



ANAYASA MAHKEMESİ VERGİ USUL KANUNU'NUN M.367, F.1,2 VE 3'Ü ANAYASAYA AYKIRI BULMADI

ÖZET

4.1.1961 Tarihli ve 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 367 nci maddesinde aynı Kanunun 359 uncu maddesinde yer alan kaçakçılık suçlarının cezalandırılmasında izlenecek usul belirlenmiştir. Anayasa Mahkemesi, bu madde hükmünün 1,2 ve 3 numaralı fıkralarını Anayasaya aykırı bulmamıştır.

4.1.1961 tarihli ve 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 367 inci maddesinde, aynı Kanunu'nun 359 uncu maddesinde yer alan kaçakçılık fiillerini işleyenler hakkında uygulanacak usuller düzenlenmiştir. Söz konusu 367 nci maddede son olarak 646 sayılı Kanun Hükmünde Kararname ile değişiklik yapılmış olup söz konusu değişiklik de 10.7.2011 tarihinde yürürlüğe girmiştir.

VUK. m.367'de yer alan düzenlemelerin esası, VUK, m.359'da yer alan kaçakçılık fiillerini işleyenlerin cezalandırılmasında muhakeme şartı olarak, fiili işleyen hakkında idareden mütalaa (görüş) alınmasının getirilmiş olmasıdır. **23.1.2008 günlü, 5728 sayılı Yasa'nın 280. maddesiyle değiştirilen VUK'nun 367. maddesinin birinci, ikinci ve üçüncü fıkralarının, anayasaya aykırı olduğu savıyla İstanbul 11. Asliye Ceza Mahkemesi'nce itiraz yolu ile 2009 yılında Anayasa Mahkemesi'ne başvurulmuştur. Anayasa Mahkemesine başvuran mahkeme anayasaya aykırılık gerekçesini özetle;**

✓ *Vergi Usul Yasasının, Ceza Muhakemesi Yasası'ndaki soruşturma ve kovuşturma usulüne 359. maddesinde yer alan vergi kaçakçılığı suçlarıyla ilgili 367. madde ile ayrık bir hüküm getirmesi [359 uncu maddede yazılı suçların işlendiğine dair suretlerle ittila hasıl eden Cumhuriyet Başsavcılığı hemen ilgili vergi dairesini haberdar ederek inceleme yapılmasını talep eder.] ve bu hükmün de yargılama koşulu olması,*

✓ *Suç doğrudan doğruya Cumhuriyet Savcılığına bildirmekle görevli olanların "bildirimleri" ikinci grupta yer alan vergi incelemesinde yetkili olan diğer mamurların tespit ettikleri*





kaçakçılık suçlarını Defterdarlığın veya Vergi Dairesi Başkanlığının "mütalaa"sı yargılama koşul olması

- ✓ *Mahkeme yargılama koşulu yerine getirilinceye kadar CMY'nin 223/8 inci maddesine göre yargılamanın durdurulmasına karar vermek durumunda kalması, koşul gerçekleşmez ise aynı yasa maddesine göre davanın düşürülmesine karar vermek zorunda olması,*
- ✓ *Yargıtay dava şartı olan Gelir İdaresi Başkanlığı yada Defterdarlık mütalaa'sı alınmadan açılan kamu davasının yargılmasına devam edilmesini yasaya aykırı bulmakta olup bu uygulama istikrar kazanmış olması,*
- ✓ *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 mütalaa'sı 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 durumun Türkiye Cumhuriyeti Anayasasının 2. maddesinde yer alan "...her alanda adaletli bir hukuk düzeni kurup geliştirmeyi hedeflediğini... ifade eden" Hukuk Devleti ilkesine aykırı olduğu,*
- ✓ *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 yada 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 aykırı olduğu,

✓ *Yasaların Anayasaya, Anayasanın değişik 90. maddesi karşısında ülkemizin tarafı bulunduğu uluslararası sözleşmelere ve evrensel hukuk ilkelerine aykırı olamayacağından, olaya uygulanması gereken yasa maddesinin Anayasanın bağlayıcılığı ve üstünlüğü ilkesini düzenleyen 11. maddesine de aykırı olduğu,*

✓ *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 insiyatifine 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 olasılığının da söz konusu olduğu, soruşturma izni alınmadan açılan kamu davalarında kovuşturmanın sürdürülmesi adı geçen makamların iznine bağlı olması, 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 aykırı olduğu,*

Savlarına dayandırmıştır.

Ancak, 7 Şubat 2012 tarihli ve 28197 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 10.2.2011 tarihli, E.2009/89, K. 2011/40 sayılı Anayasa Mahkemesi Kararında **4.1.1961 günlü, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu’nun 23.1.2008 günlü, 5728 sayılı Kanun’un 280. maddesiyle değiştirilen 367. maddesinin birinci, ikinci ve üçüncü fıkralarının Anayasa’ya aykırı olmadığına ve itirazın REDDİNE, OYBİRLİĞİYLE, 10.2.2011 gününde karar** verilmiştir. Söz konusu karar bu sirkülerimize eklenmiştir.





Öte yandan, itiraz yolu ile Anayasa Başvurulan VUK'nun 367 nci maddesinde 6009 sayılı Yasa ile yapılan değişiklikten sonucunda, 1 Ocak 2011 tarihinden sonra, yaptıkları inceleme sırasında 359 uncu maddede yazılı suçların işlendiğini tespit eden vergi incelemesine yetkilerince düzenlenen "suç duyurusu raporları"nın tamamı için mütalaa şartı getirilmiştir. Dolayısıyla, İstanbul 11. Asliye Ceza Mahkemesi'nin itirazında yer alan eşitlik prensibine aykırı olduğu savı 1 Ocak 2011 tarihinden sonra yürürlükten kalkmıştır.

Anayasa Mahkemesi söz konusu kararında esas yönünden yaptığı incelemede vardığı sonuç aşağıda yer almaktadır.

" ESASIN İNCELENMESİ

Başvuru kararı ve ekleri, işin esasına ilişkin rapor, itiraz konusu Yasa kuralları, dayanılan Anayasa kuralları ve bunların gerekçeleri ile diğer yasama belgeleri okunup incelendikten sonra gereği görüşülüp düşünüldü:

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 mütalaa ile 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 tanınamayacağı, 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."

Saygılarımızla...





7 Şubat 2012, Salı

Sayı : 28197

ANAYASA MAHKEMESİ KARARI

Anayasa Mahkemesi Başkanlığından:

Esas Sayısı : 2009/89

Karar Sayısı : 2011/40

Karar Günü : 10.2.2011

İTİRAZ YOLUNA BAŞVURAN : İstanbul 11. Asliye Ceza Mahkemesi

İTİRAZIN KONUSU : 4.1.1961 günlü, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 23.1.2008 günlü, 5728 sayılı Yasa'nın 280. maddesiyle değiştirilen 367. maddesinin birinci, ikinci ve üçüncü fıkralarının, Anayasa'nın 2., 10., 11. ve 138. maddelerine aykırılığı savıyla iptali istemidir.

I- OLAY

Vergi kaçakçılığı iddiası ile açılan kamu davasında, iddia makamının bazı kaçakçılık suçlarının cezalandırılmasında geçerli olan usulü düzenleyen itiraz konusu kuralların Anayasa'ya aykırılığı savını ciddi bulan Mahkeme, iptalleri için başvurmuştur.

II- İTİRAZIN GEREKÇESİ

Başvuru kararının gerekçe bölümü şöyledir:

"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.

213 sayılı Yasanın 367. maddesi aynen aşağıya alınmıştır.

"Bazı kaçakçılık suçlarının cezalandırılmasında usul





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.

359 uncu maddede yazılı suçların işlendiğine dair suretlerle ıttıla hasıl eden Cumhuriyet Başsavcılığı hemen ilgili vergi dairesini haberdar ederek inceleme yapılmasını talep eder.

Kamu davasının açılması, inceleme neticesinin Cumhuriyet Başsavcılığı'na 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.”

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 kovuşturmayaya 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 gurupta yer alan vergi incelemesinde yetkili olan diğer mamurların 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 mütalaa 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 mütalaa ile Cumhuriyet Savcılıklarına göndermelerinin yargılama koşulu sayılması ve bunun idareye tanınan bir yargılama koşulu yetkisi olması, idarenin (yürütme organının) bu yetkiyi siyasi nedenlerle kullanma olasılığı karşısında yasa maddesindeki bu düzenlemenin yürütme organı tarafından siyasi 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 yada 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 yasa dışı 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 insiyatifine 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) yasa dışı 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.”

III- YASA METİNLERİ

A- İtiraz Konusu Yasa Kuralı

4.1.1961 günlü, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 23.1.2008 günlü, 5728 sayılı Yasa'nın 280. maddesiyle değiştirilen ve itiraz konusu fıkraları içeren 367. maddesi şu şekildedir:

“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 mütalaaıyla, keyfiyetin Cumhuriyet Başsavcılığına bildirilmesi mecburidir.

359 uncu maddede yazılı suçların işlendiğine sair suretlerle ittila hasil 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 ziyat 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.”

B- Dayanılan Anayasa Kuralları

Başvuru kararında, Anayasa'nın 2., 10., 11. ve 138. maddelerine dayanılmıştır.

IV- İLK İNCELEME

Anayasa Mahkemesi İçtüzüğü'nün 8. maddesi gereğince, Haşim KILIÇ, Osman Alifeyyaz PAKSÜT, Sacit ADALI, Fulya KANTARCIOĞLU, Ahmet AKYALÇIN, Mehmet ERTEN, A. Necmi ÖZLER, Serdar ÖZGÜLDÜR, Şevket APALAK, Serruh KALELİ ve Zehra Ayla PERKTAŞ'ın katılımlarıyla 3.12.2009 gününde yapılan ilk inceleme toplantısında dosyada eksiklik bulunmadığından işin esasının incelenmesine OYBİRLİĞİYLE karar verilmiştir.





V- ESASIN İNCELENMESİ

Başvuru kararı ve ekleri, işin esasına ilişkin rapor, itiraz konusu Yasa kuralları, dayanan Anayasa kuralları ve bunların gerekçeleri ile diğer yasama belgeleri okunup incelendikten sonra gereği görüldüğü düşünüldü:

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 yardımcıları, 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 mütalaa ile yetkili Cumhuriyet savcılığına durumu bildirmeye mecbur oldukları hüküm altına alınmıştır.

Anayasa'nın 10. maddesinde, herkesin, dil, ırk, renk, cinsiyet, siyasi düşünce, felsefi 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 mütalaa ile 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 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 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.

VI- SONUÇ

1- 7.5.2010 günlü, 5982 sayılı Türkiye Cumhuriyeti Anayasasının Bazı Maddelerinde Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun uyarınca, 2949 sayılı Anayasa Mahkemesinin Kuruluşu ve Yargılama Usulleri Hakkında Kanun ile ilgili gerekli düzenlemeler yapılmadan, Mahkeme'nin çalışıp çalışamayacağına ilişkin ön meselenin incelenmesi sonucunda; Mahkeme'nin çalışmasına bir engel bulunmadığına, Fulya KANTARCIOĞLU, Mehmet ERTEN, Fettah OTO, Zehra Ayla PERKTAŞ ile Celal Mümtaz AKINCI'nın, gerekçesi 2010/68 esas sayılı dosyada belirtilen karşıoyları ve OYÇOKLUĞUYLA,

2- 4.1.1961 günlü, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 23.1.2008 günlü, 5728 sayılı Kanun'un 280. maddesiyle değiştirilen 367. maddesinin birinci, ikinci ve üçüncü fıkralarının Anayasa'ya aykırı olmadığına ve itirazın REDDİNE, OYBİRLİĞİYLE,

10.2.2011 gününde karar verildi.

| | | |
|---------------------|--------------------|-----------------|
| Başkan | Üye | Üye |
| Haşim KILIÇ | Fulya KANTARCIOĞLU | Mehmet ERTEN |
| Üye | Üye | Üye |
| Fettah OTO | Serdar ÖZGÜLDÜR | Serruh KALELİ |
| Üye | Üye | Üye |
| Zehra Ayla PERKTAŞ | Recep KÖMÜRCÜ | Alparslan ALTAN |
| Üye | Üye | Üye |
| Burhan ÜSTÜN | Engin YILDIRIM | Nuri NECİPOĞLU |
| Üye | | Üye |
| Celal Mümtaz AKINCI | | Erdal TERCAN |

