

İ.Ü. İktisat Fakültesi
Maliye Araştırma Merkezi Konferansları
37. Seri/Yıl 1996/1997

VUK. 344.MADDENİN 4108 SAYILI KANUN ÇERÇEVESİNDE DEĞERLENDİRİLMESİ

Yrd.Doç.Dr.A. Metin İNAL(*)¹
Arş.Gör. Ahmet SOFUOĞLU (**) ²

Kaçakçılık suçu bilindiği üzere, Vergi Usul Kanununun 344. maddesinde düzenlenmiştir. Bu düzenleme iki tür cezalandırma ve uygulamayı öngörür. Madde hükmüne göre idari cezalandırmanın yanısıra 1-6. bentlerdeki şekilde kaçakçılığın ortaya çıkması durumunda ceza yargılaması usulüne başvurulur. Yasa koyucu, karşılaşılan sorunlar karşısında zaman zaman mevzuatta bir takım değişiklikler yapma zorunluğunda kalmaktadır. Bu cümleden olarak, en son 4108 sayılı Kanun'da, bu konuya ilişkin bazı yeni düzenleyici hükümler de yer almıştır.

4108 sayılı Kanununun VUK.m. 344 de yaptığı düzenlemenin ilki, madde başlığının değiştirilmesidir. Maddenin değişiklikten önceki hali "kaçakçılığın tanımı" iken, değişiklik neticesinde "kaçakçılık suçunun tanımı" şeklini almıştır. Böylece vergi kaçakçılığının suç vasfı, kanunun ifadesiyle vurgulanmış ve Türk Ceza Kanunu terminolojisine uyumlaştırılmıştır.

Vergi suçlarının en önemlisi olan kaçakçılık suçu, VUK.m.344. de "kaçakçılık, mükellef veya vergi sorumlusu tarafından birinci fıkranın sayılan bentlerinde yazılı hallerden birisiyle vergi ziyasına sebebiyet verilmesidir." şeklinde tanımlanmıştır. Bu tanımda, karşımıza ilk çıkan unsur, suçun failinin kimliğidir. Kanun suçun failinin ancak mükellef veya vergi sorumlusu olduğunu açıkça belirtmiştir. Bu vergi mükellefi ve vergi sorumlusu olmayanlar tarafından VUK.m.344/1-6. bentlerde sayılan hareketlerin gerçekleştirilmesi halinde kaçakçılık suçunun vücut bulmama çağını ifade etmektedir. Ancak böyle bir durumda, bir başka vergi suçu olan yardım, teşvik, iştirak, v.b. meydana gelebileceği kendiliğinden ortaya çıkar.

Vergi kaçakçılığı konusunda belirtilmesi gereken hususların başında, bu suçun ancak kasit ile işlenebilmesi gelir. Her ne kadar VUK.m.

¹* C.B.Ü. İ.İ.B.F. Mali Hukuk Öğretim Görevlisi

²* C.B.Ü. S.B.E. Mali Hukuk Araştırma Görevlisi

344/1-6. bentlerinde sayılan hallerde kastın karinesi kabul edilmiş ve bu hallerin varlığında ayrıca kast aranmayacağı vurgulanmışsa da, bize göre yasada sayılan bu hareketlerin varlığı ceza yargılaması açısından sadece "adi karine" niteliği taşır. Adi karinenin aksi ise daima ispatlanabilir. Kanunda öngörülen kasıt karinesi ancak idari cezalandırma aşamasında açık bir önem arzeder. Ceza yargılaması hukukunda cezalandırmada subjektiflik esas olup, VUK.m.344/1-6. bentlerde sayıldığı gibi objektif ölçülerin kabul edilmesi ve cezalandırmanın bunlara göre yapılması mümkün değildir. Zira, nihayetinde sanık da bir insandır ve bir iradeye sahiptir. Bu yüzden çeşitli şekillerde iradesi etkilenebilir. Hata, hile ve ikrah ile iradesi fesada uğratılabilir. Cezalandırmada objektif ölçülerin benimsenmesi, sanığın iradesinin dikkate alınmasını ve bunun neticesinde sanık tarafından kanunun ilgili hükümlerinin ihlaliyle gerçekleştirilen hareketin kişileştirilmesini engeller. Sanıkta kastın varlığı, hareketin tarzını, amacını ve sonucunu kavramamıza, eylemin somutlaşmasına, ve sanıkla özdeşleştirilmesine yardımcı olur. Dolayısıyla kast unsuru, suçta subjektifliği sağlayan en önemli unsurdur ve hürriyeti bağlayıcı bir cezalandırmada en aktif rolü oynar. O halde objektif ölçüler, doğrudan doğruya sanık hürriyetini kısıtlayan cezalandırmada güvenilir ölçüt olarak kabul edilemez. Bu açıklamalar ışığında VUK.m.344/1-6. bentlerinde sayılan durumları, ceza yargılamasında sadece vergi idaresi ispat külfetinden kurtarıcı, mükellef veya vergi sorumlusunu kastın olmadığını ispatlama şartıyla karşı karşıya bırakıcı, adi karine niteliği taşıyan, hapis cezası vermesi konusunda ceza yargıcını bağlayıcı olmayan ölçüler olarak değerlendirmek gerekir.

Burada hemen belirtelim ki, kaçakçılık suçu; tipik "seçimlik hareketli bir suç" olarak kabul edilmekte ve VUK.m.344/1-6. bentlerden biri veya birkaçının aynı vergilendirme döneminde sadece bir defa ihlaliyle, bağımsız her vergi için ancak tek kaçakçılık suçu ve cezalandırma hakkı meydana gelmektedir.

4108 sayılı Kanunun 9. maddesiyle yapılan düzenleme ile bir yandan VUK.359. maddesi ile ilgili yeni hükümler getirilmiş ve öte yandan hapis cezası yanında bu cezanın ağırlaştırılmış şeklinin uygulaması 2.6.1995 tarihinden itibaren yürürlüğe konulmuştur.

Buna göre "kaçakçılık suçunda hapis" cezası başlığını taşıyan 359. madde aşağıdaki gibi ifadelendirilmiştir.

"Bu kanunun 344. maddesinin;

*- 1,4,5,6 numaralı bentlerinde yazılı kaçakçılık suçunu işleyenler hakkında altı (6) aydan üç (3) yıla kadar hapis cezasına hükmolunur. Hükmolunan hapis cezasının para cezasına çevrilmesi halinde, para cezası tutarının hesabında, hapis cezasının her bir günü için sanayi

sektöründe çalışan 16 yaşından büyük işçiler için belirlenen yürürlükteki asgari ücretin bir aylık brüt tutarının yarısı esas alınır ve hükmolunan bu para cezası ertelenemez.

*- 2 ve 3 numaralı bentlerinde yazılı kaçakçılık suçlarını işleyenler hakkında üç (3) yıldan beş (5) yıla kadar ağır hapis cezası hükmolunur.

Bu maddenin 1 ve 2 numaralı bentlerinde belirtilen fiilleri tekrar işleyenler hakkında verilecek cezalar bir kat artırılır.

Kaçakçılık suçlarını işleyenler hakkında bu maddede yazılı cezaların uygulanması 345. maddede yazılı vergi cezalarının ayrıca uygulanmasına engel teşkil etmez.”

4008 sayılı Kanunla getirilen ve 4108 sayılı Kanunla aynen korunan hapis cezası ve buna bağlı olarak hapis cezasının para cezasına çevrilme esası, bu işlem için uygulanacak yöntemin hapis cezasının beher günü için yürürlükteki 16. yaşından büyükler için geçerli asgari ücretin bir aylık brüt tutarının dikkate alınması hususunda yorumlamada herhangi bir hukuka aykırılık yoktur. Çünkü Vergi Usul Kanunu özel cezai hükümler öngören bir kanundur. Anayasa mahkemesi de hapis cezasının para cezasına çevrilmede uygulanacak bu asgari ücreti veri alma uygulamasını anayasaya aykırı bulmamıştır. (Bnz. Anayasa Mah.Kararı, E.1990/35, K.1991/13. K.Tarihi, 6.6.1991) Ancak, asıl sorun VUK.m.359/1 fıkra ile getirilen düzenlemelerle kendini göstermektedir.

Bu konuda dikkat çekmek istediğimiz ilk sorun VUK.m.344/1-6. bentlerinde öngörülen yasaya aykırı ve cezalandırmaya tabi tutulmuş hareketlerin seçimlik nitelikte oluşu ile karşımıza çıkmaktadır. Seçimlik hareketli suç demek; bir veya birkaç hareketle suçun meydana gelmesi demektir. Mükellef veya vergi sorumlusu 344/1-6 sayılan bentlerden bir veya birkaç hareketi bir takvim yılı içinde ihlal ederse, sadece bir vergi için vergi ziyayı meydana gelmek koşuluyla ancak bir defa kaçakçılık cezası uygulamasına gidilecektir. Buna göre, mükellef veya vergi sorumlusu örneğin, 344/1,2,3,4,5,6. veya 344/1,2,5. ya da 344/1,2,3,6. bentlerde sayılan fiilleri birlikte işlemişse, seçimlik hareketli suç vasfı gereği 359. madde ancak bir defa uygulanacaktır. Böyle bir durumda Yargıcı, önüne gelen somut olayda mükellef veya sorumlu hakkında 359/1 fıkranın 1. ve 2. bentlerinden hangisini uygulayacaktır? Daha hafif olarak cezalandırmayı öngörün ilgili maddenin 1. bendini mi, yoksa hapis cezasının nispeten artırıldığı 2. bent mi uygulanacaktır? Bu sorun belki yorumla en ağır cezanın uygulanması gerektiği şeklinde çözümlenebilir. Ancak herhangi bir yanlış yoruma meydan vermemek için bu konu yasal açıklığa kavuşturulmalıdır. Böylece muhtemel keyfi uygulamalar önlenmiş olacaktır.

Üzerinde durulması gereken ikinci sorun; VUK.m.359/1f.1. bentte hapis cezası belirtildikten sonra hapis cezasının para cezasına çevrilmesinde izlenecek yöntemde yatmaktadır. Adı geçen maddenin 1. fıkrası 2. bendinde ise, hapis cezasının ağırlaştırılmış şekli düzenlenmiş, para cezasına çevrilmesi hususunda herhangi bir düzenlemeye gidilmeyerek mantıki yoruma göre para cezasına çevrilemeyeceği tasrih edilmek istenmiştir. Asıl sorun buradan kaynaklanmaktadır. Ceza kanunlarının lafziliğinin esas olması prensibi gereği, madde metninde hapis cezasının para cezasına çevrilemeyeceğinin açıkça belirtilmesi gerekir. Bunun olmaması teorik olarak şöyle bir yorum yapılmasına imkân verilir. Maddenin tedvin tarzı; ceza kanunlarının lafziliği ilkesine uymaktadır. Adli ceza yargıcının, önüne gelen bir olayda uygulayacağı ilk hüküm ilgili kanun maddesidir. Kanun metninde bulunmayan hususlarda, kanunun özel ve genel nitelikte olmasına göre bakacağı ikinci yer Türk Ceza Kanununun genel nitelikteki hükümleridir. Buna göre yargıcın, 344/2 bendin ihlalini içeren somut bir olayın önüne gelmesi durumunda öncelikle aynı kanunun 359/1.f2. bentte hapis cezası uygulamasına gidecek, daha sonra cezanın para cezasına çevrilemeyeceği lafzını bulamayan yargıç; TCK.m.10'a göre genel hükümleri uygulayabilecektir. Bunun sonucunda 359/1.f2. bente göre hapis cezası verecek ve bunu 647 sayılı Ceza İnfaz Kanunu gereği paraya çevirilebilecektir. Hatta yargıcın uygulanan hapis cezasını genel hükümlere göre ertelemesi dahi mümkün olacaktır.

Yapılan bu lafzi yoruma yasa; 359/1.f.2. bentte cezayı ağırlaştırmaya amaçlarken farkında olmadan pratikte, dolaylı olarak genel hükümlere göre para cezasına çevrilmeye imkân vererek 359/1.f.1. bendine nazaran bu bent hükmünde hafifletir. Görünürde, hapis cezası süresini 2. bentte artırarak ağırlaştırırken, 1. bentte para cezasına çevrilmesi hususunda uygulanacak hapis cezasının beher günü için asgari ücretin bir aylık brüt tutarının yarısının esas alınması, 2. bentte ise genel hükümlere göre çok küçük rakamlarla örneğin günde 5-10 bin TL. şeklinde uygulanmasına imkân vermesi ve hatta yasal boşluk nedeniyle ertelenme imkânını da tanıması amacı aşar ve pratikte daha hafif cezalandırmayı beraberinde getirebilir. Burada 359/1.f.2. bendin amacıyla çelişik bir kanun boşluğu vardır. Yapılmasını önerdiğimiz husus, etkin bir düzenlemeyle bu eksikliği gidermektir. Bu cümleden olarak, 359/1.f.1. bendin yorumlanmasında belirttiğimiz üzere, 344/1,2,3,5. bentlerin aynı anda ihlali halinde yapılan cezalandırmada 359/1.f.1. bendinin mi, yoksa 2 bendinin mi uygulanacağını ve hangisine göre para cezasına çevrileceğinin açıklığa kavuşturulması zorunludur.

4108 sayılı kanunla yeniden düzenlenmiş olan 359/2. fıkra, sayılan fiilleri tekrar işleyenler hakkında verilecek hapis cezalarının bir kat artırıl-

lacağını vurgulamaktadır. Bu fıkranın uygulanmasında da karşımıza sorunlar çıkabilecektir. Nitekim bu konuda ilk sorun, 359/2.f. “özel teker-rür” hükmü ile ilgilidir. Zira, tekerrürün şartlarından olan “tekrarlanma süresi” madde metninde belirtilmemiştir. Burada bir takvim yılı içinde mi tekrarlanmanın aranacağı, yoksa VUK.m.339 benzeri cezanın kesinleşmesinden itibaren 5 yıllık sürenin içinde mi aranacağı hususunda yasal belirsizlik vardır. Kanımızca “359. maddenin 1. ve 2. bentlerindeki fiilleri tekrar işleyenler denilerek” seçimli hareketlerden herhangi birisinin bir takvim yılında tekrarlanması aranmıştır. Yani, bir vergilendirme döneminde 344/1. bente göre cezaya tabi tutulan mükellef, aynı dönemde 344/2. bent hükmünü ihlal ederse 359/2. fıkraya göre tekrarlanma şartını yerine getirmiş sayılacak ve cezası bir kat artırılacaktır. Kanun burada amaçta ayniyeti esas almış ve konuyu 344 maddenin bir bütün halinde ihlaline benzerliği ele almıştır.

359/2 fıkra hükmün bu tarzda konuluş şekli, kanımızca, ceza yargılaması hukukuna aykırılık arzeder. Çünkü, 359/2. fıkra, tekrarlanmayla ilgili süre düzenlenmesi yapmamış, tekrarlanma için bulunması gereken yasal şartları dile getirmemiştir. Bu ciddi ve kanuni unsurda olan bir eksiklik. Tekrarlanma süresi içinde, tekrara esas olan fiillerde ayniyetin esas olması genel kuralına aykırı olan “...1 ve 2. bentlerinde yazılı kaçakçılık suçlarını tekrar işleyenler..” ifadesi de Ceza Hukukuna aykırı düzenlemeye örnek oluşturur. Zira, aynı neviden eylem olmamasına rağmen cezaların tekrarlanmasına gidilmesi cezanın amacını aşan uygulamaları beraberinde getirir ve böylece “suç ve cezalarda orantılık” prensibini ihlal eder. Kaldı ki, 359/1.f. 1 ve 2. bentlerinde farklı hapis cezası uygulamalarının öngörülmesi, böyle bir düzenlemeyle getirilen tekerrür hükmünün fiilen geçersiz olmasını sağlamaktadır. TCK.da yer alan genel tekerrür hükmünün ve VUK.m.339’da düzenlenen özel teker-rür hükmünün yanısıra, madde metninin içinde daha özel bir tekerrür hükmünün öngörülmesi, ceza yargılamasının bütünlüğünü sarsıcı bir tedvin şeklidir. Ceza Hukukunda alışılmamış bir kanun tekniğidir.

Öte yandan, tekerrürün oluşumu için kaçakçılık suçunun oluşumunda kanuni tipi gösterilen eylemin yapılmış olmasının yeterli olmaya-cağıdır. Zira, tekrarlanma için eylem benzerliği yanısıra vergi ziyanının da meydana gelmesi gerekmektedir. Bir takvim yılında benzer nitelikte fiil-lerin icrası şartını tekerrür için öngörürsek, vergi ziyanının takvim yılını aşması, takibeden takvim yılında meydana gelmesi durumunda cezaların 359/2. fıkraya göre artırılması mümkün olmayacaktır. Bu yüzden 359. madde de düzenlenen tekerrür varlığı için eylemin tekrarlanmış olması yeterli değil, ayrıca vergi ziyanının da meydana gelmiş olması gerekmektedir.

Sonuç olarak VUK.344. madde ile ilgili 4108 sayılı kanunla getirilen yeni hükümler bazı olumlu yönler taşımakla birlikte, ceza yargılaması tekniği açısından kanımızca yetersizlik gösterir. Kayıtdışı ekonominin önemli boyutlara ulaştığı günümüzde gerçekleştirilen değişikliklerle güdülen amaç çok yerindedir. Ancak, 359/1.f.1. ve 2. bentlerdeki cezaların ertelenmeyeceği ve para cezasına çevrilmeyeceği hususu açıkça vurgulanmalı ve böylece spekülasyonlara, yorumlara, takdir hakkı nedeniyle keyfi uygulamalara fırsat verilmemelidir. Ayrıca, 359/2. fıkrada öngörülen özel tekrarlanma hükmü kaldırılmalı, bunun yerine VUK.da yer alan tekerrür hükmü, yeni bir düzenlemeyle 359/2. fıkrada güdülen amaç doğrultusunda değiştirilmelidir.