

VERGİ KAÇAKÇILIĞI SUÇUNUN TESBİTİ VE DELİLLERİN ZAPTI

Haydar Çamalan
Vergi Denetmeni

GİRİŞ

Vergi kaçakçılığı suçu; 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 344. maddesinde "...mükellef veya sorumlu tarafından kasten vergi ziyana sebebiyet verilmesidir. Kastın varlığının ispat külfeti iddia edene aittir.

Aşağıda yazılı hallerden herhangi biri ile vergi ziyana sebep olunması halinde kastın varlığı kabul edilir" şeklinde tanımlanmıştır. Maddenin devamında ise (6) bent halinde kastın varlığı kabul edilen haller sayılmıştır.

Bu çalışmanın konusunu 213 sayılı V.U.K.'nin 344. maddesinde kastın varlığı karine olarak kabul edilen hallerle vergi ziyana sebep olduğunun inceleme sırasında tespit edilmesi halinde; kaçakçılık suçunun delillerine yönelik olarak inceleme elemanları arasında var olan davranış farkları oluşturmaktadır.

İNCELEME SIRASINDA KAÇAKÇILIK SUÇUNUN TESBİTİ

Vergi ziyasının tesbitine yönelik bütün vergi incelemeleri esas olarak mükelleflerin (V.U.K.nun 134 ve devamındaki maddelerde belirtilen usul ve esaslar dahilinde) incelemeye ibraz ettikleri defter kayıt ve belgeler üzerinden yapılmaktadır. Yapılan incelemeler sırasında;

a) Tutulması zorunlu olan defterlere kaydı gereken hesap ve işlemlerin, vergi matrahının azalması sonucunu

doğuracak şekilde bu defterler yerine kısmen veya tamamen başka defter ve kağıtlara kaydedilerek veya diğer kayıt ortamlarında izleyerek,

b) Sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı vesikalar tanzim ederek veya bunları bilerek kullanarak,

c) Vesikaları tahrif ederek, asıllarına uygun olmayan vesika ve suretler tanzim ederek veya tahrif edilmiş vesikalarla, asıllarına uygun olmayan vesika ve suretleri bilerek kullanarak,

d) Tutulması mecburi olan defter kayıtlarını tahrif ederek veya bu defterlerde mevhum adlara hesap açarak veya her türlü muhasebe hesap ve hilelerine başvurarak,

e) Tutulması mecburi olan defterlerin sahifelerini yok edip yerlerine başka yapraklar koyarak veya hiç yaprak koymayarak,

f) Tutulması ve muhafazası mecburi olan defter veya vesikaları yok ederek veya incelemeye ibraz etmeyerek gizlemek suretiyle vergi ziyayı oluşturduğu tesbit edildiğinde kaçakçılık suçunun bütün unsurları ile oluşturduğu kabul edilmektedir.

Tesbit edilen hususlar ayrıntılı olarak inceleme tutanaklarına geçirilerek imza altına alınmaktadır. Bundan sonra incelemeye ibraz edilen defter ve vesikalar mükellefe iade edilmektedir.

Ancak bu defterlerin suç delili teşkil etmemesi gerekmektedir. (VUK madde 141) Tam bu noktada yazımızın konusunu oluşturan inceleme elemanları arasındaki tavır farklılığı ortaya çıkmaktadır.

konuya daha iyi ele alabilmek için iki soru ile tartışmaya girmenin yararlı olacağını düşünüyoruz.

1- Hangi Defterler suç delilidir?

Kanımızca suç delili teşkil eden defterler VUK.nun 344. maddesinin 1. bendinde sayılan basitçe "el defteri" v.b. adlarla anılan defterler ile 4. bendinde sayılan tahrif edilmiş, mevhum adlara hesap açılmış, muhasebe hesap ve hilelerine başvurulmuş defterler ve 5. bendinde sayılan sayfaları yok edilerek yerine yeni yapraklar konmuş veya hiç yaprak konmamış defterlerdir. Bu defterler kendileri suç unsuru olduklarından inceleme sonucunda mükellefe iade edilmeyerek Suç Duyurusu Raporu ekinde Cumhuriyet Başsavcılığına gönderilir.

2- V.U.K.141. maddesinde bahsedilen "defter" kavramının hukuki

muhtevası nedir? Neler V.U.K. kapsamında defter kapsamında değerlendirilmelidir?

Burada bahsedilen "defterler" kavramı konusunda uygulamada ikili bir yaklaşım bulunmaktadır. Bunlardan **BİRİNCİSİ**; üzerinde hesap ve işlemlerin kaydedildiği yasal olarak tutulması veya tasdik ettirilmesi mecburi olan defterler ile bunların muavin defterleri ve el defterleri bu kapsamda değerlendirilmektedir. Bu yaklaşım kavramın dar olarak yorumlanmasının ve yasanın lafzına bağlı kalınmasının bir sonucudur.

İKİNCİSİ ise; yukarıda bahsedilenlerin dışında, bu defterlere yapılan kayıtların dayanağını oluşturan belgelerde (fatura, perakende satış fişi, Ö.K.C. fişi vb.) defterler kavramı içinde değerlendirilmektedir. Bu yaklaşım ise kavramın geniş olarak yorumlanması ve yasanın 145. maddesinden kaynaklanmaktadır. Anılan V.U.K.nun 145. maddesinde aramalı inceleme sonucunda suç unsuru taşıyan "defter ve belgelerin" geri verilmeyeceğinden bahsedilmektedir.

Burada bahsedilen defter kavramı 141. maddede de anılan defterler olup belgeler kavramı ise; V.U.K.nun 344. maddesinin 2. bendinde belirtilen sahte ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı vesikalar ile 3. bendinde belirtilen tahrif edilmiş veya asılları ve suretleri farklı vesikalara kapsamaktadır.

Birinci görüşte olan inceleme elemanları aramalı olmayan incelemeler sırasında sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı vesikalara, tahrif edilmiş vesikalara, aslı ve sureti farklı vesikalara rastladıklarında durumu tutanağa geçirmekte inceleme sonunda suç unsuru olmayan defterlerle birlikte mükellefe geri vermektedirler.

İkinci görüşte olan inceleme elemanları ise her türlü incelemede anılan türden vesikalara rastlamaları halinde bunları defterler ile birlikte alıkoyarak gerektiğinde yargı mercilerine sunulmak üzere ilgili vergi dairesinde muhafaza edilmesini sağlamaktadırlar.

BİRİNCİ GÖRÜŞTE OLANLARIN GEREKÇELERİ

a) 143 Sıra Numaralı V.U.K. Genel Tebliğinde Yer Alan Vergi Kanunlarının Uygulanması Konulu Açıklama

2365 sayılı kanunla değiştirilen V.U.K.nun 3. maddesinde "Vergi Kanunları lafzı ve ruhu ile hüküm ifade eder" denilmektedir. Tebliğde 3. madde ile ilgili açıklamalarda şu görüşlere yer verilmiştir.

- Uygulamada ilk olarak olaya ilişkin metin hükmü nazara alınacaktır.

- Olaya ilişkin kesin bir lafzın bulunmaması halinde olay için uygulanacak işlem tayin edilirken veya bir çözümlüğü aranırken önce vergi kanununun takip ettiği maksat, hükümlerin kanun yapısındaki yeri ve diğer maddelerle bağlantısı nazara alınacaktır.

- Kanun hükümlerinin kanuna hakim olan hukuki düşüncenin sınırlarını aşacak şekilde genişletilerek yorumlanmaması gerekir.

- Bir hükmün kıyas yolu ile başka hadiselerle teşmil edilmemesi gerekir.

- Kanunda bir hükme atıf yapıldığı durumda bile kanunun öngördüğü sınırlar içinde kalınmalıdır.

- Kanun hükümlerinin açık olmaması veya kanunda birbiri ile çelişen hükümlerin bulunması halinde objektif hüsnüniyet kuralı gözönünde tutularak yorum yapılması gerekir.

- Kanunda hüküm bulunmayan hallerde ise hüküm koyarak kanun boşluklarının doldurulması kuralı vergi hukukunda kullanılamaz.

Birinci görüşte olanlara göre kanunun lafzı defterler konusunda açıktır. Defterler tabirini belgeleride kapsayacak şekilde genişletirsek kanunun konuşmacının aşılacağını ve kanun koyucu yerine geçerek hüküm koyarak kanun boşluğunun doldurulması yoluna gidilmiş olunacağını bunun ise vergi hukuku açısından mümkün olmadığını savunmaktadırlar.

b) Lehte Olan Kanun Hükümünün Uygulanması

Kanunların uygulanması bakımından; kanun hükümleri arasında bir çelişki varsa veya bir hüküm mükellef lehine ise idare bu hükmü mükellef aleyhine genişletemez ve çelişik hükümlerden mükellef lehine olanları uygular.

"Suçun işlendiği tarihte yürürlükte olan kanunla bu tarihten sonra yürürlüğe giren kanunun mukayesesi ve bu mukayese sonucuna göre failin lehinde olan kanun hükmünün uygulanması gerekir. Başka bir anlatımla suçun işlendiği tarihten sonra yürürlüğe giren kanun hükümleri kanunların geriye yürümezliği ilkesine karşın, geriye yürüyerek bu tarihten önce tekemmül etmiş suç hakkında da uygulanır." (Vergi Suçları ve Cezaları s.9. T.CANDAN)

Tartışmada ortaya çıkan birinci görüş taraftarlarına göre V.U.K.nun 141 ve 145. maddeleri bir arada ele alındığında 141. madde hükmünün mükellef lehine olması nedeniyle buradaki "defterler" tabirinin mükellef aleyhine genişletilmesi genel hukuk kurallarına ve objektif iyiniyet kurallarına aykırı olacağını savunmaktadırlar.

c) Danıştay Kararları

Defterler kavramının dar olarak yorumlanması gerektiğini savunan birinci görüşte olanlara göre; Normal inceleme sırasında V.U.K.nun 344. maddesinin 2. ve 3. bendi de belirtilen türden belgelere rastlanması halinde bunların inceleme tutanakları ile tesbit edilmesi zorunlu ve yeterlidir. İtirazsız olarak imzalanan tutanak mükellefide bağlamaktadır. Bunların mahkemeye ibrazı mükellefin objektif iyiniyetten kaynaklanan görevidir.

Buna ilişkin olarak Danıştayın şu kararları örnek verilebilir.

"Nezinde inceleme yapılan vergi mükellefi veya yetkili adamının inceleme sonunda düzenlenen tutanağı imzadan imtina etmesi tutanağın geçersiz sayılmasını gerektirmez"(Danıştay 3. D.E. 1988/2277, K.1989/1068)

"İtirazsız imzalanan tutanağın aksi mükellef tarafından kanıtlanmalıdır" (Danıştay 4. D.E. 1975/932, K.1975/2911)

"İnceleme tutanağındaki ifade esas olup daha sonraki ifadeler dikkate alınmaz" (Danıştay 13. D.E. 1977/591, K. 1978/775)

"Hiç kimse kendini külfet altına sokan bir belgeyi boş olarak yada okumadan imzalayabileceği ve bir inceleme elemanında, istisnalar harici de herhangi bir vatandaş hakkında kasıtlı hareket edeceği düşünülemez" (Danıştay 7. D.E. 1988/2010, K. 1992/1259)

"Bir kişinin kendi aleyhinde beyanda bulunması düşünülemeyeceğinden, inceleme tutanağı ile saptanan beyan ve ifadeye itibar edilmesi gerekir" (Danıştay 3. D.E. 1987/2610, K. 1988/2943)

Yukarıda yer alan Danıştay Kararlarından da anlaşıldığı üzere inceleme tutanağını itirazsız olarak imzalayan mükellef tutanakta yer alan tesbitlerin doğruluğunu kabul ve teyit etmektedir. Tutanağa geçirilmiş bir tesbitin dayandığı belgenin mahkemeye ibrazı mükellefin objektif iyiniyet kuralından kaynaklanan bir görevidir. İnceleme elemanı normal inceleme sırasında mükellefin objektif hüsnüniyetle davranmayacağı ön yargısı ile hareket edemez. Ayrıca bu, yeni vergi sistemimizin temel dayanağı olan "mükellefin kendi gelirlerini tam olarak beyan etmesi esasına" idarenin sıcak bakmadığı sonucunuda çıkaracaktır. Çünkü beyan esasında, esas olan, mükellefin objektif hüsnüniyeti karine olarak kabul edilmiştir.

İKİNCİ GÖRÜŞTE OLANLARIN GEREKÇELERİ**a) V.U.K.nun 3. maddesi**

V.U.K.nun 3/A maddesinin 2 paragrafında aynen "vergi Kanunları lafzı ve

ruhu ile hüküm ifade eder. Lafzın açık olmadığı hallerde Vergi Kanunlarının hükümleri, konuluşundaki maksat, hükümlerin kanun yapısındaki yeri ve diğer maddelerle olan bağlantısı gözönünde tutularak uygulanır" şeklinde hüküm bulunmaktadır. V.U.K.nun 141. ve 145. maddeleride incelemenin sonunda düzenlenecek tutanaklara ilişkindir.

Yasa koyucunun 145. maddede açıkça "defter ve belgeler" tabirinin kullanılmış olması nedeniyle 141. maddedeki "defterler" tabirinde 145. madde bahsedildiği gibi yorumlanması gerekir. Çünkü yapılan iş vergi incelemesi tesbitler ise vergi kaçakçılığı suçunun maddi delilleridir. Maddi delillerin mükellefe iade edilmesi halinde bu delillerin kaybolma tehlikesi mevcuttur. Bu nedenle kanunun ruhuna uygun olarak "defterler" tabirini geniş olarak yorumlanması ve belgeleride kapsamaması gerekir.

b) Yerel Mahkemelerin Tavırları

İkinci görüşte olanlar tarafından ileri sürülen bir gerekçe de yerel mahkemelerin tavırlarıdır.

İnceleme elemanları yapmış oldukları inceleme sonucunda vergi kaçakçılığı suçunun işlendiğini tesbit ettikleri mükellefler hakkında Suç Duyurusu Raporu düzenleyerek adli yargıya suç duyurusunda bulunmaktadırlar. (Merkez denetim elemanları doğrudan, Vergi Denetmenleri ise Defterdarlığın görüşü alınarak suç duyurusunda bulunmaktadırlar)

Suç Duyurusu Raporunu işleme koyan yerel mahkemeler bazen düzenlenen rapor ve inceleme tutanaklarını yeterli görmeyerek bunların dayanağı olan belgeleri, inceleme elemanlarından talep etmektedirler. (Bu durumda, bizde birkaç kez karşılaşmış bulunuyoruz) İnceleme sonunda düzenlenen tutanak itirazsız imzalandığı için doğal olarak mahkemenin talep ettiği belgeler mükellefe iade edildiği için (Bu durum tutanaklarda aynı bir madde ile belirlenmektedir.) Mahkemenin bu yönde bir talebi inceleme elemanını gereksiz bir çabanın içine sürüklemektedir. Bunun önüne geçmek için suç delili olan bütün defter ve belgelerin (inceleme aramalı olarak yapılmasa dahi) mükellefin nzasına bakılmaksızın alıkonularak mahkemeye intikali sağlanmaktadır.

c) Danıştay Kararları

Defter ve belgelerin idare tarafından alıkonulması halinde bu işlem aleyhine yargı yoluna gidilemeyeceği çünkü bu defterlerden idarenin gözetimi altında istenildiği gibi yararlanılabileceği yolundaki Danıştay kararında (Danıştay 4. D.E. 1980/3704, K. 1982/662) defter ve belgelerin aslı konulma-

sının inceleme elemanının kapasitesine bağlı olduğuna dair bir gösterge olarak kabul edilmektedir.

CEZA MUHAKEMLERİ USULÜ KANUNU AÇISINDAN SUÇ DELİLİ BELGELER

Ceza Muhakemeleri Usulü Kanunu (C.M.U.K.)'nun Sübut Vasıtalarından Olan Eşyanın Muhafazası ve Zaptı başlıklı 86. maddesinde řu hükme yer verilmiştir.

"Tahkikat için sübut vasıtalarından olmak üzere faydalı görülen yahut müsadereye tabi olan eşya muhafaza veya başka bir suretle emniyet altına alınır.

Bu eşya bir şahsın yanında bulunur ve bu şahıs rızasıyla teslimden kaçırırsa zaptolunabilir"

Yine, Bir suçta Muttali Olan Cumhuriyet Savcısının Görevi başlıklı 153. madde řu şekilde düzenlenmiştir.

"Cumhuriyet Savcısı ihbar veya herhangi bir suretle bir suçun işlendiği zehabını (zanı) verecek bir hale muttali (öğrenme) olur olmaz kamu davası açmaya mahal olup olmadığına karar vermek üzere hemen işin hakikatini araştırmaya mecburdur.

Cumhuriyet Savcısı yalnız sanığın aleyhine olan hususları değil, lehine olan cihetleride arar ve kaybolmasından korkulan delillerin toplanmasına ve zaptına çalışır."

Yukarıya aldığımız C.M.U.K. madde metinlerinden řu sonuçlar çıkarılmalıdır; Yasa ile açık bir şekilde inceleme elemanına görev verilmeyen hallerde suç delilleri olan belgelerin toplanması, zaptı ve muhafazası görevi Cumhuriyet Savcısına verilmiştir.

Vergi inceleme elemanlarının V.U.K.nun 367. maddesi uyarınca tesbit ettikleri vergi kaçakçılığı suçunu Cumhuriyet Savcılarına bildirmeleri, sadece konuyu Cumhuriyet Savcısınada öğrenmesini sağlamak amacını gütmektedir. Çünkü C.M.U.K.nun yukarıya alınan 153. maddesi gereği işlenen suçta hakikatı araştırma ve delillerin toplanması görevci Cumhuriyet Savcısının olup suç konusunda karar verme yetkisi ise "Türk Milleti Adına" karar veren mahkemenindir.

SONUÇ :

Vergi incelemesi sırasında V.U.K.nun 344. maddesinin 2. ve 3. bentlerinde

sayılan belgelerle vergi kaçakçılığı suçunun işlendiğinin tesbiti halinde inceleme elemanlarının konuya yaklaşım tarzları yazımızın konusunu oluşturmuştur.

Bize göre;

1- Normal inceleme sırasında suç delili defterler ile birlikte suç delili olan belgelerde alıkonmamalıdır. Bu konuda V.U.K.nun 141. maddesinin lafzı net bir şekilde yazılmıştır. Defterler deyimi belgeleri de kapsayacak şekilde geniş olarak yorumlanamaz. Bu şekilde bir yorum inceleme elemanının kendisini kanun koyucu yerine koyarak hüküm oluşturmaya gibi vergi hukukunda geçerli olmayan bir davranışa yönelmek olacaktır. Çünkü 145. maddede açıkça "defter ve belgeler" deyimini kullanan kanun koyucunun 141. maddede "belgeler" deyimini unutmuş olması iddia edilemez. Böyle bir iddiada bulunulsa bile kanun koyucunun eksik tecelle eden iradesini tamamlamak görevi yine kendisine aittir. Vergi hukukunda idare kanun koyucu gibi davranarak hüküm ihdas edemez.

2- 141. maddede "belgeler" deyiminde bulunması gerektiği yaşanan olaylarla kanıtlanmıştır. İnceleme sonucunda mükellefe iade edilen belgeler mükellefler tarafından ya yok edilmişler yada teknik imkanlar kullanılarak tahrif edilmişlerdir. Keza bazende mahkemeler bu belgeleri inceleme elemanlarından istemişlerdir. (Tutanakta mükellefe iade edildikleri yazılıyor olmasına rağmen) Yargı yerlerinin bu yönlü davranışları dikkate alınarak 141. maddeye "belgeler" deyiminin eklenmesinde yarar görmekteyiz.

3- Kısa dönemde ise; mevcut bulunan farklı uygulamaların ortadan kaldırılması için Maliye Bakanlığı tarafından uygulamaya yön verecek görüşün ortaya konmasında inceleme elemanlarının çalışmaları açısından yarar görmekteyiz.