

Avukat

Bekir Baykara

VERGİ ZİYAI SUÇUNDA MANEVİ UNSUR

Bekir BAYKARA

Avukat

(Not: Bu Makale Vergi Dünyası Dergisinin Kasım 2004 279. sayısında yayınlanmıştır.)

GİRİŞ

Bugünkü anlamda vergi ceza hukukunun temeli, 1950 yılında 5432 sayılı VUK ile atılmıştır. Bu sistemde birçok değişiklik yapılmış olmakla birlikte, temel yapı bugüne kadar korunmuştur. Fakat 1998 yılında yürürlüğe giren 4369 sayılı Kanun ile sistem büyük ölçüde değişmiş; kusur, ağır kusur, kaçakçılık gibi kusurluluğa dayanan sınıflama ortadan kaldırılmıştır. Bunun da ötesinde, bu suçlar yerine getirilen vergi ziyai suçunda, kusurluluğu belirten ifadeler yer verilmemiştir. Bir de adli vergi suçlarında sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge kullanma suçunda “bilerek” sözcüğü metinden çıkarılınca, bütün dikkat bu hususa yönelmiş, vergi ziyai suçunda manevi unsur unutulmuş, tartışılmaz olmuştur. Birçok maliyecide de, vergi ziyai suçunda kusurluluğun söz konusu olmadığı gibi bir izlenim doğmuştur.

Halbuki, vergi ziyai suçunun oluşumunda kusurluluk, 4369 sayılı Kanundan sonra da aranacaktır. 4369 sayılı Kanundan sonra oluşan mevzuatın sistematik yorumu bizi bu sonuca götürmektedir. Yazımızda bu hususu, tarihi gelişimi ile birlikte ele alıp ortaya koyacağız.

Daha önceki yazımızda vergi suç ve cezalarını idari işlem olarak analize tabi tutmuştuk.¹ Bu yazımızda ise idari vergi suçlarından vergi ziyai suçunu, “suç” olarak analize tabi tutacağız. Ancak bu analiz, vergi ziyai suçunun manevi unsuru ile sınırlı olacaktır. Yazıya, idari vergi suçlarının unsurları başlığı altında başladık. Ancak bunun bir makaleye sığmayacağını görerek kapsamı daralttık.

Bu kapsamda yazımız giriş ve sonuç bölümü dışında iki ana bölümden oluşmaktadır. Birinci bölümde, genel olarak suçun unsurları ve manevi unsur ele alınmıştır. İkinci bölümde ise, asıl konumuz olan, vergi ziyai suçunun manevi unsurunu incelenmiştir. Bu bölümde iki alt başlık bulunmaktadır. (A) bölümünün konusu, tarihi gelişimi ortaya koyan “Tarihçe” dir. Bu bölümde, Türkiye Büyük Millet Meclisi açıldıktan sonraki vergi kanunlarının durumu kısaca ele alınmıştır. Bu arada birkaç cümle ile Osmanlı dönemine değinilmiştir. Daha sonra, manevi unsurun önemli kısmı olan kusurluluğun gelişimi ortaya konulmuştur. “Tarihçe”

¹ Vergi Cezası Kesme İşleminin Hukuki Analizi, Vergi Dünyası, Ekim 2004 sayı 278

bölümünün böyle bir yazı için nispeten uzun tutulduğu söylenebilir. Ancak, konunun tarihi gelişimi incelenmeden bugünkü durumun anlaşılamayacağını düşündüğümüzden bu yola başvurduk. Esasen tarihi gelişimin büyük kısmı, henüz tam tarih bile sayılmayacak olan 4369 sayılı Kanundan hemen önceki dönemdir.

Yararlanılan ve dayanılan kaynaklar ve yargı kararları dipnotlarda gösterilmiştir. Tarihçe bölümünde sözü edilen kanunlar, Maliye Bakanlığı Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü'nün 1996/7 sayılı yayını olan "Türk Vergi Kanunları (1920-1996)" başlıklı toplam altı cilt ve 3185 sayfa olan derlemeden alınmıştır. Osmanlı dönemi için ise Maliye Bakanlığı APK Başkanlığı'nın 1998/348 no'lu yayını olan 2219 sayfalık "Osmanlı Vergi Mevzuatı" başlıklı derlemesinden yararlanılmıştır. Gerekçeler için Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü'nün 1988 yılında çıkardığı "Türk Vergi Kanunları Gerekçeleri" başlıklı derlemeye başvurulmuştur.

Kaynak gösterimi dışındaki dipnotlar, açıklamaya yöneliktir. Bunlar metin içine alındığında metnin bütünlüğünü bozacağını, fakat açıklamadan da olmayacağını düşündüğümüz hususlardır. Çabuk okumak isteyenler bu dipnotları ihmal edebilirler.

I-SUÇUN UNSURLARI VE MANEVİ UNSUR

A-Suçun Unsurları

1-Suçun Unsurlarının İncelenmesinin Konumuz Açısından Gerekliliği

Vergi suçunun manevî unsurunu anlayabilmek, bu konu ile ilgili sorunları çözebilmek için, suçu unsurları itibariyle incelemek gerekir. Bu inceleme şeklini genel ceza hukukuna öykünme olarak anlamamak gerekir. Aynı inceleme özel hukukta haksız fiil için yapılmaktadır.² Hapis cezasını gerektiren adli vergi suçları dışındaki idari vergi suçları da unsurları itibariyle incelenmektedir. VUK'nun gerekçesinde, idari vergi suçları için, suçun objektif ve subjektif unsurlarından söz edilmektedir.³ Vergi hukuku doktrininde vergi suçları, unsurları itibariyle incelenmektedir.⁴ Danıştay da bir çok kararında, "cezai yaptırıma bağlanmış olan fiilin tüm unsurları ile oluşmuş bulunduğu saptanmadıkça, faile ceza

² Fikret Eren, Borçlar Hukuku Genel Hükümler, 7. Tıpkı Basım, İstanbul, 2001 Sh. 480

³ "... Halbuki vergi cezasını tayin ederken objektif bakımdan vergi suçu unsurlarından maada, subjektif bakımdan mükellefin içinde bulunduğu şartları da göz önünde tutmak bugünün vergi ve vergi cezası telakkilerine prensip olarak girmiştir." (5432 sayılı VUK'nunu gerekçesi bölüm IV/6).

⁴ Kamil Mutluer, Vergi Ceza Hukuku, Eskişehir ,1979 Sh. 115 vd., Yılmaz Hızlı, Türk Hukukunda Kaçakçılık Suçu, Ankara, 1989 Sh. 56 vd., Turgut Candan, Vergi Suçları Ve Cezaları, Ankara, 1995 Sh. 63 vd., Hasan Hüseyin Bayraklı, Vergi Ceza Hukuku, Afyon ,1996 Sh. 67 vd.

uygulanmayacağı yolundaki genel ceza hukuku ilkesi, idari cezalar için de geçerli olduğundan...”⁵ ifadeleri ile bu hususa işaret etmektedir.

Yukarıda yaptığımız açıklamalardan anlaşılacağı gibi, suçu unsurları itibariyle incelemek, bu inceleme sırasında genel ceza hukukundan yararlanmak, idari vergi suçlarının⁶ suç olarak analizinde gerekli bir tutumdur. Aşağıda, ceza hukuku doktrininden yararlanarak suçun unsurlarını ele alacağız. Ancak örnekleri idari vergi ceza hukukundan vereceğiz.

2-Suçun Unsurları

Suçu kısaca, kanunun cezalandırdığı fiil olarak tanımlayabiliriz. Bir fiilin suç olarak düzenlenmesinin nedeni, onun toplumsal bir değeri ihlal etmiş, yani çiğnemiş olmasıdır. Suçun konusunu oluşturan, kanunun ceza tehdidi ile koruduğu himaye ettiği değerler, ahlaki, toplumsal ve siyasi değerlerdir. Suçun ağırlığını, bu değerlere verilen önemi belirler.

Hukuka aykırı her fiil toplumsal düzeni bozar. Düzeni bozan her davranış yaptırıma tabi olur. Ancak ceza yaptırımı, yaptırımların en ağıridir. Çünkü suç, toplumsal düzeni diğer hukuka aykırı fiillerden daha fazla bozar. O halde suç olanı olmayandan ayırmak gerekir.

Bir fiilin suç sayılıp sayılmadığını, suç sayılması için hangi unsurların bulunması gerektiğini, suç genel teorisi inceler.⁷ Buna “suçun yapısal unsurları teorisi” veya kısaca “suç teorisi” de denmektedir.⁸

Suç sayılan davranışı diğer hukuka aykırı fiillerden ayıran, fiile suç niteliğini veren unsurlara “suçun genel unsurları” denmektedir. Suçları birbirinden ayıran, onlara kimlik veren unsurlara da “suçun özel unsurları” denir. Suçun özel unsurları da ihlal edilmez ise suça ceza verilmez.⁹ Biz aşağıda suçun genel unsurları üzerinde duracağız.

Biz suçu, kanunilik (veya tipiklik) hukuka aykırılık, maddi ve manevi unsur olmak üzere dört unsur itibariyle inceleyeceğiz.¹⁰

Suçun ilk şartı suç sayılan fiilin kanunda tanımlanmış olmasıdır. Buna kanunilik (aynı anlamda yasallık) veya tipiklik denmektedir. Örneğin bir yıl içinde üç defa fatura veya kanunda sayılan belgeleri vermeme halinin tespiti, işyeri kapatma cezasını gerektiren bir suç olarak VUK'nun mük. 354. md.sinde tanımlanmıştı. Bu madde, 5228 sayılı kanunla

⁵ Örneğin D.3.D 16.12.1998 E. 1997/3369, K. 1998/4588, D. 4. D. 29.01.1999 E. 1998/4001, K. 1999/144

⁶ Adli vergi suçlarının analizi zaten genel ceza hukukuna tabidir. Çünkü bunlar TCK'da da düzenlenebilecek suçlardandır. VUK'nun da düzenlenmesi Yasama Organının bir tercihindendir.

⁷ Nur Centel, Türk Ceza Hukukuna Giriş, İstanbul 2001, Sh. 145.

⁸ Kayıhan İçel, İzzet Özgenç, Adem Sözüer, Fatih S. Mahmutoğlu, Yener Ünver, Suç Teorisi 2. Kitap İstanbul 1999 Sh. 17.

⁹ Doğan Soyaslan, Ceza Hukuku Genel Hükümler, Ankara 1998, Sh. 172.

¹⁰ Suçun sadece iki unsurdan oluştuğunu söyleyenler olduğu gibi, üç, dört, beş, altı hatta sekiz unsurdan meydana geldiğini söyleyenlerde bulunmaktadır. (Sulhi Dönmezer, Sahir Erman, Nazari ve Tatbiki Ceza Hukuku, Genel Kısım, 11. Baskı İstanbul 1998 C.1, Sh. 308.

kaldırıldığı için, bundan sonra aynı fiiller suç değildir. Ceza verilemez. Çünkü işlenen fiil artık kanunda suç olarak tanımlanmamıştır.

Suçun hukuka aykırılık unsuru kanunilik unsuru ile aynı değildir. Yani kanunda tanımlanmış bir davranışta bulunmak suçun oluşumu için her zaman yeterli olmaz. Kanunda tanımlanmış bir fiil, somut olaydaki özel nedenlerle hoşgörölmüş olabilir veya yapılması emredilebilir. Bu durumda, (suç olarak tanımlanmış bir fiile rağmen) suç oluşmaz.¹¹ Örneğin faturanın, bir mal satışı veya bir hizmet ifası nedeniyle kesilmesi ve 230 ve 231. md.lerdeki şekil ve düzene uyması gerekir. Aksi halde VUK 352 veya 353 ve/veya (şartları varsa) 359. maddeye göre cezalandırılır. Ancak 4811 sayılı Kanununun 12. maddesinde tanınan imkandan yararlanmak için “muhtelif şahıslara” veya “4811 sayılı kanun gereği” gibi bir açıklama ile fatura kesilmesi halinde ceza uygulanmaz. Çünkü, hukuka uygunluk nedeni vardır.

Suçun maddi unsuru, kanuni tanımda yer alan fiildir. Suçun maddi unsuru olan fiil (eylem); hareket, sonuç ve hareketle sonuç arasındaki nedensellik bağından oluşur.¹² Hareket, kanunun yapma dediğinin yapılması, yap dediğinin yapılmaması şeklinde ortaya çıkan bir insan davranışdır. Sonuç; bu insan davranışının neden olduğu dış dünyadaki değişikliktir. Kestiği faturayı matraha dahil etmemek hareket, bu nedenle ortaya çıkan vergi ziyayı da sonuçtur. Ancak bazen kanun, suçu cezalandırmak için hareketin dışında bir sonucun ortaya çıkmasını beklemeyiz. Bunlara şekli, neticesiz veya sırf hareket suçları denmektedir.¹³ Örneğin, mal satışı veya hizmet ifasından itibaren yedi gün içinde fatura düzenlememek VUK 353/II’ye göre, özel usulsüzlük suçunu oluşturur. Görüldüğü gibi burada hareketin dışında, bir değişikliğin oluşması beklenmemektedir.

Yukarıdaki üç unsurun bulunması, suçun oluşumu için yeterli değildir. Suçun tam olarak oluşması için, hareketin kusurlu davranabilme yeteneği olan bir insanın, kusurlu iradesinin ürünü olması gerekir. Buna suçun manevi unsuru denmektedir. Suçun manevi unsuru aşağıda ayrıntılı olarak incelenecektir.

B-Suçun Manevi Unsuru

Manevi unsur fiil bakımından “kusurluluk”, fail (fili işleyen) bakımından “kusur” olarak ifade edilir.¹⁴ Kusur, bir fiilin, isnat yeteneği bulunan kimse tarafından bilerek ve isteyerek, en azından bilerek işlenmesidir.¹⁵

¹¹ Centel, age. Sh. 221.

¹² Age sh. 172.

¹³ Dönmezer/Erman age. Sh. 382.

¹⁴ Centel Sh. 272.

¹⁵ Bahri Öztürk, Mustafa R. Erdem, Veli Özer Özbek, Uygulamalı Ceza Hukuku, Ankara 1998, Sh. 246.

Kusurluluk, kusur (isnat) yeteneği ve kusur olarak ikiye ayrılarak incelenir.¹⁶ Kusur yeteneği veya isnat kabiliyeti, fail ile ilgili olup, yaptığı işin sosyal anlamını anlayabilme yeteneğidir. Kişi kendi hal ve hareketine hakim, kendi iradesiyle hareket edebiliyor, doğruyu, yanlış, haklıyı-haksızı ayırt edebiliyor ise isnat yeteneği vardır. Yani, fail davranışının sonucuna katlanır ve sorumlu olur. İsnat yeteneği bulunmayan kişiler, işledikleri fiiller dolayısıyla cezalandırılmazlar. Şartları varsa bunlar hakkında emniyet tedbirleri uygulanır.

Halen yürürlükte olan ceza Kanunumuz (md. 46-60) çocukları ve akıl hastalarını belli kategorilere ayırarak bunların ceza sorumluluğunun derecelerini düzenlemiştir.¹⁷ VUK'nun 332. md.si ise, küçük ve kısıtlıların idari vergi suçlarından dolayı sorumlu olmayacakları hükmünü getirmiştir.

Manevi unsurun ikinci kısmı olan kusurluluk, yukarıda belirttiğimiz gibi, fiilin; bilerek ve isteyerek, en azından bilerek işlenmesidir. Bu tanım kusurluluğun iki şeklinin olduğunu göstermektedir. Bunlar kast ve taksirdir. Halen yürürlükte olan 1926 tarihli ve 765 sayılı TCK'nu kast ve taksiri tanımlamamıştır. Yeni ve Nisan 2005'te yürürlüğe girecek TCK'nun 21. md.si kastı, 22. md.si taksiri tanımlamıştır. Kanun, daha önce doktrinde oluşmuş görüşler doğrultusunda, kastı ve taksiri ikiye ayırmış ve her birini ayrı ayrı tanımlamıştır.

5237 sayılı TCK'na göre kast; suçun kanuni tanımındaki unsurların bilerek ve isteyerek gerçekleştirilmesidir. Olası kast ise, suçun kanuni tanımındaki unsurların gerçekleşebileceği öngörülmesine rağmen, fiilin işlenmesi halinde söz konusu olur. (md. 21).

Yeni TCK'nunda taksir, dikkat ve özen yükümlülüğüne aykırılık dolayısıyla, bir davranışın suçun kanuni tanımında belirtilen neticesinin öngörülmeyle gerçekleştirilmesi, olarak tanımlanmıştır. Kanuna göre, kişinin öngördüğü neticeyi istememesine karşın, neticesinin meydana gelmesi halinde "bilinçli taksir" söz konusudur. (md. 22).

Kaza ve tesadüf, mücbir sebep, cebir, korkutma ve tehdit ile fiili yanılma ve sapma halleri kusurluluğu ortadan kaldıran hallerdir.

II-VERGİ ZİYAI SUÇUNDA MANEVİ UNSUR

A-Tarihçe

1-Genel Olarak

Hukuk da diğer toplumsal kurumlar gibi devamlı bir evrim (tekamül) içindedir. Bu nedenle bugünü anlamak için dünü tanımak gerekir. Vergi ceza hukuku ile ilgili geçmişe yaptığımız kısaca yolculuk, bize bunu daha iyi gösterdi. Gerek duyulduğunda, yıllar önce

¹⁶ Timur Demirbaş, Ceza Hukuku Genel Hükümler, Ankara 2002, Sh. 287.

¹⁷ 12 Ekim 2004 tarihinde yayımlanıp 1 Nisan 2005'te yürürlüğe girecek olan 5237 sayılı TCK'nunda aynı konu 31-34. md.lerde düzenlenmiştir.

kaldırılmış bir kanun maddesinin, çok sonra ihya olduğunu, canlandırıldığını gördük.¹⁸ Eski hükümleri incelemek, hangi mali kurumun hangi ihtiyacı gidermek için konulduğunu göstermektedir. Böyle bir inceleme mevcut hükümlerin yorumunu kolaylaştırmaktadır.

Türkiye'deki hukuki düzenlemelerin tarihçesi incelenirken Osmanlı dönemi-Cumhuriyet dönemi şeklinde ayırım yapıldıktan sonra, Osmanlı dönemini de Tanzimattan önce ve sonra olmak üzere, iki ayrı dönem olarak incelemek gelenektir. Biz fazla ayrıntıya inmeden, bugünkü kanunumuzun temeli olarak, 1949 yılında kabul edilip 1950'den itibaren uygulanan 5432 sayılı VUK'nun dan itibaren incelemeye başlıyoruz. Ancak önceki dönemden de kısaca söz edeceğiz.

2-1950 Yılından Önceki Dönem

1950 yılından önce vergi cezaları her bir vergi kanununda ayrı ayrı düzenlenmişti. Düzenleme dağınıktı. Vergi cezaları, her bir kanunun büyük bir kısmını işgal ediyordu.¹⁹ Suç tanımlanmadığı gibi çoğunlukla vergi cezası deyimi bile kullanılmıyor, genellikle “vergi kendilerinden üç, tekerrüründe beş kat olarak tahsil olunur”²⁰ veya “resim cezaen iki kat olarak istifa edilir”²¹ gibi ifadeler kullanılıyordu. Vergiyi cezaen zamlı alma, bir vergi ziyana dayandığı gibi²² beyanname vermeme²³ veya faturada usulsüzlük²⁴ hallerinde de mümkündü. Verginin cezaen kaç kat tahsil edileceği de, kanundan-kanuna farklılık arz ediyor ve bir kattan²⁵ on kata²⁶ kadar değişiyordu. Bazen, aynı kanunda duruma göre %5, %20, %50 veya beş kat zamlı²⁷ tahsilatlar da söz konusu idi. Bu dönemde verginin katlı olarak tahsili yanında ceza mahkemelerince hükmedilecek para cezaları da vardı²⁸ ve genellikle katlı vergi tahsilatı yanında para cezası da bulunuyordu. Bazı durumlarda hapis cezası,²⁹ bazı durumlarda da sed (kapatma) cezası söz konusu idi. Kapatma cezası “bila hüküm” yani idari bir kararla

¹⁸ Örneğin, 1949 tarihli 5432 sayılı VUK'na, 1951 yılında 5815 sayılı Kanunla eklenen “Hileli Vergi Suçları” ile ilgili hükümler 1919 tarihli “Harb Kazançları Vergisi Hakkında Kararname”nin 34. md.sine çok benzemektedir. Keza 5432 sayılı Kanundaki “Yanılma” yıllar sona 205 sayılı Kanunla, 213 Sayılı Kanuna uzlaşmanın şartı olarak alınmıştır.

¹⁹ Örneğin; 72. md. olan 1926 tarihli ve 755 sayılı Kazanç Vergisinde 11. md., 86 madde olan, 1940 tarih ve 3843 sayılı Muamele Vergisinde ise 19. madde ceza hükmü idi.

²⁰ 1340 (1924) tarih ve 217 sayılı Kanun md. 3.

²¹ 1926 tarihli 755 sayılı Kanun md.9

²² 1340 (1924) tarih ve 468 sayılı Kanun md.4

²³ 1340 (1924) tarih ve 217 sayılı Kanun md.3

²⁴ 1940 tarih ve 3843 sayılı Kanun md.42

²⁵ 1340 (1924) tarih ve 423 sayılı Kanun md.27

²⁶ 1938 tarih ve 3478 sayılı Kanun md.14

²⁷ 1940 tarih ve 3843 sayılı Kanun md.42-50

²⁸ 1931 tarih ve 1890 sayılı Kanun md.9

²⁹ 1926 tarih ve 797 sayılı Kanun md.45

verilebildiği gibi,³⁰ mahkeme hükmü ile verildiği durumlarda vardı.³¹ Nadiren de müsadere (zor alım) cezası uygulanıyordu.³²

Doğal olarak 1950'den önce vergi sisteminde manevi unsurla ilgili genel bir hüküm de yoktu. Ancak bazı kanunlarda manevi unsura değinilmişti. Örneğin, "... vergiyi tenkis ettirmek gibi suiniyete matuf görülmediği takdirde"³³, "...da mükelleflerin kasten ketmettikleri vergi....."³⁴, "... kasten yanlış malumat verenlerden"³⁵, "... suiniyet olmadığı anlaşıldığı takdirde"³⁶, "... kasten eksik veya yanlış beyan edenlerin ..."³⁷ gibi ifadeler manevi unsura işaret etmekteydi. Manevi unsurun bir işareti olan bugünkü "pişmanlık" kurumuna benzer hükümler de bazı kanunlarda yer almaktaydı.³⁸ Hemen belirtelim Osmanlı döneminde de idari vergi suçlarında manevi unsuru işaret eden hükümlere rastlamadık. Ancak, hapis cezasını gerektiren vergi suçları ile ilgili olarak bir kanunda "bilerek" sözcüğünün geçtiğini tespit ettik.³⁹

3-5432 Sayılı VUK Dönemi

Bugünkü VUK'nun temeli olan⁴⁰ 5432 sayılı Kanun 1949 yılında kabul edilmiş, 1950 yılında yürürlüğe girmiştir. Vergi hukuku açısından 1949 ve 1950 yıllarının özel önemi vardır. Gerçekten "Türkiye Mali tarihinin dönüm noktasını Gelir Vergisi, Kurumlar Vergisi ve Vergi Usul Hukukunun tesisi suretiyle 1950 de gerçekleştirilen büyük mali reform teşkil eder."⁴¹

Bugün olduğu gibi, 5432 sayılı VUK'nun 4. kitabı "ceza hükümleri"ne ayrılmıştı. Böylece; "mali müeyyideler" usulünden vazgeçilip, vergi suçu ve cezasını içeren "vergi ceza hukuku" tesis edilmiştir.⁴² Kanunun kırk iki maddeden oluşan dördüncü kitabı, "umumi

³⁰ 1927 tarih ve 1038 sayılı Kazanç Vergisi Kanunu Bazı Maddelerini Muadil Kanun md.1

³¹ 1940 tarih ve 3843 sayılı Kanun md.47

³² 1935 tarih ve 2643 sayılı Kanun Buğdayı Koruma Kanununun Bazı Maddelerini Değiştiren Kanun md.1

³³ 1926 tarihli ve 755 sayılı Kanun. md.20

³⁴ 1926 tarih ve 797 sayılı Kanun md.45

³⁵ 1931 tarih ve 1837 sayılı Kanun md.16

³⁶ 25 Mart 1934 tarih ve 2395 sayılı Kanun md.42

³⁷ 27 Nisan 1944 tarih ve 4553 sayılı Kanun md.37

³⁸ Örneğin, 1931 tarih ve 1839, 1934 tarih ve 2395 sayılı kanunlarda olduğu gibi.

³⁹ 1875 tarihli Damga Resmî Nizamnamesi Md. 9 Osmanlı Vergi Mevzuatı, Maliye Bakanlığı APK Başkanlığı Yayını 1999 Sh. 457.

⁴⁰ Gerçekten bugünkü VUK'nu bir yazarımızın dediği gibi çeşitli değişiklik ve ek maddelerle bütünlüğü bozulan 5432 sayılı VUK'nun yeniden yazımından ibarettir. (Selahattin Tuncer, Bazı Temel Vergi Kanunları Yeniden Yazılmalı, Yaklaşım Haziran 2004) Esasen yeniden yazım Türk maliye geleneğine yabancı değildir. 1950'den önce radikal değişiklikler kanunun yeniden yazımı suretiyle yapılıyordu. Örneğin 1936 yılında çıkarılan Hayvanlar Vergisi Kanunu 1931 yılında kabul edilen 1839 sayılı Hayvanlar Vergisi Kanununun yeniden yazımından ibaretti. Aynı durum 1926 tarih ve 755 sayılı Kazanç Vergisi ile 1934 tarihli ve 2395 sayılı Kazanç Vergisi bakımından da söz konusu idi.

⁴¹ Ali Alaybek, Batı Vergi Politikasında Yeni Eğilim ve Akımlar, İstanbul 1965 Sh. 2.

⁴² Gereke IV. Bölüm

esaslar”, “vergi cezaları” ve “cezaların kesilmesi ve sükutu” başlıklı üç bölümden ibaretti. Cezalar; kaçakçılık, kusur ve usulsüzlük olarak üç kısımdı.⁴³

Hükümet tasarısının 320 md.sinde “kaçakçılık kasten vergi ziyasına sebebiyet verilmesidir.” dendiikten sonra vergi ziyayı tanımına da bu madde de yer verilmiştir. Vasıflı kaçakçılığa ilişkin hareketler bir sonraki 321. md.de belirtilmiştir. Kusurun tanımı ise 327. md.de “kusur ihmal yüzünden 320. md.de yazılı şekilde vergi ziyasına sebebiyet verilmesidir.” şeklinde tanımlanmıştır.

Daha sonra komisyonda, vasıflı kaçakçılık ve kaçakçılık şeklindeki ikili ayrım kaldırılmış; kaçakçılığın tanımı ile kaçakçılık sayılan fiiller bir madde halinde düzenlenmiştir. Komisyon bunu yaparken “... kaçakçılıkta kast unsurunun tespitinde birçok ihtilaflar doğacağını...” göz önünde bulundurmıştır. Kusur fiilinin tanımından “ihmal yüzünden” sözcükleri çıkarılmış, böylece tanım “kusur, kaçakçılık sayılan haller dışında herhangi bir suretle vergi ziyasına sebebiyet verilmesidir” şekline dönüşmüştür.⁴⁴ Ayrıca komisyon, hükümet tasarısındaki şekliyle bugünkü VUK’nun aynı olan “yanılma” maddesini “...yeni vergi kanunları genişliğini ve mükellef seviyesini göz önünde tutarak kasta makrur olmayan fiillere karşı tesamüh gösterilmesi mevzuunu tasarıdakinden daha geniş tutmayı muafik bulmuş ve tasarının “yanılma”ya müteallik 346. md.si yeniden yazılmış...” diyerek daha geniş düzenlemiştir.⁴⁵

5432 sayılı Kanun gerekçesinde kasıt ve ihmal de tanımlanmıştır. Kasıt “bir kimsenin miktarı muayyen veya kabili tespit bir vergi borcunun bulunduğunu ve kanuna aykırı olduğunu bilerek işlediği bir fiille tamamen veya kısmen vergi ziyasına sebebiyet vereceğini bilmesi ve vergi ziyasını işlemesidir.”⁴⁶ Kusur suçunun bir unsuru olarak belirtilen ihmal ise, “...ihmalden maksat bir kimsenin vergi hukukuna müteallik muamele ve münasebetlerinde vergi kanunlarına göre göstermeye mecbur olduğu ve şahsi durumuna göre de gösterebileceği

⁴³ 5432 sayılı VUK’unda hapis cezaları yoktu. Bu hükümler daha sonra 1951 yılında ve 5815 sayılı Kanunla 7 ek madde olarak eklenmişti.

⁴⁴ Bu tanım 213 sayılı VUK’nun ilk şeklinde aynen yer almıştır.

⁴⁵ Vergi Usul Kanununun İdari vergi suçlarında manevi unsura verdiği önemi göstermesi açısından 5432 sayılı VUK’nun 346. md.de yer alan ve bugünkü düzenlemeden daha geniş olan “yanılma” maddesini aşağıya aynen alıyoruz.

“Madde 346-Kaçakçılık mahiyetinde olmamak şartıyla aşağıda yazılı hallerde ceza kesilmez:

1-Yetkili makamların mükelleflere yazı ile yanlış izahat vermiş olmaları;

2-Bir hükmün uygulanma tarzı hususunda yetkili makamların görüş ve kanaatini değiştirmiş veya bu hükme ait bir içtihadın değişmiş olması;

3-İkinci sınıf tüccarlarla bilgi seviyesi düşük olanların kanun hükümlerini veya bunların uygulanmasını bilmemeleri veya bu hususta yanlışmış olmaları;

4-Müphem, tefsire mütehammil bulunan hususlarda mükelleflerin yanılmış olmaları;

Yukarda 3 ve 4 numaralı fıkralarda yazılı hallerin Maliyece tespit ve mükellefe yazı ile ihtarından sonra yapılması yanılma sayılmaz.”

⁴⁶ Hükümet Tasarısının gerekçesi IV/3 bölümü.

dikkat, alaka ve ihtimamı göstermemesidir.”⁴⁷ Bu iki tanımda dikkati çeken nokta, gerek kast gerekse ihmal tanımlarının modern ceza hukukundaki tanımlarla aynı olmasıdır.⁴⁸

Yürürlüğe girdiği 1950 yılından kaldırıldığı 1961 yılına kadar 5432 sayılı Kanunda dört defa değişiklik yapılmıştır. Konumuz açısından bunlardan ikisi önemlidir. Birinci değişiklikte kaçakçılığın tanımı değişmiş⁴⁹ ve pişmanlık kaldırılmıştır.⁵⁰ İkinci önemli değişiklik ise, pişmanlığın tekrar konulmuş olmasıdır.⁵¹

4-213 Sayılı VUK Dönemi (4369 Sayılı Kanundan Önceki Durum)

213 sayılı VUK’unda 5432 sayılı Kanundaki idari vergi suçları aynı şekilde korunmuştur. Kaçakçılık suçu 344. md.de, cezası 345. md.de, kusur suçu 348 md.de, cezası 349. md.de düzenlenmiştir. Manevi unsuru iyice vurgulamaya yarayan mücbir sebeplerin cezayı ortadan kaldıracağı hükmü getirilmiştir. Ayrıca 5432 sayılı Kanunda yer almayan kast olmadığının yargı önünde ispat imkanı da 213 sayılı Kanunla getirilmiştir.

213 sayılı VUK’nun 344. maddesine göre kaçakçılık suçu; “kaçakçılık, mükellef veya sorumlu tarafından kasten vergi zıyana sebebiyet verilmesidir./Aşağıda yazılı hallerden herhangi biri ile vergi zıyana sebep olan fiilde, kastın mevcudiyeti kabul edilir; mükellef veya sorumlunun itiraz ve Temyiz Komisyonlarıyla Danıştay’da kastın mevcut olmadığını iddia ve ispat hakkı mahfuzdur.” şeklinde tanımlanmıştır. Kusur ise, 5432 sayılı Kanun ile aynı şekilde, 348. md.de “kusur, kaçakçılık sayılan haller dışında herhangi bir suretle vergi zıyana sebebiyet verilmesidir.” şeklinde tanımlanmıştır.

⁴⁷ Aynı yer.

⁴⁸ Yukarıda I/B bölümünün sondan ikinci ve üçüncü paragrafında görüldüğü gibi, 1 Nisan 2005’de yürürlüğe girecek 5237 sayılı TCK’nun 21 ve 22. maddesinde yapılan kast ve taksir tanımı 5432 sayılı Kanunun gerekçesinde yapılan tanım ile örtüşmektedir.

⁴⁹ 1951 yılında 5815 sayılı Kanunla VUK’nun cezaların düzenlendiği 4. kitabında önemli değişiklikler yapılmıştır. (Bu arada hapis cezasını gerektiren suçlar bu kanun ile getirilmiştir.) Konumuz açısından önemli olan kaçakçılık suçunun tanımındaki değişikliklerdir. Bu değişiklikler tanım “mükellef veya sorumlunun vergiyi kaçırmak kastı ile aşağıdaki şekillerde vergi zıyana sebebiyet vermesi kaçakçılıktır” şeklindeki tanım; “kaçakçılık mükellef veya sorumlu tarafından kasten vergi zıyana sebebiyet verilmesidir. Aşağıdaki hallerden herhangi birisi ile vergi zıyana sebebiyet verilmesi halleri kasit aranmaksızın kaçakçılık sayılır” haline getirilmiştir. Değişikliğin gerekçesi, cezayı gerektiren kaçakçılık fiilinin oluşumunun bir araya gelmesi hemen hemen imkansız şartların gerçekleşmesine bağlamasının cezayı yetersiz kılması, ayrıca kast unsurunun subjektif mahiyetinin, bu unsurun tespitini dolayısıyla suçun cezalandırılmasını engelliyor olmasıdır.

⁵⁰ 5432 Sayılı Kanunun 348. md.si ile düzenlenen pişmanlık 5815 sayılı Kanunun 12. md.si ile kaldırılmıştır.

⁵¹ Kaldırılan pişmanlık hükümleri, 1953 yılında 6094 sayılı Kanunla, bazı değişikliklerle tekrar konulmuştur. Madde Hükümet tasarısında yoktu, Geçici Komisyon’da konmuştur. Komisyonun gerekçesi “Yukarıda arz ve işaret edildiği veçhile Vergi Usul Kanununun 348. md.sinde yer almış olup 5815 sayılı Kanunla ilga edilmiş bulunan pişmanlık müessesinin evvelce meri olan hükümlerde yeniden bazı değişiklikler yapılmak suretiyle ihyasında, gerek zuhulen gerekse kasden noksan bildirimde bulunan mükelleflerin bu hatalarını bilahara anlamak veyahut kasdi hareketlerinden nedamet etmek suretiyle noksan bildirmelerini ikmal etmek istedikleri takdirde buna imkan vermenin mükellef bakımından olduğu kadar idare hukukunu temin bakımından da faydası olacağı düşünülmüş ve esasen Hükümetçe hazırlanmış olan tasarıda da bu hükmün yeniden vaz’ının teklif edildiği görüldüğünden tasarının 3. maddesini teşkil etmek ve Vergi Usul Kanununun 5815 sayılı Kanunla ilga edilen 348. md.si yerine (ıslah ve pişmanlık) matlabını taşıyan bir madde konulmuştur.” şeklinde ifade edilmiştir.

Kusur suçu 4369 sayılı Kanunla değişinceye kadar esas itibariyle aynı kaldığı⁵² halde kaçakçılık suçunun manevi unsurunu etkileyecek iki değişiklik yapılmıştır. İlk değişiklik, 1980 yılında 2365 sayılı Kanunla olmuştur. Bu Kanunla, 344. md.nin birinci fıkrası “kaçakçılık mükellef veya sorumlu tarafından aşağıdaki hallerden birisi ile vergi zıyana sebebiyet verilmesidir.”⁵³ şeklinde değişmiş, bu fıkranın 9. bendi “yukarıdaki haller dışında kasten vergi zıyana sebebiyet verilmesi” biçiminde düzenlemiştir. Böylece ilk 8 bentteki hallerde kast karinesine yer verilmiş diğer hallerde kastın ispatı istenmiştir. Madde 1994 yılında 4008 sayılı Kanunla manevi unsur bakımından ilk şekline benzer hale getirilmiş, hatta manevi unsura yapılan vurgu güçlenmiştir. 4008 sayılı Kanundan sonra madde “kaçakçılık suçu, mükellef veya sorumlu tarafından kasten vergi zıyana sebebiyet verilmesidir. Kastın varlığını ispat külfeti iddia edene aittir. Aşağıda yazılı hallerden herhangi biri ile vergi zıyana sebep olunması halinde kastın varlığı kabul edilir.”⁵⁴ haline gelmiştir.

VUK'nuna 1980 yılında mükerrer 347. md. olarak “ağır kusur” suçu eklenmiştir. Maddenin birinci fıkrasında suç, “ağır kusur, mükellef veya sorumlu tarafından aşağıdaki hallerden birisiyle vergi zıyana sebebiyet verilmesidir.” şeklinde tanımlanmıştır. Maddede 1994 yılında 4008 sayılı kanunla değişiklik yapılmış, ancak birinci fıkrada değişiklik yapılmamıştır.

“Uzlaşma” kurumu, 1963 yılında 205 sayılı Kanunla⁵⁵ getirilmiştir. Kurum Kanuna (10) adet “ek madde” olarak monte edilmiştir. Uzlaşma, vergi cezalarında kusurluluk faktörünü öne çıkararak bir kurumdur. Gerçekten gerek ilk halinde gerekse 4369 sayılı kanundan sonraki halinden uzlaşılacak vergi ve cezalar, yanılma ve vergileme hataları ile sınırlıdır.⁵⁶

B-5432 ve 213 sayılı Kanunların Manevi Unsur Açısından Değerlendirilmesi

Yukarıdaki açıklamalarımızda görüldüğü gibi, 5432 sayılı kanunda idari vergi suçlarında failin manevi (psikolojik) durumu suçun unsuru olarak dikkate alınmıştır. Yani

⁵² 1981 tarih ve 2365 sayılı Kanunla yapılan değişiklikle 348. md. “kusur, kaçakçılık ve ağır kusur sayılan haller dışında herhangi bir suretle vergi zıyana sebebiyet verilmesidir” haline gelmiştir.

⁵³ Bu değişiklik, esas itibariyle 5432 sayılı Kanunun ilk haline dönüşür.

⁵⁴ Bu değişiklik de, 213 sayılı Kanunun ilk haline dönüşür. Yalnız ilk halde kastın yokluğunu mükellef yargı önünde ispat edecekken, bu değişiklikle kastın varlığı ceza kesme aşamasında idareye yüklenmiştir.

⁵⁵ “5432 sayılı Kanun 213 sayılı Kanunla kaldırılmış, 213 sayılı Kanun da 205 sayılı Kanunla değişmiştir” cümlesi, kanunlar sırayla çıkarıldığına göre garip gelebilir. Ancak, kanun sıralaması 23 Nisan 1920 de 1’den başlayıp 27 Mayıs 1960 tarihine kadar 7480’e ulaşmıştır. Bu tarihte tekrar birden başlamış 7 Eylül 1961 tarihine kadar 375’e ulaşmıştır. Bu tarihten sonra tekrar birden başlayarak bu güne gelmiştir. (Bu konuda bkz. Yaşar Karayalçın, Hukukta Öğretim-Kaynaklar-Metod, Ankara 1981, Sh. 27.)

⁵⁶ Ancak uygulamada her türlü vergi ve ceza için uzlaşmaya gidilebilmektedir. Bunu önlemek için ek madde 1’de değişiklik yapılmış ve 4008 sayılı Kanun ile kaçakçılık cezası uzlaşma kapsamı dışına çıkarılmıştır. 4369 sayılı Kanunla aynı hüküm 344. md.nin üçüncü fıkrası için korunmuştur.

5432 sayılı kanunda; failin sübjektif, manevi durumu dikkate alınmadan suçu ve suçun derecesini tayin ve tespit mümkün değildir. Kanun isnad yeteneğini 313. maddede düzenlemiştir. Bu düzenleme 213 sayılı Kanunun 332. maddesinde aynen yer almış ve hiç değişmeden bugüne kadar gelmiştir.

Daha sonra kabul edilen ve esas itibariyle 5432 sayılı Kanunun yeniden yazımı olan 213 sayılı kanunda da manevi unsur ile ilgili sistem korunmuştur. Hatta daha ileriye gidilmiş 373. md. ile, mücbir sebeplerin cezayı (daha doğru bir ifade ile suçu)⁵⁷ kaldıracağı yönünde hüküm getirilerek manevi unsur pekiştirilmiştir. Daha sonra yapılan değişiklikler (4369 sayılı Kanun hariç) ise manevi unsuru tebarüz ettiren pekiştiren değişikliklerdir. “Ağır Kusur” suçunun adı bile manevi unsuru işaret etmektedir. Keza 4008 sayılı kanunla “kastın varlığını iddia eden ispatlar” şeklinde, açık olan bir husus bile kanuna alınarak, bu unsura verilen önem gösterilmiştir. “Uzlaşma” kurumunda, uzlaşma nedenleri hep manevi unsuru vurgulayan hükümlerdir.

Görüldüğü gibi 1950’den 1998 tarihli 4369 sayılı Kanuna kadar olan dönemde idari vergi suçunun manevi unsuru eksiksiz, tam ve en gelişmiş şekliyle yani eskilerin deyimiyile “kamilen” mevcuttur. Bu kurallar sadece 1950’lerin değil, bugünün de modern ceza telakkisine uygundur.⁵⁸ Ancak bu modern sistem 4369 sayılı Kanunla değişmiş, bizim görüşümüze göre manevi unsur kalkmamakla birlikte muğlak, tartışılır hale gelmiştir. Bu husus aşağıda incelenmiştir.

C-4369 Sayılı Kanunun Vergi Ziyat Suçlarında Manevi Unsur Bakımından Getirdiği Sistem

22.07.1998 tarihli 4369 sayılı Kanun bir reform⁵⁹ olarak ortaya çıkmıştır.⁶⁰ Bu reformdan en fazla pay alan Gelir Vergisi Kanunu ile Vergi Usul Kanununun ceza hükümleridir. Bu iki Kanunda sistem ve mantalite tümüyle değişmiştir. Özellikle vergi cezalarında yapılan değişiklikler, yapılan yayınların da etkisiyle konuluş amacını da aşar bir

⁵⁷ Yukarıda belirttiğimiz gibi korkutma cebir ve zorlayıcı diğer nedenler, iradeyi etkileyerek suçun manevi unsurunu dolayısıyla suçu ortadan kaldırır. Suç olmayınca da ceza olmaz. Ancak maliye yazınında mücbir sebepler, bu hususa işaret edilmeden cezayı ortadan kaldıran neden olarak ele alınmaktadır. Bu konunun geniş bir incelemesini başka bir yazımıza bırakıyoruz.

⁵⁸ Ceza ve Tazminat insan eyleminin iki ayrı yaptırımıdır. Modern dünyada cezalarda sebep sorumluluğu denen yani kusura dayanmayan sorumluluk halleri çıkarılırken, tazminat hukukunda kusura dayanan sorumluluktan kusursuz sorumluluğa gidilmiştir.

⁵⁹ “Reform” özellikle mali reform, “...mali sistem ve müesseselerde, bunların fiskal, ekonomik ve sosyal fonksiyonları ve etkileri bakımından islahı ve tekamülü yolunda, belirli ve şümüllü değişiklikler ve düzeltmeler yapılmasını ifade eder” (Ali Alaybek age sh. 1). Reform terimi tanımlanırken Fransızca’da “amelioration” Almanca’da “verbesserung” bizde de Tanzimat’tan sonra “islahat” deyimleri kullanılmaktadır. (aynı yer).

⁶⁰ Gerçekten kanun çıkarılırken reform olduğu söylenmiştir. Kanun çıktıktan sonra M.B., Gelirler Genel Müdürlüğü “Bir Reformun Anatomisi, Vergi Reformu Nasıl Gerçekleşti” başlıklı bir kitap yayınlamıştır. Kitap gerekçeleri ve Meclis Görüşmelerini içermektedir.

şekilde yorumlanmıştır. Daha sonra Gelir Vergisinde eski sisteme dönülmüştür.⁶¹ Ancak ceza hükümlerinde 4369 sayılı Kanunla konulan sistem devam etmektedir.⁶²

4369 sayılı Kanun ile, kaçakçılık, kusur, ağır kusur suç ve cezaları ve bunların düzenlendiği 345, 347, 348, 349, Mükerrer 349, 350. maddeler kaldırılmıştır. Bunların yerine, daha önce kaçakçılık suçunun düzenlendiği 344. md. başlığı ile birlikte değiştirilerek “vergi ziyai suçu ve cezası” getirilmiştir. Bu değişikliğin nedeni olarak eski sistemin karmaşık ve uygulanması güç olması gösterilmiştir.⁶³ Kaçakçılık deyiminden ise bu ifadenin mükellefi incitici olmasından dolayı vazgeçildiği ifade edilmektedir.⁶⁴

VUK’nun 344. maddesi tek bir suç değil iki ayrı suç düzenlemektedir. Birincisi, kayba uğratılan verginin bir katı⁶⁵ ceza kesilecek vergi suçları, ikincisi kayba uğratılan verginin üç katı ceza kesilecek vergi suçlarıdır. Her ikisini birbirinden ayırmak için, birincisine “**basit vergi ziyai suçu**” ikincisine de “**nitelikli vergi ziyai suçu**”⁶⁶ olarak adlandırmanın uygun olacağını düşünüyoruz.

Vergi ziyai suçunu tanımlayan yeni 344. maddede manevi unsurla ilgili herhangi bir hüküm mevcut değildir. Madde gerekçelerinde de herhangi bir ifade yoktur. Fakat adli vergi suç ve cezalarını düzenleyen 359. md.nin gerekçesinde idari vergi suçlarının manevi unsuru ile ilgili ifadeler bulunmaktadır.⁶⁷ Gerekçedeki ifadelere ve 344. md.de kusurluluğa ilişkin herhangi bir hüküm bulunmamasına rağmen, vergi ziyai suçunun oluşumunda kusurluluk şarttır. Bu husus aşağıda incelenmiştir.

D-4369 Sayılı Kanundan Sonra İdari Vergi Suçlarında Manevi Unsur

Yukarıda belirttiğimiz gibi, 4369 sayılı kanundan önce idari vergi suçları manevi unsura göre ayrılmış ve kaçakçılık suçunun kasten işlenebileceği açıkça belirtilmişti. Bu durum 4369 sayılı Kanun ile değişmiş, manevi unsura göre oluşturulan suç sistematığı ortadan kaldırılmış, 344. maddede bu konuda herhangi bir ifadeye yer vermemiştir. 4369 sayılı Kanun

⁶¹ GVK 1, 2 ve 80. md.leri önce 4444 sayılı kanundaki bir madde ile askıya alınmış daha sonra 4783 sayılı Kanunla tümüyle eskiye dönülmüştür.

⁶² Sadece 344. md.nin “Uzlaşılacak vergilerde ceza, uzlaşılacak vergi tutarına göre düzeltilir” şeklindeki son fıkrası 4444 sayılı Kanunla kaldırılmıştır

⁶³ Bir Reformun Anatomisi, Sh. 64. (Maliye Bakanının açıklaması)

⁶⁴ Bir Reformun Anatomisi Sh. 63

⁶⁵ Bu bir kat ve üç kat olarak hesaplanacak cezaya, verginin normal vade tarihinden, ihbarnamenin düzenlendiği tarihe kadar geçecek süre için 112. md.ye göre hesaplanan gecikme faizinin yarısı eklenecektir.

⁶⁶ “Nitelikli vergi ziyai suçu” kavramı yukarıda belirttiğimiz gibi 5432 sayılı Kanunun Hükümet tasarısında “vasıflı kaçakçılık” olarak adlandırılmıştı. Bu nedenle bu deyimler mali geleneğimize de uygun olacaktır.

⁶⁷ “Bilindiği gibi genel olarak hukukta cezayı gerektiren fiillerde aranan temel öge bu fiillerin kasit unsuru taşıyıp taşımadığıdır. Kasit unsuru, fiili cürüm haline çevirir. Kastın söz konusu olmadığı hallerde kabahatten ve kusurdan (taksirden) söz edilebilir. Vergi hukukunda vergi cezası uygulanabilmesi için gereken temel öge ise verginin kayba uğratılmış olmasıdır. Bu vergi kaybı ister hatadan, ihmalden veya bir usulsüzlükten doğmuş olsun, isterse nitelikli ve kasıtlı olsun vergi cezası kesilmesi konusunda farklılık arz etmezler. Bu konuda aranan diğer bir özellik ise vergilendirmede tarh döneminin geçmiş olmasıdır.” Bir Reformun Anatomisi, Sh. 88 v.d.

ile yeniden düzenlenen 344. md.nin gerekçesinde de bu konuda herhangi bir ifade mevcut değildir. 4369 sayılı Kanunun 359. md. ile ilgili olup dipnotta verdiğimiz ifadeler, idari vergi suçlarında, özellikle de vergi ziyai suçunda kusurluluğun aranmayacağı izlenimini bırakmaktadır. Üstelik, 4369 sayılı Kanunda sahte ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge kullanma suçunun tanımından “bilerek” sözcüğünün çıkarılmasıyla başlayan ve hapis cezasını gerektiren vergi suçlarında manevi unsurun aranmayacağı yönündeki tartışma⁶⁸ vergi ziyai suçunda manevi unsurun akla getirmemiştir.

Ancak aşağıda ortaya koyacağımız gibi kanunun sistematik yorumu bu kanaati desteklememektedir. Yani kanunun sistematik yorumu⁶⁹ bize 4369 sayılı Kanundan sonra da, idari vergi suçlarında, suçun oluşumu için manevi unsurun varlığının şart olduğunu göstermektedir.

Yukarıda manevi unsurun, kusur yeteneği veya kusurlu davranabilme yeteneği ve kusurlu davranıştan oluştuğunu belirtmiştik.

VUK’unda kusur yeteneğini (isnad kabiliyetini) düzenleyen 332. md. 4369 sayılı Kanundan sonra da aynen mevcuttur. Esasen bu madde hiç değişmeden 1950 yılından beri yerini korumuştur.⁷⁰

Yine yukarıda açıkladığımız gibi, yanılma ve mücbir sebepler manevi unsurun (kusuru) dolayısıyla suçu ortadan kaldırmaktadır. Manevi unsurun kaldıran hallerden olan 369. md. deki yanılma, 373. md.deki mücbir sebepler 4369 sayılı kanundan sonra da aynen mevcuttur. Keza 371. md.deki pişmanlık kurumu için de aynı şey söz konusudur.

4369 sayılı Kanundan sonra da, idari vergi suçlarında manevi unsurun korunduğunu gösteren bir husus da 344. md.nin üçüncü fıkrasındaki “... bu fiillere iştirak edenlere ise bir

⁶⁸ VUK’nun 359. md.de iki fıkra halinde düzenlenen hapis cezasını gerektiren suç bir tek olmayıp dokuz ayrı suçtan oluşmuştur. Muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme ve kullanma (a) fıkrasında, sahte belge düzenleme ve kullanma (b) fıkrasında düzenlenmiştir. Bu suç halk arasında “naylon fatura suçu” olarak tanınmaktadır. Maddede yer alan dokuz suçtan sadece naylon fatura suçu, üzerinde durulması ve tartışılması, bu suçları işleyenlerin sektörel yapısından ve bu sektörün güçlü etkisinden kaynaklanmaktadır. (Bu nedenle bu iki suçun kriminolojik incelemesi ilginç sonuçlar doğuracaktır.) 4369 Sayılı Kanun çıktıktan sonra naylon fatura suçundan yola çıkılarak, hapis cezasını gerektiren vergi suçlarının oluşumunda manevi unsurun rolü çok tartışılmıştır. Tartışma sonunda 306 no’lu VUK’nu Genel Tebliği ile durulmuştur. Biz baştan beri bu suçlarda manevi unsurun kaldırılmadığı düşüncesinde olduk. (Bekir BAYKARA, Vergi Kaçakçılığı Suçunda Kast Unsuru 4369 Sayılı Kanunla Kaldırıldı mı?, Maliye Postası Dergisi, 15 Eylül 2001 Sayı 505) Ancak sorun bu suçlarda manevi unsurun olup olmadığı değil, bu unsurun inceleme elemanı veya mahkeme tarafından dikkate alınmasıyla ilgilidir. Bu konuda bkz. (Bekir BAYKARA, Vergi Suçu Raporu ve Vergi Ceza Mahkemesindeki Yeri, Vergi Dünyası Dergisi Mayıs 2004, Sayı 273)

⁶⁹ Hukuk kuralının anlamını belirlemeye yarayan yorum yöntemlerinden birisi de “sistematik yorum”dur. “Sistematik yorum” mantiki yorumu tamamlayan bir yöntemdir. Bu yöntemde, yorumlanacak kuralın anlamı, kuralın kanunda yer aldığı kısım ve bölümlere diğer maddelerle ilişkisine bakılarak belirlenir. Kemal Gözler, Hukukun Girişi, Hukuk Kurallarının Geçerliliği ve Yorumu Sorunu. Ankara, 1998 Sh. 169. Sistematik Yorumun vergi kanunlarının anlamının belirlenmesinde dikkate alınması gerektiği VUK’nun 3. md.sinin amir hükmüdür.

⁷⁰ 5432 sayılı VUK’unda bu madde 313. md. olarak yer almakta idi.

kat olarak uygulanır” hükmüdür. Gerçekten “işlenen suçta illi değer taşıyan hareket yapılmış olsa dahi, suça iştirak edenin hareketi kasten, yani bilerek ve isteyerek yapmış olmalıdır.”⁷¹

Yukarıdaki açıklamalar, VUK’nun sistematik yorumunun, idari vergi suçlarında manevi unsurun bulunduğunu ortaya koymaktadır. Bundan sonra manevi unsurun kast mı taksir mi olduğunu tartışmak gerekir.

Ayrıntıya girmeden önce hemen belirtelim, basit vergi ziyai suçunda manevi unsurun çeşidi önemli değildir. Kasıt veya taksir (ihmal, unutmama, dikkatsizlik v.s.) olabilir. Ancak nitelikli vergi ziyai suçu; hem bağlı hareketli suç⁷² hem de kasten işlenebilen bir suçtur.

Bizim “basit vergi ziyai suçu” olarak adlandırdığımız VUK 344/2. md.sinde düzenlenen suç için kusurluluk (manevi unsur) şarttır. Yani, faile herhangi bir kusur yüklenemediği durumda vergi ziyai cezası kesilemez. Örneğin, herhangi bir mücbir sebeple beyanname vermemiş kişiye oluşan vergi ziyai nedeniyle vergi ziyai cezası kesilemez.⁷³ Çünkü faile yüklenebilecek bir kusur bulunmamaktadır. Ancak kusurun çeşidi önemli değildir. Basit vergi ziyai suçunun oluşumu için herhangi bir kusurun bulunması yeterlidir. Failin kusurluluğu kasıt veya taksir olabilir. Yani vergi ziyai, dikkatsizlik, unutmama, ihmal gibi taksirli bir hareket sonucu olabileceği gibi, bilerek veya isteyerek (kasten) olabilir. Bu bağlamda 4369 sayılı Kanunun 359. md.sinin gerekçesinde idari vergi suçlarının manevi unsuru ile ilgili olarak söylenenler, basit vergi ziyai suçu için de geçerlidir denebilir.

VUK’nun 359/3. md.si, vergi ziyaina 359. md.de yazılı fiillerle sebebiyet verilmesi halinde bu ceza üç kat uygulanır denerek, bizim “nitelikli vergi ziyai suçu” olarak adlandırdığımız suçu tanımlamıştır. Biz bu suçun kasta dayalı suç olduğu kanaatindeyiz. Bu sonuca da kanunun sistematik yorumu ile varıyoruz.

Şöyle ki;

-Birinci olarak, VUK 344/3 maddesi, 359. maddeye yollamada bulunmaktadır. VUK 359. md. hapis cezası gerektiren adli vergi suçlarının düzenlendiği bir maddedir. Fakat 344. md.nin yollaması ile, aynı fiiller, üç kat vergi ziyai cezası gerektiren idari vergi suçu konumundadır.

⁷¹ Ayhan Önder, Ceza Hukuku Dersleri, İstanbul 1992 Sh. 421.

⁷² Suçun maddi unsurunun bir bölümü olan hareketin çeşidi bakımından suçlar, serbest hareketli suçlar, bağlı hareketli suçlar olarak ayrılır. Serbest hareketli suçlarda sonuç (dış dünyadaki değişiklik) herhangi bir hareketle gerçekleştirilebilir. Bağlı hareketli suçlarda ise suçun kanunda belirlenen hareketlerle gerçekleştirilmesi gerekir. Bu anlamda basit vergi ziyai suçu serbest hareketli suç (çünkü vergi kaybının hangi hareketle yapılmış olduğu önemli değildir.), nitelikli vergi ziyai suçu ise bağlı hareketli suçtur. Çünkü bu suçun oluşumu için vergi usul kanununun 359. md.sinde belirlenen hareketlerle gerçekleştirilmesi gerekir.

⁷³ Örn. D. 11. D. 01.10.1997, E. 1996/5683, K. 1997/3149, D. 3. D. 14.10.1982, E. 1980/52, K. 1980/2897, D. 9. D. 17.10.2000, E. 1999/4753, K. 2000/2910.

VUK 359. md.de yer alan adli vergi suçları “cürüm”dür. Ve kasten işlenebilen suçlardır.⁷⁴ Kastan işlenebilen bir cürüm, idari vergi suçu olduğunda, taksirle (dikkatsizlik, ihmal v.s.) işlenebileceği düşünülemez.

-İkinci olarak; nitelikli vergi ziyai suçunu düzenleyen 344. md.nin 3. fıkrasının son cümlesi “.... Bu fiillere iştirak edenlere ise....” hükmünü içermektedir. Halbuki, bu suçun ikinci fıkrada düzenlenen basit şeklinde iştirak yoktur. Yukarıda belirttiğimiz gibi iştirak ancak kasıtlı suçlarda mümkündür. Dikkatsizlik veya ihmalle işlenen suçlarda iştirak mümkün değildir.

Yukarıda birbirini destekleyen iki argüman bizi nitelikli vergi ziyai suçunun oluşması dolayısıyla üç kat ceza kesilebilmesi için, suçun kasten işlenmesi gerektiği sonucuna götürmektedir. Bu nedenle, VUK 359/3. md.de düzenlenen vergi suçlarında vergi mahkemesinin, ceza mahkemesinden alınacak sonucu beklemesi gerektiği ifade edilmektedir.⁷⁵

ÖZET VE SONUÇ

Herhangi bir insan fiilini suç haline getiren, suç olanı olmayandan ayıran hususlara suçun unsurları denir. Genellikle suçun, kanunilik (tipiklik), maddi, manevi ve hukuka aykırılık unsurlarından oluştuğu kabul edilmektedir.

Vergi suçları; idari vergi suçları (yani cezası idare tarafından kesilecek suçlar) ile adli vergi suçları (yani cezasına mahkeme tarafından hükmedilecek suçlar) olarak ayrılmaktadır. Adli vergi suçlarının unsurları genel ceza hukukuna tabidir. Özel hukuktaki haksız fiil gibi vergi suçlarını da ceza hukukuna benzer şekilde dört unsur olarak incelemek mümkündür. Biz bu yazımızda idari vergi suçlarından vergi ziyai suçunun manevi unsurunu ele aldık.

Hukukta manevi unsur, kusur yeteneği (veya isnat yeteneği) ve kusurlu davranma (veya kusurluluk) olarak iki kısımda incelenir.

Türk Vergi Ceza Hukukunun oluştuğu 1950 yılından beri, idari vergi suçlarında isnat yeteneği ve kusurlulukla ilgili hususlar düzenlenmiştir. Hatta idari vergi suçları kusurun niteliğine göre sınıflandırılmıştır. 1950 yılından önce ise, vergi suç ve cezaları yerine “mali müeyyideler sistemi” geçerliydi. Bu nedenle vergi ceza hukukuna özgü vergi suçu ve cezasının tanımı yoktu. Esasen bu dönemde vergi cezaları her vergi kanununda ayrı ayrı düzenlenmişti. Bu kanunlarda kusurluluğa işaret eden düzenlemeler de mevcuttu.

⁷⁴ 1926 tarih ve 765 sayılı TCK'nun 45. md.sine göre “cürümde kastın bulunmaması cezayı kaldırır” Aynı hüküm 12 Ekim 2004 tarihli ve 5237 sayılı TCK'nun 21. maddesinde daha doğru olarak “suçun oluşması kastın varlığına bağlıdır.” şeklinde ifade edilmiştir.

⁷⁵ Veysi Seviğ, Kaçakçılık Suçu İle Vergi Ziyai İlişkisi, Yaklaşım Mart 1999 sayısı.

Ancak 1998 yılında yürürlüğe giren 4369 sayılı Kanun ile sistem büyük ölçüde değişmiş, idari vergi suçlarında, kusur, ağır kusur, kaçakçılık gibi kusurluluğa dayanan sınıflama ortadan kaldırılmıştır. Bunun ötesinde, bu suçlar yerine getirilen vergi ziyai suçunda, kusurluluğu belirten ifadeler de yer verilmemiştir. Bir de adli vergi suçlarından sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge kullanma suçunda “bilerek” sözcüğü metinden çıkarılınca, bütün dikkat bu hususa yönelmiş, vergi ziyai suçundaki manevi unsur unutulmuş tartışılmaz, olmuştur. Birçok maliyecide de vergi ziyai suçunda kusurluluğun söz konusu olmadığı gibi bir izlenim doğmuştur.

4369 sayılı Kanun ile vergi ziyai suçu, tek maddede düzenlenen iki çeşide indirgenmiştir. VUK’nun 344/2. md.sinde düzenlenen ve kayba uğratılan verginin bir katı ceza ile cezalandırılan suça biz, “**basit vergi ziyai suçu**” diyoruz. VUK 344/3. md.sinde düzenlenen ve cezası iki kat olan suçu da “**nitelikli vergi ziyai suçu**” olarak adlandırıyoruz.

Yazımızın yukarıdaki bölümlerinde ortaya koyduğumuz gibi, vergi ziyai suçunun kusur unsuru kaldırılmamıştır. Basit ve nitelikli vergi ziyai suçu olarak adlandırdığımız her iki suç da kusurlu bir iradenin mahsulü olmalıdır. Vergi ziyana neden olan fiil, kusurlu bir iradenin ürünü değilse cezalandırılmayacaktır.

Bu bağlamda, basit vergi ziyai suçunun oluşumu için, dikkatsizlik, ihmal veya kasıt gibi herhangi bir kusurluluk yeterlidir. Ancak nitelikli vergi ziyai suçunun oluşumu için biri maddi diğeri manevi iki şartın birlikte bulunması gerekir. Yani nitelikli vergi ziyai suçunun oluşumu için, vergi kaybının VUK’nun 359. maddesinde de sayılan fiiller ile gerçekleştirilmesi ve hareketin bilerek, sonucunun da istenerek yapılması gerekir. Kısaca nitelikli vergi ziyai suçu VUK’nun 359. md.sinde belirtilen fiillerin kasten işlenmesi sonucu meydana gelir.