

Avukat

Bekir Baykara

4926 SAYILI KAÇAKÇILIKLA MÜCADELE KANUNU VE İTHALAT SIRASINDA VERGİ KAYBI NEDENİYLE UYGULANACAK CEZALAR

Bekir BAYKARA

Avukat

Ankara Barosu Üyesi

(Bu Makale Vergi Dünyası Dergisinin Ekim 2003 tarih ve 266. sayısında yayınlanmıştır.)

GİRİŞ

Ülkemizin dış ilişkileri hem nitelik hem de nicelik olarak değişmekte ve gelişmektedir. Bu durum doğal olarak hem dış hem de iç dinamiklerin bir sonucudur. Gelişen ve değişen ekonomik ve siyasi durum, hukuk sistemini de değişime zorlamaktadır. Esasen hukuk da toplumsal şartların bir ürünüdür.¹

Bu bağlamda, 1932 yılından beri 71 yıldır uygulanan 1918 sayılı Kaçakçılığın Men ve Takibine Dair Kanun, geçtiğimiz aylarda 10.07.2003 tarih ve 4926 sayılı Kaçakçılıkla Mücadele Kanunu (KMK) ile kaldırılmıştır. 1918 sayılı Kanunda bugüne kadar otuz iki defa değişiklik yapılmış, en son bir hükmü de Anayasa Mahkemesi tarafından iptal edilmişti. Kanun hem gümrük hem de tekel suçlarını düzenlemekteydi. Birçok eşyanın tekel malı olmaktan çıkarılması, tekel anlayışının değişmesi sonucunda 1918 sayılı Kanunun birçok maddesi uygulanır olmaktan çıkmıştı. Çıkarıldığı dönemin anlayışı gereği ağır hapis ve para cezaları içeren 1918 sayılı kanunun tümünün değişmesi 4926 sayılı KMK’u ile gerçekleştirilmiştir.

Kaçakçılıkla Mücadele Kanununun düzenlediği alan çok geniş bir kesimi ilgilendirmektedir. Ticaretle uğraşan ithalatçı ve ihracatçılar başta olmak üzere, ithal malı satan ve satın alan tacirler bu ilgililer arasındadır. Bu kişilerle iş ilişkisi içinde olan avukat, mali müşavir, yeminli mali müşavir ve diğer müşavirler de bu konuyla ilgilenmek durumundadırlar. Keza vergi inceleme elemanları da bu konunun ilgilileri arasındadır.

Bu yazımızın amacı, ülkemizin ticari hayatında önemli yeri olan bu kanunu ana hatlarıyla incelemektir. Ancak bu incelemede işin vergisel boyutu üzerinde de durulacaktır.

¹ “...Hukukun içinden çıktığı olaylar ve fiiller hukukun kaynaklarıdır. Hukuk yaratıcı olgu ve fiiller, hukuk düzeninde yeniliklere yol açarlar. Bunlar hukuk düzeninin unsurları olan normların doğmalarına değişikliğe uğramalarına ve ortadan kalkmalarına neden olurlar. ... Hukuk yaratan olgular da, hukuk düzeninde değişiklikler meydana getiren bütün toplumsal olaylardır ” (Selahattin Keyman, Hukuka Giriş, Yetkin yayınevi, Ankara 2000 sh. 76.)

Konuyu, 4926 sayılı KMK'un ana hatlarıyla incelendiği bölüm ile, 4926 sayılı Kanunu ithalde alınan vergiler açısından ele aldığımız bölüm olmak üzere iki bölüm halinde takdim ediyoruz.

I-GENEL OLARAK KAÇAKÇILIK SUÇU

A-Kaçakçılık Suçunun Unsurları

1-Maddi Unsur

Kaçakçılık suçu teşkil eden fiiller Kanununun 3. Md.sinde, harf sırasıyla 9 bent halinde düzenlenmiştir. Bu suçları aşağıdaki gibi ana başlıklar itibariyle sınıflandırabiliriz:

-İthali serbest olan eşyanın gümrük kapılarından geçirilmeden veya gümrük işlemleri yapılmadan ithali ve bu durumu bilerek bu eşyalar üzerinde alım satım ve diğer işlemleri yapmak,

-İthali ve ihracı yasak olan eşyanın ithali ve ihracını yapmak, ithal edilen malların alım satım ve diğer işlemlerini yapmak,

-İthali çeşitli açılardan (insan ve çevre sağlığı ve güvenliği, standardizasyon, özel izin vs.) denetime tabi eşyayı denetimden kaçarak ve gümrük idaresini yanıltarak ithal etmek,

-Herhangi bir işlem için geçici olarak Türkiye'de bulunan veya işleme rejimi çerçevesinde Türkiye'ye gelen eşyayı veya bundan üretilen eşyayı yurt dışına çıkarmayıp Türkiye'de satmak,

-Antrepo ve geçici depolama yerlerindeki eşyayı gerekli izin olmadan çıkarmak, değiştirmek,

-Gerçeğe aykırı belge ile vergi ödemedi veya eksik ödeyerek eşya ithal etmek veya vergiden kısmen veya tamamen muaf² olarak ithal edilmiş eşyayı amacı dışında kullanmak, satmak, bunu bilerek satın almak,

-İhracatla ilgili olarak, yanlış beyanda bulunmak, gerçeğe aykırı belge ile ihracat vergilerini eksik ödemek, ödememek veya teşvik, sübvansiyon ve iadelerden yararlanmak, ihracı lisansa, şarta veya diğer her türlü kesintiye tabi eşyayı gümrüğü yanıltarak ihraç etmek.

Yukarıda sayılan suçların çoğunda teşebbüsün de aynı şekilde cezalandırılacağı hükme bağlanmıştır.

2-Manevi Unsur

Kaçakçılık suçunun manevi unsuru kasıttır. Yani, kanunun 3. Md.sinde sayılan fiilleri işleme veya bunlara teşebbüs etme istek ve iradesidir.

² Gümrük uygulamasında "muaf" deyimini vergicilik terminolojisinden farklı kullanılmaktadır. Bilindiği gibi vergicilik terminolojisinde muafiyet kişilere, istisna konuya tanınır. Ancak Gümrük uygulamasında eşya içinde muafiyet terimi kullanılmaktadır. (Örnek, GK Md. 15/3-f).

B-Kaçakçılık Suçunun Cezası

1-Genel Olarak

Kaçakçılık suçunun cezası kanunun 4. maddesinde düzenlenmiştir. Düzenleme 3. maddedeki suç tanımı yapılan bentlere paralel şekilde yapılmıştır.

Kaçakçılık olarak tanımlanan fiillerin cezası

-Hapis,

-Ağır para cezası,

-Para cezası

-Zoralm (müsadere) cezasıdır.

Bunları sırasıyla inceleyelim.

2-Hapis Cezası

Kanunda hapis cezası, 1918 sayılı Kanununun aksine istisna olup yalnız iki halde söz konusudur.

Hapis cezasını gerektiren suçlardan birisi 3/1-a/1’de tanımlanan “Herhangi bir eşyayı belirlenen Gümrük kapılarından geçirmeksizin Türkiye’ye ithal veya buna teşebbüs etmek” fiildir. İthal edilen şeyin değeri pek fahişse³ para cezası ve zoralm⁴ yanında bir yıldan üç yıla kadar hapis cezasına hükmedilecektir.

Hapis cezasını gerektiren ikinci suç tipi, 3/1-b maddesindeki kanunlara ve uluslar arası sözleşmelere göre ithal veya ihracı yasak eşyanın ithali veya ihraç etmek veya ithale veya ihraca teşebbüsü ile, bunları bulundurmamak, satın almak, saklamak, satışı arz etmek, alınıp satılmasına aracılık etmek veya bilerek taşımak fiilidir. Bu halde de 4/1-b maddesinde ağır para cezası ve müsadere yanında iki senden altı seneye kadar hapis cezası öngörülmüştür.

Kanunda hapis cezasından söz edilen diğer maddeler 5, 6 ve 12. maddelerdir. 5. maddede teşekkül (örgüt) oluşturma⁵ ayrı bir suç olarak düzenlenmiştir.⁶ Hiçbir kaçakçılık suçu işlenmemiş olsa bile, kaçakçılık için teşebbüs oluşturulması iki yıldan altı yıla kadar ağır hapis cezası gerektirir. Teşekkül oluşturduktan sonra kaçakçılık suçu işlenirse ilgili maddelerdeki cezalar bir kat artırılarak uygulanır.

Kanunun 6. maddesinde devlet ve kamu güvenliği aleyhine kaçakçılık yapılması hali düzenlenmiştir. Bu durumda, para cezalarına ilaveten on yıldan yirmi yıla kadar ağır hapis cezasına hükmolür.

³ “Faişlik” yani aşırılık ölçüsünü her sene başında Yargıtay belirlemektedir.

⁴ Zoralm 4. maddenin 3. fıkrasında belirlenmiştir.

⁵ Cürüm işlemek için teşekkül meydana getirmek TCK 312. maddeye göre cezalandırılmıştır. 4926 sayılı kanunun 5. maddesi özel düzenleme olduğu için artık TCK 313 uygulanmayacak, bu madde uygulanacaktır.

⁶ Teşekkül oluşturma 2/1-c maddesinde tanımlanmıştır.

Kanunun 12. maddesindeki düzenleme ise gümrükte işlem görmediği halde işlem görmüş gibi belge düzenleyen veya bunu elektronik ortamda işleyenler ile mühür ve damga sahtekarlığı yapanların TCK'da yazılı cezaların bir kat artırılacağına ilişkindir.

3-Ağır Para Cezası

Kanundaki cezalar, “ağır para cezası” ağırlıklıdır. Ağır para cezaları maktu değil nispi veya kat cezası şeklindedir. Cezanın tabanı (matrahı) genellikle eşyanın gümrüklenmiş değeridir. Bazı hallerde CIF veya FOB değer (madde 4/1-b, 4/1-ı, 1, 2, 3), bazen de kayba uğratılan vergidir (4/1-c ve e). Matraha uygulanacak katlar asgari üç kattan azami on kata kadar değişmektedir. Ağırlaştırıcı nedenler var ise bu cezalara yarısı veya bir katı artırılarak hükmedilecektir.

4-Para Cezası

Kanunun 3/I-1/1 md.deki 13/1 ve 14/1 md.lerdeki hareketler için para cezası uygulanır. Bunlar ağır para cezasının aksine, idari para cezalarıdır. Yani mahkeme tarafından hükmedilmez idare tarafından (Gümrük Komisyonlarınca) verilir (md. 26).

5-Zoralm (Müsadere) Cezası

Kanununun 3. maddesinin a, b, c ve d bentlerinde yazılı hallerde ayrıca, suça konu eşyanın zor alımına da hükmolunur. Zoralm mümkün olmazsa onun yerine Gümrüklenmiş değeri kadar ceza alınır. (Md. 4/IV). Zor alm ile ilgili usul ve esaslar Kanunun beşinci bölümünde belirlenmiştir.

C-Kaçakçılık Suçuna Teşebbüs

Kanunun 3. Md.sinde suç tanımı yapılan bentlerin çoğunda “...veya buna-bunlara teşebbüs etmek” ifadesi ile teşebbüsün de aynı şekilde cezalandırılacağını hükme bağlamıştır.

Kanun suç tanımında bu ifadeyi kullanmasaydı da, bu suça teşebbüs TCK 10. Md.si ve 61, 62. Md.leri uyarınca cezalandırılacaktı. Ancak ceza, teşebbüsün tam veya eksik teşebbüs olmasına göre, az veya çok indirilerek verilecekti. Kanun söz konusu ifadeyi kullanmakla, teşebbüse de tamamlanmış suçun cezasının verilmesini sağlamıştır.

Kanunun bir özelliği de, 2/b Md.sinde “Teşebbüs” ü tanımlamış olmasıdır. Kanunda teşebbüs, “Kaçakçılık suçu işlemek amacıyla icra vasıtalarının hazırlanması, ancak failin kendi isteği dışında alınan engelleyici önlemler nedeniyle failin meydana gelmemesi” olarak tanımlanmıştır. Bu tanımla, Kanun “Bir kimse işlemeyi kast eylediği cürümü vesaiti mahsusa ile icraya başlayıp da....” şeklindeki TCK 61. Md.deki tanımdan ayrılmış, cezanın verilme şartını bir adım daha geriye götürmüştür. Eğer bu tanım olmasaydı teşebbüs, “...cürümü uygun araçla icraya başlama” halinde gerçekleşecekti. Halbuki kanundaki tanım gereği, kaçakçılık

suçu için icraya başlamadan, icra araçlarının hazırlanması ile teşebbüs gerçekleşmiş olacaktır. Bu durum kaçakçılık suçunun cezasını daha da ağırlaştırmaktadır.

Teşebbüs konusunda bir hususa daha işaret edelim: Kanunun suçu tanımlayan her bendinde, ayrı ayrı teşebbüsün cezalandırılacağı belirtilmiştir. Belirtilmeyen bent çok azdır. Teşebbüsün cezalandırılacağına dair hüküm bulunmadığı durumlarda Kanunda tanımlanan teşebbüs uygulanmayacaktır. Ancak acaba TCK 10. Md. aracılığı ile 61 ve 62. Md.lere göre teşebbüs cezalandırılacak mıdır? Kanunun gerekçesine göre buna imkan yoktur. Gerçekten 3/1 bendinin gerekçesinde "...Burada teşebbüs suç olarak değerlendirilmemiştir. Bu alt bentte belirlenen menfaatlerin temin edilmesi suç sayılmıştır" denmektedir.

D-Kaçakçılık Suçunda Pişmanlık (Faal Nedamet)

Kanunun 5. Md.si pişmanlık kurumunu düzenlemiştir. Bu hükme göre suçu haber veren fail veya iştirakçileri, belli şartlarla cezadan kurtulur veya ceza indiriminden yararlanır.

Pişmanlığın şartları:

Suçu işleyen veya ortaklarından birisi,

-Haber alınmadan önce,

-Suçu, faillerini ve eşyanın saklanmış veya satılmış olduğu yeri,

-Yetkililere (kaçakçılığı önleme, izleme ve soruşturmakla yükümlü olanlara) haber vermektir.

Bu şartlar gerçekleşirse haber verene (muhbire) ceza verilmediği gibi, Kanunun 35. Md.sine göre ikramiye verilir. Ancak fiili planlayan yöneten ve düzenleyenlere ikramiye verilmez. Haber alındıktan sonra fiilin bütünüyle ortaya çıkmasında hizmet ve yardım eden suç ortaklarının cezası yarıya kadar indirilir.

E-Kaçakçılık Suçlarında İştirak

Suçta iştirak, tek kişi tarafından işlenebilen bir suçun, birden fazla kişi tarafından ortaklaşa işlenmesidir. Suça katılma veya suç ortaklığı da denilebilir. Suç ortaklığı çok çeşitli şekil ve derecelerde gerçekleşir.

Suçta iştirak Türk Ceza Kanunu (TCK)'nun 64-67. Md.lerinde düzenlenmiştir. Bu düzenleme TCK 10. Md.si gereği, özel kanunlarla düzenlenmiş suçlara da uygulanacaktır. Ancak özel kanunlarda hüküm varsa TCK değil, özel düzenleme uygulanacaktır.

4926 sayılı KMK'nun 5. ve 11. Md.lerinde;

-Teşekkül halinde kaçakçılık,

-Toplu kaçakçılık,

-Kaçakçılığa yardım,

şeklinde düzenlenmiştir.

Kanunda, suç işlenirse bile, kaçakçılık yapmak amacıyla teşekkül (örgüt) oluşturanlar veya teşekkülü yönetenler iki yıldan altı yıla kadar ağır hapis cezasıyla cezalandırılmıştır. Bu suç kaçakçılıktan ayrı bir suçtur. Esasen bu suç, TCK 313. Md.de düzenlenen “cürüm işlemek için teşekkül meydana getirme” suçunun özel şeklidir.⁷ Teşekkül Kanununun 2/c Md.sinde tanımlanmıştır.

Bu suçun oluşabilmesi için;

- İki veya daha fazla kişinin,
- Önceden anlaşarak,
- Kaçakçılıkla iştiğal etmek (uğraşmak) amacıyla,
- Birleşmesi, gerekir.

Kaçakçılık suçu teşekkül halinde işlenirse 5/I. Md.deki cezalara ilaveten, ilgili maddedeki cezalar yarısına kadar artırılarak uygulanacaktır. Böylece suçu teşekkül halinde işlemek ağırlaştırıcı neden haline getirilmiştir.

Teşekkülün kaçakçılıkla iştiğal amacıyla kurulması, suçu TCK 313. Md.deki suçtan ayırır. İштиğal (uğraşı) hali yani devamlılık unsuru da toplu kaçakçılıkla teşekkül halindeki kaçakçılığı birbirinden ayırır.

Teşekkül haline gelmeden iki veya daha fazla kişinin birlikte kaçakçılık yapması, toplu kaçakçılıktır (Md. 5/III). Toplu kaçakçılıkta, iki veya daha fazla kişinin önceden anlaşarak veya anlaşmadan bir defalığına kaçakçılık yapmaları söz konusudur.

Toplu kaçakçılıkta ceza yarısına kadar artırılır.

Kaçakçılığa yardım Kanununun II. Md.sinde düzenlenmiştir.

Kaçakçılığa yardım;

- Bir menfaat karşılığı olsun veya olmasın,
- Kaçakçılık yapanların hal ve sıfatlarını bilerek,
- yardım etmektir.

Yardım, kaçakçıyı saklama, kaçak malı yükleme, boşaltma, kısa mesafe taşıma gibi hizmetlerdir.⁸ Kaçakçılığın maddi unsurlarına katılma şeklinde olan hareketler yardım olmaktan çıkar, toplu kaçakçılık haline gelir.

⁷ Suç işlemek için teşekkül oluşturmanın diğer bir çeşidi de 30.07.1999 tarih ve 4422 sayılı Çıkar Amaçlı Suç Örgütleriyle Mücadele Kanununun 1. maddesinde tanımlanan çıkar amaçlı suç örgütüdür. Bu örgütün 4926 sayılı kanunda sayılan teşekkülden farkı tehdit, baskı, cebir ve şiddet uygulamak ve yıldırma, korkutma ve sindirme gücünü kullanarak suç işlemek için örgüt kurmaktır. Bu unsur bu teşekkülü diğerlerinden ayırır. M. Naci Ünver Uygulamada Çıkar Amaçlı Suç Örgütleri ve Cürüm İşlemek İçin Teşekkül Oluşturmak, Turan Kitabevi, Ankara 2001, Sh. 23-24, İzzet Özgenç, Ekonomik Çıkar Amacıyla İşlenen Suçlar, Seçkin Yayınevi, Ankara 2002, Sh. 293.

⁸ Gerekçe

Kaçakçılığa yardımın cezası, asıl faile verilecek cezanın yarısıdır. Ancak yardımı yapanlar, memur olursa asıl fail gibi cezalandırılır (Md. 5).

F-Suç Etkileyen Haller

Kanundaki ağırlaştırıcı nedenler; eşyanın değerinin fahiş (aşırı yüksek) olması (Md. 4/III), teşekkül halinde işlenmesi (Md. 5/II), teşekkül oluşturulmaksızın iki veya daha fazla kişi tarafından toplu olarak işlenmesi (Md. 5/III), ceza ehliyeti olmayanların kullanılması (Md. 7) meslek, sanat ve görevlerin verdiği kolaylıktan yararlanılarak işlenmesi (Md. 8/D), memurlar tarafından işlenmesi, halleridir.

Cezayı hafifletici nedenler ise, suça konu eşyanın değeri hafif veya pek hafif olması (Md. 4/IV), pişmanlık⁹ (Md. 10) halleridir.

G-Usul Hükümleri

Kanunun 16-34. Md.lerinde usul hükümleri düzenlenmiştir. Bu maddelerde kaçakçılık ile görevli olanlar, aramalar, silah kullanma yetkisi, el koyma, teminatla iade, zor alımına hükmedilen eşyanın tasfiyesine ilişkin hükümlerle yargılama usulü düzenlenmiştir.

Biz ana hatlarıyla yargılama usulünü inceleyeceğiz.

Görevli merciler kanunun 26. Md.sinde düzenlenmiştir.

Görevli mahkeme ağır hapis cezasını gerektiren suçlarda ağır ceza mahkemesi, hapis cezası ve ağır para cezası gerektiren suçlar için asliye ceza mahkemesidir.¹⁰

Kanunun 3. Md.sinin (1) bendinin (1) no'lu alt bendi ile 13. Md.nin bir ve ikinci fıkrasındaki suçlar ile 14. Md.de yazılı suçlara Gümrük Komisyonlarınca bakılır. Gümrük komisyonlarının kuruluşu 27. Md.de düzenlenmiştir.

Gümrük Komisyonlarınca verilen kararlara karşı 15 gün içinde yetkili sulh ve ceza mahkemesine itiraz olunabilir (Md. 27/II).

Kanunda, yetkili mahkeme¹¹ düzenlenmemiştir. Bu durumda yetkili mahkeme genel hükümlere göre belirlenecektir. Bu da suçun işlendiği yer mahkemesi olacaktır (CMUK Md. 8/I). (Yetki ile ilgili özel durumlar CMUK'nun 8-20 Md.lerinde düzenlenmiştir.)

Kaçakçılık suçlarında soruşturma ve kovuşturma usulü 3005 sayılı Meşhut Suçların Muhakeme Usulü Kanununa tabidir (Md. 30). Ancak Meşhut (Suçüstü) yargılaması yapılabilmesi için 3005 sayılı kanunda aranan yer ve zaman sınırlaması kaçakçılık suçları

⁹ Suça katılan kişi, haber alınmadan önce yetkililere haber vermişse ceza verilmez. Üstelik muhbir ikramiyesini hak eder. Suç haber alındıktan sonra ortaya çıkmasında yararı olursa ceza yarısı kadar indirilir.

¹⁰ Ancak askeri şahıslar tarafından askere mahsus silah ve mühimmat üzerine işlenecek kaçakçılık suçlarında askeri mahkemeler görevli olacaktır (Md. 37).

¹¹ Yargılama usulünde, bir davaya neredeki mahkemenin bakacağı sorununu "yetki" o yerdeki hangi mahkemenin (sulh, asliye vs.) bakacağı sorununu "görev" kuralları çözer. Bir davanın hangi yargı yoluna (adli, idari, askeri gibi) ait mahkemelerce görülebileceğine ilişkin kurallara da "görev" denmektedir. Buna "yargı yolu uyumsuzluğu" da denmektedir.

açısından aranmayacaktır. Yani suç Belediye sınırları dışında işlense de, fail kısa sürede yakalanmasa da suçüstü yargılaması yapılacaktır. Aynı maddenin ikinci fıkrasında, sanıkların duruşma sırasında başka bir suçu olduğu anlaşılrsa bile davaların birleştirilemeyeceği hükme bağlanmıştır. Her iki hükmün de amacı kaçakçılık davalarının hızla sonuçlandırılmasıdır. Bu amaca yönelik diğer bir hüküm de 24. Md.deki, bu kanundaki suçlarla, TCK ve diğer ceza kanunlarındaki suçların içtima hükümleri uygulanmaksızın ayrı ayrı cezalandırılacağı hükmüdür.

Kanun sadece para cezası gerektiren suçlarda ön ödeme müessesine¹² benzer bir durum kabul etmiştir (Md. 34). Sanık ödemeyi kabul etmeyip açılan dava sonunda ağır para cezasına mahkum olduğunda, cezaların 28. Md.ye göre ödenmesi gerekir. Kanuna göre ceza bir yılda altı taksit halinde ödenebilir.¹³ Belirlenen şekilde ödenmeyen para cezaları 697 sayılı Cezaların İnfazı Hakkında Kanuna göre hapis cezasına çevrilir.

Kaçakçılık suçlarında zamanaşımı TCK'na tabidir (Md. 31). Zamanaşımı, başlangıcı, kesilmesi, durması, TCK 102-107. Md.lerinde düzenlenmiştir.

II-4926 SAYILI KANUN VE İTHALDE ALINAN VERGİLER

A-İthalde Alınan Vergiler

Gümrük vergileri, ithalat vergileri ve ihracat vergilerinin tümünü ifade eder (4458 sayılı G.K. Md. 3/8).¹⁴ Gümrük vergilerinin tamamına yakını ithalat vergileri oluşturur. İthalat vergileri, eşyanın ithalinde alınan gümrük vergileri ve eş etkili vergiler ile tarımla ilgili özel düzenlemeler çerçevesinde alınan vergileri ifade eder (GK Md. 3/9).

İthalde alınan vergiler sadece ithalat vergilerinden ibaret değildir. İthalat sırasında Gümrükte, KDV ve ÖTV'de alınır. Çünkü her türlü mal (eşya) ithalatı KDV'ye tabidir (KDVK Md. 1/2). Keza ÖTV kanununa bağlı II, III ve IV sayılı listelerde sayılan malların ithalatı ÖTV'ye tabidir (ÖTVK Md. 1/1-c). Bu vergilerin tarh, tahakkuk ve tahsili Gümrük idarelerince yapılır (KDVK 47-52, ÖTVK Md. 16). Bu vergilerden ödenmeyen veya eksik ödenen vergiler için Gümrük Kanununa göre ceza alınır (KDVK Md. 52, ÖTVK Md. 16).

B-İthalde Alınan Vergiler Özellikle KDV-ÖTV Ve 4926 Sayılı Kanun

1-Genel Olarak

¹² Ön ödeme TCK 119. Md.de düzenlenmiştir. Hükümetin sunduğu tasarıda 34. Md.ye karşılık gelen 35. Md.nin başlığı "Ön Ödeme" dir. Ancak Adalet Komisyonu bu başlığı, "... nispi para cezalarında ön ödeme müessesinin olmaması gerekçesi ile "Kamu davasının açılmaması halı" şeklinde değiştirmiştir." (Adalet Komisyonu Gerekçesi).

¹³ Gerek ödeme gerekse taksit 4926 sayılı kanunun yeniliğidir.

¹⁴ Gümrük Kanunu (G.K.) 27.10.1999 tarih ve 4458 sayılıdır. 04.11.1999 tarihli R.G.'de yayınlanmıştır.

Her suçun ve suçlunun bir amacı vardır. Kaçakçılık suçu ekonomik suçlardandır ve amaç esas itibariyle ekonomik çıkar elde etmektir.¹⁵ Bu ekonomik çıkar:

-Çeşitli şekillerde vergi ödemeden veya eksik ödeyerek eşya ithal veya ihraç etmek,

-İthali veya ihracı yasak veya kayıt, şart ve çeşitli sınırlamalara tabi eşyayı ithal veya ihraç etmek veya gerekli şartlara uymadan ithal veya ihraç etmek şeklinde iki türlü gerçekleşir.

Vergi kaybına neden olan kaçakçılık fiilleri çok çeşitlidir. Ancak bunlardan bazılarında vergi ödememe veya eksik ödeme suçun unsurudur. Örneğin, madde 3/a daki, herhangi bir eşyayı belirlenen gümrük kapılarından geçirmeksizin Türkiye'ye ithal etmek, vergi kaybına da neden olur. Ancak burada suçun unsuru vergi ödememe değildir. Kanunun 3. Md.sinin a, b bentlerinde durum aynıdır. Vergi kaybının suçun unsuru olduğu haller Kanunun 3. Md.sinin c ve e bentlerinde sayılan hallerdir.¹⁶ Md.nin bu bentleri 1918 sayılı kanunun 20. Md.sinde düzenlenmiş suçların bir kısmına karşılık gelmektedir.

Aşağıda açıklaması yapılan Kanunun 3/c ve 3/e Md.lerinde geçen “vergiler” deyimini “Gümrük Vergileri”ni ifade eder. Gümrük vergileri ise Kanunun 2. Md.sinin (j) bendinde tanımlanmıştır. Bu tanıma göre, Gümrük idaresi veya başka idarelerce eşyanın ithali veya ihracına bağlı olarak uygulanan vergiler ve mali yükler, gümrük vergileridir. Bu tanımla, 1918 sayılı Kanun döneminde tartışma konusu olan KDV kaybı da suç unsuru haline gelmiştir.¹⁷ Gerçekten “mali yükler” ifadesi bütün vergileri kapsamaktadır.

2-Maddi Unsuru Vergi Kaybı Olan Kaçakçılık Suçları

a-İthal Sırasında

Bu suç Kanunun (c) bendinde düzenlenmiştir.

Bu suçun maddi unsuru;

Gerçeğe aykırı belge ile Gümrük idaresini yanıltarak

-Vergileri hiç ödememek veya eksik ödemek,

-Vergileri ödenmiş veya işlemleri yaptırılmış gibi göstermek,

-Vergiye tabi olduğu halde muafmiş gibi göstermek,

suretiyle eşya ithal etmek veya teşebbüs etmektir.

¹⁵ Bu suçlar bazen Devletin siyasi, mali, iktisadi ve askeri güvenliğini veya çevre ve toplum sağlığını bozmak için de işlenebilir. (Veya bazen bu suçlar ekonomik amaçlı işlenir ancak bu sonuçlar doğabilir.) Bu durumda para cezalarına ilaveten 10 yıldan az 20 yıldan fazla olmamak üzere hapis cezası ile cezalandırılır (Md. 6).

¹⁶ Kanunun 3. Md.sinin (1) bendinin 2. alt bendinde gerçeğe aykırı belge ibraz ederek parasal iadelerden (bu arada KDV) yararlanmak, kanaatimizce bu türden sayılmaz. Zaten cezası da iade alınan verginin katı değil FOB kıymetinin beş-on katıdır.

¹⁷ Kanunun gerekçesi.

Bu suçun önemli unsuru Gümrük idaresine gerçeğe aykırı belge ibrazıdır. “Gümrüğe ibraz edilen gerçeğe aykırı belgenin hiç vergi ödememek veya eksik ödemek gibi bir amaca yönelik olması....gerek....”tir.¹⁸ Gerekçede belirtildiği gibi, bu belgeler fatura, yük senedi, ATR belgesi, banka dekontu gibi ticari hayatta kullanılan belgelerdir.¹⁹

Bu suçta teşebbüs de cezalandırılır.

Bu suçun cezası 4. Md.nin c bendine göre hiç alınmamış ya da eksik alınmış vergilerin on katından az yirmi katından fazla olmamak üzere ağır para cezasıdır.

Bu cezaya ilaveten suça konu eşyanın zorralımına da hükmedilecektir. Zorallım yapılamazsa gümrüklenmiş²⁰ değeri kadar daha para cezasına hükmedilecektir (Md. 4/IV).

b-İthal Edilmiş Eşyada

Bu suç Kanunun 3. md.sinin (e) bendinde düzenlenmiştir.

Bu suçun maddi unsuru;

Özel Kanunları gereğince belirli işler için vergiden kısmen veya tamamen muaf olarak ithal olunan eşyayı;

-Amacı dışında kullanmak,

-Satmak,

-Bilerek satın almaktır.²¹

Mevzuat bazı durumlarda, belli amaçlarla vergiden muaf veya kısmen muaf eşya ithaline müsaade edebilir. Eşya, mevzuatta belirlenen şekilde kullanılmadığında veya satıldığında suç oluşur. Eşyanın bu vasfını bilerek satın almak da suçtur.

Örneğin Yatırım Teşvik Belgesine dayanılarak vergisiz ithal edilen makinelerin yetkili makamlardan izin alınmadan devri suçtur.²²

Kanunun 3/e Md.sinde düzenlenen bu suçun cezası, hiç alınmamış veya eksik alınmış vergilerin yasal faizi ile birlikte yedi katından az, öndört katından fazla olmamak üzere ağır para cezasına mahkumiyettir (Md. 4/e).

C-Gümrük Kanunu Ve 4926 Sayılı Kanunda Yazılı Hallerin Birleşmesi

Gümrük Vergisi ve gümrükte alınan diğer vergileri ödemedi veya eksik ödeyerek mal ithal etmek, hem Gümrük Kanunu (GK) hem de 4926 sayılı KMK bakımından suçtur. Bu

¹⁸ Gerekçe

¹⁹ Bu konuda bir başka firmaya ait ve işlem görmüş gümrük vezne alındısını, Gümrük saymanlığı işlem sepetinden alıp gerekli tahrifatı yaparak beyannameye ekleyip ithalatın gerçekleştirilmesi suç sayılmıştır. 7. C.D. 13.07.1998, 3430-6577 Kadir Ünal, Ali Parlar, Açıklamalı İçtihatlı 1918 Sayılı Kaçakçılık Kanunu ve Gümrük Mevzuatı, Adil Yayınevi, Ankara 2003 Sh. 115.)

²⁰ Gümrüklenmiş değer, Kanunun 2/m Md.sinde “ithal eşyası için CIF kıymeti ile gümrük vergileri toplamını” ifade eder şeklinde tanımlanmıştır.

²¹ Kanunun bu Md.si (tekel suçları dışında) 1918 S.K’nun I/E Md.si ile aynıdır.

²² 7 C.D. 16.02.1994, E. 6226 K. 1039, Kadir Ünal Ali Parlar age. Sh. 70.

suçun cezası da her iki Kanunda da kaçırılan verginin kanunlarda belirtilen misli (kat) para cezasıdır. Gerçekten, Gümrük Kanununun 231-241. Md.leri, Kanuna aykırı hareket edenlere verilecek cezaları düzenlemektedir.

Bir fiil hem Gümrük Kanunu hem de 4926 sayılı KMK'na göre cezayı gerektiriyorsa yapılacak işlem GK Md. 231/3 de düzenlenmiştir. Bu hükme göre, Gümrük Kanununa göre ceza tayin edilen eylemler hakkında, kaçakçılık ve diğer ceza koyan kanunlara göre takibat yapılıp, bu ceza GK'nda tayin edilen cezalardan daha ağır olur ve kesinleşirse, ayrıca GK'nun 231-241 Md.lerine göre ceza verilmez.

DEĞERLENDİRME VE SONUÇ

4926 Sayılı Kaçakçılıkla Mücadele Kanununun, 1932 tarih ve 1918 sayılı Kanunu kaldırdığı ve onun yerini aldığını belirtmiştik. Otuzlu yıllar hem dünya hem de ülkemiz açısından zor yıllardı. Ekonomi tarım ağırlıklı idi. Bu nedenle Devlet harcamaları da esas itibarıyla, tarımdan alınan vergiler ile tekel maddelerinden elde edilen gelirlerle karşılanıyor idi. Bugün için anlamsız hatta, konu, tahsil yöntemi ve güvenlik tedbirleriyle komik sayılabilecek kamu gelirleri vardı. Örneğin, nakden ödeyemeyenlerin belli bir süre yolda çalışma mükellefiyetini getiren Yol Mükellefiyeti Kanunu²³, ülke içindeki bütün büyük ve küçük baş hayvanları sıkı bir şekilde sayıp, nakliyatını kontrol altına alıp ciddi bir şekilde vergilendirildiği, Hayvanlar Vergisi Kanunu²⁴, her kilo tuzun tezkere ile nakledildiği, tuzlu su ve toprak naklinin yasak olduğu, yarım kilonun üstündeki miktarın Gümrükte beyanının zorunlu olduğu, aksi davranışların 1918 sayılı Kanun ile cezalandırılacağı Tuz Kanunu²⁵, un üzerinden vergi koyan, un öğütülmesi, nakliyesi, satışını sıkı bir şekilde denetime tabi tutan Buğdayı Koruma Karşılığı Kanunu²⁶, bu yıllarda yürürlükte idi.

Böyle bir ortamın ürünü olan ve gümrük ve tekel vergileri ile ilgili hazine menfaatini korumaya yönelik bir ceza kanunu olan 1918 sayılı Kanun, haliyle ağır cezalar içeriyordu. Kanunlar, hem idare hem de yargı tarafından sıkı bir şekilde uygulanıyordu.²⁷ Ancak zamanla 1918 sayılı Kanunun çıkarıldığı ortam değişmiş, bu değişikliklerle birlikte, Kanunda değişiklikler yapılmıştır. Bu değişikliklerin sayısı gerekçeye göre otuz ikidir. Bu değişikliklere rağmen cezalar günümüz şartlarında ağır kalmış, suç ve ceza orantısı kalmamıştı. Bu nedenle

²³ 542 sayılı olup 23.02.1341 tarihli R.G.de yayınlanmıştı.

²⁴ 1839 sayılı olup 02.12.1933 tarihli R.G.de yayınlanmıştır. (Hayvanlar Vergisi daha önce Ağnam Resmi, Sayım Kanunu adı altındaki Kanunlarla alınmıştı.)

²⁵ 3078 sayılı olup 23.12.1936 sayılı R.G.de yayınlanmıştır. (Tuz daha önce, 26 sayılı Tuz Resmi Kanunu 468 sayılı Tuz Resmi Hakkında Kanun ile vergileniyor idi.)

²⁶ 2466 sayılı olup 30.05.1934 tarihli R.G.de yayınlanmıştır.

²⁷ İdare ve yargının uygulanışı ile ilgili ilginç bir örnek, bir tacirin kanun gereği kopya kağıdına (pelür kağıdı) yazdığı defterlerini idarenin haberi olmadan saklanması suç olmadığı konusundaki içtihadı birleştirme kararı E. 1936/40, K. 1937/9 ve 17.03.1937 tarihli. (Kazancı Mevzuat ve İçtihat Bankası).

hakimler bu adaletsiz durumu ya vicdanlarının sesini dinleyerek esnetmeye çalışmış yada kimi yargıçlar yasa dışı uygulamalar içine girmek durumunda kalmışlardı.²⁸ Bu nedenle de 1918 sayılı Kanun 4926 sayılı Kanunla tümüyle kaldırılmıştır.

Yeni Kanunun günümüz şartlarına uygun, gelişen ve değişen Dünya’da gümrüklerin yeni işlevine uygun, eski kanunun sakıncalarını büyük ölçüde gideren, daha basit ve anlaşılır olduğu görülmektedir.

Ancak, Kanundaki cezalar gene de ağırdır ve suç-ceza orantısı tam olarak sağlandığı söylenemez.²⁹ Kanun gerekçesinde ekonomik suça ekonomik ceza getirildi denmektedir. Ancak, “öngörülen para cezalarının ödenebilirlik sınırlarının çok üstünde....” olması³⁰, cezaların ödenmemesi halinde hapis cezasına çevrilecek olması, ekonomik suça ekonomik ceza gerekçesine ters düşmektedir.

Aynı durum, II. Bölümde incelediğimiz vergi kaybına neden olan fiillerde de görülmektedir. Örneğin gümrük vergisine tabi olmayıp sadece %18 KDV’ye tabi 400 milyar değerindeki eşya, yanılıcı belge ile 300 milyar beyan edilerek ithal edildiği tespit edilmiştir. Mal bulunamamıştır. Bu durumda hükmedilecek para cezası asgari 652 milyar TL olacaktır.³¹ Bu fiil toplu olarak işlendiğinde (gerekçede belirtildiği gibi günümüz ticari ilişkileri gümrük suçunun büyük oranda birlikte işlenmesini zorunlu kılmaktadır) para cezaları bir kat artırılarak verilecektir. Bu durumda para cezası 832 milyar edecektir. Bu para ödenemediğinde hapse çevrilecek bu da üç yıl hapis cezası olacaktır.

Benzer fiilin yurt içindeki cezası; kayba uğratılan verginin üç katı ile, altı aydan üç yıla kadar hapis cezasıdır (VUK Md. 344-359). Bu ceza altı ay olarak hükmedildiği ve paraya çevrildiğinde bugün için 55 milyar edecektir. Toplam para cezası 109 milyar olacaktır.³²

Görüldüğü gibi, 4926 sayılı Kanuna göre hükmedilen para cezası, hem miktar olarak, hem de ödenmeyip hapis cezasına çevrildiğinde, benzer fiile dahilde alınan vergiler için verilecek veya hükmedilecek cezadan çok daha ağırdır.

Günümüzün iktisadi ortamında, bu mantığı anlamak zordur. Bu düzenleme tarzı, Kanunu hazırlayanların serbest piyasa düşüncesine yakın olmadıklarını göstermektedir.

²⁸ İçişleri Komisyonu Raporu

²⁹ Hükümetin sunduğu tasarıda cezalar daha ağırdı. Adalet Komisyonunda bunlar hem azaltılmış hem de üst sınır konmuştur. (Adalet Komisyonu Raporu).

³⁰ Adalet Komisyonu Raporu.

³¹ Burada kayba uğratılan vergi 18 milyardır. Kanunun 4/c maddesine göre en az on kat ceza verileceğinden vergi cezası çıkacaktır. 400 milyarlık eşyanın gümrüklenmiş değeri KDV ile birlikte asgari 472 milyardır. Bu değerde zorallım cezası olarak alınacağından toplam ceza 652 milyar edecektir. Toplu kaçakçılıkta ceza bir kat fazla alınacağından 180 milyar daha eklenerek toplam tutar 832 milyar edecektir.

³² Kayba uğratılan vergi 18 milyardır. Bunun üç katı 54 milyar eder. 180 günlük hapis cezasının günlüğü 306 milyon aylık asgari ücret tutarında paraya çevrildiğinde 55 milyar eder. Toplam ödenecek ceza da 109 milyar olur.