



Kaçakçılık Suçları ve Tarhiyat Öncesi Uzlaşma

Hazırlayan
Gürol DEMİR
Vergi Denetmeni

I. GİRİŞ

Vergi Usul Kanunu'nun 359'ncu maddesinde yazılı fiillerle 1.1.1999 - 14.8.1999 tarihleri arasında kaçakçılık suçu işleyenlerin, adlarına tarh edilecek vergiler için tarhiyat öncesi uzlaşma istemeleri ve tarhiyattan önce uzlaşmaya varılması halinde, işlenen kaçakçılık suçu nedeniyle kamu davası açılması için aynı kanunun 367'nci maddesi uyarınca bu mükellefler hakkında vergi suçu (kaçakçılık) raporu düzenlenmesinin gerekip gerekmediği konusunda oluşan tereddütler nedeniyle görüşümüzü belirtmek üzere bu çalışma yapılmıştır.

II. KAÇAKÇILIK SUÇLARI VE CEZALARI

Hürriyeti bağlayıcı ceza ile cezalandırılacak kaçakçılık suçları ile bu suçlara ilişkin hapis cezaları farklı maddelerde belirlenmiş iken 1.1.1999 tarihinden itibaren suç ve ceza tek maddede toplanmıştır. Vergi Usul Kanunu'nun 359 uncu maddesinin 1.1.1999 tarihinden itibaren geçerli olan hükümleri uyarınca;

- Defter ve kayıtlarda hesap ve muhasebe hileleri yapmak,
- Gerçek olmayan kişiler adına hesap açmak,

- Vergi matrahının azalması sonucunu doğuracak şekilde başka defter ve ortamlara kayıtlar yapmak, çift defter kullanmak,

- Defter ve belgeleri tahrif etmek,
- Defter ve belgeleri inceleme için ibraz etmemek,
- Muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenlemek,
- Muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge kullanmak,

fiillerinin altı aydan üç yıla kadar hapis cezası,

- Defter ve belgeleri yok etmek,
- Defter sayfaları ve belgelerin yerine başka sayfa ve belgeler koymak,
- Belgeleri kısmen veya tamamen sahte olarak düzenlemek,
- Kısmen veya tamamen sahte olarak düzenlenmiş belgeleri kullanmak,
- Maliye Bakanlığı ile anlaşması olmadığı halde belge basmak ile sahte belge basmak,

- Maliye Bakanlığı ile anlaşması olmayan kişilerce basılan veya anlaşması olan kişilerce sahte olarak basılan belgeleri kullanmak,

fiillerinin on sekiz aydan üç yıla kadar ağır hapis cezası ile cezalandırılmaları öngörülmektedir.

III.TARHIYAT ÖNCESİ UZLAŞMANIN KAPSAMI

Tarhiyat öncesi uzlaşma, Vergi Usul Kanunu'na 3239 sayılı Kanunun 33 ncü maddesiyle eklenen Ek Madde 11 ile vergi sistemimize girmiş, 1.1.1986 tarihinden geçerli olmak üzere uygulanmaya başlanmıştır.

Kaçakçılık suçlarının uzlaşmaya konu olması açısından tarhiyat öncesi uzlaşma sistemini dört dönem halinde incelemek gerekir.

1. Dönem (1.1.1986 - 31.12.1994 tarihleri arası)

Ek 11. maddenin birinci fıkrasında; "Maliye ve Gümrük Bakanlığı vergi incelemesine dayanılarak salınacak vergilerle kesilecek cezalarda tarhiyat öncesi uzlaşma yapılmasına izin verebilir." şeklindeki hüküm ile kapsam belirlenmiştir. Uygulamaya ilişkin usul ve esaslar yürürlük tarihi 1.3.1987 olan

Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Yönetmeliği ile düzenlenmiştir. Kapsam Yönetmeliğın 2.nci maddesinde çok geniş tutulmuş, "Maliye Vergi Dairelerinin tarha yetkili olduğu-bütün vergi, resim ve harçlar ile bunlara ilişkin olarak kesilecek cezalar (usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezaları dahil)" şeklinde belirtilmiştir.

Yapılan bu düzenlemeye göre vergi incelemeleri sonucunda tarh edilecek vergi ve kesilecek vergi cezalarının tümünün tarhiyat öncesi uzlaşmaya konu olabileceğinin öngörüldüğü anlaşılmaktadır.

Bir başka ifade ile bu dönemde kaçakçılık fiilleri nedeniyle tarhi istenen vergi ve kesilecek cezalar bu dönemde tarhiyat öncesi uzlaşma kapsamındaır.

2. Dönem (1.1.1995 - 31.12.1998 tarihleri arası)

Ek 11. Maddenin birinci fıkrası 4008 sayılı Kanunun 22 inci maddesiyle 1.1.1995 tarihinden geçerli olmak üzere değiştirilmiştir. Anılan fıkroda geçen Maliye ve Gümrük Bakanlığı ibaresi güncel unvan olarak Maliye Bakanlığı olarak değiştirilmiş ve "Ancak; inceleme sonucunda kaçakçılık cezalı tarhiyat yapılmasını gerektiren tespitler nedeniyle salınacak vergi ve kesilecek kaçakçılık suçu cezası tarhiyat öncesi uzlaşma mevzuu yapılamaz." cümlesi ilave edilmiştir.

Dolayısıyla kaçakçılık fiilleri nedeniyle tarhi istenen vergi ve kesilecek cezalar bu dönemde tarhiyat öncesi uzlaşma kapsamı dışına çıkarılmıştır.

3. Dönem (1.1.1999 - 14.8.1999 tarihleri arası)

Ek 11. Maddenin birinci fıkrası 4369 sayılı Kanunun 18 inci maddesiyle 1.1.1999 tarihinden geçerli olmak üzere değiştirilmiş ve fıkra hükmü; "Maliye Bakanlığı vergi incelemesine dayanılarak tarh edilecek vergilerde tarhiyat öncesi uzlaşma yapılmasına izin verebilir." şeklinde değiştirilerek en eski şekline döndürülmüş bulunmaktadır.

Bu dönemde kaçakçılık fiilleri nedeniyle tarhi istenen vergiler tarhiyat öncesi uzlaşma kapsamı dahilinde bulunmakta ve kesilecek vergi ziyai cezası uzlaşılan vergiye göre düzeltilmektedir.

4. Dönem (14.8.1999 tarihinden sonraki dönem)

Ek 11. Maddenin birinci fıkrası 4444 sayılı Kanunun 7 nci maddesiyle 14.8.1999 tarihinden geçerli olmak üzere değiştirilmiş ve fıkra hükmü; "Maliye Bakanlığı, vergi incelemesine dayanılarak tarh edilecek vergilerle kesilecek cezalarda (344 üncü maddenin üçüncü fıkrası uyarınca vergi ziyai cezası kesilecek tarhiyata ilişkin vergi ve ceza hariç) tarhiyat öncesi uzlaşma yapılmasına izin verebilir." halini almıştır.

Bu dönemde kaçakçılık fiilleri nedeniyle tarhi istenen vergi ve cezalar tarhiyat öncesi uzlaşma kapsamı dışına tekrar çıkarılmış bulunmaktadır.

IV.KAÇAKÇILIK SUÇLARI VE TARHIYAT ÖNCESİ UZLAŞMA

Yukarıda açıklandığı üzere kaçakçılık fiillerinin tarhiyat öncesi uzlaşma kapsamına girdiği iki dönem vardır. Bu dönemlerden birincisi 1.1.1986 - 31.12.1994 tarihleri arasındaki dönem olup zamanaşımı nedeniyle artık önemi bulunmamaktadır. Bu çalışma 31.12.2004 tarihine kadar gündemde kalacak olan 1.1.1999 - 14.8.1999 tarihleri arasında işlenen kaçakçılık fiilleri nedeniyle yapılmaktadır.

Tereddüt; 1.1.1999 - 14.8.1999 tarihleri arasında işlenen vergi suçu (kaçakçılık) nedeniyle, tarhi gereken vergi için tarhiyat öncesi uzlaşma yapılmış ve uzlaşma sağlanmış ise, bu kaçakçılık suçunu işleyen kişi hakkında Cumhuriyet Savcılığına verilmek üzere vergi suçu raporu düzenlenip düzenlenmeyeceği noktasındadır.

Vergi Usul Kanunu'nun Ek 11 nci maddesinin ikinci fıkrası; "Tarhiyattan önce uzlaşmaya varılması halinde tutanakla tespit edilen bu husus hakkında dava açılmaz ve hiçbir mercie şikayette bulunulamaz." şeklinde hüküm ihtiva etmekte olup bu hüküm 1.1.1986 tarihinden itibaren hiç değişmemiştir.

Bu madde metninin uygulanmasında başlıca iki konunun ayrıntılı bir açıklamaya ihtiyacı bulunmaktadır.

1- Kural kime hitap etmektedir? Yasa hükmünde geçen "dava açılmaz ve hiçbir mercie şikayette bulunulamaz" ibaresi sadece mükellef veya adına ceza kesileni mi ilgilendirmektedir, yoksa bu hüküm aynı zamanda uzlaşmanın diğer tarafı olan vergi idaresini de bağlamakta mıdır?

2- Hangi davadan bahsedebilmektedir? Yasa hükmünde geçen "dava açılmaz" ibaresinde kast edilen, sadece vergi mahkemelerinde açılan dava mıdır yoksa herhangi bir mahkemede açılacak olan herhangi bir dava mı kastedilmektedir?

V. KANUN HÜKMÜNÜN YORUMLANMASI

Yukarıda değinilen soruların cevabının bulunması kanun hükmünün yorumlanması ile mümkün olacaktır. Hukuk uygulamasının isabetli olabilmesi için, hukuk kuralı taşıyan metinlerin de isabetli bir biçimde yorumlanması gerekir. Kanunda yer alan kuralların anlamı her zaman açık değildir. Kanunda yer alan her sözcük, hem sözcük olarak hem de içinde bulunduğu parçaya ve konan kuralın amacına göre önem taşımaktadır.

Yoruma giderken, uygulanacak yöntem, varılacak sonucu büyük ölçüde etkiler. Bu konuda Vergi Usul Kanunumuz "Vergi kanunları lafzı ve ruhu ile hüküm ifade eder. Lafzın açık olmadığı hallerde vergi kanunlarının hükümleri, konuluştaki maksat, hükümlerin kanunun yapısındaki yeri ve diğer maddelerle olan bağlantısı göz önünde tutularak uygulanır." diyerek önce deyimsel sonra eğer gerekiyorsa amaçsal yorum yapılacağı kuralını koymuştur (V.U.K. Md. 3/A).

Kıyaslama: Uygulamada sık yaşanan yorumlama hatası nedeniyle bu konunun ayrıntılı irdelenmesi gerekmektedir.

Vergi Usul Kanunu'nun Ek 1-10'uncu maddeleri ile düzenlenen "uzlaşma" ile aynı kanunun Ek 11 inci maddesiyle düzenlenen "tarhiyat öncesi uzlaşma" müessesesi birbirinden farklı sistemlerdir. Dolayısıyla birinde olmayan bir düzenlemenin diğerinden alınarak uygulanması, ya da birinde oluşan bir tereddüdün diğerinde açık olan bir hükümle giderilmesi mümkün değildir. Çünkü vergi kanunlarının yorumlanmasında "kıyaslama" yapılamaz, bir başka ifade ile "boşluk doldurma yoluyla" hüküm yaratılamaz.

Bu konuda bir örnek vermek gerekli görülmektedir. Vergi Usul Kanunu'nun Ek 11 inci maddesinin ikinci fıkrasına 3505 sayılı Kanunun 10 uncu maddesiyle 10.12.1988 tarihinden geçerli olmak üzere; "Uzlaşılan vergi miktarı üzerinden, bu Kanunun 112 nci maddesine göre gecikme faizi hesaplanır." cümlesi ilave edilmiştir.

Vergi Usul Kanunu'nun 112 nci maddesine göre zaten "Uzlaşılacak vergilerde gecikme faizi (...) uygulanır." hükmü olmasına ve bu hüküm 1.1.1986 tarihinden bu yana yürürlükte olmasına rağmen Ek 11. maddeye neden "gecikme faizi hesaplanır" şeklinde bir hüküm ilave edilmesine ihtiyaç duyulduğu sorusunun cevabı bu noktada önemlidir.

Yargı organlarınca, uzlaşma ile tarhiyat öncesi uzlaşma (her iki sistem de Vergi Usul Kanunu'nun Dördüncü Kitap / Üçüncü Kısım / Üçüncü Bölümü içinde "UZLAŞMA" ana başlığı altında düzenlenmesine rağmen) birbirinden ayrı işlemler olarak değerlendirilmiş uzlaşma için konulan kuralların tarhiyat öncesi uzlaşma için de geçerli olamayacağı doğrultusunda kararlar verilmiştir. Nitekim tarhiyat öncesi uzlaşmada gecikme faizi ile ilgili işlemler sürekli ihtilaf konusu olmuş ve bu davalar mükellef lehine sonuçlanmış, müstakar hale gelen yargı kararları sonrasında idare genel yazı yayımlayarak, 10.12.1988 tarihinden önceki tarhiyat öncesi uzlaşmalar sonunda gecikme faizi hesaplanmasından vazgeçmiştir.(1)

Vergilerin "kanuniliği ilkesi" ile ceza hukukundaki "kanunsuz suç ve ceza olmaz prensibi" paraleldir. Kıyaslama yöntemiyle yapılan yorum sonunda vergi alınmasına izin verilmemekte iken vergiden daha çok ağır olan hapis cezasının aynı yöntemle yapılan yoruma bağlı olarak verileceğini savunmak abesle iştigal etmektir.

A) Deyimsel (Lafzi) Yorum

Deyimsel (lafzi) yorum yönteminde kanunun deyim ve mantık anlamı araştırılır. Maddenin sözlerinden, maddenin ne anlama geldiğini saptanmaya çalışılır. Bu yapılırken metinde kullanılan sözcüklere, anlatım biçimine, dil kurallarına bakılır ve "kıyaslama", "benzetme", "aksi ile kanıt", "yeğlik yolu" gibi çeşitli mantık kurallarından yararlanılır. Bu yöntemin özelliği, kanunun sözleri ile bağlı kalınması ve onun dışına çıkılmamasıdır. Vergi kanunlarının yorumlanmasında yukarıda açıklandığı üzere "kıyaslama" yapılamaz.

Maddenin lafzı açıktır. Madde hükmünde "mükellef veya adına ceza kesilen" şeklinde bir belirleme yoktur. Yine madde hükmünde "vergi mahkemesi" şeklinde belirleyici bir mahkeme de zikredilmemektedir.

Kanun hükmüne göre; tarhiyattan önce uzlaşmaya varılması halinde, bu

husus hakkında, hiç kimse (vergi idaresi dahil), hiçbir dava (vergi suçu nedeniyle kamu davası dahil) açamaz. Kanun metninin lafzından anlaşılan budur.

B) Konuya İlişkin Yargı Kararları (Yargısal Yorum)

Konuşa, ilişkin yargı kararları da hükmün deyimisel (lafzi) yorumu sonucunda varılan sonuç ile tamamen örtüşmektedir.

Yargıtay Dokuzuncu Ceza Dairesi 20.4.1989 Tarih, E: 1989/55, K: 1989/2079 Sayılı Kararında; "Salınan vergi ve cezalar için yükümlünün tarhiyat öncesi uzlaşma isteği uzlaşma komisyonunca kabul edilerek uzlaşmaya varılması halinde kaçakçılık suçundan dolayı dava açılmasına olanak yoktur." şeklinde karar vermiştir.

Bir çok karar da aynı doğrultudadır (Örneğin Yargıtay Dokuzuncu Ceza Dairesi'nin 4.5.1995 tarih, E: 1994/12447, K: 1995/3212 Sayılı Kararı, Yargıtay Dokuzuncu Ceza Dairesi'nin 31.1.1990 tarih, E: 1989/3566, K: 1990/484 sayılı Kararı, Yargıtay Dokuzuncu Ceza Dairesi 8.6.1989 tarih, E: 1989/1464, K: 1989/3050 Sayılı Kararı, Yargıtay Dokuzuncu Ceza Dairesi'nin 29.1.1991 Tarih, E: 1991/56, K: 1991/248 Sayılı Kararı, Yargıtay Dokuzuncu Ceza Dairesi'nin 20.4.1989 Tarih, E: 1989/55, K: 1989/2079 Sayılı Kararı).

Yargı, görüldüğü üzere, Vergi Usul Kanunu'nun Ek 11 inci maddesinin ikinci fıkrasında yer alan; "Tarhiyattan önce uzlaşmaya varılması halinde tutanakla tespit edilen bu husus hakkında dava açılamaz ve hiçbir mercie şikayette bulunulamaz." şeklindeki kanun metnini çok geniş anlamda yorumlamaktadır.

Kaçakçılık suçunun uzlaşma kapsamında olduğu 1.1.1986 - 31.12.1994 dönemini kapsayan süreç içinde verilen yargı kararları bu şekildedir. Bu kararlardan açıkça anlaşılabileceği üzere yargı; tarhiyat öncesi uzlaşma yapılması ile birlikte vergi suçunun ortadan kalktığına hükmetmektedir.

Kaçakçılık suçunun uzlaşma kapsamında olduğu 1.1.1999 - 14.8.1999 dönemini kapsayan süreç içinde verilen yargı kararları elimizde yoktur. Bununla birlikte kaçakçılık fiilleri ile tarhiyat öncesi uzlaşmanın hukuki sonuçlarını belirleyen kanun metni değişmediğine göre bir başka ifade ile 1.1.1986 -

31.12.1994 tarihleri arasındaki yasal düzenleme aynen 1.1.1999 - 14.8.1999 tarihleri arasında da geçerli olduğuna göre yargı organlarının görüş değiştirmiş olduğu düşünülmemektedir.

C) Amaçsal Yorum

Bu yöntemle kanunlar, uygulandığı zamanın gereklerine ve anlayışına göre yorumlanırlar. Kanunlar yürürlüğe girmekle, onu hazırlayanların görüş ve düşüncelerinden ayrı ve bağımsız bir nitelik kazanırlar. Amaçsal yorumla yorumlanacak kuralın sözlerine ve kanun koyucunun verdiği anlama takılıp kalmadan, kuralın "makul" ve "ihtiyaca dönük" anlam ve amacını araştırmak mümkündür.

Vergi kanunlarının uygulanmasında, kanun lafzında açıklık varsa deyimisel yorum, açıklık yoksa amaçsal yorum yapılır. Bize göre ve yargı organlarına göre kanun lafzı açıktır. Ancak, kanunun deyimisel yorumu, özüne aykırı olmayacaktır. Bu nedenle yaptığımız deyimisel yorumun kanun metninin konuluş amacına uygun olup olmadığı konusunda bir fikir vermesi açısından amaçsal yorum da yapılacaktır.

Tarhiyat öncesi uzlaşmayı düzenleyen, V.U.K.'nın Ek 11. maddesinin gerekçesinde; mükellefle idare arasındaki söz konusu olacak anlaşmazlık ve görüş ayrılıklarının prensip olarak önceden idare ile mükellef arasında çözümlenmesinin uygun bir yol olacağı, böylelikle yargı organlarına mümkün olduğu kadar az başvuru yapılacağından bahsedilmektedir.

Uzlaşma iki tarafın karşılıklı rızası ile tamamlanan bir anlaşmadır. Uzlaşmanın yapılması aynı zamanda suçu işleyenlerin bu suçu işlediklerini net bir şekilde kabul etmeleri anlamına gelir. Eğer vergi idaresi uzlaşma sonunda uzlaştığı kişileri hapis istemiyle dava edecek ise hiç kimse -suçun itirafı anlamına geleceği için- uzlaşma yapmak istemeyecektir.

Vergi idaresi, kanunun amacına uygun davranmak (mükellef ile olan uyuşmazlıklarını uzlaşma ile çözmek, yargı organlarını mümkün olduğunda meşgul etmemek, bir an evvel vergi tahsilatını sağlamak) arzusunda samimi ise bu mantığa uygun hareket etmek zorundadır. Gelir idaresinin ana amacı vergi toplamak olup mükellefi hapse atmak gibi bir amacı yoktur.

VI.KARARI YARGI MI VERMELİ?

Vergi Usul Kanunu'nun 367 nci maddesinde; yaptıkları inceleme sırasında kaçakçılık suçlarını tespit eden vergi inceleme elemanları tarafından keyfiyetin yetkili Cumhuriyet Savcılığına bildirilmesinin mecburi tutulması hükmü karşısında, mükellefin suçlu mu suçsuz mu olduğu yolundaki kararın yargı organlarınca verilmesi gerektiği düşüncesi ön plana çıkmaktadır.

Bu düşünce özetle; -Vergi Usul Kanunu'nun 340 ncı maddesinde, "Bu Kanunla vergi cezasıyla cezalandırılan fiiller, aynı zamanda 359 ncu maddeye göre suç teşkil ettiği takdirde vergi cezası kesilmesi söz konusu madde hükmüne göre takibat yapılmasına engel olmaz." denilmiş, 367 nci maddesinde, "359 ve 360 ncı maddeler uyarınca uygulanan hapis cezaları, vergi ziyaı cezası veya usulsüzlük cezalarının ayrıca uygulanmasına engel teşkil etmez." hükmüne yer verilmiştir. Diğer taraftan yine 367 nci maddenin son fıkrasında; ceza mahkemesinden verilecek kararların vergi cezalarını uygulayacak makam ve mercilerin işlem ve kararlarına etki etmeyeceği gibi bu makam ve mercilerin alacağı kararların da ceza yargıcını bağlamayacağı açık bir şekilde ifade edilmiştir. Bu hüküm ile vergi cezaları ile hürriyeti bağlayıcı cezaların birbirinden kesin bir şekilde ayrıldığı anlaşılmaktadır. Uzlaşma ile el sıkışılan, anlaşılan hususlar vergi ve vergi cezalarının tutarları ile sınırlıdır. Uzlaşma komisyonlarının hürriyeti bağlayıcı cezalar ile ilgili olarak karar verdiğini düşünmek, uzlaşma komisyonlarına yargı organı niteliği kazandırmakla eş anlamlı olup yargının idareden bağımsızlığı karşısında dayanağı olmayan bir düşüncedir.- şeklinde bir mantığa dayandırılmak istenmektedir.

Yargı önüne gelen bu davaların önceki bölümlerde anlatıldığı üzere kamu lehine sonuçlanmayacağı bellidir. Sonucu baştan belli olan fuzuli bir iş için, kamu kaynaklarını israf etmenin, inceleme elemanlığı ciddiyetiyle bağdaşır, yanı da bulunmamaktadır.

Bu noktada algılanması gereken husus, uzlaşma komisyonlarının, tıpkı bir yargı organı gibi hürriyeti bağlayıcı ceza ile ilgili olarak karar verdiği değil, tıpkı normal bir vatandaş gibi "şikayetinden vazgeçtiği" olmalıdır.

Vergi idaresini dolayısıyla kamuyu temsil ederek tarhiyat öncesi uzlaşma

tutanağına imza koyan uzlaşma komisyonu, bu imza ile vergi tutarı ile anlaşmakla kalmayıp ayrıca işlenen kaçakçılık suçu nedeniyle yapacağı şikayetinden de vazgeçmektedir. Yok eğer şikayetinden vazgeçmiyor ise bu kez şikayetçi olduğu bu kişi ile uzlaşma da yapmamalıdır.

VII. SONUÇ

Vergi idaresinin, bir taraftan tarhiyat öncesi uzlaşma yaparak antlaşma yaptığı kişiyi, diğer taraftan hapis istemiyle yargılanmak üzere mahkemeye vermesinin hiçbir mantığı olmadığı gibi hiçbir yasal dayanağı da bulunmamaktadır.

Tarhiyat öncesi uzlaşma sağlandıktan sonra, kaybedileceği baştan belli olan bir davanın açılması için suç duyurusunda bulunmak, bu amaçla vergi suçu (kaçakçılık) raporları düzenlemek, kamu kaynaklarının boşu boşuna israf edilmesinden başka bir şey değildir.

NOTLAR

(1) Gelirler Genel Müdürlüğünün 5.1.1995 tarih ve 28/2855112625 sayılı Genel Yazısı.