

VERGİ USUL KANUNU'NUN 367. MADDESİNE GÖRE DAVA ŞARTI

LITIGATION CONDITION ACCORDING TO ARTICLE
367 OF TAX PROCEDURE LAW



Cemali EKER*

ÖZ

Tamamlayıcı ceza hukuku kapsamında yer alan vergi kaçakçılık suçu Türk Ceza Kanunu'nda değil Vergi Usul Kanunu'nda düzenlenmiştir. Buna paralel olarak vergi suçuna yönelik olarak açılacak kamu davasında izlenen yolda da diğer suçlardan farklı bir usul benimsenmiştir. Bu çalışmamızda Vergi Usul Kanunu'nun 367. maddesinde düzenlenen ve aynı Kanun'un 359. maddesinde yer alan bir suçun tespiti halinde Başsavcılıklara bildirilmesi zorunlu olan husus ya da hususların neler olacağı irdelenmiş olup vergi kaçakçılık suçuna yönelik olarak açılacak kamu davasında izlenen usule değinilmiştir.

Anahtar Kelimeler: Vergi Suçu, VUK 359, Mütalaa, Dava Şartı

ABSTRACT

Tax evasion offence, which exists within the supplementary criminal law, is regulated under Tax Procedure Law, not Turkish Criminal Law. In parallel with this, the method for the criminal proceedings differs from those for other offences. This study explores the provisions under Article 367 and 359 of Tax Procedure Law, and the procedures of criminal proceedings.

Keywords: Tax offence, TPL 359, deliberation, litigation condition

* Vergi Müfettişi

1- GİRİŞ

Vergi Usul Kanunu'nun 359. maddesinde kaçakçılık suçu sayılacak haller sayılmış olup aynı Kanun'un 367. maddesinde ise 359. madde kapsamındaki suçların tespiti durumunda keyfiyetin Cumhuriyet Başsavcılığı'na bildirilmesi mecburi kılınmıştır. Türk Ceza Kanunu kapsamında yer alan suçlar için Cumhuriyet Savcılarının doğrudan doğruya soruşturma yetkileri varken bu yetki Vergi Usul Kanunu'nun 359. maddesi kapsamındaki suçlar için geçerli değildir. Vergi Usul Kanunu'nda düzenlenen vergi suçu TCK dışında düzenlenmiş ve "tamamlayıcı ceza hukuku" olarak ifade edilen diğer suçlardandır.¹ Savcılığa bir ihbar ulaşması durumunda dahi bu durumun inceleme yapılmak üzere vergi dairesine bildirilmesi mecburi olup kamu davası açılması da inceleme neticesinin Cumhuriyet Başsavcılığı'na bildirilmesine bağlıdır. Kamu davası açılmasının inceleme neticesine bağlanmasının kaçakçılık suçlarının tespitinin teknik bilgi ve çalışma gerektiriyor olmasından kaynaklanmaktadır.

2- VERGİ SUÇUNUN TESPİTİ ve BİLDİRİLMESİ

Vergi ceza hukukunun temel kavramı olan vergi suçu; yasalarla ödevli bulunan vergi yükümlüsü veya vergi sorumlusu tarafından ya da vergilendirme işlemlerindeki görevliler tarafından vergi Kanun'larında gösterilen maddi ve biçimsel yükümlülüklere aykırı olarak işlenen fiillerdir.² Tanımdan da anlaşılacağı üzere vergi suçunu ortaya çıkarmak belli teknik bilgi ve çalışma gerektirmekte olup bu husus incelemeye yetkili olanların uzmanlık alanına girmektedir. Bundan dolayı bu suçların soruşturma şekli diğer suçlardan ayrı değerlendirilmiştir.

Vergi Suçlarının bildirilmesinde VUK'un 367. maddesi ile düzenleme yapılmıştır. İlgili yasa hükmü gereğince yaptıkları incelemeler sonucunda hürriyeti bağlayıcı cezayı gerektiren kaçakçılık ve iştirak suçlarını tespit eden inceleme elemanları durumu Cumhuriyet Başsavcılığı'na bildirmek zorundadırlar. Yine ilgili yasa hükmü gereğince kamu davasının açılması inceleme neticesinin Cumhuriyet Başsavcılığı'na bildirilmesine bağlanmıştır. Diğer bir deyişle vergi suçunun inceleme elemanı tarafından savcılığa bildirilmesi dava şartı olarak belirtilmiştir. İnceleme elemanları Vergi Usul Kanunu'nun 367. maddesi dışında Türk Ceza Kanunu'nun 279. maddesi gereğince de görevleriyle bağlantılı bir suç öğrenmeleri durumunda bu suç ilgili makamlara bildirmekle yükümlüdürler. Görüleceği üzere her iki düzenlemede de bildirim zorunluluğu suça ilişkin olup failin ve/veya suç işleme saikinin bildirileceği yönünde bir düzenleme yapılmamıştır. VUK'un vergi incelemelerini ilgilendiren maddelerinde de (134-147) inceleme elemanlarının kaçakçılık fiillerinin faillerini tespit etmeleri ve bildirmeleri yönünde bir düzenleme mevcut değildir. Kısacası dava şartı, vergi suçunun Cumhuriyet Başsavcılığı'na (mütalaa ile birlikte) bildirilmesi olup fail yada failerin bildirilmesi değildir.³

Fail ya da failerin tespit edilmesi ayrı teknik bilgi ve çalışma gerektirmekte olup, bu hususları tespit etme Ceza Muhakemesi Kanunu'na göre Cumhuriyet Savcılarının görev alanına girmektedir. Vergi Müfettişleri tarafından tanzim edilen vergi suçu raporlarında fail olarak gösterilen şahıs ya da şahıs-

¹ Vergi Müfettişi

² D. Şenyüz, "Vergi Ceza Hukuku, Vergi Kabahatleri ve Suçları, Ekin Basın Yayın Dağıtım, 2011, s.360

³ M. Altundış, "Vergi Usul Kanunu'nda Yer Alan Vergi Suç ve Cezaları ile Yeni Türk Ceza Kanunu'nun Bu Suçlara Etkisi" Ankara Barosu Dergisi • Yıl: 65 • Sayı: 1 • Kış 2007

⁴ A. Demirci, "Vergi İncelemelerinde Tespit edilen kaçakçılık suçlarının ve Diğer Suçların İlgili Mercilere Bildirilmesi", http://aresadenetim.com/y_detay.php?m=VERGI-INCELEMELERİNDE-TESPIT-EDİLEN-KACAKCILIK-SUCLARININ-VE-DIGER-SUCLARIN-ILGILI-MAKAMLARA-BILDIRILMESI, Erişim Tarihi: 06 Temmuz 2015

lar yapılan araştırma sonucu değil Vergi Usul Kanunu ve Türk Ticaret Kanunu hükümleri gereğince şirketleri yönetme ve temsil yetkisine o şahıs ya da şahısların sahip olmasından kaynaklanmaktadır. Diğer yandan Vergi Müfettişleri tarafından tanzim edilen ve mütalaası alınan vergi suçu raporlarında yazılı şahıs dışındaki şahısların isimlerinin vergi suçu raporlarında yer almaması nedeniyle yargılamaması düşüncesi belli kişilerin yargılanması üzerine adli makamlara emir ve talimat niteliğinde olacaktır. Örneğin suç sayılan bir fiili bizzat işlememesine karşın, bir başkasını araç olarak kullanan; mesela çocuğunun üzerinde hakimiyetten yararlanarak VUK'a göre tutulması gerekli defterlerin yok edilmesinin sağlanması şeklinde gerçekleşebilecek dolaylı faillik durumunda⁴ bu suçun Başsavcılığa bildirilmesi inceleme elemanının göreviyken, suçun failinin baba mı yoksa çocuk mu olduğunun tespiti Savcının görev alanına girmektedir.

3- KONUYLA İLGİLİ YÜKSEK MAHKEME GÖRÜŞÜ

Konuyla ilgili olarak Yargıtay Ceza Genel Kurulu 11.07.2014 tarih ve 2014/366 no'lu kararında özetle, (İlgili dava 2005 yılını ilgilendirmektedir.) 'Sahte fatura kullanmak suçundan sanığın mahkumiyetine ilişkin hükmün incelenmesinde; uyumsuzluk; sanık hakkında sahte fatura kullanmak suçundan açılmış bir kamu davası olup olmadığı ve buna bağlı olarak bu suçlarda dava şartı olan Vergi Dairesi Başkanlığı mütalaasının bulunup bulunmadığının belirlenmesine ilişkindir.

Belgesiz yapılan alım ve hizmetin başka bir mükellefin belgesi ya da sahte belgeyle belgelendirilmesi halinde belgenin gerçek muamele veya duruma dayanmadığından sahte olduğunun kabulü gerekir.

Ceza Hukukunda "mütalaa" kimi suçlardan dolayı kovuşturma yapılabilmesi için o suçtan dolayı hak ve menfaatleri ihlal edilen kurumun suç hakkında verdiği yazılı görüştür. Bu anlamda vergi ceza hukukunda vergi idaresinin mütalaası, Yargıtay'ın da kararlarında istikrarlı bir biçimde benimsediği üzere, "kovuşturma/yargılama şartı" olarak kabul edilmektedir.

Vergi suçu raporu, mütalaa, iddianame ve yerel mahkeme kararında değerlendirilen eylem aynı olup, iddianamede unsurları gösterilen suça dair fiil ve faili hakkında yerel mahkemece hüküm kurulmuştur. Vergi Dairesi Başkanlığı mütalaasında bu eylemin "muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge kullanmak" suçunu, iddianame ve yerel mahkemece ise "sahte belge kullanmak" suçunu oluşturduğu kabul edilmiştir. Mahkeme fiilin nitelendirilmesinde mütalaa ya da iddiayla bağlı olmadığından fiilin nitelendirilmesini serbestçe yapabilecektir.

Bu nedenle, somut olayda iddianamede unsurları gösterilmeyen, başka bir anlatımla davaya konu olmayan fiilden hüküm kurulduğu ve dava şartı gerçekleşmediğinden söz edilemeyeceğinden, Özel Daire bozma kararında isabet bulunmamaktadır.' demiştir.

Yukarıda Genel Kurul Kararında da görüleceği üzere 359. maddede yazan ve mütalaada "muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge kullanmak" iddianame ve yerel mahkemece ise "sahte belge kullanmak" olarak dikkate alınan kaçakçılık suçunun nitelendirilmesinde mahkemenin mütalaaya bağlı olmaksızın fiili serbestçe nitelendirebileceği belirtilmiştir."Teknik bir çalışma gerektiren böyle bir konuda Genel Kurul'un mütalaa şartı aramıyor olmasına rağmen yine teknik bir çalışma gerektiren ve adli makamların konusuna giren suç failinin değişmesi durumunda dava açmak için vergi suçu raporu yazılması gerekeceği hususu Genel Kurul Kararına da ters düşmektedir.

⁴ D. Şenyüz, "Vergi Ceza Hukuku, Vergi Kabahatleri ve Suçları, Ekin Basın Yayın Dağıtım, 2011, s.487

4- DEĞERLENDİRME ve SONUÇ

Yukarıdaki tüm açıklamalar sonucunda kanaatimizce Vergi Usul Kanunu'nun 367. maddesinde yer alan 'Kamu davasının açılması, inceleme neticesinin Cumhuriyet başsavcılığına bildirilmesine talik olunur.' ibaresindeki anlaşılması gereken yapılan inceleme sonucunda Vergi Usul Kanunu'nun 359. maddesinde yer alan bir suçun tespit edilmesi durumunda ortaya çıkan suçun bildirilmesinin dava şartı olduğu, ayrı teknik bilgi ve çalışma gerektiren vergi müfettişlerin görev ve yetkisine girmeyen fail yada faillerin bildirilmesi olmadığıdır. Bundan dolayı adli ve idari makamlar arasında bu husustaki uyumsuzluğun ortadan kaldırılması için Vergi Usul Kanunu'nun 367. maddesinde geçen 'inceleme neticesinden' ne anlaşılması gerektiği yönünde bir düzenleme yapılması hem yargılama sürelerinin kısılması, hem adli ve idari makamların arasındaki yazışmaların ortadan kaldırılarak kırtasiyeciliğin önlenmesi, hem de görev ve yetki çerçevesinin belirlenmesi açısından sıhhatli olacaktır.

KAYNAKÇA

- 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu, 10.01.1961 Tarih ve 10703 Sayılı Resmi Gazete.
- 5271 Sayılı Ceza Muhakemesi Kanunu, 17.12.2004 Tarih ve 25673 Sayılı Resmi Gazete.
- Şenyüz, D. "Vergi ceza Hukuku, Vergi Kabahatleri ve Suçları, Ekin Basın Yayın Dağıtım, 2011
- http://aresadenetim.com/y_detay.php?m=vergi-incelemelerinde-tespit-edilen-kacakcilik-suclarinin-ve-diger-suclarin-ilgili-makamlara-bildirilmesi, Erişim Tarihi: 06 Temmuz 2015