

VERGİ KAÇAKÇILIK SUÇLARININ YARGILAMA ŞARTI OLAN “MÜTALAA”, BİR İDARİ İŞLEM OLARAK İDARİ YARGI DENETİMİNE TABİ OLMALIDIR

Akın Gencer ŞENTÜRK, Avukat

İzmir, 07.01.2019

Vergi Usul Kanunu md. 367;

"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."

hükmüne amirdir.

Kanun koyucu, bu düzenleme ile vergi suçlarının yargılmasını genel usulden ayırmıştır. Aynı usul getirmenin nedeni, bu hükmün ilk defa Kanuna eklendiği 5815 sayılı Kanun gerekçesinde şöyle açıklanmaktadır:

"Hileli vergi suçları kamu davasına tahrik yetkisi vatandaşın mali emniyet mülahazası ile bazı kayıtlara bağlanmıştır. Maliye Müfettişleri, Hesap Uzmanları ve muavinleri ile Defterdarlar haricinde kalan inceleme yetkisine haiz memurların tetkik neticelerine bağlı buldukları Defterdarın mütalaası ile birlikte savcılığa bildirmeleri ve savcının muttali olacağı belli hileli vergi suçları için, alakalı Defterdarlıktan inceleme istemesi bu sebep ve mülahaza ile yerinde görülmüştür. Diğer taraftan adalet cihazının tetkikine ve yetkisine tevdi olunan hileli vergi suçları için mali cezaların tatbiki gerekli olduğu da bir fıkra halinde belirtilmiştir."

Genel usullerden ayrılma nedeni, gerekçede "vatandaşın mali emniyet mülahazası" yani mali güvenlik düşüncesine bağlanmışsa da vatandaşın mali emniyeti deyimi açık değildir ve genel usulden ayrılmanın nedenini açıklamaktan uzaktır.¹

Kanunkoyucu'nun bu hükümle memurların yargılmasında olduğu gibi mükellefe de bir teminat mı sağlamak istediği yoksa savcının yapacağı soruşturmaya uzman kişilerin raporu ile (veya mütalaası ile) ışık tutulmasını amaçladığı dahi belli değildir². Ancak biz de Kanunkoyucunun, mütalaa şartını aramaktaki amacının, uzman kişilerce vergi incelemesi

¹ Aynı yönde Bkz. Bekir BAYKARA, "Vergi Suçu Raporu ve Ceza Muhakemesindeki Yeri", Vergi Dünyası, Mayıs 2004, s: 273.

² Bkz. BAYKARA, *agm.*

yapılması ve konunun teknik yönden gözden geçirilmesi olduğu yolundaki görüşlere katılmaktayız.³

Nitekim Anayasa Mahkemesi'nin bir kararında, "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." şeklinde yer alan gerekçe de baskın bu görüşe işaretir.⁴

Ancak hemen belirtelim ki aynı gerekçenin devamında, "Vergi kaçakçılığı suçu kapsamına giren eylemlerin bulunup bulunmadığına ilişkin özel ve teknik bilginin yer aldığı bu mütalaalar, koşturma aşamasında değerlendirilebilecek takdiri delil niteliğinde olduğundan hakimlere emir ve talimat verme, telkin ve tavsiyede bulunma olarak değerlendirilemez." şeklinde yer alan değerlendirmeye yani mütalaa, koşturma aşamasında değerlendirilebilecek takdiri delil niteliği yüklenmesine, mütalaa olmazsa dava açılmayacağına göre katılmamız da mümkün değildir.⁵

Diğer yandan Yargıtay, "mütalaa"yı yargılama şartı olarak aramakta ise de nedeni ve niteliği üzerinde durmamaktadır. Nitekim Yargıtay Ceza Genel Kurulu'nun 11.07.2014 tarih ve E:2012/11-1512 K:2014/366 sayılı kararında;

"3. Vergi suçlarında mütalaa şartı:

CMK'nun 158-160. maddelerinde de belirtildiği üzere, soruşturma yapmakla yükümlü olan makamların bir suç işlendiğini öğrenmeleri durumunda hemen ceza muhakemesi sürecini başlatmaları gerekir. Ancak bazı hallerde soruşturmanın veya kovuşturmanın başlatılmasının belli şartların gerçekleşmesine bağlı tutulması söz konusudur. 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 YAZILI GÖRÜŞTÜR. Bu anlamda vergi ceza hukukunda vergi idaresinin mütalaa, YARGITAY'ın da kararlarında istikrarlı bir biçimde benimsediği üzere, "kovuşturma/yargılama şartı" olarak kabul edilmektedir.

denildikten sonra "muhakeme şartları",

"...ceza yargılaması yapılabilmesi için kimi hallerde aranan şartlardır. Bunların bulunmaması muhakemenin sürdürülmesini engellemekte, ancak şartların bulunması muhakemenin yapılmasını zorunlu kılmaktadır. Ceza Muhakemesi Kanununun 223/8

³ Yusuf KARAKOÇ, *Yargı kararları Işığında Vergi Sorunlarının Çözümü*, İzmir 1996, s. 61 ve aynı yönde BAYKARA, *agm*.

⁴ Anayasa Mahkemesi, 10.02.2011 tarih ve E:2009/89 K:2011/40 sayılı karar.

⁵ Nitekim aynı kararda "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." şeklinde yer alan gerekçe de mütalaanın pek de takdiri bir delil olmadığı kabulü anlamındadır.

inci maddesi hükmü uyarınca ceza muhakemesi şartının henüz gerçekleşmediği durumlarda gerçekleşmesini beklemek üzere "durma kararı," gerçekleşmeyeceğinin anlaşıldığı ahvalde ise "düşme kararı" verilecektir. Ancak aynı maddenin dokuzuncu bendine göre, derhal beraat kararı verilebilecek durumlarda, düşme kararı verilmesi mümkün değildir."

şeklinde tanımlanmaktadır.

Elbette kararda da yer aldığı üzere, bir vergi incelemesi esnasında, anılan kanunun 359. maddesinde yazılı kaçakçılık suçunun tespiti halinde, vergi müfettişleri ve vergi müfettiş yardımcılarını ilgili rapor değerlendirme komisyonunun mütalaasıyla doğrudan doğruya; vergi incelemesine yetkili olan diğer memurlar ise ilgili rapor değerlendirme komisyonunun mütalaasıyla vergi dairesi başkanlığı veya defterdarlık aracılığıyla durumu yetkili Cumhuriyet Başsavcılığına bildirmekle mükelleftir.

Cumhuriyet Başsavcılığının, vergi kaçakçılığı suçunun işlendiğini başka bir yoldan öğrenmesi de imkân dâhilindedir. Bu durumda Cumhuriyet savcısı, bir an önce ilgili vergi dairesine durumu bildirerek inceleme yapılmasını talep edecek, böylece kamu davasının açılması için bu inceleme sonucunun Cumhuriyet Başsavcılığına bildirilmesi beklenecektir.⁶

Anayasa Mahkemesi'nin bir kararında da⁷ belirttiği gibi vergi kaçakçılığı suçu gibi ayrı uzmanlık bilgisi gerektiren bir konuda uzman ve yetkili olan kişilerin mütalaa vermesi bu konuda yeterince uzmanlığı bulunmayan soruşturma makamlarının kanuna ve hukuka uygun olarak karar vermelerine yardımcı olacak bir müessesedir. Vergi kaçakçılığı suçu kapsamına giren fiillerin bulunup bulunmadığına ilişkin özel ve teknik bilginin yer aldığı bu mütalaalar, kovuşturma aşamasında değerlendirilecek takdiri delil niteliğinde olduğundan hakimlere emir ve talimat verme, telkin ve tavsiyede bulunma olarak değerlendirilemeyecektir.⁸

Her ne kadar Anayasa Mahkemesi'nin kararı "*İtiraz konusu kuralda, ceza mahkemesi kararlarının, 213 sayılı Kanun'un dördüncü kitabının ikinci kısmında yazılı vergi cezalarını uygulayacak makam ve mercilerin işlem ve kararlarına etkili olmadığı gibi bu makam ve mercilerce verilecek kararların da ceza hâkimini bağlamayacağı belirtilmiştir.*" şeklinde gerekçe ile olayı mütalaanın "*ceza hâkimini bağlamayacağı*" noktasında değerlendirmiş ise de bu gerekçe, dava için iddianame ve iddianame için mütalaanın şart olması nedeni ile görüşümüze göre olayın bir yönünü eksik bırakan bir değerlendirme içermektedir.

⁶ ŞENYÜZ, suça dair bildirim doğrudan Savcılığa yapılması halinde "*Savcının ilgili vergi dairesi nezdinde yapılmasını istediği incelemenin vergi incelemesi olma zorunluluğunun bulunmaması nedeniyle incelemeyi yapacak kişinin mutlaka vergi incelemesine yetkili bir kişi olması gerekmez. Görüşe esas inceleme, vergi incelemesi yetkisine sahip veya değil vergi dairesi memurlarınca yapılabilir.*" görüşünü savunmaktadır ki Kanunun açık hükmü karşısında bu görüşe katılmamaktayız. Bkz. Doğan ŞENYÜZ, "*Vergi Kaçakçılığı Suçunda Dava Şartı Olarak Mütalâa /Görüş*", İzmir Barosu Dergisi, Mayıs 2016.

⁷ Anayasa Mahkemesi, 22.11.2012 tarih ve E:2012/136 K:2012/181 sayılı karar.

⁸ Söz konusu karara konu başvuru "*4.1.1961 günlü, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 367. maddesinin son fıkrasının, Anayasa'nın 125. ve 138. maddelerine aykırı olduğu ileri sürülerek iptaline karar verilmesi istemidir.*" Mahkeme, "*İtiraz konusu kuralda yer alan, 'bu kanunun dördüncü kitabının ikinci kısmında yazılı olan vergi cezalarını uygulayacak makam ve merciler' ibaresiyle idari makam ve mercilerin kastedilmekte olduğu, vergi veya İdare mahkemesi da yargı yetkisini kullanan diğer bir mahkemenin kastedilmediği açıktır. Dolayısıyla, itiraz yoluna başvuran Mahkemenin, itiraz konusu kuralı uygulayarak vergi mahkemesi kararlarını dikkate alamaması söz konusu değildir.*" gerekçesiyle başvuruyu reddetmiştir.

Hükmün konusu ve eylemi değerlendirmede mahkemenin yetkisi yönünden konu ele alınırsa: Ceza muhakemesi hukukumuzda mahkemelerce bir yargılama faaliyeti yapılabilmesi ve hüküm kurulabilmesi için, yargılamaya konu edilecek eylemle ilgili, usulüne uygun olarak açılmış bir ceza davası bulunması gerekmektedir. CMK'nun 170. maddesinin birinci fıkrası uyarınca ceza davası, dava açan belge niteliğindeki icra ceza mahkemelerine verilen şikayet dilekçesi, son soruşturmanın açılması kararı gibi istisnai hükümler olmakla birlikte kural olarak Cumhuriyet savcısı tarafından düzenlenecek bir iddianameyle açılır. Aynı maddenin dördüncü fıkrasında; *"iddianamede yüklenen suçtu oluşturun olaylar, mevcut delillerle ilişkilendirilerek açıklanır"* düzenlemesine yer verilmiştir.

CMK'nun 225 inci maddesinde yer alan; *"Hüküm, ancak iddianamede unsurları gösterilen suçtu ilişkin fiil ve faili hakkında verilir. Mahkeme, fiilin nitelendirilmesinde iddia ve savunmalarla bağılı değildir"* şeklindeki düzenleme gereğince de hangi fail ve fiili hakkında dava açılmış ise ancak o fail ve fiili hakkında yargılama yapılarak hüküm verilebilecektir.

Söz konusu kanuni düzenlemelere göre iddianamede açıklanan ve suç oluşturduğu ileri sürülen eylemin dışına çıkılması, dolayısıyla davaya konu edilmeyen fiil veya olaydan dolayı yargılama yapılması ve açılmayan davadan hüküm kurulması kanuna aykırılık oluşturacaktır.

Bu açıklamalar ışığında uyumsuzluk konusu değerlendirildiğinde; elbette Cumhuriyet Savcısı ve Mahkeme, vergi müfettişi tarafından yapılan işlemler ve mütalaa ile bağılı değilse de **mütalaa olmadan iddianame, iddianame olmadan da dava açılmamaktadır.**

İdare Hukuku alanında, yönetimin tek yanlı irade açıklaması ile hukuksal sonuç yaratan, başka bir deyişle, hukuk düzeninde değişiklik yapan işlemlere *"idari işlemler"* denir. İdari işlemler, tek yanlı ve idarenin kamu kudretini kullanarak tesis ettiği hukuksal işlemlerdir; bunlar, idarenin iradesini açıklaması ile hukuksal sonuçlarını idare hukuku alanında doğururlar; idari işleme muhatap olan karşı tarafın bu konuda iradesini açıklamasına gerek yoktur. İdari işlemler birel olabileceği gibi, genel nitelikte düzenleyici bir işlem de olabilirler. Bir idari işlemin içeriği kuralıdır, önceden yasalarla, ya da idari kurullarla düzenlenmiştir. İşlemlerle ilgili kişiler, işlemin içeriği üzerinde oynama yetkisine sahip değildirler.

306 seri no.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği'nde (RG: 18.06.2002-24789)

"...Türk Ceza Kanununun 1 inci maddesinde suçlar; cürüm ve kabahat olarak belirlenmiş, aynı Kanunun 45 inci maddesinde de, cürümde kastın bulunmaması halinin cezayı kaldıracağı hükmüne yer verilmiştir.

Buna göre; failin, fiilin oluşturduğu suçtan sorumlu tutulabilmesi için kastın mevcudiyeti gerekmekte, kasten hareket edilmiş sayılabilmesi için suçtu oluşturun fiilin bilerek ve isteyerek işlenmiş olması, dolayısıyla da bunun araştırılması icap etmektedir."

denilmekte ve gerek failin tespitini ve gerekse failde kastın varlığının araştırılmasını vergi müfettişlerine yüklemektedir.

Danıştay'ın çok sayıda kararında yer verildiği üzere 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 2. maddesiyle tanımlanan iptal davasına, İdarenin tek taraflı beyanıyla kişilerin hukuksal durumlarında değişiklik meydana getiren nitelikte ve yürütülmesi zorunlu işlemin konu edilebileceği tartışmasızdır.

- "Kanuna göre yetkili mercilerce suç şüphesinin öğrenilmesinden iddianamenin kabulüne kadar geçen evre", "soruşturma";
- "Soruşturma evresinde, suç şüphesi altında bulunan kişi", "şüpheli"
- "Şüphelinin kolluk görevlileri veya Cumhuriyet savcısı tarafından soruşturma konusu suçla ilgili olarak dinlenmesi", "ifade alma",

olduğuna göre soruşturma başlatılmasına, kişinin şüpheli haline gelmesine neden olan yargı erkine dahil olan bir organ tarafından tesis edilmediğinden yargısal bir işlem olmayan mütalaa / suç duyurusu idari işlem niteliğindedir ve idari yargıda iptal davasına konu edilebilmelidir.

Elbette öne sürülen iddiaların esasına dair hukuk aykırılıkların, "mütalaa"nın yargılama şartı olması nedeniyle adli mercilerde de (Ceza Mahkemesi) gündeme getirileceği açıktır. Ancak nasıl ki Devlet Memurlarının yargılama lüzum-u muhakeme kararıyla ilgili yargılama idari yargı yerlerinde yapılıyor ise burada adli yargıda dava açılması sonrası (kovuşturma) aşamaya geçilmeden hemen önce (soruşturma) aşamasında (ve dahi öncesinde) bu işlemin idari yargı denetimine tabi tutulması Hukuk Devleti ilkelerinin bir gereğidir.

Özellikle yukarıda yer verdiğimiz ve halen yürürlükte olan 306 seri no.lu Vergi Usul Kanunu ile suçun oluşmasında kastın ve failin tespitinin inceleme elemanlarına (idareye) bırakılmış olması, adli yargı öncesi aşamasında bunlar tarafından icra edilen işlemlerin sonucu olan mütalaanın da idari yargı denetimine tabi olmasını zorunlu kılmaktadır.

Ancak doğrudan bu şekildeki mütalaanın idari yargıda iptal davasına konu edilmesi durumunda,

"Kesin ve yürütülmesi zorunlu olan ve idari davaya konu edilebilecek işlemler idarenin kamu gücüne dayanarak, tek yanlı irade beyanıyla tesis ettikleri, hukuk düzeninde değişiklik yapan başka bir ifadeyle ilgililerin hukukunu etkileyen işlemlerdir..."

...Bakılan davada, davacının kaçakçılık suçunu işleyip işlemediği konusunda soruşturma yapma yetkisi savcılıkta olup, davacının eyleminin suç oluşturup oluşturmadığı hususunun araştırılması için suç duyurusunda bulunulması yönünde mütalaa verilmesine ilişkin tesis edilen işlemin, idari davaya konu olacak kesin ve yürütülmesi gereken işlem olamayacağı görülmektedir..."

gerekçesi ile davanın 2577 sayılı Kanununun 14/3-d ve 15/1-b maddeleri uyarınca esasının incelenmeksizin reddedildiği görülmektedir.⁹

Bu yöndeki karar gerekçesine, mütalaanın "...eyleminin suç oluşturup oluşturmadığı hususunun araştırılması için suç duyurusunda bulunulması..." şeklinde değerlendirilmesi nedeni ile katılmıyoruz. Zira suç duyurusu doğrudan savcılığa yapılan hallerde bile savcının mütalaa almadan dava açma imkân ve yetkisi bulunmadığına ve mütalaa kovuşturma / yargılama şartı olduğuna göre mütalaanın suç isnadı içerdiği bir durumda dava açıp açmama konusunda savcının yetkisi de söz konusu olmamaktadır. O halde mütalaa, iddianamenin kurucu unsuru olmakla gerekçedeki bu değerlendirme hatalı olmaktadır.

⁹ Örneğin İzmir 1. İdare Mahkemesi'nin 19.01.2016 tarih ve E:2016/60 K:2016/54 sayılı kararı.

Yine gerekçede idari işleme yönelik tanım tartışmasız kabul edilebilir bir niteleme içerse de, mütalaa'nın kesin ve yürütülmesi gerekli bir işlem olmadığı ve bireyin hukukunda bir değişiklik yapmadığı tespiti hatalı görünmektedir. Zira suça ilişkin iddianamenin temelini oluşturan mütalaa, hakkında düzenlendiği bireyin şüpheli konumuna gelmesine neden olan süreci başlatmakla gerekçedeki hususların aksine bir etki göstermektedir.

Bu şekilde gereke içeren İdare Mahkemesi kararının, Danıştay tarafından temyizden aynen onanmış olması¹⁰, açıklamalarımızın Danıştay nezdinde de itibar görmediğini ortaya koymaktadır.

Şüpheli ve devamında sanık şeklinde hukuki nitelendirme, kişinin hukuki durumunu doğrudan etkileyen bir sonuç yarattığına ve bu nitelendirme idarenin verdiği mütalaa ile başladığına göre bunun idari yargıda bir yargısal denetimden geçirilmesi esasen birey haklarını teminde önem arz etmektedir. Mütalaa'ya konu iddiaların ceza yargılamasında birey tarafından karşılanabilir olması bu durumu etkilememelidir. Zira ceza yargılamasına muhatap olmak bile birey açısından ağır bir hukuki durum etkileşimi olmakta ve yargılamanın devamı süresince bu etkileşim (karar kesinleşinceye kadar) devam etmektedir.

Özellikle tüzel kişi vergi mükellefleri hakkında öne sürülen vergi kaçakçılık suçu iddialarında ve yine özellikle zamanaşımı süresini kesmek için takdire sevk yapılan durumlarda bu çalışmaya konu sakıncalı durumun olduğu görülmektedir.

Vergi incelemesinin zamanaşımı süresi içinde yapılabiliyor olması, takdire sevk yapılan durumlarda artık komisyona ait vergi inceleme yetkisinin vergi müfettişi tarafından kullanılmasına imkân vermesi anlamına gelmemektedir. Buna rağmen takdire done sağlamak görünümünde Vergi Tekniği Raporu adı altında incelemenin devam ettirildiği ve buna bağlı olarak da Vergi Suçu Raporu düzenlendiği bir vakıa olarak ortadadır.

Diğer yandan Vergi Usul Kanunu'nda, tarh zamanaşımının daha uzun olan ceza zamanaşımı söz konusu olduğu hallerde buna tabi olacağı yolunda bir hüküm bulunmadığına göre¹¹, tarh zamanaşımı dolmasından sonra vergi incelemesi yapılamayacağı için, bir vergi kaçakçılık suçunun tespiti ile mütalaa düzenlenmesi de söz konusu olamamalıdır. Suçlar bakımından zamanaşımına uğranmaması durumunda, kabahatler bakımından zamanaşımına uğramış olunması, işlenen suça vergi incelemesi dışındaki delillerle ceza verilmesine engel değildir şeklindeki görüşlere, bu görüşe dayanak olacak bir kanun hükmü var olmadığından katılmıyoruz.¹²

İşte tüm bu hususların öncelikle mütalaa iptal istemi ile idari yargıda açılacak bir davada tartışılabilmesi gerekli görülmekte iken örneklediğimiz yargı kararları aksi yönde değerlendirme yapmaktadır.

Anayasa Mahkemesi'ne bu yönden yapılan bir bireyse başvuruda ise Mahkeme;

“Başvurucu, dava konusu yaptığı Rapor Değerlendirme Komisyonu mütalaa'sı nedeniyle hakkında cezai soruşturma yapıldığını, şüpheli durumuna düştüğünü, bu

¹⁰ Danıştay 10. Daire, 22.09.2016 tarih ve E:2016/792 K:2016/3473 sayılı karar.

¹¹ Örneğin Gümrük Kanunu'nda, Vergi Usul Kanunu'ndan farklı olarak böyle bir hüküm vardır.

¹² “...ceza zamanaşımı süresi vergi zamanaşımı süresine iner ki kanunun açık hükmü karşısında bunun kabulüne imkân yoktur. Bu nedenle vergi incelemesi bakımından zamanaşımı süresi geçmiş olmakla beraber, suç için zamanaşımı süresi geçmemişse görüş verilmesi gerekir.” görüşü için Bkz. ŞENYÜZ, *agm*.

durum nedeniyle kişi hürriyetinin zedelendiğini belirterek bireysel başvuruda bulunmuştur...

...Kesin ve yürütülmesi zorunlu olan ve idari davaya konu edilebilecek işlemler idarenin kamu gücüne dayanarak, tek yanlı irade beyanıyla tesis ettikleri, hukuk düzeninde değişiklik yapan başka bir ifadeyle ilgililerin hukukunu etkileyen işlemler olup idari işlemlerin dava konusu edilebilmesi için kesin ve yürütülmesi zorunlu işlemler olması gerekmektedir. Somut olayda, başvuru hakkında düzenlenen Rapor Değerlendirme Komisyonu mütalaasının iptali istemiyle açılan davada, Mahkemece dava konusu işlemin idari davaya konu olacak kesin ve yürütülmesi gereken işlem olmayacağı, bu durumda, idari yargıda iptal davasına konu olabilecek kesin sonuç doğuran yürütülmesi zorunlu işlem niteliği taşımadığı gerekçesiyle davanın incelenmeksizin reddine karar verilmiştir. Buna göre, idare mahkemesince dava konusu işlemin kesin ve yürütülmesi gereken bir işlem olmadığına ilişkin yapmış olduğu yorumun usul kurallarının katı uygulanması niteliğinde olmadığı ve mahkemeye erişim hakkına yönelik bir ihlal oluşturmadığının açık olduğu anlaşılmaktadır...

...Açıklanan nedenlerle başvurunun bu kısmının, diğer kabul edilebilirlik koşulları yönünden incelenmeksizin açıkça dayanaktan yoksun olması nedeniyle kabul edilemez olduğuna karar verilmesi gerekir."

şeklinde değerlendirme yapmış durumdadır¹³.

Söz konusu karar, idare mahkemesince dava konusu işlemin kesin ve yürütülmesi gereken bir işlem olmadığına ilişkin yapmış olduğu yorumun usul kurallarının katı uygulanması niteliğinde olmadığı ve mahkemeye erişim hakkına yönelik bir ihlal oluşturmadığı noktasında gerekçeye dayalı olup, gerekçede yer verilmese de "mahkemeye erişim hakkına yönelik bir ihlal oluşturmadığı" tespitinin, zaten bu tür bir davada öne sürülen iddiaların ceza yargılamasını yapan mahkemece değerlendirilebileceği noktasına dayandığı görüşündeyiz.

Dolayısıyla konuya dair idari yargı kararlarına yönelik eleştirel görüşlerimiz burada da geçerli olmaktadır. Elbette usul kurallarının, kanunla öngörülmüş usul şartlarının ortadan kalkmasına neden olacak ölçüde aşırı esnetilmesi doğru değilse de bunların hakkaniyete zarar verecek derecede katı şekilcilik ile de uygulanmaması gerekli olmaktadır.

Burada mesele "hakkaniyet" ölçü alınarak çözümlenecek ise, ceza yargılaması ve hatta soruşturmasında idarenin uzmanlığı neden gösterilerek şart koşulan mütalaa alınması işleminin, yine bu konuda uzman olduğu kabul edilen idari yargının denetim süzgecinden geçirilmesinde büyük bir yarar görülmektedir. Bu ön denetim aynı zamanda gereksiz yapılacak bir soruşturma ve devamla kovuşturma sürecini ortadan kaldırmak yanında bireyin böyle bir ceza yargılaması ile şüpheli ve sanık olarak hukukunun etkilenmesini de önlemiş olacaktır.

Diğer yandan teorik ve kavramsal açıklamalara girmeyecek olsak da mütalaa verme işlemi bir "hazırlık işlemi" olarak kabul edilse dahi açıklamalarımız ve görüşümüze bir değişiklik olmayacaktır. Zira hazırlık işlemlerinde bireylerin idarenin asıl işlemi gerçekleştirmesini

¹³ T.C. Anayasa Mahkemesi İkinci Bölüm İkinci Komisyon, 07.05.2018 tarih ve 2016/70633 Başvuru Numaralı karar.

beklemesi gereklidir. İcrai (asıl) işlem ve onun hazırlık sürecinde tesis edilen işlemler birbirinden ayrı işlemler olmadığından hazırlayıcı işlemler ayrı bir iradeyi yansıtmamakta, asıl işlemin bünyesi içinde değerlendirilmekte ve asıl işlemin denetimi sırasında, onların da denetlenmesi gerektiği kabul görmektedir.¹⁴ Ancak çalışmamızda ele aldığımız mütalaa verme işlemi, daha sonra asıl bir idari işlem olarak ortaya çıkmamakta ve bu nedenle idari yargıda bir denetime tabi olmamaktadır. Ceza yargılamasına esas soruşturmaya dayanak olan bu işlemin ceza yargılaması sırasında gündeme gelmesi, her ne kadar yargısal bir sürece dahil olsa da tam anlamıyla idari işlem denetimi sayılamayacağı gibi zaten ceza yargılamasına konu edilmek başlı başına bir hukuki durum değişikliği de yaratmış olacaktır.

Özellikle mütalaa düzenleyen inceleme elemanlarının zaman yönünden yetkisinin varlığı ve tarih zamanaşımı sonrasında bu tür mütalaa düzenlenip düzenlenemeyeceği hususunun doğru tartışılma yerinin idari yargı olduğunu; aksinin kabulü halinde idarenin uzmanlığı gerekçesiyle ceza soruşturma makamlarının re'sen hareket edememe¹⁵ gerekçesinin kendi içinde çelişkili bir hale geleceği görüşünderiz.

UYARI

Makale olarak kaleme alınmış metinlerde ifade edilen görüşler, kaleme alındığı tarihte yazarın savunduğu görüşlerdir. Bu görüşler, mevzuatta meydana gelen / gelecek gelişmeler ile değişmiş olabilir. Her durumda, özellikle mevzuata yapılan yollamalar, bir başka kaynaktan daha teyit edilmeden kullanılmamalı ve ifade edilen görüşlerin, başka ortamlarda kabul görmeyebileceği gözden uzak tutulmamalıdır. Yazarın bu konuda bir taahhüdü de bulunmamaktadır. Mevzuatımızın özellikle vergi mevzuatımızın sık değiştirilen ve farklı anlayışlarla yorumlanabilen yapısı nedeniyle, herhangi bir konuda uygulama yapılmadan önce konunun uzmanlarından profesyonel yardım alınmasını tavsiye ederiz. Bu çalışmada yer alan bilgi ve açıklamalardan dolayı Av. Akın Gencer ŞENTÜRK'e sorumluluk iddiasında bulunulamaz. Çalışma ve yazılardan kaynak gösterilmek şartıyla alıntılar yapılabilir. Ancak çalışma ve yazıların bir bütün halinde kullanımı tüm ortamlar ve kullanım şekilleri için telif sahibinin yazılı iznine bağlıdır.

¹⁴ Bu konuda Bkz. Eda AYRANCI, "Vergi İdaresinin Ön İşlemlerden Doğan Hukuki Sorumluluğu", Yüksek Lisans Tezi, Ankara 2012.

¹⁵ ŞENYÜZ, *agm.*