

213 SAYILI VERGİ USUL KANUNU'NDA HÜKMOLUNAN KAÇAKÇILIK SUÇLARI VE CEZALARININ, 5237 SAYILI TÜRK CEZA KANUNU AÇISINDAN DEĞERLENDİRİLMESİ

• Refik YÜKSEL •
Vergi Denetmeni

1 - GİRİŞ

Bilindiği üzere 5237 sayılı Türk Ceza Kanunu (T.C.K.) 01.06.2005 tarihinden itibaren yürürlüğe girmiş olup, söz konusu kanunda; suçun tanımı ve unsurlarına açıklık getirilmiş ve hapis cezalarında yeni düzenlemeler yapılmıştır.

Diğer taraftan, vergisel anlamda işlenen kaçakçılık suçları ve bunlara ilişkin cezalar ise, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun (V.U.K.) 359. maddesinde düzenlenmiştir.

Yeni T.C.K.'nın 207 ve 208. maddelerinde de sahte belge düzenlemek, sahte belge kullanmak, belgeleri tahrif etmek gibi V.U.K.'da belirtilen suçlara benzer nitelikte olan suçlara değinilmiş olup, T.C.K.'nın genel hükümlerinin, özel ceza kanunları ve ceza içeren kanunlardaki suçlar hakkında da uygulanacağı hükümlerine yer verilmiştir.

Bu sebeple, V.U.K.'un 359. maddesinde düzenlenen suç ve cezaların, 5237 sayılı T.C.K.'ya göre değerlendirilmesi ve her iki kanunun ilgili kısımlarının birbiriyle uyumlaştırılması gerekmekte olup, yazının ilerleyen kısımlarında bu duruma açıklık getirilmeye çalışılacaktır.

2.- YENİ T.C.K.'YA GÖRE SUÇUN TANIMI VE UNSURLARI:

2.1-Suçun Tanımı:

01 Haziran 2005 tarihinden itibaren yürürlüğe giren 5237 sayılı yeni T.C.K.'nın 21. maddesinde suçun tanımı yapılırken, suçun Kast ve Taksir şeklinde gerçekleşebileceği belirtilmiş olup, konunun daha iyi anlaşılması açısından kast, taksir ve suçun unsurları hakkında genel bir açıklama yapılması gerekmektedir.

T.C.K.'nın 21. maddesinde belirtildiği üzere su-

çun oluşması kastın varlığına bağlıdır. Kast, suçun kanuni tanımındaki unsurların bilerek ve istenerek gerçekleştirilmesidir.

Kişi, suçun kanuni tanımındaki unsurların gerçekleşebileceğini öngörmesine rağmen, fiili işlemi halinde olası kast söz konusu olacaktır. Bu halde, ağırlaştırılmış müebbet hapis cezasını gerektiren suçlarda müebbet hapis cezasına, müebbet hapis cezasını gerektiren suçlarda yirmi yıldan yirmibeş yıla kadar hapis cezasına hükmolunur; diğer suçlarda ise temel ceza, üçte birden yarısına kadar indirilir.

T.C.K.'nın 22. maddesinde ise taksirle işlenen fiiller hüküm altına alınmıştır. Buna göre;

1-Taksirle işlenen fiiller, kanunun açıkça belirttiği hallerde cezalandırılır.

2-Taksir, dikkat ve özen yükümlülüğüne aykırılık dolayısıyla, bir davranışın suçun kanuni tanımında belirtilen neticesi öngörülmemekle gerçekleştirilmesidir.

3- Kişinin öngördüğü neticeyi istememesine karşın, neticenin meydana gelmesi halinde bilinçli taksir vardır; bu halde taksirli suça ilişkin ceza üçte birden yarısına kadar artırılır.

4- Taksirle işlenen suçtan dolayı verilecek ceza failin kusuruna göre belirlenir.

5- Birden fazla kişinin taksirle işlediği suçlarda, herkes kendi kusurundan dolayı sorumlu olur. Her failin cezası kusuruna göre ayrı ayrı belirlenir.

Bu itibarla, kişinin fiilin oluşturduğu suçtan sorumlu tutulabilmesi için kastın mevcudiyeti gerekmektedir. Kasten hareket etmiş sayılabilmek için ise suçu oluşturan unsurların gerçekleşmesi zorunlu olup, bu unsurlar aşağıda açıklanmıştır.

2.2- Suçun Unsurları:

Suçun unsurları, bir fiili suç haline sokan, suçu vücuda getiren niteliklerdir. Unsurlar, bir suçun varlığı için şarttır ve bu unsurlardan birinin olmaması halinde suç tam olarak tekemmül etmemiş sayılacaktır. Bu itibarla örneğin V.U.K.'un 359. maddesinde sayılan suçların oluşabilmesi bakımından da bu unsurların tam olarak gerçekleşmesi gerekmekte olup, söz konusu unsurlar aşağıda sayılmıştır.

2.2.1- Kanuni Unsur:

Kanuni unsura göre; " bir fiilin suç olarak nitelendirilebilmesi için, bu fiilin ceza tehdidini taşıyan kanundaki açık tarife veya tipe uygun olması gerekir." Başka bir ifadeyle, fiilin suç teşkil edebilmesi için kanundaki tarife açıkça uyması ve bu fiilin kanunda açıkça cezalandırılması gerekmektedir. Kanuni unsura tipiklik de denilmektedir. Örneğin VUK'un 359/b-1. maddesinde hükmolunan sahte fatura düzenlemek ve kullanmak fiilinin kaçakçılık suçu olarak belirtilmiş olması, suçun kanuni unsurunu oluşturmaktadır.

Bu bağlamda, T.C.K.'nın "Suçta ve Cezada Kanunilik İlkesi" başlıklı 2. maddesinde hüküm altına alındığı üzere, şahıslara aşağıda açıklanan güvenceler getirilmiştir:

- Suçlanan fiil, yasalarda açıkça suç olarak düzenlenmedikçe kişi her hangi bir cezaya mahkum edilemez,
- Fiil işlendikten sonra düzenlenen ve failin aleyhine olan kanun hükümleri uygulanmaz. Failin lehine olan düzenlemeler ise geçmişe yönelik olarak uygulanır,
- Kanunların suç ve ceza içeren hükümlerinin uygulanması sırasında boşluk bulunması halinde, boşluğun benzer hükümlerle doldurulması suretiyle kıyas yapılamaz,
- İdare, düzenleyici işlemlerle (kanun hükmünde kararname, tüzük, yönetmelik, tebliğ, sirkü vs.) suç ve ceza getiremez.

2.2.2- Maddi Unsur:

Suçu oluşturan unsurlardan ikincisi maddi unsurdur. Yani ortada bir fiil bulunmalıdır. Bu fiil, yapılması yasak olan hareketi yapma biçiminde olabileceği gibi, kanunun yapılmasını buyurduğu bir hareketi yapmama biçiminde de olabilir. Örneğin V.U.K.'un

359. maddesinde sayılan sahte fatura kullanma ya da düzenleme fiilinin maddi unsuru; defter ve belgelerinin incelenmesi neticesinde mükellefin sahte fatura düzenlediği ya da bu faturaları kasten kullandığı hususunun, vergi inceleme raporu ile somut bir şekilde tespit edilmesidir. Eğer bu tespit, bir takım karinelerle desteklenmek yerine genellemelere ya da kıyaslamalara dayalı olarak yapılmış ise suçun maddi unsuru tam olarak gerçekleşmemiş sayılacağından, suçta ve cezada bu ilkeye aykırı bir durum ortaya çıkacaktır.

2.2.3- Manevi Unsur:

Bir suçun varlığından bahsedebilmek için aranması gereken üçüncü şart manevi unsurun tespitidir. Yani kanuni tarife uygun ve hukuka aykırı olan fiilin iradi olarak kusurlu bir şekilde işlenmesi gerekecektir. Suçun bu üçüncü unsuruna kusurluluk da denilmektedir. Kusursuz suç ve ceza olmaz ilkesi, Çağdaş Ceza Hukukunun temel ilkelerinden biridir. Kusur; bir fiilin, isnad kabiliyeti bulunan bir kimse tarafından bilerek ve isteyerek yapılmasıdır. Bilmeden veya istemeden yapılan bir fiilden dolayı kimse cezalandırılmaz. Buradan hareketle söz konusu ilke; kusursuz yapılan bir hareketin faili cezalandırılmaz, ceza kusurun derecesini aşamaz, nihayet ceza failin hak ettiğiinden az olmaz gibi sonuçlar doğurmaktadır.

Diğer taraftan yeni T.C.K.'nın 4. maddesinde; "Ceza kanunlarını bilmemek mazeret sayılmaz." hükmü yer almaktadır.

Bu nedenle, fiilin haksızlık muhtevasını bilen veya bilebilecek durumda olan bir kimsenin bu hata-dan yararlanması söz konusu olamaz. Mesela hiç kimse adam öldürmenin, dolandırmanın, sahte fatura düzenlemenin veya kullanmanın serbest olduğunu söyleyemez.

Yine örnek olarak gösterileceği üzere, V.U.K.'un 359. maddesinde sayılan kaçakçılık suçları nitelikli fiillerden olduğundan, bu fiillerin taksir ile işlenmesi söz konusu değildir. Dolayısıyla işlenen fiilin suç olarak tanımlanabilmesi için, kanunda yazılı olan kaçakçılık fiilinin gerçek kişi mükellef ya da tüzel kişilerde, şirket sorumlusu tarafından kasten (bilerek ve isteyerek) yapıldığının vergi tekniği raporu ile tespit edilmesi ve bu durumun vergi suçu raporu ile Cumhuriyet Başsavcılığına bildirilmesi gerekmektedir.

3- V.U.K.'DA HÜKMOLUNAN KAÇAKÇILIK SUÇLARI VE CEZALARI:

T.C.K.'da belirtilen suçun tanımı ve unsurları hakkında genel bir açıklama yapıldıktan sonra, konuyla ilgisi bakımından V.U.K.'un 359. maddesinde hükümlenen kaçakçılık suçları ve cezalarına dair açıklamalara da değinmekte fayda vardır.

Bilindiği üzere V.U.K.'un kaçakçılık suçları ve cezalarını düzenleyen 344. maddesi, 4369 sayılı Kanun'la değiştirilmiş olup, bu suç ve cezalar V.U.K.un 359.maddesinde sayılmıştır. Ancak bu madde, kasıt unsurunu içermeyecek bir şekilde düzenlendiğinden, bu eksiklik 306 seri nolu V.U.K. Genel Tebliği ile giderilmiştir.

Bu kapsamda; defter ve kayıtlarda hesap ve muhasebe hilesi yapmak, mevhum adlara hesap açmak, çift defter tutmak, tutulması zorunlu defterlere kaydı gereken hususları tamamen ya da kısmen başka defter ve belgelere kaydetmek, defter kayıt ve belgeleri tahrif etmek, defter ve belgeleri gizlemek, muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenlemek veya kullanmak fiilleri, 6 aydan 3 yıla kadar hapis cezasını gerektirmektedir.

Defter, kayıt ve belgeleri yok etmek, defter sayfalarını yok ederek başka yapraklar koymak ya da hiç yaprak koymamak, sahte belge düzenlemek ya da sahte belge kullanmak, belgeleri Maliye Bakanlığı ile anlaşması olmadığı halde basmak ve bu belgeleri kullanmak fiilleri ise 18 aydan 3 yıla kadar hapis cezasını gerektirmektedir. Fakat aşağıda ayrıntılı olarak ortaya konacağı üzere, bu cezaların T.C.K.'da belirtilen cezalar ile uyumlaştırılması zorunluluğu doğmaktadır.

4-V.U.K.'UN 359. MADDESİNİN YENİ T.C.K.'YA GÖRE DEĞERLENDİRİLMESİ:

5237 sayılı T.C.K.'nın 207 ve 208. maddelerinde; V.U.K.'un 359. maddesinde belirtilen hükümlere benzerlik taşıyan suçlara yer verilmiştir. Buna göre; bir özel belgeyi sahte olarak düzenleyen veya gerçek bir özel belgeyi başkalarını aldatacak şekilde değiştiren ve kullanan kişiler ile bir sahte özel belgeyi bu özelliğini bilerek kullanan kişiler ve gerçek bir özel belgeyi bozan, yok eden veya gizleyen kişiler, bir yıl-

dan üç yıla kadar hapis cezası ile cezalandırılmaktadır.

Bununla birlikte T.C.K.'da, 01 Haziran 2005 tarihinden itibaren verilecek cezalarda önemli değişiklikler yapılmıştır. Kanun'un 45/1.maddesinde cezalar; hapis ve adlî para cezaları olarak ayırıma tabi tutulmuş olup, hapis cezası ise, Kanun'un 46. maddesinde;

- a) Ağırlaştırılmış müebbet hapis cezası,
- b) Müebbet hapis cezası,
- c) Süreli hapis cezası olarak belirtilmiştir.

Hapis cezalarından süreli hapis cezası; T.C.K.'nın 49. maddesinde, 1 aydan az, 20 yıldan fazla olmayan hapis cezası olarak belirtilmiş, 1 yıl veya daha az süreli hapis cezasının ise kısa süreli hapis cezası olduğu hüküm altına alınmıştır. Kanun'un 50. maddesinde ise, kısa süreli hapis cezasının adli para cezasına çevrilebileceği hükme bağlanmıştır.

Diğer taraftan T.C.K.'nın 61. maddesi; görevli hakimi, ceza kanununda belirtilen cezanın alt ve üst sınırı arasındaki temel cezayı ve hapis cezalarının sürelerini belirlemeye yetkili kılmış olup, hakim;

- a) Suçun işleniş biçimini,
- b) Suçun işlenmesinde kullanılan araçları,
- c) Suçun işlendiği zaman ve yeri,
- d) Suçun konusunun önem ve değerini,
- e) Meydana gelen zarar veya tehlikenin ağırlığını,
- f) Failin kast veya taksire dayalı kusurunun ağırlığını,
- g) Failin güttüğü amaç ve saiki gibi durumları göz önünde bulundurarak, kanunda belirtilen cezanın alt ve üst sınırı arasında bir ceza belirleyebilmektedir.

Yine T.C.K.'nın "Özel Kanunlarla İlişki" başlıklı 5/1. maddesinde ; " Bu Kanunun genel hükümleri, özel ceza kanunları ve ceza içeren kanunlardaki suçlar hakkında da uygulanır." Hükümüne yer verilmiştir.

Bu sebeple, V.U.K.'un 359. maddesinde belirtilen kaçakçılık suçları ve cezalarının uygulanmasında, T.C.K. hükümlerinin dikkate alınması gerekmektedir. Zira, 01 Haziran 2005 tarihi itibariyle V.U.K'un 359.

maddesinde belirtilen hapis ve ağır hapis cezalarının tamamı, T.C.K.'ya göre süreli hapis ve kısa süreli hapis cezası grubuna girmektedir. Dolayısıyla kaçakçılık suçlarına verilecek 6 ya da 18 aydan 3 yıla kadar hapis cezaları, kısa süreli / süreli hapis cezasına dönüşmekte, sanıkların ise ağır ceza mahkemesi yerine, asliye ceza mahkemesinde yargılanması söz konusu olmaktadır. Ayrıca, sanıklara verilecek hapis cezasının 1 yıl ve daha az süreli olması halinde ise bu cezanın adli para cezasına çevrilme ihtimali doğacak, bu halde kaçakçılık suçundan para cezası ile kurtulmak mümkün olabilecektir.

V.U.K.'un 359. maddesinde belirtilen suçlarla benzerlik taşıyan T.C.K.'nın 207 ve 208. maddelerinde belirtilen suçlara verilen hapis cezaları da dikkate alınarak; V.U.K.'un 359. maddesinin (a) bendinde be-

lirtilen, 6 aydan 3 yıla kadar olan hapis cezası " 1 yıldan 3 yıla kadar" olarak, (b) bendinde yer alan "ağır hapis cezası" ifadesi ise "hapis cezası" şeklinde değiştirilerek, yeni T.C.K.'ya uyum sağlanmalıdır.

Dip Notlar:

1- Bayraklı Hasan Hüseyin, Vergi Ceza Hukuku, Afyon 1996, s.56.

2- Dönmezer Sulhi-Erman Sahir, a.g.e., s.328.

Yararlanılan Kaynaklar:

-213 sayılı Vergi Usul Kanunu,

-5237 sayılı Türk Ceza Kanunu,

-5271 sayılı Ceza Muhakemesi Kanunu,

-Yeni Türk Ceza Kanunu'nun Getirdikleri (Milliyet'in ücretsiz ekidir)