

VERGİ AFFINDAN YARARLANAN MÜKELLEF İÇİN MÜTALAA GERİ ALINABİLİR Mİ?

CAN A LEGAL OPINION BE WITHDRAWN FOR THE SAKE OF TAXPAYER WHO TAKE ADVANTAGE OF TAX AMNESTY?

Ercan SARICAOĞLU*

Özet: Bazı alacakların yeniden yapılandırılması, matrah artırım, vergi barışı gibi ifadelerle çıkartılan ve vergi affı niteliğine sahip kanuni düzenlemeler sayesinde mükellefler, vergi borçları, idari para cezası mahiyetini haiz vergi cezaları, gecikme zamları, gecikme faizleri vb. kamu alacaklarını yapılandırabilmektedirler. Ancak yapılan düzenlemelerde, kamu alacaklarının doğum sebebi olabilen vergi kaçakçılık suç ve cezaları af kapsamına dâhil edilmemektedir. Zira karşılığında bir ceza mahkûmiyeti öngörülen suçlar, Anayasa, m.87’de ifade edilen genel-özel af biçiminde affedilebilmektedir. Böylece vergiye uyum sorununu çözme eğiliminde bulunan ve belli şartları kabullenerek borcunu yapılandıran mükellef, aynı fiilin cezai sonuçları nedeniyle ceza yargılamasında şüpheli-sanık olabilmekte ve hakkında ceza hükmü verilebilmektedir. Çalışmamızda vergi affı düzenlemeleriyle borcunu yapılandıran mükellef için bir muhakeme koşulu olan mütalaanın hüküm kesinleşinceye kadar, vergi idaresi tarafından geri alınabilmesinin mümkün olup olmadığı değerlendirilmektedir.

Anahtar Kelimeler: Vergi Affı, Mütalaa, Geri Alma, Vergi Kaçakçılığı, Vergi İdaresi

Abstract: Tax debts, tax penalties, late payments, delinquent tax-due, delay interest etc. can be made through tax amnesty laws, which are put into effect by restructuring of some receivables, tax base increase, tax reconciliation. However, tax evasion crimes and punishments, which may be the reason for the birth of public receivables, are not included in the amnesty. Because the offenses for which criminal convictions are imposed can be forgiven in the form of general-specific amnesty expressed in Article 87 of the Constitution. Thus, the taxpayer who tends to solve the problem of compliance with the tax and constructs the borrower by accepting certain conditions, may be suspected and accused in the criminal proceedings due to the criminal consequences of the same act and can be given criminal judgment. In our work, it is evaluated whether it is possible for the taxpayer to withdraw the “legal opinion” by the tax administration until the judgment becomes final.

Keywords: General Release, Point of View, Tax Evasion, Tax Administration

* Yrd. Doç. Dr., Karadeniz Teknik Üniversitesi Hukuk Fakültesi, Mali Hukuk ABD., esaricaoglu@ktu.edu.tr. ORCID: 0000-0002-7065-3977

GİRİŞ

Siyasi, sosyal, idari veya teknik ihtiyaçları karşılama nedenlerine istinaden ülkemizde sıklıkla başvuru alan bir kurum olan af, vergi hukukunda devletin bir kısım alacağından vazgeçerek gelir kaybını telafi etmesine odaklanmaktadır. Devlet, vergi kanunları aracılığıyla bireyler ile arasında kamusal bir borç ilişkisi kurarken, bu ilişkinin alacaklısı olmanın ötesinde, kuralı koyan ve uygulayan otorite sıfatını haizdir. Dolayısıyla alacaklı devlet, özel bir borç ilişkisinin alacaklısı olmanın sağladığı tasarruf yetkisinden daha fazla hak ve yetkilere sahip olabilmektedir. Vergi affı, hukuki bir araç olarak böyle bir anlayışla anlam kazanır. Devletin kendi koyduğu kurallara uyulmamasına rağmen bir telafi imkânı tanınması, cezalandırma yetkisinden kanunla vazgeçilerek, belli şartlar altında vergi alacağı veya cezasının kısmen veya tamamen hukuki sonuçlarıyla ortadan kaldırılması vergi aflarına hukuki çerçeve çizer.

Diğer taraftan kavram olarak vergi affı tabirini kullanıyor olsak da kanun koyucu bu terimi tercih etmemekte ve bu mahiyetteki kanunları genelde “bazı alacakların yeniden yapılandırılması” vb. ifadelerle çıkartmaktadır.¹ Böyle bir yaklaşımın af kavramının dürüst mükelleflerde oluşturacağı eşitlik ilkesine dair zafiyet endişelerini ortadan kaldırma nedenine bağlı olarak algısal bir yönlendirme olduğunu ifade etmek yanlış olmayacaktır.

Vergi affı niteliğini haiz vergi borcu ve/veya cezaların yeniden yapılandırılması kurumu, kapsam ve mahiyet itibarıyla vergilendirme alanında birçok uyumsuzluğun çözümüne imkân tanımakla beraber önemli bir sorunu tartışma ihtiyacına vesile olmaktadır. Zira vergi borcu ve/veya cezaların yeniden yapılandırılması adı altındaki vergi afları genelde, vergi borcu/cezası doğumunun sebebi olma ihtimali bulunan vergi suçlarını ve bu suçlar dolayısıyla yapılacak ceza yargılamalarını doğrudan kapsamamaktadır. Bu halde vergi hukuku açısından sorununu çözen ve bu konuda vergi idaresi ile bir çözüm yolu arayan mükellef, ceza yargılamasında sanık sıfatıyla yargılanıyor olabilmektedir. Vergi kanunlarına itaatsizlik halinde doğacak hukuki

¹ Nihal Saban, “Vergi Suçlarında Affı Anayasa İle Sorunsallaştırmak”, *Anayasa Dergisi*, Ankara 2001, C.18, s.455.

sonuçların bir taraftan vergisel, diğer taraftan ceza hukuku anlamında cezai yaptırımlara maruz kalması, vergi aflarının hukuki sonuçlarının ise vergisel/mali sonuçlara odaklanması uygulama açısından böyle bir tartışmalı sorunu gündeme getirebilmektedir.

Çalışmamızda, mükellefin vergi aslı ve/veya idari para cezası mahiyetindeki vergi cezalarını yapılandırma yoluyla ortadan kaldırmasına rağmen, aynı fiilin neden olduğu vergi kaçakçılığı suçu dolayısıyla ceza yargılamasında sanık sıfatıyla yargılanmasının (veya soruşturma aşamasında şüpheli) vergi aflarına olan uyumu irdelenerek, mükellef lehine çözüm alanı açabilecek hukuki bir tartışmayı ele almaktayız. Bu doğrultuda vergi kaçakçılığı suçunun yargılanmasında bir “muhakeme/yargılama koşulu” olan “mütalaa” kurumunun, vergi affından yararlanarak borcunu yapılandıran mükellef için verildikten sonra vergi idaresi tarafından, soruşturma veya kovuşturma aşamalarında hüküm kesinleşinceye kadar geri alınabilmesi ve bu yolla ceza yargılamasının sonlanabilmesi hususunu hukuki açıdan sorgulamaktayız.

Mükellef ile devlet arasındaki kamusal bir borç ilişkisinin, vergilendirme düzenindeki doğal akışın dışına çıkılarak son bulması, vergi borç ve cezaların olması gerekenden farklı bir sebebe dayanılarak ortadan kaldırılması, vergi aflarına dair meşruiyet zeminini tartışılır kılsa da çalışmamızda hâlihazırda sıklıkla başvuru olan bir kurum olan vergi affının, farklı bir düzlemde ceza yargılaması boyutundaki sonuçlarını irdelemektediriz.

1. TÜRK VERGİ HUKUKU'NDA VERGİ AFLARI

1.1. Hukuk Sistemimizde Genel Olarak Af

Sözlük anlamı itibarıyla “bir suçun, bir kusurun veya bir hatanın bağışlanması” anlamına gelen af,² hukuki bir terim olarak bir yargı tasarrufu olmaksızın ceza ve infaz ilişkisinin ortadan kaldırılmasıdır.³

² http://www.tdk.gov.tr/index.php?option=com_gts&arama=gts&guid=TDK.GTS.599ac4fd4bc4e4.43429212 (08.08.2017).

³ Adem Sözüer, “Türk Hukukunda Af, 4454 ve 4616 sayılı Kanunlarda Öngörülen Şartla Salıverilme ve Ertelemeye İlişkin Hükümlerin Hukuksal Niteliği ve Bu Hükümlerin Anayasaya Uygunluğu Sorunu”, *Anayasa Yargısı Dergisi*, Ankara 2001, C.18, s.223.

“Suç işleyen bir kimsenin takip edilerek ya da cezalandırılarak toplumsal gücün kullanılmasından, adalet ya da genel yarar düşüncesi ile tamamen veya kısmen vazgeçilmesi” af kavramının içeriğini belirleyen ifadedir.⁴

Af, anayasa ve ceza hukuku alanlarında teorisini bulan ve pozitif düzenlemeler itibariyle kaynak ve kapsamını bu hukuk alanlarındaki mevzuatlarda belirginleştiren bir kurumdur. Bu doğrultuda af kaynağını anayasalardan alırken, affın teknik yönleri ceza kanunlarında şekillenmektedir. Böylece af, bazen kamu davasını düşüren, kesinleşmiş bir ceza mahkûmiyetini bütün kanuni sonuçlarıyla birlikte ortadan kaldıran bazen de kesinleşmiş bir cezanın kısmen veya tamamen infazını önleyen veya başka bir cezaya dönüştüren yasama veya yürütme organına ait bir kamu hukuku işlemi olarak bilinmektedir.⁵

Türk Hukuk Tarihi incelendiğinde kul hakkına ilişkin suçlarda af yetkisinin mağdura, Allah hakkına ilişkin suçlarda af yetkisinin, kadı veya padişaha ait olduğu Osmanlı döneminde, affa ilgili ilk yazılı düzenlemenin 1858 Ceza Kanunname-i Hümayunu’nda yapıldığı ve bu düzenlemeyle af yetkisinin padişaha verildiği görülebilmektedir. 1876 Anayasası’nın ilk şeklinde bu yapı korunmuş, 1909 tarihinde yapılan değişiklikle özel af yetkisi padişahın elinde bırakılarak, genel af yetkisi meclisin onay şartına bağlanmıştır.⁶

1921 Anayasası’nda affa ilişkin herhangi bir hüküm yer almamış, 1924 Anayasası’nda ise genel af, özel af, takibat ve cezanın tecili olmak üzere üç ayrı kurum düzenlenmiştir. Bu üç yetki meclise verilerek, Cumhurbaşkanı’na hastalık, yaşlılık gibi sebeplerle özel af çıkartma yetkisi tanınmıştır. 1961 Anayasası’nda genel-özel af şeklindeki ayrımla, af yetkisi meclise verilmiş Cumhurbaşkanı’na ise sınırlı bir şekilde özel af çıkartma yetkisi bırakılmıştır.⁷

⁴ Nihat Edizdoğan ve Erhan Gümüş, “Vergi Afları ve Türkiye’de Vergi Aflarının Değerlendirilmesi”, *Maliye Dergisi*, Ankara 2013, S.164, s.100.

⁵ Ayhan Döner, “Cezai ve İdari Yapıtların Farklılığı Bağlamında TBMM’nin Af Yetkisi”, *Erzincan Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, Erzincan 2008, C.XII, S.3-4, 2008, s.34.

⁶ Doğan Soyaslan, “Af”, *Anayasa Yargısı Dergisi*, Ankara 2001, C.18, s.6.

⁷ Sibel Can, “Türk Hukukunda Af Kurumu”, *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, Ankara 2016, C.65, S.4, s. 2016, 1294.

Bugün itibariyle Türk Hukuk Sistemi'nde af kavramına dair hukuki dayanak, 1982 Anayasası m.87 ve m.104'de TBMM ve Cumhurbaşkanı'na ait olan af yetkileriyle şekillenmektedir. Anayasa m.87'de "... TBMM üye tam sayısının beşte üç çoğunluğunun kararıyla genel ve özel af ilanına ... karar vermeye yetkilidir" ifadeleri ve m.104'de "... sürekli hastalık, sakatlık ve kocama sebebi ile belirli kişilerin cezalarını hafifletmek veya kaldırmak..." ifadeleri ile af konusu, iki farklı noktadan düzenleme altına alınmıştır. Bu halde genel ve özel olarak nitelenen af çıkartma yetkisinin TBMM'ye ait olduğu ve bu yetkinin kanun biçiminde, nitelikli oy (3/5) çokluğunu (2001 yılında ilave edilmiştir) sağlamak suretiyle kullanılabileceği belirginleşmektedir.

Genel ve özel af konusunda Anayasa, TBMM'yi iki konuda sınırlandırmaktadır. Öncelikle Anayasa m.189'a göre münhasıran orman suçları için genel ve özel af çıkarılamayacak ve ormanları yakmak, yok etmek veya daraltmak amacıyla işlenen suçlar, genel ve özel af kapsamına alınamayacaktır. Ayrıca Anayasa m.14'de ifade edilen fiillerden hüküm giyenler için de af çıkartılamamaktadır.⁸ Diğer taraftan Anayasa'da belirlenen sebeplere bağlı olarak, sınırlı bir şekilde Cumhurbaşkanı tarafından cezaların hafifletilmesi veya kaldırılması mümkün olabilmektedir.

Hukuki dayanağını 1982 Anayasası'ndan alan affın, teori ve teknik boyutlu yapısına Türk Ceza Kanunu'nda işaret edilmektedir. 5237 sayılı Türk Ceza Kanunu'nun "Dava ve Cezanın Düşürülmesi" başlıklı dördüncü bölümünde af, davayı ve cezayı düşüren sebepler arasında sayılmakta ve hukuki sonuçları üzerinden genel-özel af ayrımı netleştirilmektedir.

"Af" kenar başlıklı TCK m.65'de şu ifadeler yer almaktadır:

(1) Genel af halinde, kamu davası düşer, hükmolunan cezalar bütün neticeleri ile birlikte ortadan kalkar.

(2) Özel af ile hapis cezasının infaz kurumunda çektirilmesine son verilebilir veya infaz kurumunda çektirilecek süresi kısaltılabilir ya da adli para cezasına çevrilebilir.

⁸ Kemal Gözler, "Karşılaştırmalı Anayasa Hukukunda Af Yetkisi", *Anayasa Yargısı Dergisi*, Ankara 2001, C.18, s.327.

(3) Cezaya bağlı olan veya hükümde belirtilen hak yoksunlukları, özel affa rağmen etkisini devam ettirir.”

Buna göre genel af, hem cezayı hem suçu ortadan kaldırır. Özel af ise suçu değil, sadece cezayı ortadan kaldırmaktadır. Diğer bir ifadeyle genel af halinde ceza mahkûmiyetinin bütün cezai sonuçlarıyla birlikte fiilin suç olma niteliği de yok olur. Özel af ise fiilin suçluluk niteliğini değil, hükmedilen cezayı ortadan kaldırır, azaltır veya başka cezaya çevirir. Ayrıca hem genel hem de özel af “toplu” veya “bireysel” olarak iki ayrı türde çikartılabilmektedir.⁹

Hukuk sistemlerinde affın kabul edilmesinin başlıca sebebi, yapılmış muhtemel haksızlıkların ortadan kaldırılmak istenmesi olarak gösterilir. Ancak bu noktada af yetkisinin sık sık kullanılmasının, cezaların suç işlenmesini önleme amacını gölgede bırakacağı da eleştirel olarak ifade edilmektedir.¹⁰

Diğer taraftan affın gerekli olup olmadığına dair yapılan tartışmalar bir yana, hangi anayasal organın af çıkartma konusunda yetkili olduğu, af yetkisinin kapsam ve usulü, kuvvetler ayrılığı ilkesi ve buna paralel olarak mahkemelerin bağımsızlığı ve kararların bağlayıcılığıyla doğan çelişki, affedilecekler açısından affın bir hak oluşturup oluşturmadığı, affın bir türünü oluşturan genel afla, şüpheli ve sanığın suçsuzluğunu ispatlama imkânının elinden alınıp alınmayacağı konuları zamanla affa dair hukuken ele alınması gereken sorunlar olarak belirginleşmiştir.¹¹

Ancak olgusal bir gerçeklik vardır ki sosyal veya hukuki endişelere rağmen, her devlette az ya da çok “affetme yetkisi” kullanılarak “suçlular” affedilmektedir. Diğer taraftan affedilmenin nesnesi olarak suçlular ele alınsa da, affın farklı hukuki hedeflerinin de bulunduğunu ifade etmek gerekir.

⁹ Gözler, s.299. Bu konuda toplu ve bireysel çikartılan genel affa dair örnekler için bkz. Duygu Çağlar Doğan, *Ceza Hukukunda Af*, Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi, Ankara 2012, s.88. Özel affa dair örnekler için bkz. Doğan, s.177.

¹⁰ Ayrıntı için bkz. Sözüer, s.222. Ayrıca bu yöndeki ifadeleri için Mualla Öncel-Ahmet Kumrulu-Nami Çağan, *Vergi Hukuku*, Ankara 2007, s.220; Nami Çağan, “Türk Hukukunda Vergi Cezalarının Affı”, *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, Ankara 1972, C. 29, S.1, s.122.

¹¹ Döner, s.35-39.

Hatta temelinde siyasi tartışmaların hâkim olduğu ve ceza hukuku odaklı kavramsallaşan af, suçluların affedilmesi üzerine yoğunlaşsa da vergi hukukunda, ceza hukukundan daha sıklıkta görülmektedir.¹² Bu doğrultuda 1982 Anayasası'nda yer almayan, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu veya diğer temel vergi kanunlarında düzenlenmemiş "vergi affı" daha girift bir yapı arz etmektedir.

1.2. Vergi Aflarının Hukuki Niteliği

Vergi aflarının hukuki nitelendirilmesi, affın konu ve kapsamına bağlı olarak değişkenlik gösterir. Vergi affı kast edildiğinde "vergi hukukunda af" anlaşılır.¹³ Bir diğer kavram olarak kullanılan "mali af", vergi ilişkisi dışında kalan ve bütçe uygulamalarından başlayıp, devletin özel hukuk ilişkilerini de kapsayan genişliktedir.¹⁴ Mali affın bir bileşenini ihtiva eden vergi affı, vergi kanunlarına göre tahakkuk ettirilen vergi, resim, harçların tahsil edilememesi durumunda, ortaya çıkan vergi aslı ve ferilerinden şartlı veya şartsız olarak vazgeçilmesidir. Bu itibarla vergi aslı, vergi cezaları, gecikme zammı, gecikme faizi gibi doğumunda temel olarak vergilendirme yetkisinin bir gereği olan mükellefiyetlerin affedilmesi, vergi hukukunda af kavramını karşılar haldedir.

Devletin, kamu harcamalarını finanse etmek amacıyla bireylerden hukuki zor altında aldığı bir kamu geliri olan vergi, vergilendirme yetkisi ile elde edilir. Vergilendirme yetkisinin kullanılması, yani devletin ülkesi üzerinde hukuki ve fiili bir güç kullanarak vergi alması,¹⁵ modern devletlerde "kanun" vasıtasıyla olur. 1982 Anayasası m.73'de yer aldığı şekliyle de ülkemizde vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülükler kanunla konular, değiştirilir veya kaldırılır. Vergilerin kanuniliği anayasal ilkesi doğrultusunda, devlet adına vergilere dair tasarruf yetkisi TBMM tarafından kanun biçiminde kullanılabilir.

Bu çerçevede bir kanunla konulan vergi veya ceza, vergi veya cezayı doğuran fiil meydana geldikten sonra yürürlüğe giren bir başka

¹² Recai Dönmez, *Teori ve Uygulamada Vergi Afları*, Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Doktora Tezi, Eskişehir 1990, s.1.

¹³ Dönmez, s.11.

¹⁴ Yasemin Taşkın, "Vergi Aflarının Hukuki Niteliği ve Gereççeleri", *Sosyal Bilimler Dergisi*, İstanbul 2010, S.2, s.124.

¹⁵ Nami Çağan, *Vergilendirme Yetkisi*, İstanbul 1982, s.3.

kanunla kaldırılabilir.¹⁶ Bu halde vergi hukukunda af hukuki yapı itibariyle “kanun” formatında oluşmalıdır.

Kanun koyucunun, yeni bir kanuni düzenleme ile düzenlemeden yararlanacaklar açısından vergi ve/veya ceza ödeme ödevini zamanında eksiksiz yerine getirenlere göre avantajlı bir durum oluşturması halinde, adına bakılmaksızın “vergi affı” olarak nitelenen bir düzenlemeden bahsedilmesi gerekir.¹⁷ Bu doğrultuda adı; vergi barışı, tahsilatın hızlandırılması, kaynakların ekonomiye kazandırılması, varlık barışı, kamu alacaklarının yeniden yapılandırılması olsa da vergi ödevlerini yerine getirmeyenlerin tabi olacağı hukuki sonuçları hafifleten tüm düzenlemeler vergi affı niteliğindedir.¹⁸

Vergi affı genel anlamda devletin tek taraflı olarak alacağından vazgeçmesiyle gerçekleşen, vergi cezalarını tamamen veya kısmen sona erdiren bir neden olarak ele alınır.¹⁹ Vergilendirme yetkisinin somutlaşmasıyla birey ile arasında kamusal bir borç ilişkisi yürüten devletin, vergi kanunlarına riayet etmeyen bu nedenle ceza ilişkisi tesis etme imkânı bulunduğu bireye bir fırsat vererek ona yaptırım uygulamaktan vazgeçmesi ve böylece “vergiye uyum” sorunu yaşayan mükellefe, alacaklı devlet tarafından bir imkân önerilmesi bu kapsamda değerlendirilir.

Diğer taraftan esasen vergi cezalarına odaklanan vergi affı, vergi cezalarının yanında vergi aslını da içerebilmektedir. Vergi affını düzenleyen yasalarda, tarh edilmiş vergilerin belli bir süre içinde ödenmesi şartıyla, bunlara ilişkin gecikme zammı ya da gecikme faizlerinin affedileceği de öngörülebilmektedir.²⁰

Kanun koyucu, vergi veya cezanın mahiyetine, tarhiyat türüne, vergiyi doğuran olayın tarihine, açılan veya açılacak davadan vazgeçmeye, vergi ve cezanın kesinleşmiş olup olmamasına, cezaların asıl ve ferilerine göre belirleyeceği kapsam ve şartlara bağlı olarak vergi aslı/

¹⁶ S. Ateş Oktar, Vergi Hukuku, İstanbul 2011, s.161.

¹⁷ Doğan Şenyüz, Vergi Ceza Hukuku, Bursa 2016, s.305.

¹⁸ Dönmez, s.10; Şenyüz, s.306. Örneğin 2016 yılında çıkartılan vergi affı niteliğini haiz, 6736 sayılı Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılmasına İlişkin Kanun.

¹⁹ Öncel-Kumrulu-Çağan, s.153.

²⁰ Yusuf Karakoç, Vergi Ceza Hukuku, Ankara 2016, s.333.

vergi cezası/gecikme zammı/gecikme faizi veya diğer kamu alacaklarını affetmek suretiyle ortadan kaldırılabilmektedir.

Diğer taraftan vergi hukuku içerisinde yer almasına rağmen ilke ve esaslar bakımından ceza hukukuna bağlı olan “vergi suç ve cezaları” vergi hukukunda af niteliğinde değildir. Her ne kadar vergi hukukuyla ilişkisi ve bağı olsa da bu suç ve cezalar için, ceza hukukunda var olan af kurumunun nitelik ve özellikleri esas alınmalıdır. Zira Vergi Usul Kanunu’nda (VUK) yer alan ve karşılığında ceza hukuku anlamında ceza uygulanan hukuka aykırılıklar vergi suçu, karşılığında idari yaptırım (idari para cezası) uygulanan hukuka aykırılıklar vergi kabahati olarak nitelenmektedir.²¹ Vergi suçu-vergi kabahati ayırımının en belirgin sonucu, hürriyeti bağlayıcı cezaya muhatap olacak olan vergi kaçakçılığı (VUK, m.359), vergi mahremiyetini ihlal (VUK, m.362), mükelleflerin özel işlerini yapma (VUK, m.363) suçlarının ceza yargılaması usullerine tabi olmasıdır. Vergi ziyayı (VUK, m.341) ve usulsüzlük kabahatleri (VUK, m.351-355) ise vergi idaresi tarafından, idari para cezası ile tecziye edilmektedir. Vergi cezası tabiri kullanıldığında bu idari para cezaları anlaşılmaktadır.

Bu halde karşılığı idari para cezası olan hukuka aykırılıklar, idari para cezalarının esasında bir kamu alacağı olması nedeniyle,²² vergi hukukunda af içerisinde nitelenebiliyorken, ceza hukuku anlamında ceza yaptırımına maruz kalacak hukuka aykırılıklar ceza hukukunda af içerisinde olmalıdır. Bu halde ikili bir ayırım yapılarak VUK’da yer alan hukuka aykırılıklar ve bunların karşılığının affedilmesi tartışılmalıdır.

Vergi suç ve cezaları, genel ve özel af içerisinde ele alınmalıdır. Zira Anayasa m.87’de, gerek genel af gerekse özel af ilanına konu edilen bir ceza mahkûmiyeti veya bu yöndeki bir tehdittir.²³ Vergi kabahatleri ve karşılığında uygulanan idari yaptırımların ise genel ve özel affından değil sadece affından bahsedilebilir. Bu doğrultuda konu, kapsam, bireysel, toplu af değerlendirmesi vergi aflarına paralel ele alınmalıdır.

²¹ Şenyüz, s.48; Karakoç, s.79.

²² Dönmez, s.19.

²³ Döner, s.49.

Böyle bir ayırımın en belirgin sonucu ise vergi suç ve cezalarının Anayasada öngörülen nitelikli çoğunlukla (3/5) ve İçtüzükte yer alan özel usul ve esaslar çerçevesinde affedilebiliyor oluşudur.

Türkiye Büyük Millet Meclisi İçtüzüğü 'nün beşinci kısmında "özel hükümler" bölümünde, 92. maddede genel ve özel af yetkisinin kullanımına ilişkin şöyle bir düzenleme bulunmaktadır:

"Genel veya özel af ilanını içeren tasarı veya tekliflerin Genel Kurulda kabulü Türkiye Büyük Millet Meclisi üye tamsayısının beşte üç çoğunluğunun kararı ile mümkündür. Gerekli çoğunluk, söz konusu tasarı veya tekliflerin afa ilgili maddelerinde ve tümünün oylamasında ayrı ayrı aranır. Tasarı veya teklif hakkında verilen genel veya özel af ilanını içeren değişiklik önergesinin kabulü halinde, kabul için gerekli beşte üç çoğunluğun tespiti için bu önergenin oylanması açık oylama suretiyle tekrarlanır."

Vergi hukukunda af ise Anayasa m.87' de ifade edilen nitelikte bir af olmadığından bu çerçevede değerlendirilmeyecektir. Vergi hukukunda affın konusunu teşkil edebilen vergi aslı, idari para cezası olan vergi cezası, gecikme zammı, gecikme faizi veya diğer kamu alacakları "yasama yetkisinin genelliği" ilkesinin bir gereği olarak affedilebilmektedir.²⁴ Bu yetkinin kullanılmasında, nitelikli çoğunluk aranmadığı gibi İçtüzükte yer alan özel usul ve esaslara tabi olunmasına da gerek yoktur. Böyle bir vergi affı kanunu, TBMM' de çıkartılan diğer kanunlarla aynı hükümlere tabi olmaktadır.

Vergi hukukundaki af ile ceza hukukundaki af birbirine benziyor olmakla beraber ilke ve amaç yönünden de farklılıkları bulunmaktadır.²⁵ Ceza hukukundaki affın amacı, toplumsal sükûnetin tesisi veya yatıştırma olarak gösterilmektedir. Vergi affıyla amaçlanan ise ekonomik gerekçeler ve özellikle gelir ihtiyacının karşılanmasıdır. Vergi aflarına çoğunlukla mali ve ekonomik bunalım dönemlerinden sonra başvurulurken ceza hukukundaki aflara sosyal ve siyasal bunalım dönemlerinden sonra başvurulmaktadır.²⁶ Bu doğrultuda vergi aflarının ekonomik olguya dayalı ihtiyacın ürünü olarak var olması onu

²⁴ Döner, s.54.

²⁵ Edizdoğan-Gümüş, s.101.

²⁶ Dönmez, s.13.

ceza hukukundaki aflara nazaran görülme sıklığını artırmaktadır. Zira ekonomik dalgalanmalara ve devletin gelir ihtiyacına karşılık bir ara çözüm muhtevası taşıyan vergi afları, devlet için pratik ve kolay bir sorun gidericidir.

Vergi aflarının şu özellikleri taşıdığı ifade edilebilmektedir:²⁷

- Vergi affı kanunla düzenlenir.
- Vergi affına ilişkin kanunlar için nitelikli çoğunluk aranmaz
- Vergi affı sonunda devlet alacağından vazgeçmektedir.
- Vergi affı geçmişe yürür ve etkilerini geçmiş olaylar üzerinde meydana getirir.
- Devlet, vergi affıyla cezalandırma yetkisinden vazgeçmektedir
- Vergi aflarında gönüllük esas alınmaktadır
- Vergi afları kısa süre yürürlükte kalmaktadır

Af, vergi borcu ve cezalarını sona erdiren Vergi Usul Kanunu'ndaki terkin, cezalarda indirim, pişmanlık ve ıslah ve uzlaşma gibi uygulamalara benzetilse de bunlardan farklıdır. Öncelikle af, bir sürekliliğe sahip değildir. Ayrıca aflar yasama organı tarafından çıkartılırken, diğer uygulamalar yükümlünün talebi halinde uygulanabilen hak niteliğindedir.²⁸ Diğer taraftan vergi af kanunlarıyla, affın kapsamı, yararlanma koşulları, yararlanacak olanlar devlet tarafından tek taraflı olarak belirlendiğinden, vergi aflarından yararlanacak olanların bu konuda herhangi bir etkileyici özelliği yoktur. Bu nedenle vergi affı, ibra kurumundan da ayrılmaktadır.²⁹

1.3. Türkiye'de Vergi Aflarının Kapsam ve Uygulaması

Ülkemizde çok sayıda vergi affı niteliğini haiz kanun çıkartılmıştır. 1960 yılı öncesinde af kavramı yerine "terkin" ve "tasfiye" kavramları kullanılmaktaydı.³⁰ Vergi aflarının yapısal olarak 1960 yılı sonrasında

²⁷ Bkz. Edizdoğan-Gümüş, s.102; Sibel Yılmaz, "Anayasal Vergilendirme İlkele-ri Çerçevesinde Vergi Affı", *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, Ankara 2017, C.66, S.1, s.267.

²⁸ Dönmez, s.26; Şenyüz, s.307; Edizdoğan-Gümüş, s.111.

²⁹ Taşkın, s.124.

³⁰ Dönmez, s.10.

şekillendiği, 1980'lı yıllar sonrasında ise daha önceki yıllara nazaran farklı esas ve ilkeler edindiği ifade edilmektedir.³¹

Son yıllarda çıkartılan kanunlarda vergi affı kavramı yerine terminolojik olarak "Bazı Kamu Alacaklarının Yeniden Yapılandırılması" ifadesi kanun koyucu tarafından tercih edilmektedir. Bunun yanında "matrah artırımı", "vergi barışı", "varlık barışı" gibi kavramların kullanıldığı da bilinmektedir.³² Vergi affı olan bu kanunlarda bazı şartlar altında, kapsama göre vergi aslı, vergi cezası, gecikme faizi, gecikme zammını kısmen veya tamamen ortadan kaldıran ve/veya bunlara ödeme kolaylığı sağlayan ya da daha hafif mali yükümlülükler içeren düzenlemelerde bulunulmuştur. Diğer taraftan vergi borcu ve cezaları dışında, sosyal güvenlik destek primi, trafik cezası, öğrenim kredisi gibi kamu alacakları odaklı olarak af kapsamında çeşitlendirmelerin yapıldığı da görülebilmektedir.

Vergi aflarının kronolojisi değerlendirildiğinde, özellikle kriz dönemlerinde olmak üzere, kamu harcamaları finansmanının hızlı bir şekilde sağlanması, tahsil edilemeyen vergi alacaklarının bir kısmının tahsil edilmesi, ekonominin canlandırılması, kayıt dışı bazı unsurların kayda alınması gibi mali amaçlar taşındığı görülebilmektedir. Ayrıca siyasi amaçlarla ya da vergi idaresini rahatlatacak teknik ve idari nedenlerle af kurumuna başvurulduğu ifade edilebilmektedir.³³ Diğer taraftan teori olarak vergi aflarına daha geniş yelpazeli gerekçeler de üretilebilmektedir.³⁴ Af kanunlarında bu gerekçelere işaret edilmektedir. Bu doğrultuda ülkemizde uygulanan her bir vergi affında, o tarihte duyulan ihtiyaca göre vergi affının gerekçesi şekillenmiştir. Özellikle son yıllarda çıkartılan kanunlarda, ekonomik saiklere ilave olarak ihtilafların sulh yoluyla çözümlenmesi, uyuşmazlıkların hızlı bir şekilde çözümü, mükelleflerin işlerini toparlaması gibi sebeplerin vergi af kanunlarının genel gerekçelerinde yer alışı dikkat çekicidir.³⁵

³¹ Edizdoğan-Gümüş, s.113.

³² Örneğin 2003 tarihli 4811 sayılı Vergi Barışı Kanunu, 2008 tarihli 5811 sayılı Bazı Varlıkların Milli Ekonomiye Kazandırılması Hakkında Kanun gibi.

³³ Edizdoğan-Gümüş, s.102.

³⁴ Bkz. Taşkın, s.125-127.

³⁵ Örneğin 6736 sayılı Kanun'un genel gerekçesi için bkz. <http://www2.tbmm.gov.tr/d26/2/2-1310.pdf>. (18.12.2017).

Vergi hukukunu ilgilendiren af müessesesi iki açıdan ele alınmalıdır. Öncelikle, ceza hukuku boyutuyla çıkartılan genel ve özel nitelikteki afların, “vergi suç ve cezalarını” etkileyen yönü değerlendirilmelidir. İkinci ve esas olarak vergi hukukunda af içerisinde değerlendirilmesi gereken burada doğan ihtiyacın karşılanmasına özgülünmüş afların kapsam ve uygulaması olmalıdır.

Vergi suç ve cezalarını etkileyen aflar teori olarak genel ve özel af şeklinde oluşmalıdır. Türkiye’de genel olarak genel af biçiminde çıkartılan kanunlarda, vergi suç ve cezaları yer almıştır.³⁶ 1960 tarihindeki 113 sayılı Af Kanunu, 1963 tarihindeki 213 sayılı Bazı Suç ve Cezaların Affı Hakkında Kanun, 1966 tarihindeki 780 sayılı Bazı Suç ve Cezaların Affı Hakkındaki Kanun, 1974 tarihindeki 1803 sayılı Cumhuriyetin 50. Yılı Nedeniyle Bazı Suç ve Cezaların Affı Hakkında Kanun, ceza kanunlarında yer alan suç ve cezaları affetme amacıyla ortaya çıkan kanunlardır. Diğer taraftan çıkartılan bu kanunların kapsamına vergi suç ve cezaları da dâhil edilmiştir. Ayrıca 113 sayılı Af Kanunu dışındaki diğer af kanunlarında “vergi cezası” olarak ifade edilen idari nitelikteki cezalar da af kapsamındadır. Bu af kanunları, nitelik itibarıyla Anayasa m.87’de yer alan genel af özelliklerini ihtiva etmektedir.

Diğer taraftan Anayasa m.87 anlamında çıkartılan bazı af kanunlarında, vergi suç ve cezaları kapsam dışında tutulmuştur. Örneğin kamuoyunda “Rahşan Affı” olarak bilinen 1999 tarihli 4616 sayılı Kanun’da vergi suç ve cezaları affedilmemiştir.³⁷

Vergi affı olarak nitelenen ve temelinde mali amaç taşıyan “vergi hukukunda af” düzenlemeleri bu kanunlardan farklıdır. 2017 yılına kadar 34 adet vergi affı içeren kanun çıkartılmıştır. Bu af kanunları vergi aslı, vergi cezası, gecikme faizi, gecikme zammı veya diğer kamu alacaklarını konu edinen, bu konularda kolaylık ve avantajlar içeren düzenlemelerdir. Ayrıca bunların arasında “varlık barışı” muhtevası taşıyan düzenlemelerde bulunmaktadır.

Ancak bu hükümlere ilave olarak 1983 tarihindeki 2801 sayılı Bazı Kamu Alacaklarının Özel Uzlaşma Yoluyla Tahsili Hakkında Kanun

³⁶ Onur Özcan, Vergi Suçları, Ankara 2015, s.409.

³⁷ Bkz. Özcan, s.408.

ve 2003 tarihindeki 4811 sayılı Vergi Barışı Kanunu ayrıca ceza hukuku anlamında vergi suç ve cezalarını da kapsam dahiline almıştır.

Örneğin 4811 sayılı Vergi Barışı Kanunu m.14’de yer alan düzenlemede, 31.08.2002 tarihi esas alınarak bu tarihten önce işlenen vergi kaçakçılığı suçları için; cumhuriyet savcılığına suç duyurunda bulunulamayacağı, soruşturma aşamasındakilere takibat yapılamayacağı, kamu davalarının ortadan kaldırılacağı ve kesinleşen mahkûmiyet kararlarının infaz edilemeyeceği yer almaktaydı. Ancak bu hükümlerden yararlanabilmek için salınan vergi ve kesilen cezalar ile gecikme faizi ve zamların, kanunun yürürlüğünden önce ya da kanun hükümlerinden yararlanarak öngörülen süre ve şekilde tamamen ödenmesi, dava açılmaması veya açılmış davalardan vazgeçilmesi şart olarak aranmaktaydı. Diğer taraftan ilgili kanunda bütün vergi kaçakçılığı suçları af kapsamına alınmamış, VUK, m.359/b-1 ve 2’de yer alan filler af kapsamı dışında tutulmuştur.

4811 sayılı Vergi Barışı Kanunu bir vergi affı kanunudur. Bu doğrultuda vergi aflarının siyasi, sosyal ve hukuki gerekçeleriyle kendine amaç inşa eder. Ancak 4811 sayılı Kanun’da vergi kaçakçılığı suç ve cezaları da af kapsamına alınmıştır. Fakat şurası bir gerçektir ki ceza hukuku anlamında suç ve ceza niteliğini haiz vergi kaçakçılığı suç ve cezalarını işleyenlerin affedilmesi bir vergi affı değildir. 4811 sayılı Vergi Barışı Kanunu, Anayasa m.87 gerekleriyle yürürlüğe girmemiştir. Vergi aflarının hukuki dayanağı Anayasa m.87 olmadığından, vergi aflarının bu gerekleri taşımasına gerek yoktur. Ancak suç ve ceza içeren hükümlerin af edilmesi doğrudan bu hükümlere tabi olmalıdır.

Bu konuda düzenlemenin ilk hali 4792 sayılı “Vergi Barışı Kanunu” Türkiye Büyük Millet Meclisi Genel Kurulu’nda 16.01.2003 tarihinde kabul edilmiş, Cumhurbaşkanlığı’nın onayına sunulmuş ancak Cumhurbaşkanı ilgili kanunun yayımlanmasını uygun bulmamıştır.³⁸ “Vergi Barışı Kanunu” Türkiye Büyük Millet Meclisince bir kez daha görüşülmek üzere Türkiye Büyük Millet Meclisi Başkanlığı’na geri gönderilmiştir. Türkiye Büyük Millet Meclisi 4792 sayılı Vergi

³⁸ Gerekçesi için bkz. <https://www.tccb.gov.tr/basin-aciklamalari-ahmet-necdet-sezer/1720/5526/4792-sayili-vergi-barisi-kanunu.html> (10.08.2017).

Variş Kanunu'nu, 4811 sayılı Kanun olarak hiç değiştirmeden tekrar Cumhurbaşkanlığı'na geri göndermiş ve ilgili kanun 27 Şubat 2003 tarihinde onaylanarak, 25033 sayılı Resmi Gazete'de yayınlanıp yürürlüğe girmiştir.

Altını çizerek vurgulamak gerekir ki idari nitelikli cezaların affı Anayasa m.87 kapsamında olmayıp, yasama yetkisinin genelliği ilkesinin bir gereğidir. Vergi kabahatlerinden kaynaklanan idari para cezalarının affı için genel veya özel af kanunu çıkartılmasına gerek yoktur. Bu doğrultuda bu vergi cezaları, vergi aslı, gecikme zammı, gecikme faizi veya diğer kamu alacaklarına dair çıkartılan af kanunlarının kapsamında bulunabilir. Ancak karşılığında hürriyeti bağlayıcı ceza uygulanan, vergi kaçakçılığı, vergi mahremiyetin ihlali, mükelleflerin özel işlerini yapma vergi suç ve cezaları için genel veya özel af kanunu çıkartılmalıdır.

Vergi aflarının içerikleri birbirinden farklı olabilmektedir. Bazıları sadece vergi asıllarını, bazıları vergi aslına ek olarak, gecikme faiz ve gecikme zammını kapsayabilmektedir. Kanunda ifade edilen şartlar altında bu yükümlülükler kısmen veya tamamen ortadan kaldırılmakta, bunlara ödeme kolaylığı sağlanabilmekte veya daha hafif içerikte yeni mali yükümlülükler getirilebilmektedir. Ayrıca af kanunlarında farklı esas ve şartlarda gözetilebilmektedir. Örneğin 2011 yılında uygulanan 6111 sayılı Kanun'dan farklı olarak, 6552 sayılı Kanun'da sadece kesinleşmiş kamu alacakları af kapsamına alındığı görülebilmektedir.³⁹ Sonuç olarak Türkiye uygulamasında vergi af kanunlarına bakıldığında, tek düze bir şablonun bulunmadığı ve afların o anki ihtiyaç çerçevesinde şekillendiği ileri sürülebilir.

1.4. Vergi Aflarının Ceza Yargılamasına Etkisi

2011, 2013, 2016 ve 2017 yıllarında çıkartılan vergi affı niteliğini haiz kanunlarda, VUK, m.359 de yer alan vergi kaçakçılığı suç ve cezaları için af anlamı taşıyan bir düzenlemede bulunulmamıştır. Son yıllarda çıkartılan vergi af kanunları içerisinde içerik, kapsam ve süre

³⁹ İmdat Türkay, "Bazı Kamu Alacaklarının Yeniden Yapılandırılmasına İlişkin 6552 sayılı Kanun Uygulaması", *Terazi Hukuk Dergisi*, Ankara 2014, S.99, s.76.

itibariyle en geniş uygulama alanı bulan 2016 tarihli “6736 sayılı Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılmasına İlişkin Kanun” da vergi suçu işlemiş olanlar için af anlamı taşıyacak bir düzenleme yoktur. Ayrıca bu kanunun uygulama zafiyetini kaldırma niyetiyle, kapsamını uzatan 2017 tarihli “7020 sayılı Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması ile Bazı Kanunlarda ve Bir Kanun Hükmünde Kararnamede Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun” da bu şekilde uygulanmıştır.

Bu düzenlemelerde vergi borçlusuna veya idari nitelikte para cezası ödemek durumunda olanlara çeşitli af ve kolaylıklar sağlanmıştır. Ayrıca örneğin 2016 yılındaki afta olduğu gibi “matrah artırımı” yoluyla mükellefe, geçmiş dönemlerine ilişkin “koruma kalkanı” oluşturabilme imkânı da temin edilmiştir.⁴⁰ Bu halde vergi kaçakçılığı teşkil eden bazı fiillerin inceleme dışı tutularak yargılamanın önüne geçilebilmesi mümkün olabilmektedir.

Ancak bu düzenlemeler çerçevesinde vergi affından istifade etmenin, kanuni ifadesiyle vergi borcunun yapılandırılmış olmasının, vergi kaçakçılık suçuna dair kesinleşmiş hükümlere, devam eden soruşturma ve kovuşturmalara etkisi bulunmamaktadır. Diğer taraftan vergi aflarıyla borcunu yapılandıran mükellef kamunun uğramış olduğu zararı gidermiş olduğunda, “Hapis cezasının ertelenmesi” (TCK, m.51) veya “Hükmün açıklanmasının geri bırakılması” (CMK, m.231) kurumlarının uygulanması açısından önemli bir şartı yerine getirmiş olmaktadır. Bu noktada dolaylı bir etkiye sahip olduğu ileri sürülebilir.

Burada esasen doğru bir yaklaşımda bulunulmakta, vergi suçlarını işleyenlerin affedilmesinde genel veya özel af kurumunun işletilmesi gerekmektedir. Ancak çıkartılan bu vergi affı kanunlarında vergi kaçakçılığı suçunun mali sonuçlarını vergi affından yararlanarak çözen mükellef için, aynı fiilin cezai sonuçları nedeniyle şüpheli ve sanık sıfatıyla yargılanmak ve bu doğrultuda vergi af kanunu kapsamında olmayan ceza mahkûmiyetine maruz kalmak, zor anlamlandırılan bir hal almaktadır.

⁴⁰ Bumin Doğrusöz, “Vergi Affının Vergi Suçlarına Etkisi”, <http://www.bumin-dogrusoz.com/article/verg-affinin-verg-suclarina-etks>, (10.08.2017).

2. MÜTALAA

2.1. Genel Olarak

VUK, m.359'da yer alan vergi kaçakçılığı suçu⁴¹ teşkil eden fiiller dolayısıyla yapılacak yargılama, ceza yargılamasına tabidir. Zira TCK, m.5 atfı ve bu fiillere uygulanacak yaptırımların niteliği böyle bir uygulamayı zaruri kılar. Vergilendirme alanında ihlal anlamı taşıyan fiillerin tespiti ve bu doğrultuda yargılama yürütülmesi özel ve hassas bir süreçtir. Bu nedenle ceza yargılamasının temel iki ayağını oluşturan soruşturma ve kovuşturma aşamaları, vergi kaçakçılığı suçunda farklı hükümler ve usuller içerisinde değerlendirilmek durumunda kalabilmektedir.

Suç haberinin alınmasından hükmün kesinleşmesine kadar geçen aşamalar Ceza Muhakemesi Kanunu'nu hükümlerine tabidir. Ceza

⁴¹ "a) Vergi kanunlarına göre tutulan veya düzenlenen ve saklanma ve ibraz mecburiyeti bulunan;

1) Defter ve kayıtlarda hesap ve muhasebe hileleri yapanlar, gerçek olmayan veya kayda konu işlemlerle ilgisi bulunmayan kişilerin adına hesap açanlar veya defterlere kaydı gereken hesap ve işlemleri vergi matrahının azalması sonucunu doğuracak şekilde tamamen veya kısmen başka defter, belge veya diğer kayıt ortamlarına kaydedenler,

2) Defter, kayıt ve belgeleri tahrif edenler veya gizleyenler veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleyenler veya bu belgeleri kullananlar, Hakkında on sekiz aydan üç yıla kadar hapis cezasına hükmolunur. Varlığı noter tasdik kayıtları veya sair suretlerle sabit olduğu halde, inceleme sırasında vergi incelemesine yetkili kimselere defter ve belgelerin ibraz edilmemesi, bu fıkra hükmünün uygulanmasında gizleme olarak kabul edilir. Gerçek bir muamele veya duruma dayanmakla birlikte bu muamele veya durumu mahiyet veya miktar itibariyle gerçeğe aykırı şekilde yansıtan belge ise, muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgedir.

b) Vergi kanunları uyarınca tutulan veya düzenlenen ve saklama ve ibraz mecburiyeti bulunan defter, kayıt ve belgeleri yok edenler veya defter sahifelerini yok ederek yerine başka yapraklar koyanlar veya hiç yaprak koymayanlar veya belgelerin asıl veya suretlerini tamamen veya kısmen sahte olarak düzenleyenler veya bu belgeleri kullananlar, üç yıldan beş yıla kadar hapis cezası ile cezalandırılır. Gerçek bir muamele veya durum olmadığı halde bunlar varmış gibi düzenlenen belge, sahte belgedir.

c) Bu Kanun hükümlerine göre ancak Maliye Bakanlığı ile anlaşması bulunan kişilerin basabileceği belgeleri, Bakanlık ile anlaşması olmadığı halde basanlar veya bilerek kullananlar iki yıldan beş yıla kadar hapis cezası ile cezalandırılır. 371 inci maddedeki pişmanlık şartlarına uygun olarak durumu ilgili makamlara bildirenler hakkında bu madde hükmü uygulanmaz.

Kaçakçılık suçlarını işleyenler hakkında bu maddede yazılı cezaların uygulanması 344 üncü maddede yazılı vergi ziyaı cezasının ayrıca uygulanmasına engel teşkil etmez."

Muhakemesi Kanunu m.2'ye göre, yetkili mercilerce suç şüphesinin öğrenilmesinden iddianamenin kabulüne kadar geçen evre soruşturma, iddianamenin kabulüyle başlayıp hükmün kesinleşmesine kadar geçen evre kovuşturma aşaması olarak tanımlanmaktadır. Soruşturma aşaması çeşitli suretlerle elde edilebilecek suç haberiyle, Cumhuriyet savcısı tarafından yürütülür. Araştırma yapılması, gerekli bilgi, belge ve delillerin toplanılması, savcı tarafından bu aşamada gerçekleştirilir. Bu aşamada savcı keşif yapabilir, bilirkişi incelemesi de yaptırabilir. Suçun olduğu konusunda toplanan deliller ile "yeterli şüphe" kanaatine ulaşılmadıysa, savcı tarafından kovuşturmayaya yer olmadığına dair karar verilir (CMK, m.172). Aksi durumda "iddianame" düzenlenerek kamu davası açılması istenmelidir (CMK, m.170). Kovuşturma aşaması ise iddianamede unsurları gösterilen suça ilişkin, fiil ve fail ile sınırlı olmak üzere (CMK, m.225/1) deliller ile olayın tam olarak ortaya konulduğu ve maddi gerçeğin tespit edileceği aşamadır. Kovuşturma aşamasını yetkili ve görevli ceza mahkemesi yürütmektedir. Soruşturma aşamasında suç şüphesi altında bulunan kişi şüpheli, kovuşturma aşamasında ise sanık olarak adlandırılmaktadır (CMK, m.2).

Ceza yargılamasına ilişkin bu teknik süreçte, vergi kaçakçılığı suçu diğer suç tiplerinden ayrılmaktadır. Bu konuda VUK, m.367'de özel bir hüküm bulunur. Buna göre;

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

359 uncu maddede yazılı suçların işlendiğine sair suretlerle itila hasıl 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 ziyayı 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.”

Bu madde hükmü değerlendirildiğinde Cumhuriyet savcısının suç haberi almasının iki yolu olduğu görülebilmektedir. Bunlar; vergi incelemesi ve sair suretlerdir.

Vergi müfettişi ve vergi müfettiş yardımcıları tarafından vergi kaçakçılığı suçlarının işlendiğinin tespit olunması halinde, rapor değerlendirme komisyonu mütalaasıyla doğrudan doğruya Cumhuriyet başsavcılığına bildirimde bulunulmalıdır. Vergi incelemesi yapmaya yetkili diğer memurlar tarafından böyle bir tespitte bulunması halinde ise rapor değerlendirme komisyonu mütalaasıyla vergi dairesi başkanlığı veya defterdarlık tarafından Cumhuriyet başsavcılığına bildirim yapılır. Cumhuriyet savcısının vergi kaçakçılığı suçu haberi almasının diğer yolu sair suretlerdir. Bu durumda Cumhuriyet başsavcılığı hemen ilgili vergi dairesini haberdar ederek inceleme yapılmasını talep eder.

Burada vergi incelemesi sırasında vergi idaresi elemanlarınca tespit edilen vergi kaçakçılık suç fillerine ilişkin, vergi idaresi ile savcılık ve mahkeme arasındaki ilişki düzenlenmekte ve bu konuda ceza yargılamasına bir sınırlandırma getirilmektedir.⁴² Başka bir bakış açısıyla da, bu tür vergi suçlarında suçun saptanması ve yaptırım uygulanması ceza mahkemelerinin görevi içerisinde olup, “suç duyurusunda bulunma” veya “mütalaa verme” dışında vergi idaresinin inisiyatifi bulunmamaktadır.⁴³

VUK, m.134’e göre, vergi incelemesinden maksat, ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırmak, tespit etmek ve sağlamaktır. Vergi müfettişleri, vergi müfettiş yardımcıları, ilin en büyük mal memuru veya vergi dairesi müdürleri tarafından vergi incelemesi yapılır.

⁴² Özcan, s.502.

⁴³ Mustafa Akkaya, “Vergi Mahkemesi İle Ceza Mahkemesi Kararlarının Etkileşimi Üzerine Bir İnceleme”, *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, Ankara 2000, C.49, S.1, s.87; Mustafa Akkaya, “İdari ve Adli Vergi Ceza Sistemlerine Eleştirel Bir Bakış”, *Vergi Sorunları Dergisi*, Şubat 2008, S.233, <http://www.vergisorunlari.com.tr/makale/idari-ve-adli-vergi-ceza-sistemine-elistirel-bir-bakis/2135>. (18.12.2017).

Ayrıca Gelir İdaresi Başkanlığının merkez ve taşra teşkilatında müdür kadrolarında görev yapanlar da her hal ve takdirde vergi inceleme yetkisine sahiptir. (VUK, m. 135). Vergi incelemesi yapanların, inceleme sırasında uymaları gereken esaslar, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu m.140'da yer almaktadır.

Vergi inceleme süreci sonunda mükellef için hukuki sonuç doğuran idari işlemlere dayanak teşkil edecek nitelikte "vergi inceleme raporu" düzenlenmektedir. Diğer taraftan Vergi Denetim Kurulu Yönetmeliği m.57/3'e göre "vergi tekniği raporu" da hazırlanabilir. Bu incelemeyi yürüten vergi idaresi yetkilisi, vergi kaçakçılığı suçunun oluştuğunu düşünüyorsa, bu raporlara ilave olarak "vergi suçu raporu" da hazırlamaktadır. Burada dikkat çekici husus vergi suçu raporuyla vergi idaresinin, vergi kaçakçılığı suçunun işlendiğine dair irade ortaya koyması ve bir idari organ olmasına rağmen suçun oluştuğu doğrultusunda ilk değerlendirmeyi yapmasıdır.

Vergi incelemesini yürüten kişi tarafından oluşturulan vergi suçu raporunda; suçu oluşturan olaylar, hareketler ve sonuçları, suçun işlenme yeri ve zamanı, suçun işleniş şekli, suçu işlediği düşünülen kişilerin kimlik bilgileri ve suç oluşturan olay ile ilgileri, suç delilleri ve suç oluşturan olay ile ilgili kanunun sayısı ve madde numarası bulunur.⁴⁴

Konumuzun esasına teşkil eden "mütalaa" ise bu belgelerden sonrasına ilişkindir. Vergi suçu raporu oluşturulduktan sonra "Rapor Değerlendirme Komisyonları" tarafından "mütalaa" ile Cumhuriyet başsavcılığına bildirim yapılmaktadır.

Diğer taraftan vergi kaçakçılığı suçunun savcılık tarafında ihbar, şikâyet, basın veya diğer yollarla öğrenilmesi durumunda Vergi Usul Kanunu m.367/2 hükümleri işletilecektir. Buna göre suçun işlendiği hakkında bir şekilde bilgi sahibi olan savcı derhal soruşturma açar ancak dava açmayarak, hemen ilgili vergi dairesini haberdar ederek inceleme yapılmasını talep etmelidir. Bu inceleme sonunda ilgili vergi dairesinden "görüş" gelmesi halinde dava açılabilir. İnceleme sonucunda oluşan görüş için ayrıca mütalaa alınmaz. Cumhuriyet başsavcılığının

⁴⁴ Bekir Baykara, Teori ve Pratik Yönleriyle Vergi ve Vergi Ceza Hukuku, İstanbul 2009, s.401.

başvurusu üzerine ilgili vergi dairesince yapılan incelemeler neticesinde ortaya konan özellikle teknik nitelikteki görüşleri içeren raporları adı mütalâa olmasa da birer mütalâa olarak değerlendirmek gerekir.⁴⁵ Zira usule ilişkin farklılıklara sahip olsalar da mütalaanın hukuki sonuçları, bu görüşler için de geçerli olmaktadır.

2.2. Mütalaanın Amacı

Vergi kaçaklığı suçu teşkil eden fillerden dolayı yargılama yapılabilmesi için Vergi Usul Kanunu m.367'e göre, suç konusu eylemlerin vergi idaresi tarafından savcılığa mütalâa yoluyla bildirilmesi, doğrudan savcılık tarafından haber alınması halinde ise mütalaa yerine idareden görüş alınması, yargılama makamlarının soruşturma yapmasına değil, kovuşturma yapmasına engel oluşturmaktadır.⁴⁶

Bu çerçevede mütalaanın, vergi kaçaklığı suçunda kovuşturmayaya engel oluşturabilmesi önemli bir anlam ihtiva eder. Zira vergi idaresinin katılımı olmaksızın vergi kaçaklığı suçu dolayısıyla hüküm verilemeyecektir. Burada mütalaa yoluyla vergi idaresinin ceza yargılamasına katılımının sağlanması, vergi kaçaklığına dair tespitinin artırılmasına yöneliktir. Yargılama ve idari makamlar arasındaki bu etkileşim, uyuşmazlığı çözen yargı organı için aydınlatıcı bir yol olmakta ve kovuşturma makamının maddi gerçeğe ulaşma amacına hizmet etmektedir.

Böyle bir katılımın mütalaa olarak vücut bulması "vatandaşın mali emniyetinin sağlanması" düşüncesine dayanmaktadır. Zira vergi kaçaklığı suçu dolayısıyla yapılacak yargılamalarda daha dikkatli davranılması ve vergi incelemesinde, vergi inceleme elamanının subjektif değerlendirmesine maruz kalabilecek mükellefin korunma arzusu burada ön plana çıkmaktadır.

Bu husus 1951 tarihli 5815 sayılı Kanun'un gerekçesinde şu ifadelerle ele alınmıştır: "Hileli vergi suçları kamu davasına tahrik salahiyeti vatandaşın mali emniyeti mülâhazası ile bazı kayıtlara bağlanmıştır."⁴⁷

⁴⁵ Doğan Şenyüz, "Vergi Kaçaklığı Suçunda Davaya Şartı Olarak Mütalaa/Görüş", *İzmir Barosu Dergisi*, İzmir 2016, C.81,S.2, s.29; Özcan, s.503.

⁴⁶ Şenyüz, Mütalaa, s.14.

⁴⁷ Bkz. Özcan, s.503.

Ancak madde gerekçesindeki “vatandaşın mali emniyeti mülaha-zası” deyiminin açık olmadığı ve burada iki farklı yorum bulunduğu ifade edilmektedir: Kanun koyucunun bu hükümle memurların yargılamasında olduğu gibi mükellefe bir teminat mı sağlamak istediği yoksa yargılamaya uzman kişilerin mütalaa ile ışık tutulması mı amaçlandığı tartışılır haldedir.⁴⁸

Fakat şurası bir gerçek ki, kanun koyucu, teknik ve özel bir suç türü olan vergi kaçakçılığı için gerekli bilgi ve belgelerin daha etkin bir şekilde toplanması ve bu konuda öncelikli değerlendirmenin teknik bilgi sahibi inceleme elemanları ve vergi idaresi tarafından yapılmasını sağlamak istemektedir.⁴⁹ Bu nedenle TCK’da yer alan diğer suçlardan farklı olarak bu suç tipinde özel bir koruma şartı oluşturmuştur.

Diğer taraftan vergi kaçakçılığı suçunun teknik boyutunun ağır basması ve özel bir suç tipi olmasının bir sonucu olarak vergi incelemesi yapan elemanın tespitlerine dair vergi idaresi nezdinde tekrar gözden geçirilme zarureti vardır. Nitekim vergi kaçakçılığı teşkil eden fiillerin tespitinde, olayın ve delillerin uzman bir kurulca değerlendirilmesi ve kontrol edilerek onaylanması hem mükellefi koruyucu, hem de vergi idaresinin işleyişinde düzen, personelin gelişiminde eğitici bir öneme sahip olmaktadır. Burada dikkat çekici husus vergi kaçakçılığı suçuna dair analizin vergi suçu raporlarında yapılıyor olmasıdır. Mütalaa ise vergi idaresi nezdinde daha uzman bir komisyonun, bir taraftan vergi idaresinin iç işleyişinde kontrol mekanizması vazifesi ifa edilmesi, diğer taraftan ceza yargılaması makamlarına ilgili raporların denetlendiği ve onaylandığını göstererek güven verilmesidir. Bu doğrultuda mükellefin ceza yargılamasına tabi olması gerektiğine dair vergi idaresinin mütalaa yoluyla bildirimini sağlanmaktadır.

Bu noktada mütalaaada, sanığın lehine olacak biçimde,⁵⁰ mükellefi hem vergi idaresinin hem de ceza yargılamasının muhtemel zafiyetlerine karşı koruma hedefi bulunmaktadır. Sonuç olarak mütalaa ile ceza yargılaması yürüten makamlara teknik açıdan destek olmak, vergi idaresine ise kendi iç işleyişinde düzen sağlayarak, yargılama

⁴⁸ Hüsamettin Uğur, “Vergi Suçlarında Kovuşturma Şartı Olarak Mütalaa (VUK m. 367)”, *Terazi Hukuk Dergisi*, Ankara 2013, S.88, s.38.

⁴⁹ Baykara, s.397.

⁵⁰ Özcan, s.504.

makamlarına güven vermek ve böylece mükellefin vergi kaçakçılığı suçu için yargılanma gerekliliğine dair hukuk güvenliği temin etmek amaçlanmaktadır.

2.3. Mütalaanın Hukuki Niteliği

“Bir suç işlendiği izlenimi veren hal” (CMK, m.160/1), diğer bir ifadeyle suça dair başlangıç şüphesi Cumhuriyet savcısının suç fiilini araştırmasını zaruri kılar. Suçun öğrenilmesiyle başlayan soruşturma aşamasının yürütülmesi araştırma mecburiyeti ilkesinin bir gereğidir.⁵¹ Diğer taraftan “soruşturma evresi sonunda toplanan deliller, suçun işlendiği hususunda yeterli şüphe oluşturuyorsa; Cumhuriyet savcısı, bir iddianame düzenler” (CMK, 170/2) hükmü gereğince, yeterli şüphe bulunması durumunda dava açılması gerekir. (Kamu davasını açma mecburiyeti). Ayrıca açılan dava muhakeme sonuçlanıncaya kadar yürütülmek zorundadır (Kamu davasını yürütme mecburiyeti). “Kamu davasının mecburiliği” veya diğer bir ifadeyle “kovuşturma mecburiyeti ilkesi”; araştırma mecburiyeti, kamu davasını açma mecburiyeti, kamu davasının yürütme mecburiyeti ilkelerinin tamamını ifade etmek için kullanılmaktadır.⁵²

Ancak suç haberi ciddi ve fail belli olmasına rağmen bazen ceza davası açılamaz. Davanın açılması için başka şartların gerçekleşmesinin arandığı bu durumlara “dava şartları” denilmektedir. Ayrıca dava şartları gerçekleşmiş, ceza davası açılmış olmakla beraber, mahkemenin yargılama yapabilmesi için bazı şartların gerçekleşmesi de aranıyorsa, bu da “yargılama şartları” olarak ifade edilir. Her iki hal ortak bir ifadeyle “ceza muhakemesi şartları” olarak bilinmektedir.⁵³

Bu doğrultuda ceza muhakemesi hukukunda, soruşturma ve kovuşturma yapılabilmesi veya açılmış bulunan dava nedeniyle yargılama yapılabilmesi bazı şartların varlığına bağlanabilmektedir. Bu muhakeme şartları gerçekleşmeleri bakımından birer şart, gerçekleşmemeleri halinde ise birer engeldir.⁵⁴ Bu engeller kalkmadıkça ceza

⁵¹ Feridun Yenisey-Ayşe Nuhoglu, Ceza Muhakemesi Hukuku, Ankara 2015, s.655.

⁵² Yener Ünver ve Hakan Hakeri, Ceza Muhakemesi Hukuku, Ankara 2014, s.27.

⁵³ Bahri Öztürk ve diğerleri, Nazari ve Uygulamalı Ceza Muhakemesi Hukuku, Ankara 2013, s.52.

⁵⁴ Yenisey-Nuhoglu, s.578.

uyuşmazlığının çözülmesi mümkün değildir.⁵⁵ Başka bir ifadeyle muhakeme şartları gerçekleşmezse, iddiası, müdafaası ve yargılaması ile birlikte muhakeme faaliyeti yapılamaz ve sanık cezalandırılmaz. Bu çerçevede muhakeme şartları, bu şartlar gerçekleşmeden işlenmiş suç hakkında ceza muhakemesi yapılmasına ve sanığın cezalandırılmasına engel oluşturmaktadır. Ancak şunu da ifade etmek gerekir ki muhakeme yapılmadan sanık lehine bir karar verilebilmesi mümkün olmaktadır.⁵⁶

Ceza muhakemesi hukuku içerisinde, ceza muhakemesi şartı olarak değerlendirilen epeyce kurum vardır. Şikâyet, izin, talep, karar gibi kurumlar bu çerçevede ele alınmaktadır.

Soruşturma yapmakla yükümlü olan makamların bir suç işlendiğini öğrenmeleri durumunda hemen ceza muhakemesi sürecini başlatmalarına istisna oluşturan, kovuşturmanın yapılmasını belli şartların gerçekleşmesine bağlı tutan muhakeme şartları örneklerinden birisi de vergi kaçakçılığı suçuna dair muhakeme sürecinde bulunmaktadır. Vergi Usul Kanunu m.367'de düzenlenen mütalaa bir muhakeme şartıdır.⁵⁷ Diğer bir ifadeyle gerçekleşmemesi halinde vergi kaçakçılığı suçu dolayısıyla yapılacak yargılamalara engel olmaktadır. Dikkat çekmek gerekir ki mütalaa, vergi kaçakçılığı suçunun bir unsuru olmayıp, ceza yargılamasının yürütülmesi ve sonuçlandırılmasıyla ilgilidir.

Diğer taraftan bir ceza muhakemesi şartı olan mütalaa, ceza yargılaması yapılmasına imkân veren vergi idaresi bildirim muhtevasında, kendine özgü bir işlem hüviyetindedir. Bu noktada "idari makamların yargısal işlemleri"⁵⁸ tasnifi içerisinde değerlendirilebilir. Ancak şurası bir gerçek ki hukukilik denetim imkânı tanıyan yetki, şekil, sebep, konu ve amaç unsurlarını ihtiva etmeyen mütalaa, muhakeme şartını yerine getirmiş olmayacaktır.⁵⁹ Bu unsurlar yönünden eksik olan mütalaaları ceza mahkemeleri iptal etmemekte, mütalaanın ceza muha-

⁵⁵ Ünver-Hakeri, s.87.

⁵⁶ Yenisey-Nuhoglu, s.577.

⁵⁷ Yenisey-Nuhoglu, s.590; Ünver-Hakeri, s.101; Şenyüz, Mütalaa, s.16; Özcan, s.504; Hüsamettin Uğur, -Açıklamalı-İçtihatlı Vergi Suçları, Ankara 2015, s.109.

⁵⁸ Bkz. Kemal Gözler, İdare Hukuku Cilt I, Ekin 2009, s.641.

⁵⁹ Tahir Erdem, "Kaçakçılık Suçlarının Bildiriminde ve Cezalandırılmasında Usul", *Vergi Sorunları Dergisi*, 2011, S.273, s.83.

kemesine ilişkin sonuç doğurmasına engel olunmaktadır.⁶⁰ Özellikle yetki unsuru konusundaki değerlendirmelere Yargıtay kararlarında rastlanılabilmektedir.

Örneğin Yargıtay, bir kararında şu ifadelere yer vermiştir:

“Defterdarlığın veya Vergi Dairesi Başkanlığı ‘nın ya da Defterdar veya Vergi Dairesi Başkanı adına imza atmaya yetkili olanlardan mütalaa alınmadan açılan kamu davasına devam edilerek hüküm kurulamaz.”⁶¹

Cumhuriyet savcısı veya yargılama makamı, kendisine verilen mütalâadaki vasıflandırma (hukukî nitelendirme) ile bağlı değildir. Mahkeme iddianamede konu edilen fiili nitelendirmede serbesttir. Burada önemli olan rapor, mütalaa, iddianame ve hükme konu olan “olayın” aynı olmasıdır.⁶² Mütalâanın yeterli açıklıkta olmaması veya eksiklik içermesi halinde savcılık veya yerine göre mahkeme durumu vergi idaresine bildirerek, yeniden inceleme yapılmasını isteyebilmektedir.

Bu halde mütalaa, içerik itibariyle bağlayıcılık arz etmeyen ancak yargılamanın başlaması, devam etmesi veya sonuçlandırılmasında aranan bir şart veya bulunmaması halinde ceza hükmü verilmesine engel nitelik arz eden bir belge olmaktadır.

Anayasa Mahkemesi verdiği bir kararda mütalaaya ilişkin şu değerlendirmelerde bulunmuştur:

“... 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. Vergi kaçakçılığı suçu kapsamına giren eylemlerin bulunup bulunmadığına ilişkin özel ve teknik bilginin yer aldığı bu mütalaaalar, kovuşturma

⁶⁰ Mustafa Akkaya-İbrahim Nihat Bayar, “Vergi Ziyama Neden Olmayan Kaçakçılık Suçlarında Tarhiyat Öncesi Uzlaşmanın Cezaya ve Ceza Yargılamasına Etkisi”, *Yaklaşım*, 2011, S.220, <http://uye.yaklasim.com/MagazineContent.aspx?ID=12465>. (7.12.2017).

⁶¹ Yargıtay 11. Ceza Dairesi E.2007/2298, K.2008/470, T.31.01.2008.

⁶² Şenyüz, Mütalaa, s.42; Uğur, Vergi Suçları, s.111.

aşamasında değerlendirilebilecek takdiri delil niteliğinde olduğundan hâkimlere emir ve talimat verme, telkin ve tavsiyede bulunma olarak değerlendirilemez...”⁶³

Ayrıca mütalaanın nitelik ve içeriğine ilişkin belirlemelerin yer aldığı Yargıtay Ceza Genel Kurulu kararında şu ifadeler dikkat çekicidir.

“Ceza hukukunda “mütalaa” kimi suçlardan dolayı kovuşturma yapılabilmesi için o suçtan dolayı hak ve menfaatleri ihlal edilen kurumun suç hakkında verdiği yazılı görüştür. Bu anlamda vergi ceza hukukunda vergi idaresinin mütalaa, Yargıtay’ın da kararlarında istikrarlı bir biçimde benimsediği üzere, “kovuşturma/yargılama şartı” olarak kabul edilmektedir. Muhakeme şartları, ceza yargılaması yapılabilmesi için kimi hallerde aranan şartlardır. Bunların bulunmaması muhakemenin sürdürülmesini engellemekte, ancak şartların bulunması muhakemenin yapılmasını zorunlu kılmaktadır.

... Anayasa Mahkemesi’nin 10.2.2011 gün ve 136-181 sayılı kararında belirttiği gibi vergi kaçakçılığı suçu gibi ayrı uzmanlık bilgisi gerektiren bir konuda uzman ve yetkili olan kişilerin mütalaa vermesi bu konuda yeterince uzmanlığı bulunmayan soruşturma makamlarının yasaya ve hukuka uygun olarak karar vermelerine yardımcı olacak bir müessesedir. Vergi kaçakçılığı suçu kapsamına giren fiillerin bulunup bulunmadığına dair 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.”⁶⁴

Sonuç olarak ifade edilebilir ki mütalâa, savcılık veya mahkeme dışında, vergi idaresi tarafından düzenlenen ve vergi idaresinin ceza yargılamasına katılımını sağlayan bir belgedir. Bu katılım yargılamanın işleyişine dair taraf rolü ihtiva etmez. Sadece vergi idaresinin, ceza yargılamasının yürütülmesine yönelik iradesi gösteren bir muhakeme şartı olmaktadır.

Vergi idaresinin bu iradesi “bildirim” sorumluluğundan ibarettir. Bu noktada mütalaa suç tespiti yapan veya bu konuda ayrıntılı değer-

⁶³ Anayasa Mahkemesi E.2009/89, K.2011/40, T.10.02.2011.

⁶⁴ Yargıtay Ceza Genel Kurulu E. 2012/11-1512 ve K.2014/3666, T.11.07.2014.

lendirmelerin yer aldığı bir belge değildir. Vergi inceleme raporlarına istinaden vergi kaçakçılığına ilişkin suç unsurlarına dair analiz, vergi suçu raporlarında yapılmaktadır. Mütalaa ilgili raporların daha uzman bir komisyon tarafından incelenmesi ve mükellef için yargılama yapılabileceğine onay verilmesidir. Böyle bir süreçte ise vergi idaresi işleyiş ve teamülleri göz önünde tutularak, kamu yararı ölçütünün dikkate alınması mümkün olabilmelidir. Mütalaa da bulunacak vergi idaresi, keyfiyet arz etmeyen kamu yararı gereklerini gözetmelidir. Bu halde vergi suçu raporu ile mütalaanın birbirinden farklı belgeler olduğu dikkate alınmalıdır.

Diğer taraftan herhangi bir gerekçeye dayanmayan keyfi tutumla, vergi idaresi tarafından mütalaanın verilmemesi, ilgili kamu görevlileri için cezai ve disiplin sorumluluğuna yol açacağı da bir hakikattir.⁶⁵

Mütalaa, yazılı şekilde verilmelidir. Mütalaa da bulunacak yetkililerin, duruşmada bu iradesini bildirmesi mümkün değildir. Ayrıca VUK, m.359'da yer alan hangi suç, hangi yıl veya yıllara ilişkin, kimin için mütalaa verildiği açıkça belirtilmelidir.⁶⁶ Mütalaanın usulüne uygun surette, yetkili kişiler tarafından oluşturulması gerekir. VUK, m.367'e göre bu yetki, rapor değerlendirme komisyonlarına aittir.

Rapor Değerlendirme Komisyonlarının Oluşturulması ile Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik hükümlerine göre; vergi müfettişlerince düzenlenecek raporlar için rapor değerlendirme komisyonları, Vergi Denetim Kurulu Başkanlığınca ilgili Grup Başkanlığına dâhil olan meslekte on yılını tamamlamış vergi müfettişleri arasından görevlendirilecek en az üç asil ve yeterli sayıda yedek üyeden oluşmaktadır. Ayrıca dikkat çekicidir ki vergi inceleme raporunu düzenleyen vergi müfettişleri, kendi düzenlemiş oldukları raporların değerlendirildiği komisyon toplantılarına üye olarak katılamazlar. Diğer taraftan vergi müfettişlerince düzenlenen raporların değerlendirilmesinde uygulama birliğinin sağlanması için rapor değerlendirme komisyonları da oluşturulabilmektedir. Vergi incelemesi yapmaya yetkili kılınan diğer memurlarca düzenlenecek raporlar için rapor değerlendirme komisyonu ayrıca belirlenmektedir.

⁶⁵ Şenyüz, Mütalaa, s.47.

⁶⁶ Uğur, Vergi Suçları, s.110.

Ayrıca yönetmelik hükümlerine göre rapor değerlendirme komisyonları, vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlarca düzenlenecek vergi suçu raporları için, raporların komisyonlara ileildiği tarihten itibaren en geç altmış gün içerisinde mütalaa vermelidir. Verilecek mütalaalarda suçun unsurlarıyla, fiil ile fail arasındaki ilişki değerlendirilmelidir.

2.4. Mütalaanın Ceza Yargılamasına Etkisi

Mütalaa, rapor değerlendirme komisyonları tarafından ceza makamlarına sunulan bir muhakeme şartı olduğundan, usulen bu şartın yerine getirilmemesi kamu davasının açılmasına veya açılan davalarda yargılamanın devam etmesine engel oluşturur. Diğer taraftan vergi kaçakçılığı suçu dolayısıyla yargılama yapılması gerektiğine dair idari bildirim anlamı ihtiva eden mütalaaaya rağmen savcı, suçun işlendiği doğrultusunda yeterli şüphe kanaatine varmayarak iddianame düzenlemeyebilir. Bu halde savcılığın verdiği kovuşturmayaya yer olmadığına dair karar için, vergi idaresi CMK, m.173 hükümleri çerçevesinde itiraz edebilecektir. Yine bu doğrultuda mütalaaaya rağmen yargılamayı yürüten mahkeme suçun işlenmediği kanaatiyle beraat kararı verebilecektir. Bu konuda mütalaanın içerik itibarıyla soruşturma ve kovuşturma aşamalarında herhangi bir bağlayıcılığının olmadığına altını çizmek gerekir.

Bir muhakeme şartı olmanın gerektirdiği usul etkisi çerçevesinde, soruşturma aşamasında mütalaanın mevcut bulunmaması halinde savcı iddianame düzenlemeyecektir. Bu doğrultuda savcı, mütalaanın savcılığa sunulmasını beklemelidir. Ancak savcılık "durma kararı" veremez.⁶⁷ Vergi idaresinin uygun bir süre içerisinde mütalaaayı savcılığa sunması gerekmektedir. Mütalaanın savcılığa keyfi bir nedenle sunulmaması durumunda ilgili kamu görevlileri hakkında cezai ve disiplin sorumluluğuna gidilebilecektir. Cumhuriyet savcısı, mütalaanın varlığını sorgulamalı ve mütalaa verilmeyeceğinin anlaşılması halinde ise kovuşturmayaya yer olmadığına dair karar vermelidir.

Herhangi bir surette mütalaaada bulunulmaksızın iddianame düzenlenerek görevli mahkemeye sunulmuşsa bu durumda mahkeme, CMK, m.170 ve m.174 çerçevesinde iddianameyi iade etmelidir. Ancak

⁶⁷ Özcan, s.533.

bu konuda bir tartışma bulunmaktadır. Bir görüşe göre mütalaa şartının yerine getirilmemiş olması iddianamenin iadesi sebebi değildir. Zira CMK, m.170 ve m.174’de iade sebepleri sınırlı sayıda belirlenmiştir. Bu konuda mahkemenin yapabileceği CMK, m.223 çerçevesinde durma kararı vermektir. Diğer bir görüşe göre ise her ne kadar muhakeme şartlarını yerine getirilmemesi bir iddianamenin iadesi sebebi olarak kanunda sayılmasa da bu kurumun amacı düşünüldüğünde mütalaa alınmaması iddianamenin iadesi sebebi olarak ele alınmalıdır.⁶⁸

Mütalaa alınmadan iddianame düzenlenip, kovuşturma aşamasına geçilmişse, mahkeme mütalaa şartının gerçekleşme ihtimali bulunuyorsa “davanın durması” kararı vererek, şartın gerçekleşmesini beklemelidir. Şartın gerçekleşme olasılığı yoksa veya mütalaa verilmeyeceği vergi idaresi tarafından bildirildiyse, bu durumda “davanın düşmesi” kararı verilmelidir. Diğer taraftan sanık hakkında derhal beraat kararı verilebilecek hallerde beraat kararının verilmesi ceza muhakemesi amacına daha uygun olduğundan, CMK, m.223/9’a göre bu halde “beraat” kararı verilmelidir.

Ceza Muhakemesi Kanunu m.223/8’de ifade edilen: “Türk Ceza Kanunu’nda öngörülen düşme sebeplerinin varlığı ya da soruşturma veya kovuşturma şartının gerçekleşmeyeceğinin anlaşılması hallerinde, davanın düşmesine karar verilir. Ancak, soruşturmanın veya kovuşturmanın yapılması şarta bağlı tutulmuş olup da şartın henüz gerçekleşmediği anlaşılırsa; gerçekleşmesini beklemek üzere, durma kararı verilir. Bu karara itiraz edilebilir” hükmü gereğince açıklanan bu husus, Yargıtay kararlarında da bu yaklaşımla şekillenmektedir. Örneğin bir kararında Yargıtay;

“Sanık hakkında sahte fatura düzenlemek suçundan verilmiş bir mütalaa bulunmadığı görülmekle, öncelikle durma kararı verilip, dava şartı olan mütalaanın verilip verilmeyeceği Vergi Dairesi Başkanlığından sorularak, sonucuna göre sanığın hukuki durumunun takdir ve tayini gerekir. Mütalaanın bulunmadığını anlaşılması halinde kamu davasının düşürülmesine karar verilmelidir.” ifadelerine yer vermiştir.⁶⁹

⁶⁸ Bkz. Özcan, s.534.

⁶⁹ Yargıtay 11. Ceza Dairesi E.2014/5061, K.2015/917, T.22.1.2015.

Yargılamaya konu edilen fiil ve olay mütalaa gösterilenden ibarettir. Mahkeme her ne kadar hukuki nitelendirme konusundan serbest olsa da mütalaa bulunulmayan suç için muhakeme şartı yerine getirilmemiş olduğundan ceza yargılaması yapılamayacaktır. Bu halde örneğin "sahte fatura düzenleme" suçu için verilen mütalaa ile "sahte fatura kullanma" suçu dolayısıyla yargılama yürütülemeyecektir. Böyle bir durumda mahkeme, durma kararı vermeli, yargılama konusu suç için mütalaa verilip verilmeyeceğini sorgulamalıdır. Mütalaa verilmeyeceği anlaşılıyorsa davanın düşmesi kararı vermelidir.⁷⁰

3. VERGİ AFFI vs. MÜTALAA GERİ ALINABİLİRLİĞİ

VUK, m.359'da yer alan vergi kaçakçılığı teşkil eden fiiller ile vergi ziyana sebebiyet verildiğinde, VUK, m.344 gereğince mükellef hakkında kayba uğratılan verginin 3 katı tutarında vergi ziyayı cezası kesilmektedir. Diğer taraftan vergi kaçakçılığı, ceza hukuku anlamında bir suç olduğundan mükellef, aynı fiiller için ceza muhakemesi sürecine tabi olup soruşturma ve kovuşturma aşamalarında şüpheli veya sanık olmaktadır. Bu halde vergi kaçakçılığı suçunun cezalandırılması ile aynı fiilin vergisel sonuçları veya idari para cezası ile cezalandırılması birbirinden farklı usul, esas ve yargılamalara tabi olmaktadır.

Bir vergi kabahati olan vergi ziyayı karşılığında idari para cezası ödemek durumunda olan mükellef, vergi affı çıkartıldığında idari para cezasının bir kamu alacağı olması nedeniyle bu alacak için vergi affından yararlanabilmektedir. Aynı fiilin vergisel sonuçlarını vergi affı kapsamında vergi idaresi ile uyum içerisinde yürütülen bir yöntem-

⁷⁰ Bu doğrultuda Yargıtay 11. Ceza Dairesi E.2013/23357 ve K.2013/15895, T.4.11.2013 kararında şu ifadeler yer almaktadır: "Hükmün konusu, duruşmanın neticesine göre iddianamede gösterilen fiilden ibaret olup, 'sahte fatura kullanmak' ve 'sahte fatura düzenlemek' suçlarının birbirinden ayrı ve bağımsız suçlar olduğu, birinin diğerine dönüşmeyeceği her ne kadar vergi mütalaa 'sahte fatura düzenlemek' suçundan verilmişse de, sanık hakkında 'sahte fatura kullanmak' suçundan kamu davası açıldığı, iddianamede anlatılan eylemin dışına çıkılarak başka bir suçtan yargılama yapılması ve hüküm kurulması, mümkün olmadığına göre; yargılamanın durdurularak Vergi Dairesi Başkanlığından, 'sahte fatura kullanmak' suçundan mütalaa verilip verilmeyeceği sorulup, bu suçtan vergi mütalaa verildiği takdirde yargılamaya devamla hüküm kurmak, vergi mütalaa verilmemesi durumunda ise, yargılama şartı gerçekleşmeyeceğinden davanın düşmesine karar vermek gerekir."

le çözebilen mükellef, bu fiilin ceza hukuku anlamındaki sonuçlarına katlanmak durumunda kalmaktadır. Zira vergi affı, vergi kaçakçılığı suçunun hürriyeti bağlayıcı ceza müeyyidesini ortadan kaldırmamaktadır. Örneğin 2016 yılında çıkartılan af kanunu ele aldığımızda, belirli şartlar altında vergi borçlarını yapılandıran mükelleflerin, yapılandırmış olduğu vergi borçlarının doğumuna neden olan vergi kaçakçılığı suçları için ceza yargılamasında, yargılanmalarına devam edilmiştir.

Çıkartılan vergi affı kanunları vergi suçlarını kapsamamakta, ayrıca bunlar ceza yargılamasını da etkilememektedir. Vergi kaçakçılığı suçu ile doğan vergi aslı, fer'i borçlar ve idari nitelikteki vergi cezasını affettiren, bu kapsamda kamu alacağını yapılandıran mükellefin, aynı zamanda şüpheli veya sanık olarak ceza yargılamasının devam ediliyor oluşu uygulamada mükellefler için müteredit durumlar oluşturabilmektedir. Bu noktada mükellef lehine çözüm alanı açabilecek bir soruyu ele alma gereksinimi duyulmaktadır.

Vergi affından yararlanarak kamu alacağını yapılandıran mükellef için, bir muhakeme şartı olan mütalaa verildikten sonra, geri alınması yoluyla aynı fiilin neden olduğu ceza yargılaması sonlandırılabilir mi?

Diğer taraftan her ne kadar çalışmamızda verilen mütalaanın geri alınmasına odaklanmış olsak da, benzer çıkış noktasına sahip olacak şekilde vergi affından yararlanan ve henüz hakkında mütalaa verilmeyen mükellef için, mütalaa vermektan imtina edilmesi konusu da bu çerçevede değerlendirilebilmelidir.

Konu, idarenin keyfi uygulama anlamı ihtiva edebilecek takdir yetkisi kullanımının ötesinde bir ceza muhakemesi koşulu olan mütalaya odaklanılarak ele alınmaktadır. Bu noktada vergi affından beklenen faydanın gerçekleşmesi ve mükellefin vergiye uyum sorununun çözümü, vergi affı ile mütalaanın geri alınabilirliği arasındaki bağın sorgulanmasını gerektirmektedir.

Vergi kaçakçılığı suçuna dair yargılamalara vergi idaresinin katılımını sağlayan ve böylece yargılama makamlarına ışık tutarak, mükelleflerin mali güvenliğine, daha geniş bir bakış açısıyla hukuk güvenliğine yönelik mütalaa, bulunması haline muhakeme şartı, bulunmadığında ise muhakeme engeli olma niteliğiyle ceza yargılama-

sında önemli bir belge olmaktadır. Vergi idaresinin mütalaa vermesi veya vermemesi esasa değil usule ilişkin bir şart olarak ceza yargılamasını etkilememektedir. Bu noktada mütalaa olmaksızın sanık hakkında mahkumiyet hükmü verilememektedir. Ortada işlenmiş bir suçun varlığına rağmen, yokluğunda ceza yargılamasının yürütülmesine engel olan bir muhakeme şartı olan mütalaa, vergi idaresi tarafından verilmezse veya verilen mütalaa geri alınabilirse ceza yargılaması son bulabilecektir. Bu halde vergi kaçakçılığı suçu dolayısıyla vergi idaresi tarafından soruşturma aşamasında mütalaa verilmemiş olması iddianame düzenlenmesine engel olmaktadır. Ayrıca ceza muhakemesine göre, kovuşturma aşamasında mütalaa bulunmadığı durumlarda mahkeme “durma” kararı vermeli, mütalaa verilmeyeceğinin anlaşılması halinde de “düşme” kararı verilmelidir.

Bu doğrultuda herhangi bir aşamada vergi idaresi tarafından verilen mütalaa, soruşturma veya kovuşturma aşamasında hüküm kesinleşinceye kadar geri alınabilirse ceza davasında “düşme kararı” verilmelidir. Böylece mütalaanın yokluğu sanık sıfatıyla yargılanan mükellef için hakkında ceza hükmü verilmesine engel olabilmektedir.

Öncelikle mevcut sorun itibariyle, çıkartılan vergi affı kanunları kapsamına vergi suçlarının alınmaması anayasal bir gerekliliktir. Zira bu suçların affı, genel-özel af ile mümkündür. Bir tehlike suçu olan vergi kaçakçılığında, vergi ziyayı suçun bir unsuru değildir. Diğer bir ifadeyle suçun işlenmiş olabilmesi için ortada somut bir vergi kaybının bulunmasına gerek yoktur.⁷¹ Tüm unsurları ile sübuta erdiğinde suç, işlenmiş olacaktır. Bu halde vergi kaçakçılığı suçunun işlenmiş olması, mali sonuçlardan bağımsız olmaktadır. Zira vergi kabahatleri ile vergi suçlarında korunan hukuki değer birbirinden farklı olabilmektedir.

Bu noktada mütalaanın geri alınması yoluyla ceza yargılamasının sonlandırılması, vergi af kapsamına alınamayan vergi kaçakçılık suç ve cezalarının dolaylı olarak af kapsamına alınması izlenimini verebilir. Ancak mütalaanın geri alınması, af kapsamında olmayan vergi suç ve cezalarının affa uğratılmasını sağlamak için değildir.

Altını çizerek ifade etmek gerekir ki suç ve ceza teorisi açısından, suçun işlenmiş olması, o suç için ceza verilebilmesi için yeterli değildir.

⁷¹ Karakoç, s.27.

Ceza yargılamasında muhakeme koşulunun yokluğu cezalandırmaya engel olmaktadır. Bu halde ceza yargılamasında var olan şikâyet, yazılı başvuru, talep, izin gibi şart ve engellerin bulunmaması halinde, işlenmiş olduğu iddia edilen bir suça rağmen ceza muhakemesi yapılamamakta veya yargılama sonunda sanığa ceza verilememektedir.⁷²

VUK, m.367' de yer alan mütalaa da bir muhakeme koşuludur. Burada vergi affından yararlanmaya bağlı olarak belli şartlar altında vergi idaresinin aktif bir irade göstermesi ve bu yolla ceza yargılamasındaki muhakeme koşulunun ortadan kaldırılması tartışılmaktadır. Şüphesiz idare tarafından böyle bir iradenin kullanılabilmesi için kanuni bir düzenlemeye ihtiyaç bulunduğu ileri sürülebilir. Ancak dikkat çekmek gerekir ki buna engel olabilecek herhangi bir kanuni düzenleme de bulunmamaktadır. Bu halde muhakeme şartı olan mütalaanın yapısı itibarıyla böyle bir uygulamaya elverişli olup olmadığı ele alınmalıdır.

Ünver ve Hakeri, mütalaa kurumunu bir başka muhakeme şartı olan yazılı başvuru şartına benzeterek, şikâyet kurumuyla kıyas yapmak suretiyle kamu yararı olmadığı hallerde bu gerekçeyle hüküm kesinleşinceye kadar geri alınabileceğine işaret etmektedir.⁷³ Diğer taraftan Özcan ve Bayar mütalaanın geri alınamayacağını ifade eder.⁷⁴

Mütalaa, diğer muhakeme koşullarına benzetilebilir. Bu yolla kıyas yaparak benzer sonuçlara odaklanılabilir. Bu konuda özellikle "yazılı başvuru" kurumun geçirdiği evrim dikkat çekicidir.

Sermaye Piyasası Kanunu (m. 115) ile Bankacılık Kanunu (m. 162), hukuki niteliği ceza muhakemesi şartı olan bir yazılı başvuru şartı öngörmüştür. Bu ceza muhakemesi şartına göre, Sermaye Piyasası Kanunu m.115'de yazılı suçlardan dolayı soruşturma yapılması, Sermaye Piyasası Kurulunun yazılı başvurusuna, Bankacılık Kanunu m.162 uyarınca da, Bankacılık Kanunu'nda belirtilen suçlara ilişkin soruşturma ve kovuşturma yapılması, Kurum veya Fon'un Cumhuriyet Başsavcılığı'na yazılı başvuruda bulunmasına bağlıdır. Böyle bir düzenlemeyle muhakeme yapılabilmesinin, başvuru koşuluna bağlı

⁷² Yenisey-Nuhoğlu, s.577.

⁷³ Ünver-Hakeri, s.101.

⁷⁴ Özcan, s.505; İbrahim Nihat Bayar, Vergi Kaçakçılığı (Suç Teorisi-Ceza Teorisi ve Muhakeme Hukuku Açısından Bir İnceleme), Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara 2010, s.220.

tutulmasının amacı piyasaya olan güvenin sağlanması olarak gösterilmektedir. Manipülasyon suçu açısından da, soruşturma yapılarak, milli ekonomiye ikinci ve daha ağır bir zarar verilmesi engellenmek istenilmesi arzulanmıştır.⁷⁵

Buradaki muhakeme koşulunun doktrin ve yargı kararlarında, talep niteliği taşıdığı ifade edilmekle beraber, Türk Ceza Kanunu'nda müracaat koşulunun kaldırılması ile müracaata bağlı suçların şikâyete bağlı hale gelmesi sonrasında, yazılı başvurunun şikâyet özellikleri taşıdığı ileri sürülmüştür.⁷⁶ Bankacılık Kanunu'na 24.05.2013 tarih ve 6487 sayılı Kanun m.31 ile ilave edilen değişikliğin etkisiyle de, yazılı başvuru şartına bağlı suçlarda soruşturmanın başlaması için bir ön koşul olan, uzman makamlardan bu suçun soruşturulmasının daha büyük zarara neden olup olmayacağı konusundaki değerlendirme yapılması, değerlendirme ile bağlı olmamak şartıyla, bu değerlendirmeyi inceleyen savcının yeterli şüphe halinde iddianame düzenleyebileceği ancak kamunun uğrayacağı zararın daha büyük olacağına kovuşturma aşamasında anlaşılması halinde yetkili makam tarafından kamu yararı kalmadığında yazılı başvurunun geri alınabilmesi fikri yerleşmiştir.

Böyle bir yaklaşımla bir muhakeme koşulu olarak yazılı başvurunun geri alınabilmesi, benzer ihtiyaç ve endişelerin olduğu mütalaa'nın da geri alınabilmesine kıyas edilebilir haldedir. Vergi hukukunda kıyasın yasak olduğu genel olarak kabul edilse de, yükümlülük getirmeyen usule ilişkin kurum olan mütalaa için kıyasa başvurulabileceği düşünülmektedir.⁷⁷

Diğer taraftan mütalaa'nın geri alınabilmesinde diğer muhakeme koşullarıyla benzer ilişkiler kurulabilirse de mütalaa kendisine has özel bir yapıya sahiptir. Bu çerçevede bizatihi kendi yapısı vergi aflarından yararlanan mükellefler için ceza yargılamasında geri alınabilmesine hukuken imkân verebilir haldedir.

⁷⁵ Yenisey-Nuhoğlu, s.586.

⁷⁶ Yenisey-Nuhoğlu, s.587.

⁷⁷ "Kıyas yasağının sadece ve yalnızca maddi vergi hukukunda söz konusu olduğu; buna karşılık vergi yargılaması hukukunda kural olarak böyle bir yasağın bulunmadığının da bilinmesi gerekir. Çünkü yasağın amacı, kişilere mali yükümlülük getirilmemesidir. Usule ilişkin konularda kıyas yapılmasına bir engel bulunmamaktadır. Ceza hukukunda var olan kıyas yasağının ceza muhakemesi hukukunda olmaması da bunun bir göstergesidir." Bkz. Yusuf Karakoç, Genel Vergi Hukuku Ders Kitabı, Ankara 2017, s.142.

Vergi idaresi tarafından ceza yargılamasına sunulan mütalaa, yargılama yapılmasının önünü açan bir işlemdir. Bu çerçevede mütalaa, vergi kaçakçılığı suçuna dair bir taraftan idari diğer taraftan yargı yetkisi kullanılması anlamında, dereceli bir yargılama yapılması demek değildir. Vergi idaresinin denetimleri neticesinde hazırladığı, vergi inceleme raporları, vergi suçu raporları veya vergi tekniği raporları mükellefin yargılamaya tabi olabilecek fiillerini ortaya kayar. Mütalaa tüm bu belgelerin vergi suçuna dair tespitlerinin yargılama sonucu olmamaktadır. Vergi idaresinin herhangi bir birimi, kendisini mahkeme yerine koyarak suçun oluşup oluşmadığına ilişkin karar verebilecek yetkide değildir. Bu halde Kanun koyucunun tüm bu belgelere ilave olarak VUK, m.367’de ayrıca mütalaa şartına yer vermesi ve bu şartın ceza muhakemesi anlamında bir muhakeme şartı olarak nitelenme yoluyla belirginleşmesi, mütalaanın vergi kaçakçılığı suçuna dair tespit içeren bir sentez olmadığını göstermektedir. Buradan mütalaanın, vergi denetim elemanlarının önceden hazırladıkları belgelere vergi idaresinde uzman bir komisyonun onay vererek, ceza yargılaması yapılmasını gerekli bulan vergi idaresi görüşünün, ceza yargılama makamlarına bildirilmesi işlemi olduğu anlaşılabilir.

Böyle bir bakış açısı ceza yargılamalarının keyfi, sübjektif, siyasi ve idari baskılara maruz bırakabilecek bir keyfiyet alanına itilmesi anlamı ihtiva etmez. Bilakis bir muhakeme koşulu olan ve aynı zamanda idari işlem unsurları taşıması gereken mütalaanın, “idarenin her türlü eylem ve işlemlerine karşı yargı yolu açıktır (Anayasa, m.125)” anayasal güvencesi içerisine dâhil edilebilmesi noktasında önem taşır. Böylece mütalaalar, hukuka uygunluk açısından daha denetlenebilir bir alanda bulunur. Diğer taraftan ceza yargılamasında var olan diğer muhakeme koşullarında olduğu gibi mütalaa, idarenin ceza muhakemesi yerine geçmesine değil muhakemenin aydınlatılmasına hizmet eder. Bu doğruluda kuvvetler ayrılığı ilkesine tezat oluşturabilecek, fonksiyon gaspı anlamı taşıyan bir görünüm arz etmeyip, diğer muhakeme koşulları ile aynı düzlemde değerlendirilmelidir. Bu çerçevede siyasi veya idari endişeler, mütalaanın varlık sebebinin gölgelememelidir.

Bu noktada ifade edilebilir ki fiile değil ama faile ilişkin özel bir durum oluşturan vergi affından yararlanma hali, vergi idaresinin verdiği mütalaaı kamu yararı göz önünde tutarak geri alabilmesini olanaklı kılmalıdır. Suçun oluşup oluşmadığına ilişkin değil, ceza yar-

gılamasının gerekli olup olmadığına ilişkin bir değerlendirme anlamı taşıyan mütalaa, geri alınması yoluyla vergi idaresi tarafından mükellefin cezalandırılmasının istenmemesi biçiminde oluşabilmelidir.

Ancak dikkat çekmek gerekir ki vergi affının doğal sonucu olarak mütalaanın geri alınmasıyla, toptancı bir yaklaşım sergilenmesi gereği ifade edilmemektedir. Vergi idaresinin mütalaasını geri alma iradesinin oluşumu bu konuda mükellefin yapılandırma koşullarını yerine getirmiş olmasına bağlıdır. Burada belli şartlar altında ve keyfiyet arz etmeyen somutlaştırılmış hukuki bir süreçten bahsolunmaktadır.

Muhtevasında kamu yararı unsuru barındıran mütalaa ile vergi idaresi böyle bir irade eğilimi gösterebilmelidir. Aynı fiilin vergisel sonuçlarını vergi affı kapsamında yapılandıran ve yükümlülüklerini yerine getiren mükellef için hakkında yürütülen ceza yargılamasına son verebilme imkânı tanıyan mütalaanın geri alınması halinin, mükellefin vergiye uyumu açısından kamu yararı taşıdığı düşünülmektedir.

Burada kamu yararı kavramının belirsizliği üzerinden bir tartışma yürütülebilir. Bu çerçevede her şeyin kamu yararı gerekçesine sığamayacağı ve bu hukuki kavramın bir kılıf olarak kullanılmaması gerektiğinin altı çizilerek, vergi affından yararlanarak kamu alacağını yapılandıran mükellef için vergi kaçakçılığı suçu dolayısıyla hakkında yürütülecek ceza yargılamasına son verilmesinin kamu yararı ile gerekçelenebileceği ifade edilebilmelidir.

Zira mükellefin ekonomik faaliyetlerinin devamlılığını sağlanması, vergiye uyum sorununun çözülmesi, uyuşmazlıkların çözümü ile vergi yükünün hafifletilmesi gibi vergi affıyla beklenen sonuçlar ancak vergi idaresi ile mükellef uyumu ile mümkün olmaktadır. Mükellef, aff kapsamında belli şartlara uyararak vergi borcunu yapılandırmıştır. Bu borcun doğum kaynağı olan vergi kaçakçılığı suçuna dair ceza yargılamasının sonlandırılması bu uyumu gerçekleştirilmede kamu yararı gerekçesine sahip olmaktadır.

Bu çerçevede suçun soruşturulması veya kovuşturulmasının doğurabileceği daha büyük bir kamusal zararın önlemesi adına mükellefin ceza davasının düşürülmesi vergi affı amaçlarıyla uyumludur. Aksi bir tutumla vergi affından yararlanan ve bu kapsamda kanunda ifade edilen koşulları yerine getiren mükellefin, yapılandırdığı kamu

alacağına cezai müeyyidesine maruz kalması, onun yeniden tesis etme iradesi ortaya koyduğu vergiye uyum arzusunun kırılmasına neden olabilecek, vergi idaresi-mükellef ilişkisinin uyum ve devamlılığına zarar verebilecektir.

Bu halde hâlihazırda ülkemizde yargı fonksiyonunun gereksiz ve ağır iş yükü altında etkinliğinin azaldığının ifade edildiği, VUK, m.371'de "pişmanlık ve ıslah", CMK, m.253 "uzlaştırma" gibi suçlunun cezalandırılması dışında alternatif çözüm arayışlarına dair mevzuat düzenlemelerinin yer aldığı sistemimizde, belli şartları kabullenerek vergi borcunu yapılandıran mükellefin, vergi cezası dâhil mali sonuçlarını ortadan kaldırmış olduğu fiilin ceza yargılamasına tabi olmaya devam ediliyor oluşu anlamsız olmakta ve vergilendirme düzeni için sakıncalar barındırmaktadır. Bu noktada vergi idaresinin vergi aflarından yararlanan ve bu çerçevede yükümlülüklerini yerine getiren mükellefler için ceza makamlarına verdiği mütalaaları hüküm kesinleşinceye kadar geri alabileceği düşünülmektedir.

SONUÇ

Ceza muhakemesi anlamında bir muhakeme koşulu olan mütalaa, vergi kaçakçılığı suçu dolayısıyla yapılan ceza yargılamalarını etkilemektedir. Bu koşul gerçekleştiğinde ceza muhakemesi faaliyeti yürütülebilir halde olup, koşulun gerçekleşmemesi sanık hakkında ceza hükmü verilmesine engel olmaktadır. Suçun işlenmiş olması ile sanığa ceza verilmesi arasındaki bağı kuran ceza yargılaması gerekliliklerin sağlanması zarureti, muhakeme koşullarını ifade eder. Bu halde vergi kaçakçılığı suçu dolayısıyla ceza yargılaması yapılması veya yapılan yargılama sonunda sanık hakkında cezaya hükmedilmesi mütalaanın varlığına bağlı olmaktadır.

Vergi idaresinin ceza makamlarına sunduğu mütalaayı geri alıp, alamayacağı başlı başına kapsamlı bir konudur. Hata gibi gerekçeler ile vergi idaresinin mütalaayı geri alıp alamayacağı maddi ve şekli açıdan tartışılabilir haldedir.⁷⁸ Ancak çalışmamızın konu kapsamıyla

⁷⁸ Yoklukla malul, açık hata sonucu oluşan, ilgilinin hilesi nedeniyle tesis edilen işlemlerin, ilgililer bakımından kişisel sonuç doğurmadığından her zaman geri alınabileceğine ilişkin bkz. Ramazan Çağlayan, "İdari İşlemin Geri Alınması Üzerine", *Atatürk Üniversitesi Erzincan Hukuk Fakültesi Dergisi*, Erzincan 2000, C.IV,

sınırlı olarak şekli değerlendirme odak alınarak, vergi affı ile mütalaa-nın geri alınabilirliği arasında bağ kurulması arzulanmıştır. Zira vergi afları doğrudan ceza yargılamalarına etki etmemektedir. Aynı fiilin vergisel sonuçlarını vergi affı kapsamında yapılandıran ve yükümlülüklerini yerine getiren mükellef için hakkında ceza yargılamasına devam ediliyor oluşu, bir taraftan vergi affından beklenen faydanın sağlanması, diğer taraftan mükellefin vergiye uyumu konusunda sorunlu bir alan açmaktadır. Bu noktada esasa dair yöneltilecek eleştirilere rağmen, uygulamanın ortaya çıkardığı ihtiyaç, soruna çözüm alanı açabilecek hukuki bir araca duyulan gereksinim, toptancı bir yaklaşım olmaksızın, vergi aflarıyla mütalaa'nın geri alınması arasında sonuçlar itibariyle bağ kurabilmeyi gerektirmektedir.

Vergi affından yararlanan mükellefin, mali sonuçlarını af kapsamında yapılandırdığı fiilin ceza sonuçları dolayısıyla ceza mahkemesinde yargılanıyor olmasının mükellefin vergiye uyumu açısından zafiyet taşıdığı değerlendirilmektedir. Bu çerçevede vergi hukukunda af amaçlarının karşılanabilmesi adına, ceza yargılamasında sanık olan mükellef hakkında ceza hükmü verilmesine engel olabilen mütalaa'nın geri alınmasının, kamu yararı amacı taşıdığından belli şartlar altında hukuken mümkün olduğu düşünülmektedir.

Kaynakça

- Akkaya Mustafa, "Vergi Mahkemesi İle Ceza Mahkemesi Kararlarının Etkileşimi Üzerine Bir İnceleme", *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, Ankara 2000, C.49, S.1, 85-96.
- Akkaya Mustafa, "İdari ve Adli Vergi Ceza Sistemlerine Eleştirel Bir Bakış", *Vergi Sorunları Dergisi*, Şubat 2008, S.233, <http://www.vergisorunlari.com.tr/makale/idari-ve-adli-vergi-ceza-sistemine-elestirel-bir-bakis/2135>. (18.12.2017).
- Akkaya Mustafa-Bayar, İbrahim Nihat, "Vergi Ziyana Neden Olmayan Kaçakçılık Suçlarında Tarhiyat Öncesi Uzlaşmanın Cezaya ve Ceza Yargılamasına Etkisi", *Yaklaşım*, 2011, S.220, <http://uye.yaklasim.com/MagazineContent.aspx?ID=12465>. (7.12.2017).
- Bayar İbrahim Nihat, *Vergi Kaçakçılığı (Suç Teorisi-Ceza Teorisi ve Muhakeme Hukuku Açısından Bir İnceleme)*, Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Doktora Tezi, Ankara 2010.
- Baykara Bekir, *Teori ve Pratik Yönleriyle Vergi ve Vergi Ceza Hukuku*, İstanbul 2009.

- Can Sibel, "Türk Hukukunda Af Kurumu", *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, Ankara 2016, C.65, S.4, 1291-1312.
- Çağan Nami, "Türk Hukukunda Vergi Cezalarının Affı", *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, Ankara 1972, C. 29, S.1, 111-122.
- Çağan Nami, *Vergilendirme Yetkisi*, İstanbul 1982.
- Çağlayan Ramazan, "İdari İşlemin Geri Alınması Üzerine", *Atatürk Üniversitesi Erzincan Hukuk Fakültesi Dergisi*, Erzincan 2010, C. IV, S.1-2, 43-58.
- Doğan Duygu Çağlar, *Ceza Hukukunda Af*, Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi, Ankara 2012.
- Doğrusöz Bumin, "Vergi Affının Vergi Suçlarına Etkisi", <http://www.bumindogrusoz.com/article/verg-affinin-verg-suclarina-etks>. (10.08.2017).
- Döner Ayhan, "Cezai ve İdari Yaptırımların Farklılığı Bağlamında TBMM'nin Af Yetkisi", *Erzincan Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, Erzincan 2008, C.XII, S.3-4, 2008, 33-54.
- Dönmez Recai, *Teori ve Uygulamada Vergi Afları*, Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Doktora Tezi, Eskişehir 1990.
- Edizdoğan Nihat- Gümüş, Erhan, "Vergi Afları ve Türkiye'de Vergi Aflarının Değerlendirilmesi", *Maliye Dergisi*, Ankara 2013, S.164, 99-119.
- Erdem Tahir, "Kaçakçılık Suçlarının Bildiriminde ve Cezalandırılmasında Usul", *Vergi Sorunları Dergisi*, 2011, S.273, 65-100.
- Gözler Kemal, "Karşılaştırmalı Anayasa Hukukunda Af Yetkisi", *Anayasa Yargısı Dergisi*, Ankara 2001, C.18, 2001, 298-329.
- Gözler Kemal, *İdare Hukuku Cilt I*, Ekin 2009.
- Karakoç Yusuf, *Genel Vergi Hukuku Ders Kitabı*, Ankara 2017.
- Karakoç Yusuf, *Vergi Ceza Hukuku*, Ankara 2016.
- Oktar S. Ateş, *Vergi Hukuku*, İstanbul 2011.
- Öncel Mualla-Kumru Ahmet-Çağan Nami, *Vergi Hukuku*, Ankara 2007.
- Özcan Onur, *Vergi Suçları*, Ankara 2015.
- Öztürk Bahri-Tezcan Durmu- Erdem Mustafa Ruhan - Sırma Özge- Kırıt Yasemin F. Saygılar - Özaydın, Özdem- Akcan, Esra Alan- Erdem Efser, Nazari ve Uygulamalı Ceza Muhakemesi Hukuku, Ankara 2013.
- Saban Nihal, "Vergi Suçlarında Affı Anayasa ile Sorunsallaştırmak", *Anayasa Yargısı Dergisi*, Ankara 2001, C.18, 451-475.
- Soyaslan Doğan, "Af", *Anayasa Yargısı Dergisi*, Ankara 2001, C.18, 2001, 412-436.
- Sözüer Adem, "Türk Hukukunda Af, 4454 ve 4616 sayılı Kanunlarda Öngörülen Şartla Salıverilme ve Ertelemeye İlişkin Hükümlerin Hukuksal Niteliği ve Bu Hükümlerin Anayasaya Uygunluğu Sorunu", *Anayasa Yargısı Dergisi*, Ankara 2001, C.18, 219-253.
- Şenyüz Doğan, "Vergi Kaçakçılığı Suçunda Dava Şartı Olarak Mütalaa/Görüş", *İzmir Barosu Dergisi*, İzmir 2016, C.81, S. 2, 13-50.
- Şenyüz Doğan, *Vergi Ceza Hukuku*, Bursa 2016.

- Taşkın Yasemin, "Vergi Aflarının Hukuki Niteliği ve Gerekçeleri", *Sosyal Bilimler Dergisi*, İstanbul 2010, S.2, 122-128.
- Türkay İmdat, "Bazı Kamu Alacaklarının Yeniden Yapılandırılmasına İlişkin 6552 sayılı Kanun Uygulaması", *Terazi Hukuk Dergisi*, Ankara 2014, S.99, s.66-76.
- Uğur Hüsamettin, "Vergi Suçlarında Kovuşturma Şartı Olarak Mütalaa (VUK m. 367)", *Terazi Hukuk Dergisi*, Ankara 2013, S.88, 34-43.
- Uğur Hüsamettin, -Açıklamalı-İçtihatlı Vergi Suçları, Ankara 2015.
- Ünver Yener-Hakeri, Hakan, Ceza Muhakemesi Hukuku, Ankara 2014.
- Yenisey Feridun-Nuhoğlu, Ayşe, Ceza Muhakemesi Hukuku, Ankara 2015.
- Yılmaz Sibel, "Anayasal Vergilendirme İlkeleri Çerçevesinde Vergi Affı", *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, Ankara 2017, C.66, S.1, 263-300.