

MALİ BÜLTEN

KAÇAKÇILIK VE TARHIYAT ÖNCESİ UZLAŞMA

Sayı: 2005/31

Tarih: 24 / 09 / 2005

Değerli Müşterimiz,

Vergi Usul Kanunu'nun Ek 11'inci 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 01.01.1986 tarihinden itibaren geçerliliğini korumaktadır.

Vergi Usul Kanunu'nun 359'uncu maddesinde yazılı fiillerle 01.01.1999 - 14.08.1999 tarihleri arasında kaçakçılık suçunu 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 durumun yetkili Cumhuriyet Savcılığına bildirilmesinin dolayısıyla bu amaçla vergi suçu (kaçakçılık) raporu düzenlenmesinin gerekip gerekmediği konusundaki tereddütler, uygulama farklılıkları ve aksaklıklar bulunmaktadır.

KAÇAKÇILIK SUÇLARI VE CEZALARI

Hürriyeti bağlayıcı ceza ile cezalandırılacak kaçakçılık suçları ile bu suçlara ilişkin hapis cezaları farklı maddelerde belirlenmiş iken 01.01.1999 tarihinden itibaren suç ve ceza tek maddede toplanmıştır. Vergi Usul Kanunu'nun 359 uncu maddesinin 01.01.1999 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- TARHİYAT ÖNCESİ UZLAŞMANIN KAPSAMI :

Tarhiyat öncesi uzlaşma, Vergi Usul Kanunu'na 3239 Sayılı Kanunun 33 üncü maddesiyle eklenen Ek Madde 11 ile vergi sistemimize girmiş, 01.01.1986 tarihinden geçerli olmak üzere uygulanmaya başlanmıştır.

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

1. Dönem (01.01.1986- 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 01.03.1987 olan Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Yönetmeliği ile düzenlenmiştir. Kapsam Yönetmeliğin 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 kaçakçılık fiilleri nedeniyle tarhi istenen vergi ve kesilecek cezalar bu dönemde tarhiyat öncesi uzlaşma kapsamındadır.

2. Dönem (01.01.1995- 31.12.1998 Tarihleri Arası)

Ek 11. Maddenin birinci fıkrası 4008 Sayılı Kanunun 22'inci maddesiyle 01.01.1995 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 (01.01.1999- 14.08.1999 Tarihleri Arası)

Ek 11. Maddenin birinci fıkrası 4369 Sayılı Kanunun 18'inci maddesiyle 01.01.1999 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 (14.08.1999 Tarihinden sonraki dönem)

Ek 11. Maddenin birinci fıkrası 4444 Sayılı Kanunun 7'nci maddesiyle 14.08.1999 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 :

Yukarda açıklandığı üzere kaçakçılık fiillerinin tarhiyat öncesi uzlaşma kapsamına girdiği iki dönem vardır. Bu dönemlerden birincisi 01.01.1986-31.12.1994 tarihleri arasındaki dönem olup zamanaşımı nedeniyle artık önemi bulunmamaktadır. Bu çalışma 31.12.2004 tarihine kadar gündemde kalacak olan 01.01.1999 - 14.08.1999 tarihleri arasında işlenen kaçakçılık fiilleri nedeniyle yapılmaktadır.

Tereddüt; 01.01.1999 - 14.08.1999 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'inci 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 01.01.1986 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 bahsedilmektedir? 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 :

Yukarda değinilen soruların cevabının bulunması kanun hükmünün yorumlanması ile mümkün olacaktır. Hukuki bir uygulamanın 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 Hatası: 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 her iki sistem de Vergi Usul Kanunu'nun Dördüncü Kitap/Üçüncü Kısım/Üçüncü Bölümü içinde "UZLAŞMA" ana başlığı altında düzenlenmesine rağmen birbirinden farklı sistemlerdir.

Dolayısıyla birinde olmayan bir düzenlemenin diğerinden alınarak uygulanması, ya da birinde oluşan bir tereddüdün diğerinde açık olan bir hükümlerle 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; "Uzlaşılacak 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 01.01.1986 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 "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" birbirine paraleldir.

Kıyaslama yöntemiyle yapılan yorum sonunda verginin faizinin dahi alınmasına izin verilmemektedir.

Hal böyle iken verginin gecikme faizinden çok daha ağır sonuçları olan hapis cezasının aynı yöntemle yapılan yoruma bağlı olarak verilebileceğini savunmak hatadır.

A) Deyimsel (Lafzi) Yorum

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

Maddenin lafzı açıktır. "Tarhiyattan önce uzlaşmaya varılması halinde tutanakla tespit edilen bu husus hakkında dava açılmaz ve hiçbir mercie şikayette bulunulamaz." şeklindeki 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, hiçbir duraksamaya mahal bırakmayacak şekilde, anlaşılan budur.

B) Konuya İlişkin Yargı Kararları (Yargısal Yorum)

Konuya 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 04.05.1995 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 08.06.1989 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 20.04.1989 Tarih, E:1989/55, K: 1989/2079 Sayılı Kararı).

Yargının, aksi doğrultuda tek bir kararı dahi bulunmamaktadır.

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 açılmaz ve hiçbir mercie şikayette bulunulamaz." şeklindeki kanun metnini çok geniş anlamda yorumlamaktadır.

Kaçakçılık suçunun uzlaşma kapsamında olduğu 01.01.1986-31.12.1994 dönemini kapsayan süreç içinde verilen yargı kararları bu şekildedir. Bu kararlardan açıkça anlaşılacağı üzere yargı; tarhiyat öncesi uzlaşma yapılması ile birlikte vergi suçunun ortadan kalktığına hükmetmektedir.

Kaçakçılık suçunun uzlaşma kapsamında olduğu 01.01.1999-14.08.1999 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 01.01.1986-31.12.1994 tarihleri arasındaki yasal düzenleme aynen 01.01.1999-14.08.1999 tarihleri arasında da geçerli olduğuna göre yargı organlarının görüş değiştirmiş olduğu düşünülmektedir.

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 deyimsel yorum, eğer açıklık yoksa amaçsal yorum yapılır. Bize göre ve yargı organlarına göre kanun lafzı açıktır. Ancak, kanunun deyimsel yorumu, özüne aykırı olamayacaktır. Bu nedenle yaptığımız deyimsel yorumun kanun metninin konuluş amacına uygun olup olmadığı konusunda bir fikir vermesi açısından amaçsal yorum da yapılacaktır.

Tarhiyat öncesi uzlaşmayı düzenleyen V.U.K.'nun 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) amacında samimi ise bu mantığa uygun hareket etmek zorundadır.

VI- KARARIN YARGI ORGANLARINA BIRAKILMASI DÜŞÜNCESİ :

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, inceleme elemanının sorumlu tutulmaması için, mükellefin suçlu mu suçsuz mu olduğu yolundaki kararın yargı organlarınca verilmesi gerektiği düşüncesi ön plana çıkmaktadır.

Bu düşünce özetle;

- Vergi cezaları ile hürriyeti bağlayıcı cezaların birbirinden kesin bir şekilde ayrıldığı,
- Uzlaşma ile el sıkışılan, anlaşılan hususların vergi ve vergi cezalarının tutarları ile sınırlı olduğu,
- Uzlaşma komisyonlarının hürriyeti bağlayıcı cezalar ile ilgili olarak karar verdiğini düşünmenin, uzlaşma komisyonlarına yargı organı niteliği kazandırmakla eşdeğer anlamı olduğu, yargının idareden bağımsızlığı karşısında bu düşüncenin dayanağı olmadığı, şeklinde bir mantık silsilesine dayandırılmak istenmektedir.

Yargı önüne gelen bu davaların önceki bölümlerde anlatıldığı üzere kamu lehine sonuçlanmayacağı bellidir. Çünkü yargı organlarının madde hükmünü nasıl yorumladıkları açıktır. Bu kamu davası açılmayacaktır. Bu tartışmasıdır. O halde bu tarz dava açma girişimlerinin sonucu baştan bellidir. Dava açma gayretleri beyhude ve fuzulidir.

Diğer taraftan inceleme elemanlarının tamamına yakın kısmı da söz konusu madde hükmünü tıpkı yargı gibi yorumlamaktadır. Bir başka ifade ile inceleme elemanları "kamu davası açılmaması gerektiği" kanaatindedirler.

Öte yandan vergi suçu (kaçakçılık) raporu düzenlemenin ve kamu davası açmanın kamuya bir maliyeti vardır. Bu raporlar çok sayfalı, çok ekli ve en az yedi örnek düzenlenmektedir. Raporu düzenleyen inceleme elemanının, raporu yazan daktilo memurunun, gerek mali ve gerekse adli teşkilatta görev yapan birçok evrak memurunun, hazine avukatı, savcı ve hakimin mesaisi bu işe tahsis edilecektir.

Kamu yararı kavramı devletin doğrulamasını yapmak için kullanıldığı gibi, kamusal işlerin hukuka uygunluğunu ölçmede de kullanılır. Bir faaliyetin kamu hukukuna uygunluğunun bir ölçütüdür. Yaygın kapsamına karşın belirsizliği, "öznel" ve "bulanık" olması dikkati çekicidir. Yasama organının her yasa ile kamu yararını amaçladığı varsayılır. Bu varsayımdan yönetim de yararlanır. Buna göre yönetimin her faaliyeti kamu yararına uygun olmak zorundadır. Koşulların değişmesiyle kamu yararını karşılayamaz duruma düşen kanun hükümlerinin bile iptali gerekir.(2) Toplum yasanın değil, yasa toplumun hizmetindedir.

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.

Eğer vergi idaresi, kaçakçılık fiillerini işleyenler hakkında kamu davası açılması görüşünde ise bu fiilleri işleyenler ile mali açıdan uzlaşma yapmamalıdır.

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

VII- İNCELEME RAPORLARI BEKLETİLMEMELİDİR :

Uygulamada kaçakçılık suçunu işleyenlerin adlarına tarh edilecek vergiler için tarhiyat öncesi uzlaşma istemeleri durumu ile karşılaşılmakta, bu durumda vergi suçu (kaçakçılık) raporunun düzenlenmesi bu raporda da anlatıldığı üzere tarhiyat öncesi uzlaşma sonucuna bırakılmaktadır.

Hal böyle iken vergi suçu (kaçakçılık) raporunun, vergi inceleme raporları ile eş zamanlı düzenlenmesi gerektiği düşüncesiyle tarhiyat öncesi uzlaşmaya konu raporların -bu raporlar hakkında okuma komisyonu ile inceleme elemanı arasında hiçbir ihtilaf olmamasına rağmen- işleme koyulmadığı gözlenmektedir.

Vergi Usul Kanunu'nun 340'ıncı maddesinde vergi ziyaı cezası ile 359'uncu maddede yazılı cezaların birleştirilemeyeceği öngörüldükten sonra "Bu Kanunla vergi cezasıyla cezalandırılan fiiller, aynı zamanda 359'uncu maddeye göre suç teşkil ettiği takdirde vergi cezası kesilmesi söz konusu madde hükmüne göre takibat yapılmasına engel olmaz." denilmiştir.

Vergi Usul Kanununun 359'uncu maddesinin son fıkrasında, "Kaçakçılık suçlarını işleyenler hakkında bu maddede yazılı cezaların uygulanması 344'üncü maddede yazılı vergi ziyaı cezasının ayrıca uygulanmasına engel teşkil etmez." denilmektedir.

Vergi Usul Kanununun 367'inci maddesinde, "359 ve 360'ıncı maddeler uyarınca uygulanan hapis cezaları, vergi ziyai cezası veya usulsüzlük cezalarının ayrıca uygulanmasına engel teşkil etmez." hükmüne yer verilmiştir. Diğer taraftan yine 367'inci 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 hükümler ile vergi cezaları ile hürriyeti bağlayıcı cezaların kesin ve net bir şekilde birbirinden ayrıldığı anlaşılmaktadır.

Bu nedenle, inceleme elemanı ile okuma komisyonu arasında, vergi inceleme raporu hakkında hiçbir ihtilaf yok ise ve sadece ek olarak vergi suçu raporu da yazılması gerekip gerekmediği konusunda bir ihtilaf var ise, bu ihtilaf çözülene kadar geçecek (bazı yerlerde yaklaşık 12 ay) süre içinde kamu alacağının sürüncemede kalmaması amacıyla ihtilafsız olan inceleme raporları işleme konulmalıdır.

VIII- SONUÇ :

Vergi Usul Kanunu'nun 359'uncu maddesinde yazılı fiillerle 01.01.1999 - 14.08.1999 tarihleri arasında kaçakçılık suçunu 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 durumun yetkili Cumhuriyet Savcılığına bildirilmesinin dolayısıyla bu amaçla vergi suçu (kaçakçılık) raporu düzenlenmesinin gerekip gerekmediği konusundaki tereddütler, uygulama farklılıkları ve aksaklıklar nedeniyle yapılan bu çalışma sonrasında önceki bölümlerde açıklandığı üzere;

1- Kanun hükmünün gerek deyimsel (lafzi), gerek amaçsal ve gerekse yargısal yorumu sonucunda; salınan vergi ve cezalar için yükümlünün tarhiyat öncesi uzlaşma isteği uzlaşma komisyonunca kabul edilerek uzlaşmaya varılması halinde kaçakçılık suçundan dolayı dava açılmasına olanak yoktur.

2- İnceleme elemanı ile okuma komisyonu arasında, vergi inceleme raporları hakkında ihtilaf yok ise (vergi suçu raporu konusunda ihtilaf olsun olmasın) ihtilafsız bu inceleme raporlarının gereksiz yere bekletilmesinde kamu alacağının sürüncemede kalması açısından sakınca bulunmaktadır.

3- Bu konuda kamu yararına ve mevzuata uygun hareket edilmesi ile uygulama birliğinin sağlanmasını teminen durumun bir iç genelgeyle teşkilata duyurulmasında fayda görülmektedir.

Yararlı olması dileğiyle saygılarımı sunarım.

Murat KÖSEOĞLU
Serbest Muhasebeci
Mali Müşavir

