

VERGİ USUL KANUNU'NDA BELİRTİLEN KAÇAKÇILIK SUÇLARININ SORUŞTURULMASI İÇİN GEREKLİ OLAN MÜTALAA MÜESSESESİNİN YARGI BAĞIMSIZLIĞI AÇISINDAN DEĞERLENDİRİLMESİ

EVALUATION OF OPINION ESTABLISHMENT THAT IS NEEDED TO INVESTIGATE TAX FRAUD CRIMES SPECIFIED IN THE TAX PROCEDURE LAW IN TERMS OF JUDICIAL INDEPENDENCE



Sabri OZAN*

Öz

Vergi Usul Kanunu'nun 359'uncu maddesinde kaçakçılık suçları ve cezaları düzenlenmiştir. Söz konusu maddeye göre kaçakçılık suçlarında dava açılabilmesi için mezkur Kanun'un 367'nci maddesi gereği ilgili rapor değerlendirme komisyonları tarafından mütalaa verilmesi gerekmektedir. 2709 sayılı Türkiye Cumhuriyeti Anayasasının 138'inci maddesine göre ise hiçbir organ, makam, merci veya kişi, yargı yetkisinin kullanılmasında mahkemelere ve hakimlere emir ve talimat veremez; genelge gönderemez; tavsiye ve telkinde bulunamaz. Yargı bağımsızlığı olarak adlandırılan bu ilke karşısında, mütalaa müessesinin yargı bağımsızlığı açısından değerlendirilmesi çalışmamızın konusunu oluşturmaktadır.

Anahtar Kelimeler: Mahkemelerin Bağımsızlığı, Mütalaa, Anayasaya Aykırılık.

ABSTRACT

In Article 359 of the Tax Procedures Code, tax fraud crimes and punishments have been issued. According to the article, in order to be able to file a claim against tax fraud crimes, the relevant report evaluation commissions must give opinion in accordance with the Article numbered 367. According to Article 138 of the Constitution of the Republic of Turkey No 2709, no authority or person can issue orders and give instructions to courts and judges in the exercise of jurisdiction; can not issue notices; advice and inculcate to them. In the light of this principle, that is judicial independence, we will assess the establishment of opinion.

Keywords: Independence of courts, opinion, unconstitutionality

* Vergi Müfettişi

M.G.T.: 08.12.2016 / M.K.T.: 25.04.2017

1- GİRİŞ

5271 sayılı Ceza Muhakemesi Kanununun¹ 158 – 160'ıncı maddelerinde belirtildiği üzere soruşturma yapmakla yükümlü olan makamların bir suç işlendiğini öğrenmeleri halinde hemen ceza muhakemesi sürecini başlatmaları gerekmektedir. Ancak Vergi Usul Kanunu'nun 359'uncu maddesinde yazılı suçların işlendiğine dair bilgi edinen Cumhuriyet Başsavcılığı hemen ilgili vergi idaresini haberdar ederek inceleme yapılmasını talep eder. 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 367'nci maddesine göre 359'uncu maddede sayılı vergi suçları hakkında kamu davasının açılması, vergi inceleme memurları tarafından yapılan inceleme neticesinin ve buna ilişkin mütalaanın Cumhuriyet Başsavcılığına bildirilmesine kadar ertelenecektir.

2- MÜTALAANIN YARGILAMA KOŞULLUĞU YÖNÜNDEN DEĞERLENDİRİLMESİ

Vergi Usul Kanunu'nun 367'nci maddesinin 1'inci fıkrasına göre yaptıkları inceleme sırasında 359 uncu maddede yazılı suçların işlendiğini tespit eden Vergi Müfettişleri ve Vergi Müfettiş Yardımcıları tarafından ilgili rapor değerlendirme komisyonunun mütalaasıyla doğrudan doğruya ve vergi incelemesine yetkili olan diğer memurlar tarafından ilgili rapor değerlendirme komisyonunun mütalaasıyla vergi dairesi başkanlığı veya defterdarlık tarafından keyfiyetin Cumhuriyet başsavcılığına bildirilmesi mecburidir.

Yargıtay Ceza Genel Kurulunun 11.03.2014 tarih ve Esas: 2012/11-1382 Karar: 2014/124 sayılı kararında da belirtildiği üzere bazı suçlarda soruşturmanın veya kovuşturmanın başlatılmasının belli şartların gerçekleşmesine bağlı tutulması söz konusu olabilmektedir. Muhakeme şartları denilen bu hukuki müessesenin örneklerinden birine vergi kaçakçılığı suçunun muhakeme sürecinde rastlanmaktadır. Ceza hukukunda “mütalaa”, kimi suçlardan dolayı kovuşturma yapılabilmesi için o suçtan dolayı hak ve menfaatleri ihlal edilen kurumun suç hakkında verdiği yazılı görüş olarak tanımlanmıştır. Bu anlamda vergi ceza hukukunda vergi idaresinin mütalaası, Yargıtay'ın da kararlarında istikrarlı bir biçimde benimsediği üzere, “kovuşturma/yargılama şartı” olarak kabul edilmektedir. Muhakeme şartları, ceza muhakemesinin yapılabilmesi için kimi durumlarda aranan şartlardır; bunların bulunmaması muhakemenin sürdürülmesini engellemekte, ancak bu şartların bulunması muhakemenin yapılmasını zorunlu hale getirmemektedir.

Vergi Usul Kanunu'nun 367'nci maddesinin 1'inci fıkrasına ilişkin madde gerekçesinde “Hileli vergi suçları kamu davasına tahrik salahiyeti vatandaşın mali emniyet mülahazasıyla bazı kayıtlara bağlanmıştır. Maliye Müfettişleri, Hesap Uzmanları ve muavinleriyle Defterdarlar haricinde kalan inceleme yetkisine haiz memurların tetkik neticelerine bağlı bulundukları Defterdarın mütalaasıyla birlikte savcılığa bildirmeleri ve savcının muttali olacağı belli hileli vergi suçları için, alakalı Defterdarlıktan inceleme istemesi bu sebep ve mülahazayla yerinde görülmüştür.” Görüldüğü üzere kanun koyucu, vergi kaçakçılığı suçlarını genel soruşturma usulünden ayırma nedenini mükelleflerin mali güvenlik düşüncesine bağlamıştır.

Dolayısıyla söz konusu bildirim olmadan (mütalaa) yargılamanın devam etmesi mümkün olmamakla beraber mütalaa olsa bile yargılamanın yapılması zorunlu değildir.

3- MÜTALAA MÜESSESESİNİN YARGI BAĞIMSIZLIĞI AÇISINDAN DEĞERLENDİRİLMESİ

Vergi Usul Kanunu'nun 367'nci maddesinin ikinci fıkrası hükmü “359 uncu maddede yazılı suçların işlendiğine sair suretlerle ittıl hasıl eden Cumhuriyet başsavcılığı hemen ilgili vergi dairesini haberdar

¹ 17.12.2014 tarih ve 25673 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

ederek inceleme yapılmasını talep eder” üçüncü fıkrası hükmü ise “Kamu davasının açılması, inceleme neticesinin Cumhuriyet Başsavcılığına bildirilmesine talik olunur.” şeklindedir.

Söz konusu fıkralar gereği vergi kaçakçılığı suçlarında Cumhuriyet Savcıları kendiliklerinden soruşturmaya başlayamamakta ve anılan suçun işlendiğini bir biçimde öğrenen Cumhuriyet Savcısı ilgili vergi idaresini haberdar ederek inceleme yapılmasını talep etmektedir. Kamu davasının açılması, inceleme neticesinin Cumhuriyet Savcılığına bildirmesine kadar ertelenecektir. Vergi İdaresi yapacağı inceleme sonucunda dava açılmasını gerekli görürse durumu mütalaa yazısı ve inceleme sonucu elde edilen kanıtlarla birlikte Cumhuriyet Savcılığına gönderecektir.

Türkiye Cumhuriyeti Anayasası'nın² 138'inci maddesinde, hakimlerin, görevlerinde bağımsız oldukları, Anayasa'ya, kanuna ve hukuka uygun olarak vicdani kanaatlerine göre hüküm verecekleri, **hiçbir organ, makam, merci veya kişinin, yargı yetkisinin kullanılmasında mahkemelere ve hakimlere emir ve talimat veremeyeceği, genelge gönderemeyeceği, tavsiye ve telkinde bulunamayacağı**, görülmekte olan bir dava hakkında yasama meclisinde yargı yetkisinin kullanılması ile ilgili soru sorulamayacağı, görüşme yapılamayacağı veya herhangi bir beyanda bulunulamayacağı, yasama ve yürütme organları ile idarenin, mahkeme kararlarına uymak zorunda oldukları, bu organların ve idarenin, mahkeme kararlarını hiçbir suretle değiştiremeyecekleri ve bunların yerine getirilmesini geciktiremeyecekleri belirtilmiştir. Bu kuralla, yargı yetkisinin kullanılmasının herhangi bir şekilde engellenmesi veya etki altına alınması önlenmek istenmiştir.

Vergi kaçakçılığı suçlarında yargılama koşulu sayılan mütalaa müessesesinin Anayasanın 138'inci maddesi kapsamında yargı bağımsızlığı açısından anayasaya aykırı olup olmadığı hususunda Anayasanın 152'inci maddesi hükümlerine göre itiraza konu olan bir olayda Anayasa Mahkemesi'nin 07.02.2012 tarih ve 28197 sayılı Resmi Gazete'de yer alan kararı³ şu şekildedir:

“Yargılamaya konu özgün olayda Cumhuriyet Savcısı sahte fatura düzenlendiğini öğrendiğinde durumu, vergi incelemeye yetkili makamlara bildirmiş ancak vergi inceleme memuru gerekli incelemeyi yapmış, vergi kaçakçılığı suçu yönünden kaçakçılık suçu raporu düzenlemeyerek, sadece düzenlediği araştırma ve incelemesine raporunu soruşturma yapan yer Cumhuriyet Başsavcılığına göndermiştir. Cumhuriyet Başsavcılığınca da 213 sayılı Yasanın 367. maddesinde soruşturma koşulu olan bildirim ya da mütalaa almaksızın sanıkların diğer suçları ile birlikte 213 sayılı Yasanın 359. maddesine göre sahte fatura düzenlemek suretiyle vergi kaçakçılığı suçundan kamu davası açılmıştır. Yetkisizlikle mahkememize intikal eden dava dosyasında yargılamanın sürdürülmesi bakımından kovuşturma koşulu bulunmadığı nedeniyle yetkili Defterdarlık makamından mütalaa istenmiş ancak gelen yanıtta bildirimde bulunmaya yetkili olan vergi inceleme memuru inceleme raporunun ilgili soruşturma makamına gönderdiği, bu yüzden ayrıca mütalaa verilemeyeceği belirtilmiştir.

Başvuru kararında, muhakeme şartı olan mütalaanın idare tarafından verilmesi nedeniyle siyasi olarak kötüye kullanılabilecek olmasının hukuk devleti ilkesine aykırılık oluşturduğu, ayrıca bu mütalaanın yargı organlarının işlemlerine müdahale anlamına geleceği için de yargı bağımsızlığına, yargının hiçbir makamdan emir, talimat ve tavsiye almayacağı kuralına aykırılık oluşturacağı belirtilerek kuralların Anayasanın 2, 11 ve 138. maddelerine aykırı olduğu ileri sürülmüştür.

İtiraz konusu ikinci ve üçüncü fıkralarda (367'nci maddenin), vergi kaçakçılığı suçunun işlendiğini

² 09.11.1982 tarih ve mükerrer 17863 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

³ Karar günü: 10.02.2011, Esas: 2009/89, Karar: 2011/40

birinci fıkrada belirtilen halin dışında herhangi bir şekilde öğrenen Cumhuriyet savcılığının hemen durumu ilgili vergi dairesine bildirerek inceleme yapılmasını talep edeceği, kamu davasının açılmasının söz konusu inceleme neticesinin Savcılığa bildirilmesine kadar erteleneceği kurala bağlanmıştır.

Ceza hukukunda soruşturma yapmakla yükümlü olan makamların bir suç işlendiğini öğrenmeleri halinde hemen ceza muhakemesi sürecini başlatmaları asıldır; ancak bu sürecin başlatılması kimi hallerde bazı şartlara bağlanmış olabilir. Davanın açılabilmesi için ilgili vergi dairesinden alınması gereken 'mütalaa' da bu kapsamda bir muhakeme şartıdır. 5271 sayılı Ceza Muhakemesi Kanunu'nun 223. maddesinin sekizinci fıkrası hükmü uyarınca, ceza muhakemesi şartının henüz gerçekleşmediği durumlarda gerçekleşmesini beklemek üzere 'durma kararı', gerçekleşmeyeceğinin anlaşıldığı durumlarda ise 'düşme kararı' verilir.

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 mütalaalar, kovuşturma aşamasında değerlendirilebilecek takdiri delil niteliğinde olduğundan hakimlere emir ve talimat verme, telkin ve tavsiyede bulunma olarak değerlendirilemez.

Açıklanan nedenlerle, 367. maddenin ikinci ve üçüncü fıkraları Anayasa'nın 138. maddesine aykırı olmadığına oybirliği ile karar verilmiştir."

Anayasa Mahkemesinin kararında görüleceği üzere mütalaa müessesesi yargının soruşturma/kovuşturma sırasında uygulayacağı serbest delil ilkesine ilaveten takdiri delil niteliğinde sayılarak anayasaya aykırı bulunmamıştır.

Ayrıca doğrudan yapılan vergi incelemesi **sırasında 359'uncu maddede yazılı suçların işlendiğini tespit eden** Vergi Müfettişleri ve Vergi Müfettiş Yardımcıları tarafından ilgili rapor değerlendirme komisyonunun mütalaasıyla doğrudan doğruya ve vergi incelemesine yetkili olan diğer memurlar tarafından ilgili rapor değerlendirme komisyonunun mütalaasıyla vergi dairesi başkanlığı veya defterdarlık tarafından keyfiyetin Cumhuriyet başsavcılığına bildirilmesi hususu da emir ve talimat olarak değerlendirilmeyecektir. Nitekim verilen mütalaa da yargılamanın yapılmasını zorunlu hale getirmemektedir.

4- SONUÇ

213 sayılı Vergi Usul Kanununun 367'nci maddesi hükümlerine göre 359'uncu maddede yazılı vergi kaçakçılığı suçlarına ilişkin açılacak kamu davalarında soruşturma/kovuşturmanın sürdürülmesi rapor değerlendirme komisyonları tarafından verilecek mütalaa ile mümkün olmaktadır. Yargı organının görevinin başladığı yerde yürütme organına yasada düzenlenen şekilde yetki verilmesi (mütalaa müessesesi), Anayasa Mahkemesi'nin 10.02.2011 tarih ve Esas: 2009/89, Karar: 2011/40 sayılı kararına göre Anayasa'nın 138'inci maddesinde düzenlenen yargı bağımsızlığına, yargının hiç bir makamdan emir, talimat ve tavsiye almayacağı ve yargı erkine telkinde bulunulmayacağı ilkesine aykırı görülmemiştir.

KAYNAKÇA

- Türkiye Cumhuriyeti Anayasası (1982)
- 213 sayılı Vergi Usul Kanunu
- 5271 sayılı Ceza Muhakemesi Kanunu
- Anayasa Mahkemesi'nin 10.02.2011 tarih ve Esas: 2009/89, Karar: 2011/40 sayılı kararı