

VERGİ İNCELEMELERİNDE TESPİT EDİLEN KAÇAKÇILIK SUÇLARININ VE DİĞER SUÇLARIN İLGİLİ MAKAMLARA BİLDİRİLMESİ

Azmi DEMİRCİ
Baş Hesap Uzmanı

1. Giriş:

Vergi inceleme elemanları¹ tarafından yürütülen vergi incelemelerinde, Vergi Usul Kanunu'nda hükme bağlanan ve hürriyeti bağlayıcı cezalarla yaptırım altına alınan kaçakçılık suçları tespit edilebildiği gibi, Türk Ceza Kanunu'nda veya diğer kanunlarda düzenlenen ve yine hürriyeti bağlayıcı ceza gerektiren suç fiillerine de rastlanılmaktadır.

Belirtilen suçlarla ilgili olarak, kovuşturma ve yargılama yapılabilmesi, bu süreci yürütecek makamların söz konusu suçlardan haberdar olmasıyla mümkün olabileceğinden; belirtilen suçların bildirilmesi yasal düzenlemelere konu edilmiş, bu kapsamda, vergi kaçakçılığıyla ilgili bildirim usulü VUK'da özel olarak düzenlenmiş, diğer suç fiilleriyle ilgili bildirimler ise TCK'da "*Kamu görevlisinin suçu bildirmemesi*" şeklinde yaptırıma bağlanan ayrı bir suç olarak hükme bağlanmıştır.

Vergi incelemelerinde tespit edilen kaçakçılık suçlarının ve diğer suçların ilgili makamlara bildirilmesi konusundaki değerlendirmelerimiz çalışmanın konusunu oluşturmaktadır.

2. Vergi Kaçakçılık Suçlarının Bildirilmesi:

2.1. Yasal Düzenleme:

¹ VUK'un 135'inci maddesine göre; hesap uzmanları, hesap uzman yardımcıları, ilin en büyük malmemuru, vergi denetmenleri, vergi denetmen yardımcıları, vergi dairesi müdürleri ile maliye müfettişleri, maliye müfettiş yardımcıları, gelirler kontrolörleri, stajyer gelirler kontrolörleri, gelirler genel müdürlüğünün merkez ve taşra teşkilatında müdür kadrolarında görev yapanlar.

Vergi kaçakçılık fiillerinin Cumhuriyet Savcılıklarına bildirilmesi VUK'un 367'nci maddesinde özel olarak düzenlenmiş olup, madde metni aşağıdaki gibidir:

“ Madde 367- (5728 sayılı Kanunun 280. Maddesiyle değiştirilen ve 08.02.2008 tarihinde yürürlüğe giren madde)

*(6009 sayılı Kanunun 13 üncü maddesiyle değişen fıkra Yürürlük; 01.01.2011)Yaptıkları inceleme sırasında 359 uncu maddede yazılı suçların işlendiğini tespit eden maliye müfettişleri, hesap uzmanları ile bunların yardımcıları ve gelirler kontrolörleri ile stajyer gelirler kontrolörleri 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. ²*

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.”

2.2. Kaçakçılık Suçlarının Bildirilmesinde Mütalaa Şartı:

6009 sayılı Kanun'la VUK'un 367'nci maddesinin 1'inci fıkrasında değişiklik yapılmadan önce; hürriyeti bağlayıcı cezayı gerektiren kaçakçılık fiillerinin Cumhuriyet Savcılıklarına bildirilmesinde, incelemeyi yürüten denetim elemanlarına göre farklılık öngörüldüğü halde (Maliye müfettişleri, hesap uzmanları ve bunların muavinleri ile gelirler kontrolörleri ve stajyer gelirler kontrolörlerince doğrudan, diğer inceleme elemanları ise amirlerinin mütalaasıyla); değişiklikten sonra, bütün inceleme elemanlarının suç duyuruları rapor değerlendirme komisyonlarının mütalaasına bağlanmıştır.

Eski düzenlemenin uygulamada olduğu dönemde yargı organları tarafından “dava şartı” olarak değerlendirilen ve davanın açılması ve yürütülmesi bakımından “izin” biçiminde görülen; ancak başta Anayasa'ya aykırılık iddiaları olmak üzere, çeşitli yönlerden eleştirilen “mütalaa şartı”nın, yapılan yasal değişikliklerle, bütün inceleme elemanlarının suç duyuruları bakımından ön koşul olarak düzenlenmesi, hukuk adına olumsuz bir gelişmedir. Şöyle ki;

² (6009 sayılı Kanunla değişmeden önceki şekli)Yaptıkları inceleme sırasında 359 uncu maddede yazılı suçların işlendiğini tespit eden maliye müfettişleri, hesap uzmanları ile bunların yardımcıları 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.

Vergi kaçakçılığı fiillerinin bildirilmesiyle ilgili olarak VUK'un 367'nci maddesinde hükme bağlanan mütalaa şartı, Anayasa'ya aykırı olduğu iddiasıyla ve aşağıdaki gerekçelerle, 1992 yılında Nevşehir Asliye Ceza Mahkemesi tarafından Anayasa Mahkemesi'ne götürülmüştür³:

- Uygulamada Yargıtay'ın bu konudaki yerleşmiş içtihadı, yasa metnini değiştirir niteliğe dönüşmüş olup Yargıtay kararları defterdarlık mütalaaasının 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 mütalaaasına kalmaktadır. Bir kişi için olur veren defterdarın yasa gereği diğer kişiye olur vermemesi 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.

- 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 mütalaaasına ve dolayısı ile oluruna 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 nedeniyle⁴, Anayasa'nın geçici 15'nci maddesi uyarınca, bu düzenleme için Anayasa'ya aykırılık iddiasında bulunulamayacağı şeklinde karar vermiş ve davayı esas yönünden görüşmemiştir.⁵

VUK'un 367'nci maddesinin 1'inci fıkrasının daha sonra 5828 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 Zübeyr YILDIRIM, Serkan AĞAR; "Vergi Kaçakçılık Suçu ve Mütalaa Şartı" Yaklaşım, Mart 2007

⁴ VUK'un Anayasa'ya aykırı olduğu iddia edilen 367'nci maddesinin birinci fıkrasını değiştiren 2686 sayılı Kanun, Milli Güvenlik Konseyi tarafından 23.06.1982 tarihinde kabul edilmiştir.

⁵ Anayasa Mahkemesi'nin 17.03.1992 tarihli ve E.1992/21, K.1992/19 sayılı kararı.

Diğer yandan, her ne kadar Cumhuriyet Savcıları ve ceza mahkemeleri, VUK'un 367'nci maddesinde düzenlenen mütalaa ile kayıtlı olmaları da; eski düzenlemenin uygulandığı dönemde, çoğunlukla “*dava şartı*” olarak görülen ve yasalaşmasından itibaren hukuka aykırılığı tartışılan suç bildirimlerindeki mütalaa şartının kaldırılması yerine, bütün vergi inceleme elemanlarının suç bildirimleri bakımından zorunlu hale getirilmesi ve bu konuda da rapor değerlendirme komisyonlarının⁶ yetkili kılınması, ciddi hukuki ve uygulama sorunları doğuracaktır.

İzleyen bölümde açıklandığı üzere, esasında kamu görevlisi olan vergi inceleme elemanlarının, görevleriyle ilgili olarak öğrendikleri suçları ilgili makamlara bildirmesi TCK'nın 279'uncu maddesinin amir hükmüdür ve VUK'un 367'nci maddesinde yapılan düzenleme olmasa dahi, vergi inceleme elemanlarının, vergi kaçakçılık suçlarını Cumhuriyet Savcılıklarına bildirmeleri zorunludur. Ancak, TCK'nın herhangi bir suç fiilinin yetkili makamlara bildiriminde aramadığı “*mütalaa şartı*”nın, VUK'da yapılan düzenlemeyle, önce bazı inceleme elemanlarının, 6009 sayılı Kanun'la yapılan değişiklikten sonra da bütün inceleme elemanlarının kaçakçılık suçlarını bildirmelerinde ön koşul olarak aranması, hukuken anlaşılması zor bir düzenlemedir.

Kaldı ki; 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, ayrıca idare hukuku yönünden de bir tartışma konusu oluşturmaktadır. Zira, daha önceki düzenlemede mütalaa şartı aranan suç bildirimlerinde, mütalaa makamı olarak belirtilenlerin, incelemeyi yürütenlerin amiri⁷ olmaları sebebiyle, mütalaa şartını idari hiyerarşiye aykırılık taşıdığını ifade etmek imkanı yoktu. Yapılan değişiklikle, özellikle Maliye Bakanı'na bağlı olarak görev yapan Kurullar'a (Hesap Uzmanları Kurulu ve Maliye Teftiş Kurulu) mensup vergi inceleme elemanlarının (Hesap Uzmanları ve Maliye Müfettişleri) suç bildirimlerinin rapor değerlendirme komisyonlarının mütalaaına bağlanması, idare hukukuna aykırılık oluşturmaktadır. Kurullar'ın kendi bünyelerindeki rapor değerlendirme komisyonlarının ve 6009 sayılı Kanun'la VUK'un 140'inci maddesinde yapılan düzenlemeyle oluşturulan merkezi rapor değerlendirme komisyonunun, tanımı ve işlevi gereği, Kurul mensubu inceleme elemanları yönünden “*amir*” konumları bulunmamaktadır. Belirtilen nedenle, doğrudan Maliye Bakanı'na bağlı olarak görev yapan Kurullar'a mensup Maliye Müfettişlerinin ve Hesap Uzmanlarının kaçakçılık suçlarını bildirmelerinin, rapor değerlendirme komisyonlarının “*mütalaa şartı*”na bağlanması, idari hiyerarşiye uygun düşmemektedir.

2.3. Kaçakçılık Suçlarının Bildirilmesinde Suç Faili ve Suçun Unsurları:

VUK'un 367'nci maddesinde yer alan kaçakçılık suçlarının bildirilmesiyle ilgili düzenlemeler çerçevesinde tartışılan diğer bir konu ise, suç bildiriminde bulunacak vergi inceleme elemanlarının, tespit ettikleri kaçakçılık fiili (suçun maddi unsuru) dışında, suçun

⁶ 6009 sayılı Kanun'la VUK'un 140'inci maddesinde yapılan değişikliklerle, maddede ifade edilen 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 beri mevcuttur.

⁷ 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.

faili (veya faillerini) ile suçun işlenme sebeplerini de (suçun manevi unsuru) bildirim konu edip etmeyecekleri yönündedir.

Cumhuriyet savcıları tarafından kamu davası açılması ve mahkeme safhasındaki incelemeler idarece tespit edilen delillere göre yürütüldüğünden, kaçakçılık suçlarının tespiti ve cezalandırılmasında sorunların en aza indirilebilmesi idari safhada yapılacak işlerin sıhhatine bağlıdır⁸. Ancak, bu değerlendirmeden hareketle, vergi inceleme elemanlarına suç fiili dışında, fail ve/veya suçun işlenme sebeplerini de belirleme ve bildirme görevi yüklenemez.

VUK'un 367'nci maddesinde, kaçakçılık suçlarını (fiillerini) tespit eden vergi inceleme elemanlarının keyfiyeti yetkili Cumhuriyet Savcılığına bildirmesinin mecburi olduğu hükme bağlanmıştır; failin (veya faillerin) ve/veya suç işleme saikin de bildirileceği yönünde bir düzenleme yapılmamıştır. VUK'un vergi incelemesiyle ilgili maddelerinde de (md. 134-147), inceleme elemanlarının kaçakçılık fiillerinin faillerini ve suçun işlenme sebeplerini tespit etmeleri ve bildirmeleri yönünde bir düzenleme mevcut değildir. Esasen suç failinin ve suçun hangi sebeplerle işlendiğinin ortaya çıkarılması, Cumhuriyet Savcılığının çalışma alanına giren ve ayrı bir uzmanlık/yetki ve yöntem gerektiren bir konudur.

Buna göre, VUK'un 359'uncu maddesinde belirtilen suç teşkil eden fiilleri (suçun maddi unsurunu) bildirme görevinin 367'nci maddeye göre vergi inceleme elemanlarına; *"işin gerçeğini"* ve dolayısıyla faili ve suçun işlenme iradesi ve sebeplerini belirleme görevinin de Ceza Muhakemeleri Kanunu'nun 160'ıncı maddesine göre Cumhuriyet Savcılarına ait olduğu ifade edilebilir. Ancak belirtilen hususlar, VUK'da herhangi bir şekilde belirtilmediği için, uygulamada sorunlara yol açmakta; yetkili ve görevli olmadıkları bu hususlarda, vergi inceleme elemanlarından kaçakçılık suçunun failini ve suç iradesini de tespit etmeleri beklenmektedir.

Bu çerçevede, her ne kadar 306 seri numaralı VUK Genel Tebliği'nde⁹ inceleme elemanlarının olayları değerlendirmeleri ve *"kasdın"* bulunmadığını belirlemeleri halinde üç kat yerine bir kat ceza kesilmesi ve suç duyurusunda bulunulmaması açıklanmışsa da, bu açıklamanın hiçbir yasal dayanağı yoktur. Üstelik Tebliğ açıklaması, inceleme elemanlarına yargı mercilerinin görevini yüklemesi dolayısıyla hukuka da aykırıdır.¹⁰

Özetle belirtmek gerekirse, vergi inceleme elemanlarının yürüttükleri incelemelerde kaçakçılık fiillerini belirlemeleri halinde, bu fiillere ilişkin maddi delilleri (suçun maddi unsurlarını) Cumhuriyet Savcılığı'na bildirmeleri dışında, suç failleri ile suçun hangi sebeplerle işlendiğini belirleme ve bildirme yetkisi de, görevi de bulunmamaktadır. Ancak, yapılan vergi incelemelerinde, suç failleri ve/veya suçun saikine ilişkin bilgilere de herhangi bir şekilde ulaşılması halinde, bu bilgilerin bildirilmesi, ceza kovuşturmasına olumlu katkı sağlayacaktır.

⁸ Bülent GEDİKLİ; "Bazı Kaçakçılık Suçlarının Bildirilmesinde Vergi İncelemesine Yetkililer Tarafından Dikkat Edilecek Hususlar", Yaklaşım, Ocak 2000

⁹ 18.06.2002 tarihli ve 24789 Sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

¹⁰ A.Bumin DOĞRUSÖZ; "Vergi Suçlarında Bildirim Usulünün Anayasa'ya Aykırılığı", Yaklaşım, Eylül 2008

2.4. Kaçakçılık Suçlarını Bildirme Zamanı:

VUK'un 367'nci maddesinde, vergi inceleme elemanlarına kaçakçılık suçlarını bildirmeleri yönünde zorunluluk¹¹ getirilmekle birlikte, bu bildirimin ne zaman yapılacağı konusunda belirleme yapılmamıştır.

4369 sayılı Kanun'la¹² değişiklik yapılmadan önce VUK'nun 344'üncü maddesinde düzenlenen kaçakçılık fiillerinin oluşması için “*vergi ziyai şartı*” da arandığından; tespit edilen kaçakçılık fiillerinin bildirilmesinde, vergi incelemesinin tamamlanması ve “*vergi ziyainın*” oluştuğunu gösteren inceleme raporunun da düzenlenmesi gerekliydi. Ancak, 4369 sayılı Kanun'la değişiklik yapıldıktan sonra, kaçakçılık suçları VUK'un 359'uncu maddesinde herhangi bir sonuca bağlanmaksızın “*engelleyci suç=tehlike suçu*” olarak tanımlandığı için, kaçakçılık suçlarının tespiti halinde, suç bildiriminde bulunmak için vergi incelemesinin tamamlanması ve kaçakçılık fiilleriyle ayrıca vergi ziyaya sebebiyet verildiğinin tespit edilmesine gerek bulunmamaktadır. Bu nedenle, yürüttükleri vergi incelemelerinde kaçakçılık fiillerini tespit eden inceleme elemanlarının, bu tespitin yapılmasından itibaren, incelemenin tamamlanmasına kadar suç bildiriminde bulunabilmelerinin olanaklı olduğu ifade edilebilir.

Belirtilen durumun tek istisnası olarak 359'uncu maddenin (a) fıkrasının 1 inci bendindeki hüküm akla gelmektedir. Zira, bentte “... *defterlere kaydı gereken hesap ve işlemleri vergi matrahının azalması sonucunu doğuracak şekilde tamamen veya kısmen başka defter, belge veya diğer kayıt ortamlarına kaydedenler*” in de kaçakçılık fiilini işlediği hükme bağlandığından (vergi ziyandan bahsedilmese de, vergi matrahının azalmasından bahsedildiğinden) suç bildiriminde bulunmak için, tespit edilen bu şekildeki kaçakçılık fiilleriyle, vergi matrahının azaltıldığını gösteren vergi inceleme raporunun düzenlenmesi gerekli olmaktadır.

Kaçakçılık suçlarının bildirilme zamanı, genel olarak, suçun tespit edilmesiyle başlayıp incelemenin tamamlanması ve Vergi Suçu Raporunun düzenlenmesine kadar geçen süreyi kapsamakla birlikte; bazı zorunlu durumlarda TCK'nın 66'ncı maddesinde düzenlenen “*dava zamanaşımı*” süresi esas alınarak, genel uygulama süresi aşılabilmektedir. Açıktır ki; “*dava zamanaşımının*” da aşıldığı durumda suç bildiriminin herhangi bir önemi ve anlamı kalmayacak ve bildirim yapılmamış sayılacaktır.

Kaçakçılık suçlarını tespit eden inceleme elemanlarının, bu suçları Cumhuriyet Savcılıklarına bildirmeleri zorunlu olduğu halde; bildirim yükümlülüğünü zamanında yerine getirmemeleri veya bildirimde bulunmamaları halinde ise, izleyen bölümde yer verilen TCK'nın 279'uncu maddesinde düzenlenen “*Kamu görevlisinin suçu bildirmemesi*” hükmü işletilecektir.

¹¹ 306 seri numaralı VUK Genel Tebliği bu zorunluluğu ortadan kaldırması nedeniyle de hukuka aykırıdır.

¹² 29.07.1998 tarihli ve 23417 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

3. Diğer Suç Fiillerinin Bildirilmesi:

3.1. Yasal Düzenleme:

Kamu görevlilerinin¹³ görevleriyle ilgili olarak haberdar oldukları suçları bildirmemeleri TCK'nın 279'uncu maddesinde ayrı bir suç olarak düzenlenmiş olup, madde hükmü aşağıdaki gibidir:

“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 fıkra göre verilecek ceza yarı oranında artırılır.”

VUK'un 367'nci maddesinde kaçakçılık suçlarını tespit eden vergi inceleme elemanları için özel bir suç bildirim usulü hükme bağlandığı halde; TCK'nın yukarıda yer alan 279'uncu maddesi hükmünden görüleceği üzere, vergi inceleme elemanları da dahil olmak üzere, bütün kamu görevlilerinin yürüttükleri kamu göreviyle ilgili olarak öğrendikleri suç fiillerini yetkili makamlara bildirmeleri zorunlu kılınmış; bu bildirimin kamu görevlileri tarafından zamanında veya hiç yapılmaması suç sayılmıştır¹⁴. TCK'nın yukarıda yer verilen 279'uncu maddesinde düzenlenen bu suç tanımında, suçun adli kolluk görevlileri tarafından işlenmesi ise ağırlaştırıcı neden olarak hükme bağlanmıştır¹⁵.

3.2. Suç Bildiriminde Bulunulacak Makam:

TCK'nın 279'uncu maddesinde hükme bağlanan bildirim yükümlülüğüyle ilgili olarak *“yetkili makam”* ibaresi kullanılmakla birlikte, kamu görevlilerin suç bildiriminde bulunacağı yetkili makam açık olarak ifade edilmemiştir.

¹³ 5237 sayılı TCK'nun 6'ncı maddesinde, kamu görevlisi deyiminden, kamusal faaliyetin yürütülmesine atama veya seçilme yoluyla ya da herhangi bir suretle sürekli, sürekli veya geçici olarak katılan kişinin anlaşılacağı hükme bağlanmıştır.

¹⁴ TCK'nın 278'inci maddesinde; işlenmekte olan bir suçu veya işlenmiş olmakla birlikte, neden olduğu sonuçların sınırlandırılması olanaklı bulunan bir suçu yetkili makamlara bildirmeyenlerin bir yıla kadar hapis cezasıyla cezalandırılacağı bütün vatandaşlar yönünden hükme bağlanmışken, yukarıda yer verilen 279'uncu maddede, işlenmiş bir suçu görevleriyle bağlantılı olarak öğrenen kamu görevlilerinin bildirimde bulunmamaları veya bu hususta gecikme göstermemeleri halinde cezalandırılacağı hükme bağlanmıştır.

¹⁵ Ancak bu noktada dikkat edilmesi gereken husus şudur: CMK'nın 160. maddesi uyarınca ihbar veya başka suretle bir suçun işlendiği izlenimini veren bir hali öğrenir öğrenmez hemen işin gerçeğini araştırmakla görevli Cumhuriyet savcısının ve aynı Kanunun 161/2. maddesi uyarınca da, el koydukları olayları, yakalanan kişiler ile uygulanan tedbirleri emrinde çalıştıkları Cumhuriyet savcısına derhal bildirmekle yükümlü polis memuru, jandarma komutanı gibi kolluk görevlilerinin, anılan görevlerinde kötüye kullanma ve ihmalleri bulunması halinde eylemleri 279. madde kapsamına girmez. 257. maddeye uyan görevi kötüye kullanma suçunu oluşturur. Ancak, adli kolluk görevlilerinin henüz ihbar veya şikayet yapılmamış ve elkonulmamış bir suçun işlendiğini görevleriyle bağlantılı olarak öğrenmeleri ve bu suçun re'sen kovuşturulan suçlardan olmasına karşın bildirim yükümlülüklerini ihmal etmeleri durumunda eylemleri 279. maddeye uyan suçu oluşturur ve verilecek ceza aynı maddenin 2. fıkrası uyarınca artırılır. (Ali PARLAR, Muzaffer HATİPOĞLU; 5237 sayılı Türk Ceza Kanunu Yorumu 2. Cilt; Ankara, Şubat 2007 sf.1893)

Ancak, kamu görevlilerine yüklenen bu sorumluluk, esasında suçu ihbar yükümlülüğü mahiyetinde olduğundan, suçun bildirileceği makam konusundaki tereddütlerin 5271 sayılı Ceza Muhakemesi Kanunu'nun "*ihbar ve şikayet*" başlığını taşıyan 158'nci maddesinde düzenleme esas alınarak aşılabacağı düşünülmektedir. Anılan madde hükmüne göre, suça ilişkin ihbar veya şikayet, esasen Cumhuriyet Başsavcılığına veya kolluk makamlarına¹⁶, yazılı olarak veya tutanağa geçirilmek üzere sözlü olarak yapılabilecektir.

Diğer yandan, her kamu görevlisinin özellikle görev alanıyla ilgili olmayan suçlar hakkında bilgi ve kanaat sahibi olması beklenemeyeceğinden (örneğin; bir vergi dairesi çalışanından gümrük suçlarını, bir gümrük idaresi çalışanında da vergi suçlarını ayrıntılarıyla bilmesi beklenemeyecektir.); suç şüphesi duyulan hallerde, kamu görevlilerinin, Cumhuriyet Başsavcılığına veya kolluk kuvvetlerine doğrudan bildirimde bulunmak yerine, tespit ettikleri hususları konuyla ilgili kamu birimine bildirmelerinde de, bildirim yükümlülüğün yerine getirildiğini kabul etmek gerekir. Bu şekildeki şüpheli bildirimlerin konuyla ilgili kamu hizmetini yürüten idarenin değerlendirmesinden geçmesi, yargı mercilerinin, suç şüphesi taşıyan ancak suç oluşturmayan fiillerle ilgilenmesini ve zaman kaybını engelleyecektir.

3.3.Mütalaa Şartı:

VUK'un 367'nci maddesindeki düzenlemeyle bütün vergi inceleme elemanlarının kaçakçılık suçu bildirimleri "*mütalaa şartı*"na bağlandığı halde; görev alanı içinde olsun ya da olmasın, TCK'nın 279'uncu maddesiyle kamu görevlilerinin tamamına yüklenen görevleriyle bağlantılı olarak öğrendikleri suçları bildirme yükümlülüğünde "*mütalaa şartı*" aranmamıştır. Buna göre, suçu öğrenen 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 TCK'nın ilgili hükümlerinin karşılaştırılmasından görüleceği üzere, görevi ve ihtisası vergi incelemesi olan inceleme elemanlarının 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 (örneğin; TCK'nın 158'inci maddesine göre "*nitelikli dolandırıcılık suçu*"nu) suçları bildirirken kimsenin "*mütalaa*" aranmamaktadır.

Konunun daha da vahim boyutu, bu düzenlemelere göre; vergi inceleme elemanlarının kaçakçılık suçlarını bildirmelerinde "*mütalaa şartı*" aranırken, vergi inceleme elemanları dışındaki kamu görevlilerinin, yine aynı kaçakçılık suçlarını bildirmelerinde herhangi bir "*mütalaa şartı*" aranmamasıdır. Buradan çıkarılacak tek sonuç ise; "*vergi inceleme elemanlarının kaçakçılık suçlarına nüfuz edememe ihtimali nedeniyle, bu konudaki suç bildirimlerinin değerlendirme ve onay ihtiyacı taşınması; diğer kamu görevlilerinin kaçakçılık bildirimlerinin ise herhangi bir değerlendirme ve onay ihtiyacı taşınmamasıdır.*"

¹⁶ CMK'nın 158'inci maddesine göre; suça ilişkin ihbar ve şikayetler esas olarak Cumhuriyet Başsavcılıklarına veya kolluk makamlarına yapılabilir olmakla birlikte, valilik veya kaymakamlığa ya da mahkemeye yapılan ihbar veya şikayet, ilgili Cumhuriyet Başsavcılığına gönderilir; yurt dışında işlenilip ülkede takibi gereken suçlar hakkında Türkiye'nin elçilik ve konsolosluklarına da ihbar ve şikayette bulunulabilir.

şeklindeki değerlendirmedir; ancak bu değerlendirmenin akıl ve mantık ölçüleri içinde bile kabul edilme imkanı bulunmamaktadır.

3.4. Suç Faili ve Suçun Unsurları:

Kamu görevlilerinin, görev alanı içerisinde olsun ya da olmasın, görevleriyle bağlantılı (ilgili) bir suçu öğrenmeleri halinde; aynen VUK'un 367'inci maddesindeki kaçakçılık suçlarının bildiriminde olduğu gibi, suç fiilini (suçun maddi unsurunu) bildirme yükümlülükleri dışında, suç failini ve suçun işlenme sebeplerini de bildirme yükümlülükleri bulunmamaktadır. TCK'nın 279'uncu maddesinde, suç fiilinin bildirilmesi dışında, kamu görevlilerine herhangi bir yükümlülük getirilmemiştir.

Örneğin; bir vergi inceleme elemanının, yürüttüğü vergi incelemelerinde, göreviyle bağlantılı olarak haberdar olduğu suç, görev ve ihtisas alanı içerisindeki bir suç olabileceği gibi (Örnek, TCK'nın 241'inci maddesinde düzenlenen “*tefecilik suçu*”), göreviyle ve ihtisas alanıyla ilgili olmayan bir suç da (Örnek, TCK'nın 235'inci maddesinde düzenlenen “*ihaleye fesat karıştırma suçu*”) olabilir. Her iki durumda da, TCK'nın 279'uncu maddesinin vergi inceleme elemanına yüklediği sorumluluk, görevini yaparken öğrendiği suç teşkil eden fiilin (suçun maddi unsurunun) yetkili makama bildirilmesidir. Suçun faili ve/veya saikini, suçla ilgili diğer unsurları ve dolayısıyla işin gerçeğini araştırma ve inceleme yetkisi, bildirimin yapılacağı Cumhuriyet Savcılıklarına aittir.

Ancak, VUK'un 367'nci maddesinde bildirim süreci düzenlenen kaçakçılık suçlarında olduğu gibi; TCK'nın 279'uncu maddesinde hükme bağlanan bildirim sürecine konu suçlarda da, kamu görevlilerinin suç fiili dışında, suçun diğer unsurları (suç faili ve/veya saikleri) hakkında da bilgiye ulaşmaları halinde, bu bilgileri yetkili makamlara bildirmelerinde herhangi bir sakınca bulunmamaktadır. Belirtilen bilgilerin, suç soruşturması ve kovuşturmasında faydalı olacağı açıktır.

3.5. Suç Bildiriminde Bulunma Zamanı:

VUK'un 367'nci maddesinde vergi inceleme elemanlarına yüklenen özel suç bildiriminde olduğu gibi, TCK'nın 279'uncu maddesinde kamu görevlileri yönünden hükme bağlanan genel suç bildiriminde de (suçun bildirilmemesi dışında, suçun bildirilmesinde gecikme gösterilmesi de suç sayıldığı halde), suç bildiriminin ne zaman yapılacağı konusunda belirleme yapılmamıştır.

Her ne kadar bazı suç fiillerinin hangi sürede bildirileceği konusunda gerek CMK'da¹⁷ gerekse ceza düzenlemesi yapılan kanunlarda hükümler bulunsa da, bu belirlemelerin sınırlı olması ve her kamu görevlisi tarafından bilinmesinin imkan dahilinde olmaması nedeniyle; TCK'nın 279'uncu maddesinin bu yönüyle belirsizlik taşıdığı ve kamu görevlileri için ciddi bir risk taşıdığı açıktır.

Belirtilen konunun değerlendirilmesi sonucunda ulaşılan; “*Bu bakımdan bildirimin gecikmeli olarak yapılıp yapılmadığının her somut olayın özelliğine göre hakim*

¹⁷ Örneğin; CMK'nın 159'uncu maddesinde “şüpheli ölümün”; kolluk görevlisi, köy muhtarı ya da sağlık ve cenaze işleriyle görevli kişiler tarafından derhal Cumhuriyet Başsavcılığı'na bildirilmesi yükümlülüğü getirilmiştir.

tarafından takdir edilmesi gerekir.”¹⁸ şeklindeki değerlendirme de, belirtilen belirsizliği teyit eder niteliktedir.

Diğer yandan, TCK’nın 279’undaki maddesinde düzenlenen suç bildirim yükümlülüğüyle ilgili süreyi, özel bir bildirim süresi öngörülme durumlarında, suçtan haberdar olunmasıyla başlayan ve suça ilişkin olarak TCK’nın 66’ncı maddesinde düzenlenen “*dava zamanaşımı*”nın dolmasına kadar geçen süre olarak da değerlendirmek imkan bulunmamaktadır. Zira dava zamanaşımı dolduğu halde bildirilmeyen suç fiilleri için, bildiriminde gecikme gösterilmiş suç fiilleri değil, bildirilmemiş suç fiilleri tanımı kullanılacaktır.

Bize göre konunun çözümü yönünden yapılması gereken, TCK’nın 279’uncu maddesinde veya CMK’da bu konudaki belirsizliği giderecek düzenlemeler yapılmasıdır.

4. Değerlendirme ve Sonuç:

Çalışmamızda, vergi inceleme elemanları tarafından vergi incelemelerinde tespit edilen kaçakçılık suçlarının ve diğer suçların bildirimine ilişkin açıklamalar ve değerlendirmeler yapılmıştır.

Çalışmada ayrıntılı olarak yer aldığı üzere, belirtilen konulara ilişkin değerlendirmelerde, iki konunun sorun teşkil ettiği sonucuna ulaşılmıştır:

1) VUK’nun 367’nci maddesinde vergi inceleme elemanlarının kaçakçılık suçlarının bildiriminde ön şart olarak düzenlenen “*mütalaa şartı*” hukuki çelişkilere neden olmakta, ayrıca Anayasa’ya ve idare hukukuna aykırı nitelikler taşımaktadır. Belirtilen yönüyle, bu düzenlemenin yürürlükten kaldırılması gerekir.

2) TCK’nın 279’uncu maddesinde kamu görevlileri için hükme bağlanan “*suçu bildirme yükümlülüğüyle*” ilgili olarak, süre yönünden herhangi bir belirleme yapılmadığı için, madde hükmü belirsizlik taşımaktadır. Bu nedenle, söz konusu maddede, suç bildirim süresiyle ilgili belirsizliği giderecek düzenlemelerin yapılması gerekmektedir.

¹⁸ Ali PARLAR, Muzaffer HATİPOĞLU; a.g.e. sf.1892