

# KAÇAKÇILIK VE İŞTİRAK SUÇLARINI YETKİLİ MAKAMLARA BİLDİRMEME SUÇU

Vergi Usul Kanunu'nun 367'nci maddesinde" **Bazı Kaçakçılık Suçlarının Cezalandırılmasında Usul**" başlığı altında yapılan;

*"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..."*

şeklindeki düzenleme gereği; vergi inceleme elemanları tarafından yapılan incelemelerde, aynı Kanun'un 359'uncu maddesinde hükme bağlanan kaçakçılık fiilleri ve bu fiillere iştirak fiillerinin tespit edilmesi halinde, bu fiillerin rapor değerlendirme komisyonlarının mütalaası alınarak Vergi Müfettiş ve Yardımcıları tarafından doğrudan, diğer vergi inceleme elemanları tarafından da yine rapor değerlendirme komisyonlarının mütalaası alınarak, defterdarlık tarafından yetkili Cumhuriyet Savcılığı'na bildirilmesi zorunlu tutulmuştur.

Çalışmamızın konusu dışında kalsa da, vergi suçlarının yetkili makamlara bildirilmesinde öngörülen "mütalaa şartı" ile ilgili olarak değerlendirmemizi özet olarak belirtmeden geçemiyoruz:

Düşüncemize göre, Anayasamızın 138'inci maddesinde yer alan "Hiçbir organ, makam, merci veya kişi, yargı yetkisinin kullanılmasında mahkemelere ve hakimlere emir ve talimat veremez; genelge gönderemez; tavsiye ve telkinde bulunamaz."

hükmüne aykırılık teşkil eden vergi suçlarında “mütalaa şartı”[1], yargı organları tarafından “dava şartı” olarak değerlendirilmektedir. Oysa, 646 sayılı Kanun Hükmünde Kararname ile 2011 yılında Hesap Uzmanları Kurulu, Maliye Teftiş Kurulu ve Gelirler Kontrolörleri birimlerinin kapatılmasından ve 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 elemanlarının statülerine 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 duyurusu rapor değerlendirme komisyonlarının mütalaaasına bağlanmıştır.

Çalışmamızda incelenecek esas konular ise, kaçakçılık fiilleri ve bu fiillere iştirak fiillerinin yetkili makamlara bildirilmemesi halinde, suç teşkil eden bir başka fiilin ortaya çıkıp çıkmayacağı ve bu şekilde bir suç fiilinin ortaya çıkması halinde, failin/faillerin kim(ler) olacağıdır.

VUK’un 367’nci maddesinde kaçakçılık suçlarını tespit eden vergi inceleme elemanları için özel bir suç bildirim usulü hükme bağlandığı halde, belirtilen suçların bildirilmemesi halinde hangi yaptırımların uygulanacağı belirtilmemiştir. Ancak, bu durumda, Türk Ceza Kanunu’nun 279’uncu maddesi hükümleri devreye girecektir.

Kamu görevlilerinin[2] görevleriyle ilgili olarak haberdar oldukları suçları bildirmemeleri TCK’nın 279’uncu maddesinde “Kamu Görevlisinin Suçu Bildirmemesi” başlığıyla 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 fıkraya göre verilecek ceza yarı oranında artırılır.”*

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 bildirim kamusal görevlileri tarafından zamanında[3] veya hiç yapılmaması suç sayılmıştır.

Belirtilen suçun maddi unsuru, kamu görevlisi olan failin, kamu adına soruşturma ve kovuşturmayı gerektiren bir suçun işlendiğini göreviyle bağlantılı olarak öğrendikten sonra, yetkili makamlara bildirimde bulunmayı ihmal etmesi ve bu hususta gecikme göstermesi şeklindeki seçimsel ihmal davranışlarından birini işlemesi ile oluşmaktadır. Kamu görevlisinin suçu ne şekilde öğrendiği önemli değildir. Önemli olan, kamu görevlisinin öğrendiği suçun, göreviyle bağlantılı (ilgili) bir suç olmasıdır.[4]

Bu suç ancak kasten işlenebilir. İhmal suretiye işlenen bu suçta kasıttan anlaşılması gereken, failin objektif unsurları bilerek, hareketsiz kalma, hiçbir şey yapmama hususunda gecikme göstermesidir. Kamu görevlisinin suçu bildirmemesinin altında yatan saik suçun oluşumu bakımından önem taşımaz, Ancak, fail suçu bildirmemek için rüşvet almışsa, bu durumda hem rüşvet alma hem de 279'uncu maddede tanımlanan suçtan cezalandırılır. Bu suçun taksirle işlenmesi mümkün değildir.[5]

Diğer yandan, TCK'nın 66/1-e maddesi uyarınca, bu suçun dava zamanaşımı süresi sekiz yıldır.

Yukarıda yer verilen TCK'nın ve VUK'un ilgili maddeleri dikkate alındığında, vergi suçlarını bildirmeme suçunun

falilleri, vergi inceleme elemanları ya da bu konuda mütalaa verme yetkisi olan rapor değerlendirme komisyonu üyeleri olabilecektir. Şöyle ki;

**a) Vergi İnceleme Elemanları:** Yaptıkları vergi incelemeleri sırasında VUK'un 359'uncu maddesinde hükme bağlanan kaçakçılık fiillerini ve bu fiillere iştirak fiillerini tespit eden vergi inceleme elemanlarının, bu fiiller için Cumhuriyet Savcılıklarına iletilmek üzere, vergi suçu raporu düzenlemeleri ve bu raporları mütalaa almak üzere rapor değerlendirme komisyonlarına tevdi etmeleri yasal zorunluluktur.

Bu çerçevede, kaçakçılık ve iştirak fiillerinin (suçun maddi unsurunun) tespit edilmesi gerekli ve yeterli olup, suç duyurusu için başka bir tespit ve değerlendirmeye gerek bulunmamaktadır.

VUK'un 367'nci maddesinde, kaçakçılık suçlarını (fiillerini) tespit eden vergi inceleme elemanlarının keyfiyeti yetkili Cumhuriyet Savcılığına bildirmesinin mecburi olduğu hükme bağlanmış; failin (veya faillerin) ve/veya suç işleme saikinin (suçun manevi unsurunun) 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 görev ve yetkisinin 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 sıra numaralı VUK Genel Tebliği'nde [6] inceleme elemanlarının olayları değerlendirmeleri ve suç işlemede "kasdın" bulunmadığını belirlemeleri halinde üç kat yerine bir kat ceza kesilmesi ve suç duyurusunda bulunulmaması açıklanmışsa da, bu açıklamanın hiçbir yasal dayanağı yoktur. Üstelik belirtilen Tebliğ açıklaması, inceleme elemanlarına yargı mercilerinin görevini yüklemesi dolayısıyla hukuka da aykırıdır. [7]

Yapılan açıklamalardan görüleceği üzere, yaptıkları vergi incelemeleri sırasında VUK'un 359'uncu maddesinde hükme bağlanan kaçakçılık fiillerini ve bu fiillere iştirak fiillerini tespit eden vergi inceleme elemanlarının, başka bir tespite veya değerlendirmeye gerek kalmaksızın vergi suçu raporu düzenlemeleri ve bu raporları mütalaa almak üzere rapor değerlendirme komisyonlarına tevdi etmeleri zorunludur.

Kaçakçılık ve iştirak fiillerini tespit eden vergi inceleme elemanlarının, tespit ettikleri kaçakçılık ve iştirak fiilleri için vergi suçu raporu düzenlemedikleri durumda ise, TCK'nın 279'uncu maddesinde düzenlenen "Kamu Görevlisinin Suçu Bildirmemesi" suçu oluşacaktır.

**b) Rapor Değerlendirme Komisyonu Üyeleri:** Vergi inceleme elemanları yaptıkları vergi incelemelerinde tespit ettikleri kaçakçılık ve iştirak fiilleri için vergi suçu raporu düzenledikleri halde, herhangi bir önemli ve anlamlı hukuki gerekçe belirtmeden, bu raporlar için olumlu mütalaa vermeyerek, belirtilen suçlar için yargı yolunu engelleyen rapor değerlendirme komisyonu üyeleri, TCK'nın 279'uncu maddesinde düzenlenen "Kamu Görevlisinin Suçu Bildirmemesi" suçunu işlemiş olacaklardır. Zira, VUK'un 140'ncü maddesinde düzenlenen rapor değerlendirme komisyonlarının üyelerinin

tamamı kamu görevlisidir.

Buna göre, kamu görevlisi vergi inceleme elemanları tarafından tespit edilen kaçakçılık ve iştirak fiilleri için düzenlenen ve rapor değerlendirme komisyonuna tevdi edilen vergi suçu raporlarında, TCK'nın 279'uncu maddesinde düzenlenen "*Kamu Görevlisinin Suçu Bildirmemesi*" suçunun falili, vergi inceleme elemanları değil, önemli ve anlamlı hukuki gerekçe göstermeden belirtilen suç raporlarına olumlu mütalaa vermeyen rapor değerlendirme komisyonu üyeleri olacaktır.

---

[1] Bu konudaki ayrıntılı açıklamalar için bkz. Azmi DEMİRCİ, Vergi Suçlarının Bildiriminde Aranılan Mütalaa Şartının Hukuka Aykırılığı, Vergi Dünyası, Mayıs 2015.

[2] 5237 sayılı TCK'nın 6'ncı maddesinde, kamu görevlisi deyiminden, kamusal faaliyetin yürütülmesine atama veya seçilme yoluyla ya da herhangi bir suretle sürekli, süreli veya geçici olarak katılan kişinin anlaşılacağı hükme bağlanmıştır.

[3] 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.

[4] Ali PARLAR, Muzaffer HATİPOĞLU, Türk Ceza Kanunu Yorumu, Ankara 2007 , sh1892

[5] Ali PARLAR, Muzaffer HATİPOĞLU; a.g.e, sh. 1893

[6] 18.06.2002 tarihli ve 24789 Sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

[7] A.Bumin DOĞRUSÖZ; Vergi Suçlarında Bildirim Usulünün

Anayasa'ya Aykırılığı, Yaklaşım, Eylül 2008.