

VERGİ KAÇAKÇILIĞI İLE MÜCADELEDE YENİ BİR MODEL: VERGİ POLİSİ MÜESSESESİ (FRANSA ÖRNEĞİ)

Doç. Dr. Elif PÜRSÜNLERLİ ÇAKAR*
Doç. Dr. Fatih SARAÇOĞLU**

ÖZET

Vergi polisleri, vergi kanunlarında öngörülen ihlalleri araştırmak ve tespit etmekle görevli olup, vergi idaresinde görevlendirilmişlerdir. Bu kişilere “adli vergi memuru” sıfatı verilmiştir.

Ulusal, yerel ve Avrupa Birliği’ne dair tüm vergiler vergi polisinin görev ve yetki alanına dâhil bulunmaktadır. Vergi polisi salt vergisel (idari) incelemede bulunamamakta, sadece adli nitelikte olanları (ceza kanunu kapsamında bulunan) yürütebilmektedir. Yetkileri arasında; el koyma (zapt), arama, gözaltına alma, telefon dinlemeleri ve kanunda belirtilen bilgilere ulaşma serbestliği yer almaktadır.

Vergi polisi müessesesi; kayıt dışı ekonomi, kara para aklama, vergi cennetleri ve off-shore bankalar ile mücadele etmek, vergi tahsilatında etkinlik sağlamak gibi amaçlarla geliştirilmiş olup; vergi incelemesi aşamasında adli yetkilerle donatılan vergi memurlarının bu yetkileri tartışmalara yol açmıştır.

Ülkemizde yoklama müessesesinde bunu gerçekleştirenlerin zapt ve tasfiye yetkileri ile aramada defter ve belgelere el koyma yetkileri, vergi polisi müessesesindeki gibi, vergi inceleme elemanlarının adli yetkilerine benzer özellik göstermektedir.

Anahtar Kelimeler: Vergi polisi – Vergi kaçakçılığı – Yoklama – Arama – Yetki

*Kırıkkale Üniversitesi, Hukuk Fakültesi, Maliye ve Ekonomi Bölümü Öğretim Üyesi, elifpursunlerli@gmail.com

**Gazi Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, Maliye Bölümü Öğretim Üyesi, fatihsaracoglu@gazi.edu.tr

A NEW MODEL COMBATING AGAINST TAX EVASION: TAX POLICE ESTABLISHMENT (THE CASE OF FRANCE)

ABSTRACT

Tax police, have been appointed in the tax administration, to identify and search the violations set forth in the tax laws. The “criminal tax officer” title is given to these persons.

Nationally, local and the European Union taxes are included into the duties and powers of tax police. The tax police can not realise absolute (administrative) tax audit, they can carried out that only a judicial nature (the scope of criminal law). Between their powers; seizure, search, detention, wiretaping and the freedom of access to information contained in law is located.

Tax police establishment, has been developed to combating for such purposes; the informal economy, money laundering, tax havens and off-shore banks and to ensure efficiency in tax collection; the authorities of tax officers who equipped with forensic duties has led to this debate.

In our country, those who do so the seizure and liquidation powers on the polling and the power of seizure to books and documents on the search, such as the tax police establishments, shows similar characteristics to the tax audit officers judicial powers.

Keywords: Tax police, tax evasion, polling, search, power.

GİRİŞ

Vergi polisi müessesesi; kanundaki ifadesiyle adli vergi memuru, ulusal ve uluslararası bağlamda vergi kaçakçılığının önlenmesi amacıyla son yıllarda Avrupa ülkelerinde uygulanan ve çeşitli açılardan eleştirilen, adli polis niteliğindeki bir uygulama olarak karşımıza çıkmaktadır.

Özellikle 2008 ekonomik kriziyle birlikte uluslararası sermaye hareketlerindeki artış, kara para aklama faaliyetleri, vergi cennetleri ve off-shore bankalarına yönelik, ülkelerde sermaye birikiminin korunması

ve artırılması amacıyla, ulusal ve uluslararası boyutta vergi kaçakçılığıyla mücadelenin önemini arttırmıştır. Vergi polisi müessesesinin oluşturulması, bu politikanın bir sonucu olarak ortaya çıkmıştır.

Çalışmada, öncelikle vergi polisi müessesesinin Fransa'da uygulanış biçimi incelenecektir. Bu çerçevede vergi polisi kavramı açıklandıktan sonra, vergi polisinin görev ve yetkileri ortaya konulacak ve ortaya çıkış nedenleri incelenecektir. Daha sonra vergi polisi müessesesinin olumsuz yönleri açıklanacaktır. Çalışmanın son bölümünde ise Türkiye'de vergi idaresinin mükellefleri denetleme yöntemlerinden olan yoklama ve arama müesseselerindeki benzer yetki tartışmaları ortaya konulacaktır.

I. VERGİ POLİSİ KAVRAMI VE VERGİ POLİSİNİN GÖREV VE YETKİLERİ

A. Vergi Polisi Kavramı

Vergi polisi müessesesi¹, Fransa'da 2009 yılı Bütçe Kanunu'nun 23. maddesinde öngörülmüş; Danıştay'ın 3-4 Ağustos 2010 tarihli kararnamele ile düzenlenmiştir² ve 4 Aralık 2010 tarihli Kararname ile oluşturulmuş bir müessesedir. İçişleri Bakanlığı nezdinde bulunan merkezi adli polis idaresine bağlı Mali ve Vergi Ulusal Araştırma Birimi (DNIFF)³ adı altında oluşturulmuştur. 6 Aralık 2013 tarihinde ise bir yasa ile Mali Cumhuriyet Savcılığı⁴ oluşturulmuştur. Mali Cumhuriyet Savcılığı ile vergi kaçakçılığı suçlarının soruşturmasını yürüten Savcılık makamı ayrı bir organ şeklinde düzenlenmiştir.

¹ Fransızca'da BNRDF (Brigade Nationale de Répression de la Délitance Fiscale) olarak adlandırılmaktadır.

² 3 Ağustos 2010 ve 4 Kasım ve 4 Aralık 2010 tarihli kararnameler ile bu müesseseye ilave düzenlemeler getirilmiştir.

³ Fransızcada Division Nationale des Investigations Financières et Fiscales olarak adlandırılmaktadır.

⁴ OCLCIFI (Office Central de lutte contre la Corruption et les infractions financières et fiscales) oluşturulmuştur. Hem BNRDF birimini hem de yeni oluşturulan BNLCCF (la brigade nationale de lutte contre la corruption et la criminalité financière) birimini kapsamaktadır.

Vergi idaresinde görevlendirilen vergi polisleri, Fransız Vergi Usul Kanunu (Code Général des Impôts) md. 1741 ve 1743’de öngörülen ihlalleri araştırmak ve tespit etmekle görevlidirler. Bu birimde hizmet veren kişilere ise yasada “adli vergi memuru”⁵ sıfatı verilmiştir.

Fransa’nın yanı sıra, İtalya, ABD, Almanya, Hollanda, Rusya ve Belçika’da da vergi polisi (adli vergi memuru) uygulaması bulunmaktadır. Vergi polisi müessesesinin uygulaması, ülkeden ülkeye farklılık göstermekle birlikte, İtalya’da “Guardia di Finanza”, vergi polisinin adli yetkilerinin en geniş olduğu uygulama biçimidir.

B. Vergi Polisinin Görev ve Yetkileri

Vergi idaresinde⁶ iki aşamalı bir görüş bildirimi üzerine Mali Cumhuriyet Savcılığına suç duyurusunda bulunabilmektedir. Suç duyurusunu takiben, uygun koşulların sağlanması durumunda, soruşturma Mali Cumhuriyet Savcısına devredilmektedir. Mali Cumhuriyet Savcılığı, kendiliğinden soruşturma başlatamamaktadır, yani soruşturma, vergi idaresinin şikâyet şartına bağlanmıştır⁷.

Vergi polisleri, başsavcı tarafından bir kez yetkilendirildiklerinde, adli polis ile aynı yetkilere sahip olmaktadır ve gerekli gördükleri araştırma ve incelemeleri yapabilmektedirler. Vergi polisleri, vergi kaçakçılığı ile ilgisi bulunmayan herhangi bir vergi incelemesine katılamamaktadırlar⁸.

Salt vergi ihlalleri (idari vergi ihlalleri), vergi polisinin yetki alanına girmemektedir. Vergi polisleri, daha önce iştirak ettiği bir vergi

⁵ Fransızcada *Officiers fiscaux judiciaires* olarak adlandırılmaktadır.

⁶ DGFIP (Direction Générale des Finances Publiques), CIF (Commission des Inractions Fiscales)’in görüşü üzerine suç duyurusunda bulunabilmektedir.

⁷ *Lutte Contre la Fraude Fiscale et la Grande Délinquance Économique et Financière: La Loi Publiée au Journal Officiel*, Clifford Chance, Client Briefing, http://www.cliffordchance.com/briefings/2013/12/lutte_contre_la_fraudediscaleetlagrand.html (Erişim tarihi: 22.01.2015).

⁸ Vergi polisleri, yalnızca Fransız Ceza Muhakemeleri Kanunu’nun (Code de Procedure Pénale) 28-2, R.15-33-29-5 vd ile 36/10/1. maddelerinde öngörülen fiilleri soruşturabilmektedirler.

incelemesi ile ilgili hiçbir incelemeye katılamamaktadırlar⁹. Yetkileri; el koyma (zapt), arama, gözaltına alma, telefon dinlemeleri ve kanunda belirtilen bilgilere ulaşma serbestliğidir¹⁰.

Suç örgütü niteliği taşıyan vergi kaçakçılığı suçlarının tespit edilmesi durumunda, gözetleme yetkileri de bulunmaktadır¹¹. Vergi polisi, Ulusal Adli Gümrük Servisi kapsamındaki incelemelerde de yer alabilmektedir. Ayrıca, yukarıda belirtildiği üzere salt vergisel (idari) incelemede bulunamamakta, sadece adli nitelikte olanları (ceza kanunu kapsamında bulunan) yürütebilmektedir.

Tüm vergiler (ulusal, yerel ve Avrupa Birliği'ne dair) vergi polisinin görev ve yetki alanına dâhil bulunmaktadır.

II. VERGİ POLİSİ MÜESSESESİNİN ORTAYA ÇIKIŞ NEDENLERİ

Vergi polisi müessesesi, ülkelerde sermaye birikimini teşvik başta olmak üzere çeşitli nedenlerle oluşturulmuştur. Bu nedenler aşağıda belirtilmiştir.

A. Vergi Kaçakçılığı ile Mücadele

Vergi kaçakçılığının tanımı uluslararası boyutta OECD tarafından yapılmış olup, buna göre “vergi kaçakçılığı, mükelleflerin yasayı ihlal etmek suretiyle verginin dışında kalmak amacıyla gerçekleştirdikleri her türlü faaliyetlerdir”¹². Fransa’da Vergi Konseyi; vergi kaçakçılığını “ödenmesi gereken vergiyi azaltmaya ve giderleri arttırmaya yönelik kesin bir suç teşkil eden bir eylemin gerçekleştirilmesi durumunda vergi kaçakçılığından bahsedilebilmektedir” şeklinde tanımlamıştır¹³.

⁹ Bulletin Officiel du Ministère de la Justice et des Libertés, 15. Dec (Aralık) 2001 tarihi sirküleri, s. 3.

¹⁰ Bulletin Officiel du Ministère de la Justice et des Libertés, s. 3.

¹¹ L'impossible Création d'une Véritable Police Fiscale, <http://www.ifrap.org/Police-fiscale-quelle-necessite-contre-la-fraude,1350.html> (Erişim tarihi: 23.01.2015).

¹² OECD Rapport, “Rapport sur la Fraude Fiscale de l'OCDE”, No: 34, Paris 1987.

¹³ *Bouvier M.*: Introduction au Droit Fiscal Général et à la Théorie de l'Impôt, 5. Édition, Paris 2003, s. 155.

Vergi polisi uygulaması ile ulusal ve uluslararası anlamda vergi kayıp ve kaçığının önlenmesi amaçlanmaktadır¹⁴. Kamu düzeninin sağlanması, vergide adalet ilkelerinin gözetilmesi ve ulusal sermaye birikiminin teşvik edilmesi de vergi kaçakçılığı ile mücadelede vergi polisi müessesesinin oluşturulma amaçları arasında yer almaktadır¹⁵.

B. Kayıt Dışı Ekonomi ve Para Aklama ile Mücadele

Kayıt dışı ekonomi; bir taraftan çok yüksek oranda vergilendirilmeye engel olmak, diğer taraftan da bazı avantajlardan yararlanmak için beyan dışı bırakılan her türlü geliri ifade etmektedir¹⁶. Kara para aklamanın genel amacı; yasal olmayan faaliyetlerden elde edilen gelirlerin yasal olarak elde edilmiş gibi mali sisteme sokulması, bir başka deyişle bu gelirlerin yasadışı faaliyetlerden elde edildiğinin gizlenmesidir¹⁷.

Bu şekilde; muhtemel denetimlerde gerekli açıklamalar yapılabilecek veya bu denetimlerin yapılmasını gerektirmeyecek şekilde bu gelirler, şüpheden uzak niteliğe kavuşturulacaktır¹⁸.

Suç gelirine kaynaklık eden en önemli suçun uyuşturucu ticareti ve bu suçtan elde edilen gelirlerin çok büyük bir bölümünün nakit kullanımının düşük olduğu ve alınan önlemler nedeniyle büyük miktarda nakit işlemlerin dikkat çektiği ülkelerde olduğu dikkate alındığında, bu gelirlerin nakit sisteme sokulması, aklayıcılar açısından daha büyük önem kazanmaktadır¹⁹. Çünkü nakit halindeki gelir, günlük kullanımlar için harcanabilecek çok küçük bir kısmı hariç kullanılmaya uygun değildir.

¹⁴ Fransa'da vergi kaçakçılığı suçunun tanımı ve unsurları CGI md. 1741 ve 1743'de yer almaktadır.

¹⁵ Lutte Contre la Fraude Fiscale ... (Erişim tarihi: 22.01.2015).

¹⁶ Alain L. - Reichman C.: Théories Contre l'Impôt, Les Belles Lettres, Paris 2009, s. 13.

¹⁷ Lumières sur les Économies Souterraines (Auteurs Collectifs), Tomes14, Edition la Découverte, Paris 2014, s. 23.

¹⁸ Pestieau P.: L'économie Souterraine, Hahette, Paris 1989, s. 33.

¹⁹ Lumières sur les Économies ..., s. 23.

Dolayısıyla nakit halindeki bu gelirin kullanılabilir hale getirilmesi, yani aklanması gerekir²⁰.

Vergi polisi uygulamasıyla, vergi kaçakçılığı gerçekleştirmek suretiyle, verginin kayıt dışına çıkarılması ve para aklamanın gerçekleştirilmeden önce önüne geçilmesi amaçlanmaktadır.

C. Vergi Cennetleri - Off-Shore Bankalar ile İlgili Vergi Kaçakçılığıyla Mücadele

Vergi yasalarını ihlâl etmek suretiyle, vergi cenneti ve off-shore uygulamaları yoluyla, vergi kaybı yaratılması durumunda vergi polisinin müdahalesi öngörülmüştür²¹.

Vergi uygulaması olmayan ya da çok düşük oranda vergi uygulanan ülkeler, vergi cenneti ülkeler olarak adlandırılmaktadır²². Vergi cennetleri, vergi oranlarının çok düşük uygulandığı, ticari gizlilik taşıyan ve çoğunlukla off-shore finans merkezleri olarak bilinen yerlerdir²³.

Off-shore finans merkezleri, diğer bir ifadeyle kıyı bankaları, bir ülkenin topraklarında kurulmakla birlikte, yurt dışında topladıkları mevduatı yine yurt dışına kullandıran ve dolayısıyla o ülkenin vergi ve bankacılık mevzuatına tabi olmadan faaliyet gösteren bankaları ifade etmektedir²⁴.

Vergi cennetine ve off-shore bankalara sermaye aktarımı yasal düzenlemelere uymak suretiyle gerçekleştirilebileceği gibi, yasaların ihlâl edilmesi suretiyle de gerçekleştirilebilmektedir. Vergi polisi müessesesi, yasalara aykırı fiiller sonucunda vergi kaçakçılığı suçunun işlenmesi

²⁰ Aklama Yöntemleri, <http://www.masak.gov.tr/tr/content/aklama-yontemleri/59> (Erişim tarihi: 24.01.2015).

²¹ Lutte Contre la Fraude Fiscale ... (Erişim tarihi: 22.01.2015).

²² Akdoğan A.: Kamu Maliyesi, Gazi Kitabevi, Ankara 2011, s. 194.

²³ Yıldız H.: Küreselleşmenin Vergileme Üzerine Etkileri ve Türkiye Açısından bir Değerlendirme, Seçkin Yayınevi, Ankara 2005, s. 54.

²⁴ Öz S.: Uluslararası Vergi Rekabeti ve Vergi Cennetleri, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara 2005, s. 166.

sonucunda ortaya çıkan suçlara yönelik olarak uygulanmaktadır²⁵. Bu kapsama gerçek ve tüzel kişiler dâhil olmaktadır²⁶.

Vergi cennetleri ve off-shore bankalara vergi kaçırmak suretiyle para aktarılması, vergi polisi uygulamasının ortaya çıkış nedenlerinden birisidir.

D. Daha Fazla Vergi Kaçakçılığı Dosyasına Ulaşma İmkânı Sağlanması

Vergi polisi müessesesi ile uluslararası alanda ülkeler arasında özellikle bilgi değişimi ve haberleşme alanında işbirliği yapılması amaçlanmaktadır²⁷.

Öncelikle ulusal alanda haberleşme ve bilgilenmenin etkinliğinin sağlanması, daha sonra ise, uluslararası bağlamda birçok ülke ile vergi kaçakçılığı dosyaları arasında iletişimin sağlanması ve durumun uluslararası boyutta değerlendirilmesi amaçlanmaktadır. Çok uluslu şirketler ve zararlı vergi rekabetinin engellenmesi konularında Avrupa Birliği nezdinde ortak çalışma yapılması öngörülmektedir²⁸.

Avrupa Birliği kapsamında özellikle KDV konusunda işbirliği imkânının (42. No.lu rejim) sağlanması, vergi polisi birimine, özellikle gümrük vergileri alanında daha fazla kaçakçılık dosyasına ulaşma ve takip imkânı sağlamaktadır²⁹. Vergi idaresi, gerçekleştirdiği olağan denetim mekanizmalarında, uluslararası alanda birçok ülke ile bilgi paylaşımının bulunmaması ve mali gizlilik uygulamaları nedeniyle, karmaşık ve birçok ülkeyi kapsayan vergi kaçakçılığı dosyalarına ulaşmamaktadır³⁰. Vergi polisi müessesesi ve bu müessese aracılığıyla vergi polisinin soruşturma

²⁵ Bkz. Les Polices Fiscales, Regards Croisées sur les Moyens de Lutte Contre la Fraude Fiscale, <http://www.2isf.org/les-polices-fiscales/> (Erişim tarihi: 25.01.2015).

²⁶ Les Services de l'Etat et la Lutte Contre la Fraude Fiscale Internationale, 1. Auot 2013, Cour des Comptes, Bulletin No: 67603, s. 2.

²⁷ Bilgi değişimi vergi kaçakçılığı ilişkisi için bkz. *Brunon J.*: Droit Pénal Fiscal, L.G.D.J., Paris 1993, s. 141.

²⁸ Les Services de l'Etat ..., s. 2.

²⁹ Extension de la Compétence de la Police Fiscale au Blanchiment de Fraude Fiscale, Revue de Droit Fiscal, No:51-52, 19 Décembre 2013, s. 24-25.

³⁰ Bkz. *Lopez C.*: Droit Pénal Fiscal, L.G.D.J., Broché, Paris 2012, s.16-17.

imkânına kavuşması, özellikle uluslararası alanda vergi kaçakçılığı ile mücadelede etkinliği sağlamak amacını taşımaktadır³¹.

E. İdari/Vergi ve Ceza Yargılamaları Arasındaki Koordinasyon Sorununun Ortadan Kaldırılması

Bazı ülkelerde vergi kaçakçılığı suçunun yargılaması sırasında vergi idaresi, vergi/idare mahkemeleri ve ceza mahkemeleri arasında ortaya çıkan etkileşimsizlik sorunu, mükelleflerin her iki yargılama sürecinde birbirinden farklı hükümlere ve farklı yaptırımlara maruz kalmalarına neden olmaktadır³².

Mükelleflerin, vergi kaçakçılığı suçunun yargılama aşamasında, vergi idaresi ve yargı organları arasında koordinasyon ve etkileşim sorunu yaşamaları, aynı zamanda vergiye karşı tepki duymalarına da neden olmaktadır³³. Vergi polisi müessesesi, bu olumsuzlukların da önüne geçmeyi amaçlamaktadır.

F. Vergi İdaresinin Yükünü Azaltması ve Vergi Tahsilatında İvedilik Sağlanması

Vergi idaresi, vergi tahsilatını sağlamak amacıyla idari yaptırımlar uygulamakta ve uyuşmazlık ortaya çıkması durumunda uyuşmazlık vergi/idari yargıda çözümlenmektedir³⁴.

Vergi polisi müessesesi yoluyla vergi memurlarına adli yetkiler tanınması, vergi idaresinin faaliyet alanını idari vergi suçları ve cezaları ile sınırlayacaktır³⁵. Ceza yargılaması ve vergi idaresi arasındaki sebep sonuç ilişkisinin belli vergi kaçakçılığı suçlarında vergi polisine bırakılması da bu yönüyle vergi tahsilatında ivedilik ve etkinlik sağlayacak bir uygulama olacaktır³⁶.

³¹ Les Services de l'Etat ..., s. 3.

³² Extension de la Compétence ..., s. 24-25.

³³ Etkileşimsizlik sorunu için bkz. *Atanga Fongue R.*: Contrôle Fiscal et Protection du Contribuable dans un Contexte d'Ajustement Structurel, L'Harmattan, Paris 2007, s. 299.

³⁴ Bouvier M.: a.g.e.,s. 108.

³⁵ Vergi idaresinin görev ve yetkileri için bkz. *Théories Contre l'Impôt*, Les Belles Lettres, Paris 2010, s. 2 vd.

³⁶ Extension de la Compétence ..., s. 21.

G. Soruşturmada Bağımsızlık İmkânının Yaratılması

Vergi incelemesinin doğası gereği, deliller sadece defter ve belgeler ile sınırlı olacakken, vergi polisi, vergi kaçakçılığı ile ilgili her türlü unsurunu delil olarak tespit edebilecektir³⁷.

Ayrıca, vergi polisi müessesesi ve oluşturulan bağımsız Mali Cumhuriyet Savcılığı müessesesi birlikte düşünüldüklerinde, Savcılık tarafından soruşturma aşamasında vergi idaresinden görüş istenmemesi ve inceleme yapma talebinde bulunulmaması imkânlarını da sağladığı için, soruşturmanın vergi idaresinden bağımsız ve daha hızlı yürütülmesini sağlamaktadır³⁸.

III. VERGİ POLİSİ MÜESSESESİNİN OLUMSUZ YÖNLERİ

Vergi polisi uygulaması, yukarıdaki sebeplerle ortaya konulmuş olmasına karşın, çeşitli açılardan eleştirilere maruz kalmaktadır. Bu olumsuzluklar aşağıda belirtilmiştir.

A. Mükellef Hakları İle Yeterli Düzenlemelerin Gerçekleştirilmemiş Olması

Olağan vergi incelemesi sırasında mükellef hakları belirlilik ve açıklık gösterirken, vergi polisi tarafından gerçekleştirilen incelemeler sırasında mükelleflerin sahip olacakları haklar yasalarda ve/veya Mükellef Bildirgesi'nde belirtilmemiştir³⁹. Bu yönüyle, vergi polisi uygulaması, vergide eşitlik ilkesini ihlal ettiği gerekçesiyle eleştirilmektedir⁴⁰.

Ayrıca, vergi polisi uygulamasıyla uluslararası boyutta vergi kaçakçılığı faaliyetlerinin araştırılacağı düşünüldüğünde, ülkeler arasında da vergi mükelleflerinin vergi incelemesi ve soruşturmalar sırasında farklı

³⁷ Delil ile ilgili olarak bkz. *Dedeuwaerder G.: Théorie de l'Interprétation et Droit Fiscal*, Dalloz, Paris 2010, s. 197-201 ve *Les Services de l'Etat ...*, s. 3.

³⁸ *Extension de la Compétence ...*, s. 24-25.

³⁹ Mükellef hakları ile ilgili olarak Bkz. *Bouvier M.: a.g.e.*, s. 53.

⁴⁰ *Leroy M.: Fiscalité et Évitement de l'Impôt: Une Comparaison Franco-Russe*, L'Harmattan, Paris 2003, s. 105.

haklara sahip olmaları konusu da bir sorun olarak ortaya çıkmaktadır⁴¹. Bu yönüyle, Avrupa Birliği'ne üye ülkeler nezdinde “Avrupa Mükellefleri Bildirgesi”nin oluşturulması düşünülmektedir⁴². Özellikle, mükelleflere vergi idaresinin görüşü ve soruşturma aşamasındaki süreç ile ilgili bilgi verilmemesi, mükellef hakları açısından eleştirilmektedir.

B. Kuvvetler Ayrılığı Prensibine Aykırılık

Vergi incelemesi ve vergi konusunda uzman olan vergi polislerinin, bir adli polis gibi, arama, elkoyma, yetkilerinin olması “kuvvetler ayrılığı prensibine ters düştüğünü içeren görüşler bulunmaktadır⁴³. Vergi kaybı yaratan her kaçakçılık fiili, vergi idaresi tarafından değerlendirilmelidir. Aynı şekilde, ceza hukuku anlamında suç oluşturan bir vergi kaçakçılığı fiilinin de ceza yargılaması sürecinde değerlendirilmesi gerekmektedir⁴⁴.

Her ne kadar, mali savcılar tarafından suçun soruşturulması vergi idaresinin suç duyurusunda bulunması şartına bağlanmış olsa da, vergi idaresinin gerçekleştirdiği olağan vergi incelemesinin, kaçakçılık suçunu oluşturmayan fiillerle vergi kaybı yaratılması ile sınırlandırılması, bir vergi suçu olan vergi kaçakçılığı suçunun unsurlarının ortaya konulmasında vergi idaresini devre dışı bırakmakta ve vergi idaresinin sorumluluğunu sınırlamaktadır⁴⁵.

C. Hukuka Aykırı Delil Etme İmkânının Yaratılması

Vergi kaçakçılığı suçunda vergi polisinin yetkilerinin genişliğinin yanı sıra, bazı Avrupa ülkelerinde delil elde etme ve bu delillerin yargılamada kullanılmasında “hukuka aykırı olarak delil elde edilmesi” sorunu ile karşılaşmıştır⁴⁶.

Örneğin Belçika’da Anvers Yüksek Mahkemesi, KBC Lüksemburg davasında, bir bankanın eski çalışanı tarafından gerçekleştirilen kaçakçılık

⁴¹ Bkz. *Philip P.*: Les Droits de la Défense Face au Contôle Fiscal, Economica 2. Édition, Paris 2005, s. 88.

⁴² Commission des Infractions Fiscales, Rapport 2013, s. 2.

⁴³ Extension de la Compétence ..., s. 24.

⁴⁴ L'impossible Création ... (Erişim tarihi: 23.01.2015).

⁴⁵ Rusya uygulaması için Bkz. *Leroy M.*: a.g.e., s. 105.

⁴⁶ Hukuka aykırı delil ve vergi hukuku ilişkisi için Bkz. *Petellier M.*: Les Normes du Droit Fiscal, Dalloz, Paris 2008, s. 495.

suçuna ait vergi idaresince elde edilen bilgileri dikkate almayı reddetmiştir. Almanya’da da, kuşkulu bir şekilde elde edilen bilgilerin geçerliliği tartışılmaktadır⁴⁷.

Vergi polisinin yetkilerinin hukuka uygunluğu tartışmaları sürerken, bu kişilerin elde ettikleri delillerin hukuka uygunluğu da tartışmaları beraberinde getirmektedir.

D. Özel Hayatın Gizliliğinin İhlaline Yol Açması

Vergi polisinin, birçok ülkede geniş yetkilerinin (arama, el koyma vb.) yanı sıra, bilgisayar tespitleri ve telefon dinlemeleri, gözetim yetkilerinin de bulunması, özel hayatın gizliliğinin ihlal edilip edilmediği hususunda da tartışmalara yol açmaktadır⁴⁸.

Vergi mükelleflerinin (iyi niyetli olsalar dahi) bir suç örgütü üyesinin tabi olduğu yaptırımlara maruz kalmaları, özel hayatın gizliliği prensibi açısından da tartışılmaktadır. Ayrıca, vergi polisinin mükelleflerin banka bilgilerine ulaşma yetkilerinin bulunması ve bu konudaki yasal düzenlemelerin eksikliği de “özel hayatın gizliliği” konusunda tartışmalara yol açmaktadır.

E. Gümrük, Maliye ve Yargı Organları Arasında Çatışma Yaratması

Vergi polisinin yetkilerinin ulusal, yerel ve Avrupa Birliği alanına yayılan tüm vergileri kapsamı; gümrük idaresi, vergi idaresi ve yargı organlarının görev ve yetki paylaşımında karmaşaya neden olmaktadır⁴⁹.

Her ne kadar bu uygulama özellikle KDV konusunda, vergi idaresi ve gümrük idaresi arasındaki bilgi paylaşımını arttırsa da, bu uygulamanın vergi idaresi – vergi polisi ilişkisinin güçlendirilmesi, gümrük idaresinin gümrük vergileri ile ilgili denetim ve kontrol mekanizmasını zayıflattığı yönünde görüşler bulunmaktadır⁵⁰.

⁴⁷ Commission des Infractions Fiscales, a.g.e., s. 2.

⁴⁸ Extension de la Compétence ..., s. 25.

⁴⁹ Extension de la Compétence ..., s. 24-25.

⁵⁰ Leroy M.: a.g.e., s. 105-106.

F. Vergiyi Ekonomik Değil Adli Bir Unsur Olarak Tanımlamaya Yol Açması

Vergi ile ilgili yaptırımların temel amacı, vergi kaybının önüne geçilmesidir. Adli bir vergi suçunu cezalandırmada amaç ise, vergi kaybının engellenmesinin yanı sıra, kamu düzeninin de sağlanması olacaktır⁵¹.

Adli yargılama süreci, vergi kaçakçılığı suçlarının doğal bir unsuru iken, ayrı bir adli polis müessesesi ile vergi kaçakçılığıyla mücadele etmek, “vergileştirmekten” ziyade “adlileştirmek” sonucunu doğuracak ve vergi mükelleflerinin haklarını ihlal edecek ve devlet hazinesine ilâve maliyet yükleyecektir⁵².

IV. TÜRKİYE’DE VERGİ KAÇAKÇILIĞI SUÇUNUN DENETİMİNDE YETKİ KAVRAMI

A. Vergi İdaresinin Mükellefi Denetleme Yollarından Yoklamada Yetki

Yoklamanın amacı, mükellefleri ve mükellefiyetle ilgili maddi olayları, kayıtları ve konuları araştırmak ve tespit etmektir (VUK md. 127). Yoklama, vergi dairesi müdürleri, yoklama memurları, yetkili makamlarca yoklama ile görevlendirilenler, vergi incelemesine yetkili olanlar ve gelir uzmanları tarafından yapılır (VUK md. 128).

Yoklama, maddi olayların şekli yapıları üzerine yoğunlaşmışken, diğer bir denetim yolu olan vergi incelemesinde amaç, vergilerin doğruluğunun tespitidir⁵³. İşte bu iki müessesenin amaçları arasındaki farklılık, yoklamayı vergi incelemesinden ayıran temel unsurdur⁵⁴.

VUK md. 127’de, yoklamaya yetkili memurların, vergi kanunlarının uygulanması ile ilgili olarak yapacakları denetimler belirtilmiştir.

⁵¹ Chaabouni I.: La Protection des Personnes Soumises à des Contrôles Fiscaux et Financiers, L.G.D.J., Paris 2010, s. 2-3.

⁵² L'impossible Création ... (Erişim tarihi: 23.01.2015).

⁵³ Şenyüz D. – Yüce M. – Gerçek A.: Vergi Hukuku, Ekin Yayınevi, Bursa 2013, s. 147.

⁵⁴ Şenyüz D. – Yüce M. – Gerçek A.: a.g.e., s. 147.

Yoklama memurlarına verilen geniş yetkilerden özellikle ikisi tartışma konusu olmuştur⁵⁵. İlk yetki, yoklama memurlarının kanuni defter ve belgeler dışında kalan ve vergi kaybının bulunduğu emare teşkil eden defter, belge ve delilleri tespit etmeleri durumunda, bunları alma (el koyma) yetkileridir⁵⁶.

İkinci yetki de, taşıma irsaliyesi, sevk irsaliyesi ve faturanın taşıta bulunmaması halinde, bu belgelerin ibrazına kadar nakil araçlarını trafikten alıkoyma, taşınan malın sahibi belli değilse, tespitine kadar malı bekletme ve muhafaza altına alma hatta tasfiye etme (satma) yetkisidir⁵⁷.

Bu işlemlerin her ikisi de Ceza Usul Hukuku açısından birer el koyma (zapt) işlemidir⁵⁸. CMK’da, el koymaya karar verme yetkisi hâkime verilmiş, gecikmesinde sakınca bulunan hallerde savcılar da yetkili kılınmıştır⁵⁹. Ceza Muhakemeleri Kanunu (CMK) md. 127/1 çerçevesinde savcıya dahi, sadece gecikmesinde sakınca bulunan hallerde verilen yetkinin, yoklama memurlarına verilmesinin Anayasa’ya aykırı olduğu konusunda tartışmalar bulunmaktadır⁶⁰.

B. Vergi İdaresinin Mükellefi Denetleme Yollarından Aramada Yetki

Arama VUK md. 142’de düzenlenmiştir. Buna göre; “İhbar veya yapılan incelemeler dolayısıyla bir mükellefin vergi kaçırdığına dair emareler bulunursa, bu mükellefin veya kaçakçılıkla ilgisi görülen diğer kişiler nezdinde ve bunların üzerlerinde arama yapılabilir”. Arama; vergilendirme ile ilgili defter, kayıt ve belgelere ulaşmak için, mükelleflerin işyerlerinde, evlerinde ya da üzerlerinde delillerin toplanması için araştırma yapılmasıdır. Aramanın yapılabilmesi için; inceleme elemanının buna lüzum göstererek, gerekçeli bir yazı ile arama

⁵⁵ Oktar A.: Vergi Hukuku, Türkmen Kitabevi, İstanbul 2010, s. 201.

⁵⁶ Oktar A.: a.g.e., s. 201.

⁵⁷ Oktar A.: a.g.e., s. 201.

⁵⁸ Oktar A.: a.g.e., s. 202.

⁵⁹ Oktar A.: a.g.e., s. 202.

⁶⁰ Kaneti S.: Vergi Hukuku, Filiz Kitabevi, İstanbul 1989, s. 166-167; Oktar A.: a.g.e., s. 202.

kararı vermeye yetkili sulh yargıcından arama yapılmasını istemesi ve sulh yargıcının istenilen yerlerde arama yapılmasına karar vermesi zorunludur (VUK md.142/2). Aramaya yetkili olanlar VUK md. 135'te sayılmıştır. VUK'un 142-147. maddelerinde aramalı inceleme ile ilgili yasal düzenlemeler yer almaktadır.

Aramada, vergi incelemeleri için ihtiyaç duyulan defter, kayıt ve belgelere, mükellefin rızası dışında el konulması mümkündür. Arama sonucunda el konulan defter, kayıt ve belgeler üzerindeki incelemeler en geç 3 ay içinde bitirilerek sahibine bir tutanakla geri verilir (VUK md. 145/1 ve 2).

Arama, esas itibarıyla idarenin mükellefin rızası dışında zorla bilgi edinme yoludur. Arama, vergi hukuku bakımından başlı başına bir denetim müessesesi olmayıp, vergi incelemesi sırasında, belli şartlar altında başvurulmuş bir istisnai delil elde etme yoludur⁶¹. Aramada, mükelleflerin vergilendirme ile ilgili ödevlerini yerine getirip getirmediği ortaya konulmak için defter ve belgelere ulaşılması amaçlanmaktadır. Diğer bir ifadeyle aramada amaç, mükellef tarafından gizlenen defter ve belgelere ulaşmaktır. Vergi Usul Kanunu'nda düzenlenen arama, mükellefin vergi kaçırdığına dair emareler bulunması durumunda, hâkim kararıyla uygulanabileceğinden CMK'da düzenlenen arama gibi bir adli aramadır.

Türkiye'de vergi hukukunda yer alan arama, vergi kaçakçılığını engellemeye yönelik olarak bir adli arama niteliğinde olmakla birlikte; defter, kayıt ve belgelere ulaşmak amacıyla sınırlı ve vergi incelemesini destekleyici bir uygulama niteliğindedir.

Aramada, vergi inceleme elemanlarının defter, kayıt ve belgelere el koyma yetkileri ise, sulh ceza yargıcının kararını destekleyici niteliktedir. Ancak, aramada, vergi inceleme elemanlarına bu yetkinin verilmiş olması, defter, kayıt ve belgelerle sınırlı olsa dahi, adli nitelik taşıdığından, yetki konusunda tartışmaları da beraberinde getirmektedir.

⁶¹ Şenyüz D. – Yüce M. – Gerçek A.: a.g.e., s. 152.

SONUÇ

Vergi polisi müessesesinin ortaya çıkış nedeni, ulusal ve uluslararası boyutta vergi kaçakçılığı suçu ile suç gerçekleşmeden önce ve/veya sonra mücadele etmektir. Vergi polisi müessesesi ile kayıt dışı ekonomi, kara para aklama, vergi cennetleri ve off-shore bankalar ile mücadele etmek, vergi tahsilatında etkinlik sağlamak, yargı organları arasındaki etkileşimsizlikten kaynaklanan sorunları ortadan kaldırmak ve daha fazla vergi dosyasına ulaşma imkânı yaratmak suretiyle vergi kaçakçılığı ile mücadele etmek amaçlanmıştır.

Ancak, vergi incelemesi aşamasında adli yetkilerle donatılan vergi memurlarının bu yetkileri hukuki açıdan tartışmaları da beraberinde getirmiştir. Farklı bir ifadeyle vergi polisi müessesesi, vergi inceleme elemanlarına verilen adli nitelikteki yetkiler nedeniyle tartışmalara yol açmıştır. Tartışmalar; mükellef haklarının ihlâli, kuvvetler ayrılığı prensibine aykırılık, hukuka aykırı delil etme imkânını yaratması, özel hayatın gizliliğini ihlâl, organlar arası çatışma yaratması ve vergiyi mali değil, adli bir unsur olarak tanımlamaya yol açması noktalarında yoğunlaşmaktadır.

Türkiye’de de, vergi idaresinin mükellefleri denetleme yollarından biri olan “yoklama” ve “arama” müesseselerinde, vergi inceleme elemanlarına tanınan yetkiler tartışılmaktadır. Yoklamada, yoklamayı gerçekleştirenlerin zapt ve tasfiye yetkileri ile aramada defter ve belgelere el koyma yetkileri, vergi polisi müessesesindeki gibi, vergi inceleme elemanlarının adli yetkilerine benzer özellik göstermektedir.

KAYNAKÇA

AKDOĞAN, Abdurrahman: Kamu Maliyesi, Gazi Kitabevi, Ankara 2011.

ALAIN, Laurent – REICHMAN, Claude: Théories Contre l’Impôt, Les Belles Lettres, Paris 2009.

- ATANGA FONGUE, Roland: Contrôle Fiscal et Protection du Contribuable dans un Contexte d'Ajustement Structurel, L'Harmattan, Paris 2007.
- BOUVIER, Michel: Introduction au Droit Fiscal Général et à la Théorie de l'Impôt, 5. Édition, Paris 2003.
- BRURON, Jacques: Droit Pénal Fiscal, L.G.D.J., Paris 1993.
- Bulletin Officiel du Ministère de la Justice et des Libertés, 15. Dec (Aralık) 2001 tarihli sirküleri.
- CHAABOUNI, Ismahen: La Protection des Personnes Soumises à des Contrôles Fiscaux et Financiers, L.G.D.J., Paris 2010.
- Commission des Infractions Fiscales, Rapport 2013.
- DEDEUWAERDER, Gilles: Théorie de l'Interprétation et Droit Fiscal, Dalloz, Paris 2010.
- Extension de la Compétence de la Police Fiscale au Blanchiment de Fraude Fiscale, Revue de Droit Fiscal, No:51-52, 19 Décembre 2013.
- Fransız Ceza Muhakemeleri Kanunu (Code de Procedure Pénale)
<http://www.masak.gov.tr/tr/content/aklama-yontemleri/59> (Erişim tarihi: 24.01.2015).
- KANETİ, Selim: Vergi Hukuku, Filiz Kitabevi, İstanbul 1989.
- L'impossible Création d'une Véritable Police Fiscale,
<http://www.ifrap.org/Police-fiscale-quelle-necessite-contre-la-fraude,1350.html> (Erişim tarihi: 23.01.2015).
- LEROY, Marc: Fiscalité et Évitement de l'Impôt: Une Comparaison Franco-Russe, L'Harmattan, Paris 2003.
- Les Polices Fiscales, Regards Croisées sur les Moyens de Lutte Contre la Fraude Fiscale, <http://www.2isf.org/les-polices-fiscales/> (Erişim tarihi: 25.01.2015).
- Les Services de l'Etat et la Lutte Contre la Fraude Fiscale Internationale, 1. Auot 2013, Cour des Comptes, Bulletin No: 67603.

- LOPEZ, Christian: Droit Pénal Fiscal, L.G.D.J., Broché, Paris 2012.
- Lumières sur les Économies Souterraines (Auteurs Collectifs),
Tomes14, Edition la Découverte, Paris 2014.
- Lutte Contre la Fraude Fiscale et la Grande Délinquance Économique
et Financière: La Loi Publiée au Journal
Officiel, Clifford Chance, Client Briefing,
http://www.cliffordchance.com/briefings/2013/12/lutte_contre_la_fraudefiscaleetlagrand.html
(Erişim tarihi: 22.01.2015).
- OECD Rapport, “Rapport sur la Fraude Fiscale de l’OCDE”, No: 34,
Paris 1987.
- OKTAR, Ateş: Vergi Hukuku, Türkmen Kitabevi, İstanbul 2010.
- ÖZ, Semih: Uluslararası Vergi Rekabeti ve Vergi Cennetleri, Maliye
ve Hukuk Yayınları, Ankara 2005.
- PESTIEAU, Pierre: L’économie Souterraine, Hahette, Paris 1989.
- PETELLIER, Marc: Les Normes du Droit Fiscal, Dalloz, Paris 2008.
- PHILIP, Patrick: Les Droits de la Défense Face au Contôle Fiscal,
Economica 2. Édition, Paris 2005.
- ŞENYÜZ, Doğan – YÜCE, Mehmet – GERÇEK, Adnan: Vergi
Hukuku, Ekin Yayınevi, Bursa 2013.
- Théories Contre l’Impôt, Les Belles Lettres, Paris 2010.
- YILDIZ, Habib: Küreselleşmenin Vergileme Üzerine Etkileri ve
Türkiye Açısından bir Değerlendirme,
Seçkin Yayınevi, Ankara 2005.