

VERGİ KAÇAKÇILIĞI SUÇLARINDA ZAMANAŞIMI YÖNÜNDEN VERGİ USUL KANUNU VE TÜRK CEZA KANUNU UYUMSUZLUĞU

Bilindiği üzere, Vergi Usul Kanunu'nun 359. maddesinde "kaçakçılık suçları ve cezaları" başlığı altında;

"a) Vergi kanunlarına göre tutulan veya düzenlenen ve saklanma ve ibraz mecburiyeti bulunan;

1) Defter ve kayıtlarda hesap ve muhasebe hileleri yapanlar, gerçek olmayan veya kayda konu işlemlerle ilgisi bulunmayan kişiler adına hesap açanlar veya defterlere kaydı gereken hesap ve işlemleri vergi matrahının azalması sonucunu doğuracak şekilde tamamen veya kısmen başka defter, belge veya diğer kayıt ortamlarına kaydedenler,

2) Defter, kayıt ve belgeleri tahrif edenler veya gizleyenler veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleyenler veya bu belgeleri kullananlar,

Hakkında on sekiz aydan beş yıla kadar hapis cezasına hükmolunur. Varlığı noter tasdik kayıtları veya sair suretlerle sabit olduğu halde, inceleme sırasında vergi incelemesine yetkili kimselere defter ve belgelerin ibraz edilmemesi, bu fıkra hükmünün uygulanmasında gizleme olarak kabul edilir. Gerçek bir muamele veya duruma dayanmakla birlikte bu muamele veya durumu mahiyet veya miktar itibariyle gerçeğe aykırı şekilde yansıtan belge ise, muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgedir.

b) Vergi kanunları uyarınca tutulan veya düzenlenen ve saklama ve ibraz mecburiyeti bulunan defter, kayıt ve belgeleri yok edenler veya defter sahifelerini yok ederek yerine başka

yapraklar koyanlar veya hiç yaprak koymayanlar veya belgelerin asıl veya suretlerini tamamen veya kısmen sahte olarak düzenleyenler veya bu belgeleri kullananlar, **üç yıldan sekiz yıla kadar hapis cezası ile cezalandırılır**. Gerçek bir muamele veya durum olmadığı halde bunlar varmış gibi düzenlenen belge, sahte belgedir.

c) Bu Kanun hükümlerine göre ancak Maliye Bakanlığı ile anlaşması bulunan kişilerin basabileceği belgeleri, Bakanlık ile anlaşması olmadığı halde basanlar veya bilerek kullananlar **iki yıldan sekiz yıla kadar hapis cezası ile cezalandırılır**.

ç) (Ek:29/4/2021-7318/4 md.) Hazine ve Maliye Bakanlığınca yetkilendirilmediği halde, ödeme kaydedici cihaz mührünü kaldıran, donanım veya yazılımını değiştiren veya yetkilendirilmiş olsun ya da olmasın ödeme kaydedici cihazın hafıza birimlerine, elektronik devre elemanlarına veya harici donanım veya yazılımlarla olan bağlantı sistemine ya da kayıt dışı satışın önlenmesi için kurulan elektronik kontrol ve denetim sistemleri veya ilgili diğer sistemlere fiziksel veya bilişim yoluyla müdahale ederek; gerçekleştirilen satışlara ait mali belge veya bilgilerin cihazda kayıt altına alınmasını engelleyen, cihazda kayıt altına alınan bilgileri değiştiren veya silen, ödeme kaydedici cihaz veya bağlantılı diğer donanım ve sistemler ya da kayıt dışı satışın önlenmesi için kurulan elektronik kontrol ve denetim sistemleri veya ilgili diğer sistemler tarafından Hazine ve Maliye Bakanlığı veya diğer kamu kurum ve kuruluşlarına elektronik ortamda iletilmesi gereken belge, bilgi veya verilerin iletilmesini önleyen veya bunların gerçeğe uygun olmayan şekilde iletilmesine sebebiyet verenler **üç yıldan sekiz yıla kadar hapis cezası ile cezalandırılır**.

d) (Ek:30/11/2022-7423/1 md.) 3/1/2002 tarihli ve 4733 sayılı Tütün, Tütün Mamulleri ve Alkol Piyasasının Düzenlenmesine Dair Kanun ile düzenlenen piyasalarda, Hazine ve Maliye Bakanlığınca yetki verilip verilmediğine bakılmaksızın, mükerrer 257'nci maddenin birinci fıkrasının (6) numaralı

bendi kapsamında vergi güvenliğini sağlamak amacıyla kullanılmasına zorunluluk getirilen özel etiket ve işaretlerle ürünlerin etiketlenmesi veya işaretlenmesi ve etiketlenen veya işaretlenen ürün bilgilerinin kurulan veri merkezine aktarılmasını sağlayan sisteme fiziksel veya bilişim yoluyla müdahale ederek Hazine ve Maliye Bakanlığına elektronik ortamda iletilmesi gereken belge, bilgi veya verilerin iletilmesini önleyenler veya bunların gerçeğe uygun olmayan şekilde iletilmesine sebebiyet verenler **üç yıldan sekiz yıla kadar hapis cezası ile cezalandırılır.**

371'inci maddedeki pişmanlık şartlarına uygun olarak durumu ilgili makamlara bildirenler hakkında bu madde hükmü uygulanmaz.

(Ek fıkra:8/4/2022-7394/4 md.) Bu maddede yazılı fiillerle verginin ziyaa uğratıldığıının tespit edilmesine bağlı olarak tarh edilen verginin, gecikme faizi ve gecikme zammının tamamı ile kesilen cezaların yarısı ve buna isabet eden gecikme zammının; soruşturma evresinde ödenmesi halinde verilecek ceza yarı oranında, kovuşturma evresinde hüküm verilinceye kadar ödenmesi halinde ise verilecek ceza üçte bir oranında indirilir.

(Ek fıkra:8/4/2022-7394/4 md.) Tarh edilen vergi ve vergi aslına bağlı olarak kesilen cezanın bulunmadığı durumlarda verilecek ceza yarı oranında indirilir.

(Ek fıkra:8/4/2022-7394/4 md.) Bu maddede düzenlenen suçların birden fazla takvim yılı veya vergilendirme dönemi içinde aynı suç işleme kararının icrası kapsamında işlenmesi halinde, Türk Ceza Kanunu'nun 43'üncü maddesi uygulanır.

Kaçakçılık suçlarını işleyenler hakkında bu maddede yazılı cezaların uygulanması 344'üncü maddede yazılı vergi ziyai cezasının ayrıca uygulanmasına engel teşkil etmez.”

Düzenlemeleri yapılarak, kaçakçılık filleri tanımlanmış ve ayrıca kaçakçılık filleri için yetkili adli merciler

tarafından uygulanacak hürriyeti bağlayıcı cezalar (hapis cezaları) hükme bağlanmıştır.

Yapılan düzenlemede, kaçakçılık filleri için öngörülen hürriyeti bağlayıcı cezalar, işlenen fillerin içeriğine göre **onsekiz ay ila sekiz yıl aralığında** değişmektedir.

Türk Ceza Kanunu'nun 66'ncı maddesinde "Dava Zamanaşımı" aşağıdaki şekilde düzenlenmiştir.

"Madde 66- (1) Kanunda başka türlü yazılmış olan haller dışında kamu davası;

a) **Ağırlaştırılmış müebbet hapis cezasını gerektiren suçlarda otuz yıl,**

b) **Müebbet hapis cezasını gerektiren suçlarda yirmibeş yıl,**

c) **Yirmi yıldan aşağı olmamak üzere hapis cezasını gerektiren suçlarda yirmi yıl,**

d) **Beş yıldan fazla ve yirmi yıldan az hapis cezasını gerektiren suçlarda onbeş yıl,**

e) **Beş yıldan fazla olmamak üzere hapis veya adli para cezasını gerektiren suçlarda sekiz yıl,**

geçmesiyle düşer.

....."

Bu düzenlemeden görüleceği üzere, vergi kaçakçılık fiilleri için öngörülen hürriyet bağlayıcı cezalar 18 ay – 5 yıl aralığındaysa 8 yıl geçmekle bu fiiller dava zamanaşımına uğrayacak ve dava açılmayacak; 5 yılın üstünde ve 8 yıl aralığında olduğunda ise 15 yıl geçmekle belirtilen fiiller dava zamanaşımına uğrayacak ve dava açılmayacaktır.

Özetle, Vergi Usul Kanunu'nun 359'uncu maddesinde kaçakçılık suçları için öngörülen hürriyet bağlayıcı cezaların dava zamanaşımı 8 yıl ve 15 yıldır. Belirtilen süreler içerisinde

söz konusu fiiller tespit edildiğinde ceza soruşturması ve kovuşturması yapılabilecek, bu süreler geçtikten sonra dava açılmayacaktır.

Ancak, belirtilen suç fiillerinin tespiti ve adli makamlara bildirilmesi çoğunlukla vergi inceleme süreci ile tespit edileceğinden, vergi inceleme sürecindeki zamanaşımı süresi yönünden, konunun düzenlendiği Vergi Usul Kanunu'nun ilgili hükümlerine bakmak gerekmektedir.

Vergi Usul Kanunu'nun 114'üncü maddesinde zamanaşımı süreleri düzenlenmiş ***“vergi alacağıının doğduğu takvim yılını takip eden yılın başından başlayarak beş yıl içinde tarh ve mükellefe tebliğ edilmeyen vergiler zamanaşımına uğrar.”*** hükmü getirilmiştir. Belirtilen hüküm aynı zamanda, vergi incelemelerinin zamanaşımı süresini de belirlemektedir ve bu durum aynı Kanun'un 138'inci maddesinde ***“İnceleme, neticesi alınmamış hesap dönemi de dahil olmak üzere, tarh zamanaşımı süresi sonuna kadar her zaman yapılabilir.”*** şeklinde açık olarak düzenlenmiştir.

Yapılan açıklamalardan görüleceği üzere, kaçakçılık fiillerinin hürriyeti bağlayıcı cezalarla cezalandırılması için öngörülen zamanaşımı süresi Türk Ceza Kanunu'nda 8 ila 15 yıl arasında düzenlenmişken, belirtilen fiillerin tespit edilmesini ve adli makamlara bildirilmesini (VUK md. 367) sağlayacak vergi incelemelerindeki zamanaşımı Vergi Usul Kanunu'nda 5 yıl olarak düzenlenmiştir.

Bu düzenlemelere göre, 5 yıllık inceleme zamanaşımı süresinin geçmesiyle, vergi incelemesi yapılamayacağı için kaçakçılık fiilleri tespit edilemeyecek ve adli makamlara bildirilemeyecek; belirtilen durumda bu fiiller adli soruşturma ve kovuşturma konusu yapılamayacaktır.

Hemen belirtmek gerekir ki, kaçakçılık fiilleri vergi incelemesi yapılarak değil de, başka nedenlerle, örneğin ihbar veya Vergi Usul Kanunu'nun 367'nci maddesinde düzenlendiği

üzere "359'uncu maddede yazılı suçların işlendiğine sair suretlerle ittıla hasıl eden Cumhuriyet başsavcılığı hemen ilgili vergi dairesini haberdar ederek inceleme yapılmasını talep eder." şeklinde belirlenmiş olsa bile, 5 yıllık vergi inceleme zamanaşımı süresinin geçmesiyle, konunun maddi boyutunu ortaya koyacak vergi incelemesi yapılamayacaktır.

Açıklamalarımızdan görüleceği üzere, kaçakçılık suçlarında zamanaşımı yönünden Vergi Usul Kanunu ile Türk Ceza Kanunu hükümleri arasında açık bir uyumsuzluk mevcuttur ve 5 yıllık vergi inceleme zamanaşımı süresinin geçmesiyle, vergi incelemesi yapılması ve dolayısıyla kaçakçılık fiillerin tespit edilmesi ve adli makamlara bildirilmesi mümkün olmadığı gibi; 5 yıllık sürenin geçmesinden sonra bu fiiller vergi incelemesi dışında tespit edilse dahi, bu konuda vergi incelemesi yapılması mümkün değildir.

Bu konudaki önerimiz, Vergi Usul Kanunu'nun 114, 138 ve 374'üncü maddelerinde gerekli değişiklikler yapılarak; gerek vergi tarhiyatı ve ceza kesme zamanaşımaları, gerekse vergi inceleme zamanaşımı yönünden sürelerin, Türk Ceza Kanunu'nda düzenlenen zamanaşımı süreleri ile uyumlu hale getirilmesidir.

Belirtilen değişikliklerin yapılmasıyla, Türk Ceza Kanunu'nda düzenlenen zamanaşımı sürelerinin (8 ila 15 yıl) Vergi Usul Kanunu'nda da esas alınmasıyla;

* Kaçakçılık fiillerinin 5 yıllık sürenin geçmesiyle tespit edilerek adli makamlara bildirilmesinin ve hürriyeti bağlayıcı cezalar yönünden soruşturma ve kovuşturma yapılamasının engeli kaldırılmış olacak,

* 5 yıllık sürenin geçmesinden sonra vergi incelemesi dışında tespit edilen kaçakçılık fiilleri için, konunun maddi boyutunu ortaya koyacak vergi incelemesi yapılması sağlanmış olacak,

* Kaçakçılık fiilleri için ek yaptırım olarak, 5 yıllık sürenin geçmesinden sonra da vergi tarhiyatı yapılması ve ceza kesilmesi imkanı getirilmiş olacaktır.