

# TARHIYAT ÖNCESİ UZLAŞMAYA VARILMASI HALİNDE İDARE ADLİ YARGIDA DAVA AÇABİLİR Mİ?

Sakıp ŞEKER \*

## I. GİRİŞ

Vergi uyuşmazlıklarının, idari aşamadaki çözüm yollarından biri de, "uzlaşma" müessesesi ile ilgilidir.

Bilindiği gibi vergi sistemimizde iki türlü uzlaşma bulunmaktadır. Bunlardan birisi Vergi Usul Kanunu'na 1963 yılında 205 sayılı Kanun ile eklenen uzlaşma (tarhiyat sonrası uzlaşma), diğeri ise anılan Kanuna 4.12.1985 gün ve 3239 sayılı Kanun ile eklenen "tarhiyat öncesi uzlaşma"dır (1)

Tarhiyat öncesi uzlaşma, ziyaa uğratılan vergi ve kesilmesi istenen cezaların vergi dairesince henüz tarh edilmeden önceki aşamada, yani inceleme aşamasında yapılan bir uzlaşma türü olduğu halde, 205 sayılı Kanunla yürürlüğe konulan uzlaşma ise; tarhi istenilen vergi ve kesilen cezaların mükellef veya adına ceza kesilenlere ihbarname ile bildirilmesinden sonra yapılmaktadır (2)

## II. TARHIYAT ÖNCESİ UZLAŞMANIN GEREKÇESİ

Vergi mevzuatımızda 'bir uzlaşma müessesesi olduğu halde, ikinci bir uzlaşmaya neden ihtiyaç duyulduğu, Kanun gerekçesinde şu şekilde ifade edilmiştir.

"Çeşitli tarh muamelelerini kapsayan modern vergi uygulamasında mükellefler ile idare arasında görüş ayrılıklarına ve anlaşmazlıklara düşülmesi, tatbikatın tabi bir sonucudur.

Mükellef ile idare arasındaki sözkonusu olacak anlaşmazlık ve görüş ayrılıklarının prensip olarak önceden idare ile mükellef arasında çözümlenmesi uygun bir yol olup, böylelikle **mali yargı organlarına** mümkün olduğu kadar az başvuru olacaktır.

Vergileme olayını daha kısa sürede sonuçlandırmak ve vergiyi bir an önce tahsil etmek amaç olduğuna göre, tarh işlemine başlamadan önce mükelleflerin idare ile tarhtan önce de anlaşabilme imkanı vermek üzere yeni bir uygulama alanına imkan tanınmıştır."

## III. UZLAŞMANIN SONUÇLARI VE ETKİNLİĞİ A. UZLAŞMANIN SONUÇLARI

Tarhiyat Sonrası Uzlaşma olarak adlandırdığımız uzlaşma ile ilgili olarak VUK'nun Ek 6. maddesi hükmü şu şekildedir:

**"Mükellef veya adına ceza kesilen; üzerinde uzlaşılan ve tutanakla tespit olunan hususlar hakkında dava açamaz ve hiç bir mercie şikayette bulunamaz."**

Tarhiyat Öncesi Uzlaşma başlığı altındaki VUK'nun Ek 11. maddesinin ikinci bendinde ise, uzlaşmanın sonucu hakkında şu ifade yer almaktadır:

**"Tarhiyattan önce Uzlaşmaya varılması halinde tutanakla tespit edilen bu husus hakkında dava açamaz ve hiç bir mercie şikayette bulunamaz."**

Kanun maddeleri ayrı ayrı irdelendiğinde tarhiyat sonrası uzlaşmada; **mükellef veya adına ceza kesilen** tutanakla tespit edilen hususta **dava açamaz ve hiç bir mercie şikayette bulunamaz**; tarhiyat öncesi uzlaşmada ise, cümlenin öznesi belirtilmeyerek uzlaşmaya taraf olan her iki tarafın da (mükellef ve idare) tutanakla tespit edilen husus hakkında **dava açamayacakları ve hiç bir mercie şikayette bulunamayacakları** hüküm altına alınmıştır.

Bu konuda vergi idaresi ile adli yargı farklı görüş içindedirler. Gelirler Genel Müdürlüğü'nün ve Yargıtay'ın konuya ilişkin görüş ve uygulamaları özetle aşağı-

ğdaki gibidir.

### **1. İdarenin Görüşü**

Gelirler Genel Müdürlüğü'nün konuya ilişkin görüşü:

"Kanun maddelerinde yer alan; uzlaşma tutanaklarının kesin olduğu ve dava konusu yapılamayacağı ifadesinden, mükellefin kendi isteği ile kullandığı bir hakkı dava konusu yapamayacağının anlaşılması gerekir. VUK'nun 358 ve 359. maddelerinde, anılan Kanunun 344. maddesinin 16 numaralı bentlerinde yer alan fiilleri işleyenlerin kaçakçılık veya kaçakçılığa teşebbüs fiili işlemiş sayılacakları, 367. maddesinde ise kaçakçılık ve kaçakçılığa teşebbüs suçunu işleyenlerin ilgili Cumhuriyet Savcılığına bildirilmesi gerektiğinin hüküm altına alındığı; ayrıca, anılan Kanun'un 340. maddesinde kaçakçılık, ağır kusur ve kusur ve usulsüzlük cezası ile cezalandırılan fiiller aynı zamanda Türk Ceza Kanunu'na göre suç teşkil ettiği takdirde, vergi cezası kesilmesinin mezkur kanun hükümlerine tevkifen takibat yapılmasına engel olmayacağına hükme bağlandığı, kaçakçılık suçunun cezalandırılmasının, ceza mahkemelerine ait olduğu, idareye düşen görevin bu suçları oluşturan fiillerin tespit edilerek vergi ziyamdan ayrı olarak cezalandırılmaları için suç duyurusunda bulunulmasından ibaret olduğu" şeklindedir.

İdarenin bu görüşüne rağmen denetim birimleri ve denetim elemanlarının uygulamada farklı şekilde hareket ettikleri gözlenmektedir.

### **2. Yargıtay'ın Yorumu ve Uygulaması**

Yargıtay 9. Ceza Dairesi muhtelif kararlarında, tarhiyat öncesi uzlaşmaya varılması halinde vergi ziyama neden olan fiilin suç sayılamayacağı ve hiç bir mercie şikayette dahi bulunulamayacağından bahisle, sanıklar hakkında oybirliğiyle "**bozma**" veya "**beraat**" kararları vermiştir. Yargıtay 9. Ceza Dairesinin konuya ilişkin karar özetleri aşağıdaki gibidir.

1— "Sanık tarhiyat öncesi uzlaşma talebinde bulunmuş olup, polise verdiği ifadeyle uzlaşma ile tahakkuk ettirilen cezayı Maliye'ye ödendiğini söylediğinden, bu husus araştırılarak 213 sayılı Kanun'un

2— (...) Ek 11. madde ikinci bendi hükmünden yararlanıp yararlanamayacağının tartışılması gerektiğinin düşünülmemesi (...) temyiz itirazları bu itibarla yerinde görülmesi olduğundan hükmün bu sebeplerden dolayı istem gibi bozulmasına oybirliğiyle karar verildi" (3)

3— "... Sanığın, Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Komisyonu ile uzlaşmaya gittiği ve uzlaşma gereğince ödeme yaptığı anlaşılmalı olup 213 sayılı Kanun'un (...) Ek 11. maddesinin 2. fıkrasına göre uzlaşmaya varan sanık hakkında hiç bir mercie şikayette dahi bulunulamayacağından beraatine karar verilmesi gerektiğinden CMUK'nun 322. maddesi gereğince sanığın beraatine oybirliğiyle karar verildi" (4).

3— "İbrâz edilen tasdikli fotokopilerden sanık ile Manisa Defterdarlığı Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Komisyonu arasındaki tarhiyat öncesi uzlaşmaya varıldığının anlaşılmasına göre 213 sayılı Kanun'a 3239 sayılı Kanun'un 33. maddesiyle eklenen Ek 11. maddenin ikinci fıkrası uyarınca fiilin suç sayılmayacağı düşünülmemeyerek yazılı şekilde mahkumiyet hükmü kurulması kanuna aykırı ve sanığın temyiz itirazları bu itibarla yerinde görülmesi olduğundan hükmün bu sebepten dolayı bozulmasına oybirliğiyle karar verildi" (5).

4— "... temyiz eden sanığın tarhiyat öncesi uzlaşma talebinde bulunduğu ileri sürülmesine nazaran; sanığın tarhiyat öncesi uzlaşma talebinde bulunup bulunmadığı, uzlaşma vaki olup olmadığı araştırılarak, uzlaşmaya varıldığının anlaşılması Ahalinde 213 sayılı Kanun'a 3239 sayılı Kanun'un 33. maddesiyle eklenen Ek 11. madde ikinci fıkrası uyarınca fiilin suç sayılmayacağı gözetilmeden yazılı şekilde sonuca varılması ... kanuna aykırı ve sanık vekilinin temyiz itirazları bu itibarla yerinde görülmesi olduğundan hükmün

bu sebeplerden dolayı bozulmasına oybirliğiyle karar verildi (6)

5— "Taraflar arasında, dava konusu olay nedeniyle tarhiyat öncesi uzlaşmaya varıldığı kabulü karşısında beraat karar verilmesi gerektiği halde kamu davasının düşülmesine karar verilmesi kanuna aykırı olup, hükmün bu nedenle bozulmasına ve CMUK'nun 322. maddesine dayanılarak, 213 sayılı Kanun'un Ek: 11. maddesi uyarınca sanığın beraatine oybirliği ile karar verildi" (7)

Yargıtay'ın kararlarındaki bozma gerekçeleri, VUK'nun 11. maddesinin ikinci bendindeki; "tarhiyattan önce uzlaşmaya varılması halinde tutanakla tespit edilen bu husus hakkında **dava açılmaz ve hiç bir mercie şikayette bulunamaz**" ifadesine dayanmakta olup kararlar müstakâr hale gelmiştir.

Tarhiyat Öncesi Uzlaşmaya ilişkin Kanun gerekçesinde, mali yargı organlarına mümkün olduğu kadar az başvuru amaçlanmış olup, adli yargıdan bahsedilmemiştir. Bununla birlikte kanun metninde, hem dava açılmayacağı hem de hiç bir mercie şikayette bulunulamayacağı kesin bir şekilde belirtilmiştir. Diğer bir ifade ile, kanun metninde mali ve idari yargı ayrımı yapılmamıştır. Mali yargı ifadesinden vergi mahkemeleri, bölge idare mahkemeleri ve Danıştay'ın anlaşılması gerektiği açıktır.

Öte yandan, Ek 11. madde hükmü ile VUK'nun 340, 359 ve 367. maddeleri arasında bir çelişki sözkonusu değildir. Ek 11. madde hükmü uyarınca uzlaşmanın sağlanması halinde idare bazı yetkilerini kullanmaktan vazgeçmiş olmaktadır. Aksi halde tarhiyat öncesi uzlaşmadan beklenen yarar elde etmek mümkün olamaz. Vergi idaresi, vergi kaybına neden olan olayları, "kaçakçılık suçu"nu da oluşturduğu hallerde, prensip olarak uzlaşmama yoluna gidebilir. Ancak, bu tür bir uygulamanın idareye ne kazandırıp ne kaybettireceğinin iyi hesaplanması gerekir.

#### ***B. UZLAŞMANIN ETKİNLİĞİ VE İDARENİN UZLAŞMAMA YETKİSİ***

Vergiye ilişkin olayların ve suçların tespit edilmesi, ekonomik ve ticari işlemlerin çeşitliliği ve özel karakterinden dolayı bazı hallerde kesin olarak mümkün olamamaktadır. İşte, bu nedenle uzlaşma komisyonu, konuyla ilgili üç "uzman kişi"nin idare adına katılımı ile oluşmaktadır. Mükellefin ise komisyonda oy hakkı yoktur. Diğer bir ifade ile uzlaşmada etkin ve yetkin olan idaredir, idare uzlaşmama yetkisine sahiptir. Uzlaştıktan sonra olayın bir de ceza mahkemesinde devam ettirilmesi halinde, o konu hakkında gerçekten uzlaşıldığından söz edilebilir mi? Bu nedenle gerek kanunun açık hükmü, gerekse Yargıtay'ın müstakâr hale gelmiş kararları birlikte değerlendirildiğinde tarhiyat öncesi uzlaşma sağlanmış ise artık kaçakçılık suçu nedeniyle idarenin adli yargıya başvurma hakkının ortadan kalkması sistemin doğası gereğidir.

#### ***IV. TARHİYAT ÖNCESİ UZLAŞMANIN KAÇAKÇILIK VE KAÇAKÇILIĞA TEŞEBBÜS SUÇLARINA ETKİSİ VE BİR ÇELİŞKİ***

Burada şu konuya da dikkat çekmek istiyoruz: Kaçakçılığa teşebbüs suçlarında vergi ziyayı doğmadığı için Kaçakçılık suçu için vergi ziyayı şartı aranmaktadır(VUK'nun 344. maddesinin 16. bentlerindeki fiileri verginin tarhiyat için kanunda belli edilen sürenin girmesinden önce ortaya çıkanlar ve belge düzenine uymayanlar) idare ile herhangi bir uzlaşma imkanı elde edememekte ve bu şekilde suç işleyenler vergi ziyama sebep olup olmadıklarına bakılmaksızın doğrudan doğruya adli yargıya intikal ettirilmektedirler. Bu durumda, vergi kaybına neden olan sanık tarhiyat öncesi uzlaşmaya varmakla hapis ve meslekten men cezası almaktan kurtulmakta ancak kanun karşısında daha hafif suç işleyen kişiler hapis ve meslekten men cezasına çarptırılmamaktadır. Bu çelişik ve adaletsiz durumun giderilmesi gerekmektedir.

da yer alan KDV'ni indirmiş, ancak indirmemiş olsaydı bile devreden KDV nedeniyle ödenecek KDV doğmayacak olsun. Bu fiil 30 Nisan 1993 tarihinde tespit edildiğinde; ortada gelir, kurumlar veya katma değer vergisi yönünden herhangi bir vergi ziyayı doğmamış, ancak kaçakçılığa teşebbüs fiili işlenmiş olmaktadır. Bu durumda mükellefin uzlaşma hakkı olmadığı için suçun doğrudan adli yargıya bildirilmesi gerekmektedir. Oysa, sahte faturadaki KDV'nin indirilmesi nedeniyle katma değer vergisi kaybı meydana gelmiş olsaydı, muhtemelen mükellef, tarhiyat öncesi uzlaşma yoluyla uzlaşacak ve Yargıtay'ın kararları doğrultusunda adli yargı yolunu kapatmış olacaktı. Bir hesap dönemi içinde iki defa belge düzenlenmemesinde de aynı adaletsiz durum sözkonusu olmaktadır.

Vergi hukukuna ilişkin ihtilafların her şeye rağmen idari aşamada çözülmesi gereği hiç bir zaman gözden uzak tutulmamalıdır. Olabildiğince az ve spesifik konuların adli yargıya intikal ettirilmesi, iyi işleyen bir vergi idaresinin başarısı sayılmalıdır. Bu konudaki önerimiz; kaçakçılığa teşebbüs suçu olarak adlandırılan fiillerin (özellikle belge düzenine uyulmaması suretiyle işlenen fiillerin) para cezasına (vergi cezası) bağlanarak, idari aşamada çözümlenmesidir. Bu tür bir uygulama vergi idaresimükellef ilişkilerinin olumlu yönde gelişmesine katkıda bulunacaktır.

---

**\* Maliye Bakanlığı Gelirler Kontrolörü**

(1) Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Yönetmeliği 16.2.1987 gün ve 19374 Sayılı Resmi Gazete'de yayımlanarak 1.3.1987 Tarihinde yürürlüğe girmiştir.

(2) Bu konuda daha geniş bilgi için; Sakıp ŞEKER, "Uzlaşma ve Uzlaşmanın Sonuçları", Vergi Sorunları Dergisi, Maliye Gelirler Kontrolörü Derneği Yayını, Sayı: 1991/4

(3) (Yargıtay 9. C.D., 8.6.1989 gün ve E: 1989/1464, K: 1989/3058)

(4) (Yargıtay 9. C.D., 8.6.1989 gün ve E: 1989/1074, K: 1989/3045)

(5) (Yargıtay 9. C.D., 31.1.1990 gün ve E: 1989/3566, K: 1990/484)

(6) (Ahmet GÜNDEL, Vergi Suçları ve Cezaları, Ankara, 1990, s.9396)(Yargıtay 9. C.D.,31.5.1990 gün ve E: 1990/1526, K: 1990/2310)

(7) (Yaklaşım Dergisi, Sayı: 6, s.88) (Yargıtay 9. C.D., 7.4.1993 gün ve E: 1993/818, K: 1993/1736)