

VERGİ KAÇAKÇILIĞI SUÇLARININ KOVUŞTURULMASINDA GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI YA DA DEFTERDARLIK MÜTALAASI ALINMASINI ŞART KOŞAN YASAL DÜZENLEME ANAYASAYA AYKIRI DEĞİLDİR

Anayasa Mahkemesi 10.02.2011 gün, 2009/89 E. 2011/40 k. sayılı kararı ile; vergi kaçakçılığı suçlarının kovuşturulmasında Gelir İdaresi Başkanlığı ya da Defterdarlık mütalaası alınmasını şart koşan 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 23.1.2008 günlü, 5728 sayılı Yasa'nın 280. maddesiyle değişik 367. maddesinin birinci, ikinci ve üçüncü fıkralarının anayasaya aykırı olmadığına hükmetti.

Anayasa'ya aykırılık iddiasını ciddi gören İstanbul 11. Asliye Ceza Mahkemesi, başvurusunda; "5271 sayılı Ceza Muhakemesi Yasası'nın 158. maddesinde suça ilişkin ihbar ve şikayetin Cumhuriyet Başsavcılığı'na veya kolluk makamlarına yapılacağı, 160. maddesinde de Cumhuriyet Savcısı ihbar veya başka bir surette bir suçun işlendiği izlenimini veren bir durumu öğrenir öğrenmez kamu davasını açmaya yer olup olmadığına karar vermek üzere hemen işin gerçeğini araştırmaya başlayacağı düzenlenmiştir. CMY'nin 170/2. maddesinde de soruşturma evresi sonunda toplanan deliller suçun işlendiği konusunda yeterli şüphe oluşturuyorsa Cumhuriyet Savcısı iddianame düzenleyerek kamu davasını açar denmektedir.

Vergi kaçakçılığı suçlarında ise Cumhuriyet Savcıları kendiliklerinden soruşturmaya başlayamamaktadırlar. Anılan suçun işlendiğini bir biçimde öğrenen Cumhuriyet Savcısı ilgili Dairesini haberdar ederek inceleme yapılmasını talep eder. Elindeki bilgi ve belgeleri de gönderir. Kamu davasının açılması, inceleme neticesinin Cumhuriyet Savcılığı'na bildirmesine kadar ertelenir.

Vergi Usul Yasası, Ceza Muhakemesi Yasası'ndaki soruşturma ve kovuşturma usulüne 359. maddesinde yer alan vergi kaçakçılığı suçlarıyla ilgili 367. madde ile ayrıksı bir hüküm getirmiştir ki bu yargılama koşuludur.

Vergi Dairesi yapacağı inceleme sonucunda dava açılmasını gerekli görürse durumu mütalaa yazısı ve inceleme sonucu elde edilen kanıtlarla birlikte Cumhuriyet Savcılığına gönderir. Savcılığa yapılan başvuru ile ilgili Cumhuriyet Savcısınca dava açılması zorunlu değildir. Savcılık kamu davası açılmasını gerekli görmez ise kovuşturmaya yer olmadığına karar verebilir.

Vergi Usul Yasasının 367 nci maddesinde VUY'inin 359 uncu maddesinde yazılı suçları 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 bildirilmemesi halinde Cumhuriyet Savcısı dava açamayacağı gibi bu koşul yerine getirilmeksizin açılan davanın da kovuşturulması yapılamaz. Kısaca suçu doğrudan doğruya Cumhuriyet Savcılığına bildirmekle görevli olanların "bildirimleri" ikinci gurutta yer alan vergi incelemesinde yetkili olan diğer memurların tespit ettikleri kaçakçılık suçlarını Defterdarlığın veya Vergi Dairesi Başkanlığının "mütalaa"sı yargılama koşuludur.

Mahkeme yargılama koşulu yerine getirilinceye kadar CMY'inin 223/8 inci maddesine göre yargılamanın durdurulmasına karar vermek durumundadır. Koşul gerçekleşmez ise aynı yasa maddesine göre davanın düşürülmesine karar verilecektir. Birinci halde durma kararı yargılamayı sonlandıran bir karar olmadığından itiraza tabi bir karar, koşulun gerçekleşmemesi üzerine verilen düşme kararı ise CMY'inin 223/1 maddesinde sayılan hükümlerden biri olduğundan temyiz yasa yoluna tabi bir karardır.

Yargıtay dava şartı olan Gelir İdaresi Başkanlığı yada Defterdarlık mütalaası alınmadan açılan kamu davasının yargılmasına devam edilmesini yasaya aykırı bulmakta olup bu uygulama istikrar kazanmıştır.

Vergi suçlarının yargılmasının, vergi incelemesi yapmaya yetkili makamların doğrudan doğruya, doğrudan gönderme yetkisi bulunmayan inceleme görevlilerinin ise inceleme sonuçlarını ilgili Vergi Dairesinin bağlı bulunduğu Vergi Dairesi Başkanlığı veya Defterdarlığın mütalaası ile Cumhuriyet Savcılıklarına göndermelerinin yargılama koşulu sayılması ve bunun idareye tanınan bir yargılama koşulu yetkisi olması, idarenin (yürütme organının) bu yetkiyi siyasal nedenlerle kullanma olasılığı karşısında yasa maddesindeki bu düzenlemenin yürütme organı tarafından siyasal nedenlerle kullanma olasılığına göre bu durum Türkiye Cumhuriyeti Anayasasının 2. maddesinde yer alan "...her alanda adaletli bir hukuk düzeni kurup geliştirmeyi hedeflediğini... ifade eden" Hukuk Devleti ilkesine aykırıdır.

Yasa maddesinde bazı görevlerin raporlarını defterdarlığın tasdikine yollamak, bazılarının ise doğrudan doğruya cumhuriyet savcılarına suç duyurusuna müsaade etmek, aynı bilgi ve eğitime sahip kişiler arasında ayırım yapmak anlamına geleceği gibi bazı yükümlülere matrah artırımı gibi uygulama yapıp ya da yapmadan vergi suçu raporu düzenlememek, bazı yükümlülere de, hukuki anlamda bir mütalaa ya da görüş niteliğinde vergi kaçakçılığı suçu raporu düzenleyip cumhuriyet savcılıklarına bildirmek Türkiye Cumhuriyeti Anayasasının 10. maddesinde tanımını bulan hukuksal eşitlik ilkesine de aykırıdır.

Yasaların Anayasaya, Anayasanın değişik 90. maddesi karşısında ülkemizin tarafı bulunduğu uluslararası sözleşmelere ve evrensel hukuk ilkelerine aykırı olamaz. Olaya uygulanması gereken yasa maddesinin Anayasanın bağlayıcılığı ve üstünlüğü ilkesini düzenleyen 11. maddesine de aykırıdır.

213 sayılı Vergi Usul Yasasının 359. maddesinde düzenlenen suçlar yönünden dava açılmasını bildirimde bulunmaya yetkili olan yasada sayılı görevlerin bildirimlerine, ikinci grupta yer alan vergi inceleme yetkisi olan diğer memurların tespit ettikleri kaçakçılık suçlarını Defterdarlığın ya da Gelir İdaresi Başkanlığının (Vergi Dairesi Başkanlığı) kararına ya da inisiyatifine bağlamak eşitliğe aykırı olacağı gibi, iktidarın etkisi ile İdari Makam olan Defterdarlık ve diğer görevlilerinin kimi yükümlüler için izin verip, kimi için ise vermeyeceği gerçeği karşısında bu konuda siyasi etkilerin işlev görme olasılığı da söz konusudur. Soruşturma izni alınmadan açılan kamu davalarında kovuşturmanın sürdürülmesi adı geçen makamların iznine bağlıdır. Yargı organının görevinin başladığı yerde yürütme organına (idareye) yasada düzenlenen şekilde yetki verilmesi eşitlik ilkesine aykırı olduğu gibi Türkiye Cumhuriyetinin Anayasasının 138. maddesinde düzenlenen yargı bağımsızlığına, yargının hiç bir makamdan emir, talimat ve tavsiye almayacağı ve yargı erkine telkinde bulunulmayacağı temel ilkesine de aykırıdır.

Yargılamaya konu özgün olayda Cumhuriyet Savcısı sahte fatura düzenlendiğini öğrendiğinde durumu, vergi incelemeye yetkili makamlara bildirmiş ancak Gelirler kontrolörü 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 gelirler kontrolörünün inceleme raporunun ilgili soruşturma makamına gönderdiği, bu yüzden ayrıca mütalaa verilemeyeceği belirtilmiştir.

Mahkememizce kovuşturma koşulu bulunmadığından yasada düzenlenen durumun Defterdarlık Makamından görüş istenmesinin ötesinde yargılamanın sürdürülmesi için bir koşul olması nedeniyle bu düzenlemenin Türkiye Cumhuriyeti Anayasasının 2, 10, 11 ve 138. maddelerine aykırı olduğu sonucuna varılarak ve İddia Makamının Anayasaya aykırılık iddiası ciddi görülerek Anayasa Mahkemesine başvurulmasına karar vermek gerekmiştir.”

gerekçesi ile Vergi Usul Kanunu'nun 367. maddesinin birinci, ikinci ve üçüncü fıkralarının, Anayasa'nın 2., 10., 11. ve 138. maddelerine aykırılığı nedeniyle iptalini talep etmiştir.

Anayasa Mahkemesi, talebin reddine şu gerekçe ile karar vermiştir:

“1- Yasa'nın 367. Maddesinin Birinci Fıkrasının İncelenmesi

Başvuru kararında, bazı görevlilere tespit ettikleri vergi suçları ile ilgili doğrudan doğruya Cumhuriyet savcılarında suç duyurusunda bulunmalarına izin verildiği, bazılarında ise doğrudan bu imkân tanınmayarak hazırladıkları raporların defterdarlığın onayına tabi tutulduğu, bu şekilde aynı bilgi ve eğitime sahip kişiler arasında ayırım yapıldığı, diğer yandan, görevli kişi ve idari makamların mükellefler arasında vergi incelemesi yapma ve yapmama veya bazısı için mütalaa verme ve bazısı için vermeme şeklinde ayırım yapabilecekleri belirtilerek kuralın Anayasa'nın 10. maddesine aykırı olduğu ileri sürülmüştür.

İtiraz konusu kuralda, vergi incelemesi esnasında, 213 sayılı Yasa'nın 359. maddesinde yazılı kaçakçılık suçunun tespiti halinde, maliye müfettişleri, maliye müfettiş yardımcıları, hesap uzmanları, hesap uzman yardımcıları ve gelirler kontrolörleri ile stajyer gelirler kontrolörlerinin doğrudan doğruya; vergi incelemesine yetkili olan diğer memurların (vergi denetmenleri, vergi denetmen yardımcısı, vergi dairesi müdürleri ve müdür kadrolarında görev yapanlar ile ilin en büyük mal memuru) ise ilgili vergi dairesinin bağlı bulunduğu defterdarlığın veya gelirler bölge müdürlüğünün mütalaaıyla yetkili Cumhuriyet savcılığına durumu bildirmeye mecbur oldukları hüküm altına alınmıştır.

Anayasa'nın 10. maddesinde, herkesin, dil, ırk, renk, cinsiyet, siyasî düşünce, felsefî inanç, din, mezhep ve benzeri sebeplerle ayırım gözetilmeksizin kanun önünde eşit olduğu, hiçbir kişiye, aileye, zümreye veya sınıfa imtiyaz tanınmayacağı, Devlet organları ve idare makamlarının bütün işlemlerinde kanun önünde eşitlik ilkesine uygun olarak hareket etmek zorunda olduğu belirtilmiştir.

Anayasa'nın 10. maddesinde yer verilen eşitlik ilkesi hukuksal durumları aynı olanlar için söz konusudur. Bu ilke ile eylemli değil, hukuksal eşitlik öngörülmüştür. Eşitlik ilkesinin amacı, aynı durumda bulunan kişilerin yasalar karşısında aynı işleme bağlı tutulmalarını sağlamak, ayırım yapılmasını ve ayrıcalık tanınmasını önlemektir. Bu ilkeyle, aynı durumda bulunan kimi kişi ve topluluklara ayrı kurallar uygulanarak yasa karşısında eşitliğin ihlali yasaklanmıştır. Yasa önünde eşitlik, herkesin her yönden aynı kurallara bağlı tutulacağı anlamına gelmez. Durumlarındaki özellikler, kimi kişiler ya da topluluklar için değişik kuralları ve uygulamaları gerektirebilir. Aynı hukuksal durumlar aynı, ayrı hukuksal durumlar farklı kurallara bağlı tutulursa Anayasa'da öngörülen eşitlik ilkesi zedelenmez.

İtiraz konusu kural kapsamında doğrudan mütalaa verebilen kamu görevlileri ile defterdarlığın veya gelirler bölge müdürlüğünün mütalaaıyla konu hakkındaki raporu hüküm ifade edebilen kamu görevlilerinin hukuki statüleri, yapılan yasal düzenlemeler ve ikincil mevzuatla ayrı ayrı belirlenmiştir. Doğrudan mütalaa verebilenler Maliye Bakanlığının merkez teşkilatına bağlı birimlerde çalışmakta ve Türkiye çapında teftiş, denetim ve inceleme yetkisine sahip bulunmaktadır. Diğerleri ise Maliye Bakanlığının taşra teşkilatında çalışmakta olup, buldukları il

veya bölge çapında denetim ve inceleme yetkisine sahiptirler. Farklı statülerde görev alan kamu görevlileri için vergi kaçakçılığı suçu kapsamına giren eylemlerin Cumhuriyet savcılıklarına bildirilmesinde farklı bir usulün belirlenmesi; taşra teşkilatına bağlı olarak ve daha sınırlı yetkilerle çalışanların bu konudaki bildirimlerinin bağlı buldukları birimlerin mütalaalarına bağlanması eşitlik ilkesine aykırılık oluşturmaz.

Açıklanan nedenlerle itiraz konusu kural Anayasa'nın 10. maddesine aykırı değildir. İptal isteminin reddi gerekir.

2- Yasa'nın 367. Maddesinin İkinci ve Üçüncü Fıkralarının İncelenmesi

Başvuru kararında, muhakeme şartı olan mütalaanın idare tarafından verilmesi nedeniyle siyasi olarak kötüye kullanabilecek 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 Anayasa'nın 2., 11. ve 138. maddelerine aykırı olduğu ileri sürülmüştür.

İtiraz konusu ikinci ve üçüncü fıkralarda, vergi kaçakçılığı suçunun işlendiğini 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.

Anayasa'nın 138. 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 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, koğuşturma 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 değildir. İptal isteminin reddi gerekir.

İtiraz konusu kuralların Anayasa'nın 2. ve 11. maddeleri ile ilgisi görülmemiştir."