

Avukat

Bekir Baykara

VERGİ KAÇAKÇILIĞI SUÇUNDA KAST UNSURU

4369 SAYILI KANUNLA KALDIRILDI MI?

Not: Bu makale Maliye Postası 15 Eylül 2001 Tarih ve 505 sayısında yayınlanmıştır.

Bekir BAYKARA
Yeminli Mali Müşavir
Eski Hesap Uzmanı

I-GİRİŞ:

VUK’unda 4369 sayılı kanunla geniş çaplı ve köklü değişiklikler yapılmıştır. Ancak kanunun ceza hükümlerini düzenleyen dördüncü kitabındaki değişiklikler de bu durum daha belirgindir.

VUK’nun hapis cezası gerektiren ve kaçakçılık suçu olarak adlandırılan suçlardaki düzenlemelerle bu suçun mahiyeti (esas-özü) tamamen değiştirilmiştir. Değişiklikten önce kaçakçılık suçu vergi kaybına bağlı idi. Kanunda, 4369 sayılı kanun ile yapılan değişiklikle bu suçun cezalandırılması için vergi kaybı şartı kaldırılmış, “şekli suç” ya da “sırf hareket suçu” denen suç haline getirilmiştir. Böylece bu suç, “zarar suçu” olmaktan çıkarılmış “tehlike suçu” haline gelmiştir. Yani suç, kanun gerekçesinde söylenenin aksine, ağırlaştırılmıştır. Şedit (şiddetli) hale getirilmiştir.

Hal böyle iken değişiklikten önce VUK’nun 344. Madde de yer alan kasıtlı ilgili hükümler, ve sahte ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgeyi bilerek kullanma yeni kanuna alınmamıştır. Bu durum uygulayıcıların çoğu tarafından “4369 sayılı kanun ile vergi suçunda kasıt ve bilme unsuru kaldırılmıştır” şeklinde yanlış anlaşılmaktadır. Böylece zaten ağırlaştırılmış olan vergi ceza hükümlerini temelli ağırlaştırmaktadır. Hiçbir çağdaş hukuk sisteminde olmayan; “kişi kendi suçsuzluğunu ispatlamalıdır” durumunu ortaya çıkarmaktadır.

Yazımızın konusu ve tezi, 4369 sayılı kanunla yapılan değişiklikle kasıt ve bilme ile ilgili hükümlerin kaldırılmasının, vergi suçunda kast unsurunun kaldırmadığı, sadece ceza kanununa tabi kıldığıdır.

II-4369 SAYILI KANUNA GÖRE KAST VE BİLME UNSURU

A-GENEL OLARAK KAST UNSURU

Suç, Kanunun ceza yaptırımını (müeyyidesi) ile karşıladığı insan fiili (eylemi)dir. (Fiil, hareket-davranış-ve bu davranışın dış dünyada yaptığı değişikliğin -netice, sonuç-ikisini birden ifade eden teknik bir deyimdir.) Kanunda tanımlanan her insan fiili cezalandırılmaz.

Fiil ile fail (suçu işleyen) arasında psikolojik bir bağ kurulabilmelidir.¹ Bu psikolojik bağ kusurluluktur. Kusur, bir fiilin, isnat yeteneği (yani kusurlu davranabilme yeteneği-hareketlerinin farkına varabilme yeteneği) olan kişi tarafından bilerek ve isteyerek, en azından isteyerek yapılmasıdır.² Kusurluluk, suçun manevi unsurudur. Bu unsur olmazsa, suç da yoktur. Kanunun suç olarak tanımladığı bir fiilde manevi unsur bulunmadıkça suç olmayacağı kabulü, insan uygarlığında büyük bir aşamadır.³ Kişinin kendi fiilinden, manevi unsura bakılmaksızın sorumlu olmasına objektif sorumluluk denir. “Çok basit ve insan iç davranışlarının önemini henüz kavramamış bir hukuk anlayışının bir ifadesi olan bu tür sorumluluk, ceza hukukunun ilk dönemlerininözellidir.”⁴ Çağdaş hukukta, bu tür kusura dayanmayan objektif sorumluluk kabul edilemez.

Manevi unsur, kasıt ve taksir olarak görünür. Kast, suçu oluşturan fiilin (hareket ve bunun neticesinin) önceden tasavvur edilmesi (öngörülmesi) ve istenmesidir. Taksir de ise hareket bilinçli (iradi) yapılmış ancak suç olarak tanımlanan sonuç önceden görülüp istenmemiştir. Daha doğrusu gerekli, özen ve dikkat gösterilmemiş, öngörülmesi gereken netice öngörülmemiştir.

Cürümde kastın bulunmaması cezayı kaldırır. (TCK Madde 45). (Yani, kastın bulunmaması fiili suç olmaktan çıkarır.) “cürüm, idam, ağır hapis, sürgün, ağır para cezası ve kamu hizmetlerinden yasaklanma gibi cezalarla cezalandırılan suç çeşidi”⁵ veya fiil olarak tanımlanır. (Vergi suçları da hapis ve ağır hapis cezalandırılır. O halde cürümdür. Bu nedenle de ancak kasıtle işlenebilir.)⁶

B-4369 SAYILI KANUN KAST VE BİLME UNSURUNU KALDIRMAMIŞTIR.

4369 Sayılı Kanunla, hapis cezasıyla cezalandırılacak fiiller ve cezalar, (TCK’da olduğu gibi) tek madde de toplanmıştır. Daha önce fiil 344. Madde de tanımlanmış, ceza 359. Madde de belirlenmişti.

4369 sayılı kanunla, kaçakçılık suçu ve cezası tek madde de (359. Madde) toplanırken, değişiklikten önce 344. Madde de mevcut bazı deyim ve kavramlar yeni düzenlenen 359. Maddeye taşınmamıştır. Değişiklikten önce 344. Madde birinci ve ikinci fıkrası:

¹ Nevzat Toroslu, Ceza Hukuku, Ankara 2001, Sh. 87.

² Bahri Öztürk, Mustafa ve Erdem, Veli Özer Özbek Uygulamalı Ceza Hukuku, Ankara 1998 Sh. 246.

³ Sulhi Dönmezer, Sahir Erman Nazari ve Tatbiki Ceza Hukuku, Genel Hükümler İstanbul 1999, Onuncu Baskı Cilt 2 Sh. 143.

⁴ Nevzat Toroslu age. Sh. 84.

⁵ Ejder Yılmaz, Hukuk Sözlüğü Ankara 1996.

⁶ Cürümlerin taksirle işlenebilmesi için kanunda açıkça yazılı olması gerekir. (TCK Madde 45.) Vergi Kanunlarında bu konuda istisna yoktur.

“Kaçakçılık suçu, mükellef veya sorumlu tarafından kasten vergi ziyasına sebebiyet verilmesidir. Kastın varlığını ispat külfeti iddia edene aittir.

Aşağıdaki hallerden herhangi biri ile vergi ziyasına sebep olunması halinde kastın varlığı kabul edilir” şeklinde idi. Bu hükümler yeni düzenlenen 359. Maddeye alınmamıştır.

Uygulamada tartışmaya (ihtilafa) neden olan asıl önemli husus 344. Maddenin birinci fıkrasının ikinci bendinde yer alan:

“2-Sahte ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenlemek ve bunları bilerek kullanmak” cümlesindeki “BİLEREK” hükmünün 4369 sayılı kanunla yeniden düzenlenen 359. Maddeye alınmamış olmasıdır.

Bu durum Maliyeciler arasında “vergi suçunda kasıt ve bilme unsuru kalktı” şeklinde yorumlanmıştı. Bunun böyle olmadığı çeşitli yazı ve makalelerle belirtilmesine rağmen bu kanı hala devam etmektedir. Uygulamaya da bu kanı, bu görüş yön vermektedir.

Halbuki aşağıda açıklayacağımız gibi bu yargı doğru değildir. Herşeyden önce kanunun amacı bu değildir. Kanunun gerekçesinde:

“Bilindiği gibi genel olarak hukukta cezayı gerektiren fiillerde aranan temel öge bu fiillerin kasıt unsuru taşıyıp taşımadığıdır. Kasıt unsuru, fiili cürüm haline çevirir. Kastın söz konusu olmadığı hallerde kabahatten ve kusurdan (taksirden) söz edilebilir.”

“Muhasebe hileleri, defter ve belgelerin gizlenmesi ya da yok edilmesi, denetim ve kontrolden kaçmak amaçlı davranışlar ve sahte veya içerik açısından yanıltıcı belge düzenleyip kullanmak gibi fiiller bu kategoride sayılabilir. Bu nevi fiillerin ortak özelliği niyet, amaç ve plan unsurlarını taşımalarıdır. Bu üç unsur fiilde kastın varlığını ortaya koyar.”

Kanunun gerekçesinden görüldüğü gibi, kanunun amacı kasıt ve unsuru ortadan kaldırmak değildir. Bu fiillerde kasıt unsuru aranacak yoksa fiil suç olmaktan çıkacaktır. Örneğin bir tacir, o işi yaptığı bilinen piyasada faal olan birinden mal almıştır. O kişide kendi faturasını değil de bastırıldığı faturayı vermiştir. Bu durumda alışveriş gerçek olduğundan ve alıcı sahteliği bilmediğinden suç olmayacaktır.⁷

Görüldüğü gibi, kanunun gerekçesi açıktır. Kanun manevi unsuru yani bilme ve isteme şeklindeki kast unsurunu kaldırmamıştır.

Ancak, kanunun kast unsurunu kaldırdığına dair görüşün asıl kanıtı, kanunun gerekçesi değildir. Bu yargının asıl kanıtı Türk Ceza Kanununun (TCK) 10. Maddesidir. TCK 10. Maddesi aynen “Bu kanundaki hükümler, hususi ceza kanunlarının buna muhalif olmayan mevaddi (maddeleri-hususları) hakkında da tatbik olunur” şeklindedir. Bunun anlamı,

⁷ Bu örnek Maliye Bakanı tarafından Bütçe Plan Komisyonunda verilmiştir. (Bir Reformun Anatomisi, Gelirler Genel Müdürlüğü Yayınları, Ankara 1998 Sh. 88.)

TCK'nın 45. Maddedeki "Cürümde kastın bulunmaması cezayı kaldırır" hükmünün, vergi cezaları için de uygulanacağıdır.⁸ Yukarıda belirttiğimiz gibi vergi suçları için biçilecek ceza hapis ve ağır haptir. Bu durumda TCK II. Maddeye göre vergi suçları cürümdür. O halde, kastın olmaması cezayı kaldırır. Vergi suçları için kast olmadığı halde ceza verilebilmesi için bu durumun açıkça kanunda yazılı olması gerekirdi. (TCK 45/I İkinci cümle). Bilindiği gibi vergi kanunlarında bu yönde herhangi bir hüküm yoktur.

SONUÇ

VUK'nda 4369 sayılı kanunla yapılan değişikliklerle, hapis cezasını gerektiren suçlar, zarar suçu olmaktan çıkarılıp tehlike suçu haline getirilmiştir. Bu haliyle bu suç ağırlaştırılmış, şiddetli hale gelmiştir. Hal böyle iken kanun hiç amaçlamadığı, esasen hukuk sistemimize de uygun olmadığı halde, uygulayıcılar arasında "vergi suçunda kast unsuru 4369 sayılı kanunla kaldırıldı" Düşüncesinin oluşması, suçu daha da ağırlaştırmıştır. Mükellefler için çekilmez hale getirmiştir. Bu düşüncenin doğmasının nedeni 4369 sayılı kanundan önce 345. Madde de varolan "kast" ve "bilerek kullanma" deyimlerinin, yeni düzenlemede 359. Maddeye taşınmamış olmasıdır. Halbuki yazımızın metninde anlaşılacağı gibi, kanun bunu (yani kastı kaldırmayı) amaçlamamıştır. Esasen Türk Ceza Kanunu (TCK) 10. Madde de açıkça belirtildiği gibi, eğer hüküm yoksa TCK hükümleri, özel ceza kanunları için de uygulanacaktır. TCK 45. Maddesine göre cürümde kastın bulunmaması, cezayı kaldırır. Vergi suçu da cürümdür. O halde kastın olmaması cezayı kaldırır.

Sonuç olarak vergi suçlarında kasıt-bilme unsuru kaldırılmamıştır. 4369 sayılı kanundan önce olduğu gibi, vergi suçlarında kasıt ve bilme unsuru aranacaktır.

Son söz olarak, uygulayıcılar özellikle de VUK 367. Maddeye göre ceza davasında hazırlık soruşturması yerine geçecek olan, "vergi suçu raporu" yazacak olan inceleme elemanlarının, kast unsurunu göz önünde bulundurmaları gerekir. Fiil gerçek olsa bile, eğer kast ve bilme unsurlarının olmadığına kanaat getirirlerse bu raporu yazmamaları, yazacaklarsa bile, kastın olmadığı yönündeki kanaatlerini de raporda belirtmelidirler. Ayrıca mahkemenin olayı tüm açıklığı ile görebilmesi doğru adaletli yargılama yapabilmesi için kastın varlığını (veya yokluğunu) ortaya koyabilecek bütün maddi kanıtları raporlarına almalıdırlar. Aksi halde VUK'nun 367. Maddeye göre kendilerine verilen "hazırlık soruşturması" görevini tam

⁸ Doğan Soyaslan, Ceza Hukuku Genel Hükümler, Ankara 1988, Sh. 84. Ayrıca Sahir Erman Vergi Suçları ve Cezaları.

yapmış, ceza muhakemesinin amacı olan “hakikatin araştırılması”⁹ ve adaletin gerçekleşmesine yardımcı olma görevini yapmış olmazlar.

⁹ Erol Cihan, Feridun Yenisey Ceza Muhakemesi Hukuku İstanbul 1997 Sh. 4.