

T.C.
DOKUZ EYLÜL ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
KAMU HUKUKU ANABİLİM DALI
İNSAN HAKLARI HUKUKU PROGRAMI
YÜKSEK LİSANS TEZİ

GÜMRÜK KABAHAHLERİ

Uğur Cem TÜRKER

Danışman
Prof. Dr. Oğuz SANCAKDAR

İZMİR – 2019

TEZ ONAY SAYFASI



YEMİN METNİ

Yüksek Lisans Tezi olarak sunduğum “**Gümrük Kabahatleri**” adlı çalışmanın, tarafımdan, akademik kurallara ve etik değerlere uygun olarak yazıldığını ve yararlandığım eserlerin kaynakçada gösterilenlerden oluştuğunu, bunlara atıf yapılarak yararlanılmış olduğunu belirtir ve bunu onurumla doğrularım.

01 / 07 / 2019

Uğur Cem TÜRKER



ÖZET

**Yüksek Lisans Tezi
Gümrük Kabahatleri**

Uğur Cem TÜRKER

**Dokuz Eylül Üniversitesi
Sosyal Bilimler Enstitüsü
Kamu Hukuku Anabilim Dalı
İnsan Hakları Hukuku Programı**

İnsanların toplum halinde yaşamaları neticesinde toplum düzeni kavramı hâsıl olmuştur. Toplum düzeninin sağlıklı olarak sürmesi için bir takım kurallar ön görülmüştür. Bu kurallar içinde hukuk normları da yer almaktadır. Bu normlara riayet edilmemesi halinde ise kamu gücüyle yaptırım uygulanmaktadır. Bu yaptırımlardan bir grubunu ise idari yaptırımlar oluşturmaktadır. İdare, üstlendiği genel güvenlik, genel sağlık ve kamu esenliği kavramlarını barındıran kamu düzenini sağlama görevi neticesinde idari yaptırım uygulama yetkisine haizdir. Kamu düzeni bünyesinde rekabet düzeni, imar düzeni gibi alt başlıkları taşır. Bu başlıklardan biri olarak değerlendirilen gümrük düzeni kavramının korunması için ön görülen gümrük kabahatleri çalışmamızın temelini oluşturmaktadır.

Kabahatler neticesinde uygulanacak idari yaptırımlar Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi tarafından (Bendenoun v. Fransa Kararı) suç isnadı olarak nitelendirilmiş ve ceza hukuku temel ilkelerinin idari yaptırımlar için de uygulanacağı kabul edilmiştir. Uygulanacak idari yaptırımların temel hak ve özgürlükler üzerinde sınırlayıcı ve zorlayıcı etkilere sahiptir. Bu bağlamda idari yaptırımların hukuk devleti ilkesinin hayata geçirilmesi bakımından hukuka uygunluğu önem taşımaktadır. Çalışmamızda idari işlem olarak tesis edilen idari yaptırımların hukuka uygunluğu idari işlem teorisi veçhesinden değerlendirilecektir.

Kabahatler genel teorisi pozitif hukukumuzda 5237 sayılı Türk Ceza Kanunu ve 5326 sayılı Kabahatler Kanunu ile düzenlenmektedir. Kabahat fiillerini suç olmaktan çıkarma eğilimi pozitif hukukumuzda etkisini gösterse de tam olarak 5237 sayılı Kanun ile hayata geçirilmiştir. Gümrük kabahatleri de benzer bir süreç yaşamıştır. 5607 sayılı Kaçakçılıkla Mücadele Kanunu ile kaçakçılık suç ve kabahatleri düzenlenmişti, gümrük kabahatleri 6455 sayılı Kanun ile 4458 sayılı Gümrük Kanununa aktarılmıştır. Çalışmamızda gümrük kabahatleri bu pozitif düzenlemeler doğrultusunda değerlendirilmiştir.

Çalışmada gümrük kabahatleri anlamında bu düzenlemelerin bir uyum içerisinde olmadığı aksine bir yarış halinde olduğu görülmüş ve gümrük kabahatleri tüm yönleriyle değerlendirilmiştir.

Anahtar Kelimeler:

Gümrük, İdari Yaptırım, Gümrük Kabahatleri, Gümrük İdaresi, Gümrük Kolluğu, İdari Usul.

ABSTRACT
Master's Thesis
Customs Misdemeanors

Uğur Cem Türker

Dokuz Eylül University
Graduate School of Social Sciences
Department of Public Law
Human Rights Law Program

As a result of people living in society, the continuity of the social order has brought a number of rules. In case of failure to comply with the legal norms contained in these rules, sanctions are imposed by public power. One of these sanctions is administrative sanctions. The administration has the authority to impose administrative sanctions as a result of the duty of providing public order that embraces the concepts of general security, general health and public welfare. Within the framework of public order, it carries sub-headings such as competition order and zoning scheme. One of these titles is considered as one of the title of the customs order to protect the concept of customs misdemeanors constitute the basis of our study.

The administrative sanctions to be applied as a result of the misdemeanors were considered as criminal offenses by the European Court of Human Rights (Judgment of Bendenoun v. France) and it was accepted that the fundamental principles of criminal law would be applied for administrative sanctions. Considering the effects of the administrative sanctions to be applied on fundamental rights and freedoms, the compliance with the law is important for the realization of the principle of the rule of law. The legal compliance of the administrative sanctions established as administrative procedures will be evaluated from the standpoint of administrative action theory in our essay.

The general theory of misdemeanors is regulated in Turkish Positive Law by the Turkish Penal Code and the Criminal Law. Although the tendency to

decriminalization of misdemeanor offenses shows its effect in our positive law, it has been implemented in full by Law No. 5237. Customs misdemeanors also experienced a similar process. With the anti-trafficking Law No. 5607 smuggling crimes and misdeeds was held, the Customs Law No. 4458 numbered with the misdemeanor 6455 transferred the Customs Act. In our essay, customs misdemeanors are evaluated according to these positive regulations.

In the study, it is seen that these regulations are not in harmony in the sense of the customs misdemeanors unlike this; they are in a race and the customs misdemeanors are evaluated in all aspects.

Keywords: Customs, Customs Misdemeanors, Administrative Sanction, Customs Administration

GÜMRÜK KABAHAHLERİ

İÇİNDEKİLER

TEZ ONAY SAYFASI	ii
YEMİN METNİ	iii
ÖZET	iv
ABSTRACT	vi
İÇİNDEKİLER	viii
KISALTMALAR	xxiii
GİRİŞ	1

BİRİNCİ BÖLÜM

İDARENİN DENETİM VE GÖZETİM ALANI OLARAK GÜMRÜK HİZMETLERİ

I. GÜMRÜK HİZMETİ İLE İLGİLİ TEMEL KAVRAMLAR	5
A. Gümrük Kavramı	5
B. Türkiye Cumhuriyeti Gümrük Bölgesi ve Bu Bölgede Yerleşik Kişi	7
C. Gümrük Statüsü	9
1. Eşya	9
a. Eşyanın Gümrük Statüsü: Serbest Dolaşım Statüsüne Haiz Eşya ve Serbest Dolaşım Statüsüne Sahip Olmayan Eşya	10
Ç. Gümrük Gözetimi	11
D. Gümrük Kontrolü – Denetimi	13
E. Gümrüklenmiş Değer	13
1. FOB ve CIF değer	14
F. Gümrük Kapısı	14
1. Gümrük Yolları	15
G. Antrepo	16
Ğ. Geçici Depolanan Eşya ve Geçici Depolama Yerleri	16
H. Elleçleme	17
I. Tasfiye	17

İ. Yolcu Beraberi Eşya	18
J. Eşyanın Gümrük İdaresince Onaylanmış İşlem veya Kullanıma Tabi Tutulması	19
II. EŞYANIN GÜMRÜĞE SUNULMASI VE GÜMRÜK İŞLEMLERİ	19
A. Eşyanın Gümrük İdaresine Sunulması	20
1. Özet Beyan Süreci	20
2. Eşyanın Gümrük İdaresine Sunulması	22
a. Eşyanın Geçici Depolanması	23
B. Gümrük Beyanı ve Muayene İşlemleri	24
1. Gümrük Beyanı ve Türleri	24
2. Gümrük Beyannamesi Tescil Süreci	26
3. Muayene İşlemleri ve Beyannamenin Kapatılması	28
C. Gümrük Rejimleri	30
1. Muafiyet İçermeyen Gümrük Rejimleri	31
a. Serbest Dolaşıma Giriş Gümrük Rejimi	31
b. İhracat Gümrük Rejimi	32
2. Şartlı Muafiyet Düzenlemeleri ve Ekonomik Etkili Gümrük Rejimleri	34
a. Dahilde işleme Gümrük Rejimi	35
b. Gümrük Kontrolü Altında İşleme Gümrük Rejimi	39
c. Hariçte İşleme Gümrük Rejimi	41
d. Gümrük Antrepo Rejimi	44
e. Geçici İthalat Gümrük Rejimi	46
f. Transit Gümrük Rejimi	48
Ç. Diğer Gümrük İşlemleri	51
1. Eşyanın Serbest Bölgeye Girmesi	51
2. Eşyanın Türkiye Gümrük Bölgesinden Yeniden ihracı	54
3. Eşyanın İmhası, Eşyanın Gümrüğe Terki	54
III. GÜMRÜK VERGİSİ	55
A. Gümrük Vergisinin Unsurları Ve Vergilendirme İşlemleri	56
1. Gümrük Vergisinin Konusu	56
2. Gümrük Vergisini Doğuran Olay	58

3. Gümrük Vergisinin Borçlusu (Yükümlü)	59
4. Gümrük Vergilerinin Tarhı (Gümrük Vergisinin Tahakkukuna Hazırlık Süreci)	62
5. Gümrük Vergilerinin Tahakkuku	64
6. Gümrük Vergilerinin Tebliği	66
7. Gümrük Vergilerinin Tahsili	69
IV. GÜMRÜK İŞLEMLERİNİN İDARİ İŞLEM NİTELİĞİ	70

İKİNCİ BÖLÜM

GÜMRÜK DÜZENİNİ KORUYAN BİR ARAÇ OLARAK İDARİ YAPTIRIMLAR

I. İDARİ YAPTIRIMLARIN GENEL HUKUKİ REJİMİ	73
A. İdari Yaptırımın Kavramsal Çerçevesi	73
B. İdari Ceza Hukuku Meselesi	79
C. İdari Yaptırım Kavramının Kaynakları	81
II. İDARİ YAPTIRIMLARIN İDARİ İŞLEM NİTELİĞİ	85
A. İdari Yaptırımların İdari İşlem Niteliği Sebebiyle Haiz Olduğu Özellikleri	88
1. İdare Tarafından İdarenin Tek Yanlı İradesiyle Uygulanma	88
2. İdari Yaptırımlar İle Kişi Özgürlüğü Kısıtlanamaz	90
3. Kanuni Bir Dayanağı Olması Ve Hukuka Uygunluk Karinesinden Yararlanma	90
4. Birel ve Yükümlendirici İdari İşlem Kategorisinde Olması	92
5. Cezalandırıcı ve Önleyici nitelikte olması	93
6. Usul ve Takdir Yetkisi	94
III. İDARİ YAPTIRIMLARIN TÜRLERİ	95
IV. GÜMRÜK KABAHAHLERİNİN KONUSU: GÜMRÜK KABAHAHLERİ NEDENİYLE UYGULANAN İDARİ YAPTIRIM TÜRLERİ	98
A. İdari Para Yaptırımları	99
B. Mülkiyetin Kamuya Geçirilmesi	101
V. GÜMRÜK KABAHAHLERİNİN AMACI: GÜMRÜK DÜZENİ VE İDARENİN FAALİYETİ	102

A. Gümrük Düzeni	103
B. İdarenin Gözetim Ve Denetim Faaliyeti	104
VI. KABAHAHLER KANUNU GENEL HÜKÜMLERİNİN GÜMRÜK KABAHAHLERİNE UYGULANMASI	105
A. Genel olarak	105
B. Kabahatler Hukukunun Genel Prensipleri	107
1. Kanunilik İlkesi	107
2. Şüpheden Sanık Yararlanır İlkesi	115
3. Aynı fiilden dolayı birden fazla cezalandırılmaması “Non bis in idem” ilkesi	115
4. Şahsilik İlkesi	118
5. Kabahatler Kanununun Zaman Bakımından Uygulama Alanı	119
C. Kabahatler Genel Teorisi (Kabahatten Dolayı Sorumluluğun Esasları)	121
1. Kabahatin Maddi Unsuru	121
2. Kabahatin Manevi Unsuru	122
3. Kabahatin Hukuka Aykırılık Unsuru	123
4. Kabahat Dolayısıyla Kusur	123
5. Kabahatin Özel Belirif Şekilleri	124
a. Kabahate Teşebbüs	124
b. Kabahate İştirak	124
c. Kabahatlerin İçtimai	125

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

GÜMRÜK DÜZENİN KORUNMASI HAKKINDA GÜMRÜK KANUNUNDA ÖN GÖRÜLEN İDARİ İHLALLER: GÜMRÜK KABAHAHLERİ İDARİ YAPTIRIMIN SEBEP UNSURU

I. GENEL OLARAK	127
II. GÜMRÜK KABAHAHLERİ VE YAPTIRIMLARI	128
A. Serbest Dolaşıma Giriş Rejimi Veya Kısmi Muafiyet Suretiyle Geçici İthalat Rejimine Tabi Tutulan Eşyanın Tarifesinin Oluşturan Unsurlarda Veya	

Vergilendirmeye Esas Olan Sayı, Baş, Ağırlık Gibi Ölçüleri Veya Kıymetinin Yanlış Beyan Edilerek Noksan Vergi Ödenmesi	130
1. Kabahate Konu Eşya	131
2. Kabahatte Fail	132
3. Kabahatte Maddi Unsur	132
4. Kabahatte Manevi Unsur	134
5. Kabahatin Özel Görünüş Şekilleri	134
a. Kabahate Teşebbüs	134
b. Kabahatlerin İctimai	134
c. Kabahate İştirak	136
d. Gönüllü Vazgeçme	136
6. Yaptırım	138
B. Dahilde İşleme Rejimi Altında Elde Edilen Türk Menşeli Eşyanın Anlaşmalara Taraf Ülkelere İthalinde, Bünyelerine Giren Serbest Dolaşımda Olmayan Eşyanın İthalat Vergilerinin Zamanında Ödenmemesi Veya Eksik Ödenmesi	138
1. Kabahate konu eşya	139
2. Kabahatin Faili	139
3. Kabahatin Maddi Unsuru	140
4. Kabahatin Manevi Unsuru	140
5. Kabahatin Özel Görünüş Şekilleri	140
a. Kabahate Teşebbüs	140
b. Kabahatlerin İctimai	141
c. Kabahate İştirak	141
d. Gönüllü Vazgeçme	142
6. Yaptırım	142
C. İthali Genel Düzenleyici İdari İşlemlerle Yasaklanan Eşyayı İthal Etme	142
1. Kabahate Konu Eşya	144
2. Kabahatte Fail	145
3. Kabahatte Maddi Unsur	145
4. Kabahatte Manevi Unsur	145
5. Kabahatin Özel Görünüş Şekilleri	146

a. Kabahate Teşebbüs	146
b. Kabahatlerin İctimai	146
c. Kabahate İştirak	147
d. Gönüllü Vazgeçme	147
6. Kabahatin Yaptırımı	148
Ç. İthalî Lisansa, Şarta, İzne, Kısıntıya Veya Belli Kuruluşların Vereceği Uygunluk Veya Yeterlilik Belgesine Tabi Olan Eşyayı Tabi Değilmiş Veya Belge Alınmış Gibi Beyan Etme	148
1. Kabahate Konu Eşya	150
2. Kabahatte Fail	150
3. Kabahatin Maddi Unsuru	150
4. Kabahatin Manevi Unsuru	152
5. Kabahatin Özel Görünüş Şekilleri	152
a. Kabahate Teşebbüs	152
b. Kabahatlerin İctimai	152
c. Kabahate İştirak	153
d. Gönüllü Vazgeçme	153
6. Kabahatin Yaptırımı	153
D. Gümrük Antrepolarından ya da Gümrük İdaresi Tarafından Eşya Depolanmasına İzin Verilen Yerlerde Bulunan Eşyanın, Gümrük İşlemlerine Başlanmadan yahut Bu İşlemler Bitirilip Gümrük İdaresinin İzni Alınmadan Bir Kısımının ya da Tamamen Çıkarılması. Belirtilen Yerlerde Bulundurulanan Eşyanın Değiştirilmesi. Yapılan Sayımlarda Kayıtlara Göre Belirtilen Yerlerde Bulunan Eşyanın Noksan Çıkması	154
1. Kabahate Konu Eşya	156
2. Kabahatte Fail	156
3. Kabahatin Maddi Unsuru	156
4. Kabahatin Manevi Unsuru	157
5. Kabahatin Özel Görünüş Şekilleri	158
a. Kabahate Teşebbüs	158
b. Kabahatlerin İctimai	158
c. Kabahate İştirak	159

d. Gönüllü Vazgeçme	159
6. Kabahatin Yaptırımı	160
E. Gümrüksüz Satış Mağazalarından Hak Sahibi Olmayanlara Satış Yapılması veya Hak Sahiplerine Limit Üstü Satış Yapılması	160
1. Kabahate Konu Eşya	161
2. Kabahatin Faili	161
3. Kabahatin Maddi Unsuru	161
4. Kabahatin Manevi Unsuru	162
5. Kabahatin Özel Görünüş Şekilleri	162
a. Kabahate Teşebbüs	162
b. Kabahatlerin İçtimai, Kabahate İştirak, Gönüllü Vazgeçme	162
6. Kabahatin Yaptırımı	163
F. Gümrük Vergileri Ödenmek Suretiyle İhraç Edilebilen Eşyayı, Gümrük İşlemlerine Tabi Tutmaksızın ya da Gümrük Vergileri Kısmen veya Tamamen Ödenmeksizin Türkiye Gümrük Bölgesinden Çıkarma	163
1. Kabahate Konu Eşya	164
2. Kabahatte Fail	164
3. Kabahatin maddi unsur	165
4. Kabahatin manevi unsur	166
5. Kabahatin Özel Görünüş Şekilleri	166
a. Kabahate Teşebbüs, Kabahatlerin İçtimai, Kabahate İştirak, Gönüllü Vazgeçme	166
6. Kabahatin Yaptırımı	168
G. Yolcular Tarafından İşlenen Kabahat Fiilleri	168
1. Kabahate Konu Eşya	169
2. Kabahatte Fail	172
3. Kabahatin Maddi Unsuru	173
4. Kabahatin Manevi Unsuru	174
5. Kabahatin Özel Görünüş Şekilleri	174
a. Kabahate Teşebbüs, Kabahatlerin İçtimai, Kabahate İştirak, Gönüllü Vazgeçme	174
6. Kabahatin Yaptırımı	175

Ğ. Dâhilde İşleme Rejimi, Gümrük Kontrolü Altında İşleme Rejimi ve Tam Muafiyetli Geçici İthalat Rejimi Hükümlerine Tabi Eşyaya İlişkin Olarak Yapılan Beyanla Muayene ve Denetleme ya da Teslimden Sonra Kontrol Sonucunda Beyana Aykırılık Çıkması	176
1. Kabahatin Faili	176
2. Kabahate Konu Eşya	176
3. Kabahatin Maddi Unsuru	177
4. Kabahatin Manevi Unsuru	178
5. Kabahatin Özel Görünüş Şekilleri	178
a. Kabahate Teşebbüs, Kabahatlerin İçtimai, Kabahate İştirak	178
b. Gönüllü Vazgeçme	179
6. Kabahatin Yaptırımı	179
H. İhracı Genel Düzenleyici İdari İşlemlerle Yasaklanan Eşyayı İhraç Etme	180
1. Kabahate Konu Eşya	180
2. Kabahatin Faili	181
3. Kabahatin Maddi Unsuru	181
4. Kabahatin Manevi Unsuru	181
5. Kabahatin Özel Görünüş Şekilleri	182
a. Kabahate Teşebbüs, Kabahatlerin İçtimai, Kabahate İştirak	182
b. Gönüllü Vazgeçme	182
6. Kabahatin Yaptırımı	183
I. İhracı Lisansa, Şarta, İzne, Kısıntıya Ya da Belli Kuruluşların Vereceği Uygunluk Ya da Yeterlilik Belgesine Tabi Olan Eşyayı, Uygunluk ve Yeterlilik Belgesine Tabi Değilmiş Ya da Belge Alınmış Gibi Beyan Etme	183
1. Kabahate Konu Eşya	184
2. Kabahatte Fail	184
3. Kabahatin Maddi Unsuru	185
4. Kabahatin Manevi Unsuru	185
5. Kabahatin Özel Görünüş Şekilleri	186
a. Kabahate Teşebbüs	186
b. Kabahate İştirak	186
c. Gönüllü Vazgeçme	187

d. Kabahatlerin İçtimai	187
6. Kabahatin Yaptırımı	189
İ. Türkiye Gümrük Bölgesine Getirilmiş ve Transit Rejim Beyanı İle Beyan Edilen Fakat Serbest Dolaşım Statüsünde Bulunmayan Eşyanın, Beyan Edilen Eşya İle Belirgin Bir Şekilde Farklı Cinste Eşya Olması	189
1. Kabahate Konu Eşya	190
2. Kabahatte Fail	190
3. Kabahatin Maddi Unsuru	190
4. Kabahatin Manevi Unsuru	191
5. Kabahatin Özel Görünüş Şekilleri	193
a. Kabahate Teşebbüs	193
b. Kabahate İştirak	193
c. Kabahatlerin İçtimai	193
d. Gönüllü Vazgeçme ve Etkin Pişmanlık	195
6. Kabahatin Yaptırımı	195
J. Gümrük Antrepolarında Ya Da Gümrük İdaresince Eşya Konulmasına İzin Verilen Yerlerde Yapılan Sayımlarda Kayıtlara Göre Fazla Eşya Çıkması	196
1. Kabahate Konu Eşya	196
2. Kabahatte Fail	197
3. Kabahatin Maddi Unsuru	200
4. Kabahatin Manevi Unsuru	201
5. Kabahatin Özel Görünüş Şekilleri	201
a. Kabahate Teşebbüs	201
b. Kabahate İştirak	201
c. Kabahatlerin İçtimai	201
d. Gönüllü Vazgeçme	203
6. Kabahatin Yaptırımı	203
K. Gümrük Antrepolarındaki Eşyanın, Antrepo Beyannamesinde Beyan Edilenden Belirgin Bir Şekilde Farklı Cinste Eşya Olması	204
1. Kabahate Konu Eşya	205
2. Kabahatte Fail	205
3. Kabahatin Maddi Unsuru	206

4. Kabahatin Manevi Unsuru	207
5. Kabahatin Özel Görünüş Şekilleri	208
a. Kabahate Teşebbüs	208
b. Kabahatlerin İçtimai	209
c. Kabahate İştirak	210
d. Gönüllü Vazgeçme	210
6. Kabahatin Yaptırımı	210
L. Özet Beyan ya da Özet Beyan Olarak Kullanılan Ticari ya da Resmi Belgelerdeki Kayıtlı Miktarı Göre Eksik ya da Fazla Kap Çıkması	211
1. Kabahate Konu Eşya	212
2. Kabahatte Fail	213
3. Kabahatin Maddi Unsuru	214
4. Kabahatin Manevi Unsuru	218
5. Kabahatin Özel Görünüş Şekilleri	219
a. Kabahate Teşebbüs	219
b. Kabahatlerin İçtimai	220
c. Kabahate İştirak	220
d. Gönüllü Vazgeçme	221
6. Kabahatin Yaptırımı	223
M.Dâhilde İşleme Gümrük Rejimi, Gümrük Kontrolü Altında İşleme Gümrük rejimi, Geçici İthalat Rejimi Hükümlerinin İhlal Edilmesi	226
1. Kabahate Konu Eşya	228
2. Kabahatte Fail	229
3. Kabahatin Maddi Unsuru	229
4. Kabahatin Manevi Unsuru	231
5. Kabahatin Özel Görünüş Şekilleri	232
a. Kabahate Teşebbüs	232
b. Kabahatlerin İçtimai	233
c. Kabahate İştirak	234
d. Gönüllü Vazgeçme	235
6. Kabahatin Yaptırımı	236

N. İthalat veya İhracat Vergilerinden Muaf Eşyayı Gümrük Kapıları Dışında Başka Yerlerden İzinsiz Olarak İthal veya İhraç Etme ya da Bu Tür Eşyayı Gümrük İşlemlerini Yaptırmaksızın Yurda Sokma Veya Çıkarma Kabahati. 238

1. Kabahate Konu Eşya	239
2. Kabahatte Fail	239
3. Kabahatin Maddi Unsuru	240
4. Kabahatin Manevi Unsuru	241
5. Kabahatte Hukuka Uygunluk Sebebi	241
6. Kabahatin Özel Görünüş Şekilleri	242
a. Kabahate Teşebbüs	242
b. Kabahatlerin İctimai	244
c. Kabahate İştirak	247
d. Gönüllü Vazgeçme	247
7. Kabahatin Yaptırımı	248

O. Gümrük Mevzuatına Aykırı Hareket Etme (Genel Usulsüzlük) Kabahati 248

1. Gümrük Kanunu'na ve Bu Kanuna Dayanılarak Çıkarılan İkincil Düzenlemelere Aykırı Hareket Etme Kabahati.	250
a. Kabahate Konu Eşya	252
b. Kabahatte Fail	253
c. Kabahatin Maddi Unsuru	253
2. Gümrük İdaresinin Dayanak Olarak Kullandığı Bilgi Ve Belgelerin İlgili Kişilerce Yanlış Olarak Beyan Edilmesi	254
a. Kabahate Konu Eşya	254
b. Kabahatte Fail	255
c. Kabahatin Maddi Unsuru	255
3. Gümrük Kıymetine Değer Oluşturacak Satım Sözleşmesi Taraflarının Arasındaki İlişkiyi Gümrük İdaresine Bildirmemeleri	257
a. Kabahate Konu Eşya	257
b. Kabahatte Fail	258
c. Kabahatin Maddi Unsuru	258
4. Türkiye Gümrük Bölgesine Yabancı Limanlardan Gelen Ya Da Türkiye Gümrük Bölgesinden Çıkan Gemiler Hakkında Bilgi Verilmemesi.	261

a. Kabahate Konu Eşya	261
b. Kabahatte Fail	261
c. Kabahatin Maddi Unsuru	262
5. Özet Beyan ya da Özet Beyan Yerine Geçen Belgenin Süresi İçinde Verilmemesi	263
a. Kabahate Konu Eşya	263
b. Kabahatte Fail	263
c. Kabahatin Maddi Unsuru	264
6. Transit Rejim Kapsamındaki Araçların Transit Geçiş Sürelerini Aşması veya Transit Rotasını Değiştirmeleri	265
a. Kabahate Konu Eşya	266
b. Kabahatte Fail	266
c. Kabahatin Maddi Unsuru	267
7. Gümrük Antrepolarında Teknik Donanım Eksikliği	269
a. Kabahate Konu Eşya	270
b. Kabahatte Fail	270
c. Kabahatin Maddi Unsuru	271
8. Antrepo Rejimine Tabi Eşyanın Kayıtlara Geçirilmemesi	271
a. Kabahate Konu Eşya	272
b. Kabahatte Fail	272
c. Kabahatin Maddi Unsuru	273
9. Dahilde İşleme Gümrük Rejimi, Gümrük Kontrolü Altında İşleme Gümrük Rejimi, Geçici İthalat Gümrük Rejiminde İhracat Sürelerinin Aşılması	273
a. Kabahate Konu Eşya	274
b. Kabahatte Fail	275
c. Kabahatin Maddi Unsuru	275
10. Geçici olarak İhraç Edilen Eşyanın, İhracat Süresini Aşarak İthal Etme	277
a. Kabahate Konu Eşya	277
b. Kabahatte Fail	277
c. Kabahatin Maddi Unsuru	278

11. İhraç Edilen Eşya ile Beyanname ve Ek Belgelerinde Beyan Edilen Eşyanın Miktar ve Cins Bakımından Farklı Olması	278
a. Kabahate Konu Eşya	279
b. Kabahatin Faili	279
c. Kabahatin Maddi Unsuru	279
12. Serbest Bölge Çalışanlarının Gümrük Kanuna Riayet Etmemeleri	282
a. Kabahate Konu Eşya	283
b. Kabahatte Fail	283
c. Kabahatin Maddi Unsuru	283
13. Gümrük İdarelerinde Gümrük Mevzuatına Göre Yetkisiz Temsil İle İş Takip Edilmesi	284
a. Kabahate Konu Eşya	284
b. Kabahatte Fail	285
c. Kabahatin Maddi Unsuru	285
14. Türkiye Gümrük Bölgesine Karayolu İle Gelen Taşıtlarının Gümrük Denetim Sürecinde Yolcu – Yük Alması	286
a. Kabahate Konu Eşya	286
b. Kabahatin Faili	287
c. Kabahatin Maddi Unsuru	287
15. Taşıtlardan Eşya Tahliyesi Usulüne Aykırı Davranılması	288
a. Kabahate Konu Eşya	288
b. Kabahatin Faili	288
c. Kabahatin Maddi Unsuru	289
16. Özet Beyanda Eşyanın Cinsinin Yanlış Beyan Edilmesi	289
a. Kabahate Konu Eşya	289
b. Kabahatin Faili	289
c. Kabahatin Maddi Unsuru	290
17. Genel Antrepo ve Serbest Bölgelere Getirilen Patlayıcı, Parlayıcı veya Bir Arada Bulundukları Eşya İçin Tehlike Oluşturan Eşyaların Genel Amaçlı Eşya Konulan Yerlerde Bulundurulması	290
a. Kabahate Konu Eşya	291

b. Kabahatin Faili	291
c. Kabahatin Maddi Unsuru	291
18. Gümrük Antreposunda Bulunan Eşyanın İzinsiz Elleçlemeye Tabi Tutulması	292
a. Kabahate Konu Eşya	292
b. Kabahatin Faili	293
c. Kabahatin Maddi Unsuru	293
19. Gümrük İdaresinin Bilgi, Belge Talebinin Yerine Getirilmemesi	293
a. Kabahate Konu Eşya	293
b. Kabahatin Faili	294
c. Kabahatin Maddi Unsuru	294
20. Türkiye Gümrük Bölgesine Giren Geminin Gümrük Kanunun 34.maddesine Aykırı Hareket Emesi	294
a. Kabahate Konu Eşya	295
b. Kabahatin Faili	295
c. Kabahatin Maddi Unsuru	295
21. Belgelerin Muhafaza Edilmemesi	296
a. Kabahate Konu Eşya	296
b. Kabahatin Faili	297
c. Kabahatin Maddi Unsuru	297
22. Gümrük iş ve İşlemleri ile İlgili Azami Bedellere Uyulmaması	298
a. Kabahate Konu Eşya	298
b. Kabahatin Faili	298
c. Kabahatin Maddi Unsuru	299
23. Kabahatin Manevi Unsuru	299
24. Kabahatin Özel Görünüş Şekilleri	300
a. Kabahate Teşebbüs	300
b. Kabahatlerin İctimai	300
c. Kabahate İştirak	301
d. Gönüllü Vazgeçme	302
25. Kabahatin Yaptırımı	303

III. İDARİ YAPTIRIMLARIN BELİRLENMESİ (GÜMRÜK KABAHAHLERİNDE YETKİ ve ŞEKİL)	305
A. Gümrük Kabahatleri Nedeniyle Uygulanacak İdari Yaptırımlarda Yetki	305
B. Gümrük Kabahatleri Nedeniyle Uygulanacak İdari Yaptırımlarda Şekil	306
IV. GÜMRÜK KABAHAHLERİNDE SORUMLULUK	309
A. Gümrük Müşavirlerinin Sorumluluğu	310
B. Yetkilendirilmiş Gümrük Müşavirinin Sorumluluğu	314
C. Antrepo İşletenlerin Sorumluluğu	316

DÖRDÜNCÜ BÖLÜM

GÜMRÜK KABAHAHLERİNDEN KAYNAKLI UYUŞAMZLIKLARIN ÇÖZÜM YOLLARI

I. GENEL OLARAK	317
II. İDARİ ÇÖZÜM YOLLARI	318
A. Uzlaşma	318
1. Kapsam ve Süre	319
B. İtiraz	321
1. Kapsam ve süre	322
III. YARGISAL ÇÖZÜM YOLLARI	326
A. İdari Yaptırımlar ve Yargı Kolu Sorunu	326
B. Dava Açılması	329
1. Davaya konu olabilecek işlemler	330
2. Görevli ve yetkili mahkeme	332
3. Diğer Hususlar	333
4. Davanın Esastan İncelenmesi	336
5. Yürütmenin Durdurulması	338
SONUÇ	340
KAYNAKÇA	344
ELEKTRONİK KAYNAKLAR	364

KISALTMALAR

AATUHK	Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun
AİHM	Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi
AİHS	Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi
AÜHF	Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi
AÜHFD	Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi
AÜSBF	Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi
Bkz:	Bakınız
C.	Cilt
çev.	Çeviren
DEÜHFD	Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi
E.	Esas
E.T.	Erişim Tarihi
İÜHFD	İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi
İÜHFM	İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mecmuası
K.	Karar
(M)	Mükerrer
m.	Madde
no.	Numara
parag.	Paragraf
S.	Sayı
s.	Sayfa
ss.	Sayfa sayıları
RG	Resmi Gazete
T.	Tarih
TCK	Türk Ceza Kanunu
vb.	Ve benzeri
vd.	Ve devamı
Y.	Yıl

GİRİŞ

Devlet olgusu pek çok kez tanımlanmış olmasına rağmen halen tanımlanmaktadır. Bu tanımlar içinde *Georg Jellinek*'in üç unsur “*insan, toprak ve egemenlik*” teorisine dayanan belirli bir toprak parçası (ülke) üzerinde yaşayan ve egemenlik gücüne haiz (üstün bir iktidara, otoriteye tabi teşkilatlanmış) insan topluluğunun oluşturduğu (hukuk normlarıyla şahsiyet kazandırılan) organizma olarak nitelendirilen devlet tanımı en çok kabul gören tanımdır¹. Devletin göstereceği faaliyet ise egemenlik² unsuru ile ilgili olup insanlar üzerindeki etkisi liberal anlayış veya müdahaleci anlayış ekseninde belirlenmektedir. Bu anlamda klasik devlet teorisine göre suç ve cezaları belirleme yetkisi ve vergilendirme işlemleri egemenlik unsurunun yansımalarıdır. Başka bir ifade ile bu faaliyetler devlet olmanın sağladığı iktidar ile mümkündür. Devletler bu iktidarı doğru şekilde vergi konusu olarak çeşitli kaynaklar belirlemişlerdir. Zaman içinde çok çeşitli vergi kaynakları benimsenmiş olsa da öz olarak gelir, servet ve muamele olarak belirtilebilir. Bu anlamda dış ticaret devletler için önemli bir vergi kaynağı olarak benimsenmiştir. Dış ticaret temelli vergiler devletlere sadece kaynak oluşturmakla kalmamış ekonomik düzenin korunması için de kullanılmıştır. Dış ticaretten alınan vergiler ülkeler arası ilişkilere göre kimi zaman tepkisel olarak dahi kullanılmış, kimi zaman yerel üreticinin korunması için eşyaya özgü vergiler; ek mali yükümlülükler getirilmiştir. Böylece dış ticaret kaynaklı vergiler sadece siyasal iktidara kaynak sağlama görevinin yanında günümüzde iktisadi görevleri üstlenmiştir.

İkinci Dünya savaşı sonrasında dünya ekonomik sistemi, gelişmiş ülkeler ve gelişmekte olan ülkeler teorisi üzerine kurulmuştur. Buna göre gelişmiş devletler insani koşulların hâkim olduğu refah devletine dönüşecek, gelişmekte olan ülkeler ise refah devleti olmak için kalkınma planlarını uygulayacaktı. Fakat 1970lerde yaşanan ekonomik daralma sermaye birikimi neoliberalizm olarak adlandırılan yeni bir ekonomik düzeni ortaya çıkarmıştır. Bu ekonomik sistem, sermayenin ile iş gücünün

¹ Ömer İlhan Akipek, **Devletler Hukuku**, Başnur Matbaası, Ankara, 1965, s.12. Yahya Kazım Zabunoğlu, **Kamu Hukukuna Giriş**, Sevinç Matbaası, Ankara, 1973, s. 35 vd.

² Egemenlik unsuru dış ve iç egemenlik olarak değerlendirilmekte olup burada kastedilen iç egemenlik unsuru yani, devletin kendi ülkesi içindeki egemenliğidir. İç egemenlik de iki anlamda değerlendirilmektedir. Buna göre ise iç egemenlik devlet iktidarının *kendisini* ve *niteliklerini* ifade eder. Bkz: Münici Kapani, **Politika Bilimine Giriş**, Bilgi Yayınevi, Ankara, 1996, s. 58.

dolaşımını merkezine alan küresel bir ekonomik sistemi ön görmekte, dolayısıyla sistemin temel ilkelerinden birisini ithalat ve ihracatta hiçbir kısıtlamanın olmaması oluşturmaktadır. Bu doğrultuda ülkeler arasında gümrük birlikleri, serbest ticaret anlaşmaları imzalanmakta ve ithalat ve ihracat vergileri ve işlemleri ülkeler arasında kaldırılmaktadır. Bu gelişmeler ışığında ekonomik sistemlerin hukuk ile ilişkisi üzerine spesifik çalışmaları bulunan ve günümüz devlet anlayışına hakim teorisyen *Immanuel Maurice Wallerstein* devletin 7 temel fonksiyonu³ bulunduğunu dile getirmiştir. Bu fonksiyonlardan birisi ise devletlerin sınırlarından mal; sermaye ve hizmetlerin geçip geçmeyeceği ya da hangi koşullarda geçeceğine dair normlar ihdas etmesidir. Buna göre devletler ne kadar güçlü ise o oradan normları oluşturabilecek ve normlar üzerinde tek söz sahibi olabilecektir. Bu anlamda sınırların geçirgenliği ne kadar yüksek olursa ticaretin gelişeceği ve ülke adına ekonomik katkı sağlayacağı düşünülebilir fakat ülkenin iç dinamikleri ve yerel ekonomisi için kuralların olması ve bu dinamiklerin korunması şarttır. Bu durumda ülke dışından gelen sermaye ve ülkenin yerel sermayesi arasında bir menfaat çatışması ortaya çıkmaktadır. Devletin bu çatışmayı dengelemek için ortaya bir takım normlar ve kurallar koyması gerekmektedir. Bu normlar ve kurallar gümrük düzenini oluşturmaktadır.

Klasik devlet teorisi egemenlik anlayışı doğrultusunda ülkeye girecek mal, hizmet gibi değerlerin nasıl gireceğine dair kurallar koyma iktidarına sahip devlet ile günümüz küresel ekonomik dünyası arasında bir çatışma meydana gelmektedir. Devletler ise bu menfaat dengesini birçok dinamiğe bağlı olan gümrük kuralları ile sağlamaya çalışmaktadır. Devletin egemenlik gücü ile diğer ülkeler arasındaki menkul değer geçişleri arasındaki tampon alan gümrük düzenidir. Bu düzenin korunması ve ülkelerin kendi çıkarları doğrultusunda anlaşmalar inşa etmesi beklenmektedir. Bu doğrultuda ülkemizde birçok ülke ile ikili serbest ticaret anlaşmaları yapmakta ve

³ Immanuel Wallerstein, **Dünya-Sistemleri Analizi Bir Giriş**, Çev: Ender Abadoğlu, Nuri Ersoy, BGST Yayınları, 3. Baskı, İstanbul, 2014, s.88.

“(1) Devletler malların, sermayenin ve emeğin kendi sınırlarından geçip geçemeyeceğine ve bunların hangi koşullarda kendi sınırlarından geçebileceğine dair kurallar koyar.

(2) Kendi devletlerinde mülkiyet haklarına dair kurallar oluşturur.

(3) İstihdama ve çalışanların ücretlerine ilişkin kurallar koyar.

(4) Firmaların hangi maliyetleri içselleştirmeleri gerektiğine dair kurallar koyar.

(5) Ne tür iktisadi süreçlerin, ne derece tekelleştirilebileceğine karar verir.

(6) Vergi koyar.

(7) Son olarak, kendi sınırları içinde üslenen firmaların etkilenebileceği bir durum ortaya çıktığında, diğer devletlerin kararlarını etkilemek için dışarıdan güç kullanabilir.”

Ülkemiz gümrük birliklerine dâhil olmaktadır. Oluşan bu düzeni korumak için de bir takım normlar ihdas etmektedir, bu anlamda akıllara gelecek olan ilk pozitif düzenlemeler 5607 sayılı Kaçakçılıkla Mücadele Kanunu⁴ ve 4458 sayılı Gümrük Kanunudur⁵. Mezkûr düzenlemelerden ilki gümrük düzenine ait normlara riayet etmemenin su olarak düzenlendiği ve mahkeme kararları ile cezalara hükmedildiği normları içerirken diğer düzenleme gümrük düzeninin genel kurallarını ve bu kurallara riayet edilmemesi halinde karşılaşılacak idare tarafından inşa edilecek idari yaptırımları içermektedir. Çalışmanın konusunu bu idari yaptırımların uygulanmasına müsebbip gümrük kabahatleri oluşturmaktadır. Gümrük kabahatleri neticesinde parasal yaptırımlar ve mülkiyetin kamuya geçirilmesi yaptırımları uygulanmaktadır. Gümrük kabahatleri yaptırım içeriği taşıması nedeniyle Anayasa'da ve Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi'nde yer alan güvence altına alınmış temel hak ve özgürlüklerle ilgili yakından ilişki içindedir. Dolayısıyla bu idari yaptırımlar hukuka uygun olarak ihdas edilmesi ve temel hak ve özgürlüklere saygılı olması gerekmektedir. İdari işlem olarak inşa edilecek olan idari yaptırımın hukuka uygunluğu ise yetki şekil sebep ve konu yönünden hukuka uygunluğu ile mümkündür. Çalışmanın amacı kabahat sebebiyle uygulanacak olan idari yaptırımın hukuka uygun olmasını şartlarını tespit etmektir. Bu bağlamda alışmamamızın genel planını idari işlem teorisi gözüyle idari yaptırımların ihdas edilmesi oluşturmaktadır. Açıklamalar ışığında çalışma şu şekilde planlanmıştır:

Çalışmanın birinci bölümünde idari yaptırımın amaç unsurunu oluşturan gümrük düzeninin genel kuralları ve işleyişi ele alınmıştır.

İkinci bölümde idari yaptırımların genel hukuki rejimleri ve gümrük kabahatlerine uygulanması doğrultusunda kabahatler genel teorisi açıklanmıştır. Gümrük kabahatleri nedeniyle uygulanan idari yaptırım türleri idari yaptırımın konu unsuru olarak yine bu başlıkta değerlendirilmiştir. Gümrük düzeni ve idarinin faaliyeti de bu bölümde irdelenmiştir.

nc bölümde ise idari yaptırımın sebep unsurunu oluşturan gümrük kabahatleri tüm yönleriyle açıklanmaya çalışılmış ve idari yaptırımın şekil unsurunu

⁴ 31.03.2007 T. 26479 S. RG: 5607 sayılı Kaçakçılıkla Mücadele Kanunu. (Bundan sonra Kaçakçılıkla Mücadele Kanunu olarak belirtilecektir.)

⁵ 04.11.1999 T. 23866 S. RG: 4458 sayılı Gümrük Kanunu (Bundan sonra Gümrük Kanunu olarak belirtilecektir.)

barındıran gümrük kabahatleri nedeniyle idari yaptırımların belirlenmesi incelenmiştir.

Son olarak gümrük kabahatleri nedeniyle ortaya çıkan uyuşmazlıkların çözüm yolları ele alınmıştır.



BİRİNCİ BÖLÜM

İDARENİN DENETİM VE GÖZETİM ALANI OLARAK GÜMRÜK HİZMETLERİ

I. GÜMRÜK HİZMETİ İLE İLGİLİ TEMEL KAVRAMLAR

Gümrük hizmetlerinin görülmesinde temel kaynak olan Gümrük Kanununun 2. ve 3.maddesinde iki maddede yirmi altı fıkra da otuz iki tanımlama yapılmıştır. Gümrük mevzuatı için geçerli tanımlar burada sayılanlar ile kalmayıp yardımcı kaynaklarda⁶ farklı terimlere de yer verilmiştir. Görüleceği üzere gümrük hizmetinin kendine özgü bir kavram dünyası bulunmaktadır. Bu kavramlardan konumuz ile ilgili olan temel kavramlar bu bölümde açıklanacaktır.

A. Gümrük Kavramı

Gümrük kavramını kelime anlamlarından yola çıkarak açıklamaya çalıştığımızda Türk Dil Kurumu Güncel Türkçe Sözlüğü⁷ göre “1. Bir ülkeye giren veya bir ülkeden çıkan mal ve eşya üzerinden alınan vergi. 2. Bu verginin alınması işlemiyle uğraşan devlet kuruluşu. 3. Sınır kapılarında denetim ve gözetim işlerinin yapıldığı yer. ” olarak tanımlanmıştır. Kelimenin Rumca kökenli olduğu da belirtilmektedir. Gümrük ifadesi Sosyal Bilimler El Sözlüğünde de benzer şekilde ilk olarak vergi tanımı ikinci olarak da idare kavramıyla tanımlanmıştır.⁸ Türk Hukuk Lügatı da gümrüğü iki şekilde tanımamıştır. Sözlüğe göre gümrük ilk olarak “Yabancı memleketlerden gelen ve kendi kanununda ve tarifelerinde yazılı esaslara göre rüsumu tabi tutulan, bilimum maddelerle şahısların, muayeneye tabi tutulduğu hat ve muntikanın bütünüdür.” şeklinde tanımlanmış ikinci anlamında⁹ ise bu işlemlerin

⁶ Gümrük Kanunu ile birlikte Gümrük Yönetmeliği de (01.10.2009 T. 27369 (M) S. RG.), tanımlara yer vermiştir. Gümrük Yönetmeliğinin 3.maddesinde Gümrük Kanuna ek tanımlar getirilmiştir fakat mükerrer tanımlar da bulunmaktadır.

⁷

http://www.tdk.gov.tr/index.php?option=com_gts&arama=gts&guid=TDK.GTS.5c14066eed53f3.17900125 (E.T: 20.05.2019)

⁸ Erhan Arda (Ed.), **Sosyal Bilimler El Sözlüğü**, Alfa Yayıncılık, İstanbul, 2003, s.239.

⁹ “Tarife kanunlarına dayanarak memlekete giren eşyadan, muafiyetleri kanunla kabul edilenler müstesna; resim almak veya ayrıca bazı vergi ve resimleri toplamak ve ihraç olunan malların muayene

yapıldığı idare olduğu belirtilmiştir.¹⁰ Bunula birlikte kavram etimolojik olarak değerlendirildiğinde Yunanca “kumerki” kökünden geldiği ülkeye gelen ya da ülkeden çıkan eşyalardan alınan vergiler olduğu da dile getirilmektedir.¹¹ Ayrıca Latince “commercium” kökünden geldiği, Rumca eşya anlamında kullanılan sözcükten türetildiği de söylenmektedir.¹² Rusçada gümrük anlamında kullanılan “tamonji” ise ilk Türk devletlerinde ticaret ile uğraşan kişilerden alınan gümrük vergisi anlamına gelen “tamga” kelimesinden türemiştir.¹³ Görüleceği üzere gümrük kelimesinin etimolojik kökeni konusunda birlik mevcut olmayıp Rumca veya Latince türetildiği düşünülmektedir.¹⁴ Yapılan tanımlar değerlendirildiğinde vergi, vergilendirme işlemini yapan kurum veya bu işlemlerin tümü anlamlarına gelebilmekte dolayısıyla hem soyut hem de somut bir kavram olabilmektedir.¹⁵ Açıklamalar doğrultusunda gümrük kelimesi bir ülkenin gümrük bölgesine getirilen veya bu bölgeden çıkartılan eşya temel alınarak bu eşyanın giriş çıkış usulü, eşya üzerinden alınan vergi ve bu işlemlerin yapıldığı idari birim olarak tanımlanabilecek, gümrükleme işlemini, gümrük vergisini ve gümrük idaresini kapsayacak üst kavram olarak nitelendirilebilecektir. İdare hukukunda, idare kavramı iki anlam ifade etmektedir, idare karamı ile bir tür faaliyet (maddi, işlevsel, fonksiyonel) kastedilirken aynı zamanda bu faaliyeti icra eden kuruluşlar da kastedilir.¹⁶ Dolayısıyla idare hukuku açısından gümrük kavramı hem gümrük işlemleri/faaliyetleri/hizmetleri anlamını ifade eder, hem de gümrük idaresi anlamını ifade eder.

ve kayıtlarını yapmak ve transit veya muvakkat kabul yolu ile memlekete gelen eşyanın muvakkaten ve emanetten resimlerini almak üzere teşkil edilen dairelere de gümrük denir.”

¹⁰ Türk Hukuk Kurumu, **Türk Hukuk Lügatı**, Başbakanlık Mevzuatı Geliştirme ve Yayın Genel Müdürlüğü, Ankara, 1991, s.106.

¹¹ Halil Seyidoğlu, **Ekonomik Terimler; Ansiklopedik Sözlük**, Gizem Can Yayınları, İstanbul, 1999, s.239.

¹² Mahmut Çakmak, **Türkiye’de Gümrük Vergisi Muafiyetine İlişkin Düzenlenmiş Mevzuatın Ab Mevzuatı ile Karşılaştırılması ve Uygulama Farklılıklarının Ortaya Konulması**, Uzmanlık Tezi. Gümrük ve Ticaret Bakanlığı, Ankara, 2012, s.3.

¹³ Turhan Atan, **Türk Gümrük Tarihi: Başlangıçtan Osmanlı Devleti’ne Kadar**, Türk Tarih Kurumu Basımevi, 1.cilt, Ankara,1990, s.33.

¹⁴ Selahattin Tuncer, **Gümrükler ve Gümrük Vergileri (Teori ve Uygulama)**, Yaklaşım Yayınları, Ankara, 2001, s.4-18.

¹⁵ Tuncer, s.2.

¹⁶ Şeref Gözübüyük ve Turgut Tan, **İdare Hukuku Cilt I**, Turhan Kitabevi, 8. Baskı, Ankara, 2011, s.11.

B. Türkiye Cumhuriyeti Gümrük Bölgesi ve Bu Bölgede Yerleşik Kişi

Gümrük Kanunun 2.maddesi ile 01.10.2009 Tarih, 27369 (M) Sayılı, Resmi Gazetede yayımlanan Gümrük Yönetmeliğinin¹⁷ 3.maddesi birinci fıkrası (o) bendinde yer verilen tanıma göre, gümrük bölgesi Türkiye Cumhuriyeti toprakları ile Türkiye kara suları, iç suları ve hava sahasını içine alan bölgedir. Bunula birlikte bu alanın içinde yer almasına rağmen özellikli durumları nedeniyle serbest bölgeler ve antrepolar gümrük bölgesi dışında kabul edilmekte ve bu alanlarda Gümrük Kanunu uygulanamamaktadır.¹⁸ Tanımın yapıldığı madde hükmüne göre bu kavram Gümrük Kanununda yer alan “*Türkiye Gümrük Bölgesi*” ile “*Gümrük Bölgesi*” kavramlarını da kapsamaktadır.

Eski Medeni Kanunda¹⁹ ikametgâh olarak nitelendirilen 4721 sayılı Türk Medeni Kanunun 19.maddesinde ise yerleşim yeri olarak nitelendirilen kavram ile kişi tarafından hayatını idame ettirdiği, hayati faaliyetlerinin merkezi olarak kabul edilen, hukuki anlamda ise kişinin bulunduğu yer kastedilmektedir.²⁰ Bu anlamda ikametgâh her ne kadar ikamet edilen yeri ifade ediyor gibi görünse de kişinin o yer ile olan bağlılığını ifade etmekte olan soyut bir kavramdır.²¹ Vergi ikametgâhı ise özel hukukta tanımlanan ikametgâhı kapsamakla birlikte “*ülkelerin tam mükellefiyet çerçevesinde gerçek ve tüzel kişileri vergilendirebilme haklarına sahip olabilmeleri için, gerçek kişilerin ülke içinde fiziki veya hukuki olarak bir ikamete mahsus ikametgâha sahip olmaları veya ülke içerisinde belirli bir süre oturmaları; tüzel kişilerin de o ülkede iş merkezi veya kanuni merkeze sahip olmaları hali*”²² olarak tanımlanmaktadır. Gümrük Kanunun 3.maddesinin dördüncü fıkrasında yer alan tanım ise ikametgâhın objektif

¹⁷ 01.10.2009 T. 27369 (M) S. RG: Gümrük Yönetmeliği. (Bundan sonra Gümrük Yönetmeliği olarak ifade edilecektir.)

¹⁸ Mehmet Yüce ve Ali Çelikkaya, **Örnek Uygulamalarla Gümrük Uyuşmazlıkları ve Çözüm Yolları**, Dora Basım-Yayın, Bursa, 2016, s.4.

¹⁹ Mülga 743 sayılı Türk Kanunu Medenisi 19.Madde: İkametgâh tanımı.

²⁰ Mustafa Dural ve Tufan Ögüz, **Türk Özel Hukuku Cilt II Kişiler Hukuku**, Filiz Kitabevi, İstanbul, 2018, s.193.

²¹ Hasan Hüseyin Bayraklı, **Türk Alman Vergi Hukukunda Gelir Üzerinden Alınan Vergilerde Vergi İkametgâhı ve Önemi**, (Yayımlanmamış Doktora Tezi), İstanbul, 1991, (Vergi İkametgâhı), s. 7.

²² Bayraklı, Vergi İkametgâhı, s.6.

unsuru ile ilgilenmiş ve Türkiye Gümrük Bölgesinde yerleşim yeri olan bütün gerçek kişileri Türkiye Cumhuriyeti Gümrük Bölgesinde yerleşik kişi olarak kabul etmiştir. Kanun koyucu tüzel kişiler için ise Türkiye Gümrük Bölgesinde kayıtlı iş yeri, kanuni iş merkezi veya şubesi bulunan bütün tüzel kişi ve kişi ortaklıkları Türkiye Cumhuriyeti Gümrük Bölgesinde yerleşik olarak kabul etmiştir. Gümrük işlemlerinin gerçekleştirildiği alan ve bu işlemleri gerçekleştiren kişiler olmasından dolayı bu kavramların ehemmiyeti ortadır. Daha çok gümrük vergileri açısından önem arz eden bir kavramdır çünkü bir eşyanın gümrük vergisinin konusunu oluşturabilmesi için ya Türkiye Gümrük Bölgesine girmesi ya da Bölgeden çıkması gerekmektedir.²³

İdari yaptırım işleminin tesis edilmesi için sebep unsuru oluşturan kabahatin işlenmesi durumunda kanunun uygulanacağı yerin tespitinde ceza hukukunun genel ilkelerinden yola çıkarak işlem yapılacaktır. Bu durumda ise kanunun nerede işlenmiş fiillere uygulanabileceğini tespit eden yer bakımından uygulanmasında kabul edilen mülkilik prensibine göre hareket edilmelidir.²⁴ Bunun sonucunda ise Türkiye’de işlenen kabahatlere karşı Türk kanunları ile idari yaptırım uygulanacaktır. Mülkilik ilkesine göre ülke kavramı ise 5237 sayılı Türk ceza Kanunun²⁵ 8.maddesinde belirtildiği üzere Türk hava ve hava sahalarını, kara sularını; açık deniz ile üzerindeki hava sahasında Türk deniz ve hava araçlarını; nerede olursa olsun, Türk hava ve deniz savaş araçlarını ve Türkiye kıt’a sahanlığı ile münhasır ekonomik bölgesinde inşa edilmiş sabit platformları kapsamaktadır. Gümrük Kanununda yer alan kabahatler neticesinde idari yaptırım uygulanırken Türkiye Gümrük Bölgesi ve Ceza Kanununda belirtilen ülke kavramı ortak kullanılmalıdır. Şöyle ki Gümrük Kanunun 241.maddesinin altıncı fıkrasının (a) bendindedüzenlenen kabahatte belirtildiği üzere Türkiye gümrük Bölgesinde gerçekleşen bir kabahat idari yaptırım uygulanmasını gerektirmektedir. Türkiye Gümrük Bölgesi kavramı içinde yer Türkiye kara suları

²³ Yüce ve Çelikkaya, s.4.

²⁴ Kabahatler Kanununda ülke içinde işlenen fiillere uygulanacağı açıkça ifade edilmemekle birlikte Kanunun 6.maddesinde yer alan “5237 sayılı Türk Ceza Kanununun yer bakımından uygulamaya ilişkin 8 inci maddesi hükümleri, kabahatler bakımından da uygulanır. Ancak, kanunlarda aksine hüküm bulunan haller saklıdır.” düzenlemesiyle Türk Ceza Kanununda kabul edilen ilkelere atıfta bulunulmuştur.

²⁵ 26.09.2004 T. 25611 S. RG: 5237 sayılı Türk Ceza Kanunu (Bundan sonra Türk Ceza Kanunu olarak belirtilecektir.)

Türk Ceza Kanunun ülke tanımı içinde yer almamaktadır²⁶ fakat 5326 sayılı Kabahatler Kanununda²⁷ yer alan hüküm²⁸ gereği mülkilik ilkesine istisna getirilebilmekte dolayısıyla iki kavram birlikte değerlendirilmelidir.

C. Gümrük Statüsü

Gümrük Kanunun 3.maddesinin yedinci fıkrasında tanımlanan kavram ile eşyanın serbest dolaşımında bulunup bulunmadığı durumudur. Yani eşyanın statüsü denilince eşya serbest dolaşımında değil mi onu belirtmek gerekir. Bu durumda bu kavramlar değinilecek olursa

1. Eşya

Hukuki açıdan eşya kavramını tanımlanacak olursa Eşya kavramı Türk Medeni Kanununda açıkça tanımlanmamış olup kavrama bağlanan sonuçlar neticesinde insanların ihtiyaçlarını karşılamaya yönelik üzerinde hukuki ve fiili hâkimiyete imkân tanıyan maddi mallar olarak tanımlanabilir.²⁹ Bir nesnenin eşya olarak tanımlanabilmesi için maddi varlığa haiz, sınırlanabilir, üzerinde egemenlik kurulabilen, iktisadi değeri olan ve insan dışında herhangi bir şey olması gerekmektedir.³⁰

Gümrük Kanunun amacı Kanunun 1.maddesinde belirttiği üzere Türkiye Gümrük Bölgesine giren ya da bu Bölgeden çıkan eşyaya uygulanacak gümrük kurallarını düzenlemektir. Gümrük işlemlerinin temeli eşyadır. Bunula birlikte gümrük vergisinin konusunu da eşya oluşturacaktır. Kanunun 3.maddesinin yirmi üçüncü fıkrasında yer alan tanıma göre eşya, “her türlü madde, ürün ve değeri”

²⁶ Kara suları kavramının Türk Ceza Kanunu anlamında ülke kavramı içinde değerlendirilmesi ile ilgili bkz: Berrin Akbulut, **Türk Ceza Kanunu ile Kabahatler Kanununun Genel Hükümlerinin Yaptırım Hükümleri Dışında Karşılaştırmalı Olarak İncelenmesi**, Adalet Yayınevi, Ankara, 2014 s.198.

²⁷ 30.03.2005 T. 25772 (M) S. RG: 5326 sayılı Kabahatler Kanunu (Bundan sonra Kabahatler Kanunu olarak belirtilecektir.)

²⁸ **Kabahatler Kanunu Madde 6: (1)** “5237 sayılı Türk Ceza Kanununun yer bakımından uygulamaya ilişkin 8 inci maddesi hükümleri, kabahatler bakımından da uygulanır. Ancak, kanunlarda aksine hüküm bulunan haller saklıdır.”

²⁹ Jale G. Akipek, ve Turgut Akıntürk, **Eşya Hukuku**, Beta, İstanbul, 2009, s.25.

³⁰ Şeref Ertaş, **Yeni Türk Medeni Kanunu Hükümlerine Göre Eşya Hukuku**, Seçkin, 7.Baskı, Ankara, 2006, s.54.

kasteder. Kanuni tanımda geçen *değer* ifadesinin eşya olarak tahayyül etmek olası görünmemektedir, *değer* ile gümrük vergisi matrahı oluşturulduğundan dolayı eşya olarak tanımlanmıştır.³¹ Bu anlamda gümrük işlemine konu insan dışındaki “*her türlü madde, ürün ve değer*,” Medeni Kanun gereği maddi olması, sınırlandırılabilmesi, üzerinde egemenlik kurulabilmesi ve iktisadi değeri olması gerekmektedir.

a. Eşyanın Gümrük Statüsü: Serbest Dolaşım Statüsüne Haiz Eşya ve Serbest Dolaşım Statüsüne Sahip Olmayan Eşya

Gümrük Kanunun 3.maddesinin altıncı fıkrasında ilgili eşyalar tanımlanmıştır, bu eşyalar ile kastedilen eşyanın niteliği değil eşyanın legal olarak Türkiye Gümrük Bölgesine girmesi ya da tamamen Türkiye’de üretilmesidir. Bir eşyanın serbest dolaşım rejimine tabi tutulması ile kastedilen *kısaca* eşyanın Gümrük Kanuna uygun olarak ithal edilmesidir. Gümrük Kanunun 74.maddesinde yer alan düzenleme gereği eşyanın serbest dolaşıma girmesi ile eşyaya ticaret önlemleri politikaları³² uygulandığı ayrıca eşyanın ithal edilebilmesi için ön görülen diğer işlemlerin tamamlanmış olduğu; ithalat dolayısıyla ödenmesi gereken vergilerin ödenmiş olduğu anlaşılmaktadır. Özetle bir eşyanın serbest dolaşıma girmesi, legal olarak eşyanın, gümrük vergilerinin ödenmesi ile Türkiye Gümrük Bölgesine ithal edilmesi ve bu bölgede serbestçe alışverişe, kullanıma tabi olmasıdır.³³

Serbest dolaşıma giriş rejiminin konusunu oluşturan eşya “*Serbest dolaşımda bulunan eşya*” deyimi, 18 inci madde hükümlerine göre *tümüyle Türkiye Gümrük Bölgesinde elde edilen ve bünyesinde Türkiye Gümrük Bölgesi dışındaki ülke veya topraklardan ithal edilen girdileri bulundurmayan veya şartlı muafiyet düzenlemelerine tabi tutulan eşyadan elde edilen ve tabi olduğu rejim hükümleri uyarınca özel ekonomik değer taşımadığı tespit edilen veya Türkiye Gümrük Bölgesi dışındaki ülke veya topraklardan serbest dolaşıma giriş rejimine tabi tutularak ithal*

³¹ Tuncer, s.44.

³² Ticaret politikası önlemleri, **Gümrük Yönetmeliği Madde 3: (n)** “*Gözetim, korunma önlemleri, miktar kısıtlamaları ve ithalat veya ihracat yasaklamaları gibi eşyanın ithal ve ihracı ile ilgili hükümlerle belirlenmiş tarife dışı önlemleri*” olarak tanımlanmaktadır.

³³ Tuncer, s.45.

edilen veya Türkiye Gümrük Bölgesinde, yukarıda belirtilen eşyadan ayrı ayrı veya birlikte elde edilen veya üretilen eşyayı;” ifade edeceği gümrük Kanunun 3.maddesinin altıncı fıkrasında düzenlenmiştir. Fıkranın devamında ise "Serbest dolaşımda bulunmayan eşya serbest dolaşımda bulunan eşya dışında kalan eşya ile transit hükümleri saklı kalmak üzere Türkiye Gümrük Bölgesini fiilen terk eden eşya” olarak tanımlanmıştır.

Ç. Gümrük Gözetimi

Gümrük mevzuatında *gözetim* kavramı iki anlamda kullanılmaktadır. Bunlardan ilki idarenin denetim faaliyeti kapsamında Gümrük Kanunun 3.maddesinde tanımlanan ve Gümrük Kanununda kullanılan anlamıdır. Diğerisi ise ticaret politikası önlemi niteliğinde dış ticaret politikası savunma aracı olarak gözetim anlamıdır. Bu anlam daha çok gümrük vergisinin belirlenmesinde önem arz etmektedir şöyle ki yerli üreticini korunması ve vergi kayıplarının önlenmesi amacıyla gümrük vergisine konu eşyanın kıymetinin asgari bir tutar olarak belirlenmesidir. Eğer bir eşyada gözetim uygulanması söz konusu ise “İthalatta Gözetim Uygulamasına İlişkin Tebliğler”de belirtilen kıymetin altında bir kıymet belirtilmiş ise tebliğde belirtilen kıymet üzerinden vergilendirme yapılacaktır. Dolayısıyla Gümrük Kanunun 24.maddesinde belirtilen eşyanın gümrük kıymetinin eşyanın satış bedeli olduğuna dair kuralın dışına çıkmakta ve eşyanın gerçekte olan ile vergi matrahı olan satış değerleri farklılık arz edebilmektedir.³⁴ Bu anlamda gözetim bir idari faaliyet olmaktan ziyade eşyanın niteliğinden dolayı gümrük kıymetinin belirlenmesinde kural olan satış bedelinin dışına çıkılmasıdır.

Gümrük Kanununun 3.maddesinde tanımlanan ve Kanunda kullanılan kavram ise, gümrük idareleri tarafından gerçekleştirilen idari eylemlerin genel ifadesidir. Şöyle ki Kanun’da dile getirildiği üzere eşyaya uygulanması ön görülen mevzuat hükümlerinin yerine getirilmesi adına gümrük idareleri tarafından gerçekleştirilen idari işlem ve eylemlere gözetim denilmektedir. Gümrük gözetimi ile gümrük idaresinin yerine getirdiği genel bir eylemi ifade edilmekte ithalat ve ihracat

³⁴ Selim Küfrevi, İthalatta gözetim uygulaması ve KDV açısından değerlendirilmesi, **Vergide Gündem Dergisi (e-dergi)**, Ernst & Young Yayını, Gümrükte Gündem Özel Sayısı, Ocak 2017, s.25.

işlemlerini kapsamaktadır, bu anlamda gümrük kontrollünden daha kapsamlı bir faaliyet olup, gümrük rejim kurallarına göre eşya sahibine teslim edilse dahi gözetim devam edebilmektedir.³⁵ Gözetim altındaki eşyalar “*gümrük gözetiminde bulunan eşya statüsü*” olarak anılırlar. Bu eşyalar için önem arz eden durum ise eşyadan kaynaklı gümrük yükümlülüğü tamamlanmamıştır, devam etmektedir.³⁶ Bu eşyalar belirli şartlar altında gümrük bölgesine giriş yapabilmektedir dolayısıyla bahse konu şartların yerine getirilmesi kontrol altında tutulmalıdır bu nedenle bu eşyalar gözetimi altındaki eşya statüsündedir.³⁷ Gümrük Kanunun 36.maddesinde belirtildiği üzere Türkiye Gümrük Bölgesine giren eşya bu andan itibaren gümrük gözetim ve denetimi altındadır. Gümrük Kanunun 58.maddesi gereği serbest dolaşımda olmalarına rağmen hariçte işleme, transit, antrepo, ihracat gümrük rejimlerinden biri için gümrük beyanı yapılan eşya Türkiye Gümrük Bölgesini terk etmedikçe; eşya imha edilmedikçe yahut ilgili beyanname iptal edilmedikçe gümrük gözetimi altında tutulacaktır. Gözetim altındaki eşyanın şartlar yerine getirilmediği takdirde yükümlülük doğuracağı Gümrük Kanunun 183.maddesinde açıkça belirtilmiştir.³⁸ Gümrük gözetimi uygulanan gümrük rejimleri şu şekilde tasnif edilebilir:³⁹ Transit, Antrepo, Dâhilde işleme (şartlı muafiyet kapsamında), Gümrük kontrolü altında işleme, Geçici ithalat rejimleri; Serbest dolaşımda bulunan eşyanın ihracat rejimine tabi tutulması, Serbest dolaşımda bulunan eşyanın transit rejime tabi tutulması, Serbest dolaşımda bulunan eşyanın hariçte işleme gümrük rejimine tabi tutulması, Serbest dolaşımda bulunan eşyanın antrepo rejimine tabi tutulması.

İdare hukuku anlamında gümrük gözetimi faaliyetinin değerlendirilmesi, ikinci bölümde gümrük kabahatlerinin amacı konusunda idarenin gözetim ve denetim kısmında incelenecektir.⁴⁰

³⁵ Ali Dölek, **Gümrük İşlemleri**, Umut Kitap Basım-Yayın-Dağıtım, 3.baskı, İstanbul,2017, s.22.

³⁶ Ufuk Selen, **Gümrük İşlemleri ve Vergilendirilmesi**, Ekin Kitabevi, 9.baskı, Bursa, 2017, s.20.

³⁷ Selen, s.20.

³⁸ **Gümrük Kanunun Madde 183: (1)** “*Gümrük gözetimi altındaki ithalat vergilerine tabi eşyanın, kanuna aykırı olarak gümrük gözetimi dışına çıkarılması halinde gümrük yükümlülüğü doğar.*”

³⁹ Cahit Yerci, Gümrük Rejimleri (I), **Vergici ve Muhasebeciye Diyalog**, S.276, 2011, s.47.

⁴⁰ İdarenin Gözetim Ve Denetim Faaliyeti, aşağıda, s.106.

D. Gümrük Kontrolü – Denetimi

Gümrük kontrolü deyiminin tanımına Gümrük Kanunun 3.maddesinin on üçüncü fıkrasında yer verilmiştir.⁴¹ Düzenleme gümrük idaresi tarafından yerine getirilecek denetim faaliyetlerini genel olarak belirtmektedir. Gümrük idaresi tarafından yerine getirilecek idari eylemler Kanunda belirtilmiştir, fakat belirtilen bu eylemler örnek niteliğinde olup idarenin faaliyetlerini kısıtlayıcı değildir. Buna göre gümrük mevzuat kurallarının uygulanması amacıyla, eşya muayenesi, beyannamelerin ve belgelerin (elektronik belgeler dâhil) kontrolü, işletme kayıtlarının kontrolü, taşıma araçlarının kontrol edilmesi, kişilerin beraberinde getirdiği eşyanın kontrolü eylemleri kanun tarafından sayılan aslında gümrük kontrolü denilince ilk akla gelen gümrük idaresinin denetim kontrol faaliyetleridir. Fakat kanunda yer alan “benzeri uygulamalar” ifadesi nedeniyle kanunda ön görülmeyen idari eylemler de gümrük idaresi tarafından icra edilebilecektir. Ezcümle gümrük idaresi tarafından gümrük mevzuatı kurallarının düzgün bir şekilde yerine getirilmesi amacıyla yerine getirilen kontrol amaçlı idari eylemlerdir.

E. Gümrüklenmiş Değer

Gümrük Kanunun 3.maddesinin son fıkrasında tanımlanan kavram ile ithalata konu eşya için CIF değeri ve gümrük vergileri; ihracata konu eşya için ise FOB değeri ve gümrük vergileri toplamı kastedilmektedir.⁴² Maddede bu değer *Uluslararası Kıymet Sözleşmesine* göre belirleneceği düzenlenmiştir. Gümrük Kanununda

⁴¹ **Gümrük Kanunu Madde 3: (13)** ““Gümrük kontrolü” deyimi, Türkiye Gümrük Bölgesi ile diğer ülkeler arasında taşınan eşyanın giriş, çıkış, transit, nakil ve nihai kullanımını ve serbest dolaşımda bulunmayan eşyanın durumunu düzenleyen gümrük mevzuatı ve diğer mevzuatın doğru uygulanmasını sağlamak için gümrük idareleri tarafından yürütülen; eşyanın muayenesi, beyanname verileri ile elektronik veya yazılı belgelerin varlığının ve gerçekliğinin doğrulanması, işletmelerin hesap ve diğer kayıtlarının incelenmesi, taşıma araçlarının kontrolü, bagajların ve kişilerin yanlarında ya da üstlerinde taşıdıkları diğer eşyanın kontrolü ile resmi araştırmalar ve diğer benzeri uygulamaları” ifade etmektedir.

⁴² Mülga 4926 sayılı Kaçakçılıkla Mücadele Kanununda göre gümrüklenmiş değer *“İthal eşyası için eşyanın CIF kıymeti ile gümrük vergileri toplamını, ihrac eşyası için FOB kıymeti ile gümrük vergileri toplamını”* ifade edeceği düzenlenmiştir.

düzenlenen idari para yaptırımlarından bazıları maktu bazıları ise nispi olarak düzenlenmiştir. Gümrük Kanunun 235., 236. ve 238.maddesinde nispi idari para yaptırımları ön görülmüştür, düzenlenen kabahatlerin işlenmesi durumunda gümrüklenmiş değere göre belirlenecek idari para yaptırımı uygulanacaktır. Bu nedenle gümrüklenmiş değer kavramı idari para yaptırımının belirlenmesi bakımından önem arz etmektedir.

1. FOB ve CIF değer

Deniz yoluyla yapılan satışlarda kullanılan kavramlar olup İngilizce *free on board*⁴³ ve *cost insurance freight*⁴⁴ kelime gruplarının baş harflerinin kısaltılmasıyla oluşturulmuştur. Mülga 4926 Sayılı Kaçakçılıkla Mücadele Kanununda bu değerler tanımlanmıştır.⁴⁵ Fakat Gümrük Kanununda tanımlanmamıştır. FOB değer ile alışverişe konu malın satıcı tarafından yapılan ancak malın gemiye yüklenmesine kadar olan masrafların satış bedeline dâhil olduğu ifade edilmektedir.⁴⁶ Yükleme işleminden sonraki masraflar malı satın alan kişi tarafından üstlenilir. CIF değer ise FOB değerden farklı olarak malın teslim limanına veya teslim noktasına kadar oluşan masraflar satıcı tarafından üstlenilmesi ile oluşur. Bu durumda mal bedeli ile birlikte sigorta ve navlun masrafları da bedelin içinde olacaktır. CIF değer olarak belirtilen bir satış faturası, malın Fob değerine ek olarak Türkiye'ye giriş limanı veya teslim noktasına kadar yapılmış sigorta giderleriyle navlun masraflarına satıcının katlandığı ve alıcının da ona bütün bu bedelleri ödediğini gösterir.⁴⁷

F. Gümrük Kapısı

“Kanunda açıkça tanımlanmayan bu kavram Kanunun ve Yönetmeliğin farklı maddelerinde dolaylı olarak tanımlanmaktadır. Gümrük kapısı, Türkiye Gümrük

⁴³ FOB – Free On Board: Gemi Güvertesinde Teslim

⁴⁴ CIF – Cost, Insurance, Freight: Eşya bedeli, Sigorta, Navlun

⁴⁵ **Mülga 4926 Sayılı Kaçakçılıkla Mücadele Kanunu Madde 2:**

“(k) FOB kıymet: Eşya için fiilen ödenen veya ödenecek veya ödenebilecek bedeli,

(I) CIF kıymet: FOB kıymet üzerine Türkiye'deki giriş liman veya yerine kadar yapılan nakliye ve sigorta giderlerinin ilavesi ile oluşan kıymeti,” ifade eder.

⁴⁶ Kaptan Kılıç, **Kaçakçılık Suçları, Gümrük Kabahatleri ve Gümrük Uyuşmazlıklarının Çözüm Yolları**, Ankara, 2013, s.329.

⁴⁷ Kılıç, s.330.

Bölgesine giriş çıkış işlemlerinin yapıldığı ve günün her saatinde hizmet veren birimlerdir. Gümrük kapıları, kamu kuruluşlarının görüşü alınarak Ticaret Bakanlığınca açılacaktır.⁴⁸ Gümrük kapısı kavramı ile hudut kapıları tasavvur edilmemelidir. Şöyle ki klasik anlamda ithalat ve ihracat işlemleri Türkiye Siyasi Sınırında bulunan sınır kapıları aracılığıyla gerçekleşmemektedir.⁴⁹ İthalat ve ihracat işlemleri gümrük müdürlükleri vasıtasıyla gerçekleştiği için iç gümrük kavramı ortaya çıkmıştır. Yani eşyanın Türkiye Gümrük Bölgesine Giriş çıkış işlemleri gümrük müdürlükleri vasıtasıyla yapılacak *iç gümrükler* aracılığıyla ithalat veya ihracat işlemi olarak nitelendirilebilecek işlemlere sokulan eşya Türkiye Gümrük Bölgesinden çıkarılıncaya kadar ya da serbest dolaşıma girinceye kadar gümrük gözetiminde olacaktır. Örnek ile açıklamak gerekirse Hamzabeyli Gümrük Kapısından kara taşıtı ile Türkiye Gümrük Bölgesine giriş yapan eşya, burada taşıt kapı mühürlerinin kontrolü gibi genel kontrolden geçirildikten sonra Ankara Gümrük Müdürlüğünde ithalat işlemleri sona erdirilerek serbest dolaşıma girebilecektir. Bu anlamda iç gümrük kapıları ve sınır gümrük kapıları kavramı oluşmuştur.

1. Gümrük Yolları

Gümrük Kanunun 33.maddesi gereği Türkiye Gümrük Bölgesinin girişinde bulunan gümrük kapıları ile iç gümrükler arasında takip edilecek yollar Bakanlık tarafından belirlenmekte ve taşıt araçları bu yolları takip etmek zorundadır. Takip edilmesi zorunlu olan bu yollar gümrük yolları olarak adlandırılmaktadır.⁵⁰

⁴⁸ Gümrük Kanunun 33.maddesinde gümrük kapılarının *Müsteşarlıkça tespit edilerek Resmi Gazetede yayımlanacağı* düzenlenmektedir. Fakat Gümrük Müsteşarlığı 03.06.2011 tarihli, 640 sayılı Gümrük ve Ticaret Bakanlığının Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname Gümrük ve Ticaret Bakanlığı olarak teşkilatlandırılmıştır. 09.07.2018 tarih, 30473 (M) sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 703 Sayılı Anayasada Yapılan Değişikliklere Uyum Sağlanması Amacıyla Bazı Kanun Ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun Hükmünde Kararname ile de Gümrük ve Ticaret Bakanlığı, Ekonomi Bakanlığıyla birleştirilerek Ticaret Bakanlığı olarak teşkilatlandırılmıştır. Bu anlamda müsteşarlık deyimi ile Ticaret Bakanlığı anlaşılmalıdır.

⁴⁹ 24.03.2006 T. 26118 S. RG: **2006/11 sayılı Başbakanlık Genelgesinin (B) Maddesi:** “1/5/2006 tarihinden itibaren kara sınır kapılarında sadece transit işlemleri yapılacak, ithalat ve ihracata ilişkin gümrük işlemleri ise iç gümrüklerde gerçekleştirilecektir.”

⁵⁰ Dölek, s.23.

G. Antrepo

Antrepo kavramı Gümrük Kanunun 93 ila 107.maddelerinde düzenlenen gümrük antrepo rejiminin temelini oluşturan özünde özel şartlar altında eşya depolanan alanlardır. Yukarıda⁵¹ belirttiğimiz üzere antrepolar Türkiye Gümrük Bölgesi içinde yer almasına rağmen Gümrük Bölgesi dışında sayılmaktadırlar. Bu doğrultuda antrepo gümrük vergisine ya da ticaret politikası önlemlerine tabi gümrük gözetimindeki eşyanın, gümrük vergilerinden veya ticaret politikası önlemlerinden arı olarak depolandığı yerlerdir. Aynı şekilde ihracat dolayısıyla önlemlerden faydalanabilecek serbest dolaşımda bulunan eşyanın da konulabildiği yerlerdir. Antrepoların kuruluş nitelikleri yönetmelikle belirlenir. Yurtdışında kabul edilen bu alanlara depo edilen eşya bu alandan çıkarılırken de Türkiye Gümrük Bölgesine giriyor gibi değerlendirilir ve vergilendirmeye tabi olur. Dolayısıyla antrepoda yer alan eşyanın gümrük vergileri geçici süre ile ertelenmiştir.⁵² İşleticisi ile kullanıcısının aynı olup olmamasına göre temelde genel antrepolar (A, B, F tipi) ve özel antrepolar (C, D, E tipi) olmak üzere ikiye ayrılan antrepolar toplamda 6 tipte mevzuatta düzenlenmiştir.

Ğ. Geçici Depolanan Eşya ve Geçici Depolama Yerleri

Gümrük Kanunun altıncı bölümünde Kanunun 47.maddesi vd düzenlenen bu kavramlar Gümrük Yönetmeliğinin 77.maddesi vd düzenlenmiştir. Kanunda eşyanın gümrüğe sunulmasını müteakip gümrük idaresi tarafından onaylanmış bir işlemin veya kullanımın konusu oluncaya kadarki süreçte eşya geçici depolanan eşya olarak nitelendirileceği düzenlenmiştir. Gümrük Kanunun 46.maddesi gereği özet beyan kapsamındaki eşya özet beyan verildiği tarihten itibaren deniz yolu ile gelen eşya kırk beş gün içinde, diğer yollarla gelen eşya ise yirmi gün içinde gümrükçe onaylanmış bir işlem veya kullanıma tabi tutulup bu işlemler tamamlanmalıdır. Geçici depolanan eşya ancak gümrük idaresi tarafından belirlenen yerlerde ve idarenin belirlediği

⁵¹ Türkiye Cumhuriyeti Gümrük Bölgesi ve Bu Bölgede Yerleşik Kişi, yukarıda, s.7

⁵² Tuncer, s.47.

şartlarda depolanabilir. Geçici depolama yerleri Gümrük Yönetmeliğinin 79.maddesinde tanımlanmıştır. Buna göre geçici depolanan eşyanın dış etki ve müdahalelerden korunmasını sağlayacak nitelikte taşıtların durabileceği, yanaşabileceği, inebileceği depolama yapılabilen ambar benzeri alanlardır. Yönetmelikte ayrıca bu alanların mütemmim cüzü niteliğindeki açık alanlar da geçici depolama alanı olarak kabul edilmiştir.

H. Elleçleme

Tanımların yer aldığı Gümrük Kanunun 3.maddesinde elleçleme kavramı da tanımlanmıştır. Gümrük gözetiminde bulunan eşyanın asli nitelikleri değiştirilmemek kaydıyla yapılan bu faaliyet; Gümrük Yönetmeliğinde geçici depolanan eşya için, antrepoda rejimine tabi eşya için ve serbest bölgede yer alan eşya için olmak üzere üç farklı eşyaya göre tanımlanmıştır. Yine Yönetmeliğin gümrükçe onaylanmış işlem başlığında elleçleme faaliyeti tanımlanmıştır. Bu açıklamalar doğrultusunda elleçleme eşyanın görünüşü, teknik özellikleri değiştirilmemek kaydıyla yani aslına dokunulmadan yapılabilen kap değişikliği, havalandırma gibi eşyanın özüne dokunulmadan yapılabilen işlemlerdir. Gümrük antrepo rejimine tabi tutulmuş fakat serbest dolaşım gümrük statüsünde bulunmayan eşya için gümrük idaresinden izin alınmasıyla yapılabilecek *elleçleme* faaliyetleri sınırlı sayıda yönetmeliğin 63 nolu ekinde sayılmıştır. İleride inceleyeceğimiz üzere elleçleme faaliyetinin gümrük antrepo rejiminde izinsiz yapılması kabahat olarak düzenlenmiştir.

I. Tasfiye

Gümrük idareleri tarafından yapılan, yükümlülerce eşya konulu işlemler için kanunda ön görülen sürelerde işlem yapılmaması halinde bu eşyalara el konulması işlemidir.⁵³ Gümrük Kanunun 177 ila 180.maddeleri arasında tasfiye işlemleri açıklanmıştır. Hangi eşyaların tasfiyeye tabi olduğu ise Gümrük Kanunun muhtelif

⁵³ Dölek, s.33.

maddelerinde düzenlenmiştir.⁵⁴ Bu düzenlemelere ek olarak Kaçakçılıkla Mücadele Kanunu ile de tasfiye işlemi ön görülmekte ve Gümrük Kanunda yer alan usullere göre tasfiye işleminin yapılacağı belirtilmektedir. Fakat Kaçakçılıkla Mücadele Kanunun 16.maddesi gereğince tasfiye kararı soruşturma aşamasında hâkim tarafından, kovuşturma aşamasında ise mahkeme tarafından verilebilecektir. Tasfiye işlemi tasfiye idaresince yapılacaktır. Tasfiye idaresine tasfiye edilecek eşya niteliğinde olan eşyaya dair belgeler (tasfiye tespit ve tahakkuk belgesi) otuz gün içinde tebliğ edilir. Tasfiye idaresi de mevzubahis eşyayı otuz gün içinde teslim almakla sorumludur. Tasfiye idaresi bu nitelikteki eşyayı tasfiye işlemine tabi tutacaktır, eşyanın tasfiye tutulması

- İhale edilerek satılması,
- Tekrar ihraç edilmesi için satılması,
- Perakende olarak satılması,
- Kamu kurum, kuruluşlarının ya da vakıf, derneklerin (özel kanunla ihdas edilmiş) kullanımına tahsis edilmesi veya bağışlanması,
- İmhası veya özel yol ile yapılır.

İ. Yolcu Beraberi Eşya

Gümrük Kanunun 167.maddesinde sayılan eşyalar gümrük vergisinden muaftır, yolcuların beraberinde getirdikleri şahsi kullanımlarına mahsus, ticari mahiyet taşımayan eşyalar da bu kapsamdadır.⁵⁵ Yolcu beraberinde getirilen eşyanın gümrük idaresine sunulması ile eşyaya Gümrük Kanunda belirtilen gümrük idaresince onaylanmış işleme ya da kullanıma tabi tutuluncaya değin Kanunun 48.maddesi gereği yolcu eşyasına özgü gümrük ambarlarında muhafaza edilir. Madde gereği ilgili eşya bu alanlarda en fazla üç ay süre ile kalabilir.

⁵⁴ Muhtelif olarak belirtilse de tekrar Gümrük Kanunun 177.maddesinde tasfiye işlemi yapılması gerektiren haller toplu halde sayılmıştır.

⁵⁵ Bu muafiyetten yararlanılabilmesi için eşyanın 2009/15481 sayılı Bakanlar Kurulu Kararında (07.10.2009 T. 27369 S. RG) belirtilen EK-9 listesindeki eşyalardan olmalı buna ek olarak da değeri 430 Euro aşmayan hediye eşya muafiyetten yararlanabilir. Bununla birlikte 150 Euro değer kadar eşyalar da her halükarda gümrük vergisinden muaftır.

J. Eşyanın Gümrük İdaresince Onaylanmış İşlem veya Kullanıma Tabi Tutulması

Gümrük Kanunun 1.maddesinde belirtildiği üzere Gümrük Kanunun amacı Türkiye Gümrük Bölgesine giriş çıkış yapacak eşyaya dair kuralları belirlemektir. Bu anlamda Türkiye Gümrük Bölgesine giren veya Bölgeden çıkan eşyaya uygulanacak kurallar doğrultusunda gümrük idaresi tarafından icra edilecek işlemlerin bütününe “gümrükçe onaylanmış işlem veya kullanımlar” olarak adlandırılmıştır. Başka bir ifade ile söylemek gerekirse gümrük idarelerinin sebebi fark etmeksizin gümrük işlemlerinin konusu haline gelen eşyaya tatbik edilecek prosedürlerdir.⁵⁶ Dolayısıyla bir eşyanın Türkiye Gümrük Bölgesine girebilmesi ya da Bölgeden çıkabilmesi gümrük idaresi tarafından onaylanan bir işlem ya da kullanım ile mümkündür. Gümrük Bölgesine giren bir eşyanın konusu olacağı idari işlemler ise Gümrük Kanunun 3.maddesinin on dördüncü fıkrasında da belirtildiği üzere şöyledir; ilgili eşya,

- Gümrük rejimine tabi tutulur,
- Serbest Bölgeye girer,
- Yeniden ihraç edilir,
- İmha edilir,
- Gümrüğe terk edilir.

Bir eşyadan dolayı yukarıda anlatılan idari işlemlerin yapılabilmesi için eşyanın Türkiye Gümrük Bölgesine girmesi gerekmektedir. Eşyanın Türkiye Gümrük Bölgesine girişi ise öncelikle sunulması gerekmektedir. Eşyanın gümrük bölgesine gelmeden veya gelmesiyle birlikte yapılan özet beyan ile gümrük işlemleri başlayacaktır. Yukarıda anılan işlemlere bu başlıkta değinilecektir.

II. EŞYANIN GÜMRÜĞE SUNULMASI VE GÜMRÜK İŞLEMLERİ

İdari yaptırım gerektiren ihlaller Gümrük Kanunda belirtilen işlemlerin ihmal veya ihlal edilmesi ile oluşmaktadır. Bu ihlallerin neler olduğunu anlamak adına Türkiye Gümrük Bölgesine giriş yapan eşyanın hangi süreçlerden geçtiği ve hangi

⁵⁶ Tunay Köksal, **Uluslararası Ticaret Hukuku**, Adalet Yayınevi, Ankara, 2012,s. 259.

işlemlere tabi tutulduğu genel olarak anlatılacaktır. Özellikle gümrük rejimlerinin sıkı kurallara bağlanması ve bu kuralların ihlal edilmesinde idari yaptırım ön görülmesi nedeniyle bu kavramlar açıklanacaktır.

A. Eşyanın Gümrük İdaresine Sunulması

Eşyanın gümrük idaresince onaylanmış bir işleme tabi tutulabilmesi için öncelikle gümrük idaresine sunulması gerekmektedir ki eşyanın gümrük idaresine sunulması silsile halinde ilerleyen bir grup işlemten oluşmaktadır. Eşyanın gümrüğe sunulmasından önce yapılacak işlem ise özet beyan işlemlerinin yerine getirilmesidir.

1. Özet Beyan Süreci

Özet beyanın nasıl yapılacağı ile ilgili düzenlemeler Gümrük Kanunun 35/A maddesi ve devamında Gümrük Yönetmeliğinde ise 60 ila 69. Maddeleri arasında düzenlenmiştir. Özet beyan taşıma firmaları (eşyanın Türkiye Gümrük Bölgesine taşıma sorumluluğunu üstlenen ya da eşyayı Türkiye Gümrük Bölgesine Getiren kişi/kişiler) tarafından taşındığı eşya ve taşıma aracı hakkında idareyi bilgilendirmek amacıyla oluşturulur.⁵⁷ Gümrük Kanunun 35/B maddesinde açıkça belirtildiği üzere bu kişilerin yükümlülükleri saklı kalmak üzere bu kişiler adına hareket eden kişilerce ya da eşyanın gümrük idaresine sunulmasını sağlayabilen kişi ve bu kişilerin temsilcileri de özet beyan ibraz edilebilir.⁵⁸ Gümrük yönetmeliğinin 10 nolu ekinde yer alan maktu özet beyan formunda talep edilen bilgiler incelendiğinde eşyanın niteliğinden ziyade nasıl taşındığı, taşıma aracına nasıl depolandığı gibi bilgiler talep edilmektedir. Ayrıca giriş gümrüğü çıkış gümrüğü istenilen bilgiler arasındadır, Çünkü transit rejim doğrultusunda da özet beyan kullanılmaktadır.⁵⁹ Dolayısıyla Türkiye Gümrük Bölgesinde takip edeceği yollarda bu formda yer alan bilgiler ile oluşturulmaktadır.

⁵⁷ Saygılıoğlu ve Akçin, s. 337.

⁵⁸ Bu kişiler Gümrük Kanunun 241.maddesinde düzenlenen özet beyan konulu kabahatin failinin belirlenmesi açısından önem arz etmektedir. Bu tartışmaya ise kabahat irdelenirken değinilecektir.

⁵⁹ Özet beyan ibraz süreleri içinde özet beyan için gerekli bilgileri içermesi şartıyla kara sınır kapılarında transit rejim beyannamesi ibraz edilmesi halinde ayrıca özet beyan ibrazı aranmayacaktır.

Özet beyanı taşıyıcı firmanın vereceği dile getirildi, fakat eşyayı getiren taşıyıcıdan ayrılarak bağımsız hareket edebilen bir araç ile taşınıyorsa bu aracın işleticisi özet beyan vermekle yükümlüdür.⁶⁰

Gümrük Kanunun 35/A maddesi üçüncü fıkrası gereği özet beyan eşya Türkiye Gümrük Bölgesine gelmeden önce giriş gümrük idaresine verilmelidir.⁶¹ Kanunun 35/B maddesi ikinci fıkrası gereği özet beyan gümrük idaresine elektronik ortamda verilmelidir. Özet beyanın eşya gümrük idaresine girmeden hangi sürelerde verilebileceği ise yönetmelikle düzenlenmiştir.⁶² Bu süreler uluslararası anlaşmalar ile risk analizi kapsamında güvenlik kontrollerine tabi tutulması halinde veya uluslararası anlaşmalar ile bu sürelerden farklı sürelerin belirlenmesi halinde ya da mücbir sebeplerin hâsıl olması halinde uygulanmaz.⁶³

Özetlemek gerekirse özet beyan, eşyanın Türkiye Gümrük Bölgesine getirilmesinden önce yönetmelikle belirtilen süreler içinde elektronik ortamda giriş gümrük idaresine gümrük kontrollerinin etkin bir şekilde yapılmasını sağlayacak bilgileri içeren beyan türüdür.

Özet beyan gümrük idaresine ibraz edildikten sonra değişiklik yapmak mümkündür. Şöyle ki Gümrük Kanunun 35/B maddesi altıncı fıkrası gereği özet beyan sunma yetkisine haiz kişilerin talebi doğrultusunda özet beyan verildikten sonra, eşyanın muayene edileceğinin taraflarına bildirilmesinden, özet beyan bilgilerini yanlış olduğu tespit edilmeden, eşyanın boşatılmasına izin verilmeden önce özet beyan bilgilerinin değiştirilmesine gümrük idaresi tarafından izin verilir.

Son olarak özet beyan işlemine benzer olarak gümrük idaresine sunulan varış bildirimi beyanı hakkında bilgi verilecektir. Deniz ve havayolu taşımacılığında

⁶⁰ **Gümrük Yönetmeliği Madde 65: (1):** Örnek ile açıklamak gerekirse gemi ile taşınan kamyonla yüklü eşya durumunda kamyonun işleticisi taşıyıcı olarak yükümlü olacaktır.

⁶¹ Giriş gümrük idaresinin dışındaki bir Gümrük idaresine özet beyan sunulabilmesi için bu bilgilerin derhal giriş gümrük idaresine iletebiliyor olması gerekmektedir.

⁶² **Gümrük Yönetmeliği Madde 67:** Deniz taşımacılığında, eşya konteynir ile getiriliyorsa çıkış limanında eşya gemiye yüklenmeden en az yirmi dört saat önce, dökme veya ambalaj içinde getiriliyor ise Türkiye Gümrük Bölgesinde yer alan ilk varış limanına gelmeden en az dört saat önce; Hava taşımacılığında uçuş süresi dört saatten az süreli uçuşlarda uçak havalanıncaya, uçuş süresi dört saatten fazla süreli uçuşlarda ise eşya Türkiye gümrük Bölgesindeki havalimanına gelmeden en az dört saat önce;

Demiryolu taşımacılığında giriş gümrük idaresine gelmeden en az iki saat önce, karayolu taşımacılığında giriş gümrük idaresine gelmeden bir saat önce mümkün olmaması halinde ise gümrük bölgesine girişinden itibaren bir saat içinde; özet beyan gümrük idaresine sunulmalıdır.

⁶³ **Gümrük Yönetmeliği Madde 68.**

zorunlu olarak eşyanın boşaltılacağı gümrük idaresine ulaşıldığında beyan edilen bu bildirim, Türkiye Gümrük Bölgesine getirilen eşyanın taşındığı taşıma aracının işleticisi ya da temsilcisi vasıtasıyla yapılır. Ve taşınan eşyaya dair düzenlenen özet beyanların tespiti amacıyla yapılır.⁶⁴ Özünde bu bildirim ile kombine ve paylaşımlı taşımacılıkta özet beyanları belirleyen özet beyandır.

Özet beyan işlemlerinin ardından eşyanın Türkiye Gümrük Bölgesine gelişine müteakip eşya geçici depolama yerlerine boşaltılmaktadır. Bu aşamadan sonra özet beyan formu teslim makbuzu niteliği taşıyacaktır. Şöyle ki; eşyanın zilyetliği taşıma süresince taşıyıcı firmadadır, eşyanın geçici depolama alanına boşaltılması ile eşyanın zilyetliği işleticiye geçecektir. İşte bu zilyetliğin nakli özet beyan formu ile sağlanmaktadır. Eşyanın zilyetliğinin geçici depolama şirketinden çıkması ise eşyanın gümrük beyan işlemlerinin bitmesi ile düzenlenecek taşıma belgesi ile mümkündür.

Özet beyan ile beyan edilen eşyanın Türkiye Gümrük Bölgesine getirilmesi ile eşya gümrük gözetimi altında bulunan eşya statüsünü alacaktır. Bu eşyanın geçici depolama alanına boşaltılmasını takiben yirmi dört saat içinde boşaltma listeleri düzenlenerek gümrük idaresine ibraz edilecektir.⁶⁵ Bu işlemin ardından eşyanın gümrük idaresine sunulması işlemine geçilmelidir.

2. Eşyanın Gümrük İdaresine Sunulması

Gümrük Kanunun 3.maddesinin on sekizinci fıkrasında sunum işlemi “*eşyanın gümrük idaresine ya da gümrükçe tayin edilen veya uygun görülen herhangi bir yere getirilmesi üzerine, belirlenen usul ve esaslara uygun olarak, gümrük idarelerine yapılan bildirim*” olarak tanımlanmıştır. Özet beyan işlemleri tamamlanmış eşyanın Türkiye Gümrük Bölgesine getirildiğinin ve beyan işlemlerine hazır olduğunun eşyayı getiren kişi tarafından sözlü olarak bildirilmesi işlemi eşyanın gümrük idaresine

⁶⁴ <https://ggm.gtb.gov.tr/sikca-sorulan-sorular/ticari/ozet-beyan> (E.T: 20.05.2019)

⁶⁵ **Gümrük Yönetmeliği Madde 74.**

Boşaltma listeleri ile gümrük özet beyanı arasında farklılık oluşması Gümrük Kanunun 237.maddesinde düzenlenen kabahate vücut verebilecektir. Bu husus bu kabahat açısından önem arz etmektedir.

sunulması işlemidir.⁶⁶ Sunum işlemi ile beyanın verilmesi süreci başlayacaktır. Bu anlamda gümrük beyan yükümlülüğü doğacaktır.⁶⁷

Gümrük Kanunun 39.maddesi ve devamında eşyanın gümrük idaresine sunulmasına dair hükümler yer almaktadır. Bu düzenlemeler doğrultusunda Türkiye Gümrük Bölgesinden transit olarak *-durmaksızın-* geçen hava ve deniz taşıtları ile taşınan eşyanın özet beyan yükümlülüğü olmadığı gibi eşyanın gümrüğe sunulması da gerekli değildir. Kanunun 39.maddesi gereği gümrük idaresine sunulma işlemi eşyayı getiren ya da getirme sorumluluğunu üstlenen kişilerce yapılabilecektir. Ayrıca bu kişiler eşyayı ibrazı yapılmış özet beyana veya gümrük beyannamesine ilişkilendirmesini yapacaktır.

a. Eşyanın Geçici Depolanması

Eşyanın geçici depolanmasına dair hükümler Gümrük Kanunun 47.maddesi ve devamında düzenlenmektedir. Eşyanın Türkiye Gümrük Bölgesine girişi ile gümrük gözetiminde olacağı belirtilmişti bu eşyanın gümrük idaresine sunumunun gerçekleştirilmesi ile eşyaya gümrük idaresince onaylanmış bir işleme veya kullanıma tabi tutuluncaya kadar geçecek süreçte eşya geçici depolanan eşya statüsünde bulunacaktır. Bu eşya gümrük idaresinin belirlediği ve idarenin belirlediği şartlarda depolanabilir. İdare geçici depolanan eşya statüsündeki eşyaya tahakkuk edebilecek gümrük vergilerinin ödenmesi amacıyla teminat isteyebilecektir.

Geçici depolanan eşya statüsündeki eşyanın Gümrük Kanunun 46.maddesinin ikinci fıkrası gereği özet beyan verildiği tarihten itibaren denizyolu ile gelen eşya kırk beş gün içinde; diğer yolla gelen eşya ise yirmi gün içinde gümrükçe onaylanmış bir işlem veya kullanıma tabi tutulmalıdır. Aksi halde Kanunun 50.maddesi gereği tasfiyeye tabi tutulacaktır.

⁶⁶ Burak Arzova, **İthalat Hakkında Her Şey**, Türkmen Kitabevi, İstanbul, 2009, s.94.

⁶⁷ Saygılıoğlu ve Gerçek, s. 144.. Vergiyi doğuran olayın Gümrük Kanununda belirtilen şekilde gümrük yükümlülüğünün doğmasından hareketle bu durum dile getirilse de eşyanın Türkiye Gümrük Bölgesine girişinin hukuka aykırı olması da vergiyi doğmasına neden olacaktır. Bkz: Nami Çağan; “Vergi Hukuku Açısından Yasak Faaliyetler”, **Prof. Dr. Bülent N. Esen’e Armağan**, Ankara, 1977, s.85.

Geçici depolanan eşya statüsündeki eşya, elleçlemeye tabi tutulabilir; antrepo rejim hükümleri doğrultusunda başka bir kimseye devredilebilir, transit rejim hükümleri doğrultusunda başka geçici depolama alanına nakli de mümkündür.

Geçici depolanan eşyanın Gümrük Yönetmeliğinin 93 ve 94. maddeleri doğrultusunda geçici veya kesin çıkış işlemleri yapılarak eşya sahibine ya da temsilcisine eşyanın geçici depolama yerinden çıkarmasına izin verilir.

B. Gümrük Beyanı ve Muayene İşlemleri

Türkiye Gümrük Bölgesine giren ya da Bölgeden çıkan eşyanın yasal sürecini irdelediğimiz bu bölümde öncelikle eşya Türkiye gümrük Bölgesine gelmeden özet beyan ile bildirimini ön görülmüştür, eşyanın Bölgeye girmesi ile de eşyanın gümrük idaresine sunulması gerekmektedir. Yukarıda anlatılan bu sürecin ardından eşyanın gümrükçe onaylanmış bir işleme veya kullanıma konu olması için beyan işlemi yapılmalıdır.

1. Gümrük Beyanı ve Türleri

Gümrük Beyanı ile gümrükçe onaylanmış işlem ve kullanımlardan biri olan eşyanın gümrük rejimine tabi tutulması talebi yapılmaktadır.⁶⁸ Gümrük beyanı Gümrük Kanuna göre

- *Yazılı usulde,*
- *Bilgisayar veri işleme tekniğiyle,*
- *Sözlü usulde,*
- Eşya sahibi tarafından eşyanın hangi gümrük rejimine tabi tutulacağını bildirdiği *herhangi bir tasarruf yoluyla* olmak üzere dört şekilde yapılabilecektir.

Gümrük vergisine konu ithal eşyada yazılı beyan esası kabul edilmiştir.⁶⁹ Gümrük Kanunda beyannameler, normal usul ve basitleştirilmiş usul olarak tasnife tutulan

⁶⁸ **Gümrük Kanunu 3.madde on altıncı fıkra.**

⁶⁹ Yüce ve Çelikkaya, s.75.

yazılı usulde düzenlenmiştir. Kanunun 72.maddesinde diğer beyanname türleri ilgili düzenlemenin Gümrük Yönetmeliğinde yer aldığı hüküm altına alınmıştır.

Gümrük beyanın yapıldığı genel beyan usulü *yazılı beyanın normal usulü* Gümrük Kanunun 60.maddesinde belirtildiği üzere muhteviyatı ve şekli Gümrük Yönetmeliğinde belirtilen beyanname ve diğer belgelerle yapılacaktır. Gümrük Yönetmeliğinde 14 nolu ekte beyanname maktu olarak düzenlenmiş olup nasıl doldurulması gerektiği de ekte kurallara bağlanmıştır. İlgili ekte yer alan beyanname tek tip gümrük beyannamesi olarak adlandırılmakta ve 4 yaprak 8 nüshadan oluşmaktadır. Bunlara ek olarak normal usulde düzenlenen yazılı beyanname yerine geçecek belgeler Yönetmeliğin 131.maddesinde “*Elçilik Mektubu, Kurye Mektubu, TIR Karnesi, ATA Karnesi, Kumanya Listesi, Özel Fatura, Déclaration en Douane, CPD Karnesi ve Sözlü Beyan Formu gibi belgeler*” olarak düzenlenmiştir.

Yazılı Beyanın *basitleştirilmiş usulde* yapılması ile yukarıda anlatılan normal usulde yapılan beyana tanınan bazı muafiyetler ile gümrük beyan işlemlerinin hızlandırılması ve basitleştirilmesi amacıyla yapılmaktadır. Kanunun 71.maddesine göre gümrük beyannamesi yerine ticari veya idari belge sunulabilen bu usulde gümrük beyannamesine eklenmesi gereken bazı belgelerden muaf tutulabilmekte, eşyanın gümrük rejimine geçişi kayıt yoluyla yapılabilmektedir. Rejime geçiş kayıt yoluyla yapıldığı durumda eşyanın gümrüğe sunulması işleminden muaf tutulabilir. Gümrük Yönetmeliğinin 140.maddesine göre bu usulden onaylanmış kişi statü ve yetkilendirilmiş yükümlü sertifika belgelerine haiz gerçek kişiler yararlanabilecektir.

Gümrük Yönetmeliğinin 112.maddesine göre beyannameni *bilgisayar veri işleme tekniği* ile yapılması esastır. Bu yöntem ile beyanname oluşturulmasında her ne kadar kırtasiyeciliğin önlenmesi ve işlemlerin sanal ortamda yürütülmesi mantığına dayanan bu yöntemin kendi başına ayrı bir yol olarak uygulanması ülkemizdeki altyapı ve kültür eksikliği nedeniyle yazılı beyan usulüne paralel olarak yürütülmektedir. Bu beyan tekniği Gümrük Yönetmeliğin 174.maddesinde de belirtildiği üzere yazılı beyan usulüne tabidir.

Sözlü usulde beyan yapılması istisnai hallerde mümkündür. Ve yazılı beyan ön görülmeleyen durumlarda eşya sahibi ya da temsilcisi tarafından sözlü olarak yetkili gümrük idaresine bildirimde bulunulması ile yapılır. Gümrük Yönetmeliğinin 169.maddesinde bu beyan türünün şartları belirlenmiştir ve bu şartlar beyana tabi

eşyanın ticari nitelikte olup olmamasına göre farklılık arz etmektedir. Örneğin bu beyannamenin uygulanması için ticari nitelikte olmayan yolcu beraberliği eşya için eşyanın için değeri belirlenmemişken⁷⁰; ticari niteliklerdeki eşyalar için bu değeri 1000 Euro'yu aşmaması gerekmektedir.

Beyanname türlerinden *herhangi bir tasarruf yoluyla* beyan yapılması sınırsız türde beyanname oluşturulmasına olanak tanımamaktadır. Belirttiğimiz üzere beyannamelerin verilmesi usulünde esas olan yazılı usuldür diğer beyan türleri istisnai olarak uygulanır. Bahsettiğimiz beyan türünde de Gümrük Yönetmeliğinin 175. ile 179. Maddeleri arasında uygulanabilmesi şartlara bağlanmıştır. Bu kapsamda herhangi bir tasarruf yoluyla beyanın beyanname kapsamında değerlendirilmesi için öncelikle diğer beyan türleri ile eşyanın beyan edilememesi gerekmektedir. Ayrıca beyanname kapsamındaki eşya da sınırlı olarak belirtilmiştir. Buna göre bu beyanname türünün konusunu yolcu beraberinde getirilen ve ticari faaliyete konu oluşturmayan eşya ile Türkiye Gümrük Bölgesinde faaliyette bulunan çiftçilerin komşu ülke mülklerinde bulunan arazilerinden getirilen ve Türkiye Gümrük Bölgesindeki mülklerinde tohum, gübre olarak toprak işlenmesi amacıyla kullanılan ürünler oluşturabilecek ve serbest dolaşıma girişi mümkün olacaktır. Benzer şekilde ihracat beyannamesinin diğer beyanname türleri ile yapılamayan ticari nitelikte olmayan herhangi bir ihracat vergisine tabi olmayan eşya da bu beyanname kapsamında ihracat edilebilecektir. Bu beyannamenin yapılabilmesi usulü de sınırlı olarak düzenlenmiştir. Şöyle ki Gümrük Yönetmeliğinin 178.maddesine göre iki hat sisteminin uygulandığı gümrük idarelerinde beyana tabi eşyanın olmadığının bildirilmesi veya yeşil hattan eşyanın geçirilmesi hali ya da hat sisteminin çalıştırılmadığı bir gümrük idaresinden beyanda bulunulmadan eşyanın geçirilmesi hali *herhangi bir tasarruf* olarak tanımlanmıştır.

2. Gümrük Beyannamesi Tescil Süreci

Yukarıda belirtilen usullerde gümrük beyannamesi oluşturulduktan sonra beyannamenin tescili ve eşyanın muayene işlemleri başlayacaktır. Beyannamenin

⁷⁰ Değeri 430 Euro'yu aşmayan eşya için muafiyet tanınmaktadır, fakat sözlü beyan uygulanmasına dair Gümrük Yönetmeliğinin 169.maddesinde bir sınır belirlenmemiştir.

verilmesinin gümrük işlemlerinin merkezinde bulunan gümrük rejimlerinden eşyanın hangisine tabi olacağını beyan edilmesi olduğu kanunda belirtilmektedir.

Beyan işlemleri beyan sahibi olarak kabul edilen beyannameyi imzalayan kişi tarafından gerçekleştirilir.⁷¹ Gümrük Kanunun 5.maddesi gereği gümrük işlemleri için temsilci atanabilmektedir. Beyan işlemleri de bu doğrultu da doğrudan veya dolaylı temsilci vasıtasıyla gerçekleştirilebilir. Gümrük Kanunun 5.maddesinde belirtildiği üzere doğrudan temsil halinde temsilci temsilcisi olduğu kişi adına ve yine o kişi hesabına hareket eder. Dolaylı temsilde ise temsilci kendi adına fakat temsilcisi olduğu kişi adına hareket edecektir. Bu kişiler gümrük müşavirleridir. Beyannameyi imzalayan kişiler beyannamedeki bilgilerin doğruluğunu taahhüt ederler dolayısıyla idari yaptırımlar ve beyan edilen rejim yükümlülükleri anlamında sorumludurlar. Temsil durumunda ise dolaylı temsilci sıfatındaki gümrük müşaviri bu sorumlulukları yüklenir, doğrudan temsilde ise sorumlu temsilcisi oluna kişi yani eşya sahibidir.

Gümrük Kanunun 60.maddesinin beşinci fıkrasında yer alan düzenlemeye göre fıkra da sayılı kurumlarca resmi yazının gönderilmesi halinde bu yazılar beyanname sayılacak ve bu eşyalar için beyanname aranmayacaktır.

Daha önce de belirtildiği üzere geçici depolanan eşya statüsünde bulunan eşya özet beyan verilmesinden itibaren deniz yoluyla gelen eşya için 45 gün, diğer yollarla gelen eşya için ise 20 gün içinde gümrükçe onaylanmış bir işleme tabi tutulması gerekmektedir. Dolayısıyla gümrük beyannamesinin amacı da gümrükçe onaylanmış bir işlem olan eşyanın gümrük rejimlerine tabi tutulması olduğu için gümrük beyannamesi de bu süreler içinde verilmesi ve işlemlerin bitirilmesi gerekmektedir. Gümrük Kanunun 50.maddesinde ve Gümrük Yönetmeliğinin 76.maddesinde belirtildiği üzere eşyaya ilişkin olarak adli ya da idari takibat vuku bulması durumunda bahsi geçen süreler işlemeyecektir. Ayrıca mevzuat gereği eşyanın gümrük onaylanmış bir işlem ve kullanıma tabi tutulabilmesi için uygunluk belgesi, ithal lisansı, izin gibi belgelerin ibrazı ön görülmüş ise bu belgelerin sağlanması ve ibraz edilmesi için geçen süreler de belirtilen sürelerin işlemlerini durduracaktır. Bu sürelere itibar edilmezse eşya için tasfiye süreci başlayacaktır. Yine Yönetmeliğin 76.maddesinin ikinci fıkrasında belirtildiği üzere ihale ilanı yapılmadan ya da tasfiye

⁷¹ Beyan Doğrudan eşya sahiplerince ya da temsilcileri aracılığıyla yapılır. Arzova, s.127.

yöntemlerinden perakende satış veya eşyanın tahsisine karar verilmeden önce bu süreleri durduracak durumların olduğu iddiası ile iptal başvurusu yapılabilir eğer bu iddialar yerinde görülürse beyanname süresinde yapılmış kabul edilecektir.

Beyannamenin gümrük rejim hükümleri açısından hüküm ifade edebilmesi için gümrük idaresince beyannamenin kayıt altına alınması *tescil işlemini* oluşturmaktadır.⁷² Beyannamenin tescilli Gümrük Kanunun 61.maddesinde şöyle tanımlanmıştır: “*Tescil işlemi, beyana ilişkin bilgilerin yerel alan ağı veya geniş alan ağı üzerinden gümrük bilgisayar sistemine girilerek sistem tarafından tescil tarihi ve sayısı verilmesini ya da beyanname veya beyanname hükmündeki belgenin üzerine mühür vurularak, sıra numarası ile tarih konulması ve bu beyannameye ait bilgilerin tescil defterine yazılmasını ifade eder.*” Bu aşamadan sonra beyanname BİLGE sistemi tarafından muayene memuruna havale edilir. Daha önce ayrı ayrı işlemler olan ve tescil işlemleri bu sistem ile yek olarak yürütülmekte ve muayene memuruna eşyanın hangi hatta tabi olacağı da bildirilmektedir.⁷³ Beyannamenin tescili ile beyanname artık bağlayıcı nitelik taşır hale gelmiş sonucunda ise beyannamede değişiklik yapmak veya iptal etmek Kanunda belirtilen şartlarda mümkün hale gelmiştir.⁷⁴ Aksi belirtilmedikçe gümrük işlemlerinde beyannamenin tescil tarihi esas alınacaktır. Beyannamenin tescil edilmesi ile beyanname beyan sahibi adına gümrük vergileri ve idari para cezaları açısından bağlayıcı bir taahhüt niteliği taşıyacaktır.

Beyannamenin tescilin ardından beyannamedeki bilgilerin kontrol edilmesi aşaması olan muayene işlemleri başlayacaktır.

3. Muayene İşlemleri ve Beyannamenin Kapatılması

Gümrük Kanunun 65.maddesinde belirtildiği üzere beyanın tescil edilmesi ile gümrük idareleri beyannamenin doğruluğunun kontrolü amacıyla ekli belgelerini kontrol edebilir ve beyannamenin doğrulunu kanıtlayan belgeleri isteyebilir. Maddenin devamında gümrük idarelerini eşyayı muayene edebileceği ve örnek

⁷² Gümrük idaresine ibraz edilen beyannameler tarih ve sıra numarası verilerek tescil edilir, Tescil tarihi gümrük yükümlülüğü ve rejim hükümleri için önem arz etmektedir. Saygılıoğlu ve Akçin, s. 341.

⁷³ Bahsedilen dönüşüm gümrük idaresinin (Belirtilen tarihte Gümrük ve Ticaret Bakanlığı müsteşar onayı) 16.05.2017 tarih ve 24991587 sayılı onay işlemi ile başlamıştır.

⁷⁴ Beyannamede değişiklik yapılması veya beyanın iptal edilmesi şartları Gümrük Kanunun 63. ve 64.maddelerinde; Gümrük Yönetmeliğinin 121. ila 129.maddeleri arasında düzenlenmiştir.

alabileceği de düzenlenmiştir. Bu ifadelerden yola çıkarak beyannamenin kontrolü belge üzerinde ve fiziki muayene olmak üzere iki biçimde yapılabilmektedir. Beyannamenin kontrol biçimi bilgisayar sistemi tarafından risk⁷⁵ kontrolü kıstaslarına göre belirlenecektir. Buna göre muayenenin türü *kırmızı, sarı, mavi, yeşil* olmak üzere dört hat şeklinde yapılır hattın gerekliliğine göre sadece belge kontrolü ya da fiziki muayene ile birlikte yapılır. Gümrük Yönetmeliğinde düzenlenen bu kavramlardan

- Kırmızı hat ile eşyanın fiziki muayenesi ile belge kontrolünün birlikte yapılması gerektiği;
- Sarı hat ile sadece belge kontrolünün yeterli olduğu,
- Mavi hat ile eşya veya ilgili belgelerin sonradan kontrol edilmesi gerektiği;
- Yeşil hat ile belge ve fiziki muayenenin gerekli görülmediği ifade edilmektedir.

Uygulanan kontrol sistemi sonucunda herhangi olumsuz bir durum ile karşılaşılmazsa beyanname üzerine uygulanan muayene sistemi belirtilerek *uygundur* şerhi düşülüp beyanname imzalanarak bilgisayar sisteminde onay verilir.

Beyannamenin kabulü ve muayene işlemlerinin olumlu sonuçlanmasının ardından eşyanın tabi tutulacağı rejime göre farklılık arz etmekle beraber serbest dolaşıma giriş rejiminde eşya teslim edilmesiyle beyanname kapatılır. Eşyanın teslimi ancak tabi tutulduğu rejim hükümleri doğrultusunda yükümlülükleri yerine getirmesi şartıyla mümkündür. Ayrıca gümrük mali yükümlülükleri sona erinceye veya teminata bağlanıncaya kadar eşya yine teslim edilmeyecektir aksi durumda yani bir şekilde eşyanın teslim edilmesi beyannamenin kapatıldığı anlamına gelmez. Başka bir deyişle işlemlerin sonunda eşya gümrük gözetimi statüsündeki eşyadan serbest dolaşımda bulunan eşya statüsüne kavuşuncaya kadar ya da eşya fiilen ihraç edilinceye kadar beyanname kapatılmayacaktır.

Beyanname doğrultusunda eşyanın tabi olacağı gümrük rejimleri ile getirilen yükümlülükler bir sonraki bölümde incelenecektir.

⁷⁵ Gümrük Kanunun 3.maddesinin yirmi dördüncü ve yirmi beşinci fıkralarında risk ve risk analizi kavramları tanımlanmıştır. Eşyadan kaynaklı olarak “*Ulusal ya da uluslararası düzeyde alınmış önlemlerin doğru bir şekilde uygulanmasını engelleyen, Ülkenin mali çıkarlarını tehlikeye düşüren, Ülkenin güvenlik ve emniyetine, kamu güvenliği ve kamu sağlığına, çevreye veya tüketicilere yönelik tehdit oluşturan bir olayın ortaya çıkma ihtimali*” risk kavramını ifade etmektedir.

C. Gümrük Rejimleri

Yukarıda da değinildiği üzere Türkiye Gümrük Bölgesine getirilen eşya gümrükçe onaylanmış bir işleme veya kullanıma tabi tutulmak zorundadır. Bu eşyanın tabi tutulabileceği bu işlemlerden biri de gümrük rejimidir. Gümrük Kanunun 3.maddesinin on beşinci fıkrasında sekiz gümrük rejimi ön görülmüş olup her gümrük rejimine kendine has kurallar tanınmıştır. Fakat Gümrük Kanununda geniş bir yer tutan gümrük rejimi konusunda bir tanımlama yapılmamıştır. Doktrinde gümrük rejimleri için “*Bir ülkede belirli bir zamanda uygulanan gümrük sitemini belirleyen kanun, kararname, tüzük, yönetmelik ve tebliğ gibi yasal düzenlemeler ile gümrüklerle bunlara ait usul ve esasların tümü gümrük rejimini oluşturur.*”⁷⁶ tanımı yapılmaktadır. Öz olarak ise eşyanın gümrük bölgesine getirilmesindeki usuller ve şartların tamamı gümrük rejimini oluşturur.⁷⁷ Gümrük rejimlerinin amacının kesin olarak serbest dolaşıma girmeyen eşyanın dolaşımın kolaylaştırmak ve ülke ekonomisine de bu sayede fayda sağlamak olduğu dile getirilmektedir.⁷⁸ Eşyaya gümrük rejimlerinden hangisinin uygulanacağı gümrük beyannamesinde talep edilmesiyle kararlaştırılır.

Gümrük rejimleri temelde ikili bir tasnife tabi tutulmuştur. Eşyanın gümrük gözetim ve denetimi altında katma değer kazandırılması ya da üretim sürecinde yer almasına göre ekonomik etkili ve ekonomik etkili olmayan rejimler olarak ikiye ayrılmaktaydı. Fakat Gümrük Kanunda 5911 sayılı kanun ile değişiklik yapılmasıyla bu ayırım literatürden kaldırılmış onun yerine muafiyet içermeyen ve şartlı muafiyet içeren gümrük rejimi tasnifi getirilmiştir. Bu ayırımın temelinde ise rejimin mali sorumluluğu esas alınmış ve rejim kapsamındaki eşyadan kaynaklanan mali yükümlüklerin hepsi karşılanıyorsa muafiyet içermeyen gümrük rejimi, aksine mali yükümlükler belirli şartlar altında muafiyete tabi ise buna da şartlı muafiyet gümrük rejimleri olarak değerlendirilmektedir. Gümrük gözetim ve denetimi altında eşyaya dair değişiklikler, üretim veya katma değer katan işlemler yapılıp yapılmaması bu tasnifin temel mantığını oluşturmaktadır. Dolayısıyla gümrük gözetim ve denetiminden

⁷⁶ Tuncer, s.351.

⁷⁷ Abdullah Ok, **Türk Hukukunda Gümrük Vergileri ve Cezaları**, (Yayınlanmamış Doktora Tezi), Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Konya, 2016, s.10.

⁷⁸ Hulusi Sidal, **Gümrük Politikası Mevzuatı ve Tatbikatı**, Berksoy Matbaası, İstanbul,1966, s.219.

çıkan eşya ile gümrük gözetiminde işlem altına alınan eşya olarak değerlendirmek gerekmektedir.

1. Muafiyet İçermeyen Gümrük Rejimleri

Muafiyet içermeyen gümrük rejimleri nihayete erdiği eşya gümrük gözetim ve denetiminden çıkacaktır dolayısıyla rejim sonunda eşyanın yukarıda genel tanımlarda belirttiğimiz üzere statüsü gümrük gözetiminde olmayan eşya olarak inşa edilecektir. Bu durum iki yolla mümkündür ya eşya serbest dolaşımda bulunan eşya olarak Türkiye Gümrük Bölgesinde bulunacaktır ya da ihracat rejim hükümlerince eşya Türkiye Gümrük Bölgesini terk etmesi suretiyle gerçekleşecektir.

a. Serbest Dolaşıma Giriş Gümrük Rejimi

Gümrük Kanunun 74.maddesinde tanımlanan rejim Gümrük işlemleri denilince akla gelen ithalat ve ihracat işlemlerinden ithalat kast edilmektedir. *İthalatın* kelime anlamı “*Başka bir ülkeden mal getirme veya satın alma, dış alım*”dır.⁷⁹ Doktrindeki tanıma göre ise ülke içinde üretilmediği için ya da yurt dışından getirilmesinin daha makul olduğu mal veya hizmetin mali yükümlülükleri yerine getirilerek ve bedeli ihracatçıya ödenmesini müteakip hukuka uygun olarak yurda sokulması işlemidir.⁸⁰ Yukarıda anlatıldığı üzere gümrük işlemleri özet beyan ile başlayıp beyannamenin kapatılması ile biten süreçtir. İthalat da bu anlamda sadece eşyaya dair vergilerin ödenmesi değil, öncesi ve sonrasıyla mevzuat ile adım adım belirlenmiş merkezinde gümrüğün bulunduğu bir süreçtir.⁸¹ Anlatılanlar ışığında serbest dolaşıma giriş rejimine ithalat rejimi denilebilecektir.⁸² Kanundaki tanımda rejim, bir eşyanın serbest dolaşıma girebilmesi için hangi şartların yerine getirilmesi gerektiğinin belirtilmesi yoluyla yapılmıştır. Buna göre eşyanın serbest dolaşıma girişi için vergilerinin ödenmesi, ticaret politikası önlemlerinin uygulanması ve diğer

⁷⁹ Büyük Türkçe Sözlük, TDK. (http://www.tdk.gov.tr/index.php?option=com_bts&view=bts) (E.T: 20.05.2019)

⁸⁰ Arzova, s.3.

⁸¹ Arzova, s.3.

⁸² Tuncer, s.357.

işlemlerinin yapılması gerekmektedir. Kısacası eşyanın gümrük mevzuatı gereği mali yükümlülükleri yerine getirilerek gümrük işlemlerini sonlandırılması gerekmektedir. İthal yasak eşyanın bu rejim kapsamında serbest dolaşıma girmesi doğal olarak mümkün değildir. Kaçakçılıkla Mücadele Kanunun 3.maddesinin yedinci fıkrası gereği ithali yasak eşyanın ülkeye sokulması suç olarak düzenlenmiştir. Ayrıca bir eşya genel düzenleyici işlemle de yasaklanabilir bu eşyanın ülkeye sokulması ise kabahat olarak düzenlenmiştir. Bununla birlikte bazı eşyaların ithali belirli kurumların tekeline bırakılabilir.⁸³ Bahsedilen kurumların dışındaki kurumlar bu eşyaları ithal edemeyeceklerdir. Bunlara ek olarak bazı eşyanın ithali de izne bağlı olabilmektedir. Bu ürünler Ekonomi Bakanlığı tarafından yayımlanacak *ithalat tebliğleri* ile *ürün güvenliği ve denetimi tebliğleri* ile belirlenmektedir.⁸⁴

Yukarıda açıklanan bilgiler ışığında ithali yasak olmayan eşya, ithal edilmesi lisansa, şarta bağlı ise bu izinlerin alınmasıyla ve ithali bir kurumun tekeline olmamak kaydıyla özel hukuk kişilerince ithal edilerek serbest dolaşıma alınabilecektir.

Gümrük Kanunun 78.maddesinde belirtildiği üzere gümrük statüsü serbest dolaşımda bulunan eşya, serbest dolaşıma girişi masadıyla gerçekleştirilen beyannamenin iptal edilmesi ile bu statüsünü kaybedecektir.

b. İhracat Gümrük Rejimi

Gümrük Kanunun 150.maddesi ve devamında düzenlenen ihracat gümrük rejiminin kanuni tanımı ise şöyledir; Türkiye Gümrük Bölgesinde serbest dolaşımda bulunan eşyanın Gümrük Bölgesinin dışına çıkarılması amacıyla gerçekleştirilecek

⁸³ Örneğin Ticaret Bakanlığının 2019/2 sayılı tebliği (RG: 29.12.2018 T. 30640 S. (2.mükerrer)) gereği harp silahları ile bunların aksam ve parçalarının “*Milli Savunma Bakanlığı, Ticaret Bakanlığı Gümrükler Muhafaza Genel Müdürlüğü, Jandarma Genel Komutanlığı, Sahil Güvenlik Komutanlığı, Milli İstihbarat Teşkilatı Başkanlığı ve Emniyet Genel Müdürlüğü tarafından veya bu kuruluşlarca yetki verilen kurum ve kuruluşlarca ithal edilebilir.*”

⁸⁴ Örneğin karayolu taşıt araçlarının ithali Sanayi ve Teknoloji Bakanlığının uygun görmesi ile mümkündür. (<https://ggm.ticaret.gov.tr/sikca-sorulan-sorular/ticari/ithalat>) (E.T: 20.05.2019) Anlatılanlar neticesinde serbest dolaşıma girecek eşya, ithali kanun veya düzenleyici işlemler yasaklanmış eşya, İthal edilmesi belirli kurumların tekeline bırakılan eşya, ithal edilebilmesi belirli kurumların iznine tabi eşya olarak tasnif edilebilir. Bkz: Abdullah Takım, İlyas Kays İmamoğlu, Yücel Naktiyok, **Dış Ticaret İşlemleri (Kavram, Teori, Politika Ve Uygulama)**, Ekin Yayınevi, Bursa,2018, s.528.

işlemlerin düzenlendiği rejimdir. İhracat, ise hukuka uygun olarak yurt dışına eşya, değer satmak maksadıyla yapılan ticari işlemdir.⁸⁵ İhracat rejimi yukarıda anlatılan gümrük işlemlerinden farklı olarak işlemlerde bir aktör daha barındırmaktadır o da ihracatçı birlikleridir. Bu anlamda ihracat işlemleri üretici/ihracatçı firma, ihracatçı birlikleri ve gümrükten oluşan üçayaklı bir sistemdir.⁸⁶ İhracat birliklerinin bu işlemlerde ki yetki ve görevleri 5910 sayılı *Türkiye İhracatçılar Meclisi İle İhracatçı Birliklerinin Kuruluş Ve Görevleri Hakkında Kanun*'dan kaynaklanmaktadır. İhracat Yönetmeliği'nin⁸⁷ 5.maddesinde belirtildiği üzere ihracat işleminin başlatılabilmesi ihracat birliklerine onaylatılmış gümrük – ihracat – beyannamelerinin gümrük idaresine başvurularıyla mümkündür. Yine aynı Yönetmeliğin 4.maddesinde yer alan tanımlar başlığında başlamış işlem, gümrük beyannamesinin ihracatçı birlikleri genel sekreterliğine onaylatılması ile mümkün olduğu yer almaktadır. İhracat Yönetmeliğinin 4.maddesinde (d) fıkrasında ihracat, eşyanın yürürlükteki mevzuata uygun olarak Türkiye Gümrük Bölgesi dışına çıkarılması yahut Ticaret Bakanlığı – Gümrükler Genel Müdürlüğü – tarafından eşyanın yurt dışına çıkarılması yerine belirlenecek çeşitli işlemleri ifade etmektedir. Uluslararası anlaşmalar ya da ikili sözleşmelerce sürece yahut mevzuatımızda aksi belirtilmediği sürece her türlü eşyanın ihraç edilebilmesi ilke olarak benimsenmiştir.⁸⁸

Gümrük Kanunun 151.maddesinde yer alan düzenleme gereği ihracata konu eşya beyannamenin tescili esnasında haiz olduğu nitelik ve durumunu gümrük kontrolünden çıkıncaya kadar korumalı ve Türkiye Gümrük Bölgesini de bu haliyle terk etmesiyle fiilen ihraç⁸⁹ edilmiş olacaktır.

Anlatılanlar doğrultusunda ihracat rejim süreci şöyledir; üretici veya ihracat firmasınınca ihracatçı birliklerinden beyannamenin onaylanmasını müteakip beyanname

⁸⁵ Saygılıoğlu ve Akçin, s. 394. Selen, s.79.

⁸⁶ Serdar Pirtini ve Mehmet Melemen, *İhracat Uygulamaları*, Türkmen Kitapevi, İstanbul, 2004, s.21.

⁸⁷ 06.06.2006 T. 26190 S. RG.

⁸⁸ Tuncer, s.365.

⁸⁹ **Gümrük Yönetmeliği Madde 416:** hükümde fiili ihracat şöyle tanımlanmıştır: “(1) Eşyanın Türkiye Gümrük Bölgesini terk ettiği tarih; (a) Kara ve demir yoluyla çıkışlarda, gümrük idaresince çıkış işlemleri tamamlanıp kara sınırından yabancı bir ülkeye fiilen çıktığı veya serbest bölgeye fiilen girdiği, (b) Deniz ve hava yoluyla çıkışlarda, eşyanın yüklendiği deniz veya hava taşıtının hareket ettiği, (c) Dış seferde bulunan ya da dış sefere çıkacak olan deniz ve hava taşıtlarına 418 ve 476 ila 482 nci maddeler çerçevesinde yapılacak teslimlerde eşyanın teslim edildiği, tarih olarak kabul edilir.”

gümrük idaresine⁹⁰ havale edilir. Onaylanan beyannamenin muhtevastaki eşya onay tarihinden itibaren 30 gün içinde gümrüğe sunulmalıdır.⁹¹ Beyanname ile gümrük işlemleri başlatılan eşya Türkiye Gümrük Bölgesinden çıkıncaya kadar gümrük gözetimindedir.⁹² Gümrük Yönetmeliğinin 417.maddesinde bundan sonraki süreç ise şu şekilde düzenlenmiştir, ihracat rejimi kapsamında gümrüğe sunulan eşya geçici depolama yerlerinden bir ay, – *gümrük idaresince üç aya kadar ek süre verilebilir* – içinde çıkartılmalıdır. Bu süre içerisinde eşyaya dair işlem yapılmaması halinde gümrük idaresi tarafından yapılacak tebliği müteakip otuz gün içinde eşyanın geçici depolama alanından çıkarılmalıdır. Yükümlülüğün yerine getirilmemesi halinde ilgili eşyanın gümrüğe terk edilmiş kabul edileceği ilgiliye tebliğ edilecektir. Geçici depolama alanından fiili ihracatın gerçekleştirilmesi ile iki ay içinde ihracat beyannamesi kapatılmalıdır.

2. Şartlı Muafiyet Düzenlemeleri ve Ekonomik Etkili Gümrük Rejimleri

Gümrük rejimlerinin temelde ikili bir ayrıma tutulmasının sebebinin gümrük gözetimi altında eşyaya katma değer kazandıracak işlem yapıp yapılmaması olduğunu yukarıda belirtmiştik. Bu ayrımdan yola çıkarak bu başlık altında inceleyeceğimiz gümrük rejimlerini farklı kılacak olan eşyaya katma değer katılması gümrük idaresinin bilgisi ve kontrolü altında idarenin izniyle gerçekleşmesi ve gümrük mevzuatınca bu rejimler kapsamında belirlenecek olan şartların sağlanması ile gümrük vergisinden muafiyet ve istisna sağlanmasıdır.⁹³

⁹⁰ Gümrük Kanunun 150.maddesi ikinci fıkrası “Türkiye Gümrük Bölgesinden ihraç edilecek eşya, ihracata ilişkin gümrük beyannamesi ile yetkili gümrük idaresine beyan edilir.” hükmü gereği yetkili gümrük idaresi kastedilmektedir.

⁹¹ **İhracat Yönetmeliği 7.madde üçüncü fıkra.**

⁹² Selen, s.80.

⁹³ Ali Nural, **Açıklamalı 4458 Sayılı Gümrük Kanunu**, Yeni Gümrük ve Ticaret Müfettişleri Derneği İktisadi İşletmesi Yayın No: 2 (33), Ankara, 2015, ss. 269, 270.

a. Dahilde İşleme Gümrük Rejimi

Türkiye'nin 1995 yılında Dünya Ticaret Örgütüne üye olmuş 1 Ocak 2016 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere de Avrupa Birliği gümrük birliği anlaşmasını imzalamıştır. Bu gelişmeler neticesinde Avrupa Birliği mevzuatına uyum sürecine girilmiş ve ihracat teşviki mevzuatının yerine dahilde işleme rejimi ihdas edilmiştir.⁹⁴ Gümrük Kanunun 108.maddesi ve devamında düzenlenen bu gümrük rejimi ile eşyanın ithal edilerek başa bir eşyaya dönüştürülmesi ya da başka bir eşyanın üretiminde kullanılmasından sonra ithal edilmesi kastedilir.⁹⁵ Bu rejim ile ihracatçı firmalara vergisiz fonsuz yurt dışından hammadde sağlanmaktadır.⁹⁶ Doğaldır ki bu rejimde üretici mali sorumluluktan muaf olduğu için sermaye yapısı güçlenecektir; dolayısıyla ekonomik etkisi bulunmaktadır. Kanunun 108.maddesinde *şartlı muafiyet sistemi* ve *geri ödeme sistemi* olmak üzere iki farklı işlemle tanımlanmıştır.⁹⁷ Bu ayrım gümrük rejimi kapsamındaki eşyanın serbest dolaşımında olup olmasından dolayısıyla eşyadan kaynaklı gümrük vergilerinin tahsil edilip edilmediğinden kaynaklıdır. Şöyle ki kanuna göre şartlı muafiyet sistemi, serbest dolaşımında olmayan eşyanın gümrük vergilerinden ve ticaret politikası önlemlerinden müstesna olarak fakat eşyadan kaynaklı mali yükümlülükler teminata bağlanmak suretiyle işlem görmüş ürünlerin üretiminde kullanılmasından sonra ihraç edilmek üzere geçici olarak ithal edilmesidir. Gümrük Kanununun 117.maddesinde belirtildiği üzere geri ödeme sistemi ise serbest dolaşımında bulunan eşyanın işlem görmüş ürünlerin üretiminde kullanılmasına müteakip ihracının gerçekleşmesiyle bahsi geçen eşyanın serbest dolaşıma girmesi sürecinde tahsili yapılmış bulunan gümrük vergileri iade edilecektir.⁹⁸ Görüleceği

⁹⁴ Abdullah Takım ve Ş. Mustafa Ersungur, “Dahilde İşleme Rejimi: İhracat Ve İthalat Üzerindeki Etkisi”, **Atatürk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi**, Cilt: 24, Sayı: 2, 2010, s.292.

⁹⁵ Ok, s.19

⁹⁶ Dölek, s.234.

⁹⁷ Gümrük Kanunun 108.maddesinin gerekçesinde dahilde işleme rejiminden şöyle bahsedilmektedir: “gümrük bölgesine getirilen ve işlendikten sonra tekrar ihraç edilecek eşyadan, ithalat vergileri aranmayacak ve söz konusu eşya ticaret politikası önlemlerine tabi tutulmayacaktır. Aynı şekilde, bir işleme faaliyeti sonucunda işlem görmüş ürün olarak ihraç edildiği takdirde, kendilerine uygulanan ithalat vergilerinin geri verilmesi veya kaldırılması suretiyle serbest dolaşıma giren eşya, dahilde bir veya daha fazla işleme tabi tutulabilecektir.”

⁹⁸ **Gümrük Kanunu Madde 117:** hükmünde geri ödeme sistemine konu olamayacak eşya şöyle belirtilmektedir: “Geri ödeme sisteminden her eşya yararlanabilir. Ancak, serbest dolaşıma giriş beyannamesinin tescili sırasında;

a) İthalat miktar kısıtlamasına tabi olan,

b) Kota kapsamında tarife önlemleri uygulanan,

üzere dâhilde işleme rejimi kapsamında serbest dolaşımda olmayan eşyadan gümrük vergileri tahsil edilmeyip muafiyet tanınıyorsa şartlı muafiyet sistemine eğer eşya serbest dolaşımda bulunan ve vergileri tahsil edilmiş eşya ise eşyanın ihracını müteakip vergilerinin iade edilmesi geri ödeme sistemine vücut verecektir.

Dahilde işleme rejimi ile eşya Türkiye Gümrük Bölgesinde işlenip ihraç edilmektedir. Eşyanın *işleme faaliyetleri* Gümrük Kanunun 108.maddesinin üçüncü fıkrasında tanımlanmıştır. Buna göre eşyanın montajı, kurulması birleştirilmesi gibi özüne ilişkin olmamakla birlikte başka eşyaya birleştirilmesi amacıyla işlem yapılması bu kapsamdadır. Yine eşyanın işlenmesi ya da tamir edilmesi ve tüketilen bir eşya da işlem görecekt eşyada bulunmasa dahi bu eşyanın üretiminde kullanılan önceden belirlenmiş bazı eşyanın kullanılması işlemlerini ifade etmektedir. Buna göre rejim kapsamında şartlı muafiyet ancak sadece ihraç edilecek eşyanın üretiminde kullanılmalıdır. Fakat işletme malzemesi niteliğinde olan ve eşyanın üretiminde kullanılmış olsa da eşyanın mütemmim cüzü niteliğinde olmayan eşyalar mali muafiyetlerden yararlanamayacaktır.⁹⁹ Örneğin metal çubukların işlenerek makine parçalarına dönüştürüldüğü torna tezgâhlarında kullanılan elmas uçlar bu kapsamda muafiyete sahip olamayacaktır. Çünkü torna tezgâhı için kullanılacak malzemeler işletme malzemesi niteliğindedir.

Gümrük Kanunun 108.maddesinin dördüncü ve sekizinci fıkraları arasında dâhilde işleme rejimine dair tanımlar yapılmıştır. Buna göre *eşdeğer eşya* kavramına değinmek gerekmektedir. Yukarıda belirtildiği üzere dahilde işleme rejimi kapsamındaki eşya geri ödeme sisteminde serbest dolaşımda bulunan eşya olabilmekte ve rejim kapsamında ithali gerçekleştiğinde gümrük vergileri iade edilmektedir. Eş değer eşya ise kanuni tanımına göre, “*işlem görmüş ürünlerin imali için ithal eşyasının yerine kullanılan serbest dolaşımda bulunan eşyayı*” ifade etmektedir. Dahilde işleme rejimi neticesinde ihraç edilecek eşdeğer eşya ithal eşya gibi değerlendirilecektir.¹⁰⁰ Eşdeğer eşya ikamesi olduğu ithal eşya ile aynı özelliklerde ve niteliklerde olmalıdır. Fakat Gümrük Kanunun 109.maddesinin ikinci fıkrasında yer alan düzenlemede

c) Tarım politikası çerçevesinde ithalat veya ihracat lisansı veya sertifikası ibrazını gerektiren,

d) İşlem görmüş ürün için ihracat iadesi veya vergisi mevcut, eşya için geri ödeme sistemi uygulanmaz.”

⁹⁹ Cahit Gökçelik, **Gümrük Bilgisi 1: Gümrük Rejimleri**, Ayrıntı Basımevi, Ankara, 2005,s 77-78.

¹⁰⁰ Gökçelik, s.68.

belirtildiği üzere, özel durumlarda eşdeğer eşya, ithal edilmiş eşyadan daha kaliteli ya da ileri bir imalat safhasında olan eşya olabilir.

Dahilde işleme rejimi dahilde işleme izin belgesine haiz kişilerce uygulanabilir. Dahilde işleme rejimi için iki tür izinden bahsedilebilir. Dahilde İşleme Rejimi Tebliğine¹⁰¹ göre bu durum *dahilde işleme izin belgesi* ve *dahilde işleme izni* olarak düzenlenmektedir. Doktrinde¹⁰² ise dahilde işleme faaliyet izni ve rejim kapsamında ithal eşyanın Türkiye Gümrük Bölgesine getirme izni olarak ifade edilmektedir. Dahilde işleme izin belgesi Ticaret Bakanlığı İhracat Genel Müdürlüğü¹⁰³ tarafından düzenlenen işlendikten sonra ihraç edilecek eşyanın ithal edilmesinde bir takım mali muafiyetlere olanak sağlayan belgeyi ifade etmektedir. Bununla birlikte bu rejimin yürütme ve kontrol yetkisi ise Ticaret Bakanlığı Gümrükler Genel Müdürlüğünde olup ithal edilecek eşyaya dair izinlere ise gümrük idareleri vermektedir. Mevzubahis bu izne ise de Türkiye Gümrük Bölgesine getirme izni denilmektedir.¹⁰⁴ Özetle ilk kavram dahilde işleme faaliyeti yeterliliğine dair olup firmanın bu işlemleri yapabilecek kapasitesine kabiliyetine sahipse verilmektedir. İkinci kavram ise verilen bu izin doğrultusunda eşyanın muafiyetli olarak ithal edilebilmesi için gümrük idaresince verilen izni anlatmaktadır. Gümrük Kanunun 80. ve 110.maddesinde belirlenen esaslara göre dahilse işleme izni verilecektir. Buna göre ise dahilde işleme izni Türkiye Gümrük Bölgesinde yerleşik kişilere verilebilmektedir.¹⁰⁵ Ticari nitelikte olmamak kaydıyla Türkiye Gümrük Bölgesinde yerleşik olmayan kişilere de izin verilebilmektedir. İzni verilmesindeki kriterler 2006/12 sayılı tebliğ ile Gümrük Yönetmeliğinin 57 nolu ekinde ayrıntılı olarak belirtilmektedir.

¹⁰¹ Ticaret Bakanlığı (703 sayılı Kanun Hükmünde Kararname öncesinde Ekonomi Bakanlığı) 2006/12 sayılı Dahilde İşleme Rejimi Tebliği. 20.12.2006 T. 26382 S. RG.

¹⁰² Gökçelik, s.89. İzin belgesi alım süreci dair ayrıntılı bilgi için bkz: Aysuda Meryem Baysal, **Dahilde İşleme Rejimi'nin Türkiye ve Avrupa Birliği'ndeki Uygulaması ve Ekonomik Etkileri**, Gümrük Uzmanlık Tezi, Ankara 2008, s. 44.

¹⁰³ Ticaret Bakanlığı (703 sayılı Kanun Hükmünde Kararname öncesinde Ekonomi Bakanlığı Dış Ticaret Müsteşarlığı) 2005/1 sayılı Dahilde işleme Tebliği ile bazı eşyalara dahilde işleme faaliyet iznini gümrük idareleri verebilmektedir. 27.01.2005 T. 25709 S. RG.

¹⁰⁴ 703 sayılı Kanun Hükmünde Kararname ile Gümrük ve Ticaret Bakanlığı ile Ekonomi Bakanlığı birleştirilmiş ayrıca müsteşarlıklar mülga edilerek Ticaret Bakanlığı olarak inşa edilmiştir. Bu değişiklik yapılmadan önce dahilde işleme faaliyet izni Ticaret Bakanlığı Dış Ticaret Müsteşarlığı tarafından; eşyanın Türkiye Gümrük Bölgesine ithal edilmesi izni ise Gümrük ve Ticaret Bakanlığı tarafından verilmekteydi.

¹⁰⁵ Türkiye Gümrük Bölgesinde yerleşik kişi için bakınız: yukarıda, Türkiye Cumhuriyeti Gümrük Bölgesi ve Bu Bölgede Yerleşik Kişi, s. 7.

Dahilde işleme izni sınırlı süre ile verilebilmektedir. Bu kapsamda dahilde işleme izni sektöre göre farklılık arz edebilse de on iki aya kadar verilebilmektedir.¹⁰⁶ Haklı sebep, olağanüstü hal veya mücbir nedenlerle bu sürenin uzatılması mümkündür.¹⁰⁷

Rejim, rejim kapsamında verilen taahhütlerin yerine getirilip getirilmediğinin kontrolü ile kapatılacaktır. Kapatma işlemleri işleme faaliyetleri için takdir edilen sürenin bitimini müteakip üç ay içerisinde sonlandırılması gerekmektedir.¹⁰⁸ Üç ay içinde izin hak sahibi tarafından İhracatçı Birlikleri Genel Sekreterliğine başvurarak taahhütlerini yerine getirdiğini işlenmiş ürünlerin ihraç edildiğini beyan eder. Gümrük Kanunun 121.maddesine göre izin hak sahibi geri ödeme sisteminde işlem gören eşyanın ihraç edilmesi veya ithalat vergilerinin kaldırılmasını sağlayacak bir rejime¹⁰⁹ tabi tutulması ya da eşyanın serbest bölgeye konulması ile ithalat vergilerinin geri verilmesini isteyebilecektir. İdare tarafından beyanname doğrultusunda işletilen dahilde işleme sistemlerinden şartlı muafiyet sisteminde şartların yerine getirilerek ürünlerin ihraç edildiği, geri ödeme sisteminde ise gümrük vergilerinin iade şartlarının oluşması kontrol edilecektir. Kontrol neticesinde rejim hükümlerine uygun şekilde ihracat yapıldığının tespiti ile beyanname kapatılacak ve işletilen isteme göre ya teminat iade edilecektir ya da tahsil edilmiş olan gümrük vergileri iade edilecektir.¹¹⁰ Yukarıda açıklandığı üzere mali olarak muafiyetler sağlaması ve ticaret politikası önlemlerinden müstesna tutulmasından ve yapısının karışıklığı nedeniyle dahilde işleme rejimi suiistimale açık bir rejimdir. Gerek eşyanın rejime girişinde gerek eşyanın rejime tabi olmasından sonra rejim kuralları ihlal edilebilmekte, yapılan ihlalin niteliğine göre kabahat ya da kaçakçılık suçu oluşabilmektedir. Rejimin iki aşamalı yapısı düşünüldüğünde öncelikle yarı mamul ya da hammadde niteliğinde eşyanın ithal edildiği kısımda vergilerden muaf olarak işlenebilecek üründen fazlası ithal edilmekte ve serbest dolaşıma sokulabilmektedir. Ya da serbest dolaşımdaki ürünün işlenerek ithal edildiği iddiası ile vergi iadesi talep edilebilmektedir. Ya da hayli

¹⁰⁶ 2006/12 sayılı Dahilde İşleme Rejimi Tebliği Madde 20.

¹⁰⁷ 2006/12 sayılı Dahilde İşleme Rejimi Tebliği Madde 21 ve 22.

¹⁰⁸ 2006/12 sayılı Dahilde İşleme Rejimi Tebliği Madde 37.

¹⁰⁹ Bu rejimlerden kasıt mezkur maddenin birinci fıkrasının (b) bendinde “*Daha sonra yeniden ihraç edilmek üzere transit rejimi, gümrük antrepo rejimi, geçici ithalat rejimi veya şartlı muafiyet sistemine tabi dahilde işleme rejimine tabi tutulması*” olarak düzenlenmiştir.

¹¹⁰ Gökçelik, s. 77. Dölek, s.240 – 243.

şirketler kurularak bu şirketler üzerinden dahilde işleme faaliyet izni doğrultusunda vergisiz eşyalar ithal edilebilmekte ve sonrasında şirketler batırılmaktadır. Bu gibi vergi kaçakçılığı ya da kaçakçılık suçuna müsait rejimin işletilmesinde idarenin denetim ve gözetim yetkisini itina kullanması gerekmektedir. Diğer yandan dahilde işleme rejimine yönelik olarak ön görülen kabahatleri ise *üçüncü bölümde* inceleyeceğiz.

b. Gümrük Kontrolü Altında İşleme Gümrük Rejimi

Gümrük Kanunun 123 ila 127.maddelerinde, Gümrük Yönetmeliğinin 370 ila 375.maddelerinde düzenlenen rejim Kanun'un 123.maddesinde tanımlanmıştır. Kanuna göre serbest dolaşımda olmayan eşyanın gümrük vergilerinden ve ticaret politikası önlemlerinden müstesna tutularak ancak *niteliğini veya durumunu değiştiren işlemler* neticesinde elde edilen ürünlerin vergilerinin ödenmesi ile Türkiye Gümrük Bölgesinde serbest dolaşıma girebileceği gümrük rejimi olarak tanımlanmıştır. İlgili maddenin ikinci fıkrasında rejimin uygulanabileceği durumlar ile rejime dair istisnai işlemlerin yönetmelik eliyle düzenleneceği belirtilmektedir.

Bu gümrük rejimi, işlenmiş ürünün imal edildiği mamulden daha düşük mali yükümlüklere haiz olması ve doğrudan ithal edilmesi çevresel etkileri nedeniyle yasaklı olan – hammadde, yarı mamul – eşyaların işlenmiş ürün muhtevasında serbest dolaşıma girmesine izin verilmesi nedeniyle üretici firmalar tarafından tercih edilmektedir.¹¹¹

Gümrük kontrolü altında işleme rejimi, dahilde işleme gümrük rejimine benzer olarak gümrük idaresinin izni ve teminat uygulaması ile gerçekleştirilmektedir. Gümrük Kanunun 124.maddesinde mevzubahis izne ilişkin düzenleme yer almaktadır.¹¹² Düzenlemeye göre izin Türkiye Gümrük Bölgesinde yerleşik kişilere

¹¹¹ Selen, s.98.

¹¹² **Gümrük Kanunu Madde 124:** “1.Gümrük kontrolü altında işleme izni, işleme işini yapan veya yaptıran kişinin talebi üzerine gümrük idarelerince verilir.

2. İzin, sadece Türkiye Gümrük Bölgesinde yerleşik kişilere;

a) İşlenmiş ürünler içinde ithal eşyasının teşhisinin mümkün olduğu,

b) Eşyanın işlenmesinden sonra, rejime tabi tutulduğu sıradaki niteliğine veya durumuna dönüştürülmesinin ekonomik olarak mümkün olmadığı,

c) Rejimin uygulanmasının, ithal eşyasının tabi olduğu menşe ve miktar kısıtlaması kurallarının etkilerini saptırmayacağı,

verilebilmekte, izne konu eşyanın işlenmiş ürün içerisinde teşhisinin mümkün olması ve işlenmiş eşyanın ayrıştırılmasının ekonomik olarak mümkün olmaması gerekmektedir. Maddenin ikinci fıkrasının (c) ve (d) bendinde ise rejimin kötüye kullanılmaması için tedbirlere yer verilmiştir. İzin için gerekli beş şart maddenin ikinci fıkrasında düzenlenirken iki müspet üç de menfi şart düzenlenmiştir. İlgili menfi şartlar rejimin kötüye kullanılmasını engelleme amaçlı tedbir niteliğindedir. Örneğin (c) bendinde yer alan düzenlemeye göre rejimden kapsamında işleme faaliyeti menşe kurallarını etkilememesi gerektiği dile getirilmektedir. Verilecek iznin süresi izin belgesi tarihinden başlamak üzere azami olarak iki yıl olarak takdir edilebilir. Süre, başvuranın şahsına dair özellikler, işleme faaliyetinin niteliği ekonomik değerlendirme ölçütleri ile takdir edilecektir. Haklı gerekçeler, mücbir sebep ve ön görülemeyen hal durumunda süre üç ay uzatılabilmektedir.¹¹³

Rejime giriş beyannamesi izin belgesinde belirtilen gümrük idaresine sunulur ve beyan edilen eşya izin belgesinde tanımlanan eşyaya uygun olmalıdır.¹¹⁴ Beyannamenin basitleştirilmiş usul ile de beyanı mümkündür. Dahilde işleme rejiminde olduğu gibi ithal edilen eşyaya dair mali yükümlülükler teminat altına alınır. Gümrük Yönetmeliğinin 374. ve 375.maddesinde rejimin kapatılması ibrası için gerekli şartlar düzenlenmiştir. Gümrük Yönetmeliğini 325.maddesinde yer alan düzenleme gereği izin belgesinde belirtilen süre içinde ya da sürenin bitiminden itibaren bir ay içerisinde kapatma talebi gümrük idaresine sunulur. Gümrük kontrolü altında işlenmek için ithal edilen eşyanın, işlenmiş üründe kullanım miktarları belirlenir. İşlenmemiş ürünler beyannamenin kabul edildiği tarihteki vergi oranları ile hesaplanan mali yükümlülüklerin yerine getirilmesiyle ürünü ithal edebilecektir. Mali yükümlülüklerin yerine getirilmesiyle teminatlar çözülecektir. İşlenmiş olan ürün vergileri ödenerek serbest dolaşıma girecektir ve rejimde sonlanacaktır. Serbest dolaşıma giriş beyanı izinde belirtilen gümrük idarelerine yapılacaktır.

d) Türkiye'deki benzer eşyanın üreticilerinin temel ekonomik çıkarlarını olumsuz etkilemeyen, bir işleme faaliyeti yaratma veya devam ettirme yönündeki ekonomik amaçlara uyulduğu, Hallerde verilir. (d) bendinde belirtilen ekonomik şartların yerine getirildiği ya da yerine getirilmiş addedildiği haller yönetmelikle belirlenir.”

¹¹³ Gümrük Yönetmeliği Madde 372.

¹¹⁴ Gökçelik, s.106.

c. Hariçte İşleme Gümrük Rejimi

Gümrük Kanunun 135 ila 149.maddeleri arasında, Gümrük Yönetmeliğinin ise 395 ila 414.maddeleri arasında kuralları düzenlenen gümrük rejiminin tanımı Kanunun 135.maddesinde yapılmıştır. Kanuna göre, Türkiye Gümrük Bölgesinde serbest dolaşımda bulunan eşyanın işleme faaliyetlerine¹¹⁵ tutulmak üzere Türkiye Gümrük Bölgesi dışına geçici olarak çıkarılması ve işleme faaliyeti neticesinde ürünlerin kısmen veya tamamen gümrük vergilerinden muaf tutularak serbest dolaşıma girmesine dair kuralların düzenlendiği gümrük rejimidir. Öz olarak geçici olarak ihraç edilen eşyanın birtakım işleme faaliyetleri neticesinde ithal edilmesidir.¹¹⁶ Dahilde işleme rejimine benzer yapıda olan gümrük rejimi ticaret politikası önlemleri bakımından farklılık arz etmektedir. Ticaret politikasına tabi olan eşyalar hariçte işleme rejiminde müstesna tutulmamıştır. Dolayısıyla ticaret politikası önlemlerine tabi eşya hariçte işleme rejimi kapsamında ihraç edilirken ticaret politikaları uygulanacağı gibi rejim hükümlerince ithalinde ticaret politikası önlemlerine tabi ise ithalinde de önlemler uygulanacaktır.¹¹⁷

Hariçte işleme rejimi ile çıkışı yapılan eşyanın Türkiye Gümrük Bölgesine ithali, Türkiye Gümrük Bölgesi dışında işlenen eşyada oluşan kıymet farkı neticesinde gümrük vergisi tahsil edilmiş ise; garanti güvencesi neticesinde yerine yenisi gönderilmiş ise ve serbest dolaşımda olup serbest bölgelerde işlem gören eşya ise tam muafiyet ile gerçekleşecektir.¹¹⁸

Gümrük Kanunun 136.maddesi ile hariçte işleme rejimi kapsamında geçici olarak ithali yapılabilecek eşyaya sınırlama getirilmiştir. Mezkûr maddeye göre “a) *İhracı, ödenmiş ithalat vergilerinin geri verilmesine veya teminata bağlanmış ithalat vergilerinin kaldırılmasına yol açan, b) İhracından önce, nihai kullanımları nedeniyle tam muafiyet suretiyle serbest dolaşıma giren ve bu muafiyetin tanınması için gerekli*

¹¹⁵ **Gümrük Kanunu Madde 135: (3) (b)** bendinde yer alan hüküm İşleme faaliyeti gereği “a) *Eşyanın montajı, kurulması ve diğer eşya ile birleştirilmesi dahil olmak üzere işçiliğe tabi tutulmasını, b) Eşyanın işlenmesini, c) Eşyanın yenilenmesi ve düzenli hale getirilmesi dahil olmak üzere tamir edilmesini*” ifade etmektedir.

¹¹⁶ Yüce ve Çelikkaya, s. 65.

¹¹⁷ Hakan Uçak, “Hariçte İşleme Rejimi Kapsamında Tamir Amaçlı Olarak Yurt Dışına Gönderilen Eşyanın Gümrük Kıymeti ve KDV Matrahı”, **Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi**, S.89,2011,s.187.

¹¹⁸ Gökçelik s. 134 – 136.

koşulları taşımaya devam eden, c) İhracı, ihracat vergi iadesini gerektiren veya ihracı nedeniyle tarım politikası çerçevesinde vergi idaresi dışında bir mali avantaj sağlanan,” Türkiye Gümrük Bölgesinde serbest dolaşımda bulunan eşyaya hariçte işleme rejimi uygulanamayacaktır.

Hariçte işleme gümrük rejimi de diğer şartlı muafiyete tabi gümrük rejimleri gibi izin ile yürütülebilecektir.¹¹⁹ Hariçte işleme izni Kanunun 138.maddesinde düzenlenmiştir. Dahilde işleme rejimine paralel bir izin rejimi ön görülmüştür. Maddeye göre iznin verilmesi için iki müspet bir de menfi şart ön görülmüştür. Buna göre ancak Türkiye Gümrük Bölgesinde yerleşik kişilere¹²⁰ işlenmiş eşyanın, geçici ihracatı yapılan eşyanın işlenmesi ile elde edileceğinin kanıtlanması şartıyla Türkiye’deki üreticilere ekonomik anlamda ciddi zararlar vermeyecek eşya için izin verilebilmektedir. İzni verecek yetkili kurum 703 sayılı Kanun Hükmünde Kararname ile birleştirilmeden önce Ekonomi Bakanlığı ve Gümrük Ticaret Bakanlığı ile Maden İhracatçı Birlikleri oluşturmaktaydı. Hariçte İşleme Tebliğinin¹²¹ 6.maddesinde belirtildiği üzere hariçte işleme izninin konusu

- *“Hammadde, yardımcı madde, yarı mamul, mamul ve ambalaj malzemelerini”* geçici olarak yurtdışında ihraç edilmesi ve işlenmesi oluşturuyorsa izni verecek yetkili kuruluş Ticaret Bakanlığı İhracat Genel Müdürlüğüdür.
- *“Maden cevheri ve konsantrelerinin izabe edilmesi ve işlenmesi; maden ve metallerden mamul eşyanın izabe ve ayırtırmaya tabi tutulması ve/veya bu işlem sonucunda yenilenmesi; kıymetli maden ve taşların”* geçici olarak ihraç edilmesi ve işlenmesi oluşturuyorsa yetkili kuruluş maden ihracatçı birlikleri genel sekreterliğidir.
- *“Tamirat amaçlı, garanti hükümleri uyarınca, ithal edilecek eşyada ambalaj malzemesi olarak kullanılmak üzere veya bir imalat hatası nedeniyle Türkiye*

¹¹⁹ 2007/5 sayılı Hariçte İşleme Tebliği’nin, (11.05.2007 T. 26519 S. RG) 3.maddesinde yer alan tanımlara göre

“f) Hariçte işleme izni: Maden cevheri ve konsantrelerinin izabe edilmesi ve işlenmesi ile kıymetli maden ve taşların işlenmesi amacıyla geçici ihracı için maden ihracatçı birliklerinin bağlı bulunduğu ihracatçı birlikleri genel sekreterliklerince verilecek izni,

g) Hariçte işleme izin belgesi: Serbest dolaşımda bulunan eşyanın daha ileri bir düzeyde işlem görmek üzere Türkiye Gümrük Bölgesi dışına veya serbest bölgelere geçici ihracına ve işlem görmüş ürün olarak ithaline imkan sağlayan Bakanlıkça düzenlenen belgeyi” ifade etmektedir.

¹²⁰ Bkz: yukarıda, Türkiye Cumhuriyeti Gümrük Bölgesi ve Bölgede Yerleşik Kişi, s. 7.

¹²¹ 2007/5 sayılı Hariçte İşleme Tebliği, 11.05.2007 Tarih, 26519 Sayılı Resmi Gazete.

Gümrük Bölgesi dışına veya serbest bölgelere gönderilen eşyanın” geçici olarak ihraç edilmesi ve işlenmesi oluşturuyorsa yetkili kuruluş Ticaret Bakanlığı Gümrükler Genel Müdürlüğüdür.

Gümrük Kanunun 139.maddesinde yer alan düzenleme gereği geçici ihracatı yapılmış işlem görmüş ürünlerin geri ithal edilmeleri için gerekli süre idare tarafından takdir edilmektedir. İdarenin süreyi takdir etmesine ilişkin ilkeler Gümrük Yönetmeliğinde belirtilmektedir.¹²² Hariçte işleme izin belgesi on iki aylık süre ile verilebilmektedir. Gerekçeli olmak kaydıyla talep üzerine bu süreler hariçte işleme belgesinde yer alan süre yarısına kadar, hariçte işleme izni ise on iki aya kadar uzatılabilecektir.¹²³ Sürenin başlangıç tarihi konusunu hariçte işleme rejiminin oluşturduğu beyannamenin tescil tarihidir.¹²⁴

Hariçte işleme rejiminin tanımında belirtildiği üzere geçici olarak yurtdışına çıkarılarak işlenen eşyanın geri Türkiye Gümrük Bölgesine getirileceği taahhüt edilmektedir.¹²⁵ Hariçte işleme izin süresinin dolmasının ardından geçici olarak gümrük bölgesinin dışında bulunan eşyanın geri getirilmesi ile serbest dolaşıma giriş gümrük rejimine, antrepo gümrük rejimine, dâhilde işleme gümrük rejimine veya transit gümrük rejimlerinden birisine tabi tutulması gerekmektedir. Bahsi geçen rejimlerden birine eşyanın tabi tutulması ve beyannamenin tescil edilmesi neticesinde eşyanın geri getirilmesi süresi sona erecektir.¹²⁶ Eşyanın işlenmesi ile kıymet farklılığı olduğu takdirde Gümrük Yönetmeliğinin 490 ila 498. Maddeleri arasında yer alan hükümlere göre gümrük vergisi tahsilatı yapılacaktır.¹²⁷

¹²² Ayrıntılı bilgi için bkz: **Gümrük Yönetmeliği Madde 397.**

¹²³ 2007/5 sayılı Hariçte İşleme Tebliği Madde 9.

¹²⁴ Gümrük Yönetmeliğinin 397.maddesinin ikinci fıkrası.

¹²⁵ Eşyanın geçici olarak gümrük bölgesi dışında bulunması ya da geri ithal edilmesi sorunlara veya israfa neden olabilmektedir. Şöyle ki üretim tesisin kullanılan bir makinanın tamir edilmesi için gümrük bölgesi dışında bulunacağı süre üretimi etkileyecektir. Bu süre için geçici olarak tamir edilen eşyanın yerine ikame eşya gönderilebilecektir. Bu sorunu aşmak için *standart değişim* uygulanmaktadır. Standart değişim sistemi Gümrük Yönetmeliğinin 395.maddesinin ikinci fıkrası (c) bendinde belirtildiği üzere geçici ihracatı yapılan eşyanın yerine kullanılmak üzere ikame ürünle değiştirilmesini ifade etmektedir. Üçgen trafik uygulaması ise Gümrük Birliğinde bulunan ülkeler arasında yapılacak eşya ihracatında mezkur eşyanın birlik dışındaki bir ülkede hariçte işlenmesi halinde eşyanın tekrar Türkiye Gümrük Bölgesine Getirilip tekrar ihraç edilmesi sorununu aşmak üzere uygulanmaktadır. Bu sistemde birlik dışındaki ülkeden Türkiye’ye ithal edilmeksizin direkt olarak birlik dahilindeki ülkeye ihraç edilmesidir. Ayrıntılı bilgi için bkz: Selen, s. 107 vd.

¹²⁶ Gümrük Yönetmeliği 397.maddesi Üçüncü Fıkrası.

¹²⁷ Dölek, s. 252.

d. Gümrük Antrepo Rejimi

Antrepo, gümrük gözetiminde bulunan eşyanın gümrük kontrolü altında bir takım özel şartlara haiz olarak muhafaza edildiği kapalı veya çevrili alandır.¹²⁸ Gümrük antrepo rejiminin usul ve esasları Gümrük Kanunun 93 ile 107.maddeleri, Gümrük Yönetmeliğinin ise 328 ile 348.maddeleri arasında düzenlenmiştir. Gümrük antrepo rejimi Kanunun 93.maddesinde serbest dolaşımda henüz bulunmayan, ithalat vergilerine konu olmamış, ticaret politikası tedbirleri uygulanmamış eşyanın ya da serbest dolaşımda olmasına rağmen gümrük antreposuna girişinde ihracat önlemlerinden yararlanılan eşyanın gümrük antreposunda bulundurulmasına dair hükümlerin düzenlendiği rejim olarak düzenlenmiştir. Mezkûr Maddenin üçüncü fıkrasına göre antrepoların nitelikleri yönetmelikle düzenleneceği belirtilmiştir. Kanun'un 94.maddesinde serbest dolaşımda olmamak şartıyla eşyaların sergilendiği fuar ve sergilerin antrepo olarak kabul edileceği düzenlenmiştir. Gümrük antrepoları her ne kadar serbest dolaşımda olmayan eşyaların bulundurulduğu alanlar olsa da serbest dolaşımda bulunan eşya da bazı şartlar altında bu alanlarda muhafaza edilebilecektir.¹²⁹

Gümrük Antrepolarının açılmasında Ticaret Bakanlığı yetkilidir.¹³⁰ Gümrük antrepoları izin¹³¹ usulü ile açılmakta olup Gümrük Kanunun 93.maddesinin üçüncü fıkrasında¹³² belirtildiği üzere antrepoların açılabilmesi için yeterlilikleri Gümrük

¹²⁸ Selen, s.109.

¹²⁹ Gümrük Kanunun 100.maddesi ile Gümrük Yönetmeliğinin 337.maddesi gereği gümrük idaresini izni ve gümrük antrepo rejiminin olumsuz etkilenmemesi şartıyla serbest dolaşımda bulunan eşya da gümrük antreposunda muhafaza edilebilecektir. Kanunun gerekçesinde “*Maddede, ekonomik yönden ihtiyaç duyulması ve gümrük gözetiminin olumsuz etkilenmemesi koşuluyla, ihraç amacı dışında, serbest dolaşımda olan eşyanın antrepo tesislerine konulmasına... izin verilebileceği*” şeklinde ifade edildiği üzere izinin verilebilmesi için birtakım şartların oluşması gerekmektedir.

¹³⁰ Her ne kadar Gümrük Kanunun 95.maddesinde yetkili kurumun müsteşarlık olduğu belirtilse de 640 sayılı Gümrük Personeli İle Bazı Düzenlemeler Hakkında Kanun Hükmünde Kararname ile müsteşarlık lağvedilmiş yetki Gümrük ve Ticaret Bakanlığına devredilmiştir. 703 sayılı Kanun Hükmünde Kararname ile de Gümrük ve Ticaret Bakanlığı; Ticaret Bakanlığı altında ihdas edilmiştir.

¹³¹ Gümrük Kanunun 95.maddesinin ikinci fıkrası gereği antrepo işleticisi olmak isteyen kişilerin talepleri ile süreç başlayacak olup, talepte antrepo açılmasının ekonomik olarak ihtiyaç bulunduğunun ihtiva edilmesi gerekmektedir. Gümrük Yönetmeliğinin 518.maddesinde talebin şekli şu şekilde düzenlenmiştir: “*Antrepo açma ve işletme izni almak üzere başvuracak gerçek ve tüzel kişiler, yatırım yapmadan önce, antreponun bağlı bulunacağı gümrük müdürlüğüne dilekçe ile başvurur.*”

¹³² “*Gümrük antreposu, gümrük gözetimi altında bulunan eşyanın konulması amacıyla kurulan ve kuruluşunda aranılacak koşulları ve nitelikleri yönetmelikle belirlenen yerdir.*”

Yönetmeliğinde düzenlenmektedir.¹³³ Kanunun 95.maddesinde belirtildiği üzere antrepo açma izni yukarıda bahsi geçen şartlı muafiyet gümrük rejimlerinde olduğu gibi Türkiye’de yerleşik kişilere verilebilecektir. Gümrük antrepoları, kullanıcısı ve işleticisi farklı olabilen antrepolar ise genel, kullanıcı ve işleticisi aynı olmak zorunda olanlar ise özel antrepo olarak iki grupta tasnif edilmektedir.¹³⁴ Gümrük Kanunun 93.maddesinin ikinci fıkrasında antrepo işleticisi gümrük antreposu işletmesine izin verilen kişi olarak belirtilmekte olup Kanun’un 94.maddesinde antrepo rejimi doğrultusunda eşyanın muhafaza edilmesinden, eşyanın gümrük gözetimine tabi olmasından ve özel şartların yerine getirilmesinden sorumlu kişi olarak nitelendirilmiştir.

Gümrük Kanunun 94.maddesinin ikinci fıkrasında parlayıcı, patlayıcı veya bir arada bulunmaları tehlike arz edecek korunmaları için özel düzenek gerekli olan eşyalar bu özelliklerini bertaraf edecek nitelikteki alanlarda muhafaza edilebilir. Antrepo işleticisine yüklenen bu yükümlülüğün ihmal edilmesi ise kabahat olarak düzenlenmiştir.

Gümrük Yönetmeliğinin 329.maddesinde genel ve özel antrepolar antrepo işleticisi ile kullanıcının sorumluluğuna göre altı gruba ayrılmıştır.¹³⁵

¹³³ Gümrük Yönetmeliğinin 80 nolu ekinde antrepo açılması için gerekli nitelikler ayrıntılı olarak belirtilmektedir. Gümrük Yönetmeliğinin 519 ila 521.maddeleri arasında aranacak nitelikler belirtilmektedir.

¹³⁴ **Gümrük Kanunu Madde 94.**

¹³⁵ **Gümrük Yönetmeliği Madde 329:** “(1) Gümrük antrepoları, genel ve özel antrepo olmak üzere ikiye ayrılır. Uygulamadaki özellikleri sebebiyle, genel antrepoların, A, B ve F tipleri; özel antrepoların, C, D ve E tipleri bulunur.”

Gümrük antrepo tipleri tablosu için bir sonraki sayfa dipnota bakınız.

Gümrük Kanunun 102.maddesine göre gümrük antreposunda muhafaza edilen eşya gümrük idarelerinin izniyle elleçleme¹³⁶ tabi tutulabilir. Bu faaliyet eşyanın mevcut halini değiştirmeyecek niteliğini bozmamalıdır. Gümrük idaresinin izni alınmadan elleçleme faaliyetinde bulunulması ya da elleçleme niteliğini aşacak faaliyetler kabahat olarak nitelendirilmektedir.¹³⁷

e. Geçici İthalat Gümrük Rejimi

Geçici ithalat rejimi Gümrük Kanunun 128 ila 134.maddeleri; Gümrük Yönetmeliğinin ise 376 ila 394.maddeleri arasında düzenlenmiştir. Rejim Kanun'un

Tablo: Gümrük Antrepo Tipleri

Gümrük Kanunu Madde 94: “(1) ... a) Genel Antrepolar, eşyanın konulması için herkes tarafından kullanılabilen; b) Özel Antrepolar, yalnız antrepo işleticisine ait eşyanın konulması amacıyla kurulan; Gümrük antrepolarıdır.”	
Genel Antrepo	Özel Antrepo
A Tipi Antrepo <i>İşleticisinin, stok kayıtlarını tuttuğu ve antrepoya konulan eşyada her hangi bir noksanlık olması halinde gümrük vergilerini ödemekten sorumlu olduğu genel antrepo tipidir.*</i>	C Tipi Antrepo <i>İşleticisi ve kullanıcısı aynı kişi olan ve antrepoya alınan eşyadan bu kişinin sorumlu olduğu özel antrepo tipidir.*</i>
B Tipi Antrepo <i>Antrepoya konulan eşyadan kullanıcının sorumlu olduğu, antrepo beyannamesini kullanıcının verdiği genel antrepo tipidir. Antrepo işleticisinin sorumluluğu sınırlıdır. Antrepo işleticisi sadece antrepoyu kiralar. Antrepo stok kayıtları tutulmadığından, beyanname ve belgeler gümrük kontrolüne esas teşkil eder.*</i>	D Tipi Antrepo <i>İşleticisi ve kullanıcının aynı kişi olduğu, eşyanın ilgili rejime geçişinin kayıt yoluyla yapılması halinde (Gümrük Kanunu 104/3 – 71/1/(c) maddeleri) uygulanan özel antrepo tipidir.*</i>
F Tipi Antrepo <i>Gümrük idarelerince işletilen genel antrepo tipidir.*</i>	E Tipi Antrepo <i>Gümrük Kanunu 93.maddesinin dördüncü fıkrasına göre eşya; gümrük antreposu olmayan, ancak gümrük idaresince antrepo addedilen bir yere konularak antrepo rejimi hükümlerine tabi tutulabilecektir. Bu hükme göre işleticisi ve kullanıcısının aynı kişi olduğu, belirtilen maddedeki usule göre, izin hak sahibinin depolama yerinin antrepo olarak kabul edildiği veya depolama yeri olmazsa dahi eşyaya antrepo rejimi hükümlerini uygulandığı özel antrepo tipidir.*</i>

* Gümrük Yönetmeliği **Madde 329**

¹³⁶ Kavram için bkz: yukarıda, Elleçleme, s. 17.

¹³⁷ Gümrük Antreposunda Bulunan Eşyanın İzinsiz Elleçlemeye Tabi Tutulması, aşağıda, s. 295.

128.maddesinde “*serbest dolaşıma girmemiş eşyanın ithalat vergilerinden tamamen ya da kısmen muaf olarak ve ticaret politikası önlemlerine tabi tutulmaksızın, Türkiye Gümrük Bölgesi içinde kullanılması ve bu kullanım sırasındaki olağan yıpranma dışında, herhangi bir değişikliğe uğramaksızın yeniden ihracına olanak sağlayan hükümlerin uygulandığı rejim*” olarak tanımlanmıştır. Rejimin doğası gereği ve Bakanlar Kurulunun 2009/15481 sayılı kararı¹³⁸ (Madde 40) doğrultusunda

- “*Türkiye’ye ithali yasak olan eşya;*
- *Tüketilebilir nitelikteki eşya;*
- *Ayniyet tespiti yapılması mümkün olmayan eşya;*
- *Ülke ekonomisine zarar verebileceği Müsteşarlıkça belirlenecek eşya; tam muafiyetten yararlandırılmayacağı gibi kısmi muafiyetten de yararlandırılmaz.”*

Diğer şartlı muafiyet rejimlerinde olduğu gibi bu rejimde de mali yükümlülüklerle dair muafiyetler getirilmiştir. Buna ek olarak ticaret politikası önlemlerinden de müstesna tutulan rejime konu eşyalar, ticaret politikası önlemleri doğrultusunda gümrük bölgesine girişi sınırlandırılmış olsalar dahi rejime konu olarak Türkiye Gümrük Bölgesine girebilecektir. Bahsi geçen mali muafiyetler geçicidir ve şarta bağlıdır. Kanunda yer alan tanımda da görüleceği üzere eşyanın geçici olarak ithal edilmesi ve bir süre sonra *bir değişikliğe uğramadan* gümrük bölgesinin dışına çıkartılması şartına bağlı olarak bu muafiyetler tanınmıştır. Rejim doğrultusunda muafiyetler *tam muafiyet* ve *kısmi muafiyet* olarak sağlanmaktadır. Tam muafiyet Cumhurbaşkanınca belirlenen özel koşullara sahip eşyayı kapsamakta olup kısmi muafiyet ise tam muafiyet tanınmayan ve kısmi muafiyet koşullarına uyan eşyayı kapsar ve kısmi muafiyetten yararlanamayacak eşyalar Cumhurbaşkanlığınca belirlenir.¹³⁹ Kısmi muafiyet ile rejim konusu eşyanın serbest dolaşıma girmesi halinde ödenecek ithalat vergilerinin her ay yüzde 3’ü gümrük idaresi tarafından tahsil edilir.¹⁴⁰ Geçici ithalat rejiminde teminat ise bu ayrıma göre yapılmaktadır, tam muafiyet sisteminde teminat alınmaz, kısmi muafiyette ise muafiyet dışında kalan eşya

¹³⁸ 07.10.2009 Tarih, 27369 sayılı Resmi Gazete.

¹³⁹ Gümrük Kanunu Madde 131,132.

¹⁴⁰ Gümrük Kanunu 13.madde birinci fıkra.

için teminat alınır, muaf olmayan eşya için ise gümrük vergilerinin tamamı için teminat alınır.¹⁴¹

Diğer şartlı muafiyet gümrük rejimlerine benzer olarak geçici ithalat rejimi de izin ile gerçekleştirilebilir. İzne ilişkin Kanunda bir süre ön görülmemiştir. Fakat eşya ancak yirmi dört ay süre ile geçici ithalat rejimine tabi olabilir.¹⁴² Bu süre sonunda eşya gümrükçe onaylanmış bir işleme tabi tutulmalıdır yahut yeniden ihraç edilmelidir. İzin talebi Gümrük Yönetmeliğinin 55 nolu ekinde yer alan form ile yazılı olarak gerçekleştirilebilmektedir. Bahsi geçen izin doğrultusunda gerçekleştirilecek geçici ithalat gümrük beyanı ile gerçekleştirilir.¹⁴³ Geçici ithalat rejimine ilişkin bazı normlar 5108 sayılı Kanun ile (çekincelerle) onaylanan Geçici İthalat Sözleşmesi'nde¹⁴⁴ yer almaktadır. Sözleşmeye göre ATA¹⁴⁵ karnesi ve CPD¹⁴⁶ karnesi geçici ithalat beyannamesi yerine kullanılabilir.

Geçici ithalat rejiminin konusunu oluşturan eşya gümrük vergilerinin ödenmesi ile serbest dolaşıma da girebilir. Ayrıca tam muafiyet sistemine konu eşya, sergi, fuar alanlarında ziyan olan veya promosyon olarak ücretsiz dağıtılan eşya gümrük vergisi ödenmeksizin serbest dolaşıma girebilir.

f. Transit Gümrük Rejimi

Transit gümrük rejimine dair hükümler Gümrük Kanunun 84 ila 92.maddeleri, Gümrük Yönetmeliğinin ise 212 ila 244.maddeleri arasında yer almaktadır. Kanunun

¹⁴¹ Gökçelik, s.92.

¹⁴² Gümrük Kanunun 130.maddesinin birinci fıkrasında süreye ilişkin olarak “İthal eşyasının yeniden ihraç edilmesi veya gümrükçe onaylanmış yeni bir işlem veya kullanıma tabi tutulması için gerekli süreler, izin verilen kullanımın amacına uygun olacak şekilde Müsteşarlıkça belirlenir.” hükmüne yer verilmiştir. İkinci fıkrada ise “eşyanın geçici ithalat rejimi altında kalma süresi azami yirmi dört ay olarak” belirlenebileceği hükme bağlanmıştır.

¹⁴³ Gökçelik, s. 93.

¹⁴⁴ 21.10.2004 tarih, 25620 sayılı Resmi Gazete. Sözleşmenin uygulanmasına ilişkin esaslar 21.03.2005 tarih, 25672 sayılı resmi gazete yayımlanan Gümrük Genel Tebliği (Geçici İthalat) ile belirlenmiştir.

¹⁴⁵ Gümrük Genel Tebliği (Geçici İthalat) Madde 2: “ATA kısaltması; Fransızca “Admission Temporaire”, İngilizce “Temporary Admission” kelimelerinin ilk harflerinin birleştirilmesiyle geçici kabul anlamına gelen bir sözcüktür. ATA Karnesi; taşıma araçları hariç olmak üzere eşyanın geçici ithali için kullanılan, aynıyet tespitine yarayan ve ithalat vergileri ile ithalatta alınan diğer vergilerin uluslararası alanda geçerli şekilde teminata bağlandığını gösteren, gümrük beyannamesi olarak kabul edilen, uluslararası bir gümrük belgesidir.”

¹⁴⁶ Gümrük Yönetmeliği 3.madde birinci fıkra (ğ): Gümrüklerden geçiş karnesi (CPD), “Ticari ve özel kullanıma mahsus kara taşıtları için ulusal ve uluslararası kefil kuruluşlarca verilen teminat hükmünde olan belgeyi ifade eder.”

84.maddesinde yer alan düzenlemeye göre diğer ekonomik etkili ve şartlı muafiyet gümrük rejimlerinde olduğu gibi rejime konu eşya serbest dolaşımında olmayan, ithalat vergileri tahsil edilmemiş ve ticaret politikası önlemleri uygulanmamış eşyadır. Buna ek olarak ihracat konu eşyanın transit eşya olarak değerlendirilebilmesi ihracata dair işlemlerinin tamamlanmamış olması gerekmektedir. Bu özelliklere haiz eşyanın gümrük gözetimi ve denetim altında olmak kaydıyla Türkiye Gümrük Bölgesinde bir noktadan başka bir noktaya taşınmasında transit rejim hükümleri uygulanır. Başka bir ifade ile bahsi geçen nitelikteki eşyanın gümrük idarelerinin kontrolü ile gümrük noktaları arasında sadece dolaşımı ifade edilmektedir.¹⁴⁷ Transit rejim hükümleri doğrultusunda nakli gerçekleştirilen eşya bu süreçte herhangi bir muayene işlemine konu olmaz.¹⁴⁸ Görüleceği üzere rejim muhtevası eşya için herhangi bir üretim süreci mümkün değildir dolayısıyla ekonomik etkisinden söz edilemeyecektir. Transit rejim sayesinde ihracata konu eşya hedef ülkeye ulaşınca kadar geçeceği ülkelerde gümrük vergilerinden ve ticaret politikası önlemlerinden müstesna olacağı için uluslararası ticareti kolaylaştıran olumlu bir etki yaratılmaktadır.¹⁴⁹

Gümrük Kanunun 84.maddesinin ikinci fıkrasında transit rejim doğrultusunda gerçekleştirilecek dolaşımların,

- “Yabancı bir ülkeden yabancı bir ülkeye,
- Yabancı bir ülkeden Türkiye'ye,
- Türkiye'den yabancı bir ülkeye,
- Bir iç gümrük idaresinden diğer bir iç gümrük idaresine,” yapılabileceği ifade edilmiştir.

Türkiye 1987 tarihli Ortak Transit Sözleşmesine 01.12.2012 tarihi itibarıyla taraf olmuştur.¹⁵⁰ Sözleşme'ye paralel hükümler içeren Ortak Transit Yönetmeliği¹⁵¹ ile ortak transit rejime dair usul ve esaslar belirlenmiştir. Yönetmelikte rejim T1 ve T2 olarak ikiye ayrılmıştır. Bu ikili uygulamaya neden olan ise eşyanın niteliği olup, T1

¹⁴⁷ Tuncer, s.358.

¹⁴⁸ **Gümrük Kanunu Madde 88.**

¹⁴⁹ Umut Şedele, **Türkiye'deki Transit Rejimi, Karşılaşılan Sorunların Analizi ve Çözüm Önerileri**, Gümrük Uzmanlık Tezi, Ankara, 2009, s.3.

¹⁵⁰ Ortak Transit Rejimi; “1987 yılında imzalanan Ortak Transit Sözleşmesine taraf olan AB ve EFTA üyesi ülkeler arasında eşyanın gümrük vergilerinin askıya alınarak taşındığı sistemdir.” <http://ab.gtb.gov.tr/uluslararasi-orgutler/ortak-transit-rejimi> (E.T: 20.05.2019)

¹⁵¹ 24.08.2011 T. 28035 S. RG. (M.)

konusu Avrupa Birliği dışı menşei olan eşyanın transit beyanını içerir. Bunlara ek olarak sözleşmeye taraf olan ülkelere gönderilmek üzere uygulanan ulusal transit rejim uygulamasına 10.12.2018 tarihi ile son verilmiş olup ortak transit rejim hükümleri uygulanmaktadır.¹⁵²

Gümrük Kanunu ve Ortak Transit Rejim Sözleşmesi ile transit rejim temelde ikiye ayrılmış ortak transit rejim de kendi içinde ikiye ayrılmıştır.¹⁵³

Transit rejim asıl sorumlu¹⁵⁴ tarafından beyanname¹⁵⁵ ile başlatılır. Transit rejim hükümleri doğrultusunda mali yükümlülüklerle istisna tanındığı belirtilmişti, bu mali yükümlülükler tutarı kadar teminat¹⁵⁶ gösterilmesiyle beyanname kabul edilir. Gümrük Kanunun 84.maddesinde de belirtildiği üzere transit rejim, varış gümrük idaresinde transit rejim hükümleri doğrultusunda mevzuata uygun olarak hareket edildiğinin tespiti ile sona erecektir.

Gümrük Kanunun 89,90 ve 91.maddeleri gereği transit rejim doğrultusunda intikalleri gerçekleşecek araçların intikal süreleri izleyecekleri rotalar beyannamede

¹⁵²Ayrıntılı bilgi için bkz: <https://ggm.ticaret.gov.tr/haberler/ortak-transit-sozlesmesine-taraf-ulkelere-gonderilmek-uzere-ipsala-hamzabeyli-kapikule-kara-hudut-kapilarimiza-esya-sevkinin-ulusal-transit-rejimi-kapsaminda-tr-rejim-kodu-altinda-yapilmasina-10122018-tarihi-itibariyla-son-verilecektir> (E.T: 20.05.2019)

¹⁵³ “Ulusal transit rejimi Türkiye Gümrük Bölgesi içerisinde başlayıp biten transit rejimini ifade etmekte olup TR rejim kodu kullanılmaktadır. Ortak transit rejimi ise Ortak Transit Sözleşmesi kapsamındaki taşımalara (AB-bir EFTA ülkesi arası, bir EFTA ülkesi-Türkiye arası v.b.) uygulanmakta olup eşyanın topluluk statüsüne göre T1, T2, T2F gibi rejim kodları kullanılır. Eşya, Türkiye Gümrük Bölgesi içinde bir noktadan diğerine ortak transit rejimi kapsamında taşınmaz.” <https://ggm.gtb.gov.tr/sikca-sorulan-sorular/ticari/ortak-transit-rejimi-ve-ncts> (E.T: 20.05.2019)

¹⁵⁴ **Gümrük Yönetmeliği Madde 212:** “ (1) f. Transit rejimi beyanında bulunan veya hesabına transit rejimi beyanında bulunulan ve transit rejimi kapsamında gümrük idaresine karşı mali olarak sorumlu olan kişi” asıl sorumlu olarak nitelendirilir.

¹⁵⁵ Gümrük Kanun’un 84.maddesinin üçüncü fıkrasında beyanname ve beyanname yerine geçen belgeler düzenlenmiştir. İlgili fıkra şöyledir: “Transit rejimine tabi eşyanın Türkiye Gümrük Bölgesinde taşınması;

- a) Transit rejimi beyanı kapsamında,
- b) TIR karnesi kapsamında,
- c) Transit belgesi olarak kullanılan ATA karnesi kapsamında,
- d) Kuvvetlerin Statüsüne Dair Kuzey Atlantik Anlaşmasına Taraf Devletler Arasındaki Sözleşme ile öngörülen form 302 kapsamında,
- e) Posta kolileri dâhil olmak üzere posta yoluyla,
- f) Yönetmelik ile belirlenecek hallerde, demiryolu ile taşımada CIM Taşıma Belgesi, büyük konteynerler ile taşımada TR Transfer Notu, havayolu ve denizyolu ile taşımada eşya manifestosu kapsamında, yapılır.”

¹⁵⁶ **Gümrük Kanunu Madde 85:** (1) “Transit eşyası için tahakkuk edebilecek gümrük vergilerinin ödenmesini sağlamak üzere teminat verilmesi zorunludur. Ancak; a) Havayoluyla, b) Boru hattıyla, c) Demiryoluyla, d) Denizyoluyla, yapılan taşımalar için, yönetmelikle belirlenen haller dışında teminat aranmaz.”

Teminata dair uygulamalar için bkz: 01.08.2017 Tarih 30141 sayılı Resmi Gazete: Gümrük Genel Tebliği (Transit Rejimi) (Seri No: 4)

belirtilir bu sürelerle ve izlenecek yollara uyulmaması durumu kabahat olarak düzenlenmiştir.¹⁵⁷

Ç. Diğer Gümrük İşlemleri

1. Eşyanın Serbest Bölgeye Girmesi

Serbest bölgeler Gümrük Kanunun 152 ila 162.maddeleri; Gümrük Yönetmeliğini ise 419 ila 432.maddeleri arasında düzenlenmiştir. Ayrıca Serbest Bölgeler Kanunu¹⁵⁸ ile Serbest Bölgeler Uygulama Yönetmeliği¹⁵⁹ de yürürlükte olup alana dair temel mevzuatı oluşturmaktadır.

Doktrinde serbest bölgeler hakkında birçok tanım bulunmaktadır.¹⁶⁰ Gümrük Kanunun 152.maddesinde serbest bölgeler şu şekilde tanımlanmıştır: *“Türkiye Gümrük Bölgesinin parçaları olmakla beraber; serbest dolaşımda olmayan eşyanın herhangi bir gümrük rejimine tabi tutulmaksızın ve serbest dolaşıma sokulmaksızın, gümrük mevzuatında öngörülen haller dışında kullanılmamak ya da tüketilmemek kaydıyla konulduğu, ithalat vergileri ile ticaret politikası önlemlerinin uygulanması bakımından, Türkiye Gümrük Bölgesi dışında olduğu kabul edilen; veya serbest dolaşımdaki eşyanın, bir serbest bölgeye konulması nedeniyle normal olarak eşyanın ihracına bağlı olanaklardan yararlandığı; yerlerdir.”*¹⁶¹ Anayasa Mahkemesi¹⁶² ise

¹⁵⁷ Gümrük Kanunu Madde 241. Bkz: aşağıda, Transit Rejim Kapsamındaki Araçların Transit Geçiş Sürelerini Aşması veya Transit Rotasını Değiştirmeleri, s. 268.

¹⁵⁸ 15.06.1985 T. 18785 S. RG: 3218 Sayılı Serbest Bölgeler Kanunu. (Bundan sonra Serbest Bölgeler Kanunu olarak belirtilecektir.)

¹⁵⁹ 10.03.1993 T. 21520 S. RG

¹⁶⁰ Ayrıntılı Bilgi için Bkz: Feride Bahar Özdoğan, **Serbest Bölgeler**, Siyasal Kitabevi, Ankara, 2006, s.4. Mahmut Vefa Toroslu ve Cem Niyazi Durmuş, **Serbest Bölgeler**, Maliye ve Hukuk Yayınları, 2010, İstanbul, s.1 vd. Yıldırım Taylar, **Türk Vergi Hukuku Açısından Serbest Bölgeler**, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara, 2008, s.8.

¹⁶¹ Serbest Bölgeler Kanunun 6.maddesinde benzer bir tanıma yer verilmektedir: “Serbest bölgeler, Türkiye Gümrük Bölgesinin parçaları olmakla beraber; yer ve sınırları Cumhurbaşkanınca belirlenmiş, serbest dolaşımda olmayan eşyanın herhangi bir gümrük rejimine tabi tutulmaksızın ve serbest dolaşıma sokulmaksızın, gümrük mevzuatında öngörülen haller dışında kullanılmamak ya da tüketilmemek kaydıyla konulduğu, ithalat vergileri ile ticaret politikası önlemlerinin ve kambiyo mevzuatının uygulanması bakımından Türkiye Gümrük Bölgesi dışında olduğu kabul edilen ve serbest dolaşımdaki eşyanın bir serbest bölgeye konulması nedeniyle normal olarak eşyanın ihracına bağlı olanaklardan yararlandığı yerlerdir.”

¹⁶² 1985/21 Esas, 1986/23 Karar sayılı 06.10.1986 Tarihli Anayasa Mahkemesi Kararı (14.03.1987 Tarih, 19400 Sayılı Resmi Gazete) 6.6.1985 günlü, 3218 sayılı Serbest Bölgeler Kanunu'nun; 1., 2., 3., 4., 5., 6., 7., 8., 9., 10., 11., 12., 13. maddeleri ile, Geçici madde 1 ve Geçici madde 2 hükümlerinin, Anayasanın 10., 54., 123., 124., 125., 126., 127., 128., 160., 161., 163., 166., 167., 172. ve 173.

serbest bölgeleri “Genellikle ülkenin, dış ticaret hacmini genişletmek, ithalatı, ihracatı kolaylaştırmak, istihdam hacmini, döviz gelirlerini artırmak, sanayii canlandırmak ve teknoloji transferini hızlandırmak gibi amaçlarla kurulan serbest bölgeler, milli sınırlar içinde fakat gümrük sınırları dışında kabul edilen ve dış pazara yönelik ekonomik faaliyetlerin gerçekleşmesini temin amacıyla yeterli alt yapı imkânlarının sağlandığı ve teşvik tedbirlerinin çoğu kez azami ölçüler içerisinde uygulandığı özel bölgeler.” olarak tanımlamıştır. Doktrinde ve mevzuatta yer alan tanımlar doğrultusunda serbest bölgelerin ülkenin gümrük bölgesi dışında ve fakat siyasi sınırları içerisinde yer alan yabancı ülke alanı gibi kabul edildiği göze çarpmaktadır. Bundan dolayı bu alanlara eşya konulması ihracat, bu alanlardan Türkiye Gümrük Bölgesine eşya girişi ise ithalat olarak tescillenmektedir.¹⁶³ Kanuni tanıma göre ticaret politikası önlemleri açısından eşya Türkiye Gümrük Bölgesi dışında olarak nitelendirildiği için uygulanmayacaktır. Fakat ticaret politikası önlemlerinin uygulanması eğer eşyaya Türkiye Gümrük Bölgesine girişinde uygulanıyorsa aynı önlem eşya serbest bölgeye alınırken de uygulanmalıdır.¹⁶⁴ Eşya eğer Türkiye’de yer alan serbest bölgeden serbest dolaşıma alınırsa ticaret politikası önlemleri ve ithalat vergileri uygulanır. Fakat serbest bölgeler arası eşya geçişlerinde veya serbest bölgeden başka bir ülkeye eşyanın geçişinde mali yükümlülükler ve önlemler uygulanmayacaktır.¹⁶⁵

Serbest bölgelerin yatırım teşvik bölgesi, dış ticaret bölgesi, gümrüksüz bölge, gümrük serbest bölgesi, ihraç ürünleri işleme bölgesi gibi birçok tipte görülmesi mümkündür.¹⁶⁶ Serbest bölgeler Türkiye’nin iktisadi olarak açık ekonomi anlayışına geçişi ile önem kazanmış ve kuruluşları da bu anlayışla mümkün olmuştur.¹⁶⁷

maddelerine aykırı olduğundan iptallerine karar verilmesi istemi ile açılan dava red kararı ile neticelenmiştir. Kazancı Hukuk Otomasyon (<https://www.kazanci.com.tr>)

¹⁶³ Nural, s. 502.

¹⁶⁴ Selen, s.29

¹⁶⁵ Ayşe Yiğit Şakar, **Vergi Hukukunda Serbest Bölgeler**, Yaklaşım Yayınları, Ankara, 2008, s.22.

¹⁶⁶ Yüksel Akça, “Serbest Bölgeler ve Serbest Bölge Faaliyetlerinin Esasları,” **Dış Ticaret Dergisi**, Sayı:9, 1998, s.5,6.

¹⁶⁷ 24 Ocak Kararları (25.01.1980 T. 16880 S. RG. (M)) ile Türkiye ithal ikameci büyüme ekonomi politikası doğrultusunda yabancı sermaye, dış satım teşvikleri ile dışa açık ekonomiye geçmiş ve serbest bölgeler önem vermiştir. Bkz: Toroslu ve Durmuş, s.63 vd.

Bu açıklamaları destekler nitelikte ve serbest bölgelerin kurulma amacının belirttiği Kanunun 152.maddesinin gerekçesi ise şöyledir.: “Gelişen dünya ticareti ile ülkeler arası ekonomik ilişkilerin büyük boyutlara ulaşması nedeniyle, rekabetçi üretim koşulları altında üretilen eşyaların büyük tüketim merkezlerine yakın yerlerde depolanması veya muhafazası yahut işçiliğe tabi tutulması, üretim ve pazarlama maliyetlerini düşürmektedir. Bu amaçla, serbest dolaşımda olmayan eşyanın herhangi bir

Gümrük Yönetmeliğinin 423.maddesine göre serbest bölgelere giriş ve çıkış sınırlı olup ancak “*serbest bölge giriş izin belgesi, serbest bölge görev kartı, serbest bölge özel izin belgesi* ” belgeleri ile mümkündür. Bununla birlikte serbest bölge çalışanlarının gümrük kurallarına riayet etmemeleri de kabahat olarak düzenlenmiştir.¹⁶⁸

Gümrük Kanunun 154.maddesine göre eşyanın serbest dolaşım statüsü fark etmeksizin her türlü eşya¹⁶⁹ serbest bölgelere konulabilir. Serbest bölgeye eşya konulması için beyanname işlemlerine gerek yoktur.¹⁷⁰ Kanunda eşyanın serbest bölgede kalmasına dair bir süre sınırı ön görülmemiş olup sınırsız olduğu belirtilmiştir.¹⁷¹

Serbest dolaşımda olmayan serbest bölgedeki eşya aşağıdaki işlemlere tutulabilir.¹⁷²

- “*Serbest dolaşıma giriş rejimi kapsamında ve 161 inci maddede belirtilen koşullar altında, serbest dolaşıma girebilir.*
- *İzni gerek olmaksızın mutat elleçleme işlemlerine tabi tutulabilir.*
- *Dahilde işleme rejimine tabi tutulabilir.*
- *Gümrük kontrolü altında işleme rejimine tabi tutulabilir.*
- *Geçici ithalat rejimine tabi tutulabilir.*
- *Gümrüğe terk edilebilir.*
- *İlgili kişinin, gümrük idarelerince gerekli görülen tüm bilgileri vermesi şartıyla imha edilebilir.”*

Bu işlemlerden birinin uygulanması ile eşya serbest bölge işlemleri sona erecektir.

gümrük rejimine tabi tutulmaksızın ve gümrük mevzuatında öngörülen haller haricinde kullanılmaksızın veya tüketilmeksizin konulması mümkün olan ve ithalat vergileri ile ticaret politikası önlemlerinin uygulanması bakımından, Türkiye Gümrük Bölgesi dışında olduğu kabul edilen, serbest bölge olarak kurulmasına ihtiyaç duyulmaktadır.”

¹⁶⁸ Serbest Bölge Çalışanlarının Gümrük Kanuna Riayet Etmemeleri, s. 285.

¹⁶⁹ **Gümrük Kanunu Madde 154:** “*Ancak, parlayıcı ve patlayıcı veya bir arada bulundukları eşya için tehlikeli olan veya korunmaları özel düzenek veya yapılara gerek gösteren eşya serbest bölgelerdeki bu niteliklere uygun yerlere konulur.”*

¹⁷⁰ **Gümrük Kanunu Madde 155.**

¹⁷¹ **Gümrük Kanunu Madde 156.**

¹⁷² **Gümrük Kanunu Madde 157.**

2. Eşyanın Türkiye Gümrük Bölgesinden Yeniden ihracı

Gümrük Kanunun 163.maddesinde düzenlenen gümrükçe onaylanmış işlem ve kullanımlardan birisi de serbest dolaşımda olmayan eşyanın Türkiye Gümrük Bölgesinden yeniden ihracıdır.¹⁷³ Eşyanın Türkiye Gümrük Bölgesinden yeniden ihracı ile serbest dolaşım statüsüne haiz olmayan eşyanın veya gümrükçe onaylanmış ve kullanımlardan birine tabi olmayan eşyanın veya ekonomik etkili gümrük rejimlerine¹⁷⁴ konu eşyanın ihracat rejimine uygun olarak ihraç edildiği işlemidir.¹⁷⁵ Eşyaların yeniden ihracı gümrük ihracat rejimine göre yapılacak olup ihracatta uygulanan ticaret politikası önlemleri de işletilebilir.¹⁷⁶

3. Eşyanın İmhası, Eşyanın Gümrüğe Terki

Gümrük Kanunun 164.maddesinde düzenlenen bünyesinde iki farklı işlem barındıran gümrükçe onaylanmış işlem ve kullanımlar eşyanın imhası yahut gümrüğe terki işlemleridir. İmha ve terk işlemlerinin yapılabilmesi için Kanun hükmü gereği idareye hiçbir masraf oluşturmamalı ve gümrük gözetiminde gerçekleştirilmelidir. Ayrıca Kanun'un 164.maddesi gereği eşyanın imhası gümrük idaresine önceden bildirilmelidir. Kanunun 164.maddesinin ikinci fıkrası gereği de imha işlemi¹⁷⁷ sonucunda atık veya artık ortaya çıkarsa, bu eşyalar gümrükçe onaylanmış bir işlem veya kullanıma tabi tutulmalıdır. Yukarıda¹⁷⁸ belirttiğimiz üzere serbest bölgede bulunan eşyalara uygulanacak işlemlerden biri de ilgili kişinin gümrük idaresince istenilen belgeleri vermesi şartıyla imha edilmesidir. Gümrük Kanunu'nun

¹⁷³ **Gümrük Kanunu Madde 163:** “1.Serbest dolaşımda olmayan eşyanın, Türkiye Gümrük Bölgesinden yeniden ihracı mümkündür.

2. Ticaret politikası önlemleri dahil olmak üzere, eşyanın ihracı için öngörülen işlemler, gerektiğinde yeniden ihraç edilecek eşyaya da uygulanır. Serbest dolaşımda olmayan eşyanın, Türkiye Gümrük Bölgesinde ihracata ilişkin ticaret politikası önlemlerinin uygulanmayacağını öngören şartlı muafiyet içeren bir gümrük rejimine tabi tutulabileceği haller, yönetmelikle belirlenir.”

¹⁷⁴ Ekonomik etkili gümrük rejimlerinden birinin konusu oluşturan gümrük gözetiminde bulunan eşya da ihracat hükümleri doğrultusunda ihraç edilecektir.

¹⁷⁵ Köksals. 260. Murat. Canitez, Uygulamalı Gümrük Mevzuatı, Gazi Kitabevi, Ankara, 2017, s. 221. Ayrıca bkz: **Gümrük Kanunu Madde 165**

¹⁷⁶ Nural, s. 515.

¹⁷⁷ İmha işlemi neticesinde eşya serbest dolaşımda olmayan eşya statüsüne geçecektir.

Gümrük Kanunu Madde 213: “(2) ... Söz konusu işlem veya kullanımlardan birine tabi tutulan eşya, serbest dolaşımda olmayan eşya olarak değerlendirilir.”

¹⁷⁸ Eşyanın Serbest Bölgeye Girmesi, s.51.

53.maddesinde belirtildiği üzere imha işlemi gümrük idaresi tarafından da gerçekleştirilebilir.

III. GÜMRÜK VERGİSİ

Gümrük vergisine dair doktrinde yer alan tanımlar değerlendirildiğinde gümrük vergisi; ticari nitelikteki eşyanın ülkeler arası nitelikte yer değiştirmesinden kaynaklı olarak mezkûr eşyanın ülke sınırına girmesi, çıkması ya da ülkeden geçmesi neticesinde eşyadan belirlenmiş tarifelere göre Gümrük Kanunu ve Kanuna dayanılarak çıkartılan yönetmelik hükümleri doğrultusunda ulusal ve uluslararası hukuk normları dâhilinde alınmakta olan vergi türü olarak değerlendirilebilir.¹⁷⁹ Gümrük Kanununda yer alan tanıma göre ise yürürlükteki mevzuat hükümlerince “eşyaya uygulanan ithalat vergilerinin ya da ihracat vergilerinin tümü”¹⁸⁰ olarak düzenlenmiştir. Gümrük Kanununun 3.maddesinin dokuzuncu ve onuncu fıkralarında ithalat ve ihracat vergileri kavramları tanımlanmış olup eşyanın ithalatından veya ihracatından kaynaklanan tüm mali yükümlülükleri ve vergiler kastedilmiştir. Bu anlamda Kanunda gümrük vergisi tam olarak tanımlanmamış olup kavram Kanunda literatürde gümrük vergileri şekliyle çoğul olarak kullanılmaktadır. Bu durum eşyanın gümrük işlemlerinden kaynaklanan mali yükümlüğünün yalnızca gümrük vergisi ile sınırlı olmayıp katma değer vergisi; özel tüketim vergisi; TRT bandrol vergisi, toplu konut fonu; kaynak kullanımını destekle fonu; damga vergisi; anti-damping vergisi, çevre katkı payı gibi vergi ve mali yükümlülüklerden sorumlu olmasından kaynaklıdır.¹⁸¹ Bu doğrultuda Kanunda yer alan gümrük vergilerinin kapsamına gümrük vergisi de girmekte ve bu durum dar anlamda gümrük vergisi kavramını doğurmaktadır. Şöyle ki dar anlamda gümrük vergisi, Gümrük Kanunu’nun 15.maddesinde yer alan düzenlemeye göre “gümrük yükümlülüğünün başladığı tarihte

¹⁷⁹ Tuncer, s.201. Dölek, s.115. Tanımlar için bkz: Binnur Çelik, **Dış Ticaretten Alınan Vergilerden Gümrük Vergisi Hukuku**, İmaj Yayıncılık, Ankara, 1999, s.17. Nevzat Saygılıoğlu ve Adnan Gerçek, **Dış Ticaret ve Gümrük**, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara, 2007, s.98. Türkmen Derdiyok, **Dış Ticarette Vergi ve Mali Yükümlülükler**, Seçkin Yayınevi, Ankara, 2013, s.65.

¹⁸⁰ Gümrük Kanunu 2.madde, 8.fıkra.

¹⁸¹ Tuncer, s.4.

*yürürlükte bulunan gümrük tarifesine göre” hesaplanacak eşyanın Gümrük Bölgesine girişi ya da çıkışı nedeniyle eşyadan alınan vergidir.*¹⁸²

Gümrük Kabahatlerinin tamamı Gümrük Kanununda düzenlendiği ve Kanun da gümrük vergilerini geniş anlamda değerlendirdiği için gümrük vergileri geniş anlamda anlaşılmalı ve yukarıda değinildiği üzere gümrük vergisini de kapsayan vergi grubu olarak değerlendirilmelidir.

A. Gümrük Vergisinin Unsurları Ve Vergilendirme İşlemleri

213 sayılı Vergi Usul Kanunun¹⁸³ 2.maddesinde yer alan “*Gümrük idareleri tarafından alınan vergi ve resimler bu Kanuna tabi değildir. Bu vergi ve resimlerle ilgili olarak 27/10/1999 tarihli ve 4458 sayılı Gümrük Kanununun 242 nci maddesi hükümleri uygulanır.*” hükmü gereği Gümrük Kanunu gümrük vergisi için usule ilişkin düzenlemeleri de barındırır. Bu anlamda Kanun gümrük vergi ve resimleri bakımından usul kanunu niteliğindedir.¹⁸⁴

1. Gümrük Vergisinin Konusu

Gümrük Kanununda gümrük vergisinin tanımı yapılmamasına benzer olarak gümrük vergisinin konusu da açıkça düzenlenmemiştir. Kanunun 1.maddesinde amacının “*Türkiye Cumhuriyeti Gümrük Bölgesine giren ve çıkan eşyaya ve taşıt araçlarına uygulanacak gümrük kurallarını*” belirlemek olduğu belirtilmiştir. Buradan yola çıkarak gümrük vergisinin konusunun da gümrük bölgesine giren çıkan eşya ve taşıt araçları olduğu söylenebilir.¹⁸⁵ Bununla birlikte eşyanın niteliğinin menkul olması yani fiilen taşınabilmesinin mümkün olması gerekmektedir.¹⁸⁶ Mezkur eşyanın menkul olmasının yanında uluslararası ticarete mübadele konusu da olması

¹⁸² Saygılıoğlu ve Gerçek, s.97-98. Erkut Onursal, **Mevzuat ve Teknik Yönleri ile ihracat ve İthalat İşlemleri**, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2017, s.44.

¹⁸³ 10.01.1961 T. 10703 S. RG: 213 sayılı Vergi Usul Kanunu (Bundan sonra Vergi Usul Kanunu olarak belirtilecektir.)

¹⁸⁴ Tayfun Ercan, **Türk Hukukunda Gümrük Kabahatleri**, On İki Levha Yayıncılık, İstanbul, 2016, s.11.

¹⁸⁵ Arzova, s.155. Yüce ve Çelikkaya, s.15.

¹⁸⁶ Yüce ve Çelikkaya, s.15.

gerekmektedir.¹⁸⁷ Gayri maddi mallar¹⁸⁸ ise doğrudan gümrük vergisinin konusu olmayıp matrahı düzenleyen hükümler içerisinde bulunmakta ve dolaylı olarak gümrük vergisine konu olmaktadır.¹⁸⁹ Anlatılanlar doğrultusunda gümrük vergisinin konusunu dış ticarete konu eşya teşkil edecek, gümrük bölgesine girecek eşya ithalat vergisinin konusunu oluştururken, gümrük bölgesinden çıkan eşya ihracat vergisinin konusunu oluşturacak, başka bir gümrük bölgesine gitmek üzere gümrük bölgesine giren eşya ise transit vergisinin konusunu oluşturacaktır.¹⁹⁰ Gümrük vergisinin konusunu oluşturan eşyanın tanımı Gümrük Kanununun 3.maddesinin yirmi üçüncü fıkrasında “*her türlü madde, ürün ve değer*” olarak belirtilmiştir.¹⁹¹ Gümrük Kanununda *varış yeri ilkesi*¹⁹² benimsenmiş ve Türkiye Gümrük Bölgesine giren eşya gümrük vergisinin konusunu oluşturmaktadır¹⁹³ dolayısıyla Türkiye Gümrük Bölgesinden transit geçişler ve ihracat işlemleri vergi dışı bırakılmıştır.¹⁹⁴ Tüm bunlara ek olarak serbest bölgede bulunan eşya gümrük vergisinin konusunu ancak serbest bölgeden Türkiye Gümrük Bölgesine girdiği zaman oluşturabilecektir.¹⁹⁵

¹⁸⁷ Sidal, s.17.

¹⁸⁸ *Gayri maddi haklar, sinema filmleri, radyo-televizyon yayınlarında kullanılan filmler ve bantlar dahil olmak üzere edebi, artistik, bilimsel her nevi telif hakkının veya her nevi patentin, almeti farikanın, desen veya modelin, planın, gizli formül veya üretim yönteminin veya sınai, ticari, bilimsel tecrübeye dayalı bilgi birikiminin kullanma imtiyazı, kullanma hakkı veya satışı ile sınai, ticari, bilimsel teçhizatın kullanma imtiyazı veya kullanma hakkını ifade etmektedir. Başka bir ifadeyle, gayri maddi haklar patent, ticari marka, ticari unvan, tasarım ya da model gibi sınai varlıkların kullanım hakkı ile edebi, sanatsal eserlerin mülkiyet hakları ile ticari bilgi birikimi (know how) ve ticari sırlar gibi fikri hakları kapsamaktadır.* (18.11.2007 Tarih ve 26704 sayılı Resmi Gazetede yayınlanan 1 seri no’lu Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Hakkında Genel Tebliği, 10.1- Gayri Maddi Hakların Tanımı)

¹⁸⁹ Tahsin Yıldırım, **Gümrük Kanunun Tâdili Mes’esi**, Maliye Enstitüsü Konferansları, 35. Seri, İstanbul Üniversitesi Yayın No: 919, Sermet Matbaası, 1961, s.39. (<http://dergipark.gov.tr/download/article-file/7610>) (E.T: 20.05.2019)

¹⁹⁰ Selen, s. 169. Çelik, s.22.

¹⁹¹ Ayrıntılı Bilgi için Bakınız: yukarıda, Eşya, s. 9.

¹⁹² Saygılıoğlu ve Gerçek, s. 140. Yüce ve Çelikkaya, s.2.

¹⁹³ 14.05.1964 T. 11711 S. RG: 474 sayılı Gümrük Giriş Tarife Cetveli Hakkında Kanunun 1.maddesinde verilen yetkiye dayanılarak Cumhurbaşkanınca çıkarılan Gümrük Tarife Cetveli temelinde ithalat rejimi kararında düzenlenen vergi oranları ile ithalatta eşyanın gümrük bölgesine girmesi neticesinde gümrük vergisi alınmaktadır. İthalat rejimi kararının işlevleri hakkında bkz: Tuncer, s.136. Çelik, s. 148. Onursal, İhracat ve İthalat, s. 111 vd.

Abdullah Özgür, “Menşe Ülke Kriterine Göre İlave Gümrük Vergisi”, **Gümrük Müaviri Dergisi**, Sayı 46, Mayıs Haziran Temmuz 2016, s. 30 vd.

¹⁹⁴ Çelik, s. 148. Saygılıoğlu ve Gerçek, s. 140. Raşit Gültekin, Türkiye’de Dış Ticaretten Alınan Vergiler ve Eş Mali Yükümlülükler (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Trakya Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilim Dalı, Edirne, 2008, s. 64. İhracat vergilerinin ancak olağanüstü durumlarda alındığı hakkında bkz: Ercan, s.9.

¹⁹⁵ Yukarıda, *Eşyanın Serbest Bölgeye Girmesi* s. 51. Başlığında anlatıldığı üzere bu alanlar her ne kadar fiziksel olarak Türkiye Gümrük Bölgesi içinde bulunsalar da bu alanlara veya bu alanlardan yapılan

2. Gümrük Vergisini Doğuran Olay

Vergi Usul Kanunun 19.maddesinde “*Vergi alacağı, vergi kanunlarının vergiyi bağladıkları olayın vukuu veya hukuki durumun tekemmülü ile doğar.*” ile vergiyi doğuran olay ifade edilmiştir. Gümrük Kanununda ise vergiyi doğuran olay Kanunun dokuzuncu kısım *gümrük yükümlülüğünün doğması* başlıklı birinci bölümünde 181. ila 194.maddeleri arasında düzenlenmiştir. Vergiyi doğuran olay Vergi Usul Kanununda vergi alacağının doğması kavramı ile Gümrük Kanunda ise gümrük yükümlülüğünün doğması kavramı ile addedilmektedir. Her ne kadar kavramlar farklı olsa da kavramlar vergiyi doğuran olayı belirleme amacındadır.¹⁹⁶

Gümrük Kanunun gümrük vergisini doğuran olaya dair sistematigi incelendiğinde gümrük vergisine konu işlem ya da rejime göre gümrük vergisini doğuran olay farklı olarak düzenlenmiştir,¹⁹⁷ buna göre:

- İthalat gümrük rejiminde ve kısmi muafiyet suretiyle geçici ithalat rejiminde rejime dair beyannamenin tescili tarihi ile¹⁹⁸
- Eşyanın Gümrük Kanuna aykırı olarak Türkiye Gümrük Bölgesine girmesi ile¹⁹⁹
- Gümrük gözetiminde bulunan eşyanın Gümrük Kanuna aykırı olarak gözetim dışına çıkarılması ile²⁰⁰
- Eşyanın geçici depolanmasından ya da gümrük rejiminin uygulanmasından doğan yükümlülüğün yerine getirilmemesi ile²⁰¹

eşyaya dair işlemler bakımından Türkiye Gümrük Bölgesi dışında kabul edilmekte dolayısıyla eşya bu alanlarda bulunduğu müddetçe gümrük vergisinin konusu oluşturmamaktadır.

Özhan Uluatam ve Yaşar Mehtibay, **Vergi Hukuku**, Yenilenmiş Beşinci Baskı, İmaj Yayıncılık, Ankara 2001, s. 455

¹⁹⁶ Tuncer, s.209. Mehmet Kâmil Mutluer ve Nilay Dayanç, **Vergi Hukuku Genel ve Özel Hükümler**, Değiştirilmiş ve Güncelleştirilmiş 4. Baskı, Turhan Kitabevi, Ankara 2014, s.603.

¹⁹⁷ Normal şartlar halinde gümrük vergisi beyannamenin tescil edilmesi ile doğmasına rağmen Gümrük Kanunun 182 ila 185.maddeleri arasında özel ya da olağanüstü halleri durumlar düzenlenmiştir. Yüce ve Çelikkaya, s.18.

¹⁹⁸ Gümrük Kanunu 181.maddesi birinci fıkrası.

¹⁹⁹ Gümrük Kanunu 182.maddesi birinci ve ikinci fıkrası. Serbest Bölgede bulunan eşyanın da Kanuna aykırı olarak Türkiye Gümrük Bölgesine girmesinde de yükümlülük eşyanın Türkiye Gümrük Bölgesine girmesi ile başlayacaktır.

²⁰⁰ Gümrük Kanunu 183.maddesi birinci ve ikinci fıkrası.

²⁰¹ Gümrük Kanunu 184.maddesi birinci fıkrası a ve b bendi ve ikinci fıkrası a ve b bendi.

- Serbest bölgede muhafaza edilen ve ithalat vergileri uygulanacak eşyanın Gümrük Kanunu hükümlerine uyulmadan kullanımı yahut tüketimi durumunda,²⁰²
- İhracat gümrük rejimine aykırı olarak (ya da ihracat vergisine tabi eşyanın gümrük beyanında bulunmadan) Türkiye Gümrük Bölgesinin dışına çıkarılması ile²⁰³
- “Türkiye'nin taraf olduğu anlaşma hükümlerine göre dahilde işleme rejimi altında elde edilen Türk menşeli eşyanın anlaşmalara taraf ülkelere ithalinde, tercihli tarife uygulamasından yararlanmasının, bunların bünyelerine giren serbest dolaşımda olmayan eşyanın ithalat vergilerinin ödenmesi ve buna ilişkin belgelerin onaylanması koşuluna bağlı olması halinde”²⁰⁴

gümrük yükümlülüğü doğacaktır.

3. Gümrük Vergisinin Borçlusu (Yükümlü)

Vergi Usul Kanunun 8.maddesinde yer alan “vergi kanunlarına göre kendisine vergi borcu terettüb eden gerçek veya tüzel kişidir.” düzenlemesi ile mükellef, “verginin ödenmesi bakımından, alacaklı vergi dairesine karşı muhatap olan kişidir.” düzenlemesi ile de vergi sorumlusu tanımlanmıştır. Kural olarak mükellef vergi borçlusudur.²⁰⁵ Gümrük Kanunu’nda ise mükellef kavramına yer verilmemiş *yükümlü* kavramı kullanılmıştır.²⁰⁶ Gümrük Kanunun 3.maddesinin sekizinci fıkrası (b) bendinde gümrük yükümlülüğü “*yükümlünün gümrük vergilerini ödemesi zorunluluğunu*” olarak tanımlanmıştır. Aynı maddenin on birinci fıkrasında ise yükümlü kavramının “*gümrük yükümlülüğünü yerine getirmekle sorumlu bütün kişileri*” ifade edeceği düzenlenmiştir. Genel vergi hukukunda vergi mükellefinin maddi ödev olarak vergiyi ödeme ödevi ve belge düzenlemek, beyanname tutmak gibi

²⁰² Gümrük Kanunu 185.maddesi birinci fıkrası.

²⁰³ Gümrük Kanunu 189. ve 190.maddesi.

²⁰⁴ Gümrük Kanunun 194.maddesi birinci fıkrası

²⁰⁵ Mutluer ve Dayanç, s. 58. Muallâ Öncel, Ahmet Kumrulu, Nami Çağan, **Vergi Hukuku**, 25. Bası, Turhan Kitabevi, Ankara, 2016, s 71. Selim Kaneti, **Vergi Hukuku**, 2. Baskı, Filiz Kitabevi, İstanbul 1989, s. 79 vd. Yusuf Karakoç, **Genel Vergi Hukuku**, 7. Bası, Yetkin Yayınları, Ankara, 2014, (Vergi Hukuku), s. 639.

²⁰⁶ Tuncer, s.203.

şekli ödevi bulunmaktadır.²⁰⁷ Bu anlamda gümrük yükümlüğü maddi boyut olarak gümrük işlemleri neticesinde doğan mali yükümlülüklerinden kaynaklanan sorumluluğunu, şekli boyutu olarak ise beyanname sunma, gümrük idaresinin gözetimi ve denetimine tabi olma, Kanunda düzenlenen gümrük işlemlerinin usul ve esaslarına uyma sorumluluğunu bünyesinde barındırır.²⁰⁸ Gümrük Kanunda vergi sorumlusu da tanımlanmamıştır.²⁰⁹ Genel vergi hukuku anlamında vergi sorumlusu, başkasının vergi borcu için üçüncü kişilerin vergilendirmenin maddi ve şekli boyutuyla sorumlu tutulmasıdır.²¹⁰ Mükellef ile vergi sorumlusunu ayıran temel unsur, vergiyi doğuran olayın mükellefin şahsında gerçekleşmesidir.²¹¹ Bu açıklamalara göre Gümrük Kanunda vergi sorumlusu kavramı yer almamasına rağmen Gümrük Kanunun 4., 65., 181., 182., 183., 189., 192., 229. Maddeleri bu kavrama dair hükümler içermektedir. Gümrük Kanunda bu kavramlara karşılık gelen yegâne kavram gümrük yükümlülüğü olmakla birlikte bu kavram Vergi Usul Kanunu anlamındaki vergi sorumlusu kavramını da kapsamakta, bu anlamda Kanunun yükümlü kavramına yer vermesi genel vergi hukuku anlamında sorumluluk kavramının gümrük vergisi anlamında söz konusu olmamasına neden olmaktadır.²¹² Vergi ödevlisi kavramı ile vergi yükümlüsü (mükellef) ile vergi sorumlusu kavramını kapsayan daha genel bir kavram olduğu görüşü doktrinde dile getirilmektedir.²¹³

Gümrük Kanunun 3.maddesinde yükümlü açısından maddi görev ön plandadır. Kanun'un 4.maddesi²¹⁴ ise pozitif hukukun gereği olarak “...mevzuat hükümlerinin uymayı zorunlu kıldığı her tür işlemleri yerine getirmekle sorumludurlar.”

²⁰⁷ Öncel, Kumrulu, Çağan, s. 71. Doğan Şenyüz, Mehmet Yüce, Adnan Gerçek, **Türk Vergi Sistemi**, 15. Baskı, Ekin Yayınevi, Bursa, 2018,(Vergi Sistemi) s.65.

²⁰⁸ Tuncer, s. 203; Saygılıoğlu ve Gerçek, s. 141. Çelik, s. 34. Şenyüz, Yüce, Gerçek, (Vergi Sistemi) s. 344.

²⁰⁹ Tuncer, s.205.

²¹⁰ Öncel, Kumrulu, Çağan, s.75.

²¹¹ Nurettin Bilici, **Vergi Hukuku**, 28.Baskı, Seçkin yayınevi, Ankara, 2012, s.51.

²¹² Tuncer, s. 203. Öncel, Kumrulu, Çağan, s. 75 vd. Mutluer ve Dayanç, s. 60. Karakoç, Vergi Hukuku, s. 215 vd. Şenyüz, Doğan, Mehmet Yüce, Adnan Gerçek. **Vergi Hukuku (Genel Hükümler)**, 9. Baskı, Ekin Yayınevi, Bursa, 2018, (Vergi Hukuku), s. 91 vd.

²¹³ Karakoç, Vergi Hukuku, s. 217.

²¹⁴ **Gümrük Kanunu Madde 4:** “Gümrük idareleriyle muhatap olan kişiler bu Kanun ve Cumhurbaşkanlığı kararnameleri ile bunlara dayanılarak çıkarılan mevzuat hükümlerine uymak; gümrük idarelerinin gerek bu Kanunda gerek diğer mevzuat hükümlerine göre yapacağı gözetim ve kontrollere tabi olmak; bu idarelerin kendi adına veya başka idareler nam veya hesabına tahsil edeceği her tür vergi, resim, harç ve ücretleri ödemek veya bunların teminata bağlamak; mevzuat hükümlerinin uymayı zorunlu kıldığı her tür işlemleri yerine getirmekle sorumludurlar.”

düzenlemesi ile şekli ve usule ilişkin görevler de hüküm altına alınmıştır.²¹⁵ Gümrük işlemleri düşünüldüğünde yükümlülere usul ve şekil açısından en fazla sorumluluk gümrük beyannamesinin verilmesi ve tescil edilmesi sürecinde düzenlenmiştir.²¹⁶ Gümrük Kanunun 181.maddesinde gümrük yükümlülüğünün *gümrük beyannamesinin tescil tarihinde* başlayacağı düzenlenmiştir. Düzenlemenin ikinci fıkrasında gümrük yükümlüsünün beyan sahibi yani gümrük beyannamesini imzalayan kişi olduğu düzenlenmiştir.²¹⁷ Vergi ilişkisi neticesinde borcun tam ve eksiksiz olarak yerine getirilmesi borcun garanti alınması Kanunda gözetilmiş beyan sahibine geniş sorumluluklar yüklenmiştir.²¹⁸ Dolaylı temsil ilişkisi olmaksızın gümrük beyannamesi eşya sahibi tarafından beyan edildiğinde beyan sahibi ve eşya sahibi sıfatı aynı kişi üzerinde birleşmiş olacak ve yükümlü eşya sahibi olacaktır.²¹⁹ Mezkûr düzenlemenin devamında ise gümrük işlemlerinin doğrudan veya dolaylı temsilci eliyle düzenlemesi durumunda yükümlülük düzenlenmiştir. Çünkü beyan sahibi, eşya sahibi olabileceği gibi Gümrük Kanunun 5.maddesi hükümleri doğrultusunda eşya sahibi ile dolaylı temsil ilişkisinde bulunan kişiler de olabilecektir.²²⁰ Beyannameyi imzalayan bu temsilciler beyan sahibi sıfatıyla gümrük idaresine karşı sorumlu olacaklardır.²²¹ Fakat düzenlemede yer alan hükme göre bu sorumlulukları “*beyanda kullanılan verilerin yanlış olduğunu bildiği veya mesleği icabı ve mutata olarak bilmesi gerektiği durumlar*” ile sınırlı olacaktır. Kanuna göre esas olarak gümrük yükümlüsü beyan sahibi olarak düzenlenmiş olmakla birlikte dolaylı temsilcilik durumunda eşya sahibi ve beyanname sahibi *müştereken ve müteselsilen*²²² sorumludur.²²³ Dolaylı temsil ilişkisinde bulunan kişi ile eşya sahibi yükümlü olarak düzenlenmesi ile kamu alacağını garanti altına alınmak istenmiş ve muhatabın bulunabilmesi için tanımlama oldukça geniş

²¹⁵ Çelikkaya ve Yüce, s.21.

²¹⁶ Saygılıoğlu ve Gerçek, s.141.

²¹⁷ Denizhan Tuncer, **Vergi Tekniği Açısından Gümrük Vergisinin Değerlendirilmesi**, (Yayımlanmamış Doktora Tezi), Uludağ Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Bursa, 2007, s.87.

²¹⁸ Selen, s.172. Gümrük vergisinde kaynakta kesme usulünün getirdiği bir kavram olan vergi sorumlusu teorik açıdan mümkün değildir. Burada sorumluluktan kastedilen bir eşyanın usulsüz olarak yurda girmesi yahut gümrük gözetiminde bulunan eşyanın yasal olmayan yollarla gümrük gözetiminden çıkarılması neticesinde cezai sorumluluğu nitelendirmektedir. Bkz: Tuncer, s. 205 – 206.

²¹⁹ Kılıç, s.402.

²²⁰ Saygılıoğlu ve Gerçek, s.141.

²²¹ Selen, s.171.

²²² **Gümrük Kanunu Madde 192:** “*Aynı gümrük vergilerinin ödenmesinden birden çok yükümlünün sorumlu olduğu hallerde, bunlar söz konusu vergilerin ödenmesinden müştereken ve müteselsilen sorumludurlar.*”

²²³ Saygılıoğlu ve Gerçek, s. 141.

tutulmuştur.²²⁴ Başkasının adına ve hesabına hareket edildiği doğrudan temsil durumunda gümrük idaresine karşı ilk elden sorumlu kişi yani gümrük yükümlüsü eşya sahibi olacaktır.²²⁵

4. Gümrük Vergilerinin Tarhı (Gümrük Vergisinin Tahakkukuna Hazırlık Süreci)

Vergi Usul Kanunun 20.maddesinde verginin tarhı “*vergi alacağının kanunlarında gösterilen matrah ve nispetler üzerinden vergi dairesi tarafından hesaplanarak bu alacağı miktar itibarıyla tesbit eden idari muamele*” olarak tanımlanmıştır.²²⁶ Fakat Vergi Usul Kanunun 2.maddesinde yer alana düzenleme ile gümrük vergisinin usule ilişkin hükümlerinin de Gümrük Kanunu ile düzenlendiği belirtilmişti. Vergi Hukukunda aşına olunduğu üzere vergilendirme süreci vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesinin ardından kural olarak tarh, tebliğ, tahakkuk ve tahsilat silsilesi ile gerçekleşir. Gümrük Kanununda ise verginin tarhına dair bir düzenleme yer almamakla birlikte gümrük yükümlülüğünün düzenlendiği dokuzuncu kısımda Kanunun 195.maddesi ve devamında *gümrük vergilerinin tahakkuku, tebliği ve ödenmesi* başlıklı ikinci bölümü düzenlenmiştir. Bu anlamda Gümrük Kanunda yer alan vergilendirme süreci vergi hukukunda yer alan vergilendirme (*tarh, tebliğ, tahakkuk ve tahsilat*) sürecinden farklılık arz etmekte ve Gümrük Kanunun 197.maddesinin birinci fıkrasına göre tahakkukun hemen ardından tebliğ sürecine geçilmektedir.²²⁷ Bu farklılık neticesinde genel vergi hukukunun aksine verginin tahakkuku verginin tebliğ edilmesinden önce gelmektedir. Vergilendirme sürecinde yer alan sıralama farklılığı gümrük vergilerinde tarh ve tahakkukun hukuki niteliğinde de farklılığa neden olmaktadır.²²⁸ Gümrük Kanununda verginin tarhına dair düzenleme

²²⁴ Nural, s.586.

²²⁵ Saygılıoğlu ve Gerçek, s. 142.

²²⁶ Tarh işlemi için bkz: Öncel, Kumrulu, Çağan, s. 89 vd. Mutluer ve Dayanç, s. 105. Karakoç, Vergi, Hukuku, s. 277 vd.

²²⁷ Erdoğan Öner, **Türk Vergi Sistemi**, güncellenmiş yedinci baskı, Seçkin Yayınevi, Ankara, 2016, s.328. Mustafa Şahin, “Gümrük İşlemlerinin ve Vergilerinin Tebliği”, **Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi**, Sayı: 154, Ekim 2016, s238 vd.

Gümrük Kanununda tahakkuk işleminin aslında tarh işlemini ifade ettiğinden bahisle sürecin tarh, tebliğ, tahakkuk şeklinde olduğu görüşü için bkz; Saygılıoğlu ve Gerçek, s. 195.

²²⁸ Kadir Sarıkaya, “Gümrük Vergi Hukukunda Tahakkuk Zamanaşımı Sorunsalı”, **Gümrük Dünyası Dergisi**, Sayı: 79, 2013/4, s. 39.

olmaması verginin tarh edilmediği anlamına gelmemektedir. Gümrük Kanununda yer alan düzenlemelerde her ne kadar klasik anlamda gümrük vergisi tarh edilmeden tahakkuk etmekte görünse²²⁹ de gümrük vergisi anlamında verginin tarhiyatı beyannamenin verilmesi ile başlayıp beyannamenin tescili ve kontrolünü müteakip verginin hesaplanması süreci ile gerçekleşmektedir.²³⁰ Anlaşılabileceği üzere burada bahsedilen tarh işlemi gümrük vergisinin miktarını belirleme açısından tarh işlemi olarak nitelendirilse de vergi hukukunda yer alan klasik anlamda tarh işleminden farklıdır. Diğer bir görüşe göre ise bahsi geçen işlemlerin tahakkuk işlemine hazırlık niteliğinde olduğudur.²³¹ Çünkü Gümrük Kanununda yer alan düzenleme gereği gümrük vergisinin tahakkukunu müteakip tebliği yapılabilmekte dolayısıyla tebliğ edilmeyen bir işlemin kişiler üstünde hukuki bir etkisi söz konusu olamayacak ve iptal davasına da konu olamayacaktır.²³² Bunlara ek olarak Gümrük Kanununda yer alan tahakkuk işlemi ile aslında tarh işlemi kastedilmekte ve işlemin ödenmesi gereken gümrük vergilerinin idarece hesaplanması niteliğinde olduğundan genel vergi hukuku sürecinin (tarh, tebliğ, tahakkuk) takip edildiği de dile getirilmektedir.²³³ Bununla birlikte Gümrük Kanunda klasik anlamda tahakkuk işlemi ise “*kesinleşme işlemi*” ile ifade edilmektedir.²³⁴

Netice itibarıyla gümrük vergilerinde gümrük beyanı süreci ile gümrük vergileri tarh edilmektedir. Anlatıldığı üzere gümrük beyan süreci gümrük beyanın verilmesi, beyanın tescil edilmesi ve beyanın kontrol edilmesini kapsar ve

²²⁹ Vergi Usul Kanununda yer alan tahakkuk ile Gümrük Kanunda yer alan tahakkuk kavramı farklılık arz ettiği düzenlemelerden anlaşılmaktadır.

Klasik anlamda vergilendirme sürecinde verginin tahakkuk etmesi verginin tarhını müteakip mümkündür bkz: Tuncer, s.225. S. Ateş Oktar, **Türk Vergi Sistemi**, Türkmen Kitabevi, İstanbul, 2016, s.258.

²³⁰ Yüce ve Çelikkaya, s.74. Benzer şekilde gümrük vergisinin tarhı sürecini beyan, gümrük beyanı, muayene, tescil, beyanın kontrolü ve verginin hesaplanması süreci olarak değerlendirmesi için bkz: Tuncer, s.225 – 231.

²³¹ Bu konu doktrinde tartışmalı olarak yer almaktadır. Gümrük vergilerinin tahakkuk aşmasının tarh işlemi olarak algılanması gerektiği için bkz: Saygılıoğlu ve Gerçek, s. 200. İdare hukuku açısından hazırlık işlemleri için bkz: İl Han Özay, **Günlük Yönetim**, Filiz Kitabevi, İstanbul 2004, (Günlük Yönetim), s. 496. Kemal Gözler ve Gürsel Kaplan, **İdare Hukuku Dersleri**, Güncellenmiş 20. Baskı, Ekin Yayınevi, Bursa, 2018, s. 269.

²³² Danıştay 7. Dairesi 11.4.2007 tarih ve E. 2006/722; K: 2007/1680 sayılı kararında benzer şekilde gümrük vergisinin ek tahakkukun kesin ve yürütülmesi zorunlu idari işlem niteliğinde olmadığına hükmetmiştir. *Kazancı içtihat bilgi bankasından edinilmiştir.*

Celâl Erkut, **İptal Davasının Konusunu Oluşturma Bakımından İdari İşlemin Kimliği**, Tıpkı Basım, Danıştay Yayınları, Ankara 2015, s. 172.

²³³ Saygılıoğlu ve Gerçek, s. 195.

²³⁴ Öner, s.526.

neticesinde gümrük vergisi hesaplanır. Bu süreç gümrük vergisinin tarhı olarak ya da gümrük vergisinin tahakkukuna hazırlık süreci olarak adlandırılmakta ve bu süreci gümrük vergisinin tahakkuku takip etmektedir.

5. Gümrük Vergilerinin Tahakkuku

Vergi Usul Kanunun 22.maddesinde vergilerin tahakkuk etmesi “*Verginin tahakkuku, tarh ve tebliğ edilen bir verginin ödenmesi gereken bir safhaya gelmesi*” olarak tanımlanmıştır. Gümrük Kanununda tahakkuk işlemi tanımlanmamıştır. İdari işlem yönünden verginin tahakkuk etmesi bir tespit niteliğinde olup idari işlem niteliği taşımamaktadır.²³⁵ Bu anlamda verginin tahakkuk etmesi ve verginin kesinleşmesi kavramları farklı anlamlara gelmektedir. Şöyle ki tarh işlemin müteakip tahakkuk işlemi verginin ödenecek safhaya gelmesi işlemidir, fakat yükümlü bu süreçte tarh işlemine dava açarak tahakkuk etmiş verginin tahsil aşamasını durdurabilmektedir. Şu halde vergi tahakkuk etmesine rağmen dava süreci neticeleninceye kadar kesinleşmeyecektir.²³⁶ Tahakkuk aşamasından sonra verginin ödenmesi borcu doğmakta, ödemenin gerçekleşmemesi halinde ise vergi idaresi tarafından vergi alacağının zorla tahsil edileceği aşamaya gelinecektir.²³⁷

Yukarıda da değindiğimiz üzere gümrük vergisinin sistematik süreci genel vergi sürecinden farklılık arz etmektedir. Bu anlamda tarh işlemi olarak nitelendirilen aşama kimi görüşe göre Gümrük Kanunda tahakkuk adı altında düzenlenmiş kimi görüşe göre de tahakkuk işlemine hazırlık sürecinden oluşmakta ya da açıkça belirtilmese de beyan işlemlerini kapsayan ve verginin hesaplanması işlemlerinin oluşturduğu bir bütün olduğu dile getirilmiştir.²³⁸ Beyanın verilmesini müteakip

²³⁵Öncel, Kumrulu, Çağan, s.106.

²³⁶ Şükrü Kızılot ve Metin Taş, **Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi**, 4.Baskı, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara 2011, s.75 vd.

Öncel, Kumrulu, Çağan’a göre de tahakkuk kavramı ve kesinleşme kavramı farklılık arz etmekte fakat tarh işlemine karşı açılacak olan dava verginin tahakkukunu engelleyecektir fakat ilk derece mahkemesi davayı reddettiği takdirde tahakkuk işlemi gerçekleşecek, davacı mükellef temyiz etmediği takdirde vergi kesinleşecektir. Ayrıntılı bilgi için bkz: Öncel, Kumrulu, çağan s. 107 vd.

Diğer Görüşler için bkz: Tuncer, s.233. Abdurrahman Akdoğan, **Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi**, 12. Baskı, Gazi Kitabevi, Ankara 2014, s.81.

²³⁷ Hasan Hüseyin Bayraklı, **Genel Vergi Hukuku**, Celepler Matbaacılık, Trabzon, 2005, (Genel Vergi) s.64.

²³⁸ Gümrük Vergilerinin Tarhı, yukarıda, s. 62.

gerçekleştirilecek olan gümrük işlemleri beyanı tescili ve beyannamenin kontrolü ve neticesinde verginin hesaplanması işlemleri yeknesak bir şekilde hızlı şekilde gerçekleşmekte; gümrük vergisinin tahakkuk ve tahsil aşaması da nerdeyse aynı anda gerçekleşmektedir.²³⁹ Bu anlamda Gümrük Kanunda yer alan verginin tahakkuk etmesi işlemini kapsamaktadır.²⁴⁰ Genel vergi hukuku ilkelerinden farklı olarak gümrük vergilerinde yükümlü üzerinde hukuki sonuç doğuran temel işlem tahakkuk işlemidir.

Gümrük vergisinin tahakkuku Gümrük Kanunun gümrük yükümlülüğü kısmının ikinci bölümünde 195 ila 201.maddeleri arasında düzenlenmektedir. Her ne kadar tahakkuka dair düzenlemeler bulunsun da tahakkuk işlemi tanımlanmadığı gibi Kanunda ve Yönetmelikte yer alan düzenlemeler yetersizdir.²⁴¹ Gümrük Kanununda yer alan tahakkuk işlemine dair temel düzenleme ise 197.maddesinin birinci fıkrasında “*Gümrük vergileri, tahakkukundan hemen sonra yükümlüye tebliğ edilir.*” şeklinde düzenlenmiştir. Genel vergi hukuku anlamında tarh işleminden sonra tebliğ işlemine geçilmektedir fakat hükümden de anlaşılacağı üzere Gümrük Kanunu bu usulü takip etmemekte tahakkuk aşamasından sonra tebliğ aşamasına geçilmektedir. Şu halde Gümrük Kanununda yer alan tahakkuk düzenlemesi ile hem gümrük vergisinin miktarı belirlenmekte hem de ödenecek aşamaya gelmesi ifade edilmektedir.²⁴² Ayrıca bu görüşe göre tahakkuk işleminden önce yapılan işlemlerin tahakkuk işlemi içerisinde bir hazırlık işlemi²⁴³ olduğu da dile getirilmektedir.²⁴⁴ Diğer bir görüşe göre ise Gümrük Kanunda yer alan tahakkuk kavramı ile tarh işlemi kastedilmekte, tahakkuk işlemi ise kesinleşme kavramı ile ifade edilmektedir.²⁴⁵ Bu görüş doğrultusunda Gümrük Kanunun 197.maddesinin beşinci fıkrasında “*Bu madde hükümlerine göre tebliğ edilen gümrük vergileri; 242 nci maddede belirtilen sürelerde itirazda*

²³⁹ Sidal, s. 46-47. Metin Taş, “Gümrük İdaresinin Vergilendirme İşlemlerinde Yargı Yolu ve Anayasal Bir Sorun”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı: 156, Aralık 2005, s. 203 – 206.

²⁴⁰ Öner, Türk Vergi Sistemi, s. 328.

²⁴¹ Tuncer, s.234.

²⁴² Tahakkuk işlemi için bkz: Öncel, Kumrulu, Çağan, s. 106 vd. Mutluer ve Dayanç, s. 114 vd. Karakoç, Vergi Hukuku, s. 296 vd.

²⁴³ Matrahın belirlenmesinin hazırlık işlemi olarak değerlendirilmesi için bkz. Karakoç, Vergi Hukuku, S. 277.Saygılıoğlu ve Gerçek, s 195.

²⁴⁴ Bkz: yukarıda 244 nolu dipnot.

²⁴⁵ Öner, Türk Vergi Sistemi s.328. Nevzat Saygılıoğlu ve Remzi Akçin, **Dış Ticaret ve Gümrük**, Cem Web Ofset, Ankara, 2015, s.417. Tuğrul Atatüre, “Yeni Gümrük Kanunu ile Getirilen Yenilik ve Değişiklikler”, **Mükellefin Dergisi**, Sayı: 85, 2000, s.126-133.

bulunulmaması veya süresi içinde idari yargı mercilerine başvurulmaması hallerinde bu sürelerin bittiği tarihte kesinleşir; dava açılması halinde mahkemece yükümlü aleyhine verilen kararın gümrük idaresine tebliğ edildiği tarihte tahsil edilebilir hale gelir.” yer alan *kesinleşme* kavramı genel vergi hukuku anlamında tahakkuk kavramı anlamındadır.²⁴⁶

Gümrük Kanunun 197.maddesine incelendiğinde gümrük vergisinin iki biçimde tahakkuk ettiği görülmektedir. Şöyle ki yükümlü tarafından gümrük idaresine sunulan beyan üzerine beyanname tescil edilmekte ve beyannamenin kontrolü neticesinde yükümlünün beyan ettiği vergi tutarı ile gümrük idaresi tarafından hesaplanan vergi tutarı örtüşüyor ise vergi tahakkuk etmekte ve kesinleşmektedir.²⁴⁷ Çünkü bu halde beyan yükümlü tarafından gerçekleştirilmekte ve yükümlünün kendi beyanına itiraz etmesi mümkün değildir.²⁴⁸ Yapılan kontrol neticesinde beyan edilen vergi tutarı ile idare tarafından hesaplanan vergi tutarı örtüşmüyor ise yani gümrük vergisinin hiç alınmadığı ya da eksik alındığının tespit edilmesi halinde gümrük vergisi idare tarafından tahakkuk ettirilecektir.²⁴⁹ İlk durumda gerçekleştirilen tahakkuk beyana dayalı tahakkuk; ikinci durumda gerçekleştirilen tahakkuk ise gümrük idaresi tarafından gerçekleştirilen - ek - tahakkuk ile ifade edilmektedir.²⁵⁰

6. Gümrük Vergilerinin Tebliği

Vergilerin tebliği, vergilerin usulünün belirlendiği genel kanun olan Vergi Usul Kanunun 21.maddesinde “*vergilendirmeyi ilgilendiren ve hüküm ifade eden hususların yetkili makamlar tarafından mükellefe veya ceza sorumlusuna yazı ile bildirilmesi*” olarak tanımlanmıştır. Gümrük idaresinin almış olduğu kararların kişiler üzerinde hüküm doğurabilmesi için kararların kişilere hukuka uygun olarak tebliğ

²⁴⁶ Maddede geçen “*kesinleşme*” kavramı ile tahakkuk işlemine karşı gidilebilecek herhangi bir yargı yolu kalmadığı anlamı için bkz: Karakoç, Vergi Hukuku, s. 300. Şenyüz, Yüce, Gerçek, Vergi Hukuku, s. 207.

²⁴⁷ Öner, Türk Vergi Sistemi, s. 336.

²⁴⁸ Tuncer, s.235. Selen, s.222. Tahakkukun ve kesinleşmenin aynı olduğu görüşü için bkz: Saygılıoğlu ve Gerçek, s.201.

²⁴⁹ Saygılıoğlu ve Gerçek, s.201. Oktar, Türk Vergi Sistemi, s. 272 vd.

²⁵⁰ Tarh işleminin türlerinin matrah unsurunun belirlenmesinde açıklanması hakkında bkz. Karakoç, Vergi Hukuku, s. 263 vd. Şenyüz, Yüce, Gerçek, Vergi Hukuku, s. 187 vd. Zübeyr Yıldırım ve Serkan Ağar, “Vergi Hukukunda Beyan Sisteminin Etkinliği”, **Prof. Dr. Muallâ Öncel’e Armağan**, Cilt II, Ankara 2009, s. 1225.

edilmesi gerekmektedir.²⁵¹ Tebliğ işlemi ile yapılacak işlem hakkında ilgili kişilerin bilgilendirilmesi sağlanacak yapılacak işleme karşı itiraz, uzlaşma, dava çama gibi süreçler açısından sürece dair bilgiler de yer alacaktır ayrıca kanuni sürelerin başlaması veya bitmesi ön görülecektir.²⁵² Gümrük Kanununda tebliğ işlemi de tanımlanmamıştır. Fakat Kanun'un 197.maddesinde (birinci fıkra) tebliğ hakkında *“Gümrük vergileri, tahakkukundan hemen sonra yükümlüye tebliğ edilir.”* hükmü yer almaktadır. Mezkûr Maddenin üçüncü fıkrasında ise tebliğ usulü *“Yükümlü tarafından gümrük beyannamesinde gösterilen vergi tutarı ile gümrük idaresince hesaplanan vergi tutarının eşit olması halinde, gümrük idarelerinin eşyayı teslim etmesi, gümrük vergilerinin yükümlüye tebliği yerine geçer.”* hükmü ile düzenlenmiştir. Kanunda gümrük vergisinin tebliği aşaması ve gümrük vergisinin tahakkuk etmesi birlikte düzenlenmektedir.²⁵³ Hükümden yola çıkarak yükümlü tarafından beyan edilen vergi miktarı ile gümrük idaresi tarafından hesaplanan vergi borcu miktarının eşit olması halinde eşya yükümlüye teslim edilmekte dolayısıyla bu teslim tebligat yerine geçmektedir.²⁵⁴ Daha önce değinildiği üzere genel vergi hukukunda vergilendirme sürecinde tarh, tebliğ, tahakkuk ile ilerlemektedir. Fakat Gümrük Kanununda yer alan açık hüküm vergilendirme süreci gümrük vergisinin tahakkukunun ardından tebliğ işleminin yapılmasını ön görmektedir. Bununla birlikte diğer beyan esaslı vergilerde de tebliğ ve tahakkuk birlikte gerçekleşmektedir bu anlamda gümrük vergilerinde de bu kaideye uygun olarak hareket edilmekte ve tebliğ ve tahakkuk birlikte gerçekleşmektedir.²⁵⁵

Vergilerin tebliğ edilmesinin usulü Vergi Usul Kanunun 93 ila 109.maddeleri arasında düzenlenmektedir. Fakat Vergi Usul Kanunun 2.maddesinde belirtildiği üzere gümrük vergileri vergi Usul Kanunun kapsamı dışındadır. Dolayısıyla bu ilgili tebligat usulü gümrük vergileri için uygulanmayacaktır.²⁵⁶ Gümrük vergilerinde tahakkuk işlemini müteakip tebligat yapılmaktadır. Bu bağlamda tahakkuk eden verginin niteliği

²⁵¹ Saygılıoğlu ve Gerçek, s. 200. Kılıç, s. 513.

²⁵² Kılıç, s. 513. Doğan Şenyüz, Vergi Usul Hukukunda Tebligat, 2. Baskı, **Yaklaşım Yayınları**, Bursa, 1997, (Tebliğat), s. 8.

²⁵³ Nevzat Saygılıoğlu, “4458 Sayılı Yeni gümrük Kanunun Getirdiği Yenilikler” **Yaklaşım Dergisi**, Sayı 126, 2003, s.43.

²⁵⁴ Saygılıoğlu ve Gerçek, s. 200. Kılıç, s. 538.

²⁵⁵ Mustafa Şahin, “Gümrük İşlemlerinin ve Vergilerinin Tebliği”, Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi, S. 154, Ekim 2016. Saygılıoğlu ve Gerçek, s. 200.

²⁵⁶ Tuncer, s.232.. Arzova, s.161.Ercan, s.12.

tebligatın usulünü de belirlemektedir. Gümrük vergilerinin tahakkuk etmesi işlemi Gümrük Kanunun 3.maddesinin beşinci fıkrasında belirtilen karar niteliğinde²⁵⁷ olduğu için yapılacak tebligat gümrük idaresinin kararları için uyacağı tebligat usulüne göre yapılmalıdır. 7201 sayılı Tebligat Kanunun²⁵⁸ 1.maddesinde²⁵⁹ sayılan idareler içinde gümrük idaresi de yer aldığı için vergilerin tebligatı bu kanun hükümleri doğrultusunda gerçekleşmektedir.²⁶⁰ Tebligat Kanunun 48.maddesinde yer alan “Gümrük ve inhisar işlerinde, kendi kanunlarının imkan verdiği hallerde muamelenin cereyan ettiği yerde hazır bulunan alakalıya tebligat memur vasıtasıyla yapılır.” hükmü gereği Gümrük Kanunu cevaz verdiği sürece tebligat memur eliyle gerçekleşebilecektir.²⁶¹

Gümrük Kanunun 197.maddesinin ikinci fıkrasında yer alan “Yapılan denetlemeler sonucunda hiç alınmadığı veya noksan alındığı belirlenen veya linci fıkra da belirtilen şekilde tebliğ edilemeyen gümrük vergilerine ilişkin tebligat gümrük yükümlülüğünün doğduğu tarihten itibaren üç yıl içinde yapılır.” hükmü gereği gümrük vergilerine dair tebligat gümrük yükümlülüğünün doğmasından itibaren 3 yıl içinde yapılmalıdır. Gümrük Kanunun 201.maddesinde yer alan gönderme gereği süresinde ödenmemiş fakat kesinleşmiş vergilerin tahsili Amme Alacaklarının Tahsili Usulü Hakkında Kanununda²⁶² yer alan düzenlemeler doğrultusunda gerçekleştirilecektir. Bu durumda 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsili Usulü Hakkında Kanunun 8.maddesinde yer alan “Hilafına bir hüküm bulunmadıkça bu kanunda yazılı müddetlerin hesaplanmasında ve tebliğlerin yapılmasında Vergi Usul Kanunu hükümleri tatbik olunur.” hükmü gereği Vergi Usul Kanununda yer alan hükümler doğrultusunda tebligat işlemi yapılacaktır.²⁶³

²⁵⁷ Özgecan Gök, **Gümrük Vergisinden Kaynaklanan Uyuşmazlıklar**, (Yayımlanmamış Doktora Tezi), Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İzmir, 2018, s.152.

²⁵⁸ 19.02.1959 T. 10139 S. RG: 7201 sayılı Tebligat Kanunu. (Bundan sonra Tebligat Kanunu olarak belirtilecektir.)

²⁵⁹ **Tebligat Kanunu Madde 1** : “ Kazaî merciler, 10/12/2003 tarihli ve 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanununa ekli (I) sayılı cetvelde yer alan genel bütçe kapsamındaki kamu idareleri, (II) sayılı cetvelde yer alan özel bütçeli idareler, (III) sayılı cetvelde yer alan düzenleyici kurumlar, (IV) sayılı cetvelde yer alan sosyal güvenlik kurumları ile vakıf yükseköğretim kurumları, il özel idareleri, belediyeler, köy hükmi şahsiyetleri, barolar ve noterler tarafından yapılacak elektronik ortam da dâhil tüm tebligat, bu Kanun hükümlerine göre Posta ve Telgraf Teşkilatı Genel Müdürlüğü veya memur vasıtasıyla yapılır.”

²⁶⁰ Kılıç, s. 513 – 537. Şahin, (Tebliğ).

²⁶¹ Kılıç, s.537.

²⁶² 28.07.1953 T. 8469 S. RG: 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsili Usulü Hakkında Kanun.

²⁶³ Kılıç, s.538.

7. Gümrük Vergilerinin Tahsili

Gümrük vergisi borcunu sona erdiren nedenlerden biri de diğer vergi türlerinde olduğu gibi vergi borcunun tam olarak ödenmesidir. Gümrük vergisinin tahakkuk ve tebliğ edilmesinden sonraki ve son aşaması tahsil aşamasıdır. Vergiyi doğuran olay neticesinde ortaya çıkan vergi ödevi verginin tahsili ile sona erecektir.²⁶⁴ Genel vergi hukuku açısından tahsil aşaması tahakkuktan farklı olarak idari işlem niteliğindedir ve idari yargısal denetime tabidir.²⁶⁵

Gümrük vergilerinin tahakkukunun iki biçimde gerçekleştiği yukarıda belirtilmişti tahsil işlemi de bu farklılıktan etkilenmektedir. Şöyle ki beyan edilen vergi miktarı ile gümrük idaresi tarafından hesaplanan gümrük vergisi miktarı örtüştüğü zaman yani beyan üzerine tahakkuk gerçekleştiğinde herhangi bir süre belirlenmemesine²⁶⁶ rağmen Gümrük Kanunun 69.maddesinde²⁶⁷ kabul edilen ilke gereği derhal verginin ödenmesi üzerine eşya teslim edilecektir.²⁶⁸ Gümrük Kanunun 198.maddesinin birinci fıkrasına göre beyan edilen vergi miktarı ile gümrük idaresi tarafından hesaplanan vergi miktarının örtüşmediği gümrük vergisinin hiç alınmadığı ya da noksan alındığının tespiti üzerine gerçekleştirilen ek tahakkuk işleminin yükümlüye tebliğinden itibaren gümrük vergilerinin onbeş gün içinde ödenmesi gerekmektedir. Gümrük Kanunun 201.maddesi gereği süresinde ödenmemiş gümrük vergileri A.A.T.U.H.K’de yer alan usule uygun olarak cebri icra yoluyla tahsil edilecek tahsil için geçen süre için de gecikme zammı uygulanacaktır. Bahsi geçen Madde

²⁶⁴ Öncel, Kumrulu, Çağan, s.108. Karakoç, Vergi Hukuku, s. 306. Şenyüz, Yüce, Gerçek, Vergi Hukuku, s. 208.

²⁶⁵ Öncel/ Kumrulu/ Çağan, s.108. Tahsil işleminin genel vergi hukuku bakımından hukukî niteliği için bkz. Karakoç, Vergi Hukuku, s. 308-310. Yusuf Karakoç, “Kamu Alacaklarının Tahsil İşlemlerinin Hukukî Niteliği”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Yıl 21, Sayı 246, ŞUBAT 2002, (TAHSİL), ss. 141-147.; Şenyüz, Yüce, Gerçek, Vergi Hukuku, ss. 209-211.

²⁶⁶ Yukarıda değinildiği, (Özet Beyan Süreci, s.20.) üzere Gümrük Kanunun 46.maddesi gereği eşyanın gümrük gözetime girmesini takiben gümrük işlemlerinin 45 veya 20 gün içinde bitirilmesi gerekmektedir. Aksi halde eşyanın tasfiye edilme süreci başlayacaktır. Gümrük beyan işlemleri için belirtilen bu azami sürelerin gümrük vergilerinin ödenmesi için de geçerli olduğu görüşü için bkz: Selen, s.223.

²⁶⁷ Gümrük Kanunun 69.maddesinin üçüncü fıkrasında yer “*Beyannamenin tescilinin bir gümrük yükümlülüğü doğurması halinde, gümrük vergileri ödenmedikçe veya teminata bağlanmadıkça beyanname kapsamı eşya teslim edilemez.*” Hükmü gereği gümrük vergisi tahsil edilmediği müddetçe eşya teslim edilmeyecektir, dolayısıyla bu işlemin derhal yapılması yükümlü lehine bir durum oluşturmaktadır. Bu anlamda beyan üzerine gerçekleşen gümrük vergilerinin tahsil işleminin neredeyse beyannamelerin tamamında gerçekleştiği görüşü için bkz: M.Şahin, Tebliğ.

²⁶⁸ Saygılıoğlu ve Gerçek, s.202.

gereği gümrük vergileri Türk Lirası olarak gümrük idaresine ya da yetkilendirilmiş bankalara ödenebilecektir.

IV. GÜMRÜK İŞLEMLERİNİN İDARİ İŞLEM NİTELİĞİ

Bu bölümde anlatılanlar doğrultusunda bir eşyanın Türkiye Gümrük Bölgesine legal olarak girmesi ya da Bölgeden çıkması bir dizi işlemin bir araya gelmesiyle mümkündür. Özet olarak nitelendirecek olursak eşyanın Türkiye gümrük Bölgesine girişi üç safha olduğu kabul edilebilir. Buna göre eşyanın ülkemize doğru yola çıkmadan önceki safhası yani yükleme öncesi safha ki bu aşama ithalat işlemini gerçekleştirecek dış ticaret şirketi ve gümrük müşavirliği işlemleridir. Bu ilk safhada G.T.İ.P tespiti, belgelerin tanzimi, sigorta gibi işlemler yapılır. Sonrasında eşyanın nakliye süreci başlar ki varış öncesi işlemlerden özet beyan işlemleri ile gümrük idaresini müdahale sahasına girilir. Artık idari işlem olarak idarenin faaliyet alanına girilmiştir, eşya gelmeden önce özet beyanda bulunulacaktır, eşyanın gelmesi ile Gümrük İdaresinin gözetim ve denetim alanında girecek eşya geçici depolama alanlarına çekilecektir. Bu safhada belirtilen süreler içinde gümrük idaresine sunulması gerekmektedir akabinde eşyanın muayenesi ve beyannamenin tescili süreci işleyecektir. Beyannameye göre eşya gümrük rejimlerine tabi tutulacaktır ve bu rejim doğrultusunda süreç devam edecektir. Serbest dolaşıma giriş rejimi özelinde beyannamenin kapatılması vergi ve masrafların ödenmesini müteakip eşya serbest dolaşıma girecektir. Bu anlamda işlem birçok işlemten oluşan bir süreçten olarak ifade edilir bu sebeptendir ki çoğul olarak gümrük işlemleri şeklinde ifade edilir. Gümrük işlemleri ile silsile halindeki Türkiye Gümrük Hattında takip edilen tüm işlemler ifade edilir.²⁶⁹ Bu işlemlerin tek tek değerlendirildiğinde idari kararlardır. Açıklananlardan anlaşılacağı üzere gümrük işlemleri geniş anlamda hem gümrük idaresi uhdesinde takip edilen yani gümrük hattı olarak ifade ettiğimiz süreci hem de idare hukuku anlamında idari işlemler demetini, silsilesini ifade etmektedir.²⁷⁰

²⁶⁹ Osman Sariaslan, “Gümrük Uyuşmazlıklarında İdari İşlemlerin Nitelendirilmesi Sorunu: Hak Arama Hürriyeti Kapsamında Mülkiyet Hakkının Özüne İlişkin Sakıncalar”, **Uyuşmazlık Mahkemesi Dergisi**, Yıl: 6, Sayı: 11, Haziran 2018, s. 350.

²⁷⁰ Saygılıoğlu ve Gerçek, ss. 195 – 206.

Gümrük işlemleri idare hukuku veçhesinden (idari işlem teorisi temelinde) değerlendirildiğinde gümrük idaresi tarafından inşa edilen, muhatapları üzerinde hukuki sonuç doğuran idari kararlar olarak nitelendirilebilir. Bu tanım Gümrük Kanunun 3.maddesinin beşinci fıkrasında²⁷¹ yer alan tanımdan yola çıkarak yapılmıştır. Bu tanım idare hukuku yönünden ihtiyacı karşılamamaktadır, şöyle ki özet beyan verilmesinin amacı eşyanın serbest dolaşıma girmesi için yapılan bir işlemdir ve sonraki aşamadaki işlem için bir ön işlem oluşturmaktadır. Özet beyan müteakibinde belirtilen sürelerde işlem yapılmazsa eşya gümrük idaresi tarafından tasfiyeye tutulacaktır. Yani işlem süreç içinde yer almakla birlikte kendine özgü hukuki sonuçlar da doğurabilmektedir. Bu bağlamda kanun, yönetmelik, genelge gibi hukuki kaynağa dayanan genel kişilik dışı soyut gümrük işlemlerinin kişi veya olaya uygulanması anlamında birel işlem olarak tesis edilmektedir. Kanunda ön görülen bu işlemler her ne kadar bağımsız gibi görünse de bir amaca hizmet etmektedir eşya gümrük idaresine sunulacak ve kanunda²⁷² ön görülen işlemlerden birine tabi tutulacaktır. Bu bakımdan işlemler silsile halinde ortak bir amaca hizmet etmektedir. Birden fazla işlemin aynı yönde ve aynı amaç doğrultusunda bir sıraya tabi olarak yapılması zincir işlem olarak tanımlanmaktadır.²⁷³ Zincir işlemi oluşturan işlemlerden birisi tek başına hukuki sonuç doğurabilecek güce haiz icrai nitelikte ise bu işleme karşı idari işlemin iptali davası açılabilecektir.²⁷⁴ Amaçlanan nihai işleme değil de silsile içindeki işleme karşı hukuki denetim yapılmasını mümkün kılan kurama *ayrılabilir işlem kuramı* adı verilmektedir.²⁷⁵ Bir süreç olarak değerlendirdiğimiz

²⁷¹ **Gümrük Kanunu Madde 3:** ... (5) “*"Karar" deyimi, bağlayıcı tarife ve menşe bilgileri de dahil olmak üzere, gümrük idaresinin, gümrük mevzuatı ile ilgili olarak belirli bir konuda bir veya daha fazla kişi üzerinde hukuki sonuç doğuracak idari tasarrufunu*” ... ifade eder.

²⁷² Gümrük Kanunun 3.maddesinin 14 fıkrası hükmünde eşyanın gümrük idaresi uhdesinde tabi tutulabileceği işlemler belirtilmiştir. Buna göre eşya; gümrük rejimine tabi tutulabilir, serbest bölgeye girebilir, yeniden ihraç edilebilir, imha ya da gümrüğe terk edilebilir.

²⁷³ Oğuz Sancakdar, Eser Us, Mine Kasapoğlu Turhan, Lale burcu Önüt, Serkan Seyhan, **İdare Hukuku Teorik Çalışma Kitabı**, Seçkin, Yayınevi, Güncellenmiş 7. Baskı, Ankara, 2018, s. 308.

Mevzubahis işlemin karma işlem olarak nitelendirilmesi için bkz: Metin Günday, **İdare Hukuku**, 10. Baskı, İmaj Yayınevi, Ankara, 2013, s.129.

Mukbil Özyörük, **İdare Hukuku Dersleri**, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Ankara, 1973, s. 82. (<http://kitaplar.ankara.edu.tr/dosyalar/pdf/793.pdf>) (E.T: 20.05.2019)

²⁷⁴ Sancakdar ve diğerleri, s. 309.

²⁷⁵ Erkut, s. 130.

Murat Sezginer, **İptal Davasının Uygulama Alanı Bakımından Ayrılabilir İşlem Kuramı**, Yetkin Yayınları, Ankara, 2000, s. 15: “*Ayrılabilir işlem kuramı, ifade edilen bu engellerin aşılmasını; tek yanlı idari işlemi bulunduğu yer neresi olursa olsun, içinde bulunduğu işlem süreci veya hukuki ilişkiden ayırıştırarak iptal davası yargıcının denetimine tabi tutulmasını sağlayan bir tekniktir. Buna göre*

Gümrük işlemlerinin her aşamasında oluşturulan işlemlerin her biri tek başlarına yeni hukuki durumlar ve hukuki sonuçlar oluşturdıkları için kesin ve yürütülebilir nitelikte işlemler olup zincir işlem niteliğindedir. Burada şu hususa dikkat etmek gerekir, doğrudan zincir işlemi oluşturan hakla işlem iptal davasının konusu olabileceği gibi sürecin neticeye ulaşmasının ardından nihai işlem dava konusu olabilecektir, burada ilgiliye seçimlik bir hak doğmaktadır.²⁷⁶



idarenin tek yanlı işlemi, bulunduğu süreç ya da ilişkiye göre değil, kendine ait özellikleri dikkate alınarak, iptal davasına konu olup olmayacağı tespit edilecektir. ”

Danıştay 8. Daire E. 2015/6522, K. 2016/3413, T. 7.4.2016: “Gerek öğretide gerekse yargısal kararlarda, idari karar alma süreci içinde gerçekleştirilen işlemler arasında ancak nihai işlemin iptal davasına konu olabileceği görüşü yerine hukuksal prosedür içinde yer alan işlemlerin de iptal davasına konu oluşturabileceği kabul edilmektedir. “Ayrılabilir işlemler” kuramının ana amacı, bir idari süreç içinde yer alan işlemlerin hukuki sonuçlar yaratmaları halinde bu süreçten bağımsız olarak dava edilebilmelerinin sağlanmasıdır.” Benzer karar için bkz: Danıştay İdari Dava Daireleri Genel Kurulu E. 2008/1357, E. 2009/2191, T. 12.11.2009.

²⁷⁶ Erkut, s. 130.

İKİNCİ BÖLÜM

GÜMRÜK DÜZENİNİ KORUYAN BİR ARAÇ OLARAK İDARİ YAPTIRIMLAR

I. İDARİ YAPTIRIMLARIN GENEL HUKUKİ REJİMİ

A. İdari Yaptırımın Kavramsal Çerçevesi

İnsan doğası gereği sosyal bir varlıktır ve bu tavrını doğumdan yaşamı sona erinceye kadar devam ettirir.²⁷⁷ İnsanın sosyal varlığı çevresiyle etkileşim halinde yaşamasını da beraberinde getirir ve bu durum insanların birlikte yaşamasını zorunlu kılar.²⁷⁸ İnsanın etkileşim içinde yaşadığı bu toplum halinde yaşama güdüsünün neticesinde toplumsal ortak yaşam bir takım kuralları beraberinde getirmiştir. Bu kurallar toplumun sağlıklı bir şekilde yaşayabilmesi ve ilişkiler kurabilmesi adına getirilen özünde toplum düzenini sağlamak amacıyla olan *toplumsal düzen kurallarıdır*.²⁷⁹ Bu kurallar toplumda insanların yüklendikleri ödevleri kullanacakları yetkileri içermektedir. İşte bu yetki ve görevlerin dışına çıkılması yahut yerine getirilmemesi halinde toplumsal bir tepki ortaya çıkar ki bu tepkiye yaptırım denilmektedir.²⁸⁰ Toplumsal düzen kuralları ise temelde din, ahlak, görgü ve ahlak kuralları olmak üzere dörde ayrılmaktadır.²⁸¹ Bu toplumsal düzen kurallarından hukuk kuralları, devleti temsil etmesi ve yaptırımında kamu gücü bulunması nedeniyle diğerlerinden ayrılmaktadır.²⁸² Hukuk kurallarının ihlal edilmesine hukuk düzenince öngörülen tepki olarak öngörülen yaptırım(müeyyide), hukuk kurallarının emir ve yasaklarına uyulmasını sağlayan hukuksal güç veya hukuksal zorlama araçları

²⁷⁷ Aristoteles'in "İnsan sosyal bir varlıktır." savından yola çıkarak dile getirilmiştir. Adnan Güriz, **Hukuk Felsefesi**, , Siyasal Kitabevi, Ankara, 2003, s.171. Necip Bilge, **Hukuk Başlangıcı Hukukun Temel Kavram ve Kurumları**, Turhan Kitabevi, Ankara, 1999, s.1.

²⁷⁸ İnsanın toplum hayatında tek başına yaşamayacağı görüşü birçok düşünür tarafından dile getirilmektedir. Ayrıntılı bilgi için bkz: Güriz, s.1 vd.

²⁷⁹ Şeref Gözübüyük, **Hukuka Giriş ve Hukukun Temel Kavramları**, 27. Baskı, Turhan Kitabevi, Ankara, 2008, s.1. Beşeri Hukuk Kuralları olarak adlandırılması hakkında bkz: Kemal Gözler, **Hukuka Giriş**, 15. Baskı, Ekin Kitabevi, Bursa, 2018, s.21.

²⁸⁰ Bilge, s.23.

²⁸¹ Bilge, s.1 vd. Gözler, Hukuka Giriş s.21 vd. Jale Akipek ve Turgut Akıntürk, **Türk Medeni Hukuku Başlangıç Hükümleri Kişiler Hukuku**, s. 3 vd.

²⁸² Bilge, s.14. Bilge Umar, **Hukuk Başlangıcı Dersleri**, İzmir, 1997, s. 13.

anlamındadır.²⁸³ Buradan yola çıkarak yaptırımın temel amacının hukuk düzenince cevaz verilen davranışlara uyulması aksinin ise engellenmesi olduğu söylenebilir. Kişilerin hakları hukuk düzenince belirlenmesi ile bu hakların yaptırım ile korunması zorunludur.²⁸⁴ Yaptırım doğası gereği cebir ve ceza içermektedir. Hukukun emredici niteliğinin varlığı beraberinde yaptırımın hukuk düzeninde temel öğelerden biri olarak kabul edilmesine neden olmuş ve hukuk dallarına göre farklı yaptırım türleri düzenlenmiştir.²⁸⁵ Hukuk düzeninde suçlar, haksız fiiller, disiplin suçları, idari suçlar, vergi cezalarını gerektiren fiiller yaptırıma tabi tutulmaktadır.²⁸⁶ Hukuk düzeninde yaptırımlar da farklılık göstermektedir buna göre suçlar ceza hukukunda ölüm, hürriyeti bağlayıcı cezalar (hapis) ve para cezası iken, özel hukukta tazminat, idari suçlar karşılığında ise para cezası, uyarma, kınama olabilmektedir.

Yaptırımlar nitelikleri bakımından iki ana gruba ayrılabilirler²⁸⁷: caydırıcı(bastırıcı, cezalandırıcı) yaptırımlar ve telafi edici(onarıcı, engelleyici) yaptırımlar. Cezalandırma amacı ağır basan caydırıcı yaptırımlarla(örneğin hapis, adli para cezası, müsadere gibi ceza hukuku yaptırımları) normu ihlal edeni “yola getirme”, “terbiye etme”, “yaptığını yanına kar bırakmama” ve hatta fiziksel, ruhi veya mali yönden “canını acıtma” ve “acı çektirme” amaçlanır²⁸⁸. Telafi edici yaptırımlarda ise amaç cezalandırmadan ziyade bir hukuk normunun ihlali nedeniyle ortaya çıkan hak kaybının veya kişi ya da toplum zararına oluşan olumsuz etki veya sonucun zorla giderilmesi, bertaraf edilmesidir²⁸⁹.

Anlatılanlardan yola çıkarak toplum, toplumsal – sosyal – düzen kurallarıyla korunmakta, sosyal düzen kuralları ise yaptırımlarla korunmaktadır. Benzer şekilde “*kamu güvenliği ve düzeni, kamu sağlığı ve ulusal servetin korunması faaliyeti*”²⁹⁰

²⁸³ Ali Ulusoy, **İdari Yaptırımlar**, On İki Levha Yayınları, İstanbul, 2013, (İdari Yaptırımlar), s.5.

²⁸⁴ Turhan Esener, **Hukuk Başlangıcı Genel Hukuk** Bilgisi, Alkım, İstanbul 1998, s. 214.

²⁸⁵ Adnan Güriz, **Hukuk Başlangıcı**, baskı, Siyasal Kitabevi, Ankara 1997, S. 41

²⁸⁶ Timur Demirbaş, **Ceza Hukuku Genel Hükümler**, 12.Baskı, Seçkin Yayınevi, Ankara, 2017, s.50 – 55.

²⁸⁷ Ulusoy, İdari Yaptırımlar, s.8.

²⁸⁸ Ulusoy, İdari Yaptırımlar, s.8.

²⁸⁹ Telafi edici yaptırımlar kısmen cezalandırma etkisi doğursa da bu yaptırımı uygulamadaki daha ağır basan amaç acı çektirmeden veya cezalandırmadan ziyade olumsuz etkiyi durdurma amacı taşır. Bkz: Ulusoy, İdari Yaptırımlar, s.9.

²⁹⁰ Yücel Oğurlu, **İdari Yaptırımlar Karşısında Yargısal Korunma**, Seçkin Yayıncılık, 2.Baskı, Ankara, 2001, (Yargısal Korunma), s.33.

olarak nitelendirilen idari düzen ise idari yaptırımlarla korunmaktadır.²⁹¹ İdarenin bizatihi yaptırım uygulaması erkler ayrılığının varlığını müteakip müdahaleci devletin var olmasının neticesinde toplum hayatının daha geniş açıdan disiplin altına almak amacına dayanmaktadır.²⁹² Empoze edilen bu disipline aykırı davranış halinde müeyyide kaçınılmazdır, bu anlamda müeyyidenin etkisini artırabilmek için daha uzun ve meşakkatli yola karşı idari yol tercih edilmektedir.²⁹³ Zanoibini’ye göre²⁹⁴ idareyi yaptırım uygulamaya iten neden toplumun üyesi olan vatandaşın, idarenin bir tarafı olarak üzerine düşen bir görevi, sorumluluğu yerine getirmemesi – *ifa etmemesi* – dir.

İdari Yaptırım kavramı mevzuatımızda tanımlanmamıştır. Bu kavramsal boşluk doktrin ve içtihat yoluyla doldurulmaya gayret edilmiştir. Avrupa Konseyi Bakanlar Kurulu’nun idari yaptırımlarla ilgili tavsiye kararı²⁹⁵ *devlet idaresinin büyümesi ile suç olmaktan çıkarma yönündeki baskın eğilim neticesinde idari makamlar kayda değer yaptırım yetkilerine haiz olmaları, bireyin korunması amacıyla idari yaptırımların bir dizi ilkeye bağlanması* gerekçesine dayanmaktadır.

Doktrinde idari yaptırım kavramı için farklı tanımlar yapılmaktadır. Hatta *idari yaptırım* kavramı da ortak kullanılan bir kavram olmayıp; *idari ceza*²⁹⁶; *yönetmelik ceza*²⁹⁷; *idari müeyyide* kavramları da bu anlamda kullanılmaktadır.²⁹⁸ *Müeyyide* ve *yaptırım* kavramlarının aynı anlama gelmediği de doktrinde dile getirilmiştir.

²⁹¹ Günday, s.233 Yavuz Nazaroğlu, “Genel Olarak İdari Para Cezalarının Para Cezaları İçindeki Yeri ve Nitelikleri”, **Danıştay Dergisi**, Ankara, 1974, S. 14-15, s.102. Ramazan Çağlayan, **İdari Yaptırımlar Hukuku**, Asil Yayın Dağıtım, Ankara, 2006, s.22.

²⁹² Feyyaz Gölcüklü, **İdari Ceza Hukuku ve Anlamı; İdarenin Cezai Müeyyide Tatbiki, Siyasal Bilgiler Fakültesi Dergisi**, Cilt: 18, 1963, s. 129 -130. Gölcüklü, erkler ayrılığının benimsenmediği bir düzende idari yaptırımdan bahsin imkânsız olduğunu dile getirmektedir. Çünkü yazara göre bağımsız yargı erki olmadan uygulanacak bütün müeyyideler organik ve şekli anlamda idari niteliktedir. Bkz: mezkûr makale dipnot:6.

²⁹³ Gölcüklü, s.130.

²⁹⁴ Guido Zanoibini, **İdari Müeyyideler**, (Çev. H. Yılmaz GÜNAL), Ankara 1964, s. 13.

²⁹⁵ Avrupa Konseyi Bakanlar Kurulu’nun 13 Şubat 1991 tarihli 452.buluşmasında alınan öneri kararı. (Öneri No. R(91) 1) Bkz:

https://search.coe.int/cm/Pages/result_details.aspx?ObjectId=09000016804fc94c (E.T: 20.05.2019)

“...Considering that administrative authorities enjoy considerable powers of sanction as a result of the growth of the administrative state as well as a result of a marked tendency towards decriminalisation; Considering that it is desirable, from the point of view of protection of the individual, to contain the proliferation of administrative sanctions by submitting them to a set of principles; ...”

²⁹⁶ Günday, s.232. Mustafa Ekinci, **Kabahatler Kanunu İle İdari Suç ve Cezalar**, Ankara, 2005, s.1. Mustafa Karabulut, **İdari Yaptırımların Hukuki Niteliği ve Anayasa Mahkemesi’nin Kabahatler Kanunu Hakkındaki Kararı**, Sayı: 3, Kasım 2006, s. 64. <https://jurix.com.tr/article/62> (E.T: 20.05.2019)

²⁹⁷ Şeref Gözübüyük, **Yönetim Hukuku**, Güncelleştirilmiş 19. bası, Ankara, 2003, S.306.

²⁹⁸ Bu konu “ **İdari Ceza Hukuku Meselesi**” başlığında ayrıntılı açıklanmıştır, aşağıda, s.79.

Müeyyide kavramı ceza hukuku doktrini tarafından günümüze değin irdelenmiştir ve alışlagelmiş bir kavram haline gelmiştir²⁹⁹. Bu anlamda ceza hukuk doktrininde bu iki kavramın birbiri yerine kullanıldığı görülmektedir³⁰⁰. Bu iki kavramın birbirini karşılamadığı da doktrinde dile getirilmiştir.³⁰¹ Özay da bu iki kavramın birbirini karşılamadığı görüşünde fakat *yaptırım* kavramının *müeyyide* kavramının idare hukukundaki yansıması olduğunu ifade etmektedir³⁰².

İdari yaptırım kavramı *idari ceza* kavramlarının farkı üzerine görüşler doktrinde kendisine yer bulmuştur. Bu kavramların birbirini yerine kullanıldığı dile getirilmiştir.³⁰³ Mevzuat ve Anayasa Mahkemesi kararlarında bu kavramların birbirinin yerine kullanılması “*idari ceza* kavramının Türk Hukukunda terminoloji olarak kendisine yer bulmasına neden olmuştur³⁰⁴. Viyana 14. Uluslararası Ceza kongresinde idari yaptırımlara ilişkin olarak suç ve cezalardan ayırt edici olarak kendine münhasır kavramsal yapısının oluşturulması gerektiği belirtilmiştir³⁰⁵. İdari yaptırım kavramının tercih edilmesi ceza hukuku yaptırımlarından farklı amaç ve alanda kullanıldığını belirtmekle birlikte, ceza hukukunun dışında ele alınması kanısını da güçlendirecektir³⁰⁶. Mahmutoğlu, doktrinde yer alan ve görüş birliği bulunmayan bu

²⁹⁹ İlhan ÖZAY, *İdari Yaptırımlar Kuramsal Bir Deneme*, İstanbul Üniversitesi Yayın No:3326, Hukuk Fakültesi Yayın No:691, İstanbul, 1985, s.15.

³⁰⁰ *Yaptırım* kavramı için bkz: Demirbaş, s.201 vd, Bahri Öztürk ve Mustafa Ruhan Erdem, **Ceza Hukuku Genel ve Özel Hükümler**, Turhan Kitabevi, Ankara, 2005, s. 139.

Müeyyide kavramı için bkz: Nevzat Toroslu, **Ceza Hukuku**, Ankara 2005, s. 18, Sulhi Dönmezer ve Sahir Erman, **Nazari ve Tatbiki Ceza Hukuku**, Genel Kısım, Cilt: I, 16.baskı, Der Yayınları, 2016, s. 2

³⁰¹ Özyörük s.9: görüşünü şöyle ifade etmektedir: “*Müeyyide karşılığı olarak "yaptırım" sözü dilimize girmek üzeredir. Bu kökünden yanlış bir karşılıktır. Zira "yaptırmak" bir başkasını, belli bir fiile, bir harekete, bir işe zorlamak ve o fiilde, harekette, işde bulundurmak demektir; yâni bir eylem ifade eder. Hâlbuki mesela butlan da bir müeyyidedir ve butlanda kimsenin kimseye bir şey yaptırdığı yoktur; kanuna, hukuka aykırı bir durum yaratılmışsa, bu hükümsüz sayılmakta, sonuç doğuramamaktadır; o kadar.*”

³⁰² Özay, s.15. “*Bu kurumun özellikle İdare Hukuku alanında ulaştığı yapısal ve işlevsel yeni anlam, kapsam ve nitelik bakımından yeni bir “tür” özelliğini kazanması, dolayısıyla yeni bir isimle anılması arzusunun – ve bizce gereğinin- bir sonucudur*”

³⁰³ İdari yaptırımların idari ceza olarak anıldığına dair bkz: Yavuz Nazaroglu “Genel Olarak İdari Para Cezalarının Para Cezaları İçindeki Yeri Ve Nitelikleri”, **Danıştay Dergisi**, Sayı: 14–15, s. 102

³⁰⁴ Oğuz SANCAKDAR, İdari Cezaların Yaptırımlar Teorisindeki Yeri ve Türk Hukukundaki Anayasal Temelleri, **İstanbul Kültür Üniversitesi Hukuk Fakültesi Uluslararası İdari Ceza Hukuku Sempozyum Kitabı**, (Ed. İlhan Uluslan, Funda Başaran Yavaşlar), Seçkin Yayınları, Ankara, 2009, (İdare Ceza Sempozyumu) s. 61.

³⁰⁵ Yücel Oğurlu, Yargısal Korunma, s. 31.

³⁰⁶ Sancakdar, İdare Ceza Sempozyumu, s. 60 vd.

Kayihan İçel, “İdari Ceza Hukuku ve Kabahatleri Suç Olmaktan Çıkarma Eğilimi”, **İ.Ü.F.M.**, Cilt: 50, Sayı: 1 - 4, 1984, s. 130.

terminolojik sorunun yaptırıma neden olan eylemlerin farklı şekillerde nitelendirilmesinden kaynaklandığını dile getirmektedir.³⁰⁷

Çalışmada da idari yaptırım kavramı tercih edilmiş olmasına rağmen Gümrük Kanunun dört bölümden oluşan ve Kanun'un 231 ila 241.maddeleri arasında yer alan kısmı *cezalar* olarak düzenlenmiştir. Bu anlamda Kanuni terminoloji gereği “ceza” kavramı da ilgili kısımda kullanılmıştır. Fakat bu cezadan kastın idari yaptırım olduğu aşikârdır.

Doktrinde kabul görmüş idari yaptırım tanımlar ise şöyledir;

Zanobini idari yaptırımı, idarenin görev ve sorumluluklarını yerine getirmesinin temini, idareye tanınmış bir sübjektif hak olarak nitelendirmektedir³⁰⁸.

Gölcüklü idari yaptırımları, idarenin disiplin gücünün yansıması olarak ön görmekte ve ihtiyaçlar neticesinde zorunlu olarak doğan bir nevi “*kamu disiplin hukuku*” olarak değerlendirmektedir³⁰⁹.

Özay idari yaptırımı “*yasaların açıkça yetki verdiği ve yasaklamadığı durumlarda, araya yargı kararı girmeden, idarenin doğrudan doğruya, bir işlemi ile ve İdare Hukuku’na özgü usullerle vermiş olduğu cezalardır.*”³¹⁰

Donay idari yaptırımları kamusal cezalarla karşılaştırarak idari yaptırımları açıklama yoluna gitmiş ve önleyici nitelikte olarak neticesi ağır olacak ihlalleri engelleyen kamusal “ceza yaptırımı” niteliğinde olmayan yaptırımlar olduğu neticesine ulaşmıştır³¹¹. Donay, ayrıca idari yaptırımları idarenin kendi yetki alanına giren konularda bizzat uyguladığı müeyyideler, idarenin aldığı kararları uygulamak düzen sağlamak için uyguladığı yaptırımlar olarak nitelendirmektedir.³¹²

Günday *idari ceza* olarak kavramı nitelendirmiştir, idare tarafından idari düzenin sağlanması amacıyla idari düzen kurallarına riayet etmeyen bireylere ve topluluklara uygulanan cezalardır³¹³.

³⁰⁷ Fatih Selami Mahmutoglu, **Kabahatleri Suç Olmaktan Çıkarma Eğilimi ve Düzene Aykırılıklar Hukukunda (İdari Ceza Hukukunda) Yaptırım Rejimi**, Kazancı Yayınları, İstanbul 1995, s. 99

³⁰⁸ Zanobini, İdari Müeyyideler s. 25

³⁰⁹ Gölcüklü, s.131.

³¹⁰ Özay, İdari Yaptırımlar, s.35.

³¹¹ Süheyl DONAY, “İdarenin Ceza Verme Yetkisi Konusunda Anayasa Mahkemesinin Bir Kararı Üzerine Düşünceler”, **İÜHF**, Cilt 37, Sayı 1-4, 1972, s. 425 – 426.

³¹² Süheyl Donay. **Para Cezaları**, Kervan, İstanbul, 1972, s.7.

³¹³ Günday, s.233.

Gözübüyük yönetsel ceza olarak kavramı nitelendirmiş olup kavramı da yönetim tarafından yönetsel düzeni bozacak davranışlarda bulunan yönetilenlere uygulanan cezalardır³¹⁴. İdari para cezasının tanımı ise “*toplumsal düzene aykırılık oluşturan eylemler nedeni ile yasanın açıkça izin verdiği durumlarda idarenin yargı organına başvurmadan kendisinin bizzat uyguladığı ve bir miktar paranın alınması biçiminde gerçekleştirilen mali nitelikli yaptırımlar*”³¹⁵ olarak yapılmıştır.

Darendeli idari yaptırımları, idare tarafından yargı kararına ihtiyaç duyulmadan yasalarca açıkça yetki verilmesi şartıyla idare hukuku ilke ve usullerine göre verilen cezalar olarak tanımlanmaktadır³¹⁶.

Açıklamalar doğrultusunda *idari düzeni* ya da *yönetsel düzenin* sağlanması, korunması idari yaptırım kavramının temelini teşkil etmekte bu kavramın doğuşunda başat rol üstlenmektedir.³¹⁷

Anayasa Mahkemesi’ne göre idari yaptırımlar “*idarenin, bir yargı kararına gerek olmaksızın yasaların açıkça verdiği yetkiye dayanarak, İdare Hukuku’na özgü yöntemlerle, doğrudan doğruya bir işlemi ile uyguladığı yaptırımlara, verdiği cezalar*”³¹⁸.” olarak tanımlanmaktadır.

Uyuşmazlık Mahkemesi “*kanunun öngördüğü bir ceza idarenin bir organı eliyle uygulanabiliyorsa bu genel ceza hukukunun değil, idare hukukunun bir müeyyidesidir.*”³¹⁹ ifadesiyle bir yaptırımın idari yaptırımı kanun tarafından yetki verilmesiyle idare eliyle uygulanabilen ceza olarak nitelendirmiştir.

³¹⁴ Gözübüyük, Yönetim Hukuku, s.306.

³¹⁵ Gözübüyük ve Tan, Cilt I, s.743.

³¹⁶ Vahap A. Darendeli, **Adli Yargı Yerlerinde Görülen İdari Uyuşmazlıklar ve Davalar**, Yetkin Yayınevi Ankara, 2004, s.125.

³¹⁷ Günday, s. 233.

³¹⁸ AYM, E: 1996/48, K: 1996/41, K.T: 23.10.1996, <http://kararlaryeni.anayasa.gov.tr/Karar/Content/203ca7e1-a05f-4e3b-8a6c-b7db7b45fa21?excludeGerekce=False&wordsOnly=False> (E.T: 20.05.2019)
AYM, E: 2000/43, K: 2004/60, K.T: 13.5.2004, <http://kararlaryeni.anayasa.gov.tr/Karar/Content/848c865e-a711-40ce-a61e-2f36e0192bdf?excludeGerekce=False&wordsOnly=False> (E.T: 20.05.2019)
AYM, E: 2001/232, K: 2001/89, K.T: 23.5.2001, <http://kararlaryeni.anayasa.gov.tr/Karar/Content/ad14dd01-e348-44a5-b778-dcecf3ee82a8?excludeGerekce=False&wordsOnly=False> (E.T: 20.05.2019)

³¹⁹ UM, E: 1998 / 10, K: 1998 / 12, K.T: 05.05.1998
<http://kararlar.uyusmazlik.gov.tr/Karar/Content/5ded73e7-8ed8-42b8-a797-c17e9644c46c?excludeGerekce=False&wordsOnly=False> (E.T: 20.05.2019)
Uyuşmazlık Mahkemesi Kararı, 20.04.1990, E. 1990/6, K. 1990/6, RG. 21.04.1990
<http://kararlar.uyusmazlik.gov.tr/Uploads/1990.6.pdf> (E.T: 20.05.2019)

Tanımlardan anlaşılacağı üzere idari yaptırım, idari düzen olarak belirtilen ve aslında kamu düzenini ihlal eden kişilere yargı kararı olmaksızın bizzat idarenin kanun tarafından yetki verilmesi şartıyla kendi yetki alanına giren konuda uyguladığı yaptırımdır. Bu yaptırımın hangi hallerde uygulanacağı ise Kabahatler Kanunun 2.maddesinde “*Kabahat deyiminden; kanunun, karşılığında idarî yaptırım uygulanmasını öngördüğü haksızlık anlaşılır.*” hükmüyle açıklanmıştır. Hükme göre kabahat işlenmesi halinde idari yaptırım uygulaması gerekmektedir. Toplumsal düzeni bozan fiillerin hangisinin suç hangisinin kabahat olacağına kanun koyucu karar verecektir. Bu durum suç politikası ile belirlenecek hangi fiillerin toplumsal düzeni bozacağı hangisinin bozmayacağı bu alana etkileri bu politika ile belirlenecektir. Hangi fiillerin kabahat hangi fiillerin suç niteliğinde olacağı da bu politika ile belirlenecektir³²⁰.

B. İdari Ceza Hukuku Meselesi

Bir üst başlıkta dile getirdiğimiz üzere idare kamu düzenini yansıması olarak idari düzeninin sağlanması adına idari yaptırımlara başvurmaktadır. Keza idari yaptırımlar ve idari ceza kavramlarının içtihatlarda ve doktrinde birbirinin yerine kullanıldığı ve idare hukuku terminolojisinde iki kavramında yer aldığına da değinilmişti. İdari düzeni bozan ve idari yaptırımla karşılaşan fiillere ise idari suç olarak adlandırılmaktadır.³²¹ Ceza hukukunda yer alan suçlardan ayrılması aynı zamanda kanun koyucu tarafından suç olarak nitelendirilmeyen fakat toplum düzenine zararlı olan bu fiillere karşı uygulanan yaptırım sisteminin idareye özgü bir ceza hukuku oluşturduğu doktrinde ileri sürülmektedir.³²² İleri sürülen bu kendine has ceza hukuku doktrinde ayrı bir hukuk dalı olarak *idari ceza hukuku* adıyla

³²⁰ Demirbaş, s.61. Ekinci, s.11. Mahmutoglu, s.93.

³²¹ Gölcüklü, s.118. Nurullah Kunter, **Muhakeme Dalı Olarak Ceza Muhakemesi Hukuku**, 8. baskı, İstanbul 1986, s. 185.

³²² Oğurlu, Yargısal Korunma, s. 29.

nitelendirilmiştir.³²³ Kabahat fiillerinin suç olmaktan çıkarma eğilimi³²⁴ nedeniyle bu fiillerin cezalandırılmasının idareye bırakılması neticesinde idari ceza hukuku kavramı ortaya çıkmıştır.³²⁵

İdare ceza hukuku hukuk dalı olarak doktrinde şu şekilde tanımlanmıştır: “*bir kısım idare faaliyetlerinin – icabında müeyyide zoruyla - yürütülmesini sağlayan idare tarafından izhar edilen iradelere riayetsizlik halinde ceza olarak müeyyide tatbikini konu alan hukuk dalı*³²⁶” olarak tanımlanmıştır. Doktrinde yer alan diğer bir tanım ise “*toplumsal düzeni korumak ve bu amaçla düzeni bozucu davranışları önlemek için devletlerin idarelerine verdikleri yetkilerin nasıl kullanılacağını, sosyal düzen bozucu davranışların neler olduğunu ve bunlara ne gibi yaptırımların uygulanabileceğini gösteren*³²⁷” hukuk dalı olarak yapılmıştır. Doktrinde böyle bir hukuk dalının bağımsız bir hukuk dalı olup olmadığı da tartışılmaktadır. Kimi yazarlara göre idari ceza hukuku kavramı eleştirilmiş fakat kendine özgü yaptırım sitemine sahip idari düzeni koruma amacıyla idare hukukunun bir parçası olarak düşünülmüştür.³²⁸ Bunlara ek olarak temel idarenin yaptırım uygulamasına dayandığı için *idari yaptırım hukuku* da bu alanda dair oluşturulmuş bir kavramdır.³²⁹

Kavramsal tartışmanın temelinde terminoloji sorunundan ziyade ceza hukuku anlamında kabul edilen ilkelerin bu alana uygulanabilmesi yatmaktadır.³³⁰ Bu anlamda tartışma teorik öneminin yanında pratik önem de taşımaktadır.

Almanya’da başlayan suç olmaktan çıkarma, ceza olmaktan çıkarma, kovuşturmadan çıkarma eğilimleri suç olmaktan çıkarmanın yansımalarıdır ve bu alanın ceza

³²³ Oğurlu, Yargısal Korunma, ss. 29- 41, 42–79. İçel, Suç Olmaktan Çıkarma Eğilimi s.117 vd. Mahmutoglu, ss. 53–86. Çağlayan s. 19–22. Gölcüklü, s.115 vd. Guido Zanobini, “İdari Ceza Hukukunda Kıstas Meselesi”, (Çeviren: GÜNAL, Yılmaz), AÜSBFD, Cilt:18, Eylül-Aralık 1963, No: 3–4, (Kıstas Meselesi), s.301 vd. Yücel Oğurlu, “İdari Yaptırımlara Genel Bir Bakış Ve İdari Yaptırım-Ceza Yaptırımı Ayrımı” **Erzincan Hukuk Fakültesi Dergisi**, Yıl: 1999, Cilt: III, Sayı: 1, ss. 143 -194. Kayıhan İçel ve Süheyl Donay, **Karşılaştırmalı Ve Uygulamalı Ceza Hukuku** (Genel Kısım - 1. Kitap) , 5. Baskı, Beta Yayınevi, İstanbul, 2006, s. 31.

³²⁴ Kabahatleri suç olmaktan çıkarma eğilim konusunda ayrıntılı bilgi için bkz: Mahmutoglu s.13 vd.

³²⁵ İçel ve Donay, s. 31. İçel, s.117

³²⁶ Gölcüklü, İdari Ceza Hukuku, s.118.

³²⁷ İçel, s.117.

³²⁸ Zanobini, Kıstas Meselesi, s. 317. Özay, “idari yaptırımlar” , s. 12; Oğurlu, Yargısal Korunma, s 31.

³²⁹ Oğurlu, İdari Yaptırım - Ceza Yaptırımı, s. 149.

³³⁰ Yarsuvat, terminolojinin bu anlamda bir farka neden olmayacağını dile getirmektedir. Yazar idari ceza hukukunun bağımsız bir hukuk dalı olması bu alanın ceza hukukunun genel ilkeleri dışında kalmasına neden olmayacağını dile getirmiştir. Duygun Yarsuvat, **Trafik Suçları**, İstanbul 1972, s. 42

hukukundan başka hukuk dalına ait olması olarak da olabilmektedir.³³¹ Bu eğilim neticesinde Almanya’da 1952 yılında Düzene Aykırılıklar Kanunu yasalaşmıştır.³³² Bu Kanun ile suç olmaktan çıkarılmasına rağmen bu fiillerin toplumsal düzeni bozacağı inancı neticesinde idare tarafından bu fiillere yargı kararına gerek kalmaksızın yaptırım uygulanabilecektir ve bu durum idare hukuku ve ceza hukukunun kesiştiği bir noktada yer almaktadır.³³³ Şu halde ceza hukuku müeyyidelerine kısmen benzeyen idarenin karar verip uyguladığı müeyyideler düzeninin varlığı ortadadır.³³⁴ Daha önce belirttiğimiz üzere³³⁵ çeşitli yasalar ve Anayasa Mahkemesi içtihatlarında idari ceza kavramına yer verilmesi kavram karmaşasına neden olsa da esasen idari yaptırım kavramı ile değerlendirme yapılmalıdır. Şu halde idari yaptırımlar, idari ceza kavramın kapsamaktadır ve idari yaptırımlar idare hukukunun bir kısmını oluşturmaktadır fakat bağımsız bir hukuk dalından bahsedilemeyecektir.³³⁶

C. İdari Yaptırım Kavramının Kaynakları

Devleti oluşturan erklerden yürütme erki altında yer alan idare eliyle uygulanan idari yaptırımlar devletin diğer tasarruflarında olduğu gibi devletin egemenliği kaynaklık etmektedir³³⁷. Daha önce değindiğimiz üzere sosyal düzenin korunması için kurallar konulmakta bu kurallara uyulmaması durumunda yaptırım uygulanmaktadır. İşte bu yaptırımın niteliği ise güdülen suç ve ceza politikasına göre değişebilmektedir. Bu suç ve ceza politikası neticesinde bazı fiiller suç olmaktan çıkarılarak kabahat olarak adlandırılmış ve farklı bir cezalandırma sistemi ön görülmüştür. Yukarıda değinildiğimiz üzere bu politika özellikle Almanya’da doğan suç olmaktan çıkarma eğilimi ile hız kazanmıştır. Bu bağlamda suç olmaktan çıkarılan fiiller için ayrı bir yaptırım rejimi ön görülmekte ve bu rejim de idare eliyle yürütülmektedir.³³⁸

³³¹ Köksal Bayraktar, Ceza Hukukunda Suç Olmaktan Çıkarma Akımı, *İHFM*, C. L. S. 1-4, s. 198 vd.

³³² İçel, s.117.

³³³ Mahmutoglu, s. 101-103.

³³⁴ Oğurlu, Yargısal Korunma, s. 31.

³³⁵ Dipnot 319. (Sancakdar)

³³⁶ Sancakdar İdari Ceza Sempozyumu, s.62.

³³⁷ Oğurlu, argısal Korunma, s. 36.

³³⁸ Gölcüklü, s.136; Gözübüyük, Yönetim Hukuku, s. 60-61; Donay, İdarenin Ceza Verme Yetkisi, s. 424-425.

Dolayısıyla idari yaptırımların kaynağının belirlenmesinde idare hukuku açıklaması bize yol gösterecektir.

İdare Hukuku *kamu kudreti* veçhesinden bakıldığında, idari yaptırımlar kamu kudretinin yansıması ve idarenin düzenleme yetkisinin bir görünümüdür.³³⁹ İdari yaptırım, İdare Hukukuna *kamu hizmeti* penceresinden bakıldığında ise kamu hizmeti faaliyetidir.³⁴⁰ İdare hukukunun teolojik olarak değerlendirilmesinde idare hukukunun temel amacı kamu yararadır, bu anlamda idari yaptırımlarında nihai amacı kamu yararı olacaktır.³⁴¹

Öğretide genel olarak kabul edildiği üzere idari yaptırımlar idare tarafından ve idare hukuku usullerine göre ihdas edilmesi özelliği bulunmaktadır.³⁴² İdare görevlerini çeşitli hukuk işlemler ve eylemler vasıtasıyla yerine getirir.³⁴³ İdare konusu itibarıyla çeşitlilik arz etmesine rağmen faaliyetlerini genel olarak *kolluk* ve *kamu hizmeti* olmak üzere iki grup halinde göstermektedir.³⁴⁴ *Kolluk* ve *kamu hizmeti* faaliyetleri gerçekleştirilirken iki faaliyet grubu da *kamu yararı* amacını güder.³⁴⁵ Kamu hizmeti idarenin bir edimde bulunması, hizmet sunması ile gerçekleşirken kolluk faaliyeti idarenin bireylere ve topluluklara yönelttiği emirler ve yasaklar şeklinde gerçekleşir.³⁴⁶ İdari kolluğun asıl konusunu ve amacını kamu düzenin sağlanması, korunması, bozulduğunda düzeltilmesi oluşturur.³⁴⁷ Kamu düzeni ise toplumun barış, güven ve gelişme içinde yaşamını idame ettirmesi olarak nitelendirilir.³⁴⁸ Öz olarak kolluk faaliyeti, kamu düzenin sağlanması ve korunması için idare tarafından gerçekleştirilen tüm faaliyetlerdir.³⁴⁹ Kolluk kelimesi hem bu faaliyeti hem de faaliyeti yerine getiren görevlileri ifade eder.³⁵⁰ Kamu düzeni kavramı ise kamu yararı kavramı içinde yer alır ve bu nedenden dolayı kolluk faaliyetinin bir

³³⁹ Sancakdar, İdari Ceza Sempozyumu, s. 61.

³⁴⁰ Sancakdar, İdari Ceza Sempozyumu, s.61.

³⁴¹ Sancakdar ve diğerleri, İdare Hukuku Teorik Çalışma Kitabı, s.708.

³⁴² Özay, idari yaptırımlar, s. 36-40.

³⁴³ Gözübüyük ve Tan Cilt-I, s. 433.

³⁴⁴ Gözler ve Kaplan, s. 475.

³⁴⁵ Gözler ve Kaplan, s. 475.

³⁴⁶ Sancakdar ve diğerleri, İdare Hukuku Teorik Çalışma Kitabı, s. 656.

³⁴⁷ Sancakdar ve diğerleri, İdare Hukuku Teorik Çalışma Kitabı, s. 655. Kemal Gözler, İdare Hukuku, Cilt: II, Ekin Yayınevi, Bursa, 2009, s.418.

³⁴⁸ Sancakdar ve diğerleri, İdare Hukuku Teorik Çalışma Kitabı, s. 655.

³⁴⁹ Günday, s. 259. Gözler ve Kaplan, s. 202. Özay, Günışığında Yönetim, s. 489. İsmet Giritli, Kahraman Berk, Pertev Bilgen, Tayfun Akgüner, İdare Hukuku, 7. Baskı, Der yayınları, 2015, İstanbul, s. 740

³⁵⁰ Giritli, Berk, Bilgen, Akgüner, s.740.

kamu hizmeti faaliyeti olduğu söylenebilir.³⁵¹ Kamu düzeni ekonomik kamu düzeni, imar düzeni, çevrenin korunması gibi alt başlıkları bünyesinde barındırır.³⁵² Ayrıca idari yaptırımlar, cezai nitelikleri olmasına rağmen aslen onarıcı ve aksaklıkları eski hale getirme, onarıcı niteliklerinden dolayı *kamu yararında* vuku bulan eksilmenin giderilmesi amacıyla ve önleyici niteliktedir.³⁵³

İdari yaptırım kavramından bahsederken *idari düzenin* korunması amacıyla uygulanan yaptırımlar olarak belirtilmiş hemen yukarıda idari yaptırımların nihayetinde kamu yararı amacıyla olduğu da dile getirilmiştir. Anlatılanlar neticesinde idari yaptırımlar, kolluk faaliyeti ile amacıyla ve usulünde paralellik göstermektedir. Dolayısıyla kolluk faaliyetlerinin gerekleri idari yaptırımlara kaynak teşkil edebilecektir.³⁵⁴ Kolluk, kamu makamlarınca kamu düzenini sağlama gayesi ile kamu özgürlükleri üzerinde gerçekleştirilen sınırlama faaliyeti³⁵⁵ olarak nitelendirildiğinde bir arada yaşayan insanların özgürlükleri üzerindeki bu yetkiye devleti oluşturan unsurlardan egemenlik unsuru kaynaklık etmektedir dolayısıyla idari yaptırımların kaynağı da egemenlik unsuruna dayanmaktadır. Çünkü devlet bireyin yaşamına ancak suçun varlığı halinde yaptırımla müdahale ettiğinde haklı bir gerekçeye haiz olacak egemenlik unsuru diğer yaptırımlara kaynaklık ettiği gibi idari yaptırımlara da kaynaklık edecektir.³⁵⁶ Kamu yararı gayesi ve kamu düzenin sağlanması³⁵⁷ doğrultusunda bireylerin özgürlüklerine müdahale edilmesi kanunlara çerçevesinde hareket edebilir.³⁵⁸

İdare kamu hizmetini yerine getirirken geniş yetkilere sahip olup bu hizmeti yerine getirme aşamasında mahkeme kararına ihtiyaç duymadan resen karar verir ve bu doğrultuda hareket eder.³⁵⁹ Kamu hizmetleri gerçekleştirilirken hizmetlerin gereği gibi ve ivedi usulde yerine getirilebilmesi için idari yaptırımlara ihtiyaç

³⁵¹ Gözler ve Kaplan, s. 475.

³⁵² Sancakdar ve diğerleri, İdare Hukuku Teorik Çalışma Kitabı, s. 655.

³⁵³ Özay, İdari Yaptırımlar, s. 58.

Kolluk faaliyetinin önleyici niteliği için bkz: Günday, s. 259. Giritli, Berk, Bilgen, Akgüner, s. 741. Özay, Günışığında Yönetim, s. 492-493.

³⁵⁴ Gözübüyük ve Tan, Cilt: I, s.745. Oğurlu, Yargısal Korunma s. 127.

³⁵⁵ Giritli, Berk, Bilgen, Akgüner, s. 1007. Günday, s. 260.

³⁵⁶ Oğurlu, Yargısal Korunma, s.36.

³⁵⁷ Özay, Günışığında Yönetim, s. 492.

³⁵⁸ Giritli, Berk, Bilgen, Akgüner, s. 740; Gözübüyük ve Tan, Cilt I, s.769

³⁵⁹ Gölcüklü, s. 116-117. Özay, Günışığında Yönetim, s.508. Gözübüyük, Yönetim Hukuku, s. 303.

duyulmaktadır³⁶⁰ bu durum idari işlemin sonuçlarının kabul edilmesinde zorlayıcı etkiye sahiptir.³⁶¹ Bunlara ek olarak kamu hizmetinin özel kişiler eliyle görülmesinde idare bu kişileri denetleme yetkisine haiz olup bu denetim neticesinde idare yaptırım yoluna da başvurabilecektir.³⁶² Bu anlamda kamu hizmetlerinin gereği gibi ve ivedilikle uygulanması yaptırıma ihtiyaç duyabilmekte dolayısıyla kamu hizmeti idari yaptırımlara da kaynak teşkil edebilmektedir.

Diğer bir görüş ise idarenin sahip olduğu kamu disiplin hukukunun kaynağı olan *disiplin kudretinin* daha geniş bir alana yansması olarak toplum disiplini yaratma amacı idari yaptırımların kaynağıdır.³⁶³

Anayasa Mahkemesi idari yaptırımları idarenin kamu hizmetini gereği gibi ve ivedi olarak yerine getirmesinde bir araç ya da kamu gücünün bir yansıması olarak nitelendirmiştir.³⁶⁴

Anlatılanlar doğrultusunda idari yaptırımlara devletin egemenlik kudreti temel kaynak teşkil etmekte ve kolluk faaliyeti önemli kaynağını oluşturmaktadır. İdarenin kamu hizmetini gereği gibi yerine getirmesi ise yine idari yaptırımlarla sağlanmakta ve bu faaliyet de idari yaptırımlara kaynaklık etmektedir. Öz olarak idarenin kamu düzenini sağlama, koruma amacı devletin egemenlik unsurundan kaynaklanmakta bu doğrultuda idarenin kamu yararı temel amacıyla hareket etmesi idari yaptırımlara kaynak olmaktadır.

³⁶⁰ Nazaroğlu, s. 102.

³⁶¹ Çağlayan, s. 22. Yıldızhan Yayla, **İdare Hukuku**, 2. Baskı Beta İstanbul, 2010, s. 124.

³⁶² Gözübüyük, Yönetim Hukuku, s. 260.

³⁶³ Gölcüklü, s.131.

³⁶⁴ AYM., E.1996/72, K.1997/51, T.15.05.1997, RG.01.02.2001-24305:

“İdarenin hizmetlerini gereği gibi ve ivedilikle görebilmesi için, yaptırım uygulama yetkilerine gereksinimi vardır. İdare bu yetkilerle, kamu düzeni ve güvenliğini, kamu sağlığını, ulusal servetleri zamanında ve gereği gibi koruyabilir. Bu nedenle idareye, geniş ve çeşitli yaptırımlar uygulama yetkisi tanınmıştır. Kişilere, idare hukuku alanındaki düzene aykırı davranışları nedeniyle verilen idarî cezalar, idarî yaptırımların en önemlilerinden biridir. Para cezaları, idarî cezalar arasında yer almaktadır. İdarî para cezalarını diğer cezalardan ayıran en belirgin nitelik, onların idarî makamlar tarafından verilmesidir.” <http://kararlaryeni.anayasa.gov.tr/Karar/Content/8cd3ccec-a9ed-4cdf-b8f9-91ed5a585d0b?excludeGerekce=False&wordsOnly=False> (E.T: 20.05.2019)

AYM., E.2001/225, K.2002/88, T.08.10.2002, RG.26.02.2003-25032 :

“Anayasamız kamu düzeni ve güvenliği ve kamu sağlığını koruyabilmek için idareye geniş ve çeşitli yaptırımlar uygulama yetkisi tanımıştır. Bunlardan birisi de idari para cezalarıdır. Adli Yargı’da verilen para cezalarından ayrı bir nitelik taşır, zira bu cezaları veren makam idaridir. İdarenin işlemleri kamu gücüne dayanmaktadır. Bunun devamında idari bir yasağa aykırı davranan kişiye idari bir yaptırım uygulanacaktır. Sonuçta çıkacak uyuşmazlıkların çözüm yeri de kesinlikle idari yargı olmalıdır.” <http://kararlaryeni.anayasa.gov.tr/Karar/Content/40479ab8-4390-40af-b284-cc9a804d419b?excludeGerekce=False&wordsOnly=False> (E.T: 20.05.2019)

II. İDARİ YAPTIRIMLARIN İDARİ İŞLEM NİTELİĞİ

İdari işlem, hukuki bir sonuç doğurması amacıyla kamu gücüne dayanan, idare hukuku ve idari yargıya tabi olan idari makamlar tarafından gerçekleştirilen hukuki olarak bir yenilik, değişiklik sağlayan tek yanlı irade beyanıdır.³⁶⁵ Esasen idarenin hukuki sonuç doğurmaya yönelik yaptığı işlemler idari işlemdir.³⁶⁶ İdari yaptırımların kaynağı başlığında değinildiği üzere yaptırımlar idare tarafından gerçekleştirilmekte ve genel olarak kolluk faaliyeti ve kamu hizmeti olarak uygulanmaktadır. Fakat yaptırımların emredici kurallara riayet edilmemesi halinde ortaya çıkan cezalandırıcı niteliklerinden dolayı kolluk faaliyeti ile daha ilgili olup bir *edimi* şeklindeki kamu hizmetleri ile karşımıza çıkmazlar.³⁶⁷ Nihayetinde idarenin bir faaliyeti olmasından dolayı idare hukukuna, idari işlemlerin hukuki rejimine tabidir.³⁶⁸ İdari yaptırımların bu niteliği nedeniyle idari işlem kimliğinin göz önünde bulundurulması gereklidir.³⁶⁹ İdari yaptırımın baskın kimliği idari işlem olmasından ötürü idari yaptırımların hukuki rejiminin belirlenmesinde idari işlem kimliğine unutulmamalı ve ona göre değerlendirilmelidir.³⁷⁰

İdari işlemler, İdare Hukukunda organik ölçüt ve fonksiyonel anlamda idare referanslarıyla tanımlanmaktadır, bu anlamda idari makam ve merciler eliyle, idari işlem niteliğindeki zorlayıcı, yükümlendirici, kararlar idari yaptırım kararlarıdır.³⁷¹ Bu anlamda idari yaptırımlar idare tarafından ve idare hukuku usullerine göre ihdas edilen bireysel idari kararlardır.³⁷² Öte yandan idari işlemlerin çeşitli ölçütlere göre tasnif

³⁶⁵ Sancakdar ve diğerleri, İdare Hukuku Teorik Çalışma Kitabı, s. 267 vd. Günday, s.123-124. Gözübüyük ve Tan, Cilt: I, s.433-436. Gözler ve Kaplan, s. 234 vd. Tahsin Bekir Balta, **İdare Hukukuna Giriş I**, Ankara 1968/1970, s. 155.

³⁶⁶ Lütfi Duran, Ders Notları, s.333. Bununla birlikte idarenin yaptığı her işlem idari işlem olmayabilir çünkü idarenin bazı işlemleri özel hukuka tabidir ve bu adli yargıda çözülmektedir. Bkz: Gözler ve Kaplan, s235. Bazı özel hukuk kişilerin tesis etmiş olduğu işlemler de idari işlem olarak nitelendirilebilmektedir. Sancakdar, İdare Hukuku Teorik Çalışma Kitabı, s. 267.

³⁶⁷ Ragıp Sarıca, **İdare hukuku Ders Notları**, İstanbul, 1970, s. 72.

³⁶⁸ Özay, s.106.

³⁶⁹ Gözübüyük ve Tan, Cilt I, s. 750.

³⁷⁰ Turgut Tan, “İdari Yaptırımlar ve Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi’ndeki Güvenceler”, **Prof. Dr. A. Şeref Gözübüyük’ e Armağan**, Turhan Kitabevi, Ankara, 2005, s. 310.

³⁷¹ Sancakdar ve diğerleri, İdare Hukuku Teorik Çalışma Kitabı, s. 706.

³⁷² Özay, İdari Yaptırımlar, s.40. Ali Ulusoy, “İdari Ceza Hukuku’nun İşlevi ve Hukuk Düzeni İçindeki Yeri”, İdari Ceza Sempozyumu, s.44. Feyyaz Gölcüklü, “İdari Ceza Müeyyideleri ve Bunlara Karşı Kanun Yolları”, **SBFD**, Cilt 18, Sayı 3, 1963, s.210-214. (Kanun Yolları). Metin Günday “Rekabet

edildiğinde idari yaptırım kararının niteliği belirleyici olacaktır. Şöyle ki idari işlemi, yararlandırıcı veya yükümlendirici işlem olarak nitelendirdiğimizde idari yaptırım yükümlendirici, kişinin hukuki statüsünde değişikliğe yol açması bakımından birel idari yaptırım, iradenin açıklanması bakımından kurul kararı ile ihdas ediliyorsa kolektif işlem niteliğinde olacaktır.³⁷³ Yargı kararlarında da idari yaptırımlar bu niteliğiyle yer almaktadır. Nitekim Anayasa Mahkemesi idari yaptırımları nitelerken “İdare Hukukuna özgü yöntemlerle, doğrudan doğruya bir işlemi ile uyguladığı yaptırımlarla, verdiği cezalar” olarak nitelendirmiştir³⁷⁴. Uyuşmazlık Mahkemesi de benzer şekilde idari yaptırımların, “idare organları tarafından ve idari usullere göre kesilip uygulandığından idari işlem niteliği taşıdığını ...” belirtmiştir.³⁷⁵ Danıştay idari yaptırımı nitelerken Anayasa Mahkemesinin tanımına atıfta bulunmuş ve devamında idari yaptırımlar hakkında “İdari bir makam tarafından tek taraflı olarak idare hukuku alanında kamu gücünün kullanılması suretiyle tesis edilmeleri nedeniyle idari bir işlem oldukları tartışmasızdır.” hükmünü vermiştir.³⁷⁶ Yine Danıştay “Genel anlamda bir idari işlemde sebep unsurunun gösterilmemiş olması o işlemin şekil şartını oluşturmaktadır. Ancak kararda öngörülen şekil şartı işlemin varoluş şartına ilişkin olmayıp sonucu etkilemeyen, ilgililerin durumunu değiştirmeyen bir özelliğe sahip bulunduğundan, bu kurala uyulmamış olması dava konusu işlemin esasının incelenmesini engellemeyecek ve yalnızca bu yönden iptalini gerektirmeyecektir. Ancak, idari yaptırım niteliğindeki işlemlerde, temel hak ve özgürlükleri sınırlayan, onlara müdahale niteliği taşıyan işlemlerde ve verilmiş bir hakkı, izni veya yetkiyi geri alan işlemlerde bu işlemlerin idare edilenler yönünden ağır sonuçlar doğuracağı hususu dikkate alındığında, idarenin gerekçe yükümlülüğüne uyması gerekmektedir.” kararı ile idari yaptırımları idari işlem olarak kabul etmiş ve idarenin gerekçe yükümlülüğüne uyması gerektiğine hükmetmiştir.³⁷⁷

Kurulu’nun İdari Para Cezalarına İlişkin Kararlarının Yargısal Denetimi ve Karşılaşılan Sorunlar”, **Rekabet Hukukunda Güncel Gelişmeler Sempozyumu V**, s. 3-10, Rekabet Kurumu Yayınları, Ankara, 2007, s.5. Mustafa Karabulut, **İdari Yaptırımların Hukuki Rejimi**, Turhan Kitabevi, Ankara, 2008, s.11-12, 24. Zeynel T. Kangal, **Kabahatler Hukuku**, İkinci Baskı, On İki Levha Yayıncılık, İstanbul, 2019, s.259.

³⁷³ Sancakdar ve diğerleri, İdare Hukuku Teorik Çalışma Kitabı, 64 nolu dipnot, s. 706.

³⁷⁴ AYM, E: 1996/48, K: 1996/41, K.T: 23.10.1996 Bkz: Dipnot: 333.

³⁷⁵ Uyuşmazlık Mahkemesi Kararı, 20.04.1990, E. 1990/6, K. 1990/6, RG. 21.04.1990 Bkz: Dipnot: 334.

³⁷⁶ Danıştay 13. Daire E. 2006/1511 K. 2007/1189 T. 9.3.2007

³⁷⁷ Danıştay İdari Dava Daireleri Genel Kurulu E. 2007/1800 K. 2011/267 T. 21.4.2011

Anlatılan nedenlerden dolayı idari yaptırım uygulanırken hukuki rejim anlamında idari işlem niteliği göz önünde tutulmalı³⁷⁸, idari işlemlerin taşıdığı unsurları taşımaları, geçerli ve hukuka uygun olmaları açısından bu unsurlarda bir sakatlık bulunmamalıdır³⁷⁹.

İdari yaptırımları idari işlem olarak nitelendirmenin yanında cezalandırıcı niteliği nedeniyle idare hukuku anlamında klasik idari işlemlerden ayrılmaktadır. Daha önce de dile getirildiği üzere idari yaptırımlar sosyal düzeni korumak amacıyla. Bununla birlikte yaptırma konu eylem hukuka aykırılık konusunda suçlar ile aynıdır. Her iki yaptırım grubu sosyal düzeni korumayı amaçlamakta her ne kadar aralarında öncelik farkı olsa da bu alana yapılan saldırıları önlemek ve saldırılar neticesinde oluşan zararları onarmak amacıyla³⁸⁰. Buna ek olarak idari yaptırımlara neden olan eylemlerin önemli bir kısmı daha önce suç olarak düzenlenmiş, suç olmaktan çıkarma eğilimi ile ceza kanunlarından çıkarılarak çeşitli kanunlarda düzenlenmiştir, fakat bu eğilim neticesinde suç olmaktan çıkarılan fiiller genel ceza hukuku ilkelerine bağlı kalmalı bu ilkelere aykırılık teşkil etmemelidir.³⁸¹ Bu anlamda idari yaptırımlar sadece idare hukukunun konusunu oluşturmamakta ceza hukuku genel ilkeleri ile uyumlu olması gerekmektedir.³⁸² Bu bağlamda bir idari işlem idari yaptırım/ceza kararı niteliğinde ise diğer idari işlemlerden farklı idari usul kuralları uygulanacaktır.³⁸³ Bu farklılığın temelinde doktrin ve yargı içtihatlarında³⁸⁴ yer alan ceza hukuku temel

³⁷⁸ Tan, s.98-99

³⁷⁹ Gözübüyük ve Tan, Cilt: I, s.441

³⁸⁰ Oğurlu, İdari Yaptırımlar, s 42 – 43.

³⁸¹ Bayraktar, s. 206. “*Günümüzde ceza müeyyidesi öngörülen fiiller ile idari yaptırma bağlanmış ihlalleri kapsayan bir cezalandırıcı hukukun oluştuğu, bu nedenle idari yaptırımların uygulanması bakımından bazı ceza ve ceza muhakemesi ilkelerinin dikkate alınması gerektiği açıktır*”. Tuğrul Katoğlu, **Ceza Kanunlarının Zaman Bakımından Uygulanması**, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2008, s. 282.

³⁸² Ersan Sen, “İdari Ceza Hukuku”, **İ.Ü.S.B.F.D.** , No:8, Temmuz 1994, s.34

³⁸³ Ulusoy, İdari Ceza Hukuku Sempozyumu, s. 46.

³⁸⁴ Anayasa Mahkemesi, E: 2012/93, K: 2013/8, 10.1.2013 T. R.G.: 28.03.2013-28601 :

“*Anayasa'nın 'Suç ve cezalara ilişkin esaslar' kenar başlıklı 38. maddesinin yedinci fıkrasında, 'Ceza sorumluluğu şahsidir.' hükmü yer almaktadır. Ceza sorumluluğunun şahsiliği ceza hukukunun temel kurallarındandır. Cezaların şahsiliğinden amaç, bir kimsenin işlemediği bir fiilden dolayı cezalandırılmamasıdır. Başka bir anlatımla bir kimsenin başkasının fiilinden sorumlu tutulmamasıdır. Anayasa'nın 38. maddesinde idari ve adli cezalar arasında bir ayırım yapılmadığından idari para cezaları da bu maddede öngörülen ilkelere tabidir.*”

<http://kararlaryeni.anayasa.gov.tr/Karar/Content/f140ef68-a278-4fa7-ab31-ee051ae6fb06?excludeGerekce=False&wordsOnly=False> (E.T: 20.05.2019)

Anayasa Mahkemesi, E: 2012/106, K: 2012/190, 29.11.2012 T. R.G.: 06.03.2013-28579

“*Anayasa'nın 38. maddesinde idari ve adli cezalar arasında bir ayırım yapılmadığından idari para cezaları da bu maddede öngörülen ilkelere tâbidir.*”

ilkelerinin idari yaptırım konulu idari işlemler için geçerli olmasıdır.³⁸⁵ Bu bakımdan idari yaptırım ile diğer idari işlemleri birbirinden ayırmada kabul gören ölçüt hatalı davranış için bir cezalandırma amacının olup olmamasıdır.³⁸⁶ Fakat bu ayırımın yapılması pek kolay görünmemektedir çünkü idari işlem tesis edilirken idarenin amacını tespit etmek oldukça güçtür.³⁸⁷

A. İdari Yaptırımların İdari İşlem Niteliği Sebebiyle Haiz Olduğu Özellikleri

Yukarıda bir üst başlıkta, idari yaptırımların baskın niteliğinin idari işlem niteliğinde ifade edildi. Dolayısıyla idari yaptırımlar idari işlemlerin haiz olduğu; *tek yanlılık, kanunilik, kamu gücüne dayalı olma, icrailik* özelliklerine³⁸⁸ ve bu özelliklerinden kaynaklı bir takım özelliklere sahip olacaktır. Bu bağlamda idari yaptırımların idari işlem özelliklerine kısaca şöyle değinilebilir:

1. İdare Tarafından İdarenin Tek Yanlı İradesiyle Uygulanma

İdari yaptırımları, idari işlem olarak nitelendirmenin ilk yansıması idari işlemlerin idarenin tek yanlı iradesiyle ihdas edilmeleridir.³⁸⁹ İdari yaptırımın tek yanlı olarak uygulanmasının anlamı ilgililerin rızası aranmaksızın kamu iradesinin üstünlüğünün tanınmasıdır.³⁹⁰ İdari yaptırım neticesinde idare tarafından ihdas edilecek tek yanlı irade, idari yaptırım türüne göre kişinin hukuki durumuna etki edebilecek, faaliyetten men, ruhsatın iptalinde olduğu gibi ortadan kaldıracabilecek ya da idari para cezasında olduğu gibi mal varlığına yönelik olarak bir yaptırım uygulanabilecektir.³⁹¹ İdarenin tek yanlı işlem tesis etmesi, idarenin kamu yararına

<http://kararlaryeni.anayasa.gov.tr/Karar/Content/a340267d-e24e-44a3-9de5-c02ffd201846?excludeGerekce=False&wordsOnly=False> (E.T: 20.05.2019)

³⁸⁵ Ulusoy, İdari Ceza Sempozyumu, s. 46.

³⁸⁶ Gözler, İdare Hukuku, Cilt: I, Ekin Yayınevi, Bursa, 2009, s.746. Gözübüyük ve Tan, Cilt: I, s. 708

³⁸⁷ Bu konuda ayrıntılı Bilgi için Bkz: Ulusoy, idari yaptırımlar, *İdari Ceza- Adli Ceza Ayrımında Ölçüt Sorunu* başlığı, s43 vd. Ulusoy, İdari Ceza Hukuku Sempozyumu, *İdari Ceza Niteliğindeki İdari İşlemleri Diğer İdari İşlemleri Ayrıştırma* sorunu başlığı s. 46 vd.

³⁸⁸ Sancakdar ve diğerleri, İdare Hukuku Teorik Çalışma Kitabı, s. 269.

³⁸⁹ Özay, İdari Yaptırımlar, s. 35; Gölcüklü, İdari Ceza Hukuku, s. 136.

³⁹⁰ Günday, s.124; Gözübüyük, Yönetim Hukuku, s.138.

³⁹¹ Oğurlu, idari yaptırımlar, s. 41.

yönelik faaliyetlerinde bulunabilmesi için ön görülmüştür.³⁹² İdari yaptırımlarda benzer amaçla idarenin kendiliğinden harekete geçmesi ile uygulanır.³⁹³ İdari yaptırım idareye görevlerini yerine getirmesinin temini için tanınan sübjektif bir haktır.³⁹⁴ Bu anlamda İdare, idari müeyyideyi kendisi uygulayacak, mahkeme kararına – yargıç beyanı – gerek duymadan doğrudan tatbik edecektir.³⁹⁵ Bu durum İdari yaptırımları, ceza yaptırımlardan ayıran en büyük farklardan birisine neden olmaktadır, çünkü cezai yaptırımlar ancak adli makamlar eliyle uygulanabilir.³⁹⁶

İdari yaptırımın idare vasıtasıyla uygulanması hususunda ihtilaflı bir husus vardır, Kabahatler Kanunun muhtelif maddelerinde³⁹⁷ Cumhuriyet Savcısına ve Mahkemelere idari yaptırım yetkisi vermesi nedeniyle idari yaptırımı uygulayacak idari makam organik ölçüte göre değil idari fonksiyona göre değerlendirilmelidir.³⁹⁸ Diğer yandan idareyi nitelendirmenin organik ölçütü idari fonksiyon ile tamamlanması ile mümkün olduğu belirtilerek, idari yaptırımı ancak idare içinde yer alan makam ve mercilerin kararları neticesinde ihdas edilebileceği doktrinde dile getirilmiştir.³⁹⁹ Benzer şekilde idari yaptırımı tesis edecek olan makamın tespitinde idari fonksiyon ile organik kritere birlikte uyması gerektiği görüşü de dile getirilmiştir.⁴⁰⁰ Hukukumuzda idari işlemlerin nasıl uygulayacağına dair genel bir usul kuralı mevcut değildir, bu durum idari yaptırımlara da sirayet etmekte, idari yaptırımlar açısından belirsizliklere neden olmaktadır. Halbuki idari usul kişilere cezalandırma anlamda önemli bir koruma sağlamaktadır.⁴⁰¹ Bu anlamda cezai niteliği ağır basan idari yaptırımların hukuka uygunluğu idari işlem teorisinin şartlarını sağlamasının yanı sıra ceza hukukun temel ilkelerine de uygun olması ile mümkündür.⁴⁰²

³⁹² Sancakdar ve diğerleri, İdare Hukuku Teorik Çalışma Kitabı, s. 269.

³⁹³ Gölcüklü, idari ceza hukuku, s.136. Donay, Para Cezaları, s. 7.

³⁹⁴ Zanolini, İdari Müeyyideler, s. 25.

³⁹⁵ Zanolini, İdari Müeyyideler s. 26. Oğurlu, Yargısal Korunma, s. 41. Donay, İdarenin Ceza Verme Yetkisi, s.425

³⁹⁶ Çağlayan, s. 24.

³⁹⁷ Kabahatler Kanunu'nun 23. – 24. Maddeleri.

³⁹⁸ Çağlayan, s. 30.

³⁹⁹ Özay, İdari Yaptırımlar, s.40.

⁴⁰⁰ Oğurlu, İdari Yaptırımlar, s. 55.

⁴⁰¹ Bahtiyar Akyılmaz, **İdari Usul İlkeleri Işığında İdari İşlemin Yapılış Usulü**. Yetkin Yayınları, Ankara, 2000, s. 21.

⁴⁰² Ulusoy, İdari Yaptırımlar, s. 26.

“İdari suç ve cezalar, temelde kişileri belli bir şeyi yapmaya veya yapmamaya zorladıkları için ceza hukukunun esaslı prensiplerinden olan kanunilik, kusurluluk ve ne bis in idem prensiplerine ters düşmemelidir.” Şen, s. 202.

2. İdari Yaptırımlar İle Kişi Özgürlüğü Kısıtlanamaz

Anayasanın 38.maddesinde yer alan “İdare, kişi hürriyetinin kısıtlanması sonucunu doğuran bir müeyyide uygulayamaz.” hükmü amirdir. İdari yaptırım ile hürriyeti bağlayıcı ceza verilemeyeceğı Anayasa ile açıkça hüküm altına alınmış ve suç ve cezalara ilişkin ilke olarak kabul edilmiştir fakat aynı fıkranın devamında “Silahlı Kuvvetlerin iç düzeni bakımından bu hükme kanunla istisnalar getirilebilir.” Hükmü ile de istisna tanınmıştır.⁴⁰³ Kişi hak ve hürriyetleri ancak Kanun ile yani yasama organı eliyle sınırlandırılabilir. Anayasanın 19.maddesi de idarenin hürriyeti bağlayıcı ceza vermesine engeldir. Aslında idari yaptırımların bu nitelikte yaptırım uygulayamamasının temelinde temel hak ve hürriyetlerin yürütmeye karşı korunması ile idarenin bu nitelikte bir yaptırımı uygulayacak bağımsızlık ve güvencelere sahip olamaması yatmaktadır.⁴⁰⁴

3. Kanuni Bir Dayanağı Olması Ve Hukuka Uygunluk Karinesinden Yararlanma

İdari işlemin özelliklerinden olan *kanunilik* ilkesi idari işlemlerin bir kanuni dayanağının olduğunu ve hukuku uygun kabul edilmelerini ifade eder.⁴⁰⁵ İdarenin kanuniliğı Anayasa’nın 123.maddesinin birinci fıkrasında yer alan “idare kuruluş ve görevleriyle... *kanunla* düzenlenir. ” düzenlemesine dayanır. Bu düzenlemeden idarenin eylem ve işlemlerinin kanuna dayanması gerektiğı ve bu eylem ve işlemlerin kanuna aykırı olmaması anlaşılır.⁴⁰⁶ Bu ilke ile kastedilen idarenin bir eylemde ve işlemde bulunma yetkisi ve görevlerine ilişkin kanuna dayanmak zorunda olduğudur.

⁴⁰³ İdari yaptırımlar ile hürriyeti bağlayıcı nitelikte cezalar verilemezken askeri disiplin cezaları ile aksi mümkündür. Bu konuda Anayasa Mahkemesi (E:1970/6,K:1970/29,K.T:04.06.1970) disiplin cezasına hükmeden askeri disiplin kurullarını mahkeme olarak nitelendirmemektedir. Bu kurulların verdiği kararı Oğurlu, (İdari Yaptırımlar, s. 45) idari yaptırım olarak nitelendirirken, Gözler (İdare hukuku, Cilt: 1, s. 33–34) ise bu kurulu mahkeme olarak nitelendirmekte ve kurulun verdiği kararların yargı kararı olduğunu belirtmektedir.

⁴⁰⁴ Gölcüklü, İdari Ceza Hukuku, s. 130. Oğurlu, İdari Yaptırımlar, s. 44. Donay, İdarenin Ceza Verme Yetkisi, s. 425.

⁴⁰⁵ Sancakdar ve diğerleri, İdare Hukuku Teorik Çalışma Kitabı, s.269.

⁴⁰⁶ Gözler ve Kaplan, s. 71.

İdari yaptırımların ceza hukuku anlamında kanunilik ilkesine uygun olması ise idari yaptırımın bünyesinde bulunması gereken özelliğidir ki bu aşağıda değerlendirilecektir. Başak bir deyişle idare idari yaptırımı uygularken de kanunen yetkili ve görevli olmalı uygulayacağı idari işlemin özel bir türü olan idari yaptırıma dair müeyyide kısmı da açıkça kanunda düzenlenmelidir. Örnek üzerinden değinirsek Gümrük Kanununda yer alan bir kabahatten kaynaklı kararı uygulanmasında karar alınmasında idari işlemin kanuniliği ilkesine göre hareket edilmeli ve yetkili idare tarafından yerine getirilmelidir. Uygulanacak idari yaptırımın niteliği, miktarının ise kanunda açıkça yer alması ise ceza hukuku ilkesi anlamında kanunilik ilkesi kapsamındadır.

Yukarıda değinildiği üzere idari yaptırımlar icrai niteliktedir ve herhangi bir başka yargı kararına ya da işleme ihtiyaç olmaksızın ilgililer üzerinde etki doğuracaktır. İdari işlemlerin icrailiğini bu işleme karşı yapılacak olan hukuka aykırılık iddiası da engellemeyecek aksi yargı kararınca hükme bağlanıncaya kadar hukuka uygun kabul edilecektir.⁴⁰⁷ İdari yaptırımlarda idari işlem niteliğinde olduğu için hukuka uygunluk karinesinden yararlanacaktır.⁴⁰⁸

İdari yaptırımların hukuka uygunluk karinesinin idari para cezaları için farklı şekilde yansımış kesinleşmeyen idari para cezası tahsil edilemeyeceği düzenlenmiştir.⁴⁰⁹ Kabahatler Kanunun 17.maddesinde idari para cezalarının genel bütçeye gelir olarak kaydedilmesine dair düzenleme yer almaktadır. İlgili düzenlemeye göre para cezaları Hazine ve Maliye Bakanlığınca, Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun hükümlerine göre tahsili düzenlenmiştir. Hazine ve Maliye Bakanlığınca hazırlanan 442 sayılı Tahsilat Genel Tebliğine göre genel bütçeye kaydedilecek bir idari para cezasının kesinleşmesi gerektiği bunun içinde

⁴⁰⁷ Günday, s.125; Gözler ve Kaplan, s. 255.

⁴⁰⁸ Kangal, s.260.

⁴⁰⁹ “İdarî para cezasına dair genel kurallar Kabahatler Kanunu'nun çeşitli başlıklar altındaki bir çok maddesinde düzenlendiği hâlde, bunların ödeme emri ile ne zaman isteneceğini gösteren müstakil bir madde bulunmamaktadır. Kanun'un 17. maddesinin dördüncü fıkrasında, genel bütçeye gelir kaydedilmesi gereken idarî para cezalarına dair kesinleşen kararların, 6183 Sayılı Kanun hükümlerine göre tahsil edileceği şeklinde dolaylı bir ifadeye yer verilmiş ise de, maddenin genel ifadesinden burada asıl anlatılmak istenilenin, cezanın hangi idare tarafından ve hangi hükümlere göre tahsil edileceğini göstermek olduğu anlaşılmaktadır. Kanun'un 27. maddesinde, idarî yaptırım kararının, onbeş gün içinde sulh ceza mahkemesine başvurulmaması hâlinde kesinleşeceği öngörüldüğünden, 17. maddesinde geçen "kesinleşen karar" ibaresinden, cezanın dava açılması hâlinde davanın sonunda kesinleşeceği sonucuna varılmakta ve dolayısıyla ancak bundan sonra ödeme emri ile istenebilmektedir.” Danıştay 10. Daire, E. 2013/1701, K. 2016/1460, T: 17.3.2016

“İdari yaptırım kararlarına karşı kanun yoluna başvurulmaması veya kanun yoluna başvurulması halinde yargılama aşamalarının son bulması neticesinde” takip edilebileceği düzenlenmiştir. Bu anlamda Kabahatler Kanuna göre idari para cezası uygulanacaksa ancak kesinleşen kararlar tahsil edilebilecektir. Normal bir idari işlem hukuka uygun kabul edildiği için idari işleme karşı dava açılması işlemin yürürlüğünü etkilemeyecek ancak yürütmeyi durdurma kararı halinde işlem duracaktır. İdari para cezalarında ise dava açılması işlemin yürürlüğünü durdurmakta ayrıca böyle bir talepte bulunulmasına gerek kalmamaktadır.⁴¹⁰ Bununla birlikte idari yaptırımın düzenlendiği özel kanun ile bu durumun aksi düzenlenebilecek bu durumda ise dava açılması işlemin yürürlüğünü kendiliğinden durdurmayacaktır.⁴¹¹

Gümrük Kanunundan kaynaklı idari para cezaları da Kabahatler Kanunun 17.maddesinin üçüncü ve dördüncü fıkralarında yer alan atıf gereği 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanununun ek (I) sayılı cetvelinde Ticaret Bakanlığının da yer alması gereği gümrük kabahatlerinden kaynaklı idari para cezaları da bu hükümler doğrultusunda hareket edilecektir.

4. Birel ve Yükümlendirici İdari İşlem Kategorisinde Olması

İdari yaptırımların idari işlem niteliği konusunda bu konu üzerinde durulduğu için tekrara değinilmeden bu konu özelindeki bilgilere değinilecektir. İdare tarafından ihdas edilen işlemler düzenleyici ve birel işlem olarak tasnif edilmekte, düzenleyici işlemlerin bir kişi veya olaya uygulanması birel işlem olarak tanımlanmaktadır.⁴¹² Birel işlemler ise koşul işlem ve sübjektif işlem olarak tasnif edilmektedir. Sübjektif işlem birel idari işlemin doğuracağı etkinin belirlenmesinde öznel durumların etkili

⁴¹⁰ Danıştay İdari Dava Daireleri Kurulu E. 2008/939 T. 13.11.2008: “... idari para cezalarının takip ve tahsilinde 5326 Sayılı Kanun hükümlerinin uygulanacağı ve anılan kanunun yukarıda değinilen hükümleri gereğince genel bütçeye gelir kaydedilen idari para cezalarının kesinleşmeden takip ve tahsil edilemeyeceği sonucuna varılmıştır. Dolayısıyla tahsilattan önceki aşamaya ilişkin bulunan bu davalarda davacıların ayrıca yürütmenin durdurulmasını istemelerine gerek bulunmamaktadır.”

⁴¹¹ Danıştay İdari Dava Daireleri Genel Kurulu E. 2014/4051 K. 2016/32 T. 20.1.2016 : “...4077 sayılı Kanun'un 26'ncı maddesi gereğince; bu yasa uyarınca verilen idari para cezalarının 6183 sayılı Yasa uyarınca tahsili için, idare mahkemelerinde açılmış bulunan davanın sonucunu bekleme zorunluluğu bulunmamaktadır. Bu durumda, özel yasa durumunda olan 4077 sayılı Yasa uyarınca verilen idari para cezasının tahakkukuyla vade tarihi belirlendiğinden, bu tahakkuk işlemine karşı dava açılmış olması söz konusu alacağın 6183 sayılı Yasa uyarınca ödeme emri düzenlenerek takibine engel teşkil etmeyeceğinden, temyize konu idare mahkemesi kararında hukuki isabet görülmemiştir.”

⁴¹² Gözübüyük ve Tan, Cilt: I, s. 425.

olması ve sonucun bu etkilere bağılı olarak gelişmesidir.⁴¹³ Bu anlamda idari yaptırımın somutlaştığı işlem birel sübjektif işlem olarak nitelendirilir.⁴¹⁴ İdari yaptırımların bir türü olan idarenin parasal yaptırımları kişisel ve özel durumlara göre belirlenip somutlaştığı için bireysel işlem olarak nitelendirilir.⁴¹⁵

İdari işlemin yükümlendirici olarak nitelendirilmesi ise idari işlemin kişi üzerinde doğuracağı etkidir. İdari işlemin yöneldiği kişi üzerinde bir davranışta bulunma ya da bulunulmaması şeklinde etki doğuruyorsa yükümlendirici işlem olarak nitelendirilecektir.⁴¹⁶ İdari yaptırımlar da müeyyide niteliği itibarıyla yöneldiği kişi üzerinde bir davranışta bulunma etkisi doğurmakta ve yükümlendirici işlem olarak nitelendirilmektedir.⁴¹⁷

İdari yaptırımların idari işlem olarak nitelendirmesinin sonucu ise yürürlüğe girmesi ve geri alınması bakımından ehemmiyet arz etmektedir. Bireysel ve ilgisinin aleyhine olan idari işlemlerin yürürlüğe girmesi ancak tebliğ ile mümkündür.⁴¹⁸ Bu niteliklerde olan idari işlemler için de tebliğ kuralı geçerlidir. İdari işlem niteliğine haiz olmasından ötürü idari yaptırımlar ceza hukuku müeyyidelerinin aksine geri alınabilir.⁴¹⁹ İdari işlemlerin geri alınabilmesi idari işlemin niteliğine göre değişmektedir. Hukuka aykırı birel ve hak yaratıcı olmayan işlemlerin geri alınabilir.⁴²⁰

5. Cezalandırıcı ve Önleyici nitelikte olması

İdari yaptırımların kamu düzenini – idari düzeni – korumak için zorlayıcı bir yönü olduğu dile getirilmişti. Bu anlamda kamu düzenine hareket edenleri uyarıcı niteliği de bünyesinde barındıran idari yaptırımların önleyici özellikleri ortaya çıkmaktadır.⁴²¹ Önleyici niteliklerinden dolayı idari yaptırımlar klasik ceza hukuku

⁴¹³ Sancakdar ve diğerleri, İdare Hukuku Teorik Çalışma Kitabı, s.306.

⁴¹⁴ Sancakdar ve diğerleri, İdare Hukuku Teorik Çalışma Kitabı, s.306.

⁴¹⁵ Kangal, s.260.

⁴¹⁶ Günday, s. 132.

⁴¹⁷ Kangal, s.261.

⁴¹⁸ Gözler ve Kaplan, s. 353.

⁴¹⁹ Mahmutoglu, s.130.

⁴²⁰ Gözler ve Kaplan, s.371 – 377. Günday, s.177 – 180. Sancakdar ve diğerleri, İdare Hukuku Teorik Çalışma Kitabı, s. 326 – 328.

⁴²¹ İçel, s.119. Donay, idarenin ceza verme yetkisi, s.425. Çağlayan, s. 24.

yaptırımlarına göre daha hafif ihlaller karşılığında uygulanmaktadır. Dolayısıyla tedbir ya da asıl yaptırım niteliğinde olmaları fark etmeksizin idari yaptırım kabahat işlenmesiyle herhangi bir zarara neden olmasa dahi uygulanır.⁴²² İdari yaptırımlar teknik olarak suç karşılığında uygulanan ceza niteliği taşımazlar, fakat idari yaptırımın uygulanan alanda emir ve yasaklara uygun hareket edilmesi amacından ötürü zorlayıcı ve cezai yönü vardır.⁴²³ Buna ek olarak disiplin yaptırımları ile kusurlu davranışı olan görevliye cezalandırıcı⁴²⁴ niteliği bulunmaktadır ayrıca görev ve sorumluluklarını hatırlatıcı yönü vardır.⁴²⁵ Klasik anlamda ceza yaptırımında ise aslolan yaptırımın cezai niteliğidir.⁴²⁶ Klasik ceza yaptırımı, bu temel niteliğinin yanında korkutma, önleme, tasfiye gibi amaçları da barındırır.⁴²⁷ Netice itibarıyla klasik anlamda ceza hukuku yaptırımları suçlar karşılığında uygulanırken toplum düzenini koruma ve sağlama amacındadır; idari yaptırımlar idari düzenin korunması ve idarenin iç düzenin korumaya yöneliktir.⁴²⁸

6. Usul ve Takdir Yetkisi

İdari yaptırımların idari işlem oldukları belirtilmişti. Bu anlamda idari yaptırımlar idare tarafından icra edilir ve idari usullere göre ihdas edilirler.⁴²⁹ İdari yaptırımlar mahkeme kararına ihtiyaç duymaksızın doğrudan idare tarafından uygulanacaktır ki bu durumda idari yaptırım kararını da alan uygulayan da idaredir.⁴³⁰ İdari yaptırımların idari işlem niteliğinden kaynaklı olarak idari işlem tesis edilirken idarenin takdir yetkisi de gündeme gelecektir. İdarenin takdir yetkisi mevzuatta

⁴²² Halil Kalabalık, **İdare Hukuku Dersleri**, 4.baskı, Cilt: II, Seçkin yayınları, Ankara, 2019, s.113.

⁴²³ Lütfi Duran, **İdare Hukuku Ders Notları**, İstanbul 1982, s. 268. Zanoibini, İdari Müeyyideler, s. 25; Gölcüklü, s. 117.

⁴²⁴ Gölcüklü, ss. 139 – 156.

⁴²⁵ Oğurlu, İdari Yaptırım – Ceza Yaptırımı, s.161.

⁴²⁶ Zeki Hafizoğulları, **Ceza Normu Normatif Bir Yapı Olarak Ceza Hukuku Düzeni**, Ankara,1996, s. 181 vd.

⁴²⁷ Demirbas, s. 570 - 571.

⁴²⁸ Günday, s. 233.

⁴²⁹ Çağlayan, s. 24.

İdari işlemlerin hepsinin idare tarafından yerine getirilmediği kabul edilmektedir. Şöyle ki devleti oluşturan yasama ve yargı organlarının sadece idari işleve dair işlemleri yasama yahut yargı işleminin dışındaki işlemleri idari işlem olarak kabul edilecektir. Bu anlamda da kural olarak idari işlemlerin idare tarafından yerine getirildiği kabul edilir. Bkz: Yayla, s. 87 – 88.

⁴³⁰ Zanoibini, İdari Müeyyidler, s.27.

tanımlanmamıştır.⁴³¹ İdarenin takdir yetkisinden “*belirli durum ve koşullar idarenin karar alıp almama veya kanunda öngörülen farklı çözümler arasında kanunen geçerli şekilde seçim yapma serbestisi*” anlaşılmalıdır.⁴³² İdari yaptırımlar açısından bu yetki, idari yaptırıma sebep olan eylem ve neticesinde yaptırımın belirlenmesi aşamasında ortaya çıkacaktır.⁴³³ Bununla birlikte takdir yetkisinin kullanılmasının; cezalandırma ve zorlayıcı niteliği olan idari yaptırımları uygulayacak olan idari makamların siyasi ve idari baskıya açık olması nedeniyle olumsuz sonuçlara neden olabileceği de belirtilmektedir.⁴³⁴ Bu etkinin ortadan kaldırılması adına idari yaptırımlara ceza hukukunun öz ilkelerinin sıkıca uygulanması dile getirilmektedir.⁴³⁵ Şunu da belirtmek gerekir ki kanunda bir eylemin gerçekleşmesi halinde idari yaptırım uygulanması düzenlenmiş ise burada takdir yetkisi söz konusu olmayacak bağlı yetki ile idare işlemi hukuka uygun olarak ihdas edecektir.

III. İDARİ YAPTIRIMLARIN TÜRLERİ

İdari yaptırımlar idarenin ilgili bulunduğu bütün alanlarda uygulanmasından ötürü çok çeşitli olmakta ve tasnifi de güçleşmektedir.⁴³⁶ Çeşitlilik arz eden idari yaptırımların tasnifi de benimsenen ilkelere göre öğretide farklılık arz etmektedir.

Doktrinde idari yaptırımlar çeşitli şekillerde tasnife tabi tutulmuştur. İdari yaptırımlar *nesnel-ayni yaptırımlar* ile *kişisel yaptırımlar* olarak İtalyan Hukukundan iktibas edilerek tasnifi dile getirilmiştir.⁴³⁷ Bu ayrım doktrinde destek bulmuş ve

⁴³¹ Sancakdar ve diğerleri, İdare Hukuku Teorik Çalışma Kitabı, s.288.

⁴³² Sancakdar ve diğerleri, İdare Hukuku Teorik Çalışma Kitabı, s.288.

“*Takdir yetkisinin varlığı su şartlara bağlıdır: 1. Dış çerçevesi mevzuata öngörülmüş fakat içi birtakım imkânsızlıklarla bilinçli olarak doldurulmamış bir idari usulün varlığı. 2. İdareye bu idari usulün doldurulması konusunda tanınan serbesti. 3. İdarenin belli bir kararı alıp almama serbestisi. 4. İdarenin değişik çözümler arasında bir seçim yapma serbestisi (yetkinin kullanış usulünü tayin serbestisi).* Cemil Kaya, “İdarenin Takdir Yetkisi ve Yargısal Denetimi”, **Marmara Üniversitesi Hukuk Fakültesi, Prof. Dr. Nuri Çelik’e Armağan**, C. I, İstanbul, 2001, s. 257.

⁴³³ Sadrettin Sürbehan, “İdari Müeyyide Ve İdari Ceza Hukuku”, **Türk İdare Dergisi**, Yıl:42, Sayı:328, Ocak Şubat, 1971, ss. 143-144. [http://www.tid.gov.tr/Makaleler/Yıl42-328\(1971\).pdf](http://www.tid.gov.tr/Makaleler/Yıl42-328(1971).pdf) (E.T: 20.05.2019)

⁴³⁴ Gölcüklü, s. 136.

⁴³⁵ Şen, s. 202.

⁴³⁶ Çağlayan, s. 48; Oğurlu Yargısal Korunma, s. 88.

İdari yaptırımların konu unsuru yönünden tasnif edilmesinin nerdeyse olanaksız olduğu doktrinde dile getirilmiştir. Bkz. Özay, İdari Müeyyideler, s.110.

⁴³⁷ Özay, s.46.

desteklenmiştir.⁴³⁸ İdari yaptırımlar *kurumsal disiplin cezaları* ve *kamusal idari cezalar* olarak⁴³⁹; bir başka görüşte ise *disiplin cezaları*, *idari para cezaları* ve *diğer idari cezalar* olarak⁴⁴⁰; ayrıca idari yaptırımlar *kolluk yaptırımları*, *disiplin yaptırımları* ve *diğeri idari yaptırımlar* olarak üçlü tasnife de tabi tutulmuştur.⁴⁴¹ İdari yaptırımların içerik olarak değerlendirilmesi sonucunda idari para cezaları ve diğer idari yaptırımlar olarak da ikiye ayrıldığı da belirtilmiştir.⁴⁴²

Pozitif hukukta idari yaptırımlara dair genel kanun Kabahatler Kanunudur. Kabahatler Kanununda yaptırım tanımlanmamış, ancak kabahatler için uygulanması gereken idari yaptırım türleri düzenlenmiştir. Kabahatler Kanunu “idari yaptırımları”, idari para cezaları ve idari tedbirler olarak ikiye ayırmaktadır⁴⁴³ (Kabahatler Kanunu m. 16). İdari tedbirler mülkiyetin kamuya geçirilmesi ve diğer tedbirler olarak (Kabahatler Kanunu m.16/2) idari para cezaları ise maktu ve nispi para cezaları(Kabahatler Kanunu m.17/1) olmak üzere ikiye ayrılmaktadır. Doktrinde bu sınıflandırma sadece kabahatleri değil de tüm idari yaptırımları kapsadığından eleştirilere maruz kalmıştır. Bu sınıflandırmada temel olarak üç önemli sorun

⁴³⁸ Oğurlu, İdari Yaptırımlar, s. 88.

⁴³⁹ Bekir Balta, s. 202-203.

⁴⁴⁰ Günday, s. 237 – 239.

⁴⁴¹ Çağlayan, s. 49-50

Soyaslan, yürütme organınca uygulanacak müeyyidelerden bahisle idare organı eliyle konulan yaptırımları, zabıta hukuku müeyyideleri, mali hukuk müeyyideleri ve disiplin hukuku müeyyideleri olarak üçlü tasnife tabi tutmuştur. Bkz: Doğan Soyaslan, **Ceza Hukuku Özel Hükümler**, 10. Baskı, Ankara, 2014, s. 107 – 113.

⁴⁴² Karabulut, s.21.

⁴⁴³ Anyasa Mahkemesi de bu ayrımı temel alarak karar vermiştir. E. 2007/68, K. 2010/2, T: 14.1.2010, R.G: 28.04.2010-27565

“Kamu güvenliği, kamu düzeni ve kamu sağlığının korunması ve ortaya çıkması kuvvetle muhtemel bir tehlikenin önlenmesi amacıyla yasa koyucu tarafından idari önlemler öngörülebileceği açıktır. Bununla birlikte, idari önlemlere başvurulabilmesi bu önlemler bakımından sınırsız bir yetkiye sahip olunması anlamını taşımamaktadır. İdari önlemlerin, hukuk devleti ilkesinin bir gereği olan ölçülülük ilkesine uygun olması gerekmektedir.”

Danıştay benzer şekilde 10. DAİRE E. 2016/10603 K. 2018/4194 T. 25.12.2018 kararında bu tasnife riayet etmiştir.

“5326 sayılı Kanun hükümleri bir arada değerlendirildiğinde; 3. maddede, bu Kanun'un idari yaptırım kararlarına karşı kanun yoluna ilişkin hükümlerinin diğer kanunlarda aksine hüküm bulunmaması hâlinde uygulanacağı belirtilmiş, 27. maddesinin 1. fıkrasında ise idari para cezası ve mülkiyetin kamuya geçirilmesine ilişkin idari yaptırım kararına karşı, kararın tebliği veya tefhimi tarihinden itibaren en geç on beş gün içinde, sulh ceza mahkemesine başvurulabileceği kural altına alınmıştır. Her ne kadar, bu fıkra, sulh ceza mahkemesine başvurulması bakımından diğer idari tedbirlerin anılmadığı görülse de Kanun'un 16. maddesinde, kabahatler karşılığında uygulanacak olan idari yaptırımların, idari para cezası ve idari tedbirler olduğu; idari tedbirlerin de mülkiyetin kamuya geçirilmesi ve ilgili kanunlarda yer alan diğer tedbirler olarak ifade edildiği dikkate alındığında, kanun yoluna ilişkin 27. maddenin 1. fıkrasının tüm idari tedbirleri kapsadığı sonucuna varılmaktadır.”

bulunduğu ileri sürülmüştür⁴⁴⁴: 1) İdari cezaların önemli bir kısmını oluşturan disiplin cezalarına bu sınıflandırmada yer verilmemesinin eksiklik olduğu 2) Hukuki rejimleri farklı olmasına rağmen Kabahatler Kanununun regülatif cezalar ile kabahatler hakkında verilen cezalar arasında ayırım yapmaması 3) Kabahatler Kanununda idari cezalar ile idari tedbirlerin ayrıştırılmamasının doğurduğu teknik hukuki problemlerin uygulamada neden olduğu karışıklık ile idari cezalara özgü genel idari usul kurallarının öngörülmemiş olmasının doğurduğu sakıncalar. Tüm bu eksikliklerden dolayı doktrinde idari yaptırımlar için yapılması gereken en doğru sınıflandırmanın idari cezaların idari tedbirlerden ayrıştırılması ve idari cezaların regülatif cezalar, kabahat cezaları ve disiplin cezaları olarak üçe ayırmak olduğu ileri sürülmüştür⁴⁴⁵.

İDARİ YAPTIRIMLAR		
<u>İdari Cezalar</u>	Regülatif Cezalar	Regülatif Para Cezaları
		faaliyete nihai veya uzun süreli son verme
	Kabahat Cezaları	Kabahat para cezaları
		Mülkiyetin Kmauya geçirilmesi
	Disiplin Cezaları	Personel Disiplin Cezaları
		Mesleki Disiplin Cezaları
<u>İdari Tedbirler</u>	Geçici Engelleme	
	İdari İznin Geri Alınması	
	Eşyaya Geçici El Koyma	
	Atipik İdari Tedbirler	

Tablo 1: İdari Yaptırımlar⁴⁴⁶

⁴⁴⁴ Ulusoy, İdari Yaptırımlar, s.10.

⁴⁴⁵ Ulusoy, s.11.

⁴⁴⁶ Ulusoy, s.33.

IV. GÜMRÜK KABAHATLERİNİN KONUSU: GÜMRÜK KABAHATLERİ NEDENİYLE UYGULANAN İDARİ YAPTIRIM TÜRLERİ

İdari işlemin konusu ile idari işlemin doğurduğu hukuki sonucu; hukuk âleminde meydana getirdiği değişik ifade edilmektedir.⁴⁴⁷ İdari, konusu mevzuat ile düzenlenmemiş bir idari işlemi icra edemeyecektir.⁴⁴⁸ Ayrıca idari işlemin konusunun imkânsız olmamalıdır.⁴⁴⁹ İdari işlemin konusuna örnek vermek gerekirse bir kimsenin memur olarak atanması işleminde kişinin memurluk statüsüne girmesi, kamulaştırma işleminde gayrimenkulün özel mülkiyetten idarenin mülkiyetine geçmesi, emekliye ayrılan kişinin memur statüsünden çıkarılıp emekli statüsüne sokulması işlemlerinde konu unsurunu teşkil edecektir.⁴⁵⁰ İdari işlemin konusu ile sebebi arasında yakın bir ilişki mevcut olup bu unsurlardan birinin sakat olması diğerini de etkileyecektir.⁴⁵¹ İdareyi bir işlem yapmaya iten sebep ile o işlemin somutlaşarak hukuk dünyasında doğuracağı sonuç arasında bir illiyet bağı olmalıdır.⁴⁵² İdari işlemin hukuka uygun olması için bu iki unsur arasında illiyet bağının yanında konu ile sebep arasında ölçüsüzlük bulunmamalıdır.⁴⁵³ Açıklamalara göre idari işlemin konusunun hukuka uygun olması ile konunun imkânsız olmaması, konunun mevzuat ile düzenlenip ona uygun inşa edilmesi, idari işlemin sebep unsuru ile arasında illiyet bağı bulunması ve bu iki unsur arasında bir ölçülülüğün bulunması kastedilmektedir. Dolayısıyla bu hususlardan birine aykırılık idari işlemin konu yönünden sakat olmasına neden olacaktır.

Bu bilgiler doğrultusunda gümrük kabahatlerinin konu unsuru değerlendirildiğinde, kabahat fiilinin işlenmesi halinde gümrük idaresi tarafından idari yaptırım uygulanacaktır. Dolayısıyla gümrük kabahatlerinin konusunu Gümrük Kanunda yer alan idari yaptırımlar oluşturacaktır. Gümrük Kanunun 234. ila 241. maddeleri arasında kabahat fiilleri ve uygulanacak olan idari yaptırımlar

⁴⁴⁷ Günday, s. 157.

⁴⁴⁸ Sancakdar ve diğerleri, İdare Hukuku Teorik Çalışma Kitabı, s. 298.

⁴⁴⁹ Günday, s. 158.

⁴⁵⁰ Günday s. 157, 158. Gözübüyük ve Tan, Cilt II, s. 496.

⁴⁵¹ Sancakdar ve diğerleri, İdare Hukuku Teorik Çalışma Kitabı, s. 298.

⁴⁵² Sıddık Sami Onar, **İdare Hukukunun Umumi Esasları**, Üçüncü Bası, İsmail Akgün Matbaası, 1966, Cilt: I, s. 313.

⁴⁵³ Gözler ve Kaplan, s 326.

düzenlenmiştir. Uygulanacak idari yaptırımlar ise idari para yaptırımı ve mülkiyetin kamuya geçirilmesi olarak düzenlenmiştir.

A. İdari Para Yaptırımları

Para yaptırımı doktrinde “suç teşkil etsin ya da etmesin bir hukuk normunu ihlal eden kişinin devlete ya da kanunda belirtilen başka bir yere, bir zararın tazmini amacı taşımaksızın ödemek zorunda olduğu belli bir miktar para ⁴⁵⁴” olarak tanımlanmıştır. Para yaptırımları farklı kıstaslar ile pek çok yönden tasnif edilmiştir.⁴⁵⁵ Parasal yaptırımlardan birisi de idarenin parasal yaptırımlarıdır. İdari yaptırımların genel teorine göre uygulanacak olan idari para yaptırımı doktrinde

“idare tarafından ve adli bir organ eli olmadan verilen para cezası”⁴⁵⁶;

“idari düzene aykırılık teşkil eden eylemler sebebi ile yasanın açıkça izin verdiği hallerde idarenin yargı organına başvurmaksızın kendisinin bizzat uyguladığı ve bir miktar paranın alınması şeklinde gerçekleşen mali nitelikte yaptırım”⁴⁵⁷;

“yasada açıkça öngörülen idari ihlaller nedeniyle, bir yargı kararına gerek olmadan, yasanın doğrudan doğruya idari mercilerce karar verilebileceğine izin verdiği ve bir miktar paranın alınması sonucunu doğuran idari yaptırım türü”⁴⁵⁸ olarak tanımlanmıştır. Anayasa Mahkemesi ise idari para yaptırımını şöyle tanımlamıştır;

“İdarî para cezaları, toplumsal düzene aykırılık oluşturan eylemler nedeni ile yasanın açıkça izin verdiği durumlarda idarenin yargı organına başvurmadan kendisinin bizzat uyguladığı ve bir miktar paranın alınması biçiminde gerçekleşen malî nitelikli yaptırımlardır. İdarî para cezasının yasada belirtilmesi ve bunu uygulama yetkisinin idareye bırakıldığının açıkça yasada öngörülmesi gerekir⁴⁵⁹.”

⁴⁵⁴ Donay, Para Cezaları, s. 15.

⁴⁵⁵ Genel olarak kamu para cezaları, tazminat kabilinden para cezaları, medeni para cezaları ve idari nitelikli para cezaları şeklinde dördü bir ayırım kabul görmektedir. Bkz: Donay, Para Cezaları, s. 14. Mahmutoglu, s. 137.

⁴⁵⁶ Donay, Para Cezaları, s. 157

⁴⁵⁷ Fatih Selami Mahmutoglu, “İdari Para Yaptırımını Gerektiren Eylemler Yönünden Yargılama Rejimi”, İÜHFİM, C. LV, S.1–2, s. 153.

⁴⁵⁸ Oğurlu, Yargısal Korunma, s. 91

⁴⁵⁹ Anayasa Mahkemesi, E: 2001/232, K: 2001/89, K. T.: 23.5.2001, R.G. :19.01.2002 T. 24645 S.

Yapılan tanımlardan yola çıkıldığında idari yaptırımlar konusunda dile getirdiğimiz üzere idare tarafından icra edilmeleri, bu anlamda idari para yaptırımları organik ölçüt anlamında diğer para yaptırımlarından ayrılmaktadır.⁴⁶⁰ İdari para yaptırımları ile bir miktar paranın ödenmesi zorunluluğu ortaya çıkmaktadır, dolayısıyla malvarlığına yönelen bir idari yaptırımdır.⁴⁶¹ İdari para yaptırımları çeşitli açılardan tasnife tabi tutulmuştur, gümrük kabahatlerinin uygulanmasında Kabahatler Kanunun genel ilkeleri uygulanacağı için Kabahatler Kanununda yer alan tasnife göre idari para cezaları değerlendirilecektir. Kabahatler Kanunun 17.maddesinin birinci ve ikinci fıkrasında idari para yaptırımları, *maktu idari para cezası*, *nispi para cezası* ve *alt-üst sınır belirlenmiş idari para cezası* olarak tasnif edilmiştir. Maktu idari para cezası ile kabahat fiilinin işlenmesi halinde sabit bir miktar para ödenmesi yaptırımı düzenlenmiştir.⁴⁶² Nispi idari para cezası kabahat olarak düzenlenmiş fiilin niteliği ve niceliğine göre belirlenen dolayısıyla sabit olmayıp değişken olan, belirli oranda artan para cezalarıdır.⁴⁶³ Alt-üst sınırı belirlenmiş idari yaptırım ise kabahat fiilin işlenmesi halinde uygulanacak idari para cezası miktarının kanunda alt-üst sınırının düzenlendiği bu sınırlar dâhilinde idari yaptırımı uygulayacak yetkili idarenin takdir yetkisinin bulunduğu idari yaptırımlardır.⁴⁶⁴ Gümrük Kanununda düzenlenmiş gümrük kabahatlerinde çoğunlukla nispi idari para cezası ön görülmüştür. Örnek vermek gerekirse ihracı genel düzenleyici işlemle yasaklanmış eşyanın ihraç edilmesi halinde faile gümrüklenmiş değerinin iki katı kadar idari para cezası uygulanacaktır. Örnekteki benzer olarak kabahatlerin yaptırım çoğunlukla gümrüklenmiş değere göre belirlenmektedir. Buna ek olarak Gümrük Kanunun 241.maddesinde yer alan ve usulsüzlük kabahati olarak nitelendirilen kabahatte ise maktu para cezası belirlenmiştir. Düzenlemede birden fazla kabahat düzenlenmiş olup kabahat fiilinin işlenmesi halinde 105 TL; 210 TL; 420 TL; 630 TL; 840 TL idari para cezası uygulanacaktır. Gümrük kabahatleri nedeniyle uygulanacak diğer idari yaptırım türü de mülkiyetin kamuya geçirilmesidir.

⁴⁶⁰ Donay, Para Cezaları, s. 157.

⁴⁶¹ Oğurlu, Yargısal Korunma, s. 90.

⁴⁶² Ekinci, s. 75. Çağlayan, s. 159.

⁴⁶³ Ekinci, s. 75. Çağlayan, s. 159.

⁴⁶⁴ Çağlayan, s. 159.

B. Mülkiyetin Kamuya Geçirilmesi

Kabahatler Kanunun 16.maddesinde uygulanacak olan idari yaptırım türleri idari para cezaları ve idari tedbirler olarak belirtilmiş olup mülkiyetin kamuya geçirilmesi kararı da idari tedbir olarak nitelendirilmiştir. Kabahatler Kanunun 18.maddesinde kabahatin konusunu oluşturan yahut kabahatin işlenmesi halinde ortaya çıkacak eşya hakkında mülkiyetin kamuya geçirilmesi kararı verilebileceği düzenlenmiştir. Yine aynı maddede ancak kanunda açık bir hüküm bulunması halinde mülkiyetin kamuya geçirilmesi kararı verilebileceği belirtilmektedir. Kararın verilmesi ile eşyanın mülkiyeti kanunda düzenlenmiş kuruma, kanunda düzenleme yoksa Devlete geçecektir.

5326 sayılı Kabahatler Kanunu ile mülkiyetin kamuya geçirilmesi kavramsal olarak hukuk dünyasına girmiştir. Öncesinde ise *idari müsadere*⁴⁶⁵ kavramı öğretide kullanılmaktaydı. İdari müsadere kamu düzeninin korunmasında kural olarak düzeni bozan eyleme karşı doğrudan idare vasıtasıyla uygulanan engelleyici ve tali netlikte yaptırım olarak nitelendirilmiştir.⁴⁶⁶ 5237 sayılı Türk Ceza Kanununun kabulü ile kabahat düzenlemeleri Ceza kanundan çıkarılmıştır. Dolayısıyla Türk Ceza Kanununda yer alan güvenlik tedbiri olarak düzenlenmiş *müsadere* kavramı Türk Ceza Kanunun 2.maddesinde yer alan “*Kanunun açıkça suç saymadığı bir fiil için kimseye ceza verilemez ve güvenlik tedbiri uygulanamaz.*” hükmü gereği yalnızca suç nedeniyle uygulanabilecek bir güvenlik tedbiridir. Kabahatler için ön görülmeyen *müsadere* kavramı kavram karmaşasına neden olmaması adına mülkiyetin kamuya geçirilmesi olarak nitelendirilmiştir.⁴⁶⁷ Kabahatler Kanunun 18.maddesinin beşinci fıkrasında yer alan hükme göre mülkiyetin kamuya geçirilmesi işleminin uygulanabilmesi için faile para cezası ya da başkaca bir idari yaptırım uygulanması

⁴⁶⁵ Mahmutoğlu, s.152. Benzer şekilde bkz: Sahir Erman, **Ticari Ceza Hukuku**, 5.Baskı, İstanbul, 1992, s.211.

⁴⁶⁶ Mahmutoğlu, s. 152.

⁴⁶⁷ Kabahatler Kanununun 16.maddesinin gerekçesi “...*Türk Ceza Kanununda müsadere, suç karşılığında bir güvenlik tedbiri olarak düzenlenmiştir. Buna karşılık Tasarıda, kavram kargaşasına neden olmamak için, kabahatlerle bağlantılı olarak müsadere kavramı yerine, mülkiyetin kamuya geçirilmesi ifadesi kullanılmıştır. Bu yaptırımın konusunu oluşturan eşya ve sair malvarlığı değerinin mülkiyetinin Devlete veya sair bir kamu kurum ve kuruluşuna geçmesi söz konusu olabileceği için, mülkiyetin Devlete geçirilmesi ifadesi değil, mülkiyetin kamuya geçirilmesi ifadesi benimsenmiştir.*” Kanunun bu gerekçe ile kavram inşa etmesinin olumlu olarak değerlendirilmesi için bkz: Çağlayan, s.164.

şart değildir. Bu durum Türk Ceza Kanunun 54.maddesinde yer alan müsadere için mahkûmiyet şartının aranmamasına benzetilmektedir.⁴⁶⁸

Gümrük kabahatlerinin düzenlendiği Gümrük Kanunun 235.maddesinin dördüncü fıkrası, 236.maddesinin beşinci fıkrası, 237.maddesinin üçüncü fıkrası, 237.maddesinin altıncı fıkrası mülkiyetin kamuya geçirilmesi yaptırımlarını içermektedir. İlgili düzenlemeler incelendiğinde kabahat fiillerinin işlenmesi halinde sadece mülkiyetin kamuya geçirilmesi idari yaptırımı düzenlenmemiş olup idari para cezası ile birlikte düzenlendiği görülecektir.

V. GÜMRÜK KABAHAHLERİNİN AMACI: GÜMRÜK DÜZENİ VE İDARENİN FAALİYETİ

İdari yaptırımların idari işlem niteliğinde olduğu yukarıda belirtilmişti, gümrük kabahatlerinin işlenmesi nedeniyle uygulanacak idari yaptırımlar da bu bağlamda idari işlem teorisine uygun olarak inşa edilmelidir. İdari işlemlerin hukuka uygun olarak inşa edilebilmeleri ancak idari işlemin unsurlarının hukuka uygun olarak inşa edilmesi ile mümkündür. Bu unsurlardan birini oluşturan amaç unsuru; idari işlemin ulaşmak istediği nihai sonucu, sübjektif yönünü oluşturur.⁴⁶⁹ Bütün idari işlemler ile varılmak istenen nihai amaç ise kamu yararadır.⁴⁷⁰ Kamu yararı kavramı ise teorik bir kavram olmasından ötürü tanımlanması zor bir kavram olmuştur. Bu bağlamda kamu yararının nerede ve nasıl somutlaştığına karar verme yetkisi yasama organının elindedir.⁴⁷¹ İdari işlemin amacının kamu yararı olmaması hali ise yetki saptırması olarak anılmaktadır.⁴⁷² İdari işlemlerin amaç unsuru hakkında verilen kısa bilgiden sonra gümrük kabahatleri neticesinde uygulanan idari yaptırımların amacına dair değerlendirme yapılacaktır. Yukarıda idari yaptırımların idari işlem niteliği değerlendirirken idari yaptırımların amacının kamu düzenin korunması olduğu kanaati dile getirilmişti, bu durumda gümrük kabahatleri ile uygulanan idari yaptırımların amacı da esasında kamu düzenin korunması olup kamu düzenini ilgilendiren

⁴⁶⁸ Necati Meran, **Açıklamalı Kabahatler Kanunu ve Kabahat İçeren Kanunlar**, Seçkin Yayınevi, Ankara, 2007, s. 74.

⁴⁶⁹ Günday, s. 160. Giritli, Berk, Bilgen, Akgüner, s.131; Gözler, İdare Hukuku, Cilt: I, s.851.

⁴⁷⁰ Sancakdar ve diğerleri, İdare Hukuku Teorik Çalışma Kitabı, s. 299.

⁴⁷¹ Özay, Günişığında Yönetim, s. 403.

⁴⁷² Sancakdar ve diğerleri, İdare Hukuku Teorik Çalışma Kitabı, s. 301.

ekonomik kamu düzeni, imar düzeni gibi alt konular bulunmaktadır.⁴⁷³ Bu bilgidен hareketle gümrük kabahatleri anlamında korunan kamu düzeni gümrük düzeni olarak adlandırılacaktır.

A. Gümrük Düzeni

Giriş kısmında dile getirildiği üzere klasik devlet teorisine göre ülke sınırlarının korunması ülke sınırlarından girecek mal ve hizmetlere uygulanacak kuralların belirlenmesi devletin egemenlik unsurunun yansıması olarak değerlendirilmektedir. Küreselleşme ile sermayenin hareketliliği artmış ve devletin fonksiyonlarından biri de sınırlarından hangi mal ve hizmetlerin hangi kurallar altında geçebileceğinin belirlenmesi olmuştur. Şöyle ki devletlerin diğer devletlerle olan ilişkisini belirleyen temel unsur egemenlik unsurunun dış egemenlik olarak adlandırılan kısmıdır.⁴⁷⁴ Refah devleti anlayışı ile ekonomik gelişmişlik ülkelerin temel amaçları haline gelmiştir. Ekonomik olarak gelişme hedefinin neticesinde uluslararası ticaretin önemi artırmış ve ülkeler diğer ülkelere pazar gözüyle bakmaya başlamıştır. Bu doğrultuda ticaret savaşları kavramı gündeme gelmiş ve ülkeler dış politikaları neticesinde hasmı olduğu ülkelere karşı ticareti kısıtlayıcı kurallar koymuşlardır. Eğer bir ülke hasım ilan ettiği ülkeye mal ve hizmet satmak istemezse ambargo uygulamakta, aksi durumda ise bir ülkenin mal ve hizmetlerinin almak istenmemesi halinde o ülkeye boykot kararları alınmaktadır. Bu bağlamda ülke ticaretinin sınırlandırılma veya özendirme amacıyla gerçekleştirdiği ekonomik ve hukuki düzenlemeler dış ticaret politikasını oluşturur.⁴⁷⁵ Bu düzenlemeler ile ülkeye mal ve hizmet girişine dair kurallar, vergiler belirlenir. İşte ülkenin diğer ülkelerle olan ticari alışverişindeki düzenlemelerin bütünü gümrük düzeninin ifade eder. Gümrük düzeninin belirlenmesindeki en etkin rol dış ticaret politikalarıdır. Dış ticaret politikalarının araçları ise gümrük düzeninin temelini oluşturan tarifeler, tarife dışı önlemler ve özel gümrük rejimleridir. Görüleceği üzere dış ticarete müdahale araçları gümrük vergisi üzerine kurulmuştur. Bu anlamda gümrük düzenini anlamak için bu

⁴⁷³ Sancakdar ve diğerleri, İdare Hukuku Teorik Çalışma Kitabı, s. 655.

⁴⁷⁴ Kemal Gözler, **Devletin Genel Teorisi**, 9. Baskı, Ekin Yayınevi, Bursa, 2018, s.79.

⁴⁷⁵ Halil Seyidoğlu, **Uluslararası İktisat**, Geliştirilmiş 18. Baskı, Güzem Can Yayınları No:26, İstanbul, 2013, s.145.

alanın en etkin aktörü olan gümrük vergilerinin amaçlarını irdelemek gerekmektedir. Gümrük vergilerinin amaçları, ödemeler dengesizliğini gidermek, yerli üretimi korumak, devlet bütçesine gelir sağlamak, dış ve iç politika aracı olarak kullanmak olarak sayılabilir.⁴⁷⁶ Bu amaçlarla oluşturulan gümrük kuralları devletin egemenliğinin yansıması dış ticaret politikaları için ehemmiyet taşımaktadır. Ayrıca sağladığı gelir ve devletin ülke sınırları için koyacağı kurallar da yine devletin temel unsurları ile yakından ilgilidir. İşte bu düzenin korunması amacıyla bir takım düzenlemelere gidilmiştir. Bu kurallara riayet edilmemesi halinde suç olarak düzenlenenler neticesinde mahkeme tarafından hükmedilecek cezalar içerirken bir kısmı ise idare tarafından uygulanacak idari yaptırımlar içerir. İdari yaptırımların idare hukuku bağlamında uygulanması faaliyeti sonraki başlık altında incelenecektir.

B. İdarenin Gözetim Ve Denetim Faaliyeti

Gümrük faaliyeti doktrinde “*idarenin ülkeye dışarıdan gelen ve ülke dışına çıkacak olan insan, eşya ve hizmet unsurlarının mevzuat gerekleri yönünden kontrolünü yapmak; bu yolla kamu sağlığı, dirlik ve esenliğine yönelik tedbirler almak; mali yükümlülüklerin yerine getirilmesini sağlamak konusundaki adli ve idari kolluk faaliyeti*”⁴⁷⁷ olarak tanımlanmıştır. Gümrük idaresinin adli kolluk faaliyeti Ticaret Bakanlığı Gümrükler Muhafaza Genel Müdürlüğüne bağlı olarak bölge müdürlükleri bünyesinde teşkilatlanmış gümrük muhafaza kaçakçılık ve istihbarat müdürlüğü eliyle yürütülmektedir. Bilindiği üzere ülkemiz pozitif hukukunda kolluk teşkilatı adli kolluk ve idari kolluk olarak düzenlenmemiştir, icra edilen kolluk faaliyetinin muhtevasına göre adli-idari kolluk faaliyeti ayırımı yapılmaktadır. Kaçakçılık ve istihbarat teşkilatı malum olacağı üzere Kaçakçılıkla Mücadele Kanunu ile düzenlenmiş suçların engellenmesi, faillerin yakalanması amacıyla hizmet vermektedir⁴⁷⁸. Teşkilatın asli görevi kaçakçılık suçlarının bastırılmasıdır dolayısıyla

⁴⁷⁶ Menşure Kolçak, Dış Ticaret Vergilerinin Türkiye Ekonomisine Etkileri, **Atatürk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi**, Cilt: 27, Sayı: 4, 2013, ss. 190 – 193.

⁴⁷⁷ Müslüm Akıncı, **Danıştay Kararları Işığında İdarenin Gözetim ve Denetim Görevi**, Legal Yayıncılık, İstanbul, 2017, s. 313.

⁴⁷⁸ (1) Gümrükler Muhafaza Genel Müdürlüğünün görev ve yetkileri 10.07.2018 Tarihinde yayımlanan 30474 Sayılı Resmi Gazetede yer alan 1 sayılı Cumhurbaşkanlığı Teşkilatı Hakkında Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi’nin 451.maddesinde düzenlenmiştir. Buna göre teşkilatın görevleri şöyledir:

adli kolluk olarak görevlendirilebilir fakat bu suçları engellemek üzerine yapılacak faaliyetler ise idari kolluk faaliyeti niteliğindedir. Gümrük idaresinin suç bastırılmasından ziyade gümrük düzenini korumak üzere göstereceği faaliyetler kolluk faaliyetidir. Kolluk tedbirlerine uyulmaması halinde ise Gümrük Kanunu ve Kaçakçılıkla Mücadele Kanununda müeyyideler ön görülmüştür. Çalışmamızın konusunu ise Gümrük Kanununda düzenlenen ve idari yaptırım ön görülen gümrük kabahatleri oluşturmaktadır. Dolayısıyla gümrük kabahatlerinin işlenmesi halinde idari yaptırım uygulanması, gümrük düzeninin korunması amacıyla gümrük idaresi eliyle yerine getirilen kolluk faaliyeti neticesinde gerçekleştiği sonucuna ulaşılabacaktır.

VI. KABAHAHLER KANUNU GENEL HÜKÜMLERİNİN GÜMRÜK KABAHAHLERİNE UYGULANMASI

A. Genel olarak

5326 sayılı Kabahatler Kanununun 2.maddesine göre kabahat deyiminden, kanunun karşılığında idari yaptırım uygulanmasını öngördüğü haksızlık anlaşılır. Bununla birlikte kabahat sadece Kabahatler Kanununda öngörülen fiiller için değil

-
- “a) Gümrüklü yer ve sahalarda kamu düzeninin bozulmasını önleyecek tedbirleri almak, buraların takip ve muhafazasını sağlamak, gerektiğinde müdahalede bulunarak durumu adli mercilere intikal ettirmek, b) Deniz ve hava limanlarıyla kara sınırlarındaki gümrük kapılarında ve diğer gümrüklü yer ve sahalarda giriş ve çıkış yapan kişi, eşya ve taşıtların muhafazası ile gümrüğe sevk edilmesini sağlamak ve gümrük işlemleri bitirilmeden buralardan çıkmalarını önlemek, c) Yatlara ilişkin işlemlerin yürütülmesini sağlamak, ç) Gümrüklü yer ve sahalarda münhasıran, Türkiye Cumhuriyeti Gümrük Bölgesinde gerektiğinde ilgili kuruluşlarla işbirliği yapmak suretiyle kaçakçılığı önlemek, izlemek ve soruşturmak, d) Türkiye Cumhuriyeti Gümrük Bölgesinde kişi, eşya ve taşıtların kaçakçılıkla mücadele kapsamında takibini yapmak, e) Kaçakçılıkla mücadele için bilimsel yöntemler de kullanmak suretiyle bilgi toplayarak gerekli araştırma, soruşturma ve operasyonları yapmak, taşra teşkilatının yapacağı operasyonları koordine etmek, gerektiğinde taşra teşkilatı ile müşterek operasyon yapmak, f) Kaçakçılıkla mücadele amacıyla ulusal ve uluslararası kuruluşlarla işbirliği yapmak, bilgi değişiminde bulunmak, protokoller hazırlamak ve uygulamak, gerektiğinde müşterek operasyonlar yapmak, g) Kaçakçılıkla etkin mücadele etmek amacıyla ulusal ve uluslararası bilgi akışına dayalı veri tabanları oluşturmak, verileri işlemek, değerlendirmek ve risk analizi çerçevesinde kullanılabilecek nitelikte olanları Gümrükler Genel Müdürlüğüne ve Risk Yönetimi, Tasfiye ve Döner Sermaye Genel Müdürlüğüne iletmek, ğ) Adli kolluğa ilişkin olarak kanunlarla veya Cumhurbaşkanlığı kararnameleri ile verilen görevleri yapmak, h) Bakan tarafından verilen diğer görevleri yapmak.”*

aynı zamanda diğer kanunlarda karşılığında idari yaptırım öngörülen fiiller için de geçerlidir⁴⁷⁹. Kabahatler Kanununun 3.maddesinde bu kanunun diğer kanunlar için genel nitelikte olduğu; özel düzenlenmemiş kanun yolu olmaması halinde bu kanunda yer alan kanun yollarının, diğer genel hükümleri, idari para cezası veya mülkiyetin kamuya geçirilmesi yaptırımını gerektiren bütün fiiller hakkında uygulanır olduğu hükmüne yer verilmiştir. Ayrıca Kabahatler Kanununun 16.maddesinde kabahatler karşılığında uygulanacak idari yaptırımların idari para cezası ve idari tedbirlerden ibaret olduğu belirtilerek idari tedbirlerin ise mülkiyetin kamuya geçirilmesi ve ilgili kanunlarda yer alan diğer tedbirler olduğu belirtilmiştir. Tüm bu hükümler birlikte değerlendirildiğinde, Gümrük Kanununda düzenlenen para cezası ve diğer idari yaptırımlara Kabahatler Kanununun genel hükümleri uygulanacaktır⁴⁸⁰. Ancak kanun yoluna ilişkin hükümler bu durumun istinasını oluşturmaktadır. Gümrük Kanununun 242.maddesinde gümrük idaresince tebliğ edilen gümrük vergileri, cezalar ve idari kararlara karşı başvurulacak kanun yolu açıkça gösterilmiştir. Dolayısıyla, Kabahatler Kanununun 3.madde gereği Kabahatler Kanununun kanun yollarına ilişkin genel hükümleri diğer kanunlarda aksine hüküm bulunmaması halinde, diğer genel hükümleri ise idari para cezası veya mülkiyetin kamuya geçirilmesi yaptırımını gerektiren bütün fiiller hakkında istisnasız olarak uygulanır⁴⁸¹. Genel hükümlerin bu iki yaptırım dışında bir idari yaptırım gerektiren kabahatler bakımından uygulanması kabul edilmemesine rağmen Kabahatler Kanunu bu iki tür yaptırım gerektiren kabahatler bakımından genel bir kanun niteliğindedir⁴⁸².

⁴⁷⁹ Kılıç, s.661.

⁴⁸⁰ Kılıç, s.662.

⁴⁸¹ Hamide Zafer, Gülfem Pamuk, Kerim Çakır, **Gerekçeli Açıklamalı İçtihatlı Kabahatler Kanunu**, Beta, İstanbul, 2014, s.2.

⁴⁸² Zafer, Pamuk, Çakır, s.2.

B. Kabahatler Hukukunun Genel Prensipleri

1. Kanunilik İlkesi

Hukuk devleti, faaliyetlerinde hukuk kurallarına bağlı olan ve vatandaşlarına hukukî güvenceler sağlayan devlet olarak tanımlanabilir⁴⁸³. Hukuk devletinin gereklerinden biri olan hukuk güvenliği ilkesi gereği kişiler fiillerinden önce fiillerinin karşılığında ne gibi yaptırımlarla karşı karşıya kalacaklarını bilmelidir. Bunun bir gereği olarak kanunilik ilkesi ortaya çıkmıştır⁴⁸⁴. Anayasanın 38.maddesinin birinci fıkrasında suç ve ceza bakımından kanunilik ilkesi düzenlenmiştir. Buna göre, kimse işlediği zaman yürürlükte bulunan kanunun suç saymadığı bir fiilden dolayı cezalandırılmaz; kimseye suçu işlediği zaman kanunda o suç için konulmuş olan cezadan daha ağır bir ceza verilemez. Anayasanın 38.maddesinin üçüncü fıkrasında ise, ceza ve ceza yerine geçen güvenlik tedbirlerinin ancak kanunla konulacağı düzenlenmesi yer almaktadır. Ayrıca Türk Ceza Kanununun 2.maddesinin birinci fıkrasında, kanunun açıkça suç saymadığı bir fiil için kimseye ceza verilemeyeceği ve güvenlik tedbiri uygulanamayacağı, ayrıca kanunda yazılı cezalardan ve güvenlik tedbirlerinden başka bir ceza ve güvenlik tedbirine de hükmolunamayacağı düzenlenmiştir. Türk Ceza Kanununun 2.maddesinin ikinci fıkrası gereği, idarenin

⁴⁸³ Ayrıntılı bilgi için bkz: Kemal Gözler, **Türk Anayasa Hukuku**, Üçüncü Baskı, Ekin Kitabevi, Bursa, 2019, s. 207 vd: Hukuk Devleti.

⁴⁸⁴ Kanunilik ilkesine uluslararası düzenlemelerde de yer verilmiştir. Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesinin 7.maddesinde, “Hiç kimse, işlendiği zaman ulusal veya uluslararası hukuka göre suç oluşturmayan bir eylem veya ihmalden dolayı suçlu bulunamaz. Aynı biçimde, suçun işlendiği sırada uygulanabilir olan cezadan daha ağır bir ceza verilemez. Bu madde, işlendiği zaman uygar uluslar tarafından tanınan genel hukuk ilkelerine göre suç sayılan bir eylem veya ihmalden suçlu bulunan bir kimsenin yargılanmasına ve cezalandırılmasına engel değildir.” Kişisel ve Siyasal Haklar Sözleşmesinin 15.maddesinde “Hiç kimse, işlendiği zaman ulusal veya uluslararası hukuka göre suç oluşturmayan bir fiil veya ihmalden ötürü suçlu bulunamaz. Hiç kimseye işlendiği zaman verilebilecek cezadan daha ağır bir ceza verilemez. Suçun işlenmesinden sonra, bir suça daha hafif bir ceza öngören bir yasa değişikliği yapıldığı takdirde, fail yapılan bu değişiklikten yararlanır. 2. Bu maddedeki hiç bir hüküm, işlendiği zaman uluslar topluluğu tarafından tanınan hukukun genel ilkelerine göre suç sayılan bir fiil veya ihmalden ötürü bir kimsenin yargılanıp cezalandırılmasına engel oluşturmaz.” şeklinde düzenlenmiştir. Ayrıca Avrupa Birliği Temel Haklar Şartının 49.maddesinde “Hiç kimse, işlendiği sırada, ulusal ya da uluslararası hukuka göre suç kabul edilmeyen bir eylem veya ihmalden dolayı suçlu sayılamaz. Hiç kimseye, suçun işlendiği sırada verilmesi gereken cezadan daha fazlası verilemez. Suçun işlenmesinden sonra, kanunla o suç için daha hafif bir ceza getirilmişse, bu ceza uygulanır.” şeklinde düzenlemeye yer verilmiştir.

Ayrıca Ceza Hukuku anlamında da ilgili alana hâkim olan ilkelerin en başta geleni ve en temel ilkesi olarak kanunilik ilkesi kabul edilmektedir. Bkz: Dönmezer ve Erman, s.17.

düzenleyici işlemleriyle suç ve ceza konulamaz. Türk Ceza Kanununun 2.maddesinin üçüncü fıkrasında ise kanunların suç ve ceza içeren hükümlerinin uygulanmasında kıyas yapılamayacağı, suç ve ceza içeren hükümlerin, kıyasa yol açacak biçimde geniş yorumlanamayacağı belirtilmiştir⁴⁸⁵. Ancak gerek Anayasa gerekse Türk Ceza Kanununda kanunilik ilkesine ilişkin olarak yer alan bu düzenlemeler suç ve cezalara ilişkindir. Suçun bir türü olan kabahat, çeşitli nedenlerle suç olmaktan çıkarılarak bağımsız bir kavram haline gelmiştir⁴⁸⁶. 2005 yılında Türk Ceza Kanunu ile kabahatlerin bu kanun kapsamı dışına çıkarılması kanunilik ilkesinin kabahatler açısından ayrıca incelenmesini gerektirmektedir. Çünkü kanunilik ilkesi kabahatler bakımından mutlak olarak anlaşılmamaktadır⁴⁸⁷.

Kabahatler açısından kanunilik ilkesinin uygulanıp uygulanmayacağı hakkında doktrinde farklı görüşler söz konusudur⁴⁸⁸. Kanunilik ilkesinin kabahatler açısından büyük ölçüde bertaraf edildiği⁴⁸⁹, idareye bir çerçeve dâhilinde serbesti tanınması gerektiği⁴⁹⁰ ve mutlak olarak uygulanması gerektiği⁴⁹¹ görüşleri ileri sürülmüştür. Gerek pozitif düzenlemeler gerekse öğretide dile getirildiği üzere Türk Ceza Kanunu ve Anayasada kabul edildiği kadar katı olmamak üzere kabahatler için de kanunilik

⁴⁸⁵ Türk Ceza Kanunundaki bu düzenlemelerin anayasal ilkenin tekrarı niteliğinde olduğuna ilişkin olarak bkz: Aziz Taşdelen, Vergi Kabahatlerinin Anayasal Temelleri Üzerine Düşünceler, **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt: 54, Sayı: 4, Aralık 2010, s.772.

⁴⁸⁶ “Tarihsel olarak bakıldığında, suç ayırımlarının özellikle Kıta Avrupa’sında modern anlamda kanunlaştırma hareketlerinin ortaya çıkmasından sonra gerçekleştiği görülmektedir. İlk defa suç tiplerinin genel kısımdan ayrı tespit edildiği bu dönemde de suçların ağırlıklarına göre yapılmış bir tasnif, bugünkü anlamıyla bulunmuyordu. Nihayet 1850’li yıllarda ortaya çıkan okullar mücadelesi ceza hukuku bakımından yeni bir dönemi başlatmıştır. İşte cürüm, cünha, kabahat adı altında, suçların önem derecesine göre yapılan ayırımlar bu dönemlerde ortaya çıkmış ve zamanla farklı görünümde de olsa birçok ülke mevzuatına girmiştir. Güncelliğini 20. yüzyılda da devam ettiren bu ayırımlar, bugün için de ceza kanunlarındaki yerini büyük ölçüde muhafaza etmektedir. Bu gelişime rağmen suçlar arasında ağır-hafif suç ayırımına yer vermeyen ülkeler de olmuştur.” Fatih Selami Mahmutoğlu, Suç-Kabahat Ayırımı-İdari Ceza Hukukunun Temelleri, <http://fsmahmutoglu.av.tr/pdf/e347388642006e588cf2c697c444aa95c3fa57d77818090242.pdf>, (E.T: 20.05.2019)

⁴⁸⁷ Veli Özer Özbek, Koray Doğan, Pınar Bacaksız, İlker Tepe, **Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler**, 9. Baskı, Seçkin Yayınevi, Ankara, 2018, s.51.

⁴⁸⁸ Bu görüşler hakkında ayrıntılı bilgi için bkz: Mahmutoğlu s. 105 vd., Ali Pehlivan, **Kabahatler Hukukunun Genel Esasları**, (Yayımlanmamış Doktora Tezi), Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul,2012, s.75.

⁴⁸⁹ Gölcüklü, İdari Ceza Hukuku, s. 137.

⁴⁹⁰ Özey, s. 60.

⁴⁹¹ Mahmutoğlu, s. 106.

ilkesinin kabul edilmektedir.⁴⁹² Kabahatlerin temel hak ve özgürlükleri kısıtlayıcı niteliğinden ötürü kabahatler anlamında kanunilik ilkesi önem taşımaktadır.⁴⁹³

Bir görüşe göre, kanunilik ilkesi kabahatler açısından uygulanmamalıdır⁴⁹⁴. Bu görüş, idarenin kabahati nitelendirmesi hususunda oldukça geniş takdir hakkına sahip olduğunu göz önünde bulundurmaktadır. Bu görüşe göre, idari fonksiyonla yargılama fonksiyonu arasında fark bulunmaktaydı ve yaptırım uygulamakla yetkili kılınan idarenin ceza hâkimi gibi daraltıcı yorumla bağlı tutulması düşünülemez. Dolayısıyla bu durumda idarenin hangi eylemlerin kabahat olarak düzenlenmesi gerektiğini değişen koşullara göre kendisinin belirlemesinin uygun olacağı düşünülmüştür⁴⁹⁵. Ancak idarenin sahip olduğu takdir yetkisiyle bir uyuşmazlığın çözümü konusunda serbestçe seçme yetkisine sahip olması, idari fonksiyonun yargı fonksiyonuna göre daha geniş bir serbestiye sahip olduğu anlamına gelmediği gerekçesiyle bu görüş eleştirilmiştir⁴⁹⁶.

İkinci görüş, kanunilik ilkesinin kabahatlere uygulanması gerektiğini savunmaktadır. Bu görüşü savunanlardan bir kısmı, katı kanunilik ilkesi reddedilecek olursa, en azından sonuçları ağır belirli yaptırımlar için bu ilkenin mutlaka uygulanması gerektiğine, bu bakımdan belirli bir miktarı aşmayan idari para cezalarının uygulanacağı fiilleri kabahat olarak kabul etme yetkisi kanun koyucunun çıkaracağı çerçeve kanun içerisinde kalmak üzere idareye bırakılması gerektiğini ancak diğer yüksek miktardaki idari cezaları diğer idari yaptırımların uygulanacağı kabahat niteliğindeki fiillerin kanun tarafından düzenlenmesi öngörülmesi gerektiği görüşündedir⁴⁹⁷.

Üçüncü görüşe göre ise, kanunilik ilkesi idarenin takdir yetkisi çerçevesinde uygulanmalıdır. İdari yaptırımların adli cezalar kadar ağır sonuçları olmadığından, kanunilik ilkesinin idari yaptırımlarda ceza hukukuna nazaran daha esnek bir

⁴⁹² Oğurlu, yargısal Korunma, s. 57. Elif Bekar, “Kabahatler Kanunu’nun Genel Hükümlerinin Değerlendirilmesi”, İ.Ü.H.F.M. Cilt: 69, Sayı: 1,2, 2011, s. 1039.

⁴⁹³ Kangal, s. 45.

⁴⁹⁴ Suçların kanuniliği prensibi aleyhine getirilen eleştirilerin büyük kısmının kabahatler açısından da geçerli olduğu hakkında bkz: Çınar Can Evren, “Kabahatlerde Kanunilik İlkesi”, İÜHFİM, Cilt: LXIX, Sayı: 1 – 2, 2011, s.986.

⁴⁹⁵ Ümit Sade, **Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesinin 7. Maddesi Işığında Suç ve Cezada Kanunilik İlkesi**, (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi), İstanbul Kültür Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul, Kasım 2007, s. 155.

⁴⁹⁶ Pehlivan, s.75.

⁴⁹⁷ Evren, s.999.

uygulamaya tabi tutulabileceği görüşü idarenin uygulayabileceği yaptırımların gerek sayısal olarak çokluğu ve bir kısım idari yaptırımların muhatapları üstünde büyük etkiler doğurabilecek olması nedeniyle bu görüş eleştirilmiştir⁴⁹⁸.

Dördüncü görüşe göre, kabahatler ile buna uygulanacak yaptırım için kanunilik ilkesi açısından fark yaratılmalıdır. Buna göre, kabahatlerde verilecek idari ceza türünün doğrudan kanunla belirlenmesi zorunlu olmakla birlikte idari ceza miktarı ya maktu veya nispi bir şekilde kanunla belirlenmeli ya da kanunla öngörülen alt ve üst sınır arasında verilecek ceza miktarı idarenin takdirine bırakılmalıdır.⁴⁹⁹⁵⁰⁰ Bu görüş, hangi türde ve hangi miktarda idari cezaların verilebileceğinin mutlaka kanunla belirlenmesi gerektiğini ve bu hususta hiçbir esneklik tanınmaması gerektiğini savunur. Çünkü adli nitelikte olmasa dahi ceza türlerinin ve miktarlarının kanunla belirlenmesi hukuk güvenliği ve temel hakların korunması yönünden önemli bir güvence oluşturmaktadır⁵⁰¹. Kabahate uygulanacak yaptırımdaki kanunilik ilkesinde bu katı görüş, kabahat olarak belirlenecek fiil açısından esnetilmiştir. Zira, hangi fiillerin kabahat oluşturacağı doğrudan kanun ile belirlenebileceği gibi kanunun çizdiği çerçeve içinde kanun tarafından idari düzenlemelere de bırakılabilir⁵⁰². Bunun nedeni idari ceza verilecek her fiilin somut olarak kanunla belirlenmesinin pratik olmamasıdır. Çünkü her fiilin bizzat kanunla belirlenmesi fazla ayrıntılı kanunlara yol açacak ve spesifik olarak fiilleri belirlemekten ziyade soyut belirleme tercih edilerek belirlilik ve öngörülebilirlik ilkesiyle çatışacaktır⁵⁰³. Sonuç olarak, hangi fiillerin kabahat oluşturacağı hususunda kanunilik ilkesinin katı bir şekilde uygulanması pratikte ister istemez yeterince somutlaştırılmamış genel ve soyut ifadelerle idari suç oluşturan fiillerin belirlenmesi sonucunu doğuracağından beklenenin aksine birey hakları açısından çok daha güvencesiz bir durum yaratılabilecektir⁵⁰⁴.

⁴⁹⁸ Evren, s.980.

⁴⁹⁹ Ulusoy, İdari Yaptırımlar, s.86. “Kanunla alt ve üst limit belirlenerek bu limitler arasında idareye takdir yetkisi bırakılan idari cezalarda idari düzenlemelerle yeni ve daha dar alt ve üst limitler belirlenebilir mi veya idare, limitler arasındaki takdir yetkisini nasıl kullanacağını ve hafifletici ve ağırlaştırıcı nedenlerin hangileri olduğunu idari düzenlemelerle sabit biçimde önceden belirleyebilir mi?” bkz: Ulusoy, İdari Yaptırımlar, s.95.

⁵⁰⁰ Çerçeve kanuna uygun olarak vergi dairesince kural konulabileceği hakkında bkz: Taşdelen, s 782 – 784.

⁵⁰¹ Ulusoy, İdari Yaptırımlar, s.91.

⁵⁰² Onur Eroğlu, “Vergi Ceza Hukuku Açısından Kanunilik İlkesi”, **Eskişehir Osmangazi Üniversitesi İİBF Dergisi**, Aralık 2013, Sayı: 8(3), s.163; Ulusoy, s.86.

⁵⁰³ Ulusoy, İdari Yaptırımlar s.91.

⁵⁰⁴ Ulusoy, İdari Yaptırımlar, s.91.

Anayasada kabahatlerde ve idari yaptırımlarda kanunilik ilkesine yer verilmemesine rağmen Kabahatler Kanununda kabahatler açısından kanunilik ilkesi yumuşatılarak kabul edilmiştir⁵⁰⁵. Buna göre, kabahat fiilinin kanunla düzenlenmesi zorunlu değilken, kabahatlere ilişkin yaptırımın mutlaka kanunla düzenlenmesi gerekmektedir. Kabahatler Kanununun 4.maddesinin birinci fıkrasına göre, hangi fiillerin kabahat oluşturduğu kanunda açıkça tanımlanabileceği gibi kanunun kapsam ve koşulları bakımından belirlediği çerçeve hükmün içeriği idarenin genel ve düzenleyici işlemleriyle de doldurulabilir.⁵⁰⁶ Bu hükümle dolaylı olarak idareye kabahat yaratma yetkisi tanınarak kısmi bir bağımsızlık tanınmıştır⁵⁰⁷. Dolayısıyla “çerçeve hükmünde” belirlendikten sonra bu hükmün içeriği idarenin genel ve düzenleyici işlemleriyle doldurulabilecektir. Çerçeve hükümden ne anlaşılması gerektiği hususunda Kabahatler Kanununun 1.maddesine bakılmalıdır. Kabahatler Kanununun amaç ve kapsamını ortaya koyan bu maddede; toplum düzenini, genel ahlâkı, genel sağlığı, çevreyi ve ekonomik düzeni korumak amacıyla kabahatler belirlenip tanımlanmıştır. O halde çerçeve hükmün içeriği, toplum düzeni, genel ahlak, genel sağlık, çevre ve ekonomik düzene ilişkin olabilir⁵⁰⁸.

Düzenleyici işlemlerle kabahat yaratılıp yaratılamayacağı sorununa ve bunun Anayasa aykırı olup olmayacağı sorununa değinmekte fayda vardır. Doktrinde Kabahatler Kanununun 4.maddesindeki düzenlemenin Anayasanın 38.maddesine aykırı olduğu ileri sürülmektedir⁵⁰⁹. Ayrıca karşılığında uygulanacak idari yaptırım açısından, özellikle yüksek miktarlara para cezalarının söz konusu olduğu hallerde, her ne kadar yaptırım kanunla belirlense de kabahatin içeriği idare tarafından doldurulacağı için bu düzenlemenin kanunilik ilkesiyle çelişeceği ileri sürülmüştür⁵¹⁰.

Türk Ceza Kanununun 2.maddesinin ikinci fıkrası gereği, idarenin düzenleyici işlemleriyle suç ve ceza konulamamaktadır. Anayasada yürütmenin düzenleyici

⁵⁰⁵ Zafer, Pamuk, Çakır, s.6. Kabahatler açısından kanunilik ilkesinin öngörülmesinin gerekçesi olarak, idari bir yaptırım da olsa bir çeşit ceza ve bu bağlamda kabahat de olsa bir çeşit suç kabulünün olduğu hakkında bkz: Bekri, s.175 vd.

⁵⁰⁶ Cengiz Otacı ve İbrahim Keskin, **Türk Kabahatler Hukuku**, Adalet Yayınevi, 2. Baskı, Ankara, 2010, s. 21.

⁵⁰⁷ Özbek, Doğan, Bacaksız, Tepe, s.55; Zafer, Pamuk, Çakır, s.7.

⁵⁰⁸ Erdener Yurtcan, **Yargıtay Kararları Işığında Kabahatler Kanunu ve Yorumu**, 2. Bası, Türkiye Barolar Birliği Yayınları: 317, Ankara, Nisan 2016, s.13.

⁵⁰⁹ Sade, s.156.

⁵¹⁰ Bekri, s.175.

işlemleri olarak kanun hükmünde kararname, tüzük ve yönetmelikler sayılmışsa da gerek yargı kararlarında gerekse de doktrinde düzenleyici işlemlerinin bunlarla sınırlı olmadığı ve adsız düzenleyici işlem adı altında da sayıları belirli olmayan düzenleyici işlemlerin tesis edilebileceği kabul edilmektedir⁵¹¹. Kabahatler Kanununun 4.maddesinde çerçeve hükmün içeriğinin, idarenin genel ve düzenleyici işlemleriyle de doldurulabileceği belirtilmiştir. Dolayısıyla belirlenen çerçeve hüküm kapsamında idarenin düzenleyici işlem tesis edebilmesi mümkündür. Ancak tesis edilecek işlem, bireysel işlem değil, genel düzenleyici işlemdir.

İdarenin düzenleyici işlemlerle kanunla belirlenen çerçeveyi aşıp aşmadığı ise düzenleyici işlemlere özgü denetim mekanizmalarıyla(örneğin, yönetmelik hakkında Danıştay'da açılan iptal davasıyla) kontrol edilmektedir⁵¹².

Kabahatler Kanununda kabahatlerin belirlenmesi hususunda idare lehine getirilmiş yukarıdaki düzenlemeler yaptırımlar açısından kabul edilmemiş ve kabahat karşılığı olan yaptırımların türü, süresi ve miktarının ancak kanunla düzenlenebileceği kabul edilmiştir⁵¹³. Kabahatler Kanununun 4.maddesinin ikinci fıkrasında yer alan amir hükme göre kabahat karşılığı yaptırım türü, süresi ve miktarı ancak kanunla belirlenebilir. Dolayısıyla Kabahatler Kanununda kabahat karşılığı olan yaptırımlar açısından ise katı bir kanunilik ilkesi benimsenmiştir⁵¹⁴. Ancak Kabahatler Kanununda belirtilen kural ilke niteliğinde olduğundan ve kanunda yer alan bir ilkenin başka bir kanunla değiştirilmesi mümkün olduğundan bu ilkeye yeterli koruma sağlanabilmesi için düzenleme yerinin Anayasa olması gerektiği ileri sürülmüştür⁵¹⁵.

İdarenin, hangi tür fiillerin kabahat olduğunu belirleme yetkisi bulunmakla birlikte bu yetkisinin asli niteliği yoktur, zira bu yetki münhasıran yasama organına aittir⁵¹⁶. Gerek Anayasanın 8. maddesinde yer alan "Yürütme yetkisi ve görevi, Cumhurbaşkanı tarafından, Anayasaya ve kanunlara uygun olarak kullanılır ve yerine getirilir." ve gerekse Anayasanın 123. Maddesinde yer alan "İdare, kuruluş ve

⁵¹¹ Evren, s.994.

⁵¹² Zafer, Pamuk, Çakır, s.7.

⁵¹³ Evren, s.981.

⁵¹⁴ Zafer, Pamuk, Çakır, s.7. Kabahatler Kanununun 16. maddesinin 1. fıkrasında, kabahatler karşılığı uygulanacak idari yaptırımlar, idari para cezası ve idari tedbirler olarak belirlenmiştir. Kabahatler Kanununun 16.maddesinin 2. Fıkrasında ise, idari tedbirlerin, mülkiyetin kamuya geçirilmesi ve ilgili kanunlarda yer alan diğer tedbirler olduğu ifade edilmiştir.

⁵¹⁵ Zafer, Pamuk, Çakır, s.7.

⁵¹⁶ Evren, s.981.

görevleriyle bir bütündür ve kanunla düzenlenir." düzenleme bu durumu vurgulamaktadır⁵¹⁷. Bu nedenle idareye kabahat teşkil eden fiillerin neler olduğunu belirleme yetkisi kanuni düzenlemeyle yapılmalıdır⁵¹⁸.

AİHM hangi fiillerin idari suç oluşturduğunun ve bunlara hangi tür ve hangi içerikte idari ceza verileceğinin mutlaka bir hukuki düzenlemeyle önceden belirlenmesini ve duyurulmasını zorunlu görmekle birlikte, bu düzenlemenin kanunla mı yoksa idari düzenleme ile mi yapıldığıyla ilgilenmemektedir⁵¹⁹.

Kabahatler Kanununun 4.maddesinin gerekçesi şu şekildedir: “*Madde metninde, suçta kanunilik ilkesine nazaran, kabahatler açısından daha esnek bir sistem kabul edilmiştir. Buna karşılık, ikinci fıkrada, idari yaptırımlar açısından, cezada kanunilik ilkesine paralel bir hükme yer verilmemiştir.*”⁵²⁰⁵²¹ Bu durumda Kabahatler Kanunu anlamında beyaz hüküm olarak nitelendirilen ve bu hükümlerin idarenin doldurmasının beklendiği yumuşatılmış kanunilik ilkesinin hâkim olduğu kabul edilmektedir.⁵²² Kabahatler kanunun 4.maddesi gereği esnetilmiş kanunilik ilkesi kabul edilmiştir buna göre de kanun koyucu hangi fiillerin kabahat oluşturacağını önceden açıkça belirleyebileceği gibi, bu işlemi çerçevesini çizerek idareye de bırakabilecektir.⁵²³

Türk Ceza Kanununun 2.maddesinin üçüncü fıkrasında “*Kanunların suç ve ceza içeren hükümlerinin uygulanmasında kıyas yapılamaz.*” denilerek kanunilik ilkesinin bir gereği olan kıyas yasağı düzenlenmiştir. Ancak Kabahatler Kanununda kanunilik ilkesini düzenleyen 4.maddede kıyas yasağına ilişkin herhangi bir düzenleme yer almamıştır. Kabahatler Kanununda kıyas yasağına ilişkin açık bir hükmün bulunmaması, kıyasın kabahatler hukukunda geçerli olduğu anlamına

⁵¹⁷ Evren, s.981.

⁵¹⁸ Evren, s.981.

⁵¹⁹ Ulusoy, İdari Yaptırımlar, s.94.

⁵²⁰ Bu düzenleme ile beyaz hüküm uygulaması olarak açıklanmış bulunan yöntemin kabahatlerle ilgili uygulanabilmesi için kanuni temel oluşturulmuştur. Bkz: İzzet Özgenç, **Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler**, 8.Bası. Seçkin Yayınevi. Ankara 2013, s.121.

⁵²¹ Ceza Hukukunda kabahatlerin kanun ile düzenlenmeyip idarenin düzenlenmesine bırakılan hükümler beyaz hüküm olarak nitelendirilmektedir. Bkz: Özgenç, s. 110.

⁵²² Hakan Kaşka, “Kabahatlerin Beyaz Hüküm Niteliğindeki Normlarla Düzenlenebilmesi Meselesi (Kabahatler Kanunu Madde 4/1 Üzerine Bir İnceleme)”, **Süleyman Demirel Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt:3, Sayı: 2, 2013, s. 197 – 201.

⁵²³ Mustafa Özen , İdari Ceza Hukuku, Adalet Yayınevi, Ankara, 2013, s. 48.

gelmemektedir⁵²⁴. O halde aleyhe kıyas yapılamayacağı açıktır. Ancak lehe kıyas yapılıp yapılmayacağı tartışmalıdır.

Doktrinde gümrük kabahatleri açısından kanunilik ilkesine uygun hareket edilmediği ileri sürülmüştür⁵²⁵. Buna örnek olarak, Gümrük Kanununun 241. maddesinin birinci fıkrasında, bu kanunda ayrı bir ceza tayin edilmiş haller saklı kalmak üzere, Gümrük Kanuna ve Kanunda tanınan yetkilere dayanılarak çıkarılan ikincil düzenlemelerle getirilen hükümlere aykırı hareket edenlere söz konusu düzenlemelerde öngörülmüş olması kaydıyla para cezası niteliğinde usulsüzlük cezasının uygulanacağı belirtilmiş, maddenin devamında ise usulsüzlük cezasının katlarıyla uygulanacağı durumlara yer verildiği gösterilmiştir⁵²⁶. Yazar tarafından bu hükmün Anayasa'ya ve belirlilik ilkesine aykırı olduğu da belirtilmiştir. Ayrıca Kaçakçılık Kanununun 3. maddesinin onuncu fıkrasında düzenlenmiş fakat 6455 sayılı Kanun ile Gümrük Kanuna aktarılan ve Gümrük Kanunun 35.maddesinin birinci fıkrasında düzenlenen, genel düzenleyici idari işlemlerle ithali yasaklanan eşyayı ithal etme kabahatinin de kanunilik ilkesine aykırı olduğu dile getirilmiştir. Şöyle ki genel düzenleyici idari işlemlerle ithali yasaklanan eşyayı ithal eden kişiye, eşyanın gümrüklenmiş değerinin dört katı idari para cezası verileceği düzenlenmiştir. Benzer şekilde 6455 sayılı Kanundan önce kaçakçılıkla Mücadele Kanununun 13. Fıkrasında (Şimdi Gümrük Kanunu 235.maddesi ikinci fıkrasında düzenlenmektedir), genel düzenleyici idari işlemlerle ihracı yasaklanan eşyayı Türkiye'den ihraç eden kişiye, eşyanın gümrüklenmiş değerinin iki katı idari para cezası uygulanacağı belirtilerek kanunilik ilkesine aykırı düzenleme yapıldığı ileri sürülmüştür⁵²⁷. Dolayısıyla gerek Gümrük Kanununda gerekse Kaçakçılıkla Mücadele Kanununda yer alan gümrük kabahatlerine ilişkin düzenlemelerde "*idarenin düzenleyici işlemleri*"ne atıf yapılarak kanunilik ilkesine aykırı davranıldığı ifade edilmektedir⁵²⁸. Ayrıca bu düzenlemeler

⁵²⁴ Pehlivan, s.84. 765 sayılı Türk Ceza Kanunu'nda kıyas yasağına ilişkin açık bir düzenlemeye yer verilmediği halde bu dönemde kıyas yasağının geçerli olduğu kabul edilmesinin bunun kanıtı olduğu hakkında bkz: Pehlivan, s.84.

⁵²⁵ Altan Rençber, **Kabahat Genel Teorisi Açısından Vergi Kabahatleri İstanbul Ceza Hukuku ve Kriminoloji Arşivi 11**, On İki Levha Yayıncılık, İstanbul, 2017, s. 230.

⁵²⁶ Rençber, s.230.

⁵²⁷ Hasan Dursun, **İdari Suç ve Cezalarda Kanunilik İlkesi, Adalet Yayınevi**, Ankara, 2015, s.216.

⁵²⁸ Dursun, s.216. Kaçakçılıkla Mücadele Kanununda yer alan kabahatlerin Gümrük Kanuna aktarıldığı düşünüldüğünde bu görüşü sadece Gümrük Kanunu özelinde anlamak gerekmektedir.

suçlarda kanunilik ilkesinin benimsenmediği durumda cezalar açısından da kanunilik ilkesi benimsenemeyeceği görüşüyle eleştirilmiştir⁵²⁹.

2. Şüpheden Sanık Yararlanır İlkesi

Şüpheden sanık yararlanır ilkesinin temel dayanağı, kamu otoritesini elinde bulunduran hukuk devletinin keyfi olarak ya da keyfiliğe ulaşmasa dahi belirsizliğe dayalı olarak bireyi cezalandıramayacak olmasıdır⁵³⁰. Hukukun en temel ilkelerinden biri olan bu ilke kural olarak idari cezalar açısından da geçerlidir⁵³¹.

İdari cezalarda suçun maddi unsurunu kanıtlama yükümlülüğünün idarede, manevi unsurunu kanıtlama yükümlülüğünün ise suçlanan kişide olduğu ileri sürülmüştür⁵³².

Danıştay'ın idari cezalarda şüpheden sanık yararlanır ilkesine yeteri hassasiyeti göstermediği, hatta bu ilkeyi ihlal ettiği doktrinde ileri sürülmektedir⁵³³. Danıştay 13. Dairesi, emsal sayılabilecek kararlarında, suçlananın mevzuat ihlali sayılan bir fiili işleyip işlemediğine dair açıkça belirsizlik bulunmasına rağmen oyçokluğuyla şüpheden sanık yararlanır ilkesini uygulamayıp verilen idari cezayı hukuka uygun bulduğu kararlar söz konusudur⁵³⁴.

3. Aynı fiilden dolayı birden fazla cezalandırılmaması “Non bis in idem” ilkesi

Hukukun genel ilkelerinden biri olan *non bis in idem* uyarınca bir kimse aynı fiilden dolayı birden fazla yargılanamaz ve cezalandırılmaz.⁵³⁵ Bu ilke kural olarak idari cezalar açısından da geçerlidir⁵³⁶. Dolayısıyla bir kişiye işlediği tek kabahat

⁵²⁹ Dursun, s.216.

⁵³⁰ Doğan, s.346.

⁵³¹ Ulusoy, İdari Yaptırımlar, s.99.

⁵³² Ulusoy, İdari Yaptırımlar, s.100.

⁵³³ Ulusoy, İdari Yaptırımlar, s.100.

⁵³⁴ Danıştay 13.Daire, 26.06.2012 tarih ve E.2009/5444, E.2009/7309, E.2009/7060 kararları için bkz: Ulusoy, İdari Yaptırımlar, s.100.

⁵³⁵ Bu ilkenin amacının kişinin sürekli cezalandırılacağı duygusuna hakim olmasının zararlarından imtina etmek olduğu, yani Demokles'in kılıcının devamlı olarak kişinin üzerinde sallanmasının sakıncalarına engel olmaktır. Bkz: Mustafa Özen, “Non Bis In Idem (Aynı Fiilden Dolayı İki Kez Yargılama Olmaz) İlkesi” **Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt 56, Sayı1, 2010, s.389.

⁵³⁶ Şen, s.23.

nedeniyle birden fazla yaptırım uygulaması kabul edilemez. Çünkü ilkenin getiriliş amacı, bir kimsenin aynı fiilden dolayı birden fazla yargılanması durumunda yargılamanın birinde yaptırım uygulanıp diğerinde uygulanmaması veya farklı yargılamalarda kişinin sorumluluğunun farklı görülmesi gibi olası kaotik sonuçların engellenmesi ve ayrıca aynı fiil nedeniyle mükerrer cezalandırmanın adil görülmemesidir⁵³⁷.

Burada önem arz eden hususlardan biri, “aynı fiil” ibaresinden ne anlaşılması gerektiğidir. Bunun tipik örneği bir kişinin yolculuk esnasında yol üzerinde birden fazla kontrol noktasında hız sınırını aşmasıdır. Burada iki farklı görüş benimsenebilir⁵³⁸: İlk olarak, yolculuk tek fiil olarak değerlendirilse yalnızca bir ihlal olduğu düşünülerek tek bir idari ceza uygulaması yapılabilir; İkinci olarak, her bir kontrol noktasından geçiş ayrı fiiller olarak değerlendirilip her kontrol noktasındaki tespit için ayrı ayrı yaptırımlar uygulanabilir. Bir görüşe göre, her bir kontrol noktasından geçişle hareket başlamış ve mevzuat ihlal edilmiş olacağından diğer geçişlerin her birini kendi içinde bağımsız fiiller olarak görmek yani aynı fiil kapsamında kabul etmemek gerekmektedir. Dolayısıyla bu görüş *non bis in idem* ilkesine aykırılık göstermemektedir⁵³⁹. Burada önemli olanın ortada bağımsız olarak hukuki sonuç doğurmaya elverişli bir eylemin veya süregelen bir eylemin bağımsız sayılabilecek bölümünün bulunup bulunmadığıdır.

Tartışılması gereken bir diğer husus, aynı fiil nedeniyle idari ceza ve idari tedbirin bir arada uygulanıp uygulanamayacağıdır. Doktrinde idari tedbirler idari ceza niteliğinde olmadığından *non bis in idem* ilkesine aykırılık olmayacağı belirtilmiştir⁵⁴⁰.

Kabahatler Kanununda *non bis in idem* kuralı kısmen kabul edilmiştir. Şöyle ki Kabahatler Kanunun 15.maddesine göre, “*bir fiil ile birden fazla kabahatin işlenmesi halinde bu kabahatlere ilişkin tanımlarda sadece idari para cezası öngörülmüşse, en ağır idari para cezası verilmekte, ancak bu kabahatlerle ilgili olarak*

⁵³⁷ Billur Yaltı, “İHAM’ın Glantz Kararının Ardından: Kaçakçılıkta Para ve Hapis Cezası Uygulamasının Non bis in idem ilkesine Aykırılığı Üzerine” **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 317, Şubat 2015, s.86. Ulusoy, İdari Yaptırımlar, s.110.

⁵³⁸ Ulusoy, İdari Yaptırımlar, s.110.

⁵³⁹ Ancak aynı yol için farklı noktalardan hız tespiti yapmak yerine ortalama hız tespiti yapıp ortalama hızı belirli bir hız limitini aşanlara ceza verilmesi uygulamasında ortada tek bir fiil ve dolayısıyla tek bir ihlal olduğunun kabul edilmesi, aksinin *non bis in idem* aykırılık teşkil edeceği yönünde bkz: Ulusoy, İdari Yaptırımlar, s.110.

⁵⁴⁰ Ulusoy, İdari Yaptırımlar, s.111.

kanunda idari para cezasından başka idari yaptırımlar da öngörülmüş ise, bu yaptırımların her birinin uygulanmasına karar verilmektedir”. Aynı fiil nedeniyle hem idari ceza hem de idari tedbirin uygulanması mümkün iken türleri farklı da olsa aynı fiil nedeniyle iki ayrı idari ceza verilmesini öngören bu düzenlemenin evrensel ceza hukuku ilkelerine ve dolayısıyla hukukun genel ilkelerine uygun olmadığı (bu ilkenin AİHS Ek 7 Nolu Protokol ve Medeni ve Siyasi Haklar Paketi m.14/7 ile ulusalüstü hukuk normuyla benimsendiği) ileri sürülmüştür⁵⁴¹.

Buna karşılık, Danıştay, özel kanunlarda aynı fiil nedeniyle iki ayrı idari ceza verilmesi açıkça öngörülüyorsa bu tür kanuni düzenlemeler hukukun genel ilkelerine aykırı görmemektedir⁵⁴².

Ayrıca aynı fiil nedeniyle hem adli hem idari ceza öngörülmesi non bis in idem açısından değerlendirilmelidir. Zira bu husus tüm idare hukuku sistemlerinde tartışmalıdır. Son yıllarda idare hukuku doktrini ve uygulamasında ağır basan görüşe göre, aynı fiilden dolayı hem adli ceza hem de kabahat cezasının verilmesinin non bis in idem ilkesiyle bağdaşmayacağıdır⁵⁴³. Kabahatler Kanunu 15.maddesinin üçüncü fıkrası gereği, bir fiil hem kabahat hem de suç olarak tanımlanmışsa sadece suçtan dolayı yaptırım uygulanabilir⁵⁴⁴.

Gümrük Kanunun 5911 sayılı Kanun ile değiştirilmesinden önce (07.10.2009 tarihinden önce) 231.maddesinin üçüncü fıkrasında⁵⁴⁵ non bis in idem ilkesine dair bir düzenleme yer almaktaydı. Kanun koyucu Kabahatler Kanunun genel Kanun niteliğinde olması nedeniyle bu düzenlemeye gerek kalmadığını düşünse de ilgili fıkranın mülga edilmesi kanun koyucunun bu ilkeden vaz geçtiği anlamına gelmez.⁵⁴⁶

⁵⁴¹ Ulusoy, İdari Yaptırımlar, s.114.

⁵⁴² Ulusoy, İdari Yaptırımlar, s.115.

⁵⁴³ Nitekim bu görüşe göre, bir fiilin hem adli ceza hem de kabahat cezası şeklinde cezalandırılmasının tercih edilmesinin nedeni pratik ve siyasi yerindeliğe ilişkindir. Bu nedenle, gerek amaç yönünden gerekse de korunan hukuki menfaat yönünden adli cezalar ile kabahat cezaları arasında kaydadeğer bir nitelik farkı bulunmadığı ileri sürülmüştür. Bkz: Ulusoy, İdari Yaptırımlar, s.116.

⁵⁴⁴ Buna karşın bazı özel kanunlarda aynı fiil nedeniyle hem adli hem de idari ceza uygulaması açıkça öngörülmüş olabilir.

⁵⁴⁵ **Gümrük Kanunun Madde 231: (3) – Mülga** – “Bu Kısım hükümlerine göre ceza tayin edilen eylemler hakkında kaçakçılık ve diğer ceza koyan kanunlara göre takibat yapıp, bu kısımda tayin edilen cezalardan daha ağır bir ceza ile kesin olarak mahkum edilenler hakkında, ayrıca bu Kısımdaki maddelere göre ceza verilmez.”

⁵⁴⁶ Rençber, s. 257.

4. Şahsiliik İlkesi

Ceza hukukunda kollektif ceza sorumluluğu kabul edilmez. Dolayısıyla kimse başkasının işlediği fiilden sorumlu tutulamaz. Bu bakımdan ceza hukukunun en temel ilkelerinden biri olan ceza sorumluluğunun şahsiliği ilkesi gereği ceza hukukunda suç kim işlediyse yalnızca o kişi cezalandırılmaktadır. Nitekim Anayasanın 38.maddesinde ceza sorumluluğunun şahsi olduğu, kimsenin başkasının fiilinden dolayı sorumlu tutulamayacağı düzenlenmiştir. Bu hükümle paralel olarak Türk Ceza Kanununun 20.maddesinde ceza sorumluluğunun şahsi olduğu ve kimsenin başkasının fiilinden dolayı sorumlu tutulamayacağı düzenlenmiştir.

Bu ilkenin sadece adli cezalar için değil idari cezalar için de uygulanması gerektiği ileri sürülmüştür⁵⁴⁷. Anayasa Mahkemesinin kararında⁵⁴⁸ Anayasa'nın 38.

⁵⁴⁷ Ulusoy, İdari Yaptırımlar, s.119.

⁵⁴⁸ “Ceza sorumluluğunun şahsiliği ceza hukukunun temel kurallarındandır. Cezaların şahsiliğinden amaç, bir kimsenin işlemediği bir fiilden dolayı cezalandırılmamasıdır. Diğer bir anlatımla, bir kimsenin başkasının fiilinden sorumlu tutulmamasıdır. Bu ilkeye göre asli ve feri fiilden başka kişilerin bir suç sebebiyle cezalandırılmaları olanaklı değildir. Anayasa'nın 38. maddesinin yedinci fıkrası ile ilgili gerekçede de, “...fıkra, ceza sorumluluğunun şahsi olduğu; yani fiilden gayri kişilerin bir suç sebebiyle cezalandırılmayacağı hükmünü getirmektedir. Bu ilke dahi ceza hukukuna yerleşmiş ve ‘kusura dayanan ceza sorumluluğu’ ilkesine dahil, terki mümkün olmayan bir temel kuralıdır.”denilmektedir. Anayasa'nın 38. maddesinde idari ve adli cezalar arasında bir ayırım yapılmadığından idari para cezaları da bu maddede öngörülen ilkelere tâbidir.” Anayasa Mahkemesi'nin 15/03/2012 tarih ve 2011/105 E.-2012/38 K. Sayılı kararı ve 29.11.2012 tarih ve 2012/106 E. 2012/ 190 K. sayılı kararı.

Anayasa Mahkemesi Kararı E: 2014/52, K: 2014/139, K. T. : 11.09.2014, 09.04.2015 Tarih, 29321 Sayılı R.G. <http://kararlaryeni.anayasa.gov.tr/Karar/Content/175c7f5f-5fb7-479b-92bb-a4c7a30ff254?excludeGerekce=False&wordsOnly=False> (E.T: 20.05.2019)

“İtiraz konusu kuralda araç sahibi açısından sorumluluk, objektif sorumluluk esası benimsenerek düzenlenmiştir. Kuralda, ilgili belediyeden alınması gereken izin veya ruhsatı olmaksızın ticari amaçlı yolcu taşımacılığı yapıldığının tespit edildiği durumlarda araç sürücüsü, aynı zamanda araç sahibi değilse, araç sahibine de aynı miktar için ceza tutanağı düzenleneceği belirtilmekte, araç sahibi olan kişinin, kusurunun bulunup bulunmadığı, belgesiz olarak ticari amaçlı yolcu taşımacılığı yapılmasına izin verip vermediği değerlendirilmeden idare tarafından yaptırım uygulanmaktadır. Bu durum ise işlemediği bir fiilden dolayı araç sahibine yaptırım uygulanmasına neden olabilecek niteliktedir. Dolayısıyla, alınması gereken izin veya ruhsatı olmaksızın ticari amaçlı yolcu taşımacılığı yapılması ve sürücünün araç sahibi olmaması hâlinde tescil plakası sahiplerine sadece ruhsat sahibi olmaları nedeniyle yaptırım uygulanması cezaların şahsiliği ilkesine aykırılık oluşturmaktadır.” “Görüldüğü üzere Anayasa Mahkemesi, korsan tabir edilen yasa dışı taşımacılığın yapıldığının tespit edildiği durumlarda, araç sürücüsü aynı zamanda araç sahibi değilse, sürücünün belgesiz olarak ticari amaçlı yolcu taşımacılığı yapmasına izin veren ve yasa dışı taşımacılık yapılmasında kusuru bulunan araç sahibine de aynı miktarda ceza verilebileceğini kabul etmekte, ancak itiraz konusu kuralda araç sahibi açısından suç ile illiyet bağı aranmaksızın sadece ruhsat sahibi olmaları sebebiyle yaptırım uygulanmasını cezaların şahsiliği ilkesine aykırı bulduğu için iptal kararı vermektedir. Şu halde, yasa dışı taşımacılık yaptığı ileri sürülen araç sürücüsünün taşımacılık faaliyetinden bilgisi olan ve buna izin veren araç sahibi yönünden, başka kanuni dayanağın bulunması ve sorumluluk esaslarının belirtilmesi halinde idari yaptırım kararı verilebileceği tabiidir. Bkz: Danıştay 15. Daire, E. 2016/10231, K. 2017/4187, T. 22.6.2017

maddesinde idari ve adli cezalar arasında bir ayrım yapılmadığından idari para cezaları da bu maddede öngörülen ilkelere tabi olduğu belirtilmiştir.

Kabahatler Kanununun 8.maddesinde organ veya temsilcilik görevi yapan ya da organ veya temsilci olmamakla birlikte, tüzel kişinin faaliyeti çerçevesinde görev üstlenen kişinin bu görevi kapsamında işlemiş bulunduğu kabahatten dolayı tüzel kişi hakkında da idarî yaptırım uygulanabileceği düzenlenmiştir. İlgili düzenlemeye göre kabahat nedeniyle tüzel kişiye idari yaptırım uygulanması tüzel kişiyi idare eden kişilere idari yaptırım uygulanmasına engel teşkil etmemektedir. Burada uygulanacak idari yaptırım bir müteselsil sorumluluk olmayıp, idari yaptırımın daha etkili olması amacındadır.⁵⁴⁹

5. Kabahatler Kanununun Zaman Bakımından Uygulama Alanı

Kabahatler Kanunu 5.maddesine göre, Türk Ceza Kanununun zaman bakımından uygulamaya ilişkin hükümleri kabahatler bakımından da uygulanır. Zaman bakımından uygulamayı düzenleyen Türk Ceza Kanununun 7.maddesi uyarınca, işlendiği zaman yürürlükte bulunan kanuna göre suç sayılmayan bir fiilden dolayı kimseye ceza verilemez güvenlik tedbiri uygulanamaz. Ayrıca işlendikten sonra yürürlüğe giren kanuna göre suç sayılmayan bir fiilden dolayı da kimse cezalandırılmaz ve hakkında güvenlik tedbiri uygulanamamakta, böyle bir ceza veya güvenlik tedbiri hükmolunmuşsa infazı ve kanuni neticeleri kendiliğinden kalkar. Suçun işlendiği zaman yürürlükte bulunan kanun ile sonradan yürürlüğe giren kanunların hükümleri farklı ise, failin lehine olan kanun uygulanır ve infaz olunur. Hapis cezasının ertelenmesi, koşullu salıverilme ve tekerrürle ilgili olanlar hariç; infaz rejimine ilişkin hükümler, derhal uygulanmaktadır.

Kabahatler Kanununun Türk Ceza Kanununa yaptığı atıf uyarınca, işlendiği zaman yürürlükte bulunan kanuna göre kabahat sayılmayan bir fiilden dolayı kimseye idari yaptırım uygulanamayacak ve işlendikten sonra yürürlüğe giren kanuna göre kabahat sayılmayan bir fiilden dolayı da kimse cezalandırılmayacaktır. Ayrıca

⁵⁴⁹ Mustafa Karabulut, **İdari Yaptırımların Hukuki Rejimi**, Turhan Kitabevi, Ankara, 2008, s. 151.

kabahatin işlendiği zaman yürürlükte bulunan kanun ile sonradan yürürlüğe giren kanunların hükümleri farklı ise, kabahati işlenen kişinin lehine olan kanun uygulanır.

Kabahatin karşılığında öngörülen idari yaptırımlara ilişkin kararların yerine getirilmesi bakımından ise derhal uygulama kuralı geçerlidir. Çünkü Kabahatler Kanununun 5.maddesinin birinci fıkrasının ikinci cümlesinde, kabahatler karşılığında öngörülen idarî yaptırımlara ilişkin kararların yerine getirilmesi bakımından derhal uygulama kuralı geçerli olacağı düzenlenmiştir. Bu hüküm Türk Ceza Kanununda zaman bakımından uygulamaya ilişkin hükme istisna olarak düşünülebilir. Şöyle ki Kabahatler Kanununun 5.maddesinin birinci fıkrasının ilk cümlesi Türk Ceza Kanununun zaman bakımından uygulama hükümlerine atıf yaptığı halde, ikinci cümlesi ayrı bir düzenlemeyi bünyesinde barındırmaktadır. Ancak Türk Ceza Kanununun 7.maddesinin üçüncü fıkrasında yer alan “*Hapis cezasının ertelenmesi, koşullu salıverilme ve tekerrürle ilgili olanlar hariç; infaz rejimine ilişkin hükümler, derhal uygulanır.*” hükmü gereği Kabahatler Kanunu ile Türk Ceza Kanunu arasında, bu yönden de bir farklılık bulunmadığı ileri sürülmektedir⁵⁵⁰. Kanaatimizce idari yaptırım ve infaz farklı anlamları işaret ettiğinden Kabahatler Kanununda ayrıca düzenleme yapılması yerindedir.

Ayrıca derhal uygulama kuralı, infaz işlemleri bakımından geçerlidir. İdari yaptırım kararı verilmiş fakat Kabahatler Kanununa göre kararın kesinleşmesi için öngörülen kanun yolu başvuru süreci tamamlanmamış yani karar kesinleşmemiş ise, failin fiili hakkında derhal uygulama geçerli olmayacaktır.

Gümrük Kanununda düzenlenen ve karşılığında idari yaptırım öngörülen kabahatler açısından bu ilke oldukça önemlidir⁵⁵¹. Örneğin, Gümrük Kanununda değişiklik yapılmadan önce Gümrük İdaresince bir karar verilmiş ve uygulamaya geçirilmişse bu kanun değişikliği ancak yürürlüğe girdikten sonra verilecek idari yaptırım kararları için geçerli olacaktır⁵⁵².

Anayasa Mahkemesi Kaçakçılığın Men ve Takibine Dair Kanunun Anayasaya aykırılığı iddiası ile açılan iptal davasında, Bakanlar Kurulunca Gümrük Kanunu’nun 19. ve 20. maddelerine dayanılarak çıkarılan kararlara aykırı olarak bir eşyanın yurda

⁵⁵⁰ Pehlivan, s.113.

⁵⁵¹ Kılıç, s.664.

⁵⁵² Kılıç, s.664.

ithali yasaklanmasının, Bakanlar Kurulu kararıyla suç oluşturulma anlamına geldiğini belirtmiş ve buna ilişkin kuralın, Anayasa'nın 38. maddesine aykırı olduğu yönünde karar vermiştir⁵⁵³.

C. Kabahatler Genel Teorisi (Kabahatten Dolayı Sorumluluğun Esasları)

Kabahatler Kanunu genel bir kanundur ve bu kanunun ikinci bölümünde 7.madde ile 15.madde arasında “Kabahatten Dolayı Sorumluluğun Esasları” başlığı altında bütün kabahatlerde bulunması gereken temel ve kurucu unsurlara yer verilmiştir⁵⁵⁴. Bu unsurları suç genel teorisindeki anlayışa uygun olarak sınıflandırarak kabahatler genel teorisi oluşturmak mümkündür⁵⁵⁵.

1. Kabahatin Maddi Unsuru

Kabahatler Kanununda davranış, fiil ve hareket şeklinde farklı terimler kullanılmıştır⁵⁵⁶.

Kabahatler Kanununun 7.maddesi gereği kabahat, icrai veya ihmali davranışla işlenebilir. Kabahatler Kanununun 7.maddesinin ikinci cümlesinde kabahatin ihmali davranışla işlenmesi düzenlenmiştir. Buna göre, ihmali davranışla işlenmiş kabahatin varlığı için kişi açısından belli bir icrai davranışta bulunma hususunda hukukî yükümlülüğün varlığı gereklidir. Örneğin geçici ithalat rejimi kapsamında ithal edilen bir eşyanın kanunen belirlenen süre içinde yurt dışı edilmemesi durumunda ihmali davranışla işlenmiş kabahat söz konusudur⁵⁵⁷.

İcrai hareketle işlenen kabahatten anlaşılması gereken, failin dış dünyada bir değişiklik meydana getirerek işlediği fiil iken, ihmal suretiyle işlenen kabahatten, icrai

⁵⁵³ Anayasa Mahkemesi, E: 1995/28, K: 1996/2, K.T. : 18.1.1996 R.G. Tarih-Sayı :22.07.2000-24117. <http://kararlaryeni.anayasa.gov.tr/Karar/Content/8fb16faa-e508-452c-a684-072291e848f0?excludeGereke=False&wordsOnly=False> (E.T: 20.05.2019)

⁵⁵⁴ Zafer, Pamuk, Çakır, s.11.

⁵⁵⁵ Zafer, Pamuk, Çakır, s.11.

⁵⁵⁶ Doktrinde bu terimlerin aynı anlamı işaret ettiği hakkında bkz: Pehlivan, s.138.

⁵⁵⁷ Kılıç, s.665.

davranışta bulunma hukuki yükümlülüğün bulunması şartıyla failin hareketsiz kalarak işlediği kabahat niteliğindeki fiildir⁵⁵⁸.

İhmali kabahatler, gerçek ihmali kabahatler ve gerçek olmayan/görünüşte ihmali hareketler olmak üzere ikiye ayrılmaktadır. Kabahatler Kanununun 9.maddesi gereği, Türk Ceza Kanunundaki düzenlemeden farklı olarak, gerçek ihmali kabahatin varlığı için en azından taksirle hareket edilmesi gerekmektedir. Gerçek olmayan ihmali kabahat ise, icrai hareketle de işlenebilecek bir kabahate ihmali hareketle sebebiyet verilmesidir.

Kabahatlerin genelde şekli/ biçimsel suçlara benzediği, zira kabahat tanımında neticeye yer verilmediği belirtilmektedir⁵⁵⁹. Şekli kabahatlerde icrai hareketin yapıldığı veya ihmalde bulunulduğu anda ve yerde kabahat işlenmiş sayılır⁵⁶⁰.

2. Kabahatin Manevi Unsuru

Kabahatler Kanunun 9.maddesinde “*kast veya taksir*” başlığı altında kabahatin manevi unsuru düzenlenmiştir. Buna göre, kabahatler, kanunda açıkça hüküm bulunmayan hallerde, hem kasten hem de taksirle işlenebilir. Kanun koyucu suçun aksine kabahati genel nitelikte sübjektif bir unsur olarak öngörmüştür⁵⁶¹. Dolayısıyla taksir kabahatler bakımından istisnai bir düzenleme değildir. O halde kabahatin taksirle işlenebileceği kanunda açıkça gösterildiğinden ayrıca kabahati düzenleyen maddede açıkça gösterilmesi gerekmemektedir. Taksiri düzenleyen Türk Ceza Kanununun 22.maddesinde yer alan “Taksirle işlenen fiiller kanunun açıkça belirttiği hallerde cezalandırılır” hükmüne benzer bir hükme Kabahatler Kanununda yer verilmediğinden kanunda aksine hüküm bulunmaması kaydıyla kabahatler hem kasten hem taksirle işlenebilir.⁵⁶²

Kabahatlerde hata ise Kabahatler Kanunu 10.maddede düzenlenmiştir. Buna göre, Türk Ceza Kanununun hata hallerine ilişkin hükümleri, ancak kasten işlenen kabahatler bakımından uygulanır.

⁵⁵⁸ Yurtcan, s.10.

⁵⁵⁹ Zafer, Pamuk, Çakır, s.11.

⁵⁶⁰ Zafer, Pamuk, Çakır, s.11.

⁵⁶¹ Zafer, Pamuk, Çakır, s.13.

⁵⁶² Kabahatin kasten veya taksirle işlenmesi arasında bir farklılığın bulunmadığı görüşü için bkz. Kangal, s. 110.

3. Kabahatin Hukuka Aykırılık Unsuru

Kabahatler Kanunu'nun 12.maddesinde hukuka uygunluk nedenleri ile kusurluluğu ortadan kaldıran nedenler düzenlenmiştir. Buna göre, Kabahatler Kanununda aksine hüküm bulunmayan hallerde, Türk Ceza Kanununun hukuka uygunluk nedenlerine ilişkin hükümleri, kabahatler bakımından da uygulanır.

4. Kabahat Dolayısıyla Kusur

Yaş küçüklüğü ve akıl hastalığı hakkında Kabahatler Kanununda, Türk Ceza Kanunundan farklı olarak, özel düzenlemeye yer verilmiştir. Kabahatten dolayı failin kusurluluğu Kabahatler Kanununda özel olarak ele alınmış ve failin idari para cezasını gerektiren kabahatinden sorumlu tutulabilmesi için fiil tarihinde on beş yaşından küçük ve tam akıl hastası olmaması gerektiği belirtilmiştir. Kabahatler Kanununun ikinci bölümünde yer alan "Kabahatten Dolayı Sorumluluğun Esasları" bölümünün "Sorumluluk" başlıklı 11.maddesinin birinci fıkrasında yaş küçüklüğü ile ilgili olarak *"Fiili işlediği sırada on beş yaşını doldurmamış çocuk hakkında idari para cezası uygulanamaz."* şeklinde düzenleme yer almaktadır. Kabahatler Kanununda yer alan düzenleme on beş yaşını doldurmamış olanlar hakkında sadece idari para cezasının uygulanmasını engellediği için on beş yaşından küçük olanlar hakkında idari para cezası dışında idari yaptırımların uygulanması mümkündür⁵⁶³.

Kabahatler Kanununun 11.maddesinin ikinci fıkrasında ise akıl hastalığı ile ilgili olarak "Akıl hastalığı nedeniyle, işlediği fiilin hukukî anlam ve sonuçlarını algılayamayan veya bu fiille ilgili olarak davranışlarını yönlendirme yeteneği önemli derecede azalmış olan kişi hakkında idari para cezası uygulanmaz." şeklindeki düzenlemeye yer verilmiştir.

Ayrıca hukuka uygunluk nedenlerine benzer şekilde Kabahatler Kanununun 12.maddesinde Kabahatler Kanununda aksine hüküm bulunmayan hallerde, Türk Ceza

⁵⁶³ Bekar, s.1046.

Kanununun kusurluluğu ortadan kaldıran nedenlere ilişkin hükümleri, kabahatler bakımından da uygulanır.

5. Kabahatin Özel Belirliş Şekilleri

a. Kabahate Teşebbüs

Kural olarak kabahate teşebbüs cezalandırılmamakla birlikte teşebbüsün cezalandırılabilceğine ilişkin açık bir hüküm olduğu takdirde kabahate teşebbüs cezalandırılmaktadır⁵⁶⁴. Kabahatler Kanunu 13.madde gereği Türk Ceza Kanununun suça teşebbüse ve gönüllü vazgeçmeye ilişkin hükümleri kabahatler bakımından da uygulanmaktadır⁵⁶⁵.

b. Kabahate İştirak

Bir kabahatin birden fazla kişi tarafından birlikte işlenmesi halinde, kabahate katılma şekilleri ne olursa olsun kabahate katılanların hepsi fail sıfatıyla idari para cezasıyla cezalandırılır⁵⁶⁶. Kabahatler Kanununda ayrıca kabahatin işlenişine azmettirme veya yardım etme şeklinde katılma biçimi öngörülmemiştir. Kabahatler Kanununun 14.maddesinin birinci fıkrası gereği kabahatin işlenişine birden fazla kişinin iştirak etmesi halinde her bir kişinin fail olarak idari para cezasıyla cezalandırılacağı öngörülmüştür. Kabahatler Kanununda idari para cezası dışında diğer yaptırım türlerinin öngörüldüğü kabahatler hakkında iştirak halinde ortakların ne şekilde cezalandırılacağı öngörülmemiştir. Ancak doktrinde bunun bir eksiklik olmadığı dile getirilmiş; örneğin kapatma, mülkiyetin kamuya geçirilmesi gibi

⁵⁶⁴ Zafer, Pamuk, Çakır, s.13.

Ali Ortapolat, Gümrük Kanuna Konu Kabahat Fiillerine Teşebbüs Cezalandırılabilir mi?, **Lebip Yalkın Dergisi**, Sayı: 60. 2008/12, s. 43.

⁵⁶⁵ Kabahatler Kanununun 13. maddesinde "Kabahate teşebbüs cezalandırılmaz. Ancak, teşebbüsün de cezalandırılabilceğine dair ilgili kanunda hüküm bulunan haller saklıdır. Bu durumda, Türk Ceza Kanununun suça teşebbüse ve gönüllü vazgeçmeye ilişkin hükümleri, kabahatler bakımından da uygulanır." hükmü yer almaktadır.

⁵⁶⁶ Akbulut, s. 618. Kangal, s.156.

yaptırımlarda birden fazla kişi hakkında karar vermenin mümkün olmadığı belirtilmiştir⁵⁶⁷.

Kabahate iştirak için kasten ve hukuka aykırı işlenmiş bir fiilin varlığı yeterlidir⁵⁶⁸. Kabahatler Kanununun 14.maddesinin üçüncü fıkrası gereği kabahatin işlenişine iştirak eden kişi hakkında, diğerlerinin sorumlu olup olmadığı göz önünde bulundurulmaksızın idari para cezası verilmektedir. Bağlılık kuralı gereğince taksirli kabahatlere iştirak mümkün değildir⁵⁶⁹.

Kabahatler Kanununun 14.maddesinin dördüncü fıkrası gereği, kanunda özel faillik niteliği taşıyan kişi açısından suç, diğer kişiler açısından kabahat olarak tanımlanan fiilin bu niteliği taşıyan veya taşımayan kişiler tarafından ortaklaşa işlenmesi halinde suça iştirake ilişkin hükümler uygulanır.

c. Kabahatlerin İçtimaı

Türk Ceza Kanunundan farklı olarak Kabahatler Kanununda ayrı içtima hükümleri öngörülmüştür.⁵⁷⁰ Kabahatler Kanununun 15.maddesinin birinci fıkrası gereği, bir fiil ile birden fazla kabahatin işlenmesi halinde bu kabahatlere ilişkin tanımlarda sadece idari para cezası öngörülmüşse en ağır idari para cezası verilir. Bu düzenleme Türk Ceza Kanununda düzenlenen farklı neviden fikri içtima hükümlerine paralel bir düzenlemedir. Ancak Kabahatler Kanununun 15.maddesinin devamı cümlelerindeki düzenleme Türk Ceza Kanundaki düzenlemeden ayrılmaktadır. Şöyle ki, eğer bir fiil ile birden fazla kabahat işlenmişse ve bunlar için farklı idari yaptırımlar öngörülmüşse her bir yaptırım ayrı ayrı uygulanacaktır. Aynı yaptırım öngörülen hallerde fikri içtima uygulanabilirken farklı idari yaptırımlar öngören kabahatler arasında fikri içtima hükümlerinin uygulanmamasının nedeni, idari yaptırımlar arasında ağırdan hafife doğru bir sıralama bulunmayışıdır⁵⁷¹. Katıldığımız görüşe göre, en ağır yaptırımın uygulanacağına ilişkin kural anlamlı olmayacaktır⁵⁷².

⁵⁶⁷ Zafer, Pamuk, Çakır, s.13.

⁵⁶⁸ Akbulut, s. 626.

⁵⁶⁹ Zafer, Pamuk, Çakır, s.13.

⁵⁷⁰ Özen, s. 121.

⁵⁷¹ Zafer, Pamuk, Çakır, s.14.

⁵⁷² Zafer, Pamuk, Çakır, s.14.

Kabahatler Kanununda aynı neviden fikri içtima ile zincirleme kabahat öngörülmemiştir. Dolayısıyla ister aynı neviden fikri içtima oluşturacak şekilde işlenmiş olsun, isterse de bir karar altında işlenmiş olsun birden fazla kabahat ayrı ayrı cezalandırılır⁵⁷³. Ayrıca Kabahatler Kanunu 15.maddesinin ikinci fıkrası gereği aynı kabahatin birden fazla işlenmesi halinde her bir kabahat ile ilgili olarak ayrı ayrı idari para cezası verileceği düzenlenmiştir. Dolayısıyla bir kabahatin birden fazla işlenmesi durumunda gerçek içtima hükümleri uygulanacaktır.

Bu fıkra da ayrıca kesintisiz fiille işlenebilen kabahatlerde bu nedenle idari yaptırım kararı verilinceye kadar fiilin tek sayılacağı düzenlenmiştir⁵⁷⁴. Kesintisiz fiille işlenebilen kabahatlerde, itiraz sürecinin sonuçlanmış olması veya kararın yerine getirilmesi önem arz etmemekte olup, kesintisiz eylem idari yaptırımla kesintiye uğrayacaktır⁵⁷⁵. Dolayısıyla kesintisiz fiille işlenebilen kabahatlerde fiil nedeniyle idari yaptırım kararı verildikten ve fiil kesintiye uğradıktan sonra kişi fiili devam ettiriyorsa karardan sonraki fiil bakımından ayrı bir yaptırım uygulanacaktır⁵⁷⁶.

Bir fiil hem suç hem de kabahat oluşturabilir. Kabahatler Kanununda ayrıca suç ile kabahat arasında gerçekleşen fikri içtima haline ilişkin düzenleme de mevcuttur. Kabahatler Kanununun 15.maddesinin üçüncü fıkrası gereği, bir fiil hem kabahat hem de suç olarak tanımlanmış ise sadece suçtan dolayı yaptırım uygulanabilir⁵⁷⁷. Ancak Kabahatler Kanununun 15.maddesinin üçüncü fıkrasının devamındaki düzenleme uyarınca suçtan dolayı yaptırım uygulanamayan hallerde kabahat dolayısıyla yaptırım uygulanır. Bu durumda, hukukumuzda ceza hukuku ile kabahatler hukukunun çatıştığı alanlarda kabahatler hukukunun geriye çekildiği söylenebilir⁵⁷⁸.

⁵⁷³ Akbulut, s. 665..

⁵⁷⁴ Kesintisiz kabahatlerin genellikle ihmal suretiyle işlendiği, kişinin kanunun kendisine yüklediği yükümlülüğü yerine getirmediği sürece kabahati işlemeye devam ettiği hakkında bkz: Zafer, Pamuk, Çakır, s.14.

⁵⁷⁵ Bekar, s.1049.

⁵⁷⁶ Cengiz Otacı ve İbrahim Keskin, **Türk Kabahatler Hukuku**, Adalet Yayınevi, 2. Baskı, Ankara, 2010, s.58.

⁵⁷⁷ Madde gerekçesinde bu hükümle birlikte suçlarla kabahatler arasında “non bis in idem” kuralına geçerlilik tanındığı belirtilmiştir.

⁵⁷⁸ Özbek, Doğan, Bacaksız, Tepe, s.55.

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

GÜMRÜK DÜZENİN KORUNMASI HAKKINDA GÜMRÜK KANUNUNDA ÖN GÖRÜLEN İDARİ İHLALLER: GÜMRÜK KABAHAHLERİ İDARİ YAPTIRIMIN SEBEP UNSURU

I. GENEL OLARAK

Kabahatleri suç olmaktan çıkarma eğilimine paralel olarak 5607 sayılı Kabahatler Kanununda düzenlenen birtakım gümrük kabahatleri, 4458 sayılı Gümrük Kanununa aktarılmıştır⁵⁷⁹. Böylelikle, gümrük kabahatleri de dâhil olmak üzere, kabahat niteliğindeki fiiller ayrı bir hukuki statü kazanarak ve genel hükümler sistemine tabi hale gelmiştir⁵⁸⁰. Gümrük kabahatleri esas olarak 4458 sayılı Gümrük Kanununun 234-241.maddeleri arasında düzenlenmiştir. Bu dönüşümle birlikte 5237 sayılı Türk Ceza Kanunu ve 5326 sayılı Kabahatler Kanunu sonrasında 4458 sayılı Gümrük Kanunu'nun cezai hükümlerinde yapılan değişikliklerle birlikte, gümrük kabahatleri, üzerinde durulması gereken bir konu olma özelliği kazanmıştır⁵⁸¹. Kabahatler Kanunu genel hükümlerinin nasıl uygulanacağı bu hususta önem arz etmektedir.

Esasen kişilerin devletin gümrük ve vergi politikasına karşı işlenen kabahat niteliğini taşıyan fiiller gümrük kabahatleri olarak adlandırılmakta ve genellikle bu fiiller için idari parasal yaptırımlar öngörülmektedir⁵⁸².

Gümrük kabahatleri ile ilgili olarak gümrük idaresince tesis edilen bazı işlemler başta mülkiyet hakkı olmak üzere çeşitli temel hak ve özgürlükleri ihlal etmektedir⁵⁸³.

⁵⁷⁹ Bu durumun kanunun sistematüğini bozduğu hakkında bkz: Hüseyin Şadi Çetintaş: "Kabahat Ve Ceza: 6455 Sayılı Kanun Gümrüğün "Deus Ex Machina" sı Olur Mu?", **Lebib Yalkın Dergisi**, Sayı: 117, s. 121; Tahir Erdem: "6455 Sayılı Kanunla Yapılan Değişiklikler Sonrasında Gümrük Kanununun Ceza Hükümleri", **Lebib Yalkın Dergisi**, Szyı: 114, s. 34.

⁵⁸⁰ Haldun Yağan, "Gümrük Kanununda Yer Alan Kabahatler" **Gümrük Dünyası**, Sayı: 80, 2014, s. 23

⁵⁸¹ Ömer Özkan ve Tayfun Ercan, Gümrük Kabahatlerinde Sorumluluk Halleri, **İstanbul Ticaret Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi**, Yıl:14 Güz Sayı: 28, 2015/2, s.32.

⁵⁸² Saygılıoğlu ve Gerçek, 237. Ercan, s. 113 – 114.

⁵⁸³ Özkan ve Ercan, Sorumluluk Halleri, s.32.

Gümrük kabahatleri hem ceza hukukunu hem de idare hukukunu yakından ilgilendirmektedir⁵⁸⁴. Dolayısıyla disiplinler arası bir çalışmayı gerektirmektedir.

Gümrük kabahatleri hukuki mahiyeti itibariyle sui generis bir yapıya sahiptir⁵⁸⁵.

II. GÜMRÜK KABAHAHLERİ VE YAPTIRIMLARI

Gümrük Kanununun Onbirinci Kısımında “Cezalar” başlığı altında, birinci bölümde “Genel Hükümler”, ikinci bölümde “Vergi Kaybına Neden Olan İşlemlere Uygulanacak Cezalar”, üçüncü bölümde “Usulsüzlüklere İlişkin Cezalar” düzenlenmiştir. Her ne kadar on birinci kısmın başlığı “Cezalar” olarak belirlense de bu başlık altındaki fiiller kabahat tanımına uymakta ve Kabahatler Kanunu genel hükümlerinin uygulanması gerekmektedir⁵⁸⁶. Ayrıca Gümrük Kanunu’nun “Cezalar” başlıklı kısmında düzenlenen fiiller niteliği itibariyle 5326 sayılı Kabahatler Kanunu’nda yer alan kabahat tanıma uydüğundan Kabahatler Kanunu’nun genel hükümlerinin bu fiiller için de geçerli olduğu ileri sürülmüştür⁵⁸⁷.

Gümrük Kanununda düzenlenen kabahatlere ilişkin olarak Genel Hükümler 231 ve 233.maddeleri arasında düzenlenmiştir. Gümrük Kanununun 231.maddesinde⁵⁸⁸ yer alan hükümde idari yaptırım uygulanmasına sebep olan fiilin ceza uygulanacak bir fiile dair olması ayrıca bu fiil nedeniyle ceza davası açılması düzenlenmektedir. Bu durumda Gümrük Kanunu, Türk Ceza Kanunu dava ve ceza zamanaşımı hükümlerine atıf yapmaktadır.

Gümrük Kanununun 232.maddesinin birinci fıkrasında “*Bu Kısımın İkinci Bölüm hükümlerine göre gümrük vergileri ile birlikte alınması gereken para cezaları bu vergiler ile aynı zamanda karara bağlanarak tebliğ edilir ve aynı zamanda ödenir.*”

⁵⁸⁴ Özkan ve Ercan, Sorumluluk Halleri, s.32.

⁵⁸⁵ Özkan ve Ercan, Sorumluluk Halleri, s.32.

⁵⁸⁶ Kılıç, s.717.

⁵⁸⁷ Özkan ve Ercan, Sorumluluk Halleri, s.33.

⁵⁸⁸ **Gümrük Kanunu Madde 231: (1)** “İdari yaptırıma konu fiilin, ceza uygulamasını gerektiren bir fiile ilişkin olması ve zamanaşımı daha uzun bulunan bu fiil nedeniyle ceza davası açılmış olmak kaydıyla, idari yaptırım kararları Türk Ceza Kanunundaki dava ve ceza zamanaşımı süreleri içerisinde uygulanır.

2. Gümrük vergileri alacağına bağlı idari para cezalarının zamanaşımı, bu idari para cezalarına ilişkin gümrük vergilerinin zamanaşımına tabidir.”

düzenlemesi yer almaktadır. Aynı maddenin ikinci fıkrasında⁵⁸⁹ “Konusu ve yükümlüsünün aynı olması, aralarında maddi veya hukuki yönden bağıllık bulunması şartıyla; birden fazla işleme veya beyannameye ilişkin gümrük vergileri ve para cezalarına tek tahakkuk ve ceza kararı düzenlenebilir.” hükmü yer almaktadır. Gümrük Kanunu 232.madde üçüncü fıkrasına⁵⁹⁰ göre “Bu Kanun uyarınca idari yaptırım kararları gümrük idarelerinin amirleri veya yardımcıları tarafından verilir.”

Gümrük Kanununun 233.maddesinde “Bu Kanuna göre tahsil edilen idari para cezalarının yüzde on beşi nispetinde bir tutar, varsa muayene ve tahlilden önce cezayı gerektiren durumun ortaya çıkarılmasını sağlayacak muhbirlerle Müsteşarlık bütçesinin ilgili tertibinden ödenir.” şeklinde düzenlenmiştir.

Gümrük Kanununda yer alan kabahatler çeşitli ayrımlara tabi tutulabilir. Bunlardan biri, kanunun sistematığıne uygun olarak “vergi kaybına neden olan gümrük kabahatleri” ve “usulsüzlük kabahatleri” şeklinde yapılan ikili bir ayrımdır. Gümrük Kanununun 234.maddesinde 28.03.2013 tarihli ve 6455 sayılı Kanunun 11 inci maddesiyle, bu maddenin birinci fıkrasının (a) bendinde yer alan “gümrük vergisi” ibareleri “ithalat vergileri”, (b) bendinde yer alan “gümrük vergisine” ibaresi “ithalat vergilerine”, (a), (b) ve (c) bentlerinde yer alan “gümrük vergisinden” ibareleri “ithalat vergilerinden” şeklinde değiştirilmiştir.

Yukarıda gümrük kabahatleri nedeniyle uygulanacak idari yaptırımlar değerlendirilirken dile getirildiği üzere Gümrük Kanununda gümrük kabahatleri için esas olarak idari para cezası yaptırımı uygulanmaktadır. Bazı hallerde ise, kabahate konu eşyanın mülkiyetinin kamuya geçirilmesi idari yaptırımı da uygulanmaktadır.

⁵⁸⁹ 28.03.2013 tarihinde 6455 sayılı Kanunun 7.maddesiyle eklenmiştir.

⁵⁹⁰ 28.03.2013 tarihli ve 6455 sayılı Kanunun 7.maddesiyle, bu maddeye birinci fıkradan sonra gelmek üzere ikinci fıkra eklenmiş ve mevcut ikinci fıkra üçüncü fıkra olarak teselsül ettirilmiştir.

A. Serbest Dolaşıma Giriş Rejimi Veya Kısmi Muafiyet Suretiyle Geçici İthalat Rejimine Tabi Tutulan Eşyanın Tarifesinin Oluşturan Unsurlarda Veya Vergilendirmeye Esas Olan Sayı, Baş, Ağırlık Gibi Ölçüleri Veya Kıymetinin Yanlış Beyan Edilerek Noksan Vergi Ödenmesi

Gümrük Kanununun 234.maddesinin birinci fıkrası, “*Serbest dolaşıma giriş rejimi*⁵⁹¹ ya da *kısmi muafiyet suretiyle geçici ithalat rejimine*⁵⁹² *tabi tutulan eşyaya*⁵⁹³ *ilişkin olarak, yapılan beyan*⁵⁹⁴ ile muayene ve denetleme veya teslimden sonra kontrol sonucunda; a) 15 inci maddede belirtilen Gümrük Tarifesini oluşturan unsurlarda veya vergilendirmeye esas olan sayı, baş, ağırlık gibi ölçülerinde aykırılık görüldüğü ve beyana göre hesaplanan ithalat vergileri⁵⁹⁵ ile muayene sonuçlarına göre alınması gereken ithalat vergileri arasındaki fark %5’i aştığı takdirde, ithalat vergilerinden ayrı olarak bu farkın üç katı para cezası alınır. b) Kıymeti üzerinden ithalat vergilerine tabi eşyanın beyan edilen kıymeti, 23 ila 31 inci maddelerde yer alan hükümler çerçevesinde belirlenen kıymete göre noksan bulunduğu takdirde, bu noksanlığa ait ithalat vergilerinden başka vergi farkının üç katı para cezası alınır. c) Satış birimine göre miktar itibarıyla %5’i geçmeyen bir fark ile maddi hesap hatasından doğan

⁵⁹¹ Serbest dolaşıma giriş rejimi Gümrük Kanununun 74. ve 78.maddeleri arasında düzenlenmiştir.

⁵⁹² Geçici ithalat rejimi ise Gümrük Kanununun 128. ve 134.maddeleri arasında düzenlenmiştir.

⁵⁹³ Ayrıca Gümrük Kanununun 58.maddesinin birinci fıkrası uyarınca gümrük rejimine tabi tutulmak istenen eşya, bu rejime uygun şekilde yetkili gümrük idaresine beyan edilir.

⁵⁹⁴ Gümrük Kanununun 59.maddenin birinci fıkrasına göre, gümrük beyanı, a) yazılı olarak b) bilgisayar veri işleme tekniği yoluyla c) sözlü olarak d)eşya sahibinin bu eşyayı bir gümrük rejimine tabi tutma isteğini ifade ettiği herhangi bir tasarruf yoluyla yapılabilir. Açıklamalar için bkz: (yukarıda) *Gümrük Beyanı Ve Muayene İşlemleri* s.22.

⁵⁹⁵ Gümrük Kanununun 3.maddesinin dokuzuncu fıkrası gereği ithalat vergileri deyiminden, “a) *Eşyanın ithalinde ödenecek gümrük vergisi ile diğer eş etkili vergiler ve mali yükleri*, b) *Tarım politikası veya tarım ürünlerinin işlenmesi sonucu elde edilen bazı ürünlere uygulanan özel düzenlemeler çerçevesinde ithalatta alınacak vergileri ve diğer mali yükleri*” anlaşılmaktadır. 6455 sayılı Kanunla değişiklik yapılmadan önce Gümrük Kanununun 234.maddesinin sadece gümrük vergisi farkları için uygulanmakta olduğu, diğer kanun ve düzenlemelerde özel bir atıf varsa onların içinde uygulandığı hakkında bkz: Kılıç, s.723. Yeni düzenlemede ise diğer özel kanun ve düzenlemelerde gümrük kanununa bir gönderme yapılmaksızın bu maddenin uygulanacağını anlaşılması gerektiği hakkında bkz: Kılıç, s.723.

noksan kıymet beyanlarında, bu farklara ait ithalat vergilerinden başka vergi farkının yarısı tutarında para cezası alınır.” şeklinde düzenlenmiştir⁵⁹⁶.

Gümrük Kanununun 234.maddesinin birinci fıkrasında esas itibariyle gümrük idaresine karşı yapılan ve özellikle ithalat vergilerini kaçırmaya yönelik, gerçeği yansıtmayan beyanlar para cezası yaptırımına bağlanmıştır⁵⁹⁷. Alınması gereken ithalat vergilerinin alınmaması veya eksik alınması bundan beklenen yararın elde edilememesi anlamına geldiğinden bu tür fiillerin kabahat olarak nitelendirilmesi ve para cezası yaptırımına tabi tutulması kaçınılmazdır⁵⁹⁸.

Gümrük ve Ticaret Bakanlığına yayınlanan 16.08.2013 tarih ve 2013/39 sayılı genelgede⁵⁹⁹, “Gümrük vergilerinin bir listesi Gümrük Uzlaşma Yönetmeliğinin 1 numaralı ekinde yer almakta olup, uygulamada göz önünde bulundurulması gerekmektedir. Diğer taraftan yatırılmadığı anlaşılan KKDF tutarları ile ilgili olarak da, 4458 sayılı Gümrük Kanununun 6455 sayılı kanunla değişik 234 üncü maddesine göre de ceza tatbiki gerekmektedir.” Açıklamasına yer verilmektedir. Genelgedeki açıklama Gümrük Kanununun 3.maddesinin dokuzuncu fıkrası ile birlikte değerlendirildiğinde ithalat sırasında alınan vergi ve mali yükleri; gümrük vergisi, ilave gümrük vergisi, tek ve maktu vergi, dampinge karşı vergi, sübvansiyona karşı telafi edici vergi, katma değer vergisi, özel tüketim vergisi, ek mali yükümlülük, toplu konut fonu, tütün fonu, ek fon, kaynak kullanımını destekleme fonu, çevre katkı payı, TRT Bandrol ücreti olarak sayılabilir⁶⁰⁰.

1. Kabahate Konu Eşya

Gümrük Kanununun 234.maddesinin birinci fıkrasında düzenlenen kabahate konu olan eşya, düzenleme de belirtildiği üzere kabahat kısmı muafiyet suretiyle geçici ithalat ya da serbest dolaşıma giriş gümrük rejimleri bünyesinde yapılan usulsüzlüklerden kaynaklanmaktadır. Dolayısıyla kabahate konu eşya da bu rejimler bünyesinde beyan edilen eşyadır. Eşyanın ithalinin yasak olmaması ve gümrük

⁵⁹⁶ Gümrük uyuşmazlıkları içinde Gümrük Kanununun 234.maddesinin uygulamasından kaynaklanan uyuşmazlıkların önemli yer tuttuğuna ilişkin olarak bkz: Kılıç, s.721.

⁵⁹⁷ Kılıç, s.721.

⁵⁹⁸ Kılıç, s.721.

⁵⁹⁹ <http://ggm.ticaret.gov.tr/data/521db47f487c8e1908cf97a0/2013-39.pdf> (E.T: 20.05.2019)

⁶⁰⁰ Gümrük vergisi için bkz: Çelik, s. 18.

vergilerine tabi olması gerekmektedir⁶⁰¹. Söz konusu eşya gümrük vergilerinden sadece birisine tabi olmuş olsa dahi(örneğin, eşya gümrük vergisinden muaf olduğu halde KDV alınması gerekiyorsa) kabahate konu olabilir⁶⁰².

2. Kabahatte Fail

Gümrük Kanununun 234.maddesinin birinci fıkrasında düzenlenen irdelediğimiz kabahat serbest dolaşıma giriş yahut kısmi muafiyet suretiyle geçici ithalat gümrük rejimlerine aykırı hareket edilmesiyle oluşmaktadır. Yukarıda da belirttiğimiz üzere bu kabahatin konusu eşya bahsi geçen rejimler doğrultusunda beyan edilen eşyadır, dolayısıyla fail de bu beyanı gerçekleştiren kişi olacaktır. Ayrıca yükümlüler adına doğrudan veya dolaylı temsil suretiyle gümrükte iş takip eden kişilerin fail olması mümkündür. Çünkü Kanunda genişletilmiş sorumluluk hali benimsenmiş ve dolaylı temsilciler de sorumlu tutulmaktadır.

3. Kabahatte Maddi Unsur

Gümrük Kanununun 234.maddesinin birinci fıkrasında düzenlenen fiiller seçimlik hareketli olarak düzenlenmiştir. Serbest dolaşıma giriş⁶⁰³ veya kısmi muafiyet suretiyle geçici ithalat⁶⁰⁴ rejimlerine göre ithal edilmek üzere beyan edilen eşyanın

- 1) Tarife uygulamasını etkileyen cins, tür ve niteliklerinin yanlış beyan edilmesi;
- 2) Vergilendirmeye esas olan sayı, baş, ağırlık gibi ölçülerinin yanlış beyan edilmesi;
- 3) Gümrük vergisine esas alınan kıymetin yanlış beyan edilmesi;
- 4) Maddi hesap hatasından kaynaklanan noksan kıymet beyanında bulunulması hareketlerinden birinin varlığı sonucunda, beyana göre hesaplanan ithalat vergileri ile

⁶⁰¹ Kılıç, s.739.

⁶⁰² Kılıç, s.739.

⁶⁰³ Serbest dolaşıma giriş rejimi hakkında açıklamalar için bkz: yukarıda, s. 29.

⁶⁰⁴ Geçici ithalat rejimi hakkında açıklamalar için bkz: yukarıda ,s. 44.

muayene, denetleme ve kontrol sonucunda alınması gereken ithalat vergileri arasındaki farkın yüksek olması halinde⁶⁰⁵ seçimlik hareketler oluşmuştur⁶⁰⁶.

Hareketin işlenmesi ile kabahat nedeniyle cezalandırma yapılmayacaktır çünkü kabahat fiili neticesinde vergi kaybının da oluşması gerekmektedir. Beyannamenin doğru bir şekilde beyan edilmesi ile yanlış beyan edilmesi neticesinde oluşacak vergi farkının %5'i aşması gerekmektedir. Burada kanun koyucu bir cezasızlık sebebi ön görmüştür. Oluşacak fark %5'in altında ise cezalandırma yine yapılmayacaktır.⁶⁰⁷ Kabahatin işlenmesinde seçimlik hareketlerden olan kıymetin yanlış beyan edilmesi suretiyle vergi farkına neden olunmasında bu %5'lik fark aranmamış olup miktar fark etmeksizin bu hareket neticesinde fark oluştuğu takdirde cezalandırma yapılacaktır. Kabahatin düzenlendiği Kanun hükmünün ilk fıkrasında belirtilen *denetimler soncunda* bu farklılığın anlaşılması halinde cezalandırılacağına dile getirilmesi ise beyanname sürecinde idare tarafından yerine getirilecek olan ve standart olarak tüm beyannameleri kapsayan idarenin denetim gözetim faaliyetini kapsamaktadır. Dolayısıyla kabahat fiili anlamında bir farklılığa neden olmayacaktır kabahat yanlış beyan neticesinde vergi farkının oluşması ile tamamlanacaktır. Denetim ve gözetim faaliyeti sırasında bu durumun fark edilmemesi kabahatin oluşumunu engellemeyecektir.

⁶⁰⁵ Danıştay 7.Dairesi E.2005/1522 K.2006/925 sayılı kararında, “Anılan madde uyarınca para cezası kesilebilmesi için, beyana göre hesaplanan gümrük vergisi ile muayene sonuçlarına göre alınması gereken gümrük vergisi arasında fark olması gerekmektedir. Olayda; dahilde işleme belgesi kapsamında ithal edilmek istenilen eşyanın, yapılan tahlil sonucunda, farklı bir tarife ve istatistik pozisyonunda yer aldığı tespit edildiğinden bahisle, yukarıda yer alan madde uyarınca para cezası kesilmiş ise de; ithal edilen eşyanın 5408.32.00.90.19 tarife ve istatistik pozisyonuna dahil bulunduğu belirtilerek verilen 19.2.2004 günlü beyannamenin tescil edilmediği; beyannameye, “redrese” şerhi düşüldüğü; daha sonra, kimyagerlikçe yapılan tahlil sonucu eşyanın 5516.22.00.90.19 tarife ve istatistik pozisyonunda yer aldığı tespit edilmesi üzerine bu pozisyon esas alınarak beyannamenin yeniden düzenlendiği ve 20.2.2004 tarihinde tescil edildiği; bu pozisyon esas alınarak hesaplanan vergilerin beyanname üzerinde tahakkuk ettirilerek, davacı Şirketçe itirazsız ödendiği; dolayısıyla, davacı Şirket adına tescilli beyannameye göre hesaplanan gümrük vergisi ile muayene sonuçlarına göre alınması gereken gümrük vergisi arasında fark bulunmadığı anlaşıldığından, para cezası kesilmesinde açıklanan hukuki duruma uyarlık görülmemiştir.” denilerek bu durum vurgulanmıştır. Ayrıntılı bilgi için bkz: Kılıç, s.741.

⁶⁰⁶ Kılıç, s.740.

⁶⁰⁷ Gümrük Kanunun 234.maddesinin birinci fıkrasının c bendinde belirtildiği üzere miktar itibarıyla %5'i aşmaması hali düzenlenmiş olup bu durumda bu farklara ait ithalat vergilerinden başka vergi farkının tutarının yarısı tutarında idari para cezası uygulanır.

4. Kabahatte Manevi Unsur

Gümrük kabahatlerinin uygulanmasında Kabahatler Kanunun genel ilkelerinin geçerli olduğu muhtelif kez dile getirilmişti; bu doğrultuda Kabahatler Kanunda benimsenen ilke gereği aksi kanunda ön görülmediği sürece tüm kabahatler *kasten veya taksirle* işlenebilecektir. İncelediğimiz kabahat için bu konuda herhangi bir düzenleme yer almamaktadır. Dolayısıyla Kabahatler Kanunun 9.maddesi gereği Gümrük Kanununun 234.maddesinin birinci fıkrasında düzenlenen fiiller hem kasten hem taksirle işlenebilir.

5. Kabahatin Özel Görünüş Şekilleri

a. Kabahate Teşebbüs

Gümrük Kanunun 234.maddesinin birinci fıkrasında yer alan incelediğimiz kabahate dair teşebbüs konusunda herhangi bir düzenleme yer almamakta dolayısıyla Kabahatler Kanunun genel ilkelerine göre idari yaptırım uygulanmalıdır. Kabahatler Kanunun 13.maddesine göre kabahate teşebbüsün cezalandırılmayacağı ön görülmüştür. Gümrük Kanunun 234.maddesinde de bu hususta bir düzenleme yer almadığı için incelediğimiz kabahate teşebbüs cezalandırılmayacaktır.

b. Kabahatlerin İçtimaı

Ceza hukukuna dair genel ilkeler Türk Ceza Kanunun *Genel Hükümler* başlığıyla düzenlenen birinci kitabında düzenlenmiştir. Kabahatler Kanununda da özel düzenleme yer almadığı durumlarda bu kısma atıf yapılmaktadır. İçtima konusunda Kabahatler Kanunu; Ceza Hukukunun genel ilkelerinden ayrılmıştır ve kendine özgü bir sistem oturmuştur. İncelediğimiz kabahat için Kabahatler Kanunun içtimaı düzenlediği 15.maddesi hükümlerine göre hareket edilecektir. Buna göre kabahat neticesinde sadece idari para cezası düzenlendiği için bir fiil ile birden fazla kabahat işlenirse en ağır idari para cezasına göre idari yaptırım inşa edilecektir. Kabahat birden fazla işlenirse her kabahat için ayrı idari yaptırım uygulanacaktır.

İncelediğimiz kabahat açısından Kaçakçılıkla Mücadele Kanunun 3.maddesinin ikinci fıkrası⁶⁰⁸ özellik arz etmektedir. Mezkûr maddede eşyanın aldatıcı işlem ve davranışlarla gümrük vergileri noksan veya ödenmeksizin ülkeye sokulması suç olarak düzenlenmiştir. Görüleceği üzere kabahat fiiliyle suçta işlenebilecektir. Böyle bu durumun gerçekleşmesi halinde fail sadece Kaçakçılıkla Mücadele Kanunu hükümlerine göre cezalandırılacaktır. Kaçakçılıkla Mücadele Kanunun anılan maddesinde önceden fiilin sahte belge kullanılması ile işlenmesini düzenliyordu⁶⁰⁹. Dolayısıyla Kanunun eski halinde kabahat fiili ve suç fiili ayrımı belirgindi. Kanunda yapılan değişiklik ile suçun hareketine *aldatıcı işlem ve davranış* niteliği kazandırılması suçun manevi unsurunu etkileyecektir. Şöyle ki kabahat fiilleri olarak düzenlenen tarifenin yanlış beyan edilmesi, vergilerinin hesaplandığı niceliksel ölçülerin veya kıymetinin yanlış beyan edilmesi fail tarafından kasten gerçekleştirilmesi hileli davranış oluşturacak ve Kaçakçılık Kanunda düzenlenen suçta vücut verecektir. Bu durumda içtima hükümleri nedeniyle yalnızca suçtan dolayı yaptırım uygulanacaktır. Öz olarak kabahatin kasten işlenmesi halinde suçtan dolayı cezalandırılması mümkün görünmekte ancak kabahat fiilinin taksirle işlenmesi halinde kabahatten dolayı yaptırım uygulanacaktır.

Gümrük Kabahatlerinde en çok karşılaştığımız hususlardan biri de Türk Ceza Kanunun 206.maddesinde⁶¹⁰ yer alan resmi belgenin düzenlenmesinde yalan beyan suçu ile kabahatlerin aynı fiille işlenmesi neticesinde içtima hükümlerinin nasıl uygulanması gerektiğidir. Türk Ceza Kanunun gerekçesinde⁶¹¹ beyan edilen belge

⁶⁰⁸ Kaçakçılıkla Mücadele Kanunu **Madde 3:** ... (2) “Eşyayı, aldatıcı işlem ve davranışlarla gümrük vergileri kısmen veya tamamen ödenmeksizin ülkeye sokan kişi, iki yıldan beş yıla kadar hapis ve on bin güne kadar adli para cezası ile cezalandırılır.” ...

⁶⁰⁹ 18.06.2014 tarihli ve 6545 sayılı Kanunun 89 uncu maddesiyle, bu maddenin ikinci fıkrasında yer alan “sahte belge kullanmak suretiyle” ibaresi “aldatıcı işlem ve davranışlarla” şeklinde değiştirilmiştir.

⁶¹⁰ Türk Ceza Kanunun **Madde 206:** “Bir resmi belgeyi düzenlemek yetkisine sahip olan kamu görevlisine yalan beyanda bulunan kişi, üç aydan iki yıla kadar hapis veya adli para cezası ile cezalandırılır.”

⁶¹¹ “Madde, doktrinde “fikrî sahtecilik” olarak adlandırılan bir suç tipini düzenlemektedir. Kişi, kendi beyanıyla, sahte bir resmî belgenin düzenlenmesine neden olmak hakkına sahip değildir. Kişinin açıklamaları üzerine düzenlenen resmî belgenin bu beyanın doğruluğunu ispat edici bir güce sahip olması suçun oluşması için gereklidir. Aksi takdirde düzenlenen belge, yapılan beyanın doğruluğunu ispat edemeyeceğinden, kişi kendi beyanı ile böyle bir belgenin düzenlenmesine etmen olmuş sayılamaz ve kendisinin bu madde uyarınca cezalandırılmasının neden ve hikmeti kalmaz. O hâlde bakılacak husus şudur: Beyanın doğruluğu düzenlenen resmî belgeyle ispat edilecek ise, madde uygulanacaktır; buna karşılık beyanı alan memur, beyanın doğruluğunu tahkik edip, buna kanaat getirdikten sonra resmî belgeyi düzenlemek durumunda ise yani resmî belge sadece kişinin beyanı üzerine değil de, memurca

resmi kurum tarafından kontrol ediliyorsa bu suçun oluşmayacağı dile getirilmiştir. Madde gerekçesinde gümrük idaresine bulunulan beyanın gümrük idaresince kontrol edilmesinden dolayı bu suçu oluşturmayaacağı yönünde örnek verilmiştir. Dolayısıyla bu kabahat işlenmesi ile bu suç işlenmeyecektir.

c. Kabahate İştirak

Kabahatler Kanunun 14.maddesinde yer alan iştirak hükümleri gümrük kabahatleri için uygulanacaktır. Kanun hükmüne göre kasten işlenen kabahatler için kabahate iştirak mümkün olacaktır. Bu durumda iştirak hükümleri için öncelikle kabahatin manevi unsuru irdelenecek ve iştirak hükümleri öyle uygulanacaktır. Gümrük kabahatleri anlamında gümrük müşavirlerinin sorumluluğu ileride değerlendirilecektir, fakat şunu belirtmek gerekir ki gümrük işlemleri ve vergileri anlamında genişletilmiş sorumluluk esas alınmıştır. Hatta kabahatten dolayı müteselsil sorumluluk dahi tartışılmıştır. Kabahatler incelenirken bu tartışmalara girilmeyecek yükümlülük ve sorumluluk kısmında bu tartışmalar yer verilecektir.⁶¹² Öz itibariyle başta gümrük müşavirleri ve yetkilendirilmiş gümrük müşavirleri olmak üzere gümrük kabahatlerinde birden çok kişi fail olarak sorumlu tutulmaktadır.

d. Gönüllü Vazgeçme

Fail, gümrük beyannamesini tescil ettirdikten sonra, beyannamede Gümrük Kanunun 63.maddesi kapsamında düzeltme talep edebilir. Bu hüküm doktrinde gönüllü vaz geçme olarak nitelendirilmiştir.⁶¹³

Gümrük Kanunu 63.maddesi lafzı incelendiğinde “*Başka bir eşyanın beyanı sonucunu doğurmaması kaydıyla, beyan sahibinin talebi üzerine beyannamede yer*

yapılacak inceleme sonucuna göre meydana getirilmekte ise, bu maddedeki suç oluşmaz. Nitekim, kişiyi çok geniş bir surette "doğruyu söylemek"le yükümleyen İtalyan Ceza Kanununun 483 üncü maddesi de aynı esası kabul etmiş ve İtalyan Yargıtayının yerleşmiş içtihadı da bu yönde olmuştur.

Bu nedenle, gümrük muayene memuruna, belirli bir malı ithal veya ihraç edeceği yolunda yalan beyanda bulunan kişi, bu maddedeki suçu işlemiş olmaz; zira beyanı alan gümrük muayene memuru sırf bu beyanla yetinmeyip, beyanın doğruluğunu incelemekle yükümlüdür.”

⁶¹² Açıklamalar için bkz: aşağıda Gümrük Kabahatlerinde Sorumluluk, s.310 vd.

⁶¹³ Kılıç, s. 677.

alan bir veya daha fazla bilginin düzeltilmesine, gümrük idarelerince izin verilir.” görüleceği üzere istenilecek değişiklik başka bir eşyanın beyanı olmamalıdır. Kabahatler Kanununun 13.maddesinde *“Bu durumda, Türk Ceza Kanununun suça teşebbüse ve gönüllü vazgeçmeye ilişkin hükümleri, kabahatler bakımından da uygulanır.”* şekliyle açıkça belirttiği üzere bu durumda Türk Ceza Kanunun ilgili maddelerine göre değerlendirme yapılacaktır. Türk Ceza Kanunun gönüllü vazgeçme başlıklı 36.maddesi *“Fail, suçun icra hareketlerinden gönüllü vazgeçer veya kendi çabalarıyla suçun tamamlanmasını veya neticenin gerçekleşmesini önlerse, teşebbüsten dolayı cezalandırılmaz; fakat tamam olan kısım esasen bir suç oluşturduğu takdirde, sadece o suça ait ceza ile cezalandırılır.”* Bahse konu üç maddeyi değerlendirdiğimizde, gönüllü vazgeçmeden bahsedebilmemiz için Türk Ceza Kanuna göre değerlendirme yapılmalıdır. Türk Ceza Hukuku genel teorisine göre gönüllü vazgeçme suçun neticesi temel alınarak düzenlenmiştir⁶¹⁴ buna göre ya suçun tamamlanmaması ya da neticenin gerçekleşmemesi gerekmektedir. Gümrük Kanunun 63.maddesinin uygulanması konumuzu oluşturan kabahat açısından beyanname değişikliği ön gördüğü için uygundur. Fakat gönüllü vazgeçme olarak nitelendirilebilmesi için neticenin veya kabahatin gerçekleşmemesi gerekmektedir. Bu bakımdan kabahatin gerçekleşme anı ve neticesi önem arz etmektedir.

Kabahatin seçimlik hareketli olduğu yukarıda belirtilmişti buna göre kabahatin her hareket tipinde korumak istediği menfaat vergilendirmeye esas değerlerin doğru olarak beyan edilmesini sağlamaktır. Kabahat fiili incelendiğinde fail tarafından idareye yanlış beyan verilmesi ve neticesinde vergi kaybının yaşanması gerekmektedir. Gümrük Kanunun 63.maddesinin uygulanabilmesi için idareye sunulan beyanname nedeniyle yanlış beyana dayalı vergi tahsilat işlemleri yapılmadan ve 63.madde belirtildiği üzere yanlışlığın tespit edilmesinden önce bu hükmün uygulanması talep edilmelidir. Gümrük Kanunun 234.maddesinin üçüncü fıkrasında gümrük idaresinin tespitinden önce beyan sahibi tarafından farklılık gümrük idaresine bildirildiği durumda uygulanacak yaptırımlar normalde uygulanması gereken idari para cezalarının %15’i nispetinde uygulanır. Bu hüküm doktrinde ceza hukuku anlamında etkin pişmanlık olarak değerlendirilmektedir.⁶¹⁵

⁶¹⁴ Demirbaş, s.473.

⁶¹⁵ Kılıç, s. 743.

6. Yaptırım

Seçimlik hareketli olarak düzenlenen kabahatte kabahatin işlendiği harekete göre yaptırım değişmektedir.

Kanun’a göre vergi kaybı;

Tarife uygulamasını etkileyen cins, tür ve niteliklerinin yanlış beyan edilmesi, Vergilendirmeye esas niceliksel değerlerde⁶¹⁶ farklılık ya da

Kıymet farklılığı nedeniyle oluşmuş ise

Eksik alınan ithalat vergileri ve yukarıda belirtilen nedenlerle oluşan vergi farkının üç katı tutarında idari para yaptırımını uygulanacaktır. Kabahate neden olan diğer seçimlik hareketlerde ise idari yaptırım şöyledir:

Maddi hesap hatası kaynaklı kıymet farklılığını nedeniyle oluşan vergi farklılığı tutarının yarısı kadar idari para yaptırımını uygulanacaktır. Fakat bu yaptırımın uygulanabilmesi için maddi hesap hatasının satış birimine göre miktar itibariyle %5’i geçmeyen fark oluşması gerekmektedir. Bahsi geçen fark %5’i geçerse bu yaptırım uygulanmayacaktır. Burada Kanun’un 234.maddesinin altıncı fıkrasında belirtilen hususa dikkat etmek gerekir görüleceği üzere ön görülen idari yaptırım nispi idari para cezası olarak düzenlenmiştir. Fakat Kanun Koyucu bu nispi oran ile tespit edilen tutarın Kanun’un 241.maddesinde belirtilen maktu tutarın altında olamayacağına hükmetmiştir. Hükme göre idari para cezası 105⁶¹⁷ TL’nin altında olamayacaktır.

B. Dahilde İşleme Rejimi Altında Elde Edilen Türk Menşeli Eşyanın Anlaşmalara Taraf Ükelere İthalinde, Bünyelerine Giren Serbest Dolaşımda Olmayan Eşyanın İthalat Vergilerinin Zamanında Ödenmemesi Veya Eksik Ödenmesi

Gümrük Kanununun 234.maddesinin beşinci fıkrasında, “194 üncü maddenin birinci fıkrası uyarınca doğan gümrük yükümlülüğü kapsamında ödenmesi gereken

⁶¹⁶ Gümrük Kanunun 15. maddesinde belirtilen Gümrük Tarifelerini oluşturan unsurlarda veya vergilendirmeye esas olan sayı, baş, ağırlık gibi ölçülerinde aykırılık durumunu ifade eder.

⁶¹⁷ 14.12.2017 tarihli ve 30270 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 146 seri numaralı Gümrük Genel Tebliği bu tutar 105,00 TL belirlenmiştir.

ithalat vergilerinin anılan maddenin dördüncü fıkrasında öngörülen tarihe kadar hiç ödenmemiş veya eksik ödenmiş olduğunun gümrük idarelerince yapılan kontrol sonucunda tespit edildiği durumda, ödenmesi gereken ithalat vergilerinin söz konusu dördüncü fıkra da belirtilen faizi ile birlikte tahsilinin yanı sıra, yükümlüsü hakkında bu vergilerin dörtte biri tutarında para cezasına hükmedilir. Bu fıkra da belirtilen hiç ödenmeyen veya eksik ödenen ithalat vergilerinin yükümlüsünce gümrük idaresinin tespitinden önce bildirilmesi durumunda bu cezaya hükmedilmez. 194 üncü maddenin dördüncü fıkrası uyarınca işlem yapmakla yetinilir.” düzenlemesi yer almaktadır.

1. Kabahate konu eşya

Gümrük Kanunun 234.maddesinin beşinci fıkrasında yer alan kabahate konu olan eşya, Gümrük Kanunun 194.maddesinde düzenlenmiştir. Hüküm incelendiğinde dahilde işleme rejimi hükümlerine göre gümrük yükümlülüğünün doğuşu düzenlenmiştir. Kabahat düzenlemesi ile bu yükümlülük neticesinde doğan vergilerin zamanında ödenmemesi idari yaptırıma konu edilmiştir. Dolayısıyla kabahate konu eşya bu yükümlülüğün doğmasına neden olan eşya olacaktır. Bu durumda Gümrük Kanunun 194.madde hükmüne göre, anlaşmada yer alan düzenlemeler doğrultusunda dahilde işleme gümrük rejimi⁶¹⁸ hükümleri altında üretilen menşei Türkiye olan eşyanın ithalinde⁶¹⁹ tercihli tarife hükümlerinden faydalanmasının serbest dolaşım gümrük statüsüne haiz olmayan eşyanın ithalat vergilerinin ödenmesi şartına bağlı olması durumunda vergi yükümlülüğü doğacaktır. Açıklamalar neticesinde serbest dolaşımda olmayan ve bahsi geçen şart ile dahilde işleme hükümleri neticesinde ithalinde gümrük yükümlülüğü doğuran eşya kabahatin konusunu oluşturacaktır.

2. Kabahatin Faili

Gümrük Kanunun 234.maddesinin beşinci fıkrasında yer alan kabahatte fail, esas itibariyle dâhilde işleme izni verilen ve bu şekilde serbest dolaşımda bulunmayan eşyayı ithal ettikten sonra ihraç etme yükümlülüğü olan izin hak sahibidir. Dile

⁶¹⁸ Dahilde işleme rejimi hakkında bkz: yukarıda, s. 33

⁶¹⁹ Kanun metninde açıkça belirtildiği üzere anlaşmaya taraf ülkelere ithali durumunda.

getirildiği üzere genişletilmiş sorumluluk nedeniyle duruma göre doğrudan veya dolaylı temsilci de fail olabilir.

3. Kabahatin Maddi Unsuru

Gümrük Kanunun 234.maddesinin beşinci fıkrasında düzenlenen kabahatin maddi unsuru, Gümrük idaresince yapılan kontrol sonucunda ithalat vergilerinin ödenmemesi veya eksik ödenmesidir. Kabahatler de suçlara benzer şekilde ihmali veya icrai hareketle işlenebilmektedir. Bu kabahatte bir yapmama hareketi cezalandırılmaktadır. Şöyle ki; dahilde işleme rejimi neticesinde Gümrük Kanunun 194.maddesi gereği vergi yükümlülüğü doğmaktadır. Kabahat bu yükümlülüğün gereklerinden olan vergi ödeme borcunu yerine getirmemeyi ya da eksik olarak yerine getirmeyi cezalandırmaktadır.

4. Kabahatin Manevi Unsuru

Gümrük Kanunun 234.maddesinin beşinci fıkrasında düzenlenen kabahat, kasten veya taksirle işlenebilir. Fiilin kasten veya taksirle işlenmesi uygulanacak idari yaptırım açısından bir fark oluşturmamaktadır. Gümrük idaresince yapılan kontrol sonucunda ithalat vergilerinin ödenmemesi veya eksik ödenmemesi kastla veya taksirle gerçekleşmiş olabilir.

5. Kabahatin Özel Görünüş Şekilleri

a. Kabahate Teşebbüs

Kabahatler Kanununun 13. maddesi gereği kural olarak kabahate teşebbüs cezalandırılmaz. Ancak, teşebbüsün de cezalandırılabileceğine dair ilgili kanunda hüküm bulunan haller saklıdır. Gümrük Kanununda teşebbüse ilişkin bir hüküm olmadığından Gümrük Kanununun 234.maddesinin beşinci fıkrasında yer alan kabahat fiiline teşebbüs cezalandırılmaz.

b. Kabahatlerin İctimai

Fail Gümrük Kanununun 234.maddesinin beşinci fıkrasında tanımlanan fiili işlerken, aynı zamanda gümrük idaresine yaptığı beyanıyla gümrük idaresinin kontrolü sonucu tespit ettiği, eşyanın gümrük tarifesi veya vergiye esas sayı, baş, ağırlık gibi ölçüleri ile kıymetinde farklılıklar bulunduğunda Gümrük Kanununun 234.maddesinin birinci fıkrasına göre değil de beşinci fıkrası uyarınca cezalandırılması gerektiği belirtilmiştir. şöyle ki, kanun koyucunun her iki düzenlemeyi de aynı madde içinde yapması ve serbest dolaşıma sokulan eşya ile dâhilde işleme gümrük rejimi, gümrük kontrolü altında işleme rejimi ve geçici ithalat rejim hükümleri uygulanan eşya için farklı oranda cezalar öngörmüş olmasından böyle anlaşılması gerektiği ileri s r lm řtir⁶²⁰. İrdelediğimiz kabahatte verginin ödenmesinin ihmal edilmesi cezalandırılmaktadır. Dolaysıyla Kanun'un 234.maddesinin ilk fıkrasında olduğu gibi yanıltıcı bir hareket ile işlenmemektedir. Burada nizami olarak tahakkuk etmiş verginin eksik ödenmesi söz konusudur eğer yanıltıcı bir beyan ile eksik vergi tahakkuk edilirse bir önceki başlıkta irdelediğimiz kabahate vücut verecektir. İki kabahatin aynı fiil ile işlenmesi söz konusu olmayıp ilk fıkrada düzenlenen kabahatin hareket unsuru farklılık arz etmektedir.

c. Kabahate İştirak

Gümrük Kanunun 234.maddesinin beşinci fıkrasında düzenlenen kabahate iştirak Kabahatler Kanunun 14.maddesi hükümleri doğrultusunda değerlendirilmelidir. Buna göre Kabahatin işlenmesine iştirak eden her kişi fail olarak değerlendirilerek idari para cezasına çarptırılacaktır. şeriklerin sorumlu tutulabilmesi için kasten işlenmiş hukuka aykırı bir fiil yeterli olacaktır. İncelediğimiz kabahat vergi yükümlülüğünün ihmal edilmesidir. Gümrük yükümlüsü yukarıda⁶²¹ dile getirildiği üzere bu yükümlülüğü yerine getirecek bütün kişileri ifade etmekte olup, gümrük vergilerinin ödenmesinden beyan sahipleri dolaylı temsil durumunda dolaylı temsilci sorumlu olacaktır. Bu durumda ihmali hareketli bir fiilden dolayı sorumlu olabilmek

⁶²⁰ Kılıç, s.751.

⁶²¹ Gümrük Yükümlüsü, s. 57.

için yükümlülük şart olduğu için bu yükümlüler kabahatin faili olabileceklerdir. Öz itibariyle dahilde işleme rejimi beyanında bulunan kişiler ve dolaylı temsilciler iştirakken bu kabahati işlemiş sayılacak ve fail olarak cezaya çarptırılacaklardır.

d. Gönüllü Vazgeçme

Gümrük kabahatleri için gönüllü vazgeçme olarak nitelendirilen durum Gümrük Kanunu 63.maddesi hükümleridir. İlgili hükümler incelendiğinde beyanname kaynaklı yanlışlıkların düzeltilmesi esas alınmaktadır. İrdelediğimiz kabahat anlamında beyannameden kaynaklı hatalı bir davranış veya bir hata söz konusu olmadığı için bu hükümler uygulanamayacaktır. Fakat kabahatin düzenlendiği Gümrük Kanunun 234.maddesinin beşinci fıkrasında belirtildiği üzere idarenin tespitinden önce ihmal edilen vergiyi yükümlünün bildirmesi durumunda idari para cezası uygulanmayacaktır. Burada fail işlediği kabahatten özgür iradesiyle kabahatin meydana getirdiği olumsuzluğu giderme eğilimindedir ve etkin pişmanlık hükümleri ile uyusmaktadır.

6. Yaptırım

Gümrük Kanunun 234.maddesinin beşinci fıkrasında yükümlü hakkında vergilerin dörtte biri tutarında idari para cezası hükmedileceği düzenlenmiştir. Ancak eğer yükümlü gümrük idaresinin tespitinden önce durumu gümrük idaresine bildirirse Gümrük Kanununun 234.maddesinin beşinci fıkrası uyarınca ceza verilmez. Nitekim maddede açıkça etkin pişmanlık düzenlenmiştir.

C. İthal Genel Düzenleyici İdari İşlemlerle Yasaklanan Eşyayı İthal Etme

Gümrük Kanunun 235.maddesinin birinci fıkrasının a ve b bentlerine göre, *“Serbest dolaşıma giriş rejimine tabi tutulan eşyaya ilişkin olarak, yapılan beyan ile muayene ve denetleme veya teslimden sonra kontrol sonucunda; a) Eşyanın genel düzenleyici idari işlemlerle ithalinin yasaklanmış olduğunun tespiti halinde, eşyanın*

gümrük vergilerinin alınmasının yanı sıra, gümrüklenmiş değerinin dört katı idari para cezası verilir. b) (a) bendindeki eşyanın değersiz, artık veya atık madde olması durumunda, idari para cezası; dökme halinde gelen eşya için ton başına otuz bin Türk Lirası, ambalajlı gelmesi halinde kap başına altı yüz Türk Lirası olarak hesaplanır ve eşya yurtdışı edilir.”

Bu kabahat öncesinde Kaçakçılıkla Mücadele Kanununun 3.maddesinin onuncu fıkrasında düzenlenmişti. Ancak Kaçakçılıkla Mücadele Kanunundaki tanımında, “*genel düzenleyici idari işlemlerle ithali yasaklanan eşyayı ithal eden kişiye, eşyanın gümrüklenmiş değerinin dört katı idari para cezası verilir.*” hükmü yer aldığı halde, Gümrük Kanununda bu düzenlemeye “gümrük vergilerinin de alınacağı” ibaresi konulmuştur. Doktrinde gümrük vergilerinin alınacağı ibaresinin eklenmesinin kabahat tanımıyla çeliştiği ileri sürülmüştür. Şöyle ki bir yandan eşyanın Türkiye’ye girmesinin yasak olduğunun belirtilip diğer yandan bu şekilde ülkeye sokulan eşyanın vergilendirmesi çelişkilidir. Ayrıca, zaten kabahate konu eşyanın Gümrük Kanununun 235.maddesinin dördüncü fıkrasına göre mülkiyetin kamuya geçirilmesinin söz konusu olduğu, dolayısıyla ithali yasak eşyanın gümrük vergilerinin alınması yerine eğer fiilin çok haksızlık oluşturduğu düşünülüyorsa idari para cezasının daha yüksek belirlenmesi gerektiği ileri sürülmüştür⁶²². Kabahat ile ülkeye getirilmesi suç oluşturmayan fakat düzenleyici işlemlerle yasaklanan eşyanın yurda sokulması yaptırıma bağlanmıştır. Doktrinde bu durumda vergi tahakkuk ettirilmesi haksız bulunsa da bu normlar ile gümrük düzenin korunması amaçlanmaktadır ve gümrük düzeninde genişletilmiş sorumluluk düzenlenmiştir. Bu anlamda Gümrük Kanunun 182.maddesinde Kanuna Aykırı olarak eşyanın gümrük bölgesine girmesi halinde gümrük yükümlülüğünün doğacağı belirtilmiştir. Ayrıca aynı maddenin üçüncü fıkrasında da eşyayı kanuna aykırı olarak gümrük bölgesine sokan kişinin gümrük vergilerinden sorumlu olacağı dile getirilmiştir. Açıklamalar doğrultusunda kanun bütünlük arz etmekte ve pozitif hukuk açısından vergi yükümlülüğünün doğmasında ve vergi tahakkuk ettirilmesinde kabahat açısından kanuna aykırı bir durum söz konusu değildir.

⁶²² Kılıç, s.752.

1. Kabahate Konu Eşya

Gümrük Kanununun 235.maddesinin birinci fıkrasının a ve b bentlerinde belirtilen kabahate konu olan eşya, ithali genel düzenleyici idari işlemlerle yasaklanan eşyadır. İdarenin düzenleyici işlemlerinden⁶²³ yola çıkarak gümrük düzeni için idari düzenlemelerden anlaşılması gereken, yürütmenin hazırladığı, yönetmelik, Cumhurbaşkanlığı (bakanlar kurulu) kararı, tebliğ gibi metinlerdir. Maddede sadece idari işlemlerle yasaklanan eşyadan söz ettiği için kanunla yasaklanan eşya bu madde kapsamında değildir.

Kabahate konu olan eşyanın kişisel kullanıma özgü eşyayı kapsayıp kapsamadığı belirlenmelidir. Doktrinde kabahate konu olan eşyanın kişisel kullanıma veya tüketime özgü eşya olmasından ziyade ticari mahiyette olması gerektiği belirtilmiştir⁶²⁴. Bunun gerekçesi, zaten toplum, ülke ve uluslararası toplum bakımından önem arz eden eşyanın ithalinin kanunla yasaklanacağını, idarenin düzenleyici işlemleriyle yasaklamanın ise daha çok ticari eşya için önem arz ettiğidir.⁶²⁵ Kanun koyucu, idarenin bazı eşyaların ülkeye sokulmasının güvenliğinin, dirliğin, esenliğin bozulmasına engel olması adına yasaklamasına cevaz vermiştir. Gümrük Kanununda bir üst başlıkta belirttiğimiz üzere genişletilmiş sorumluluk esas alınmıştır. Bunlara ek olarak düzenleyici işlemle yasaklanan eşyanın ülkeye beyanname muhteviyatında sokulması mümkün değildir. Ticari amaçla bu eşyaları ülkeye sokan kişi haliyle kaçakçılık suçunu işleyecektir. Doktrinde belirtilen görüşün aksine burada şahsi eşyalar da kabahatin konusunu oluşturacağı kanaatindeyiz.

Kabahate konu olan eşyanın gümrük vergilerine tabi olup olmamasının ölçü olarak alınamayacağı, gümrük vergilerinden muaf olmakla birlikte eşyanın ithalinin idari düzenleyici işlemlerle yasaklanabileceğini belirtmek gerekir.

⁶²³ Sancakdar ve diğerleri, s. 304 vd.

⁶²⁴ Kılıç, s.752.

⁶²⁵ Kılıç, s.752.

2. Kabahatte Fail

Gümrük Kanununun 235.maddesinin birinci fıkrasının a ve b bentlerinde düzenlenen kabahatin faili, idari işlemlerle yasaklanan eşyayı ithal eden herhangi bir kişi olabilir. Bu suçun faili genellikle gümrük işlemlerinin işleyiş usulü düşünüldüğünde ithalatı gerçekleştiren firmaların yönetim yetkilerine haiz kişilerdir. Bununla birlikte gümrük müşavir ve yardımcıları gibi ithalat sırasında doğrudan veya dolaylı temsilci olarak işlemleri takip eden kişilerin de bu kabahati işlemesi mümkündür.

3. Kabahatte Maddi Unsur

Kabahatin maddi unsuru, ithali genel düzenleyici idari işlemlerle yasak olan eşyanın serbest dolaşıma giriş rejimine göre beyan edilmesidir. Gümrük idaresince yapılan muayene, denetleme veya teslimden sonra kontrol sonucunda bu durum idarece tespit edilir ise cezalandırılır. Kabahat icrai hareketle işlenmektedir. Netice ön görülmemiş bir kabahattir dolayısıyla neticesi harekete bitişik veya sırf hareket kabahati olarak değerlendirilebilir.

4. Kabahatte Manevi Unsur

Gümrük Kanununda kabahatin manevi unsuruna ilişkin bir hüküm bulunmamaktadır. Ancak doktrinde bu kabahatin ancak kasten işlenebileceği belirtilmektedir. Buna göre, fail, ithali genel düzenleyici idari işlemlerle yasaklanan eşyayı bilerek veya isteyerek ithal etmelidir⁶²⁶. Hükümde böyle bir şart yoktur dolayısıyla Kabahatler Kanunu genel hükümlerine göre kabahat taksir ile işlenebilir.

⁶²⁶ Failin ithal eşyasının idarenin genel düzenleyici işlemlerine göre yasak olduğunu bilip bilmemesi tartışmalıdır. Bu durumda, hukuki bir bilmeme ve yanılma olduğundan failin kusuruna etkisi olmadığı ileri sürülmüştür. Bkz: Kılıç, s.753.

5. Kabahatin Özel Görünüş Şekilleri

a. Kabahate Teşebbüs

Kabahatler Kanununun 13. maddesi gereği kural olarak kabahate teşebbüs cezalandırılmaz. Ancak, teşebbüsün de cezalandırabileceğine dair ilgili kanunda hüküm bulunan haller saklıdır. Gümrük Kanununun 235.maddesinin birinci fıkrasının a ve b bentlerine ilişkin olarak teşebbüse ilişkin özel bir düzenleme bulunmamaktadır. Dolayısıyla açıkça düzenlenmediğinden bu kabahate teşebbüs cezalandırılmamaktadır. Failin ithali genel düzenleyici idari işlemlerle yasaklanan eşya için gümrük idaresine serbest dolaşıma giriş rejim beyanında bulunmasıyla suç tamamlanacaktır⁶²⁷.

b. Kabahatlerin İçtimaı

Kabahatler Kanunun genel ilkeleri doğrultusunda aynı fiil ile birden fazla kabahate vücut verilmesi halinde idari para cezası ön görülmüş ise en ağır idari para cezası uygulanacaktır. İdari para yaptırımının dışında yaptırımlar ön görülmüş ise her bir yaptırım uygulanacaktır. İncelediğimiz kabahat anlamında idari para cezasının yanında mülkiyetin kamuya geçirilmesi de ön görüldüğü için bu yaptırım da uygulanacaktır. Burada tartışılması gereken husus ise kabahatin hareket unsuru ile alakalıdır. Şöyle ki bir beyanname ile ülkeye birden fazla yasaklı eşya getirilmesi, ya da farklı beyannameler ile yasaklı eşyalar getirilmesi durumunda kabahat sayısının belirlenmesidir. Kabahatin yaptırımı nispi para cezası olarak belirlendiği için cezaların içtimaı konusunda herhangi bir farklılık oluşmamaktadır. Çünkü uygulanacak idari para cezası *“eşyanın gümrük vergilerinin alınmasının yanı sıra, gümrüklenmiş değerinin dört katı”* olarak belirlenmiş olup hareketin sayısına göre değil eşyanın miktarına göre idari para cezası belirlenecektir.

⁶²⁷ Muayene kriterinin kırmızı hat olarak belirlendiği durumda, bundan sonra yapılacak düzeltme talepleri uygulanacak idari yaptırım için bir önem arz etmemekte, zira, bu durumda eşyanın fiziken kontrol edilmesi ve beyana aykırılığın gümrük idaresince tespiti söz konusudur. Bkz: Kılıç, s.754.

Bunlara ek olarak ithali düzenleyici işlemler yasaklanmış eşyanın gümrük sürecinin dışında yani gümrük kapıları dışından ülkeye sokulması halinde kabahat için yaptırım uygulanacak mıdır? Kabahatin düzenlendiği normda açıkça belirtildiği üzere kabahate konu eşya serbest dolaşıma giriş rejimi beyannamesinde beyan edilen eşyadır dolayısıyla gümrük işlemlerine tabi tutulmadan ülkeye sokulan eşya kabahatin konusunu oluşturamayacaktır. Kaldı ki gümrük işlemlerine tabi tutmadan ülkeye eşya sokulması Kaçakçılıkla Mücadele Kanunu ile suç olarak düzenlenmiştir. Dolayısıyla eşyaya dair bir nitelik ön görülmediğinden düzenleyici işlemler ile ithali yasaklanmış eşya ülkeye sokulursa suç oluşacak ve kabahatten dolayı yaptırım uygulanmayacaktır. Fakat Gümrük Kanunun 239.maddesinde ithalat ve ihracat vergilerinden muaf eşyanın bu şekilde yurda sokulması kabahat olarak düzenlenmiştir. Dile getirdiğimiz üzere incelediğimiz kabahatin konusunu ancak serbest dolaşıma giriş beyannamesinde beyan edilen eşya oluşturacağı için bu kabahat ile içtima oluşturmayacaktır.

c. Kabahate İştirak

Kabahatler Kanunda düzenlenen genel ilkeler doğrultusunda kabahat tek kişiyle işlenebileceği gibi birden fazla kişinin katılımıyla da işlenebilir. Kanun'un 14.maddesi hükmü doğrultusunda kabahat birden fazla kişinin iştirakiyle işlenirse bu kişilerin her biri için idari yaptırım uygulanacaktır. Kasti olarak kabahatin işlenmesi iştirak için yeterli olup kabahate iştirak eden kişi diğer kişilerin sorumluluğundan arı olarak idari para cezasından sorumlu olacaktır.

d. Gönüllü Vazgeçme

Fail, serbest dolaşıma giriş gümrük beyannamesini tescil ettirdikten sonra, beyannamede Gümrük Kanununun 63.maddesine göre düzeltme talep edebilir. Bu talep, beyannamenin muayene kriteri (sarı, kırmızı, mavi hat) olarak belirtilmeden yapıldığında bu durum “gönüllü vazgeçme” olarak kabul edilmekte ve Gümrük

Kanununun 235.maddesinin birinci fıkrasının a ve b bentleri uyarınca yaptırım uygulanmamaktadır⁶²⁸.

6. Kabahatin Yaptırımı

Genel düzenleyici idari işlemlerle ithali yasaklanan eşyanın ithal edilmesi halinde, gümrük vergilerinin alınmasının yanı sıra ithal eden kişi hakkında eşyanın gümrüklenmiş değerinin dört katı idari para cezası verilir. Gümrük Kanununun 235.maddesinin dördüncü fıkrası gereği, belirtilen eşyaya el konularak mülkiyetin kamuya geçirilmesi kararı verilir⁶²⁹ ve eşya Gümrük Kanununun 177-180 madde hükümleri uyarınca tasfiyeye tabi tutulur. Görüleceği üzere kabahat için nispi para cezası ön görülmüştür. Fakat Gümrük Kanununun 235.maddesinin birinci fıkrası (b) bendinde yer alan düzenleme gereği, *“eşyanın değersiz, artık veya atık madde olması durumunda, idari para cezası; dökme halinde gelen eşya için ton başına otuz bin Türk Lirası, ambalajlı gelmesi halinde kap başına altı yüz Türk Lirası ”* maktu idari para cezası uygulanacaktır. Buna ek olarak bahsi geçen eşya yurtdışına gönderilecektir.

Ç. İthali Lisansa, Şarta, İzne, Kısıntıya Veya Belli Kuruluşların Vereceği Uygunluk Veya Yeterlilik Belgesine Tabi Olan Eşyayı Tabi Değilmiş Veya Belge Alınmış Gibi Beyan Etme

Daha önce Kaçakçılıkla Mücadele Kanununun 3.maddesinin on birinci fıkrasında düzenlenmiş olan bu kabahat 6455 sayılı Kanun ile Gümrük Kanununa aktarılmıştır. Gümrük Kanunun 235.maddesinin birinci fıkrasının c bendi uyarınca, *“1. Serbest dolaşıma giriş rejimine tabi tutulan eşyaya ilişkin olarak, yapılan beyan ile muayene ve denetleme veya teslimden sonra kontrol sonucunda c) eşyanın ithali, lisansa, şarta, izne, kısıntıya veya belli kuruluşların vereceği uygunluk veya yeterlilik belgesine tabi olduğu halde uygunluk ve yeterlilik belgesine tabi değilmiş veya belge*

⁶²⁸ Kılıç, s.754.

⁶²⁹ 6770 sayılı Kanun ile kara, deniz, hava ulaşım araçları için *“verilen el koyma kararları, bu araçların siciline şerh verilmek suretiyle icra olunarak el koyma ve mülkiyetin kamuya geçirilmesi işlemlerine devam edilir.”* Hükmü eklenmiştir.

alınmış gibi beyan edildiğinin tespit edilmesi halinde, eşyanın gümrük vergilerinin yanı sıra, eşyanın gümrüklenmiş değerinin iki katı idari para cezası verilir.”

Ticaret Bakanlığı Gümrükler Genel Müdürlüğü Gümrük Kanununun 235.maddesinin birinci fıkrasının c bendi uyarınca yerine getirilen işlemlerde bir yeknesaklığın olmadığını belirterek 2016/09 sayılı, 20.06.2016 tarihli genelge yayınlamıştır⁶³⁰. Genelgeye göre bahsi geçen belgeler için kontrollerin yapılmamış olması ve yapılmış gibi davranılması halinde idari yaptırım uygulanması için farklı usuller ön görülmüştür. Ayrıca belgeler için ön görülen kontrolün yapılmamış olduğunun tespitinin gümrük işlemlerinin bitmesinden önce ve beyannamenin kapatılmasından sonra tespit edilmesi halinde yine farklı usuller ön görülmüştür. Genelgeye Gümrük Kanunun 235.maddesinin birinci fıkrasında düzenlenen kabahatten dolayı idari yaptırım uygulanması usulü tablo içinde kısaca anlatılmıştır.⁶³¹

⁶³⁰ 20.06.2016 tarih ve 2016/09 sayılı genelge için bkz: http://ggm.ticaret.gov.tr/data/568fbff31a79f5340cab9a2/Gümrük%20Kanunu%20235-1_c%20maddesine%20ilişkin%20uygulama_Ustyazi.pdf (E.T: 20.05.2019)

⁶³¹

Gümrükler Genel Müdürlüğü 2016/09 sayılı Gümrük Kanunu 235-1/c maddesine ilişkin uygulama genelgesi	
İthale konu eşyanın diğer kurumlarca yapılan kontroller kapsamında olduğu ve bu kontrolüne dair belgenin olmaması ya da referans numarasının eksik olması durumunda.	Denetimler; kontroller esnasında, yükümlü tarafından gerçeğe aykırı bilgi ve belge ibraz edilmesi veya eşyanın denetlendiğine dair belge veya referans numarası alınmadığı halde alınmış gibi gösterilmesi durumunda
Beyanın kontrolü için yapılan muayene ve denetim esnasında ithale konu eşyanın diğer kurumlarca yapılan kontroller kapsamında olduğu ve bu kontrolün yapılmamış olmasına ilişkin tespitini eşyanın gümrük işlemleri tamamlamadan ve tesliminden önce yapılması halinde Yükümlü denetimin yapılacağı kuruma yönlendirilir ve süre verilir. Verilen süre içerisinde kontrolün olumlu olduğuna dair belge ibraz edilemezse, İdari yaptırım uygulanması aşamasına geçilir.	Bilgilendirme ve yönlendirme işlemi yapılmaksızın idari yaptırım uygulanması aşamasına geçilir.
İthale konu eşya ile ilgili olarak, denetime ilişkin belgenin veya referans numarasının beyannamede yer almadığının beyannamenin kapatılmasından veya eşyanın tesliminden sonra yapılan denetimler ve/veya kontroller neticesinde anlaşılması halinde İlgili kurum bilgilendirilir ve denetime ve/veya kontrole ilişkin olumlu ya da olumsuz sonucun 3 ay (en çok 6 aya kadar) içerisinde bildirilmesi gerektiği, aksi takdirde verilen sürenin bitimini müteakip eşyaya ilişkin denetimin ve/veya	

1. Kabahate Konu Eşya

Gümrük Kanunun 235.maddesinin birinci fıkrasının c bendi uyarınca kabahate konu olan eşya, ithali lisansa, şarta, izne, kısıntıya, belli kuruluşların vereceği uygunluk veya yeterlilik belgesine tabi olan eşyadır. Bu eşyaların ticari mahiyet ve miktarda olması gerekmektedir.⁶³² İthal eşyasının düzenleyici işlemlerle yukarıda sayılan prosedürlere tabi olması yeterli olup, özelliği gereği gerekli başvurular yapılsaydı bu prosedürlere uygun sonuç alınacak türden olup olmaması önemli değildir. Ayrıca eşyanın gümrük vergisine tabi olup olmaması da ölçü olarak alınmamakta, gümrük vergilerinden muaf olmakla beraber eşyanın ithali yukarıda sayılan prosedürlere tabi tutulmuş olabilir.

2. Kabahatte Fail

Gümrük Kanunun 235.maddesinin birinci fıkrasının c bendi uyarınca ithali; lisansa, şarta, izne, kısıntıya veya belli kuruluşların vereceği uygunluk veya yeterlilik belgesine tabi olan eşyayı ithal eden herhangi biri bu kabahatin faili olabilir. Fail genellikle ithalatı gerçekleştiren firmaların yönetim yetkilerine haiz kişiler olmakla beraber ithalat sırasında doğrudan veya dolaylı temsilci olarak işlemleri takip eden kişiler de(örneğin gümrük müşavir ve yardımcıları) bu kabahati işleyebilmektedir.

3. Kabahatin Maddi Unsuru

Gümrük Kanununun 235.maddesinin birinci fıkrasının c bendinde düzenlenen kabahatin icra hareketi şöyle gerçekleştirilmektedir:

kontrolün olumsuz sonuçlandığı kabul edilir idari yaptırım uygulanması aşamasına geçilir. Denetimin ve/veya kontrolün olumsuz sonuçlandığının bildirilmesi ya da verilen sürenin sona ermesine rağmen ilgili Kurumdan herhangi bir geri dönüş sağlanmaması halinde idari yaptırım uygulanması aşamasına geçilir.	

⁶³² Ercan s. 125.

Mevzuat hükümlerince eşyanın ithali lisans ile ya da belirli şartların yerine getirilmesine, izin alınmasına, kısıntıya tabi kılınabilir. Yine eşyanın ithal edilmesi belirli kuruluşlar tarafından verilecek uygunluk yahut yeterlilik belgesi ile mümkün olabilir. İşte mevzuat hükümlerince ithali bahsi geçen şartlara haiz olması gereken eşya uygunluk veya yeterlilik belgesine şartına bağlı tutulmamış gibi ya da belge alınmış gibi beyan edilmesi ile kabahat oluşacaktır.

Söz konusu kabahat iki seçimlik hareketten oluşmaktadır. Öncelikle “*uygunluk ve yeterlilik belgesine tabi değilmiş gibi beyan etme*” fiili açıklanmalıdır. Bakanlar Kurulunun Dış Ticarete Standardizasyon Rejimi Kararına göre çıkarılan yönetmelik, tebliğ ve talimatlarda ve bunlara ekli listede insan, hayvan, bitki varlığı ve sağlığı ile çevrenin kirletilmesi bakımından zararlı ve tehlikeli olup olmadığına dair kontrole tabi eşyalar gösterilmektedir⁶³³. Failin, ilgili kontrole tabi olması gereken ithal eşyayı gerçeğe aykırı belge ve beyanname ile farklı cins, nevi ve Gümrük Tarife İstatistik Pozisyonunda göstermek suretiyle ithal etmesi de mümkün olduğundan burada dikkat edilmesi gereken, eşyanın tamamen standardizasyon kontrolünün dışında gösterilmiş olmasıdır⁶³⁴.

Kabahatin diğer seçimlik hareketi, uygunluk veya yeterlilik belgesi alınmış gibi göstermedir. Söz konusu belge, duruma göre lisansa, şarta, izne, kısıntıya veya uygunluk ve yeterliliğe ilişkin olabilir. Fail bunu değişik şekillerde gerçekleştirebilir:

-Tehlikeli ve zararlı eşya için yetkili kuruluşun uygunluk belgesi vermiş gibi gösterilmesi

-Başka bir eşya için düzenlenen uygunluk belgesinde tahrifat yapılarak ithal edilen eşya için kullanılması

-Gerçekte ithal edilen zararlı ve tehlikeli eşya yerine uygun bir eşya numunesi gösterilerek uygunluk belgesi alınması

-İthal edilen eşyanın bir kısmının tehlikeli ve zararlı olmamakla birlikte zararlı ve tehlikeli eşyanın bununla birlikte ithal edilmesi halinde.

⁶³³ Kılıç, s.764.

⁶³⁴ Kılıç, s.764.

4. Kabahatin Manevi Unsuru

Gümrük Kanununun 235.maddesinin birinci fıkrasının c bendinde düzenlenen kabahat Kabahatler Kanununun 9.maddesi gereği hem kasten hem de taksirle işlenebilir. Her ne kadar failin kasten işlemesi kabahatin yapısına daha uygun olsa da, fail dikkat ve özen yükümlülüğüne aykırı davranarak da bu fiili gerçekleştirebilir. Kabahatin kasten veya taksirle gerçekleştirilmesi arasında fark bulunmamaktadır. Bu durumun, Gümrük Kanununun 244.maddesine göre uzlaşma talep edildiğinde ilgili Uzlaşma Komisyonu tarafından değerlendirilebileceği belirtilmektedir.

5. Kabahatin Özel Görünüş Şekilleri

a. Kabahate Teşebbüs

Gümrük Kanununun 235.maddesinin birinci fıkrasının c bendi için teşebbüsün cezalandırılacağına ilişkin bir hüküm yer almadığından Kabahatler Kanunu 13.maddesi uyarınca kabahate teşebbüs cezalandırılmamaktadır. Maddede belirtilen kabahat fiili serbest dolaşıma giriş rejimine göre gümrük idaresine beyanname tescil ettirildiği anda tamamlanmıştır.

b. Kabahatlerin İçtimai

Fail, ithali belli koşullara tabi eşyayı uygunluk ve yeterlilik belgesine tabi değilmiş veya belge alınmış gibi beyan ettiğinde aynı zamanda Gümrük Kanununun 234.maddesinde düzenlenen kısmen veya tamamen gümrük vergilerini ödememiş veya eksik ödemiş olabilir. Bu durumda, bir fiil ile birden fazla maddede düzenlenen kabahat ihlal edilmiştir. O halde, cezası en ağır olan kabahatten, söz konusu olayda Gümrük Kanununun 235.maddesinin birinci fıkrasının c bendi uyarınca, yaptırım uygulanması gerekmektedir.

Fail yukarıda sayılan fiiller sırasında sahte belge kullanmış ve gümrük vergilerini kısmen veya tamamen ödememiş ise Kaçakçılık Kanununun 3.maddesinin ikinci fıkrasında düzenlenen suçu da işlemiştir. Bu durumda, Kabahatler Kanununun

15.maddesi gereği sadece suçtan dolayı yaptırım uygulanabileceği ileri sürülmüştür⁶³⁵. Fakat Kanunda yapılan değişiklik ile kaçakçılık suçunun sahte belge ile düzenlemesi hükmünün yerine aldatıcı işlem ve davranışlarla hükmü getirilmiştir. Dolayısıyla sahte belge kullanılması belgede sahtecilik suçu ile mevzubahis kaçakçılık suçu işlenirse iki fiil oluşacak ve ayrı ayrı cezalandırılacaktır.

c. Kabahate İştirak

Kabahatler Kanunu hükümleri doğrultusunda kabahate iştirak edilmesi değerlendirilecektir. Buna göre Kanun'un 14.maddesi gereği kabahat birden fazla kişinin iştirakiyle işlenirse bu kişilerin her biri için idari yaptırım uygulanacaktır. Mezkûr Kanun'da yer alan hükme göre kabahatin kasten işlenmesi gerekmekte iştirak eden kişi diğer kişilerin sorumluluğuna bakılmaksızın idari para cezasından sorumlu olacaktır.

d. Gönüllü Vazgeçme

Gümrük kabahatleri için Gümrük Kanunun 63.maddesinde düzenlenen beyannamenin düzeltilmesi imkânı gönüllü vazgeçme olarak değerlendirildiği dile getirilmişti. Kanunun 63.maddesinde belirtilen şartlar dâhilinde beyannamede değişiklik yapılarak kabahatin oluşmasını kendi rızası dahilinde engeller ise gümrük idaresi tarafından idari yaptırım uygulanmayacaktır.

6. Kabahatin Yaptırımı

Gümrük Kanununun 235.maddesinin birinci fıkrasının c bendinde düzenlenen kabahatle ilgili olarak, eşyanın gümrük vergilerinin yanı sıra, eşyanın gümrüklenmiş değerinin iki katı idari para cezası verilir. Görüleceği üzere kabahatin yaptırımı olarak nispi idari para cezası ön görülmüştür. Fakat Gümrük Kanununun 235.maddesinin birinci fıkrası (d) bendinde maktu idari para cezası ön görülmüştür. İlgili düzenleme gereği, *“eşyanın değersiz, artık veya atık madde olması durumunda, idari para cezası; dökme halinde gelen eşya için ton başına sekiz bin Türk Lirası, ambalajlı gelmesi*

⁶³⁵ Kılıç, s.769.

halinde kap başına iki yüz Türk Lirası” maktu idari para cezası uygulanır. Ayrıca ilgili eşya yurtdışına gönderilecektir.

Gümrük Kanununun 235.maddesinin dördüncü fıkrası gereği, belirtilen eşyaya el konularak mülkiyetin kamuya geçirilmesi kararı verilir ve eşya Gümrük Kanununun 177-180 madde hükümleri uyarınca tasfiyeye tabi tutulur.

D. Gümrük Antrepolarından ya da Gümrük İdaresi Tarafından Eşya Depolanmasına İzin Verilen Yerlerde Bulunan Eşyanın, Gümrük İşlemlerine Başlanmadan yahut Bu İşlemler Bitirilip Gümrük İdaresinin İzni Alınmadan Bir Kısımının ya da Tamamen Çıkarılması. Belirtilen Yerlerde Bulundurulmuş Eşyanın Değiştirilmesi. Yapılan Sayımlarda Kayıtlara Göre Belirtilen Yerlerde Bulunan Eşyanın Noksan Çıkması

Gümrük Kanunun 236.maddesinin birinci fıkrasına göre⁶³⁶, “*teminat alınmış olsa bile, gümrük işlemlerine başlanmadan veya bu işlemler bitirilip gümrük idaresinin izni alınmadan gümrük antrepoları veya gümrük idaresince eşya konulmasına izin verilen yerlerden kısmen veya tamamen eşya çıkarılması veya buralardaki eşyanın değiştirilmesi ya da yapılan sayımlarda kayıtlara göre eşyanın bir kısmının noksan olduğunun anlaşılması hallerinde, bu eşyanın gümrük vergilerinin yanı sıra gümrüklenmiş değerinin iki katı idari para cezası verilir.*”

Eşya konulması ile beklenen yarar ekonominin gelişmesini sağlamak, üretimi arttırmak ve ithalat ile ihracat işlerini kolaylaştırmak olmakla birlikte sistemin kötüye kullanılmasını (devletin gerek vergi kaybını gerekse dış ticaret politikalarının gelişmesini) engelleyerek zarar uğratılmasının önüne geçmektir⁶³⁷. İşte bu nedenlerle gümrük idaresinin izni olmadan gümrük antrepoları veya gümrük idaresince eşya

⁶³⁶ 6455 sayılı Kanunun 13.maddesinde 28.03.2013 tarihinde yapılan değişiklikle ilgili madde bu halini almıştır. Değişiklikten önce, bu fiiller gerek Gümrük Kanununun 235. ve 236.maddelerinde gerekse de Kaçakçılıkla Mücadele Kanununun 3.maddesinin sekizinci fıkrasında düzenlenmiştir. Aynı fiillerin iki ayrı kanunda kabahat olarak düzenlendiği kanunun eski halinde uygulamada karışıklıklar yarattığı ve yeni düzenleme ile benzer fiillerin tek bir maddede düzenlenmesinin yerinde olduğu belirtilmiştir. Bkz: Kılıç, s.770.

⁶³⁷ Kılıç, s.771.

konulasına izin verilen yerlerden eşya çıkarılması, eşyanın değiştirilmesi veya eşyanın noksan çıkması halleri kabahat olarak düzenlenmiştir.

Gümrük Kanununun 46. ve 50. Maddeleri arasında ve Gümrük Yönetmeliğinin 73 ile 98.maddeleri arasında geçici depolama yerlerine ilişkin düzenlemeler yer almaktadır. Gümrük Kanunu 46.maddesi gereği, gümrük idaresine eşya sunulması ile gümrük idaresi tarafından onaylanmış işlem ya da kullanım kararlaştırıluncaya kadar verilecek süre, eşyanın getirilmesinde tercih edilen taşıma sistemine göre değişmektedir. Buna göre denizyolu tercih edilirse özet beyan verilmesini müteakip kırkbeş gün, deniz yolu dışında bir yöntem tercih edilirse özet beyanın verilmesini müteakip yirmi gündür. Gümrük Kanununun 46.maddesinin üçüncü fıkrası gereği, Şartlar gerektirdiği takdirde, Müsteşarlık belirtilen sürelerden daha kısa bir süre saptayabilir veya bu sürelerin uzatılmasına izin verebilir; ancak, gerçek ihtiyaçları aşan süre uzatımı yapılamaz. Eşyanın geçici depolanmasını düzenleyen Gümrük Kanunu 47.madde gereği, eşya, gümrüğe sunulmasından sonra gümrükçe onaylanmış bir işlem veya kullanıma tabi tutuluncaya kadar geçici depolanan eşya statüsünde bulunur ve bu şekilde adlandırılır. Geçici depolanan eşya, sadece gümrük idarelerinin uygun gördüğü yerlerde ve bu idarelerin belirlediği koşullarda depolanabilir. Gümrük idareleri, geçici depolanan eşya için 183 üncü veya 184 üncü madde hükümlerine göre tahakkuk edebilecek gümrük vergilerinin ödenmesini sağlamak üzere eşya sahibinden teminat isteyebilir. Yolcu beraberinde getirilip gümrüğe sunulmasından sonra gümrükçe onaylanmış bir işlem veya kullanıma tabi tutuluncaya kadar yolcu eşyasına mahsus gümrük ambarlarına konulan eşyanın buralarda kalabileceği süre üç aydır (Gümrük Kanunu 48.madde). 41 inci madde hükümleri saklı kalmak üzere, geçici depolanan eşya, görünüş ve teknik özelliklerinin değiştirilmemesi koşuluyla, aynı durumda muhafazalarını sağlamak üzere yönetmelikle belirlenen elleçlemeye tabi tutulabilir (Gümrük Kanunu 49.madde). Kanunda belirtilen süreler içinde *“kendilerine gümrükçe onaylanmış bir işlem veya kullanım tayini için gerekli işlemlere başlanmamış eşya, herhangi bir adli veya idari takibata konu olmaması halinde, 177 ila 180 inci madde hükümlerine göre tasfiye edilir.”*⁶³⁸ Bu maddenin ikinci fıkrası gereği, gümrük

⁶³⁸ **Gümrük Kanunu Madde 50.**

idareleri, söz konusu eşyayı durumu belirleninceye kadar, eşya sahibinin risk ve hesabına gümrüğün gözetimindeki özel bir yere sevk edebilir.

Gümrük Yönetmeliğinin 97.maddesinde geçici depolama yeri bulunmayan yerler düzenlenmiştir.

1. Kabahate Konu Eşya

Gümrük Kanunun 236.maddesinin birinci fıkrasında düzenlenen kabahate konu olan eşya, geçici depolama yerlerine, antrepolara veya gümrük idaresince uygun görülen yerlere konulan ithali veya ihracı yasak olmayan eşyadır. Kabahate konu olan ithal veya ihraç eşyasının yürürlükteki mevzuata göre ithalat veya ihracat vergilerine de tabi olması gerekmektedir⁶³⁹.

2. Kabahatte Fail

Gümrük Kanunun 236.maddesinin birinci fıkrasında düzenlenen kabahatin faili geçici depolama yerlerine, antrepolara ve gümrük idaresince izin verilen yerlere konulan eşyayı gümrük idaresinin izni alınmadan buralardan kısmen veya tamamen çıkaran, değiştiren herhangi bir kişi olabilir. Genellikle fail, bu yerlerin sorumluluğunu üzerinde taşıyan ve eşyayı teslim alan kişidir⁶⁴⁰.

3. Kabahatin Maddi Unsuru

Gümrük Kanunun 236.maddesinin birinci fıkrasında düzenlenen kabahatin maddi unsuru, gümrük idaresinin izni alınmadan gümrük antrepoları veya gümrük idaresince eşya konulmasına izin verilen yerlerden kısmen veya tamamen eşya çıkarılması veya buralardaki eşyanın değiştirilmesi ya da yapılan sayımlarda kayıtlara göre eşyanın bir kısmının noksan olmasıdır. Kabahat üç farklı seçimlik hareket olarak düzenlenmiştir. Seçimlik hareketler, eşyanın çıkarılması, değiştirilmesi veya bir

⁶³⁹ Vergilerden muaf eşyanın gümrüğün izni dışında çıkarılması, değiştirilmesi veya noksan gelmesi halinde konunun Gümrük Kanununun 239.maddesi uyarınca değerlendirilmesi gerektiği hakkında bkz: Kılıç, s.773.

⁶⁴⁰ Bu Konuda bkz: Gümrük Antrepo Rejimi, yukarıda, s. 42. Antrepo İşletenlerin Sorumluluğu, s.288.

kısımının noksan çıkmasıdır. Dolayısıyla hareketlerden birinin yapılmış olması maddi unsurun gerçekleşmesi için yeterlidir.

Söz konusu eşyaların tamamen ya da kısmen değiştirilmesi örnek olarak, antrepoda bulunan gerçek kürklerinin sahteleriyle değiştirilmesi verilebilir⁶⁴¹.

Eşyanın noksan çıkması halinde⁶⁴², bu eksiklik makul ve mantıklı gerekçelerle belgelendirilemiyorsa söz konusu kabahat gerçekleşmiştir.

4. Kabahatin Manevi Unsuru

Gümrük Kanununun 236.maddesinin birinci fıkrasında düzenlenen kabahat Kabahatler Kanununun 9.maddesi gereği hem kasten hem de taksirle işlenebilir. Her ne kadar failin kasten işlemesi kabahatin yapısına daha uygun olsa da, fail dikkat ve özen yükümlülüğüne aykırı davranarak da bu fiili gerçekleştirebilir.

Doktrinde eşya çıkarılır veya değiştirilirken gerek geçici depolama yerinin gerekse antrepo rejimine aykırı olarak eşyanın gümrük işlemleri tamamlanmadan yurda sokulma iradesinin aranmasının şart olmadığı belirtilmiştir. Ancak bu durumda, gümrük idaresinin izninin alınmamış olmasının bir zarurettten kaynaklanıp kaynaklanmadığı araştırılmalıdır⁶⁴³.

Antrepo veya geçici depolama yerlerindeki işlemler sırasında, eşyanın niteliğine bağlı olarak meydana gelen noksanlıklar kabahat işleme kastının olmadığını gösterse de taksirle işlenip işlenmeyeceği araştırılmalıdır.

Gümrük Kanununun 106.maddesinin ikinci fıkrası gereği antrepo işleticileri ya da kullanıcıların kusuru olmaksızın gerçekleşen eksilmeler için gümrük vergileri aranmamaktadır. Doktrinde antrepo veya gümrükçe eşya konulmasına izin verilen yerlerdeki eşyanın taksirle çıkarılması halinde uygulanacak yaptırımın kasten çıkarılması haliyle aynı olması eleştirilmektedir. Bu cezanın meydana gelen

⁶⁴¹ Kılıç, s.774.

⁶⁴² Eşyanın noksan çıkması Gümrük Kanunu ve Yönetmeliği uyarınca antrepo veya eşya konulan mahiyetteki yerlerde yapılan sayımlar sonucu anlaşılabileceği gibi yetkililerin denetim ve kontrol sonucu değişik zamanlarda sayım yapmasıyla da anlaşılabilir. Bu durumda deftere doğru kayıt yapıp yapılmadığı tespit edilir ve maddi hesap hatasından kaynaklanan yanlış kayıtlara bakılarak noksanlık ve fazlalık olduğu ileri sürülemez. Bkz: Kılıç, s.774.

⁶⁴³ Deprem, yangın, sel gibi zorunlu hallerde gümrük idaresine haber verilmesi beklenemeyeceği gibi ani müdahale ile eşyanın koruma altına alınması söz konusu olacağından bu gibi durumlarda zorunluluk halinin uygulanacağı hakkında bkz: Kılıç, s.775.

haksızlıkla ona verilen ceza arasında büyük bir orantısızlık oluşturduğu ifade edilmektedir⁶⁴⁴.

5. Kabahatin Özel Görünüş Şekilleri

a. Kabahate Teşebbüs

Gümrük Kanununun 236.maddesinin birinci fıkrasında teşebbüsün cezalandırılacağına ilişkin bir hüküm yer almadığından Kabahatler Kanunu 13.maddesi uyarınca bu kabahate teşebbüs cezalandırılmamaktadır. Kabahat, geçici depolama, antrepo ve gümrükçe eşya konulmasına izin verilen yerlerden gümrük işlemleri tamamlanmadan veya gümrüğün izni olmadan eşyanın çıkarılmış, değiştirilmiş olması veya sayımlarda kayıtlara göre noksan çıkması halinde tamamlanmış olacaktır.

b. Kabahatlerin İctimai

Doktrinde, antrepo veya geçici depolama yerlerinden çıkarılan, buralarda değiştirilen ya da yapılan sayımda kayıtlara göre noksan eşyalar ithalleri sırasında lisansa, şarta, izne, kısıntıya veya belli kuruluşların vereceği uygunluk veya yeterlilik belgesine tabi olması durumunda Gümrük Kanununun 235.maddesinin birinci fıkrasının c bendinin uygulanamayacağı ileri sürülmüştür. Bu görüşe göre, Gümrük Kanununun 235.maddesinin uygulanabilmesi için eşyanın ithali özel bir takım şartlara bağlanmıştır. Ancak antrepodan eşya çıkarma, değiştirme veya eşyanın noksan çıkması hallerinde böyle bir durum söz konusu olmamaktadır⁶⁴⁵.

Antrepo veya geçici depolama yerlerinden çıkarılan, değiştirilen ya da noksan çıkan eşyanın ithali genel düzenleyici idari işlemle yasaklanması halinde fail tek bir fiille iki ayrı kanun hükmünü ihlal ettiğinden fikri içtima hükmü gereği en ağır kabahatten ceza verilmesi gerekecektir.

⁶⁴⁴ Kılıç, s.776. Kabahatin kasten veya taksirle gerçekleştirilmesi ayrımı ancak Gümrük Kanununun 244.maddesi uyarınca uzlaşma talep edildiğinde mümkün olmaktadır.

⁶⁴⁵ Kılıç, s.779.

Yukarıda⁶⁴⁶ anlatıldığı üzere antrepo rejimine tabi tutulan eşya ithalat vergileri ve ticaret politikası önlemleri uygulanmamış halde antrepoda muhafaza edilmektedir. Dolayısıyla mevzubahis eşya, serbest dolaşımda bulunmayan eşya gümrük statüsündedir. Bu bakımdan kabahat fiili Kaçakçılıkla Mücadele Kanunun 3.maddesinde düzenlenen kaçakçılık suçlarından eşyayı aldatıcı işlemler ile gümrük vergisi ödemeksizin veya kısmen ödeyerek ülkeye sokma suçu işlenebilir. Bu durumda içtima hükümleri gereği yalnızca suçtan dolayı yaptırım uygulanacaktır.

c. Kabahate İştirak

Kabahatin düzenlendiği Gümrük Kanunun 236.maddesinin birinci fıkrası Kabahatler Kanunun 14.maddesi hükümleri doğrultusunda değerlendirilmelidir. Buna göre kabahat birden fazla kişinin iştirakiyle işlenirse bu kişilerin her biri için idari yaptırım uygulanacaktır. Mezkûr Kanun'da yer alan hükme göre kabahatin kasten işlenmesi gerekmekte iştirak eden kişi diğer kişilerin sorumluluğuna bakılmaksızın idari para cezasından sorumlu olacaktır.

d. Gönüllü Vazgeçme

Gümrük Kanunun 63.maddesinde yer alan beyanname düzeltme imkânı gümrük kabahatleri anlamında doktrinde gönüllü vazgeçme olarak değerlendirilmektedir. İncelediğimiz kabahat gümrük beyannamesinden kaynaklı bir usulsüzlük olmadığı için bu hükmün uygulanması mümkün değildir. Kabahatler Kanunun 13.maddesi gereği kabahat için gönüllü vazgeçmenin değerlendirilmesi Türk Ceza Kanunun 36.maddesine göre yapılmalıdır. İncelediğimiz kabahatin gerçekleşmesi bir neticeye bağlı değildir. Belirtilen alanlardan usule aykırı olarak eşya çıkarılması ile kabahat tamamlanmış olacaktır. İncelediğimiz kabahat açısından teşebbüs cezalandırılmadığı için gönüllü vazgeçme ehemmiyet taşımamaktadır.

⁶⁴⁶ Gümrük Antrepo Rejimi s. 42.

6. Kabahatin Yaptırımı

Gümrük Kanunun 236.maddesinin birinci fıkrasında düzenlenen kabahatin gerçekleştirilmesi halinde maddede belirtilen eşyanın gümrük vergilerinin yanı sıra gümrüklenmiş değerinin iki katı para cezası verilir.

E. Gümrüksüz Satış Mağazalarından Hak Sahibi Olmayanlara Satış Yapılması veya Hak Sahiplerine Limit Üstü Satış Yapılması

Gümrük Kanununun 236.maddesinin dördüncü fıkrası uyarınca, “*Gümrüksüz satış mağazalarından hak sahibi olmayanlara satış yapılması halinde satışı konu eşyaya, hak sahibi olmakla birlikte limit üstü satış yapılması halinde de limit üstü eşyaya ait ithalat vergilerinin yanı sıra bu vergilerin üç katı para cezası verilir*”⁶⁴⁷.

Gümrüksüz Satış Mağazaları Yönetmeliğinde ve Gümrük Yönetmeliğinin 552.maddesinde gümrüksüz satış mağazaları ile depolarının kuruluşuna, işleyişine dair usuller düzenlenmiştir. Mezkûr Yönetmeliğin 36.maddesinde eşyanın fazla ve noksan çıkması hali düzenlenmiştir⁶⁴⁸. Bu hüküm uyarınca gümrüksüz satış mağazaları ve depolarında yapılan sayımlarda eksiklik ve fazlalıklarla ilgili olarak Gümrük Kanununun 236.maddesine atıf yapılmıştır.

⁶⁴⁷ Gümrük Kanununun 236.maddesinin dördüncü fıkrası, 28/3/2013 tarihli 6455 sayılı Kanunun 13 maddesinde yapılan değişiklik sonrası bu halini almıştır.

⁶⁴⁸ Buna göre, (1) Mağaza ve depolarda yapılan sayımlarda, firma tarafından verilen mağaza ve depo mevcutlarına ilişkin listeler ile eşyanın giriş ve çıkış belgeleri göz önünde bulundurulur. Eşyanın kısa sürede sayılamayacak olması hâlinde örnekleme yöntemiyle sayım yapılabilir. (2) Sayım sonunda noksan çıkan eşyanın vergileri tahsil edilir. Bu noksanlığın, Gümrük Kanununun 106 ncı maddesinde sayılan geçerli nedenlerden ileri geldiği ispatlanamadığı takdirde noksan çıkan eşya için Gümrük Kanununun 236 ncı maddesine göre işlem yapılır. (3) Sayım sonunda fazla çıkan eşya kayıtlara alınır. Bu fazlalığın geçerli nedenlerden ileri geldiği ispatlanamadığı takdirde, fazla çıkan eşya Gümrük Kanunu hükümleri çerçevesinde tasfiye edilir. Ayrıca, fazla çıkan kısım için Gümrük Kanununun 236 ncı maddesine göre işlem yapılır. (4) Yapılan inceleme ve denetlemeler sonucunda, hak sahibi olmayanlara yapıldığı anlaşılan eşya ile hak sahibi olanlara limit üstünde satılan eşya noksan çıkan eşya addedilerek Gümrük Kanununun 236 ncı maddesi uygulanır. Eksikliğin boyutuna bağlı olarak yapılabilecek adli takibat hükümleri saklıdır.

1. Kabahate Konu Eşya

Gümrük Kanununun 236.maddesinin dördüncü fıkrasında düzenlenen kabahate konu olan eşya yürürlükteki mevzuata göre bu mağazalarda satılmasına izin verilen ithalatı yasak olmayan eşyadır⁶⁴⁹.

2. Kabahatin Faili

Gümrük Kanununun 236.maddesinin dördüncü fıkrasında düzenlenen kabahatin faili herhangi bir kimse olabilir. Gümrüksüz satış mağazalarında hak sahibi olmayanlarla yapılan satışlarla hak sahibi olanlara limit üstü satışlardan genellikle mağaza idarecileri ve personeli sorumlu olmaktadır⁶⁵⁰.

3. Kabahatin Maddi Unsuru

Gümrük Kanununun 236.maddesinin dördüncü fıkrasında düzenlenen kabahatin maddi unsuru gümrüksüz satış mağazalarından hak sahibi olmayanlara satış yapılması veya hak sahibi olanlara limit üstü satış yapılmasıdır.

Hak sahiplerinin kimler olduğu Gümrüksüz Satış Yönetmeliğinin 1.maddesinde düzenlenmiştir. Buna göre, Türkiye'ye gelen veya Türkiye'den giden yolcular ile transit yolcular⁶⁵¹, diplomatik muafiyetten yararlananlar, yabancı basın yayın organlarının yabancı uyruklu mensupları, İstanbul Boğazı ve Çanakkale Boğazı'ndan transit geçen gemilerdeki kişiler, yat limanlarına gelip giden veya

⁶⁴⁹ Ömer Özkan ve Tayfun Ercan, **Gümrük Para Cezaları**, Adalet Yayınevi, Ankara, 2016, s.33.

Gümrük ve Ticaret Bakanlığı Gümrükler Genel Müdürlüğü tarafından 07.10.2009 tarih ve 23955 sayılı Resmi Gazetede yayınlanan 2009/15481 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı Eki Gümrük Kanununun Uygulanmasına Dair Kararın 134 üncü maddesinin birinci, ikinci ve üçüncü fıkrası hükmü çerçevesinde 2011/39 sayılı Gümrükler Genel Müdürlüğü Genelgesinde yolcuların kişisel ve hediye eşyaları ve limitleri hakkında düzenleme yapılmıştır. Bkz: s. 168.

⁶⁵⁰ <http://ggm.ticaret.gov.tr/data/521de102487c8e1908cf985b/2011-39.pdf> (E.T: 20.05.2019)

⁶⁵¹ Gümrüksüz Satış Mağazaları Yönetmeliği 3.maddesinde yolcu, herhangi bir amaçla (ticaret, memuriyet, tahsil, ziyaret, tedavi, turizm ve benzeri) kısa veya uzun bir süre kalmak üzere, yabancı bir ülkeden kara yolu, demir yolu, deniz yolu veya hava yolundan biriyle Türkiye gümrük bölgesine gelen yabancı bir ülkede oturan Türkler ile yabancılar ve herhangi bir amaç ile gittikleri yabancı ülkeden kesin veya geçici olarak dönen Türkiye'de oturan Türkler veya yabancılar ile Türkiye'den aynı amaçlarla ve aynı yollarla yabancı bir ülkeye giden benzeri Türkleri veya yabancıları ifade etmektedir.

kışlayan yat ve tekne sahiplerine ile Gümrük Müsteşarlığınca belirlenecek diğer kişiler hak sahibidir.

4. Kabahatin Manevi Unsuru

Gümrük Kanununun 236.maddesinin dördüncü fıkrasında düzenlenen kabahat Kabahatler Kanununun 9.maddesi gereği hem kasten hem de taksirle işlenebilir. Bilerek ve isteyerek hak sahibi olmayanlara satış yapılması halinde veya hak sahibi olanlara bilerek ve isteyerek limit üstü satış yapılması halinde kast vardır. Ancak dikkat ve özen yükümlülüğüne aykırı davranılarak da bu kabahat gerçekleştirilebilir. Gümrük idaresi usulsüz satışların süreklilik arz edip etmediğini tespit ederek kastı belirleyebilir.

5. Kabahatin Özel Görünüş Şekilleri

a. Kabahate Teşebbüs

Gümrük Kanununun 236.maddesinin dördüncü fıkrasında düzenlenen kabahate ilişkin olarak teşebbüse ilişkin özel bir düzenleme bulunmadığından bu kabahate teşebbüs cezalandırılmamaktadır. O halde, fiilin ne zaman tamamlandığının tespiti gerekmektedir. Örneğin hak sahibi yolcunun limit üstü aldığı bir ürünü kasaya getirmesi halinde ve kasiyerin barkodu okutması halinde limit üstü satış var mıdır? Doktrinde, kabahatin tamamlanmış sayılması için kasiyerin fiyatları yolcuya söylemesi ve yolcunun parayı kasaya vermesinden sonra satışın tamamlanmış olacağı belirtilmektedir⁶⁵².

b. Kabahatlerin İçtimaı, Kabahate İştirak, Gönüllü Vazgeçme

Gümrük Kanunun 236.maddesinin dördüncü fıkrasında düzenlenen kabahat açısından içtima; iştirak ve gönüllü vazgeçme kurumları hakkında özel düzenleme

⁶⁵² Kılıç, s.785.

bulunmamaktadır. Dolayısıyla Kabahatler Kanunun genel ilkelerine göre değerlendirme yapılacaktır.

Kabahatlerin içtimai bakımından incelediğimiz kabahatin yaptırımını idari para cezası olarak ön görüldüğü için eğer idari yaptırım içeren bir kabahat aynı fiil ile işlenirse yaptırımını ağır olan kabahat hükümleri uygulanacaktır. Ayrıca işlenen eylem niteliği gereği kaçakçılık faaliyetini bulacak miktarlarda satış yapılırsa kaçakçılık suçuna vücut verecektir.

Yukarıda dile getirdiğimiz üzere iştirak kurumu hakkında Kabahatler Kanunun genel hükümleri doğrultusunda hareket edilmelidir. Buna göre fiilin kasten işlenmesi halinde kabahate iştirak mümkündür.

Gümrük Kanunun 63.maddesinde yer alan hükümler doğrultusunda gönüllü vazgeçmeden bahsedebilmek için beyannameden kaynaklı bir usulsüzlük bulunmalıdır. İncelediğimiz kabahat beyanname kaynaklı bir usulsüzlük içermemektedir. Türk Ceza Kanunun anlamında gönüllü vazgeçme hükümleri kabahatte teşebbüs cezalandırılmadığı için çok ehemmiyet arz etmemektedir.

6. Kabahatin Yaptırımı

Gümrük Kanununun 236.maddesinin dördüncü fıkrasına göre, Gümrüksüz satış mağazalarından hak sahibi olmayanlara satış yapılması halinde satışa konu eşyaya, hak sahibi olmakla birlikte limit üstü satış yapılması halinde de limit üstü eşyaya ait ithalat vergilerinin yanı sıra bu vergilerin üç katı para cezası verilir.

F. Gümrük Vergileri Ödenmek Suretiyle İhraç Edilebilen Eşyayı, Gümrük İşlemlerine Tabi Tutmaksızın ya da Gümrük Vergileri Kısmen veya Tamamen Ödenmeksizin Türkiye Gümrük Bölgesinden Çıkarma

Gümrük Kanununun 239.maddesinin ikinci fıkrasında, “*Gümrük vergileri ödenmek suretiyle ihraç edilebilen eşyayı, gümrük işlemlerine tabi tutmaksızın veya gümrük vergileri kısmen veya tamamen ödenmeksizin Türkiye Gümrük Bölgesinden çıkaranlara eşyanın gümrük vergilerinin yanı sıra bu vergilerin iki katı idari para*

cezası verileceği” düzenlenmiştir⁶⁵³. Dolayısıyla gümrük vergilerinin kısmen veya tamamen ödenmeksizin eşyanın Türkiye Gümrük Bölgesinden çıkarılması kabahat olarak düzenlenmiştir.

1. Kabahate Konu Eşya

Gümrük Kanununun 239.maddesinin ikinci fıkrasında düzenlenen kabahate konu olan eşya, ihraç edilirken gümrük vergisi ödenmesi gereken eşyadır. Dolayısıyla, gümrük vergisi olmayan eşya gümrük işlemlerine tabi olmaksızın ihraç edildiğinde bu kabahat gerçekleştirilmiş olmayacaktır. Gümrük vergisinden muaf eşyanın gümrük işlemlerine tabi tutulmaksızın ihracı halinde Gümrük Kanununun 239.maddesinin birinci fıkrasında düzenlenen kabahat meydana gelmektedir.

2. Kabahatte Fail

Doktrinde, Gümrük Kanununun 239.maddesinin ikinci fıkrasında düzenlenen kabahatin failinin ihraç edilebilen eşyayı gümrük işlemlerine tabi tutmaksızın veya gümrük vergileri kısmen veya tamamen ödemeksizin Türkiye Gümrük Bölgesinden çıkaran gerçek ve tüzel kişiler ile gümrük idaresine beyanda bulunmaya yetkili kişiler olacağı belirtilmiştir⁶⁵⁴. Ancak Kabahatler Kanununun 8.maddesinde organ veya temsilcilik görevi yapan ya da organ veya temsilci olmamakla birlikte, tüzel kişinin faaliyeti çerçevesinde görev üstlenen kişinin bu görevi kapsamında işlemiş bulunduğu kabahatten dolayı tüzel kişi hakkında da idari yaptırım uygulanabileceği düzenlenmiştir. Dolayısıyla doğrudan tüzel kişiler suçun faili olamayacaktır. Kabahatler hukuku anlamında tüzel kişilerin sorumluluğu düzenlenmiştir fakat tüzel kişiler fail olarak kabul edilmemiştir. Şöyle ki tüzel kişiler organları, temsilcileri ya da faaliyetleri çerçevesinde görev üstlenen kişiler eliyle harekette bulunabilecektir dolayısıyla bu kişiler kabahat fiilini işleyebilecek olup Kabahatler Kanunu bu fiilden dolayı tüzel kişinin de sorumluluğunu düzenlemiştir.⁶⁵⁵ Bu düzenleme pozitif

⁶⁵³ Gümrük Kanununun 239.maddesinin ikinci fıkrası, 28/3/2013 tarihli 6455 sayılı Kanunun 16. maddesinde yapılan değişiklik sonrası bu halini almıştır.

⁶⁵⁴ Özkan ve Ercan, Gümrük Para Cezaları, s.34.

⁶⁵⁵ Akbulut, s. 351.

hukukumuzda Türk Ceza Kanunun 20.maddesi ile düzenlene ve ceza hukukunun en temel ilkelerinden suçların ve cezaların şahsiliği ilkesi ile bağdaşmamaktadır.⁶⁵⁶ Burada kabahatten dolayı tüzel kişiye idari yaptırım uygulanması fiili gerçekleştiren kişiye de idari yaptırım uygulanmasına engel teşkil etmez dolayısıyla müteselsil sorumluluktan bahsedilemez.⁶⁵⁷

3. Kabahatin maddi unsuru

Gümrük Kanununun 239.maddesinin ikinci fıkrasında düzenlenen kabahatin maddi unsuru, gümrük vergileri ödenmek suretiyle ihraç edilebilen eşyanın gümrük işlemlerine tabi tutmaksızın Türkiye Gümrük Bölgesinden çıkarılması veya gümrük vergileri ödenmek suretiyle ihraç edilebilen eşyanın gümrük vergileri kısmen veya tamamen ödenmeksizin Türkiye Gümrük Bölgesinden çıkarılmasıdır. Kabahatte düzenlenen hareketler seçimlik harekettir.

- Gümrük vergileri ödenmek suretiyle ihraç edilebilen eşyanın gümrük işlemlerine tabi tutmaksızın Türkiye Gümrük Bölgesinden çıkarılması ki bu husus ithalat eşyası (Gümrük işlemlerine tabi tutulmadığı için eşyanın ülkeye sokulması olarak değerlendirmek daha doğru olacaktır.) için suç olarak düzenlenmiştir. Kaçakçılıkla Mücadele Kanununun 3.maddesinin birinci fıkrasında gümrük işlemlerine tabi tutulmaksızın ülkeye eşya sokulması suç iken aynı fiil ülkeden eşya çıkarılması olarak gerçekleştirildiğinde Gümrük Kanunda kabahat olarak düzenlenmiştir.
- Gümrük vergileri ödenmek suretiyle ihraç edilebilen eşyanın gümrük vergileri kısmen veya tamamen ödenmeksizin Türkiye Gümrük Bölgesinden çıkarılması diğer seçimlik harekete benzer olarak kabahati oluşturan hareket ülkeye eşya sokulması olarak gerçekleştirilirse Kaçakçılıkla Mücadele Kanunun 3.maddesinin ikinci fıkrası gereği suç oluşturulacaktır.

Seçimlik hareketler değerlendirildiğinde kabahat, vergiye tabi eşyanın doğurduğu bu yükümlülük yerine getirilmeden gümrük bölgesi dışına çıkarılması ile

⁶⁵⁶ Akbulut, s. 351.

⁶⁵⁷ Akbulut, s. 354.

tamamlanmaktadır. Dolayısıyla kabahatin tamamlanması için özellikli eşyanın gümrük bölgesi dışına çıkarılması neticesine bağlanmıştır.

6455 sayılı Kanunla yapılan değişiklik öncesinde fiillerin “aldatıcı işlem ve davranışlarla yapılması” gerekiyordu. Her ne kadar kanun maddesindeki hareketlerin aldatıcı işlem ve davranışlarla yapılması olasılığı yüksek olsa da, yeni düzenleme gereği kabahatin oluşumu için aldatıcı işlem veya davranış şart değildir⁶⁵⁸.

4. Kabahatin manevi unsuru

Gümrük Kanununun 239.maddesinin ikinci fıkrasında düzenlenen kabahat Kabahatler Kanununun 9.maddesi gereği hem kasten hem de taksirle işlenebilir. İhraç eşyasını bilerek ve isteyerek gümrük işlemlerine tabi tutulduğu durumda kast söz konusudur. Ancak dikkat ve özen yükümlülüğüne aykırı davranılarak da bu kabahat gerçekleştirilebilir.

5. Kabahatin Özel Görünüş Şekilleri

Kabahatin özel görüşlerini incelediğimiz bu başlık altında kabahatler kanunu genel ilkeleri anlamında değerlendirme yapılacak olup ilgili hususlar tek başlık altında değerlendirilecektir.

a. Kabahate Teşebbüs, Kabahatlerin İçtimaı, Kabahate İştirak, Gönüllü Vazgeçme

Kabahatler Kanunu genel ilkeleri gereği kabahatin düzenlendiği normda teşebbüsün cezalandırılacağına dair bir düzenleme yer almaması durumunda kabahate teşebbüs cezalandırılmayacaktır. İncelediğimiz kabahatte bu ilkeye göre teşebbüs cezalandırılmayacaktır.

Kabahatler Kanuna göre kabahatlerin içtimaı şöyledir, kabahatlerin yaptırımı yalnızca idari para cezası olarak düzenlendiği takdirde aynı fiil ile birden fazla kabahat

⁶⁵⁸ Kılıç, 787.

işlenirse yaptırımını ağır olan kabahat hükümleri uygulanacaktır. Bu durumda incelediğimiz kabahati oluşturan fiil ile ihracı genel düzenleyici işlem ile yasaklanmış eşyanın ihraç edilmesi kabahati veya ihracı lisansa şarta izne kısıntıya ya da belirli kuruluşların vereceği uygunluk ve yeterlilik belgesine tabi olan eşyayı bu özelliklerine riayet etmeden ihraç etme kabahatini işlenebilecektir. Bu durumda bu kabahatler için yalnızca idari para cezası ön görüldüğü için en ağır idari para yaptırımına sahip kabahat hükümleri uygulanacaktır. Bu kabahatler için gümrüklenmiş değerini iki katı tutarında ve gümrüklenmiş değeri tutarında idari para cezaları ön görülmüştür. Olayın niteliğine göre bu kabahatlerden en ağır para yaptırımını uygulanacaktır. Kabahat fiili neticesinde suç oluşursa kabahat nedeniyle yaptırım uygulanmayacaktır.

İrdelediğimiz kabahat tek kişi eliyle işlenebileceği gibi birden fazla kişinin katılımıyla da işlenebilir. Bu durumda Kabahatler Kanuna göre kabahatin ilenmesinde yer alan kişilerin her biri hakkında idari yaptırım uygulanacaktır. Kişilerin sorumluluğu bağımsız olarak değerlendirilmekte diğer kişilerin sorumlu olup olmadığı dikkate alınmaksızın kişiler hakkında idari yaptırım uygulanır. İştirak için kabahat fiilin kasten işlenmesi yeterlidir.

Gümrük Kanununun 63.maddesinde düzenlenen beyanname düzeltme imkânı gümrük kabahatleri için gönüllü vazgeçme olarak nitelendirilmektedir. İrdelediğimiz kabahat fiilinin beyanname ile ilgisi olmadığı için Kanun'un 63.maddesi anlamında gönüllü vazgeçme uygulanması mümkün değildir. Kabahatler Kanunun 13.maddesinde yer alan yollama gereği gönüllü vazgeçme Türk Ceza Kanunun 36.maddesi hükmü doğrultusunda değerlendirilmelidir. Bu hükme göre failin kendi isteğiyle icra hareketlerinden vazgeçmesi yahut neticenin oluşmasını engellemesi halinde sorumluluğu ortadan kalkacaktır. İrdelediğimiz kabahate teşebbüs cezalandırılmadığı için bu durum çok önem taşımamaktadır. Fakat neticenin gerçekleşmemesine rağmen bir kabahate vücut verilirse bu kısımdan sorumluluk doğacaktır. Örneğin ihracat vergisine tabi eşyanın miktarı düşük gösterilerek vergisel avantaj sağlanması amacıyla ihtilaflı ihracat beyannamesi düzenlenmesi halinde, eşya gümrük bölgesinden çıkarılmadan gönüllü vazgeçme hükümleri uygulanırsa ihtilaflı beyanda bulunma kısmı usulsüzlük kabahatine vücut verecek ve idari yaptırım uygulanacaktır. Burada resmi belgenin düzenlenmesinde yalan beyan suçu veya resmi

belgede sahtecilik suçunun unsurları oluşması halinde kabahatten dolayı yaptırım uygulanamayacaktır.

6. Kabahatin Yaptırımı

Gümrük Kanununun 239.maddesinin ikinci fıkrasında düzenlenen kabahatin yaptırımı, ilgili eşya için hesaplanan gümrük vergi tutarı ile hesaplanan vergi tutarının iki katı tutarında nispi idari para cezasıdır.

G. Yolcular Tarafından İşlenen Kabahat Fiilleri

Gümrük Kanununun 235.maddesinin üçüncü fıkrasında, *“yolcuların, gümrük mevzuatına göre kişisel ve hediyelik eşya kapsamı dışında olup beyanlarına aykırı olarak üzerlerinde, eşyası arasında veya taşıma araçlarında çıkan ya da başkasına ait olduğu halde kendi eşyasıymış gibi göstermesi durumunda eşyanın gümrük vergilerinin iki kat olarak alınacağı ve eşya sahibine teslim edileceği”* düzenlenmiştir. Ayrıca, gümrük vergileri ödenmediği takdirde, eşya gümrüğe terk edilmiş sayılır. Gümrük Kanununun 235.maddesi, 28/3/2013 tarihli 6455 sayılı Kanun ile yapılan değişiklik sonrası bu halini almıştır. Önceden bu fiil Kaçakçılıkla Mücadele Kanununun 6.maddesinde düzenlenmişti.⁶⁵⁹ Kabahatin konusunu oluşturan yolcu eşyası Gümrük Kanunun 167.maddesinde beşinci fıkrasının h bendinde *“Yolcuların kendi kullanımlarına mahsus ticari mahiyette olmayan kişisel eşya”* olarak düzenlenmiştir. Ayrıca 2009/15481 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı 4458 sayılı Gümrük

⁶⁵⁹ Yargıtay 19. Ceza Dairesi 22.10.2015 tarihli E.2015/16521 K.2015/6018 sayılı kararında, “kabahatli hakkında 5607 sayılı Kaçakçılıkla Mücadele Kanun’a muhalefet eyleminden dolayı anılan Kanun’un 3/1. maddesinin uygulanması istemli iddianame ile kamu davası açıldığı, yargılama sırasında 11/04/2013 tarihli ve 28615 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 6455 sayılı Gümrük Kanunu ile Bazı Kanun ve Kanun Hükmündeki Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun’un 12. maddesi ile değişik 4458 sayılı Gümrük Kanunu’nun 235/3. maddesi uyarınca eylemin kabahate dönüştürüldüğünden bahisle verilen idari yaptırım kararının kanun yararına bozma istemine konu edildiği gözetilerek yapılan incelemede; İddianamenin ve hükmün konusuna, Yargıtay Kanunu’nun 14. maddesine ve Yargıtay Birinci Başkanlık Kurulunun 19/01/2015 ve 2015/8 sayılı kararına göre, kanun yararına bozma istemine konu eylemin kaçakçılık suçundan dönüşen 4458 sayılı Gümrük Kanunu kapsamında verilen idari para cezası olması nedeniyle inceleme görevi Yargıtay Yüksek 7. Ceza Dairesine ait bulunduğundan, Dairemizin görevsizliğine, dosyanın anılan daireye gönderilmesine” oybirliğiyle karar vermiştir.

Kanununun Bazı Maddelerinin Uygulanması Hakkında Karar ve 06.07.2011 tarih 2011/39 sayılı genelge ile bu kavram ve işlemler açıklığa kavuşturulmaya çalışılmıştır.

1. Kabahate Konu Eşya

Gümrük Kanununun 235.maddesinin üçüncü fıkrasında belirtilen eşya, ülkeye girişi kanun gereği yasak olmayan, yolcunun beraberinde getirdiği ticari mahiyet ve miktarda olmayan ancak yürürlükteki mevzuata göre gümrük vergilerine tabi olan eşyadır⁶⁶⁰.

Bakanlar Kurulunun 2009/15481 sayılı kararının 58.maddesine göre EK-9'daki listede⁶⁶¹ yer alan kişisel eşyaya muafiyet tanınacağı düzenlenmiştir. Aynı

⁶⁶⁰ Gümrük Kanununun 167.maddesinde öngörülen diğer muafiyetlerin (ev eşyası, çeyiz eşyası, miras yoluyla intikal eden eşya vb.) bu madde kapsamında değerlendirilmesi mümkün değildir. Kabahate konu olan bu eşyanın niteliği hakkında ayrıntılı bilgi için bkz: Kılıç, s.790.

⁶⁶¹ 2009/15481 sayılı BAKANLAR KURULU KARARI EKİ 9 SAYILI LİSTE

YOLCU BERABERİ KİŞİSEL EŞYA LİSTESİ	
A) TÜKETİM MADDELERİ	
a) TÜTÜN VE TÜTÜN ÜRÜNLERİ	
1- Sigaralar	600 adet
2- Sigarillolar (her biri 3 gr.dan ağır olmayan purolar)	100 adet
3- Puro	50 adet
4- Kıyılmış tütün (200 yaprak sigara kağıdı ile)	250 gr.
5- Pipo tütünü	250 gr.
b) ALKOLLÜ ÜRÜNLER	
1- Alkol derecesi % 22'yi geçen alkol ve alkollü içkiler	1 lt.
2- Alkol derecesi % 22'yi geçmeyen alkol ve alkollü içkiler	2 lt.
c) KOZMETİK ÜRÜNLER	
600 ml'yi aşmamak kaydıyla kolonya, parfüm, lavanta, esans veya losyon ile 5 adet cilt bakım ürünü ve makyaj malzemesi	
ç) GIDA ÜRÜNLERİ	
1- Çay	1 kg.
2- Çözülebilir hazır kahve	1 kg.
3- Kahve	1 kg.
4- Çikolata	1 kg.
5- Şekerden mamul yiyecek	1 kg.
B) DİĞER EŞYA	
a) GİYİM VE YOLCULUK EŞYASI	
1- Yolcunun giyinip kuşanmasına mahsus eşya	
2- Yolcunun yaşantısına mahsus eşya ile seyahat eşyası	
b) ELEKTRONİK /DİJİTAL EŞYA	
1-LCD veya plazma ayırımı yapılmaksızın bir adet renkli televizyon (55 ekrana [55 ekran dahil] kadar)	
2- Birer adet video kamera (10 adet boş kaseti ile birlikte) ve fotoğraf makinesi (hafıza kartı veya 5 adet filmi ile birlikte)	
3- Bir adet GPS yön bulma cihazı	
4- Bir adet dizüstü bilgisayar ya da PC, aksam ve parçaları (flash bellek, harici hard disk dahil)	

maddenin ikinci fıkrasında ise, Ek-9'daki listedeki (A) bölümünde belirtilen eşyanın sadece yolcu beraberinde, (B) bölümünde belirtilen eşyanın ise, yolcu beraberinde ya da yolcunun gelişinden bir ay önce veya bir ay sonra getirilebileceği düzenlenmiştir. Bakanlar Kurulu Kararının 59.maddesinde ise “*Transit yolcular hariç olmak üzere, yolcu beraberinde getirilip serbest dolaşıma sokulan gayri ticari nitelikteki, kişisel ve ailevi kullanıma mahsus veya hediye edilmek üzere getirilen eşyaya muafiyet tanınır. Kara hudut kapısından diğer ülkelere giden ve geri gelen yolcular ile diğer ülkelere*

5- Bir adet radyo veya radyo-teyp
6- Her türlü ses ve görüntü kaydedici ve oynatıcı cihazlardan bir adet ile bu cihazlara ait toplam 10 adet geçmemek üzere üzerine kayıt yapılabilen plak, teyp kaseti, CD, VCD, DVD
7- Bir adet kasetli veya oyun kartlı elektronik oyun aleti
8- Tv, müzik çalar, video oynatabilme özelliğine sahip olanlar dahil olmak üzere GSM-Cep telefonu (yabancı misyon mensupları hariç iki takvim yılında 1 adet)
c) MÜZİK ALETLERİ
Elde taşınabilir müzik aletlerinden birer adet olmak üzere en çok 3 adet
ç) SPOR VE OYUN ALETLERİ
1- Bir adet kamp çadırı
2- Bir adet dalgıç takımı
3- Bir adet motorsuz şişirme bot
4- Bir adet yelken tertibatlı sörf
5- Bir çift yüzme paleti
6- Golf malzemesi (golf aracı hariç)
7- Yolcunun tek başına kullanabileceği özelliğe sahip birer adet olmak üzere spor yapmasına mahsus diğer spor alet ve giysileri (paraşüt ve kayak takımı dahil, deniz motosikleti ve motorlu deniz kızıağı hariç)
d) SAĞLIK CİHAZLARI
1- Hasta yolcuya ait yatak
2- Maluller için hareket ettirici tertibatı bulunan motorlu, motorsuz koltuk
3- Şahsi tedavide kullanılan ilaçlar
4- Kişinin kullanımına mahsus tıbbi cihazlar
5- Gaz maskesi, koruyucu elbise
e) MUTFAK EŞYASI
Yolculuk esnasında kullanılacak mutfak aletleri ile birer adet olmak üzere küçük ev aletleri
f) DİĞERLERİ
1- Hac ve umreden gelen yolcuların beraberlerinde getirecekleri veya posta veya kargo yoluyla gönderecekleri, Müsteşarlık ile Diyanet İşleri Başkanlığınca belirlenecek miktarda hurma ve zemzem suyu
2- Çocuk yolcuya mahsus bir adet çocuk arabası
3- Çocuk yolcuya mahsus oyuncaklar
4- Bir adet ütü
5- Bir adet bisiklet
6- Bir adet el dürbünü (gece görüş dürbün ve gözlükleri ile gece görüş keskin nişancı dürbünleri hariç)
7- Araçla birlikte yolculuk halinde, aracın kendisine ve sürücüsünün kullanımına mahsus diğer alet ve cihazlar (Akü şarj cihazı, akü ile çalışan otomobil süpürgesi, akü ile çalışan buzluk vb.)
8- Kişisel kullanıma mahsus kitap veya benzeri basılı yayın
9- Yolcunun beraberinde olmak kayıt ve şartıyla evcil hayvanlardan toplam 2 adet veya 10 adet akvaryum balığı (veteriner sağlık raporu, orijin ve aşı belgesi ile varsa kimlik ve eşgal belgesi ibrazı şartı ve veteriner kontrolü kaydıyla)

ülkemize gelen ve giden yolcular, seyahat ettikleri ülkede, en az üç gün geçmeden geldikleri ülkeye dönmeleri halinde, yolcular için öngörülen muafiyet hakkından yararlandırılmazlar.” düzenlemesi yer almaktadır. Yolcu beraberinde getirilecek eşya miktarını düzenleyen 60.maddede ise, “(1) 59 uncu maddenin birinci fıkrasında bahsi geçen muafiyet, ek-9’daki listede yer alan eşya için her bir yolcu başına karşılarında belirtilen miktarlarla sınırlıdır. (2) Ek-9’daki listede yer alan eşyadan tütün ve tütün ürünleri ile alkollü ürünlere ilişkin muafiyet; a) Tütün veya alkol ürün gruplarında muafiyet hakkı bir ürün için sadece karşılığında yazılı miktar kadar kullanılabilir. Muafiyet hakkının aynı ürün grubundan birden fazla ürün için kullanılması durumunda, ürünlerin kullanılan oranları toplamı %100’ü aşamaz. b) 18 yaşından büyük yolcular için uygulanır.” şeklinde düzenleme yer almaktadır.

Liste kapsamında olan eşyalar için muafiyet tabloda yazılı miktar ile sınırlı olarak uygulanmaktadır. Listede yer alan eşya için eşyanın kıymetine bakılmaksızın listede belirtilen miktar kadar getirilebilecekken, liste kapsamı dışında kalan eşya için ise, getirilen eşyaya muafiyet uygulanabilmesi için eşyanın toplam kıymetinin 430 Euro’yu aşmaması⁶⁶² gerekmektedir⁶⁶³. Kural olarak getirilen eşyanın kıymeti ibraz edilen fatura, satış fişi ya da bedelin ödendiğine ilişkin belgeye göre belirlenirken, bu tür belgenin ibraz edilmemesi ya da ibraz edilmesine rağmen belgedeki kayıtlı kıymetin düşük bulunması halinde gümrük idaresi tarafından eşyanın kıymeti belirlenmektedir⁶⁶⁴.

Yolcu beraberli hediyeelik eşya limiti ise Bakanlar Kurulu Kararının 61.maddesinde belirtilmiştir. Buna göre, Bakanlar Kurulu Kararında 59. maddede bahsi geçen muafiyet, 60. maddede belirtilen eşya hariç olmak üzere, her bir yolcu için toplam gerçek kıymeti 430 Avro’yu geçmeyen eşya için uygulanır. Ancak, 15 yaşından küçük yolcular için bu miktar 150 Avro olarak uygulanır.

⁶⁶² Hediyeelik eşya muafiyeti kıymetinden (430 Euro) daha yüksek değerdeki eşyanın da belli şartlar dahilinde yurda sokulması mümkün olduğu, buradaki üst limit ise 1500 Euro olduğu, dolayısıyla her bir sevkiyat ya da 18 ve daha yukarı yaştaki her bir yolcu için kıymeti 1500 Euro’yu geçmeyen eşyanın tek ve maktu tarife kapsamında (eşyanın kıymeti üzerinde alınan bu tarifenin tüm vergileri kapsayacak şekilde oransal olarak alındığı, bu oranın, AB üyesi ülkelerden doğrudan gelen eşyada %18, diğer ülkelerde gelen eşyada ise, %20 olduğu belirtilmelidir) yurda getirilmesi mümkün olduğu hakkında ayrıntılı bilgi için bkz: Bozkurt, Hediyeelik Eşya, s.219.

⁶⁶³ Bozkurt, Hediyeelik Eşya, s.219.

⁶⁶⁴ Bozkurt, Hediyeelik Eşya, s.219.

Kabahate konu olan eşyanın ticari nitelikte olmaması gerekmektedir. Ticari nitelikte eşyanın getirilmesi halinde bu hüküm değil Kaçakçılıkla Mücadele Kanunu hükümleri uygulama alanı bulacaktır. Örneğin, değeri 20 Euro olan 20 adet ütünün (400) toplam kıymetinin hediyeelik eşya muafiyet limiti olan 430 Euro'dan az olmasına rağmen, ticari boyutu olması nedeniyle ülkemize muafiyet kapsamında getirilmesinin mümkün olmadığı belirtilmektedir⁶⁶⁵.

Bakanlar Kurulu Kararının 62.maddesinde vergileri ödenmek suretiyle yolcu beraberinde veya posta yoluyla ya da hızlı kargo taşımacılığı yoluyla serbest dolaşıma sokulacak eşya⁶⁶⁶, 63.maddede muafiyet limitlerinin aşılması ve eşyanın vergilendirilmesi⁶⁶⁷, 64.maddede ise gümrük kapılarında bulunan mağazalardan alınan eşyaya ilişkin düzenleme yapılmıştır⁶⁶⁸.

2. Kabahatte Fail

Bu kabahatin gerçekleştirilebilmesi için gerekli eşyayı yolcu beraberinde getirilen eşya oluşturabilir. Kabahatin faili de yolcu olacaktır. Bakanlar Kurulunun 2009/15481 sayılı kararında *yolcu; ticaret, memuriyet, tahsil, ziyaret, tedavi veya*

⁶⁶⁵ Bozkurt, Hediyeelik Eşya, s.222.

⁶⁶⁶ Bakanlar Kurulu Kararının 62.maddesi şu şekildedir: “(1) Önemli değeri olmayan eşya ve yolcu beraberinde getirilen hediyeelik eşya muafiyeti hükümleri saklı kalmak üzere, her bir sevkiyat ya da 18 ve daha yukarı yaştaki her bir yolcu için kıymeti 1500 Avro'yu geçmeyen eşyanın a) Avrupa Birliği ülkelerinden doğrudan gelmesi durumunda %18, b) Diğer ülkelerden gelmesi durumunda %20 oranında ve kıymeti üzerinden tek ve maktu bir vergi tahsil edilir. (2) Birinci fıkrada sözü edilen limit dahilinde getirilen eşyanın; a) Yolcu beraberinde ya da yolcunun gelişinden bir ay önce veya bir ay sonra gelmesi ya da yabancı bir ülkeden posta veya hızlı kargo taşımacılığı yoluyla gelmesi, b) Ticari miktar ve mahiyet arz etmemesi, c) Kişinin şahsına ve ailesinin kullanımına mahsus olması, ç) Posta veya hızlı kargo taşımacılığı yoluyla gelenlerde brüt 30 kilogramı geçmemesi gerekir.”

⁶⁶⁷ Bakanlar Kurulu Kararının 63.maddesi şu şekildedir: “(1) Eşyanın yolcu başına toplam kıymetinin 61 inci maddede belirtilen değerleri aşması halinde muafiyet yalnızca toplam değeri 150 veya 430 Avro tutarındaki kısma uygulanır. Muafiyet değerlerinin aşılması durumunda, muafiyet miktarına tekabül eden vergi düşüldükten sonra kalan kısma 62 nci maddede belirtilen tek ve maktu vergi uygulanır. (2) 62 nci madde hükümleri çerçevesinde getirilen eşyanın tek başına kıymetinin 1500 Avro'yu aşması halinde, söz konusu eşyaya yürürlükte olan ithalat vergilerine ilişkin oranlar uygulanır.(3) 62 nci madde hükümleri çerçevesinde getirilen eşyanın kıymeti, ibraz edilen faturaya, satış fişine veya eşya bedelinin ödendiğine ilişkin belgeye göre belirlenir. Bu tür belge ibraz edilememesi veya ibraz edilen belgede kayıtlı kıymetin düşük bulunması halinde, eşyanın kıymeti gümrük idaresince belirlenir.”

⁶⁶⁸ Bakanlar Kurulu Kararının 64.maddesi şu şekildedir: “ (1) Yolcuların, gümrük kapılarında bulunan mağazalardan satın aldıkları kişisel eşya ile yolcu beraberinde hediyeelik eşyaya muafiyet tanınır. (2) Yolcular, bu mağazalardan satın aldıkları 62 nci maddede bahsi geçen eşyayı bu madde ve 63 üncü maddede belirtilen esaslar çerçevesinde, vergileri ödenmek suretiyle serbest dolaşıma sokabilirler. (3) Yolcular tarafından 58 inci maddede belirtilen kişisel eşyanın ve 59 uncu maddede belirtilen hediyeelik eşyanın getirilmesi halinde; aynı eşyanın gümrük kapılarındaki mevcut mağazalardan da satın alınması mümkün değildir.”

*turizm gibi herhangi bir amaçla kısa veya uzun bir süre kalmak üzere, yabancı bir ülkeden karayolu, demiryolu, deniz veya hava yollarından biriyle Türkiye Gümrük Bölgesine gelen yabancı bir ülkede oturan Türkler ve yabancılar ile herhangi bir amaç ile gittikleri yabancı ülkeden kesin veya geçici olarak dönen, Türkiye'de oturan Türkler ve yabancılar ile Türkiye'den aynı amaçlarla ve aynı yollarla yabancı bir ülkeye giden benzeri Türk ve yabancıları ifade etmektedir.*⁶⁶⁹

Burada üzerinde durulması gereken nokta, yolcunun beyanının gerekmesidir. Yolcu beyanını yaptıktan sonra üzerinde, eşyaları arasında ya da taşıma aracında beyanına aykırı olarak kişisel ve hediyeelik eşya kapsamı dışında eşyanın çıkması hali ya da başkasına ait eşyayı kendi eşyası gibi beyan etmesi gerekir.

Yolcuların gümrük vergilerinden muaf olan kişisel ve hediyeelik eşyaları kapsamındaki eşyalarını sözle beyan edecekleri ve bunu yolcu salonunda bulunan – yeşil veya beyana tabi eşyam yoktur- hattından geçerek yapmaları gerektiği (eğer yanlarında bunun dışında eşyalar varsa bunları beyan etmeleri ve muayeneye arz etmeleri için kırmızı hattan geçmeleri gerekmektedir) belirtilebilir⁶⁷⁰.

3. Kabahatin Maddi Unsuru

Kabahatin düzenlendiği Gümrük Kanunun 235.maddesinin üçüncü fıkrası incelendiğinde kabahatin seçimlik hareketlerle işlenebileceği görülmektedir. Buna göre:

Yolcu tarafından yukarıda dile getirilen mevzuat hükümlerine göre kişisel ve hediyeelik eşya sayılamayacak eşyanın yolcu tarafından beyanına aykırı olarak şahsi alanı⁶⁷¹ içinde bulundurması,

Başkalarına ait eşyanın yolcunun kendisine aitmiş gibi göstermesi,

ile kabahat gerçekleşecektir. Kabahat icrai hareketle işlenmektedir. Kabahat için bir netice ön görülmemiştir dolayısıyla neticesi harekete bitişik bir kabahattir.

⁶⁶⁹ 07.10.2009 tarih 2009/ 15481 sayılı Bakanlar Kurulu kararı için bkz: <http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2009/10/20091007-2.htm> (E.T: 20.05.2019)

⁶⁷⁰ Kılıç, s.795.

⁶⁷¹ Gümrük Kanununda bu alan yolcuların “üzerlerinde, eşyası arasında veya taşıma araçlarında” olarak düzenlenmiştir.

Yukarıda da dile getirdiğimiz üzere kabahatin işlenebilmesi için eşyanın niteliği ehemmiyet taşımaktadır. Seçimlik hareketlerin ikisinde de eşya ticari nitelikte olmamalıdır. Kabahati oluşturan fiiller değerlendirildiğinde ilk durumda eşya kişisel ve hediyeelik eşya olmasına rağmen muafiyet kapsamını aşmakta diğer durumda ise muafiyet kapsamında kişisel ve hediyeelik nitelikteki eşya olmasına rağmen yolcunun şahsi eşyası değildir.

4. Kabahatin Manevi Unsuru

Gümrük Kanununun 235.maddesinin üçüncü fıkrasında düzenlenen kabahat Kabahatler Kanununun 9.maddesi gereği hem kasten hem de taksirle işlenebilir. Yolcunun bilerek ve isteyerek yanlış beyanda bulunması halinde kast söz konusudur. Ancak yolcunun yürürlükteki mevzuata göre hangi eşyanın ne miktarda hangi kapsamda olup olmadığını bilmesi aranmamalıdır⁶⁷². Sadece beraberinde bulunan eşyaları cins ve miktar olarak doğru beyan etmesi gerekmektedir.

5. Kabahatin Özel Görünüş Şekilleri

Kabahatin özel görüşlerini incelediğimiz bu başlık altında kabahatin düzenlendiği Gümrük Kanunun 235.maddesinin üçüncü fıkrasında özel düzenleme yer alamamaktadır. Dolayısıyla kabahatler kanunu genel ilkeleri anlamında değerlendirme yapılacak olup ilgili hususlar tek başlık altında değerlendirilecektir.

a. Kabahate Teşebbüs, Kabahatlerin İctimai, Kabahate İştirak, Gönüllü Vazgeçme

Kabahatler Kanununda teşebbüsün cezalandırılmaması genel ilke olarak kabul edilmiştir. Kabahatin düzenlendiği normda özel bir hüküm bulunmadığı için bu ilkeye riayet edilerek teşebbüs cezalandırılmayacaktır.

⁶⁷² Kılıç, s.797.

Kabahatin kasten işlenmesi halinde kabahate iştirak mümkündür. Bu durumda kabahatin işlenmesine iştirak eden her bir kişi fail olarak ayrı ayrı cezalandırılacaktır.

Kabahat nedeniyle idari para cezası ön görülmüştür, tek hareketle birden fazla kabahate vücut verilmesi halinde diğer kabahatlerin yaptırımına göre idari yaptırım uygulanacaktır. Buna göre diğer kabahatler idari para cezası içeriyorsa en ağır olan idari para cezası, başka idari yaptırımlar içeriyorsa idari para cezasının yanında diğer yaptırımlar da uygulanır.

Gümrük kabahatleri anlamında kabahatten gönüllü vazgeçme doktrinde Gümrük Kanunun 63.maddesinde yer alan düzenleme doğrultusunda kabul edilmektedir. İlgili hüküm beyanname düzeltilmesini içermektedir. Bu doğrultuda düzeltme yapılması talebi beyan sahibine eşyanın muayene edileceğinin bildirilmesinden önce yapılmalıdır. Bu doğrultuda sözlü beyana dayanan yolcu eşyası girişi neredeyse muayene süreci ile bitişiktir. Dolayısıyla bu hükmün uygulanması zor olsa da failin yukarıda belirttiğimiz seçimlik hareket olan gerçeğe aykırı olarak şahsi alanında şahsi ve hediyeelik eşya bulunmadığını beyan etmesi ve beyanı doğrultusunda kontrole tabi tutulmaması durumunda, idareye gerçek durumu bildirmesi halinde beyanı düzeltilecek ve idari para cezası yerine vergi yükümlülüğü doğacaktır.

6. Kabahatin Yaptırımı

Yolcunun beyanının yapılmasının ardından, görevli gümrük personeline yapılan muayene sonucunda, yolcunun üzerinde, eşyalarında veya taşıma aracında beyanına aykırı olarak kişisel ve hediyeelik nitelikte olmakla beraber miktar olarak bu kapsamın dışında eşya (ya da kişisel ve hediyeelik eşya olmakla beraber başkasına ait bir eşya) çıkabilir. Bu durumda Gümrük Kanununun 235.maddesinin üçüncü fıkrası gereği, eşyaya dair gümrük vergileri iki katı tutarında tahsil edilerek ilgili eşyanın sahibine teslimi gerçekleştirilir⁶⁷³.

⁶⁷³ Vergi tutarına göre nispi para ceza uygulanacaktır. Vergi tutarı ise her bir yolcu için kıymeti 1500 Avro'yu geçmeyen ve ticari miktar ve mahiyette olmayan eşyanın 430/150 Avro'dan fazla olan miktarı için eşyanın AB ülkelerinden doğrudan gelmesi durumunda %18, diğer ülkelerden gelmesi durumunda %20 oranda tek ve maktu vergi uygulanır.

**Ğ. Dâhilde İşleme Rejimi, Gümrük Kontrolü Altında İşleme Rejimi ve
Tam Muafiyetli Geçici İthalat Rejimi Hükümlerine Tabi Eşyaya
İlişkin Olarak Yapılan Beyanla Muayene ve Denetleme ya da
Teslimden Sonra Kontrol Sonucunda Beyana Aykırılık Çıkması**

Gümrük Kanunun 234. Maddesinin 2. Fıkrasına göre Dâhilde işleme rejimi, gümrük kontrolü altında işleme rejimi ve tam muafiyetli geçici ithalat rejimi hükümlerine tabi eşyaya ilişkin olarak yapılan beyan ile muayene ve denetleme veya teslimden sonra kontrol sonucunda; birinci fıkrada belirtilen farklılıkların tespiti durumunda aynı fıkrada öngörülen cezaların yarısı kadar para cezası alınır.

1. Kabahatin Faili

Fail, dâhilde işleme rejini, gümrük kontrolü altında işleme rejimi ve tam muafiyetli geçici ithalat rejimi hükümlerine tabi olan eşyaya ilişkin beyanda bulunan gerçek kişiler (firma yetkilileri, gümrük işlemlerini takip eden kişiler) olabilir.

2. Kabahate Konu Eşya

Gümrük mevzuatında ithalat; üç ithalat rejimi (dahilde işleme rejimi, gümrük kontrolü altında işleme rejimi ve geçici ithalat rejimi) ile mümkündür. Mevzubahis rejimlerden herhangi biri ithal edilmek üzere gümrük idaresine beyan edilen eşya kabahate konu eşyayı teşkil etmektedir.

Yukarıda bahsedilen üç rejime dikkat edildiğinde ortak özelliklerinin Türkiye Gümrük Bölgesinde geçici olarak bulunan eşyaya ilişkin olduğu görülmektedir. Şöyle ki bu rejimlere tabi olarak ithal edilen eşya gümrük bölgesinde veya gümrük kontrolünde işleme tabi tutulan sonra yurtdışı edilmektedir. Bu rejimlerle ithal edilen eşyalar ülke içinde serbest dolaşıma girmeyeceği için eşyalara dair vergiler tahakkuk ve tahsil edilmesi yerine teminat ile ithal edilmektedir. Bu rejimler ile ithal edilen eşya yurtdışı edildiğinde teminat yükümlüsüne iade edilmektedir.

3. Kabahatin Maddi Unsuru

Üç ithalat rejimi hükümlerine göre yapılan ithalat beyanı ile muayene ve denetleme veya teslimden sonra kontrol sonucunda Gümrük Kanunun 234. Maddesinin birinci fıkrasında⁶⁷⁴ belirtilen farklılıkların tespiti gerekmektedir. Gümrük Kanunun 234. Maddesinin ikinci fıkrasında düzenlenen kabahat seçimlik hareketlerden oluşmaktadır.

Gümrük Kanununun 234.maddesinin birinci fıkrasında belirtilen eksik beyanlarda noksan tahsil edilen gümrük vergileri, tahsil edilirken, dâhilde işleme gümrük rejimi ve gümrük kontrolü altında işleme gümrük rejimi ile tam muafiyetli geçici ithalat rejiminde gümrük vergileri duruma göre teminata bağlanmaktadır. Ancak bu durumun kabahatin oluşması açısından etkisi olmadığı ileri sürülmektedir.⁶⁷⁵ Gümrük Kanunun 234.maddesinin birinci fıkrasında düzenlenen kabahat ile ikinci fıkrası arasında düzenlenen kabahat arasındaki tek fark birisinin tahakkuk eden verginin tahsil edilmesi iken diğerinde ise teminata bağlanmış olmasıdır. Doktrinde eşyanın vergisi ödenmeden veya eksik ödenmesi ile teminata bağlanması sonucunda eksik veya yanlış teminat verilmesi arasında fark olmadığı ileri sürülmüştür.⁶⁷⁶ Gerçekten de tahakkuk eden verginin eksik tahsili ile ileride tahsil edilmesi için teminat istenilen verginin eksik teminat yatırılması sonucu aynı olacaktır çünkü eksik teminat yatırılmış olan vergi ileride tahsil edilmek istenildiğinde eksik tahsilat yapılacaktır. Danıştay bu durumda kabahatin gerçekleşmesinin vergi kaybına neden olması neticesine bağlamakta dolayısıyla teminat alınmış fakat farklılık nedeniyle vergi kaybı oluşmamış ise idari para cezası uygulanamayacağına hükmetmiştir.⁶⁷⁷

⁶⁷⁴ **Gümrük Kanunun 234. Maddesinin birinci** fıkrasında belirtilen farklılıklar şunlardır: “a) 15 inci maddede belirtilen Gümrük Tarifelerini oluşturan unsurlarda veya vergilendirmeye esas olan sayı, baş, ağırlık gibi ölçülerinde aykırılık görüldüğü ve beyana göre hesaplanan ithalat vergileri ile muayene sonuçlarına göre alınması gereken ithalat vergileri arasındaki fark %5’i aştığı takdirde, ithalat vergilerinden ayrı olarak bu farkın üç katı para cezası alınır.

b) Kıymeti üzerinden ithalat vergilerine tabi eşyanın beyan edilen kıymeti, 23 ila 31 inci maddelerde yer alan hükümler çerçevesinde belirlenen kıymete göre noksan bulunduğu takdirde, bu noksanlığa ait ithalat vergilerinden başka vergi farkının üç katı para cezası alınır.

c) Satış birimine göre miktar itibarıyla %5’i geçmeyen bir fark ile maddi hesap hatasından doğan noksan kıymet beyanlarında, bu farklara ait ithalat vergilerinden başka vergi farkının yarısı tutarında para cezası alınır.”

⁶⁷⁵ Ercan, s.147.

⁶⁷⁶ Ercan, s. 147; Kılıç, s.801.

⁶⁷⁷ Danıştay 7. Daire E. 2002/1122, K. 2004/2382, T. 7.10.2004: “4458 sayılı Gümrük Kanununun 234’üncü maddesinin 1’inci fıkrasında, serbest dolaşıma giriş rejimine veya geçici muafiyet

4. Kabahatin Manevi Unsuru

Gümrük Kanunun 234.maddesinin ikinci fıkrasında belirtilen kabahat Kabahatler Kanunun 9.maddesinde belirtilen genel ilkedен ayrılmamış olup kast ve taksir ile işlenebilmektedir.

5. Kabahatin Özel Görünüş Şekilleri

a. Kabahate Teşebbüs, Kabahatlerin İçtimalı, Kabahate İştirak

Gümrük Kanunun 234.maddesinin ikinci fıkrasında belirtilen kabahate teşebbüsün cezalandırılacağına ilişkin hüküm bulunmamaktadır. Dolayısıyla bahse konu kabahate teşebbüs Kabahatler Kanunu genel ilkeleri doğrultusunda cezalandırılmayacaktır.

Kabahatlerin içtimalı Kabahatler Kanunu hükümlerine gerçekleştirilecektir. Bu durumda aynı kabahatin birden fazla işlenmesi durumunda her bir kabahat ayrı idari para cezasına tabi tutulacaktır. Tek bir fiil ile birden fazla kabahat işlenmesi halinde ise sadece idari para cezası söz konusu ise en ağır idari para cezası uygulanacaktır. Eğer başka idari yaptırımlar ön görülmüş ise her biri uygulanacaktır.

düzenlemesine tabi tutulan eşya ya ilişkin olarak, yapılan beyan ile muayene ve denetleme veya teslimden sonra kontrol sonucunda, eşyanın tarife uygulamasını etkileyen cins, tür ve niteliklerinde veya vergilendirmeye esas olan sayı, baş, ağırlık gibi ölçülerinde aykırılık görüldüğü ve beyana göre hesaplanan gümrük vergisi ile muayene sonuçlarına göre alınması gereken gümrük vergisi arasındaki fark %5'i aştığı takdirde, gümrük vergisinden ayrı olarak, bu farkın 3 katı para cezası alınacağı hükmü yer almıştır.

Anılan madde uyarınca para cezası kesilebilmesi için ortada bir vergi kaybı olması gerekmektedir. Vergi kaybının olmadığı durumlarda, para cezası kesilmesi mümkün değildir.

Olayda; dahilde işleme belgesi kapsamında ithal edilen eşyanın, yapılan kontrol sonucunda, farklı bir tarife ve istatistik pozisyonunda yer aldığından tespit edildiğinden bahisle, yukarıda yer alan madde uyarınca para cezası kesilmiş ise de; dahilde işleme rejimi kapsamında ithal edilen ve anılan rejime aykırı olarak kullanıldığı yolunda herhangi bir tespit bulunmayan eşyaya ilişkin olarak bir vergi kaybından, dolayısıyla, ödenmesi gereken bir vergiden söz edilemeyeceğinden, para cezası kesilmesine ilişkin dava konusu işlemi iptal eden vergi mahkemesi kararında isabetsizlik bulunmamaktadır.”

Benzer şekilde:

Danıştay 7. Daire, E. 2003/2701, K. 2004/2811, T. 9.11.2004.

Danıştay 7. Daire, E. 2005/1522, K. 2006/925, T. 27.3.2006.

Danıştay 7. Daire, E. 2013/3535, K. 2016/2650, T. 16.3.2016

Kabahatler Kanununa göre kasten işlenen kabahate iştirak mümkündür. İncelediğimiz kabahat birden fazla kişini iştirakiyle işlenirse her bir şerik fail olarak idari yaptırıma çarptırılacaktır.

b. Gönüllü Vazgeçme

Gümrük kabahatleri için Gümrük Kanunun 63.maddesinde düzenlenen beyanname düzeltme imkânının gönüllü vazgeçme olarak nitelendirildiği belirtilmişti. Buna göre yükümlüler beyanda bulundukları gümrük beyannamesi tescil edikten sonra Kanun'un 63.maddesinde belirtilen şartlar dâhilinde beyannameleri düzeltebilirler. Buna göre ancak gümrük idaresince eşyanın muayene edileceği bildirilmeden, beyanın yanlış olduğu tespit edilmeden, eşya teslim edilmeden önce bu yola başvurulabilir. Şartlara uygun olarak yapılan düzeltme neticesinde idari yaptırım uygulanmayacaktır.

Yukarıda⁶⁷⁸ dile getirdiğimiz üzere Gümrük Kanunun 234.maddesinin üçüncü fıkrasında etkin pişmanlık hali düzenlenmiştir, bu durum incelediğimiz kabahat için de geçerlidir.

6. Kabahatin Yaptırımı

Gümrük Kanunun 234.maddesinin ikinci fıkrasında düzenlenen kabahatin yaptırımı, birinci fıkrada düzenlenen idari para ceza tutarının yarısı tutarındaki idari para cezasıdır. Kanaatimizce Gümrük Kanununun 234.maddesinin ikinci fıkrasında düzenlenen yaptırım birinci fıkrada düzenlenen yaptırım ile aynı olmalıdır. Zira serbest dolaşıma giriş rejiminin temel alındığı maddenin birinci fıkrasında tahakkuk eden vergi tahsil edilmekte iken maddenin ikinci fıkrasında geçici ithalat rejimlerinin temel alınarak düzenlendiği fıkrada tahakkuk eden vergi teminat olarak alınmaktadır. Dolayısıyla aradaki tek farkın tahsilat usulündeki farklılık olması ve yapılacak olan usulsüzlük nedeniyle verilecek cezanın aynı olması daha isabetli olacaktır nihayetinde teminat alınan vergi ileride tahsilata dönüşebilecektir.

⁶⁷⁸ Serbest dolaşıma giriş rejimi veya kısmi muafiyet suretiyle geçici ithalat rejimine tabi tutulan eşyanın tarifesinin oluşturan unsurlarda veya vergilendirmeye esas olan sayı, baş, ağırlık gibi ölçüleri veya kıymetinin yanlış beyan edilerek noksan vergi ödenmesi, s. 136.

H. İhracı Genel Düzenleyici İdari İşlemlerle Yasaklanan Eşyayı İhraç Etme

Gümrük Kanunun 235.maddesinin ikinci fıkrasının a bendinde “*Eşyanın genel düzenleyici idari işlemlerle ihracının yasaklanmış olduğunun tespiti halinde, eşyanın gümrüklenmiş değerinin iki katı idari para cezası verilir.*” şekliyle kabahat düzenlenmiştir. Benzer düzenleme 235.maddenin birinci fıkrasında ithalat rejimi için düzenlenmiş olup ihracat rejimi ile asıl farklılık kabahatin yaptırımında ortaya çıkmaktadır. Birinci fıkrada düzenlenen kabahatin yaptırımı eşyanın gümrüklenmiş değerinin dört katı iken; ikinci fıkrada eşyanın gümrüklenmiş değerinin iki katı olarak düzenlenmiştir.

1. Kabahate Konu Eşya

Gümrük Kanunun 235.maddesinin ikinci fıkrasının a bendinde belirtilen kabahate konu olan eşya, ihracı genel düzenleyici idari işlemlerle yasaklanan eşyadır. Daha önce belirttiğimiz gibi idari düzenlemeden anlaşılması gereken, yürütmenin hazırladığı, yönetmelik, Cumhurbaşkanlığı (bakanlar kurulu) kararı, tebliğ gibi metinlerdir. Maddi kriter bakımından, yani içerikleri itibariyle kanunlara benzeyen idarenin düzenleyici işlemleri, bir tek kişiye uygulanacak olsalar bile muhatabının ismen belirlenmediği, bir kez uygulanmakla tükenmeyecek, soyut ve nesnel, kural koyucu işlemlerdir. Gerçekten de Anayasanın 115. Ve 124. maddelerinde düzenlenen tüzük ve yönetmelikler, organik açıdan idarenin işlemleri oldukları halde, bunlar aynı zamanda genel, soyut, nesnel, herkese uygulanabilir kurallar içerirler ve maddi açıdan kural koyucu işlemler olup, kanunlara benzerler.⁶⁷⁹ Her ne kadar kanunlara benzer bir yapıya sahip olsalar da normlar hiyerarşisinde yerleri kanunların altında olup kanunlardan farklıdırlar dolayısıyla kanun ile ihracatı yasaklanmış bir eşyanın ihracı bu kabahat kapsamında değildir.

⁶⁷⁹ Gözler, İdare Hukuku, Cilt: I, s.1153.

2. Kabahatin Faili

Gümrük Kanunun 235.maddesinin ikinci fıkrasının a bendinde düzenlenen suçun faili herhangi bir kimse olabilir. Yukarıda ithali genel düzenleyici idari işlemlerle yasalaran eşyayı ithal etme kabahatini anlattığımıza benzer şekilde bu kabahatin faili genellikle ihracatı gerçekleştiren firmaların yönetim yetkilerine haiz kişilerdir. Ancak gümrük müşavir ve yardımcıları gibi ihracat sırasında doğrudan veya dolaylı temsilci olarak işlemleri takip eden kişilerin de bu kabahati işlemesi mümkündür.

3. Kabahatin Maddi Unsuru

Kabahatin maddi unsuru, ihracatı genel düzenleyici idari işlemlerle yasak olan eşyanın ihracat rejimi ile beyan edilmesidir. Muayene, denetleme veya kontrol sonucunda bu durum gümrük idaresince idarece tespit edilir. İdarenin yerine getirdiği bu işlem kabahatin gerçekleşmesi için şart oluşturmazken cezalandırma için şart oluşturur. Yani fiilin tipikliğine dair bir şart değildir.

4. Kabahatin Manevi Unsuru

Gümrük Kanunu'nun 235.maddesinin ikinci fıkrasının a bendinde kabahatin taksirle veya kasten işleneceğine dair bir düzenlemeye yer verilmemiştir. Doğaldır ki bu durumda kabahatler genel ilkelerine göre bir kabahatin işlenebilmesi için özel bir düzenleme yok ise kabahat taksirle veya kasten işlenebilecektir. Fakat düzenleme incelenirse doktrinde bu kabahatin ancak kast ile işlenebileceği dile getirilmektedir.⁶⁸⁰ Şöyle ki benzer düzenleme olan ithalatı genel düzenleyici işlemle yasaklanmış eşyayı ithal etmek kabahatine paralel olarak düşünülmüş ve ihracı genel idari işlemlerle yasaklanmış bir eşyanın ihraç edilebilmesi ancak bu durumun bilerek ve isteyerek ihracı ile mümkün olduğu düşünülmektedir.⁶⁸¹

⁶⁸⁰ Ercan, s.151.

⁶⁸¹ Ercan 152

5. Kabahatin Özel Görünüş Şekilleri

a. Kabahate Teşebbüs, Kabahatlerin İctimai, Kabahate İştirak

Kabahatler Kanunun 13.maddesi gereği kural olarak kabahate teşebbüs cezalandırılmamaktadır. Genel kuraldan farklı olarak bir düzenleme yapılmış ise özel kanun uygulanacaktır ki Gümrük Kanunun 235. Maddesinin ikinci fıkrasında böyle bir düzenleme yapılmadığı için genel kurala uygun hareket edilecek olup teşebbüs cezalandırılmayacaktır⁶⁸². Kabahat tamamlanınca cezalandırılacaktır. Failin ihracı genel düzenleyici idari işlemlerle yasaklanan eşya için gümrük idaresine beyannamenin tescili ile kabahat tamamlanacaktır⁶⁸³.

İrdelediğimiz kabahat için kabahatlerin içtimai genel kuralına göre hareket edilecektir. Buna göre de kabahatin gerçekleştirildiği fiil ile birden fazla kabahat işlenmiş ve yalnızca idari para cezası ön görülmüş ise en ağır idari para cezası uygulanacaktır.⁶⁸⁴

Kabahatin birden fazla kişinin iştirakiyle işlenmesi halinde Kabahatler Kanuna göre iştirak eden her bir kişi fail olarak değerlendirilecek ve ayrı ayrı idari para yaptırımına tabi tutulacaklardır.

b. Gönüllü Vazgeçme

Fail, ihracat gümrük beyannamesini tescil ettirdikten sonra, beyannamede Gümrük Kanunun 63.maddesi kapsamında düzeltme talep edebilir. Gümrük Kanununun 63.maddesinin lafzı incelendiği takdirde görüleceği üzere yapılacak değişiklik başka bir eşyanın beyanını doğurmamalıdır. Kabahatler Kanununun 13.maddesinde gönüllü vazgeçme için Türk Ceza Kanunun ilgili maddelerine gönderme yapılmıştır. Bu durumda Türk Ceza Kanunun gönüllü vazgeçme başlıklı

⁶⁸² Cahit Yerci, “Kabahatler Kanununun İthalatta Alınan Vergilere İlişkin Cezalara Yansıması”. **Vergi Sorunları Dergisi**, Ağustos 2007, s.45.

⁶⁸³ Kılıç, s.754.

⁶⁸⁴ Bu konudaki açıklamalar için bkz: Kabahate Teşebbüs, Kabahatlerin İctimai, Kabahate İştirak, Gönüllü Vazgeçme, yukarıda, s. 165.

36.maddesi hükümleri doğrultusunda değerlendirme yapılacaktır. Ceza Hukuku genel teorisine göre gönüllü vazgeçme suçun neticesi temel alınarak düzenlenmiştir buna göre ya suçun tamamlanmaması ya da neticenin gerçekleşmemesi gerekmektedir. Bu durumda kabahatin gerçekleşmesi beyannamenin verilmesi ile tamamlandığına göre kabahat tamamlanmış olduğundan neticenin gerçekleşip gerçekleşmediği tartışılmalıdır. Kabahat neticeye bağlanmadığı⁶⁸⁵ için ikinci olasılıktan bahsetmek mümkün değildir dolayısıyla Gümrük Kanunun 235.maddesinin ikinci fıkrasında düzenlenen kabahat bakımından klasik anlamda gönüllü vazgeçmeden bahsetmek mümkün değildir.

6. Kabahatin Yaptırımı

Gümrük Kanununun 235.maddesinin ikinci fıkrasında düzenlenen ihracı genel düzenleyici işlemlerle yasaklanana eşyayı ihraç etme kabahatinin yaptırımı benzer olarak düzenlenen ithali genel düzenleyici idari işlemlerle yasaklanan eşyayı ithal etme kabahatinden farklı olarak; eşyanın gümrüklenmiş değerinin iki katı idari para cezasıdır. Oysa ithali genel düzenleyici idari işlemlerle yasaklanan eşyanın ithal edilmesinde, eşyanın tespiti ile eşyanın gümrüklenmiş değerinin dört katı idari para cezası verilerek bahse konu eşyaya el konulup mülkiyetinin kamuya geçirilmesine karar veriliyordu.

I. İhracı Lisansa, Şarta, İzne, Kısıntıya Ya da Belli Kuruluşların Vereceği Uygunluk Ya da Yeterlilik Belgesine Tabi Olan Eşyayı, Uygunluk ve Yeterlilik Belgesine Tabi Değilmiş Ya da Belge Alınmış Gibi Beyan Etme

Gümrük Kanunun 235.maddesinin ikinci fıkrasının (b) bendinde “*Eşyanın ihracı, lisansa, şarta, izne, kısıntıya veya belli kuruluşların vereceği uygunluk veya yeterlilik belgesine tabi olduğu halde uygunluk ve yeterlilik belgesine tabi değilmiş veya belge alınmış gibi beyan edildiğinin tespit edilmesi halinde, eşyanın*

⁶⁸⁵ Demirbaş, s. 475.

gümrüklenmiş değeri kadar idari para cezası verilir.” şekliyle kabahat düzenlenmiştir. Kanunun 235.maddesinin birinci fıkrasının (c) bendi incelendiği zaman benzer düzenlemenin ithalat rejimi bakımından da düzenlendiği görülmekte olup farklılık yaptırım kısmında ortaya çıkmaktadır. Kanun koyucunun mevzubahis fiillere yaptırım koymasının nedeni ise ekonominin korunması; ekonomi politikalarından istenilen verimin alınması ayrıca uluslararası taahhütlere uyulmasını sağlamaktır.⁶⁸⁶

1. Kabahate Konu Eşya

Gümrük Kanunun 235.maddesinin ikinci fıkrasının b bendi uyarınca kabahate konu olan eşya, ihraç edilmesi lisans alınmasına, şarta, izin alınmasına, kısıntıya bağlı olan eşyadır. Ayrıca ihraç edilmesi belirli kuruluşların vereceği uygunluk belgesine ya da yeterlilik belgesine sahip olması şartına bağlı olan eşyadır. İlgili eşyanın bu kabahat kapsamına girebilmesi için ticari mahiyet ve miktarda olması gerekmektedir.⁶⁸⁷ Türkiye’de ikamet etmeyen yolculara tanınan istisna gereği⁶⁸⁸ (Yolcu Beraberinde Eşya) niteliği ve niceliği gereği ticari mahiyette olmayan eşyalar bedelsiz ihracat rejimine tabi olacaktır. Ve bu durumda bu kabahat kapsamında değerlendirilmeyecektir.

2. Kabahatte Fail

Gümrük Kanunun 235.maddesinin ikinci fıkrasının b bendi uyarınca ihracı; lisansa, şarta, izne, kısıntıya veya belli kuruluşların vereceği uygunluk veya yeterlilik belgesine tabi olan eşyayı ihraç eden herhangi biri bu kabahatin faili olabilir. Bu bağlamda fail ihracat için gümrük idaresine beyanname veren gerçek ve tüzel kişilerle bunların temsilcileri (gümrük müşavir ve yardımcıları) de olabilirler.

⁶⁸⁶ Kılıç, s.803

⁶⁸⁷ Kılıç, s.803

⁶⁸⁸ Dış Ticaret Müsteşarlığı Bedelsiz İhracata İlişkin (Tebliğ No: İhracat 2008/12) Tebliği 2.maddesi 1.fıkrası “Bedelsiz olarak ihraç edilebilecek mallar aşağıda belirtilmiştir. ... ç) Yurt dışında yerleşik tüzel kişiler, yabancı turistler ve yurt dışında ikamet eden Türk vatandaşlarının beraberlerinde götürecekleri, gönderecekleri veya adlarına gönderilecek mal ve taşıtlar”

3. Kabahatin Maddi Unsuru

Gümrük Kanunun 235.maddesinin ikinci fıkrasının b bendinde düzenlenen kabahatin icra hareketi kabahatin konusunu oluşturan eşyanın sahip olması gereken şartlara⁶⁸⁹ sahipmiş ya da sahip olması gerekli değil gibi beyanı oluşturur.

Söz konusu kabahat iki seçimlik hareketten oluşmaktadır. İlk olarak “*uygunluk ve yeterlilik belgesine tabi değilmiş gibi beyan edilmesi*” fiili değerlendirilmelidir. Örnek vermek gerekirse; Dış Ticaret Müsteşarlığı İhracı Yasak ve Ön İzne Bağlı Mallara İlişkin (Tebliğ No: İhracat 96/31) Tebliğin ekinde ihracı ön izne bağlı mallar ile yasak mallar belirtilmiştir. İşte ihracı izne bağlı olan mallar, ihracat beyannamesinde Gümrük Tarife İstatistik Pozisyonu gerçeğe aykırı olarak göstermesi ile ön izne tabi olmayan mal gibi ihraç edilmesi ile gerçekleşebilir. Burada dikkat edilmesi gereken husus yapılan haksız fiil ile ihraç edilecek malın belirtilen koşulların (ihracın, lisansa, şarta, izne, kısıntıya, uygunluk yeterlilik belgesine bağlanmış olması) dışında bırakılmasıdır.

Kabahatin diğer seçimlik hareketi ise uygunluk veya yeterlilik belgesi alınmış gibi beyan edilmesidir. Bu durumda olmayan bir belge varmış gibi gösterilebileceği gibi olan bir belgede sahtekârlığa gidilebilecektir. Bu bağlamda tek fiille hem Gümrük Kanunu bakımından kabahat hem de Türk Ceza Kanunu bakımından suç işlenebilecektir. Suç ile kabahatin aynı fiil ile işlenmesi durumunda yaptırım için Kabahatler Kanunu içtima hükümlerinden yola çıkıldığında; Kabahatler Kanunu 15.maddesi gereği kabahatin yaptırımı uygulanmayıp sadece suçtan dolayı yaptırımı uygulanacaktır.

4. Kabahatin Manevi Unsuru

Gümrük Kanunun 235.maddesinin ikinci fıkrasının b bendinde düzenlenen kabahat Kabahatler Kanunu 9.maddesi gereği hem kasten hem de taksirle işlenebilir. Düzenlemenin lafzı incelendiğinde kabahatin manevi unsuru hakkında herhangi bir

⁶⁸⁹ Eşyanın sahip olması gereken şartlar ile kastedilen ihraç edilmesi lisans alınmasına, şarta, izin alınmasına, kısıntıya bağlı olması ya da ihraç edilmesi belirli kuruluşların vereceği uygunluk belgesine ya da yeterlilik belgesine sahip olması şartına bağlı olmasıdır.

düzenleme yapılmadığı için kabahat her ne kadar kasten işlenmeye elverişli olsa da taksirle de işlenebilecektir. Kabahatin kasta daha elverişli olması şöyle açıklanabilir; kabahatin Gümrük Tarife İstatistik Pozisyonunda değişiklik yapılarak işlenmesi halinde bahse konu eşya hem uygunluk ve yeterlilik belgesine tabi değilmiş eşya gibi gösterilecek hem de gümrük vergisi farklılığına yol açabilecektir. Aynı fiil ile birden fazla kabahatin işlenmesi durumu dikkate alındığında kabahatin kasten işlenmeye daha elverişli olduğu görülecektir. Eşyanın gümrük rejiminde özellik eden bir eşya olmasından dolayı bu durumun fail tarafından bilinmemesi kastı kaldırmayacak; failin en azından gerekli dikkat ve özeni göstermesi cezalandırılması için yetecektir.

5. Kabahatin Özel Görünüş Şekilleri

a. Kabahate Teşebbüs

Gümrük Kanunun 235.maddesinin ikinci fıkrasının b bendinde düzenlenen kabahat için teşebbüse ilişkin herhangi bir düzenleme bulunmamaktadır. Kabahatler Kanunu 13.maddesi gereği özel bir düzenleme olmadığı müddetçe kabahatte teşebbüs cezalandırılmamaktadır. Benzer olarak ithalat rejimi için düzenlenen 235.maddenin ilk fıkrasının c bendinde yer alan kabahatten yola çıkarsak ihracat rejimine göre gümrük idaresine beyannamenin tescili ile kabahat tamamlanacaktır.

b. Kabahate İştirak

İhracı lisansa, şarta, izne, kısıntıya ya da belli kuruluşların vereceği uygunluk ya da yeterlilik belgesine tabi olan eşyayı, uygunluk ve yeterlilik belgesine tabi değilmiş ya da belge alınmış gibi beyan etme kabahatine iştirak halinde Kabahatler Kanunu 14.maddesi şeriklerin her biri hakkında, fail olarak idarî para cezası verilir. Kabahatler Kanunundaki düzenleme gereği kabahate iştirak için kasten işlenmiş bir kabahat aranmaktadır. Dolayısıyla kabahate iştirak için kabahatin kasten işlenmesi gerekmektedir.

c. Gönüllü Vazgeçme

Gümrük Kanununun 63.maddesin yer alan düzenleme gereği beyanname tescili sonrasında beyanname de düzeltme istenebilmektedir. Yukarıda belirttiğimiz üzere bu düzeltme talebinin yegâne şartı ise düzeltme sonucunda yeni bir eşya beyanı oluşmamasıdır. Her ne kadar doktrinde⁶⁹⁰ aksi görüşler mevcut olsa da beyannamenin tescili ile kabahat tamamlanmış olacağı için klasik anlamda gönüllü vazgeçmeden bahsetmek mümkün olmayacaktır.

d. Kabahatlerin İçtimaı

Fail; ihracı lisansa, şarta, izne, kısıntıya ya da belli kuruluşların vereceği uygunluk ya da yeterlilik belgesine tabi olan eşyayı, uygunluk ve yeterlilik belgesine tabi değilmiş ya da belge alınmış gibi beyan etme kabahatini işlerken aynı fiil ile Gümrük Kanununda yer alan diğer kabahatleri de işleyebilir. Kabahatler Kanunun içtima başlıklı 15.maddesindeki düzenleme gereği yaptırım olarak idari para cezası öngörülmüş kabahatlerin tek fiil ile işlenmesi halinde en ağır idari para cezası ön görülen kabahatin yaptırımını uygulanacaktır. Örnek vermek gerekirse, eşyanın nev'i farklı gösterilerek Gümrük Tarife İstatistik Pozisyonu değiştirilip beyan edilmesi fiili ile Gümrük Kanunun 239.maddesinin ikinci fıkrasındaki “*gümrük vergisi ödenmeksizin veya gümrük vergisinin kısmen ödemesi*” suretiyle kabahat işlenebilecektir. Yine aynı fiil ile yukarıda anlattığımız üzere mevzubahis eşya Gümrük Kanunun 235.maddesinin ikinci fıkrasının b bendindeki yükümlülüklerden çıkarılarak bu kabahat de işlenebilecektir. Bu durumda Kabahatler Kanunun amir hükmü gereği daha ağır idari para cezası yaptırımını olan Gümrük Kanunun 239.maddesinin ikinci fıkrası uygulanacaktır.

Tartışılması gereken bir başka husus da Türk Ceza Kanunun 206.maddesinde düzenlenen resmi belgenin düzenlenmesinde yalan beyan suçu ile kabahatin içtimaıdır. Örnekteki Gümrük Tarife İstatistik Pozisyonun kasten yanlış bildirilmesi durumunda bir fiil ile birden fazla kabahat ve Türk Ceza Kanununda yer alan bir suç

⁶⁹⁰ Ercan, s.155

işlenebilecektir. Bu durumda Kabahatler Kanununun 15.maddesinin üçüncü fıkrası gereği sadece suçtan cezalandırılacaktır. Düzenleme amaçsal olarak yorumlandığında kanun koyucunun bir fiilden dolayı bir kere fakat en ağır ceza ile cezalandırma amacında olduğu görülecektir. Bu doğrultu da ceza kanuna öncelik tanınması makuldür fakat suçun yaptırımı düşünüldüğünde failin 3 ay adli para cezasına çarptırılarak 1800 TL adli para cezası ile cezalandırılabilir. Ayrıca İnfaz Kanunu uygulamaları ve Türk Ceza Hukukundaki erteleme hükümleri ile ceza hukuku anlamında müeyyide ile karşılaşmadan da yargılama sona erebilecektir. Dolayısıyla kabahat ve suç sonucunda müeyyidelerin yarışmasında her zaman suç daha ağır müeyyideye bağlı olmayabilir bu da kanunun amacına aykırı olabilecektir. Benzer şekilde Gümrük Kanunun 235.maddesinin ikinci fıkrasının b bendinde düzenlenen kabahat uygunluk veya yeterlilik belgesi alınmış gibi beyan edilmesi hareketiyle işlenebilmesi durumunda olmayan bir belge varmış gibi gösterilebileceği gibi olan bir belge de sahtekârlığa da gidilebilecektir. Türk Ceza Kanunun 206.maddesinde düzenlenen *resmi belgenin düzenlenmesinde yalan beyan* suçu işlenmiş olacağı ve Kabahatler Kanundaki amir hüküm gereği kabahat yaptırımı uygulanmayacaktır. Yaptırım anlamında suça tanınan bu öncelik Türk Ceza Kanunun 204 ve 206 anlamında ancak kasten işlenmesi halinde mümkündür. İlgili maddelerde taksir hali düzenlenmediğinden bu hükümlere göre taksir hali cezalandırılmayacağı için Kabahatler Kanununun 15.maddesinin üçüncü fıkrasının “...suçtan dolayı yaptırım uygulanamayan hallerde kabahat dolayısıyla yaptırım uygulanır.” hükmü gereği taksir halinde Gümrük Kanunun 235.maddesinin ikinci fıkrasının b bendine göre cezalandırılacaktır.

Kabahatler Kanunun 15.maddeinin ikinci fıkrasına göre aynı kabahatin birden fazla kez işlenmesi durumu düzenlenmiş ve her bir kabahat ile ilgili ayrı ayrı idari para cezasına çarptırılacağı ön görülmüştür. Bu durumda mevzu bahis kabahat birden fazla işlenirse her bir kabahat ayrıca cezalandıracaktır. Örneğin fail ihracı izne bağlanmış eşyayı izne tabi değilmiş gibi göstererek dört seferde ihraç ederse her seferi için ayrı cezaya çarptırılacaktır.⁶⁹¹

⁶⁹¹ Ercan, s.155.

6. Kabahatin Yaptırımı

Gümrük Kanunun 235.maddesinin ikinci fıkrasının b bendindeki düzenleme gereği ihracı; lisansa, şarta, izne, kısıntıya veya belli kuruluşların vereceği uygunluk veya yeterlilik belgesine tabi olan eşyanın; uygunluk ve yeterlilik belgesine tabi değilmiş veya belge alınmış gibi beyan edilmesi halinde, eşyanın gümrüklenmiş değeri kadar idari para cezası verilecektir.

İ. Türkiye Gümrük Bölgesine Getirilmiş ve Transit Rejim Beyanı İle Beyan Edilen Fakat Serbest Dolaşım Statüsünde Bulunmayan Eşyanın, Beyan Edilen Eşya İle Belirgin Bir Şekilde Farklı Cinsten Eşya Olması

Gümrük Kanunun 235.maddesinin beşinci fıkrasında “*Türkiye Gümrük Bölgesine getirilen ve transit rejim beyanında bulunulan serbest dolaşımda olmayan eşyanın, beyan edilenden belirgin bir şekilde farklı cinsten eşya olduğunun tespiti halinde, farklı çıkan eşyanın gümrüklenmiş değerinin iki katı idari para cezası verilir.*” şeklinde düzenlenen kabahat 6455 sayılı kanunla Gümrük Kanuna girmiştir. Şöyle ki 4458 sayılı Gümrük Kanununa 6455 sayılı Kanun ile yapılan değişiklik ile 5607 sayılı Kaçakçılıkla Mücadele Kanunundaki kaçakçılık kabahati düzenlemeleri eklenmiştir. Fakat yapılan bu düzenleme ile Gümrük Kanununa sadece kaçakçılık kabahatleri eklenmemiş; yeni kabahat ve yaptırımlar da eklenmiştir.⁶⁹² İnceleyeceğimiz bu kabahat de bu değişiklik ile eklenmiştir.

Transit Rejimi, Transit rejimine tabi tutulan eşya serbest dolaşımda bulunmayan eşya gümrük statüsündedir. Bahse konu eşya Gümrük Kanunun 84.maddesinde belirtildiği üzere yabancı bir ülkeden gelip yabancı bir ülkeye, yabancı bir ülkeden Türkiye'ye, Türkiye'den yabancı bir ülkeye, bir iç gümrükten diğer bir iç gümrüğe taşınabilir.⁶⁹³ Transit rejimi, serbest dolaşımda bulunmayan eşya için; daha sonra antrepo ve serbest dolaşıma giriş rejimi beyannamelerinin temelini oluşturması

⁶⁹² Hakan Uçak, Gümrük Cezalarında Yeni Kriter: “Belirgin Fark”, **Lebib Yalkın Dergisi**, Sayı:119, Kasım 2013, s.284

⁶⁹³ Transit rejimi hakkında bkz: yukarıda, Transit Gümrük Rejimi, s. 47.

bakımından önem arz etmektedir.⁶⁹⁴ Bu noktadan hareketle Gümrük Kanunun 235.maddesinin beşinci fıkrasında düzenlenen kabahatin amacı transit rejimi beyanın doğruluğunu güvence altına almaktır.

1. Kabahate Konu Eşya

Gümrük Kanunun 235.maddesinin beşinci fıkrasının lafzı incelendiğinde kabahate konu eşyanın transit rejim beyanına göre Türkiye Gümrük Bölgesine getirilen serbest dolaşımda olmayan eşya olduğu anlaşılmaktadır. Eşyanın gümrük vergilerine tabi olması gerekmektedir aksi halde Gümrük Kanunun 239.maddeinin birinci fıkrasına göre işlem yapılmalıdır.⁶⁹⁵

2. Kabahatte Fail

Gümrük Kanunun 235.maddesinin beşinci fıkrasında düzenlenen transit rejim beyanındaki eşyanın beyan edilenden farklı cinsten eşya olması kabahatinde fail genel olarak belirttiğimiz üzere gümrük rejimini gerçekleştiren firmaların yönetim yetkilerine sahip kişiler olabilir. Fakat bu rejimde özellik arz eden bir durum vardır – yabancı ülkeden yabancı ülkeye transit gümrük rejimi durumunda – gümrük bölgesine getirilen eşyayı nakil eden firma beyan da bulunma yetkisine haiz ise yukarıda belirttiğimiz genel kural çerçevesinde fail olabilecektir.

3. Kabahatin Maddi Unsuru

Gümrük Kanunun 235.maddesinin beşinci fıkrasında düzenlenen kabahatte icra hareketini transit rejim beyannamesinde yer alan ve serbest dolaşımda bulunmayan eşyanın beyan edilenden belirgin bir şekilde farklı cinsten beyan edilmesi oluşturur. Kabahatin temelini oluşturan “belirgin bir şekilde farklı cinsten eşya” kavramını tartışmak gerekmektedir. Mevzuat incelemesi yapıldığında Gümrük

⁶⁹⁴ Kılıç, s.806

⁶⁹⁵ Ercan, s. 157.

Kanunu ile Gümrük Yönetmeliği⁶⁹⁶ ve Ticaret Bakanlığı Gümrükler Genel Müdürlüğünün 16.07.2013 tarihli 2013/23 sayılı genelgesi⁶⁹⁷ birlikte değerlendirilmelidir. İlgili düzenlemeler incelendiğinde belirgin farktan bahsedilebilmesi için beyan edilen eşyanın gümrük kontrolünde tahlil, teknik inceleme, araştırma incelemelerine tabi tutulmadan farklı eşya olduğunun anlaşılması gerekmektedir.⁶⁹⁸ Bu anlamda farklı eşya için işlem uygulanabilmesi için bu belirgin fark yeterli değildir yönetmelikteki açık hüküm gereği bu fark aynı zamanda gümrük vergileri ve/veya ticaret politikası açısından farklılık oluşturmalıdır. Aksi durumda Gümrük Kanununun 239.maddesinin birinci fıkrasında düzenlenen ithalat veya ihracat vergilerinden muaf eşyanın gümrük kapıları dışından ithal ve ihraç edilmesi kabahatine vücut verecektir.

4. Kabahatin Manevi Unsuru

Gümrük Kanunun 235.maddesinin beşinci fıkrasında düzenlenen kabahat Kabahatler Kanunu 9.maddesi gereği hem kasten hem de taksirle işlenebilir. Bu anlamda kabahate konu eşyanın gerekli dikkat ve özen gösterilmeyerek transit rejim kapsamında nakil aracında yer alması kabahatin oluşması için yeterlidir. Kanaatimizce kabahatin kasten işlenebilmesi Kabahatler Kanunun içtima konusunun düzenleyen

⁶⁹⁶ Madde 278: Türkiye Gümrük Bölgesine getirilerek transit rejimine konu edilen serbest dolaşımda olmayan eşyanın giriş gümrük idaresinde yapılan kontrolü neticesinde, beyan edilenden açıkça farklı olduğu tahlil, teknik inceleme ve araştırmaya gerek olmaksızın kolayca anlaşılabilen ve gümrük vergileri ve/veya ticaret politikası önlemleri açısından farklılık oluşturan eşya, belirgin bir şekilde farklı cinsten eşya olarak kabul edilir. Kanunun 235 inci maddesinin beşinci fıkrası uyarınca idari para cezasının uygulanmasını müteakip eşyanın sevkine izin verilir. MÜLGA RG 1/8/2017 30141

⁶⁹⁷ 2013-23 Sayılı Gümrük Kanununun 235/5 ve 236/5 maddelerinin uygulanması hakkında genelgenin gerekçesinde ilgili maddelerin uygulanmasında gümrük idarelerinde farklılıklar yaşandığı belirtilmiş ve ilgili düzenlemeye ihtiyaç duyulduğu belirtilmiştir. İlgili genelge ile uygulama şu şekilde düzenlenmiştir: Bu çerçevede, Gümrük Kanunu'nun 235 inci maddesinin beşinci fıkrası ile 236. maddesinin beşinci fıkralarının uygulamasında; a) İlgili transit veya antrepo beyanlarında yalnızca tarifenin esas alınmaması eşya tanımının da dikkate alınması, beyan edilen eşya tanımının doğru veya eşyanın ayniyetini sağlayacak bilgileri içermekle (şasi no., seri no. gibi) birlikte eşya kodunun (tarifesinin) yanlış ve/veya eksik olduğu durumlarda beyanın kontrolünün eşya tanımı üzerinden yapılması, b) Beyan edilen eşyanın de monte olup olmadığı konusunda tereddüt olduğunda, beyanın doğruluğunun beyanname ile birlikte sunulan belgelerle birlikte değerlendirilmesi, c) Türkiye Gümrük Bölgesi dışında genel ifadeler kullanılmak suretiyle (Örneğin; ev mobilyası, kırtasiye malzemesi gibi) düzenlenen transit beyanının, eşyanın beyanda belirtilen kapsamda olması kaydıyla beyanname ile birlikte sunulan belgelerle bir bütün olarak değerlendirilmesi, ç) Birden fazla araç ile taşınan komple tesise ilişkin beyanlarda, komple tesisin bir bütün olarak değerlendirilmesi, Gerekmetedir.

⁶⁹⁸ Abdullah Özgür, "Gümrük Mevzuatında Belirgin Şekilde Farklı Çıkan Eşyanın Tanımı ve Sınırları", **Lebib Yalkın Dergisi**, Sayı:153, Eylül 2016, s.230

15.maddesinin üçüncü fıkrası gereği mümkün değildir. Şöyle ki fail kasten transit rejim beyanında olandan farklı eşya beyan ettiyse Türk Ceza Kanunun 206.maddesinde düzenlenen resmi belgenin düzenlenmesinde yalan beyan suçunu işlemiş olacaktır. Bu durumda da Türk Ceza Kanunu hükümleri uygulanacaktır. Aynı şekilde mevzubahis eşyayı farklı göstermek için sahte belge yaratılmış ise yine belgenin niteliğine göre resmi belgede veya özel belgede sahtecilik ile resmi belge düzenlenmesinde yalan beyan suçu işlenmiş olacaktır. Fakat bu durumda sahte belgenin hazırlanması ayrı bir hareket beyannamede yalan beyanda bulunmak ayrı bir hareket olacağı için ayrı ayrı değerlendirilmez.

Transit rejimin yapısı düşünüldüğünde kabahatin failinin nakil firması dahi olabileceği yukarıda belirtilmişti. Şöyle ki yurt dışından yurt dışına transit rejimi beyanında gönderici firmanın yaptığı bir fiilden (kasten veya taksirle olabilir) dolayı Türkiye Gümrük bölgesinde taşıma işini üstlenmiş nakliye firması sorumlu olabilecektir. Burada gönderici firmanın yapmış olduğu fiile karşılık Gümrük İdaresine karşı sorumlu olacak olan nakliye firmasıdır.⁶⁹⁹ Bu durumda Anayasanın 38.maddesinin yedinci fıkrasında belirtilen “Ceza sorumluluğu şahsîdir.” ilkesi doğrultusunda Maliye Bakanlığı tebliğinde⁷⁰⁰ belirtildiği gibi “Anayasanın bu hükmü ile şahısların işledikleri idari veya adli suçlara istinaden gerek adli gerekse idari merciler tarafından verilen cezaların yalnızca o kişiye yönelik olarak infaz edilmesi gerektiği hüküm altına alınmaktadır.” Hüküm açık olduğu üzere şahsilik ilkesine aykırılık mevcuttur.⁷⁰¹ Bununla beraber doktrinde, basiretli bir tacir gibi hareket etmesi beklenen taşıyıcı, belgeleri kontrol etme sorumluluğun haizdir taşıyıcı bu anlamda gümrük idaresine karşı sorumlu olacağı, iç ilişkiye göre taşıyıcının maddi zararını gönderici firmaya rücu edebileceği kabul edilmiştir.⁷⁰²

⁶⁹⁹ Kılıç, s.810

⁷⁰⁰ Maliye Bakanlığı Tahsilat Genel Tebliği Seri No: 437

⁷⁰¹ Şahsilik İlkesi, yukarıda, s, 116.

⁷⁰² Ercan, s.158. Kılıç, s.810

5. Kabahatin Özel Görünüş Şekilleri

a. Kabahate Teşebbüs

Gümrük Kanunun 235.maddesinin beşinci fıkrasında düzenlenen kabahat için teşebbüse ilişkin herhangi bir düzenleme bulunmamaktadır. Kabahatler Kanunu 13.maddesi gereği özel bir düzenleme olmadığı müddetçe kabahatte teşebbüs cezalandırılmamaktadır. Maddede belirtilen kabahat, transit rejim beyannamesinde belirtilen eşyadan belirgin şekilde farklı olan ve aynı zamanda gümrük vergisi ve/veya ticaret politikalarında farklılık yaratan eşyanın Türkiye Gümrük Bölgesine getirilmesi ile oluşur. Bu bakımından doktrindeki görüşün aksine⁷⁰³ teşebbüse elverişli bir kabahat olsa da mevzuat gereği teşebbüsün cezalandırılması mümkün değildir. Örneğin icrai hareketlere yurtdışında başlanılmış sonrasında ise gümrük kontrolünün ciddi bir şekilde yapıldığının fark edilmesi üzerine mevzubahis eşyanın Türkiye Gümrük bölgesine sokulmasından vazgeçilebilir, bu durumda kabahat teşebbüs aşamasında kalmış olsa da cezalandırılmayacaktır.

b. Kabahate İştirak

Gümrük Kanunun 235.maddesinin beşinci fıkrasında düzenlenen kabahat tek kişiyle işlenebileceği gibi iştirak halinde de işlenebilir. Kabahatler Kanunun 14.maddesi hükmü amirdir; kabahatin işlenmesine iştirak eden her bir şerik fail olarak düşünülüp her fail için ayrı idari para cezası uygulanacaktır. Aynı maddenin üçüncü fıkrası gereği iştirak için kasten işlenmiş hukuka aykırı bir fiil aranmaktadır.

c. Kabahatlerin İctimai

Gümrük Kanunun 235.maddesinin beşinci fıkrasında düzenlenen serbest dolaşımda olmayan eşyanın transit gümrük rejimi beyanında beyan edilenden belirgin biçimde farklı eşya olması kabahatinde fail tek hareketi ile birden fazla kabahatin

⁷⁰³ Kabahatin teşebbüse elverişli olmadığı görüşü için bkz; Kılıç, s.810

işlenmesine vücut verebilir. Bu durumda Kabahatler Kanunun 15.maddesi gereği daha ağır cezası olan kabahatin cezası ile cezalandırılacaktır. Kabahat yukarıda açıkladığımız üzere “eşyanın beyan edilenden belirgin şekilde farklı olması gümrük vergisi ve/veya ticaret politikası farklılıklarına neden olma ” neticesine bağlanmıştır. Kabahatin gerçekleşmesi şarta bağlıdır. Kabahatin neticeye bağlı olması aynı hareketle bu kabahatin oluşmasına değil başka kabahatlerin oluşmasına neden olabilir bu durumda içtimadan bahsedilemez. Şöyle ki, örnek üzerinden açıklanırsa transit rejim ile Türkiye Gümrük bölgesine getirilen yabancı ülkeden yabancı ülkeye yapılan transit rejim doğrultusunda kahve olarak beyan edilen eşyanın aslında çay olduğu tespit edilmiştir. Çay ithalatı konusunda yerli üreticinin koruması adına ton başına 4550 Dolar gözetim uygulaması yapılmaktadır ayrıca gümrük vergisi %145’tir. Transit Rejimi beyannamesinde beyan edilen eşya ise (Brezilyadan geldiğini varsayarak) kavrulamamış kahve çekirdeği olarak belirtilmiştir. Bu eşyanın gümrük vergisi ise %13’tür. Açıkça görüleceği üzere Gümrük Kanunun 235.maddesinin beşinci fıkrasındaki kabahat işlenmiş olacaktır çünkü beyan edilenden açıkça ayırt edilebilecek belirgin farklılıkta bir eşya vardır ayrıca gümrük vergisi ve ticaret politikası anlamında farklılık da arz etmektedir. Örneğimiz üzerinden gidersek mevzubahis mal eğer bir tır dolusu kahve olarak beyan edilmiş çay mevcut ise yine bu madde mi uygulanacaktır? Bu anlamda kanunda herhangi bir düzenleme bulunmamaktadır. Burada gerçekleşen fiilin manevi unsuru değerlendirilmelidir. Eğer ki bir tır dolusu da olsa sadece farklı beyan edilen mal transit rejim kapsamında başka ülkeye sevk ediliyorsa bu madde anlamında uygulama yapılmalıdır. Tartışılması gereken husus transit rejim kapsamındaki eşyanın gümrük vergisi için teminat verilmesi gerekmektedir bu anlamda kahve olarak beyan edilecek eşya için verilecek teminat ile çay için verilecek teminat afaki farklılıklar doğurur bu durum vergi ziyayı doğuracak mıdır? Eğer ki mevzubahis eşya serbest dolaşıma girerse ne kadar farklılık az eden mal olsa da burada artık fiilin manevi unsuru farklılaşacak ve Kaçakçılıkla Mücadele Kanunu kapsamında suç olacaktır. Bununla birlikte, failin kastı transit rejim kapsamında belirgin farklı eşyayı Türkiye Gümrük bölgesinden nakletmek olabilir fakat beyan edilenden farklı olan eşya Türkiye’ye ithali yasak olan eşya olması durumunda Kaçakçılıkla Mücadele Kanununun 3.maddesinin yedinci fıkrasında düzenlenen suç işlenmiş olacaktır. Bu durumda Kabahatler Kanunun 15.maddesinin

üçüncü fıkrası amir hükmü gereği suç ve kabahate aynı anda vücut veren fiil nedeni ile sadece suçtan dolayı yaptırım uygulanır.

d. Gönüllü Vazgeçme ve Etkin Pişmanlık

Yukarıda da belirttiğimiz üzere Gümrük Kanunun 63.maddesi gereği gönüllü vazgeçme uygulanması doktrinde kabul edilmiştir. Gönüllü vazgeçme uygulamasında tatbik edilecek kanun, Kabahatler Kanunundaki atıf gereği Türk Ceza Kanunudur. Mevzubahis kabahat Türk Ceza Kanununun 36.maddesi ve Gümrük Kanunun 63.maddesi doğrultusunda değerlendirildiğinde kabahatin icra hareketlerinden vazgeçilmiş, kabahatin oluşması veya neticenin oluşması engellenmiş olmalıdır. Kabahatin oluşumu “*gümrük vergileri ve/veya ticaret politikası önlemleri açısından farklılık oluşturmaması*” neticesine bağlıdır. Bu durumda icra hareketlerine başlanmış olsa da netice oluşmadan kabahatten vazgeçme Türk Ceza Kanunu hükümlerine göre mümkündür. Gümrük Kanunun 63.maddesi bağlamında değerlendirilirse ilgili madde düzeltme talebine ilişkindir hatanın giderilmesi amacıyla yapılmaktadır fakat düzeltme talebinin ilk şartı düzeltme sonucu yeni bir eşyanın beyanını doğurmamasıdır. Bu anlamda ilgili kabahat zaten farklı bir eşyanın beyan edilmesi kabahati olduğundan Gümrük Kanunun 63.maddesinin uygulanması mümkün değildir.⁷⁰⁴

6. Kabahatin Yaptırımı

Gümrük Kanunun 235.maddesinin beşinci fıkrasında düzenlenen transit rejim beyannamesi ile beyan edilen eşyanın gerçekte var olan eşyadan belirgin şekilde farklı olması durumunda uygulanacak idari yaptırım, ilgili eşyanın gümrüklenmiş değer tutarının iki katı tutarında idari para cezasıdır. Gümrük Yönetmeliğinin 278. Maddesi gereği idari para cezasının uygulanmasının ardından eşyanın sevk edilmesine müsaade edilecektir.

⁷⁰⁴ Kılıç, s.810

J. Gümrük Antrepolarında Ya Da Gümrük İdaresince Eşya Konulmasına İzin Verilen Yerlerde Yapılan Sayımlarda Kayıtlara Göre Fazla Eşya Çıkması

Gümrük Kanunun 236.maddesinin ikinci fıkrasında “Gümrük antrepolarında veya gümrük idaresince eşya konulmasına izin verilen yerlerde yapılan sayımlarda kayıtlara göre fazla eşya çıkması hali” kabahat olarak düzenlenmiştir. “*Gümrük antrepolarında ya da gümrük idaresince eşya konulmasına izin verilen yerler*” ifadesini kısaca açıklamak gerekirse; serbest dolaşıma giriş rejimine tabi tutulup halen işlemlerin sonuçlanmadığı eşyanın, ya da ihracat rejimine tabi tutulan eşyanın nihayete ermeden önce konuldukları yerlerdir. Mevzubahis eşyaların işlemleri sona erip rejimleri doğrultusunda yurtdışı edilmeleri veya serbest dolaşıma girmelerine kadar bulundukları bu alanlarda gümrük idaresi denetimi altındadırlar. Kanun koyucunun iradesi eşyanın nevi ve miktarı üzerine kurulmuş olan vergilendirme sisteminin korunmasıdır. Bu amaçla da Gümrük Kanununun 236.maddesinin birinci fıkrasının devamı niteliğinde ikinci fıkrada kabahat düzenlenmiştir. Şöyle ki Gümrük Kanunun 236.maddesinin birinci fıkrasında gümrük antrepoları ya da gümrük idaresi tarafından eşya konulmasına müsaade edilen yerlerde muhafaza edilen eşyadaki noksanlık ya da bahsi geçen yerlerden izinsiz eşya çıkartılması yaptırıma bağlanırken aynı maddenin ikinci maddesinde ise aksi durum düzenlenmiş ve eşyanın miktarındaki fazlalık yaptırıma bağlanarak ve kabahat düzenlenmiştir.

1. Kabahate Konu Eşya

Gümrük Kanununun 236.maddesinin birinci fıkrasında düzenlenen kabahate bir eşyanın konu olabilmesi için herhangi bir özelliğe sahip olmasına gerek yoktur. İthalî yasak olmadıkça gümrük rejimlerine tabi olabilen bütün eşyalar kabahatin konusunu oluşturabilir.

2. Kabahatte Fail

Gümrük Kanunun 236.maddesinin ikinci fıkrasında düzenlenen kabahatin işlenmesinde gümrük antrepolarında veya gümrükçe eşya konulmasına müsaade edilen yerlerde kayıtlara göre fazla eşya bulunduran gümrük rejimini gerçekleştiren firmaların yönetim yetkilerine sahip kişiler olabilir. Bu durumda ilgili kayıtları tutmakta görevli ve yetkili işleticiler sorumlu olacağı gibi bu kişiler adına hareket eden kişiler de fail olabilecektir.⁷⁰⁵ Aslında 18.06.2009 tarihinden önce bu kabahat kapsamında kimlerin fail olabileceği 236.maddenin üçüncü fıkrasında “*Bu maddede belirtilen para cezaları, antrepo işleticilerinin veya kullanıcılarının sorumlulukları göz önünde bulundurularak, yapılan tespate göre bunlardan müteselsilen alınır.*” Şekliyle belirtilmişti fakat ilgili fıkra belirtilen tarihte mülga edilmiştir. Fıkranın mülga edilmesinden sonra uygulamada aksaklıklar oluşmuş ve kabahatte failin belirlenmesi güçleşmiştir.⁷⁰⁶ Fıkranın mülga edilmesi her ne kadar sorunlara yol açsa da kaldırılması aslında hukuki açıdan yerindedir. Müteselsil sorumluluk⁷⁰⁷ özel hukuk sorumluluğudur ve yaptırım olarak sorumluluğum müteselsil olarak paylaşılması kabul edilebilir bir durum değildir her ne kadar açıkça kanunda yer almasa da kabahatlerde şahsilik ilkesi gereği müteselsil sorumluluktan bahsetmek afaki olacaktır.

⁷⁰⁵ Fatih Uzun,, “4458 Sayılı Gümrük Kanunundaki Cezai Hükümlere 5911 Sayılı Kanun İle Getirilen Değişikliklerin Değerlendirilmesi”, **Lebib Yalkın Dergisi**, Sayı 77, 2009, s. 121.

⁷⁰⁶ İlgili aksaklığın giderilebilmesi için İstanbul Gümrük ve Ticaret Bölge Müdürlüğünce yayımlanan 10.05.2017 tarihli ve 68795981-131.99 sayılı genelge ile failin belirlenmesi sorunu “Gümrük Kanununun yukarıda yer alan 236. maddesi uygulamaları kapsamında Bölge Müdürlüğümüze intikal eden ceza kararlarının incelenmesi neticesinde; antrepoda meydana gelen eksiklik/fazlalık, izinsiz eşya çıkarılması, eşya farklılığı veya eşyanın değiştirilmesi vs. gibi cezai işlem gerektiren durumlarda bağlantımız gümrük idarelerince Kabahatler Kanununun iştirak hükümlerine göre herhangi bir değerlendirme yapılmadığı görülmekte olup, eksik ve hatalı bir işleme sebebiyet verilmemesi bakımından bundan böyle, Gümrük Kanununun 236. maddesine istinaden işlem tesisi gerektiren durumlarda en az bir Gümrük Müdür Yardımcısı başkanlığında oluşturulacak olan bir komisyon marifetiyle antrepoda vuku bulan eksiklik/fazlalık, izinsiz eşya çıkarılması, eşya farklılığı ile eşyanın değiştirilmesi vs. gibi durumlarda antrepo işleticisi, antrepo sahipleri, antrepo çalışanları, YGM, YGM yanında çalışan Müşavir Yardımcısı, var ise ilgili Gümrük Müşaviri ile ilgili Gümrük Müşavir Yardımcısı da dâhil olmak üzere olay muhatapların tamamı açısından yukarıda belirtilen mevzuat hükümleri çerçevesinde gerekli değerlendirmenin yapılarak cezai işlemlerin uygulanması” şekliyle çözülmeye çalışılmıştır.

⁷⁰⁷ Birden fazla borçlunun bir alacaklıya borçlu olduğu ve bu alacaklının borçlulardan dilediğine başvurup alacağını talep etme yetkisine sahip olduğu hukuki ilişki müteselsil borçluluk olarak değerlendirilmektedir. Ayrıntılı bilgi için bkz: Nurcihan Dalcı Özdoğan, **Müteselsil Borçluluk**, Seçkin Yayınevi, Ankara, 2015, s.25. Ayrıca bkz: Adnan Gerçek “Türk Vergi Hukukunda Vergi Sorumlusu, Sorumluluk Hâlleri ve Türlerinin İncelenmesi” **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt: 54, Sayı: 3, 2005, s.180.

Kanımızca fıkranın kaldırılması yerine iştirak kurumu olarak düzenlenebilirdi fakat birazdan açıklanacağı üzere genel ilkelerden yola çıkarak iştirak kurumuna ulaşmak mümkündür. Yukarıda bahsettiğimiz üzere kabahatlerde şahsilik ilkesi gereği kolektif ceza sorumluluğundan bahsedilemez dolayısıyla kimlerin fail olabileceği belirlenmelidir. Gümrük antrepo rejiminde sorumluluk antrepo tipine göre değişebilmektedir şöyle ki; gümrük antrepo rejimi mevzuatta düzenlenirken çeşitli kıstaslara tabi tutularak altı sınıfa ayrılmıştır.⁷⁰⁸ Bu ayrımlar incelendiğinde gümrük antrepoları sınıflandırılırken sorumluluk da bir kıstas olarak kullanılmıştır. Gümrük antrepoları genel ve özel olmak üzere temelde ikiye ayrılmıştır. Bu ayrım yapılırken herkesin eşya koyabildiği antrepolara genel antrepo denilmiş, sadece işleticisinin eşya koyabildiği antrepolara ise özel antrepo denilmiştir. Gümrük Kanununun 96.maddesi genel sorumluluğu işleticiye yüklemiş olup 97.maddesinde ise istisnai hüküm düzenlemiş olup sorumluluk kullanıcıya yüklenmiştir. Bu istisna ise genel antrepo tiplerinden B tipi antrepo tipindeki rejimi kastedilmiş, diğer antrepo tiplerinde işletici sorumlu kılınmıştır. Tartışılması gereken bir aşka husus ise 97.maddenin ikinci fıkrasında kullanıcıya *“eşyanın antrepo rejimine tabi tutulmasına ilişkin yükümlülüklerini yerine getirmekten”* yüklenen sorumluluğun kapsamının ne olduğudur. Maddenin lafzından objektif sorumluluk olduğu anlaşılrsa da burada yüklenen sorumluluk 97.maddenin bir bütün olarak düşünülmesi gerektiği kanaatindeyiz. Kanunun gerekçesi incelenip amaçsal yorum yapıldığı takdirde Gümrük Kanunun 97.maddesi B tipi antrepolar için düzenlendiği görülecektir.⁷⁰⁹ B tipi antrepo genel antrepo olup sorumluluğun kullanıcıya yüklendiği istisnai bir antrepo tipidir. B tipi antrepoları diğer antrepolardan ayıran özellik genel antrepo olması ve fakat eşyaların kullanıcının tam hâkimiyetinde olmasından kaynaklıdır.

⁷⁰⁸ **Gümrük Kanunu 94.maddesi.** Gümrük Yönetmeliği 329.maddesi incelendiğinde gümrük antrepoları genel antrepolar (a; b; f tipi olarak) ve özel antrepolar (c; d; e tipi olarak) olmak üzere temelde ikiye ayrılmaktadır.

⁷⁰⁹ Gümrük Kanunun 97.maddesinin gerekçesi *“Gümrük antrepo rejimi ile getirilen yeniliklerden birisi de bu maddede ifadesini bulmuştur. Antrepo işletmeciliğindeki çağdaş gelişmeler, antrepoların localar veya kabinler halinde bölümlere ayrılmasına ve bu kabinlerin ayrı ayrı kullanıcılar tarafından ve sadece kendilerine ait eşya için kullanılmasına imkân tanımaktadır. Bu şekilde inşa edilen ve işletme izni alınan antrepoların kabinlerini kiralayan kullanıcılar, kabin kapısının anahtarını da muhafaza edebileceklerdir. Bu durumda, antrepo işleticisinin sorumluluğu kullanıcıya göre daha sınırlı kalmaktadır. Aynı şekilde, eşyanın özelliklerine göre de kullanıcının sorumlulukları işleticiye göre daha fazla olabilecektir. Böyle durumlarda, kullanıcının sorumluluğunun verilen izinde belirtilmesi, bu madde ile mümkün kılınmaktadır.”*

Yine bu antrepo tipinde Gümrük Yönetmeliğinin 329.maddesinin 1/b fıkrası uyarınca antrepo işleticisinin sorumluluğunun sınırlı olduğu belirtilmiş ve sadece antrepoyu kiralama sorumluluğuna tabi tutulmuştur. O halde gümrük antrepo rejimi uyarınca antrepo işleticisinden farklı olarak kullanıcının fail olabilecektir. Özel antrepo tiplerinde (C, D; E,) işletici ile kullanıcı aynı kişi olduğu için sorumluluk da aynı kişidedir.

Gümrük Kanunun 97.maddesinin ikinci fıkrası kapsamında yüklenen sorumluluk sadece B tipi antrepo için midir? Kanaatimizce kullanıcıya yüklenen bu objektif sorumluluk özen yükümlüğünü kastetmektedir. Gümrük uygulamaları mevzuat ile çoğu zaman çözülememektedir. Kazuistik metot ile de tüm sorunlara çare bulunamadığından ötürü ilgili düzenleme çerçeve bir hüküm olarak düzenlenmiş ve somut olayın niteliğine göre kullanıcıya da yaptırım uygulanabilmesinin önünü açmıştır. Bu bağlamda Gümrük Kanununun 106.maddesi ve gerekçesi⁷¹⁰ incelendiğinde kanaatimize paralel bir sonuç ortaya çıkacaktır. Gümrük Kanunun 106.maddenin birinci fıkrasında 97.madde kapsamında sorumluluk paylaşımı anlatılmış olup ikinci fıkrasında ise kusurun sorumluğa etkisi düzenlenmiş olup kullanıcı veya işleticiye kusur yüklenmediği takdirde sorumluluk da yüklenmeyeceği düzenlenmiştir. Gümrük Yönetmeliğinde yukarıda anlatılan hususlar 522.maddesi ikinci fıkrasında “Antrepo işleticileri ve/veya kullanıcıları, antrepolarına alınan eşyanın girerken gümrük idaresince tespit edilen miktarı üzerinden ve eğer tespit yapılmamışsa belgelerinde yazılı miktarları üzerinden, antrepoda eşya değiştirilmesinden, gümrük idaresine karşı mali bakımdan sorumludur.” olarak düzenlenmiştir. İlgili düzenleme sorumluluğun yine işletici ve kullanıcı da olduğunu genel olarak belirtmiştir.

⁷¹⁰ Gümrük Kanunu 106.maddesi gerekçesi: “Gümrük antrepolarında bulunan eşya gümrük işlemleri tamamlanarak, serbest dolaşıma girinceye kadar gümrük idarelerinin denetimi altında bulunmaktadır. Bu süre içinde eşyanın antrepodan gümrüğün bilgisi dışında çıkarılması veya eşyanın herhangi bir nedenle kaybolması halinde, antrepo işleticileri, ithalat vergileri yönünden gümrük idaresine karşı sorumludurlar. Maddede, bu sorumluluğa ilişkin hükümler yer almaktadır.

Buna göre, işletmecilerin antrepolarına konulan eşyanın miktarı belirlenmiş ise bu miktardan, belirlenmemiş ise belgelerinde yazılı miktarlar üzerinden gümrük idaresine karşı sorumlu olduğu; gümrük idaresince kabul edilen fire veya kayıplar için gümrük vergilerinin aranmayacağı; noksan çıkan eşyanın vergilerinin yanı sıra para cezalarının da yerine göre işletici veya kullanıcıdan tahsil edileceği; aktarılmaları veya elleçlemeleri sırasında noksanlaşan eşyanın fire oranlarının Müsteşarlıkça belirleneceği hususları, madde metninde hüküm altına alınmıştır.”

Anlatılanlardan yola çıkılarak bir sonuca varmak gerekirse, gümrük antrepo rejiminde asıl sorumluluk antrepo işleticisindedir fakat kullanıcının da somut olayın niteliğine göre sorumluluğu vardır. Gümrük antrepo rejimi genel olarak düşünüldüğünde antrepo alanları yurtdışı alanlar gibi düşünülüp bu duruma göre mevzuat düzenlemeleri yapılmıştır. Bu doğrultuda mevzubahis alanların denetimi işleticinin kontrolündedir ve işletici kayıtları tutmakla yükümlü olup gümrük idaresince yapılacak denetimleri sağlamak zorundadır. Bu duruma ek olarak da gümrük antrepo tiplerinden kaynaklı kullanıcının da asıl yükümlü olduğu hal istisnai olarak düzenlenmiştir. Tüm bunlara ek olarak Kabahatler Kanunun iştirak başlıklı 14.maddesi gereği kabahati işleyen herkes cezalandırılacağı için kanaatimizce ayrıca kullanıcıya Gümrük Kanununda genel sorumluluk yüklemeye gerek yoktur. Zira kasten bu kabahati işleyen kullanıcı da olsa iştirak hükümleri gereği cezalandırılacaktır. Fakat kanun koyucu genel olarak kullanıcıya da sorumluluk yüklemiş olmasına rağmen incelemekte olduğumuz bu kabahat kapsamında değil vergi ziyanının doğması durumu için düşünülmüştür.

3. Kabahatin Maddi Unsuru

Gümrük Kanunun 236.maddesinin ikinci fıkrasında düzenlenen kabahat değerlendirilirken beyannamede bir tahrifattın oluşmaması gerekecektir. Eğer ki oluşur ve amaç beyannameden gösterilen eşyanın niteliğinden farklı bir eşyayı beyan etmek ise ya da beyannamede gösterilenden fazla eşya rejime tabi tutulmuş ise Kaçakçılık Kanunu hükümleri uygulanacaktır. Bu kabahatin işlenebilmesi için kanunda öngörülen (gümrük antrepoları ya da gümrük idaresince izin verilen yerler) yerlere gümrük rejimine uygun cinsten eşya muhafaza edilmelidir. Şöyle ki ithali yasak olan eşyalar bu kabahatin konusunu oluşturamayacaktır. Mevzuata uygun şekilde muhafaza edilen eşyanın kayıtlarında oluşan farklılık kabahati oluşturmaktadır ki bu farklılık da sadece eşyanın fazla olmasına bağlıdır. Fazla eşyanın sayımlardan farklı olduğunun tespiti ile yaptırım uygulanacaktır.

4. Kabahatin Manevi Unsuru

Gümrük Kanunun 236.maddesinin ikinci fıkrasında düzenlenen kabahat Kabahatler Kanunu 9.maddesi gereği hem kasten hem de taksirle işlenebilir. Bu anlamda kabahate konu eşyanın gerekli dikkat ve özen gösterilmeyerek gümrük antrepolarında veya gümrük idaresince izin verilen yerlerde fazla olarak bulunması kabahatin oluşması için yeterlidir.

5. Kabahatin Özel Görünüş Şekilleri

a. Kabahate Teşebbüs

Gümrük Kanunun 236.maddesinin ikinci fıkrasında düzenlenen kabahat için teşebbüse ilişkin herhangi bir düzenleme bulunmamaktadır. Kabahatler Kanunu 13.maddesi gereği özel bir düzenleme olmadığı müddetçe kabahatte teşebbüs cezalandırılmamaktadır. Bu durumda kabahate teşebbüs cezalandırılmayacaktır. Kabahate teşebbüsün kabahatin niteliği itibari ile teşebbüse uygun olmadığı doktrinde savunulmaktadır.⁷¹¹

b. Kabahate İştirak

Gümrük Kanunun 236.maddesinin ikinci fıkrasında düzenlenen kabahat tek kişiyle işlenebileceği gibi iştirak halinde de işlenebilir. Kabahatler Kanunun 14.maddesi hükmü amirdir; kabahatin işlenmesine iştirak eden her bir şerik fail olarak düşünülüp her fail için ayrı idari para cezası uygulanacaktır. Aynı maddenin üçüncü fıkrası gereği iştirak için kasten işlenmiş hukuka aykırı bir fiil aranmaktadır.

c. Kabahatlerin İçtimaı

Gümrük Kanunun 236.maddesinin ikinci fıkrasında düzenlenen kabahatte içtima durumu Kabahatler Kanunun 15.maddesi ile birlikte değerlendirilmelidir.

⁷¹¹ Ercan, s.162.

Kabahatler Kanunun 15.maddesi ile kabahatlerde içtima genel olarak düzenmiş olup özel düzenleme olan Gümrük Kanunun 236.maddesinin ikinci fıkrasında da bu konu ilgili bir düzenleme olmadığı için genel kural doğrultusunda uygulama yapılacaktır. Bu açıklamalar doğrultusunda kesintisiz fiil olmamak kaydıyla işlenen her fiil cezalandırılacaktır. Yukarıda da belirttiğimiz üzere bu kabahatin başka kabahatlere vücut vermesi durumunda kabahatin manevi unsuru belirleyici olacak olsa da amir hüküm gereği fiil suça vücut verdiği andan itibaren sadece suçtan ötürü yaptırım uygulanacaktır.

Gümrük kabahatlerinin 5607 sayılı Kaçakçılıkla Mücadele Kanununda yer alan suçlar ile bıçak sırtı bir ayrım mevcuttur. Gümrük kabahatlerini incelediğimiz bu kısım 4458 sayılı Gümrük Kanununda vergi kaybına neden olan kabahatler başlığında yer almaktadır. Temel olarak düşündüğümüzde Kaçakçılıkla Mücadele Kanunun 3.maddesinin ikinci fıkrasında *“Eşyayı, aldatıcı işlem ve davranışlarla gümrük vergileri kısmen veya tamamen ödenmeksizin ülkeye sokan kişi, iki yıldan beş yıla kadar hapis ve on bin güne kadar adli para cezası ile cezalandırılır.”* Düzenlenen suç işlemeden bu kabahati işlemek çok zordur. Zira antrepo rejiminin temel amacı gümrük vergilerinin tamamı ödenmeden (mevzubahis eşya yurtdışında yer alıyormuş gibi değerlendirilerek) eşyanın kullanılan kısmı kadar peyderpey ödenmesi sağlanarak vergi yükümlüsüne kolaylık sağlanmasıdır. Bu durumda antrepo rejimi beyannamesinde bir yanlışlık veya kasti bir hata olmamalıdır. Eğer antrepo rejimine dayanarak beyannamede belirtilen üründen fazla ürün antrepoya depo edilmiş ise bu Kaçakçılıkla Mücadele Kanunun 3.maddesinin ikinci fıkrasında yer alan kaçakçılık suçuna vücut verecektir. Bu kabahatin işlenebilmesi ancak hukuka uygun olarak antrepo rejimine tabi tutulan eşyanın antrepodan parça parça çıkarılmasından sonra mümkündür. Hukuka uygun olarak gümrük antreposu veya gümrük idaresince izin verilmiş yerde depo edilen eşya serbest dolaşıma girmiş ve fakat bir kısmı antrepoda kalmış ise ancak o zaman kabahat uygulanacaktır. Bu durumda beyanname sahibine vergisel avantaj sağlamış olmayacaktır şöyle ki 30 kap antrepoda yer alan eşyadan 10 kap eşya serbest dolaşıma geçirildiğinde vergileme 10 kap üzerinden yapılacaktır. Kabahatin konusu olabilmesi için 10 kap serbest dolaşıma giren eşyanın antrepodan 9 kap olarak çıkartılması ve 1 kap fazla eşyanın antrepoda kalması nihayetinde de sayımlarda bunun farkına varılıp kabahatten dolayı idari yaptırım uygulanacaktır.

d. Gönüllü Vazgeçme

Gümrük Kanunun 236.maddesinin ikinci fıkrasında düzenlenen kabahatin “... *yapılan sayımlarda kayıtlara göre fazla eşya çıkması halinde*” şartına bağlı olarak cezalandırılması ön görülmüştür. Gönüllü vazgeçme kurumunun tatbiki için Gümrük Kanunun 63. Maddesi incelendiğinde beyannamede yer alan bilgilerin yanlış olduğunun tespiti halinde ilgili maddenin uygulanmayacağı düzenlenmiştir.⁷¹² Bu bilgiler ışığında kabahatin cezalandırılması idare tarafından yapılacak denetimlere bağlandığı için gönüllü vazgeçme kurumunun da mevzuat gereği idarenin tespiti halinde uygulanmayacağından gönüllü vazgeçme kurumunun ilgili kabahat açısından uygulanması mümkün değildir.

6. Kabahatin Yaptırımı

Gümrük Kanunun 236.maddesinin ikinci fıkrasında düzenlenen gümrük antrepolarında ya da gümrük idaresince eşya konulmasına izin verilen yerlerde yapılan sayımlarda kayıtlara göre fazla eşya çıkması halinde uygulanacak yaptırım, fazla çıkan eşyanın Gümrük Kanunun belirlediği usullere göre tasfiye edilmesi ayrıca fazla çıkan eşyaya ait ithalat veya ihracat vergileri tutarı kadar para cezasının uygulanmasıdır. Burada şu hususa dikkat edilmesi gerekmektedir fazla çıkan eşyanın vergisi ayrıca tahakkuk ettirilmeyecek sadece tutar kadar idari para cezası uygulanacaktır.⁷¹³

⁷¹² **Gümrük Kanunu Madde 63:** “... Söz konusu bilgilerin yanlış olduğunun tespit edilmesinden, ... sonra beyannamede düzeltme yapılmasına izin verilmez.”

⁷¹³ Danıştay 7. Daire, E. 2006/3534, K. 2009/4749, T. 17.11.2009: “*Davacı tarafından işletilen (A) tipi genel antrepoda 21.6.2005 tarihinde yapılan denetleme sonucunda, fazla çıkan eşyaya ilişkin olarak yapılan gümrük, katma değer ve özel tüketim vergileri tahakkukuna vaki itirazın reddine dair işlemi; 4458 sayılı Gümrük Kanununun 236'ncı maddesinde, gümrük antrepolarında veya gümrük idaresince eşya konulmasına izin verilen yerlerde yapılan sayımlarda, kayıtlara göre noksan veya fazla çıkan eşyaya ilişkin olarak farklı düzenleme getirildiği; maddenin ikinci fıkrasında, fazla çıkan eşya için, eşyaya ait gümrük vergi ve resimlerinin yükümlüsünden aranacağına dair hükme yer verilmediği; yalnızca, fazla çıkan eşyanın tasfiyeye tabi tutulmakla beraber, hesaplanan vergi miktarı kadar para cezası alınacağına öngörüldüğü; bu nedenle, olayda, davacıya ait (A) tipi genel antrepoda yapılan sayım sonucu fazla çıkan eşya için tahakkuk işlemi yapılmasında yasaya uyarlık bulunmadığı gerekçesiyle iptal eden Hatay Birinci Vergi Mahkemesinin 30.3.2006 gün ve E:2005/435; K:2006/151 sayılı kararının; davacıdan istenen tutarın "para cezası"na isabet eden tutar olduğu; karışıklığın, bu tutarın para cezası değil, tahakkuk olarak adlandırılmasından kaynaklandığı ileri sürülerek bozulması istenilmektedir. ...*

K. Gümrük Antrepolarındaki Eşyanın, Antrepo Beyannamesinde Beyan Edilenden Belirgin Bir Şekilde Farklı Cinsten Eşya Olması

Gümrük Kanununun 236.maddesinin beşinci fıkrasında “*Gümrük antrepolarındaki eşyanın, antrepo beyannamesinde beyan edilenden belirgin bir şekilde farklı cinsten eşya olduğunun tespiti halinde, bu eşyanın gümrüklenmiş değerinin iki katı idari para cezası verilir, eşyaya el konularak mülkiyetinin kamuya geçirilmesine karar verilir ve eşya 177 ila 180 inci madde hükümlerine göre tasfiyeye tabi tutulur.*” şeklinde düzenlenen kabahat mevzuat incelendiğinde görülecektir ki 6455 sayılı kanun ile gümrük kanuna girmiştir. Yukarıda da değinildiği üzere 4458 sayılı Gümrük Kanuna 6455 sayılı kanun ile yapılan değişiklik birçok kabahat eklenmiştir.⁷¹⁴ Mevzu bahis kabahat de bu düzenleme ile eklenen kabahatlerden biridir. Bu kabahatin ihdasından önce yukarıda açıkladığımız üzere 5607 sayılı kanun ile kabahat olarak düzenlenen ilgili kabahatten hüküm kurulması mümkün iken 4926 sayılı ve 1918 sayılı kanunda suç olarak düzenlenmiştir. İlgili kanunların mülgası ile yargılamalar son bulmuş ve ilgili fiil kabahatler rejimine tabi olmuştur.

Gümrük Kanunun 236.maddesi bir bütün olarak incelendiğinde düzenlene kabahatlerin antrepo rejimini korumaya yönelik olduğu anlaşılabacaktır. Şöyle ki ilgili madde de antrepodaki sayımlarda noksan eşya çıkması kabahati, ikinci fıkrafta antrepoda fazla eşya çıkması kabahati nihayet antrepoda beyan edilenden belirgin farklı cinsten eşya çıkması kabahati düzenlenmiştir. Tüm bunlardan anlaşılabacağı üzere kanun koyucu antrepo rejimine önem vermekte ve bunun sonucunda da ayrıntılı bir kabahat düzenlemesi yapmıştır. Gümrük antrepo rejiminde özel antrepo rejimlerinin ön görülmesi ile antrepolara eşya giriş-çıkışları yetkilendirilmiş gümrük müşavirlerince yürütülebilmesi mümkün hale gelmiştir.⁷¹⁵ 6455 sayılı Kanun ile düzenlenen kabahatin bu duruma paralel olarak düzenlendiği düşünülmektedir.⁷¹⁶

Dayandığı hukuki ve kanuni nedenlerle gerekçesi yukarıda açıklanmış bulunan mahkeme kararı, aynı gerekçe ve nedenlerle Dairemizce de uygun görülmüş olup, temyiz dilekçesinde ileri sürülen iddialar, sözü geçen kararın bozulmasını sağlayacak durumda bulunmadığından, Temyiz isteminin reddine; kararın onanmasına, 17.11.2009 gününde oybirliği ile karar verildi.”

⁷¹⁴Bkz : yukarıda, s.188.

⁷¹⁵ Kılıç, s.815

⁷¹⁶ Antrepo rejimi için bkz: yukarıda, Gümrük Antrepo Rejimi, s. 43 vd.

1. Kabahate Konu Eşya

Gümrük Kanunun 236.maddesinin beşinci fıkrası incelendiğinde kabahate konu eşya serbest dolaşıma girmemiş⁷¹⁷ antrepo rejimine tabi olmasından ötürü gümrük gözetimi ve denetimi altında bulunan antrepolarda yer alan eşyalardır. Burada dikkat edilmesi gereken diğer husus da eşyanın ithali genel düzenleyici idari işlemlerle yasaklanmış olmaması gerekmektedir, içtima başlığı altında işleneceği üzere bu durumda daha ağır yaptırıma tabi olan 4458 sayılı Gümrük Kanunun 235.maddesinin birinci fıkrası a bendinden hüküm kurulacaktır. İthali kanunca yasak olması halince ise pek tabi olarak kanun hükmü uygulanacak suç oluşturuyor ise mahkemelerce hüküm oluşturulacaktır.

2. Kabahatte Fail

Gümrük Kanunun 236.maddesinin beşinci fıkrasında düzenlenen gümrük antrepo rejimi beyannamesinde beyan edilen eşya ile antrepoda muhafaza edilen eşyanın belirgin şekilde farklı cinsten eşya olması kabahatinde daha önce de belirttiğimiz üzere gümrük rejimini gerçekleştiren firmaların yönetim yetkilerine sahip kişiler olabilir. Bu kişiler antrepo beyannamesi veren kişiler ve haliyle gümrük müşavirleri, müşavir yardımcıları olabileceği gibi antrepo rejimi özelinde düşünüldüğünde antrepo işleticisi, yetkilendirilmiş gümrük müşaviri olabilirler. 4458 sayılı Gümrük Kanunun 236.maddesinin gerekçesi incelendiğinde “*Söz konusu para cezaları antrepo işleticilerinin veya kullanıcılarının sorumlulukları göz önünde bulundurularak, bunların birinden veya her ikisinden alınacaktır.*”⁷¹⁸ ifadesi yer almaktadır. İfaden de anlaşılacağı üzere antrepo işleticileri sorumlu tutulmuşlardır.

⁷¹⁷ Gümrük Kanunun 93.maddesi 1.fıkrası b bendi “ *Gümrük antrepo rejimi... Gümrük antreposuna alınması halinde ihracata ilişkin önlemlerden yararlanabilecek serbest dolaşımda bulunan eşyanın. ... Bir gümrük antreposuna konulmasına ilişkin hükümleri belirler.*” Hükmü gereği istisnai olsa da serbest dolaşımda bulunan eşya da antrepolarda yer alabilir.

⁷¹⁸ http://mevzuat.tbmm.gov.tr/mevzuat/faces/kanunmaddeleri?_adf.ctrl-state=3pc7lktpn_14&pkunlarno=9141&pkunnumarasi=4458 (E.T: 20.05.2019)

Ayrıca yukarıda da anlatıldığı⁷¹⁹ gibi ve Gümrük Yönetmeliği⁷²⁰ 329.madde devamında da açıkça belirtildiği üzere antrepo tipine göre sorumluluk yüklenmiştir. Bu ayrımlara göre gümrük antrepo işleticisi ve kullanıcı ayrı ayrı kişiler olabilmekte ayrı ayrı sorumlu tutulmaktadır. Kanunun bu şekilde uygulanmasının uygun olmadığı yukarıda⁷²¹ belirtilmiş olup tekrara düşülmemesi için tartışmaya bu başlıkta yer verilmemiştir.

3. Kabahatin Maddi Unsuru

Gümrük Kanunun 236.maddesinin beşinci fıkrasında düzenlenen kabahatte icra hareketini antrepo beyannamesinde belirtilen eşyadan antrepoda bulunan eşyanın belirgin bir şekilde farklı cinsten eşya olması oluşturur. Bu anlamda Gümrük Kanunun 235.maddesinin beşinci fıkrasında düzenlenen kabahatle benzer şekilde “belirgin fark” üzerine kurulmuştur. Hatta Ticaret Bakanlığının bu konuya açıklık getirmek üzere yayımladığı 2013/23 sayılı genelgede de Gümrük Kanunun 235.maddesinin beşinci fıkrasında düzenlenen kabahat ile Gümrük Kanunun 236.maddesinin beşinci fıkrasında düzenlenen kabahat ortak hükme bağlanmıştır. Bu bağlamda yukarıda⁷²² yaptığımız açıklamaları tekrar etmemek adına “belirgin fark” konusuna genel olarak değerelemlendireceğiz. Gümrük Yönetmeliğinden 01.08.2017 tarihinde mülga edilen 278.madde içeriğine paralel olan ve yürürlükte olan Gümrük Yönetmeliğinin 328.maddesine⁷²³ 15.05.2013 (28648 sayılı Resmi Gazete) tarihinde eklenen hüküm ve yukarıda değerelemlendiğimiz Gümrük Ticaret Bakanlığı Gümrükler Genel Müdürlüğünün 16.07.2013 tarihli 2013/23 sayılı genelgesi birlikte değerelemlendirilmelidir. Yapılan değerelemlendirmeden “*belirgin bir şekilde farklı cinsten eşya*” kavramı tahlil, teknik

⁷¹⁹ Bkz: yukarıda, s. 195

⁷²⁰ 07.10.2009 Tarihli, 27369 (Mükerrer) sayılı Resmi Gazete

⁷²¹ Bkz: yukarıda, s. 195

⁷²² Bkz: yukarıda, s. 189.

⁷²³ Gümrük Yönetmeliği 328.madde (2) Kanunun 236 ncı maddesinin beşinci fıkrasının uygulanması bakımından, gümrük antrepo rejimine tabi tutulan eşyanın k0ontrolü neticesinde beyan edilenden açıkça farklı olduğu tahlil, teknik inceleme ve araştırmaya gerek olmaksızın kolayca anlaşılabilen ve gümrük vergileri ve/veya ticaret politikası önlemleri açısından farklılık oluşturan eşya, belirgin bir şekilde farklı cinsten eşya olarak kabul edilir.

inceleme ve araştırma yapmadan fark edilen farklı olduğu anlaşılan eşya olduğu anlaşılabacaktır.⁷²⁴

Kanun koyucu maddeyi düzenlerken belirgin fark üzerine yoğunlaşmış olmakla birlikte belirgin farka bahis eşyanın miktarı konusunda bir düzenleme yapmamıştır. Kanaatimizce böyle bir düzenlemeye de ihtiyaç yoktur, şöyle ki kanun koyucu yaptırım olarak “ *bu eşyanın gümrüklenmiş değerinin iki katı idari para cezası verilir, eşyaya el konularak mülkiyetinin kamuya geçirilmesine karar verilir*” hükmünü öngörmüş ve ne kadar eşya belirgin şekilde farklı ise ona orantılı olarak yaptırım uygulanacağını açıkça öngörmüştür. Dolayısı ile 10 birimlik eşyanın 5 birimi beyannamede belirtilen eşyadan belirgin şekilde farklı ise bu 5 birim için yaptırım uygulanacaktır. Ayrıca kabahatin amacının antrepo rejimini kontrol altında tutmak olduğu düşünüldüğünde miktar belirtmek kabahatin amacıyla da uyusmayacaktır. Antrepo işleteni veya yetkilendirilmiş gümrük müşaviri antrepo rejimine tabi eşyayı teslim alırken antrepo beyannamesi ile diğer ilgili belgeleri kontrol edip, sayıp, tartıp, ölçüp eşyayı doğru şekilde teslim almalıdırlar aksi durumda belirgin şekilde farklılık arz eden eşyayı derhal gümrük idaresine bildirmelidirler. Bu durumda kabahat uygulanmayabilir.

4. Kabahatin Manevi Unsuru

Gümrük Kanunun 236.maddesinin beşinci fıkrasında düzenlenen kabahat Kabahatler Kanunu 9.maddesi gereği hem kasten hem de taksirle işlenebilir. Bu anlamda kabahate konu eşyanın gerekli dikkat ve özen gösterilmeyerek antrepo rejimi kapsamında antrepoda yer alması kabahatin oluşması yeterlidir. Daha önce de belirttiğimiz üzere gümrük kabahatlerinin tatbiki için Gümrük Kanunu; Kabahatler Kanunu; Türk Ceza Kanunu ve Kaçakçılık Kanunu birlikte değerlendirilmelidir. Bu durumda kabahatin manevi unsuru incelendiği zaman Kaçakçılık Kanunu veya Türk Ceza Kanunu hükümleri devreye girebilecektir. Örnek ile açıklamaya çalışırsak, antrepo rejimine tabi bir eşya vergiye tabi olmasına rağmen antrepo olarak adlandırılmış yerlerde vergi ödenmeksizin belirli bir süre bekletilmektedir.

⁷²⁴ Kılıç, s.817.

Nihayetinde serbest dolaşıma girecek eşyayı bilerek ve isteyerek yanlış beyan etmesinde vergi kazancı sağlama amacı olabilir ki bu durumda olayın mahiyetine göre Gümrük Kanunun 234.maddesi birinci fıkrası anlamında kabahat oluşturacak ya da Kaçakçılık Kanunu 3.maddesi ikin fıkrası gereği suç oluşturacaktır. Tüm bunlara ek olarak herhangi bir vergi avantajı sağlamamasına rağmen bilerek ve isteyerek antrepoda bulunan eşyadan belirgin şekilde farklı bir eşya beyan edilmiş ise Türk Ceza Kanunun belgede sahtecilik hükümleri devreye girecektir. Hâsılı bu kabahatin kasten işlenebilmesi için herhangi bir vergi avantajı sağlanmamalı ayrıca beyan edilen belgelerde herhangi bir ihtilaf bulunmamalıdır ki bu durumun oluşması pek mümkün değildir. Antrepoya vergi ödenmeden eşya konulması bu hususta usulsüzlük yapılmasını cazip kılmaktadır kanun koyucu bu amaçla bu rejimi ayrıntılı olarak düzenlemiş ve çeşitli kabahatler ön görmüştür. Bilerek ve isteyerek beyannamede belirtilen belirgin şekilde farklı cinsten eşya konulması normal şartlarda bir takım ayrıcalıklar için istenebilecek bir husustur. Bundan dolayı bu kabahatin işlenebilmesi ancak gerekli özen ve dikkatin gösterilmemesi halinde mümkündür ki bu da taksir durumudur.

5. Kabahatin Özel Görünüş Şekilleri

a. Kabahate Teşebbüs

Gümrük Kanunun 236.maddesinin beşinci fıkrasında düzenlenen kabahat için teşebbüse ilişkin herhangi bir düzenleme bulunmamaktadır. Kabahatler Kanunu 13.maddesi gereği özel bir düzenleme olmadığı müddetçe kabahatte teşebbüs cezalandırılmamaktadır. Maddede belirtilen kabahat, antrepo rejimi beyannamesinde belirtilen eşyadan belirgin şekilde farklı olan eşyanın antrepoda bulunması ile kabahat işlenmiş olur. Bu bakımından doktrinadaki görüşün aksine⁷²⁵ teşebbüse elverişli bir kabahat olsa da mevzuat gereği teşebbüsün cezalandırılması mümkün değildir. Örneğin kabahatin işlenmesi için icrai hareketlere başlanılmış antrepo işleticisi ile anlaşılmış olsun sonrasında ise gümrük kontrolünün ciddi bir şekilde yapıldığının fark

⁷²⁵ Kabahatin teşebbüse elverişli olmadığı görüşü için bkz; Ercan, s.165.

edilmesi üzerine kabahat işlenmeyebilir. Bu durumda kabahat teşebbüs aşamasında kalmış olsa da cezalandırılmayacaktır.

b. Kabahatlerin İçtimaı

Gümrük Kanunun 236.maddesinin beşinci fıkrasında düzenlenen kabahatte içtima; Kabahatler Kanunun 15.maddesi hükümleri doğrultusunda değerlendirilmelidir. Kabahatler Kanunun 15.maddesi ile kabahatlerde içtima genel olarak düzenlenmiştir.

Gümrük Kanunun 236.maddesinin beşinci fıkrasında da içtima konusunda özel bir düzenleme olmadığı için genel kural doğrultusunda uygulama yapılacaktır. Bu açıklamalar doğrultusunda kesintisiz fiil olmamak kaydıyla işlenen her fiil cezalandırılacaktır. Kabahatin manevi unsuru açıklarken de belirttiğimiz üzere bu kabahatin başka kabahatlere vücut vermesi durumunda kabahatin manevi unsuru belirleyici olacaktır. Kabahatler Kanununun 15.maddesi üçüncü fıkrası gereği fiil suça vücut verdiği andan itibaren sadece suçtan ötürü yaptırım uygulanacaktır.

Gümrük kabahatlerinin 5607 sayılı Kaçakçılıkla Mücadele Kanununda yer alan suçlar ile bıçak sırtı bir ayırım mevcuttur. Çünkü gümrük kabahatleri Kaçakçılık Kanunu hükümlerinden ayrılarak oluşturulmuştur. Temel olarak düşündüğümüzde Kaçakçılıkla Mücadele Kanunun 3.maddesinin ikinci fıkrasında düzenlenen eşyayı aldatıcı işlem ve davranışlarla gümrük vergileri nedeniyle doğan yükümlük yerine getirilmeden ülkeye sokma suçu işlemeyen bu kabahati işlemek çok zordur. Zira antrepo rejiminin temel amacı gümrük vergilerinin tamamı ödenmeden (mevzubahis eşya yurtdışında yer alıyormuş gibi değerlendirilerek) eşyanın kullanılan kısmı kadar peyderpey ödenmesi sağlanarak vergi yükümlüsüne kolaylık sağlanmasıdır. Bu durumda antrepo rejimi beyannamesinde bir yanlışlık veya kasti bir hata olmamalıdır. Eğer antrepo rejimine dayanarak beyannamede belirtilen eşyadan belirgin şekilde farklı eşya antrepoya depo edilmiş ve bu durum vergi avantajına neden olmuşsa bu Kaçakçılıkla Mücadele Kanunun 3.maddesinin ikinci fıkrasında yer alan kaçakçılık suçuna vücut verecektir. Ayrıca incelediğimiz kabahat fiili yaptırımı daha ağır olan başka bir kabahate vücut veriyorsa o kabahat hükümleri uygulanacaktır.

c. Kabahate İştirak

Gümrük Kanunun 236.maddesinin beşinci fıkrasında düzenlenen kabahat tek kişiyle işlenebileceği gibi iştirak halinde de işlenebilir. İlgili kabahatin tatbiki için Kabahatler Kanunun 14.maddesi incelendiğinde; kabahatin işlenmesine iştirak eden her bir şerik fail olarak düşünülüp her fail için ayrı idari para cezası uygulanacaktır. Aynı maddenin üçüncü fıkrası gereği iştirak için kabahatin kasten işlenmiş olması gerekmektedir.

d. Gönüllü Vazgeçme

Gönüllü vazgeçme kurumu Gümrük Kanunun 63.maddesi gereği doktrinde kabul edilmiştir. Daha önce de bahsettiğimiz üzere bu kurumun uygulanması için Kabahatler Kanunundaki atıf gereği Türk Ceza Kanunu tatbik edilmelidir. Mevzubahis kabahat Türk Ceza Kanununun 36.maddesi değerlendirildiğinde kabahatin icra hareketlerinden vazgeçilmiş, kabahatin oluşması veya neticenin oluşması engellenmiş olmalıdır. Gümrük Kanunun 63.maddesi ise düzeltme talebi olup, beyan sahibinin talebi doğrultusunda başka bir eşyanın beyanına neden olmaması şartıyla gümrük idaresince değişikliğe izin verilmektedir. Bu anlamda ilgili kabahat zaten farklı bir eşyanın beyan edilmesi kabahati olduğundan Gümrük Kanunun 63.maddesinin uygulanması mümkün değildir.⁷²⁶

6. Kabahatin Yaptırımı

Gümrük Kanunun 236.maddesinin beşinci fıkrasında düzenlenen gümrük antreposunda yer alan eşyanın, beyannamede beyan edilenden belirgin şekilde farklı eşya olması durumunda bahse konu eşyanın gümrüklenmiş kıymetinin iki katı tutarında idari para cezası uygulanacaktır. Buna ek olarak ilgili eşya gümrük idaresince el konulacak bir mülkiyetinin kamuya geçirilmesine karar verilecektir. Neticesinde de

⁷²⁶ Ercan, s.164.

eşya Gümrük Kanunun 177 ila 180 inci maddelerinde yer alan düzenlemeler doğrultusunda tasfiye edilecektir.

L. Özet Beyan ya da Özet Beyan Olarak Kullanılan Ticari ya da Resmi Belgelerdeki Kayıtlı Miktarla Göre Eksik ya da Fazla Kap Çıkması

Gümrük Kanunun 237.maddesinin birinci ve ikinci fıkrasında kabahat “ 1) 35/A ila 35/C madde hükümlerine göre (...) verilen özet beyan veya özet beyan olarak kullanılan ticari veya resmi belgelerdeki kayıtlı miktara göre noksan çıkan kapların mahrecinden yüklenmemiş veya yanlışlıkla başka yere çıkartılmış veya kaza ve avarya sonucunda yok olmuş veya çalınmış bulunduğu gümrük idaresince belirlenecek süre içinde kanıtlanamadığı takdirde bu noksan kaplara ait eşyadan tarife pozisyonuna veya tarife pozisyonu tespit edilemiyor ise cinsine ve türüne göre tarifede dahil olduğu faslın en yüksek vergiye tabi pozisyonuna göre hesaplanacak gümrük vergileri kadar para cezası alınır. 2) 1 inci fıkraya göre ceza belirlenmesi mümkün olamıyorsa, noksan her kap için 241 inci maddenin 1 inci fıkrasında belirlenen miktarda para cezası alınır.” Şekliyle düzenlenmiş olup devam eden fıkralarda ise çeşitli hallerde müeyyide ve faile ilişkin düzenlemeler yapılmıştır.

Türkiye Gümrük Bölgesine getirilen eşyalar Gümrük İdaresinin gözetim ve denetimi altına girebilmesi öncelikle Gümrük Kanunun 35. vd maddelerine göre özet beyan sunulması ile mümkündür. Gümrük Kanunu 35/A maddesi birinci fıkrası “Türkiye Gümrük Bölgesinin kara suları veya hava sahasından gümrük bölgesi içinde durmaksızın geçen taşıt araçları ile taşınan eşya hariç olmak üzere, Türkiye Gümrük Bölgesine getirilen eşya için özet beyan verilir.” hükmüne göre özet beyan eşyanın Türkiye gümrük bölgesine girişinin ön şartı olarak düzenlenmiştir. Yine kanunun 36.maddesi birinci fıkrası “Türkiye Gümrük Bölgesine getirilen eşya, girişinden itibaren gümrük gözetimine tabidir. Bunlar, yürürlükteki hükümlere uygun olarak gümrük idareleri tarafından denetlenir.” Hükmüne göre de Türkiye Gümrük Bölgesine giren eşyanın gümrük idaresi gözetim ve denetimi altında olacağı belirtilmiştir.

Özet beyan niteliği itibarıyla bir taahhüttür, şöyle ki Türkiye Gümrük Bölgesine eşya getiren sorumlu hangi eşyayı getireceğini ne kadar getireceğini içeren

ön bilgilendirme şeklinde olan bağlayıcı bir belgedir. Bu aşamadan sonra yapılacak işlemler özet beyan baz alınarak yapılacaktır. Dolayısıyla bir binanın temeli olarak nitelendirebileceğimiz özet beyan ne kadar gerçeği yansıtırsa eşya için yapılacak olan gümrük işlemler de o derece sağlıklı olacak ve gerçeği yansıtacaktır. Gümrük Kanunun 237.maddesi ile ilgili olarak Gümrük Yönetmeliğinin 583.maddesi düzenlenmiştir. İlgili hüküm bir nevi Gümrük Kanunun 237.maddesinin açıklaması niteliğinde olup yapılacak ölçümler ve kabahatin failinin belirlenmesi hakkında ayrıntılı düzenlemeler yapılmıştır. Düzenlemenin başlığı ise “Özet Beyan Hükümlerinin İhlali” olarak düzenlenmiştir. Ayrıca Gümrük ve Ticaret Bakanlığı Gümrükler Genel Müdürlüğünün 2012/2 ve 2015/9 sayılı genelgeleri ile ayrıntılı düzenleme yapılmıştır.

1. Kabahate Konu Eşya

Gümrük Kanunun 237.maddesinde düzenlenen kabahate konu eşya, “*özet beyan veya özet beyan olarak kullanılan ticari veya resmi belgelerdeki kayıtlı miktara göre noksan çıkan*” hükmüne göre özet beyan ya da özet beyan yerine geçecek belgede belirtilen eşyadan eksik ya da fazla olan eşya olarak düzenlenmiştir. Hükmün devamı “*gümrük vergileri kadar para cezası alınır.*” şekliyle bitmektedir. Doktrinde hükmün bu lafzından yola çıkılarak kabahate konu eşyanın gümrük vergilerine tabi olması gerektiği dile getirilmektedir.⁷²⁷ 237.madde hükmüne göre kabahate konu eşya özet beyan (veya özet beyan olarak kullanılabilecek belge) ile beyan edilmiş eşyadır bu durumda Gümrük Yönetmeliğinin 61.maddesinde⁷²⁸ belirtilen eşya bu kabahatin

⁷²⁷ Ercan, s.170.

⁷²⁸ MADDE 61 : “(1) Aşağıda belirtilen eşya için özet beyan aranmaz:

- a) Elektrik enerjisi,
- b) Boru hattı ile gelen eşya,
- c) Elektronik medya içerenler dahil, mektup, posta kartı ve basılı yayınlar,
- ç) Uluslararası Posta Sözleşmesi kapsamında taşınan eşya,
- d) Paletler, konteynerler ve bir taşıma sözleşmesi çerçevesinde denizyolu, havayolu, demiryolu ve karayolu vasıtasıyla taşınan eşya hariç, 175, 176 ve 177 nci maddeler uyarınca başka bir yolla gümrük beyanı yapılan eşya,
- e) Yolcu eşyası,
- f) Paletler, konteynerler ve bir taşıma sözleşmesi çerçevesinde denizyolu, havayolu, demiryolu ve karayolu vasıtasıyla taşınan eşya hariç, 169, 170 ve 171 inci maddeler uyarınca sözlü beyanı uygun bulunan eşya,
- g) ATA Karnesi ve Gümrüklerden Geçiş Karnesi (CPD) kapsamı eşya,
- ğ) (Ek:RG-2/11/2011-28103) TIR karnesi kapsamı eşya,

konusunu oluşturmamayacaktır. Kabahate konu eşya anlamında, yolcu beraberinde getirilen eşya ve yönetmeliğin 61.maddesinin birinci fıkrasının (d) ve (f) bendi gereği başka bir yolla gümrük beyanı yapılan eşya ve sözlü beyanın yeterli olduğu eşya bu kapsamda değildir. Ayrıca Gümrük ve Ticaret Bakanlığı tarafından gümrük rejimleri gümrüğe sunulmadan önce belirlenmiş eşya da bu kabahate konu olamayacaktır.⁷²⁹

2. Kabahatte Fail

Gümrük Kanunun 237.maddesinde düzenlenen özet beyan ya da özet beyan olarak kullanılan ticari ya da resmi belgelerdeki kayıtlı miktara göre eksik ya da fazla kap çıkması kabahatinin işlenmesinde fail, özet beyanda yer alan eşyayı Türkiye Gümrük bölgesine getiren veya eşyanın gümrük bölgesine taşıma sorumluluğunu üstlenen kişi ya da bu kişiler adına hareket eden kişi olabilir. Bu kişilere ek olarak eşyayı yetkili gümrük idaresine sunabilen veya eşyanın sunulmasını sağlayan kişi ile tüm bu fail olarak adlandırabileceğimiz kişilerin temsilcileri de fail olabilir. Aslında tüm bu saydığımız kişiler Gümrük Kanunun 35/B maddesi uyarınca özet beyan verebilecek kişilerdir. Yani kabahatin faili Gümrük Kanunun 35/B maddesinde

h) (Ek:RG-2/11/2011-28103) Bakanlığın kaçakçılıkla mücadele görevi ve Genelkurmay Başkanlığı, Milli Savunma Bakanlığı, kuvvet komutanlıkları, Milli İstihbarat Teşkilatı Müsteşarlığı, Jandarma Genel Komutanlığı, Sahil Güvenlik Komutanlığı ile Emniyet Genel Müdürlüğünün münhasıran asli görevleri ile ilgili olarak ve hizmet ifasında kullanılmak üzere kendilerine ait taşıtla veya yalnızca kendi yetkililerinin kullanımına mahsus taşıtlarla Türkiye Gümrük Bölgesine getirilen ve Türkiye Gümrük Bölgesinden çıkarılan silahlar ve askeri malzeme,

ı) 19 Haziran 1951'de Londra'da imzalanan Kuvvetlerin Statüsü Hakkında Kuzey Atlantik Anlaşmasına Taraf Devletler Arasındaki Sözleşme ile öngörülen Form 302 kapsamı eşya,

i) 18 Nisan 1961'de diplomatik ilişkiler hakkında imzalanan Viyana Sözleşmesi, 24 Nisan 1963'de imzalanan konsolosluk ilişkileri hakkında Viyana Sözleşmesi veya diğer konsolosluk sözleşmeleri veya 16 Aralık 1969'da imzalanan özel görevler hakkında New York Sözleşmesine göre muafiyet tanınan eşya.

j) Türkiye Gümrük Bölgesinde yerleşik kişilerce işletilen üretim veya sondaj platformları için Türkiye Gümrük Bölgesine getirilen (Ek ibare:RG-2/11/2011-28103) ve Türkiye Gümrük Bölgesinden çıkarılan aşağıdaki eşya,

1) Yapım, onarım, bakım veya değiştirme amacıyla bu tür platformların bünyesine dahil edilen eşya,

2) Bu platformları teçhiz etmek veya donatmak üzere kullanılan eşya,

3) Bu platformlarda kullanılan veya tüketilen malzeme ve,

4) Bu platformların zararsız atık maddeleri

k) (Ek:RG-2/12/2014-29193) Kanunun 167 nci maddesinin birinci fıkrasının onbirinci bendi kapsamı cenazeler.

(2) Birinci fıkranın (d), (e) ve (f) bentlerinde belirtilen eşyanın geçici depolanması halinde özet beyan verilmesi gerekir. Bu durumda özet beyanın eşyanın gümrüğe sunulmasından sonra verilmesi mümkündür.”

⁷²⁹ Kılıç, s.823.

belirtilen özet beyan düzenleyebilecek kişilerdir. Kabahatin düzenlendiği 237.maddenin ilk fıkrasında özet beyan hükümlerine atıf yapmasından bu sonuç çıkarabilecek olsa da aynı maddenin yedinci fıkrasında “*Birinci, ikinci ve üçüncü fıkralarda belirtilen para cezaları özet beyanı veren kişiden, ... alınır.*” açıkça kabahatin failinin özet beyanı vermekle yükümlü olan kişi olduğu düzenlenmiştir. Yine gümrük yönetmeliğinin 583.maddesinin üçüncü fıkrasında “*yapılan takibatın sonucundan Kanunun 35/B maddesinde sayılan kişiler sorumlu olacağından*” hükmü ile de açıkça düzenleme yapılarak kabahatin faili belirtilmiştir. Bütün bunlara ek olarak kabahat ile ilgili olarak düzenlenmiş olan 2012/2 sayılı Gümrükler Genel Müdürlüğünün Genelgesinin üçüncü fıkrasının cezai işlem başlıklı (ç) bendine göre de özet beyanı veren kişi fail olarak düzenlenmiştir. Gümrük Kanunun 237.maddesinin altıncı fıkrasında düzenlenen özet beyan verilmeksizin Türkiye Gümrük Bölgesine eşya getirildiği tespit edildiği halde ise aynı maddenin yedinci fıkrası “*altıncı fıkroda belirtilen para cezası ise özet beyanı vermekle yükümlü olduğu tespit edilen kişiden, bu kişinin tespit edilememesi halinde eşyayı Türkiye Gümrük Bölgesine getiren kişiden alınır.*” hükmüne göre yine özet beyan vermekle yükümlü kişi bu kişinin tespitinin mümkün olmaması durumunda nihayet eşyayı getiren kişi fail olacaktır. Bu durumda 237.maddenin ilk üç fıkrasında yer alan düzenleme doğrultusunda fail, özet beyanı veren kişi olurken, altıncı fıkradaki düzenlemede ise özet beyanı vermekle yükümlü kişi, bu kişi tespit edilemezse de eşyayı Türkiye’ye getiren kişi fail olacaktır.⁷³⁰

3. Kabahatin Maddi Unsuru

Gümrük Kanununun 237.maddesinde düzenlenen kabahat seçimlik hareketli bir kabahat olduğu doktrinde⁷³¹ belirtilmiş olsa da iki ayrı fiil aynı kanun maddesinde düzenlenmiş olup farklı yaptırımlara bağlanmıştır. Yani aynı madde içinde özet beyan ya da özet beyan yerine geçen belgede belirtilen eşyadan noksan ve fazla çıkması durumu ayrı ayrı düzenlenmiştir ortak noktaları aynı madde altında düzenlenmiş olmalarıdır. Kanunun lafzı incelendiğinde 237.maddenin birinci fıkrasında özet beyan

⁷³⁰ Cahit Yerci, “Kabahatler Kanununun İthalatta Alınan Vergilere İlişkin Cezalara Yansıması”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Ağustos 2007, s.53.

⁷³¹ Ercan s.171.

veya özet beyan yerine geçecek belgede beyan edilen miktara göre noksan eşya çıkması halinde uygulanacak yaptırım düzenlenmiştir. Aynı maddenin üçüncü fıkrasında ise özet beyan ya da özet beyan yerine geçecek belgede beyan edilen miktara göre fazla eşya çıkması hali düzenlenmiştir. İlk halde özet beyan veya özet beyan yerine geçen belgede belirtilenden noksan eşya çıkması ile kabahat tamamlanmış olacaktır. Diğer halde ise özet beyan ya da özet beyan yerine geçecek belgede belirtilenden fazla eşya çıkması ile kabahat tamamlanmış olacaktır. Bu kabahat ise seçimlik hareketli bir kabahattir şöyle ki Gümrük Kanunun 237.maddesini altıncı fıkrası lafzı incelendiğinde bu kabahat ile aynı yaptırıma bağlanmış bir kabahat düzenlenmiştir. Fıkra incelendiğinde idari yaptırıma bağlanan kabahat fiili “*özet beyan verilmeksizin ya da verilen özet beyanlarla ilişkili olmayan eşyanın Türkiye Gümrük Bölgesine getirilmesi*” olduğu görülmektedir. Bu bilgiler doğrultusunda kabahat özet beyan ya da özet beyan yerine geçecek belgede belirtilenden fazla eşyanın Türkiye Gümrük Bölgesine getirilmesi ya da özet beyan verilmeden Türkiye Gümrük Bölgesine eşya getirilmesi hareketlerinden biri ile işlenecektir.

Kabahatler Kanunun 5.maddesinin ikinci fıkrası gereği kabahatler icrai veya ihmali davranışla işlenebilecektir. Gümrük Kanunun 237.maddesi lafzı incelendiğinde birinci fıkrada yaptırım “*noksan çıkan kapların mahrecinden yüklenmemiş veya yanlışlıkla başka yere çıkartılmış veya kaza ve avarya sonucunda yok olmuş veya çalınmış bulunduğu gümrük idaresince belirlenecek süre içinde kanıtlanamadığı takdirde*” şartına bağlanmış olup, üçüncü fıkrada yaptırım “*fazla çıkan kapların yanlışlıkla mahrecinden fazla olarak yüklenmiş olduğu gümrük idaresince belirlenecek süre içinde kanıtlanamadığı takdirde*” şartına bağlanmıştır. Bu hükümler doğrultusunda ihmali suretle kabahatin işlenmesi –kanıtlandığı takdirde– mümkün değildir. İcrai davranış ile incelendiğinde ise noksan veya fazla çıkan eşyanın miktarı veya kabahatin işleniş amacı yani kabahatin manevi unsuruna göre kabahat vücut bulabilecektir bu kısım manevi unsur kısmında ayrıntılı olarak anlatılacaktır. Bu aşamada kanunun amacı değerlendirildiğinde sadece vergi kaybının engellenmesi olarak düşünülmemesi gerekir çünkü bu amaçla düzenlenmiş kabahatler ile birlikte kaçakçılık suçu da düzenlenmiştir dolayısıyla içtima hükümleri gereği suç oluşturan fiilden dolayı ceza verilecektir. Bu anlamda kabahatin amacının Türkiye Gümrük bölgesine getirilen eşyanın gümrük idaresine sunulmasında temel oluşturacak olan

özet beyan işlemlerinin düzgün yapılarak gümrük işlemlerinin sıhhatli yürütülmesidir.⁷³²

Kabahatler Kanunun 12.maddesi⁷³³ “*Bu Kanunda aksine hüküm bulunmayan hallerde, Türk Ceza Kanununun hukuka uygunluk nedenleri ile kusurluluğu ortadan kaldıran nedenlere ilişkin hükümleri, kabahatler bakımından da uygulanır.*” Hükümleri gereği kabahatlerde hukuka uygunluk nedenleri ve kusurluluğu ortadan kaldıran hallere ilişkin düzenlemelerde suç genel teorisinden yararlanılacaktır.

Gümrük Kanunun 237.maddesinde düzenlenen kabahat için doktrinde hukuka uygunluk nedenlerinin yer aldığı dile getirilmektedir.⁷³⁴ Kabahatler Kanunun 12.maddesinin gerekçesinde de belirtildiği gibi, Türk Ceza Kanununda hukuka uygunluk nedenleri kanunun 24 ile 26.maddelerinde hakkın kullanılması, görevin yerine getirilmesi, meşru savunma ve ilgilinin rızası olarak dört başlıkta düzenlenmiştir. Kabahatin düzenlendiği 237.maddeye göre müeyyide uygulanabilmesi “*noksan çıkan kapların mahrecinden yüklenmemiş veya yanlışlıkla başka yere çıkartılmış veya kaza ve avarya sonucunda yok olmuş veya çalınmış bulunduğu gümrük idaresince belirlenecek süre içinde kanıtlanamadığı*” takdirde mümkündür. Aynı şekilde maddenin üçüncü fıkrasında müeyyidenin uygulanması “*fazla çıkan kapların yanlışlıkla mahrecinden fazla olarak yüklenmiş olduğu gümrük idaresince belirlenecek süre içinde kanıtlanamadığı takdirde*” mümkündür. Bu bağlamda değerlendirildiğinde Gümrük Kanunun 237.maddesinin hukuka uygunluk nedenlerinden herhangi birini barındırdığını söyleyemeyiz. Kusurluluğu etkileyen haller bakımından değerlendirdiğimizde ise Gümrük Kanunun 237.maddesinde zorunluluk hali, cebir tehdit etkisinde olma, hukuka aykırı veya fakat bağlayıcı emrin

⁷³² Kılıç, s.824

⁷³³ Kabahatler Kanunun 12.maddesinin gerekçesi “*Madde metninde, Türk Ceza Kanununun hukuka uygunluk nedenleriyle kusurluluğu ortadan kaldıran nedenlerine ilişkin hükümlerinin kabahatler açısından da uygulanabileceği kabul edilmiştir. Ancak, Tasarıda aksine hüküm bulunan haller saklı tutulmuştur. Türk Ceza Kanununun hukuka uygunluk nedenlerine ilişkin hükümleri, hakkın kullanılması, görevin yerine getirilmesi, meşru savunma ve ilgilinin rızası olmak üzere dört ana grupta toplanabilir. Kusurluluğu etkileyen nedenlere ilişkin hükümleri ise, kusurluluğu azaltan veya ortadan kaldıran nedenler olarak iki gruba ayrılabilir. Maddenin düzenlemesine göre, hukuka uygunluk nedenleri ile zorunluluk hali, cebir veya tehdit etkisinde olma, hukuka aykırı ve fakat bağlayıcı emrin yerine getirilmesi gibi kusurluluğu ortadan kaldıran nedenlerin varlığı halinde, idarî para cezasına karar verilemeyecektir. Ancak, yaş küçüklüğü ve akıl hastalığı ile ilgili olarak Tasarıda ayrı hükümlere yer verilmiş olması dolayısıyla, Türk Ceza Kanununun bu hallere özgü hükümleri kabahatler açısından uygulanamayacaktır. Keza, Türk Ceza Kanununun örneğin haksız tahrik gibi kusurluluğu azaltan nedenlere ilişkin hükümleri, kabahatler açısından uygulanamayacaktır.*”

⁷³⁴ Yerci, Kabahatler Kanununun Cezalara Yansıması, s.54.

yerine getirilmesi hallerinden herhangi birisi ile ilgili bir düzenleme değildir. Dolayısıyla kabahatin düzenlendiği maddede ne hukuka uygunluk ne de kusurluluğu etkileyen hallere dayanarak cezasızlık nedeni öngörmüştür. İşlenen kabahat fiiline karşılık sorumsuzluk ön görülmesinin nedeni nedir? Suç genel teorisi anlamında sorumluluğun temeli insan davranışının irade ile yapılmasıdır. Eğer insan davranışı iradesi dışında gerçekleşirse fiil hukuka aykırı olsa dahi, kişi bu fiilinden dolayı sorumlu olmayacaktır, işte suç oluşturan bu eylemin “manevi unsuru” kişi ile fiil arasındaki bağlantıyı oluşturacaktır.⁷³⁵ Kabahatler Kanunu ile Türk Ceza Kanunu manevi unsur bakımından birbirine zıt ilkeler benimsemişlerdir. Türk Ceza Kanununda suçun taksirle işlenmesi düzenlenmiş ise taksirli davranıştan dolayı sorumluluk doğuracaktır yani taksir istisnai sorumluluktur.⁷³⁶ Kabahatler Kanunu bakımından ise Türk Ceza Kanunundaki düzenlemenin aksine taksirle işlenen fiilden sorumluluk esas olup ancak aksine bir düzenleme var ise taksirli fiilden dolayı kişi sorumlu olmayacaktır.⁷³⁷ Bu bağlamda aksine bir düzenleme yoksa Gümrük Kabahatleri de anlamında taksirle işlenecek fiil cezalandırılacaktır. Bu bilgiler ışığında Gümrük Kanunun 237.maddesi değerlendirildiğinde, 237.maddenin birinci fıkrasında düzenlenen özet beyan veya özet beyan yerine geçecek belgede beyan edilen eşyadan noksan eşya çıkması kabahatinde, kabahat fiilinin failin iradesi dışında⁷³⁸ noksan çıkması durumu kanıtlanırsa yaptırım uygulanmayacaktır. Yine 237. Maddenin üçüncü fıkrasında düzenlenen özet beyan veya özet beyan yerine geçecek belgede beyan edilen eşyadan daha fazla eşya çıkması kabahatinde, kabahat fiilinin failin iradesi dışında fazla çıkması durumu kanıtlanırsa yaptırım uygulanmayacaktır. Bu durumda kanun koyucu kabahatin fiilinin suç genel teorisine paralel olarak kişinin iradesi dışında gerçekleşmesinden dolayı sorumlu tutulamayacağını öngörmüştür. Kanun koyucu bu hükümle Kabahatler Kanununda yer alan taksir halinde cezalandırmanın genel olmasına istisna getirmiştir. Sonuç olarak Kabahatler Kanununda, hukuka uygunluk nedenleri ve kusurluluğa etki eden hallerde Türk Ceza

⁷³⁵ Özgenç, s. 357.

⁷³⁶ **Türk Ceza Kanunu 22.maddesi** birinci fıkrası: “Taksirle işlenen fiiller, kanunun açıkça belirttiği hallerde cezalandırılır.”

⁷³⁷ **Kabahatler Kanunun 9.maddesi**: “Kabahatler, kanunda açıkça hüküm bulunmayan hallerde, hem kasten hem de taksirle işlenebilir.”

⁷³⁸ “Noksan çıkan kapların mahrecinden yüklenmemiş veya yanlışlıkla başka yere çıkartılmış veya kaza ve avarya sonucunda yok olmuş veya çalınmış bulunduğu”

Kanunu ile aynı ilkeler benimsenmiş fakat taksir konusunda zıt ilkeler benimsenmiştir. Gümrük Kanunun 237.maddesinde yer alan cezasızlık nedenini anlamlandırmak bu çatışmadan dolayı güçleşmiş olsa da kanaatimizce kanun koyucu bu düzenleme ile taksirli fiili cezalandırmak istememiştir.

Gümrük Kanunun 237.maddesinde düzenlenen cezasızlık sebebinin ispatı için idare tarafında verilecek süre Gümrükler Genel Müdürlüğünün 2012/2 sayılı genelgesinin cezai işlem başlık kısmında düzenlenmiştir.⁷³⁹ Genelgeye göre kanunda belirtilen süre üç ay olup süre bitiminden önce talep edilmesi halinde üç ay daha uzatılabilecek olup bu süre ise gerekçeli olarak talep edildiği takdirde bir ay daha uzatılabilecektir.

4. Kabahatin Manevi Unsuru

Gümrük Kanunun 237.maddesinde düzenlenen özet beyan ya da özet beyan olarak kullanılan ticari ya da resmi belgelerdeki kayıtlı miktara göre eksik ya da fazla kap çıkması kabahati Kabahatler Kanunun 9.maddesinde yer alan hüküm gereği kasten ve taksirle işlenebilecektir. Ancak kabahatin maddi unsurunda anlattığımız üzere gümrük idaresinin belirlediği süre içinde kabahatin taksirle işlendiği kanıtlandığı takdirde idari yaptırım uygulanmayacaktır. Burada kabahatin işlenmesinde taksir olarak nitelendirdiğimiz davranışlar kanunda sınırlı sayıda belirtilmiştir. Bu fiiller ise şöyledir, 237.maddenin ilk fıkrasında belirtilen kabahatte, özet beyan veya özet beyan yerine geçecek belgede beyan edilen eşyadan noksan eşya çıkması, “eşyanın mahrecinden yüklenmemiş olması” ya da “başka yere çıkartılması” halinde; yine eşyanın “kaza”, “avarya” ya da “çalınması” neticesinde noksan eşya çıktığı kanıtlanırsa idari yaptırım uygulanmayacaktır. Aynı şekilde 237.maddenin üçüncü fıkrasında düzenlenen kabahatte, özet beyan ya da özet beyan yerine geçecek belgede

⁷³⁹ Özet beyanı veren kişi tarafından eksiklik veya fazlalığın neden kaynaklandığının, 3 aylık takibat süresi içinde, eşyanın yüklendiği liman yetkilileri, çıkış acentaları ve taşımacı kuruluş kamu kuruluşu ise bu kuruluştan alınan ve eşyanın yüklendiği limandaki en büyük Mülki İdare Amirince, Gümrük İdaresince, Ticaret ve Sanayi Odalarınca veya Liman Başkanlığınca onaylanmış belgelerle ispat edilemediği takdirde Gümrük Kanununun 237 nci maddesi uyarınca cezai işleme başlanacaktır. Sürenin bitiminden önce talepte bulunulması halinde, ilgili gümrük idaresince, 3 aylık takibat süresi 3 ay uzatılacak ve yeni süre ilk 3 aylık sürenin sonuna 3 ay eklenmek suretiyle belirlenecektir. Bu suretle belirlenecek sürenin bitiminden önce gümrük idarelerine yapılacak gerekçeli taleple süre 1 ay daha uzatılabilecektir.

beyan edilenden fazla eşya çıkması durumunda fazla olarak bulunan eşya “yanlışlıkla” çıkış yerinden fazla olarak yüklenmiş ise ve bu durum kanıtlandığı takdirde idari yaptırım uygulanmayacaktır. Bu bağlamda bu fiiller değerlendirildiğinde, Türk Ceza Kanunu 21.maddesinde yer alan düzenlemeye göre kasten bir suçun işlenebilmesi o suçun kanundaki tanımında yer alan unsurları bilerek ve isteyerek gerçekleştirilmesine bağlıdır. Gümrük Kanunu 237.maddede yer alan düzenleme incelendiğinde bilme isteme unsurlarının olmadığı kabahatin kişinin iradesinden ari olarak işlendiği kanıtlanırsa idari yaptırım uygulanmayacağı görülmektedir. Dolayısıyla bu fiiller kasten işlendiği takdirde idari yaptırım uygulanacaktır. Taksir sorumluluğu anlamında bu sınırlı sayılı fiiller değerlendirildiğinde ise Türk Ceza Kanunun 22.maddesinde yer alan düzenlemeye göre taksir, dikkatsizlik ve özensizlik neticesinde bir davranışın suçun neticesi öngörülemez olarak gerçekleşmesidir. 237.maddede yer alan fiillerde belirttiğimiz üzere kişinin iradesi yoktur ve kabahatin tanımında yer alan neticeyi istememektedir. Bu anlamda örnek vermek gerekirse özet beyanda beyan edilenden noksan çıkan eşyanın çalınması durumu kanıtlandığı takdirde idari yaptırım uygulanmayacaktır. Kabahatin bu gibi sınırlı sayıda düzenlenmiş olan taksirli davranışla gerçekleşmesi kanıtlandığı takdirde yaptırım uygulanmayacak fakat bu sınırlı sayıdaki sebepler dışında gerçekleşen taksirli davranışlarda genel kural gereği idari yaptırım uygulanacaktır.

5. Kabahatin Özel Görünüş Şekilleri

a. Kabahate Teşebbüs

Gümrük Kanunun 237.maddesinde düzenlenen özet beyan ya da özet beyan olarak kullanılan ticari ya da resmi belgelerdeki kayıtlı miktara göre eksik ya da fazla kap çıkması kabahati için teşebbüse ilişkin herhangi bir düzenleme bulunmamaktadır. Kabahatler Kanunu 13.maddesi gereği özel bir düzenleme olmadığı müddetçe kabahatte teşebbüs cezalandırılmamaktadır. Bu anlamda mevzubahis kabahat için kabahate teşebbüs halinde idari yaptırım uygulanmayacaktır.

b. Kabahatlerin İctimai

Gümrük Kanunun 237.maddesinde düzenlenen kabahatte içtima; Kabahatler Kanunun 15.maddesi hükümleri doğrultusunda değerlendirilmelidir. Kabahatler Kanunun 15.maddesi ile kabahatlerde içtima genel olarak düzenlenmiştir. Düzenlemeye göre sadece idari para cezası içeren yaptırımlarda aynı fiil ile birden fazla kabahatin işlenmesi durumunda fail, en ağır para cezası ile cezalandırılacaktır. Eğer aynı kabahat birden fazla işlenirse; her bir kabahat için ayrı yaptırım uygulanacaktır. Bu açıklamalar doğrultusunda kesintisiz fiil olmamak kaydıyla işlenen her fiil cezalandırılacaktır. Kanunun hükmü gereği 237.maddede düzenlenen kabahati aynı zamanda gümrük idaresine tescil ettirilen birden fazla özet beyan durumunda Kabahatler Kanunu hükmü gereği her bir fiil için ayrı ayrı cezalandırılacaktır. Dikkat edilmesi gereken bir diğer husus ise aynı fiil hem kabahat hem de suçta vücut verirse sadece suçtan dolayı yaptırım uygulanacağıdır. Daha önce de belirttiğimiz gibi gümrük kabahatleri ayrı bir hukuk disiplini olarak düzenlenmesi 4458 sayılı kanun ile olmuştur daha önceden Kaçakçılık Kanunu kapsamında değerlendiriliyor ona göre yaptırım uygulanıyordu. Bu bağlamda kaçakçılık suçları ve gümrük kabahatleri keskin bir çizgi ile ayırmak pek mümkün değildir aynı fiil kaçakçılık suçuna vücut verebilecektir. Özet beyan ya da özet beyan yerine geçecek belgede beyan edilen eşyadan fazla eşya beyan edilmesi durumunda olduğu gibi fail burada tüm eşyayı gümrük idaresinin denetimine mi sunmak istemektedir yoksa gümrük denetiminden arı tutarak eşyayı Türkiye Gümrük bölgesine sokmayı mı amaçlamaktadır? Burada failin amacı yani kastı önem arz etmektedir, fiil ilk halde kabahatte vücut verecekken ikinci halde Kaçakçılık Suçuna vücut verecektir.

c. Kabahate İştirak

Gümrük Kanunun 237.maddesinde düzenlenen kabahat tek kişiyle işlenebileceği gibi iştirak halinde de işlenebilecektir. İştirak kurumu hakkında Kabahatler Kanunu 14.maddesinde genel düzenlemeye yer verilmiş olup bahse konu kabahatte de bu genel kural tatbik edilecektir. Kabahatler Kanunun 14.maddesi incelendiğinde; kabahatin işlenmesine iştirak eden her bir şerik fail olarak düşünülüp

her fail için ayrı idari para cezası uygulanması düzenlenmiştir. Aynı maddenin üçüncü fıkrası gereği iştirak için kabahatin kasten işlenmiş olması gerekmektedir.

d. Gönüllü Vazgeçme

Gönüllü vazgeçme kurumu Gümrük Kanunun 63.maddesi gereği doktrinde kabul edilmiştir. Daha önce de bahsettiğimiz üzere bu kurumun uygulanması için Kabahatler Kanunundaki atıf gereği Türk Ceza Kanunu tatbik edilmelidir. Mevzubahis kabahat Türk Ceza Kanununun 36.maddesi ile değerlendirildiğinde kabahatin icra hareketlerinden vazgeçilmiş, kabahatin oluşması veya neticenin oluşması engellenmiş olmalıdır. Bu bilgiler ışığında Gümrük Kanunun 237.maddesinde düzenlenen kabahat tatbik edildiğinde özet beyan ya da özet beyan yerine geçen belgede beyan edilen eşya miktarı gerçeği yansıtmayacak, gerçekte olandan ya fazla ya da noksan eşya olacaktır. Bu bağlamda Gümrük Kanunun 63.maddesi anlamında yapılacak düzeltme özet beyan üzerinde yapılacaktır. Yapılacak değişiklik kanunda yer alan düzenleme gereği başka bir eşyanın beyanını doğurmaması gerekmektedir ki incelediğimiz konu için yapılacak düzeltme gerçeğe aykırı olan eşya miktarıdır dolayısıyla 63.madde anlamında özet beyan üzerinde değişiklik yapılabilecektir. Gümrük Kanunun 63.maddesi gereği özet beyanda düzeltme yapılması ancak eşyanın muayene edileceğinin bildirilmesinden önce yapılmalıdır. Ayrıca bahsi geçen yanlış bilgilerin tespitinden önce ve yine eşya teslim edilmesinden önce yapılmalıdır. Özet beyan kavramı Gümrük Kanunun 35/A; 35/B ve 35/C maddelerinde düzenlenmiş olup 35/B maddesi altıncı fıkrası⁷⁴⁰ özet beyanda yapılabilecek değişiklikleri düzenlemiştir. Gümrük Kanunun 63.madde hükmüne paralel bir düzenleme olan Gümrük Kanunun 35/B maddesi altıncı fıkrasına göre, özet beyana konu eşyanın muayene edileceğinin bildirilmesinden, özet beyana konu bilgilerin yanlış olduğunun tespitinden ve özet beyana konu eşyanın boşaltılmasından önce özet beyan üzerinde değişiklik yapılmasına cevaz verilmektedir. Bu şartlar doğrultusunda Gümrük Kanunun 237.maddesinin altıncı

⁷⁴⁰ Dördüncü ve beşinci fıkralarda belirtilen kişilerin talep etmeleri halinde, özet beyanın verilmesinden sonra bir veya daha fazla bilginin değiştirilmesine gümrük idarelerince izin verilir. Ancak;

- a) Özet beyanı veren kişiye eşyanın muayene edileceğinin bildirilmesinden,
- b) Söz konusu bilgilerin yanlış olduğunun tespit edilmesinden,
- c) Eşyanın boşaltılmasına izin verilmesinden, sonra özet beyanda değişiklik yapılmasına izin verilmez

fıkrasında 63 ve 35/B maddesine göre değişiklik yapılamayacaktır. Gümrük Kanunun 63 ve 35/B maddelerine göre değişiklik yapılabilmesi bahsi geçen bilgilerin yanlış olduğunun tespitinden ve eşyanın boşaltım izninden önce mümkün olduğu için bu hareket sonucunda oluşacak kabahatte 63 ve 35/B maddesi hükümleri uygulanamayacaktır. Bu bilgiler doğrultusunda Gümrük Kanunun 63.maddesi ve 35/B maddesi hükümlerine göre yapılacak değişiklik, Gümrük Kanunun 237.maddesinde düzenlenen kabahat açısından gönüllü vazgeçme olarak değerlendirildiğinde kabahatten dolayı idari para cezası uygulanmayacaktır.⁷⁴¹

Gönüllü vazgeçme anlamında tartışılması gereken noktalardan bir tanesi kabahatin ne zaman tamamlandığıdır. Çünkü suç teorisine göre gönüllü vazgeçmeden bahsetmek için suçun tamamlanmasından veya neticenin gerçekleşmesinden önce gönüllü vazgeçilmesi gerekmektedir. Kabahati bu bilgilere göre değerlendirdiğimizde kabahatin gerçekte uyuşmayan özet beyanın oluşturulması ile kabahat tamamlanmış olmaktadır. Burada kabahatlerin oluşturulması ile suç teorisi arasında uyuşmazlık vardır Gümrük Kanunun genel lafzı incelendiğinde kabahatin oluşumu idare tarafından tespitine bağlanmıştır. Gümrük Kanunu 63.maddesi de bu savı destekler niteliktedir çünkü düzeltme yapılabilmesinin temel şartlarından biri söz konusu bilgilerin yanlış olduğunun tespitinden önce yapılabilmesidir. Bu bağlamda kabahat idarenin tespiti ile tamamlanacaksa gönüllü vazgeçmeden bahsedilebilir. Diğer türlü etkin pişmanlık kurumundan bahsedilecektir. Etkin pişmanlık kurumu ise 5271 sayılı Ceza Muhakemesi Kanununa⁷⁴² göre cezayı kaldıran şahsi sebep olarak düzenlenmekle birlikte Kabahatler Kanunu ve Gümrük Kanununda bu konu ile ilgili bir düzenleme yer almamakta ayrıca Ceza Muhakemesi Kanununa da atıf yapılmamaktadır. Bu bağlamda etkin pişmanlığın unsurlarından birinin “bir suçun bulunması” olduğu kabul edilerek kabahatlerde etkin pişmanlık olmayacağı

⁷⁴¹ Kılıç, s.831.

⁷⁴² 5271 sayılı Ceza Muhakemesi Kanunun 171.maddesi “Cezayı kaldıran şahsi sebep olarak etkin pişmanlık hükümlerinin uygulanmasını gerektiren koşulların ya da şahsi cezasızlık sebebinin varlığı halinde, Cumhuriyet savcısı kovuşturmayaya yer olmadığı kararı verebilir. (...)” şeklinde düzenlenmiştir. Yine aynı kanunun 223.maddesinin dördüncü fıkrası “İşlenen fiilin suç olma özelliğini devam ettirmesine rağmen; a) Etkin pişmanlık, (...) Dolayısıyla, faile ceza verilmemesi hallerinde, ceza verilmesine yer olmadığı kararı verilir.” Olarak düzenlenmiştir. Madde lafzından anlaşılabileceği üzere etkin pişmanlık, şahsi cezasızlık sebebidir.

öngörülmektedir.⁷⁴³ Bu bilgiler ışığında etkin pişmanlık hali ön görülemediği için her ne kadar gönüllü vazgeçme içinde değerlendirilse de bu durum ceza verilmesini engelleyen özel bir haldir.

6. Kabahatin Yaptırımı

Gümrük Kanunun 237.maddesinde birden fazla kabahatin düzenlendiğini kabahatin maddi unsurunda belirtmiştik. Özet beyan ya da özet beyan olarak kullanılan ticari ya da resmi belgelerdeki kayıtlı miktara göre noksan kap çıkması ve fazla kap çıkması için ayrı ayrı idari yaptırımlar öngörülmüştür.

Özet beyan ya da özet beyan olarak kullanılan ticari ya da resmi belgelerdeki kayıtlı miktara göre noksan kap çıkması durumunda Gümrük Kanunun 237.maddesinin birinci fıkrasına göre noksan çıkan kaplardaki eşyanın tarife pozisyonu baz alınarak belirlenen gümrük vergileri tutarı kadar idari para cezası alınacaktır. Gümrük tarife pozisyonun belirlenemediği halde ise eşyanın cinsine ve türüne göre tarifede dâhil olduğu faslın en yüksek vergi pozisyonu için hesaplanacak vergileri kadar idari para cezası alınacaktır. Yine de idari yaptırım belirlenemiyorsa Gümrük Kanunun 237.maddesinin ikinci fıkrasına göre Gümrük Kanunun 241.maddesinin birinci fıkrasına göre 105 TL usulsüzlük nedeni ile idari yaptırım uygulanacaktır.

Özet beyan ya da özet beyan olarak kullanılan ticari ya da resmi belgelerdeki kayıtlı miktara göre fazla kap çıkması durumunda Gümrük Kanunun 237.maddesinin üçüncü fıkrasına göre fazla çıkan eşyaya el konularak mülkiyeti kamuya geçirilecektir. Bu işlemi takiben Gümrük Kanunun 177 – 180.maddelerine göre tasfiye edilecek olup gümrük idaresince bahse konu fazla eşyanın CIF kıymeti kadar idari para cezası verilecektir. Yukarıda belirttiğimiz üzere Gümrük Kanunun 237.maddesi altıncı fıkrasında düzenlenen bu kabahatin özet beyan verilmeden ya da verilen özet beyanlardan biri ile ilişkili olmayan eşyanın Türkiye Gümrük Bölgesine getirilmesi hareketiyle işlenmesi halinde de aynı yaptırım uygulanacaktır.

⁷⁴³ Türk Ceza Öğretisi Ve Uygulamasında Etkin Pişmanlık, Gödekli Mehmet, **Türkiye Adalet Akademisi Dergisi**, Yıl:7, Sayı:29, Ocak 2017.

Gümrük Kanunun 237.maddesinin dördüncü fıkrası 237.maddede düzenlenen her iki kabahat için idari yaptırım uygulanmasına istisna getirmiştir. Maddeye göre dökme olarak Türkiye Gümrük bölgesine getirilen eşyada fazlalık veya noksanlık eşyanın yüzde üçün aşmıyorsa idari yaptırım uygulanmayacaktır. Ayrıca boru hattı ile ithal edilenler müstesna olmak üzere doğalgaz ürünlerinde bu oran yüze dört olarak uygulanacaktır. İstisna tutulan bu eşyalarda düzenlenen oranlar aşıldığı takdirde yaptırımın nasıl uygulanacağı Gümrükler Genel Müdürlüğünün 2012/2 sayılı genelgesi ile düzenlenmiştir. Düzenlemeye göre istisna getirilen miktarları aşan kısım değil özet beyan ya da özet beyan yerine geçecek belgede beyan edilen eşya miktarından toplamda noksan ya da fazla olan miktar üzerinden idari yaptırım uygulanacaktır.⁷⁴⁴ Yani yüzde üçü aşan miktar değil toplam farklılığa göre idari yaptırım uygulanacaktır.

Tüm bu anlatılanlara ek olarak eşyanın teknik özelliklerinden dolayı oluşabilecek eksiklikler sebebiyle takibat yapılıp yapılmayacağı tartışılmalıdır. Bu anlamda bu konuya ilişkin bir düzenlemenin yer almaması ve maddenin dar yorumlanması nedeni ile bir takım ihtilafların doğacağı ve maddenin lafzında eşyanın fiziki ve kimyasal yapısı gereği oluşabilecek noksanlıkların ayrıca ifade edilmesi gerektiği dile getirilmektedir.⁷⁴⁵ Fakat bu görüşün kanunun dar yorumlanması neticesinde ortaya çıktığı dolayısıyla böyle bir durumda idari yaptırım uygulanmaması görüşü de dile getirilmektedir.⁷⁴⁶ Yukarıda da birçok kez ilde getirildiği üzere kanun koyucu bu madde kapsamında irade dışı sebepler halinde idari yaptırım uygulanmamasını düzenlemiştir. Bu anlamda teknik sebeplerden ötürü eşya üzerinde gerçekleşecek azalma kanıtlandığı takdirde idari yaptırım uygulanmayacaktır. İlk görüşte yazar bu durumun gümrük idaresince dikkate alınmadığından bahisle idari yaptırım uygulandığını dile getirmektedir. Bu halde idarenin işlemlerine yargı yolu açık olduğu için mahkeme aşamasında bu idari yaptırıma hayat veren idari işlem iptal edilecektir.

⁷⁴⁴ Gümrük Kanununun 237 nci maddesinin dördüncü fıkrasında belirtilen oranların aşıldığı durumlarda, özet beyan takibatı, eksiklik/fazlalığın tamamı için yapılacak ve uygulanması gereken durumlarda cezaî işlem, eksiklik/fazlalığın tamamı üzerinden uygulanacaktır. Doktrinde bu düzenlemenin adaletsizliğe neden olduğuna dair görüş için bakınız; Kılıç, s.833.

⁷⁴⁵ Kılıç, s.834. Cahit Yerci, “Hiç Alınmayan/Eksik Alınan İthalât Vergileri Üzerine (Gümrük Kanunu’na Birkaç Değişiklik Önerisi)”, **Lebib Yalkın Dergisi**, Sayı: 89, 2011, s.59.

⁷⁴⁶ Ercan, s.175.

Özet beyan veya özet beyan yerine geçecek belgede beyan edilen miktar farklılık oluştuğunda noksan miktarda eşya çıkması durumunda eşyanın tarife pozisyonuna göre hesaplanacak gümrük vergileri kadar para cezası alınacaktır. Benzer şekilde beyan edilenden fazla miktarda eşya çıktığında ise fazla çıkan eşyanın CIF değeri kadar idari para cezası alınacaktır. Açıkça görüleceği üzere uygulanacak idari yaptırım para cezası olup maktu değil eşyanın miktarına göre nispi olarak belirlenecektir. Bu anlamda eşyanın miktarı belirlenemediği hallerde nasıl bir yol izlenecektir? Gümrük Kanunun 237.maddesine 18.06.2018 tarihinde 5911 sayılı Kanun ile eklenen beşinci fıkrada bu durum düzenlenmiştir. Fıkraya göre belirlenemeyen miktar farklılığı eğer ki rejim beyanından anlaşılırsa bu farklılık özet beyan farklılığı olarak değerlendirilecektir. Normalde rejim beyanlarına göre oluşacak farklılık Gümrük Kanunun 234.maddesi birinci ve ikinci fıkrası anlamında kabahatin oluşmasına neden olacakken eğer eşyanın miktarı tespit edilemez ise Gümrük Kanunu 237.maddesi kapsamında değerlendirilecek olup Gümrük Kanunu 234.maddesi uygulanmayacaktır. Burada dikkat edilmesi gereken husus eşya miktarının gümrük idaresi tarafından belirlenememesidir diğer halde Gümrük Kanunu 234.madde kapsamında rejim beyannamesi farklılığı kabahatine vücut verecektir.

Özet beyan ile beyan edilen eşya miktarının gerçeği yansıtmaması durumunda nasıl bir yol izleneceği Gümrükler Genel Müdürlüğünün 2012/2 sayılı genelgesi⁷⁴⁷ ile ayrıntılı olarak düzenlenmiştir. Düzenlemenin cezai işlem başlıklı kısmında idari para cezasının nasıl hesaplanacağı dair bir düzenleme yer almaktadır.⁷⁴⁸ İlgili kısma göre özet beyan ile beyan edilen eşya miktarından eksik çıktığı zaman uygulanacak nispi idari para cezası belirlenirken tarife pozisyonu baz alınarak belirlenecek gümrük vergileri tutarı kadar idari para cezası alınacağını yukarıda belirtmiştik. Gümrük vergileri kavramının içinde Katma değer vergisi, özel tüketim vergisi gibi vergiler de yer almaktadır aslında bu kavram 28.03.2018 tarihine kadar 6455 sayılı kanun ile değiştirilmeden önce gümrük vergisi olarak düzenlenmekteydi dolayısıyla sadece gümrük vergisi baz alınarak hesaplanacak idari para cezası uygulanıyordu. Fakat

⁷⁴⁷ <http://ggm.ticaret.gov.tr/data/521ddec6487c8e1908cf9848/2012-2.pdf> (E.T: 20.05.2019)

⁷⁴⁸ Özet beyan eksikliklerinde uygulanacak ceza miktarları, Gümrük Kanununun 237 nci maddesinin ikinci fıkrası hükmü saklı kalmak kaydıyla, eksikliğin tamamı üzerinden, eksikliğin tespit edilip tutanağın imzalandığı tarihte yürürlükte bulunan İthalat Rejim Kararı eki listelerde “Diğer ülkeler” sütununda yer alan gümrük vergisi oranı dikkate alınmak suretiyle hesaplanacaktır.

değişiklikle ilgili kısım tüm vergileri kapsayacak şekilde değiştirilmiş olmasına rağmen 2012/2 sayılı genelgeye sirayet ettirilmemiştir. İlgili düzenlemede sadece gümrük vergisi uygulamasında ithalat rejimi kararına dikkat çekilmişti. Bu bağlamda normlar hiyerarşisine göre kanun lafzı baz alınıp tüm vergilere kapsayacak şekilde idari para cezası uygulanacak olup bu vergilerin içinde yer alan gümrük vergisinin hesaplanmasında ise genelgeye göre hareket edilecektir. Genelgede yer alan düzenlemeye göre gümrük vergisi hesaplanırken ithalat rejimi kararına göre belirtilen vergi oranlarından diğer ülkeler sütunu dikkate alınarak idari para cezası düzenlenecektir. Düzenlemede geçen ithalat rejimi kararında ithal edilecek ürünler için uygulanacak gümrük vergisi oranları ve toplu konut fonu miktarları, ülke ve ülke grupları bazında ayrı ayrı gösterilmektedir. Tahmin edilecektir ki en yüksek oran diğer ülke sütununda yer alan vergi oranıdır. Çünkü vergi oranları ikili anlaşmalar doğrultusunda belirlenmektedir. Diğer ülkeler, anlaşma yapılmayan ülkeleri temsil etmektedir.

M. Dâhilde İşleme Gümrük Rejimi, Gümrük Kontrolü Altında İşleme Gümrük rejimi, Geçici İthalat Rejimi Hükümlerinin İhlal Edilmesi

Kabahate incelemeden önce kabahatin konusunu oluşturan gümrük rejimlerini tanımlamak kabahati anlamamıza yardımcı olacaktır. Dâhilde işleme rejimi, gümrük kontrolü altında işleme rejimi ve geçici ithalat rejimlerini ortak noktası ekonomik etkili gümrük rejimi olmalarıdır.⁷⁴⁹ Gümrük Kanunun 108.maddesi vd. düzenlenen dâhilde işleme rejimi, serbest dolaşımda olmayan eşyanın Türkiye Gümrük Bölgesinde işlem gördükten sonra ihraç edileceği taahhüt edilen ve eşyanın ihraç edilmesinden sonra teminata bağlanmış veya tahsil edilmiş gümrük vergilerinin iade edildiği gümrük rejimidir.⁷⁵⁰ Gümrük Kanunun 123.maddesi vd. düzenlenen gümrük kontrolü altında işleme rejimi, serbest dolaşımda olmayan eşyanın Türkiye Gümrük Bölgesinde gümrük gözetimi kontrolü altında işlenmesi ile elde edilen ürünlerin serbest dolaşıma

⁷⁴⁹ Gümrük Kanunu 79.madde birinci fıkra b bendi.

⁷⁵⁰ Gümrük Kanunu 108.madde. 07.10.2009 tarihli 27369 mükerrer sayılı Resmi Gazetede yayımlanan Gümrük Yönetmeliği 349.madde.

girmesi ile teminata bağlanmış vergilerinin tahsil edileceği gümrük rejimidir.⁷⁵¹ Gümrük Kanunun 128.madde vd. düzenlenen geçici ithalat rejimi, serbest dolaşımda olmayan eşyanın Türkiye Gümrük Bölgesinde herhangi bir değişikliğe uğramadan ihraç edileceği taahhüt edilen ve eşyanın ihraç edilmesi ile teminat altına alınmış vergilerin iade edileceği gümrük rejimidir.⁷⁵²

Tanımlardan da anlaşılacağı üzere kabahatin kapsamında ele alınan üç gümrük rejiminde de eşyalar ithalat vergilerinden tamamen veya kısmen ve ticaret politikası önlemlerinden arı tutulmaktadırlar. Bu muafiyet ise üç rejimde de bir taahhüt karşılığında yapılmaktadır. Gümrük Kanunun 3.maddesinin dokuzuncu fıkrasına göre ithalattan alınan vergiler ile *eşyanın ithalinde ödenecek gümrük vergisi ile diğer eş etkili vergiler ve mali yükleri, Tarım politikası veya tarım ürünlerinin işlenmesi sonucu elde edilen bazı ürünlere uygulanan özel düzenlemeler çerçevesinde ithalatta alınacak vergileri ve diğer mali yükler* kastedilmektedir. Bu bilgilere göre bir eşyanın ithal edilmesinde, katma değer vergisi; özel tüketim vergisi; TRT bandrol vergisi, 2009/15481 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı 62.maddesi gereği tek ve maktu vergi; toplu konut fonu; kaynak kullanımını destekle fonu; damga vergisi; anti-damping vergisi, destekleme fiyat istikrar fonu, tütün fonu, ek mali kesintiler, Kültür Bakanlığı kesintisi, çevre katkı payı gibi 13 kalemde vergi tahsil edilebilmektedir. İşte kabahat kapsamı rejimlerde taahhütler karşılığında bu vergiler tahsil edilememekte teminat altına alınmaktadır. Bu doğrultuda şartlı ve geçici olarak vergi muafiyeti sağlanmaktadır.

İthal edilen eşyanın serbest dolaşıma girmesi yukarıda belirtildiği üzere birçok bürokratik şarta vergiye tabi iken serbest dolaşımda olmayan eşyanın geçici süre ile belirli şartlar altında bu şartlardan arı olarak ithaline izin verildiği bu rejimlerdeki amaç ülke içindeki üreticinin diğer ülkelerle rekabet edebilmesi amacıyla dünya piyasa fiyatlarında hammadde sağlaması; ihraç ürünlerini artırmak, geliştirmek; istihdam artırmak gibi amaçlar ile ülkedeki mevcut donanımlarla üretilemeyen ürünlerin üretilmesi ve ülkeler arasındaki çok taraflı anlaşmaların yerine getirilmesini de amaçlamaktadır.⁷⁵³ Kanun koyucu bu kapsamda bu ayrıcalık rejimlerin

⁷⁵¹ Gümrük Kanunu 123.madde. 07.10.2009 tarihli 27369 mükerrer sayılı Resmi Gazetede yayımlanan Gümrük Yönetmeliği 370.madde vd.

⁷⁵² Gümrük Kanunu 128.madde. 07.10.2009 tarihli 27369 mükerrer sayılı Resmi Gazetede yayımlanan Gümrük Yönetmeliği 376.madde vd.

⁷⁵³ Kılıç, s.836.

yürütülmesinde yapılabilecek usulsüzlükleri ve suiistimalleri engellemek için bu kabahati düzenlemiştir. Kanun koyucu usulsüzlük anlamında geçici olarak yapılan ithalattan sonra eşyanın ihraç edilmeyeceği hareketine önlem olarak bu düzenlemeyi yapmıştır. Gerçekten de kanunun gerekçesini incelediğimizde bu amaç açıkça görülmektedir.⁷⁵⁴ Gümrük Kanunun 238.maddesinde⁷⁵⁵ düzenlenen kabahat kapsamında dâhilde işleme, gümrük kontrolü altında işleme veya geçici ithalat rejiminin ihlal edilmesi halinde uygulanacak idari yaptırım düzenlenmiştir.

1. Kabahate Konu Eşya

Gümrük Kanunun 238.maddesinde yer alan düzenlemede belirtilen gümrük rejimleri hükümlerin ihlali kabahatine konu eşya, madde lafzında da anlaşılabileceği üzere ihlali yaptırıma bağlanan dâhilde işleme rejimi; gümrük kontrolü altında işleme rejimi; geçici ithalat rejimi kapsamında ithal edilen eşyadır. Bu rejimler kapsamında bir eşyanın ithal edilebilmesi için eşyanın ithalini yasak olmaması gerekmektedir. Dolayısıyla ithali yasak eşya bu kabahatin konusunu oluşturamayacaktır. Ayrıca ithali

⁷⁵⁴ Gümrük Kanunu 238.maddenin genel gerekçesi (1615 sayılı Kanun için yer alan gerekçe 4458 sayılı Kanun ile korunmuştur): “Son zamanlarda Dâhilde İşleme Rejiminin uygulamasına ilişkin birtakım problemlerin yaşanmakta olduğu; Dâhilde İşleme Rejimi kapsamında yurda sokulan eşyanın yurtdışı edilmediği yönünde belirlemeler bulunmaktadır. Bu nedenle, Dâhilde İşleme Rejiminin veya Geçici İthalat Rejiminin ihlali için öngörülen para cezaları ile ilgili düzenlemenin, maktu para cezalarını belirleyen 240 ıncı maddeden çıkarılarak, halen yürürlükte bulunan 1615 sayılı Gümrük Kanununun 149 ıncı maddesinde öngörülen şekilde belli bir orana bağlanması uygun olacaktır. Böylece, sözü edilen gümrük rejimlerinin ihlaline ilişkin girişimlerde caydırıcılık artacaktır.”

Ayrıca Gümrük Kanunun 238.maddesinde değişiklik yapan 6455 sayılı Kanunun 15.maddesinin gerekçesi ise şöyledir: “4458 sayılı Gümrük Kanununun 238 inci maddesinin birinci fıkrasının dâhilde işleme rejimi çerçevesinde ülkeye getirilen ithal eşyasını, ihraç pazarlarındaki problemler veya firma kaynaklı sorunlar nedeniyle işleyerek ihraç edemeyen, fakat ithal eşyasını rejimde belirlenen yerlerde bulunduran ihracatçılar için öngörülen müeyyide ile, söz konusu rejimi kasten ihlal ederek yurda getirdiği eşyayı iç piyasaya kasten satan firmalar için öngörülen müeyyidenin farklılaştırılması ve uygulanacak cezalarda hakkaniyetin sağlanması amacıyla yeniden düzenlenmesi suretiyle 15 inci madde olarak kabul edilmiştir.”

⁷⁵⁵ 4458 sayılı Gümrük Kanunu 238.madde: (1) 241 inci maddenin üçüncü fıkrasının (h), (l) ve (m) bentleri, dördüncü fıkrasının (g) ve (h) bentleri ile beşinci fıkrasının (b) bendinde belirtilen durumlar hariç, dâhilde işleme rejimi, gümrük kontrolü altında işleme rejimi ile geçici ithalat rejimine ilişkin hükümlerin ihlali halinde eşyanın gümrüklenmiş değerinin iki katı, tam muaflık suretiyle geçici olarak ithal edilen özel kullanıma mahsus taşıtlar için gümrük vergileri tutarının dörtte biri oranında para cezası verilir. Ancak, dâhilde işleme rejimi kapsamı ithal eşyasının, işleme faaliyetindeki hali veya işlem görmüş ürün hali de dâhil olmak üzere rejim çerçevesinde izin verilen yerlerde tespiti halinde, ithal eşyasının gümrük vergileri tutarının iki katı oranında para cezası verilir. Bu cezanın ödeme süresi içinde eşyanın gümrükçe onaylanmış başka bir işlem veya kullanıma tabi tutulmaması halinde eşyanın gümrük vergileri tutarında para cezası tahsil edilir.

yasak olan eşyanı ithal edilmesi başka bir kabahatin konusunu oluşturmaktadır ki içtima konusunda bu hususa değinilecektir.

2. Kabahatte Fail

Gümrük Kanunun 238.maddesinde düzenlenen kabahatte fail kanunca sayılmış olan gümrük rejimleri için izne sahip olan ve bu doğrultuda eşya ithal eden kişidir. Bu kişi gerçek kişi olabileceği gibi Kabahatler Kanunu 8.maddesi gereği tüzel kişiler de olabilecektir. Ayrıca yukarıda anlattığımız üzere bu kişiler adına hareket eden kişiler yani temsilcileri de kabahatin faili olabilirler. 238.maddenin üçüncü fıkrasında düzenlenen istisna gereği bu kabahatin faili genel yönetim kapsamındaki kamu idareler olduğu takdirde bu madde hükümlerine göre değil 241.maddenin birinci fıkrasına göre idari yaptırım uygulanacaktır.

3. Kabahatin Maddi Unsuru

Gümrük Kanunun 238.maddesinde düzenlenen kabahat, hükmün lafzında da anlaşılacağı üzere bahse konu gümrük rejimlerine ilişkin hükümlerin ihlali ile gerçekleşecektir. Kabahatin kanuni tanımı muğlaktır şöyle ki, “... rejimlere ilişkin hükümlerin ihlali” fiili çok çeşitli hareketle gerçekleşebilir. Bu kabahati oluşturacak bazı fiiller Gümrük Kanunu 238.madde kapsamında değil 241.madde kapsamında değerlendirilecektir. Şöyle ki 18.06.2009 tarihli 5911 sayılı Kanun (6455 sayılı Kanun ile değişik) ile yapılan düzenleme neticesinde Gümrük Kanunun 238.maddesinden Gümrük Kanunun 241.maddesine atıf yapılmıştır. Yapılan atıf ile sınırlı sayıda sayılı hareket Gümrük Kanunun 238.maddede düzenlenen kabahat kapsamından çıkarılarak; Gümrük Kanunun 241.maddesi kapsamına alınmıştır. 241.madde kapsamında düzenlenen idari yaptırım maktu miktarda idari para cezası olup hareketin niteliğine göre idari para cezasının iki; dört veya altı katı olarak idari yaptırım uygulanacaktır. Bu doğrultuda kabahat, dâhilde işleme rejimi veya gümrük kontrolü altında işleme rejimlerine tabi eşya için Türkiye Gümrük Bölgesi içerisinde bulundurulma süresini

aşıp bu sürenin bitimini müteakip bir ay⁷⁵⁶ veya iki ay⁷⁵⁷ içinde taahhüt edilen işlemin gerçekleştirilmesi durumunda Gümrük Kanunun 238.maddesi kapsamında değil 241.maddesi kapsamında değerlendirilecektir. Yine kabahat, geçici ithalat rejimi kapsamındaki eşya için Türkiye Gümrük Bölgesi içerisindeki süresini aşp taahhüt edilen işlemin sürenin bitimini müteakip bir ay⁷⁵⁸ veya iki ay⁷⁵⁹ içinde gerçekleştirilmesi durumunda hareket Gümrük Kanunun 238.maddesi kapsamında değil 241.maddesi kapsamında değerlendirilecektir. Aynı şekilde geçici ithalat rejimi kapsamında ithal edilen taşıtlar için de ön görülen sürenin bitimini müteakiben üç ay içinde⁷⁶⁰ ihraç edilmesi, halinde de hareket Gümrük Kanunun 238.maddesi kapsamında değil 241.madde kapsamında değerlendirilecektir. Son olarak geçici ithalat rejimi kapsamındaki eşyanın süresi içinde ihraç edilmesine rağmen bu işlemin gümrük idaresine bilgi verilmeksizin gerçekleştirilmesi halinde de hareket Gümrük Kanunun 241.maddesi kapsamında değerlendirilecektir.⁷⁶¹ Burada bir noktaya daha değinmek gerekmektedir. 5607 sayılı Kaçakçılıkla Mücadele Kanunun 3.maddesinin dördüncü fıkrasına ile bu kabahat kapsamında değerlendirilmesi gereken fiil kaçakçılık suçu olarak düzenlenmiştir. İlgili hüküm “*Belli bir amaç için kullanılmak veya işlenmek üzere ülkeye geçici ithalat ve dâhilde işleme rejimi çerçevesinde getirilen eşyayı, hile ile yurt dışına çıkarmış gibi işlem yapan kişi, bir yıldan üç yıla kadar hapis ve beş bin güne kadar adli para cezası ile cezalandırılır.*” şekliyle düzenlenmiştir. Kanunun lafzından anlaşılacağı üzere irdelediğimiz kabahat kapsamındaki gümrük rejimleri vasıtasıyla geçici olarak ithal edilen eşya hile ile yurtdışına çıkmış gibi işlem yapıldığı takdirde bu hareket kabahat değil suç oluşturacaktır. Bu doğrultuda bu sayılı hareketler dışında içtima ve kabahatin manevi unsur hükümleri saklı kalmak kaydıyla, ilgili maddede sayılan gümrük rejimlerine ilişkin hükümlerin ihlalini oluşturacak tüm hareketler Gümrük Kanunun 238.maddesinde düzenlenen kabahate vücut verecektir.

Gümrük kabahatleri düzenlemesinin temelini Kaçakçılıkla Mücadele Kanunu kapsamında düzenlenen kabahatler oluşturmaktadır. Bu kanundan kabahatler Gümrük

⁷⁵⁶ Gümrük Kanunu 241.madde üçüncü fıkra (h) bendi.

⁷⁵⁷ Gümrük Kanunu 241.madde dördüncü fıkra (h) bendi.

⁷⁵⁸ Gümrük Kanunu 241.madde üçüncü fıkra (l) bendi.

⁷⁵⁹ Gümrük Kanunu 241.madde dördüncü fıkra (g) bendi.

⁷⁶⁰ Gümrük Kanunu 241.madde beşinci fıkra (b) bendi.

⁷⁶¹ Gümrük Kanunu 241.madde üçüncü fıkra (m) bendi.

Kanuna aktarılmıştır. Bu kabahatlerin bir kısmı korunmuş bir kısmı kaldırılmış veya değiştirilerek Gümrük Kanuna aktarılmıştır. Gümrük Kanunun 238.maddesindeki kabahati değerlendirirken Kaçakçılıkla Mücadele Kanundan mülga edilen⁷⁶² 3.maddenin dokuzuncu fıkrasını değerlendirmek amaçsal yorum yapmamıza katkı sağlayacaktır. İlgili Kanun maddesine göre geçici ithalat, dâhilde işleme ve gümrük kontrolü altında işleme rejimleri kapsamındaki eşyayı gümrük işlemlerinden ari tutarak serbest dolaşıma girmesini sağlayan kişiye eşyanın gümrüklenmiş değerinin iki katı idari para cezası verilir. Kaçakçılıkla Mücadele kapsamında düzenlenen mülga kabahat ile özel bir hareketin kasten işlenmesi durumu düzenlenmiştir. Bu hareketin Gümrük Kanunda yer alan 238.madde kapsamındaki mevzubahis rejimlerin ihlali kabahatinin kapsamında olduğu için bu hareketin artık bu kanun hükmüne göre kabahat oluşturduğu görüşü doktrinde yer almaktadır.⁷⁶³ Bu görüşe katılmak mümkün değildir. Çünkü Kaçakçılıkla Mücadele Kanununun 3.maddesinin dördüncü fıkrasında suç olarak ön görülen fiile göre geçici ithali yapılan eşyayı hileli davranışla ithal etmiş gibi davranılması suç iken; geçici ithali yapılan eşyayı gümrük işlemleri gerçekleştirilmeksizin yurt içinde tutulmasını 238.madde anlamında kabahat olarak değerlendirmek kanun koyucunun amacıyla örtüşmemektedir. Örnek ile açıklamak gerekirse geçici ithalat hükümlerine göre ithal edilmiş bir aracı yurtdışına çıkartmış gibi işlem yaparak ihraç etmemek kaçakçılık suçu iken; aynı aracı gümrük işlemlerinden kaçırarak ihraç etmemeyi kabahat olarak değerlendirmek kanunun amacı ile örtüşmemektedir. Kanun Koyucu burada bu fiilin düzenlendiği kabahati 238.madde kapsamında olduğu için değil içtima kısmında değinileceği üzere olayın niteliğine göre Kaçakçılıkla Mücadele Kanunu 3.maddesi birinci veya ikinci madde anlamında kaçakçılık suçu oluşturacağı için düzenlememiştir.

4. Kabahatin Manevi Unsuru

Gümrük Kanunun 238.maddesinde düzenlenen gümrük rejimlerine ilişkin hükümlerin ihlali kabahati Kabahatler Kanunun 9.maddesinde yer alan hüküm gereği

⁷⁶² 11.04.2013 tarihli 6455 sayılı Kanun ile madde değiştirilmiş öncesinde yer alan kabahat mülga edilmiştir.

⁷⁶³ Kılıç, s.837.

kasten ve taksirle işlenebilecektir. Suç genel teorisinde suçun unsurlarından birisi de illiyet bağıdır. Daha doğrusu hareket ve netice arasında bir bağ olması gerekmekte netice hareket nedeniyle oluşmalıdır. Bu bağlamda taksir sorumluluğu istisnai tutulmuş böylece neticeyi bilerek ve bu neticenin olmasını isteyerek gerçekleştirilen hareket suç olarak tanımlanmıştır. Kabahat fiilinde suç teorisinin aksine taksirli hareket istisnai olarak kanunda düzenlenmiş ise müeyyideye çarptırılmamaktadır. Bu bağlamda kabahatlerde kişinin hareketi ile netice arasındaki illiyet bağı, taksir sorumluluğu genel olduğu için çok dikkate alınamıyor. Çünkü taksir sorumluluğu anlamında gerekli dikkat ve özen hareket etmek çok geniş bir sorumluluk yüklemektedir. Failin iradesi dışında gerçekleşen bir olay neticesinde kabahat oluşacak mıdır? Yani failin hareketi olmaksızın kabahat oluşacak mıdır? İrdelediğimiz kabahat üzerinden örnek vermek gerekirse geçici ithalat gümrük rejimine tabi olarak fuarda sergilenmek üzere Türkiye'ye getirilen araç, fuar alanında çıkan yangın neticesinde yok olduğunda gerekli özen gösterilmediği için kabahat taksirle olsa dahi oluşacak mıdır? Bu hallerde kişiye kusur atfedilemediği için kabahatin oluşmayacağı dile getirilmektedir.⁷⁶⁴ Fakat bu gibi durumlarda kabahatin manevi unsurundan ziyade hareket unsuru olmadığı için maddi unsuru oluşmamaktadır. Dolayısıyla failin kusur sorumluluğundan ziyade neticenin gerçekleşmesine neden olacak bir hareketi olmadığı için kabahat oluşmayacaktır.

5. Kabahatin Özel Görünüş Şekilleri

a. Kabahate Teşebbüs

Gümrük Kanunun 238.maddesinde düzenlenen gümrük rejimlerine ilişkin hükümlerin ihlali kabahati için teşebbüse ilişkin herhangi bir düzenleme bulunmamaktadır. Daha önce de belirttiğimiz üzere Kabahatler Kanununun belirlediği genel ilkeler doğrultusunda teşebbüse ceza verilmemektedir. Ancak Kabahatler Kanunun 13.maddesi gereği ilgili kanunda özel bir düzenleme yer alırsa kabahatte

⁷⁶⁴ Kılıç, s.845.

teşebbüs cezalandırılacaktır. Bu anlamda mevzubahis kabahat için kabahate teşebbüs halinde idari yaptırım uygulanmayacaktır.

b. Kabahatlerin İçtimaı

Gümrük Kanunun 238.maddesinde düzenlenen gümrük rejimlerine ilişkin hükümlerin ihlali kabahatinde içtima Kabahatler Kanunun 15.maddesi hükümleri doğrultusunda değerlendirilecektir. Kabahatler Kanununa göre içtima genel olarak düzenlenmiştir. İlgili maddeye göre sadece idari para cezası içeren yaptırımlarda aynı fiil ile birden fazla kabahat oluşması halinde tek idari yaptırım uygulanacak olup fail en ağır idari para cezasına çarptırılacaktır. Fakat aynı kabahat birden fazla işlenirse; her bir kabahat için ayrı yaptırım uygulanacaktır. Buna göre kesintisiz fiil olmamak kaydıyla işlenen her fiil cezalandırılacaktır. Tüm bunlara ek olarak aynı fiil hem kabahat hem de suça vücut verirse sadece suçtan dolayı yaptırım uygulanacaktır. Daha önce de belirttiğimiz gibi gümrük kabahatleri 4458 sayılı Gümrük Kanunu ile düzenlenmeden önce Kaçakçılık Kanunu kapsamında kaçakçılık suçları ile kabahatler birlikte düzenlenmişti. Bu bağlamda kaçakçılık suçları ve gümrük kabahatleri keskin bir çizgi ile ayırmak pek mümkün değildir aynı fiil kaçakçılık suçuna vücut verebilecektir. Yukarıda da değindiğimiz üzere Kaçakçılık Kanunun 3.maddesinin dördüncü fıkrası bu kabahat kapsamında değerlendirilebilecek bir hareketi suç kapsamına almıştır. Yine aynı kanunun 3.maddesinin ikinci fıkrası kapsamında suç olarak düzenlenen aldatici işlem ve davranışlarla eşyayı gümrük vergileri ödenmeksizin ülkeye getirme hareketi neredeyse tüm kabahatleri suç kapsamına alabilecektir. Bu kapsamda fiil değerlendirirken suça/kabahate konu eşyanın miktarı, suçun/kabahatin manevi unsuru suç kabahat ayrımında bize yardımcı olacaktır. Kabahatler ve suçlar hakkında belirlenen genel ilkeler bazı konularda tam aksi yönde birbirinden ayrılmaktadır. Örneğin taksir, teşebbüs, içtima konuları suçlara ve kabahatlere göre büyük farklılık arz etmektedir. Buna göre taksirli bir hareket ile suçu oluşturan kişi cezalandırılmayacakken eğer aynı fiil kabahate vücut verebilecek ve kabahatten dolayı yaptırım uygulanabilecektir. Örnek üzerinden açıklamak gerekirse, geçici ithalat hükümleri doğrultusunda fuarda sergilenmek amacıyla getirilen üç boyutlu yazıcı için; fail bu yazıcıyı gümrük idaresine sunduğu sahte belgeler

vasıtasıyla ihraç ettiğini beyan ederse burada fail Kaçakçılık Kanunun 3.maddesinin dördüncü fıkrasında tanımlanmış suçu işlemiş olacaktır. Burada ayrıca Türk Ceza Kanunun evrakta sahtecilik suçu da vücut bulacak suçların içtimaina göre yargılama yapılacaktır. Kaçakçılık Kanuna göre evrakın sahte olması suçun unsuru değildir dolayısıyla birleşik suç hükümleri uygulanmayacaktır. Sahte belge hazırlama ve bu belge ile gümrük idaresinin yanıltılması ayrı ayrı hareketler olduğu için fikri içtima hükümleri de uygulanmayacaktır. Bu durumda gerçek içtima hükümleri uygulanacak olup iki suç içinde ceza uygulanacaktır. Aynı eşyayı gümrük vergilerinden ari olarak satan fail, eşyanın bulunduğu alanda yangın çıktığına dair belge düzenleyip eşyanın yok olduğunu hileli davranışlarla gümrük idaresine kabul ettirip teminatlarını geri aldığı anda, eşyayı gümrük vergileri ödemeksizin ülkeye sokmuş olacak ve Kaçakçılık Kanunun 3.maddesinin ikinci fıkrasında düzenlenen kaçakçılık suçunu işlemiş olacaktır. Fakat uygulamada bu hüküm kapsamındaki gümrük rejimlerinin ihlali halinde Kaçakçılık ile Mücadele Kanunu hükümleri uygulanmamakta ve sadece kabahat yaptırımı uygulanmaktadır. Bu durumda yukarıda yaptığımız eleştiriye tekrarlarız, şöyle ki Kaçakçılıkla Mücadele Kanunu 3.maddesi dördüncü fıkrasına göre geçici ithalat veya dâhilde işleme rejimleri kapsamında ülkeye getirilen eşya ihraç edilmiş gibi davranılırsa kaçakçılık suçu oluşacak fakat eşya ihraç edilmezse kabahat hükümleri tatbik edilecektir. İhlal edilen menfaat ve kanun koyucunun amacı yönlerinden tutarsızlık bulunmaktadır. Son olarak bahse konu eşya olan yazıcının fuarda çok fazla ilgi çekmesi üzerine fail, yazıcıyı 6 ay sonraki fuarda da sergilemeye karar verip kanunda belirtilen süreler içinde ürünü ihraç etmemiş ise Gümrük Kanunun 238.maddesinde düzenlenen kabahati işlemiş olacaktır. Görüleceği üzere örnekte verilen üç harekette de eşya ihraç edilmemiş fakat üç hareket de ayrı yaptırımlarla karşı karşıya kalmıştır.

c. Kabahate İştirak

Gümrük Kanunun 238.maddesinde düzenlenen kabahat tek kişiyle işlenebileceği gibi birden fazla kişinin katılımı halinde de işlenebilecektir. İştirak kurumu genel olarak Kabahatler Kanunu 14.maddesinde düzenlenmiştir. İrdelediğimiz kabahatte de bu genel kurala göre hareket edilecektir. Kabahatler

Kanunun 14.maddesi incelendiğinde; kabahatin işlenmesine iştirak eden her kişi fail olarak düşünölmüştür. Bu durumda her fail için ayrı idari para cezası uygulanacaktır. Yine aynı maddenin üçüncü fıkrasına göre iştirak hükümlerinin tatbik edilmesi için kabahatin kasten işlenmesi gerekmektedir.

d. Gönüllü Vazgeçme

Gönüllü vazgeçme kurumu Gümrük Kanunun 63.maddesi gereğı doktrinde kabul edilmiştir. Daha önce de bahsettiğimiz üzere gönüllü vazgeçme kurumu için Türk Ceza Kanunu hükümleri doğrultusunda hareket edilmelidir. Türk Ceza Kanununun 36.maddesi değerlendirildiğinde gönüllü vazgeçme hükümleri uygulanabilmesi için kabahatin icra hareketlerinden vazgeçilmiş, kabahatin oluşması veya neticenin oluşması engellenmiş olmalıdır. Daha önce anlatıldığı üzere, Gümrük Kanunun 63.maddesi düzeltme talebi olup, beyan sahibinin talebi doğrultusunda başka bir eşyanın beyanına neden olmaması şartıyla gümrük idaresince değişikliğe izin verilmektedir. 63.maddeye göre yapılacak düzeltmelerin beyan aşamasında fakat eşyanın muayenesinden ve yanlışlığın tespitinden önce yapıldığını ve kabahatin niteliğine göre kimi zaman gönüllü vazgeçme kimi zaman etkin pişmanlık hükümleri olacağı tartışıla geldi. Gümrük Kanunun 73.maddesi ise eşyanın tesliminden sonra beyannamenin düzeltilmesini düzenlemiştir. Bu madde hükmü mavi hat uygulaması için kullanılmaktadır. Bu bilgiler doğrultusunda irdelediğimiz kabahat üzerinde Gümrük Kanunun 63.madde ve 73.madde uygulanabilmesi beyannamenin değiştirilmesi ile ilgilidir. Bu anlamda Gümrük Kanunun 234.maddesinin ikinci fıkrasında düzenlenen dâhilde işleme rejimi, gümrük kontrolü altında işleme rejimi ve tam muafiyetli geçici ithalat rejimi hükümlerine tabi eşyaya ilişkin olarak yapılan beyanla muayene ve denetleme ya da teslimden sonra kontrol sonucunda beyana aykırılık çıkması kabahatinde uygulanması için uygundur. Dolayısıyla bu kabahat genel olarak rejimlere aykırılığı düzenlemesine rağmen beyannamelere aykırılık durumu mevcut ise 234.maddenin ikinci fıkrası hükümleri uygulanacaktır.

6. Kabahatin Yaptırımı

Gümrük Kanunun 238.maddesinde düzenlenen dâhilde işleme, gümrük kontrolü altında işleme ile geçici ithalat rejimlerine ilişkin hükümlerin ihlali kabahatinin işlenmesi durumunda uygulanacak idari yaptırım ilgili eşyanın gümrüklenmiş kıymeti tutarının iki katı tutarında hesaplanan idari para cezasıdır. Gümrük Kanunun 238.maddesi ile düzenlenen bu yaptırıma karşı birtakım hareketler müstesna tutulmuş veya farklı idari yaptırımlar ön görülmüştür. Buna göre 238.madde ile düzenlenen yaptırım, tam muafiyet kapsamında geçici ithalat rejimi ile ülkeye getirilen özel kullanıma özgü taşıt araçları nedeniyle gümrük vergilerinin dörtte biri tutarında idari para yaptırımı olarak uygulanacaktır. Yine maddenin birinci fıkrasında “...rejimi çerçevesinde izin verilen yerlerde tespiti halinde, ithal eşyasının gümrük vergileri tutarının iki katı oranında para cezası verilir.” Hükmü düzenlenmiş olmakla birlikte madde lafzı çok anlaşılabilir değildir. Gümrük idaresi de taşra teşkilatında uygulama farklılıkları neticesi ile durumun farkına varmış ve Gümrükler Genel Müdürlüğü tarafından 16.03.2016 tarihinde talimat yayımlamıştır. Açıklamalar doğrultusunda madde hükmünden kastedilen uygulamanın, dâhilde işleme izin belgesinin müeyyideli kapatılması olarak adlandırılan işlemin uygulanması olduğu anlaşılmaktadır.⁷⁶⁵ Şöyle ki dâhilde işleme rejiminde eşyanın geçici ithalatı yapılmakta ve işlendikten sonra ihracı taahhüt edilmektedir. İşte bu taahhütler yerine getirildikten sonra dâhilde işleme izin belgesi taahhüt hesabının kapatılması işleminin yapılması gerekmektedir. İhracatçı birlikleri vasıtasıyla gümrük idaresinden kapatma talep edilir. Bu talepten sonra ise gümrük idaresi tarafından taahhütlerin yerine getirildiği kontrol edilmektedir. İşte bu aşamada dâhilde işleme rejimi kapsamında izin verilen yerlerde⁷⁶⁶ eşya bulunması durumunda ithalat işlemine konu eşyanın hesaplanan gümrük vergileri miktarının iki katı tutarında idari para cezası uygulanacaktır. Bahsi geçen idari yaptırımın tahsili süresi içinde eşyanın gümrük idaresince onaylanan başka

⁷⁶⁵ Dâhilde İşleme İzin Belgesi/Dâhilde İşleme İzni'nin müeyyideli kapatılması halinde, belge/izin kapsamı eşyanın ithal edildiği şekliyle ya da işleme faaliyetine tabi tutulmuş haliyle ilgili mevzuat tarafından izin verilen yerlerde olup olmadığına ilişkin tespitlerde; izin verilen yerler olarak firmanın üretim yeri, fabrika ve depoları gibi belge/izin sahibi firma adına ve/veya yan sanayici adına kayıtlı yerlerin esas alınması gerekiyor.

⁷⁶⁶ Yine talimatta izin verilen yer olarak firmanın üretim yeri, fabrika ve depoları gibi belge/izin sahibi firma adına ve/veya yan sanayici adına kayıtlı yerlerin esas alınması gerektiği belirtilmiştir.

bir işlem ya da kullanımı halinde eşyanın gümrük vergileri tutarında idari para cezası uygulanacaktır. Kısacası dâhilde işleme izin belgesinin kapatılması esnasında ihraç edilmesi gereken bir eşyanın ihraç edilmediği tespit edilmesi hali özel bir ihlal olarak benimsenmiş ve idari yaptırımını da ona göre farklılaştırılmıştır. Bunula birlikte daha önce de belirttiğimiz üzere dâhilde işleme rejimi ve geçici ithalat rejimine göre ihraç edilmek amacıyla ülkeye getirilen ithal ürünler hile ile ihraç edilmiş gibi davranılması hareketi Kaçakçılıkla Mücadele Kanunu 3.maddesi dördüncü fıkrasında suç olarak düzenlenmiştir. Yani dâhilde işleme rejimi kapsamında bir eşyayı ihraç etmeniz gerekirken ihraç etmezseniz hakkınızda idari yaptırım uygulanacak, fakat aynı eşyayı ihraç etmiş gibi davranıp ihraç etmezseniz işlemiş olduğunuz suç nedeniyle mahkemece cezaya çarptırılacaksınız. Yukarıda kabahatin maddi unsurunda anlatıldığı üzere 241.maddenin üçüncü fıkrası (b), (l), (m) bentleri; aynı maddenin dördüncü fıkrası (g), (h) bentleri; yine beşinci fıkrasının (b) bendinde düzenlenen hareketler 238.madde anlamında müstesna tutulmuştur, 241.madde hükümlerine göre idari yaptırım uygulanacaktır.

İdari yaptırım belirlenirken idari para cezası Gümrük Kanunun 241.maddenin altıncı fıkrasında belirtilen miktardan daha az olarak belirlenemeyecektir.

Son olarak bu kabahatin faili genel yönetim kapsamındaki kamu idareleri olduğu takdirde idari yaptırım Gümrük Kanunun 241.maddesinin birinci fıkrasına göre belirlenecektir.

Bahse konu yaptırımları örnek ile açıklayacak olursak ithal olarak pompa sistemi ve elektronik kart ithal eden ve ürettiği araçlara bu ürünlerin montajını yaparak nihai ürün olarak itfaiye aracı çıkaran bir firma üzerinden değerlendirelim. Bu işlemler içinde 6 aylık süreçte işlenip ihraç edileceği taahhüt edilen eşya için dâhilde işleme izin belgesinde araç fabrikası ürünlerin işleneceği yer olarak belirlenmiştir. Dâhilde işleme izin belgesine sahip firma ürünleri fabrikasında değil de başka bir yerde işler ise, 238.maddenin birinci fıkrasına göre, eşyanın gümrüklenmiş değerinin iki katı tutarında idari para cezası uygulanacaktır. Yine dâhilde işleme izin süresinin sonunda fabrikada mevzubahis ithal su pompaları işlenip ihraç edilmez ise, ithalat işlemine konu eşyanın gümrük vergileri miktarının iki katı tutarında idari para yaptırım uygulanacaktır. Eğer bu eşya gümrük işlemlerine tutulmaz ise eşyanın gümrük vergileri tutarında idari para cezası uygulanacaktır.

N. İthalat veya İhracat Vergilerinden Muaf Eşyayı Gümrük Kapıları Dışında Başka Yerlerden İzinsiz Olarak İthal veya İhraç Etme ya da Bu Tür Eşyayı Gümrük İşlemlerini Yaptırmaksızın Yurda Sokma Veya Çıkarma Kabahati.

Gümrük Kanunun 239.maddesinin birinci fıkrasında öncelikle eşyanın ithalat veya ihracat vergilerinden muaf olacağı belirtilmiş sonrasında ise Gümrük Kanunun 33.maddesinde belirtilen gümrük kapıları haricinde belirtilen eşyanın Türkiye Gümrük Bölgesine sokulması ya da yurtdışına çıkartılması fiili kabahat olarak düzenlenmiştir. Gümrük kabahatlerinin koruduğu genel menfaat eşyaların Türkiye Gümrük Bölgesine vergi zıyana uğramamasıdır. Fakat inceleyeceğimiz kabahat bu genel kaniya uymamaktadır. Kanun koyucu bu kabahat ile hangi menfaati korumayı amaçlamıştır? Maddenin gerekçesi⁷⁶⁷ incelendiğinde bu soruya yanıt bulmak mümkün değildir. Bu kabahat ile korunmak istenen menfaatin mevzuat tarafından gümrük işlemlerinin uygulanması, denetim ve gözetimi konusunda görevli olan gümrük idaresinin otoritesini sağlamak ve gümrük idaresi denetimi dışında ülkeye eşya giriş çıkışını engellemek olduğu savunulmaktadır.⁷⁶⁸ Gümrük işlemlerini yerine getirmek konusunda görevli idarenin gümrük idaresi olduğu 4458 sayılı Gümrük Kanunun 3.maddesi ikinci fıkrası (a) bendi “*“Gümrük idaresi veya idareleri” deyimi, gümrük mevzuatında belirtilen işlemlerin kısmen veya tamamen yerine getirildiği merkez veya taşra teşkilatındaki hiyerarşik yönetim birimlerinin tamamını; ... ifade eder.”* Hükmünden anlaşılmaktadır. Kabahatin seçimlik hareketlerinden biri olarak düzenlenen “*gümrük işlemlerini yaptırmaksızın*” fiilinde geçen gümrük işlemleri ile kastedilen gümrük idaresinin yaptığı tüm işlemler midir? İdari işlemin tanımı “*Kamu gücü ayrıcalıklarıyla donatılmış hukuki işlemler idari işlemdir.*”⁷⁶⁹ Yine Gümrük Kanunun 3.maddesi on dördüncü bendi hükmüne göre “*Eşyanın gümrükçe onaylanmış*

⁷⁶⁷ Gümrük Kanunun 239.maddesinin gerekçesi “Bu madde, ithalat veya ihracat vergilerinden muaf olsa dahi, gümrük kapıları dışında başka yerlerden izinsiz olarak eşya ithal veya ihraç veya bunlara teşebbüs etmek yahut bu tür eşyayı gümrük işlemlerini yaptırmaksızın yurda sokmak veya yurtdışına çıkarmak eylemlerine uygulanacak cezaları açıklamak üzere düzenlenmiştir. Bu gibi durumlarda, söz konusu eşyanın ithalata konu olması halinde CIF değerinin, ihracata konu olması halinde ise FOB değerinin onda biri oranında para cezası alınacaktır.”

⁷⁶⁸ Kılıç, s.852.

⁷⁶⁹ Gözler ve Kaplan, s.266.

bir işlem veya kullanıma tabi tutulması" deyimi, eşyanın, a) Bir gümrük rejimine tabi tutulmasını, b) Bir serbest bölgeye girmesini, c) Türkiye Gümrük Bölgesi dışına yeniden ihracatını, d) İmhasını, ... ifade eder." ifadesiyle gümrük idaresinin işleminin çerçevesi çizilmiştir. Bu tanımlardan yola çıktığımızda gümrük işlemini, gümrük idaresi tarafından; eşyanın gümrük rejimine tabi tutulması, eşyanın serbest bölgeye girmesi, eşyanın yeniden ihraç edilmesi ve eşyanın imhası işlemlerinin kamu gücü ile gümrük mevzuatı kapsamında yerine getirmesi olarak tanımlanabilecektir. Bu anlamda gümrük idaresi tarafından gümrük kapısı inşası için yapılacak kamulaştırma işlemi gümrük işlemi olarak değerlendirilemeyecek idari işlemdir. Doktrinde gümrük işlemi, Türkiye Gümrük Bölgesine eşya giriş çıkışı ile ilgili gümrük mevzuatınca düzenlenen işlemlerin gümrük idaresince yerine getirilmesi olarak değerlendirilmiştir.⁷⁷⁰

1. Kabahate Konu Eşya

Gümrük Kanunun 239.maddesinin birinci fıkrasında düzenlenen ithalat ve ihracat vergilerinden muaf eşyayı; gümrük kapıları dışından ya da gümrük işlemlerine tabi tutmadan yurda sokma veya çıkarma kabahatine konu eşya, yürürlükteki mevzuat uyarınca ithalat ve ihracat vergilerinden muaf eşyadır. Eşyanın niteliği itibari ile gümrük vergilerinden muaf olması yeterli değildir, tabi olacağı gümrük rejimine göre ithalat veya ihracata konu tüm vergilerden muaf olması gerekmektedir.⁷⁷¹ Eşya aynı zamanda ithali veya ihracı yasak eşya olmamalıdır. Bu halde 5607 sayılı Kaçakçılıkla Mücadele Kanunun 3.maddesinin yedinci ve sekizinci fıkrası gereği suç işlemiş olacaklardır ki içtima hükümlerine göre suçtan dolayı yargılamaları yapılacaktır.

2. Kabahatte Fail

Gümrük Kanunun 239.maddesinin birinci fıkrasında düzenlenen ithalat ve ihracat vergilerinden muaf eşyayı; gümrük kapıları dışından ya da gümrük işlemlerine tabi tutmadan yurda sokma veya çıkarma kabahatinde fail, kabahate konu eşyayı

⁷⁷⁰ Çelik, s 62. Kılıç, s.852.

⁷⁷¹ Kılıç, s.853.

gümrük kapıları dışından ya da gümrük işlemlerine tabi tutmadan Türkiye Gümrük Bölgesine sokan veya çıkaran, bu fiillere teşebbüs eden kişidir.

3. Kabahatin Maddi Unsuru

Gümrük Kanunun 239.maddesinin birinci fıkrasında düzenlenen ithalat ve ihracat vergilerinden muaf eşyayı; gümrük kapıları dışından ya da gümrük işlemlerine tabi tutmadan yurda sokulması veya çıkarılması ile kabahat işlenmiş olacaktır. Kabahati düzenleyen kanun maddesi incelendiğinde kabahatin seçimlik hareketli bir kabahat olduğu görülmektedir. Maddenin lafzına göre kabahatin, ithalat veya ihracat vergilerinden muaf eşyanın gümrük kapıları dışından ithal ya da ihraç edilmesi olarak iki seçimlik hareketle ve yine ithalat ve ihracat vergilerinden muaf eşyanın gümrük işlemleri yaptırmaksızın yurda sokulması veya çıkarılması olarak iki seçimlik hareketle işlenmesi; toplamda dört seçimlik hareketle işlenmesi mümkündür. Bu hareketlerden birinin gerçekleştirilmesi halinde kabahat işlenmiş olacaktır.

Yukarıda açıklandığı üzere gümrük işlemi, Türkiye Gümrük Bölgesine eşya giriş çıkışına dayanan hukuki iradelerin gümrük idaresince işleme tutulmasıdır. Buradan yola çıkarak serbest dolaşıma giriş rejiminde eşyanın özet beyan ile beyan edilmesinden serbest dolaşıma girişine kadarki işlemlerin tamamı gümrük işlemi niteliğindedir. Özet beyan verilmiş fakat sonrasındaki işlemlere tabi tutulmamış eşya halinde kabahat işlenmiş olacak mıdır? Gümrük işlemi bir bütün olarak değerlendirilmelidir, kabahate konu eşya ya hiç gümrük işlemine tabi tutulmayacak ya da gümrük kapıları dışından yurda sokulacaktır. Gümrük işlemi idari işlemler yönünden tasnife tutulduğunda karma işlemdir.⁷⁷² Gümrük işlemleri de nihai sonuca birden çok idari işlemin bir sıra izlenerek yapılması ile ulaşmaktadır. Gümrük işlemlerinin bir bütün olarak değerlendirilmesi idare hukuku yönünden de daha tutarlı olacaktır. Gümrük işlemleri bölünerek bir kısmı yerine getirilip bir kısmı yerine getirilmemişse idari işlem nihayete ermeyeceği için gümrük işlemine tabi tutulmamış sayılacak ve kabahat oluşacaktır. Gümrük vergilerine tabi olmayan eşyayı gümrük işlemlerine tabi tutmadan yurda sokma veya çıkarma kabahatinde özet beyan verilmiş

⁷⁷² Açıklamalar için bkz: yukarıda, Gümrük İşlemlerinin İdari İşlem Niteliği, s. 69 vd.

fakat sonrası işlemlere tabi tutulmaması halinde karma işlem bütün olarak değerlendirilmesi gerektiği için gümrük işlemlerine tabi tutulmamış kabul edilecek ve idari yaptırım uygulanacaktır.

Gümrük Kanunun 33.maddesi ile Türkiye Gümrük Bölgesine giriş ve çıkış işlemleri gümrük kapılarından yapılacağı hüküm altına alınmıştır. Yine madde ile iç gümrük kapılarına değinilmiş ve Türkiye Gümrük Bölgesinin girişinde yer alan gümrük kapılarından bu kapılar arasında zorunlu yolların takip edileceği düzenlenmiştir. Ayrıca genel hizmete açık demir yollarının gümrük yolu sayılacağı maddenin son fıkrasında belirtilmiştir. Gümrük Kanunun 239.maddesinin ilk fıkrasında da belirtildiği üzere ithalat veya ihracat vergilerinden muaf eşyayı bu kapıların dışından Türkiye Gümrük Bölgesine sokulması ya da Türkiye Gümrük Bölgesinden çıkartılması halinde kabahat işlenmiş olacaktır ve maddede düzenlenmiş olan müeyyide faile uygulanacaktır. Kanunun lafzında kabahati oluşturan fiiller ithal etme veya ihraç etme lafızları ile düzenlenmiş olsalar da burada eşyanın Türkiye Gümrük Bölgesine sokulması veya çıkarılması anlaşılmalıdır. Çünkü ithal etme ve ihraç etme kavramları eşyanın mevzuata ve hukuka uygun bir şekilde yurda sokulması veya çıkartılması anlamlarını taşımaktadır haliyle gümrük kapıları dışından mevzuata uygun bir şekilde eşya geçişi mümkün olmayacağından bu kavramları geniş şekilde yorumlamak gerekmektedir.

4. Kabahatin Manevi Unsuru

Gümrük Kanunun 239.maddesinin birinci fıkrasında düzenlenen ithalat ve ihracat vergilerinden muaf eşyayı; gümrük kapıları dışından ya da gümrük işlemlerine tabi tutmadan yurda sokulması veya çıkarılması ile kabahati Kabahatler Kanunun 9.maddesinde yer alan hüküm gereği kabahatin düzenlendiği maddede açıkça bir düzenleme olmadığından dolayı kabahat kasten ve taksirle işlenebilecektir.

5. Kabahatte Hukuka Uygunluk Sebebi

Gümrük Kanunun 239.maddesinin birinci fıkrasında düzenlenen kabahatin seçimlik hareketli kabahat olduğunu belirtmiştik seçimlik hareketlerden olan gümrük

vergilerinden muaf eşyayı gümrük kapıları dışından Türkiye Gümrük Bölgesine sokup çıkarma kabahatinde mücbir sebep hali hukuka uygunluk sebebi olarak ön görülmüştür. Kabahat düzenlenirken gümrük kapsısı konusunda 33.maddeye atıf yapılmış ve bu maddede gümrük kapıları tanımlanmıştır. Gümrük Kanunun 38.maddesinde ise beklenmeyen hal veya mücbir sebep nedeniyle 33.madde hükümlerine riayet edilemediği takdirde idareye durumun bildirilmesi, gümrük idaresi de bu duruma çözüm olarak önlem alması düzenlenmiştir. Eğer gümrük kapısı mücbir sebep ile kullanamıyor ve gümrük idaresi de çözüm olarak bu kapılar dışından geçiş çözümü üretmişse irdelediğimiz kabahatin hukuka aykırılık unsuru ortadan kalkacaktır. Tüm bunlara ek olarak Kabahatler Kanunun 12.maddesi gereği düzenleme olmadığı takdirde Türk Ceza Kanunun hukuka uygunluk nedenleri ve kusurluluğu ortadan kaldıran nedenler uygulanacaktır ki mücbir sebep kusurluluğu ortadan kaldıran nedendir. Dolayısıyla böyle bir düzenlenme ön görülmese de Türk Ceza Kanunu hükümleri gereği kabahatten dolayı mücbir sebep nedeniyle kusur isnat edilemeyeceği için yaptırım uygulanamayacaktır. Fakat Türk Ceza Kanununda mücbir sebep açıkça düzenlenmemekte, kusurluluğu kaldıran hal olarak kabul edilmektedir. Mücbir sebep halinde kişi suçu işlerken iradesinden ziyade dış bir gücün zorlamasıyla suçu işlemekte dolayısıyla iradesiyle hareket etmemektedir.⁷⁷³ Kanunda açıkça bu mücbir sebebin düzenlenmesi bu anlamdaki soru işaretlerin kaldırılması açısından faydalı olmuştur.

6. Kabahatin Özel Görünüş Şekilleri

a. Kabahate Teşebbüs

Daha önce de belirtildiği üzere Kabahatler Kanununun belirlediği genel ilkeler doğrultusunda teşebbüse ceza verilmemektedir. Bununla birlikte Kabahatler Kanunun 13.maddesi gereği ilgili kanunda özel bir düzenleme yer alırsa kabahatte teşebbüs cezalandırılacaktır. Bu bilgiler doğrultusunda Gümrük Kanunun 239.maddesinin birinci fıkrasında düzenlenen ithalat ve ihracat vergilerinden muaf eşyayı; gümrük

⁷⁷³ Demirbaş, s.439

kapıları dışından ya da gümrük işlemlerine tabi tutmadan yurda sokulması veya çıkarılması ile kabahati incelendiğinde teşebbüsün de cezalandırıldığı görülmektedir. Yine Kabahatler Kanunun 13.maddeindeki atıf gereği Türk Ceza Kanunu teşebbüs hükümleri doğrultusunda hareket edilecek ve kabahate ilişkin müeyyide uygulanacaktır. Bu bağlamda Türk Ceza Kanunun 35.maddesinde yer alan düzenlemeye göre teşebbüs, suça elverişli vasıta ile suçun icrasına başlanılmakta fakat failin elinde olmayan nedenlerle suçun tamamlanamaması halinde failin teşebbüsten sorumlu olmasıdır.⁷⁷⁴ Bu tanımdan yola çıkarak teşebbüsten bahsedilebilmesi için bir suçun işlenmesi kastedilmeli; elverişli hareketlerin yapılması; icra hareketlerine başlanması; failin elinde olmayan nedenlerle icra hareketlerinin bitirilememesi veya neticenin gerçekleşmemesi gerekmektedir.⁷⁷⁵ Tüm bu şartların yanında suçun teşebbüse elverişli olması ön şartı da kabul edilmekte, teşebbüs hareketlerinin bağımsız suç tipi olarak düzenlendiği suçlara, taksirle işlenen suçlara, ihmali suçlara, neticesiz suçlara, neticesi sebebi ile ağırlaşmış suçlara teşebbüsün mümkün olmadığı dile getirilmiştir.⁷⁷⁶ Bu bilgiler doğrultusunda kabahati nitelendirdiğimizde kabahati işleme kastı ile hareket edilmesi ve icra hareketlerine başlanması gerekmektedir. Sadece kabahati işleme kastı tek başına cezalandırma için yeterli değildir, fikri hayattan fiziki hayata bu kastın dökülmesi ve icra hareketlerine başlanması gerekmektedir. Bu bağlamda gümrük vergilerinden muaf eşyayı hazırlayıp gümrük kapıları dışından Türkiye Gümrük Bölgesi dışına çıkartmak için sınıra yakın bir yerde güneşin batmasını bekleyen fail, kolluk kuvvetlerince yakalanmasında (failin rızası dışında) kabahatin neticesi gerçekleşmediği için kabahate teşebbüsten cezalandırılacaktır. Fakat kabahate konu eşyayı gümrük kapısından geçerken eşyayı gizleyerek gümrük işlemlerine tabi tutmak istemeyen fail, eşya gümrük vergilerine tabi olmadığı için bu yaptığının anlamsız olduğu düşünerek gümrük işlemlerini başlatmak istediğini gümrük idaresine bildirdiğinde fail rızası ile hareket olacaktır. Bu durumda teşebbüs hükümleri değil gönüllü vazgeçme hükümleri uygulanacaktır.

⁷⁷⁴ Demirbaş, s. 433.

⁷⁷⁵ Demirbaş, s. 436.

⁷⁷⁶ Özbek, Doğan, Bacaksız, Tepe, s.44

b. Kabahatlerin İçtimai

Kabahatlerin içtimai konusu Kabahatler Kanunun 15.maddesi ile kabahatlerde içtima genel olarak düzenlenmiştir. Gümrük Kanunun 239.maddesinin birinci fıkrasında düzenlenen kabahat hakkında içtimaa dair düzenleme yer almadığı için genel kural doğrultusunda uygulama yapılacaktır. Kabahatler Kanunu gereği kesintisiz fiil olmamak kaydıyla işlenen her fiil ayrı ayrı cezalandırılacaktır. Ayrıca fiil suça vücut verdiği andan itibaren sadece suçtan ötürü yaptırım uygulanacaktır. Bu açıklamaların ardından kabahate dair özellik arz eden durumları irdeleyeceğiz yukarıda da değindiğimiz üzere bu kabahat şimdiye kadar incelediğimiz kabahatlerden farklı bir menfaati korumaktadır. Ve kabahat suç teorisi ile örtüşecek şekilde oluşturulmuştur. Diğer kabahatlerde kabahatin oluşumu idare tarafından tespit edilmesi neticesine bağlanmıştır ki suç teorisi ile uyuşmayan bir hal almıştır. Bu anlamda incelediğimiz kabahatin diğer kabahatlerle ve kaçakçılık suçu ile olan ilişkisini inceleyeceğiz.

5607 sayılı Kaçakçılıkla Mücadele Kanunun 3.maddesinin birinci fıkrasında yer alan “Eşyayı, gümrük işlemlerine tabi tutmaksızın ülkeye sokan kişi, bir yıldan beş yıla kadar hapis ve on bin güne kadar adli para cezası ile cezalandırılır. Eşyanın, gümrük kapıları dışından ülkeye sokulması halinde, verilecek ceza üçte birinden yarısına kadar artırılır.” Hükmüyle kaçakçılık suçu tanımlanmıştır. Gümrük Kanunun 239.maddesinin birinci fıkrasında düzenlenen kabahat ile aynı hareketleri içermekte olduğu görülmektedir. Kabahatin yer aldığı düzenlemede kabahate konu eşya hakkında nitelik belirtilmiş ve gümrük vergilerine tabi olmayan eşya olarak düzenlenmiştir. Fakat Kaçakçılıkla Mücadele Kanununda suça konu eşyaya dair herhangi bir düzenleme bulunmamaktadır. Şu halde gümrük kapıları dışından ya da gümrük kapılarından gümrük işlemlerine tabi tutmadan eşya geçirilmesi halinde hem kaçakçılık suçuna hem de kabahate vücut verilmiş olacaktır. Kabahatler Kanunu hükümlerine göre bu durumda sadece suçtan dolayı tahkikat yapılacaktır. Fakat Yargıtay Ceza Genel Kurulu 2007/7-3Esas 2000/32K sayılı kararında⁷⁷⁷ gümrük

⁷⁷⁷ Çağatay Çınar, “Türkiye’de 5607 sayılı Kaçakçılıkla Mücadele Kanunu Çerçevesinde Kaçakçılık Suçları ve Kabahatleri “, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Galatasaray Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2008, s. 2. (Kaçakçılık Suçları ve Kabahatleri)

kaçakçılığını “... yurda... girmesi ve çıkması serbest ve fakat gümrük vergisine tabi malları vergi vermeden yasa dışı yollardan yurda sokma veya yurttan çıkarma ve bu fiillere teşebbüs etmektir.” şekliyle tanımlamıştır. Yargıtay kaçakçılık suçundan bahsedebilmek için suça konu eşyanın gümrük vergilerine tabi olması gerektiği kanaatine varmıştır. Bu karara paralel olarak, gümrük işlemlerinden ari tutularak yurda sokulan çıkartılan ya da gümrük kapıları dışından yurda sokulan, çıkartılan eşyanın kaçakçılık suçuna vücut verebilmesi için gümrük vergilerinden muaf olmaması gerektiği doktrinde dile getirilmekte olup bu durum gümrük kanununda gümrük vergilerinden muaf eşya olmasının açıkça belirtilmesinin kanun koyucunun bu hareketi kabahat olarak düzenlediğine delalet etmekte olduğuna dayandırılmaktadır.⁷⁷⁸ Yine de yürürlükteki normlar değerlendirildiğinde hükümler açıktır, tek hareketle hem kabahate hem de suça vücut veriliyorsa sadece suçtan dolayı yaptırım uygulanacaktır dolayısıyla kabahatin düzenlendiği bu normun uygulanması yürürlükteki kanunlarda değişiklik yapılmadığı sürece mümkün değildir.

Gümrük Kanunun 239.maddesinin birinci fıkrasında düzenlenen kabahatin diğer kabahatlerle olan içtima durumunu irdelediğimizde Gümrük Kanunun 235. 236. ve 237. Maddelerinde düzenlenen kabahatler ile bir yarış içinde olduğu görülmektedir. Tek hareketle birden fazla kabahat hükmüne vücut verilirse – *sadece idari para cezası ön görülmüş ise* – müeyyidesi en ağır olan kabahat uygulanacaktır.

İthal, lisans, şarta, izne, kısıntıya veya belli kuruluşların vereceği uygunluk veya yeterlilik belgesine tabi fakat gümrük vergilerinden muaf eşya gümrük işlemlerine tabi tutulmadan ya da gümrük kapıları dışından Türkiye Gümrük Bölgesine sokulursa 239.madde hükümleri mi 235.madde hükümleri mi uygulanmalıdır? 235.madde anlamında bir kabahatin uygulanabilmesi için kabahatin maddi şartı 235.maddenin birinci ve ikinci fıkrasına göre serbest dolaşıma girme rejimine ya da ihracat rejimine tabi tutulması gerekmektedir. Bu açıklamaya göre

⁷⁷⁸ Kılıç, s.852. Ercan, s.182. Çınar, Kaçakçılık Suçları ve Kabahatleri, s.55. Şahin Dilara, “**5607 Sayılı Kaçakçılıkla Mücadele Kanunundaki İthalat Kaçakçılığı Suçları Ve Kabahatleri**” , Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2011, s. 19. Aydın Murat, 5607 Sayılı “**Kaçakçılıkla Mücadele Kanunu Çerçevesinde Kaçakçılık Fiilleri Ve Yaptırımları**” Yayınlanmamış Doktora Tezi, Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2011, s.111. Bütün Selçuk, “**5607 Sayılı Kaçakçılıkla Mücadele Kanunu Kapsamında Gümrük Kaçakçılığı Suçları**”, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Kocaeli Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2008, s. 23.

235.maddenin gümrük işlemlerine tabi olmadan ya da gümrük kapıları dışından yani rejimlere tabi tutulmadan eşya sokulması çıkartılması hali mevcut olduğu için 239.madde hükümleri uygulanacaktır. Ayrıca 235.madde hükümlerinin uygulanabilmesi ancak 235.maddede bahsi geçen rejimlere tabi tutulan eşyanın beyana aykırılığının gümrük idaresince tespitine bağlı olduğu dolayısıyla 235.madde hükümleri uygulanamayacağı da dile getirilmektedir.⁷⁷⁹

Gümrük Kanunun 236.maddesinde düzenlenen gümrük antrepolarında veya gümrük idaresince eşya konulmasına izin verilen yerlerde belirtilenden göre fazla veya belirtilenden belirgin şekilde farklı eşya çıkması kabahatinde kabahate konu eşya gümrük vergilerinden muaf ise uygulanması gereken hüküm nasıl tespit edilmelidir? Burada bahsi geçen yerler gümrük idaresi denetimindedir dolayısıyla eşya kayıtlarda yer alsın, almasın gümrük idaresinin gözetim ve denetimi altındadır. Bu durumda irdelediğimiz 239.madde düzenlenmiş kabahat ile 236.maddede yer alan kabahatin aynı hareketle işlenebilmesi için eşyanın 236.madde kapsamında gümrük idaresine hiç sunulmamış olması gerekmektedir. Şu halde ise hareket 5607 sayılı Kaçakçılık ile Mücadele Kanunun 3.maddesinin birinci fıkrası kapsamında kaçakçılık suçu kapsamına girecektir. Bu durumda da eşyanın gümrük vergilerine tabi olup olmamasının önem arz etmesine yukarıda değinmiş ve her ne kadar yürürlükteki normlara göre kaçakçılık suçu olarak ön görülmüşse de gümrük vergilerinden muaf eşyanın 239.madde kapsamında kabahat olarak değerlendirildiği belirtilmişti. Şu halde eğer eşya antrepo rejimi kapsamında işlemlere başlanmış ve gümrük idaresi gözetim denetimi altına girmişse 239.madde kapsamında kabahatin işlenmesi mümkün olmayacaktır. Diğer halde yani antrepo rejimindeki tabi fakat hiç gümrük gözetim ve denetimi kapsamı altına alınmamış eşya ise daha 5607 sayılı Kaçakçılıkla Mücadele Kanunun 3.maddesinin birinci fıkrasına benzer şekilde eşya gümrük vergilerinden muaf ise 239.madde hükümleri uygulanacak eğer eşya gümrük denetim, gözetimine sunulmuşsa eşyanın gümrük vergisinden muaf olup olmamasına bakılmaksızın 236.madde hükümleri uygulanacaktır. Bu durumun oluşması çok olası değildir çünkü antrepo rejiminde eşya ticaret politikası önlemlerinden, gümrük vergilerinden arı tutulmakta dolayısıyla rejimin uygulanmasındaki temel amaç gümrük vergilerinin

⁷⁷⁹ Kılıç, s.856.

belirli şartlar altında ödenmemesi ve mükelleflere kolaylık sağlanmasıdır. Dolayısıyla zaten gümrük vergilerinden muaf eşyanın antrepo rejimine tabi tutulması çok olası değildir.

Gümrük Kanunun 237.maddesinde düzenlenen özet beyan ya da özet beyan niteliğinde olan ticari veya resmi belgeler ile ibraz edilenden fazla eşya çıkmasında ilgili eşyanın gümrük vergilerinden muaf olması halinde uygulanacak yaptırım nasıl belirlenecektir? Daha önce anlattığımız üzere 237.madde de düzenlenen kabahate konu eşya kaynağından yanlışlıkla fazla yüklenmiş ise ve gümrük idaresi tarafından belirlenen süre içinde bu durum kanıtlanamazsa yaptırım uygulanmaktadır. Bu eşyanın gümrük vergisine tabi olup olmaması önem arz etmemektedir. Eğer eşya yanlışlıkla yüklenmemişse 237.madde kapsamında yaptırıma tabi tutulacaktır. Eşya özet beyanda belirtilen eşyadan farklı eşya bahse konu olduğunda eşyayı gümrük işlemlerine tabi tutmadan geçirme kastı var ise 239.madde kapsamında kabahat oluşacaktır.

c. Kabahate İştirak

Gümrük Kanunun 239.maddesinde düzenlenen kabahate iştirak özellik arz etmemekte ve Kabahatler Kanunu 14.maddesine göre hareket edilecektir. Kabahat tek kişiyle işlenebileceği gibi birden fazla kişinin katılımı halinde de işlenebilecektir. Kabahatler Kanunun 14.maddesine göre kabahatin işlenmesine iştirak eden her kişi fail olarak değerlendirilecek olup her fail için ayrı idari para cezası uygulanacaktır. Kabahatler Kanunun 14.maddesinin üçüncü fıkrasına göre iştirak hükümlerinin tatbik edilmesi için kabahatin kasten işlenmesi gerekmektedir.

d. Gönüllü Vazgeçme

Gönüllü vazgeçme kurumu daha önce belirttiğimiz üzere Gümrük Kanunun 63.maddesi gereği doktrinde kabul edilmiştir. Gönüllü vazgeçme hükümleri Kabahatler Kanunundaki atıf gereği Türk Ceza Kanunu hükümleri ile değerlendirilmelidir. Gümrük Kanunun 63.maddesi anlamında kabul edilen gönüllü vazgeçme aslında beyanname üzerinde yapılacak değişiklikleri içermektedir.

İrdelediğimiz kabahatte beyanname olmadığı için burada Türk Ceza Kanununun 36.maddesi göre değerlendirilmelidir. Bu hükme göre de kabahatin icra hareketlerinden vazgeçilmiş, kabahatin oluşması veya neticenin oluşması engellenmiş olmalıdır. Aynı maddeye göre bu durumdan dolayı fail teşebbüsten dahi cezalandırılmayacaktır. Fakat kabahatin tamamlanan kısmı bir kabahat oluşturduğu takdirde, sadece o kabahate ait ceza ile cezalandırılacaktır.

7. Kabahatin Yaptırımı

Gümrük Kanunun 239.maddesinin birinci fıkrasında düzenlenen ithalat ve ihracat vergilerinden muaf eşyayı; gümrük kapıları dışından ya da gümrük işlemlerine tabi tutmadan Türkiye Gümrük Bölgesine sokma veya çıkarma kabahatini işleyenler ya da teşebbüs edenler müeyyide olarak, kabahate konu eşyanın Türkiye Gümrük Bölgesinden çıkartılması halinde eşyanın FOB değerinin; Türkiye Gümrük Bölgesine sokulması halinde CIF değerinin onda biri oranında idari para cezası ile karşılaşacaktır.

O. Gümrük Mevzuatına Aykırı Hareket Etme (Genel Usulsüzlük) Kabahati

4458 sayılı Gümrük Kanunun 241.maddesi usulsüzlüklere ilişkin cezalar başlığı altında düzenlenmiştir. Bu anlamda maddede genel ve özel olarak tasnif edeceğimiz usulsüzlük kabahatleri içeren düzenlemeler mevcuttur. Gümrük Kanunun 241.maddesinin içeriği incelendiğinde ilk fıkra genel bir kabahat düzenlemesi, üçüncü ila altıncı fıkralarda ise farklı kabahatlerin yer aldığı görülecektir. Maddenin ilk fıkrasında yer alan çerçeve hükmün diğer fıkralarda belirli hareketlerle farklı yaptırımlara bağlanarak içeriğinin doldurulduğu bir nevi nitelikli hallerinin düzenlendiği görülecektir. Maddenin üçüncü fıkrasında belirtilen hareketler gerçekleşmesi halinde birinci fıkradaki yaptırımın iki katı; dördüncü fıkrasında belirtilen hareketler gerçekleştirilmesi halinde dört katı; beşinci fıkrasında belirtilen hareketler işlenmesi halinde altı katı; altıncı fıkrasında belirtilen hareketlerin işlenmesi durumunda ise sekiz katı idari para cezası uygulanacaktır. Görüleceği üzere birinci fıkra çatı olarak düzenlenip bir yaptırım belirlenmiş olup diğer fıkralarda bu yaptırıma

farklı hareketler bağlanmıştır. Birinci fıkrada sınırsız bir hareket ön görülmüş diğer fıkralarda ise yirmi sekiz bent halinde düzenlenen kabahat, çeşitli oranlarda yaptırıma bağlanmıştır. Tüm bunlara ek olarak 15.02.2018 tarihinde 7099 sayılı kanun ile maddeye yedinci fıkra eklenerek bu yaptırımlardan tamamen farklı olarak beş bin TL idari para cezası ön görülen bambaşka bir kabahat eklenmiştir. Ki bu kabahat ayrı bir başlık altında incelenecektir. 241.madde bir nevi torba kabahat kanunu olarak ve genel usulsüzlük kabahati olarak düzenlenmiştir. Ceza hukuku tarafından kabul edilen, Anayasa ve Türk Ceza Kanununda açıkça belirtilen kanunilik ilkesi gereği suç ve cezalar kanunla düzenlenir ve idarenin düzenleyici işlemleri ile suç yaratılamaz. Fakat Kabahatler Kanunu 4.maddesi gereği kabahatin içeriği idarenin düzenleyici işlemleri ile doldurulabilir. İncelediğimiz kabahatin düzenlendiği Gümrük Kanunun 241.maddesinin birinci fıkrası da Kabahatler Kanunun 4.maddesinde belirtilen ilkeye göre düzenlenmiş olup kanunda belirtilen kabahatin içeriğinin doldurulması idareye bırakılmıştır.

Kanunun 241.maddesi gereği düzenlenen kabahatlerden dolayı doğal olarak idari yaptırım kabahati işleyen kişilere uygulanacaktır. Bu kişiler kabahatin hareketini gerçekleştiren gerçek kişilerin yanı sıra Kabahatler Kanunun 8.maddesi gereği tüzel kişiler de olabilecektir.⁷⁸⁰

Gümrük Kanunun 241.maddesi ile birçok kabahatin düzenlendiği dile getirilmişti bu kabahatleri bir takım tasniflere tabi tutarak inceleyeceğiz ayrıca daha öce incelediğimiz kabahatler nedeniyle tekrara düşmemek adına bir takım kabahatleri incelemeyeceğiz. 241.maddenin üçüncü fıkrasının h, l ve m bendinde yer alan dahilde işleme, gümrük kontrolü altında işleme ve geçici ithalat rejimlerine tabi eşyanın ihraç edilmesi gereken sürenin bitiminden itibaren bir ay içinde ihraç edilmesi ve geçici ithalat rejimine tabi eşyanın süresi içinde fakat gümrük idaresine bildirilmeden ihraç edilmesi kabahati düzenlenmiştir. 241. maddenin dördüncü fıkrasının g ve h beninde gümrük kontrolü altında işleme ve geçici ithalat rejimlerine tabi eşyanın ihraç edilmesi gereken sürenin bitiminden itibaren iki ay içinde ihraç edilmesi kabahati düzenlenmiştir. Yine aynı maddenin beşinci fıkrasının b bendinde yer alan geçici

⁷⁸⁰ **5326 sayılı Kabahatler Kanunu Madde 8:** “ (1) Organ veya temsilcilik görevi yapan ya da organ veya temsilci olmamakla birlikte, tüzel kişinin faaliyeti çerçevesinde görev üstlenen kişinin bu görevi kapsamında işlemiş bulunduğu kabahatten dolayı tüzel kişi hakkında da idari yaptırım uygulanabilir.”

ithalat rejimi hükümleri doğrultusunda Türkiye’ye getirilen taşıtların ihraç edilmesi gereken sürenin bitiminden itibaren üç ay içinde ihraç edilmesi ya da gümrük işlemlerine tabi tutulması kabahati düzenlenmiştir. Üç fıkra düzenlenmiş olan bu kabahatler dahilinde işleme, gümrük kontrolü altında işleme ve geçici ithalat rejimlerine ilişkin hükümlerin ihlali kabahati kapsamında incelenmiş olup bu kısımda tekrar incelenmeyecektir.⁷⁸¹

Gümrük Kanunun 91.maddesi gereği müsteşarlıkça belirlenen transit rejim kapsamındaki araçların transit geçiş sürelerini aşması hali de Gümrük Kanunun 241.maddesinin üçüncü, dördüncü, beşinci ve altıncı fıkrasında düzenlenmiştir. Ayrıca 241.maddenin altıncı fıkrasında yine Gümrük Kanunun 91. ve 33.maddesi gereği transit rejim kapsamındaki araçların müsteşarlıkça belirlenmiş rotaları aşmaları hali kabahat olarak düzenlenmiştir. Beş bent olarak ayrı ayrı düzenlenmiş fakat sadece yaptırım konusunda birbirinden ayrılan bu kabahati de tek başlık altında irdeleyeceğiz. Benzer şekilde 241.maddenin dördüncü fıkrasının 1 bendinde ve 241.maddenin altıncı fıkrasının d bendinde düzenlenen gümrük idaresine bilgi verme yükümlüğünün ihlali de tek başlık halinde işlenecektir.

Yukarıdaki açıklamalar doğrultusunda 241.maddede birçok kabahat düzenlenmiştir. Bu anlamda yukarıdaki tasnife göre kabahatler ayrı ayrı değerlendirilecektir fakat kabahatlerin manevi unsuru, kabahatlerin özel görünüşleri, kabahatlerin yaptırımları birlikte değerlendirilecektir.

1. Gümrük Kanunu’na ve Bu Kanuna Dayanılarak Çıkarılan İkincil Düzenlemelere Aykırı Hareket Etme Kabahati.

Gümrük Kanununda 2009 yılında 5911 sayılı Kanun ile yapılan değişikliklerden Gümrük Kanunun 241.maddesi de etkilenmiştir.⁷⁸² Gümrük Kanunun 241.maddesinin ilk fıkrasında yer alan “ *Bu Kanunda ayrı bir ceza tayin edilmiş haller saklı kalmak*

⁷⁸¹ *Dâhilde İşleme Rejimi, Gümrük Kontrolü Altında İşleme Rejimi ve Tam Muafiyetli Geçici İthalat Rejimi Hükümlerine Tabi Eşyaya İlişkin Olarak Yapılan Beyanla Muayene ve Denetleme ya da Teslimden Sonra Kontrol Sonucunda Beyana Aykırılık Çıkması*, Yukarıda, s. 174.

⁷⁸² Gümrük Kanunun 241.maddesine en son 15.02.2018 tarihinde 7099 sayılı Kanun ile yedinci fıkra eklenmiştir.

üzere, bu Kanuna ve bu Kanunda tanınan yetkilere dayanılarak çıkarılan ikincil düzenlemelerle getirilen hükümlere aykırı ... ” ifadesi yer almaktadır. Değişiklik yapılmadan önce ise ifade “Bu Kanunda ayrı bir ceza tayin edilmiş haller saklı kalmak üzere, bu Kanuna ve bu Kanunda tanınan yetkilere dayanılarak çıkarılan tüzük, yönetmelik, tebliğ ve talimatlarla getirilen şekil ve usullere aykırı hareket edenlere ... ” şeklindeydi. İfadelerden de anlaşılacağı üzere kabahat ile normlar hiyerarşisine uygun olarak Gümrük Kanuna binaen inşa edilecek kararnamelere, yönetmeliklere, tebliğlere, talimatlara uygun hareket edilmemesi yaptırıma tabi tutulmuştur. Tabi bu durum Ceza Hukuku kanunilik ilkesi ile çatışmaktadır. Kanunilik ilkesi ile ceza hukukunda kanunsuz suç ve ceza olmayacağı öngörülmüş pozitif hukukta ise Anayasa’da ve Ceza Kanunu’nda açıkça düzenlenmiştir.⁷⁸³ Yukarıda belirttiğimiz üzere kabahatler hukuku açısından ise kanunilik ilkesi yumuşatılarak kabul edilmiştir.⁷⁸⁴ Kabahatler Kanunun 4.maddesinin gerekçesinde de bu husus açıkça belirtilmiştir.⁷⁸⁵ 5326 sayılı Kabahatler Kanunun 4.maddesine⁷⁸⁶ göre kabahati oluşturacak fiiller açıkça kanun tarafından düzenlenebileceği gibi kabahatin kapsam ve koşulları kanun tarafından çerçeve olarak düzenlenerek içeriği idare tarafından genel ve düzenleyici işlemlerle doldurulabilecektir. Fakat kabahatin yaptırımına ilişkin kısım ise kanun tarafından açıkça belirtilmelidir. Yani kanunilik ilkesinin bir kısmı kabul edilirken (kanunsuz ceza olmaz) bir kısmı ise (kanunsuz suç olmaz) yumuşatılarak kabul edilmiştir. Bu hükme uygun olarak kabahatin cezası kanunen ön görülürken⁷⁸⁷ suç kısmı ise genel bir çerçeve niteliğinde “Gümrük Kanunu ya da ikincil düzenlemelerle getirilen hükümlere aykırı hareket etme” fiili olarak düzenlenmiştir. 5911 sayılı Kanun ile getirilen maddede yapılan değişikliklerden biri de “... söz konusu düzenlemelerde açıkça öngörülmüş olması kaydıyla ...” hükmünün fıkraya

⁷⁸³ 1982 Anayasası Madde 38; 5237 sayılı Türk Ceza Kanunu Madde 2.

⁷⁸⁴ Kanunilik İlkesi, yukarıda, s. 106.

⁷⁸⁵ 5326 sayılı Kabahatler Kanunu 4.madde gerekçesi: “Madde metninde, suçta kanunilik ilkesine nazaran, kabahatler açısından daha esnek bir sistem kabul edilmiştir. Buna karşılık, ikinci fıkrada, idari yaptırımlar açısından, cezada kanunilik ilkesine paralel bir hükme yer verilmiştir.”

⁷⁸⁶ 5326 sayılı Kabahatler Kanunu Madde 4- (1) Hangi fiillerin kabahat oluşturduğu, kanunda açıkça tanımlanabileceği gibi; kanunun kapsam ve koşulları bakımından belirlediği çerçeve hükmün içeriği, idarenin genel ve düzenleyici işlemleriyle de doldurulabilir.

(2) Kabahat karşılığı olan yaptırımların türü, süresi ve miktarı, ancak kanunla belirlenebilir.

⁷⁸⁷ 14.12.2017 tarihli ve 30270 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan Gümrük ve Ticaret Bakanlığının 146 seri numaralı Gümrük Genel Tebliği ile Gümrük Kanunun 241.maddesinin birinci fıkrasında yer alan usulsüzlük cezasının 1.1.2018 tarihinden itibaren 105,00 TL olarak uygulanacağı hüküm altına alınmıştır.

eklenmesidir. Bu durumda her aykırı hareket değil Gümrük Kanunun 241.maddesinin açıkça uygulanacağı belirtilen hareketler cezalandırılacaktır. Kanunun gerekçesinde⁷⁸⁸ de açıkça belirtildiği üzere maktu para cezalarının ülkemiz gibi enflasyona maruz kalan ülkelerde caydırıcılık rolü bir süre kaybolmaktadır bu durumu engellemek adına ülkemizde her yıl idari para cezaları güncellenmektedir. 241.maddede yer alan 60 TL idari yaptırım da her yıl tebliğ ile güncellenmekte ve 2018 yılı itibari ile 105 TL olarak uygulanmaktadır. Kanun tarafından kabahatin yaptırımının idari para cezası olduğu düzenlenmekte fakat miktarı her yıl değiştirilmekte bu durum ise Kabahatler Kanunu tarafından kabul edilen kanunilik ilkesi ile de çatışmaktadır. Bu uygulamanın amacının idari yaptırımın caydırıcılığının sağlanması olduğu aşikâr olsa da bu güncellemenin her yıl kanun ile yapılması kanunilik ilkesi açısından daha uygundur. Şu aşamada Gümrük Kanunun 241.maddesinde kabahat sayılan fiiller çerçeve bir hükümle düzenlenmiş ve genel bir kabahat oluşturulmuştur. Yaptırım ise her ne kadar her yıl değişse de maktu idari para cezası olarak belirlenmiş kabahatler kanunu anlamında kanunilik ilkesine riayet edilmiştir. Maddenin genel olması idari işlemin tesisindeki özeni kaldırmaz bilakis idarenin daha ehemmiyetli davranmasını gerektirir; kanunilik ilkesi gereği karşılaşılan her olayda kabahat uygulanmamalı; yaptırım uygulanacağı açıkça düzenlenmiş hallerde uygulanmalıdır.⁷⁸⁹ Sonuç olarak 241.maddenin birinci fıkrasında yer alan düzenlemeyle bir hareket ön görülmemiş sadece yaptırım ön görülmüş olup hareketin ön görülmesi Gümrük Kanununa bu Kanuna dayanacak normlara bırakılmıştır. Bu anlamda genel müeyyide barındıran bir atıf maddesidir.

a. Kabahate Konu Eşya

Yukarıda da anlattığımız üzere Gümrük Kanunu'na ve bu Kanuna dayanılarak çıkarılan ikincil düzenlemelere aykırı hareket etme kabahatinin hareket unsuru çok geniştir ve kabahatin içeriği idarenin düzenleyici işlemleri ile doldurulabilecektir. Kabahatin işlenebilmesi için kabahate konu bir eşya gerekli olmadığı gibi salt

⁷⁸⁸ Gümrük Kanunun 241.maddesinin gerekçesi “... 1 inci fıkra da belirtilen meblağ, enflasyonun etkisi ile bir süre sonra yaptırım gücü olmayan bir cezaya dönüşebilmektedir. Bunu önlemek için, 1 inci fıkra da belirtilen miktarın, her yıl bir önceki yıla ilişkin olarak 213 sayılı Vergi Usul Kanunu uyarınca belirlenen yeniden değerlendirme oranında arttırılması 2 nci fıkra ile hüküm altına alınmıştır. ...”

⁷⁸⁹ Kılıç, s.857.

hareketle işlenebilir. Tabi bu kabahatin işlenebilmesi için Gümrük Kanununda ya da bu kanuna dayanılarak çıkarılacak hükümlere aykırı hareket etmek gerekmekte ayrıca da 241.maddeninin uygulanacağı açıkça belirtilmelidir. Bu bağlamda Gümrük Kanunun 1.maddesi gereği Türkiye Cumhuriyeti Gümrük Bölgesine gelen ya da Gümrük Bölgesinden çıkartılan eşyaya ilişkin hareket kabahati oluşturabilecektir.

b. Kabahatte Fail

Gümrük Kanunu'na ve bu Kanuna dayanılarak çıkarılan ikincil düzenlemelere aykırı hareket etme kabahatinin faili, Gümrük Kanunun 241.maddesi gereği Gümrük Kanununda ayrı bir ceza öngörülmeven ve açıkça 241.maddenin uygulanmasını öngören hareketi gerçekleştiren kişi olabilir. Veya Gümrük Kanuna dayanılarak çıkarılan ikincil nitelikli normlarda açıkça 241.maddenin uygulanmasının öngörüldüğü hareketi gerçekleştiren kişi fail olabilecektir.

c. Kabahatin Maddi Unsuru

4458 sayılı Gümrük Kanunun 241.maddesinin birinci fıkrasında düzenlenen kabahat, 241.maddenin açıkça uygulanacağı belirtilmek kaydıyla Gümrük Kanunu'na ve bu Kanuna dayanılarak çıkarılan ikincil düzenlemelere aykırı hareket edilmesi ile işlenecektir. Kabahat seçimlik hareketli bir kabahattir. Kabahatin işlenebilmesi için hükme aykırılık halinde 241.maddenin uygulanacağı düzenlenmiş bütün hareketler kabahatin konusunu oluşturabilir. Şu halde düzenleme kabahatten çok müeyyide hükmü olarak düzenlenmiş usulsüzlük hallerinde atıf yapılmıştır. Yani Gümrük Kanununda ve Kanuna dayanarak çıkarılacak tüm normlar ile bu kabahate hareket ön görmek mümkündür. Sonuç olarak kanunda ön görülmüş olan sınırlamalar doğrultusunda seçimlik hareketli kabahatten ziyade sınırsız hareketli bir kabahattir. Kanunda ayrı bir ceza ön görüldüğü hallerde ve açıkça 241.maddenin uygulanacağı belirtilmediği hallerde bu kabahate konu hareket oluşmayacaktır. Gümrük Kanun 234.maddesinin dördüncü fıkrasında; 237.maddesinin ikinci fıkrasında ve 238.maddesinin üçüncü fıkrasında 241.maddenin birinci fıkrası uygulanacağı ön görülmüştür. Ayrıca Gümrük Yönetmeliğinin 584.maddesi ile 241.maddenin

uygulanacağı hallerin ek-82’de düzenlendiği belirtilmiştir. İlgili metne göre 51 bent düzenlenmekte ve bu bentlerin her biri ayrı ayrı hareketler barındırmaktadır. Ezcümle 241.maddenin birinci fıkrası ile genel bir müeyyide düzenlenmekte ve bu müeyyideye farklı normlar ile hareket ön görülmektedir. Bu anlamda kabahatin maddi unsuru her düzenlemeye göre değişebilecektir. Örneğin; yönetmeliğin ekinde belirtilen hareketlerden 46.bentte düzenlenen “*Varış bildiriminin, öncesinde verilmiş olan özet beyanların tespiti için gereken bilgileri içermemesi.*” Kabahati ihmali hareketli bir kabahat olarak düzenlenmiştir. Fakat 41.bentte düzenlenen “*Yolcu beraberli eşya muafiyetinin uygulanmasında limit fazlası eşya getirilmesi.*” Kabahati icrai hareketli bir kabahattir. Bu anlamda 241.maddenin uygulanmasının ön görüldüğü her kabahat kendi içinde değerlendirilmelidir.

2. Gümrük İdaresinin Dayanak Olarak Kullandığı Bilgi Ve Belgelerin İlgili Kişilerce Yanlış Olarak Beyan Edilmesi

4458 sayılı Gümrük Kanunun 241.maddesinin üçüncü fıkrasının a bendinde düzenlenen kabahatte gümrük idaresince talep edilen belgenin kaynağını Gümrük Kanunun 6. ve 7.maddesinde yer alan düzenlemedir. İlgili düzenlemelere göre, eğer gümrük idaresinden gümrük mevzuatı kaynaklı idari işlemin tesisi talep edilirse bu işleme dair bilgi ve belgelerin talepte bulunan kişiler tarafından gümrük idaresine ibrazı zorunludur. 6.madde ile bu zorunluluk dile getirilirken 7.madde de lehe bir düzenleme dahi olsa mevzubahis bilgi ve belgeler yanlışlık içeriyorsa işlemin iptal edileceği düzenlenmiştir.

a. Kabahate Konu Eşya

4458 sayılı Gümrük Kanunun 241.maddesinin üçüncü fıkrasının a bendinde düzenlenen kabahate konu bir beyanname yer almamaktadır. İdari işlemin inşası için gerekli olan belgelerin yanlış verilmesi icrai hareketini oluşturmakta dolayısıyla bahse konu eşya Gümrük Kanunun doğası gereği Türkiye Cumhuriyeti Gümrük Bölgesine gelen ya da Gümrük Bölgesinden çıkartılan eşyaya ilişkin belgeler kabahati

oluşturabilecektir. Çünkü Gümrük Kanunun amacı 1.maddede belirtildiği üzere Türkiye Gümrük bölgesine girişi çıkışı yapılan eşyaya uygulanacak kuralları belirlemektir.

b. Kabahatte Fail

4458 sayılı Gümrük Kanunun 241.maddesinin üçüncü fıkrasının a bendinde düzenlenen yanlış beyan kabahatinde fail, idareye yanlış bilgi ve belge ibraz edecek kişidir. Fakat incelediğimiz kabahat anlamında verilen her yanlış bilgi veya belge kabahatin konusunu oluşturmayacağı için her yanlış beyanda bulunan kişi de bu kabahatin faili olamaz. Şöyle ki incelenen kabahatte Gümrük Kanunun 6. ve 7.maddeleri doğrultusunda gümrük idaresinden gümrük mevzuatına dair işlem inşa etmesini talep eden kişinin bu işleme dair bilgi veya belgeleri ibra etmesi zorunludur. Dolayısıyla kabahatin faili herkes değil bu hükme göre gümrük idaresinden işlem tesis edilmesini talep eden kişi olabilecektir.

c. Kabahatin Maddi Unsuru

4458 sayılı Gümrük Kanunun 241.maddesinin üçüncü fıkrasında düzenlenen kabahat Gümrük İdaresine yanlış belgenin teslim edilmesi ya da yanlış beyanda bulunulması ile gerçekleşir. Bu anlamda kabahatin bir neticeli bir kabahat mi yoksa hareket kabahati mi olduğunun belirlenmesi önem taşımaktadır. Kabahatin konusunu oluşturan bilgi ya da belge Gümrük Kanunun 6.maddesi anlamında bir bilgi ya da belge olmalıdır. Gümrük idaresine sunulan yanlış her bilgi ve belge bu kabahatin konusunu oluşturamayacaktır. Şu halde Gümrük Kanunun 6.maddesi anlamında belge Gümrük İdaresinden mevzuatın uygulanmasını talep edilen kişiden bu işleme dair istenilen belgedir. Kabahatin oluşması için bu belgenin idari işleminde kullanılması gerekli midir? 6.madde kapsamında idareden talep edilen işlem idare tarafından reddedilirse, yine kabahat oluşacak mıdır? İki sorunun da yanıtı kabahatin neticesine göre yapacağımız tasnifine bağlıdır. Bu bağlamda kabahatin neticeli kabahat ya da sırf hareket kabahati tasnifi yapılmalıdır. Türk Ceza Kanunda düzenlenen resmi belgenin düzenlenmesinde yalan beyan suçunun neticesiz suç olduğu kabul edilmektedir. Şöyle

ki suç, fail tarafından resmi belgeyi düzenleyecek olan kamu görevlisine yanlış beyanda bulunulması ile tamamlanır bir zararın oluşması aranmaz.⁷⁹⁰ Sırf hareket suçu olmasından ötürü yalan beyanda bulunulması ile suç tamamlanmış olacaktır ayrıca resmi belgenin düzenlenmiş olması aranmayacaktır.⁷⁹¹ Bu bilgiler doğrultusunda incelediğimiz kabahat “*belge ve bilgilerin, ilgili kişiler tarafından yanlış olarak verilmesi*” şeklinde düzenlendiği ve kabahatin oluşması için bir zarar aranmadığından ötürü sırf hareket kabahati olup yanlış bilgi ve belgenin verilmesi ile kabahat tamamlanacaktır. Bu doğrultuda ilgili bilgi ve belgelerin idari işlemin tesisinde yer alması veya idari işlemin talebin reddi şeklinde inşa edilmesi kabahatin oluşmasını etkilemeyecektir.

Kabahat Türk Ceza Kanunun üçüncü kısmının kamu güvenine karşı suçların düzenlendiği dördüncü bölümünde düzenlenen resmî belgede sahtecilik ve özellikle resmi belgenin düzenlenmesinde yalan beyan ya da özel belgede sahtecilik suçları ile aynı icrai hareketleri barındırabilecektir. Bu durumda içtima hükümleri açıktır. Kabahatler Kanunun 15.maddesi gereği aynı fiille hem kabahat hem de suç işleniyorsa sadece suçtan ötürü yaptırım uygulanır. İncelediğimiz kabahatin, resmi belgenin düzenlenmesinde yalan beyan suçundan dolayı uygulanması mümkün görünmemektedir. Ancak kabahatler, manevi unsurlarının belirlenmesi ilkelerinde suç teorisinde kabul edilen ilkelere ayrılmıştır. Hatırlanacağı üzere suç teorisinde suçların taksirli olarak işlenmesi istisnai olarak düzenlenmiş olup Türk Ceza Kanunun 21.maddesinin birinci fıkrasında da belirtildiği üzere suçun yer aldığı düzenlemede taksir unsuru açıkça ön görülmüş ise suç taksirle işlenebilecektir. Kabahatler kanunda ise bu ilkelere riayet edilmemiş ve taksir genel olarak düzenlenmiştir. Dolayısıyla aksi ön görülmedikçe bir kabahat hem taksirle hem de kasten işlenebilecektir. Bu bilgiler doğrultusunda Türk Ceza Kanunundaki düzenlemeye göre resmi belgede sahtecilik suçları ancak kasten işlenebilir. Suçun taksir sorumluluğu düzenlenmemiştir. Şu durumda fail, gümrük idaresi tarafından talep edilen belgeyi idareyi yanıltmak için bilerek ve idarenin yanılmasını isteyerek yanlış belge ibraz ettiği takdirde Türk Ceza

⁷⁹⁰ Soyaslan, s. 520. Yalan beyan ile oluşan resmi belgenin topluma karşı bir zarar neticesini doğurduğuna dair görüş için bkz: Osman Yaşar, H. Tahsin Gökcan, Mustafa Artuç, **Türk Ceza Kanunu**, Cilt 5, 2. Baskı, Adalet Yayınevi, Ankara, 2014. s.6038

⁷⁹¹ Ahmet Gökcan, **Belgede Sahtecilik Suçları**, 3. Baskı, Adalet Yayınevi, Ankara, 2013 s.415 aksi yöndeki görüş için bkz: Yaşar, Gökcan, Artuç; s. 6311.

Kanunun 206.maddesi anlamında yargılanacaktır. Fakat fail, idareyi yanıltan belgeyi taksirle idareye ibraz ederse kabahatten dolayı sorumlu olacaktır. Sonuç olarak bahse konu kabahat kasten işlenmeyecek ancak taksirle işlenebilecektir.

Bu konuda tartışılması gereken bir husus da birden fazla yanıltıcı belge verilmesi durumunda tek kabahat mi yoksa birden fazla kabahat mi işlenmiştir? Kabahatin sırf hareket kabahati olduğu kanaatine vardığımızı belirtmiştik. Bu anlamda idareyi yanıltacak belgeler ayrı ayrı hareketler olarak değerlendirilecek zaman aralığına sahipse kabahatlerde içtima hükümleri gereği ayrı ayrı kabahat oluşacaktır. Fakat aynı anda birden fazla yanıltıcı belge veriliyorsa bu tek fiil olarak değerlendirilecektir ve tek kabahat oluşturacaktır.

3. Gümrük Kıymetine Değer Oluşturacak Satım Sözleşmesi Taraflarının Arasındaki İlişkiyi Gümrük İdaresine Bildirmemeleri

Gümrük Kanunun 241.maddesinin üçüncü fıkrasının b bendinde düzenlenen kabahat ithal eşyanın gümrük kıymetini belirleyen satım sözleşmesinin tarafları arasındaki ilişkiye dair bir düzenlemedir. İlgili düzenlemeye göre taraflar arasında salt bir ilişkinin varlığı kabahate konu olmayacaktır, bu ilişkinin gümrük idaresine bildirilmemesi gerekmektedir. Ayrıca bu ilişkinin varlığı da vergi kaybına neden olmamalıdır. Gümrük Kanunun 241.maddesinde yer alan atıf gereği satım sözleşmesi taraflarındaki ilişkinin kapsamı Gümrük Kanunun 24.maddesi ile belirlenmiştir.

a. Kabahate Konu Eşya

Gümrük Kanunun 241.maddesinin üçüncü fıkrasının b bendinde düzenlenen kabahate konu eşya gümrük kıymetinin belirlendiği satım sözleşmesine konu eşyadır. Burada dikkat edilmesi gereken husus kabahatin konusunun satım sözleşmesi tarafları arasında ilişki bulunması durumudur. Yani incelediğimiz kabahatte konu ithalat beyannamesinin konusunu oluşturan eşya değil, beyannamede bulunun kişinin durumudur. Bununla birlikte Gümrük Kanunu Türkiye Gümrük Bölgesine getirilen ya da çıkarılan eşyaya dair uyulacak kuralların düzenlendiği normları içerir. Bu anlamda

kabahatin oluşabilmesi için ithal edilecek eşyanın bulunması gerekmektedir fakat kabahatin oluşabilmesi için bu eşyanın gümrük kıymetinin belirlenmesini sağlayan bir satım sözleşmesi bulunmalıdır. Konu ise satım sözleşmesinin tarafları arasındaki ilişkidir.

b. Kabahatte Fail

Gümrük Kanunun 241.maddesinin üçüncü fıkrasının b bendinde düzenlenen kabahatin faili Gümrük Kanunun 24.maddesine göre gümrük kıymetini oluşturan satım sözleşmesi taraflarıdır. Satım sözleşmesinden bahsedebilmek için en azından iki taraf olması gerekmektedir. 6098 sayılı Türk Borçlar Kanuna göre sözleşme kurulabilmesi için birden fazla tarafın iradelerinin uyuşması gerekmektedir.⁷⁹² Bu bağlamda kabahatin faili bu taraflardan eşyayı ithal edecek olan kişidir. Taraflar arasındaki ilişki ise 24.madde anlamında olmalıdır.

c. Kabahatin Maddi Unsuru

Gümrük Kanunun 241.maddesinin üçüncü fıkrasının b bendi ve 24.maddesinin birinci fıkrasının d bendinde yer alan düzenleme ile aralarında ilişki bulunan kişilerce gümrük kıymetini belirleyen satım sözleşmesi yapılması halinde bu durumu gümrük idaresine bildirmeleri emredilmiştir. 24.maddedeki ilişkinin içeriği ise Gümrük Yönetmeliğinin 55.maddesinde sınırlı sayılıda “a) Birbirlerinin memuru veya idarecileri olmaları, b) Birbirlerinin yasal ortakları olmaları, c) İşçi ve işveren ilişkisi içinde bulunmaları, ç) Her iki firmanın oy hakkı veren hisse senedi veya sermaye paylarının en az %5’i doğrudan veya dolaylı olarak aynı kişilere ait olması veya bu kişilerin kontrolü altında veya elinde bulunması, d) Birinin diğerini dolaylı veya dolaysız olarak kontrol etmesi, e) Her ikisinin de doğrudan veya dolaylı olarak bir üçüncü kişi tarafından kontrol edilmesi, f) Her ikisinin birlikte, bir üçüncü kişiyi doğrudan veya dolaylı olarak kontrol etmesi, g) Aynı ailenin üyeleri olmaları.” olarak belirtilmiştir. Fakat yönetmelik maddesinin ikinci fıkrasında açıkça belirttiği üzere

⁷⁹² 6098 sayılı Türk Borçlar Kanunu 1.maddesi: “Sözleşme, tarafların iradelerini karşılıklı ve birbirine uygun olarak açıklamalarıyla kurulur.”

satım sözleşmesi tarafları arasında tek acente, tek distribütör veya tek bayilik ilişkisi çerçevesinde ticaret yapılıyorsa taraflar arasında ilişki olmadığı kabul edilir. Bu durumda kişiler arasında bir ilişki bulunsa dahi gümrük kıymetinde bir muvazaa yapılamaması şartıyla aralarındaki ilişkiyi gümrük idaresine bildirmemeleri kabahat oluşturmaz.

Kabahat ihmal kabahatidir. Emir içeren normlar ile bir hareketin yapılması öngörülür; ihmali suç ise bu norma aykırı olarak gerçekleştirilen olumsuz davranış olarak karşımıza çıkar.⁷⁹³ Gerçek ihmali kabahatte emredici norm ile tanımlanan bir durum mevcuttur ve failin bu durumu yerine getirmesinin zorunlu olduğu düzenlenir.⁷⁹⁴ İncelediğimiz kabahat iki ayrı maddede düzenlenmiştir. Bu anlamda iki kısımda incelenmelidir. İlk olarak Gümrük Kanunun 24.maddesinde ithal eşyanın gümrük bedeli olarak satım sözleşmesindeki tutarın olduğu düzenlenmiş olup satım sözleşmesinin tarafları arasında ilişki bulunmaması gerektiği emredici olarak düzenlenmiştir. İkinci olarak ise 241.maddede idari yaptırım düzenlenmiştir fakat burada da bu durumu bildirmemenin sorumluluk doğuracağı düzenlenmiştir. Bu iki maddeden anlaşılması gereken, gümrük kıymetine konu satım sözleşmesinden taraflar arasında ilişki bulunması halinde bu durum gümrük idaresine bildirmeleri gerektiğidir. Böylece faile yüklenen sorumluluk bildirim yükümlülüğü olarak tanımlanmıştır. İhmali hareketle bu durumu yerine getirmeyen kişiye 210 TL idari yaptırım uygulanacaktır. Şu halde Gümrük Kanunu anlamında arasında ilişki olan kişilerce gümrük kıymetine konu bir satım sözleşmesi yapılması halinde bu durum ihmali hareketle gümrük idaresine bildirilmemesi ile tamamlanacaktır. Fakat bu kabahatten failin cezalandırılabilmesi için gümrük kıymetine temel oluşturan satım sözleşmesi ile vergi kaybı oluşmamalıdır. Vergi kaybı oluşmaması durumu kabahatin oluşmasında bir cezalandırılabilme şartıdır. Eğer bu şart gerçekleşmezse kabahat fiili gerçekleştirilse dahi yaptırım uygulanmaz. Suç teorisi anlamında objektif cezalandırılabilme şartı olarak adlandırılan bu husus, suçun maddi ve manevi unsurları dışında tutulan failin cezalandırılabilmesi için kanun koyucu tarafından ön görülen şartlardır.⁷⁹⁵ Hem ceza hukukunda hem de kabahatler hukukunda kendine yer

⁷⁹³ Artuk, Gökcen, Yenidünya, s.425; Zafer, Pamuk, Çakır, s. 215.

⁷⁹⁴ Akbulut, s.281.

⁷⁹⁵ Ayrıntılı bilgi için bkz: Uğur Ersoy, **Ceza Hukukunda Objektif Cezalandırılma Şartları**, Adalet Yayınları, Ankara, 2015, s.5.

bulabilecek olan bu şartlar, gerçekleşmediğinde faile ceza uygulanamayacaktır.⁷⁹⁶ İncelediğimiz kabahat anlamında da olumsuz bir cezalandırılabilme şartı ön görülmüştür. Eğer satım sözleşmesi tarafları arasındaki ilişki vergi kaybına neden olursa bu kabahatten dolayı yaptırım uygulanmayacaktır. İncelediğimiz kabahatte cezalandırılabilme şartı olarak değerlendirdiğimiz bu şartın yer verilmesi gerekli değildir. Şöyle ki kabahatlerde yer alan içtima kuralları gereği bir fiil ile birden fazla kabahat gerçekleştirilmişse idari para cezası ağır olan kabahat uygulanacaktır. Bir fiil ile hem suç hem kabahat işlenmesi durumunda ise sadece suçtan ötürü yargılama yapılacak, kabahatten dolayı idari yaptırım uygulanmayacaktır. Kaçakçılık Kanunun 3.maddesinin ikinci fıkrası gereği gümrük vergisini hileli davranışları ile eksik ödeyenler hakkında iki yıl ila beş yıl hapis cezası ile on bin güne varan adlî para cezası ön görülmüştür. Bu bağlamda taraflar arasında ilişki bulunması nedeniyle gümrük kıymetinden dolayı bir vergi kaybı oluşursa kaçakçılık suçuna vücut vereceğinden ötürü bu kabahatten dolayı yaptırım uygulanmayacaktır.

Kanun koyucu bu kabahati 24.madde ve devamında düzenlenen gümrük işlemlerine temel oluşturan gümrük kıymetinin doğru bildirilmesini sağlamak için koymuştur. Gümrük Kanunun 24.maddesinin ikinci fıkrasını a bendinde de belirtildiği üzere taraflar arasında ilişki olması tek başına satış bedelinin gümrük kıymetine esas olmasına engel değildir. Satışa ilişkin koşullar irdelenmeli neticesinde fiyat farklılığı olmadığı anlaşılırsa satış bedeli kıymete esas alınacaktır.⁷⁹⁷ Bu durumda vergi zayıatı doğmayacaktır. Buna rağmen kanun koyucu yapılan eğer kişiler arasında bir ilişki varsa bunun idareye bildirilmesini istemiş bir nevi dikkat göstereceğini belli etmiştir. Yukarıda da belirttiğimiz üzere kabahat ihmali hareketle işlenen kabahattir. Bu durumundan dolayı kabahat neticesi harekete bitişik kabahattir. Ayrıca düzenlemede bir zarar gerçekleşmesi ön görülmediği için soyut tehlike kabahati olarak değerlendirilmelidir.

⁷⁹⁶ Akbulut, s.230.

⁷⁹⁷ Gümrükler Genel Müdürlüğünün 2012/29 sayılı Genelgesinde de arasında ilişki bulunan kişilerce yapılan satım sözleşmesinde belirtilen fiyatın hangi şartlar altında gümrük kıymetini oluşturacağı ayrıntılı olarak düzenlenmiştir.

4. Türkiye Gümrük Bölgesine Yabancı Limanlardan Gelen Ya Da Türkiye Gümrük Bölgesinden Çıkan Gemiler Hakkında Bilgi Verilmemesi.

Gümrük Kanunun 241.maddesinin üçüncü fıkrasının c bendinde düzenlenen kabahat, Türkiye Gümrük Bölgesine giren çıkan araçların gözetim altına alınmasına dair bir düzenlemedir. Gümrük Kanununun 34.maddesi ile Türkiye Gümrük Bölgesine gelen ya da giden araçların gümrük gözetimi altında olacağı düzenlenmiştir. Bu düzenlemenin yerine getirilebilmesi için bu araç işleticilerine sorumluluk yüklenmekte ve araçlar hakkında bilgi verilmesi düzenlenmektedir. Aksi surumda ise idari yaptırım uygulanacağı inceleyeceğimiz kabahat ile hüküm altına alınmaktadır.

a. Kabahate Konu Eşya

Gümrük Kanunun 241.maddesinin üçüncü fıkrasının c bendinde düzenlenen kabahate konu bir beyannameden kaynaklanmamaktadır. Dolayısıyla bir eşyadan bahsetmek mümkün değildir. Kabahatin konusu daha önce belirttiğimiz üzere Gümrük kanunun doğası gereği Türkiye Gümrük Bölgesine gelen ya da bölgeden çıkarılan eşyaya ilişkili olacaktır. Bu kabahatte de konu Türkiye Gümrük Bölgesine eşya getiren araçların gümrük gözetimine alınmasıdır. Bu amaçla araçtan dolayı sorumlu tutulan kişilere bilgi verme sorumluluğu yüklenmiş ve ihmali durumu idari yaptırıma bağlanmıştır.

b. Kabahatte Fail

Gümrük Kanunun 241.maddesinin üçüncü fıkrasının c bendinde düzenlenen kabahatin failinin kimler olabileceği açıkça sayılmış bir nevi özgü kabahat olarak düzenlemiştir. Fakat kabahat ile çoktan seçmeli bir düzenlemeye yer verilmiştir, şöyle ki Gümrük İdaresine bilgi vermekle yükümlü olarak geminin donatanı, işleteni veya acentası olarak belirlenmiştir. Dolayısıyla kabahatten dolayı sorumlu olacak kişiler bu kişilerdir.

c. Kabahatin Maddi Unsuru

Gümrük Kanunun 241.maddesinin üçüncü fıkrasının c bendinde düzenlenen kabahat de bir önceki incelediğimiz kabahate benzer şekilde aslında iki madde ile düzenleme altına alınmıştır. Her ne kadar açıkça atıf bulunmasa da Gümrük Kanunun 34.maddesi ile Türkiye Gümrük Bölgesine gelen ya da Türkiye Gümrük Bölgesinden giden araçların gümrük idaresi gözetimi altında olacağı hüküm altına alınmıştır. Aynı maddenin üçüncü fıkrasının a bendinde de bildirim yükümlüğü düzenlenmiştir. Bu bağlamda yukarıda yaptığımız açıklamalarımıza benzer olarak sorumluluğun yüklendiği bir düzenleme mevcut ve bu durumun ihmali durumunda uygulanacak idari yaptırım ise başka bir düzenlemede yer almaktadır. Bu durumda kabahat ülkemiz gümrük bölgesine yabancı limanlardan gelen ya da gümrük bölgesinden çıkan gemiler hakkında bilgi verilmemesi olarak formüle edilebilir. Gümrük Kanunun 34.maddesi ve 341.maddesinde düzenlenen kabahatten dolayı idari yaptırım uygulanabilmesi için bilgi verilmesinin ihmal edilmesi yeterli değildir ayrıca belirtilen sürelerle de uymamak gerekmektedir. Geminin Türkiye Gümrük Bölgesine gelmelerinden en az 2 saat öncesinden ve Türkiye Gümrük Bölgesinden çıkmasından en az 2 saat öncesine kadar kanunun sorumlu tuttuğu kişilerce bildirilmesi düzenlenmiştir.⁷⁹⁸ Bahsi geçen zaman aralıkları maddede yer alan atıf gereği yönetmelikle belirlenmektedir. Dolayısıyla kabahatten dolayı yaptırım uygulanabilmesi için bu sürelerle de uymamak gerekmektedir. Kanun koyucu objektif cezalandırılabilme şartı ön görmüş bu şartı da yönetmelikle ayrıntılı olarak düzenlemiştir. Kabahat ihmali suretle işlenmektedir. Kabahatin gerçekleşmesi ile bir zarar gerçekleşmesi de ön görülmediği için soyut tehlike kabahati olarak değerlendirilmelidir.

⁷⁹⁸ Gümrük Yönetmeliği 72/Ç maddesi üçüncü fıkrası “Yabancı limanlardan gelen deniz taşıtının Türkiye Gümrük Bölgesindeki limana varışından en az iki saat önce işleticisi, kaptanı veya bunların temsilcisi tarafından, Ek-10/G’de yer alan Denizyolu Genel Bildirimi ve ekli belgeler veri işleme tekniği yoluyla gümrük idaresine verilir. Bilgisayar sistemlerinde ortaya çıkabilecek yerel veya merkezi arıza hallerinde, Denizyolu Genel Bildiriminin verilmesine ilişkin usul ve esaslar Bakanlıkça belirlenir.”

Gümrük Yönetmeliği 72/G maddesi birinci fıkrası “Yabancı limanlara giden deniz taşıtının işleticisi, kaptanı veya bunların temsilcisi tarafından, geminin limandan hareketinden en az iki saat önce Ek-10/G’de yer alan Denizyolu Genel Bildirimi ve ekli belgeler veri işleme tekniği yoluyla gümrük idaresine verilir. Bilgisayar sistemlerinde ortaya çıkabilecek yerel veya merkezi arıza hallerinde, Denizyolu Genel Bildiriminin verilmesine ilişkin usul ve esaslar Bakanlıkça belirlenir.”

5. Özet Beyan ya da Özet Beyan Yerine Geçen Belgenin Süresi İçinde Verilmemesi

Gümrük Kanunun 241.maddesinin üçüncü fıkrasının d bendinde düzenlenen kabahat ile özet beyan ya da özet beyan yerine geçecek belgelerin gümrük idaresine sunulmasına dair düzenlemedir. Gümrük Kanunun 35/A maddesi ve devamında özet beyan ile ilgili düzenlemeler yer almaktadır. Bu maddede yer alan düzenleme gereği de yönetmelik vasıtasıyla özet beyanın verileceği süreler düzenlenerek mükelleflere sorumluluk yüklenmektedir. Bu maddede yüklenen sorumluluğun yerine getirilmemesi halinde ise idari para cezası uygulanması inceleyeceğimiz kabahat ile düzenlenmiştir.

a. Kabahate Konu Eşya

Gümrük Kanunun 241.maddesinin üçüncü fıkrasının d bendinde düzenlenen kabahatin maddi konusu bir eşyadan ziyade beyannamenin kendisidir. Kabahat bir eşyadan ziyade bu eşyanın Türkiye gümrük Belgesine getirilmesinde kullanılan beyannamenin usulüne ilişkindir. Daha önce de belirttiğimiz üzere Gümrük Kanunu 1.maddesinde de yer alan düzenlemeye göre kanunun amacı Türkiye Gümrük Bölgesine gelen veya Türkiye Gümrük bölgesinden çıkan eşyaya dair kuralları dizenler. Özet beyan ise Türkiye Gümrük Bölgesine getirilecek eşya için verilecek beyannamedir. Dolayısıyla kabahatin konusunu dolaylı da olsa oluşturacak eşya Türkiye Gümrük Bölgesine gelecek eşya oluşturur.

b. Kabahatte Fail

Gümrük Kanunun 241.maddesinin üçüncü fıkrasının d bendinde düzenlenen kabahatin faili kabahat ihmali hareketle işlendiği için özet beyan için sorumluluk yüklenen kişi ya da kişilerdir. Gümrük Kanunun 35/B maddesinin dördüncü fıkrasına göre gümrük bölgesine eşyayı getiren kişi ya da eşyayı gümrük bölgesine taşıyan kişi tarafından özet beyan ibraz edilecektir. Aynı maddenin beşinci fıkrasına göre ise bu kişiler adına hareket eden kişiler de özet beyan verebilecektir. Ayrıca eşyayı gümrük

idaresine sunabilen kişiler ile tüm bu kişilerin temsilcileri de özet beyan verilebilecektir. Bu anlamda özet beyan verebilecek kişiler sayılarak belirtilmiş ve kabahatinde faillerinin kim olabileceği belirtilmiştir. Failin kimler olabileceği dolaylı da olsa kanun tarafından belirtildiği için özgü kabahatten söz edebiliriz. Fakat birçok kişi sayıldığı için birçok özel kişi kabahati işleyebilecektir.

c. Kabahatin Maddi Unsuru

Gümrük Kanunun 241.maddesinin üçüncü fıkrasının d bendinde düzenlenen kabahat 241.maddede genel olarak takip edilen usule uymuş ve başka bir maddede yüklenen sorumluluğun ihmal edilmesini düzenlemiştir. Şöyle ki Gümrük Kanunun 35/A maddesinde özet beyanın verilme usulüne ilişkin ayrıntılı bir düzenleme yer almaktadır. Bu düzenlemenin dördüncü fıkrasında ise özet beyanın hangi süreler içinde verilebileceğinin yönetmelikle belirleneceği düzenlenmiştir. Bu doğrultuda Gümrük Yönetmeliğinin 67.maddesinde de gümrük idaresine özet beyanın ne zaman verileceği düzenlenmiştir. Yani mükelleflere sorumluluk Gümrük Yönetmeliği ile yüklenmiştir. Fakat bu sorumluluğu yerine getirmemenin yaptırımı ise Gümrük Kanunun 241.maddesinin üçüncü fıkrasının d bendinde düzenlenmiştir. Bu durumda kabahat ihmali hareketle işlenmektedir. İlgili düzenlemeler doğrultusunda sorumluları tarafından denizyolu taşımacılığı ile gelen eşya; Türkiye Gümrük Bölgesinde ilk varış limanına gelmeden konteyner ile taşınıyorsa en az yirmi dört saat, dökme ve ambalaj ile taşınıyorsa en az en az dört saat önce özet beyan verilmelidir. Bu süreler Karadeniz’de ve Akdeniz’de yer alan ya da Avrupa Topluluğu gümrük bölgesinde yer alan limanlardan gelen deniz taşıtı için her halükarda iki saat olarak belirlenmiştir. Havayolu taşımacılığı ile gelen eşya kısa mesafeli uçuşlarda en geç uçağın geliş limanından havalanmadan önce, uzun mesafeli uçuşlarda ise Türkiye Gümrük Bölgesinde ilk inişini gerçekleştirmeden en az dört saat önce özet beyan verilmelidir. Demiryolu taşımacılığı ile gelen eşyalarda özet beyan Türkiye Gümrük Bölgesi varış gümrük idaresine ulaşılmadan minimum iki saat öncesinde verilmelidir. Karayolu taşımacılığında ise taşıtın varış gümrük idaresine ulaşmadan önce özet beyan verilmelidir. Bu sürelere riayet edilmemesi durumunda incelediğimiz kabahat gereği 210 TL idari para cezası uygulanacaktır. Kabahat ihmali hareketle işlenen bir

kabahattir. Kabahatin ile bir zarar gerçekleşmesi ön görülmediği için soyut tehlike kabahati olarak değerlendirilmelidir.

Yönetmeliğin 68.maddesinin birinci fıkrasının c bendinde ise mücbir sebep ve beklenmeyen hal durumunda bu sürelerin dikkate alınmayacağı düzenlenmiştir. Türk Ceza Kanunun 25.maddesinde düzenlenen zorunluluk hali genel ilke olarak kabahatler hukuku için de kabul edilmiştir. Türk Ceza Kanunu bu durumu hukuka uygunluk nedeni olarak düzenlemiştir. Dolayısıyla bu maddede belirtildiği üzere bir zorunluluktan dolayı ihmalî hareket gerçekleşirse kabahatten dolayı yaptırım uygulanmayacaktır. Fakat beklenmeyen hal durumu bu durumdan farklılık arz etmekte fail kanuna uygun hareket etmesi mümkün olmamaktadır ve bu da failin kusurluluğunu kaldırmaktadır.⁷⁹⁹ Ceza hukukundaki genel ilkeler doğrultusunda kabahatin maddî unsuru oluşturan özet beyan verme sürelerini ihmal etme hareketi mücbir sebep halinde kusurlu bir hareket oluşturmayaacağından yaptırım uygulanmamalıdır. Düzenleme ile mücbir sebep halinde sorumlulara bir sorumluluk yüklenememekte dolayısıyla kabahat oluşmamaktadır bu nedenle düzenleme hukuka uygun nedenlerine daha yakındır.

6. Transit Rejim Kapsamındaki Araçların Transit Geçiş Sürelerini Aşması veya Transit Rotasını Değiştirmeleri⁸⁰⁰

Gümrük Kanunun 241.maddesinin üçüncü fıkrasını e bendinde, dördüncü fıkrasının d bendinde, beşinci fıkrasının a bendinde ve altıncı fıkrasının c bendinde transit rejim kapsamındaki araçların transit geçiş sürelerini aşması kabahati düzenlenmiştir. Bunlara ek olarak da yine aynı maddenin altıncı fıkrasının b bendinde ise Türkiye Gümrük Bölgesindeki araçların uyması gereken rotaları ihmal etmeleri kabahat olarak düzenlenmiştir. Kabahat ilk olarak 241.maddenin üçüncü fıkrasında düzenlenmiş daha sonraki fıkralarda ise nitelikli halleri düzenlenmiştir. 241.maddede düzenlenen kabahatlerde takip edilen usul bu kabahat için de takip edilmiştir. Kanunun başka maddesinde mükelleflere yüklenen sorumluluğun ihlali bu madde anlamında

⁷⁹⁹Nevzat Toroslu, **Ceza Hukukunda Zaruret Hali**, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayınları, Ankara, 1968, s.90.

⁸⁰⁰ Araçların belirlenecek rotaları takip etmeleri yükümlüğü Kanunun 33.maddesi gereği sadece transit rejim araçlarını kapsamamaktadır.

kabahat olarak düzenlenmiştir. İncelediğimiz kabahat anlamında Gümrük Kanunun 91.maddesinde yüklenen sorumluluğun ihmal edilmesi düzenlenmiştir.

a. Kabahate Konu Eşya

Gümrük Kanunun 241.maddesinin üçüncü fıkrası ve devamında düzenlenen kabahatin maddi konusu bir eşyadan ziyade kanun tarafından yüklenen bir sorumluluktur. Bu durumda kabahatin maddi konusu olmadığı kabul edilmektedir.⁸⁰¹ Kabahatin hukuki konusu ise transit rejimden doğan sorumluluğun korunmasıdır. Transit rejim hükümleri doğrultusunda rejime tabi eşya yurtdışından Türkiye Gümrük Bölgesine gelmesine rağmen serbest dolaşıma girmeden Türkiye Gümrük Bölgesinden çıkması gerekmektedir. Bu bağlamda transit rejime konu eşya karayolu taşımacılığı ile taşınıyorsa izlenecek rota, süreler Kanunun 91.maddesi gereği müsteşarlıkça belirlenecektir. Bu anlamda kabahatle ilgili eşya ise transit rejime tabi eşya olacaktır. Fakat belirttiğimiz üzere kabahatin konusunu bir eşya oluşturmamaktadır.

b. Kabahatte Fail

Gümrük Kanunun 241.maddesinin üçüncü fıkrası ve devamında düzenlenen transit rejim kapsamındaki araçların transit geçiş sürelerini aşması kabahatinde fail genel olarak Kanunun 3.maddesi yirminci fıkrası gereği gümrük rejimini gerçekleştiren firmaların yönetim yetkilerine sahip kişiler olabilir. Yukarıda da belirttiğimiz üzere transit rejim söz konusu olduğunda eşyayı nakil eden firma da beyanda bulunma yetkisine haiz ise fail olabileceklerdir. Bu anlamda sayılan kişilerden transit süresini ihmal eden kişi kabahatin faili olacaktır.

⁸⁰¹ Nevzat Toroslu, **Cürümlerin Tasnifi Bakımından Suçun Hukuki Konusu**, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayınları, Ankara,1970, s.87

c. Kabahatin Maddi Unsuru

Gümrük Kanunun 241.maddesinin üçüncü fıkrası ve devamında düzenlenen transit rejim kapsamındaki araçların transit geçiş sürelerini aşması kabahati de Kanunun 241.maddesinde takip edilen genel usule göre başka bir maddede faile yüklenene sorumluluğu ihmal etmesi ile gerçekleşmektedir. Şöyle ki Kanun 91.maddesinde transit geçiş süresi için müsteşarlıkça sürenin belirleneceği belirtilmiştir. 703 sayılı Kanun Hükmünde Kararnamenin Geçici 32. maddesine ile Bakanlık ve bağlı kuruluşlardaki müsteşarlık kadroları iptal edilmiştir.⁸⁰² Bu doğrultuda *müsteşarlık* deyiminden Gümrükler Genel Müdürlüğü anlaşılmalıdır. Gümrük mevzuatında 01.08.2017 tarihinde gümrük işlemlerinin hızlandırılması amacıyla bazı değişiklikler yapılmış ve incelediğimiz kabahat anlamında süreleri belirleyen Gümrük Yönetmeliğinin 238.maddesi yürürlükten kaldırılmıştır. Bu tarihten sonra ise Gümrükler Genel Müdürlüğünce Gümrük Genel Tebliği (Transit Rejim) Seri No: 4 yayımlanmıştır.⁸⁰³ İlgili tebliğin 25.maddesi transit süresini, *“Hareket gümrük idaresi, eşyanın varış gümrük idaresine sunulması için gereken süre sınırını, ilgili mevzuat, hareket ve varış gümrük idareleri arasındaki uzaklık, hava koşulları, resmî tatil günleri, kullanılan taşıma aracı, güzergâh, aracın birden fazla yerde yükleme ve boşaltma yapması ve rejim hak sahibi tarafından sağlanan diğer bilgileri dikkate alarak belirler.”* hükmü ile düzenlemiştir. Hükme göre transit süresini hareket gümrük idaresi belirli kıstaslara göre belirleyecektir. Fakat transit süresi nisan, mayıs, haziran, temmuz, ağustos, eylül aylarında en fazla 120; ekim, kasım, aralık, ocak, şubat ve mart aylarında ise fazla 168 saat olarak belirlenebilir. Şu halde transit rejim yükümlüsü 91.madde ve 4 seri nolu Gümrük Genel Tebliğince transit geçiş için süre sınırlamasına tabidir, yükümlünün sorumluluğunu ihmal etmesi ile kabahat gerçekleşmiş olacaktır. Tebliğ getirilen bir yenilik de süre kontrolünde dikkat edilmesi gereken hususlar Tebliğin 36.maddesinde açıkça sayılmış ve yükümlü lehine bir takım düzenlemeler yapılmıştır.⁸⁰⁴ Düzenleme ile ihmali hareketin yükümlüden

⁸⁰² 9 Temmuz 2018 tarihli Resmi Gazete. Resmi Gazete No: 30473 (3.mükerrer)

⁸⁰³ 01.08.2017 Tarihli Resmi Gazete. Resmi Gazete Sayısı: 30141

⁸⁰⁴ Gümrük Genel Tebliği (Transit Rejimi) (Seri No: 4) Madde 36 – *“(1) Eşyanın varış gümrük idaresine sunulması işleminin hareket gümrük idaresi tarafından belirlenen süre sınırı içinde gerçekleştirilmesi gerekir.”*

kaynaklanmayan nedenlerle gerçekleşmesi halinde yükümlüye yaptırım uygulanmasının önüne geçilmeye çalışılmış, örnek vermek suretiyle yapılan açıklamalara göre bir önceki gümrük idarelerinde beklenen sürelerin hesaba katılmaması, yol yapımı, kaza ve arıza gibi durumlarda yükümlünün gerçekleştirdiği ihmali hareketin nedensellik bağına haiz olmadığı belirtilmiştir.

Yükümlünün transit süresine riayet etmemesi durumunda incelediğimiz kabahat gereği idari para cezası uygulanacaktır. Fakat kabahat hareketin niteliğine göre farklı yaptırımlar barındırmaktadır. Şöyle ki 241.maddenin üçüncü fıkrasının e bendinde transit süresi yirmi dört saat aşılsa 210TL; dördüncü fıkrasının d bendinde transit süresi kırk sekiz saat aşılsa 420TL, beşinci fıkrasının a bendinde transit süresi yetmiş iki saat aşılsa 630TL ve altıncı fıkrasının c bendinde transit süresin yetmiş iki saatten fazla aşılsa 840TL idari para cezası uygulanacağı belirtilmiştir. Kabahatin ihmali hareketle işlenen bir kabahat olduğu dile getirilmişti. Dolayısıyla kabahat ile bir zarar gerçekleşmesi ön görülmediğinden soyut tehlike kabahati olarak değerlendirilebilir.

4 seri nolu Gümrük Genel Tebliği 25.maddesinin ikinci fıkrasında ve 36.maddesinde mücbir sebep ve beklenmeyen hal durumunda transit sürelerinin aşılmasının halinde idari yaptırım uygulanmayacağı düzenlenmiştir. Bir önceki kabahat incelerken mücbir sebep ve beklenmeyen hal durumları ile ilgili dile getirilen

(2) Hareket gümrük idaresince verilen transit süresinin, güvenlik sorunu, arıza, kaza, yol yapımı, yol kapanması, hastalık veya başka bir nedenle aşılması durumunda ilgililerin en yakın emniyet, jandarma, gümrük, sağlık vb. birimlerden alacakları belgelerle bu durumlarını belgelendirmeleri koşuluyla; ayrıca, deprem ve sel gibi herkesçe bilinen ve duyulan olaylarda gecikme dolayısıyla para cezası uygulanmaz.

(3) 35 inci maddenin üçüncü fıkrası kapsamında yapılan taşımalarda, transit süresinin aşılp aşılmadığının tespitinde, aracın önceki gümrük idareleri veya boşaltma yerlerinde boşaltılması ile sevki arasında geçen süreler göz önünde bulundurulur.

(4) Sınır kapılarında yaşanan kuyruklar nedeniyle transit eşyası taşıyan araçların süresi içerisinde gümrük sahasına giriş yapamadığı durumlarda, ilgili gümrük idaresince mobil ekipler oluşturularak kuyrukta bekleyen araçlar tutanakla tespit edilir ve transit süresinin aşılp aşılmadığının tespitinde, söz konusu tutanağın düzenlendiği tarih ve saat esas alınır.

(5) Serbest bölgelere transit olarak sevk edilen eşyanın serbest bölgeye alınması için gerekli belgelerin alıcısı tarafından ibraz edilemediği durumlarda transit süresinin aşılp aşılmadığının tespitinde, aracın serbest bölgeye geliş tarihi ve saati esas alınır.

(6) Konsolosluga vize müracaatında bulunduğu hallerde, transit süresinin aşılp aşılmadığının tespitinde, vize müracaat tarihinin ilgili konsolosluktan alınacak belge ile ispat edilmesi şartıyla, vize alma süreleri göz önünde bulundurularak işlem yapılır.

(7) Bu madde hükümleri çerçevesinde transit süresinin aşıldığının tespiti halinde, varış gümrük idaresince Kanunun 241 inci maddesine göre ceza uygulanmadan eşyanın gümrükçe onaylanmış bir işlem veya kullanıma tabi tutulmasına veya Türkiye Gümrük Bölgesinden çıkışına izin verilmez.”

hususlar tekrara düşmemek adına belirtilmemekte, Ceza Hukukunun genel ilkeleri doğrultusunda hareket edilmesi gerekmektedir.

Yukarıda açıklananlara ek olarak Kanunun 91.maddesi gereği ile Türkiye Gümrük Bölgesine gelen veya Gümrük Bölgesinden çıkan taşıtların uyması gereken usuller düzenlenmiştir. Bu düzenlemeler çerçevesinde yerine getirilmesi gereken yükümlülüklerden birisi de Gümrükler Genel Müdürlüğünce⁸⁰⁵ belirlenen rotaların takip edilmesidir. Kanunun 91.maddesi ile transit rejim kapsamındaki taşıtlara bu sorumluluk yüklense de bu hareketin kabahat olarak düzenlendiği Kanunun 241.maddesinin altıncı fıkrası b bendinde 33.maddeye yapılan yollama gereği diğer taşıtları da kapsamaktadır. Dolayısıyla Kanunun 33.maddesi gereği Türkiye Gümrük Bölgesine giriş gümrük kapıları ile içeride yer alan gümrük kapıları arasında da rota ön görülmüştür. Bu rotayı da transit rejim araçları değil bu gümrük kapıları arasında hareket edecek tüm araçları kapsamaktadır. Araçların belirlenen bu rotaları ihmal edilmesi durumunda Kanunun 241.maddesinin altıncı fıkrasının b bendi gereği kabahat işlenmiş olacaktır.

7. Gümrük Antrepolarında Teknik Donanım Eksikliği

Gümrük Kanunun 241.maddesinin üçüncü fıkrasının f bendinde düzenlenen kabahat antrepo rejiminin getirdiği bir takım sorumluluklarla ilgilidir. Antrepo rejimi Gümrük Kanunun 93.maddesi ile 107.maddesi arasında düzenlenmiştir. Ekonomik etkili bir gümrük rejimi olan antrepo rejimi ile mükellefe eşya üzerinde birçok yetki sağlanmaktadır. Şöyle ki antrepo rejimindeki ithal eşya, serbest dolaşıma girinceye kadar gümrük verileri ödenmemekte ayrıca imalat ve pazarlama aşamalarına kadar depolanabilmekte, transit eşya, transit nakliyatı yapılınca kadar vergileri ödenmemekte, ihracata konu eşya ise gümrük bölgesinden çıkarılınca kadar ihraç edilmiş gibi işlem görmektedir. Vergi avantajları nedeniyle usulsüzlüklere elverişli olan rejim nedeniyle kanun koyucu ayrıntılı düzenlemeler yapmıştır. Mükellefe avantajlar sağlayan rejim nedeniyle eşyaların depolanacağı alan ile ilgili antrepo

⁸⁰⁵ İlgili maddelerde müsteşarlık olarak belirtilmektedir.

işletmecine bir takım sorumluluklar y  lemektedir. Kabahat, kanunun 93.maddesi ile yüklenen sorumluga ilişkindir.

a. Kabahate Konu Eşya

Gümrük Kanunun 241.maddesinin üçüncü fıkrasının f bendinde düzenlenen kabahate konu eşya kabahatin yer aldığı düzenleme gereği eşyadan kaynaklanmamaktadır. Yukarıda da belirttiğimiz üzere bu kabahatte de bu başlığı kabahatin konusu olarak ele almak gerekmektedir. Bu anlamdan kabahatin hukuki konusu ise antrepo rejiminden doğan sorumlulukların ihmal edilmemesidir. Antrepo rejimi Gümrük Kanunun doğası gereği eşya üzerine kuruludur; vergi avantajı anlamda mükellefe sağladığı faydalar doğrultusunda eşyanın belirli sürelerle antrepo adı verilen gümrük mevzuatı açısından özel yerlerde depo edilmesi gerekmektedir. Bu   zellik arz eden gümrük depolarının da mevzuat gereği bir takım şartlara haiz olması gerekmektedir. Bu   zelliklerin neler olduğu Gümrük Kanunun 93.maddesinde dile getirildiği üzere Gümrük Yönetmeliğinin 534.maddesinde belirtilmiştir.⁸⁰⁶ İlgili maddeye göre ise şartların neler olduğu Gümrük Yönetmeliğinin 80.ekinde yer alacağı belirtilmektedir. İşte kabahatin hukuki konusunu bu şartlar oluşturacaktır.

b. Kabahatte Fail

Gümrük Kanunun 241.maddesinin üçüncü fıkrasının f bendinde düzenlenen kabahatin faili gümrük antrepo tiplerine göre değişebilmektedir. Genel antrepolarda antrepo işleticisi ve kullanıcı farklı kişilerdir. A ve B tipi genel antrepolarda işletici özel hukuk kişileri olarak sorumludur. F tipi genel antrepoların işleticisi gümrük idaresi olduğu için faili de gümrük idaresi olacaktır. Fakat bu kabahatin konusunu oluşturan Gümrük Yönetmeliğinin ekinde belirtilen şartlar bakımından F tipi genel antrepolar düzenlenmemiştir. Genel antrepolarda kullanıcı ve işletici ayrılmakta fakat kabahat gümrük rejimine konu eşyaya dair olmayıp sadece antrepoya dair olduğu için

⁸⁰⁶ **Gümrük Yönetmeliği Madde 534:** “Genel ve özel antrepo olarak kullanılacak kapalı ve/veya açık alanlarda Ek-80’in “II. ANTREPOLARDA ARANACAK şART VE N  TEL  KLER” bölümünde belirtilen koşullar aranır.”

sadece işletici sorumlu olmaktadır. Özel antrepolarda ise işletici ve kullanıcı aynı kişi olmaktadır. Dolayısıyla fail de işletici olacaktır.

c. Kabahatin Maddi Unsuru

Gümrük Kanunun 241.maddesinin üçüncü fıkrası f bendinde düzenlenen kabahat Kanunun başka bir maddesi ile faile yüklenen sorumluluğu failin ihmal etmesi ile gerçekleşmektedir. Gümrük Kanunun 93.maddesinin üçüncü fıkrasında gümrük antrepolarının sahip olması gereken niteliklerin Gümrük Yönetmeliği ile düzenleneceği dile getirilmiştir. Gümrük Yönetmeliğinin 534.maddesi ise antrepoların barındırması gereken özellikleri Ek-80’de belirtmiştir. Kabahat antrepoda bulunması gereken niteliklerin antrepo işleticisi tarafından ihmal edilmesiyle gerçekleşecektir. Antrepo açılırken antreponun yönetmelikte belirtilen niteliklere sahip olup olmadığı gümrük idaresi tarafında kontrol edilerek açılması izni verilir. Bu aşmada bir eksiklik olursa antreponun açılmasına izin verilmez. Dolayısıyla kabahate konu antrepo faal halde bulunan antrepolar olup bu antrepolarda eksiklik bulunması halinde idari yaptırım uygulanacaktır. Kabahat ile yönetmelikte belirtilen ve antrepo işleticine yüklenen sorumluluk korunmaktadır. Kabahatin gerçekleşmesi ile bir zarar gerçekleşmesi ön görülmemektedir bu anlamda soyut tehlike kabahati olarak değerlendirilmelidir.

8. Antrepo Rejimine Tabi Eşyanın Kayıtlara Geçirilmemesi

Gümrük Kanunun 241.maddesinin üçüncü fıkrasının g bendinde düzenlenen kabahat bir önceki kabahatte belirttiğimiz üzere antrepo rejimine dair sorumlulukla ilgilidir. Antrepo rejiminin sağladığı vergi avantajları sebebiyle sıkı denetim içinde olması gerekliliği rejime dair ayrıntılı düzenlemeler yapılmasına neden olmuştur. Bu düzenlemelerden birisi de Gümrük Kanunun 99.maddesi ile düzenlenmiş olan rejime tabi eşyanın kayıtlara geçirilmesi yükümlüğüdür. İnceleyeceğimiz kabahat de bu sorumluluğa dairdir.

a. Kabahate Konu Eşya

Gümrük Kanunun 241.maddesi ile düzenlenmiş kabahatler şimdiye kadar anlatmış olduğumuz üzere ihmalî hareketle işlenebilen kabahatler ve ihmal edilmesi halinde idari yaptırım uygulanacak sorumluluklar kabahatin düzenlendiği maddeden başka maddelerde düzenlenmiştir. Bu anlamda maddenin üçüncü fıkrasının g bendinde düzenlenen kabahate konu eşya kabahatin yer aldığı düzenleme gereği eşyadan kaynaklanmamakta dolayısıyla bu başlığı kabahatin konusu olarak ele almak gerekmektedir. Yukarıda da belirttiğimiz üzere bu rejim doğrultusunda mükellefe gümrük işlemleri yönünden eşya üzerinde geniş hareket alanları sağlanmaktadır. Bu anlamda antrepo işleticisine birçok sorumluluk yüklenmektedir. Gümrük Kanunun 99.maddesi ile antrepoya depo edilen eşyaların kayıtlara geçirilmesi gerekmektedir. Kabahatin hukuki konusunu ise bu sorumluluk oluşturacaktır.

b. Kabahatte Fail

Gümrük Kanunun 241.maddesinin üçüncü fıkrasının g bendinde düzenlenen kabahatte fail antrepo işleticisidir. Düzenlemede “*eşyanın, antrepolara konuldukları tarihte işleticiler tarafından kayıtlara geçirilmemesi*” açıkça belirtildiği üzere kabahatin faili antrepo işleticisidir. Bir önceki incelediğimiz kabahatte failin belirtilmemesi ve antrepo rejimine dair kabahatlerde yer alan fail düzenlemelerine üzerine yaptığımız açıklamalar doğrultusunda failin açıkça belirtilmesi yerinde olmuştur. F tipi genel antrepo işleticisinin Gümrük İdaresidir bu durumda fail belirlenmelidir. Gümrük Kanunun 99.maddesine dair usul ve esaslar Gümrük Yönetmeliği 536.maddesi ile düzenlenmektedir. İlgili yönetmelik maddesinin dördüncü fıkrası “*F tipi antrepoda, gümrük kayıtları stok kayıtlarının yerini alır.*” hükmüne göre antrepo kayıtları resen oluşmaktadır. Bu durumda kabahatin oluşması mümkün olmamakta kayıt altına alınacak bilgileri gümrük işlemleri oluşturmaktadır. Özellik arz eden bir durumda B tip antrepolar için geçerlidir. Yönetmeliğin 536.maddesinin üçüncü fıkrasına göre gümrük idaresine B tipi antrepolar için rejime giriş beyannamesi ile rejimi sona erdiren beyannamelerin kayıtlarını tutma ve muhafaza etme yükümlüğünü yüklemiştir. Antrepo işleticisinin de bu belgeleri

muhafaza etme yükümlüğü vardır. Bu durumdan dolayı da yönetmelik b tipi antrepo işleticisinin stok kaydı tutmasını zorunlu tutmamıştır. Şu halde kabahatin faili le A;C;D;E tipi antrepoların işleticileri olabilecektir.

c. Kabahatin Maddi Unsuru

Gümrük Kanunun 241.maddesinin üçüncü fıkrası g bendinde düzenlenen kabahat faile yüklenen sorumluluğun fail tarafından ihmal edilmesi ile gerçekleşmektedir. Gümrük Kanunun 99.maddesinde eşyanın gümrük antrepasına konulmasıyla antrepo işleticisi tarafından kayıt altına alınması gerektiği düzenlenmiştir. Maddenin uygulanmasına ilişkin usul ve esaslar ise Gümrük Yönetmeliğinin Antrepo Stok Kayıtları başlıklı 536.maddesinde düzenlenmiştir. İlgili maddeler ile A;C;D;E tip antrepolara eşyayı kayıt altına alma yükümlüğü yüklenmiştir. Bu antrepolarının işleticilerinin bu yükümlülüklerinin ihlal etmeleri ile kabahat gerçekleşir. Yönetmelik ve Kanun ile antrepo işleticisine yüklenen sorumluluk kabahat aracılığıyla korunmaya çalışılmış, kabahatin neticesinde bir tehlike görülmemiştir. Bu durumda soyut tehlike kabahati olduğu dile getirilebilir.

9. Dahilde İşleme Gümrük Rejimi, Gümrük Kontrolü Altında İşleme Gümrük Rejimi, Geçici İthalat Gümrük Rejiminde İhracat Sürelerinin Aşılması

Gümrük Kanunun 241.maddesi üçüncü fıkrası h ve l bentlerinde; dördüncü fıkrası g ve h bendi ile beşinci fıkrası b bendinde (Bundan sonra 241.madde üçüncü fıkrası h bendi ve devamı olarak değinilecektir.) düzenlenen kabahat dahilde işleme, gümrük kontrolü altında işleme ve geçici ithalat rejimlerine ilişkin olup bu rejimler kapsamında mükellefe yüklenen eşyayı Türkiye Gümrük Bölgesinden çıkarma yükümlüğüne dairdir. Daha önce incelediğimiz Gümrük Kanunun 238.maddesinde düzenlenen dâhilde işleme, gümrük kontrolü altında işleme ile geçici ithalat rejimlerine ilişkin hükümlerin ihlali kabahati daha ağır yaptırım içerdiği için bu kabahatin uygulaması mümkün görülmemektedir. Fakat Kanunun 238.maddesinde yer alan “241 inci maddenin üçüncü fıkrasının (h), (l) ve (m) bentleri, dördüncü fıkrasının

(g) ve (h) bentleri ile beşinci fıkrasının (b) bendinde belirtilen durumlar hariç” düzenlemesi ile kabahat uygulanabilecektir. 238.maddede yer alan dâhilde işleme, gümrük kontrolü altında işleme ile geçici ithalat rejimlerine dair düzenlemelerin ihlal edilmesi kabahati 241.maddede düzenlenen kabahatin hareketin hareketini kapsamakta fakat ayrı bir kabahat olarak düzenlenmektedir. Aslında 241.maddede düzenlenen kabahat 238.madde düzenlenen kabahat için daha az ceza verilmesini gerektiren hal olarak değerlendirilmelidir. Suç teorisinde bir haksızlığın cezalandırılması düzenlense de cezanın belirlenmesi anlamında izlenecek suç politikası ile haksızlığın cezasında indirim yapılabilir veya ceza verilmeyebilir. Şu halde cezalandırılabilir haksızlık ve kusurluluk bulunsa da kanun koyucu bu harekete verilecek cezayı hafifleterek ceza hukukunun amaçlarının gerçekleşebileceğini kabul etmektedir.⁸⁰⁷ Kabahatin maddi unsuru anlatılırken bu değerlendirme temel alınacaktır.

a. Kabahate Konu Eşya

Gümrük Kanunun 241.maddesinin üçüncü fıkrası ve devamında düzenlenen kabahat ile dahilde işleme rejimi, gümrük kontrolü altında işleme rejimi; geçici ithalat rejimi kapsamında ithal edilen eşyanın ilgili rejimler doğrultusunda geri ihraç edilmesi yükümlülüğü korunmaktadır. Bu anlamda hukuki konusu ilgili rejimlerin yükümlülüklerinden bir tanesinin korunması iken kabahatin maddi konusu ise ilgili rejimler doğrultusunda geçici ithalatı yapılan ve ihraç edilmesi gereken eşyadır. Kanunun 238.maddesinde düzenlenen ilgili rejim hükümlerinin ihlali kabahatinde belirttiğimiz üzere kabahate konu eşya ithali yasak eşya olamaz. İthal yasak eşya ya bir suçun konusunu ya da Kanunun 235.maddesinde düzenlenen kabahatin konusunu oluşturacaktır.

⁸⁰⁷ Veli Özer Özbek ve Serkan Meraklı, “Hırsızlık Suçunda Malın Değerinin Azlığının Tespiti ve Buna Bağlı Olarak Ortaya Çıkan Hukukî Sorunlar.” D.E.Ü. Hukuk Fakültesi Dergisi, Cilt: 19, Sayı: 1, 2017, s.10

b. Kabahatte Fail

Gümrük Kanunun 241.maddesinin üçüncü fıkrasının h bendi ve devamında düzenlenen kabahatte fail ilgili gümrük rejimleri doğrultusunda geçici ithalat iznine sahip olan ve bu doğrultuda eşya ithal eden kişidir. Daha önce değindiğimiz üzere bu kişiler adına hareket eden kişiler yani temsilcileri de kabahatin faili olabilirler.

c. Kabahatin Maddi Unsuru

Yukarıda da belirttiğimiz üzere Gümrük Kanunun 241.maddesi üçüncü fıkrası ve devamında düzenlenen kabahati Kanunun 238.maddesinde düzenlenen kabahat birlikte düşünülmelidir.⁸⁰⁸ Dahilde işleme, gümrük kontrolü altında işleme ile geçici ithalat rejiminde ihracat sürelerinin aşılması kabahatini maddi açıdan incelediğimizde ilgili gümrük rejimleri doğrultusunda yüklenen sorumluluk fail tarafından ihmal edilmektedir. Gümrük Kanunun 108.maddesinde dahilde işleme rejimini serbest dolaşımda olmayan eşyanın ihraç edilmesi şartıyla işlenmesi için Türkiye Gümrük Bölgesine geçici olarak ithali şeklinde tanımlanmıştır. Gümrük Kanunun 123.maddesinde gümrük kontrolü altında işleme rejimi serbest dolaşımda olmayan eşyanın Türkiye Gümrük Bölgesinde niteliğini ve durumunu değiştirecek şekilde işlenerek elde edilen ürünlerin gümrük vergileri ödenmek suretiyle serbest dolaşıma girdiği rejimdir. Görüleceği üzere dahilde işleme rejiminde geçici olarak ithal edilen ürün işlendikten sonra ihraç edilirken gümrük kontrolünde işleme rejiminde geçici olarak ithal edilen ürün işlendikten sonra kalıcı olarak ithal edilecektir. Geçici ithalat rejimi ise Gümrük Kanunun 128.maddesinde serbest dolaşımda olmayan eşyanın kullanılmak amacıyla ve kullanıma bağlı yıpranma dışında herhangi bir değişikliğin yapılmayacağı eşyanın geçici olarak Türkiye Gümrük Bölgesine ithal edilmesi olarak tanımlanmaktadır. Üç rejime de konu eşya, ithalat vergilerinden ve ticaret politikalarından muaf, serbest dolaşımda değildir ve geçici olarak ithal edilmektedir. Sağladıkları vergi avantajları nedeniyle bu gümrük rejimleri kanun, yönetmelik, genelge ve tebliğlerle ayrıntılı olarak düzenlenmiş ve mükelleflerin sorumlulukları

⁸⁰⁸Bkz: yukarıda, 228.

belirlenmiştir. Bu yükümlülükleri ihlal etmeleri hali de Gümrük Kanunun 238.maddesinde kabahat olarak düzenlenmiştir. İlgili rejimlerde açıkça görüleceği üzere eşya geçici olarak ithal edilmekte sonrasında ise ya ihraç edilmekte ya da gümrük vergileri ödenerek serbest dolaşıma girmektedirler. Bu yükümlülük ihmal edildiğinde Gümrük Kanunun 238.maddesi anlamında kabahat işlenmiş olacaktır. Fakat bu ihlal hareketi 241.maddesinin üçüncü fıkrası h bendi ve devamında düzenlenen bazı durumlarda 238.maddede yer alan yaptırımdan daha az cezalandırılması hali olarak düzenlenmiştir. Kanunun 241.maddenin üçüncü fıkrası h bendi ve devamında düzenlenen durumları belirtmek gerekirse; dahilde işleme rejimine veya gümrük kontrolü altında işleme rejimlerine tabi eşya, geçici ithalat süreleri aşılmasına rağmen bu sürenin bitimine müteakip bir ay⁸⁰⁹ veya iki ay⁸¹⁰ içinde dahilde işleme rejimine tabi eşyanın ithali edilmesi veya gümrük kontrolü altında işleme rejimine tabi eşyanın serbest dolaşıma sokulması durumunda hareket Kanunun 241.maddesi kapsamında değerlendirilecektir. Geçici ithalat rejimi kapsamındaki eşya için geçici olarak ithal edilen sürenin aşıp sürenin bitimini müteakip bir ay⁸¹¹ veya iki ay⁸¹² içinde gerçekleştirilmesi durumu Kanunun 241.maddesi kapsamında değerlendirilecektir. Geçici ithalat rejimine tabi olarak ithal edilen taşıtlar da geçici ithalat süresinin bitimini müteakiben üç ay içinde⁸¹³ ihraç edilmesi durumu da Kanunun 241.madde kapsamında değerlendirilecektir. Bu hallerde kanunun 241.maddesinde ön görülen idari yaptırımlar uygulanacaktır. Kanunun 241.maddesinin beşinci fıkrasında geçici ithalat kapsamındaki eşyalardan olan taşıtlara özgü bir kabahat düzenlenmiştir.⁸¹⁴

Tüm bunlara ek olarak bu kabahat kapsamında değerlendirilemeyecek fakat yine Gümrük Kanunun 238.maddesinde düzenlenen kabahatin daha az cezalandırılması gereken bir hareket olduğundan anlatılanları tekrarlamamak adına burada değerlendirilecektir. Kanunun 241.maddesinin üçüncü fıkrasının m bendinde düzenlenen geçici ithalat rejimine tabi eşyanın süresi içinde ihraç edilmesine rağmen bu durumun gümrük idaresine bildirilmesi yükümlüğünün ihmal edilmesi hareketi de

⁸⁰⁹ 4458 sayılı Gümrük Kanunu 241.madde üçüncü fıkra (h) bendi.

⁸¹⁰ 4458 sayılı Gümrük Kanunu 241.madde dördüncü fıkra (h) bendi.

⁸¹¹ 4458 sayılı Gümrük Kanunu 241.madde üçüncü fıkra (l) bendi.

⁸¹² 4458 sayılı Gümrük Kanunu 241.madde dördüncü fıkra (g) bendi.

⁸¹³ 4458 sayılı Gümrük Kanunu 241.madde beşinci fıkra (b) bendi.

⁸¹⁴ Kılıç, s.889.

yukarıdaki açıklamalara benzer olarak Kanunun 238.maddesi kapsamında bir kabahat oluşturur. Fakat kanun koyucu bu harekete daha az ceza verilmesi gerektiğini tasavvur etmiş ve Kanunun 241.maddesinde bu harekete de yer vermiştir. Burada dikkat edileceği üzere kabahatin muhteviyatını geçici ithalata bütün eşyalar değil taşıtlar oluşturmaktadır.

10. Geçici olarak İhraç Edilen Eşyanın, İhracat Süresini Aşarak İthal Etme

Gümrük Kanunun 241.maddesinin üçüncü fıkrasının 1 bendinde düzenlenen kabahat geçici süre ile yapılan ihracat ile ilgilidir. Gümrük Mevzuatında ise geçici ihracat hariçte işleme rejimi hükümleri ile düzenlenmiştir. Dolayısıyla kabahat hariçte işleme rejimi ile ilgilidir. Hariçte işleme rejimi ile belirttiğimiz üzere eşya geçici süre için ihraç edilir. İnceleyeceğimiz kabahat de bu geçici ihracatın süresi ile ilgilidir.

a. Kabahate Konu Eşya

Gümrük Kanunun 241.maddesi ile düzenlenmiş kabahatler için benimsenmiş olan kabahatin ihmali hareketle işlenmesi usulü bu kabahat için de benimsenmiştir. Gümrük Kanunun 135 ila 149. Maddeleri arasında düzenlenen rejim doğrultusunda mükellefe eşyanın Türkiye Gümrük Bölgesine tekrar getirilmesi sorumluluğu yüklenmektedir. Bu doğrultuda kabahatin maddi konusu hariçte işleme rejimi hükümleri doğrultusunda geçici ihracatı yapılan ve geri ithal edilmesi gereken eşyadır.

b. Kabahatte Fail

Gümrük Kanunun 241.maddesinin üçüncü fıkrasının 1 bendinde düzenlenen kabahatte fail ilgili gümrük rejimi olan hariçte işleme rejimi hükümleri doğrultusunda geçici ihracat iznine sahip olan ve bu doğrultuda eşya ihraç eden kişiler ve bu kişiler adına hareket eden kişiler yani temsilcileri de kabahatin faili olabilirler.

c. Kabahatin Maddi Unsuru

Gümrük Kanunun 241.maddesinin üçüncü fıkrası 1 bendinde düzenlenen kabahat faile yüklenen geçici süreli olarak yapılan ihracat neticesinde bu ürünün ithal edilmesinde süre sorumluluğunun ihmal edilmesi ile gerçekleşmektedir. Gümrük Kanunun düzenlenen hariçte işleme rejimi, Türkiye Gümrük Bölgesinden geçici olarak ihraç edilen eşyanın, yurt dışında işleme faaliyetlerine tutulması, tamir edilmek ya da standart değişim amacıyla yapılan faaliyetler sonucunda oluşan ürünün ithal gümrük vergilerinden muaf olarak veya kısmi muafiyet avantajıyla ithal edilmesidir. Hariçte işleme rejimine göre Türkiye Gümrük Bölgesinden çıkarılan eşyanın bu üç sisteme göre işlem gördükten sonra geri Türkiye Gümrük Bölgesine getirilmesi gerekmektedir. İşte fail buradaki geçici süreyi aşarak eşyayı ithal ederse bir başka değişle süre yükümlülüğünü ihmal ederek eşyayı ithal ederse kabahati işlemiş olacaktır. Kanun ile hariçte işleme gümrük rejimi mükellefine yüklenen belirli süre sorumluluğu kabahat aracılığıyla korunmaya çalışılmış, kabahatin neticesinde bir tehlike düzenlenmemiştir.

11. İhraç Edilen Eşya ile Beyanname ve Ek Belgelerinde Beyan Edilen Eşyanın Miktar ve Cins Bakımından Farklı Olması

Gümrük Kanunun 241.maddesinin üçüncü fıkrasının j bendinde yer alan düzenleme 241.maddede düzenlenen kabahatlerin düzenlenme usulü dışına çıkmış ve daha önceki incelediğimiz kabahatlerin düzenlenme usulüne benzer şekilde düzenlenmiştir. Kabahat, 5607 sayılı Kaçakçılık ile Mücadele Kanunun 3.maddesi dokuzuncu fıkrasında düzenlenen “ ... *ihracata konu malın cins, miktar, evsaf veya fiyatını değişik gösteren kişi, bir yıldan beş yıla kadar hapis ve on bin güne kadar adli para cezası ile cezalandırılır.*” hayali ihracat olarak adlandırılan suç fiili ile aynı fiili barındırmaktadır. Bu anlamda inceleyeceğimiz kabahat ihracat rejimi hükümleri ile ilgilidir.

a. Kabahate Konu Eşya

Gümrük Kanunun 241.maddesinin üçüncü fıkrasının j bendinde yer alan kabahate konu eşya ihracat amacıyla beyan edilen eşyadır. Bu eşyanın kabahate konu olabilmesi için ise gerçekte ihraç edilen eşya ile beyan edilen eşya arasında miktar veya cins yönünden %10'dan fazla fark olmalıdır. %10 farklılık oranı hem Gümrük Kanununda hem de Kaçakçılıkla Mücadele Kanununda yer almaktadır, fakat Kaçakçılık Kanunu %10'ın altındaki farklılığı Gümrük Kanunu yaptırımlarına göndermiş iken Gümrük Kanunu %10'un üzerindeki farklılıkları kabahat olarak değerlendirmiştir. Bu farklılığın nedeni ise beyanname ile maddi bir yarar sağlanıp sağlanmamasından kaynaklanmaktadır. Ayrıntılı olarak kabahatin maddi unsurunda bu husus anlatılacaktır. Kabahatin hukuki konusu ise ihracat işlemlerinin gerçeği yansıtmasını sağlamaktır.

Kabahate konu eşyanın aynı zamanda gümrük vergisine tabi olmaması gerekmektedir aksi halde eşya, Gümrük Kanunun 239.maddesinin ikinci fıkrasında düzenlenen gümrük vergisi ödenerek ihraç edilebilen eşyayı vergi ödemeksizin ihraç etme kabahatinin konusunu oluşturur.

b. Kabahatin Faili

Gümrük Kanunun 241.maddesinin üçüncü fıkrasının j bendinde düzenlenen kabahatte fail, Kabahatin konusu eşya ihracat beyannamesinde belirtilen eşya olmasından ötürü ihracat beyanında bulunan kişidir. Bu anlamda fail, gümrük rejimini gerçekleştiren firmaların yönetim yetkilerine sahip kişiler yani ihracat beyannamesi veren kişiler ve haliyle gümrük müşavirleri, müşavir yardımcıları da olabilecektir.

c. Kabahatin Maddi Unsuru

Gümrük Kanunun 241.maddesinin üçüncü fıkrasının j bendinde düzenlenen kabahatte icra hareketini transit rejim beyannamesinde yer alan ve serbest dolaşımda bulunmayan eşyanın beyan edilenden belirgin bir şekilde farklı cinsten beyan edilmesi oluşturur. Kabahat gerçeğe aykırı beyan yapılması ile oluşmaktadır.

İhracat beyanında gerçeğe aykırı olarak beyanda bulunulması ile Türk Ceza Kanunun belgede sahtecilik suçları, Kaçaklıkla Mücadele Kanunun 3.maddesinde düzenlenen hayali ihracat suçu işlenebilir. Yine aynı hareketle Gümrük Kanununda düzenlenmiş olan gümrük vergisi ödenerek ihraç edilen eşyanın vergi ödenmeksizin ihracı, ihracı genel düzenleyici idari işlemle yasaklanan eşyayı ihraç etme ya da ihracat vergilerinden muaf eşyayı gümrük işlemleri yaptırmaksızın ihraç etme kabahatleri işlenebileceklerdir.

Gümrük Kanunu'nun 241. maddesinin 3. fıkrasının j bendinde düzenlenen kabahatte icra hareketini, transit rejim beyannamesinde yer alan ve serbest dolaşımda bulunmayan eşyanın beyan edilenden belirgin bir şekilde farklı cinsten beyan edilmesi oluşturur. Kabahat gerçeğe aykırı beyan yapılmasıyla gerçekleşmektedir.

İhraç eşyasının yapılan beyan ve eki belgelere göre miktar veya cinsinde %10'dan fazla farklılık çıkması kabahatinin kasten ve ihracat işlemi ile mükellefe teşvik sübvansiyon gibi parasal menfaatler sağlanması amacıyla işlenmiş olması halinde Kaçakçılıkla Mücadele Kanunu'nun 3. maddesinin 9. fıkrasında yer alan hayali ihracat suçu gündeme gelecektir. Dolayısıyla kabahatten ceza verilmesi söz konusu olmayacaktır. Kabahatin taksirle işlenmesi halinde ise bahsi geçen suç ancak kastla işlenebileceğinden yalnızca kabahat oluşacak ve Gümrük Kanunu'nun 241. maddesinin 3. fıkrasının j bendi çerçevesinde yaptırım uygulanacaktır.

Kaçakçılıkla Mücadele Kanunu'nun 3. maddesinin 9. fıkrasında yer alan belli bir amaç için kullanılmak veya işlenmek üzere ülkeye geçici ithalat ve dahilde işleme rejimi çerçevesinde getirilen eşyayı, hile ile yurt dışına çıkarmış gibi işlem yapmak fiilinin ihraç edilen eşyanın miktarında veya cinsinde %10'dan fazla farklılık gösterilerek gerçekleştirilmesi halinde Gümrük Kanunu'nun 241. maddesinin 3. fıkrasının j bendinde düzenlenen kabahat ile bahsi geçen suç arasında içtima söz konusu olacak ve yalnızca suç dolayısıyla ceza verilecektir. Ancak Kaçakçılıkla Mücadele Kanunu'nun 3. maddesinin 9. fıkrasında düzenlenen suçun manevi tipikliğinde yer alan amaç unsuru söz konusu kabahat bakımından aranmadığından teşvik, sübvansiyon veya parasal iadelerden yararlanmak amacının taşınmadığı durumlarda kabahat söz konusu olsa da anılan suç oluşmayacaktır. Diğer taraftan bu durumda beyanın kasten yanlış verilmesi, Türk Ceza Kanununun 207.maddesi hükmünde yer alan özel belgede sahtecilik suçuna ve Türk Ceza Kanununun

212.maddesi⁸¹⁵ hükmünde yer alan gerçek içtima kuralı gereği Türk Ceza Kanunun 206.maddesinde düzenlenen resmi belgenin düzenlenmesinde yalan beyan suçuna vücut verecektir.

Açıklandığı üzere Gümrük Kanunu'nun 241. maddesinin 3. fıkrasının j bendinde düzenlenen kabahatin kasten işlenmesi halinde içtima kuralları gereği kabahatten değil suçtan dolayı yaptırım uygulanacaktır. Söz konusu kabahatten dolayı yaptırım uygulanabilmesi için fiilin taksirli olması gerekmektedir.⁸¹⁶

Eşyanın ihracı ile parasal bir avantaj olmadığı durumunda gerçeğe aykırı bir ihracat beyannamesi oluşturulduğunda ise eşyanın ihracat vergilerine tabi olup olmaması önem taşımaktadır. Eğer eşya ihracat vergilerine tabi bir eşya ise kabahatler hukukunda ön görülen içtima hükmü gereği ağır cezayı gerektiren Gümrük Kanunun 239.maddesinin ikinci fıkrasında düzenlenen gümrük vergileri ödenmek suretiyle ihraç edilebilen eşyayı gümrük işlemlerine tabi tutmadan ya da kısmen gümrük vergisini ödemeksizin gümrük bölgesinden çıkarma kabahati sebebiyle idari yaptırım uygulanacaktır.

⁸¹⁵ Türk Ceza Kanunu Madde 212: “*Sahte resmi veya özel belgenin bir başka suçun işlenmesi sırasında kullanılması halinde, hem sahtecilik hem de ilgili suçtan dolayı ayrı ayrı cezaya hükmolunur.*”

⁸¹⁶ Türk Ceza Kanunu'nun 204 ve 207. maddelerinde yer alan belgede sahtecilik suçları bakımından Kaçakçılık Kanunu ve Gümrük Kanunu çerçevesinde öngörülen suçlar bakımından gerçek içtimanın söz konusu olup olmadığı tartışmalıdır. Her ne kadar Türk Ceza Kanunu m. 212 “*Sahte resmi veya özel belgenin bir başka suçun işlenmesi sırasında kullanılması halinde, hem sahtecilik hem de ilgili suçtan dolayı ayrı ayrı cezaya hükmolunur.*” hükmüne yer vermişse de Yargıtay, Türk Ceza Kanunu m. 212 hükmünün yalnızca Türk Ceza Kanunu'nda düzenlenen suçlar bakımından uygulama alanı bulacağı, söz konusu suçların özel kanunlarda düzenlenen suçlar ile gerçek içtimandan söz edebilmek için özel hüküm bulunması gerektiği, kanaatindedir (7.CD, 30.01.2014, 2011/11735E., 2014/1524E.; Aksi yöndeki görüş için bkz: Mahmut Koca ve İlhan Üzülmüş, **Türk Ceza Hukuku Özel Hükümler**, Adalet Yayınevi, Ankara 2016, s. 702.). Kaçakçılıkla Mücadele Kanunu'nun 4. maddesinin 5. fıkrasında bahsi geçen türden bir gerçek içtima hükmü mevcuttur. Buna göre Kaçakçılıkla Mücadele Kanunu'nunda düzenlen suçların belgede sahtecilik yapılarak işlenmesi halinde, ayrıca bu suçtan dolayı da cezaya hükmolunacaktır. Kanaatimizce bu maddenin uygulanmasında ikili bir ayrıma gidilmelidir. Kaçakçılıkla Mücadele Kanunu'nunda öngörülen kaçakçılık fiilleri 3. maddenin 9. fıkrasında olduğu gibi sahtecilik fiilinin özel bir görünümü olarak düzenlenmiş ise buna ilişkin hükümler, Türk Ceza Kanunu'nda tanımlanan belgede sahtecilik fiillerine göre özel hüküm de teşkil edeceğinden bir suça bir ceza ilkesi gereği yalnızca Kaçakçılıkla Mücadele Kanunu hükümleri uygulanmalıdır. Diğer taraftan aynı maddenin 1. fıkrasında tanımlanan eşyayı, gümrük işlemlerine tabi tutmaksızın ülkeye sokma fiili, sahte belge ile gerçekleştirilirse Türk Ceza Kanunu'nda düzenlenen belgede sahtecilik suçları ile gerçek içtima söz konusu olacaktır. Türk Ceza Kanunu'nda yer alan belgede sahtecilik suçları ile anılan kanunlardaki suçlar arasında gerçek içtima olsun ya da olmasın bahsi geçen kabahati oluşturan fiilin kasten işlenerek bu suçlarla içtimalı halinde yalnızca suçtan ceza verilecektir. Kaçakçılık Kanunu ve Gümrük Kanunu bakımından suç teşkil etmeyen ancak Gümrük Kanunu'nun 241. maddesinin 3. fıkrasının j bendinde düzenlenen kabahati karşılayan bir fiil ile Türk Ceza Kanunu'nda düzenlenen belgede sahtecilik suçlarının içtimalı halinde yalnızca Türk Ceza Kanunu çerçevesinde cezaya hükmolunacaktır. Elbette ki kabahatin taksirle işlenmesi halinde kasten işlenebilecek bu suçlar oluşmayacağından sadece kabahatten bahsedilir.

İhracat konusu eşya genel düzenleyici işlem ile yasaklanmış ise ihracat beyannamesinde yer alandan farklı olarak ihraç edildiğinde burada da aynı hareketle birden fazla kabahat işlenmesi durumu olup daha ağır cezayı gerektiren kabahat Gümrük Kanunun 235.maddesinin ikinci fıkrasında düzenlenen ihracı genel düzenleyici işlemle yasaklanan eşyanın ihraç edilmesi kabahati işlenecektir.

İhracata konu eşyanın gümrük vergisine tabi olmadığı durumda gerçeğe aykırı olarak eksik beyan edilen ihracat beyannamesi neticesinde, gerçekte olan fazla eşya gümrük işlemleri tabi tutulmadığı için Gümrük Kanunun 239.maddesinin birinci fıkrasında yer alan ihracat gümrük vergisinden muaf eşyanın gümrük işlemi görmeksizin ihracat edilmesi kabahati oluşacak mıdır? Kanunun 239.maddesinde yer alan kabahat neticeli bir kabahat olup ihracat işleminin gümrük işlemlerine tabi tutulmadan yapılması halinde uygulama alanı bulacaktır. İncelediğimiz kabahat ise sırf hareket kabahati olup gerçeğe aykırı beyan ile kabahat gerçekleşmektedir. Bu halde iki kabahat aynı hareketi barındırmamaktadır. Dolayısıyla farklılık arz eden durumda Kanunun 241.maddesinin üçüncü fıkrasının j bendinde yer alana kabahat uygulanacaktır. Tüm bunlara ek olarak kabahatin hareketi gerçeğe aykırı bir ihracat beyannamesi içerdiğinden bu hareketin aynı zamanda belgede sahtecilik suçu oluşturmasından ötürü kasten kabahatler işlenemeyecektir. Ancak hareket taksirle gerçekleşirse kabahat uygulama alanı bulacaktır.

İnceldiğimiz kabahat için kanun koyucu objektif cezalandırılabilme şartı ön görmüştür. Kanuna göre gerçeğe aykırı beyanın eşyanın cinsinde ve miktarında %10u aşması gerekmektedir aksi halde kabahatten dolayı idari yaptırım uygulanamayacaktır.

12. Serbest Bölge Çalışanlarının Gümrük Kanuna Riayet Etmemeleri

Gümrük Kanunun 241.maddesinin üçüncü fıkrasının k bendinde düzenlenen kabahat 241.madde ile izlenen genel usule uymuştur. Başka maddelerce yüklenen yükümlülüklerin yerine getirilmemesine dairdir. Bu anlamda kabahat, Kanunun 152 ila 162.maddelerinde yer alan serbest bölge kurumuna dair normlarla ilgilidir.

a. Kabahate Konu Eşya

Gümrük Kanunun 241.maddesi ile birden fazla kabahat düzenlenmiş ve kabahatlerin düzenlenmesinde genel olarak kabahatin ihmali hareketle işlenmesi usulü benimsenmiştir. Bu anlamda kabahatin konusunu oluşturan husus yani ihmal edilecek hükümler ise bir beyannameye ya da eşyaya ilişkin olmayıp Kanunun 152 ila 162.maddelerinde yer alan serbest bölge kurumuna dair normların ihlal edilmesine dairdir. Bu normlar ile getirilen serbest bölge çalışanlarına dair yükümlülükler inceleyeceğimiz kabahat hükmü ile korunmaya çalışılmaktadır.

b. Kabahatte Fail

Gümrük Kanunun 241.maddesinin üçüncü fıkrasının k bendinde düzenlenen kabahatte fail Kanun'da açıkça belirtildiği üzere serbest bölgelerde çalışmakta olan kişiler ya da bu alanlara girip, çıkan kişilerdir. Kabahatin faili belirli bir zümreyi içerdiği için özgü kabahattir.

c. Kabahatin Maddi Unsuru

Gümrük Kanunun 241.maddesinin üçüncü fıkrasının k bendinde yer alan kabahat gümrük mevzuatında özel bir yeri olan serbest bölge kurumuna dair hükümlerin ihmal edilmemesi içindir. Serbest Bölge kavramı Kanunun 152.maddesinde serbest dolaşımda olmayan fakat ithalat vergileri ve ticaret politikası önlemlerinden muaf eşyanın kullanılmamak, tüketilmemek kaydıyla konulduğu Türkiye Gümrük Bölgesinin dışında olduğu varsayılan alanlardır. Görüleceği üzere vergisel ve maddi anlamda mükellefe avantaj sağlayan alanlar olması sebebiyle kanun koyucu bu alanlara bir takım kurallar koymuştur. Ayrıca bu alanlar yurtdışı – Türkiye Gümrük Bölgesi dışında – alanlar olarak ön görüldüğü için bu bölgelere sınırlı sayıdaki kişi girebilmekte ve bu kişilerinde bu kurallara riayet etmeleri gerekmektedir. İşte özellik arz eden bu alanların çalışanlarının gümrük normlarını ihmal etmeleri kabahat olarak düzenlenmiştir. Kanun koyucu kabahatin hareketini genel bir ihmali hareket olarak benimsemiş dolayısıyla suç teorisinde kabul edilen kanunilik ilkesine

riayet etmemiştir. Yukarıda da belirttiğimiz üzere kabahatler kanununda yer alan kanunilik ilkesine göre kabahatin kapsam ve koşulları kanun tarafından çerçeve hükümlerle çizilebilecektir. Çizilen bu çerçevenin içeriği ise idare tarafından genel ve düzenleyici işlemlerle doldurulabilecektir. İncelediğimiz kabahat anlamında da bu ilke doğrultusunda hareket edilmiştir fakat bu gibi düzenlemeler idareye geniş takdir yetkisi tanımaktadır. Bu anlamda çıkarılan bu çerçeve hükümlerin içeriği genelge ve yönetmeliklerle yol gösterici şekilde doldurulmalıdır. Örneğin işine geç gelen serbest bölge çalışanı için bu kabahatin uygulanması mümkün olmamalıdır. Bu anlamda kabahat ihmalî hareketle işlenebilmektedir bir netice ön görülmemektedir dolayısıyla soyut tehlike kabahatinden bahsedilebilir.

13. Gümrük İdarelerinde Gümrük Mevzuatına Göre Yetkisiz Temsil İle İş Takip Edilmesi

Gümrük Kanunun 241.maddesinin dördüncü fıkrasının a bendinde düzenlenen kabahat ile gümrük idarelerinde yetkili kişilerin işlem görmesi, iş takip etmesi korunmaya çalışılmaktadır. Kanunun 5.maddesinde temsilci vasıtasıyla gümrük idarelerinde iş görülmesine cevaz vermektedir. Kanun 5.maddesi ve Gümrük Yönetmeliğinin 561.maddesi ile temsil ve temsilci konusu ayrıntılı olarak düzenlenmiştir. İşte bu hükümler ihmal edilerek başka bir kişi adına gümrük idarelerinde işlem yapılması kabahat olarak düzenlenmiştir.

a. Kabahate Konu Eşya

Gümrük Kanunun 241.maddesi ile düzenlenen kabahatleri incelemekteyiz maddenin üçüncü fıkrasında düzenlenen kabahatlerde genel olarak ihmalî hareketle kabahatin işlenmesi ön görülmüştür. Maddenin dördüncü fıkrasının a bendinde düzenlenen kabahat de bu usule uygun olarak ihmalî hareketle işlenecektir. İhmal edilmesi halinde idari yaptırım ön görülen husus ise Kanunun 5.maddesinde düzenlenmiştir. Fakat bu hükümler beyannameye ya da eşyaya ilişkin değildir. Kabahatin konusunu bu doğrultuda gümrük idarelerinde başkası adına işlem yapabilme yetkisinin usulüne uygun olarak gerçekleştirilmesidir. Bu anlamda

kabahatin maddi konusundan bahsedememekteyiz. Kanunun 5.maddesinde ve Gümrük Yönetmeliğinin 561.maddesinde getirilen yükümlülükler kabahat hükmü ile korunmaya çalışılmaktadır.

b. Kabahatte Fail

Gümrük Kanunun 241.maddesinin dördüncü fıkrasının a bendinde düzenlenen kabahatin faili Kanunun 5.maddesinde düzenlenen temsil yetkisine haiz olmadığı halde başkası adına gümrük idarelerinde iş takip eden kişidir.

c. Kabahatin Maddi Unsuru

Hukuk normlarınca cevaz verildiği müddetçe sonuçlarının başka bir kişinin hayatında doğurabilecek hukuki işlemler yapılabilmesine yani başka bir kişi adına ve hesabına işlem yapılabilmesine temsil denir.⁸¹⁷ 6098 sayılı Türk Borçlar Kanunu 40.maddesi birinci fıkrasında açıkça belirtildiği üzere yetkili bir temsilci tarafından yapılan hukuk işlemler temsil olunanı bağlayacaktır. Ayrıca Kanunun 41.maddesinde temsil yetkisinden bahsedilmiş içeriğinin kamu hukuku ve özel hukuk ilişkisine göre farklılık arz edeceği bildirilmiştir. Bu maddeye göre temsil yetkisi ile başkası adına işlem yapılabilmesi ön görülmüştür. 4458 sayılı Gümrük Kanunun 5.maddesi ile gümrük idarelerinde iş takibinin şahsen yapılmasının zorunlu olmadığı temsil ile de yapılabilmesi belirtilmiştir. Borçlar Hukuku genel ilkelerine göre temsil yetkisi tek taraflı irade beyanı olarak kabul edilmekte, temsilcinin bu yetkiyi kabul etmesi gerekmemektedir.⁸¹⁸ Kural olarak temsil yetkisinin kullanımı için bir şart ön görülmemiş olmasına rağmen gümrük mevzuatına göre temsil yetkisinin yazılı olarak verilmesi gerekmekte ayrıca temsilcinin bu belgeyi idareye ibraz etmesi gerekmektedir eğer gümrük mevzuatında ön görülen şartlar yerine getirilmezse temsil yetkisi idareye karşı geçersiz hale gelebilecektir.⁸¹⁹ Gümrük Kanunun 241.maddesinin dördüncü

⁸¹⁷ Fikret Eren, **Borçlar Hukuku Genel Hükümler**, 18. Baskı, Yetkin Yayınları, Ankara, 2015, s.424.

⁸¹⁸ Eren, s.435. Ahmet Kılıçoğlu, **Borçlar Hukuku Genel Hükümler**, 16. BASKI, Turhan Kitabevi, Ankara, 2012, s.228.

⁸¹⁹ Merve Nur Baş, “Gümrük Müşavirlerinin Mesleki Faaliyetleri Kapsamında Dolaylı Temsil Yetkileri ve Hukuki Sorumlulukları”, **Hacettepe Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt:6, Sayı:1, 2016, s.200.

fıkrasının a bendinde düzenlenen kabahat Kanunun 5.maddesi ile tanımlanmış temsil yetkisi ile başkası adına iş yapabileceği hükmünün ihmal edilmesi ile oluşmaktadır. Gümrük Yönetmeliğinin 561.maddesinde ise bu düzenlemeye paralel olarak temsil yetkisi, yetki belgesi ayrıntılı olarak düzenlenmiştir. Kanunun 5.maddesi uyarınca temsil yetkisinin doğrudan ve dolaylı temsil olabileceği düzenlenmiştir. Kanunun 225.maddesinde eşyanın gümrükçe onaylanmış bir işleme tabi tutulmasının eşya sahipleri, bunların adına hareket edenler tarafından doğrudan temsil ile yapılabileceği belirtilirken dolaylı temsil yoluyla gümrük müşavirlerince takip edilebileceği düzenlenmiştir. Ayrıca Gümrükler Genel Müdürlüğünün 2017/15 sayılı Genelge ile değiştirilmiş 2011/14 sayılı Genelgesiyle de Gümrük Kanununun 225, 226, 229, Gümrük Yönetmeliğinin 561, 562, 563 ve 564. maddeleri ile ilgili uygulamaya dönük esaslar belirlenmiştir. Yukarıda anlatılanlar doğrultusunda gümrük idarelerinde başkası adına iş takibi yapılabilmesi geçerli temsil yetkisi ile mümkündür. İşte bu norm ihmal edilerek iş takibi yapılırsa kabahat gerçekleşecek ve idari para cezası uygulanacaktır.

14. Türkiye Gümrük Bölgesine Karayolu İle Gelen Taşıtlarının Gümrük Denetim Sürecinde Yolcu – Yük Alması

Gümrük Kanunun 241.maddesinin dördüncü fıkrasının b bendi ile düzenlenen kabahat yine Kanunun başka maddesinde düzenlenmiş olan emredici hükmün yerine getirilmemesi durumuna ilişkindir.

a. Kabahate Konu Eşya

Gümrük Kanunun 241.maddesinin dördüncü fıkrasının b bendi ile düzenlenen kabahatin konusunu beyanname oluşturmamaktadır. Kanunun 241.maddesinin genelinde olduğu gibi emredici bir hükmün yerine getirilmemesi durumuna ilişkindir. Bu anlamda kabahatin konusunu oluşturan husus yani ihlal edilecek hükümler ise Kanunun 34.maddesinde düzenlenen Türkiye Gümrük Bölgesinde gümrük idaresi denetimi altındaki araçların uyması gereken normlardır.

b. Kabahatin Faili

Gümrük Kanunun 241.maddesinin dördüncü fıkrasının b bendi ile düzenlenen kabahatin faili Kanunun 34.maddesinde yer alan emredici hükmün aksine gümrük denetimi altındaki araca gümrük idaresinden izin almaksızın yolcu ve yük alan kişidir.

c. Kabahatin Maddi Unsuru

Gümrük Kanunun 241.maddesinin dördüncü fıkrasının b bendi ile düzenlenen kabahat Kanunun 34.maddesinde yer alan normun ihmal edilmesiyle oluşmaktadır. Türkiye Gümrük Bölgesine gelen ve giden araçların uyması gereken kurallar Kanunun 34.maddesinde belirtilmiştir. Bu araçlar gümrük denetimindedir dolayısıyla gümrük idareleri tarafından kontrole tabi tutulabilecektir. İlgili maddeye göre gümrük denetlemesinde olan araçlara yolcu ve yük alınıp verilemeyecektir. Kanunun 241.maddesi ve 34.maddesi birlikte değerlendirildiğinde kabahat Türkiye Gümrük Bölgesine gelen ve gümrük idaresinin denetimi altındaki karayolu taşıtına gümrük idaresinden izin alınmaksızın yük ve yolcu almak olarak formüle edilebilir. Bu haliyle icrai hareketle işlenebilecek kabahat olarak nitelendirebilir. Kabahat seçimlik hareketlidir araca yolcu almakla veya eşya almakla gerçekleşecektir. Kabahat fiilini başka maddede yaptırım hükmünü başka maddede düzenlenmesi 241.maddede izlenen genel usuldür. Fakat kanun koyucu incelediğimiz kabahat anlamında 34.maddede yer alan tüm hareketleri cezalandırmamıştır. Kanunun 34.maddesinin ikinci fıkrasında düzenlenen emredici hükme göre taşıtların gümrük denetimi bitmeden hareket edemeyeceği ayrıca bu taşıtlardan yolcu veya yük indirilemeyeceği trenlere ise vagon ekleme çıkarma işlemi yapılamayacağı da düzenlenmiştir. Fakat 241.maddenin dördüncü fıkrasının b bendinde bu hareketler cezalandırılmamıştır kanunilik ilkesi gereği bu hareketler 241.maddenin birinci fıkrasında düzenlenen genel ihmal davranışı içinde değerlendirilecek ve bu kabahatten dolayı idari yaptırım uygulanacaktır.⁸²⁰

Kabahatin düzenlendiği normda yer alan kabahat fiilinin gümrük idaresinden izin alınmaksızın gerçekleştirilmesi şartı kabahat fiili tipikliği içinde

⁸²⁰ Kılıç, s.884.

değerlendirilemeyecektir, idareden izin almak kabahatin cezalandırılmasını engellemektedir. Bu anlamda gümrük denetimi altındaki araca yük alan kişi kasten tipe uygun olarak hareketi gerçekleştirse de failin idareden izin alması fiili hukuka uygun hale getirecektir. İdareden izin alarak bu fiili gerçekleştirilmesi hukuka uygunluk nedenlerinden Türk Ceza Kanunun 26.maddesinde düzenlenen hakkın kullanılması olarak değerlendirilebilir.

15. Taşıtlardan Eşya Tahliyesi Usulüne Aykırı Davranılması

Gümrük Kanunun 241.maddesinin dördüncü fıkrasının c bendi ile iki kabahat düzenlenmiştir. İlk olarak düzenlemede Gümrük Kanunun 45.maddesinin ihlal edilmesinin yaptırımı düzenlenmiştir.

a. Kabahate Konu Eşya

Gümrük Kanunun incelediğimiz 241.maddesi genel olarak değerlendirildiğinde gümrük işlemlerine aykırı olarak davranılması hareketleri idari yaptırıma bağlanmıştır. Gümrük işlemleri ise kanunda düzenlenirken emredici olarak belirlenmiş fakat bu düzenlemelerin içinde aksi durumda uygulanacak yaptırımlar düzenlenmemiştir. Bu anlamda Kanunun 45.maddesinde yer alan “*Eşya bulunduğu taşıt araçlarından gümrük idarelerinin belirledikleri veya uygun gördükleri yerlerde söz konusu idarelerin izni ile boşaltılabilir veya aktarılabilir.*” hükmü kabahatin konusunu oluşturur ve bu emredici hükme aykırı davranılması halinde de uygulanacak idari yaptırım Kanunun 241.maddesinde düzenlenmiştir.

b. Kabahatin Faili

Gümrük Kanunun 241.maddesinin dördüncü fıkrasının c bendinde düzenlenen kabahatin faili Kanunun 45.maddesinde düzenlenen hükme aykırı olarak, eşya, taşındığı araçlardan gümrük idaresinden izin almayan ya da gümrük idaresinin belirlediği yerlerin dışında boşaltan ya da aktaran kişi kabahatin faili olacaktır.

c. Kabahatin Maddi Unsuru

Gümrük Kanunun 241.maddesinin dördüncü fıkrasının c bendinde düzenlenen kabahat ile Kanunun 41.maddesinde yer alan hükmün ihlal edilmesi idari yaptırıma bağlanmıştır. Bu bilgilere göre kabahati formüle edecek olursak, gümrük idaresinden izinsiz veya gümrük idaresinin belirlediği yerlerin dışında eşya indirilmesi, aktarılması ile kabahat oluşacaktır. Hükümden de anlaşılacağı üzere kabahat seçimlik hareketli kabahattir. Kanunun 45.maddesi ile gümrük idaresine sunulan eşyanın boşaltılması aktarılması usulü belirtilmiş olup fail tarafından bu hükmün ihmal edilmesiyle kabahat oluşacaktır. Kabahat ihmali hareketle işlenmektedir. Kabahat için bir netice ön görülmemiş olup kabahat sırf hareketle işlenebilecektir.

16. Özet Beyanda Eşyanın Cinsinin Yanlış Beyan Edilmesi

Gümrük Kanunun 241.maddesinin dördüncü fıkrasının c bendinde düzenlenen diğer kabahat ise özet beyana ilişkindir. Her ne kadar aynı kabahatin seçimlik hareketi olduğu belirtilmiş⁸²¹ olsa da farklı kabahatler olduğu kanaatindeyiz.

a. Kabahate Konu Eşya

Gümrük Kanunun 241.maddesinin dördüncü fıkrasının c bendinde düzenlenen kabahatin maddi konusunu özet beyanda farklı cinsten beyan edilen eşya oluşturmaktadır. Kabahat eşyanın ithalinde kullanılan kaplara dair bilgilerin yanlış beyan edilmesiyle de işlenebileceği için kabahatin maddi konusunu özet beyanda farklı olarak beyan edilen kap da oluşturmaktadır.

b. Kabahatin Faili

Gümrük Kanunun 241.maddesinin dördüncü fıkrasının c bendinde düzenlenen kabahatin faili özet beyanı düzenleyen kişi olacaktır. Bu anlamda Kanunun 35/B

⁸²¹ Kılıç, s. 884. Ercan, s.201.

maddesine göre fail özet beyanda yer alan eşyayı Türkiye Gümrük bölgesine getiren veya eşyanın gümrük bölgesine taşıma sorumluluğunu üstlenen kişi ya da bu kişiler adına hareket eden kişi olabilir. Bununla birlikte fail eşyayı yetkili gümrük idaresine sunabilen veya eşyanın sunulmasını sağlayan kişi ile bu kişilerin temsilcileri de fail olabilir.

c. Kabahatin Maddi Unsuru

Gümrük Kanunun 241.maddesinin dördüncü fıkrasının c bendinde düzenlenen kabahat özet beyanın gerçekte olandan farklı olarak beyan edilmesiyle oluşacaktır. Gerçekten farklılık arz edecek olan unsurlar ise düzenlemede açıkça belirtilmektedir. Buna göre beyan edilen eşya ile gerçekte olan eşyanın cinsi yönünden farklı olması ayrıca eşyanın taşınması kullanılan kapların türünün, üzerlerinde belirtilen numaraların, işaretlerin gerçekten farklı olması halinde kabahat gerçekleşecektir. Görüleceği üzere kabahat seçimlik hareketli icrai hareketle işlenebilen bir kabahattir. Kabahatin ihmalî hareketle işlenmesi nedeniyle bir netice ön görülmemiş olup sırf hareketle işlenebilen yani neticesi harekete bitişik kabahattir.

17.Genel Antrepo ve Serbest Bölgelere Getirilen Patlayıcı, Parlayıcı veya Bir Arada Bulundukları Eşya İçin Tehlike Oluşturan Eşyaların Genel Amaçlı Eşya Konulan Yerlerde Bulundurulması

Gümrük Kanunu ile özellik arz eden eşyaların muhafaza edilmesine ilişkin ön gördüğü özel şartların yerine getirilmemesi halinde idari yaptırım uygulanacağı 4458 sayılı Gümrük Kanunun 241.maddesinin dördüncü fıkrasının e bendinde düzenlenmiştir. 241.maddede düzenlenen kabahatlerde genel olarak başka maddede emredilen bir hükme aykırı davranılması kabahat olarak düzenlenmiştir. İncelediğimiz kabahat de bu usulle düzenlenmiştir.

a. Kabahate Konu Eşya

Gümrük Kanunun 241.maddesinin dördüncü fıkrasının e bendinde düzenlenen kabahatin konusu beyanname kaynaklı olmadığı için kabahate konu eşyadan bahsedemeyiz. Her ne kadar patlayıcı, parlayıcı ve bir arada bulunması tehlike oluşturan maddelerin muhafaza usulüne aykırı davranılması kabahati oluştursa da burada kabahatin konusu eşya değildir bu eşyaların yanlış muhafaza edilmesidir. Kabahatin maddi konusu yani kabahatin üzerinde gerçekleştiği konu ise belirtilmiş olan özellik arz eden eşyalardır. Bu özellik arz eden eşyaların neler olduğu ise Kanunun 94.maddesinin ikinci fıkrası gereği yönetmelikte liste halinde belirtilmelidir. Gümrük Yönetmeliğinin 81.maddesinde ve Yönetmeliğin 62 nolu ekinde bu eşyaların neler olduğu liste halinde belirtilmiştir.

b. Kabahatin Faili

Gümrük Kanunun 241.maddesinin dördüncü fıkrasının e bendinde düzenlenen kabahatin faili Gümrük Yönetmeliğinin 62 nolu ekinde belirtilen nitelikteki parlayıcı, patlayıcı veya birada bulundukları eşya için tehlike arz eden eşyayı bu özelliklerinden dolayı özel donanımına sahip özel veya genel antrepolara ya da serbest bölgelerde bu özelliklere haiz yerlerde muhafaza etmeyen kişi olacaktır. Yani antrepoyu işleten veya kullanıcı ya da serbest bölgelerde eşyayı depolayan kişiler fail olacaktır.⁸²²

c. Kabahatin Maddi Unsuru

Gümrük Kanunun 241.maddesinin dördüncü fıkrasının e bendinde düzenlenen kabahat ile cezalandırılacak hareket Kanunun başka maddesinde düzenlenmiştir. Maddenin lafzında da açıkça belirtildiği üzere Kanunun 94. ve 154. maddelerinde yer alan emredici hükümler ihlal edildiği takdirde incelediğimiz kabahat gerçekleşmiş olacak ve idari yaptırım uygulanacaktır. Kanunun 241.maddesinde düzenlenen kabahatler suç ve kabahat teorisi anlamında düzenlenen tipik bir norm değildir çünkü

⁸²² Kılıç, s.886.

emredici normlar başka maddede ihlal edilmesi başka madde de düzenlenmiştir. Kanunun 94. ve 154.maddeleri faile parlayıcı ve patlayıcı veya bir arada bulundukları eşya için tehlikeli olan veya özel düzenek ile korunabilen eşyanın özel düzeneğe haiz antrepolara veya serbest bölgede özel alanlarda muhafaza edilmesi sorumluluğu yüklenmiştir. İşte fail bu sorumluluğunu ihmal eder ve mevzubahis eşyayı genel amaçlı eşya konulan yerlerde muhafaza ederse Kanunun 241.maddesinin dördüncü fıkrası gereği idari yaptırım uygulanacaktır. Kabahat ihmali hareketle işlendiği için bir neticesiz yani neticesi harekete bitişik kabahattir. Tehlike arz eden bir durumun engellenmesi amaçlanmakta yani soyut tehlike kabahati olarak değerlendirilmelidir.

18. Gümrük Antreposunda Bulunan Eşyanın İzinsiz Elleçlemeye Tabi Tutulması

Gümrük gözetimi altındaki eşyanın asli nitelikleri değiştirilmeden yapılan istifleme, kap değişikliği gibi işlemlere elleçleme denilmektedir.⁸²³ Bu işlemin gümrük antreposunda muhafaza edilen eşya için usulü Kanunun 102.maddesinde belirlenmiştir. Elleçleme faaliyetlerinin neler olduğu Gümrük Yönetmeliği 334.maddesinde ve Yönetmeliğin 63 nolu ekinde belirtilmiştir.

a. Kabahate Konu Eşya

Gümrük Kanunun 241.maddesinin dördüncü fıkrasının f bendinde düzenlenen kabahat yine beyannameye muhteviyatı bir eşyadan kaynaklanmamaktadır dolayısıyla kabahatin konusunu oluşturduğu söylenemez. Fakat kabahatin maddi konusu olarak düşünüldüğünde ise kabahatin gümrük antrepo rejimine tabi eşyanın üzerinde gerçekleştiği görülmektedir. Dolayısıyla kabahatin maddi konusunu gümrük antrepolarında muhafaza edilen eşya oluşturmaktadır.

⁸²³ Bkz, Elleçleme, Yukarıda, s.17.

b. Kabahatin Faili

Gümrük Kanunun 241.maddesinin dördüncü fıkrasının f bendinde düzenlenen kabahatin faili gümrük antreposunda bulunan eşyayı gümrük idaresinden izin almadan elleçleme faaliyetine tabi tutan kişi olacaktır. Gümrük işlemlerinin yürütülmesinin genel usulü düşünüldüğünde elleçleme izni alabilecek olan kişiler eşya sahibi veya temsilcisi olacaktır. Bu kişiler dışında kişilerce yapılacak elleçleme faaliyeti bu kabahatin kapsamında değerlendirilemeyecektir. Eğer eşya antrepo rejimine tabi ise elleçleme müracaatı yetkilendirilmiş gümrük müşaviri vasıtasıyla yapılabilecektir.

c. Kabahatin Maddi Unsuru

Gümrük Kanunun 241.maddesinin genelinde olduğu gibi dördüncü fıkrasının f bendinde de Kanunun başka maddesinde yüklenen sorumluluğun fail tarafından yerine getirilmemesi kabahat olarak düzenlenmiştir. Kanunun 102.maddesi gereği faile antrepoda muhafaza edilen eşyanın elleçleme işlemine tutulabilmesi için gümrük idaresinden izin alması gerektiği belirtilmiştir. Fail eğer bu yükümlülüğü yerine getirmeden elleçleme faaliyetinde bulunursa kabahat gerçekleşmiş olacaktır. İhmali hareketle işlenen kabahat olduğu neticesi harekete bitişik bir kabahattir.

19. Gümrük İdaresinin Bilgi, Belge Talebinin Yerine Getirilmemesi

Gümrük Kanunu ile gümrük idaresine gümrük işlemleriyle ilgili olan kişilerden bilgi ve belge isteme yetkisi düzenlenmiştir. Bu kişilerin bu talebi yerine getirmemeleri hali de Kanunun 241.maddesinin dördüncü fıkrasının 1 bendinde kabahat olarak düzenlenmiştir.

a. Kabahate Konu Eşya

Gümrük Kanunun dördüncü fıkrasının 1 bendinde düzenlenen kabahatin konusu beyanname kaynaklı olmayıp emredici bir hükmün yerine getirilmemesidir.

Dolayısıyla kabahate konu bir eşyadan söz etmek mümkün değildir. Kabahatin konusunu Kanunun 11.maddesinde yer alan emredici hükmün ihlali oluşturmaktadır. Korunan hukuki yarar bu doğrultuda gümrük işlemlerinin hukuka ve kanuna uygun olarak ilerlemesidir.

b. Kabahatin Faili

Gümrük Kanunun dördüncü fıkrasının 1 bendinde düzenlenen kabahatin faili gümrük işlemleriyle doğrudan veya dolaylı ilgili kişiler olacaktır. Kanunun lafzı incelendiğinde 11.maddeye göre bilgi belge talep edilen kişiler fail olacaktır. 11.maddede ise “*Gümrük işlemleriyle doğrudan veya dolaylı olarak ilgili bulunan kişiler*”e idarenin talebi üzerine bilgi belge ibrazı yükümlüğü düzenlenmiştir. Dolayısıyla kabahatin faili de bu kişiler olacaktır.

c. Kabahatin Maddi Unsuru

Gümrük Kanunun dördüncü fıkrasının 1 bendinde düzenlenen kabahat ile Kanunun 11.maddesinde kişilere yüklenen sorumluluğun yerine getirilmemesi kabahat olarak düzenlenmiştir. Kanunun 11.maddesine göre Gümrük İdaresi tarafından gümrük işlemleriyle doğrudan veya dolaylı kişilerden bilgi ve belge talep etmesi halinde bu kişiler bu talebi yerine getirmekle yükümlüdürler. İşte bu kişilerin yükümlülüklerini ihmal etmeleri halinde Kanunun 241.maddesi gereği kabahat gerçekleşmiş olacaktır. İhmali hareketle işlenen kabahat olmasından dolayı kabahat neticesi harekete bitişik kabahattir.

20. Türkiye Gümrük Bölgesine Giren Geminin Gümrük Kanunun 34.maddesine Aykırı Hareket Emesi

Gümrük Kanunun 34.maddesinde Türkiye Gümrük Bölgesine gelen ve Gümrük Bölgesinden çıkan araçların uyması gereken kurallar belirlenmiştir. Kanunun 241.maddesinin altıncı fıkrasının a bendinde ise gemi vasıtasıyla bu kurallara riayet edilmemesi kabahat olarak düzenlenmiştir.

a. Kabahate Konu Eşya

Gümrük Kanunun altıncı fıkrasının a bendinde düzenlenen kabahatin konusu beyanname kaynaklı eşya olmayıp eşyaların taşındığı taşıtların uyması gereken usullere dairdir. Kanunun 241.maddesinin genelinde olduğu gibi kanunun diğer maddelerinde düzenlenen kuralların yerine getirilmemesidir. Dolayısıyla kabahate konu beyannameye esas bir eşyadan söz etmek mümkün değildir. Kabahatin konusunu Kanunun 34.maddesinin üçüncü fıkrasında yer alan emredici hükmün ihlali oluşturmaktadır.

b. Kabahatin Faili

Gümrük Kanununda düzenlenen kabahatler doğası gereği gümrük rejimleri veya beyanname konulu düzenlenmiştir dolayısıyla fail gümrük işlemlerini yürüten kişiler veya temsilcileri olmaktadır. Fakat Kanunun 241.maddesi ile daha çok gümrük işlemlerinin görülme usullerine ilişkin kabahatler düzenlenmiştir. Değerlendirdiğimiz kabahat de Kanunun 34.maddesinin üçüncü fıkrasında belirtilen usullere uyulmaması sonucunda gerçekleşecektir. İşte Kanunun 34.maddesinde düzenlenen usuller taşıt araçlarının uyması gereken usuller olup maddenin üçüncü fıkrasında gemilerin uyması gereken usul kuralları belirtilmiştir. Gemi bu kurallara uygun hareket etmediği takdirde bu gemiler hakkında bilgi vermekle yükümlü olan donatan, işleten veya acentasının sorumlu olacağı düşünülmektedir. Bu sorumluluk müteselsil sorumluluk olarak değerlendirilmemeli olayın niteliğine göre kabahatlerde iştirak hükümlerince idari para cezası uygulanmalıdır.⁸²⁴

c. Kabahatin Maddi Unsuru

Gümrük Kanunun 241.maddesinin altıncı fıkrasının a bendinde düzenlenen kabahat 241.maddenin genelinde olduğu gibi Kanun tarafından daha önce yüklenen sorumluluğun ihmal edinmesine dayanmaktadır. İlgili kabahat de Kanunun

⁸²⁴ Bayraklı, Genel Vergi Hukuku, s.119

34.maddesinin üçüncü fıkrasının ihmal edilmesine dayanmaktadır. Fakat Kanun bu ihmalin neler olabileceğinin bir kısmını saymış ve icrai olarak belirtmiştir. Bu anlamda Kanunda açıkça belirtildiği üzere Türkiye Gümrük Bölgesinde gemilerin rota değiştirmesi; yolda durması; başka gemilerle temas etmesi veya gümrük idaresi olmayan limanlara yanaşmaları hareketlerini gerçekleştirmesiyle kabahat tamamlanmış olacaktır. Diğer yandan Kanunun 34.maddesi gereği gemiler, gümrük denetimi için yol kesmeleri gerekmektedir. Bu hareketler ihmal edildiği takdirde de kabahat gerçekleşmiş olacaktır. Ayrıca Kanunun 241.maddesi gereği yükü olmayan gemilerin de yük almadığını, yükünü başka bir limana çıkardığını veya yükünün zarar gördüğünü kanıtlaması gerekmektedir. Eğer bu durum kanıtlanamazsa yine kabahat gerçekleşmiş olacaktır. Görüleceği üzere kabahat ile birçok seçimlik hareket ön görülmüştür, dolayısıyla kabahat seçimlik hareketli kabahattir. Kanunun 34.maddesinin üçüncü fıkrasının a bendi gereği yukarıda sayılan hareketler beklenmeyen hallerden, mücbir sebepten ya da gümrük kontrolü nedeniyle gerçekleştirilirse faile kusur yüklenemeyecek dolayısıyla failin ceza sorumluluğu ortadan kalkacaktır.⁸²⁵ Kabahat hareketi sonucunda bir netice aranmamaktadır dolayısıyla kabahat neticesi harekete bitişik kabahattir.

21. Belgelerin Muhafaza Edilmemesi

Daha önce⁸²⁶ belirttiğimiz üzere gümrük idarelerine gümrük işlemleriyle doğrudan veya dolaylı olarak ilgili kişilerden bilgi belge talep etme yetkisi verilmiştir. İnceleyeceğimiz kabahat istenilen bu belgelerin muhafaza edilmesi için getirilen sorumluluğa ilişkindir.

a. Kabahate Konu Eşya

Gümrük Kanunun 241.maddesinin altıncı fıkrasının d bendinde düzenlenen kabahatin konusu beyanname muhtevası bir eşya değildir. Kabahat ile emredici bir

⁸²⁵ Demirbaş, s.435.

⁸²⁶ Gümrük idaresinin bilgi, belge talebinin yerine getirilmemesi kabahati, s.165.

hükmün yerine getirilmesi korunmaya çalışılmaktadır. Kabahatin konusunu Kanunun 13.maddesinde ve 11.maddesinde yer alan emredici hükmün ihlali oluşturmaktadır.

b. Kabahatin Faili

Gümrük Kanunun 241.maddesinin altıncı fıkrasının d bendinde düzenlenen kabahatin faili Kanunda yer alan atıf gereği Kanunun 11.ve 13.maddesi sorumluluklarını ihmal eden kişiler olacaktır. Kanunun lafzı incelendiğinde 13.maddeye göre belgelerin muhafaza edilmesi zorunluluğu ön görülmektedir. Kanunun 13.maddesi ise 11.maddede düzenlenen belgelerin saklanması yükümlülüğü düzenlenmiştir. Kanunun 11.maddesinde ise “*Gümrük işlemleriyle doğrudan veya dolaylı olarak ilgili bulunan kişiler*”e idarenin talebi üzerine bilgi belge ibrazı yükümlülüğü düzenlenmiştir. Dolayısıyla kabahatin faili de bu kişiler yani gümrük işlemleriyle doğrudan veya dolaylı ilgili kişiler kabahatin faili olacaktır.

c. Kabahatin Maddi Unsuru

Gümrük Kanunun altıncı fıkrasının d bendinde düzenlenen kabahat yine başka maddede yer alan emredici hükmün ihmal edilmesiyle oluşacaktır. Kanunun 11. ve 13.maddeleri ile gümrük işlemleriyle doğrudan veya dolaylı ilgili kişilere gümrüğe sunulan ve gümrük idaresi tarafından onaylanan işlem veya kullanıma sunulan eşyaya dair bilgi ve belgeleri beş yıl süre ile saklama yükümlülüğü ön görülmüştür.⁸²⁷ İşte bu yükümlülüğün ihlali ile kabahat oluşacaktır. Ve faile idari yaptırım uygulanmalıdır. Kanunun 13.maddesinde bu kişilere yüklenen beş yıl belgeleri muhafaza etme yükümlülüğünün süresinin nasıl başlayacağı da düzenlenmiştir.⁸²⁸ Genel süre serbest

⁸²⁷ Kılıç, s.893.

⁸²⁸ 4458 sayılı **Gümrük Kanunu Madde 13:** “*Belge saklama süresi;*

a) (b) bendinde öngörülen haller dışında, serbest dolaşıma girmek veya ihraç edilmek üzere beyan edilen eşya ile ilgili olarak, serbest dolaşıma giriş veya ihracat beyanlarına ilişkin belgelerin tescil edildiği yılın;

b) Nihai kullanımları nedeniyle indirimli veya sıfır ithalat vergisi ile Türkiye’de serbest dolaşıma giren eşya için, gümrük gözetimine tabi olmalarının sona erdiği yılın;

c) Başka bir gümrük rejimine tabi tutulan eşya için, söz konusu gümrük rejiminin sona erdiği yılın;

d) Serbest bölgeye konulan eşya için, buralardan çıktıkları yılın;

Sonundan itibaren işlemeye başlar”

dolaşım veya ihraç edilecek eşyanın muhteviyatında bulunduğu beyannamenin tescil edildiği yılın sonundan itibaren beş yıllık sũre işlemeye başlayacaktır. Kabahat ihmali hareketle işlenen dolayısıyla neticesi harekete bitişik bir kabahattir.

22. Gũmrũk iş ve işlemleri ile iľgili Azami Bedellere Uyulmaması

Gũmrũk Kanunun 241.maddesine 2018 yılında eklenen yedinci fıkra ile yine emredici bir hũkmũn yerine getirilmemesi halinde vũcut bulan bir kabahat dũzenlenmiřtir. Kabahat 241.maddenin genel usulũnden yaptırım konusunda ayrılmaktadır. 241.maddede ilk fıkrada ẽn gũrũlen idari para cezası ağırlaştırılarak diğer fıkralarda uygulanmakta iken yedinci fıkrada maktu idari para cezası olarak beř bin Tũrk Lirası ẽn gũrũlmũřtũr.

a. Kabahate Konu Eşya

Gũmrũk Kanunun 241.maddesinin yedinci fıkrasında yer alana kabahatin konusunu beyanname muhtevası bir eşya oluşturmamaktadır. Kabahat dũzenlemesi Kanunun 241.maddesine 7099 sayılı Kanun ile eklenmiştir. Kabahatin konusunu oluşturan emredici hũkũm de yine aynı kanun ile eklenmiştir. Kabahat ile Kanunun 218.maddesinin ũçũncũ fıkrasında yer alan azami bedellere uyulması sağlanmaya çalışılmaktadır.

b. Kabahatin Faili

Gũmrũk Kanunun 241.maddesinin yedinci fıkrasında yer alana kabahatin faili Kanunun 218.maddesinin ũçũncũ fıkrasını ihmal eden kişiler olacaktır. Kanunun 218.maddesinde işletmelerin yũkũmlũlũkleri dũzenlenmiřtir. Kanunun lafzında da açıkça belirtildiği ũzere “*Tũrkiye ile diğer ũlkeler arasında deniz ve havayolu ile yapılan eşya ve yolcu taşımalarında yararlanılan deniz ve havalimanlarını işleten kuruluşlar ile geçici depolama yeri işleticileri,*” gũmrũk işlemlerinden kaynaklı ardiye, tahliye benzeri masraflar için belirlenmiş olan azami miktarlara uymakla yũkũmlũdũrler. İhmali bir kabahatten bahsedebilmemiz için kanun tarafından faile bir

yükümlülük yüklenmeli failin de bunu ihmal etmesi gerekmektedir. İncelediğimiz kabahatte yükümlü olan kişiler deniz ve havalimanlarını işleten kuruluşlar ile geçici depolama yeri işleticileri olduğu için fail de bu kişiler olabilecektir.

c. Kabahatin Maddi Unsuru

İncelediğimiz kabahat Kanunun 241.maddesine 7099 sayılı Kanun⁸²⁹ ile eklenmiştir. Kanun gerekçesinde kabahate ilişkin “*Madde ile 4458 sayılı Kanunun 218 inci maddesine geçici depolama maliyetlerinin azaltılması amacıyla eklenen üçüncü fıkranın uygulanmasının sağlanmasına yönelik olarak 241 inci maddeye usulsüzlük cezası eklenmektedir.*” ifadesi yer almaktadır. Gerekçeden de anlaşılacağı üzere 4458 sayılı Gümrük Kanunun yedinci fıkrasında düzenlenen kabahat yine başka maddede yer alan hükmün uygulanması amacıyla düzenlenmiştir. Kanunun 218.maddesinin üçüncü fıkrasında deniz ve havalimanlarını işleten kuruluşlar ile geçici depolama yeri işleticilerine yapacakları bir takım hizmetler karşılığında azami olarak bakanlık tarafında belirlenen ücretleri alabilecekleri düzenlenmiştir. Eğer ki bu kişiler belirlenmiş ücretleri aşarsa yani 218.maddede yer alan yükümlüğü ihmal ederlerse kabahat gerçekleşmiş olacaktır. Kanunun 241.maddesinde düzenlenmiş olan kabahatlerin genelinde olduğu gibi bu kabahat de ihmali hareketle işlenebilen neticesi harekete bitişik kabahattir.

23. Kabahatin Manevi Unsuru

Gümrük Kanunun 241.maddesinde birden fazla kabahatin düzenlendiğini yukarıda belirtmiştik düzenleme yedi fıkradan oluşmakta ve her fıkroda farklı kabahatler düzenlenmektedir. Bu kabahatlerin manevi unsuru tek başlık altında değerlendirilmeye çalışılacaktır. Fakat kabahatin kasten işlenmesi bazı durumlarda 5607 sayılı Kaçakçılıkla Mücadele Kanunu bünyesinde düzenlenmiş kaçakçılık suçuna vücut verebilmektedir. Benzer şekilde hareket 5237 sayılı Kanun anlamında da suç teşkil edebilmektedir. Bu anlamda kabahatin manevi unsuru önem arz etmekte ve

⁸²⁹ 10.03.2018 tarih, 30356 sayılı Resmi Gazete: Yatırım Ortamının İyileştirilmesi Amacıyla Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun

ilgili kabahatin maddi unsurunda bu konulara değinilmiştir. Genel olarak Kanunun 241.maddesinde düzenlenen kabahatler, Kabahatler Kanunu 9.maddesi gereği hem kasten hem de taksirle işlenebilir. Kanunun 241. Maddesinin ilk fıkrasında genel bir hareket hali ön görülmüştür kabahate göre Gümrük Kanuna dayanılarak çıkarılacak ikincil nitelikteki düzenlemeleri aykırı hareket eden fail cezalandırılacaktır. Maddenin 3., 4., 5., 6. Ve 7., fıkralarında ise suç genel teorisine uygun olarak kabahati oluşturabilecek hareketler ayrı düzenlenmiştir. Düzenlemede yer alan kabahatler genel olarak ihmali hareketle işlenebilmektedir. Failin bu hareketleri sonucu ön görerek ve bu sonucu isteyerek hareketi gerçekleştirmesi ile kabahat tamamlanacaktır. Kabahatler Kanunu gereği aksi belirtilmedikçe taksir sorumluluğu da kabul edilmiştir ki incelediğimiz kabahatler için hiç birisinde özel bir durum belirtilmemiştir. Fakat kusurluluğu ortadan kaldıracak bir hal var ise fail bu durumdan sorumlu olmayacaktır.

24. Kabahatin Özel Görünüş Şekilleri

a. Kabahate Teşebbüs

Gümrük Kanunun 241.maddesinde düzenlenen ve birçok hareketin kabahat olarak yer aldığı düzenlemede teşebbüse ilişkin herhangi bir düzenleme bulunmamaktadır. Daha önce dile getirildiği üzere Kabahatler Kanununun 13.maddesi gereği ilgili kanunda özel bir düzenleme yer alırsa kabahatte teşebbüs cezalandırılabilir. Bu anlamda Kanunun 241.maddesinde düzenlenen kabahatlerden dolayı teşebbüs halinde idari yaptırım uygulanmayacaktır.

b. Kabahatlerin İçtiması

Gümrük Kanunun 241.maddesinde yer alan kabahatlerin içtimasında genel kural olarak Kabahatler Kanunun 15.maddesi hükümleri doğrultusunda hareket edilecektir. İlgili düzenlemeye göre sadece idari para cezası içeren kabahatlerde aynı fiil ile birden fazla kabahat işlendiğinde fail tek idari yaptırımla karşılaşacak olup en ağır idari para cezasına çarptırılacaktır. Fakat Kanunun 241.maddesinin birinci fıkrasında özel bir durum daha belirtilmiştir. İlgili hükme göre “Bu Kanunda ayrı bir

ceza tayin edilmiş haller saklı kalmak üzere” kabahatten dolayı yaptırım uygulanacağı belirtilmiştir dolayısıyla genel içtima kuralından ayrılmış ve aynı fiil ile Gümrük Kanunda birden fazla kabahat işlenirse incelediğimiz kabahatten dolayı yaptırım uygulanmayacaktır. Bununla birlikte Kanunun 238.maddesinin ikinci fıkrasında⁸³⁰ belirtildiği gibi 241.maddeye ilişkin bir hareket ön görülmüşse içtima kurallarına uygun olarak cezanın en azından 241.maddeden az olamayacağı düzenlenmiştir. Aynı kabahatin birden fazla işlenmesi halinde ise her bir kabahat için ayrı yaptırım uygulanacaktır. Bu durumda kesintisiz fiil olmamak şartıyla işlenecek her fiil cezalandırılacaktır. Yine kabahatler Kanunun 15.maddesi gereği aynı fiil hem kabahat hem de suça vücut verirse sadece suçtan dolayı yaptırım uygulanacaktır. Bu durumda ise kabahatin uygulanması kabahatin manevi unsuru ile belirlenmektedir. Kabahatlerde taksir sorumluluğu genel olarak kabul edilmesine rağmen suç teorisinde istisnai olarak belirlenmiştir. Kanunun 241.maddesinde düzenlenen kabahatlere vücut veren hareketler aynı zamanda kaçakçılık suçuna da vücut vermekte Türk Ceza Kanunu anlamında ise özellikle belgede sahtecilik suçlarına vücut vermektedir. Bu suçlar ise yalnızca kasten işlenebilmektedir. Taksirle işlenmeleri halinde ise fail sorumlu olmayacaktır. Bu anlamda hem suç hem kabahat oluşturan hareketler taksirle işlendiği takdirde kabahatten dolayı yaptırım uygulanacaktır.

c. Kabahate İştirak

Gümrük Kanunun 241.maddesinde düzenlenen kabahatlere genel iştirak kurallarına göre değerlendirildiğinde Kabahatler Kanunu 14.maddesine göre hareket edilecektir. Bu durumda kabahatler tek kişiyle işlenebileceği gibi birden fazla kişinin katılımı ile de işlenebilecektir. Kabahatler Kanununda yer alan hükme göre kabahatin işlenmesine iştirak eden her kişi fail olarak değerlendirilecek olup her fail için ayrı idari para cezası uygulanacaktır. Fakat bu hükme göre idari para cezası uygulanabilmesi için iştirak için kabahatin kasten işlenmesi gerekmektedir. Kabahatleri değerlendirirken belirttiğimiz üzere bazı kabahatlerden dolayı yaptırım

⁸³⁰ 4458 sayılı **Gümrük Kanunu 238.madde:** (2) Birinci fıkraya göre verilen cezalar 241 inci maddenin altıncı fıkrasında belirtilen miktardan az olamaz.

ancak taksirle işlendiği zaman mümkündür bu durumlarda iştirak hükümleri de uygulanamayacaktır.

d. Gönüllü Vazgeçme

Daha önce de belirttiğimiz üzere gönüllü vazgeçme kurumu Gümrük Kanunun 63.maddesi gereği doktrinde gümrük mevzuatında düzenlendiği kabul edilmektedir. Gönüllü vazgeçme kurumuna kaynaklık eden kanun Kabahatler Kanununda yer alan atıf gereği Türk Ceza Kanunudur. Bu anlamda Gümrük Kanunun 63.maddesi anlamında bahsedilen gönüllü vazgeçme klasik anlamda gönüllü vazgeçme olmayıp beyanname üzerinde belirli şartlarda değişiklik yapabilme yetkisinin tanınmasıdır. İncelediğimiz kabahatler üzere dile getirdiğimiz üzere beyanname kaynaklı olmayıp usul hatalarından kaynaklı ihmalî kabahatlerdir. Dolayısıyla Kanunun 241.maddesinde yer alan kabahatlerde Türk Ceza Kanunun 36.maddesi ışığında irdeleme yapılmalıdır. Bu durumda ise kabahatin icra hareketlerinden vaz geçilmeli ve kabahatin ya da neticenin oluşması engellenmiş olmalıdır. Ancak bu durumda fail teşebbüsten dahi cezalandırmayacaktır. Fakat kabahat anlamında icra edilen hareketler farklı bir kabahate vücut vermiş ise o kabahatten dolayı müeyyide uygulanacaktır. İcra suçları ile karşılaştırıldığında ihmalî suçlarda gönüllü vazgeçme kurumu suçun icra hareketleri bırakıldığı gibi failin emredici hükmü de aktif olarak yerine getirmesi gerekmekte bunula birlikte emredici hükmün yerine getirilmesi kanun suçun oluşmasına engel değilse ihmalî suç gerçekleşecektir.⁸³¹ Bu durum kabahat üzerinde değerlendirildiğinde örneğin Gümrük Kanunun 91.maddesi gereği karayolu ile transit eşya taşınırken gümrük idaresi tarafından belirlenen güzergâhı takip etmeyen fail bu durumdan kendi isteğiyle vazgeçip artık güzergâhı takip etmesiyle kabahatten dolayı cezalandırılmayacaktır.

⁸³¹ Önder Tozman, “İhmal Suçlarında Teşebbüs Ve Gönüllü Vazgeçme”, **Türkiye Barolar Birliği Dergisi**, Sayı: 84, 2009, s.183.

25. Kabahatin Yaptırımı

Gümrük Kanunun 241.maddesinde birden fazla kabahatin düzenlendiğini ilk fıkrada ise genel hareketle işlenebilecek suç teorisiyle çok örtüşmeyen fakat Kabahatler Kanununca ön görülen kanunilik ilkesine uygun olarak böyle bir düzenlemenin ön görülebileceğini dile getirmiştik. Kabahatlerin yaptırımı konusunda da farklı bir yol izlenmiş ve birinci fıkrada⁸³² düzenlenen genel usulsüzlük kabahatinin müeyyidesi katlanarak diğer kabahatlerde idari yaptırım olarak düzenlenmiştir. Fakat 2018 yılında Kanuna eklenen yedinci fıkrada beş bin TL maktu para cezası ön görülmüştür.⁸³³ Açıklamalar doğrultusunda idari para cezaları şu şekildedir;

Kanunun 241.maddesinin üçüncü fıkrasında düzenlenen

- Gümrük idaresinin dayanak olarak kullandığı bilgi ve belgelerin ilgili kişilerce yanlış olarak beyan edilmesi
- Gümrük kıymetine değer oluşturacak satım sözleşmesi taraflarının arasındaki ilişkiyi gümrük idaresine bildirmemeleri
- Türkiye Gümrük Bölgesine yabancı limanlardan gelen veya Türkiye Gümrük Bölgesinden giden gemiler hakkında bilgi verilmemesi.
- Özet Beyan ya da Özet Beyan Yerine Geçen Belgenin Süresi İçinde Verilmemesi
- Transit Rejim Kapsamındaki Araçların Transit Geçiş Sürelerini Aşması veya Transit Rotasını Değiştirmeleri⁸³⁴
- Gümrük Antrepolarında Teknik Donanım Eksikliği
- Antrepo Rejimine Tabi Eşyanın Kayıtlara Geçirilmemesi

⁸³² Gümrük ve Ticaret Bakanlığının 146 seri numaralı Gümrük Genel Tebliğinde (**14.12.2017 tarihli, 30270 sayılı Resmi Gazete**) Gümrük Kanunun 241.maddesinin birinci fıkrasında idari para cezasının 1.1.2018 tarihinden itibaren 105,00 TL olarak uygulanacağı hüküm altına alınmıştır. Kanunun 241.maddesinin üçüncü fıkrasında ön görülen kabahatler için birinci fıkrada belirtilen idari para cezasının iki katı; dördüncü fıkrasında düzenlenen kabahatler için birinci fıkrada belirtilen idari para cezasının dört katı; beşinci fıkrasında düzenlenen kabahatler için birinci fıkrada belirtilen idari para cezasının altı katı; altıncı fıkrasında düzenlenen kabahatler için birinci fıkrada belirtilen idari para cezasının sekiz katı idari para cezası uygulanacaktır.

⁸³³ **4458 sayılı Gümrük Kanunu Madde 241:** “(7) Bu Kanunun 218 inci maddesinin üçüncü fıkrası uyarınca Bakanlıkça belirlenen azami bedellere uyulmaması halinde her bir işlem için beş bin Türk lirası usulsüzlük cezası uygulanır.”

⁸³⁴ Kabahati incelerken dile getirdiğimiz üzere kabahat nitelikli halleriyle beraber Kanunun 241.maddesinin üçüncü; dördüncü; beşinci ve altıncı fıkralarında düzenlenmiştir. Dolayısıyla kabahatin nitelikli hali gerçekleştiği takdirde ilgili fıkrada belirtilen idari para cezası uygulanmalıdır.

- Dahilde İşleme, Gümrük Kontrolü Altında işleme ile Geçici ithalat rejiminde ihracat sürelerinin aşılması⁸³⁵
 - Geçici olarak İhraç Edilen Eşyanın, İhracat Süresini Aşarak İthal Etme
 - İhraç Edilen Eşya ile Beyanname ve Ek Belgelerinde Beyan Edilen Eşyanın Miktar ve Cins Bakımından Farklı Olması
 - Serbest Bölge Çalışanlarının Gümrük Kanuna Riayet Etmemeleri
- kabahatleri için idari yaptırım Kanunun birinci fıkrasında ön görülen idari para cezasının iki katı olarak ön görülmüştür.

Kanunun 241.maddesinin dördüncü fıkrasında ön görülen

- Gümrük İdarelerinde Gümrük Mevzuatına Göre Yetkisiz Temsil İle İş Takip Edilmesi
- Türkiye Gümrük Bölgesine Karayolu İle Gelen Taşıtlarının Gümrük Denetim Sürecinde Yolcu – Yük Alması
- Taşıtlardan Eşya Tahliyesi Usulüne Aykırı Davranılması
- Özet Beyanda Eşyanın Cinsinin Yanlış Beyan Edilmesi
- Genel Antrepo ve Serbest Bölgelere Getirilen Patlayıcı, Parlayıcı veya Bir Arada Bulundukları Eşya İçin Tehlike Oluşturan Eşyaların Genel Amaçlı Eşya Konulan Yerlerde Bulundurulması
- Gümrük Antreposunda Bulunan Eşyanın İzinsiz Elleçlemeye Tabi Tutulması
- Gümrük İdaresinin Bilgi, Belge Talebinin Yerine Getirilmemesi⁸³⁶

kabahatleri için idari yaptırım Kanunun birinci fıkrasında ön görülen idari para cezasının dört katı olarak ön görülmüştür.

Kanunun 241.maddesinin altıncı fıkrasında ön görülen

- Türkiye Gümrük Bölgesine Giren Geminin Gümrük Kanunun 34.maddesine Aykırı Hareket Emesi
- Belgelerin Muhafaza Edilmemesi

kabahatleri için idari yaptırım Kanunun birinci fıkrasında ön görülen idari para cezasının sekiz katı olarak ön görülmüştür.

⁸³⁵ Kabahat incelenirken belirtildiği üzere aynı hareketin nitelikli halleri üç fıkra düzenlenmiştir. Dolayısıyla kabahatin nitelikli hallerinin düzenlendiği Kanunun 241.maddesinin dördüncü ve beşinci fıkralarına idari yaptırım uygulanırken fıkralarda belirtilen idari para cezası uygulanacaktır.

⁸³⁶ Gümrük Kanunun 241.maddesinin dördüncü ve altıncı fıkralarında düzenlenmiştir. Dolayısıyla kabahati oluşturan harekete göre altıncı fıkra belirtilen idari para cezası da uygulanabilir.

5326 sayılı Kabahatler Kanunun 15.maddesinde düzenlenen içtima hükümleri gereği idari para cezası dışında bir idari yaptırım da uygulanacaksa iki tür idari yaptırım da uygulanır. Bu anlamda Gümrük Kanununda ve bu Kanuna dayanılarak çıkarılan normlar gereği 241.maddede belirtilen idari yaptırım yanı sıra işletme iznin alınması, kapatma gibi idari yaptırımlar ön görülmüşse bu yaptırımlar da uygulanacaktır.⁸³⁷

III. İDARİ YAPTIRIMLARIN BELİRLENMESİ (GÜMRÜK KABAHAHLERİNDE YETKİ ve ŞEKİL)

Gümrük kabahatleri nedeniyle uygulanacak idari yaptırımların yetki ve şekil unsurları hakkında bize yol gösterecek düzenleyici işlem Ticaret Bakanlığı Gümrükler Genel Müdürlüğü 16.08.2013 tarih, 2013/38 sayılı idari yaptırımlar genelgesidir.⁸³⁸

A. Gümrük Kabahatleri Nedeniyle Uygulanacak İdari Yaptırımlarda Yetki

Gümrük kabahatlerinin esaslarının belirlenmesinde genel ilkeleri Kabahatler Kanuna göre belirlenmektedir. Mezkûr Kanunun 22.maddesinin birinci fıkrasına göre “*Kabahat dolayısıyla idarî yaptırım kararı vermeye ilgili kanunda açıkça gösterilen idarî kurul, makam veya kamu görevlileri yetkilidir.*” Gümrük Kanunun 232.maddesinin üçüncü fıkrasında bu husus “*Bu Kanun uyarınca idari yaptırım kararları gümrük idarelerinin amirleri veya yardımcıları tarafından verilir.*” Şeklinde düzenlenmiştir. Gümrük idareleri ise Gümrük Kanunun 3.maddesinin ikinci fıkrasının (a) bendinde “*gümrük mevzuatında belirtilen işlemlerin kısmen veya tamamen yerine getirildiği merkez veya taşra teşkilatındaki hiyerarşik yönetim birimlerinin tamamı*” olarak tanımlanmıştır.

Anılan hükümler değerlendirildiğinde gümrük kabahatleri dolayısıyla idari yaptırım uygulama yetkisi gümrük idare amir ve amir yardımcılarındadır.

⁸³⁷ Kılıç, s.896.

⁸³⁸ Ticaret Bakanlığı, Gümrükler Genel Müdürlüğünün 2014/28 ve 2015/2 Sayılı Genelgeler ile 2013/38 sayılı İdari Yaptırımlar genelgesinde değişiklikler yapılmıştır.

Cumhurbaşkanlığı Teşkilatı Hakkında 1 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararnamesinin on beşinci bölümü, 441 ila 473.maddeleri arasında Ticaret Bakanlığı Teşkilatı düzenlenmiştir. Kararnamenin 465.maddesinde de Ticaret Bakanlığı taşra teşkilatı kurmaya Ticaret Bakanlığı yetkili kılınmıştır. Ticaret Bakanlığı da 18.02.2019 Tarihinde Taşra Teşkilatı Kuruluşu Hakkında Karar ile taşra teşkilatını oluşturmuştur. Fakat eski adı gümrük ticaret bölge müdürlükleri olan teşkilatlar da değişiklik yapılmamış gümrük ve dış ticaret bölge müdürlüğü olarak adı değiştirilip eski usule devam edilmiştir. Bu anlamda Gümrük Ve Ticaret Bakanlığı Taşra Teşkilatı Çalışma Yönetmeliği⁸³⁹ ve yukarıda bahsi geçen 2013/38 sayılı genelge birlikte değerlendirildiğinde idari yaptırım kararları, gümrük müdür veya yardımcıları, gümrük ve dış ticaret bölge müdürleri veya yardımcıları tarafından karar bağlanacaktır.

B. Gümrük Kabahatleri Nedeniyle Uygulanacak İdari Yaptırımlarda Şekil

Kabahatler Kanununda idari yaptırım kararlarında bulunması gereken hususlar Kanunun 25.maddesinde⁸⁴⁰ belirtilmiştir. Ayrıca Maliye bakanlığının 442 seri nolu Tebliği⁸⁴¹; 2 seri nolu Gümrük Genel Tebliği (Tahsilat İşlemleri) idari yaptırımların şekline ve usulüne dair düzenlemeler içeren düzenleyici işlemlerdir. Bu düzenlemeler doğrultusunda idari yaptırım kararlarında

- *“Hakkında idari yaptırım kararı verilen kişinin kimlik ve adresinin,*
- *Hakkında idari yaptırım kararı verilen kişinin T.C. kimlik numarası/vergi kimlik numarasının, (Yabancı ülke vatandaşı olması halinde pasaport numarası)*
- *İdari yaptırım kararı verilmesini gerektiren kabahat fiilinin,*

⁸³⁹ <https://kms.kaysis.gov.tr/Home/Goster/55386> (E.T: 20.05.2019)

⁸⁴⁰ Kabahatler Kanunu Madde 25: “(1) İdarî yaptırım kararına ilişkin tutanakta;

a) Hakkında idarî yaptırım kararı verilen kişinin kimlik ve adresi,

b) İdarî yaptırım kararı verilmesini gerektiren kabahat fiili,

c) Bu fiilin işlendiğini ispata yarayacak bütün deliller,

d) Karar tarihi ve kararı veren kamu görevlilerinin kimliği,

Açık bir şekilde yazılır. Tutanakta, ayrıca kabahati oluşturan fiil, işlendiği yer ve zaman gösterilerek açıklanır.”

⁸⁴¹ 12.05.2007 tarih, 26520 sayılı Resmî Gazete

- *Bu fiilin işlendiğini ispata yarayacak bütün delillerin,*
- *Karar tarihi ve kararı veren kamu görevlilerinin kimliğinin,*
- *Kabahati oluşturan fiilin işlendiği yer ve zamanın,*
- *İdari yaptırım kararına karşı kanun yolu, mercii ve süresinin,*

Buraya kadar olan hususlar idari para cezası ve mülkiyetin kamuya geçirilmesi idari yaptırımları için ortak gereklilikler olup bundan sonraki gerekliler idari para cezası kararlarında bulunmalıdır.

- *İdari para cezasının ödeme süresinin ve ödeme yerinin,*
- *İndirimli ödeme hakkının,*
- *Taksitlendirme talep etme hakkının,*
- *Ödeme yapılmaması halinde uygulanacak müeyyidelerin,*
- *Tebliğ tarihinin,*
- *Ayrıca, tebligat yurtdışına yapılıyor ise söz konusu tutarın T.C. Büyükelçiliğine veya Konsoloslukuna ödenebileceğinin,”*

İdari yaptırım kararlarının tebliği Kabahatler Kanunun 26.maddesinde belirtildiği üzere 7201 sayılı Tebligat Kanuna göre yapılacaktır. Tebligat metninin içeriğinde bu karara karşı gidilebilecek Gümrük Kanunun 242.maddesinde düzenlenen kanun yolları, mercii ve süresi açıkça yer almalıdır.

İdari yaptırım kararlarının kişinin huzurunda yapılması halinde bu husus açıkça tutanağa geçirilmeli ve kanun yolları, mercii, süresi bildirildikten sonra kişinin tutanağı imzalaması ile tebligat yapılır. İmzadan kaçınılması durumunda tutanakta açıkça bu durum belirtilir. İdari yaptırım tüzel kişi hakkında yapılmışsa karar herhalde ilgili tüzel kişiye tebliğ edilmelidir. Gümrük kabahatleri nedeniyle idari yaptırım kararlarının uygulanma süreci bu hükümlere paralel olarak Gümrük Yönetmeliğinin 580.maddesinde düzenlenmiştir.⁸⁴² Yönetmelikte bu hükümlere ek olarak birden fazla

⁸⁴² **Gümrük Yönetmeliği Madde 580:** “ (1) Para cezalarına, gümrük işleminin yapıldığı gümrük idare amirleri veya yardımcıları tarafından gerekçesi de belirtilmek suretiyle karar verilir ve düzenlenen karar yükümlüsüne tebliğ edilir. İlgili memurlarca yapılacak ceza teklifleri, idare amirlerince uygun görülmediği takdirde gerekçesi gösterilmek suretiyle aynı şekilde karara bağlanır.

(2) Kararlar tarih sırasına göre numara verilerek elektronik ortamda kayda alınır.

(3) Konusu ve yükümlüsü ile gümrük idaresinin aynı olması, aralarında maddi veya hukuki yönden bağlılık bulunması şartıyla; birden fazla işleme veya beyannameye ilişkin para cezalarına tek ceza kararı düzenlenebilir. Bu kararlarda, ilgili işlem veya beyanname tarih ve sayıları, cezanın nev'i ve alacak miktarı ayrı ayrı belirtilir.

işleme veya beyannameye ilişkin para cezalarının tek ceza kararında düzenlenmesi düzenlenmiştir. Buna göre aynı gümrük idaresinde olmak koşuluyla konusu ve yükümlüsü aynı olan maddi veya hukuki bağıllık bulunan birden fazla işlem veya beyannameye dayalı olarak tek ceza kararı uygulanabilir.

Kabahatler Kanunda idari para cezalarının ödenmesine dair bir düzenleme bulunmamaktadır. Gümrük Kanunun 3.maddesinin sekizinci fıkrasında gümrük vergileri tanımlanmış, mezkûr Kanunun 198.maddesinde ise bu vergilerin tebliğini takiben on beş gün içinde ödenmesi gerekliliği düzenlenmiştir. Nihayet Kanunun 232.maddesinde gümrük vergisine bağlı para cezaları için vergiler ile aynı zamanda ödeneceği hüküm altına alınmıştır. Bu durumda gümrük vergileri alacağına bağlı olan para cezaları için ödeme süresi on beş gündür. Gümrük vergileri alacağına bağlı olmayan idari para cezaları için Amme Alacaklarının Tahsili Usulü Hakkında Kanun hükümleri doğrultusunda hareket edilecekti, anılan Kanun'un 37.maddesine göre idari para cezalarının tebliğ tarihini müteakip 1 ay içinde ödenmesi gerekmektedir.

Mülkiyetin kamuya geçirilmesi kararının usulüne ilişkin yine Gümrük Yönetmeliğinin 580.maddesi hükümleri doğrultusunda hareket edilecektir. İdari para cezasına benzer şekilde düzenlenmişti. Fakat idari para cezasından farklı olarak Kabahatler Kanunun 18.maddesinde mülkiyetin kamuya geçirilmesi kararının ancak kesinleşmesi halinde yerine getirilebileceği düzenlenmiştir.⁸⁴³

(4) Ceza kararlarının Türkiye’de yerleşik olmayan kişiler adına düzenlenmesi halinde, pasaport numarası, taşıt plakası, firma unvanı ve adresi gibi ceza kararının takibini kolaylaştırmak üzere gerekli bütün bilgilere ceza kararlarında yer verilir.

(5) Mülkiyetinin kamuya geçirilmesine ilişkin kararlar, gümrük işleminin yapıldığı gümrük idare amirleri veya yardımcıları tarafından gerekçesi belirtilmek suretiyle verilir ve düzenlenen karar yükümlüsüne tebliğ edilir. Mülkiyeti kamuya geçirilen eşyanın cinsi, miktarı ve olaya ilişkin ayrıntılar kararda detaylı olarak belirtilir.”

⁸⁴³ Ticaret Bakanlığı Gümrükler Genel Müdürlüğünün 2015/2 sayılı mülkiyetin kamuya geçirilmesi genelgesinde mülkiyetin kamuya geçirilmesinin kesinleşmesi şu şekilde düzenlenmiştir:

“5326 sayılı Kanunun 18 inci maddesinin sekizinci fıkrasında, mülkiyetin kamuya geçirilmesi kararlarının kesinleşmedikçe yerine getirilmeyeceği hükmüne yer verilmiştir. Bu doğrultuda mülkiyetin kamuya geçirilmesi kararlarının kesinleşme zamanı şöyledir;

i) Karara itiraz edilmemesi halinde kararın tebliğ edildiği tarihten itibaren 4458 sayılı Kanunun 242 nci maddesinde belirtilen 15 günlük idari itiraz süresinin bitiminde,

ii) Karara karşı 4458 sayılı Kanunun 242 nci maddesi uyarınca idari itirazda bulunulması halinde itirazın reddine ilişkin kararın tebliğ edildiği tarihten itibaren bu karara karşı idari yargıya başvurma için 2577 sayılı Kanunda belirtilen süre içerisinde idari yargıya başvurulmaması halinde söz konusu sürenin bitiminde,

iii) 1- İdari itirazın reddedilmesi üzerine idari yargıya başvurulması halinde; yargı kararının tebliğ edildiği tarihten itibaren söz konusu yargı kararına bir üst mahkeme nezdinde başvuru yapılması için gerekli olan 30 günlük süre içerisinde üst mahkemeye başvurulmaması halinde söz konusu sürenin bitiminde,

IV. GÜMRÜK KABAHATLERİNDE SORUMLULUK

Ceza Hukukunun temel ilkelerinden yola çıkarak Gümrük Kanunda kabahat olarak düzenlenmiş olan fiili yerine getiren kişi fail olarak sorumlu olacaktır. Ceza hukukunun suç ve cezalarda şahsilik ilkesi doğrultusunda sorumluluk belirlenecektir. Bununla birlikte gümrük işlemlerinin karmaşıklığı birçok kişinin ortak hareket etmesini gerektirmekte ayrıca gümrük müşavirliği ile temsilen yerine getirilen işlemlerde sorumluluk halleri gümrük kabahatleri için önem arz etmektedir. Tüm bunlara ek olarak Kabahatler Kanununda tüzel kişilerin sorumlu olarak düzenlenmesi ile birçok kişinin sorumluluğu ortaya çıkmakta iştirak sorumluluğu, müteselsil sorumluluk gibi kavramlar gümrük kabahatlerinde dile getirilmektedir. Bu başlıkta özellik arz eden bu durumlara değinilecektir.

Kişilerin sorumluluğundan bahsedebilmek için öncelikle kişinin kusur ehliyetine sahip olması gerekir.⁸⁴⁴ Gümrük kabahatlerinde de sorumluluk bu genel ilke doğrultusunda sorumluluk kusurlu davranış neticesinde gerçekleşecektir. Bu anlamda Gümrük Kabahatlerinde yer alan fiilin gerçekleştirilmesi neticesinde uygulanacak idari yaptırımlarda asıl sorumlu beyanda bulunan kişi yani beyan sahibidir, bu kişi kendi adına beyanda buluna kişi olabileceği gibi adına beyanda bulunulan kişi olabilir.⁸⁴⁵ Değinildiği üzere Kabahatler Kanunu hükümleri çerçevesinde gümrük kabahatleri uygulanacaktır. Dolayısıyla tüzel kişiler hakkında da idari yaptırım uygulanabilecek idari para cezası doğrudan tüzel kişiden veya tüzel kişinin organın tahsil edilebilecektir. Yukarıda ayrıntılı olarak incelendiği üzere gümrük kabahatlerinde gümrük yükümlülüğünü yerine getirmekle sorumlu kişiler de sorumlu tutulmaktadır. Bu bağlamda asıl sorumlu dışında gümrük müşavirleri ve

2- İdari yargı kararına karşı bir üst mahkeme nezdinde başvuru yapılmışsa başvuru üzerine verilen kararın tebliğ edildiği tarihten itibaren kararın düzeltilmesi talebinde bulunulması için gerekli olan 15 günlük süre içerisinde kararın düzeltilmesi talebinde bulunulmaması halinde söz konusu sürenin bitiminde,

3- Süresi içinde kararın düzeltilmesi talebinde bulunulması halinde üst mahkemece verilen kararın tebliğ edildiği tarihte” mülkiyetin kamuya geçirilmesi kesinleşecektir.

⁸⁴⁴ Kusur ehliyeti ile kişinin işlediği fiilin hukuki manasını, neticesi algılayabilmesi yahut davranışlarını yönlendirme kabiliyetine hakim olması kastedilmektedir. Kusur yeteneği konusunda bkz: Akbulut, s. 507. Vergi ceza hukuku hakkında bkz: Yusuf Karakoç, Vergi Ceza Hukuku, Yetkin Yayınları, Ankara, 2016, s. 135.

⁸⁴⁵ Ercan s.214.

yetkilendirilmiş gümrük müşavirlerinin gümrük idaresi tarafından sorumlu tutulduğu görülmektedir.⁸⁴⁶

A. Gümrük Müşavirlerinin Sorumluluğu

Gümrük müşavirleri Gümrük Kanununda düzenlenen bütün kabahatlerini işleyebilirler.⁸⁴⁷ Yukarıda ayrıntılı olarak incelendiği üzere Gümrük Kanununda gümrük kabahatleri vergi kaybına neden olan kabahatler ve usulsüzlük kabahatleri olarak iki ana başlıkta düzenlenmiştir. Gümrük müşavirleri vergi kaybına enden olan kabahatlerden sorumlu olabileceği gibi usulsüzlükler nedeniyle de sorumlulukları mümkündür. Vergi kaybına neden olan kabahatlerde, ithalat sırasında alınan katma değer vergisi ve özel tüketim vergileri kaynaklı kabahat oluşması durumunda gümrük müşavirlerinin sorumluluğuna değinilmelidir. Katma değer vergisi ve özel tüketim vergisi Gümrük Kanunu kapsamında düzenlenmiş bir vergi değildir dolayısıyla Vergi Usul Kanuna göre işlem yapılmalıdır. Fakat Katma Değer Vergisi Kanunu⁸⁴⁸ ve Özel Tüketim Vergisi Kanunu⁸⁴⁹ ile dış ticaret işlemlerinin vergilendirilmesi ayrıca düzenlenmiş olup, bu hükümlerde vergi farkları neticesinde uygulanacak yaptırımlar için Gümrük Kanununa atıf yapılmıştır. Bu açıklamalar doğrultusunda katma değer vergisi ve özel tüketim vergisi kaynaklı olsa da Gümrük Kanununda yer alan kabahatlerin işlenmesi halinde Gümrük Kanunu hükümleri uygulanacak beyan sahibi olarak gümrük müşavirleri de kabahatlere iştirak hükümlerince sorumlu olacaktır.⁸⁵⁰ Katma değer vergisi ve özel tüketim vergisinin matrah hesaplamaları ile Gümrük

⁸⁴⁶ Kılıç, s. 665 vd.

⁸⁴⁷ Merve Nur Baş Sobacı, **Gümrük Müşavirliği Mesleği Ve Gümrük Müşavirlerinin Sorumlulukları**, On İki Levha Yayınevi, İstanbul, 2018, s.167.

⁸⁴⁸ 02.11.1984 Tarih, 18563 Sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu **Madde 48:** “Bu Kanuna göre vergisi ödenmeden veya eksik ödenerek yurda sokulan eşyaların hiç alınmamış veya eksik alınmış Katma Değer Vergileri hakkında Gümrük Kanunundaki esaslara göre işlem yapılır.”

⁸⁴⁹ 12.06.2002 Tarih, 24783 Sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 4760 sayılı Özel Tüketim Vergisi Kanunu **Madde 16: (3)** “Bu Kanuna göre gümrükte vergisi ödenmeden veya eksik ödenerek ithal edilen malların hiç alınmamış veya eksik alınmış özel tüketim vergisi ile vergiden müstesna olduğu halde yanlışlıkla alınan veya fazla alındığı anlaşılan özel tüketim vergisi hakkında 4458 sayılı Gümrük Kanunundaki esaslara göre işlem yapılır. İthal edilecek mala ilişkin beyan üzerinden hesaplanan vergiler ile muayene ve denetleme sonucu hesaplanan vergiler arasındaki farklarda, 4458 sayılı Gümrük Kanunu uyarınca ithalat vergileri noksanlıklarında uygulanacak esaslara göre para cezası kesilir.”

⁸⁵⁰ Baş Sobacı, s. 168.

Kanununda yer alan vergi kaybı hesaplamaları birbirinden farklılık arz etmektedir bu nedenle uygulanacak yaptırımlarda bu farka dikkat edilmesi gerekmektedir.⁸⁵¹⁸⁵²

Kabahat Kanunun kabahatlerin uygulanmasına dair genel hükümleri kanun yolları dışında gümrük kabahatleri için de uygulanacaktır. Bu bağlamda gümrük müşavirlerinin eşya sahibi ile birlikte gümrük kabahati işlemesi halinde, gümrük müşavirlerinin sorumluluğu Gümrük Kanununda açıkça belirtilmediği için Kabahatler Kanunun *iştirak* hükümlerince değerlendirilecektir.⁸⁵³ Bir kabahate iştirak ancak kasten mümkündür, taksirle iştirak mümkün değildir.⁸⁵⁴ Gümrük kabahatlerine iştirak de ancak idari yaptırım ön görülen fiilin bilerek ve isteyerek birlikte işlenmesi ile mümkündür. Danıştay da bu ilke doğrultusunda hareket etmiş ve kabahate iştirak nedeniyle idari yaptırım uygulanabilmesi için kabahat fiilinin kasıtlı olarak iştirak

⁸⁵¹ Ayrıntılı bilgi için bkz: Nevzat Bozkurt, “Gümrük İdarelerince Hangi Durumlarda KDV Para Cezası Uygulanmalı?”, **Mali Çözüm Dergisi**, Sayı: 103, Ocak – Şubat, 2011, s. 167. <https://issuu.com/istanbulsmmmmodasi/docs/malicozum103?e=25078185/58370305> (E.T: 20.05.2019)

⁸⁵² Bu konuda **Danıştay Yedinci Dairesi, 08.05.2013 gün ve E:2010/10114, K:2013/2386 Sayılı kararıyla**; “*olay tarihinde yürürlükte bulunan 485 Sayılı Gümrük Müsteşarlığının Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararnamenin 2. maddesinin (c) bendi, 4458 Sayılı Kanun'un olay tarihinde yürürlükte bulunan şekliyle, 3. maddesinin 8. fıkrası, 3065 Sayılı Kanun'un 13. maddesinin (d) bendi ile 213 Sayılı Kanun'un 341 ve 344. maddeleri hükümlerine göre, ilgililerce ithali gerçekleştirilen eşyayla ilgili olarak alınması gereken ithalat vergilerinin tarh, tahakkuk ve tahsiline gümrük idarelerinin yetkili bulunduğu açık olup, vergi alınmasını gerektiren eyleme, Kanun Koyucu tarafından, aynı zamanda yaptırım uygulanmasının hüküm altına alındığı hallerde, anılan yaptırımı uygulamaya yetkili idarenin, vergilerin tarh, tahakkuk ve tahsiline yetkili olan gümrük idareleri olduğu konusunda duraksamaya yer olmadığı, yatırım teşvik mevzuatı koşullarına aykırı hareket edildiğinden bahisle, 3065 Sayılı Kanun'un 13. maddesinin (d) bendinde yapılan gönderme uyarınca 213 Sayılı Kanun'un 344. maddesi uyarınca kesilen vergi ziyai cezasının dayanağı katma değer vergisinin, davacı tarafından gerçekleştirilen ithalat işleminden doğduğu hususu tartışmasız olup, yukarda sözü edilen mevzuatın vergi alınmasını gerektiren fiile bağladığı bir yaptırım olan vergi ziyai cezasının, ithalat vergilerinin tarh, tahakkuk ve tahsiline yetkili olan gümrük idaresince tahsili yoluna gidilmesinde hukuka aykırılık bulunmadığından, diğer unsurları yönünden hukuka uygun olup olmadığı incelenmesi gereken davaya konu cezanın, yetki unsuru yönünden hukuka aykırı bulunarak kaldırılması yolunda verilen kararda isabet görülmediği gerekçesiyle kararı bozmuş; davacının karar düzeltme istemini reddetmiştir.” Kararını vermiş fakat **Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu E. 2015/285, K. 2015/280, T. 27.5.2015 kararında** “213 Sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 2. maddesiyle 4458 Sayılı Gümrük Kanunu'nun 234. maddesinin 1. fıkrasının (b) bendi hükümleri uyarınca, teşvik belgesi kapsamında yapılan ithalatlarda teşvik şartlarının ihlali halinde zamanında alınmayan vergilerin faiziyle birlikte tahsil edileceği ve ceza uygulanacağı ancak, gümrüklerde tahsil edilen vergi ve fer'ilerinin gümrük idarelerince, tabi oldukları prosedüre göre tahakkuk ve tahsil edileceği, gümrük vergileri hakkında Vergi Usul Kanunu hükümlerinin uygulanması mümkün olmadığından gümrük para cezası kararı alınarak tahakkuk ve tahsil edilmesi gerektiği, bu durumda, gümrük idarelerince uygulanması mümkün olmayan 213 Sayılı Kanun hükümlerine göre kesilen vergi ziyai cezasında hukuka uyarlık bulunmadığı gerekçesiyle vergi ziyai cezasını kaldırmıştır.” **Gerekçeli İstanbul 6. Vergi Mahkemesinin 18.11.2014 gün ve E:2014/840, K:2014/2181 Sayılı ısrar kararını yerinde bulmuş ve idari para cezasını kaldırmıştır.***

⁸⁵³ Barış Bahçeci, “Kamu Alacaklarının Mütessesil Sorumluluk Yolu ile Tahsili Eğilimi ve Gümrük Kanunu Uygulaması” **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt: 60, Sayı: 3, 2011, s. 440.

⁸⁵⁴ Otacı ve Keskin, s.56. Akbulut, s. 629.

edilmesi gerektiği hükmünü vermiştir.⁸⁵⁵ Benzer şekilde Danıştay Kabahatler Kanunu hükümleri doğrultusunda hareket etmiş ve gümrük müşavirliği şirket tarafından gerçekleştirilen fiile eşya sahibinin iştirak kastının anlaşılmasının ceza sorumluluğunun şahsiliği ilkesiyle bağdaşmayacağına hükmetmiştir.⁸⁵⁶

Gümrük Kanunun 181.maddesinin ikinci fıkrasında “*Dolaylı temsilde, temsilcinin yükümlülüğü, beyanda kullanılan verilerin yanlış olduğunu bildiği veya mesleği icabı ve mutad olarak bilmesi gerektiği durumlarla sınırlıdır.*” Hükmü ile gümrük müşavirlerinin gümrük vergileri nedeniyle sorumlulukları düzenlenmiştir. Gümrük müşavirinin yükümlülüğünün düzenlendiği Gümrük Yönetmeliği’nin 563.maddesinin birinci fıkrasında “*Gümrük müşavirleri imzaladıkları beyanname ile ilgili cezai hükümlerin uygulanması açısından beyannamede belirtilen bilgiler ile beyannameye ekli belgelerin doğruluğundan ve ilgili rejimin gerektirdiği bütün yükümlülükler uyulmasından, Kanunun 181 inci maddesinin ikinci fıkrası saklı kalmak kaydıyla, sorumludur.*” şeklinde düzenlenmiştir. Hükümler birlikte değerlendirildiğinde gümrük müşavirlerinin kabahatlerden dolayı sorumluluğu açıkça düzenlenmediği görülmektedir. Müşavirler hükümler doğrultusunda, *meslek icabı ve mutad olarak bilinen* yahut *bilinmesi gereken işlemlerden* sorumlu olarak tutulmuştur. Bu sorumluluk ise bilme ve isteme niteliğini aşmakta gümrük müşavirleri kabahat fiilleri neticesinde taksirli olarak da sorumlu olmaktadır.⁸⁵⁷ Gümrük Kanununda gümrük müşavirlerinin gümrük kabahatlerinden taksirle sorumluluğu düzenlenmemişken Gümrük Yönetmeliği ile gümrük müşavirlerinin sorumluluk alanı

⁸⁵⁵ Danıştay 7. Daire, E. 2011/4206, K. 2014/2847, T. 21.5.2014:

“ 5326 sayılı Kabahatler Kanunu’nun 14’üncü maddesinin 1’inci fıkrasında, kabahatin işlenişine birden fazla kişinin iştirak etmesi halinde, bu kişilerin her biri hakkında fail olarak idari para cezası verileceği öngörülmüş; aynı maddenin 3’üncü fıkrasında ise, kabahate iştirak için kasten ve hukuka aykırı işlenmiş bir fiilin varlığının yeterli olduğu belirtilmiş olduğundan, kabahate iştirak nedeniyle para cezası uygulanabilmesi için fiile kasıtlı olarak iştirak edildiğinin kanıtlanması gerekmektedir.”

⁸⁵⁶ DANIŞTAY 7. DAİRE, E. 2010/623, K. 2011/8477, T. 1.12.2011:

“ ... vergi kaybına neden olan eylem, yapılan soruşturma sonucunda davalı İdarece de kabul edildiği üzere, davacının ithalat işlemlerini gerçekleştiren gümrük müşavirlik şirketi yetkililerince gerçekleştirildiğinden ve adı geçen Şirket yetkilileri hakkında kaçakçılık, resmi evrakta sahtekarlık ve dolandırıcılık suçlarından dolayı, Üsküdar l’inci ve 3’üncü Ağır Ceza Mahkemelerinde ceza davaları açılmış olduğundan; suça iştirak ettiği yolunda herhangi bir bilgi, belge ve iddia bulunmayan, aksine, davalı idarece, ortak ve yöneticilerinin takibine gerek bulunmadığı sonucuna ulaşılan ve hakkında açılan ceza davasında yetkilisinin beraatine karar verilen davacı adına ceza uygulanması, Anayasanın 38. maddesinde öngörülen "Ceza sorumluluğunun şahsiliği" ilkesine aykırılık oluşturmaktadır.”

⁸⁵⁷ Kılıç, s. 742. Bahçeci, s. 439 – 440. Aksu, s. 178 – 179.

genişletilmiş ceza hukukunun temel ilkelerinden kanunilik ve kıyas yasağı ilkelerine aykırı hareket edilmiştir.⁸⁵⁸

Gümrük müşavirlerinin gümrük kabahatleri nedeniyle uygulanacak yaptırımlardan dolayı müteselsil sorumlu olduğı yönünde doktrinde çeşitli görüşler yer almaktadır. Ceza hukuku anlamında müteselsil sorumluluk yer almamaktadır⁸⁵⁹ fakat suçların iştirak halinde işlenebileceğı müşterek faillik hali düzenlenmiştir. Türk Ceza Kanunun 37.maddesinin birinci fıkrasında bu durumda sorumluk ise “*Suçun kanuni tanımında yer alan fiili birlikte gerçekleştiren kişilerden her biri, fail olarak sorumlu olur.*” olarak düzenlenmiştir. Kanun Müşterek faillik, kanunda suç olarak düzenlenen fiilin birden çok kişi ile birlikte işlenmesidir.⁸⁶⁰ Kabahatler için de bu ilkenin kabul edildiğı dolayısıyla kabahatler olarak düzenlenmiş fiilden dolayı müteselsil sorumluluk hükümlerinin uygulanmayacağı dile getirilmiştir.⁸⁶¹ Bu görüşe göre kabahatlerde müteselsil sorumluluk olmayacağı için faillerden birinin idari para cezasını ödemesi diğeri failler açısından cezayı sona erdirmeyecek, müşterek faillerin her biri için ayrı ayrı sorumluluk tespit edilmesi gerekecektir.⁸⁶² Benzer şekilde sorumlulardan birine yapılan tebligat diğeri için sonuç doğurmayacaktır. Bununla birlikte çeşitli kanun hükümlerinde vergi alacağına bağılı vergi cezaları nedeniyle müteselsil sorumluluk düzenlenmiştir.⁸⁶³ Bu sorumluluğun varlığı ancak kanun ile mümkündür yani cezalar açısından müteselsil sorumluluk ancak kanunla ile ihdas edilmeli ve sınırları da kanun ile çizilmelidir.⁸⁶⁴ Gümrük Kanununda yer alan düzenlemeler doğrultusunda gümrük müşavirlerinin Vergi Usul Kanunu’nun

⁸⁵⁸ Kılıç, s. 443. Baş Sobacı, s. 172.

⁸⁵⁹ Suçların ve cezaların müteselsil olması kavramı öğretide, suç işleme kararı doğrultusunda kanunda suç olarak tanımlanmış aynı fiilin birkaç defa işlenmesi olarak tanımlanmıştır. Ayrıntılı bilgi için bkz: Türkan Yalçın Sancar, **Müteselsil Suç**, Seçkin Kitabevi, Ankara, 1995, s. 19. Fakat bu kavram ile kastedilen *zincirleme suç* kavramı olup müteselsil sorumlulukla ilgili değildir.

⁸⁶⁰ Akbulut, s. 598.

⁸⁶¹ Bayraklı, Genel Vergi Hukuku, s.119.

⁸⁶² Baş Sobacı, s. 174.

⁸⁶³ : 11.07.1964 Tarih, 11751 Sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 488 sayılı Damga Vergisi Kanunun **Madde 24: (2)** “...Birden fazla kişi tarafından imza edilen kâğıtlara ait vergi ve cezanın tamamından imza edenler müteselsilen sorumludurlar ...”

Vergi Usul Kanunu **Madde 227: (3)** “... beyannameyi imzalayan veya tasdik raporunu düzenleyen meslek mensupları, imzaladıkları beyannamelerde veya düzenledikleri tasdik raporlarında yer alan bilgilerin defter kayıtlarına ve bu kayıtların dayanağını teşkil eden belgelere uygun olmamasından dolayı ortaya çıkan vergi ziyanına bağılı olarak salınacak vergi, ceza, gecikme faizlerinden mükellefle birlikte müştereken ve müteselsilen sorumlu tutulurlar.”

⁸⁶⁴ Doğan Şenyüz, **Vergi Ceza Hukuku**, 8. Baskı, Ekin Kitabevi, Bursa, 2015, s.71

227.maddesindeki benzer bir sorumluluğu olduğu ve müteselsil sorumluluklarının olduğu görüşü de öğretide dile getirilmiştir.⁸⁶⁵ Gümrük Kanunun 229.maddesinde⁸⁶⁶ yer alan düzenlemeye dayanılarak bu görüş dile getirilmiştir. Bahsi geçen Kanun maddesi ile tüzel kişi olarak yürütülen gümrük müşavirliğinin vergi kaybı nedeniyle doğan müteselsil sorumluluk hali düzenlenmiştir. Buna göre gümrük müşavirliğinin tüzel kişilik eliyle yürütülmesi halinde beyanname ya da beyanname kabul edilen diğer belgelerde imzası bulunan kişiler ile tüzel kişilik arasında vergiler ve para cezaları bakımından müteselsil sorumluluk hali düzenlenmiştir.⁸⁶⁷ Bu sorumluluğun dış ticaret yapan kimseler ile gümrük müşavirleri arasındaki ilişkiyi kapsamadığı para cezası nedeniyle fiili işleyen kişi ile bu kişinin bağlı olduğu tüzel kişilik arasında sınırlı olduğu belirtilmektedir.⁸⁶⁸ Buna ek olarak müteselsil sorumluluğun dolaylı temsilin niteliğine göre belirleneceği ve burada gümrük müşavirlerine ön kontrol gerçekleştiren *yarı kamu görevi* niteliği kazandırdığı da dile getirilmiştir.⁸⁶⁹

B. Yetkilendirilmiş Gümrük Müşavirinin Sorumluluğu

Yetkilendirilmiş gümrük müşavirliği kavramı, gümrük idarelerine ait bazı işlemlerin Gümrük Kanunu ve Gümrük Yönetmeliği hükümlerince yetkilendirilmiş gümrük müşavirleri eliyle görülmesi sonucunda ortaya çıkmıştır. Gümrük idarelerinin iş yükünün azaltılması, gümrük işlemlerinin hızlandırılması gibi gümrük idaresi işlemlerinin verimliliğinin artırılması amacıyla gümrük idaresi personelinin yerine getirmesi gereken bazı işlemler, özel niteliklere haiz, gümrük hizmetlerinde tecrübe sahibi, sorumluluk, vazife yüklenebilecek gümrük müşavirlerince yerine

⁸⁶⁵ Bahçeci, s. 443.

⁸⁶⁶ Gümrük Kanunu **Madde 229: (2)** “ ... Gümrük müşavirliğinin bir tüzel kişilik olması halinde, gümrük beyanname veya beyanname kabul edilen diğer belgeler üzerine imzasını atmış olanların vergi kaybına neden olan durumu bildiği veya bilmesi gerektiği hallerde, bunlar gümrük idaresine karşı bağlı bulundukları tüzel kişilikle birlikte müteselsilen sorumlu olurlar. Bu hallerde, ilgili gümrük müşavirinin kişisel cezai sorumluluğu saklı kalmak kaydıyla, işlemi yapan kişi ile birlikte tüzel kişilik de gümrük idaresince alınan vergiler ve verilen para cezaları yönünden müteselsilen sorumludur.”

⁸⁶⁷ Rüfet Dağ, “Vergi Kaybına Neden Olan Durumlar Karşısında Gümrük Müşavirliğinin Müteselsil Sorumluluğu”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı: 271, Temmuz 2015,

⁸⁶⁸ Baş Sobacı, s. 175 – 176.

⁸⁶⁹ Saygılıoğlu ve Gerçek, s. 142. Özkan ve Ercan, S. 40.

getirilecektir.⁸⁷⁰ Gümrük Kanunun 10.maddesinin birinci fıkrası c bendinde yer alan *“Müsteşarlık, gümrük mevzuatının doğru olarak uygulanması için gerekli gördüğü bütün önlemleri alır. Bu çerçevede, eşyanın gümrükçe onaylanmış bir işlem veya kullanıma tabi tutulmasına ilişkin gerekli gördüğü bir kısım tespit işlemlerinin, belirleyeceği niteliklere sahip gümrük müşavirleri eliyle yürütülmesine ilişkin usul ve esasları düzenlemeye yetkilidir.”* hükmü ile yetkilendirilmiş gümrük müşavirliğinin yasal dayanağı oluşmuştur. Hükümden de açıkça anlaşılacağı üzere ve Kanun’da başka hüküm yer almaması nedeniyle yetkilendirilmiş gümrük müşavirliği gümrük idaresinin düzenleyici işlemleriyle ihdas edilecektir. Bu doğrultuda Gümrük Yönetmeliğinin 574. ila 578.maddeleri arasında yetkilendirilmiş gümrük müşaviri düzenlenmiştir. Yönetmelik Maddeleri incelendiğinde yetkilendirilmiş gümrük müşavirlerinin gümrük işlemlerinin doğru olarak uygulanması amacıyla ekonomik etkili gümrük rejimleri, nihai kullanım, basitleştirilmiş usul uygulamaları ve diğer gümrük işlemleri⁸⁷¹ üzerinde Ticaret Bakanlığınca belirlenmiş tespit işlemlerini yapma yetkisi vardır. Bu anlamda yetkilendirilmiş gümrük müşaviri gümrük idaresi adına işlem yapmakta, yukarıda belirttiğimiz üzere dolaylı temsilci sıfatındaki gümrük müşaviri olarak değil Gümrük İdaresi adına tespit işlemi yapan kişi olarak görev almakta dolayısıyla tespiti yaptıran kişi ile müşavir arasında dolaylı temsil ilişkisi oluşmamaktadır.⁸⁷² Yetkilendirilmiş gümrük müşavirlerinin sorumluluğuna dair Gümrük Yönetmeliğinin 575.maddesinin birinci fıkrasında *“Yetkilendirilmiş gümrük müşavirleri, yapmış oldukları tespit işlemleri ve bunlara ilişkin düzenlenen raporların ve onayladıkları EUR.1/EUR.MED ve A.TR dolaşım belgelerinin doğruluğundan sorumludur. Yaptıkları tespit işlemleri ve bunlara ilişkin raporların doğru olmaması halinde, tespit işleminin kapsamı ile sınırlı olmak üzere, ziyaa uğratılan vergilerden ve kesilecek cezalardan yükümlü ile birlikte müştereken ve müteselsilen*

⁸⁷⁰ Nevzat Bozkurt, “Yetkilendirilmiş Gümrük Müşaviri Mi? Yeminli Gümrük Müşaviri mi?”, **Lebib Yalkın Dergisi**, Sayı: 52, Nisan 2008, s. 73. Nadir Elibol, “Yetkilendirilmiş Gümrük Müşavirinden Yetkilendirilmiş Yükümlüye”, **Gümrük ve Ticaret Dergisi**, C. 3, S. 5, 2015, s. 15-17.

⁸⁷¹ Yetkilendirilmiş gümrük müşavirlerinin yetkilerine dair işlemler 07.10.2016 Tarih, 29850 Sayılı Resmi Gazetede yayımlanan Yetkilendirilmiş Gümrük Müşavirliği hakkında Gümrük Genel Tebliği (Seri No: 6) ile düzenlenmiştir. Ticaret Bakanlığı Gümrükler Genel Müdürlüğü 2016/21 sayılı Yetkilendirilmiş Gümrük Müşavirliği Uygulaması (2017/3 sayılı genelge ile değiştirilmiş) konulu genelgesi ile uygulama esas ve ilkeleri belirlenmiştir.

⁸⁷² Mehtap Demirel, “Yetkilendirilmiş Gümrük Müşavirliği (YGM) Uygulaması ve 2 Seri Nolu Gümrük Genel Tebliği (Yetkilendirilmiş Gümrük Müşavirliği) ile Getirilen Değişiklikler”, **Gümrükte Uzman Görüş**, Yıl: 9, Sayı: 30, Temmuz Eylül 2011, s. 9.

sorumludurlar.” hükmü düzenlenmiştir. Yönetmelik düzenlemesiyle yetkilendirilmiş gümrük müşavirlerine müteselsil sorumluluk getirilmesi Yönetmelik maddesine kaynaklık eden Gümrük Kanunu’nun 10.maddesinde yer alan sınırlar aşmaktadır ve kanunda yer almayan sorumluluğun yönetmelikle düzenlenmesi nedeniyle vergilerin kanuniliği ilkesine, cezaların şahsiliği ilkesine aykırılık teşkil etmektedir.⁸⁷³

C. Antrepo İşletenlerin Sorumluluğu

Gümrük kabahatlerinde sorumluluk esaslarında özellik teşkil eden durumlardan biri de gümrük antreposu işleticisinin sorumluluğudur. Antrepo ileticilerinin sorumluluğu yukarıda anlatıldığı üzere Gümrük Kanunun 96.maddesi ve devamında düzenlenmiştir. Antrepo işleticisinin sorumluluklarına tekrara düşmemek adına bu başlıkta değinilmeyecek kabahatler bakımından özellik arz eden kısma değinilecektir.

Gümrük antrepo rejimi ile ilgili gümrük kabahatleri Gümrük Kanunun 236.maddesinin birinci fıkrasında düzenlenen ve aynı maddenin ikinci fıkrasında düzenlenen kabahatlerdir. Kanunun 236.maddesinin birinci fıkrasına göre gümrük antrepolarından gümrük işlemlerine başlanmadan veya bu işlemler bitirilip gümrük idaresinin izni alınmadan kısmen veya tamamen eşya çıkarılması veya buralardaki eşyanın değiştirilmesi ya da yapılan sayımlarda kayıtlara göre eşyanın bir kısmının noksan çıkması halinde antrepo işleticisi de sorumluluk sahibidir ve fail olarak değerlendirilebilecektir.⁸⁷⁴ Kanunun 236.maddesinin ikinci fıkrasında ise gümrük antrepolarında yapılan sayımlarda tutulan kayıtlarda belirtilenden fazla eşya çıkması durumunda yine antrepo işleticisi antrepo kayıtlarını düzgün bir şekilde tutma yükümlüğünü yerine getirmemesi nedeniyle bu göreve haiz görevli ve antrepo sahibi ile kabahatten dolayı sorumlu olacaktır.⁸⁷⁵

⁸⁷³ Gök, s. 222 – 224.

⁸⁷⁴ Kılıç, s. 773; Ercan, Kabahatler, s. 132.

⁸⁷⁵ Kılıç, s. 812; Ercan, Kabahatler, s. 161.

DÖRDÜNCÜ BÖLÜM

GÜMRÜK KABAHAHLERİNDEN KAYNAKLI UYUŞAMZLIKLARIN ÇÖZÜM YOLLARI

I. GENEL OLARAK

Hukuk devleti, hukuk kuralları doğrultusunda hareket eden ve yönetilenlere hukuki güvenceler sağlayan devlettir.⁸⁷⁶ İdarenin yargısal denetimi hukuk devletinin gerekleri arasında yer alır ve Anayasamızda bu ilkeler açıkça yer almaktadır.⁸⁷⁷ Bu doğrultuda çalışmanın konusunu oluşturan gümrük düzeninin korunması amacıyla işlenmesi halinde idari yaptırım ön görülen gümrük kabahatleri nedeniyle oluşabilecek uyuşmazlıklara karşı da yargısal denetim evleviyetle mümkündür. Şöyle ki idari yaptırımlar neticesinde kamu otoritesinin kişiler üzerinde zorlayıcı bir etkisi doğacaktır, bu zorlayıcı etkinin hukuka uygun olarak inşa edilip edilmediği denetimi hukuk güvenliği açısından ehemmiyet taşımaktadır.⁸⁷⁸ Ayrıca idare yapısı gereği, kamu yararını gerçekleştirme gayesiyle gerçekleştirdiği işlem ve eylemlerinde üstün ve ayrıcalıklı yetkilerle donatılmıştır, idare bu gücünü kullanırken hukuka uygun hareket etmesini sağlamak ve buna zorlamak için yargısal denetime tabi tutulur.⁸⁷⁹

Gümrük idaresince gümrük kabahatleri nedeniyle uygulanan idari yaptırımın hukuka aykırılığı iddiası ile hukuk devletinin gereği olarak yargısal denetimi evladır. Bununla birlikte uyuşmazlıkların idari aşamada çözüm yolları veya barışçıl çözüm yolları olarak adlandırılan ilgilinin başvurusu üzerine ya da idare tarafından re'sen yargı yoluna gidilmeden uyuşmazlıkların çözülmesi yolu da gümrük uyuşmazlıkları için mümkündür.⁸⁸⁰ Gümrük Kanunda idari çözüm yolu olarak *itiraz* ve *uzlaşma* ön görülmüştür. Dikkat edilmesi gereken bir başka husus ise uzlaşma ihtiyarı bir çözüm yolu ilken Kanunda yer alan hüküm gereği *itiraz*, yargısal denetime başvurmadan önce

⁸⁷⁶ Günday, s. 39.

⁸⁷⁷ Türkiye Cumhuriyeti Anayasası **Madde 125**: – *İdarenin her türlü eylem ve işlemlerine karşı yargı yolu açıktır. ...*”

⁸⁷⁸ Ulusoy, İdari yaptırımlar, s. 187.

⁸⁷⁹ Ender Ethem Atay, **İdare Hukuku**, Dördüncü Baskı, Turhan Kitabevi Ankara, 2014. s.94

⁸⁸⁰ Yüce ve Çelikkaya, s.172. Karakoç, Vergi Hukuku, s. 729. Zehra Odyakmaz, Serkan Çınarlı ve Ezgi Avcıoğlu Aksoy, **İdare Hukukunda Yargı Öncesi Uyuşmazlık Çözüm Usulleri**, Güncellenmiş Gözden Geçirilmiş 2. Baskı, Seçkin Yayıncılık, Ankara, Şubat 2018, s. 140.

tüketilmesi zorunlu çözüm yoludur.⁸⁸¹ Bu bağlamda bu bölümde önce gümrük kabahatlerinden dolayı doğacak anlaşmazlıkların Gümrük Kanunda yer alan idari aşamada çözüm yollarına ve uyuşmazlıkların yargısal çözüm yollarına değinilecektir.

II. İDARİ ÇÖZÜM YOLLARI

A. Uzlaşma

Uzlaşma çözüm yolu Gümrük Kanunun 244. Maddesinde düzenlenmektedir.⁸⁸² Ayrıca uzlaşmanın usul ve esasların belirlenmesi amacıyla Ticaret Bakanlığı (Gümrük ve Ticaret Bakanlığı) tarafından Gümrük Uzlaşma Yönetmeliği düzenlenmiştir.⁸⁸³

Kelime anlamı “*karşıtlar arasındaki anlaşmazlıkların ortadan kaldırılması yoluyla birlik sağlama olan*”⁸⁸⁴ uzlaşma kurumu ile mevcut ya da çıkması muhtemel uyuşmazlığın karşılıklı ödün verilerek çözülmesi anlaşılır.⁸⁸⁵ Uzlaşma kurumu genel olarak idare ile ilgililer arasındaki uyuşmazlığın – ihtilafların – dava yoluna başvurmadan önce tarafların görüşmesi ile çözümün ön görüldüğü yol olarak tanımlanabilir.⁸⁸⁶ Esasında uzlaşmada pazarlık yöntemi olarak nitelendirilecek bir yöntemle uyuşmazlık giderilmeye çalışılmaktadır.⁸⁸⁷ Çalışmada uzlaşma kurumunun gümrük kabahatleri yönünden değerlendirilmesi yapılacaktır.

⁸⁸¹ Deniz Koyunoğlu, “Gümrük Uyuşmazlıkları İçin İtiraz ve İdari Yollar”, **Lebib Yalkın Dergisi**, Sayı: 83, Kasım 2010, s. 211.

⁸⁸² Uzlaşma kurumu Gümrük Kanununa 25.02.2011 Tarih, 27857 (Mük.) Sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 6111 Sayılı Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması İle Sosyal Sigortalar Ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu Ve Diğer Bazı Kanun Ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılması Hakkında Kanunun 137.maddesi ile girmiştir.

⁸⁸³ 27.08.2011 Tarih, 28038 Sayılı Resmi Gazetede yayımlanan Gümrük Uzlaşma Yönetmeliği.

⁸⁸⁴ Türk Dil Kurumu Büyük Türkçe Sözlük, http://www.tdk.gov.tr/index.php?option=com_bts&arama=kelime&guid=TDK.GTS.5cc4f3114a7950.46368313 (E.T: 20.05.2019)

⁸⁸⁵ Turgut Candan, **Vergilendirme Yöntemleri ve Uzlaşma**, 2. Baskı, Maliye ve Hukuk Yayınları Ankara, 2006, s.260.

⁸⁸⁶ Nevzat Saygılıoğlu, “Gümrük Vergisi Uyuşmazlıklarının İdari Aşamada Çözümü”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı: 125, 2003 - 7, s. 145.

⁸⁸⁷ Şenyüz ve Diğerleri, Vergi Hukuku, 99.

1. Kapsam ve Süre

Gümrük Kanunun 244.maddesinde gereği “Beyan ile gümrük idaresince yapılan tespit sonucunda belirlenen farklılıklara ilişkin *tebliğ edilen gümrük vergileri alacakları ile bu Kanunda ve ilgili diğer kanunlarda öngörülen cezalar hakkında*” uzlaşma çözüm yoluna başvurulabilir. Gümrük Uzlaşma Yönetmeliğinin 4., 5. Ve 6.maddelerinde uzlaşma kapsamına girecek hususlar ve uzlaşma kapsamına dahil olmayan hususlar belirtilmiştir. Gümrük Uzlaşma Yönetmeliğinin ilgili maddeleri incelendiğinde ise Yönetmeliğin 1 nolu ekinde uzlaşma konu olabilecek 15 kalem vergi tablo⁸⁸⁸ halinde belirtilmiş olup 2 nolu ekinde uzlaşma konusu olabilecek idari para cezaları⁸⁸⁹ belirtilmiştir. Bu hususlara ek olarak Yönetmeliğin 5.maddesinde yer alan “*Ekli listelerde belirtilmeyen ve gümrük idarelerince tahsili gereken alacaklar ile bu Yönetmeliğin yayımı tarihinden sonra yapılacak düzenlemelerle getirilen alacaklar da uzlaşmaya konu olabilir.*” hükmü ile genel bir düzenleme getirilerek uzlaşmanın sadece ekli listedeki hususlar ile sınırlı olmadığı düzenlenmiştir. Yine Yönetmeliğin 5.maddesinin üçüncü fıkrasında ise “*Şartlı muafiyet rejimlerine ilişkin hükümlerin*

⁸⁸⁸ Gümrük Uzlaşma Yönetmeliği EK – 1: Gümrük Vergileri

Gümrük Vergisi
İlave Gümrük Vergisi
Tek ve Maktu Vergi
Dampinge Karşı Vergi
Subvansiyona Karşı Telafi Edici Vergi
Katma Değer Vergisi
Özel Tüketim Vergisi
Ek Mali Yükümlülük
Toplu Konut Fonu
Tütün Fonu
Ek Fon
Kaynak Kullanımını Destekleme Fonu
Çevre Katkı Payı
Telafi Edici Vergi(İhracat)
TRT Bandrol Ücreti(Ticari olmayan eşya için)

⁸⁸⁹ Gümrük Uzlaşma Yönetmeliği EK – 2: Para Cezaları

Kanun Adı	Maddeleri
4458 sayılı Gümrük Kanunu	234,235,236,237,238,239,241
2976 sayılı Dış Ticaretin Düzenlenmesine Hakkında Kanun	4
3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu	51
4760 sayılı Özel Tüketim Vergisi Kanunu	16

ihlali sonucunda doğan alacağın yükümlüye tebliğinden itibaren 15 gün içinde, alacağa konu para cezalarının” uzlaşmaya tabi olduğu özellikle belirtilmiştir. Gümrük Uzlaşma Yönetmeliğinin 6.maddesinde uzlaşma kapsamına girmeyecek hususlar belirtilmiştir. Bu kapsamda çalışmanı konusunu ilgilendiren kısmı ise mezkur maddenin dördüncü fıkrasında yer alan “Alacağın 21/3/2007 tarihli ve 5607 sayılı Kaçakçılıkla Mücadele Kanununun 3 üncü maddesinde yer alan kaçakçılık suçlarına ilişkin olması halinde uzlaşma talebinde bulunulamaz.” hükmüdür.⁸⁹⁰ Çünkü yukarıda muhtelif yerlerde, gümrük kabahatleri ve kaçakçılık suçları ince bir çizgide ayrılmış; mezkûr fiilin kaçakçılık suçu olarak değerlendirilmesi halinde ise sadece suçtan dolayı yaptırım uygulanacağı belirtilmiştir. Dolayısıyla kabahat konusu fiil kaçakçılık suçuna konu olursa kabahatten dolayı yaptırım uygulanamayacağı gibi uzlaşmaya da konu teşkil edemeyecektir. Gümrük uzlaşma Yönetmeliğinin 5.maddesinin ikinci fıkrasında yer alan kısmi başvuru imkânı saklı kalmak koşuluyla “aynı tür vergi veya cezanın bir kısmı için uzlaşma talebinde bulunulamaz.”⁸⁹¹ Ayrıca “İlgili mevzuat uyarınca alacağın tahsilat aşamasına geldiği durumlarda söz konusu alacak uzlaşmaya konu edilemez.”⁸⁹² Gümrük Kabahatleri neticesinde uygulanabilecek yaptırımlardan birisi de mülkiyetin kamuya geçirilmesidir, mülkiyetin kamuya geçirilmesi kararı ise uzlaşmaya konu olmayıp, mülkiyetinin kamuya geçmesine konu eşyadan kaynaklı gümrük vergileri ve idari para cezaları uzlaşmaya konu edilebilecektir.⁸⁹³

Gümrük Uzlaşma Yönetmeliğinin 12.maddesine göre “Yükümlünün kendisi, temsilcisi veya özel vekâletname verilmesi şartıyla gümrük müşaviri; veli ya da vasi veya aynı gümrük vergilerinin ödenmesinden yükümlü ile birlikte müştereken ve müteselsilen sorumlu olması halinde gümrük müşavirleri uzlaşma talebinde

⁸⁹⁰ İlgili fıkranın uygulanmasında usul Gümrük Uzlaşma Yönetmeliğinin beşinci fıkrasında düzenlenmiştir. “Dördüncü fıkranın uygulanmasında, uzlaşma komisyonlarının sekreteryaya hizmetlerini yürüten birimlerince, Gümrük Yönetmeliğinin 579 uncu maddesi dikkate alınarak, uzlaşmaya konu alacağın 5607 sayılı Kanunun 3 üncü maddesinde belirtilen fiillerle ilinkisinin olup olmadığı arattırılır. Bu arattırma sırasında;

a) Adli süreç başlamamış olmakla birlikte 5607 sayılı Kanunun 3 üncü maddesi kapsamında takibatta bulunulması talebiyle fezleke veya rapor düzenlenmiş ya da adli makamlara bildirimde bulunulmuş olması,

b) Adli mercilerce soruşturma ya da kovuşturma yapılıyor olması,

c) İlgili Mahkeme tarafından ceza verilmiş olması, hallerinden birinin varlığının tespit edilmesi durumunda ilişki olduğu sonucuna varılır.”

⁸⁹¹ Gümrük Uzlaşma Yönetmeliği 6.madde ikinci fıkra.

⁸⁹² Gümrük Uzlaşma Yönetmeliği 6.madde üçüncü fıkra.

⁸⁹³ Gümrük Uzlaşma Yönetmeliği 6.madde yedinci fıkra.

Sefa Yayla, “Mülkiyetin Kamuya Geçirilmesi”, **Gümrük Dünyası**, Yıl: 2013 - 2, s. 30

bulunabilir.” Bu kişiler Gümrük Uzlaşma Yönetmeliğinin 11.maddesine göre “henüz itiraz başvurusu yapılmamış gümrük vergileri ve vergi aslına bağlı olsun ya da olmasın tüm para cezalarının yükümlüye veya ceza muhatabına tebliği tarihinden itibaren Kanunun 242 nci maddesinde belirtilen onbeş günlük itiraz süresi içinde ” uzlaşma talebinde bulunabilir. Kabahate iştirak etmiş kişiler hakkında idari yaptırım uygulanması halinde ayrı ayrı uzlaşma talebinde bulunabilecek⁸⁹⁴ uzlaşma gerçekleşmesi halinde ise yalnızca başvuruda bulunanlar için sonuç doğuracaktır.⁸⁹⁵ Gümrük Uzlaşma Yönetmeliğinin 14.maddesinde belirtildiği üzere “Uzlaşma talebinde bulunulması halinde, itiraz veya dava açma süresi durur. Uzlaşmanın vaki olmaması veya temin edilememesi halinde, süre kaldığı yerden işlemeye başlar.” Buna ek olarak süresi içinde başvuru uzlaşma başvurusu neticeleninceye kadar itiraz ve dava yoluna başvuru mümkün değildir.

B. İtiraz

İdare Hukuku açısından zorunlu idari başvuruların istisnai nitelikte olması esastır, bu nedenle zorunlu idari başvuru yolu kanunda açıkça ön görülmelidir.⁸⁹⁶ Gümrük Kanunun 242.maddesinin birinci fıkrasında yer alan “Yükümlüler kendilerine tebliğ edilen gümrük vergileri, cezalar ve idari kararlara karşı tebliğ tarihinden itibaren onbeş gün içinde bir üst makama, üst makam yoksa aynı makama verecekleri bir dilekçe ile itiraz edebilir.” hükmü ile itiraz yolu ön görülmüştür. Ön görülen bu itiraz yolunun ise zorunlu olup olmadığı madde metninden anlaşılamamaktadır, zorunlu itiraz yolunun kabul edilmesi idari yargı anlamında açılacak davalarda idari merci tecavüzü konusunu gündeme getirmektedir. İdari merci tecavüzü dava açılmadan önce idareye başvurma mecburiyeti düzenlenmiş ise ve bu mecburiyet yerine getirilmeden dava açılması halinde mahkeme tarafından görevli idari mercie tevdiine karar verilir.⁸⁹⁷ İdareye zorunlu olarak başvurma şartının incelenmesi iptal

⁸⁹⁴ Eğer şeriklerden biri uzlaşmaya başvurur diğeri Gümrük Kanununda ön görülen itiraz yoluna başvurursa uzlaşma talebi neticelendikten sonra itiraz başvurusu değerlendirilmeye tabi tutulur. Bkz: Ercan, s. 244.

⁸⁹⁵ Gümrük Uzlaşma Yönetmeliği 10.madde ikinci fıkra.

⁸⁹⁶ Gürsel Kaplan, **İdari Yargıda Dava Açma Süreleri**, Güncelleştirilmiş 3. Bası, Turhan Kitabevi, Ankara 2011, (Süreler)

⁸⁹⁷ Gürsel Kaplan, **İdari Yargı Hukuku**, s118 -120.

davası anlamında ön koşul şartını teşkil eder ve Gümrük Kanunun 242.maddesinde ön görülen itiraz başvurusu da bu anlamda zorunlu başvuru olarak kabul edilir ve dava açılabilmesi için başvurulmuş olması gerekmektedir.⁸⁹⁸

1. Kapsam ve süre

Gümrük Kanunun 242.maddesinin birinci fıkrasına göre yükümlüler gümrük vergileri, cezalar ve idari kararlara karşı itirazda bulunabilir. Gümrük kabahatleri nedeniyle uygulanan idari yaptırımlar idari karar olarak ilgililere uygulanmakta dolayısıyla kabahat nedeniyle hâsıl olan uyuşmazlığa itiraza konu olacak işlemin idari karar niteliğinde olması gerekmektedir.⁸⁹⁹ İtiraz kurumu bu bilgiler ve belirtilen

⁸⁹⁸ Kaplan, idari yargılama hukuku, s119.

Danıştay 7. Daire, E. 2004/3623, K. 2005/2342, T. 6.10.2005:

“4458 sayılı Gümrük Kanununun 242 nci maddesinin 3 üncü fıkrasında; kişilerin, düzeltme taleplerine ilişkin kararlara, idari kararlara, gümrük vergilerine ve cezalara karşı yedi gün içinde, kararı alan gümrük idaresinin bağlı bulunduğu gümrük başmüdürlüğü nezdinde itiraz edebilecekleri; aynı maddenin 7 nci fıkrasında da, gümrük başmüdürlükleri kararlarına karşı, işlemin yapıldığı gümrük müdürlüğünün bulunduğu yerdeki idari yargı mercilerine başvurabilecekleri hükmüne bağlanmıştır. Sözü edilen hukuki duruma göre, alınan ceza kararları için tebliğinden itibaren yedi gün içerisinde, işlemi tesis etmiş olan gümrük müdürlüğünün bağlı bulunduğu başmüdürlüğe itiraz yoluna gidilmesi gerekli bulunmaktadır. Söz konusu itiraz başvurusu, yargı yerlerine başvurulmadan önce ilgililerce tüketilmesi gereken zorunlu idari başvuru yoludur. Bu başvuru için öngörülen ve kamu düzeniyle ilgili olan süreye uyulmamış olması halinde, bu durumun idari yargı yerlerince kendiliklerinden nazara alınması, İdari Yargılama Hukukunun gereklerindendir.”

Danıştay’ın başka bir kararında (7. Daire, E. 2006/567, K. 2007/811, T. 28.2.2007) Gümrük Kanununda belirtilen itirazın niteliği; “4458 sayılı Kanunun yukarıda yer verilen 242’nci maddesinde düzenlenen idari başvuru da, idari işlemin dava konusu edilebilmesi için tüketilmesi zorunlu bir başvuru olup, söz konusu düzenlemedeki amaç, diğer idari başvurularda olduğu gibi, idareye, yargı yolunun kullanılmasından önce, işleminin hukuka uygun olup olmadığının, hiyerarşik yollardan kontrolünü yapmak, şayet hukuka aykırı bir durum var ise, bu aykırılığı, işlemi geri almak, düzeltmek, kaldırmak veya yeni bir işlem tesis etmek suretiyle gidermek imkanını tanımaktır.” olarak belirtilmiştir.

Ticaret Bakanlığı Gümrükler Genel Müdürlüğü 15.01.2013 tarih 2013/1 sayılı “Gümrük Kanunu’nun 242 nci maddesi” konulu Genelgesinde yer alan “Bu itibarla, “gümrük vergileri” tanımı içine giren her türlü alacak ve bunların cezaları ile Gümrük Kanunu hükümlerine tabi diğer para cezalarına karşı Gümrük Kanunu’nun 242 nci maddesine göre idari itiraz yolu kullanılacaktır.” ifadesiyle itiraz yolunun dava açılmadan önce zaruri olduğu belirtilmektedir.

⁸⁹⁹ Tuncer, “Gümrük Uyuşmazlıkları ve Çözüm Yolları-II”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı: 90, Haziran 2000, Ercan, Uyuşmazlıklar, s. 199.

Yükümlülerin itiraz edebileceği kararlar Gümrük Kanunun 6.maddesi kapsamında gümrük mevzuatı dolayısıyla alınana kararlar olup gümrük idaresince gümrük mevzuatının dışında alınana kararlara itiraz mümkün değildir. Bkz: Danıştay 7. Daire, E. 2007/1745, K. 2007/4096, T. 9.10.2007:

“Ek olarak tahakkuk ettirilen gümrük vergi ve resimleri üzerinden karara bağlanan para cezalarının, ithalatçı firmadan tahsil edilememesi üzerine, firmanın ithalat işlemlerini gümrük müşaviri sıfatıyla yürüten davacıdan istenilmesi yolunda tesis edilen davaya konu işlem, 4458 sayılı Gümrük Kanunu kapsamında alınmış yeni ceza kararı olmayıp, 6183 sayılı Kanunun yukarıda belirtilen hükümleri uyarınca tesis edildiğinden, 4458 sayılı Kanunun 242’nci maddesinde öngörülen idari itiraz

Danıştay kararları⁹⁰⁰ ışığında gümrük idaresi tarafından alınan bir kararın hukuka aykırılık barındırdığı dolayısıyla idare tarafından tekrar değerlendirilmesi/incelenmesi başvurusu olduğu söylenebilir.⁹⁰¹ Dikkat edilmesi gereken bir başka husus idari yaptırım ve ek mali yükümlülük içeren kararlara birlikte itiraz edilmesi hususudur. Her ne kadar birbiri ile yakın ilişki içinde olsa da birbirinden bağımsız işlemler olarak değerlendirilir ve itirazın her işlem için ayrı yapılması gerekmektedir.⁹⁰² Bu konuda ihtilaf oluşturan husus ise ek tahakkuk ve idari yaptırım kararlarının uygulanma usulünün düzenlendiği Gümrük Kanunun 232.maddesinde 18.06.2009 tarih 5911 Sayılı Kanun ile değiştirilmeden önce yer alan hüküm⁹⁰³ nedeniyle gerçekleşmekteydi. Gümrük idaresi anılan hüküm doğrultusunda hareket etmekte ek tahakkuk işlemine itiraz edilip dava konusu haline getirilmesine rağmen ek tahakkuk konulu davanın kesin neticesi beklenmeden idari yaptırım uygulamaktaydı. Fakat derdest dava konusu ek tahakkuk işlemi iptal edilmesi neticesinde idari yaptırım kararı itiraz edilmemiş ve şeklen kesinleşmiş olmasına rağmen idari yaptırımın dayandığı ek tahakkuk işleminin iptali nedeniyle mahkemece idari yaptırım kararı yok hükmünde kabul edilmekte ve iptal edilmekteydi.⁹⁰⁴ Gümrük Kanun 232.maddesi 5911 sayılı kanun ile değiştirilmiş ve “*Bu Kısımın İkinci Bölüm hükümlerine göre gümrük vergileri ile birlikte alınması*

prosedürüne tabi değildir. Dolayısıyla, bu işlem için idari itiraz yollarına başvurulmaksızın, dava açma süresi içerisinde, doğrudan vergi mahkemesinde dava açılması Yargılama Hukuku kuralları gereğidir.”

⁹⁰⁰ 948 nolu dipnot.

⁹⁰¹ Hamit Yumuk, “Gümrük Hukukunda Zorunlu İdari İtiraz”, **Yedinci Genç Vergi Hukukçuları Sempozyumu -Bildiri Kitabı-**, Yetkin Yayınları, Ankara 2017, s. 180.

İdare hukukunun genel esasları bakımından idari merci tecavüzü olarak adlandırılan idari yargıda mecburi dava şartı olarak nitelendirilen kavram ile zorunlu idari başvuru yolu tüketilmeden dava açılması hali olarak değerlendirilmektedir. Bu zorunlu başvuru yollarının tüketilmesini amaçlayan idari merci tecavüzü ile idare ile ilgililerin uzlaşması amaçlanmakta neticesinde de yargının iş yükünün azaltılacağı düşünülmektedir. Bu uzlaşmanın sağlanması halinde ilgili kısa sürede hukuki güvenceye kavuşacak idare de bu yöntemle kendi kendinin denetimini yapmış olacaktır. Bkz: Akyılmaz ve diğerleri Türk İdari yargılama Hukuku, s.250.

⁹⁰² Ek tahakkuk edilen vergiye itiraz edilmesi neticesinde vergi yükümlülüğü anlamında sonuç doğurmasına rağmen kabahat neticesinde uygulanan idari yaptırım için bu itiraz sonuç doğurmayacak ve kesinleşecektir. Bu yönde Danıştay (7. Daire E. 2004/2636, K. 2006/2901, T. 04.10.2006) Kararı için bkz: Kılıç, s. 388.

⁹⁰³ **Gümrük Kanunu Madde 232 (18.06.2009 tarih 5911 Sayılı Kanun ile değiştirilmeden önce)** (1) “*234 üncü madde hükümlerine göre alınacak para cezaları, itiraz olmaksızın vergi tahakkukunun kesinleşmesinden veya idari itirazın red kararı ile sonuçlanmasından sonra karara bağlanır. İdari yargı mercilerine başvurulması, gümrük idaresinin ceza uygulamalarını engellemez. Bu fıkra göre karara bağlanacak para cezalarının zamanaşımı süresi vergi tahakkukunun kesinleştiği tarihi takibeden günden itibaren işlemeye başlar.”*

⁹⁰⁴ Danıştay 7. Daire E. 2007/695, K. 2007/4612, T. 8.11.2007.

Danıştay 7. Daire E. 2006/722, K. 2007/1680, T. 11.4.2007.

Danıştay 7. Daire E. 2006/1212, K. 2006/3074, T. 31.10.2006

gereken para cezaları bu vergiler ile aynı zamanda karara bağlanarak tebliğ edilir ve aynı zamanda ödenir.” halini almıştır. Görüleceği üzere usule dair getirilen değişiklik neticesinde iki işleme ayrı ayrı fakat aynı zamanda tatbik edilmekte ve ihtilaf oluşmamaktadır.

Bütün bunlara ek olarak itiraz kapsamında değerlendirilecek Gümrük Kanunu hükümlerine tabi alacaklar ancak tahakkuk aşamasına kadar itiraza konu olabilir tahsilat aşamasında Amme Alacaklarının Tahsili Usulü Hakkında Kanun hükümleri uygulanacaktır.⁹⁰⁵

Gümrük Kanunun 242.maddesinin birinci fıkrasında itiraz başvurusunun kimler tarafından hangi sürede yapılabileceğini açıkça belirtmiştir.⁹⁰⁶ Buna göre yükümlüler⁹⁰⁷ kararın tebliğinden itibaren 15 gün⁹⁰⁸ içinde itiraz başvurusunda bulunabilecektir. İtiraz başvurusunda yükümlüler bizzat başvuruda bulunabileceği gibi dolaylı temsilcileri de başvuru da bulunabilir.⁹⁰⁹ Yukarıda belirtildiği üzere uzlaşma talebinde bulunulması halinde süre duraça uzlaşma sağlanamaması halinde süre kaldığı yerden devam edecektir.

İtiraz talebi, itiraza konu kararı veren makamın hiyerarşik olarak üst makamından yapılabilecektir, üst makam bulunmaması halinde aynı makamdan dilekçe ile yapılabilecektir.⁹¹⁰ Yapılacak işleme karşı bulunulacak itiraz makamı Bakanlığın belirli genel müdürlükleri olarak belirtilmiş ise itiraz talebi doğrudan bu makama yapılacaktır.⁹¹¹ Gümrük Kanunun 242.maddesinin üçüncü fıkrasında belirtildiği üzere yanlış makam süresi içinde olmak koşuluyla itiraz süresi içinde kabul

⁹⁰⁵ Yüce ve Çelikkaya, s.179.

⁹⁰⁶ Gümrük Kanunu Madde 242: (1) “Yükümlüler kendilerine tebliğ edilen gümrük vergileri, cezalar ve idari kararlara karşı tebliğ tarihinden itibaren onbeş gün içinde bir üst makama, üst makam yoksa aynı makama verecekleri bir dilekçe ile itiraz edebilir.”

⁹⁰⁷ Gümrük Kanunu Madde 3: (8) ... b. ““Gümrük yükümlülüğü” deyimi, yükümlünün gümrük vergilerini ödemesi zorunluluğunu;” ...

(11) “. “Yükümlü” deyimi, gümrük yükümlülüğünü yerine getirmekle sorumlu bütün kişileri” ifade etmektedir.

⁹⁰⁸ Süre kararın yükümlüye tebliği ile başlayacaktır. Bkz: Kılıç, s. 375. (Amme Alacaklarının Tahsili Usulü Hakkında Kanun 8. Maddesi, Vergi Usul Kanunun 18. Maddesi, İdari Yargılama Usul Kanunun 8. Maddesi hükümleri gereği sürenin hesaplanmasında tebliğ edilen gün dikkate alınmayacaktır.)

⁹⁰⁹ Ercan, s. 250.

Dolaylı temsilci olan gümrük müşavirlerinin başvuruda bulunabilmesinin yanında genel vekâletname ile vekil tayin edile avukatlar da itiraz başvurusunda bulunabilecektir. Bkz: Kılıç, s. 388.

⁹¹⁰ Karar gümrük müdürlüğü tarafından gerçekleştirilmiş ise itiraz gümrük ve ticaret bölge müdürlüğüne, karar bölge müdürlüğü tarafından gerçekleştirilmiş ise itiraz talebi Ticaret Bakanlığına yapılacaktır. Bkz: Kılıç, s.371. Saygılıoğlu ve Akçin, s.452.

⁹¹¹ Kılıç, s. 371.

edilecek ve yetkili makama iletilecektir. Yapılan itiraz yetkili makam tarafından 30 gün içinde karara bağlanması gerekmektedir, aksi durumda itirazın zımnen reddedildiği kabul edilecektir.

Gümrük Kanunun 198.maddesinin birinci fıkrasına göre hiç alınmadığı ya da noksan alındığı yapılan kontroller neticesinde tespit edilen gümrük vergileri yükümlüye tebliğ edilmesini müteakip 15 gün içerisinde ödenmesi gerekmektedir. Fakat bahsi geçen 198.maddenin ikinci fıkrasına göre ise Gümrük Kanunun 242.maddesinin ikinci fıkrası gereği itiraz yoluna gidilirse ödeme süresi kesilecektir. İtirazın idari yaptırımlar neticesinde uygulanacak idari para cezasına etkisi ise Kabahatler Kanunun 17.maddesinin dördüncü fıkrası gereği idari para cezalarının tahsili ancak kesinleşmesi ile mümkündür yani idari ve yargısal çözüm yollarının tamamlanması gerekmektedir.

Gümrük Kanunda genel itiraz yolunun yanında özel itiraz yolları düzenlemiştir. Gümrük düzenini doğası gereği eşyaların sınıflandırılması gerekmektedir. Bu sınıflandırmanın eşyanın gümrük tarifesinin belirlenmesi dolayısıyla da gümrük vergisinin matrahı ve eşyanın gümrük kıymetinin belirlenmesi yatmaktadır. Bunun yanında eşyanın tanımlanması sadece gümrük vergileri anlamında değil, eşyanın niteliği gereği bulunacağı tarife pozisyonu neticesinde istisna hükümlerinin uygulanıp uygulanmayacağı, herhangi bir kısıntıya tabi olup olmadığı, ithali için özel izin, teknik onay gerektirip gerektirmediği ya da dış ticaret önlemlerine dair durumunun belirlenmesi açısından önem taşımaktadır.⁹¹² Tanımlama işlemi eşyanın doğası gereği eşya bazen tahlil veya analiz yapılmaksızın mümkün iken, aksi durumda mümkündür. İşte bu halde eşyanın bilimsel yöntemlerle kimyevi tahliller tanınması neticesinde sınıflandırılması gerekmektedir.⁹¹³ Bu tahlil neticesinde yükümlülükleri belirlenecek yükümlüler, yapılan tahlilin doğruluğundaki şüphenin giderilmesi için Gümrük Kanunun 243.maddesinde yer alan *tahlile itiraz* ve *ikinci tahlil* itiraz yollarını kullanabilirler.⁹¹⁴

⁹¹² Kılıç, s. 395, 396. Ercan, Uyuşmazlıklar, s. 201

⁹¹³ Kılıç, s. 389.

⁹¹⁴ Kimyevî Tahlil Sonuçlarına İtirazın Özel Bir İtiraz Usûlü Olduğu Yönünde Bkz. Danıştay 7. Daire 18.04.2006 T, E. 2004/1498, K. 2006/1224, bkz: Kılıç, s. 389.

III. YARGISAL ÇÖZÜM YOLLARI

A. İdari Yaptırımlar ve Yargı Kolu Sorunu

Hukukumuzda Anayasada⁹¹⁵ da açıkça yer alan ilkeye göre idarenin tüm işlemleri ve eylemleri yargı denetimine açıktır. İdari yaptırımlar idari işlem olarak nitelendirilmişti dolayısıyla idari yaptırımların da yargısal denetime tabi olacağı aşikârdır.⁹¹⁶ Anayasada idarinin eylem ve işlemlerine karşı yargı yolunun açık olduğu belirtilmesine rağmen hangi yargı kolunun görevli olduğu düzenlenmemiştir. Bu bağlamda Anayasanın 142.maddesi gereği görevli mahkeme kanun ile belirlenecektir. İdari yargının görev alanı da yine kanun ile belirlenecektir.⁹¹⁷ Anayasa’da görevli yargı yerinin açıkça yer almaması Anayasada yer alan kanuni mahkeme ilkesi doğrultusunda kanun koyucuya görevli yargı yerinin belirlenmesi konusunda mutlak serbesti tanınmasından kaynaklanmaktadır.⁹¹⁸ Bu anlamda idari uyuşmazlıklarda idare mahkemeleri ve Danıştay genel görevli mahkeme olarak düzenlenmiş olsa dahi idari yargının göre alanında olan bir konu adli yargının yetki alanına bırakılmasında beis yoktur.⁹¹⁹ Bilgiler ışığında idari yargının görev alanın kanun koyucunun takdirinde olduğu söylenebilir.⁹²⁰ Anayasa Mahkemesi 1982 Anayasasının yürürlüğe girmesinden sonra muhtelif kararlarında⁹²¹ kanun koyucunun adli yargının ve idari

⁹¹⁵ Anayasa Madde 125: “İdarenin her türlü eylem ve işlemlerine karşı yargı yolu açıktır.”

⁹¹⁶ Anayasa’nın 90.maddesinde yer alan “Usulüne göre yürürlüğe konulmuş temel hak ve özgürlüklere ilişkin milletlerarası andlaşmalarla kanunların aynı konuda farklı hükümler içermesi nedeniyle çıkabilecek uyuşmazlıklarda milletlerarası andlaşma hükümleri esas alınır.” hükmü gereği Birleşmiş Milletler Medeni ve Siyasi Haklar Sözleşmesi ve Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi hükümleri doğrultusunda uyarma, kınama disiplin cezalarına karşı yargı yolu kapatılamayacaktır. Bkz: Ayhan Döner, “Anayasanın 90. Maddesi Karsısında Uyarma ve Kınama Cezalarını Yeniden Düşünmek”, **E.Ü.H.F.D.**, C. XI, S. 1 - 2, Erzincan, 2007, s.149 - 161.

⁹¹⁷ Melikşah Yasin, “Anayasa Mahkemesi’nin İdari Yargının Görev Alanı Sorununa Yaklaşımı”, **Galatasaray Üniversitesi Yıldızhan Yayla’ya Armağan**, İstanbul, 2003, s. 567.

⁹¹⁸ Yıldızhan Yayla, *İdare Hukuku*, Filiz Kitabevi, İstanbul, 1985, s.32.

⁹¹⁹ İl Han Özay, “Türkiye’de İdari Yargının İşlev ve Kapsamı”, **İdari Yargıda Son Gelişmeler Sempozyumu**, Danıştay Yayını, Ankara, 1982, s. 29.

⁹²⁰ İdari yargı ve adli yargı ikili düzenin Anayasal ilke olduğu dolayısıyla kanun koyucunun takdir yetkisini olmadığı görüşü için bkz: Tekin Akıllıoğlu, “Anayasa Mahkemesine Göre Anayasa 114 Yorumu”, **Seha L.Meray’a Armağan**, C. I, Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Yayınları, s.465. Metin Günday, “İdari Yargının Görev Alanının Anayasal Dayanakları”, **Anayasa Mahkemesi Dergisi**, Cilt: 14, Ankara, 1997, s. 353.

⁹²¹ AMK 17.2.2004, E. 2003/72, K. 2004/24, R.G. 29.07.2004, 25537.

AMK 27.3.1984, E. 1984/3, K. 1984/4,

AMK 8.10.2002, E. 2001/225, K. 2002/88, R.G.:26.02.2003, 25032.

yargının görev alanını belirlemede sınırsız bir takdir yetkisi olmadığına hükmetmiş, fakat bazı konularda adli yargının görevlendirilmesini⁹²² de Anayasaya aykırı bulmamıştır.

Anayasa Mahkemesi Kabahatler Kanunun 3.maddesi ile ilgili verdiği kararda idari yaptırımlar konusunda emsal bir karar oluşturmuştur. Anayasa Mahkemesinin 2005/108 E. 2006/35 sayılı 01.03.2006 tarihli kararından⁹²³ önce Kabahatler Kanunu'nun 3.maddesi *“Bu Kanunun genel hükümleri diğer kanunlardaki kabahatler hakkında da uygulanır.”* şeklindeydi. Anayasa Mahkemesi mezkûr kararında bu hükmü *“Ceza hukukundaki gelişmelere koşut olarak, kimi yasal düzenlemelerde basit nitelikte görülen suçlar hakkında idari yaptırımlara yer verildiği görülmektedir. Daha ağır suç oluşturan eylemler için verilen idari para cezalarına karşı yapılacak başvurularda konunun idare hukukundan çok ceza hukukunu ilgilendirmesi nedeniyle adli yargının görevli olması doğaldır. Ancak, idare hukuku esaslarına göre tesis edilen bir idari işlemin, sadece para cezası yaptırımı içermesine bakılarak denetiminin idari yargı alanından çıkarılarak adli yargıya bırakılması olanaklı değildir.*

Bu durumda, itiraz konusu kuralla diğer yasalardaki kabahatlere yollama yapılarak, yalnızca yaptırımın türünden hareketle ve idari yargının denetimine tabi tutulması gereken alanlar gözetilmeden, bunları da kapsayacak biçimde başvuru yolu, itiraz, bunlara ilişkin usûl ve esasların değiştirilmesi, Anayasa'nın 125. ve 155. maddelerine aykırıdır, Kural'ın iptali gerekir.” gerekçesi ile iptal etmiştir. Anayasa Mahkemesinin bu kararı muhtelif yüksek yargı kararları ile desteklenmiştir.⁹²⁴

⁹²² Anayasa Mahkemesi, 10.7.1990, E. 1989/28, K. 1990/18,

⁹²³ <http://kararlaryeni.anayasa.gov.tr/Karar/Content/4ff3104f-c81c-4cc9-b5e3-2469088c0d6a?excludeGerekce=False&wordsOnly=False> (E.T: 20.05.2019)

⁹²⁴ Danıştay ilgili Anayasa Mahkemesi kararına atıf yaparak karar vermiştir. Bkz: Danıştay 6. Daire E. 2006/1498, K. 2007/438, T. 30.1.2007: *“Anayasa Mahkemesince, 3194 sayılı İmar Kanunu'nun 42. maddesinin beşinci fıkrasında yer alan cezalara karşı, cezanın tebliğ tarihinden itibaren yedi gün içinde Sulh Ceza Mahkemesine itiraz edilebileceğine ilişkin düzenlemenin iptali istemiyle açılan davaya yönelik olarak verilen 15.5.1997 günlü, E:1996/72, K:1997/51 sayılı kararda da: bir idari işlemin bir bölümünün idari yargının, diğer bir bölümünün ise adli yargının denetimine bırakılmasında, kamu yararı bulunmadığı, zira bu işlemlerin, kamu gücünün kullanılmasıyla ilgili bir idari işlemin devamı ve idari bir yasağa aykırı davranan kişiye idari bir yaptırımın uygulanması niteliğinde olduğu, çıkacak uyuşmazlıkların çözümünde de idari yargının yetkili olacağı, idarenin aynı yapı için aldığı kararın bir bölümünün idari yargıda bir bölümünün adli yargıda görülmesinin yargılamanın bütünlüğünü bozacağı, idari bir işlemin bölünerek bir bölümünün idari yargının bir bölümünün de adli yargının denetimine bırakılmasında isabet bulunmadığı belirtilmek suretiyle anılan düzenleme iptal edilmiştir. Yukarıda belirtilen hususlar ve 5326 sayılı Kabahatler Kanunu'na 5560 sayılı Kanunla eklenen sekizinci fıkra hükmü bir arada değerlendirildiğinde, 3194 sayılı İmar Kanunu'nun 42. maddesi*

Anayasa Mahkemesi doktrine paralel şekilde Anayasa’da açıkça yazmamasına rağmen yargı kollarının görev alanıyla ilgili olarak idare hukuku esaslarına göre tesis edilen işlemin sırf ceza yaptırımı içermesi nedeniyle idari yargının görev alanından çıkarılamayacağına ayrıca kanun koyucunun bu konuda geniş takdir yetkisine haiz olmadığına hükmetmiştir.⁹²⁵

İdari yaptırımların yargısal denetime tabi olacağı yargı kolu ile ilgili olarak doktrinde; açıkça hüküm ile adli yargının bırakılması hali müstesna olmak üzere yapısı gereği idari yargıda yargısal denetiminin yapılacağı⁹²⁶, idari rejim kabul edilen ülkelerde idari uyuşmazlıkların denetiminin adli yargıya bırakılmasının yargısal denetimi etkisiz hale getireceği⁹²⁷ görüşleri dile getirilmiştir. Buna ek olarak doktrinde idari yaptırımların suç benzeri yapıları nedeniyle adli yargı denetimine tabi olmasının faydalı olacağı da dile getirilmiştir.⁹²⁸

Anlatılanlar doğrultusunda idari yaptırımların idari işlem olması nedeniyle idari yargının genel görevli yargı kolu olması beklenirken Kabahatler Kanunun 3.maddesinde yer alan *kanun yoluna ilişkin hükümleri, diğer kanunlarda aksine hüküm*

uyarınca verilen para cezalarına karşı açılacak davaların çözümünde idari yargının görevli olduğu sonucuna varılmıştır.”

Uyuşmazlık Mahkemesi Hukuk Bölümü E. 2001/49, K. 2001/61, T. 9.7.2001 Kararında yine idari yaptırımların idari yargı kolunda denetime tabi olduğuna hükmetmiştir. Bkz: “Uyuşmazlık, 6183 sayılı A.A.T.U.H.K.'a göre düzenlenen ödeme emrine karşı açılan davaya ilişkin bulunmakla birlikte, amme alacağının doğmasına neden olan trafik para cezasının niteliğine kısaca değinmekte yarar bulunmaktadır. 13.10.1983 tarih ve 2918 sayılı Karayolları Trafik Kanunu ile getirilen sistemde, karayolları üzerinde yolcuları, yayaları ve trafiği tehlikeye sokan ve suç oluşturan fiiller, esas itibariyle, iki grupta ele alınmış; bir kısmına trafik zabıtasınca para cezası, diğerlerine mahkemelerce hafif para cezası veya bu cezanın yanında hafif hapis cezası, belgelerin geri alınması ve iptali cezası veya işyerlerinin kapatılması cezası verilmesi öngörülmüştür. İdarenin organları eliyle idari usullere göre uygulanması ve idare hukukunun bir müeyyidesi olması nedeniyle, idari işlem niteliğini taşıyan ve bu yönüyle adli cezalardan ayrılan idari cezaların yargısal denetiminde, kural olarak, idari yargı yerleri görevli bulunmaktadır.”

Ayrıca bkz.: Uyuşmazlık Mahkemesi Hukuk Bölümü E. 2006/293, K. 2007/14 T. 5.2.2007.

İdari yaptırımlarda adli yargının görevli kılınması hakkında bkz: Uyuşmazlık Mahkemesi Hukuk Bölümü E. 2006/180, K. 2006/162, T. 2.10.2006.

⁹²⁵ Bahsi geçen 2005/108 E. 2006/35 sayılı 01.03.2006 Tarihli kararının gerekçesinde bu hususu Anayasa Mahkemesi açıkça belirtmiştir. “Anayasa’da idarî ve adlî yargının ayrılığı kabul edilmiştir. Bu ayrım uyarınca idarenin kamu gücü kullandığı ve kamu hukuku alanına giren işlem ve eylemleri idarî yargı, özel hukuk alanına giren işlemleri de adli yargı denetimine tâbi olacaktır. Buna bağlı olarak idarî yargının görev alanına giren bir uyuşmazlığın çözümünde adli yargının görevlendirilmesi konusunda yasa koyucunun geniş takdir hakkının bulunduğu söylemek olanaklı değildir.”

⁹²⁶ Özay, İdari Yaptırımlar, s. 139-140.

⁹²⁷ Günday, İdari Yargının Görev Alanının Anayasal Dayanakları, s. 347, 355 – 358.

Benzer şekilde adli yargının görevli kılınmasının idari yargı düzeninin reddetmek anlamına geldiği görüşü için bkz Sait Güran, , Yargı Denetiminin Kapsamı, Dönmezer’e Armağan, İÜHF, S.1-4, 1987, s. 38-39.

⁹²⁸ Mahmutoglu, (Yargılama Rejimi), s. 170.

bulunmaması halinde Kabahatler Kanunun uygulanması dolayısıyla adli yargı⁹²⁹ genel görevli yargı kolu olmuştur.

B. Dava Açılması

Yargısal denetim, teminatlı ve meslekten hâkimlerden oluşan bağımsız yargı organınca yapılan denetimdir.⁹³⁰ İdari uyuşmazlıklar genelde davaya dönüşmekte ve yargı kararıyla nihayete ermektedir.⁹³¹ Gümrük Kabahatleri ile ilgili uyuşmazlıklarda idari yargı da çözülmesinden dolayı yargılama usulünde yol gösterici 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu⁹³² olacaktır. Mezkûr Kanundan yola çıkıldığında idari uyuşmazlıkların çözümü için iptal⁹³³ ve tam yargı⁹³⁴ davaları açılabileceği kabul edilmiştir.⁹³⁵ İdari yargıda yargılama ön koşullar ve esastan inceleme iki aşamada sonuçlanmaktadır. Ön koşullar dava şartlarıdır ve uyuşmazlığın esastan incelenmesi için öncelikle bu şartların yerine getirilmesi gerekmektedir. Şu halde idari davalar ilk inceleme ve esastan inceleme usulüne göre yargılama yapar. İlk incelemede, görevli mahkeme, yetkili mahkeme, İdari merci tecavüzü, ehliyet, idari davaya konu olabilecek kesin ve yürütülmesi gereken işlem, dava açma süresi, husumet, İYUK'un 3. ve 5.maddeleri uygunluğu yönlerinden muhakemeye tutulur ve şartlar gerçekleşmiş ise dosya esastan incelemeye geçilir. Dosyanın esastan incelenmesinde idari işlemin yetki, şekil, sebep, konu, amaç unsurları yönünden denetimi yapılacaktır. Bu aşamada

⁹²⁹ Kabahatler Kanunu Madde 27: “İdarî para cezası ve mülkiyetin kamuya geçirilmesine ilişkin idarî yaptırım kararına karşı, kararın tebliği veya tefhimi tarihinden itibaren en geç onbeş gün içinde, sulh ceza mahkemesine başvurulabilir. Bu süre içinde başvurunun yapılmamış olması halinde idarî yaptırım kararı kesinleşir.”

⁹³⁰ Gözler ve Kaplan, s. 747.

⁹³¹ Kaplan, İdari Yargı, s. 27.

⁹³² 20.01.1982 Tarih, 17580 Sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu. (Bundan sonra İdari Yargılama Usulü Kanunu – İYUK – olarak belirtilecektir.)

⁹³³ Ayrıntılı bilgi için Bkz: Gözübüyük ve Tan, Cilt II, ss. 276 – 630. Özyörük, ss. 204 – 231.

⁹³⁴ Ayrıntılı bilgi için Bkz: Gözübüyük ve Tan, Cilt II, s. 630 – 744. Ender Ethem Atay, Hasan Odabaşı, Hasan Tahsin Gökcan, **İdarenin Sorumluluğu ve Tazminat Davaları**, Seçkin Yayınları, Ankara, 2003.

⁹³⁵ İdari Yargılama Usulü Kanunu Madde 2: (1) “İdari dava türleri şunlardır:

a) İdarî işlemler hakkında yetki, şekil, sebep, konu ve maksat yönlerinden biri ile hukuka aykırı olduklarından dolayı iptalleri için menfaatleri ihlâl edilenler tarafından açılan iptal davaları,
b) İdari eylem ve işlemlerden dolayı kişisel hakları doğrudan muhtel olanlar tarafından açılan tam yargı davaları,
c) Tahkim yolu öngörülen imtiyaz şartlaşma ve sözleşmelerinden doğan uyuşmazlıklar hariç, kamu hizmetlerinden birinin yürütülmesi için yapılan her türlü idari sözleşmelerden dolayı taraflar arasında çıkan uyuşmazlıklara ilişkin davalar.”

idare hukuku bilgilerine değinilmeyecek, idari yargılama usulünün gümrük kabahatleri yönünden özellik oluşturan hususların değerlendirilmesi yapılacaktır.

1. Davaya konu olabilecek işlemler

İdari yargılama hukukunda açılan davalarda ilk inceleme⁹³⁶ aşamasında değerlendirme yapılan hususlardan biri de dava konusu işlemin kesin ve yürütülmesi gereken bir işlem olmasıdır. Aksi durumda İdari Yargılama Usul Kanunun 15.maddesinin birinci fıkrası gereği ilgili işlemin iptali için açılacak dava mahkeme tarafından reddedilecektir.⁹³⁷ Kanunda davanın açılabilmesi için idari işlemin kesin ve yürütülebilir olması gerektiği düzenlenmiş olup kesin ve yürütülebilir kavramları farklılık arz etmektedir.⁹³⁸ İcrai (yürütülebilir) işlemin idare edilenlerin hukukunu etkileyen; kesin yürütülebilir işlem olduğu tespitleri yapılmaktadır.⁹³⁹ İşlemin icrai olması ile idarenin hukuk düzeninde sonuçlar ortaya çıkarmak etkiler yaratmak için iradesini açıklaması⁹⁴⁰; yani idari işlemin hukuki etkisidir⁹⁴¹. İdari işlemin kesin olması⁹⁴² mevzuatta farklı anlamlarda kullanılsa da idari işlemin kesinliği ile idari işlemin uygulanabilmesi için ön görülen usulün tamamlanmış olması başka makamın onayına⁹⁴³ ihtiyaç duymaması işlemle ilgili yapılacak her hangi bir şeyin kalmaması

⁹³⁶ İdari Yargılama Usul Kanunun Dilekçeler üzerine ilk inceleme başlıklı 14.maddesinin üçüncü fıkrasında mahkemelerin ilk inceleme aşamasında irdelenecekler hususlar şöyle belirtilmiştir:

“Dilekçeler, Danıştay’da daire başkanının görevlendireceği bir tetkik hâkimi, idare ve vergi mahkemelerinde ise mahkeme başkanı veya görevlendireceği bir üye tarafından:

a) Görev ve yetki,
b) İdari merci tecavüzü,
c) Ehliyet,
d) İdari davaya konu olacak kesin ve yürütülmesi gereken bir işlem olup olmadığı,
e) Süre aşımı,
f) Husumet,
g) 3 ve 5 inci maddelere uygun olup olmadıkları,
Yönlerinden sırasıyla incelenir.”

⁹³⁷ Osman Sarıaslan, **Vergi Uyuşmazlıklarına İlişkin Davalarda İlk İnceleme Ve İlk İnceleme Üzerine Verilen Kararların Hukuki Niteliği**, (Yayınlanmamış Doktora Tezi), Uludağ Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Bursa, 2014, ss. 304 – 305.

⁹³⁸ Akyılmaz ve diğerleri, idari yargılama, s. 303.

⁹³⁹ Akyılmaz ve diğerleri, idari yargılama, s. 304.

⁹⁴⁰ Erkut, s. 141.

⁹⁴¹ Akyılmaz ve diğerleri, idari yargılama, s. 304.

⁹⁴² İdari işlemin kesinliği hakkında ayrıntılı bilgi ve tartışmalar için bkz: Dilşat Yılmaz, Türk İdare Hukuku’nda İdari İşlemin “Kesin”liği Üzerine Bir Değerlendirme: “Kime Göre?”, “Ne İçin?” Kesinlik. **Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt: 21, Nisan 2017, ss. 105 – 153.

⁹⁴³ Aksi görüş için bkz: Özay, Günışığında Yönetim, s 479

anlamındadır.⁹⁴⁴ Danıştay kesin ve yürütülebilir işlemi benzer olarak şu şekilde tanımlamıştır: “İdari Yargılama Hukuku ilkelerine göre; İdari davaya konu edilebilecek idari işlemlerin, İdare tarafından bir kamu hizmetinin yürütülmesi dolayısıyla, kamu gücü kullanılarak, tek taraflı idareyle tesis edilen kesin ve yürütülmesi zorunlu işlemler oldukları tartışmasızdır. Bir idari işlemin kesin ve yürütülmesi zorunlu sayılabilmesi ise; hukuk düzeninde varlık kazanılabilmesi için gerekli idari prosedürün son aşamasını da geçirmiş bulunmasına ve bir başka idari makamın onayına ihtiyaç göstermeksizin hukuk düzeninde değişiklikler meydana getirebilmesi ne yani idare edilenlerin hukukunu şu ya da bu yönde etkileyebilmesine bağlı bulunmaktadır.”⁹⁴⁵

Bu kısa girizgâh doğrultusunda idari işlemin kesinliğini gümrük kabahatleri bakımından değerlendirecek olursak; gümrük kabahatleri bakımından genel ilkelerini uyguladığımız Kabahatler Kanunun 27.maddesi birinci fıkrasında yer alan “*kararın tebliği veya tefhimi tarihinden itibaren en geç onbeş gün içinde, sulh ceza mahkemesine başvurulabilir. Bu süre içinde başvurunun yapılmamış olması halinde idarî yaptırım kararı kesinleşir.*” hükmünden yola çıkarak Gümrük Kanununda kararlara karşı itiraz yolunun değerlendirildiği 242.maddesi ışığında hareket etmek uygun olacaktır. Şöyle ki yukarıda gümrük kabahatleri kaynaklı uyuşmazlıkların çözüm yollarından *itiraz kavramına* değinirken her ne kadar Kanun’un lafzi yorumundan zorunlu olmadığı anlaşılsa da yargı ve doktrin kararları doğrultusunda zorunlu olduğu kabul edilmiş bir uyuşmazlık çözüm yolu belirtilmişti. Dolayısıyla idari işleme karşı açılacak davalarda idari merci tecavüzü nedeniyle davanın reddedilmemesi için bu yolun tüketilmesi gerekmektedir. Kanun’un 242.maddesinde itiraz edilebilecek işlemler “... *gümrük vergileri, cezalar ve idari kararlar...*” olarak düzenlenmiştir. Bu bilgiler doğrultusunda idari yaptırım kararına karşı öncelikle

⁹⁴⁴ Akyılmaz ve diğerleri, idari yargılama, s. 319.

⁹⁴⁵ Danıştay 3. Daire E. 1986/1733, K. 1986/1500 T. 4.6.1986. Benzer kararlar için bkz:

Danıştay 6. Daire E. 2013/7266, K. 2016/3026, T. 20.5.2016

Danıştay 6. Daire E. 2015/7256, K. 2016/3169, T. 25.5.2016

gümrük idaresine itiraz edilecek dolayısıyla itirazın reddi işlemine⁹⁴⁶ karşı dava açılabilir. ⁹⁴⁷

2. Görevli ve yetkili mahkeme

Genel olarak bir mahkemenin görevi ile dava konusu bakımından yetkili olmasını⁹⁴⁸; dava konusu uyuşmazlığın hangi tür mahkemede çözümleneceğinin ifade eder. ⁹⁴⁹ Görevli Mahkeme konusunda gümrük kabahatleri özellik arz etmektedir, şöyle ki; daha önce muhtelif kez dile getirildiği üzere gümrük kabahatlerinde Kabahatler Kanunun genel esasları kabul edilmiştir. Bu bağlamda Kabahatler Kanun'un 3.maddesine göre Kabahatler Kanununun “*İdarî yaptırım kararlarına karşı kanun yoluna ilişkin hükümleri, diğer kanunlarda aksine hüküm bulunmaması halinde*” uygulanacaktır. Gümrük Kanunun 242.maddesinde ön görülen itiraz yolu sebebiyle Kabahatler Kanunun kanun yolları hükümleri uygulanmayacak ilgili uyuşmazlıklar idari yargının görev alanına dâhil olacaktır. ⁹⁵⁰ 2576 Sayılı Bölge İdare Mahkemeleri, İdare Mahkemeleri Ve Vergi Mahkemelerinin Kuruluşu Ve Görevleri Hakkında Kanun 6.maddesi gereği gümrük idaresinin vergilendirme işlemleri nedeniyle vergi mahkemeleri görevlidir. ⁹⁵¹ Aynı Kanun'un 5.maddesi hükmü doğrultusunda gümrük

⁹⁴⁶ Yapılan itirazlar Gümrük Kanunun 242.maddesinin ikinci fıkrası gereği otuz gün içinde nihayete erdirilmelidir. Aksi durumda itirazın reddedildiği kabul edilecektir.

Danıştay 7. Daire E. 2013/5242, K. 2016/4205 T. 25.4.2016 : “...gümrük vergileri ve para cezalarında, idari davaya konu edilebilecek işlemin, tahakkuk ve para cezasına karşı, öngörülen usule göre yapılan itiraz üzerine, ilgili makamca tesis edilen olumsuz işlem olduğu açıkta. Dolayısıyla, öngörülen idari itiraz prosedürü tamamlanmadan idari yargı yoluna başvurulması olanaklı olmadığından, yükümlülerin itirazlarının, otuz gün içinde karara bağlanarak ilgisine tebliği zorunlu olup, bu süre içerisinde cevap verilmemesi halinde, idari itirazın zımnen reddedildiğinin kabulü gerekmektedir.”

⁹⁴⁷ Danıştay 7. Daire E. 2011/3777, K. 2015/1438, T. 18.3.2015: “*Gümrük Kanunu'nun sözü edilen 242. maddesi hükmüne göre, idari davaya konu olabilecek işlem, itiraza konu edilen işlem değil; söz konusu işleme karşı, öngörülen usule göre yapılacak itiraz üzerine, itiraz merciince tesis edilecek olumsuz işlemdir.*”

⁹⁴⁸ Yargıtay Hukuk Genel Kurulu'nun (E. 2012/4-523, K. 2012/1191, T. 12.12.2012) devlet hastanesinde gerçekleştirilen ameliyat nedeniyle idarenin hizmet kusuruna dayanılarak açılan tazminat davasında görevli yargı koluna dair kararında görev “*genel olarak bir yargı yerinin dava konusu yönünden yetkili olması durumunu göstermektedir. Uyuşmazlık konusu itibarıyla davanın, hangi yargı düzeninde ve o düzen içinde yer alan mahkemelerden hangisinde görüleceği görev kurallarıyla belirlenir.*” olarak tanımlanmıştır.

⁹⁴⁹ Akyılmaz ve diğerleri, İdari Yargılama, s. 155.

⁹⁵⁰ Kılıç, s. 575.

⁹⁵¹ Danıştay 10. Daire, E. 2016/1304, K. 2016/2057, T. 18.4.2016:

“*Bu durumda, Gümrük Kanunu'nda tanımı yapılmış "karar" kapsamında olan mülkiyetin kamuya geçirilmesine dair davaya konu kararın iptali isteminden kaynaklanan uyuşmazlığın görüm ve çözümünde, Kabahatler Kanunu'nun 3. ve Gümrük Kanunu'nun 242. maddeleri uyarınca idari yargı*

idaresi ile kişiler arasında oluşan ve gümrük vergileri dışındaki uyuşmazlıklar için görevli mahkeme idare mahkemeleri olacaktır.⁹⁵²Yukarıda yer alan idari yaptırımlar bölümünde dile getirildiği üzere gümrük kabahatleri kaynaklı uyuşmazlıklar idari yargı kolu içinde çözülmesinin yanında yargılama ceza hukuku genel ilkeleri doğrultusunda yapılmalıdır.

Mahkemelerin yetkisi ile yer bakımından yetkisi davaya hangi yer⁹⁵³ mahkemesinin bakacağı ifade edilir.⁹⁵⁴ Gümrük kabahatleri konusunda yetkili mahkemenin tespitinde İYUK'un 32. ve 37.maddesi ile Gümrük Kanunun 242.maddesinin dördüncü fıkrası⁹⁵⁵ hükümleri doğrultusunda hareket edilecektir. Gümrük kabahatleri nedeniyle karşılaşılan uyuşmazlıkların çözümünde yetkili mahkeme işlemi gerçekleştiren gümrük idaresinin bulunduğu yerdeki idare mahkemesidir. İdari yargıda Kanunda⁹⁵⁶ açıkça düzenlendiği üzere yetki kamu düzeninden kabul edilmekte dolayısıyla taraflarca ileri sürülme dahi mahkemece resen dikkate alınmalıdır.

3. Diğer Hususlar

İdari yargılama Usul Kanunun 14.maddesinde ilk inceleme safhasında mahkemelerin hangi hususları inceleyeceği sırasıyla belirtilmiştir. Gümrük

mercilerinin görevli olduğu hususunda bir duraksama bulunmadığı; izin alınmadan kullanılmış eşyanın ithal edilemeyeceği yolundaki kuralın ihlal edildiğinden bahisle 4458 Sayılı Gümrük Kanunu ve ilgili mevzuat uyarınca, bir başka ifade ile aynı maddi ve hukuki sebeplere dayanılarak ithale konu eşya ile ilgili olarak gümrük idaresince, gümrük vergisi alınabileceği gibi idari yaptırımlar kapsamında ise, eşyanın gümrükleşmiş değerinin iki katı idari para cezası ile davaya konu uyuşmazlıkta olduğu üzere eşyanın mülkiyetinin kamuya geçirilmesine de karar verilebileceği dikkate alındığında, gümrük idarelerince, 4458 Sayılı Gümrük Kanunu uyarınca gümrük vergisine bağlı ceza niteliğinde alınan mülkiyetin kamuya geçirilmesine dair kararın iptali istemiyle açılan davanın görüm ve çözümü, 2576 Sayılı Bölge İdare Mahkemeleri, İdare Mahkemeleri ve Vergi Mahkemelerinin Kuruluşu ve Görevleri Hakkında Kanun'un 6. maddesi uyarınca vergi mahkemesinin görevinde bulunmaktadır.”

⁹⁵² Kılıç, s. 574.

⁹⁵³ Mahkemelerin yetkilerini kullanabileceği yerler mülki idare bölümlerine göre belirleneceği hakkında bkz: Yargıtay Hukuk Genel Kurulu, E. 2011/19-151, K. 2011/275, T. 4.5.2011:

“Hemen belirtmelidir ki, usul hukukumuzda yetki, bir davaya hangi yerdeki hüküm (hukuk) mahkemesi tarafından bakılacağını ortaya koyan bir kavramdır. Her mahkemenin yargı yetkisi, belli bir coğrafi bölge ile sınırlı olup, buna o mahkemenin yargı çevresi denir. Bu yargı çevresinin sınırları, idari teşkilat sınırlarına göre belirlenir. İlçe asliye ve sulh mahkemelerinin yargı çevresi bulundukları ilçenin; il merkezindeki asliye mahkemesinin yargı çevresi ise, merkez ilçenin; sınırları içinde kalan bölgeyi kapsamaktadır.”

⁹⁵⁴ Akyılmaz ve diğerleri, İdari Yargılama, s. 210.

⁹⁵⁵ **Gümrük Kanunu Madde 242:** ... (4) “İtirazın reddi kararlarına karşı işlemin yapıldığı yerdeki idari yargı mercilerine başvurulabilir.”

⁹⁵⁶ İdari Yargılama Usulü Kanunu Madde 32: (2) “ Bu Kanunun uygulanmasında yetki kamu düzenindedir.”

kabahatlerinden kaynaklı uyuşmazlıkların yargı yolunda çözülmesi bakımından özellik arz eden durumlar dile getirilmiştir. Diğer hususlar idari yargılama hukuku ilkeleri doğrultusunda değerlendirilecektir.

Mahkemeler tarafından görev ve yetki hususunda değerlendirilme yapıldıktan sonra idari merci tecavüzü hususunda değerlendirme yapılmalıdır. Buna göre özel kanunlarda ön görülmüş olan idari itiraz yolunu ihmal edip yargı merciine başvurulması hali idari mercii tecavüzü olarak nitelendirilmekte ve İYUK'un 15.maddesinin birinci fıkrası uyarınca dilekçe mahkeme tarafından ilgili idareye gönderecektir. Bu konuda itiraz yolunda açıklama yapıldığı için gümrük kabahatleri açısından idari merci tecavüzü burada tekrar değerlendirilmeyecektir. Fakat Gümrük Kanunun 242.maddesinde düzenlenen itiraz yolunun zorunlu olduğu mahkeme kararlarında ve doktrinde kabul edilmektedir dolayısıyla idari merci tecavüzünün gümrük kabahatleri açısından karşılaşılabileceğini belirtmek isteriz.

Mahkemelerin ilk inceleme aşamasında ehliyet ve husumet yönünden değerlendirme yapması da gerekmektedir. İYUK'nun 2.maddesinin birinci fıkrasına göre idari işlemlerin iptali için davayı ancak mezkûr işlem nedeniyle menfaatleri ihlal edilen kişiler açabilir. Tam yargı davası ise idari işlem ve eylemler nedeniyle doğrudan hakları muhtel olan kişilerce açılabilecektir. Davayı açabilecek bu kişiler idari işlemi yapan makamı hasım göstererek davayı açabilecektir.

Davanın açılabileceği süre İYUK'un 7.maddesinin birinci fıkrasında özel bir düzenleme yer almadığı sürece Danıştay ve idare mahkemelerinde 60 gün, vergi mahkemelerinde 30 gün olarak düzenlenmiştir. İlgili maddenin ikinci fıkrasında da sürelerin ne zaman başlayacağı düzenlenmiştir. Gümrük kabahatleri anlamında değerlendirdiğimizde idari yaptırımın tebliği ile süre başlayacaktır fakat zorunlu itiraz yolu ve ihtiyarı olarak uzlaşma yolu nedeniyle süreler duracaktır. Şu halde uyuşmazlık halinde idari yaptırım kararının tebliği ile 15 gün içinde gümrük idaresine itiraz başvurusunda bulunmalı ve idare de bu başvuruyu 30 gün içinde nihayete erdirmelidir. İtiraz başvurusunun reddi kararının tebliği ile 60 gün içinde idare mahkemesinde vergi mahkemelerinin konusuna giren konularda ise 30 gün içinde dava açılabilecektir.

İYUK'un 5.maddesi ve Gümrük Kanunu'nun 232.maddesinin ikinci fıkrası⁹⁵⁷ birbirine paralel olarak düzenlenmiştir. Söz konusu düzenlemelere göre aynı dava dilekçesi ile dava birden fazla işleme karşı dava açılabilmesi hali düzenlenmiştir. İYUK'un 5.maddesi her idari işlem için ayrı ayrı dava açılmasını hükmetmekle beraber maddi ya da hukuki yönden bağıllık olması veya sebep sonuç ilişkisi olmak koşuluyla birden fazla işleme karşı aynı dilekçe ile dava açılabileceğinin düzenlemiştir.⁹⁵⁸ Bu durum yani aynı kişinin birden fazla işleme karşı dava açması objektif dava birleşmesi olarak nitelendirilebilir.⁹⁵⁹ Maddi yönden bağıllık ile aynı idari eyleme birden çok işlemin neden olması yani idari işlemin aynı maddi olaydan doğması; hukuki yönden bağıllık dava aşaması ile ilgili olup davada idari işlemlerin aynı hukuki işlem ve düzenlemelere tabi olmasını ifade eder.⁹⁶⁰ Bir işlemin yapılmaması durumundan diğeri de yapılmayacaksa işlemler arasında sebep sonuç ilişkisinin varlığı kabul edilir.⁹⁶¹ Gümrük Kanunun 232.maddesinin ikinci fıkrasında ise birden fazla işleme karşı tek idari yaptırımın uygulanabileceği düzenlenmiştir. Kanun hükmü incelendiğinde İYUK 5.maddesinde geçen ve yukarıda açıklanan şartların varlığı dile getirilmiş ve bu durumda idari işlemlerin tek idari işlem olarak uygulanması gerektiği belirtilmiştir. Açıklamalar doğrultusunda İYUK 5.maddede belirtilen şartlar gerçekleşirse veya gümrük idaresi tarafından Gümrük Kanunun 232.maddesi ikinci fıkrası uyarınca tek işlem gerçekleştirilirse bu işlemlere karşı tek dava dilekçesi ile dava açılabilecektir. İtiraz yoluyla uyuşmazlığın çözülmesi konusunda gümrük beyannamesi muhtevası eşya nedeniyle yapılan ek tahakkuk işlemi ve buna bağlı olarak uygulanan idari yaptırım kararına ayrı ayrı itiraz edileceği aksi

⁹⁵⁷ Gümrük Kanunu Madde 232: Ayrıntılı bilgi için bkz: **Gümrük Kabahatleri Ve Yaptırımları**, s. 127 vd.

⁹⁵⁸ Burada şu hususa değinmekte de fayda vardır bilindiği üzere İdari Yargılama Hukukunda temelde iptal davası ve tam yargı davası olmak üzere iki dava türü kabul edilmektedir. Tek idari işleme karşı bu iki dava da birlikte aynı dava dilekçesi ile açılabilecektir. İYUK Madde 12: "*İlgililer haklarını ihlal eden bir idari işlem dolayısıyla Danıştaya ve idare ve vergi mahkemelerine doğrudan doğruya tam yargı davası veya iptal ve tam yargı davalarını birlikte açabilecekleri gibi ilk önce iptal davası açarak bu davanın karara bağlanması üzerine, bu husustaki kararın veya kanun yollarına başvurulması halinde verilecek kararın tebliği veya bir işlemin icrası sebebiyle doğan zararlardan dolayı icra tarihinden itibaren dava süresi içinde tam yargı davası açabilirler. Bu halde de ilgililerin 11 nci madde uyarınca idareye başvurma hakları saklıdır.*"

⁹⁵⁹ Oğuz Sancakdar, "İdari Yargıda 'Tek Dilekçe İle Dava Açma' (Karşılaştırmalı Hukukî Analiz)", **Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt: 9, Sayı: 2, 2007, s. 227. (Tek Dilekçe İle Dava Açma)

⁹⁶⁰ Sancakdar, Tek Dilekçe İle Dava Açma, s. 228 – 229.

⁹⁶¹ Sancakdar, Tek Dilekçe İle Dava Açma, s. 231.

durumda yalnız birine itiraz edilmesinin diğer işlemin kesinleşmesine engel olmayacağı belirtilmişti. Her ne kadar farklı işlemler olsa da işlemler niteliği itibarıyla birbirini etkilemektedir çünkü işlemler aynı maddi veya hukuki sebebe dayanmaktadır. Kabahat konusu fiilin işlenmesi halinde ek tahakkuk ve idari yaptırım uygulanacaktır dolayısıyla iki işlem maddi olarak bağlılık içermekte ve aynı dava dilekçesi ile iki işleme de dava açılabilir.⁹⁶² Ayrıca ek tahakkuk nedeniyle belirlene kıymet idari para cezasının miktarını belirlemekte dolayısıyla iki işlem arasında sebep sonuç ilişkisi de mevcuttur.

Yukarıdaki geçen konulara ek olarak ilk incelemede mahkeme tarafından son olarak dilekçelerin İYUK 3. ve 5.maddelerinde belirtilen hususları taşıyıp taşımadıkları tahkik edilir ve belirtilen şartları taşıyorsa dava esastan görüşülmeye geçilir.

Esastan incelme aşamasına geçmeden önce itiraz aşamasında sunulmayan belgeler dava aşamasında mahkemeye sunulabilecek midir? Gümrük Kanunun 18.06.2009 tarih 5911 sayılı Kanun ile ilga edilen 245.maddesinin ikinci fıkrasında bu husus “*İdari yargı mercilerine yapılan itirazda, gümrük idaresine itiraz sırasında kullanılan bilgi ve belgeler dışında herhangi bir bilgi ve belge kullanılamaz.*” Olarak düzenlenmekteydi. Fakat Anayasa Mahkemesi bu hükmü *hukuk devleti, eşitlik ve adil yargılanma* ilkelerine aykırı bularak iptal etmiştir.⁹⁶³ İlgili madde şu an tamamen ilga edilmiş olup itiraz aşamasında sunulmayan belgelerin dava aşamasında sunulmasında herhangi bir engel yoktur.⁹⁶⁴

4. Davanın Esastan İncelenmesi

Gümrük idaresi tarafından uygulanacak idari yaptırım kararları idari işlem niteliğindedir. İdari işlemlerin hukuka uygunluğu bünyesinde barındırdığı unsurların hukuka uygun olarak tesis edilmesiyle mümkündür. İdari işlemin unsurlarından birinin hukuka aykırı olarak tesis edildiği yargı tarafından tespit edildiği takdirde idari işlem

⁹⁶² İtiraz konusunda iki farklı işlem olduğuna değinilmiş sayfaya atıf yap.

⁹⁶³ Anayasa Mahkemesi, E. 2003/7, K. 2005/71, T. 18.10.2005. 22.02.2006 Tarih, 26088 Sayılı RG. <http://kararlaryeni.anayasa.gov.tr/Karar/Content/81d0ba99-4b31-4ced-93f0-cfe58812d11f?excludeGerekce=False&wordsOnly=False> (E.T: 20.05.2019)

⁹⁶⁴ Yükümlülerin itiraz aşamasında ulaşamadıkları bilgi ve belgeleri dava aşamasında sunabilmeleri ile sınırlandırılması hakkında bkz: Ercan, s. 275.

niteliğinde olan idari yaptırım kararının iptal edilmesine karar verilecektir. İYUK'un 2.maddesinde belirtildiği gibi mahkeme idari yaptırım kararını yetki, şekil, sebep, konu, maksat yönlerinden tahkik edecek ve hukuka uygunluk denetimi yapacaktır.

İlk inceleme safhasının ardından geçilecek olan dosyanın esastan inceleme safhasında tarafların davaya dair beyanlarını içeren dilekçe safhası başlayacaktır, bu safhada tarafların beyanları, bilgi belge toplanması bilirkişi incelemesi gibi dava konusu vakıya dair inceleme yapılacak olup; dava konusu vakıanın gerçekliği araştırılacaktır.⁹⁶⁵ Bu aşamada uyuşmazlığı esastan kesin olarak çözecek mahkeme ilk iş olarak dava konusu vakıaların gerçekliğini tespit etmelidir. Dosyanın esastan incelenmesinde idari işlem veya eylemin hukuki niteliği değerlendirilecektir. Yukarıda belirttiğimiz gibi iptal davalarında idari işlem unsurları yönünden tahkik edilecek; tam yargı davalarında ise idari işlem veya eylem nedeniyle idarenin sorumluluğunu gerektiren bir zararın varlığı tahkik edilecektir.⁹⁶⁶

İdari işlemin unsurlarına bakımından gümrük kabahatlerin tahkiki çalışmanın ana planını oluşturmaktadır dolayısıyla bu başlıkta bu hususlara sadece değinilecektir. Şöyle ki mahkeme dosyanın esasını incelerken idari işlemin yetki yönünden tahkikini yapacaktır. Buna göre mahkeme idari makamın idari işlemi tesis etme ehliyetini, memurların idare adına bu işlemi tesis ehliyetini⁹⁶⁷ tahkik edecektir. Bu anlamda idari yaptırımı uygulayacak makam gümrük idaresi yani gümrük idarelerinin amirleri veya yardımcıları eliyle gümrük kabahatlerinden dolayı idari yaptırımlar uygulanacaktır.⁹⁶⁸ İdari işlemin şekil unsuru ile idari işlemi idarenin iradesi olarak nitelendirildiği düşünüldüğünde idarenin bu beyanını maddi hayata dökerken izleyeceği usuldür.⁹⁶⁹ Bu bağlamda gümrük kabahatleri nedeniyle idari yaptırımın uygulanması kanun ve düzenleyici işlemlerdeki usule uygun gerçekleşmelidir.⁹⁷⁰ İdari işlemin sebep unsuru idari işlemi yapılmasına yöneltten nesnel etkenler, işlem tesise dilmeden önce var olan

⁹⁶⁵ Akyılmaz ve diğerleri, İdari Yargılama, s. 439.

⁹⁶⁶ Akyılmaz ve diğerleri, İdari Yargılama, s. 439.

⁹⁶⁷ Gözübüyük ve Tan, s. 421. Gözler ve Kaplan, s. 274. Sancakdar ve diğerleri, İdare Hukuku Teorik Çalışma Kitabı, s. 274.

⁹⁶⁸ **Gümrük Kabahatleri Nedeniyle Uygulanacak İdari Yaptırımlarda Yetki**, yukarıda, s.304.

⁹⁶⁹ Gözübüyük ve Tan, s. 458. Gözler ve Kaplan, s. 299. Sancakdar ve diğerleri, İdare Hukuku Teorik Çalışma Kitabı, s. 284.

⁹⁷⁰ İdari yaptırımın uygulanması usulü için bkz: **İdari Yaptırımların Belirlenmesi**, s. 304 vd.

işlemi tesis etmeye götüren hukuki veya fiili durumdur.⁹⁷¹ Gümrük idaresini idari yaptırım uygulamaya yönelten sebep ise kabahat olarak tanımlanan fiilin kişiler tarafından işlenmesidir.⁹⁷² İdari işlemin konu unsurunu, idari işlemin doğuracağı hukuki sonucu ifade eder ve idare konusu mevzuat tarafından ön görülmemiş işlemi tesis edemez.⁹⁷³ Gümrük kabahati olarak nitelendirilen fiilin işlenmesi halinde gümrük idaresince uygulanacak idari yaptırımlar idari para yaptırımı ve mülkiyetin kamuya geçirilmesidir.⁹⁷⁴ İdari işlemlerin gerçekleştirilmesindeki genel amaç kamu yararadır ve idari işlemin gerçekleştirilmesi ile ulaşılmak istenen nihai hedeftir.⁹⁷⁵ Gümrük kabahatleri neticesinde uygulanan idari yaptırımların amacı kamu düzeninin bir yansıması olan gümrük düzenin korunmasıdır.⁹⁷⁶

5. Yürütmenin Durdurulması

İdari işlemlerin temel özelliği tek yanlı ve icrai olmalarıdır. İdari işlemlerin icrai nitelikleri sebebiyle hukuka uygun kabul edilirler, dolayısıyla idari işlemlerin haiz olduğu özelliklerden bir tanesi de hukuka uygunluk karinesine sahip olmalarıdır.⁹⁷⁷ Buna göre idari işlemler mahkeme kararıyla iptal edilmeye, idare tarafından ilga/mülga edilmeye kadar hukuka uygun kabul edilir dolayısıyla hukuka uygun olduklarını teyit tescil eden yargı kararı olmadan icra edilirler.⁹⁷⁸ Bu bakımdan hukuk sistemimizde kural olarak idari işleme dava açılması işlemin icra edilmesini durdurmaz.⁹⁷⁹ İşte iptal davalarında idari işlemlerin neden olduğu olumsuz neticelerin engellenmesi için yürütmenin durdurulması kurumu kabul edilmiştir.⁹⁸⁰ Yürütmenin durdurulması kararı verilebilmesi için idari işlemin, icrası telafisi güç veya imkânsız

⁹⁷¹ Gözübüyük ve Tan, s. 483. Gözler ve Kaplan, s. 317. Sancakdar ve diğerleri, İdare Hukuku Teorik Çalışma Kitabı, s. 287.

⁹⁷² **Gümrük Düzenin Korunması Hakkında Gümrük Kanununda Ön Görülen İdari İhlaller: Gümrük Kabahatleri** bkz: yukarıda, s. 126 vd.

⁹⁷³ Gözübüyük ve Tan, s. 502. Gözler ve Kaplan, s. 322. Sancakdar ve diğerleri, İdare Hukuku Teorik Çalışma Kitabı, s. 298.

⁹⁷⁴ **Gümrük Kabahatlerinin Konusu: Gümrük Kabahatleri Nedeniyle Uygulanan İdari Yaptırım Türleri**, yukarıda, s. 97 vd.

⁹⁷⁵ Gözübüyük ve Tan, s. 511. Gözler ve Kaplan, s. 336. Sancakdar ve diğerleri, İdare Hukuku Teorik Çalışma Kitabı, s. 298.

⁹⁷⁶ **Gümrük Kabahatlerinin Amacı: Gümrük Düzeni Ve İdarenin Faaliyeti**, yukarıda, s. 102 vd.

⁹⁷⁷ Günday, s. 125 – 126.

⁹⁷⁸ Akyılmaz ve diğerleri, s. 409.

⁹⁷⁹ Akyılmaz ve diğerleri, s. 409.

⁹⁸⁰ Zabunoğlu, s. 347.

zarara neden olmalı, açıkça hukuka aykırı olması gereklidir.⁹⁸¹ Pozitif hukukumuzda yürütmenin durdurulması İYUK 27.maddesi ile düzenlenmiştir.⁹⁸² Anılan Kanun maddesinin dördüncü⁹⁸³ fıkrası genel kurala istisna getirmektedir. Buna göre vergi uyuşmazlıklarından dolayı dava açılması tahsil işlemlerini durduracaktır.

Yukarıdaki bilgiler ışığında gümrük kabahatleri nedeniyle uygulanan idari yaptırımlara karşı açılan davalarda yürütmenin durması kurumunu irdediğimizde yaptırımın sebep unsurunu oluşturan gümrük kabahatine göre farklılık oluşacaktır. Gümrük idaresi kararlarına karşı idari yargıya gidilmesi kendiliğinden yürütmeyi durdurmayacaktır. Gümrük vergileri tahakkuku ile bunlara bağlı para cezalarına karşı idari yargıda dava açılması yürütmeyi kendiliğinden durduracaktır.

⁹⁸¹ Zabunoğlu, 348 vd. Kaplan, İdari Yargı s. 403 – 407.

⁹⁸² Gümrük Kanunun 245.maddesinin üçüncü fıkrası yürütmenin durdurulmasına dair özel bir hüküm içermekteydi. Buna göre “Alınan kararlara karşı idari yargı merciine başvurulması, bu kararın idare tarafından uygulanmasına engel oluşturmaz.” Hükmü amirdi fakat Anayasa Mahkemesi bu hükmü “2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu’nun 4001 sayılı Yasa ile değiştirilen 27. maddesinin üçüncü fıkrasında, vergi mahkemelerinde, vergi uyuşmazlıklarından doğan davaların açılmasının, tarh edilen vergi, resim ve harçlar ile benzeri mali yükümlülüklerin ve bunların zam ve cezalarının dava konusu edilen bölümünün tahsil işlemlerini durduracağı açıkça hükme bağlanmasına karşın, aynı hukuki durumda olan gümrük vergisi mükellefleri hakkında alınan kararlara karşı idari yargı merciine başvurulmasının gümrük idaresince alınan kararın uygulanmasına engel, Anayasa’nın 10. maddesindeki eşitlik ilkesine aykırıdır.” gerekçesi ile iptal etmiştir. Anayasa Mahkemesi E: 2003/7, K: 2005/71, T: 18.10.2005 RG: T: 22.02.2006, S: 26088. <http://kararlaryeni.anayasa.gov.tr/Karar/Content/81d0ba99-4b31-4ced-93f0-cfe58812d11f?excludeGerekce=False&wordsOnly=False> (E.T: 20.05.2019)

⁹⁸³ İYUK Madde 27: (4) “Vergi mahkemelerinde, vergi uyuşmazlıklarından doğan davaların açılması, tarh edilen vergi, resim ve harçlar ile benzeri mali yükümler ve bunların zam ve cezalarının dava konusu edilen bölümünün tahsil işlemlerini durdurur. Ancak, 26 ncı maddenin 3 üncü fıkrasına göre işlemde kaldırılan vergi davası dosyalarında tahsil işlemi devam eder. Bu şekilde işlemde kaldırılan dosyanın yeniden işleme konulması ile ihtirazi kayıtla verilen beyannameler üzerine yapılan işlemlerle tahsilat işlemlerinden dolayı açılan davalar, tahsil işlemini durdurmaz. Bunlar hakkında yürütmenin durdurulması istenebilir.”

SONUÇ

Bireylerin toplum halinde yaşamaları neticesinde bir takım kurallar ortaya çıkmakta ve bu kuralların bazıları devlet otoritesi eliyle uygulanmaktadır. Bu anlamda devletin bu yetkisi ve yetkinin sınırları da yıllardır tartışılmaktadır. Genel olarak kabul edildiği üzere devletin bu kuralları koymaktaki amacı ise kamu düzenini sağlamak olarak ön görülmektedir. Bu kurallara uyulamaması halinde ise yaptırımlar ön görülmektedir. Modern hukukta bu yaptırımlar yargı erki eliyle verilmekte iken bir takım yaptırımlar ise yürütme erki içinde faaliyette bulunan idare tarafından uygulanmaktadır. İdarenin uyguladığı yaptırımlar, idari yaptırımlar, idari cezalar olarak adlandırılmamaktadır ve idarenin kolluk faaliyeti ile uygulanmaktadır.

Bu kısa girişe binaen inceleme alanımız olan gümrük kabahatleri ise bu genel çerçeveye içine oturtulamamaktadır. Şöyle ki gümrük alanı tek bir disiplinle ile açıklanamamakta ve popüler deyimle *multidisipliner* bir alan olarak nitelendirilmektedir. Gümrük konusu vergi hukuku, idare hukuku, anayasa hukuku, ceza hukuku ile yakından ilgilidir. Gümrük vergisi kavramı karşımıza sıkça çıkan bir tabir olup devletin egemenliği ile doğrudan ilgili olması nedeniyle anayasa ve vergi hukuku ile ilgilidir. Devletin egemenliği ile doğrudan ilgili olması neticesinde de bu alan ayrıntılı olarak normlar ile düzenlenmiştir. Bu normların bazılarının ihlal edilmesi ise suç olarak düzenlenmiş ve ceza hukuku alanının incelenmesine girmiştir. Gümrük hizmetlerini verilmesi için bir gümrük idaresi oluşturulmuştur dolayısıyla verilecek hizmet bir kamu hizmeti olması nedeniyle de idare hukukunun alanına girmiştir. İdare tarafından verilen bu kamu hizmeti ise temel olarak denetim ve gözetim faaliyetidir. Ve bu faaliyetler ile normlara aykırılın tespiti ise kimi zaman ceza yargılamasına kimi zaman da idari yaptırımlara sebebiyet vermektedir. Gümrük Kanunu ile öngörülen bir takım kuralların ihlali idari yaptırımlar ile cezalandırılmaktadır. Bu idari yaptırımlar idari işlem niteliği taşımaktadır. Cezai niteliği ve idari işlem niteliği itibarıyla de ceza hukuku ve idare hukukunun kesişiminde yer alan ve gri bir alan idari ceza hukukunun inceleme alanındadır. Bunlara ek olarak özellikle dış ticaret üzerinde sahip olduğu etkiler sebebiyle gümrük vergilerinin dış politika aracı olarak kullanılmasından ötürü dinamik bir alan gümrük konusunda yürütme erki geniş yetkilere sahiptir. Bu

durumdan dolayı da çoğu gümrük işlemi cumhurbaşkanlığı kararnameleri, gümrük yönetmelikleri, genelgeler ve tebliğler ile düzenlenmektedir.

Birçok alanın inceleme alanına girmesi gümrük konusunun sahihsiz kalmasına sebep olmuştur. Şöyle ki gümrük vergileri genel kanun niteliğindeki Vergi Usul Kanununun kapsamında yer almamakta ve Kanunda ön görülen genel vergilendirme sürecinden farklı olarak düzenlenmektedir. Ceza hukuku anlamında kendine has Kaçakçılıkla Mücadele Kanunu yer almaktadır fakat Türk Ceza Kanunun Genel İlkeleri, Anayasa ile korunduğu için bu ilkelere riayet edilmektedir. İşte burada Kabahatler Kanunu karşımıza çıkmaktadır. Ceza Hukukunun temel ilkelerinin bazıları bu Kanunda uygulanmamaktadır ya da yumuşatılarak uygulanmaktadır. Dolayısıyla çalışmamızın konusunu oluşturan gümrük kabahatleri de bu ilkelere ayrılmaktadır. Hatta Kabahatler Kanunuyla da çelişen düzenlemeler barındırmaktadır. Kabahatler Kanunda belirtildiği üzere ayrı bir kanun yolu ön görülmesi halinde kabahatlerden dolayı ihtilaflar idari yargının görev alanına girebilecektir. Gümrük Kanununda yer alan zorunlu itiraz düzenlemesi lafzi olarak incelendiğinde bir zaruret taşımamaktadır. Fakat yerleşik içtihatlar nedeniyle idari yargıda bu ihtilaflar çözümlenmektedir. Dolayısıyla gümrük konusu hukuk düzeni içerisinde bahsi geçen disiplinlerin hepsinden faydalanmış ve kendine has bir alan oluşturmuştur. Bu anlamda genel bir kodifikasyon çalışmasına ihtiyaç duyulmaktadır. Öncelikle vergilendirme süreci ve kavramların netleştirilmesi gerekmektedir. Çünkü gümrük işlemleri bu sürecin etrafında şekillenmektedir. Örneğin, 2009 yılında Kanunda yapılan değişiklikler ile gümrük vergileri kapsamı genişletilmiş ve tüm mali yükümlülükleri kapsamıştır. Gümrük kabahatlerinin bu kadar geniş bir alanı kapsayıp kapsamayacağı soru işareti doğurmuştur. Benzer şekilde gümrük yükümlüsü geniş bir kavram olarak ele alınmakta dolayısıyla kabahat için faili belirlemekte belirsizlikler oluşmaktadır. Neticesinde İdari ceza hukuku anlamında müteselsil faillik dahi tartışılmaktadır. Açıklamalar doğrultusunda gümrük kabahatleri pozitif hukukumuzda Türk Ceza Kanunu, Kaçakçılıkla Mücadele Kanunu, Kabahatler Kanunu, Vergi Usul Kanunu ve Gümrük Kanunu normlarıyla düzenlenmektedir. Fakat bu düzenlemeler birbiriyle uyum içinde değildir. Gümrük kabahati olarak yer verilen bir fiil aynı zamanda bir kaçakçılık suçuna vücut verebilmektedir. Zaten gümrük kabahatleri Kaçakçılıkla Mücadele Kanunundan ayrılmaktadır. Bu anlamda çoğu kez dile getirildiği üzere

içtima kuralları nedeniyle kabahatlerden dolayı yaptırım uygulamak mümkün değildir. Türk Ceza Kanunda düzenlenen resmi belgede sahtecilik suçları ve resmi belgelerin düzenlenmesinde yalan beyan suçu gümrük kabahatlerin oluşabilmesi için hareketin unsurları arasında yer almaktadır fakat sadece suçtan dolayı yaptırım uygulanmalıdır. Yine Kaçakçılıkla Mücadele Kanunda düzenlenen *eşyayı, aldatıcı işlem ve davranışlarla gümrük vergileri kısmen veya tamamen ödenmeksizin ülkeye sokma* suçunun hareketi çoğu zaman gümrük kabahatlerini kapsamaktadır. Netice itibariyle uyum içinde olması beklenen bu normların bir yarış içinde olduğu görülmektedir. Bu yarışın neticesinde gümrük kolluğu neticesinde taksirle fiilin işlendiğinin değerlendirilmesi halinde suçtan dolayı yargılanma engellenmektedir. Burada hareketin tahkikatını gümrük kolluğunun yapması yargı erkine karşı fonksiyon gaspına neden olabilecektir. Bu kadar geniş yetkiye sahip gümrük personeli kasti ya da hataya binaen hukuka aykırı işlemler tesis edebilmektedir. Gümrük kabahatlerinin hukuki teorisinin bu kadar karışık olmasına rağmen gümrük personeli bu eğitimi almamaktadır. Dolayısıyla hukuka aykırı işlemler tesis edilmektedir. Personelin bu minvalde ve sürekli olarak eğitime tabi tutulması gerekmektedir.

Gümrük kabahatleri nedeniyle uygulanacak idari yaptırım türleri ise Gümrük Kanunda idari para cezaları ve mülkiyetin kamuya geçirilmesi olarak düzenlenmiştir. İdari para cezaları incelendiğinde bir üst sınıra tabi değildir, gümrük vergisi tutarının iki, üç katı gibi nispi para cezaları olarak düzenlenmiştir. Bu durum aynı hareket sebebiyle farklı idari para cezaları düzenlenmesine neden olacaktır. Dolayısıyla ceza hukukunun genel ilkeleri ile çatışmaktadır. Suçların ve cezaların herkese eşit uygulanması ve kanuni olması ile çatışmaktadır. Ayrıca basit hatalardan afaki para cezaları söz konusu olabileceği için ölçülülük ilkesi ile de çatışmaktadır. Mülkiyetin kamuya geçirilmesi kararı yine idari para cezası ile beraber uygulandığı için yine ölçülülük ilkesi ile çatışabilmektedir. Gümrük Kanunun 241.maddesinde düzenlenen genel usulsüzlük kabahati kanunilik ilkesi ile çatışmaktadır. Kabahatin içerdiği fiil tüm usulsüzlükleri kapsamaktadır.

Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi idari yaptırımları suç isnadı olarak değerlendirmektedir. Bu bakımdan gümrük kabahatleri değerlendirildiğinde, Avrupa İnsan Hakları Mahkemesinin yerleşik içtihadına göre yargılama yapılabilmesi için üç ölçüt (*Doktrinde Engel ölçütleri olarak adlandırılmaktadır.*) getirilmiştir. Buna göre

bir norm içinde düzenlenmesi, ihlalin türü ve yaptırımın ağırlık derecesi ölçüt olarak alınmaktadır. Gümrük kabahatleri kanun ile cezalandırıcı bir işlem olarak düzenlenmesi, ihlal edilmesi halinde bir yaptırım uygulanması, (nispi, maktu) idari para cezaları ile mülkiyetin kamuya geçirilmesi kararı yaptırımları içermesi nedeniyle bu üç unsuru da taşımaktadır. Dolayısıyla bu gümrük kabahatleri nedeniyle yapılacak cezalandırmanın hukuka uygun olarak düzenlenmesi için adil yargılanma hakkına, aynı fiilden dolayı birden fazla cezalandırılmama, kanunsuz suç ve ceza olmaz ilkelerine uygun olması gerekmektedir.

Gümrük kabahatlerinden dolayı uygulanacak idari yaptırımlara mahkeme kararıyla değil idare tarafından hükmedilmektedir. Dolayısıyla idari işlem niteliğinde olan bu kararlar, yetki, şekil, sebep, konu ve amaç yönünden hukuka uygun olarak inşa edilmelidir.

Çalışmamızda bu kapsamda gümrük kabahatleri nedeniyle uygulanabilecek idari yaptırımların hem ceza hukuku ilkeleri hem de idare hukuku ilkeleri yönünden hukuka uygun tesis edilebilmesi için tüm unsurlar değerlendirilmiştir.

KAYNAKÇA

Akbulut, Berrin. **Türk Ceza Kanunu ile Kabahatler Kanununun Genel Hükümlerinin Yaptırım Hükümleri Dışında Karşılaştırmalı Olarak İncelenmesi**, Adalet Yayınevi, Ankara,2014.

Akça, Yüksel “Serbest Bölgeler ve Serbest Bölge Faaliyetlerinin Esasları,” **Dış Ticaret Dergisi**, Sayı:9, 1998.

Akdoğan, Abdurrahman. **Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi**, 12. Baskı, Gazi Kitabevi, Ankara 2014.

Akıllıoğlu, Tekin. “Anayasa Mahkemesine Göre Anayasa 114 Yorumu”, **Seha L. Meray’a Armağan**, Cilt: I, Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Yayınları.

Akıncı, Müslüm. **Danıştay Kararları Işığında İdarenin Gözetim ve Denetim Görevi**, Legal Yayıncılık, İstanbul, 2017.

Akipek Jale ve Turgut Akıntürk. **Türk Medeni Hukuku Başlangıç Hükümleri Kişiler Hukuku**.

Akipek, Jale G. ve Turgut Akıntürk. **Eşya Hukuku**, Beta, İstanbul, 2009.

Akipek, Ömer İlhan. **Devletler Hukuku**, Başnur Matbaası, Ankara, 1965.

Akyılmaz, Bahtiyar. **İdari Usul İlkeleri Işığında İdari İşlemin Yapılış Usulü**. Yetkin Yayınları, Ankara, 2000.

Arda. Erhan (Ed.), **Sosyal Bilimler El Sözlüğü**, Alfa Yayıncılık, İstanbul, 2003.

Artuk, Gökçen, Yenidünya, 425

Arzova, Burak. **İthalat Hakkında Her Şey**, Türkmen Kitabevi, İstanbul, 2009.

Atan, Turhan. **Türk Gümrük Tarihi: Başlangıçtan Osmanlı Devleti'ne Kadar**, Türk Tarih Kurumu Basımevi, 1.cilt, Ankara,1990.

Atatüre, Tuğrul. “Yeni Gümrük Kanunu ile Getirilen Yenilik ve Değişiklikler”, **Mükellefin Dergisi**, Sayı: 85, 2000.

Atay, Ender Ethem Hasan Odabaşı, Hasan Tahsin Gökcan. **İdarenin Sorumluluğu ve Tazminat Davaları**, Seçkin Yayınları, Ankara, 2003.

Atay, Ender Ethem. **İdare Hukuku**, Dördüncü Baskı, Turhan Kitabevi Ankara, 2014.

Bahçeci, Barış. “Kamu Alacaklarının Müteselsil Sorumluluk Yolu ile Tahsili Eğilimi ve Gümrük Kanunu Uygulaması” **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt: 60, Sayı: 3, 2011.

Balta, Tahsin Bekir. **İdare Hukukuna Giriş I**, Ankara 1968/1970.

Baş Sobacı, Merve Nur. **Gümrük Müşavirliği Mesleği Ve Gümrük Müşavirlerinin Sorumlulukları**, On İki Levha Yayınevi, İstanbul, 2018.

Baş, Merve Nur. “Gümrük Müşavirlerinin Mesleki Faaliyetleri Kapsamında Dolaylı Temsil Yetkileri ve Hukuki Sorumlulukları”, **Hacettepe Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt:6, Sayı:1, 2016.

Bayraklı, Hasan Hüseyin. **Genel Vergi Hukuku**, Celepler Matbaacılık, Trabzon, 2005, (Genel Vergi).

Bayraklı, Hasan Hüseyin. **Türk Alman Vergi Hukukunda Gelir Üzerinden Alınan Vergilerde Vergi İkametgâhı ve Önemi**, (Yayımlanmamış Doktora Tezi), İstanbul, 1991, (Vergi İkametgâhı).

Bayraktar, Köksal. Ceza Hukukunda Suç Olmaktan Çıkarma Akımı, **İHFM**, C. L. S. 1-4, s. 198 vd.

Baysal, Aysuda Meryem. **Dahilde İşleme Rejimi'nin Türkiye ve Avrupa Birliği'ndeki Uygulaması ve Ekonomik Etkileri**, Gümrük Uzmanlık Tezi, Ankara 2008.

Bekar, Elif. “Kabahatler Kanunu’nun Genel Hükümlerinin Değerlendirilmesi”, **İ.Ü.H.F.M.** Cilt: 69, Sayı: 1,2, 2011.

Bekri, M. Nedim. “Suçta ve Cezada Kanunilik İlkesi ve İlkenin Uluslararası İnsan Hakları ile Uluslararası Ceza Hukuku Uygulamalarındaki Durumu”, **Adalet Dergisi**, Sayı:38, Eylül 2010,

Bilge, Necip. **Hukuk Başlangıcı Hukukun Temel Kavram ve Kurumları**, BASKI, Turhan Kitabevi, Ankara, 1999.

Bilici, Nurettin **Vergi Hukuku**, 28.Baskı, Seçkin yayınevi, Ankara, 2012.

Bozkurt, Cevdet. “Yolcu Beraberi Hediye Eşya ve Kişisel Eşya Muafiyeti Uygulamalarına İlişkin İlke ve Esaslar”, **Mali Çözüm Dergisi**, S. 101, Eylül-Ekim 2010, (Hediye Eşya)

Bozkurt, Nevzat “Gümrük İdarelerince Hangi Durumlarda KDV Para Cezası Uygulanmalı?”, **Mali Çözüm Dergisi**, Sayı: 103, Ocak – Şubat, 2011.

Bozkurt, Nevzat. ”Yetkilendirilmiş Gümrük Müşaviri Mi? Yeminli Gümrük Müşaviri mi?”, **Lebib Yalkın Dergisi**, Sayı: 52, Nisan 2008.

Bütün, Selçuk. “**5607 Sayılı Kaçakçılıkla Mücadele Kanunu Kapsamında Gümrük Kaçakçılığı Suçları**”, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Kocaeli Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2008.

Büyük Türkçe Sözlük, TDK.

(http://www.tdk.gov.tr/index.php?option=com_bts&view=bts (E.T: 20.05.2019)

Candan, Turgut. **Vergilendirme Yöntemleri ve Uzlaşma**, 2. Baskı, Maliye ve Hukuk Yayınları Ankara, 2006.

Canitez, Murat. **Uygulamalı Gümrük Mevzuatı**, Gazi Kitabevi, Ankara, 2017.

Çağan, Nami; “Vergi Hukuku Açısından Yasak Faaliyetler”, **Prof. Dr. Bülent N. Esen’e Armağan**, Ankara, 1977, ss. 83-110,

Çağlayan, Ramazan. **İdari Yaptırımlar Hukuku**, Asil Yayın Dağıtım, Ankara, 2006.

Çakmak, Mahmut. **Türkiye’de Gümrük Vergisi Muafiyetine İlişkin Düzenlenmiş Mevzuatın Ab Mevzuatı ile Karşılaştırılması ve Uygulama Farklılıklarının Ortaya Konulması**, Uzmanlık Tezi. Gümrük ve Ticaret Bakanlığı, Ankara, 2012.

Çelik, Binnur. **Dış Ticaretten Alınan Vergilerden Gümrük Vergisi Hukuku**, İmaj Yayıncılık, Ankara, 1999.

Çetintaş, Hüseyin Şadi. “Kabahat Ve Ceza: 6455 Sayılı Kanun Gümrüğün "Deus Ex Machina" s1 Olur Mu?”, **Lebib Yalkın Dergisi**, Sayı: 117.

Çınar, Çağatay. “Türkiye’de 5607 sayılı Kaçakçılıkla Mücadele Kanunu Çerçevesinde Kaçakçılık Suçları ve Kabahatleri “ , Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Galatasaray Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2008. (Kaçakçılık Suçları ve Kabahatleri)

Dağ, Rüfet. “Vergi Kaybına Neden Olan Durumlar Karşısında Gümrük Müşavirliğinin Müteselsil Sorumluluğu”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı: 271, Temmuz 2015.

Darendeli, Vahap A. **Adli Yargı Yerlerinde Görülen İdari Uyuşmazlıklar ve Davalar**, Yetkin Yayınevi Ankara, 2004.

Demirbaş, Timur. **Ceza Hukuku Genel Hükümler**, 12.Baskı, Seçkin Yayınevi, Ankara, 2017.

Demirel, Mehtap. “Yetkilendirilmiş Gümrük Müşavirliği (YGM) Uygulaması ve 2 Seri Nolu Gümrük Genel Tebliği (Yetkilendirilmiş Gümrük Müşavirliği) ile Getirilen Değişiklikler”, **Gümrükte Uzman Görüş**, Yıl: 9, Sayı: 30, Temmuz Eylül 2011.

Dilara, Şahin. “**5607 Sayılı Kaçakçılıkla Mücadele Kanunundaki İthalat Kaçakçılığı Suçları Ve Kabahatleri**”, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2011.

Donay, Süheyl. İdarenin Ceza Verme Yetkisi Konusunda Anayasa Mahkemesinin Bir Kararı Üzerine Düşünceler, **İÜHFİM**, Cilt 37, Sayı 1-4, 1972, s. 425 – 426. (İdarenin Ceza Verme Yetkisi)

Donay, Süheyl. **Para Cezaları**, Kervan, İstanbul, 1972.

Dölek, Ali. **Gümrük İşlemleri**, Umut Kitap Basım-Yayın-Dağıtım, 3.baskı, İstanbul,2017.

Döner, Ayhan. “Anayasanın 90. Maddesi Karsısında Uyarma ve Kınama Cezalarını Yeniden Düşünmek”, **Erzincan Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt: XI, S. 1 - 2, Erzincan, 2007.

Dönmezer, Sulhi ve Sahir ERMAN. **Nazari ve Tatbiki Ceza Hukuku**, Genel Kısım, Cilt: I, 16.baskı, Der Yayınları, 2016.

Dural, Mustafa ve Tufan Ögüz. **Türk Özel Hukuku Cilt II Kişiler Hukuku**, Filiz Kitabevi, İstanbul, 2018.

Duran, Lütfi. **İdare Hukuku Ders Notları**, İstanbul 1982.

Dursun, Hasan. **İdari Suç ve Cezalarda Kanunilik İlkesi**, Adalet Yayınevi, Ankara, 2015.

Ekinci, Mustafa. **Kabahatler Kanunu İle İdari Suç ve Cezalar**, Ankara, 2005.

Elibol, Nadir. “Yetkilendirilmiş Gümrük Müşavirinden Yetkilendirilmiş Yükümlüye”, Gümrük ve Ticaret Dergisi, C. 3, S. 5, 2015.

Ercan, Tayfun. **Türk Hukukunda Gümrük Kabahatleri**, On İki Levha Yayıncılık, İstanbul, 2016.

Erdem, Tahir. “6455 Sayılı Kanunla Yapılan Değişiklikler Sonrasında Gümrük Kanununun Ceza Hükümleri”, **Lebib Yalkın Dergisi**, Sayı: 114.

Eren, Fikret. **Borçlar Hukuku Genel Hükümler**, 18. Baskı, Yetkin Yayınları, Ankara, 2015.

Erkut, Celâl. **İptal Davasının Konusunu Oluşturma Bakımından İdari İşlemin Kimliği**, Tıpkı Basım, Danıştay Yayınları, Ankara 2015.

Erman, Sahir. **Ticari Ceza Hukuku**, 5.Baskı, İstanbul, 1992.

Eroğlu, Onu. “Vergi Ceza Hukuku Açısından Kanunilik İlkesi”, **Eskişehir Osmangazi Üniversitesi İİBF Dergisi**, Aralık 2013, Sayı: 8(3).

Ersoy, Uğur. **Ceza Hukukunda Objektif Cezalandırılma Şartları**, Adalet Yayınları, Ankara, 2015.

Ertaş, Şeref. **Yeni Türk Medeni Kanunu Hükümlerine Göre Eşya Hukuku**, Seçkin, 7.Baskı, Ankara, 2006.

Esener, Turhan. **Hukuk Başlangıcı Genel Hukuk** Bilgisi, Alkım, İstanbul, 1998.

Evren, Çınar Can. “Kabahatlerde Kanunilik İlkesi”, **İÜHFM**, Cilt: LXIX, Sayı: 1 – 2, 2011.

Gerçek, Adnan. “Türk Vergi Hukukunda Vergi Sorumlusu, Sorumluluk Hâlleri ve Türlerinin İncelenmesi” **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt: 54, Sayı: 3, 2005.

Giritli, İsmet Kahraman Berk, Pertev Bilgen, Tayfun Akgüner. **İdare Hukuku**, 7. Baskı, Der yayınları, 2015, İstanbul.

Gök, Özgecan. **Gümrük Vergisinden Kaynaklanan Uyuşmazlıklar**, (Yayımlanmamış Doktora Tezi), Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İzmir, 2018.

Gökçen, Ahmet. **Belgede Sahtecilik Suçları**, 3. Baskı, Adalet Yayınevi, Ankara, 2013.

Gökçelik, Cahit. **Gümrük Bilgisi 1: Gümrük Rejimleri**, Ayrıntı Basımevi, Ankara, 2005.

Gölcüklü, Feyyaz. “İdari Ceza Hukuku ve Anlamı; İdarenin Cezai Müeyyide Tatbiki”, **Siyasal Bilgiler Fakültesi Dergisi**, Cilt: 18, Haziran 1963, No 2.

Gölcüklü, Feyyaz. “İdari Ceza Müeyyideleri ve Bunlara Karşı Kanun Yolları”, **SBFD**, Cilt 18, Sayı 3, 1963, (Kanun Yolları).

Gözler, Kemal .**Türk Anayasa Hukuku**, Üçüncü Baskı, Ekin Kitabevi, Bursa, 2019.

Gözler, Kemal **Devletin Genel Teorisi**, 9. Baskı, Ekin Yayınevi, Bursa, 2018.

Gözler, Kemal **Hukuka Giriş**, 15. Baskı, Ekin Kitabevi, Bursa, 2018.

Gözler, Kemal. **İdare Hukuku**, Cilt: I, Ekin Yayınevi, Bursa, 2009.

Gözler, Kemal. **İdare Hukuku**, Cilt: II, Ekin Yayınevi, Bursa, 2009.

Gözler, Kemal ve Gürsel Kaplan, **İdare Hukuku Dersleri**, Güncellenmiş 20. Baskı, Ekin Yayınevi, Bursa, (İdare Dersleri).

Gözübüyük, Şeref ve Turgut Tan. **İdare Hukuku Cilt I**, Turhan Kitabevi, 8. Baskı, Ankara, 2011.

Gözübüyük, Şeref ve Turgut Tan. **İdare Hukuku Cilt II**, Turhan Kitabevi, 6. Baskı, Ankara, 2013.

Gözübüyük, Şeref. **Hukuka Giriş ve Hukukun Temel Kavramları**, 27. Baskı, Turhan Kitabevi, Ankara, 2008,

Gözübüyük, Şeref. **Yönetim Hukuku**, Güncelleştirilmiş 19. bası, Ankara,

Gültekin, Raşit. **Türkiye’de Dış Ticaretten Alınan Vergiler ve Eş Mali Yükümlülükler**, (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Trakya Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilim Dalı, Edirne, 2008.

Günday, Metin **İdare Hukuku**, 10. Baskı, İmaj Yayınevi, Ankara, 2013.

Günday. Metin. “Rekabet Kurulu’nun İdari Para Cezalarına İlişkin Kararlarının Yargısal Denetimi ve Karşılaşılan Sorunlar”, **Rekabet Hukukunda Güncel Gelişmeler Sempozyumu V**, s. 3-10, Rekabet Kurumu Yayınları, Ankara, 2007.

Güran, Sait. Yargı Denetiminin Kapsamı, Dönmezer’e Armağan, **İÜHFM**, S.1-4, 1987.

Güriz Adnan, **Hukuk Felsefesi**, BASKI, Siyasal Kitabevi, Ankara, 2003.

Güriz, Adnan. Hukuk Başlangıcı, baskı, Siyasal Kitabevi, Ankara, 1997.

Hafızoğulları, Zeki. **Ceza Normu Normatif Bir Yapı Olarak Ceza Hukuku Düzeni**, Ankara,1996.

<https://ggm.ticaret.gov.tr/sikca-sorulan-sorular/ticari/ithalat> (E.T: 20.05.2019)

İçel, Kayıhan ve Süheyl Donay. **Karşılaştırmalı Ve Uygulamalı Ceza Hukuku** (Genel Kısım - 1. Kitap), 5. Baskı, Beta Yayınevi, İstanbul, 2006.

İçel, Kayıhan. “İdari Ceza Hukuku ve Kabahatleri Suç Olmaktan Çıkarma Eğilimi”, **İ.Ü.F.M.**, Cilt: 50, Sayı: 1 - 4, 1984.

Kalabalık, Halil **İdare Hukuku Dersleri**, 4.baskı, Cilt: II, Seçkin yayınları, Ankara, 2019.

Kaneti, Selim. **Vergi Hukuku**, 2. Baskı, Filiz Kitabevi, İstanbul 1989.

Kangal, Zeynel T. **Kabahatler Hukuku**, İkinci Baskı, On İki Levha Yayıncılık, İstanbul, 2019.

Kapani, Münici. **Politika Bilimine Giriş**, Bilgi Yayınevi, Ankara, 1996.

Kaplan, Gürsel **İdari Yargıda Dava Açma Süreleri**, Güncelleştirilmiş 3. Bası, Turhan Kitabevi, Ankara 2011, (Süreler)

Kaplan, Gürsel **İdari Yargılama Hukuku**, 4. Baskı, Ekin Yayınevi, Bursa 2019.

Kaptan Kılıç, **Kaçakçılık Suçları, Gümrük Kabahatleri ve Gümrük Uyuşmazlıklarının Çözüm Yolları**, Ankara, 2013.

Karabulut, Mustafa. **İdari Yaptırımların Hukuki Niteliği ve Anayasa Mahkemesi'nin Kabahatler Kanunu Hakkındaki Kararı**, Sayı: 3, Kasım 2006.

Karabulut, Mustafa. **İdari Yaptırımların Hukuki Rejimi**, Turhan Kitabevi, Ankara, 2008.

Karakoç, Yusuf. **Genel Vergi Hukuku**, 7. Bası, Yetkin Yayınları, Ankara, 2014, (Vergi Hukuku).

Karakoç, Yusuf. **Vergi Ceza Hukuku**, Yetkin Yayınları, Ankara, 2016.

Kaşka, Hakan. “Kabahatlerin Beyaz Hüküm Niteliğindeki Normlarla Düzenlenebilmesi Meselesi (Kabahatler Kanunu Madde 4/1 Üzerine Bir İnceleme)”, **Süleyman Demirel Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt:3, Sayı: 2, 2013.

Katoğlu, Tuğrul. **Ceza Kanunlarının Zaman Bakımından Uygulanması**, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2008.

Kaya, Cemil. “İdarenin Takdir Yetkisi ve Yargısal Denetimi”, **Marmara Üniversitesi Hukuk Fakültesi, Prof. Dr. Nuri Çelik’e Armağan**, C. I, İstanbul, 2001.

Kılıçoğlu, Ahmet. **Borçlar Hukuku Genel Hükümler**, 16. BASKI, Turhan Kitabevi, Ankara, 2012.

Kızılot, Şükrü ve Metin Taş. **Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi**, 4.Baskı, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara 2011.

Koca, Mahmut ve İlhan Üzülmüş, **Türk Ceza Hukuku Özel Hükümler**, Adalet Yayınevi, Ankara 2016.

Kolçak, Menşure. Dış Ticaret Vergilerinin Türkiye Ekonomisine Etkileri, **Atatürk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi**, Cilt: 27, Sayı: 4, 2013.

Koyunoğlu, Deniz. “Gümrük Uyuşmazlıkları İçin İtiraz ve İdari Yollar”, **Lebib Yalkın Dergisi**, Sayı: 83, Kasım 2010.

Köksal, Tunay. **Uluslararası Ticaret Hukuku**, Adalet Yayınevi, Ankara, 2012.

Kunter, Nurullah. **Muhakeme Dalı Olarak Ceza Muhakemesi Hukuku**, 8. baskı, İstanbul 1986.

Küfrevi, Selim. İthalatta gözetim uygulaması ve KDV açısından değerlendirilmesi, **Vergide Gündem Dergisi (e-dergi)**, Ernst & Young Yayını, Gümrükte Gündem Özel Sayısı, Ocak 2017.

Mahmutoglu, Fatih Selami. “İdari Para Yaptırımını Gerektiren Eylemler Yönünden Yargılama Rejimi”, **İÜHFM**, Cilt: LV, Sayı.1–2.

Mahmutoğlu, Fatih Selami. **Kabahatleri Suç Olmaktan Çıkarma Eğilimi ve Düzene Aykırılıklar Hukukunda (İdari Ceza Hukukunda) Yaptırım Rejimi**, Kazancı Yayınları, İstanbul 1995.

Meran, Necati **Açıklamalı Kabahatler Kanunu ve Kabahat İçeren Kanunlar**, Seçkin Yayınevi, Ankara, 2007.

Metin Günday, “İdari Yargının Görev Alanının Anayasal Dayanakları”, **Anayasa Yargısı Dergisi**, Cilt 14, Yıl 1997.

Murat, Aydın. 5607 Sayılı “**Kaçakçılıkla Mücadele Kanunu Çerçevesinde Kaçakçılık Fiilleri Ve Yaptırımları**” Yayınlanmamış Doktora Tezi, Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2011, s.111.

Mutluer, Mehmet Kâmil ve Nilay Dayanç. **Vergi Hukuku Genel ve Özel Hükümler**, Değiştirilmiş ve Güncelleştirilmiş 4. Baskı, Turhan Kitabevi, Ankara 2014.

Nazaroglu, Yavuz. “Genel Olarak İdari Para Cezalarının Para Cezaları İçindeki Yeri Ve Nitelikleri”, **Danıştay Dergisi**, Sayı: 14–15.

Nazaroglu, Yavuz. “Genel Olarak İdari Para Cezalarının Para Cezaları İçindeki Yeri ve Nitelikleri”, **Danıştay Dergisi**, Ankara, 1974, Sayı: 14-15.

Nural, Ali. **Açıklamalı 4458 Sayılı Gümrük Kanunu**, Yeni Gümrük ve Ticaret Müfettişleri Derneği İktisadi İşletmesi Yayın No: 2 (33), Ankara, 2015.

Odyakmaz, Zehra, Serkan Çınarlı ve Ezgi Avcıoğlu Aksoy, **İdare Hukukunda Yargı Öncesi Uyuşmazlık Çözüm Usulleri**, Güncellenmiş Gözden Geçirilmiş 2. Baskı, Seçkin Yayıncılık, Ankara, Şubat 2018.

Oğurlu, Yücel. “İdari Yaptırımlara Genel Bir Bakış Ve İdari Yaptırım-Ceza Yaptırımı Ayrımı” **Erzincan Hukuk Fakültesi Dergisi**, Yıl: 1999, Cilt: III, Sayı: 1, ss. 143 - 194. (İdari Yaptırım – Ceza Yaptırımı).

Oğurlu, Yücel. **İdari Yaptırımlar Karşısında Yargısal Korunma**, Seçkin Yayıncılık, 2.Baskı, Ankara, 2001, (Yargısal Korunma).

Ok, Abdullah. **Türk Hukukunda Gümrük Vergileri ve Cezaları**, (Yayınlanmamış Doktora Tezi), Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Konya, 2016.

Oktar, S. Ateş, **Türk Vergi Sistemi**, Türkmen Kitabevi, İstanbul, 2016,

Onar, Sıddık Sami. **İdare Hukukunun Umumi Esasları**, Üçüncü Bası, İsmail Akgün Matbaası, 1966, Cilt: I.

Onursal, Erkut. **Mevzuat ve Teknik Yönleri ile ihracat ve İthalat İşlemleri**, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2017.

Ortopolat, Ali. Gümrük Kanuna Konu Kabahat Fiillerine Teşebbüs Cezalandırılabilir mi?, **Lebip Yalkın Dergisi**, Sayı: 60. 2008/12.

Otacı, Cengiz ve İbrahim Keskin. **Türk Kabahatler Hukuku**, Adalet Yayınevi, 2. Baskı, Ankara, 2010.

Öncel, Muallâ, Ahmet Kumrulu, Nami Çağan. **Vergi Hukuku**, 25. Bası, Turhan Kitabevi, Ankara, 2016.

Öner. Erdoğan, **Türk Vergi Sistemi**, güncellenmiş yedinci baskı, Seçkin Yayınevi, Ankara, 2016.

Özay, İl Han. “Türkiye’de İdari Yargının İşlev ve Kapsamı”, **İdari Yargıda Son Gelişmeler Sempozyumu**, Danıştay Yayını, Ankara, 1982.

Özay, İl Han. **Günüşğında Yönetim**, Filiz Kitabevi, İstanbul 2004, (Günüşğında Yönetim), s. 496;

Özay, İl Han. **İdari Yaptırımlar Kuramsal Bir Deneme**, İstanbul Üniversitesi Yayın No:3326, Hukuk Fakültesi Yayın No:691, İstanbul, 1985, (İdari Yaptırımlar).

Özbek, Veli Özer ve Serkan Meraklı, “**Hırsızlık Suçunda Malın Değerinin Azlığının Tespiti ve Buna Bağlı Olarak Ortaya Çıkan Hukukî Sorunlar.**” D.E.Ü. Hukuk Fakültesi Dergisi, Cilt: 19, Sayı: 1, 2017.

Özbek, Veli Özer. Koray Doğan, Pınar Bacaksız, İlker Tepe, **Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler**, 9. Baskı, Seçkin Yayınevi, Ankara, 2018.

Özdoğan, Feride Bahar. **Serbest Bölgeler**, Siyasal Kitabevi, Ankara, 2006.

Özdoğan, Nurcihan Dalcı. **Müteselsil Borçluluk**, Seçkin Yayınevi, Ankara, 2015.

Özen. Mustafa, “Non Bis In Idem (Aynı Fiilden Dolayı İki Kez Yargılama Olmaz) İlkesi”, **Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt 56, Sayı1, 2010.

Özen, Mustafa, **İdari Ceza Hukuku**, Adalet Yayınevi, Ankara, 2013.

Özgenç, İzzet **Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler**, 8.Bası. Seçkin Yayınevi. Ankara 2013..

Özgür, Abdullah. “Gümrük Mevzuatında Belirgin Şekilde Farklı Çıkan Eşyanın Tanımı ve Sınırları”, **Lebib Yalkın Dergisi**, Sayı:153, Eylül 2016.

Özgür, Abdullah. “Menşe Ülke Kriterine Göre İlave Gümrük Vergisi”, **Gümrük Müaviri Dergisi**, Sayı 46, Mayıs Haziran Temmuz 2016.

Özkan, Ömer ve Tayfun Ercan, Gümrük Kabahatlerinde Sorumluluk Halleri, **İstanbul Ticaret Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi**, Yıl:14 Güz Sayı: 28, 2015/2.

Özkan, Ömer ve Tayfun Ercan, **Gümrük Para Cezaları**, Adalet Yayınevi, Ankara, 2016.

Öztürk Bahri ve Mustafa Ruhan Erdem. **Ceza Hukuku Genel ve Özel Hükümler**, Turhan Kitabevi, Ankara, 2005.

Özyörük, Mukbil. **İdare Hukuku Dersleri**, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Ankara, 1973.

Pehlivan, Ali. **Kabahatler Hukukunun Genel Esasları**, (Yayımlanmamış Doktora Tezi), Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul,2012.

Pirtini, Serdar ve Mehmet Melemen. **İhracat Uygulamaları**, Türkmen Kitapevi, İstanbul, 2004.

Rençber, Altan. **Kabahat Genel Teorisi Açısından Vergi Kabahatleri İstanbul Ceza Hukuku ve Kriminoloji Arşivi 11**, On İki Levha Yayıncılık, İstanbul, 2017

Sade, Ümit. **Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesinin 7. Maddesi Işığında Suç ve Cezada Kanunilik İlkesi**, (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi), İstanbul Kültür Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul, Kasım 2007,

Sancakdar, Oğuz “İdari Yargıda ‘Tek Dilekçe İle Dava Açma’ (Karşılaştırmalı Hukukî Analiz)”, **Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt: 9, Sayı: 2, 2007. (Tek Dilekçe İle Dava Açma)

Sancakdar, Oğuz, Eser Us, Mine Kasapoğlu Turhan, Lale burcu Önüt, Serkan Seyhan. **İdare Hukuku Teorik Çalışma Kitabı**, Seçkin, Yayınevi, Güncellenmiş 7. Baskı, Ankara, 2018.

Sancakdar, Oğuz. İdari Cezaların Yaptırımlar Teorisindeki Yeri ve Türk Hukukundaki Anayasal Temelleri, **İstanbul Kültür Üniversitesi Hukuk Fakültesi Uluslararası İdari Ceza Hukuku Sempozyum Kitabı**, (Ed. İlhan Ulusan, Funda Başaran Yavaşlar), Seçkin Yayınları, Ankara, 2009, (İdare Ceza Sempozyumu)

Sariaslan, Osman. **Vergi Uyuşmazlıklarına İlişkin Davalarda İlk İnceleme Ve İlk İnceleme Üzerine Verilen Kararların Hukuki Niteliği**, (Yayımlanmamış Doktora Tezi), Uludağ Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Bursa, 2014.

Sariaslan, Osman. “Gümrük Uyuşmazlıklarında İdari İşlemlerin Nitelendirilmesi Sorunu: Hak Arama Hürriyeti Kapsamında Mülkiyet Hakkının Özüne İlişkin Sakıncalar”, **Uyuşmazlık Mahkemesi Dergisi**, Yıl: 6, Sayı: 11, Haziran 2018.

Sarıkaya, Kadir. “Gümrük Vergi Hukukunda Tahakkuk Zamanaşımı Sorunsalı”, **Gümrük Dünyası Dergisi**, Sayı: 79, 2013/4.

Saygılıoğlu, Nevzat ve Adnan Gerçek. **Dış Ticaret ve Gümrük**, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara, 2007.

Saygılıoğlu, Nevzat ve Remzi Akçin, **Dış Ticaret ve Gümrük (Teori Mevzuat Uygulama)**, Cem Web Ofset, Ankara, 2015.

Saygılıoğlu, Nevzat. “4458 Sayılı Yeni gümrük Kanunun Getirdiği Yenilikler” **Yaklaşım Dergisi**, Sayı 126, 2003.

Saygılıoğlu, Nevzat. “Gümrük Vergisi Uyuşmazlıklarının İdari Aşamada Çözümü”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı: 125, 2003 – 7.

Selen, Ufuk. **Gümrük İşlemleri ve Vergilendirilmesi**, Ekin Kitabevi, 9.baskı, Bursa, 2017.

Seyidoğlu, Halil. **Uluslararası İktisat**, Geliştirilmiş 18. Baskı, Güzem Can Yayınları No:26, İstanbul, 2013.

Sezginer, Murat. **İptal Davasının Uygulama Alanı Bakımından Ayrılabilir İşlem Kuramı**, Yetkin Yayınları, Ankara, 2000.

Sidal, Hulusi. **Gümrük Politikası Mevzuatı ve Tatbikatı**, Berksoy Matbaası, İstanbul, 1966.

Soyaslan, Doğan. **Ceza Hukuku Özel Hükümler**, 10. Baskı, Ankara, 2014.

Sürbehan, Sadrettin. “İdari Müeyyide Ve İdari Ceza Hukuku”, **Türk İdare Dergisi**, Yıl:42, Sayı:328, Ocak Şubat, 1971.

Şahin, Mustafa. “Gümrük İşlemlerinin ve Vergilerinin Tebliği”, **Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi**, Sayı: 154, Ekim 2016.

Şahin, Mustafa. “Gümrük İşlemlerinin ve Vergilerinin Tebliği”, **Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi**, S. 154, Ekim 2016.

Şakar, Ayşe Yiğit. **Vergi Hukukunda Serbest Bölgeler**, Yaklaşım Yayınları, Ankara, 2008.

Şedele, Umut. **Türkiye’deki Transit Rejimi, Karşılaşılan Sorunların Analizi ve Çözüm Önerileri**, Gümrük Uzmanlık Tezi, Ankara, 2009.

Şen, Ersan. “İdari Ceza Hukuku”, **İ.Ü.S.B.F.D.** , No:8, Temmuz 1994.

Şenyüz, Doğan. Mehmet Yüce, Adnan Gerçek. **Vergi Hukuku (Genel Hükümler)**, 9. Baskı, Ekin Yayınevi, Bursa, 2018, (Vergi Hukuku).

Şenyüz, Doğan. **Vergi Ceza Hukuku**, 8. Baskı, Ekin Kitabevi, Bursa, 2015.

Şenyüz, Doğan. Mehmet Yüce, Adnan Gerçek. **Türk Vergi Sistemi**, 15. Baskı, Ekin Yayınevi, Bursa, 2018, (Vergi Sistemi) .

Şenyüz, Doğan. **Vergi Usul Hukukunda Tebligat**, 2. Baskı, Yaklaşım Yayınları, Bursa, 1997, (Tebligat).

Takım, Abdullah, İlyas Kays İmamoğlu, Yücel Naktiyok, **Dış Ticaret İşlemleri (Kavram, Teori, Politika Ve Uygulama)**, Ekin Yayınevi, Bursa, 2018.

Takım, Abdullah ve Ş. Mustafa Ersungur, “Dahilde İşleme Rejimi: İhracat Ve İthalat Üzerindeki Etkisi”, **Atatürk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi**, Cilt: 24, Sayı: 2, 2010.

Tan, Turgut. “İdari Yaptırımlar ve Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi’ndeki Güvenceler”, **Prof. Dr. A. Şeref Gözübüyük’ e Armağan**, Turhan Kitabevi, Ankara, 2005.

Taş, Metin. “Gümrük İdaresinin Vergilendirme İşlemlerinde Yargı Yolu ve Anayasal Bir Sorun”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı: 156, Aralık 2005.

Taşdelen, Aziz. Vergi Kabahatlerinin Anayasal Temelleri Üzerine Düşünceler, **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt: 54, Sayı: 4, Aralık 2010.

Taylar, Yıldırım. **Türk Vergi Hukuku Açısından Serbest Bölgeler**, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara, 2008.

Toroslul, Mahmut Vefa ve Cem Niyazi Durmuş, **Serbest Bölgeler**, Maliye ve Hukuk Yayınları, 2010, İstanbul.

Toroslul, Nevzat. **Ceza Hukuku**, Savaş Yayınevi, Ankara 2005.

Toroslul, Nevzat. **Ceza Hukukunda Zaruret Hali**, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayınları, Ankara, 1968.

Toroslul, Nevzat. **Cürümlerin Tasnifi Bakımından Suçun Hukuki Konusu**, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayınları, Ankara, 1970.

Tozman, Önder. “İhmal Suçlarında Teşebbüs Ve Gönüllü Vazgeçme”, **Türkiye Barolar Birliği Dergisi**, Sayı: 84, 2009.

Tuncer, Denizhan. **Vergi Tekniği Açısından Gümrük Vergisinin Değerlendirilmesi**, (Yayımlanmamış Doktora Tezi), Uludağ Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Bursa, 2007.

Tuncer, Selahattin. “Gümrük Uyuşmazlıkları ve Çözüm Yolları-II”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı: 90, Haziran 2000.

Tuncer, Selahattin. **Gümrükler ve Gümrük Vergileri (Teori ve Uygulama)**, Yaklaşım Yayınları, Ankara, 2001.

Türk Hukuk Kurumu, **Türk Hukuk Lügati**, Başbakanlık Mevzuatı Geliştirme ve Yayın Genel Müdürlüğü, Ankara, 1991.

Türkmen Derdiyok, **Dış Ticarete Vergi ve Mali Yükümlülükler**, Seçkin Yayınevi, Ankara, 2013, s.65

Uçak, Hakan. “Hariçte İşleme Rejimi Kapsamında Tamir Amaçlı Olarak Yurt Dışına Gönderilen Eşyanın Gümrük Kıymeti ve KDV Matrahı”, **Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi**, S.89,2011.

Uçak, Hakan. Gümrük Cezalarında Yeni Kriter: “Belirgin Fark”, **Lebib Yalkın Dergisi**, Sayı:119, Kasım 2013.

Uluatam, Özhan ve Yaşar Mehtibay. **Vergi Hukuku**, Yenilenmiş Beşinci Baskı, İmaj Yayıncılık, Ankara 2001.

Ulusoy, Ali “İdari Ceza Hukuku’nun İşlevi ve Hukuk Düzeni İçindeki Yeri”, **İdari Ceza Sempozyumu**.

Ulusoy, Ali. **İdari Yaptırımlar**, On İki Levha Yayınları, İstanbul, 2013, (İdari Yaptırımlar)

Umar, Bilge **Hukuk Başlangıcı Dersleri**, İzmir, 1997.

Uzun, Fatih. “4458 Sayılı Gümrük Kanunundaki Cezai Hükümlere 5911 Sayılı Kanun İle Getirilen Değişikliklerin Değerlendirilmesi”, **Lebib Yalkın Dergisi**, Sayı 77, 2009.

Wallerstein, Immanuel. **Dünya-Sistemleri Analizi Bir Giriş**, Çev: Ender Abadoğlu, Nuri Ersoy, BGST Yayınları, 3. Baskı, İstanbul, 2014.

Yağan, Haldun. “Gümrük Kanununda Yer Alan Kabahatler” **Gümrük Dünyası**, Sayı: 80, 2014

Yalçın Sancar, Türkan. **Müteselsil Suç**, Seçkin Kitabevi, Ankara, 1995.

Yaltı, Billur. “İHAM’ın Glantz Kararının Ardından: Kaçakçılıkta Para ve Hapis Cezası Uygulamasının Non bis in idem ilkesine Aykırılığı Üzerine” **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 317, Şubat 2015.

Yarsuvat, Duygun. **Trafik Suçları**, İstanbul 1972, s. 42

Yasin, Melikşah. “Anayasa Mahkemesi’nin İdari Yargının Görev Alanı Sorununa Yaklaşımı”, **Galatasaray Üniversitesi Yıldızhan Yayla’ya Armağan**, İstanbul, 2003.

Yaşar, Osman, H. Tahsin Gökcan, Mustafa Artuç, **Türk Ceza Kanunu**, Cilt 5, 2. Baskı, Adalet Yayınevi, Ankara, 2014.

Yayla, Sefa. “Mülkiyetin Kamuya Geçirilmesi”, **Gümrük Dünyası**, Yıl: 2013 – 2. Yayla, Yıldızhan. **İdare Hukuku**, 2. Baskı Beta İstanbul, 2010.

Yerci, Cahit. “Hiç Alınmayan/Eksik Alınan İthalât Vergileri Üzerine (Gümrük Kanunu’na Birkaç Değişiklik Önerisi)”, **Lebib Yalkın Dergisi**, Sayı: 89, 2011.

Yerci, Cahit. “Kabahatler Kanununun İthalatta Alınan Vergilere İlişkin Cezalara Yansıması”. **Vergi Sorunları Dergisi**, Ağustos 2007.

Yerci, Cahit. “Kabahatler Kanununun İthalatta Alınan Vergilere İlişkin Cezalara Yansıması”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Ağustos 2007.

Yerci, Cahit. Gümrük Rejimleri (I), **Vergici ve Muhasebeciye Diyalog**, Sayı: 276, 2011.

Yıldıran, Tahsin. **Gümrük Kanunun Tâdili Mes’esi**, Maliye Enstitüsü Konferansları, 35. Seri, İstanbul Üniversitesi Yayın No: 919, Sermet Matbaası, 1961.

Yıldırım Zübeyr ve Serkan Ağar. “Vergi Hukukunda Beyan Sisteminin Etkinliği”, **Prof. Dr. Muallâ Öncel’e Armağan**, Cilt II, Ankara 2009.

Yılmaz, Dilşat. Türk İdare Hukuku’nda İdari İşlemin “Kesin”liği Üzerine Bir Değerlendirme: “Kime Göre?”, “Ne İçin?” Kesinlik. **Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt: 21, Nisan 2017.

Yumuk, Hamit. “Gümrük Hukukunda Zorunlu İdari İtiraz”, **Yedinci Genç Vergi Hukukçuları Sempozyumu -Bildiri Kitabı-**, Yetkin Yayınları, Ankara 2017.

Yurtcan, Erdener. **Yargıtay Kararları Işığında Kabahatler Kanunu ve Yorumu**, 2. Bası, Türkiye Barolar Birliği Yayınları: 317, Ankara, Nisan 2016.

Yüce, Mehmet ve Ali Çelikkaya. **Örnek Uygulamalarla Gümrük Uyuşmazlıkları ve Çözüm Yolları**, Dora Basım-Yayın, Bursa, 2016.

Zabunoğlu, Yahya Kazım. **Kamu Hukukuna Giriş**, Sevinç Matbaası, Ankara, 1973.

Zafer, Hamide. Gülfem Pamuk, Kerim Çakır. **Gerekçeli Açıklamalı İçtihatlı Kabahatler Kanunu**, Beta, İstanbul, 2014.

Zanobini, Guido **İdari Müeyyideler**, (Çev. H. Yılmaz GÜNAL), Ankara 1964.

Zanobini, Guido. “İdari Ceza Hukukunda Kıstas Meselesi”, (Çeviren: GÜNAL, Yılmaz), **AÜSBFD**, Cilt:18, Eylül-Aralık 1963, No: 3–4, (Kıstas Meselesi).

ELEKTRONİK KAYNAKLAR

Anayasa Mahkemesi İçtihatları: <https://www.anayasa.gov.tr/tr/kararlar-bilgi-bankasi/>

<https://jurix.com.tr>*

Kanun Gerekçeleri: <https://mevzuat.tbmm.gov.tr/mevzuat/>

<https://legal.com.tr>*

<https://www.lexpera.com.tr>*

Lebip Yalkın Mevzuat Dergisi: www.lebiblyalkin.com.tr*

Mali Çözüm Dergisi: <https://www.ismmmo.org.tr/Yayinlar/Mali-Cozum-Dergisi--1>

Türk İdare Dergisi: <http://www.tid.gov.tr/Sayfalar/TumSayilar.aspx>

Uyuşmazlık Mahkemesi İçtihatları: <http://www.uyusmazlik.gov.tr/uyusmazlik-mahkemesi-kararlari>

Uyuşmazlık Mahkemesi Dergisi: <http://dergi.uyusmazlik.gov.tr/anasayfa>

Yaklaşım Dergisi: <http://www.yaklasim.com>*

Yüksek Mahkeme İçtihatları (Yargıtay ve Danıştay): <https://www.kazanci.com.tr>*

* İlgili kaynaklara erişim üyelik ile mümkündür, bu kaynaklara (Afyon Kocatepe Üniversitesi, Dokuz Eylül Üniversitesi, İstanbul Üniversitesi) kütüphane elektronik veri tabanları aracılığıyla ulaşılmıştır.