

VERGİ İNCELEMELERİNDE ALINAN İFADELERİN VERGİ USUL KANUNU VE CEZA MUHAKEMESİ KANUNU AÇISINDAN DELİL OLARAK DEĞERLENDİRİLMESİ

Ertuğrul Yaşar ERDOĞAN^(*)

I - GİRİŞ

Vergi incelemelerinde; maksat, gereklilik ve yöntem konularında gerek 213 sayılı Vergi Usul Yasası hükümleri, gerekse diğer yasalardaki hükümler çerçevesinde bugüne kadar çeşitli değerlendirme ve tespitler yapılmış ve bu bağlamda bir takım inceleme teknikleri oluşturulmuştur.

Yapılan vergi incelemeleri sonucunda yükümlülerin yasalardan kaynaklanan hak ve sorumlulukları içerisinde; ya tarhiyatı önerilen vergiler ile kesilmesi önerilen cezalar uzlaşılarak veya diğer şekillerde ödenmekte, ya da yargı yoluna gidilerek farklı şekillerde sonuçlanmaktadır.

Ancak, vergi incelemeleri sırasında yapılan tespitler içerisinde alınan “ifadelerin” delil ve ispat aracı olarak vergi hukuku açısından ne gibi bir sonuç yarattığı hakkında çoğu zaman farklı düşünceler dile getirilmekte, bu nedenle vergi incelemeleri sırasında alınan ifadelerin hukuki durumu ile ilgili bir değerlendirme gerekliliği doğmaktadır.

Bu yazımızda vergi incelemeleri sırasında gerek incelemeye başlarken, inceleme sırasında veya sonucunda düzenlenen inceleme tutanaklarında yükümlülerin verdikleri ifadelerin, gerekse yükümlü dışındaki kişilerden alınan ifadelerin, Delil ve İspat kavramları açısından ne gibi bir hukuki sonuç yarattığını, vergi hukuku ve ceza hukuku açısından delil olarak yeterliliği konularını irdeleyeceğiz.

II- VERGİ USUL KANUNUNDA İNCELEME, İSPAT VE DELİLLERE İLİŞKİN HÜKÜMLER :

213 sayılı Vergi Usul Kanununun 3. maddesinde;

“A) Vergi kanunlarının uygulanması: ...

Vergi kanunları lafzı ve ruhu ile hüküm ifade eder. Lafzın açık olmadığı hallerde vergi kanunlarının hükümleri, konuluşundaki maksat, hükümlerin kanunun yapısındaki yeri ve diğer maddelerle olan bağlantısı göz önünde tutularak uygulanır.

B)İspat: Vergilendirmede vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyeti esastır.

^(*) Vergi Denetmeni

Vergiye doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyeti yemin hariç her türlü delille ispatlanabilir. Şu kadar ki, vergiyi doğuran olayla ilgisi tabii ve açık bulunmayan şahit ifadesi ispatlama vasıtası olarak kullanılamaz.

İktisadi, ticari ve teknik icaplara uymayan veya olayın özelliğine göre normal ve mutad olmayan bir durumun iddia olunması halinde ispat külfeti bunu iddia eden tarafa aittir.”

Aynı kanunun 134.maddesinde;

“Vergi incelemesinden maksat, ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırmak, tespit etmek ve sağlamaktır.

.....”

Vergi Usul Kanununun 141.maddesinde;

“İnceleme esnasında lüzum görülen hallerde, vergilendirme ile ilgili olaylar ve hesap durumları ayrıca tutanaklar ile tespit ve tevsik olunabilir. İlgililerin itiraz ve mülahazaları varsa bunlar da tutanağa geçirilir.”

Vergi Usul Kanununun 148.maddesinde;

“Kamu idare ve müesseseleri, mükellefler veya mükelleflerle muamelede bulunan diğer gerçek ve tüzelkişiler, Maliye Bakanlığının veya vergi incelemesi yapmaya yetkili olanların isteyecekleri bilgileri vermeye mecburdurlar.

Bilgiler yazı veya sözle istenilir. Sözle istenen bilgileri vermeyenlere keyfiyet yazı ile tekit ve cevap vermeleri için kendilerine münasip bir mühlet tayin olunur. Bilgi istenmek üzere ilgililer vergi dairesine zorla getirilemez.

Memleket dışı imtiyazlarından faydalanan yabancı Devlet memurları bilgi verme mecburiyetine tabi olamazlar.”

Vergi Usul Kanununun Diğer Ödevler başlıklı 257.maddesinde;

Vergi inceleme ve kontrolleri ile gayrimenkullerin rayiç bedelinin tespiti sırasında mükellefler aşağıda yazılı ödevleri yerine getirmeye mecburdurlar:

1.....

2. İnceleme ile ilgili her türlü izahatı vermek (Bu mecburiyet hem iş sahibine, hem de işletmede çalışan memurlara şamildir);

3.....

4.....

5.

III-CEZA MUHAKEMESİ KANUNUNDA

İFADE VE SORGU :

A) 04.12.2004 tarih ve 5271 sayılı Ceza Muhakemesi Kanununda İfade ve sorguya ilişkin yer alan düzenlemeler aşağıdaki gibidir :

Yasada ifade ve sorguya ilişkin yapılan düzenlemelerin genişliğinden dolayı burada yalnızca birkaç madde metninin tamamını alıp, diğer maddeleri konu başlıkları ve madde numaraları ile belirteceğiz.

Yasanın “İfade veya sorgu için çağrı” başlıklı 145. maddesinde , “.....” ;

“Şüpheli veya sanığın zorla getirilmesi” başlıklı 146.maddesinde , “.....” ;

“İfade ve sorgunun tarzı” başlıklı 147.maddesinde;

“ (1) Şüphelinin veya sanığın ifadesinin alınmasında veya sorguya çekilmesinde aşağıdaki hususlara uyulur:

a) Şüpheli veya sanığın kimliği saptanır. Şüpheli veya sanık, kimliğine ilişkin soruları doğru olarak cevaplandırmakla yükümlüdür.

b) Kendisine yüklenen suç anlatılır.

c) Müdafî seçme hakkının bulunduğu ve onun hukukî yardımından yararlanabileceği, müdafîin ifade veya sorgusunda hazır bulunabileceği, kendisine bildirilir. Müdafî seçecek durumda olmadığı ve bir müdafî yardımından faydalanmak istediği takdirde, kendisine baro tarafından bir müdafî görevlendirilir.

d) 95 inci madde hükmü saklı kalmak üzere, yakalanan kişinin yakınlarından istediğine yakalandığı derhâl bildirilir.

e) Yüklene suç hakkında açıklamada bulunmamasının kanunî hakkı olduğu söylenir.

f) Şüpheden kurtulması için somut delillerin toplanmasını isteyebileceği hatırlatılır ve kendisi aleyhine var olan şüphe nedenlerini ortadan kaldırmak ve lehine olan hususları ileri sürmek olanağı tanınır.

g) İfade verenin veya sorguya çekilenin kişisel ve ekonomik durumu hakkında bilgi alınır.

h) İfade ve sorgu işlemlerinin kaydında, teknik imkânlardan yararlanılır.

i) İfade veya sorgu bir tutanağa bağlanır. Bu tutanakta aşağıda belirtilen hususlar yer alır:

1. İfade alma veya sorguya çekme işleminin yapıldığı yer ve tarih.

2. İfade alma veya sorguya çekme sırasında hazır bulunan kişilerin isim ve sıfatları ile ifade veren veya sorguya çekilen kişinin açık kimliği.

3. İfade almanın veya sorgunun yapılmasında yukarıdaki işlemlerin yerine getirilip getirilmediği, bu işlemler yerine getirilmemiş ise nedenleri.

4. Tutanak içeriğinin ifade veren veya sorguya çekilen ile hazır olan müdafî tarafından okunduğu ve imzalarının alındığı.

5. İmzadan çekinme hâlinde bunun nedenleri."

"İfade alma ve sorguda yasak usuller" için başlıklı 148.maddesinde;

"(1) Şüphelinin ve sanığın beyanı özgür iradesine dayanmalıdır. Bunu engelleyici nitelikte kötü davranma, işkence, ilâç verme, yorma, aldatma, cebir veya tehditte bulunma, bazı araçları kullanma gibi bedensel veya ruhsal müdahaleler yapılamaz.

(2) Kanuna aykırı bir yarar vaat edilemez.

(3) Yasak usullerle elde edilen ifadeler rıza ile verilmiş olsa da delil olarak değerlendirilemez.

(4) Müdafî hazır bulunmaksızın kollukça alınan ifade, hâkim veya mahkeme huzurunda şüpheli veya sanık tarafından doğrulanmadıkça hükme esas alınamaz.

(5) Şüphelinin aynı olayla ilgili olarak yeniden ifadesinin alınması ihtiyacı ortaya çıktığında, bu işlem ancak Cumhuriyet savcısı tarafından yapılabilir."

"Sanığın önceki ifadesinin okunması " başlıklı 213. maddesinde ; "....." ;

"Delillerin tartışılması" başlıklı 216.maddesinde ; "....." ;

"Delilleri takdir yetkisi" başlıklı 217.maddesinde;

" (1) Hâkim, kararını ancak duruşmaya getirilmiş ve huzurunda tartışılmış delillere dayandırabilir. Bu deliller hâkimin vicdanî kanaatiyle serbestçe takdir edilir.

(2) Yüklene suç, hukuka uygun bir şekilde elde edilmiş her türlü delille ispat edilebilir."

"Hükmün gerekçesinde gösterilmesi gereken hususlar" başlıklı 230.maddesinde ; "....." hükümler bulunmaktadır.

B) Ceza Muhakemesi Kanununun Üçüncü Kısım ,Birinci Bölümünde Tanıklık ile ilgili düzenlemelere yer verilmiştir.

Tanık ifadelerinin alınması ile ilgili yasada yapılan düzenlemelerle ,bu konuya delil olarak ne kadar önem verildiğini belirtmek amacıyla kısaca madde başlıkları ve numaraları ile yer verilmiştir.

Yasanın "Tanıkların çağırılması" başlıklı 43.maddesinde ; "....."

"Çağrıya uymayan tanıklar" başlıklı 44.maddesinde ; "....."

"Tanıklıktan çekinme" başlıklı 45.maddesinde ; "....."

"Meslek ve sürekli uğraşları sebebiyle tanıklıktan çekinme" başlıklı 46.maddesinde ; "....."

“Devlet sırrı niteliğindeki bilgilerle ilgili tanıklık” başlıklı 47.maddesinde ; “.....”

“Kendisi veya yakınları aleyhine tanıklıktan çekinme” başlıklı 48.maddesinde ; “.....”

“Tanıklıktan çekinme sebebinin bildirilmesi” başlıklı 49.maddesinde ; “.....”

“Yemin verilmeyen tanıklar” başlıklı 50.maddesinde ; “.....”

“Tanıklıktan çekinebilecek kimsenin çekinmemesi” başlıklı 51.maddesinde ; “.....” **“Tanıkların dinlenmesi”** başlıklı 52.maddesinde ; “.....”

“Tanığa görevinin önemini anlatma” başlıklı 53.maddesinde ; “.....”

“Tanıklara yemin verilmesi” başlıklı 54.maddesinde ; “.....”

“Yeminin biçimi” başlıklı 55.maddesinde ; “.....”

“Yeminin yerine getirilmesi, sağır veya dilsizin yemini” başlıklı 56.maddesinde ; “.....”

“Tanığın tekrar dinlenmesi” başlıklı 57.maddesinde ; “.....”

“Tanığa ilk önce sorulacak hususlar ve tanığın korunması” başlıklı 58.maddesinde ; “.....”

“Tanığa söylenecek şeyler ve sorulacak sorular” başlıklı 59.maddesinde ; “.....”

“Tanıklıktan ve yeminden sebepsiz çekinme” başlıklı 60.maddesinde ; “.....”

“Tanığa verilecek tazminat ve giderler” başlıklı 61.maddesinde ; “.....”

hükümler bulunmaktadır.

IV-DEĞERLENDİRMELERİMİZ :

A-Genel Durum Açısından:

İkinci ve üçüncü bölümlerde Vergi Hukuku ve Ceza Hukuku açısından ifadelerin yer aldığı yasa hükümlerine ilk bakışta, konunun delil niteliği taşıması açısından farklı ilkeler içerdiği gözlenmektedir.

Konuyu Vergi Hukuku ve Ceza Hukuku açısından ayrı ayrı değerlendirdiğimizde ise farklı ilkelere itibar edilmesinin yanı sıra benzer ilkelere de rastlamak mümkündür. Hatta bu konu ile ilgili olarak aslında Vergi Usul Kanununun 3.maddesinde yer alan düzenlemeler geniş bir hareket alanı sağlamakla birlikte, daha az kullanılmakta, bu nedenle daha çok teknik bilgi ve belgelerle değerlendirmeler yapılmasına rağmen; Ceza Muhakemesi Kanununda daha geniş bir düzenlemeyle daha katı kurallara bağlanan ve daha çok başvuru bir delil türü olarak değerlendirilmesi, bir takım usullerin yerine getirilmesiyle mümkün olabilmektedir.

Bu nedenle de Vergi Hukuku açısından özellikle yöntemler bağlamında Ceza Muhakemesi Kanunundan yararlanıldığı da bilinmektedir. Her ne kadar Vergi Hukukunda “Kıyas” yoluyla bir hüküm yaratmak teorik olarak mümkün görünme de, yapılan vergi incelemeleri sırasında tespit edilen bazı fiillerin ispatlanmasında kullanılan delillerin adli yargıya intikalini gerektirdiği durumlarda, sunulan delillerin Adli Yargı tarafından Vergi Hukukuna göre değil, Ceza Hukukuna uygun olarak ortaya konması gerektiği yolunda kararlar verilmekte, ya da uygulamaya başlangıçta da bu şekilde yön verilmektedir.

Örneğin; Vergi incelemesi sonucunda sahte belge kullandığı tespit edilen yükümlünün bu fiil dolayısıyla , V.U.K.’nın 359/b.maddesindeki Kaçakçılık Suçunu işlediği ve onsekiz aydan üç yıla kadar ağır hapis cezasının hükmolunacağını belirtilmesi nedeniyle Cumhuriyet Savcılığına suç duyurusunda bulunulması gerekmektedir.

Ancak konu ile ilgili olarak yayımlanan 306 seri nolu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğinde; Kanunda belirtilmemekle birlikte Ceza Kanununda Suçun oluşumu için gerekli olan kasıt unsurunun varlığı ile İnceleme Elemanlarının sahte

faturanın bilerek kullanıldığını ortaya koyması, bilerek kullanmayanlar hakkında yalnızca aynı yasanın 344/2.maddesi gereğince bir kat vergi ziyayı cezası kesilmesi gerektiği belirtilmektedir.

Bu durumda Vergi İncelemesi sonucunda düzenlenen inceleme tutanaklarında yükümlülerin “bilerek kullanmadım” şeklindeki ifadeleri bu suçun oluşmadığına, diğer bir deyimle kasdın olmadığına dair karar verilmesi için yeterli midir? Ya da yükümlünün “bu faturalar muhteviyatındaki malları gerçekten aldım” şeklindeki ifadesi bu malın gerçekten alındığını kabul etmek için yeterli midir?

Kanımızca, 306 seri nolu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği’nin VUK’nun 359.maddesi hükmü ile olan uyumu ve çeliştiği noktalara kısaca değinerek bu konuya bakmakta fayda bulunmaktadır. Söz konusu tebliğin 2.ve 3.parağrafları aynen şöyledir:

“Bilindiği üzere, 213 sayılı Vergi Usul Kanununun(1) 4369 sayılı Kanunla(2) 29/07/1998 tarihli ve Mükerrer 23417 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır. Değişmeden önceki 344 üncü maddesinin 2 numaralı bendinde, sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenlemek veya bunları bilerek kullanmak kaçakçılık fiili olarak belirlenmiş ve bu belgeleri düzenlemek yada bilerek kullanmak suretiyle vergi ziyanı neden olunması halinde oluşan kaçakçılık suçunu işleyenler hakkında hükmolunacak ağır hapis cezası da değişmeden önceki 359 ncu maddenin 2 numaralı bendinde düzenlenmiş idi.

4369 sayılı Kanunla, 01/01/1999 tarihinden geçerli olmak üzere ceza hükümlerinde bazı değişiklikler yapılmış ve kaçakçılık suçları ile bu suçlar için hükmolunacak hapis cezalarına yeniden düzenlenen 359 uncu maddede yer verilmiştir. **Bu düzenlemede kasıt unsuru taşıyan ve aynı zamanda nitelikli fiiller kaçakçılık suçu olarak**

belirlenmiş ve sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenlenmesi veya bunların kullanılması da kaçakçılık suçları arasında sayılmıştır. “

Özellikle tebliğin 2.paragrafının son cümlesinde belirtilen **“kasıt unsuru taşıyan ve aynı zamanda nitelikli fiiller “** deyimini ile maddenin lafzında ve ruhunda var olan suçun unsurlarının oluştuğunu da teyid etmesine rağmen, söz konusu tebliğde ayrıca bilerek kullanıldığının da ispatı İnceleme Elemanına yüklenmiştir.Oysa,sahte faturanın kullanılmış olması,suçun oluşumu açısından gerek maddi unsurunun ,gerekse manevi unsurunun varlığı da gerçekleşmiş olacağından ,İnceleme Elemanı tarafından ayrıca bunu ispatla yükümlü tutulmasının gerekmediği ,buradaki kasıt unsuruna bağımsız yargılama sırasında yargıç tarafından karar verilmesi gerektiği düşünülmektedir.

Ancak 306 seri nolu VUK Genel Tebliğinin İnceleme Elemanları açısından bağlayıcılığı tartışmasına girmeden, bu tebliğ hükümleri çerçevesinde suçun oluşup oluşmadığına ilişkin karar verme sürecinin yükümlü ifadeleri ile değil, yükümlünün faaliyetiyle ilgili defter ve belgeleri ile diğer ispat edici vesikalarla ve iktisadi, teknik icapları birleştirilerek değerlendirilmesinin ceza yargılamasına hazırlık olması açısından delil olarak daha etkin olacağı kanısındayız.

B-Vergi Hukuku Açısından Özellik Gösteren Durumlar :

Vergi İncelemelerinin yapılmasının planlanmasından (Sektörel bazda ya da Yükümlü bazında) sonuçlanmasına kadar olan süreçte gerek yükümlülerden alınan ifadelerin ,gerekse yükümlü ile ilgili ya da işin konusu ile ilgili veya işlemlere taraf olan kişilerden alınan ifadelerin vergilendirmeye esas olarak “delil” niteliğinde değerlendirilmesi sırasında genel olarak şu kriterler dikkate alınmaktadır:

1- İfade sahibinin konu ile ilgili olması,

2- İfade edilen konuların olayın gerçek mahiyetini ortaya koyacak derecede bir öneme sahip olması, ya da alınan ifadelerin olayın gerçek mahiyetini ortaya koymaya ve artık kuşkuyla yer veremeyecek yeterlikte olması,

3- İfade edilen konunun iktisadi, ticari ve teknik icaplara uyması veya olayın özelliğine göre mutad olması,

Gerekmektedir.

Yapılan vergi incelemeleri sonucunda vergiyi doğuran olayın salt bu ifadelere dayanarak ortaya konması durumunda yukarıda sayılan kriterlere uygun şekilde alınmış ifadelerin olması gerekmektedir. Vergi İncelemesi sırasında tespit edilen ve Vergi Usul Kanununda yer alan defter kayıtları ve ispat edici kağıtlarla vergiyi doğuran olayın tespiti halinde, ifadelerin destekleyici mahiyette olmasından öte bir anlam ifade etmeyeceği için burada yükümlü ya da tanık ifadeleri şekli olarak kalacaktır.

Yukarıda 3 başlık halinde sıraladığımız ilkelereye uygun alınan ifadelerle birlikte alınan ifadelerin vergiyi doğuran olayla orantılı, ya da başka bir deyişle yeterli derecede olması da bir başka önem taşımaktadır. Serbest ve Ekonomik delil ve ispat anlayışı ile 2365 sayılı kanunla konulan VUK'nun 3.maddesinde bu hükümlerle Vergi incelemeleri sırasında kayıt dışılığın tespit ve ispatı açısından önemli bir delil ortaya konabilmektedir. Bu tür delillerin her zaman idare lehinde olması vergide adalet ve eşitlik prensibine uymayacağından, yükümlülerin de bu delillerden yararlanarak olayların gerçek mahiyetini ispatlayabileceği gerçeğini de gözden uzak tutmamak gerekir.

Örneğin; Vergi İnceleme elemanının yükümlüden ya da yükümlünün faaliyet konusuna mal alış ve satışından dolayı taraf olan bir kimseden

aldığı ifadelerden bu sektördeki kar oranının ortalama % 50 olduğundan, ya da işleme konu emtianın alış-satış fiyatlarının tutarlarından hareketle tarhiyat önerilmesi, diğer verilerle desteklenmediği sürece yeterli bir delil olarak düşünülmemelidir. Bu durumun yükümlünün defter ve belgelerindeki alış ve satışlarından, sektördeki diğer emsal işletmelerden, ilgili meslek odalarından ya da kuşkuyla yer bırakmayacak sayıda tanık ifadeleri ile desteklenmesi delil olarak ispat aracı olma özelliğini artıracaktır.(Bu durum elbette re'sen takdir nedeninin varlığı halinde, veri olarak düşünülebilir. KVK'nun 13.Md.'nde düzenlenen "Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı" düzenlemesi ile ilişkilendirilmemelidir.)

Konu ile ilgili bazı Danıştay Kararlarında şöyle hükümler verilmiştir:

"Tanık ifadeleri ispatlama aracıdır"

Davacının kayıtlarına intikal ettirdiği faturaları düzenleyen, dolayısıyla olayla ilgileri açık olan şahısların ifadelerinden, söz konusu faturaların gerçekte tüccardan alınan zirai ürünler nedeniyle değil, doğrudan müstahsilden ürün alındığı halde stopaj mükellefiyetinden kaçınmaya yönelik olarak düzenlediği yani içeriği itibarıyla yanıltıcı oldukları anlaşılmaktadır.(4.D.17.10.1991 gün ve E.1988/4717,K.1991/3180)

"Müşterilerin kendi kayıtlarına uymayan ifadelerine itibar edilemez"

213 sayılı V.U.K.'nın 2365 sayılı kanunla değişik üçüncü maddesine göre vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyetinin vergiyi doğuran olayla ilgisi tabii ve açık bulunan şahit ifadelerinin ispat vasıtası olarak kullanılabileceği kabul edilmiştir.Ancak, bu husus,kayıt ve belge düzenine bağlı vergi usulü ve yargılamasında,usulüne uygun düzenlenmiş belgelerin aksinin şahit ifadeleri ile ispat edileceğinin

kabulünü de gerektirmez. Bir delilin aksi, ancak aynı değerde bir delille kanıtlanabilir. Alıcılar gerçek usulde vergiye tabi ticaret erbabı olduklarına göre, yapılan işlemlerin onların defterlerinde takibinin mümkün olacağı kuşkusuzdur. Bu durumda müşteri defterlerinde karşıt inceleme yapılmaksızın salt ifadesine başvuru olanların soyut cevaplarına dayanarak satış bedelinin olduğundan düşük gösterildiği binnetice defterlerin ihticaca salih olmadığı kabul edilerek, üstelik bu ifadelerin, ifade verenler dışındaki müşterilere yapılan satışlara da uygulanmak suretiyle re'sen matrah tayininde isabet görülmemiştir. (4.D.24.08.1986 gün, E.1985/5206, K.1986/1684)

“Mükellefin velayet altındaki oğlunun ve bir kez muamelede bulunduğu müşterisinin beyanları kanıt olarak kabul edilemez” (4.D.21.03.1985 tarih ve E.1984/816, K.1985/816)

“Taraf olmayan şahit ifadesi”

Kira kontratında gösterilen bilginin aksi, kirada taraf olmayan kimselerin ifadeleri ile kanıtlanamaz. (4.D.06.03.1985 gün, E.1984/478, K.1985/714)

“Noter satış senedinin sahteliği veya geçersizliği tespit edilmeden, satıcıların satış senedinde belirtilenden farklı fiyatla satış yaptıkları yolundaki ifadelerinin maddi delil niteliğinde olmayacağı” (4.D.13.02.1985 gün, E.1984/3807, K.1985/374)

“Alıcı beyanları delil olarak kullanılır. Ancak az miktardaki alıcı beyanı tüm satışlara teşmil edilemez” (4.D.19.12.1984 gün, E.1984/1487, K.1984/4594)

“Mükellefle aralarında niza bulunmayan daire alıcılarının ifadeleri delil olarak kabul edilir” (4.D.23.02.1979 gün, E.1978/1693, K.1979/460)

“Alıcı ifadelerinin delil olması”

Anlaşmazlık konusu olayda yükümlünün tekliif yılında satışını yaptığı otomobiller için düzenlediği satış belgeleri üzerinde ve alıcılar nezdinde yapılan karşıt inceleme sonunda ifadelerine başvuru olan 15 alıcının hepsi satış faturalarında belirtilen değerlerin gerçek satış bedellerini yansıtmadığını ve bu belgelerde yazılı değerden daha fazla bedelle araç satın aldıklarını bildirdikleri ve alıcıların gerçek usulde gelir vergisi mükellefi olmaları sebebi ile araç alış bedellerini yüksek bildirmeleri kendilerine bir menfaat sağlamayacağı gibi birçok alıcının satıcıyı mağdur etmek amacıyla aynı yönde ifade verebileceklerini düşünmekte mümkün değildir. (4.D.16.01.1979 gün, E.1979/1433, K.1979/141)

“Mükellefle aralarında niza bulunan müşteri beyanları mükellef aleyhine delil teşkil etmez” (4.D.15.02.1978 gün, E.1977/3507, K.1978/465)

Yukarıda değişik konularda ve tarihlerde verilen Danıştay kararlarında da görüleceği üzere, ifadelerin Vergi Hukuku açısından delil olarak değerlendirilmesi sırasında dikkate alınan ilkeler, genel olarak değiştiğimiz ve Vergi Usul Kanununun 3.maddesi hükmünde belirtilenler çerçevesinde oluşmakla birlikte, olayların türlerine göre delil olma özellikleri değişebilmektedir. (Alıcı ifadelerinin belli sayılarda olması, mükellefle aralarında niza bulunan alıcı ifadelerinin mükellef aleyhine delil oluşturamayacağı v.b.)

C- Ceza Hukuku Açısından:

Yazımızın III. bölümünde yasal düzenlemeler belirtildiği üzere, Ceza Muhakemesi Kanununda ifade ve sorgu yöntemleri; şüpheli, sanık veya tanık olarak alınacak ifadelerde belirli şekil şartları üzerine oluşturulmuştur.

Bu düzenlemelerde bariz bir şekilde fark edileceği üzere Ceza Muhakemesi Kanununda ifade ve sorgu için yapılan düzenlemeler daha katı koşullar belirlenmiş, bu düzenlemelerle, Vergi Usul Kanunu arasındaki en önemli fark ise sanık ya da tanık zorla getirilebilirken, mükellefler ya da bilgisine başvurulacak tanıklar zorla getirilememekte, ancak istenen bilgilerin yazılı ya da sözlü olarak bildirmemesi halinde özel usulsüzlük cezası uygulanmaktadır.

Diğer taraftan, Ceza Muhakemesi Kanununda Sanık ya da Tanık yemin ettirilerek ifade verdiği halde, Vergi Usul Kanununda ;" Vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyeti yemin hariç her türlü delille ispatlanabilir" şeklinde hüküm bulunmaktadır.

Ceza Muhakemesi Kanununda delillerin değerlendirilmesi sırasında delillerin kanunda belirtilen olumsuz koşullarda alınması halinde delil olarak değerlendirilemeyeceği belirtilmektedir. Nitekim CMK'nun 148.maddesinde bu koşullar sayılmış;

148.Madde, şüpheli veya sanığın beyanının hür iradesine dayanması gerektiği ilkesini koymaktadır. Böyle olunca, özgür iradeyi engelleyici nitelikte hiçbir davranışa başvurulamaz. Birinci fıkranın ikinci tümcesinde yer alan ve özgür iradeyi engelleyici nitelikteki eylemler aslında örnek olarak gösterilmektedir: Kötü davranma, işkence, ilâç verme, yorma, aldatma, bedensel cebir ve şiddet gibi bazı araçlar uygulanamaz. Bu hâllerin ortak nitelikleri ruhsal veya bedensel müdahale olarak, iradeyi bozmalardır. Ayrıca ikinci fıkra, iradeyi bozacak nitelikte kanuna aykırı yarar vaat edilemeyeceğini de hükme bağlamıştır.

217/2.maddesinde de "Yüklenen suç, hukuka uygun bir şekilde elde edilmiş her türlü delille ispat edilebilir." Şeklinde hüküm altına alınmıştır.

İfade alma ve sorguda yasak yöntemler de temelde aynıdır. Ancak son derece önemli iki yeni düzenleme getirilmiştir. Bu hükümler 213 ve 217/2 ile birlikte değerlendirilmez.

Buna göre;

a) Şüphelinin ve sanığın ifadesi müdafii olmaksızın kolluk tarafından alınmış ise ve bu ifade hakim veya mahkeme huzurunda doğrulanmamış ise bu ifade hükme esas alınamaz. Bu

durumda Kolluk ifadesinin hükme esas alınabilmesi için; ya şüpheli veya sanığın ifadesinin müdafii huzurunda alınmış olması ya da kolluğun müdafii olmadan aldığı ifadenin hakim veya mahkeme huzurunda ifadesi alınan şüpheli veya sanığın bu ifadeyi doğrulaması gerekecektir (m.148/4).

b) İfadesi alınmış olan şüphelinin aynı olayla ilgili olarak yeniden ifadesinin alınması gerektiğinde, ikinci kez alınacak bu ifade alma işlemi ancak C. Savcısı tarafından yapılabilecektir (m.148/5).

Anayasanın 38/8.maddesinde "kanuna aykırı olarak elde edilen bulgular delil olarak kullanılmaz" denilerek bu kapsam genişletildi. Delil yerine bulgu hukuka aykırılık yerine kanuna aykırılık kavramı konuldu. Kanun deyişi ile tüm mevzuat dikkate alınacak hale gelmişti. Anayasa kuralı haline gelince sadece ceza yargılaması değil tüm yargılamalarda ve disiplin yargılamalarında delil yasakları dikkate alınır hale gelmiştir. CMK da Anayasanın bu hükmüne paralel bir düzenleme getirilmiştir.

Yapılan düzenlemelerden de görüleceği üzere, Ceza Hukukunda gerek Sanık gerekse Tanık ifadelerinin daha çok başvurulacak bir delil sistemi olması olayların doğasından kaynaklanan bir gerekliliktir. Bu itibarla suçun oluşumunu ortaya koymak için teknik bilgi ve belgeler, Vergi Hukukuna oranla daha az derecede etken olduğundan (Teknoloji geliştikçe bu delillerin önemi de artmaktadır.) bu delil sistemindeki katı kurallar da bu açıdan zorunluluk olarak ortaya çıkmaktadır.

V-SONUÇ:

Vergi Hukuku ve Ceza Hukukundaki ifade kavramının Özellikle Vergi İncelemelerinde "Delil" olarak değerlendirilmesinde hangi ilkelere dikkate alınması gerektiği konusunda gerek

yasal düzenlemeler, gerekse bu konudaki yargı kararlarına yer verilerek yapılan değerlendirmelerimiz sonucunda;

Vergi İncelemelerinde kullanılan delillerde, "ifade" nin önemli bir yere sahip olmasına rağmen, iktisadi ve teknik icaplara uygun ve olayın özelliğine göre mutad olması gerekliliğinden hareketle, elde edilmesi mümkün olan diğer karinelere aykırı olmaması, kuşkuya yer bırakmayacak yeterlikte olması, olayla ilgisi olan kişilere ait olması, tanık olan kişilerin yükümlü ile niza durumunun bulunmaması gibi bir takım diğer etkenlerle de uyumu aranmaktadır.

Ceza Hukuku açısından ise Sanık ve Tanık ifadelerinin alınmasındaki şekil şartları üzerinde yapılan düzenlemelerin durumu dikkat çekmektedir. Bu da gerek Anayasa'da, gerekse Ceza Muhakemesi Kanununda yasalara uygun şekilde alınmayan ifadelerin delil olarak değerlendirilemeyeceği, ifadenin alınmasında özgür iradenin bulunması gerektiği, kötü muamele şartları içinde alınan ifadelerin bu iradeyi yansıtmayacağı, bu nedenle de delil olarak dikkate alınmayacağı ilkesi benimsenmiştir.

Vergi incelemeleri sırasında yükümlülerin adli yargıyı ilgilendiren Hürriyeti Bağlayıcı Cezalarla ilgili fiilleri yönünden yapılan uygulamada ise; Her ne kadar suç ve cezası Vergi Usul Kanununda tanımlanmış olsa bile bu fiiller ile ilgili yapılacak tespitler sırasında, Vergi Usul Kanununda belirlenen incelemeye yetkili olanların yetki ve sorumluluklarını kullanırken, inceleme sonucunda ki yaptırımların ceza yargılamasında da uygulanabilir olması gerekmektedir.

Bu durumda incelemeye yetkili olanlar tarafından Ceza Muhakemesi Kanununda belirlenen ifadelerin alınması ile ilgili hükümlerden de yararlanılması, bu şekilde elde edilen delillerin, suçun oluşması için gerekli tüm unsurları açısından

değerlendirilmesinin de yargılama sürecinde izlenen yöntemlerle eşgüdüm içinde olması gerektiğini düşünmekteyiz.

Yargının bu konuda, Ceza Kanununda düzenlenmeyen suç ve cezaların teknik açıdan sorunlar yarattığını, bu nedenle bu hükümlerin Ceza Kanununda bulunması gerektiği yolundaki görüşleri değişik zamanlarda ve zeminlerde belirtilmektedir. Yapılan vergi incelemeleri sırasında alınan ifadelerin delil niteliğinde değerlendirilmesi bakımından Ceza Muhakemesi Kanunundaki ilkelerden, Vergi Usul Kanununun incelemeye yetkili olanlara tanıdığı yetki ve sorumluluklar içerisinde yararlanılmasının, Yargının da bu konudaki kaygılarını gidereceği görüşündeyiz.

YARARLANILAN KAYNAKLAR

- 1- 213 sayılı Vergi Usul Kanunu
- 2- 306 seri nolu VUK Genel Tebliği
- 3- 5271 sayılı Ceza Muhakemesi Kanunu
- 4- Yılmaz Özbacı, Vergi Usul Kanunu Yorum ve Açıklamaları
- 5- İsmet Özkorul, İfade ve Sorgu