

VERGİ BARIŞI KANUNUNA GÖRE HAPİS CEZASINI GEREKTİREN VERGİ SUÇLARININ DURUMU

Bekir BAYKARA
Avukat
Ankara Barosu Üyesi

Bu Makale Nisan 2003, 124 sayılı Yaklaşım Dergisinde yayınlanmıştır.

I-GİRİŞ

TBMM “Vergi Barış Kanunu” başlığı altında 4811 Sayılı Kanunu 25 Şubat 2003 tarihinde kabul etmiş, 27 Şubat 2003 tarihinde Resmi Gazetede yayınlanmıştır. Yazıda Kanundan söz ederken VBK kısaltması kullanılacaktır.

Kanunun çıkarılma süreci uzun sürmüştür. Kanun, Başbakanlık tarafından 06.01.2003 tarihinde tasarı olarak TBMM Başkanlığına sunulmuş, Meclis tasarısı 16.01.2003 tarihinde kabul etmiştir. Ancak Kanun, Sayın Cumhurbaşkanımız tarafından 29 Ocak 2003 tarihinde, Anayasanın 89. ve 104. maddelerine göre tekrar görüşülmek üzere TBMM’ye geri gönderilmiştir.¹ Cumhurbaşkanı’nın geri gönderme gerekçesi, Kanunun özellikle 14’üncü maddesi başta olmak üzere , hem şekil hem de esas yönünden Anayasaya aykırı² görülmüş olmasıdır.

Kanun TBMM’de tekrar görüşülmüş hiçbir değişiklik yapılmadan aynen kabul edilmiş, ve 27.02.2003 tarihinde yayınlanarak yürürlüğe girmiştir.

Kanunun 14. maddesi ile “uygulanmayacak hükümler” başlığı altında VUK’nun 359. maddesinde sayılan fiillerden bazılarını işleyenleri affedilmiştir.

Yazımızın konusu VBK’nun 14. maddesidir. Konuyu üç ana bölümde inceleyeceğiz. Birinci bölüm olan giriş bölümünden sonra, ikinci bölümde 14. maddenin (affin) kapsamını ele alacağız. Üçüncü bölüm affin şartları ve uygulaması olacaktır. Bunu sonuç bölümü takip edecektir.

II-VERGİ SUÇUNDA AFFIN KAPSAMI

¹ Anayasanın 89. ve 104. maddelerinde düzenlenen bu kurum, basında ve kamu oyunda “Veto” olarak adlandırılmaktadır. Bu yanlıştır. Bu kurum, 1876 Kanun-i Esasinin ilk metnindeki, padişahın, İngiltere’de Taç’ın 18. yüzyıldan beri kullanılmayan “mutlak veto” kurumundan farklı olduğu gibi, ABD Başkanının “Geciktirici Veto” yetkisinden de farklıdır. Bu nedenle bu kurumu “veto” olarak adlandırmamak gerekir. Bu konuda bkz. Erdoğan Teziç, Cumhurbaşkanının Geri Gönderme Yetkisi, Anayasa Yargısı 1987, Sh. 84-85. Anayasa Mahkemesi yayınları.

² Kanun hazırlanırken ve Yasama Organında tartışılırken Cumhurbaşkanının belirttiğinin aksine “Vergi Affı” kavramı kullanılmamıştır. Kanunun bir af kanunu olmadığı özellikle vurgulanmıştır. Ancak ne denirse densin 14. md. bir af maddesidir. Bu haliyle de Cumhurbaşkanımızın belirttiği yönlerle ve başka bazı yönleriyle Anayasaya aykırılık içermektedir. Ancak bu konuyu başka bir yazıda inceleyeceğiz.

A-MADDE (SUÇ KONUSU) İTİBARIYLA KAPSAM

1-Affa Uğrayan Suçlar

VBK'nun 14/1 md.de "VUK'nun 359. maddesinde sayılan fiilleri işleyenler affedilmiştir" anlamında hüküm koyduktan sonra hemen ikinci fıkrasında af kapsamına girmeyen fiilleri saymıştır. Madenin her iki bendi birlikte değerlendirildiğinde affa uğrayan ve uğramayan fiiller aşağıda sayılmıştır. Bunlar:

- Defter ve hesaplarda hesap ve muhasebe hileleri yapmak,
- Gerçek olmayan veya kayda konu işlemlerle ilgisi bulunmayan kişiler adına hesap açmak,
- Defterlere kaydı gereken hesap ve işlemleri vergi matrahının azalması sonucunu doğuracak şekilde tamamen veya kısmen başka defter, belge veya diğer kayıt ortamlarına kaydetmek, (çift defter kullanmak.)
- Defter kayıt ve belgeleri tahrif etmek veya gizlemek,
- Muhteviyatı (içeriği) itibariyle yanıltıcı belge düzenlemek veya bunları kullanmak,
- Asıl olsun suret olsun sahte olarak düzenlenmiş, belge ile sahte basılmış, belgenin kullanılması,
- Belgeleri Maliye Bakanlığı ile anlaşması olmadığı halde basmak, suçlarıdır.

2-Af Kapsamı Dışındaki Suçlar

Kapsam dışındaki suçlar VBK'nın 14. md.nin 2. fıkrasında sayılmıştır. Bunlar:

- Defter kayıt ve belgeleri yok etmek veya defter sahifelerini yok ederek yerine başka yaprak koymak veya hiç yaprak koymamak,
- Belgelerin asıl veya suretlerini tamamen veya kısmen sahte olarak düzenlemek,
- Sahte belge basmak, suçlarıdır.

B- SUÇUN İŞLENDİĞİ ZAMAN YÖNÜNDEN KAPSAM

Af Kanunu, 31 Ağustos 2002 tarihinden önce işlenmiş fiilleri kapsamaktadır. Bu tarihten sonra işlenen vergi suçları af kapsamına girmemektedir.

Yukarıda I/A-1 bölümünde saydığımız fiilleri 31.08.2002 tarihinden önce işleyenler hakkında inceleme soruşturma ve dava aşamalarına göre Maliye Bakanlığı elemanları savcılıklara suç duyurusunda bulunmayacak, Savcılar takibat yapmayacak, yani takipsizlik kararı verecek, açılan davalar düşecektir, kesinleşen kararlar da infaz edilmeyecek yani yerine getirilmeyecektir. Ancak af şartlı af olduğundan aftan yararlanmak için VBK'nun 14/3 md.deki şartların da yerine getirilmiş olması gerekir.

C-SUÇUN ORTAYA ÇIKMIŞ YADA ÇIKMAMIŞ OLMASINA GÖRE KAPSAM

Kanunun 14. md.de düzenlenen affin “suçun ortaya çıkmış veya çıkmamış olmasına göre kapsamı”nı ikiye ayırarak incelemek gerekir.

1-Vergi kaybına neden olmayan vergi suçları,

2-Vergi kaybına neden olan vergi suçları,

1-Vergi Kabına Neden Olmayan Vergi suçları Açısından

4369 sayılı kanundan sonra, vergi suçları artık neticeli suç değildir. Yani vergi suçunun oluşması için neticenin yani vergi kaybının ortaya çıkması şart değildir³. Vergi Usul Kanununun 359. maddesinde sayılan bir hareketin sonucunda hiç vergi kaybı olmayabilir veya hemen olmayabilir. Hareket yapıldığında suç oluşacak, ayrıca vergi kaybı beklenmeyecektir.

İşte, vergi kaybına neden olmayan vergi suçlarından, suç ortaya çıkmış olsun veya olmasın, ne zaman yapılmış olursa olsun bu kanun hükümlerinden yararlanacaktır. Yani vergi suçundan dolayı takibat yapılmayacaktır. Örneğin, mükellef (A) 2001 yılında muhteviyatı (içeriği) itibariyle yanıltıcı belge düzenlemiştir. Bu fiilide 2004 yılında tespit edilmiştir. Bu fiil sonunda hiçbir vergi kaybı (gelir, Kurumlar, KDV, v.s.) doğmamış ise, fiil suç olmasına rağmen (VUK'nun 359/a-2) suç ne zaman ortaya çıkarsa çıksın herhangi bir takibata uğramayacaktır. Çünkü VBK'nun 14/1 md.sine göre affa uğramıştır.

2-Vergi Kaybına Neden Olan Vergi Suçları Açısından

Vergi kaybına neden olan vergi suçları açısından durum farklıdır. Vergi kaybına neden olan vergi suçları, ancak bu kanunun (vergi Barış Kanununun) yürürlüğünden önce ortaya çıkarılmışsa af kapsamına dahil olacaktır. Örneğin, yukarıda verdiğimiz örneği ele alalım. Mükellef 2001 yılında muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge kullanmış ve bundan da vergi kaybı (ziyat) olmuşsa, af kapsamına girmesi, 27 Şubat 2003 tarihinden önce ortaya çıkarılmış olmasına bağlıdır. Yukarıdaki örnekte olduğu gibi, vergi kaybına neden olan bir vergi suçu 2004 tarihinde ortaya çıkartılırsa, VBK'nın 14/3. md.de belirlenen şart yerine getirilemeyeceği için kanundan yararlanılmayacaktır.^{4,5} Gerçekten, VBK'nun 14. md.de düzenlenen af “şartlı” bir aftır. Bu şart, “taliki” bir şarttır. Yani kanun, aftan yararlanmayı

³ Bekir Baykara, Vergi Suçuna Teşebbüs 4369 S.K.dan Sonrada Mümkün Müdür, Yaklaşım Ekim 2001, 106. sayısı.

⁴ Böyle bir durum, kanımca Anayasa'ya aykırıdır. Ancak bu konuyu gelecek yazımıza bırakıyoruz.

⁵Bundan kurtulmanın yolu kanunun 7 ve 8. maddelerine göre matrah artırımında bulunmaktır. Çünkü, kanuna göre matrah artırımı yapıldığında hiçbir inceleme ve tarhiyat yapılamayacaktır. Vergi incelemesi Ceza Muhakemesi açısından bir dava şartıdır. Herhangi bir suç tespit edilse bile inceleme yapılamayacak, dolayısı ile davasız yargılama olamayacağından da ceza verilemeyecektir. Bu konuyu daha sonraki bir makalemizde işleyeceğiz.

ilerde gerçekleştirilecek bir harekete, davranışa bağlamıştır. Bu taliki şart, VBK'nun 14. maddesinin 3. fıkrasında belirtilmiştir. Bu şart kanunda “İşlenen kaçakçılık suçlarından dolayı vergi ziyana sebebiyet verildiği hallerde, (1) numaralı fıkra hükümlerinden yararlanılabilmesi için; salınan vergi ve kesilen cezalar ile gecikme faizi ve zamlarının, bu Kanunun yürürlüğünden önce ya da bu Kanun hükümlerinden yararlanılmak suretiyle öngörülen süre ve tutarda tamamen ödenmiş olması ve bunlara karşı idari yargı yerlerinde dava açılmaması veya açılan davalardan vazgeçilmesi şarttır” biçiminde ifade edilmiştir.

Görüldüğü gibi, kanunun yürürlük tarihinden (27 Şubat 2003) sonra ortaya çıkarılan ve vergi kaybına neden olan vergi suçları (tanım gereği) aftan yararlanamayacaklardır. Ancak bunun istisnası, VBK'nın 5. md.sine göre inceleme ve tarhiyat aşamasında bulunan işlemlerdir. Bu tür işlemler, 27 Şubat 2003 tarihinden sonraya taşacağından, bundan doğan vergileri (27 Şubat 2003 den sonra) Kanun kapsamında ödenmesi mümkündür. Bu nedenle de inceleme ve tarhiyat aşamasında bulunan işlemler dolayısıyla, vergi suçu 27 Şubat 2003 tarihinden sonra ortaya çıkarılsa dahi aftan yararlanacağı düşüncesindeyiz.

II-VERGİ SUÇUNDA AFTAN YARARLANMASININ ŞARTLARI VE ÇEŞİTLİ AŞAMALARDA AF UYGULAMASI

A-AFTAN YARARLANMA ŞARTLARI

1-Suç Nedeniyle Doğan Vergi, Ceza, Faiz ve Zamların Ödenmesi Şartı

VBK'nun 14. md.'den yararlanabilmek için, vergi suçu nedeniyle salınan vergi, kesilen cezalar ile zam ve faizlerin daha önce ödenmiş olması veya VBK' nundan yararlanılarak tamamen ve belirlenen sürede ödenmesi şarttır. (VBK Genel tebliği No 1 VIII/A bölümü 4. paragrafi)

Vergi suçu nedeniyle salınan vergi, kesilen ceza, zam ve faizlerinin VBK'nun yürürlüğünden önce ödenmiş olabilir. Bu takdirde sorun yoktur. Vergi dairesi, ceza mahkemesine veya savcılığa verilmek üzere, verginin ödendiğine dair yazı verecektir. Bu durumda dava düşecek veya savcılık kovuşturmayaya yer olmadığı kararı verecektir.

Vergi suçu nedeniyle doğan vergi, ceza, zam ve faizleri henüz ödenmemiş olabilir. Bu durumda ödeme için iki durum söz konusu olabilir:

-VBK'nun 2,3,5. maddelerine göre 9 taksitte ve 2004 Haziran ayı sonuna kadar tümüyle, toptan eşya fiyat endeksinin (TEFE) aylık oranı esas alınarak hesaplanan faiz ile birlikte ödenebilir.

-Yukarıdaki maddelere göre hesaplanan vergi ve faizi peşin olarak ödenebilir.

Ödemeler taksitle yapılırsa, kanun hükümlerinden yararlanabilmek, yani affa uğrayabilmek için, bütün taksitlere ait ödeme belgeleri (makbuzları) aranacaktır. (VBK 1

Nolu Genel Tebliği VIII/a bölümü 4. paragraf) Yani vergi borçlarını taksitle ödeyecek mükellef, kanun hükümlerinden yararlanabilmek için, son taksit tarihi olan 2004 Haziran ayını bekleyecektir.

Ancak, 2004 Haziran sonuna kadarki taksitten yararlanmak isteyen mükellefler, 6183 Sayılı Kanununun 10. maddesine göre banka teminat mektubu veya hazine tahvil ve bonusu vererek⁶ son taksitin ödeneceği vakti beklemeden, Kanundan yararlanabilirler. (VBK 1 No'lu Genel Tebliğin VIII/A bölümü 4. paragraf)

2-Dava Açılmaması veya Açılan Davalardan Vazgeçilmesi Şartı

VBK'nın 14/3 md.de, kaçakçılık suçlarından dolayı vergi kaybı da olmuşsa salınan vergiye karşı dava açılmaması, açılmış davalardan vazgeçilmesi, aftan yararlanabilmek için şarttır.

Bu durumda olan mükellefler, salınan vergi ve kesilen cezalar için dava açmayacaklar, açılan davalardan vazgeçecekler, vergi ve cezaları ve zamlarını, VBK'nun da belirtilen süre ve tutarda tamamen ödeyeceklerdir. Aksi halde bu aftan yararlanmaları mümkün değildir.

Bu konu da Cumhurbaşkanının geri gönderme yazısında anayasadaki hak arama özgürlüğüne aykırılık olarak nitelendirilmiştir.

B-ÇEŞİTLİ AŞAMALARDA AF UYGULAMASI

1-Vergi Ceza Yargılamasında Aşamalar

a-Genel Olarak Ceza Yargılama Süreci

Ceza yargılaması süreci, Kanunun suç olarak nitelediği bir fiilin işlendiğini yetkili makamların öğrenmesi ile başlar. Suçu haber alan doğrudan Savcı olabileceği gibi zabıta (polis ve jandarma da) olabilir. Suçu öğrenen Savcı zabitanın da yardımıyla bir hazırlık soruşturması yapar. Bu aşamada çeşitli iş ve işlemler için sulh hakimi de devrededir. Hazırlık soruşturması sonucunda kamu davası açılır veya "takibata yer olmadığı" kararı verilir. Kamu davası açıldığında son soruşturma başlar. Bunun sonunda mahkeme tarafından beraat ya da mahkumiyet kararı verilir. Bu karar Yargıtay'ın denetimine tabidir. Yargıtay'da temyiz davası açılabilir. Bunun sonucunda karar kesinleşir veya bozularak tekrar görülür. Kesinleşen karar infaz edilir. Yargıtay da açılacak yargılamanın yenilenmesi veya karar düzeltme, kesinleşmeye engel olmayan olağanüstü kanun yoludur. Yukarıdaki çok kısa özetten görüldüğü gibi Yargılama aşamaları, savcılık, Mahkeme ve Yargıtay'dır.

⁶ 6183 Sayılı Kanununun 10. maddesi "Teminat ve değerlemesi" başlığını taşımakta olup, kamu borcuna karşılık gösterilecek teminat, banka mektubu ve hazine tahvil ve bonosundan ibaret değildir. Ancak söz konusu Genel Tebliğ yönetmelik hükmünde bir düzenleyici işlem olup, iptal edilene kadar herkesi bağlayacaktır. Yani teminat olarak, Tebliğde sayılan iki değer kabul edilecektir. (Tebliğlerin hukuki değeri için bkz. Bekir BAYKARA Vergi Kanunları İle İlgili Genel Tebliğler İç Genelgelerin Hukuki Anlamı ve Değeri, Vergi Dünyası Ekim 2001, 242. sayısı.

b-Vergi Yargılama Süreci

Hapis cezasını gerektiren vergi suçlarının yargılması da yukarıdaki sürece göre yapılır. Ancak hazırlık soruşturması safhasında bir ayrılık söz konusudur. Vergi cezalarında soruşturma ve yargılama aşağıdaki şekilde olur:

-Vergi suçunu Maliye haber almışsa, süreç; Vergi İnceleme elemanı,⁷ Savcı, Mahkeme, Yargıtay şeklinde olur.

-Vergi suçunu savcı haber almışsa bu süreç; Savcı, İnceleme elemanı, Savcı, Mahkeme, Yargıtay şeklinde olur.

Vergi suçlarındaki prosedür, VUK'nun 367. md.de düzenlenmiştir. Bu bakımdan genel yargılama usulüne bir istisna teşkil eder.

Görüldüğü gibi vergi suçu ile ilgili bir ihtilaf, inceleme, savcılık, mahkeme, Yargıtay ve infaz safhalarında olabilir.

2-Aşamalara Göre Af Uygulaması

a-Vergi İnceleme Aşamasında

Yapılan bir vergi incelemesi sırasında VUK'nun 359. md.de belirlenen bir vergi suçu tespit edilmiş olabilir. Eğer bu suç VBK'nın 14. md.sine göre af kapsamında ise, mükellef gerekli şartları yerine getirirse, inceleme elemanı "vergi suçu" raporu yazmayacak, yani savcılığa suç duyurusunda bulunmayacaktır. Bu konuda inceleme elamanının davranışı şöyle olacaktır:

Eğer tespit edilen ve af kapsamına giren vergi suçu bir vergi kaybına neden olmamışsa, mükellefin yapacağı, yerine getireceği bir şart yoktur. Vergi suçuyla ilgili herhangi bir işlem yapılmayacaktır.

Tespit edilen vergi suçu, vergi kaybına da neden olmuşsa, vergi inceleme raporuna göre vergi tarh edilecektir. Salınan bu vergiye karşı dava açılmaz ve VBK'nın 5. md.de belirlenen yöntem ve şartlara göre ödenirse, mükellef hakkında inceleme elemanı savcılığa suç duyurusunda bulunmayacaktır.

b-Savcılık, Mahkeme, Yargıtay ve İnfaz Aşamasında

Yukarıda açıkladığımız gibi VBK'nın 14. md.de düzenlenen af, vergi kaybına neden olan vergi suçları açısından şartlı bir aftır. Aftan yararlanmak isteyen kişi, yargılamanın her aşamasında bu şartları yerine getirmelidir. Bu şartlar ise, yukarıda incelediğimiz gibi, başvuru, salınan vergiye karşı dava açmama, açılmış davadan vazgeçme ve bu vergileri veya

⁷ VUK'nun 367. md.ne göre, kanununun 135. md.de sayılan vergi incelemesine yetkili memurlardan, Maliye Müfettişleri, Hesap Uzmanları ve Gelirler Kontrolörleri, vergi suçunu bir raporla doğrudan doğruya savcılığa bildirirler. İncelemeye yetkili diğer memurlar ise ilgili defterdarlığın veya Bölge Müdürünün mütaalası ile birlikte vergi suçunu savcılığa bildirirler.

kesinleşen vergileri ödemedir. Bu vergiler daha önce ödenmiş olabileceği gibi VBK'nun dan yararlanılarak da ödenebilir. Verginin ödendiği vergi dairesinden alınacak bir yazı ile belgelenecektir.

Yargılanan vergi suçu vergi kaybına neden olmamışsa, aftan yararlanmak için herhangi bir şart yoktur. Ancak yargılama makamları, yargılanan suçun vergi kaybına neden olup olmadığını bilemezler. Bu nedenle, bu suç dolayısıyla herhangi bir vergi salınmadığını bildiren bir yazının ilgili vergi dairesinden alınıp savcılığa, mahkemeye veya Yargıtay'a sunulması gerekir.

Kendisine böyle bir yazı ile gelen mükellef hakkında savcı "takipsizlik kararı" verecektir. Bundan sonra herhangi bir işlem yapmayacaktır.

Yargılanan suç dolayısıyla herhangi bir vergi kaybı olmadığı veya böyle bir vergi kaybı varsa bunun ödendiğini gösteren yazıyı alan mahkeme ve Yargıtay "düşme" kararı verecektir. Böylece sanık aftan yararlanmış olacaktır.

Karar kesinleşmiş, kişi mahkum olmuş ve henüz infaz edilmemişse Cumhuriyet Savcılığı, kendisine vergi dairesince düzenlenmiş belge ibraz edildiğinde, hükmün af kapsamına girdiği belirtilerek ilamı mahkemesine iade eder.⁸ İnfaz başlamış ise cezaevine alınmış mahkum salıverilir.⁹

SONUÇ

Vergi Usul Kanununun 359. maddesinde düzenlenen ve hapis cezasını gerektiren suçların bazıları, Vergi Barışı Kanununun 14. maddesi ile affedilmiştir. Ancak bu af şartlı bir aftır. Affin şartı, vergi suçu nedeniyle doğmuş vergi, ceza ve zamlarının ödenmiş olması, bunlar için dava açılmaması veya açılmış davalardan vazgeçilmesidir.

Af uygulaması için, mükelleflerin en geç 31 Mart 2003 tarihine kadar vergi dairelerine başvurmaları gerekmektedir.

Vergi suçu nedeniyle doğan vergi kaybı daha önce ödenmişse, vergi dairesinden bu hususu belirten bir yazı alınıp savcılık, mahkeme veya Yargıtay'a sunulacaktır.

Vergi suçu nedeniyle bir vergi kaybı doğmamışsa, bu hususu belirten bir yazı vergi dairesinden alınarak, yargı mercilerine sunulmalıdır.

Vergi suçu nedeniyle doğan vergi kaybı kesinleşmiş ancak ödenmemiş veya dava aşamasında olabilir. Bu durumda olan mükellefler 14. md. den yararlanmak istiyorlarsa dava açmayacak veya davadan vazgeçmeleri gerekir. Ayrıca VBK'nun 2 ve 3. md.lerinden yararlanarak bunları tamamen ve öngörülen sürede ödemeleri şarttır. Eğer ödeme taksitle

⁸ M. Fahreddin Hekimoğlu, Ceza İnfaz Hukuku ve Cezaevi İdaresi (Uygulamalı İçtihatlı), Ankara 2001, sh. 333.

⁹ Aynı yer.

yapılırsa, 14. md.den yararlanmak için Haziran 2004 tarihine kadar beklemek gerekecektir. Bu hükümden hemen yararlanmak isteyenler, Tebliğde belirtilen teminatları göstererek, 2004 Haziran ayını beklemeden aftan yararlanabilirler.

Vergi Dairesinden, şartları yerine getirdiğine dair yazı getiren mükellef için savcı, takipsizlik kararı, mahkeme ve Yargıtay düşme kararı verecektir. Mükellef hüküm giymişse bu hüküm infaz edilmeyecek, ediliyor ise savcı tarafından salıverilecektir.

Yazımızın metninde belirttiğimiz gibi 14 md. Anayasa'ya aykırılıklar içermektedir. Ancak bu aykırılıklar kapsama girenler açısından değil, kapsam dışında kalanlar açısından söz konusudur. Bu konuyu başka yazımızda ele alacağız.

Son söz olarak, mali açıdan önemli bir imkan olan bu yasandan mükelleflerin yararlanmalarını tavsiye ediyoruz.