişkiyi kiminle gerçekleştirdikleri hususunda bilgilerinin sorulması ve gerekli görüldüğü takdirde faturalardaki el yazısı ve imzaların sanığa ve kimlikleri tespit edildiği takdirde... ve... isimli kişilere ait olup olmadığının bilirkişi aracılığıyla saptanmasından sonra toplanan delillere göre 213 sayılı Yasanın 360. maddesindeki iştirak hükümleri de gözetilerek sanığın hukuki durumunun değerlendirilmesi yerine eksik inceleme ile yazılı şekilde hüküm kurulması,"⁵ şeklinde hüküm verilmiştir.

İlgili yargı kararında görüleceği üzere; mahkemelerin suçun sabit olup olmadığı, sanık tarafından işlenip işlenmediği, suçun unsurları veya suç kastı yönünden bilirkişiye başvurulmasını hukuka aykırı bulmuştur. Anayasa Mahkemesi' nin 2011 yılında vermiş olduğu kararda; vergi incelemesi kurumunun soruşturma makamlarına yardımcı olan bir kurum olduğu; yine anayasa mahkemesinin 2012 yılında vermiş olduğu kararda mütalaaların içeriğini tamamlarken 'Vergi kaçakçılığı suçu kapsamına giren fiillerin bulunup bulunmadığına ilişkin özel ve teknik bilginin yer aldığı bu mütalaalar' ibaresine yer vererek fiilin tespitinden bahsetmiş fakat failden bahsetmemiştir.

Yargıtay 11. Ceza Dairesi kararlarında ise araştırılması gerektiği belirtilen hususların soruşturma kapsamında yer almakta olduğu, daha önce belirttiğimiz gibi bu hususun savcıların görevine girdiği vurgulanmıştır. Tabi ki yapılan inceleme sırasında yetkili görünen kişilerin ifadesinde yukarıda kararda belirtilen hususların ifade edilmesi durumunda bu hususlarında suç raporuna alınarak savcılığa bildirilmesi soruşturma açısından savcılara yardımcı olacağı da açıktır.

Vergi Müfettişlerinin VUK 359. Madde kapsamında suç tespit etmeleri durumunda Rapor Değerlendirme Komisyonlarının da vereceği mü-

⁴ Yargıtay 11. Ceza Dairesi, 2016/11587 E. ve 2018/9424 K. Sayılı Kararı

⁵ Yargıtay 11. Ceza Dairesi, 2016/5645 E. ve 2018/9598 K. Sayılı Kararı

talaanın müfettişçe belirtilen suçun oluşup oluşmadığına yönelik olması gerektiridir.

SONUÇ

Yapılan inceleme sırasında VUK 359. Maddesi kapsamında suç işlendiğini tespit eden vergi inceleme elemanının bu suçu Rapor Değerlendirme Komisyonu mütalaasıyla savcılığa bildirmesi gerektiği yine VUK 359. Madde kapsamında suç işlendiğine yönelik bir hususunun savcılığın uhdesine girmesi durumunda savcılık tarafından bu duruma ilişkin vergi incelemesi yaptırması gerektiği açıktır.

Özellikle adli makamlarca gönderilen VUK 359. Maddesi kapsamındaki inceleme taleplerinde vergi inceleme elemanının yaptığı inceleme bir bilirkişilik incelemesidir. Vergi kanunları vergi inceleme elemanlarına faili tespit etme yetki ve görevi vermediği gibi, çalışmada belirtilen mahkeme kararlarında da görüleceği üzere bir bilirkişi incelemesinde bilirkişiden faili tespit etmesi istenemez.

Vergi Usul Kanunu'nun 367 maddesinde yer alan 'Kamu davasının açılması, **inceleme neticesinin** Cumhuriyet Başsavcılığı'na bildirilmesine talik olunur.' ibaresindeki anlaşılması gereken yapılan inceleme sonucunda Vergi Usul Kanunu'nun 359. Maddesinde yer alan bir suçun

tespit edilmesi durumunda ortaya çıkan suçun bildirilmesinin dava şartı olduğu, ayrı teknik bilgi ve çalışma gerektiren vergi müfettişlerin görev ve yetkisine girmeyen fail yada failerin bildirilmesi olmadığıdır. Bundan dolayı adli ve idari makamlar arasında bu hususta ki uyuşmazlığın ortadan kaldırılması için Vergi Usul Kanunu'nun 367. Maddesinde geçen ' inceleme neticesinden' ne anlaşılması gerektiği yönünde bir düzenleme yapılması yerinde olacaktır.

KAYNAKÇA

- Yargıtay 8. Dairesi, 2014/33941 E. ve 2015/19232 K. Sayılı Kararı
- Anayasa Mahkemesi, 10.02.2011 tarih ve E.2009/89 K.2011/40 Sayılı Kararı
- Anayasa Mahkemesi, 22.11.2012 tarih ve E:2012/136 K:2012/181 Sayılı Kararı
- Yargıtay 11. Ceza Dairesi, 2016/11587 E. ve 2018/9424 K. Sayılı Kararı
- Yargıtay 11. Ceza Dairesi, 2016/5645 E. ve 2018/9598 K. Sayılı Kararı
- Türkiye Cumhuriyeti Anayasası
- Vergi Usul Kanunu
- Türk Ceza Kanunu
- Ceza Muhakemesi Kanunu