

Vergi Kaçakçılık Suçlarının Bildiriminde (Vergi Suçu Raporlarında) Aranan “Mütalaa Şartı”nın Hukuka Aykırılığı

AZMİ DEMİRCİ

E. Baş Hesap Uzmanı

E. Gelirler Genel Müdürlüğü Daire Bşk.,
YMM, Bağımsız Denetçi

Öz

6009 sayılı Kanun ile Vergi Usul Kanunu’nun 367’nci maddesinde yapılan değişiklik sonucu vergi inceleme elemanlarınca tespit edilen 359’uncu madde kapsamındaki vergi suçlarına ilişkin cumhuriyet savcılıklarına suç duyurusunda bulunmadan önce rapor değerlendirme komisyonlarından mütalaa alınması şartı getirilmiştir. Söz konusu düzenleme gerek anayasa, gerekse de ceza ve idare hukukunun genel prensiplerine aykırılık teşkil etmekte olup uygulamada hukuki çelişkiler doğmasına meydan vermektedir. Bu nedenle yürürlükten kaldırılması gerekir.

Anahtar Kelimeler: Vergi Suçları, VUK 359, VUK 367.

1. GİRİŞ

Vergi incelemesine yetkililer¹ tarafından yürütülen vergi incelemelerinde, Vergi Usul Kanunu’nda hükme bağlanan ve hürriyeti bağlayıcı cezaları gerektiren kaçakçılık suçlarının tespit edilmesi durumunda, bu suçlarla ilgili olarak kovuşturma ve yargılama yapılabilmesi, yargı sürecini yürütecek makamların söz konusu suçlardan haberdar olmasıyla mümkün olabileceğinden; vergi kaçakçılığı fiilleriyle ilgili bildirim usulü VUK’un 367’nci maddesinde özel olarak düzenlenmiştir.

Vergi incelemelerinde tespit edilen kaçakçılık suçlarının ilgili makamlara bildirilmesiyle ilgili olarak, VUK’un 367’nci maddesinde düzenlenen “mütalaa şartı” konusundaki değerlendirmelerimiz çalışmanın konusunu oluşturmaktadır.

2. VERGİ KAÇAKÇILIK SUÇLARININ CUMHURİYET SAVCILIKLARINA BİLDİRİLMESİ

2.1. Yasal Düzenleme

Vergi kaçakçılık fiillerinin Cumhuriyet Savcılıklarına bildirilmesi VUK’un 367’nci maddesinde “Bazı

1 VUK’un 135’inci maddesine göre; (646 Sayılı Kanun Hükmünde Kararnamenin 4 üncü maddesiyle değişen madde Yürürlük; 10.07.2011) Vergi incelemesi; Vergi Müfettişleri, Vergi Müfettiş Yardımcıları, ilin en büyük mal memuru veya vergi dairesi müdürleri tarafından yapılır. Gelir İdaresi Başkanlığının merkez ve taşra teşkilatında müdür kadrolarında görev yapanlar her hal ve takdirde vergi inceleme yetkisini haizdir.

Kaçakçılık Suçlarının Cezalandırılmasında Usul” başlığıyla özel olarak düzenlenmiş olup, madde metni aşağıdaki gibidir:

“Madde 367: (6009 sayılı Kanunun 13 üncü maddesiyle değişen fıkra Yürürlük; 01.01.2011) Yaptıkları inceleme sırasında 359 uncu maddede yazılı suçların işlendiğini tespit eden (646 Sayılı Kanun Hükmünde Kararnamenin 4 üncü maddesiyle değişen ibare Yürürlük; 10.07.2011) Vergi Müfettişleri ve Vergi Müfettiş Yardımcıları² 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.³

359 uncu maddede yazılı suçların işlendiğine sair suretlerle ıtıla 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 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.”⁴

2.2. Vergi Kaçakçılık Suçlarının Bildirilmesinde “Mütalaa Şartı”

Önceki bölümde yer verilen yasal düzenlemelerden görüleceği üzere, 6009 sayılı Kanun’la VUK’un 367’nci maddesinin 1’inci fıkrasında değişiklik yapılmadan önce; hürriyeti bağlayıcı cezayı gerektiren kaçakçılık fiillerinin Cumhuriyet Savcılıklarına bildirilmesinde, vergi incelemesini yürüten (dolayısıyla da kaçakçılık suçlarını tespit eden) denetim elemanlarına göre farklılık öngörülmüş ve bu suçların maliye müfettişleri, hesap uzmanları ve bunların muavinleri ile gelirler kontrolörleri ve stajyer gelirler kontrolörlerince doğrudan, diğer inceleme elemanları (vergi dairesi müdürleri, vergi denetmenleri) tarafından ise idari amirlerinin **mütalaasıyla** Cumhuriyet Savcılıklarına bildirilmesi gerektiği düzenlenmiştir. VUK’un 367’nci maddesinde 6009 sayılı Kanunla yapılan değişiklikten sonra ise, bütün inceleme elemanlarının suç duyurusunda bulunabilmesi, rapor değerlendirme komisyonlarının “mütalaa” bağlanmış-
tır.

2 (646 Sayılı Kanun Hükmünde Kararnameyle değişmeden önceki ibare) maliye müfettişleri, hesap uzmanları ile bunların yardımcısı ve gelirler kontrolörleri ile stajyer gelirler kontrolörleri

3 (6009 sayılı Kanunla değişmeden önceki şekli) (5728 sayılı Kanunun 280 inci maddesiyle değişen madde) Yaptıkları inceleme sırasında 359 uncu maddede yazılı suçların işlendiğini tespit eden maliye müfettişleri, hesap uzmanları ile bunların yardımcısı ve gelirler kontrolörleri ile stajyer gelirler kontrolörleri tarafından doğrudan doğruya ve vergi incelemesine yetkili olan diğer memurlar tarafından ilgili vergi dairesinin bağlı bulunduğu vergi dairesi başkanlığının veya defterdarlığın mütalaasıyla, keyfiyetin Cumhuriyet başsavcılığına bildirilmesi mecburidir.

4 (5728 sayılı Kanun ile değişmeden önceki şekli) (2686 sayılı Kanunun 40’ıncı maddesiyle değişen madde) Yaptıkları inceleme sırasında (4369 sayılı Kanunun 81/A-20 nci maddesiyle değiştirilen ibare. Yürürlük; 01.01.1999) 359 ve 360 ıncı maddelerde yazılı kaçakçılık veya iştirak suçlarını tespit eden maliye müfettişleri, hesap uzmanları ile bunların muavinleri ve gelirler kontrolörleri (4108 sayılı Kanunun 10’uncu maddesiyle eklenen ibare. Yürürlük; 02.06.1995) ile stajyer gelirler kontrolörleri tarafından doğrudan doğruya ve vergi incelemesine yetkili olan diğer memurlar tarafından ilgili vergi dairesinin bağlı bulunduğu (4369 sayılı Kanunun 81/A-20 nci maddesiyle değiştirilen ibare. Yürürlük; 01.01.1999) (5615 sayılı Kanunun 20 nci maddesiyle değişen ibare Yürürlük; 04.04.2007) vergi dairesi başkanlığının veya defterdarlığın mütalaasıyla, keyfiyetin yetkili Cumhuriyet Savcılığına bildirilmesi mecburidir.

Yukarıda belirtilen kaçakçılık suçunun işlendiğine sair suretlerle ıtıla hasıl eden Cumhuriyet Savcılığı hemen ilgili vergi dairesini haberdar ederek inceleme yapılmasını talebeder.

Amme davasının açılması, inceleme neticesinin Cumhuriyet Savcılığına bildirilmesine talik olunur.

(4369 sayılı Kanunun 82 nci maddesiyle değişen fıkra. Yürürlük; 01.01.1999) 359 ve 360 ıncı maddeler uyarınca uygulanan hapis cezaları, vergi ziyai cezası veya usulsüzlük cezalarının ayrıca uygulanmasına engel teşkil etmez.

Ceza mahkemesinden sadır olacak kararlar, bu kanunun dördüncü kitabının ikinci (4369 sayılı Kanunun 81/A-20 nci maddesiyle değiştirilen ibare. Yürürlük; 01.01.1999) kısmında yazılı vergi cezalarını uygulayacak makam ve merciler muamele ve kararlarına müessir olmadığı gibi bu makam ve mercilerce itihaz edilecek kararlarda ceza yargıcını bağlamaz.

VUK'un 367'nci maddesinde 6009 sayılı Kanunla değişiklik yapılmadan önce, maliye müfettişleri, hesap uzmanları ve gelirleri kontrolörleri dışındaki inceleme elemanlarının (vergi dairesi müdürleri ve vergi denetmenleri) tespit ettikleri vergi kaçakçılık suçlarını Cumhuriyet Savcılıklarına bildirmelerinde gerekli görülen idari amirlerinin (vergi dairesi başkanları, defterdarlar) "mütalaası, uygulamada çoğu zaman "dava şartı" olarak değerlendirilerek ve davanın açılması ve yürütülmesi bakımından "izin" biçiminde görülerek çeşitli hukuki tartışmalara, hukuka aykırılık değerlendirmelerine ve eleştirilere yol açmışken; 6009 sayılı Kanunla yapılan değişiklikle, rapor değerlendirme komisyonlarının "mütalaasının" bütün inceleme elemanlarının vergi kaçakçılık suç bildirimleri (duyuruları) bakımından ön koşul olarak düzenlenmesi, hukuk adına olumsuz bir gelişmedir. Şöyle ki, izleyen bölümlerde ayrıntılı olarak açıklandığı üzere, VUK'un 367'nci maddesinde özel olarak düzenlenen suç duyurusu usulünde öngörülen "mütalaa şartı" başta Anayasa olmak üzere, idare hukuku ve ceza hukukunun temel ilkelerine aykırı nitelikler taşımaktadır.

3. "MÜTALAA ŞARTI" NIN HUKUKİ DEĞERLENDİRMESİ

3.1. "Mütalaa Şartı"nın Anayasa Hükümleri Yönünden Değerlendirilmesi

Anayasa'nın "Mahkemelerin Bağımsızlığı" başlığını taşıyan 138'inci maddesine göre;

"Hâkimler, görevlerinde bağımsızdırlar; Anayasa, kanuna ve hukuka uygun olarak vicdanî kanaatlerine göre hüküm verirler.

Hiçbir organ, makam, merci veya kişi, yargı yetkisinin kullanılmasında mahkemelere ve hâkimlere emir ve talimat veremez; genelge gönderemez; tavsiye ve telkinde bulunamaz.

Görülmekte olan bir dava hakkında Yasama Meclisinde yargı yetkisinin kullanılması ile ilgili soru sorulamaz, görüşme yapılamaz veya herhangi bir beyanda bulunulamaz.

Yasama ve yürütme organları ile idare, mahkeme kararlarına uymak zorundadır; bu organlar ve idare, mahkeme kararlarını hiçbir suretle değiştiremez ve bunların yerine getirilmesini geciktiremez."

Mevzuat hiyerarşisinin en üstünde yer alan Anayasa'nın bu hükmüyle, mahkemelerin bağımsızlığı, "güçler ayrılığı" kapsamında yasama ve yürütme karşısında güvence altına alındığı gibi, yargıdaki hiyerarşik yapıya karşı da korunmuş ve yargılama sürecinin emir, talimat, tavsiye ve telkinlere göre değil; yasalara ve hukuka uygun olarak yargıçların vicdani kanaatlerine göre yürütülmesi hedeflenmiştir.

Anayasa'nın 138'nci maddesinin açık hükmüne rağmen, vergi incelemelerinde tespit edilen kaçakçılık suçlarının Cumhuriyet Savcılıklarına bildirilmesinde rapor değerlendirme komisyonlarının mütalaasını⁵ aramak, tespit edilen suçlar hakkında, bu komisyonların tavsiyesini ve hatta telkinini yargıya iletmekten başka bir anlam taşımamaktadır.

Nitekim vergi kaçakçılığı fiillerinin bildirilmesiyle ilgili olarak VUK'un 367'nci maddesinde hükme bağlanan "mütalaa şartı", Anayasa'ya aykırı olduğu iddiasıyla ve aşağıdaki gerekçelerle, Nevşehir Asliye Ceza Mahkemesi tarafından 1992 yılında Anayasa Mahkemesi'ne götürülmüştür⁶:

- Uygulamada Yargıtay'ın bu konudaki yerleşmiş içtihadı, yasa metnini değiştirir niteliğe dönüşmüş olup Yargıtay kararları defterdarlık mütalaasının yargılama şartı olduğunu, gerçekleşmemesi halinde yargılamanın yapılamayacağını belirtmiştir.

- 213 sayılı VUK'un 367. maddesi, Anayasa'nın 10. maddesinde gösterilen kanun önünde eşitlik ilkesine aykırıdır. İdare makamları bu yasanın uygulanmasında çeşitli eşitsizlikler ortaya serebilmektedir. Vergi memurlarının yaptıkları denetimler sırasında suç tespit etmeleri halinde davanın açılıp açılmaması hususunda yetkinin defterdara ait olması karşısında Türkiye'deki çeşitli illerde ve aynı il veya ilçe içinde suç işleyen çeşitli vergi mükellefleri hakkında dava açılıp açılmaması hususu, defterdarlığın ve bizzat defterdarın mütalaasına kalmaktadır. Bir kişi için olur veren defterdarın yasa gereği diğer kişiye olur vermesi mümkündür. Buna göre kanun önünde eşitlik ilkesi zedelenmektedir. Bu husus siyasal iktidarın etkisine de maruz kalmakta, örneğin seçimlere yakın zamanlarda uygulanan olur vermemek veya geç olur vermek şekline de dönüşmektedir.

5 http://www.tdk.gov.tr/index.php?option=com_gts&kelime=MÜTALAA, 1) Etüt, 2) Herhangi bir konu üzerinde ayrıntılı düşünme ile oluşan görüş ve yorum, 3) Herhangi bir konu üzerinde ayrıntılı bir biçimde düşünme.

6 Zübeyr YILDIRIM, Serkan AĞAR; "Vergi Kaçakçılık Suçu ve Mütalaa Şartı" Yaklaşım Dergisi, Mart 2007

- 213 sayılı VUK'un 367. maddesi, Anayasa'nın 138. maddesine aykırıdır. Söz konusu hüküm, hiçbir organ, makam, merci ve kişinin, yargı yetkisinin kullanılmasında mahkemelere ve hakimlere emir ve talimat veremeyeceğini, tavsiye ve telkinde bulunamayacağını öngörmüştür. Anayasa'nın bu açık hükmüne rağmen davanın açılma şartının defterdarlık mütalaasına ve dolayısı ile olurluğa bağlı olması Anayasa'nın 138. maddesi karşısında kabul edilemez.

-Anayasanın 11. maddesi gereğince kanunların Anayasa'ya aykırı olmaması temel bir kaidedir. 213 sayılı VUK'un 367. maddesi, Anayasa'nın 10 ve 138. maddelerine aykırıdır."

Anayasa Mahkemesi ise, VUK'un 367'nci maddesinde yer alan ve Anayasa'ya aykırı olduğu iddia edilen bu düzenlemenin Milli Güvenlik Konseyi döneminde kabul edilmesi nedeniyle⁷, Anayasa'nın geçici 15'nci maddesi uyarınca, bu düzenleme için Anayasa'ya aykırılık iddiasında bulunulamayacağı şeklinde karar vermiş ve davayı esas yönünden karara bağlamamıştır.⁸

Ancak, VUK'un 367'nci maddesinin 1'inci fıkrasının daha sonra 5728 sayılı Kanun'la değiştirilmesi, bu düzenlemenin Anayasa'nın geçici 15'nci maddesi kapsamı dışına çıkmasını ve dolayısıyla Anayasa'ya aykırılığının iddia edilebilir hale gelmesini sağlamıştır. Bu değişiklik ihmal edilse bile, nihayetinde 12.09.2010 tarihinde yapılan Referandum'la Anayasa'nın geçici 15'nci maddesinin yürürlükten kaldırılmasıyla, VUK'un 367'nci maddesinin birinci fıkrasındaki "mütalaa şartı"nın Anayasa'ya aykırı olduğu yönündeki iddiaların esastan tartışılması kaçınılmaz olacaktır.

3.2. "Mütalaa Şartı"nın Ceza Hukuku Yönünden Değerlendirilmesi

Ceza kovuşturma ve yargılama sürecinde, Cumhuriyet Savcıları ve ceza mahkemeleri, VUK'un 367'nci maddesinde düzenlenen rapor değerlendirme komisyonunun mütalaaıyla kayıtlı olmasalar da; eski düzenlemenin uygulandığı dönemde, çoğunlukla "dava şartı" olarak görülen ve yürürlüğe girdiği tarihten itibaren hukuka aykırılığı tartışılan suç bildirimlerindeki "mütalaa şartının" kaldırılması yerine, 6009 sayılı Kanunla yapılan değişiklikle bütün vergi inceleme elemanlarının suç bildirimleri bakımından zorunlu hale getirilmesi ve bu konuda da rapor değerlendirme komisyonlarının⁹ yetkili kılınması, ceza hukukunun işlerliği bakımından da ciddi hukuki ve uygulama sorunları doğurmaktadır.

Kamu görevlisi olan vergi inceleme elemanlarının, görevleriyle bağlantılı olarak öğrendikleri bütün suçları ilgili makamlara bildirmesi TCK'nın 279'uncu maddesinin¹⁰ amir hükmüdür ve VUK'un 367'nci maddesinde yapılan düzenleme olmasa dahi, vergi inceleme elemanlarının vergi kaçakçılık suçlarını Cumhuriyet Savcılıklarına bildirmeleri TCK'nın 279'uncu maddesi hükmüne göre zorunludur. Ancak, TCK'nın herhangi bir suç fiilinin yetkili makamlara bildiriminde aramadığı "mütalaa şartının", VUK'da yapılan düzenlemeyle, önce bazı inceleme elemanlarının (vergi denetmenleri ve vergi dairesi müdürleri), 6009 sayılı Kanun'la yapılan değişiklikten sonra da bütün inceleme elemanlarının kaçakçılık suçlarını bildirmelerinde ön koşul olarak aranması, hukuken anlaşılması zor bir düzenlemedir.

7 VUK'un Anayasa'ya aykırı olduğu iddia edilen 367'nci maddesinin birinci fıkrasını değiştiren ve vergi suçu bildirimlerinde "mütalaa şartı" getiren 2686 sayılı Kanun, Milli Güvenlik Konseyi tarafından 23.06.1982 tarihinde kabul edilmiştir.

8 Anayasa Mahkemesi'nin 17.03.1992 tarihli ve E.1992/21, K.1992/19 sayılı kararı.

9 6009 sayılı Kanun'la VUK'un 140'inci maddesinde yapılan değişikliklerle kurulan rapor değerlendirme (okuma) komisyonları yeni bir düzenleme olmayıp, 29.05.1945 tarihli ve 4709 sayılı Kanun'la kurulan Hesap Uzmanları Kurulu'nda, kendi iç düzenlemeleri (yönetmelik, yönerge) gereği, kuruluşundan (1945 yılı) 646 sayılı Kanun Hükmünde Kararnameyle kapatılmasına (2011 yılı) kadar mevcuttu.

10 "Kamu görevlisinin suçu bildirmemesi

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

(2) Suçun, adli kolluk görevini yapan kişi tarafından işlenmesi halinde, yukarıdaki fıkraya göre verilecek ceza yarı oranında artırılır."

VUK'un 367'nci maddesinde düzenlenen suç duyurusu hükümleri, TCK'nın 279'uncu maddesinde düzenlenen suç duyurusu hükümleriyle karşılaştırıldığında; VUK'un 367'nci maddesindeki özel düzenlemenin "*lex specialis*"¹¹ ilkesi gereğince TCK'nın 279'uncu maddesindeki genel düzenlemeden öncelikli olduğu şeklinde değerlendirmesi yapılırsa da, aşağıda açıklanan nedenlerle bu değerlendirmenin geçerli olmayacağı ve TCK'nın 279'uncu maddesinin öncelikle uygulanması gerektiği sonucuna ulaşılmaktadır.

a) VUK'un 367'nci maddesindeki düzenleme özel nitelikte, TCK'nın 279'uncu maddesindeki düzenleme genel nitelikte olsa da, bahse konu ilk düzenleme 1982 tarihli, ikinci düzenleme ise 2005 tarihli. Her iki maddenin içeriklerinden yasama organının amacı da dikkate alınarak değerlendirme yapıldığında, TCK'nın 279'uncu maddesiyle Kanun koyucunun sadece vergi kaçakçılığı suçları için değil, kamu adına soruşturma ve kovuşturma yapılmasını gerektiren bütün suçlar için, tüm kamu görevlilerine suç bildirim yükümlülüğü getirdiği ve bu nedenle "*lex posterior*"¹² ilkesine göre TCK'nın suç bildirim hükümlerinin öncelik taşıdığı görülecektir.

b) VUK'un 367'nci maddesindeki düzenlemeyle bütün vergi inceleme elemanlarının kaçakçılık suçları bildirimleri "*mütalaa şartına*" bağlandığı halde; görev alanı içinde olsun ya da olmasın, TCK'nın 279'uncu maddesiyle kamu görevlilerinin tamamına yüklenilen görevleriyle bağlantılı olarak öğrendikleri suçları bildirme yükümlülüğünde "*mütalaa şartı*" aranmamıştır. Buna göre, suç oluşturan fiilleri öğrenen ya da tespit eden kamu görevlisi herhangi bir makam ya da kişinin değerlendirmesine, onayına ya da olurlarına ihtiyaç duymadan suç bildiriminde bulunabilecektir.

Belirtilen husus açık bir çelişkiyi de ortaya koymaktadır. Şöyle ki;

VUK'un 367'nci maddesi hükmüyle TCK'nın 279'uncu maddesi hükümlerinin karşılaştırılmasından görüleceği üzere, görevi ve ihtisası vergi incelemesi olan inceleme elemanlarının vergi kaçakçılık suçlarını (örneğin; VUK'un 359/a-1 maddesine göre "*defter ve kayıtlarda muhasebe hilesi yapılması suçu*"nu) bildirmesinde, VUK'un 367'nci maddesine göre rapor değerlendirme komisyonlarının "*mütalaa*" aranırken; yine aynı inceleme elemanlarının görevleriyle bağlantılı olarak öğrendikleri, ancak görev ve ihtisas alanları

içinde olmayan suçları (örneğin; TCK'nın 158'inci maddesine göre "*Nitelikli Dolandırıcılık*" suçunu, TCK'nın 204'üncü maddesine göre "*Resmi Evrakta Sahtecilik*" suçunu, TCK'nın 252'inci maddesine göre "*Rüşvet*" suçunu) bildirirken herhangi bir makam ya da kişinin "*mütalaa*" aranmamaktadır.

Konunun daha da vahim boyutu, bu düzenlemelere göre; vergi inceleme elemanlarının vergi kaçakçılık suçlarını bildirmelerinde VUK'un 367'nci maddesi hükmüne göre rapor değerlendirme komisyonlarının "*mütalaa*" aranırken, vergi inceleme elemanları dışındaki kamu görevlilerinin, yine aynı vergi kaçakçılık suçlarını bildirmelerinde TCK'nın 279'uncu maddesi gereğince herhangi bir "*mütalaa şartı*" aranmamasıdır. Buna göre, örneğin, bir Milli Eğitim görevlisi ya da Tapu Kadastro görevlisi, göreviyle bağlantılı olarak öğrendiği vergi kaçakçılığı fiilini (örneğin sahte belge kullanma fiilini) TCK'nın 279'uncu maddesine göre hiçbir makam ve merciinin "*mütalaa*" gerek kalmadan doğrudan ilgili makama bildirecek (bildirmediği takdirde suç işlemiş olacak); vergi inceleme elemanları ise aynı fiilleri (yaptığı vergi incelemesinin bir parçası olarak) tespit ettiğinde, bu suçları bildirmek için VUK'un 367'nci maddesine göre rapor değerlendirme komisyonundan "*mütalaa*" alacaktır.

Buradan çıkarılacak tek sonuç ise; "*vergi inceleme elemanlarının vergi kaçakçılık suçlarına nüfuz edeme ihtimali (!..) nedeniyle, bu konudaki suç bildirimlerinin, değerlendirme, onay ve görüş ihtiyacı taşınması; diğer kamu görevlilerinin vergi kaçakçılık bildirimlerinin ise herhangi bir değerlendirme, onay ve görüş ihtiyacı taşınmamasıdır.*" ki bu değerlendirmenin hukuk çerçevesinde değil, akıl ve mantık ölçülerinde bile kabul edilme imkanı bulunmamaktadır.

3.3. "*Mütalaa Şartı*"nın İdare Hukuku Yönünden Değerlendirilmesi

Kaçakçılık suçlarının bildirilmesinin mütalaa şartına bağlanmasının, başta Anayasa olmak üzere hukuka aykırılığı tartışılırken, 6009 sayılı Kanunla VUK'un 367'inci maddesinin birinci fıkrasında yapılan değişiklikle, mütalaa verecek birimin "*rapor değerlendirme komisyonu*" olarak hükme bağlanması, idare hukuku yönünden de ayrı bir tartışma konusu oluşturacaktır. Zira, VUK'un 367'nci maddesinde 6009 sayılı Kanunla değişiklik yapılmadan önceki düzenlemede, mütalaa şartı aranan vergi kaçakçılık suçları bildirimlerinde,

11 "Lex specialis derogat legi generali"= Özel Kanun Genel Kanunları İlgâ Eder.

12 "Lex posterior derogat legi priori"=Sonraki Kanun Önceki Kanunları İlgâ Eder.

mütalaa makamı olarak belirtilenler, bu bildirimleri yapacak olanların amirleri (=üstü)¹³ olmaları sebebiyle, mütalaa şartı belirtilen suç bildirimleri bakımından idari hiyerarşiye aykırılık oluşturmuyordu. Ancak VUK'un 367'inci maddesinde önce 6009 sayılı Kanunla, daha sonra da 646 sayılı Kanun Hükmünde yapılan Kararnameyle yapılan değişikliklerle, bütün vergi kaçakçılık suçlarının bildirimlerinin "*rapor değerlendirme komisyonlarının*" mütalaaasına bağlanması, idare hukukunun genel esaslarına aykırıdır. Şöyle ki;

6009 sayılı Kanunla VUK'un 367'nci maddesinde değişiklik yapılmadan önce, maliye müfettişleri, hesap uzmanları ve gelirler kontrolörleri vergi incelemelerinde tespit ettikleri vergi kaçakçılık suçlarını herhangi bir "*mütalaa şartına*" bağlı olmadan doğrudan Cumhuriyet Savcılıklarına bildiriyorlar, vergi denetmenleri ve vergi dairesi müdürleri ise tespit ettikleri vergi kaçakçılık suçlarını bağlı oldukları vergi dairesi başkanlığının veya defterdarlığın mütalaaasıyla Cumhuriyet Savcılığına bildiriyorlardı. Belirtilen yapı, önceki bölümlerde açıklanan nedenlerle Anayasa ve Ceza Hukuku yönünden hukuka aykırılık teşkil etse bile, idare hukuku yönünden sorun teşkil etmiyordu. Zira, önceki düzenlemeye göre suç bildirimlerinde mütalaa şartı aranan vergi denetim elemanlarının (vergi denetmen-

leri ve vergi dairesi müdürleri) suç bildirimleri için mütalaa makamı (vergi dairesi başkanlıkları veya defterdarlıklar) olarak tespit edilenler, "*idari hiyerarşi*"¹⁴ içinde "*amir(=üst)*" konumundaydılar ve bu şekildeki mütalaa şartı "*hiyerarşik yetki*" içinde değerlendirildiğinden idare hukuku bakımından tartışma yaratmıyordu. Ancak, 6009 sayılı Kanunla VUK'un 367'nci maddesinde yapılan değişikliklerle, bütün vergi inceleme elemanlarının vergi kaçakçılık suç bildirimlerinin "*rapor değerlendirme komisyonlarının*" mütalaa şartına bağlanmış olması, idare hukuku çerçevesinde, hiyerarşik yetki içinde değerlendirilecek bir durum değildir.

Diğer yandan, 2011 yılında 646 sayılı Kanun Hükmünde Kararnameyle Maliye Bakanlığı bünyesindeki vergi inceleme birimlerinin "*tek çatı*" mülahazasıyla birleştirilmesinden önce bazı vergi denetim birimlerinin (Örneğin, 4709 sayılı Kanunla kurulan ve 646 sayılı Kanun Hükmünde Kararnameyle kapatılan Hesap Uzmanları Kurulu'nun) kendi mevzuatları gereğince oluşturulan ve tamamen "*istişari ve yol gösterici*" işleve sahip rapor okuma birimlerinden "*esinlenerek*" 6009 sayılı Kanun'la VUK'un 140'inci maddesine eklenen ve 01.01.2011 tarihinde yürürlüğe giren 4'üncü fıkra¹⁵ (daha sonra da 646 sayılı KHK ile değiştirilen)

13 VUK'un 367'nci maddesinin birinci fıkrasında, 6009 sayılı Kanun'la değişiklik yapılmadan önce; vergi denetmenleri ile vergi dairesi müdürlerinin kaçakçılık suçlarını bildirmelerinde aranan mütalaa şartıyla ilgili mütalaa makamı olarak, vergi dairesi başkanlıkları veya defterdarlıklar düzenlenmiştir.

14 Prof. Dr. Metin GÜNDAĞ, İdare Hukuku, İmaj Yayınevi, Güncellenmiş ve Gözden Geçirilmiş 10. Baskı, 2013, sh.81 "...İdare teşkilatı içinde hiyerarşi; bu teşkilatın kademeleşme göstermesini, bu teşkilatın görevlilerinin aşağıdan yukarı doğru basamak basamak, derece derece birbirlerine bağlanarak baştaki yetkililere tabi olmalarını ifade etmektedir. Bu düzeni gerçekleştirmek için bir yukarıdaki basamak veya derecedeki makam veya memurun (=üstün) alt basamak ve derecelerdeki makam veya memurlar (=astlar) üzerinde sahip olması gereken güce "hiyerarşi gücü", bu güçten kaynaklanan yetkilere ise "hiyerarşik yetkiler denmektedir...."

15 "(646 Sayılı Kanun Hükmünde Kararnamenin 4 üncü maddesiyle değişen fıkra Yürürlük; 10.07.2011) Vergi Müfettişleri ile Vergi Müfettiş Yardımcıları tarafından düzenlenen vergi inceleme raporları, işleme konulmak üzere ilgili vergi dairesine tevdi edilmeden önce, meslekte on yılını tamamlamış en az üç Vergi Müfettişinden oluşturulacak rapor değerlendirme komisyonları tarafından vergi kanunları ile bunlara ilişkin kararname, tüzük, yönetmelik, genel tebliğ, sirküler ve özelgelere uygunluğu yönünden değerlendirilir. İncelemeyi yapanla komisyon arasında uyuşmazlık oluşması halinde uyuşmazlığa konu vergi inceleme raporları üst değerlendirme mercii olarak, Maliye Bakanlığınca belirlenen tutarları aşan tarhiyat önerisi içeren vergi inceleme raporları ise doğrudan, Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı bünyesinde bir Başkan Yardımcısının başkanlığında dört grup başkanından oluşan beş kişilik merkezi rapor değerlendirme komisyonu tarafından vergi kanunları ile bunlara ilişkin kararname, tüzük, yönetmelik, genel tebliğ, sirküler ve özelgelere uygunluğu yönünden değerlendirilir. İncelemeyi yapanlar, bu komisyon tarafından yapılacak değerlendirmeye uygun olarak düzenleyecekleri vergi inceleme raporlarını işleme konulmak üzere bağlı oldukları birime tevdi ederler.

135 inci madde ile vergi incelemesi yapmaya yetkili kılınan diğer memurlar tarafından düzenlenen vergi inceleme raporları, Gelir İdaresi Başkanlığı merkez ve taşra birimlerinde oluşturulacak rapor değerlendirme komisyonları tarafından değerlendirilir. Merkezi Rapor Değerlendirme Komisyonu ile diğer rapor değerlendirme komisyonları yaptıkları değerlendirme sırasında, verilmiş bir özelgenin 369 uncu maddenin birinci fıkrası kapsamında olduğu kanaatine varmaları halinde, söz konusu özelge, Merkezi Rapor Değerlendirme Komisyonundan üç üye ile 413 üncü maddeye göre oluşturulan komisyondan iki üyenin katılımıyla oluşturulacak beş kişilik bir komisyon tarafından değerlendirilir. Bu komisyonda verilen kararlar, ilgili rapor değerlendirme komisyonu ile incelemeye yetkili olanı bağlar.

Bu maddede yazılı komisyonların başkan ve üyelerine her toplantı günü için (1000) gösterge rakamının memur aylık katsayısıyla çarpımı sonucu bulunacak tutar üzerinden toplantı ücreti ödenir. Bu şekilde ödenecek toplantı ücretinin bir aylık tutarı (5000) gös-

ile kurulan rapor değerlendirme komisyonlarının yapısına bakıldığında;

-Vergi müfettişlerinin raporlarını değerlendirecek komisyonların, yine vergi müfettişleri arasından (tek koşul meslekte 10 yılı doldurmuş olmak) idari takdirle seçilen üç kişiden oluştuğu,

-VUK'un 135'inci maddesiyle vergi inceleme yetkisi verilen diğer incelemeye yetkililerin raporlarını değerlendirecek komisyonların ise, gelir idaresi merkez ve taşra birimlerinde tamamen idari takdirle oluşturulduğu,

-İncelemeyi yapanlarla, rapor değerlendirme komisyonları arasında uyumsuzluk oluşması halinde, uyumsuzluğa konu vergi inceleme raporları ve Maliye Bakanlığınca belirlenen tutarları aşan tarhiyat önerisi içeren vergi inceleme raporlarının ise yine Vergi Denetim Kurulu bünyesinde idari takdirle oluşturulan merkezi rapor değerlendirme komisyonu tarafından değerlendirileceği görülmektedir.

Bu yapı içerisinde, 646 sayılı KHK ile doğrudan Maliye Bakanı'na bağlı olarak "üst düzey denetim birimi" olarak ihdas edilen Vergi Denetim Kurulu'nun üçlü kararnameyle atanan elemanları (vergi müfettişleri) ile kendi içlerinden seçilen rapor değerlendirme komisyonları arasında yasal olarak tanımlanmış "idari hiyerarşi ve ast/üst ilişkisi" bulunmadığı gibi, vergi müfettişleriyle Vergi Denetim Kurulu bünyesinde oluşturulan merkezi rapor değerlendirme komisyonu arasında da böyle bir ilişki bulunmamaktadır.

Aynı durum, VUK'un 135'inci maddesinin verdiği yetkiyle vergi incelemesi yapan kamu görevlileri (örneğin, vergi dairesi müdürleri) ile belirtilen görevlilerin raporlarını değerlendiren komisyonlar bakımından da geçerlidir.

Özetle belirtmek gerekirse, vergi inceleme elemanları ile rapor değerlendirme komisyonları arasında hukukî tanımlanmış bir "idari hiyerarşi ve ast/üst ilişkisi" mevcut değilken, vergi inceleme elemanları tarafından tespit edilen vergi suçlarının ilgili makamlara bildirilmesinde, rapor değerlendirme komisyon-

larının mütalaasını aramak ve şart koşmak idare hukukunun genel esaslarına da aykırıdır.¹⁶

Kaldı ki, vergi inceleme elemanları ile rapor değerlendirme komisyonları arasında yasal olarak "idari hiyerarşi" tesis edilse (ya da böyle bir hiyerarşinin bulunduğu savunulsa) bile, vergi suçu bildirimlerinde ön şart olarak aranan rapor okuma komisyonlarının "mütalaasının" içeriği ve işlerliği de tanımlanmadığı için, belirtilen mütalaanın, kamu görevlisine yüklenen suç fiillerini bildirme işlemi yönünden de anlamı açık değildir. Çünkü;

a) VUK'un 367'inci maddesinde ve ilgili diğer mevzuatta, vergi suçu bildirimlerine aranan rapor değerlendirme komisyonlarının vereceği mütalaanın içeriği ve şekli konusunda herhangi bir belirleme yapılmamıştır. VUK'un 367'nci maddesinde düzenlenen "mütalaa" Anayasa'nın 138'nci maddesi hükmüne göre yargı mercileri bakımından hiçbir anlam ifade etmese de, bu mütalaanın olumsuz veya olumlu olması durumunda uygulamanın ne şekilde yürütüleceği açıklanmamıştır.

b) Vergi inceleme elemanlarının vergi suçu tespit etmeleri, vergi inceleme sürecinden doğduğuna göre, rapor değerlendirme komisyonlarının vergi suçu bildirimleri için "mütalaa" verirken, incelemeler sonucunda yine vergi inceleme elemanları tarafından düzenlenecek vergi inceleme raporlarının içeriğini ve bu raporların işleme konulma durumlarını dikkate alıp almayacakları da belirsizdir.

c) Mütalaa makamı olarak belirlenen rapor değerlendirme komisyonları her durumda birden fazla kamu görevlisinden oluştuğuna göre, bu komisyonların vereceği "mütalaalarda" görüşün nasıl oluşturulacağı (oy birliği veya oy çokluğu) belirtilmemiştir.

d) Rapor değerlendirme komisyonlarının, vergi inceleme elemanının suç bildirimine "olumsuz mütalaa" vermesi, Cumhuriyet Savcılığına suç duyurusunda bulunmama şeklinde (yanlış biçimde) değerlendirildiğinde; daha sonra belirtilen suçun işlendiğinin tespit edilmesi halinde TCK'nın 279'uncu maddesi gereğince

terge rakamının memur aylık katsayısıyla çarpımı sonucu bulunacak tutarı aşamaz.

Bu maddede belirlenen esaslar çerçevesinde, vergi incelemelerinde uyulacak diğer usul ve esaslar, komisyonların teşekkülü ile çalışma usul ve esasları ve Merkezi Rapor Değerlendirme Komisyonu tarafından doğrudan değerlendirmeye tabi tutulacak vergi inceleme raporlarının tutarları, Maliye Bakanlığınca çıkarılan yönetmelikle belirlenir."

16 Benzer durum, vergi inceleme elemanlarının düzenlemiş olduğu vergi inceleme raporlarının, esasında istişari ve yol gösterici olması gereken rapor değerlendirme komisyonları marifetiyle işleme konulması ya da konulmaması bakımından da geçerli olup; bu husus ayrı bir hukuka aykırılık tartışması oluşturmaktadır.

“kamu görevlisinin suç u bildirmemesi” suçunu kimin işlediği (vergi inceleme elemanının mı, rapor değerlendirm e komisyonunun mu) hususu açık değildir.

e) Rapor değerlendirme komisyonlarının, vergi inceleme elemanının suç bildirimine “olumsuz mü tala a” vermesi, Cumhuriyet Savcılığına suç duyusunda bulunmayı engellemeyecekse ve “olumsuz mü tala a” ile suç duyusunda bulunulacaksa; “olumsuz mü tala la ya” rağmen kamu davası açılarak yargılamanın yürütülmesi (hatta mahkumiyetle sonuçlanması) halinde, “olumsuz mü tala a” verilmiş olmasının sonuçlarının ne olacağı belli değildir.

Yukarıda örnek ifade edilen başlıklardan görü lenceği üzere, VUK’un 367’nci maddesinde hükme bağlanan ve bir “idari işlem” gibi tanımlanmaya çalışılan, bazı çevrelerce de ceza davasının dava ön koşulu (dava şartı) olarak görülen rapor değerlendirme komisyonlarının mü tala asının içeriği, işleyişi ve hangi sonuçlara sebebiyet verdiği belli değildir. Bu durum, VUK’un 367’nci maddesinde düzenlenen “mü tala a şartının”; sebep, konu, şek il, amaç ve yetki unsurları bakımından idare hukukunun genel esaslarıyla uyumlu olmadığını göstermektedir.

4. DEĞERLENDİRME VE SONUÇ

Çalışmamızda, vergi inceleme elemanları tarafından vergi incelemelerinde tespit edilen kaçakçılık suçlarının Cumhuriyet Savcılıklarına bildirilmesiyle ilgili

olarak VUK’un 367’nci maddesinde düzenlenen “mü tala a şartıyla” ilgili değerlendirmeler yapılmıştır. Buna göre;

VUK’nun 367’nci maddesinde vergi inceleme elemanlarının vergi kaçakçılık suçlarının bildirim i için ön şart olarak düzenlenen, rapor değerlendirme komisyonlarının “mü tala a şartı” hukuki çelişkilere neden olmakta, ayrıca Anayasa’ya ve ceza hukuku ile idare hukuku düzenlemelerine aykırı nitelikler taşımaktadır. Bu düzenlemenin yürürlükten kaldırılması gerekir. VUK’un 37’nci maddesindeki “mü tala a şartının” yürürlükten kaldırılmasıyla herhangi bir hukuk boşluk oluşmayacak, gerek VUK’un 367’nci maddesindeki diğer düzenlemeler, gerekse TCK’nın 279’uncu maddesinde yer alan düzenlemeler, vergi incelemelerinde tespit edilen vergi kaçakçılık suçlarının ilgili makamlara bildirilmesi bakımından yeterli olacaktır.

KAYNAKÇA

- 04.01.1961 Tarih ve 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu

- YILDIRIM Zübeyr, Serkan AĞAR; “Vergi Kaçakçılık Suçu ve Mü tala a Şartı” Yaklaşım Dergisi, Mart 2007, s.280

- GÜNDAY Metin, İdare Hukuku, İmaj Yayınevi, Güncellenmiş ve Gözden Geçirilmiş 10. Baskı, 2013, s.81