

Avukat
Bekir Baykara

VERGİ SUÇUNA TEŞEBBÜS 4369 SAYILI KANUNDAN SONRA DA MÜMKÜN MÜDÜR?

Not:Bu makale Yaklaşım Ekim 2001 Tarih ve 106. sayısında yayınlanmıştır.

Bekir BAYKARA
Yeminli Mali Müşavir
Eski Hesap Uzmanı

GİRİŞ:

4369 Sayılı Kanun¹ tüm vergi kanunlarında yer alan maddelerin yirmide birini değiştirmiştir.² Ancak en fazla değişiklik VUK'nun dördüncü kitabında yani "Ceza Hükümleri"nde olmuştur. Gerçekten 331. Maddeden 376. Maddeye kadar 45 maddeden oluşan mükerrer ve ek maddelerle birlikte toplam 62 maddeyi bulan bu kitabın %60'ı yani, 37 maddesi, kaldırılmış veya değiştirilmiştir. Kaldırılan maddelerin sayısı 14'tür. Ancak asıl değişiklik sayısal değil içerik itibariyle olmuştur. İçerik itibariyle en esaslı değişiklik ise iki noktada olmuştur. Vergi ziyana (kaybına) neden fiiller için öngörülen ve kusur, ağır kusur ve kaçakçılık olarak derecelendirilen cezalar bire indirilmiş ve "vergi ziyası cezası" olarak adlandırılmıştır. İkinci esaslı değişiklik ise, hapis cezası gerektiren suçlarda olmuştur. Değişiklikten önce hapis cezasını gerektiren ve 344. Maddenin ikinci fıkrasında 1-6 bent olarak yer alan fiiller (bir bent daha eklenerek ve 359. Maddeye taşınarak) 4369 Sayılı Kanunda da aynen korunmuştur.³ Ancak vergi kanununa aykırı davranışın "vergi ziyası" şeklinde tanımlanan "sonuç" ögesi kaldırılmıştır. Yani "kaçakçılık suçu" 4369 sayılı kanundan sonra, "neticeli" veya "maddi suç" olmaktan çıkarılmış "şekli suç" haline getirilmiştir. (Bunun sonucunda vergi suçu, zarar suçu olmaktan çıkarılarak tehlike suçları sınıfına dahil edilmiştir. Böylece bu suç ve cezası gerekçede belirtilenin aksine çok ağırlaştırılmış, şiddetli hale getirilmiştir.) Bu arada "kaçakçılığa teşebbüs suçu"nu tanımlayan VUK'nun 358. Maddesi kaldırılmıştır. 4369 sayılı kanun ile gerek 358. maddenin kaldırılması, gerekse suçun "şekli suç" haline getirilmesi "vergi kaçakçılığı suçuna teşebbüs" halini esas itibariyle ortadan kaldırmıştır. Ancak buna rağmen, 359. Maddede yazılı bazı

¹ 29 Temmuz 1998 tarih ve 23417 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır.

² 4369 Sayılı Kanunun gerekçesi.

³ Ancak bu fiiller VUK 359. Maddeye taşınmıştır. Değişiklikten önce sadece cezayı düzenleyen 359. Maddedeki değişiklikten sonra (Türk Ceza Kanununda olduğu gibi) hem suçu tanımlar, hem de cezayı belirler olmuştur.

hallerde bu suça teşebbüsün (suça kalkışma) mümkün olduğu görüşündeyiz. Yazımızın konusu da budur.

Yazımız iki bölümden oluşmuştur. Birinci bölümde genel olarak “suça teşebbüs” ve ceza hukuku hükümlerinin vergi ceza hukukuna etkisi üzerinde durulacaktır. İkinci bölüm ise 4369 sayılı kanundan önce ve sonra vergi suçuna teşebbüsün işlendiği bölüm olacaktır. Konu sonuç bölümünde özetlenecektir.

I- SUÇA TEŞEBBÜS VE CEZA KANUNUNUN GENEL İLKELERİNİN VERGİ HUKUKUNA UYGULANMASI

A-SUÇA TEŞEBBÜS

Suçlar, ceza kanunları tarafından tanımlanırlar. Bu suçun kanuni (tipiklik) unsuru gereğidir. Ancak suçun tanımı bitmiş, tanımlanmış suç içindir. Suç işlemek için harekete geçmiş fakat elinde olmayan nedenlerle sonuca ulaşamamış kişi, bu tanıma dayanarak cezalandırılmaz. Çünkü ortada bir fiil yoktur. (fiil sadece hareket değil, hareketle birlikte, harekete bağlı olarak ortaya çıkmış dış dünyadaki değişiklik yani sonuçtur. Her ikisi birden fiili oluşturur.) Halbuki, suç işlemek için harekete geçmiş ve kendi elinde olmayan nedenlerle sonuca ulaşamamış kişi de tehlikelidir, cezalandırılması gerekir. İşte bu nedenlerle, bu boşluğu doldurmak için, ceza kanunlarının genel kısmına, teşebbüsü cezalandıran hükümler konmuştur.

Türk Ceza Kanunu (TCK)nun 61 ve 62. Maddeleri “cürme teşebbüs”ü düzenler. TCK 61. Madde suça eksik teşebbüsü, 62. Madde tam teşebbüsü düzenler.

Bir kimse, işlemeyi istediği (kast ettiği) cürmün⁴ icrasına, uygun araçlarla başlayıp da, elinde olmayan nedenlerle fiili tamamlayamamış ise cürme eksik teşebbüs etmiştir. (TCK Madde 61.)

Tam teşebbüs de ise, suçun icrası için gerekli bütün fiillerin bitirilmesi fakat, elinde olmayan nedenlerle sonuca ulaşamaması halinde söz konusudur. (TCK Md. 62).

Tanımdan da anlaşılacağı gibi, teşebbüs, kasıtlı suçlarda söz konusudur. Taksirli suçlarda teşebbüs olmaz.

Suçta teşebbüs halinde bitmiş suçun cezası indirilerek verilir. Eksik teşebbüste indirim tam teşebbüse göre daha fazladır. (TCK madde 61-62)

⁴ Ceza kanunumuz suçları cürüm ve kabahatler olarak ayırmıştır. (TCK madde 1/2) Kanuna göre kabahatlere teşebbüs mümkün değildir. (Cürüm ve kabahati ayırmanın en kestirme yolu, cezasına bakmaktır. TCK 11. Maddeye göre ağır ve ağır hapis cürümlere mahsus cezadır. Vergi suçlarının cezası hapis ve ağır hapidir. Dolayısıyla vergi suçları “cürüm”dür.)

Her suçta izlenen bir yol vardır. Buna suç yolu denir. Her suçlu önce suçu tasavvur eder, kafasından geçirir. Daha sonra sonucu elde etmek için gerekli gördüğü hareketleri (icra hareketleri) yapar. Bazen sonucu elde etmek için gerekli hareketlere başlamadan önce bir hazırlık devresi de (hazırlık hareketleri) olabilir. Hazırlık hareketleri cezalandırılmaz. Çünkü, kanun açıkça “.....icraya başlayıp da” ifadesini kullanmıştır. Ancak hazırlık hareketleri ile icra hareketi ayrımı, ceza hukukunun en sorunlu alanlarından birisidir.⁵

Suç yolu her suçta aynı değildir. Suça göre, uzun veya kısa olabilir. Bir veya birçok hareket gerekebilir. Bazı suçlarda bizatihi hareketin kendisi suçtur. Hareketten ayrı dış dünyada bir değişiklik bir sonuç olması gerekmez. Bunlara “sırf hareket suçları” “neticesi harekete bitişik suçlar” veya “şekli suçlar” denir. Bazı suçlarda bir veya birden fazla hareket ve bu hareketin dünyada meydana getirdiği değişiklik yani sonuç aranır.

Teşebbüs suçunun işlemek istediği suçta, elinde olmayan nedenlerle, suç yolunun yarısında kalması (eksik teşebbüs) veya yolu tamamladığı halde sonucu elde edememesi (tam teşebbüs) halidir.

İşlenen suçların özelliğine göre bazı suçlara teşebbüs mümkün değildir. Yukarıda değinildiği gibi, yapılan tek bir hareketin suç olduğu hallerde (şekli suçlarda) teşebbüs mümkün değildir. Çünkü, hareketin kendisi suçtur. (Ancak sırf hareket suçlarında, hareket parçalara bölünebiliyor ise eksik teşebbüs mümkün olabilir.) TCK 61 ve 62. Maddelerdeki tanım gereği, taksirli suçlarda ve kabahatlerde teşebbüs mümkün değildir.

B- TCK GENEL HÜKÜMLERİNİN VERGİ CEZA HUKUKUNDA UYGULANMASI

Türk Ceza Kanunu (TCK), Ceza Hukukunun temel, ana kaynağıdır. Diğer ülkelerin ceza kanunları gibi genel hükümler ve özel hükümler olarak iki kısma ayrılmıştır. Özel hükümler, suçları tanımlar. TCK'nun (veya başka özel bir kanunun) bir özel hükmü ile tanımlanmamış bir fiile suç denmez ve ceza verilmez. TCK genel hükümleri ise, özel hükümlerin ortak yönlerini düzenler. Bunlar iştirak, teşebbüs, kanunların yer ve zaman itibariyle uygulanması, tekerrür, tecil gibi hususlardır.

Ancak ceza hükümleri sadece TCK'da yer almaz. Birçok özel kanunda ceza hükümleri mevcuttur. Sosyal hayat gelişip, ilişkiler ve menfaatler çeşitlendikçe, yeni kurallar gerekmekte ve bunlar çıkarılmaktadır. Bu yeni düzenlemeler hükümlerini yürütmek, etkinliklerini sağlayabilmek için, kendi yapılarına uygun yaptırımlar yanında (ceza hukuku anlamında) suç yaratmakta ve cezaya başvurmaktadırlar.

⁵ Doğan Soyaslan, Ceza Hukuku Genel Hükümler, Ankara 1998 Sh 265.

Özel kanunlardaki ceza hükümleri, suç ihdas ederler, verilecek cezayı belirlerler. Fakat, TCK'nın genel hükümlerinin yerini tutacak düzenlemeler yapmazlar. Bu durumda, TCK genel hükümleri bu suçlar için de uygulanır. Bu husus TCK 10. Maddede “Bu kanundaki hükümler, hususi ceza kanunlarının buna muhalif olmayan mevaddı⁶ hakkında da tatbik olunur” denerek açıkça ortaya konmuştur. Maddede belirtildiği gibi, sadece TCK genel hükümleri değil, özel hükümleri de, özel kanunlardaki ceza kuralları açısından da genel hükümdürler. Hukukta genel kanun-özel kanun ilişkisi özel kanunda hüküm yoksa yada eksikse, boşluğun genel hükümle doldurulacağı anlamındadır. Örneğin özel ceza kuralı içeren kanunda teşebbüs veya isnat yeteneğine ilişkin hüküm yoksa (genellikle yoktur), TCK hükümleri uygulanacaktır.⁷

Yukarıdaki açıklamalardan anlaşıldığı gibi, vergi kanunlarındaki ceza hükümleri (normları), TCK'na göre özel kanun durumundadır. Bu nedenle, vergi kanunlarında hüküm olmadığı hallerde TCK'nun kuralları uygulanacaktır. Bu TCK 10. Madde gereğidir.

Örneğin, 4369 sayılı kanundan önce VUK'nda teşebbüs düzenlemiştir. Bu nedenle TCK hükümleri değil, VUK hükümleri uygulanıyordu. Halbuki 4369 sayılı kanun ile, VUK'ndan teşebbüse ait hükümler kaldırılmıştır. Bu konuda herhangi bir belirleme yoktur. Bu nedenle, suçun özelliği elverirse TCK 61 ve 62. Maddelere göre vergi suçuna teşebbüs uygulanacaktır.

Konumuz dışında olmakla birlikte, ilgisi dolayısıyla şu hususu kısaca belirtmek istiyoruz. VUK'nun 344. Maddesinde 4369 sayılı kanundan önce mevcut “kasten” ve “bilerek” kelimeleri kaldırılmıştır. Bu kelimeler, 359. Maddeye de konmamıştır. Bazı maliyeciler arasında “bundan sonra vergi suçu için kastın varlığını aramak gerekmez” düşüncesinin doğmasına neden olmuştu. Ancak bu doğru değildir. Çünkü, TCK 45. Madde açıkça “cürümde kastın bulunmaması cezayı kaldırır” demektedir. Yukarıdaki açıklamalarımız çerçevesinde, vergi suçunda da TCK 45. Madde uygulanacak ve kastın varlığı aranacaktır. Çünkü, vergi suçu kabahat değil cürümdür. Kastın aranmaması için VUK'nda açıkça kastın gerekli olmadığı yazılması gerekirdi. (TCK Md. 45/I ikinci cümle.)

II-VERGİ KAÇAKÇILIĞI SUÇUNA TEŞEBBÜS

A-4369 SAYILI KANUNDAN ÖNCE

4369 Sayılı Kanundan önce, vergi kaçakçılığı (veya kısaca kaçakçılığa) teşebbüs mümkündü. Herşeyden önce, 4369 sayılı kanun ile kaldırılan 358. Madde “kaçakçılığa

⁶ “Mevad” maddenin çoğulu olup, bu maddede işler hususlar anlamında kullanılmıştır.

⁷ Soyaslan, age. Sh. 84.

teşebbüs”ü düzenliyordu. “Kaçakçılığa teşebbüs”ün cezası ise 360. Maddede belirlenmiştir. Bu madde, ilk şekliyle⁸ VUK’nun 359. Maddesine göre hapisle cezalandırılan fiillerin (344. Maddesinin 1-6 no’lu bentlerindeki fiiller) tarh döneminden önce ortaya çıkarılması halinde, ve talep edildiği halde servet beyannamesi vermeme halini, “hileli vergi suçuna teşebbüs” sayıyor ve cezalandırıyordu.⁹ Daha sonraki değişikliklerle “teşebbüs” kavramı ile bağdaşmayacak eklemeler yapılmıştır. Bu değişikliklerle, belli belgeleri düzenlememede ısrar, görevlinin ikazına rağmen kontrol için durmayan araç sürücüsünün davranışı, maddedeki şartlara uymayan belge basımı teşebbüs kapsamına alınmıştır.

VUK’nun 358. Maddesi ile teşebbüsü tanımlaması, TCK 10. Maddesine göre, genel hükümlerin, vergi cezalarında uygulanmasını engellemiştir.¹⁰ Eğer, teşebbüsü tanımlayan 358. Madde olmasaydı, VUK’nun 359. Madde ile cezalandırılan fiillerin, tarh döneminden önce (yani vergi kaybının oluşmasından önce) tespit edilmesi halinde, TCK 61. Maddesine göre eksik teşebbüsten ceza verilecekti. Çünkü 4369 sayılı kanundan önce vergi suçları, teşebbüse elverişli, neticeli suçlardı. Vergi suçunda netice “vergi ziyat” idi.

B-4369 SAYILI KANUNDAN SONRA

1-4369 Sayılı Kanundan sonra Vergi Suçuna Teşebbüs İmkanı (Esas İtibariyle) Kalkmıştır.

Yukarıda belirttiğimiz gibi, 4369 sayılı kanun “kaçakçılığa teşebbüs”ü düzenleyen 358. Madde kaldırılmış, 360. Madde de değiştirilmiştir. Kanunun bu maddesinin kaldırılması, tek başına vergi suçuna teşebbüsü cezalandırmaya engel değildir. Çünkü (4369 sayılı kanundan önce) bu madde olmasaydı da, vergi suçuna teşebbüs olacaktı ve teşebbüs eden, TCK 10. Madde ve 61. Maddeye göre eksik teşebbüsten¹¹ cezalandırılacaktı.

Ancak, 4369 sayılı kanunun bu suça teşebbüsü (esas itibariyle) ortadan kaldırmıştır. Çünkü 4369 sayılı kanun suçun mahiyetini değiştirmiştir. Değişiklikten sonra, kaçakçılık suçunun oluşumu için “vergi kaybı” beklenmeyecektir. Yani, vergi suçunda “vergi kaybı” şeklinde ifade edilen sonuç unsuru kaldırılmış¹² yukarıda belirttiğimiz gibi, “sırf hareket suçu” halini almıştır. Dolayısıyla yukarıda açıkladığımız “suç yolu” yok olmuştur. Tek bir

⁸ VUK’nun 358. Maddesi ilki 30.12.1980 tarihli 2365 sayılı kanun olmak üzere dört defa değişikliğe uğramıştır.

⁹ Kaçakçılığa teşebbüsün cezası VUK (4369 sayılı kanundan önce) 360. Madde de belirtilmişti.

¹⁰ Sahir Erman, Vergi Suçları, İstanbul 1988, Sh. 17.

¹¹ Vergi suçuna tam teşebbüsün olup olmayacağını tartışmak gerekir. VUK’nun 358. Maddesi ile teşebbüs kavramını düzenlemesi bu konunun ceza hukuku ilkeleri çerçevesinde ayrıntılı olarak tartışılmasını engellemiştir. Aşağıda belirteceğimiz gibi, 4369 sayılı kanundan sonra artık tam teşebbüs söz konusu değildir.

¹² Bu husus madde gerekçesinde “Bu madde de, 213 sayılı VUK’nun “hürriyeti bağlayıcı ceza ile cezalandırılacak suçlar ve cezaları” başlıklı bölümünde sayılan fiillerin vergi kaybına yol açıp açmadığına ve tarh dönemi içerisinde oluşup oluşmadığına bakılmaksızın, kesilecek vergi ziyat cezası yanında, kolayca adli yargıya intikalini ve cezalandırılmalarını sağlamaya yönelik düzenlemeler yapılmıştır.” şeklinde ifade edilmiştir.

hareket suçun tamamlanması için yeterlidir. Dolayısıyla bir suç yolu yoktur. Bir suç yolu olmayınca da elde olmayan nedenlerle yarı yolda kalma diye tanımlanabilen eksik teşebbüs (kalkışma) olmaz. Hareketin kendisi bizatihi suç olduğundan, “gerekli hareketleri yaptığı halde sonuca ulaşamama durumu şeklinde tanımlanabilen “tam teşebbüs” de söz konusu olmaz. Çünkü hareket yapıldığında suç zaten oluşmuş durumdadır.

Ancak bu duruma rağmen, (4369 sayılı kanundan sonraki haliyle) 359. madde de sayılan fiillerden birinde (359/6-2 de yazılı fiil) teşebbüsün mümkün olduğu görüşünderiz. Bir halde de (çift defter kullanmada) tartışmalıdır. Bu durumlar aşağıda incelenmiştir.

2-4369 Sayılı Kanundan Sonra Bazı Durumlarda Teşebbüs Mümkündür.

a-Genel Olarak

Yukarıda açıkladığımız gibi 359. Madde de sayılan iki halde teşebbüs mümkündür. Bu iki halden birisinde netice (vergi kaybı) olduğu söylenebilir. (Biz aynı görüşte değiliz.) Bu konu aşağıda tartışılmıştır. Diğer halde, hareket parçalara ayrılabilir haldedir. Suç oluşturan hareket parçalara ayrılabilirse, suça eksik teşebbüs mümkündür.

b-Vergi Suçuna Teşebbüsün Mümkün Olduğu Haller

aa-Belgeleri Maliye Bakanlığı İle anlaşması Olmadığı Halde Basanlar İle Sahte Olarak Basanlar

VUK'nun 359. Maddesinin 6. Fıkrasının ikinci bendi; belgeleri Maliye Bakanlığı ile anlaşması olmadığı halde basanlar ile sahte olarak basanlar veya bu belgeleri kullananlar, onsekiz aydan üç yıla kadar cezalandırılacağını hükme bağlamıştır.

Bu suçun maddi unsuru, belgenin basılmasıdır. Faili ise, Maliye Bakanlığı ile anlaşması olmadığı halde belgeyi basan veya sahte olarak basandır.

Yetkisiz belge basma veya sahte belge basma, hareket (belge basma hareketi) suçudur. Ancak belge basımı tek bir hareketten oluşmaz. Belge basma işi, sipariş alma, bilgisayarda dizayn yapma, filme alma, pozlama, filmi makineye takıp basma gibi hareketlerden oluşur. Yani bir suç yolu vardır. Bu durumda belge basma işinin herhangi bir aşamasında, henüz basma işlemini gerçekleştirmeden yakalanan kişi, vergi suçuna teşebbüsten yargılanır, hüküm giyer. Örneğin matbaacı (A), anlaşması olmadığı halde sipariş almış, fatura bilgilerini filme almış fakat, henüz basmadan yakalanmıştır. Bu durumda (A) vergi suçuna teşebbüs etmiştir. Sahte belge basmada da durum aynıdır.

bb-Çift Defter Kullanmak

Uygulamada daha çok “çift defter kullanmak” olarak anılan suç, VUK’nun 359/a-1 maddesinde “.....defterlere kaydı gereken hesap ve işlemleri vergi matrahının azalması sonucunu doğuracak şekilde başka defter, belge veya diğer kayıt ortamlarına kaydedenler”¹³ biçiminde düzenlenmiştir.

Kanunun bu düzenlemesindeki “.....vergi matrahının azalması sonucunu doğuracak şekilde” ifadesi, ilk bakışta bu suçun, “şekli suç” veya “sırf hareket suçu” değil “neticeli suç” olduğu kanaatini doğurmaktadır.¹⁴ Suçun neticesi olarak düşünülen husus da vergi kaybıdır. Halbuki aşağıda açıklayacağımız gibi bu suç ne 4369 sayılı kanundan önce ne de sonra bu “seçim neticesi (sonucu)” vergi kaybı değildir. Hatta akla gelenin tersine bizim görüşümüze göre bu suç hem 4369 sayılı kanundan önce hem de sonra neticesiz suçtur.

Bilindiği gibi netice (sonuç) yapılan hareketin dış dünyada yaptığı değişikliktir. Kısaca fiil (ya da eylem) olarak anılan hukuki kavram, hareket (insan davranışı) bu davranışın dış dünyada yaptığı değişiklik (netice) ve bu hareketle netice arasındaki bağ (illiyet-nedensellik bağı)dır.

Muhasebe ve Mali Hukuk pratiğine vakıf kişiler bilirler ki vergi kaybına neden olan husus; hasılat ve gelir unsurlarının (bazen de, giderlerin-tevkifata tabi giderlerde olduğu gibi) başka defterlere kaydetmek değil, asıl defterlere kaydetmemektir. Hatta asıl (kanuni) defterlere kaydetmek de vergi kaybına engel değildir. Kanuni defterlere kaydedildiği halde, gelir tablosuna intikal etmeyen unsurlar olabilir. Bunun ötesinde mali tablolara intikal ettiği halde beyannameye dahil edilmezse gene vergi kaybı söz konusudur. Anlaşılacağı gibi, vergi kaybı ile, kanuni defterler dışındaki defterlere (veya elektronik ortamlara) kayıt yapma ile vergi kaybı (matrahın azalması) arasında bir illiyet-nedensellik bağı yoktur. Yani vergi kaybı bu hareketin doğrudan sonucu değildir. Vergi kaybına doğrudan neden olan tek hareket, gelir ve matrah unsurlarının beyannameye dahil edilmemesidir.

Kanuni defterlerin aynısını diğer defter veya kayıt ortamında izleyen, (örneğin birde kendi diliyle defter tutan bir yabancı) bu suçu (çift defter kullanma suçu) işlemiş olmaz.¹⁵ Keza kanuni defterlere kaydetmediği işlemleri başka defter ve ortamlara kaydetmeyen kişi de bu suça muhatap değildir. Bu suçun muhatabı kanuni defterlere kaydetmeyip beyan

¹³ Madde 4369 S.K. ile değişmeden önce bu suç VUK’nun 344/I-1. Madde de aşağıdaki şekilde düzenlenmiştir. “Vergi kanunlarına göre tutulması zorunlu olan defterlere kaydı gereken hesap ve işlemleri, vergi matrahının azalması sonucunu doğuracak şekilde bu defterler yerine tamamen veya kısmen başka defter ve kağıtlara kaydetmek veya diğer kayıt ortamlarında izlemek” görüldüğü gibi eski ve yeni metin farklı ifade taşımasına rağmen anlam itibarıyla aynıdır.

¹⁴ Adnan Çavuş, Vergi Kaçakçılığı Suçunda Netice Unsuru, Yaklaşım, Ağustos 2001, Sayı 104, sh. 192.

¹⁵ Kamil Mutluer, Vergi Ceza Hukuku Eskişehir 1979, Sh. 161.

etmeyerek vergi matrahını azaltan kişinin, vergi matrahını azaltıcı unsurları diğer defter ve kayıt ortamlarına yazmasıdır. Eğer kişi kanuni defterlere kaydetmeyip başka yerlere kaydettiği hususları beyan ederse, yani matrah azalmazsa, bu suç oluşmayacaktır.

Açıklamalardan anlaşılacağı gibi, vergi kaybı, (vergi matrahının azalması) çift defter kullanma hareketinin neticesi değildir. Ancak kanunda belirtilen “.....vergi matrahının azalması.....” yani “vergi kaybı”nın anlamı, hareketin neticesi değilse nedir? **Bizim görüşümüze göre buradaki vergi kaybı netice değil, “cezalandırma şartı”dır.** Cezalandırma şartının suçun unsurlarından farkı, herhangi hareket yapıp bir sonuç doğurduktan sonra cezalandırmanın, bu fiille doğrudan ilgili olmayan bir sonucun doğmasına bağlanmasıdır.¹⁶ Yukarıda açıkladığımız gibi, çift defter kullanmada da bu durum vardır.

Çift defter kullanma suçunun sırf hareket suçu olduğu, netice olarak algılanan “vergi kaybının” netice olmayıp “cezalandırma şartı” olduğu belirlendikten sonra, bu suça teşebbüsü tartışabiliriz. Hemen belirtelim, böyle bir suça teşebbüs (ne eksik ne de tam teşebbüs) mümkün değildir.¹⁷ Çünkü, cezalandırma şartı gerçekleşene kadar cezalandırılacak bir suç yoktur. Gerçekleşince de fiil tamamdır.

SONUÇ

VUK’nda 4369 sayılı kanunla geniş çaplı ve köklü, değişiklikler yapılmıştır. Ancak kanunun ceza hükümlerini düzenleyen dördüncü kitabındaki değişiklikler kanunun geneline göre hem daha kapsamlı hem de daha köklüdür. Yapılan değişikliklerle, hapis cezası gerektiren suçlar için vergi ziyayı şartı kaldırılmıştır. Bu suretle suç, “şekli” ya da “sırf hareket” suçu olmuştur. Böylece suç, “zarar suçu” olmaktan çıkmış “tehlike suçu” haline gelmiştir. Yani, kanun gerekçesinde belirtilenin aksine, ceza son derece ağır hale gelmiştir.

Vergi suçunda, ziyayı (kayıbı) şeklinde tanımlanan netice (sonuç) unsurunun kaldırılması, vergi suçuna teşebbüs imkanını da ortadan kaldırmıştır. (Bu arada “kaçakçılığa teşebbüs suçu”nu düzenleyen VUK 358. Madde de kaldırılmıştır.) Ancak, eğer netice unsuru kaldırılmasaydı sadece bu maddenin kaldırılması, vergi suçuna teşebbüsü ortadan kaldırmazdı. Çünkü, TCK 10. Madde gereği TCK’nın teşebbüse ilişkin 61 ve 62. maddeleri vergi suçuna da uygulanırdı.)

Ancak bunlara rağmen, bazı vergi suçlarına teşebbüs hala mümkündür. Yazımızın metninde belirttiğimiz gibi VUK’nun 359/6-2 madde de düzenlenen belgelerin Maliye

¹⁶ Cezalandırma şartı kavramının tanımı ve tartışma için bkz. Sulhi Dönmezer Sahir Erman Nazari ve Tatbiki Ceza Hukuku Genel Kısım, İstanbul 1994 C.1 Sh. 316 v.d.

¹⁷ Ayhan Önder, Ceza Hukuku Dersleri, İstanbul 1992, Sh. 378.

Bakanlığı ile anlaşması olmadığı halde basılması ve sahte olarak basılması halinde, (eksik) teşebbüs mümkündür. Çünkü bu suçta hareket parçalara ayrılabilir.

Yazımızda incelediğimiz önemli bir husus da çift defter kullanma suçunun durumudur. Bu suçun tanımında belirtilen “vergi matrahının azalması sonucunu doğuracak şekilde”ifadesi, vergi kaybının bu suçun neticesi olarak görülmesine neden olmaktadır. Halbuki yazı metninde belirttiğimiz gibi vergi kaybı, çift defter kullanma suçunun neticesi değil, cezalandırma şartıdır. Dolayısıyla, çift defter kullanma suçu, 4369 sayılı kanundan önce de, sonra da “neticesiz suç”tur. Bu nedenle de teşebbüse elverişli değildir. (4369 sayılı kanundan önce VUK 358. Madde nedeniyle çift defter kullanma suçuna teşebbüs mümkündü. 4369 sayılı kanun ile bu madde kaldırılmıştır.)