

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

MALİ HUKUK AÇISINDAN GÜMRÜK
KABAHATLERİNİN DEĞERLENDİRİLMESİ

Duygu YÜKSEL COŞKUN

Danışman
Prof. Dr. Yusuf KARAKOÇ

İZMİR - 2023

T.C.
DOKUZ EYLÜL ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
KAMU HUKUKU ANABİLİM DALI
AVRUPA BİRLİĞİ HUKUKU
YÜKSEK LİSANS TEZİ

MALİ HUKUK AÇISINDAN GÜMRÜK
KABAHATLERİNİN DEĞERLENDİRİLMESİ

Duygu YÜKSEL COŞKUN

Danışman
Prof. Dr. Yusuf KARAKOÇ

İZMİR - 2023

TEZ ONAY SAYFASI



YEMİN METNİ

Yüksek Lisans Tezi olarak sunduğum “Mali Hukuk Açısından Gümrük Kabahatlerinin Değerlendirilmesi” adlı çalışmanın, tarafımdan akademik kurallara ve etik değerlere uygun olarak yazıldığını ve yararlandığım eserlerin kaynakçada gösterilenlerden oluştuğunu, bunlara atıf yapılarak yararlanmış olduğumu belirtir ve bunu onurumla doğrularım.

Tarih

.../.../.....

Duygu YÜKSEL COŞKUN

İmza

ÖZET

Yüksek Lisans Tezi

Mali Hukuk Açısından Gümrük Kabahatlerinin Değerlendirilmesi

Duygu YÜKSEL COŞKUN

Dokuz Eylül Üniversitesi

Sosyal Bilimler Enstitüsü

Kamu Hukuku Anabilim Dalı

Avrupa Birliği Hukuku Programı

Gümrük Kanunu'nda yer alan düzenlemelerin ihlali gümrük kabahatlerini oluşturmaktadır. Gümrük kabahatlerinin tespiti ve karşılığında öngörülen yaptırımların uygulanması etkin bir gümrük politikası yürütülmesi için son derece önemlidir. Temelinde gümrük vergileri yer alan Gümrük Hukuku Mali Hukukun bir alt dalıdır. Bu nedenle çalışmanın adı Mali Hukuk Açısından Gümrük Kabahatlerinin Değerlendirilmesi olarak belirlenmiştir. Bu çalışmada konulmuş kurallar, verilmiş kararlar ve yazılmış metinlerden faydalanılmıştır.

Çalışmanın ilk bölümünde gümrük vergisi ödevi ve gümrük kabahatleri ile ilgili genel kavramlara yer verilmiş, bu kapsamda gümrük vergileri, gümrük yükümlülüğü, gümrüklenmiş değer ve gümrük rejimleri incelenmiştir. İkinci bölümünde ise gümrük kabahatlerinin unsurlarına ve gümrük kabahatleri fiillerine yer verilmiştir. Çalışmanın üçüncü bölümünde gümrük kabahatlerinde sorumluluk ve yaptırımların değerlendirilmesi irdelenmiştir.

Anahtar Kelimeler: Gümrük kabahatleri, vergi kaybı, usulsüzlük, gümrük cezaları, mali hukuk

ABSTRACT

Master Thesis

Evaluation of Customs Misdemeanors in Terms of Financial Law

Duygu YÜKSEL COŞKUN

Dokuz Eylül University

Graduate School of Social Sciences

Department of Public Law

European Union Law Program

Violations of the regulations in the Customs Law constitute customs misdemeanors. The detection of customs misdemeanors and the application of the sanctions envisaged in return are extremely important for the implementation of an effective customs policy. Customs Law, which is based on customs duties, is a sub-branch of Fiscal Law. For this reason, the title of the study was determined as the Evaluation of Customs Misdemeanors in terms of Fiscal Law. In this study, the rules, decisions and written texts have been utilized.

In the first part of the study, general concepts related to customs duty and customs misdemeanors are given, and in this context, customs duties, customs liability, customs value and customs regimes are analyzed. In the second part, the elements of customs misdemeanors and acts of customs misdemeanors are included. In the third part of the study, the evaluation of liability and sanctions in customs misdemeanors is examined.

Keywords: Customs misdemeanors, tax loss, irregularity, customs penalties, financial law

İÇİNDEKİLER

TEZ ONAY SAYFASI	ii
YEMİN METNİ	iii
ÖZET	iv
ABSTRACT	v
İÇİNDEKİLER	vi
GİRİŞ	1

BİRİNCİ BÖLÜM

GÜMRÜK VERGİSİ ÖDEVİ VE GÜMRÜK KABAHAHLERİNE İLİŞKİN GENEL ESASLAR

I. GENEL ÇERÇEVE	4
II. GÜMRÜK VERGİLERİ İLE İLGİLİ TEMEL KAVRAMLAR	8
A. Genel Açıklama	8
B. Gümrük Vergileri	9
1. Genel Olarak	9
2. İhracat Vergileri	11
3. İthalat Vergileri	12
C. Gümrük Vergilerinin Hukuki Dayanakları	22
D. Gümrük Yükümlülüğü	23
E. Gümrüklenmiş Değer	26
F. Gümrük Rejimleri	28
1. Genel Olarak	28
2. Muafiyet İçermeyen Gümrük Rejimleri	29
a. Serbest Dolaşıma Giriş Rejimi	29
b. İhracat Rejimi	31
3. Şartlı Muafiyet Düzenlemesi İçeren ve Ekonomik Etkili Rejimler	32
a. Gümrük Antrepo Rejimi	32
b. Dahilde İşleme Rejimi	33
c. Gümrük Kontrolü Altında İşleme Rejimi	35
ç. Geçici İthalat Rejimi	36

d. Hariçte İşleme Rejimi	37
e. Transit Rejimi	38
III. GÜMRÜK KABAHAHLERİ İLE İLGİLİ TEMEL KAVRAMLAR	39
A. Genel Açıklama	39
B. Gümrük Kabahati Kavramı	41
C. Kabahatler Hukukunda Geçerli Olan ve Gümrük Kabahatlerine Etki Eden Bazı Temel İlkeler	44
1. Genel Olarak	44
2. Gümrük Kabahatlerinde Kanunilik İlkesi	44
3. Gümrük Kabahatlerinde Kanunilik İlkesinin Sonuçları	48
a. Genel Olarak	48
b. Gümrük Kabahatlerinde Örf ve Adet Hukuku İle Yaptırım Uygulama Yasağı	49
c. Gümrük Kabahatlerinde Belirlilik İlkesi	49
ç. Gümrük Kabahatlerinde Kıyas Yasağı	51
d. Gümrük Kabahatlerinde Geçmişe Yürümeme İlkesi	52
4. Gümrük Kabahatlerinde Ölçölülük İlkesi	53
5. Gümrük Kabahatlerinde Non Bis İn İdem İlkesi	54
Ç. Kabahatler Kanunu Ve Gümrük Kabahatleri Arasındaki İlişki	57
D. Gümrük Kabahatlerinin Uluslararası Mevzuatta Uyum Durumu	59

İKİNCİ BÖLÜM

GÜMRÜK VERGİSİ ÖDEVİNE KABAHAHL NİTELİĞİNDEKİ AYKIRILIKLAR

I. GENEL ÇERÇEVE	62
II. GÜMRÜK KABAHAHLERİNİN UNSURLARI	63
A. Genel Açıklama	63
B. Gümrük Kabahatlerinde Fail	63
C. Gümrük Kabahatlerinde Konu	64
Ç. Gümrük Kabahatlerinde Korunan Hukuki Değer	66
D. Gümrük Kabahatlerinde Mağdur	67
E. Gümrük Kabahatlerini Oluşturan İhlaller	68

F. Gümrük Kabahatlerinde Netice, İlliyet Bağı, Teşebbüs, İçtima	68
1. Genel Olarak	68
2. Netice	69
3. İlliyet Bağı	70
4. Teşebbüs	71
5. İçtima	72
G. Gümrük Kabahatlerinde Manevi Unsur	73
H. Gümrük Kabahatlerinde Hukuka Uygunluk Nedenleri	75
III. GÜMRÜK KABAHAHLERİNDE FİİL UNSURU	76
A. Genel Açıklama	76
B. Vergi Kaybına Neden Olan Gümrük Kabahatleri	77
1. Genel Olarak	77
2. Serbest Dolaşıma Giriş Rejimi veya Kısmi Muafiyet Suretiyle Geçici İthalat Rejimine Tabi Tutulan Eşyanın; Tarifesinin, Vergilendirmeye Esas Sayı, Baş, Ağırlık Gibi Ölçülerinin veya Kıymetinin Yanlış Beyan Edilerek Noksan Vergi Ödenmesi Kabahati	80
a. Tarife İhlali	82
b. Fiziki Unsurlarda İhlal	84
c. Kıymet İhlali	85
d. Aykırılıkların Gümrük İdaresince Tespitinden Önce Bildirilmesi Hali	89
e. Kabahatin Genel Yönetim Kapsamındaki Kamu İdareleri Açısından Değerlendirilmesi	91
3. Dâhilde İşleme Rejimi, Gümrük Kontrolü Altında İşleme Rejimi ve Tam Muafiyetli Geçici İthalat Rejimi Hükümlerine Tabi Eşyaya İlişkin Olarak Yapılan Beyan ile Muayene ve Denetleme veya Teslimden Sonra Kontrol Sonucunda Beyana Aykırılık Çıkması Kabahati	91
a. İthalde Alınan KDV Bakımından	96
b. İthalde Alınan ÖTV Bakımından	96

4. Dâhilde 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 Kabahati	97
5. İthali Genel Düzenleyici İdari İşlemlerle Yasaklanan Eşyayı İthal Etme Kabahati	100
a. Genel düzenleyici idari işlemler	100
6. Eşyanın İthali Belli Kuruluşların Vereceği ve Gümrük İdaresine İbrazı veya Beyanı Zorunlu Olan Lisans, İzin, Uygunluk Belgesi veya Bu Belgeler Yerine Geçen Bilgiye Bağlı Olmasına Rağmen, Eşya Belge veya Bilgiye Tabi Değilmiş ya da Belge veya Bilgi Alınmış Gibi Beyanda Bulunma Kabahati	104
7. Yolcular Tarafından İşlenen Kabahatler	110
8. Gümrük Antrepoları veya Gümrük İdaresince Eşya Konulmasına İzin Verilen Yerlerden; Gümrük İşlemlerine Başlanmadan veya Bu İşlemler Bitirilip Gümrük İdaresinin İzni Alınmadan Kısmen veya Tamamen Eşya Çıkarılması veya Buralardaki Eşyanın Değiştirilmesi ya da Yapılan Sayımlarda Kayıtlara Göre Eşyanın Bir Kısımının Noksan Çıkması Kabahati	112
a. Genel Olarak	112
b. Geçici Depolama Yerleri	112
9. Gümrüksüz Satış Mağazalarından Hak Sahibi Olmayanlara Satış Yapılması veya Hak Sahiplerine Limit Üstü Satış Yapılması	118
10. Gümrük Vergileri Ödenmek Suretiyle İhraç Edilebilen Eşyayı Gümrük İşlemlerine Tabi Tutulmaksızın veya Gümrük Vergileri Kısmen veya Tamamen Ödenmeksizin Türkiye Gümrük Bölgesinden Çıkarma Kabahati	121
C. Usulsüzlük Kabahatleri	122
1. Genel Olarak	122
2. İhracı Genel Düzenleyici İşlemlerle Yasaklanmış Eşyayı İhraç Etme ve Eşyanın İhracının Belli Kuruluşların Vereceği Gümrük İdaresine İbrazı veya Beyanı Zorunlu Olan Lisans, İzin, Uygunluk	

Belgesi veya Bu Belgeler Yerine Geçen Bilgiye Bağlı Olmasına Rağmen, Eşya Bilgi veya Belgeye Tabi Değilmiş ya da Belge veya Bilgi Alınmış Gibi Beyanda Bulunma Kabahati	123
3. Türkiye Gümrük Bölgesine Getirilen ve Varış Gümrük İdaresin Karayolu ile Sevk Edilmek Üzere Transit Rejimine Konu Edilen Serbest Dolaşımda Olmayan Eşyanın Hatalı ve Yanlış Beyan Edilmiş Olması Kabahati	126
4. Gümrük Antrepolarında veya Gümrük İdaresince Eşya Konulmasına İzin Verilen Yerlerde Yapılan Sayımlarda Kayıtlara Göre Fazla Eşya Çıkması Kabahati	130
5. Antrepo Rejimine Tabi Eşyanın Hatalı Beyan Edilmesi Kabahati	131
6. Özet Beyan yahut Özet Beyan Olarak Kullanılan Ticari veya Resmi Belgelerdeki Kayıtlı Miktarı Göre Kapların Noksan Yahut Fazla Çıkması Kabahati	133
7. İthalat veya İhracat Vergilerinden Muaf Eşyayı 33'üncü Madde Hükümleri Gereğince Belirlenen Gümrük Kapıları Dışında Başka Yerlerden İzinsiz Olarak İthal veya İhraç Etme Kabahati	138
8. Dahilde İşleme Rejimi, Gümrük Kontrolü Altında İşleme Rejimi ile Geçici İthalat Rejimine İlişkin Hükümlerin İhlali Kabahati	140
9. Gümrük Kanunu ve Gümrük Kanunu'na Dayanılarak Çıkarılan İkincil Düzenlemelerle Getirilen Hükümlere Aykırılık Kabahatleri	142

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

GÜMRÜK KABAHAHLERİNDE YAPTIRIMLARIN DEĞERLENDİRİLMESİ VE SORUMLULUK

I. GÜMRÜK KABAHAHLERİ İÇİN BELİRLENEN YAPTIRIMLARIN DEĞERLENDİRİLMESİ	146
II. GÜMRÜK KABAHAHLERİNDE SORUMLULUK	150
A. Genel Açıklama	150
B. Gerçek Kişiler Bakımından	151

C. Tüzel Kişiler Bakımından	152
Ç. Gümrük Müşavirlerinin Müteselsil Sorumluluğu	154
D. Yetkilendirilmiş Gümrük Müşavirlerinin Sorumluluğu	154
E. Antrepo İşletenin Sorumluluğu	155
F. Kontrol, Muayene ve İkinci Muayene Yapanların Sorumluluğu	156
G. Kontrol Şube Müdürlüğünün Sorumluluğu	157
SONUÇ	158
KAYNAKÇA	160



KISALTMALAR

AATUHK	Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun
Any. M.	Anayasa Mahkemesi
C.K	Cumhurbaşkanı Kararı
CIF	Mal Bedeli Sigorta ve Navlun
D.	Daire
dn.	dipnot
Dş.	Danıştay
E.	Esas
FOB	Gemiye Yüklenceye Dek Gidersiz
GATT	Gümrük Tarifeleri Ve Ticaret Genel Anlaşması
GK	Gümrük Kanunu
GTİP	Gümrük Tarife İstatistik Pozisyonu
GY	Gümrük Yönetmeliği
Haz. Dış Tic. Müst.	Hazine ve Dış Ticaret Müsteşarlığı
İDDK	İdari Dava Daireleri Kurulu
K.	Karar
KDV	Katma Değer Vergisi
KKDF	Kaynak Kullanımı Destekleme Fonu
KSS	Kimyasal Silahlar Sözleşmesi
LPG	Likit Petrol Gazı
m.	Madde
No.	Numara
OKK	Ortaklık Konseyi Kararı
ÖTV	Özel Tüketim Vergisi
RG	Resmi Gazete
T.C.	Türkiye Cumhuriyeti
TEU	Avrupa Birliği Antlaşması
TRT	Türkiye Radyo ve Televizyon Kurumu
UCC	Birlik Gümrük Kodu
VDD	Vergi Dava Dairesi

VDDK

Vergi Dava Daireleri Kurulu

VUK

Vergi Usul Kanunu



GİRİŞ

Dış ticaret faaliyetlerinin önemli unsurlarından biri olan gümrük kavramının geçmişi binlerce yıl öncesine dayanmaktadır. Keşifler, inkılaplar, savaşlar, ekonomik buhranlar gibi gelişmeler insanlık tarihini sarsmakla birlikte ticari hayatı ve onun ayrılmaz parçalarından gümrük kavramını derinden etkilemiş, onu devletlerarası ilişkilerde önemli politik araçlardan biri haline dönüştürmüştür. Bu sebeple gümrük vergilerinin veya genel olarak gümrük uygulamalarının amacı devlet hazinesine gelir sağlamakla sınırlı kalmamıştır. İlk siyasal yapıların ortaya çıkışından modern zamanlara kadar, devletler gümrük uygulamaları ile sınır ihlallerini önlemek, ticari hayatı dış etkenlere karşı korumak, üretime yönelik tehditleri engellemek gibi doğrudan egemenlik sahasına giren alanlarda daha etkin bir yönetim anlayışının ortaya konulması için uğraşmıştır. Zaman içerisinde işlevlerine yenileri eklenen gümrük uygulamaları hem ticari hayata uyum sağlanmasında hem de devletlerarası ilişkilerin sürdürülmesinde önemli yer tutmaktadır.

Ülkeler birbirleriyle olan dış ticaret ilişkilerini bir takım kurallara bağlamak için çeşitli organizasyonlar oluşturmaktadır. İkili ilişkilerin tesisi amacıyla da serbest ticaret antlaşmaları düzenlenmektedir. Ülkemizin de üyesi olduğu Dünya Gümrük Örgütü ve Avrupa Gümrük Birliği bu organizasyonların başında gelmektedir. Avrupa Birliğine uyum sürecinde gümrük mevzuatımız Birlik Gümrük Kodu esas alınarak düzenlenmiştir. Birçok alanda uygulama birliği sağlamaya çalışan Birlik Gümrük Kodunda gümrük ihlalleri ve neticelerinde öngörülen yaptırımlar her ülkenin kendi ulusal mevzuatına bırakılmıştır. Bu durum ülkemizde de gümrük ihlalleri ve yaptırımlarının ulusal mevzuatımızla düzenlenmesi sonucunu doğurmaktadır. Bu nedenle gümrük uygulamaları ile arzu edilen amaçlara ulaşılması için ulusal mevzuatımızda işlevsel düzenlemelerin varlığı gerekmektedir.

Gümrük uygulamalarının etkin yürütülebilmesi için iyi düzenlenmiş gümrük mevzuatı ve alanında yetkin uygulayıcıların varlığına ihtiyaç duyulmaktadır. Gümrük mevzuatının karmaşık ve değişken yapısı hem düzenleme hem de uygulama zorluklarını beraberinde getirmektedir. Bu zorluklarla birlikte gümrük işlemlerinin iyi yürütülmemesinin sonucunda hem vergi kaybına sebebiyet verilerek devlet hazinesi zarara uğratılmakta hem de gümrük idari düzeni sarsılmaktadır. Bu nedenle gümrük

mevzuatını ihlaller neticesinde ortaya çıkan gümrük kabahatleri ve karşılığında öngörülen yaptırımlar bu çalışmanın konusu olarak belirlenmiştir.

Gümrük mevzuatından doğan ihlaller temelde iki ayrı kanunda düzenlenmiştir. Kaçakçılıkla Mücadele Kanunu kapsamındaki ihlaller kaçakçılık suçlarını, Gümrük Kanunu kapsamındaki ihlaller gümrük kabahatlerini oluşturmaktadır. Kaçakçılıkla Mücadele Kanunu kapsamındaki ihlallerin tespiti ve karşılığında öngörülen yaptırımların uygulanması ceza yargılamasına konu olmaktadır. Gümrük Kanunu kapsamındaki ihlallerin tespiti ve karşılığında idari yaptırım uygulama yetkisi ise idareye bırakılmıştır. Her iki kanundaki düzenlemelerin birbirine oldukça yakın olması, bir ihlalin gerçekleşmesi neticesinde hangi kanunun uygulanacağını tespiti hususu büyük önem taşımaktadır. Ayrıca kabahatlerin suçların daha az haksızlık içeren bir hali olduğu kabulü ile gümrük kabahatleri ile Ceza Hukuku arasında yakın ilişki bulunmaktadır.

Gümrük kabahatleri kavramı Kabahatler Kanunu'ndaki kabahat kavramı ile tanım olarak örtüşmektedir. Gümrük kabahatlerine uygun düştüğü ölçüde Kabahatler Kanunu'nun genel hükümlerinin uygulanması gerekmektedir. Bu nedenle gümrük kabahatleri ile Kabahatler Hukuku arasında yakın ilişki bulunmaktadır.

Gümrük Kanunu'ndaki kabahatlerin neticesinde idari yaptırım uygulama vazifesinin idare tarafından yerine getirilmesi ve kabahati işleyenler ile idare arasında çıkan bir anlaşmazlığın uyuşmazlığa dönüşerek yargı yoluna gidilmesi halinde idari yargının görevli olmasından dolayı gümrük kabahatleri ile İdare Hukuku arasında yakın ilişki bulunmaktadır.

Gümrük kabahatleri genel olarak gümrük vergilerinden doğan yükümlülüklerin yerine getirilmemesi ile doğmaktadır. Buradaki yükümlülüklerin maddi olarak vergi borcu ödenmesinin yanı sıra şekli bir takım vergi ödevlerinin yerine getirilmesini de kapsadığı bilinmektedir. Bu nedenle gümrük kabahatleri Mali Hukukun ayrılmaz bir parçasıdır.

Yukarıda açıklanan sebeplerle gümrük kabahatleri Ceza Hukuku, İdare Hukuku, Kabahatler Hukuku ve Mali Hukukun kapsamına girmektedir. Bu durum gümrük kabahatlerinin disiplinlerarası bir kavram olduğunu ortaya koymaktadır. Bu disiplinlerden birinin göz ardı edilmesi konunun tam ve net olarak anlaşılabilmesi sonucunu doğuracaktır. Bu çalışmanın asıl konusunu gümrük kabahatlerinin Mali

Hukuk açısından deęerlendirilmesi oluřturmaktadır ancak deęerlendirme sırasında uygun dūřtūęū ōlęūde Ceza Hukuku, Kabahatler Hukuku ve İdare Hukuku bilgilerinden yararlanılmıřtır.

Çalıřma üç bŉlūmden oluřmaktadır. Birinci bŉlūm *Gūmrūk Vergisi Ődevi ve Gūmrūk Kabahatlerine İliřkin Genel Esaslar* bařlıęını tařımaktadır. Birinci bŉlūmde gūmrūk vergileri ve gūmrūk kabahatleri ile ilgili temel kavramlara yer verilmiřtir. Gūmrūk vergileri ile ilgili temel kavramlar altında gūmrūk vergileri ve vergi ōdevine aykırılıkların deęerlendirilmesinde faydalı olacaęı dūřūnūlen gūmrūk vergilerinin hukuki dayanakları, gūmrūk yūkūmlūlūęū, gūmrūklenmiř deęer, gūmrūk rejimleri kavramlarına deęinilmiřtir. Gūmrūk kabahatleri ile ilgili temel kavramlar altında ise gūmrūk kabahati kavramı, Kabahatler Hukukunda geęerli olan ve gūmrūk kabahatlerine etkili olan bazı temel ilkeler, Kabahatler Kanunu ve Gūmrūk Kanunu arasındaki iliřki ve gūmrūk kabahatlerinin uluslararası mevzuatta uyum durumu incelenmektedir.

Çalıřmanın ikinci bŉlūmū ise *Gūmrūk Vergisi Ődevine Kabahat Nitelięindeki Aykırılıklar* bařlıęını tařımaktadır. Bu bŉlūmde gūmrūk kabahatlerinin unsurları incelenmiřtir. Őzel olarak gūmrūk kabahatlerinde fiil unsuruna yer verilmiř olup bu bařlık altında kabahat teřkil eden fiiller detaylı řekilde irdelenmiřtir. Fiillerin tasnif edilmesinde Gūmrūk Kanunu'nda benimsenen vergi zıyı hususundan faydalanılmıř ancak her kabahate ait olması gerektięi dūřūnūlen bařlık altında yer verilmiřtir.

Çalıřmanın ūçūncū bŉlūmū *Gūmrūk Kabahatlerinde Yaptırımların Deęerlendirilmesi ve Sorumluluk* bařlıęını tařımaktadır. Bu bařlık altında gūmrūk kabahatleri neticesinde ōngŉrūlen yaptırımların genel deęerlendirmesi yapılmıř ve sorumluluk dūzenlemeleri incelenerek bŉlūm tamamlanmıřtır.

BİRİNCİ BÖLÜM

GÜMRÜK VERGİSİ ÖDEVİ VE GÜMRÜK KABAHAHLERİNE İLİŞKİN GENEL ESASLAR

I. GENEL ÇERÇEVE

Gümrük kavramı, en genel anlamı ile diğer ülkelerden gelen, kendi mevzuatlarındaki esaslar doğrultusunda vergiye tabi olan kişilerin ve eşyaların muayene işlemlerinin uygulandığı hat ya da bölge¹ olarak ifade edilmektedir. Tarihi insanlık tarihi kadar eski olan bu kavram², günümüzde etkisini her alanda gösteren küreselleşme ile birlikte önemini artırarak korumaya devam etmektedir. Bu nedenle gümrük sınırları devletlerin hakimiyet alanlarını belirleyen unsurların başında gelmektedir. Bu sınırlar özellikle dış ticaret işlemlerinin yürütülmesinde belirleyici temel unsurlardan biri olarak kabul edilmektedir.

Dış ticaret, üretilen mal ve hizmetlerin belirli bir bedel karşılığında farklı ülkeler arasında nihai tüketiciye ulaştırılmasını sağlayan alım satım faaliyeti olarak tanımlanmaktadır³. Dış ticaret işlemlerinin belirli bir düzen içerisinde yürütülmesi güvenlik, sağlık, ekonomi gibi alanlarda toplumsal düzenin sağlanmasına hizmet etmektedir.

¹ Selahattin Tuncer, **Gümrükler ve Gümrük Vergileri (Teori ve Uygulama)**, Yaklaşım Yayınları, Ankara, 2001, s. 40. Gümrük kavramının ülke sınırını ifade ettiği yönünde açıklamalar için Yusuf Karakoç, “Gümrük Ceza Hukukuna İlişkin Genel Bilgiler”, **Gümrük Ceza Hukuku (Makaleler)**, (Ed. Yusuf Karakoç), Yetkin Yayınları, Ankara, 2022, (Gümrük Ceza), s. 1. Gümrük kavramının, Türkiye Gümrük Bölgesine giriş ve çıkışlarda eşyanın gerekli şart ve uygunluğa sahip olup olmadığını denetleyen kurumlara verilen ad olduğu yönünde Abdulkadir Tekin ve Ümit Engin Tekin, **4458 Sayılı Gümrük Kanunu’na göre Gümrük İşlemleri Mevzuat- Teori – Uygulama – Vergilendirme**, 3. Baskı, Seçkin Yayınları, Ankara, 2021, s.23. Gümrük kavramının değişik kaynaklarda vergi, idare ya da sınır kapılarında gözetim yapılan yer gibi farklı anlamlara gelecek şekilde kullanıldığı hakkında açıklamalar için Aydın Güngör, **Gümrük İşlemleri Ve Uygulamaları Kavram – Teori – Uygulama – Dijital Uygulamalar**, Seçkin Yayınları, Ankara, 2022, s. 33.

² Gümrük kavramının ülkelerin ekonomik, coğrafi, siyasi, toplumsal ve ticari koşulları ile şekillendiği ve ulusal ve uluslararası politikaya yön vermek için kullanılan en önemli araçlardan olduğu yönünde açıklamalar için Muradiye Çevikçelik, **Gümrük Hukukunda İdari Faaliyet ve Uyuşmazlık Çözüm Yolları**, Seçkin Yayınları, Ankara, 2023. Gümrük kelimesine İtalyanca dogana kelimesinin karşılık geldiği, bunun anlamının Venedik ve Cenova Cumhuriyeti’nin Birinci Hakiminin unvanı olan Doge adına Venedik’te Hazineye gelir sağlamak amacıyla konulan vergi anlamını taşıdığı yönünde Ahmet İnneci, **Türkiye’de Gümrük Vergisi Uyuşmazlıkları ve Çözüm Yolları**, Adalet Yayınevi, Ankara, 2021, s. 20.

³ Milli Eğitim Bakanlığı, **Dış Ticarete Giriş 10 Ders Materyali**, Milli Eğitim Bakanlığı Yayınları, Ankara, 2020, s. 18.

Ülkeler dış ticaret işlemlerinin takibini dış ticaret vergileri ile sağlamaktadır⁴. Vergilendirme sayesinde ülke savunması, iç güvenlik, insan sağlığı, temiz çevre, doğal kaynakların korunması, gıda güvenliği gibi birçok unsur güvenlik⁵ kapsamına alınmaktadır⁶. Diğer taraftan adil bir vergilendirme süreci ile yurt içindeki üreticinin korunması, dış ödemelerdeki dengesizliklerin giderilmesi, ekonomik kalkınma ve iş birliklerinin yürütülmesi gibi önemli işlevlerin yerine getirilmesi sağlanmaktadır⁷. Bu sayılan işlevlerin yürütülmesinde temel araç gümrük vergileri olarak karşımıza çıkmaktadır. Gümrük vergileri gelir sağlama fonksiyonunun yanı sıra koruma fonksiyonuna da sahip vergi türü olarak kabul edilmektedir. Gümrük vergisi ödevi ile ilgili kişilere bu borca uygun şekilde davranma yükümlülüğü getirilmektedir. Gümrük vergisi ödevinden beklenen faydanın sağlanabilmesi ve tüm bu sayılan işlevlerin yerine getirilebilmesi için sistemi sürdürülebilir kılan kurallara ihtiyaç duyulmaktadır. Bu kurallar, gümrük alanında konulmuş kuralların, verilmiş kararların ve yazılmış metinlerin bir araya getirilmesiyle oluşan Gümrük Hukukunun iyi düzenlenmesi ve etkin kullanılması ile ortaya çıkmaktadır.

Hukuk⁸; “Bireyler ve bireylerle devlet arasındaki ilişkileri düzenleyen ve kişilerin hak, yükümlülük ve ayrıcalıklarının izin verme, yasaklama yöntemleriyle zorunlu kılarak tanımlayan kuralların tamamı⁹” olarak ifade edilmektedir. Gümrük

⁴ Dış ticarete vergi ile benzeri mali yükümlülüklerin Anayasa’nın 73’üncü maddesi gereği kanun aracılığıyla konulduğu, ek mali yükümlülüklerin Dış Ticaretin Düzenlenmesi Hakkında Kanun’daki öngörülen düzenleme çerçevesinde Cumhurbaşkanı tarafından konulduğu yönünde açıklamalar için Cahit Yerci, **Yorum ve Açıklamalarla Kaçakçılıkla Mücadele Kanunu Hükümleriyle Birlikte Gümrük Hukuku ve Davaları Örnekler – Çözümler – İçtihatlar**, 4. Baskı, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2023, (Gümrük Hukuku), s. 37.

⁵ Karakoç, Gümrük Ceza, ss. 2-3.

⁶ Gümrük vergilerine başvurulmasının ilk amacının devlete gelir sağlamak, ikinci amacının ise yasaklı maddelerin ülkeye girişinin engellenmesi, kültürel mirasın, fikri mülkiyet hakkının korunması gibi bir çok farklı alanda korumacı politikalar geliştirmek olduğu yönünde açıklamalar için Çevikçelik, s.71.

⁷ Adnan Gerçek, **Dış Ticaret İşlemleri ve Vergilendirilmesi**, Ekin Yayınevi, Bursa, 2020, s. 253.

⁸ Hukuku kesin olarak tanımlamanın, hukuk alanında bilimsel çalışma yapmanın ön koşulu olduğu ancak 2500 yıllık tarih içerisinde açık, kesin ve genel kabul gören bir hukuk tanımının ortaya konulmadığı yönünde açıklamalar için Bernd Rüthers, Christian Fischer, Axel Birk, **Hukuk Teorisi**, Çevirenler İlyas Doğan, Rukiye Aldudak, Huri Eyman Aydın, Astana Yayınları, 2020, s. 73.

⁹ Ender Ethem Atay, **Hukuk Başlangıcı**, 9. Baskı, Gazi Kitabevi, (Başlangıç), 2021, s.46. Hukuk tanımları incelendiğinde; “İnsanların birbirleriyle ve oluşturdıkları topluluklarla ve bu toplulukların da birbirleriyle ilişkilerini düzenleyen, toplumun ve bireylerin genel yararını korumak ve ortak iyiliği sağlamak üzere konulan ve zorlayıcı niteliğe sahip kurallar bütünü” olarak tanımlanması için Hadi Sümer, **Hukuka Giriş Kavramlar & Kurumlar**, 5. Baskı, Seçkin, 2022, s.9; “Toplum hayatında bireylerin birbiriyle, toplumla ve devletle olan ilişkilerini düzenleyen, uyulması kamu kudreti ve yaptırımlarla desteklenmiş sosyal düzen kurallarının bütünü” olarak tanımlanması için Ersan Şen ve Sefa Eryıldız, **Hukuka Giriş**, 4. Baskı, Seçkin, 2022; “İnsanların birbirleri ve/ ya da Devlet ile Devletlerin birbirleri ve/ ya da Devletlerarası ve Devletlerüstü Kurumlar ile ilişkilerinde konulmuş

Hukuku “dış ticaretin vergilendirmesi amacıyla konulan kurallar aracılığıyla ulaşılan hak-adalet duygu ve düşüncesi¹⁰” olarak tanımlanmaktadır.

Gümrük Hukuku, temelinde alım satım ilişkisinin yer aldığı ancak bu alım satım ilişkisinin tarafları dışında gümrük idaresinin de kamu kudretini kullanarak müdahil olduğu bir alan olarak karşımıza çıkmaktadır. Bu sebeple klasik Özel Hukuk-Kamu Hukuku ayrımı içerisinde mahiyeti itibarıyla Kamu Hukuku içerisinde yer almakta olup; konusu itibarıyla Mali Hukuka dâhildir¹¹. Gümrük vergisi ödevi, Gümrük Hukuku kapsamında giren bir kavram olup; gümrük vergisi ödevine aykırılıklar neticesinde ortaya çıkan kabahatlerle ilgili düzenlemeler ise Gümrük Ceza Hukukunun kapsamına girmektedir.

Gümrük Ceza Hukuku, dış ticaret işlemlerinin vergilendirilmesi sürecinde ortaya çıkan hukuka aykırılıkların oluşturduğu kabahat ve suçlar ile bunları işleyenlere uygulanması gereken müeyyideleri konu almaktadır¹². Bu hukuka aykırılık durumları gümrük kabahatleri¹³ veya kaçakçılık suçları olarak tezahür edebilmektedir ve Gümrük Ceza Hukukunun konusunu oluşturmaktadır.

Gümrük vergisi ödevine aykırılıklar neticesinde ortaya çıkan kabahatleri inceleyen Gümrük Ceza Hukuku ile Vergi Usul Kanunu kapsamında vergi ödevine aykırılıklar neticesinde ortaya çıkan vergi kabahatlerini inceleyen Vergi Ceza Hukuku yakın ilişki içerisinde. Bu sebeple Vergi Ceza Hukuku¹⁴ ile Gümrük Ceza Hukuku’nun benzer ve ayrılan yönlerine değinilmesinde yarar bulunmaktadır. Öncelikle Gümrük Ceza Hukuku ve Vergi Ceza Hukuku, Mali Ceza Hukukunun alt

kurallardan da yararlanılarak taraflar arasındaki menfaat dengesinin kurulması ve sürdürülmesi gayreti, algısı ve olgusu” olarak tanımlanması için Karakoç, Gümrük Ceza, s. 3. Hukuk kelimesinin Batı ülkelerinde Latince directus kavramından geldiği ve doğru, doğru gidilen yol anlamlarını taşıdığı yönünde açıklamalar için Atay, Başlangıç, s. 46. Hukuk kelimesinin Arapça kökenli olduğu ve hak kavramının çoğulu olduğu yönünde açıklamalar için Sümer, s. 9.

¹⁰ Karakoç, Gümrük Ceza, s. 3.

¹¹ Karakoç, Gümrük Ceza, s. 4.

¹² Karakoç, Gümrük Ceza, s. 9.

¹³ Gümrük kabahatleri hakkında ayrıntılı bilgi için Özgecan Gök, **Gümrük Vergisinden Kaynaklanan Uyuşmazlıklar**, Yetkin Yayınları, Ankara, 2019, (Gümrük Vergisi) ss. 199-238; Raşit Gültekin, **Gümrük Kabahatleri-Hukuki Analiz Sorunlar ve Çözüm Önerileri**, Gazi Kitabevi, Ankara, 2019, (Kabahatler), ss. 125-244.

¹⁴ Vergi Ceza Hukuku’nun konusu ile içeriği ile ilgili ayrıntılı bilgi için Yusuf Karakoç, **Genel Vergi Hukuku**, 2. Baskı, Yetkin Yayınları, Ankara, 2019, (Genel Vergi), ss. 387-390; Yusuf Karakoç, **Vergi Ceza Hukuku**, 2. Baskı, Yetkin Yayınları, Ankara, 2019, (Vergi Ceza), ss. 41-43; Doğan Şenyüz, Mehmet Yüce ve Adnan Gerçek, **Vergi Hukuku (Genel Hükümler)**, 13. Baskı, Ekin Yayınevi, Bursa, 2022, ss. 270-271; Doğan Şenyüz, **Vergi Ceza Hukuku (Vergi Kabahatleri ve Suçları)**, Ekin Yayınevi, Bursa, 2022, (Vergi Ceza), ss. 50-51.

dalları olup her iki alanın temel kanunlarında birbirine atıf yapılmaması sebebiyle farklı alanlarda bulunan normların bir diğerine tatbiki mümkün olmamaktadır. Vergi Ceza Hukukunun kapsamına vergiye ilişkin kabahat, suç ve yaptırımların girmesinin yanı sıra harç, resim ve benzeri mali yükümlülüklerle dair kabahat, suç ve yaptırımlar da dâhildir¹⁵. Bunun yanı sıra her iki alt ceza hukuk alanının mali yükümlülüklerle aykırılık temeline dayanması benzer düzenleme, uygulama ve yargılama konularının birbirine katkıda bulunması sistematik ve amaca uygun yorum yöntemleri ile mümkündür¹⁶.

Gümrük Ceza Hukuku ile Vergi Ceza Hukuku suç ve kabahatlerin talep, takip ve müeyyidesinde izlenecek usul yönünden birbirinden ayrılmaktadır. Gümrük idaresince talep - takip ve tahsil edilen vergiler ile diğer mali yükümlülükler tabi olduğu usul yönünden Vergi Usul Kanunu 2'nci maddesinde yer verilen düzenleme ile bu Kanunun kapsamı dışında bırakılmıştır¹⁷.

Gümrük Kanunu'ndaki kabahatler düzenlemesinin Vergi Usul Kanunu'nda yer verilen kabahatlerin düzenlenmesinden usulsüzlük ve özel usulsüzlük ayırımı yapılmaması yönüyle de ayrılmaktadır¹⁸. Vergi Usul Kanunu kapsamında kabahatler, *Vergi Cezaları* başlığı altında *Vergi Zıyaı Cezası* ve *Usulsüzlük* şeklinde iki bölüme ayrılmıştır. *Usulsüzlük* başlığı altında ise özel usulsüzlüklere yer verilen ayrı bir düzenleme yapılmıştır. Gümrük Kanunu incelendiğinde ise özel usulsüzlükler şeklinde farklı bir ayırımın tercih edilmediği görülmektedir.

¹⁵ Karakoç, Vergi Ceza, s. 43.

¹⁶ Karakoç, Gümrük Ceza, s. 19.

¹⁷ Vergi Usul Kanunu 2'inci madde: "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 Kanunu'nun 242'inci maddesi hükümleri uygulanır".

¹⁸ Uygun ve mümkün olması halinde üçlü bir tasnif yapılabileceği yönünde Karakoç, Gümrük Ceza, s. 10.

II. GÜMRÜK VERGİLERİ İLE İLGİLİ TEMEL KAVRAMLAR

A. Genel Açıklama

Dış ticarete alınan gümrük vergileri, vergiler grubunu kapsayan geniş bir kavramı ifade etmektedir. Gümrük vergileri, gümrük işlemlerine tabi tutulan ticari eşyanın yerinin değiştirilmesinden kaynaklanan; eşyanın sınırdan girmesi, çıkması veya geçmesi halinde miktarı veya değeri üstünden alınan bir vergi türü olarak tanımlanmaktadır¹⁹. Gümrük kabahatlerinin temelinde gümrük vergisi ödevine aykırılık olması nedeniyle gümrük vergilerinin bazı özelliklerine bu bölümde yer verilmiştir.

Gümrük yükümlüsünün ödediği vergiyi sattığı eşyanın fiyatına ekleyerek yansıtabilmesi ve herhangi bir isim ile bağdaştırılmadan tarh, tahakkuk ve tahsil aşamalarının gerçekleştirilebilmesi sebebiyle gümrük vergileri dolaylı vergi özelliği taşımaktadır²⁰.

Gümrük vergileri eşya vesilesiyle alınmakta olup, yükümlüsü kişiler ya da kurumlardır²¹. Gümrük vergisinin üzerinden alındığı eşyanın özel bir teminat²² olma niteliği bulunmaktadır²³.

Gümrük vergileri gösterdiği teknik özellikler dolayısıyla Vergi Usul Kanunu'nun 2'nci maddesindeki düzenleme ile Kanunun dışında bırakılmıştır. Gümrük Bölgesine giren ve çıkan eşyadan alınacak vergiler Ticaret Bakanlığı bünyesinde yer alan gümrük idarelerince tarh ve tahakkuk ettirilmekte, Maliye

¹⁹ Erdoğan Öner, **Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi**, 3. Baskı, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2014, (Vergi Hukuku), s. 509; Gültekin, Kabahatler, s. 57.

²⁰ Gültekin, Kabahatler, s. 57.

²¹ Gök, Gümrük Vergisi, s. 36.

²² Vergi Hukukunda teminat isteme ile ilgili olarak; vergi alacağının tahsilinin tehlikeye düşmesi söz konusu olduğunda alacağın tarh ve tahakkukunu beklemeden borçludan, inceleme elemanlarınca hesaplanan ilk verilere göre tespit edilen tutara göre teminat isteneceği yönünde açıklamalar için Şenyüz ve diğerleri, s. 368.

²³ Ayni sorumluluğun bir malın, kendisiyle ilgili vergi için teminat sağlamasını ifade ettiği yönünde Öncel ve diğerleri, s. 84; Karakoç, Genel Vergi, ss. 164, 173. Gümrük vergilerinin aynı nitelik taşıdığı yönünde açıklamalar için Hulusi Sidal, **Gümrük Politikası Mevzuatı Ve Tatbikatı**, İstanbul İktisadi ve Ticari İlimleri Akademisi Yayınları, İstanbul, 1966 s. 35; Öner, Vergi Sistemi, s. 335; Gültekin, Kabahatler, s. 168.

Bakanlığına bağlı saymanlıklarca Devlet Hazinesi adına tahsil edilerek genel bütçeye gelir kaydedilmektedir²⁴.

Kuşkusuz gümrük vergileri ile ilgili temel kavramlar bu bölümde yer verilen bilgilerle sınırlı olmamakla birlikte çalışmanın konusunun gümrük kabahatleri olarak belirlenmesi sebebiyle gümrük kabahatleri ile doğrudan ilişkili olduğu düşünülen kavramlar olarak gümrük vergileri, gümrük vergilerinin hukuki dayanakları, gümrük yükümlülüğü, gümrüklenmiş değer ve gümrük rejimleri kavramları ile bu bölüm sınırlandırılmıştır.

B. Gümrük Vergileri

1. Genel Olarak

Gümrük Kanunu'nda gümrük vergilerinin tanımı yapılmış olmasına rağmen, hangi vergilerin gümrük vergileri kapsamına girdiği ismen zikredilmemiştir. Bu nedenle dış ticarete alınan vergilerin hangilerinin gümrük vergileri sınıfına girdiği ve kabahatlere konu edilebildiği irdelenmesi gerekmektedir.

Gümrük vergileri; Gümrük Kanunu'nun 3'üncü maddesinin 8 ilâ 10'uncu fıkralarında; ihracat vergileri²⁵ ve ithalat vergileri²⁶ ile eş etki yaratan vergiler ile mali yükler, tarım politikası ile tarım ürünlerinin işlenmesi sonucu erişilen bir takım eşyalara hususi düzenlemeler gereği duruma göre ihracat veya ithalatı halinde uygulanacak vergiler ve mali yükler olarak tanımlanmaktadır²⁷. Günümüzde varış

²⁴ Öner, Vergi Sistemi, s. 335.

²⁵ Yürürlükteki mevzuata göre ihracat vergileri kapsamında uygulanan tek mali unsurun Destekleme ve Fiyat İstikrar Fonu olduğu, Telafi Edici Verginin ihracat aşamasında alınan ithalat vergisi kapsamında olduğu yönünde Yerci, Gümrük Hukuku, s. 44.

²⁶ İthalat vergilerinin yalnızca ithalatta alınan ve ithal edilen malın maliyetini yükselten vergi ve mali yükler olduğu, ithalat vergilerinin gümrük idaresince alınması zorunluluğu bulunmadığı, benzer şekilde gümrük idaresi tarafından alınan her verginin de ithalat vergisi olarak değerlendirilmemesi gerektiği yönünde Yerci, Gümrük Hukuku, s.40.

²⁷ Kaçakçılıkla Mücadele Kanunu'nun madde 2/1-a' da düzenlenen gümrük vergileri tanımının Gümrük Kanunu'nda yer alan gümrük vergileri tanımından ayrılan yönleri için Yerci, Gümrük Hukuku, s. 38. İlgili mevzuat gereği eşyanın ihraç ya da ithalinde tatbik edilen ve tahsili gümrük idarelerince yerine getirilmesi gereken Gümrük vergisi, mali yükler ve eş etkili vergilerin gümrük vergileri olarak tanımlanması için Hatice Ela, **Dahilde İşleme Rejimi Soru-Cevap**, Seçkin Yayınları, Ankara, 2020, s. 527. Bir mali yük ya da vergi bakımından gümrük vergisine eş etki hususunun değerlendirilmesinde gümrük vergisinin tüketim, gelir, üretim, gelirin dağıtılması, ticaret gibi etkileri taşıyıp taşımadığının göz önünde bulundurulması gerektiği, bu etkileri taşıyanların ithalat vergileri bünyesinde olduğunun kabulü gerektiği hakkında Gök, Gümrük Vergisi, ss. 32-33. Dış ticarete gümrük vergisinin yanı sıra eş etkili vergiler ve mali yüklerin tahsil edilme sebebi Gümrük Tarifeleri ve Ticaret Genel Antlaşması

ülkesinde vergilendirme gereği ihracat vergilerinin alınmaması nedeniyle gümrük vergilerinin büyük kısmının ithalat vergilerinden oluştuğu bilinmektedir²⁸.

Gümrük Kanunu'nda ismen zikredilmemiş olan gümrük vergilerine Gümrük Uzlaşma Yönetmeliği'nin²⁹ 1 No.lu Eki'nde açıklık getirilmiştir. Buna göre gümrük vergileri; "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 kullanımı destekleme fonu, çevre katkı payı, telafi edici vergi (ihracat), TRT bandrol ücreti (ticari olmayan eşya için)" olarak ifade edilmiştir. Bu yönetmelikte sayılan mali unsurların vergi, eş etkili mali yükümlülük veya benzeri mali yük olup olmadığının değerlendirilmemesi gümrük kabahatlerine konu edilmeleri konusunda bazı tereddütlere yol açmaktadır.

Gümrük Uzlaşma Yönetmeliği'nin ekinde yer alan listede bulunmamasına rağmen, fikir sanat eserleri kesintisi, damga vergisi ve ticari nitelikteki eşyadan alınan TRT bandrol ücretinin ödenme durumlarının denetlenmesi ve destekleme ve fiyat istikrar fonu ile ilgili ihlaller hakkında idari yaptırım kararı alınması gümrük idareleri tarafından yerine getirilmektedir³⁰. Gümrük vergileri olarak sınıflandırılmayan ve gümrük idaresinin yetkilendirilmediği vergi ve benzeri malî yükümlülüklerle ilgili gümrük idaresinin görevi, ilgili kuruma ihlalin bildirimi ile sınırlandırılmıştır³¹.

Gümrük vergilerinin kapsamı bir çok vergi türü, vergi benzeri mali yük ve eş mali yükümlülük içermesi sebebiyle oldukça geniştir. Bu nedenle gümrük vergileri ile ilgili farklı eserlerde farklı tasnifler yer almaktadır. Bu çalışmada gümrük vergileri ihracat ve ithalat vergileri olmak üzere iki başlık altında toplanmıştır. Bu tasnifin tercih edilmesinin sebebi Gümrük Kanunu'nda gümrük vergileri açısından bu şekilde ikili ayrıma gidilmiş olmasıdır.

(GATT) ve Dünya Ticaret Örgütü (DTÖ) kararları sebebiyle gümrük vergi nispetlerinin yükseltilmesinin güç koşullara bağlanmış olması olarak gösterildiği hakkında açıklamalar için Hüseyin Güçlü Çiçek ve Orhan Atalay, "Gümrük İdarelerinde Eş Etkili Vergiler ve Fonların Tahsili, Karşılaşılan Sorunlar ve Çözüm Önerileri, **Gümrük ve Ticaret Dergisi**, Sayı: 10, 2017, ss.15-24, s. 16.

²⁸ Varış ülkesinde vergilendirme ilkesi uyarınca ithalat vergilerinin alındığı, ihracat vergilerinin ise istisna tutulduğu bu nedenle katma değer vergisi ve özel tüketim vergisinin harcama vergisi şeklinde alınması ve eşyanın ihracı halinde bu vergilerin geri verilmesi sonucunu doğurduğu yönünde açıklamalar için Öner, Vergi Hukuku, s. 510, dn 181.

²⁹ Gümrük Uzlaşma Yönetmeliği (RG, 27.08.2011 – 28038).

³⁰ Gültekin, Kabahatler, s. 59.

³¹ Gültekin, Kabahatler, s. 59.

2. İhracat Vergileri

Gümrük Kanunu'nun 3'üncü maddesinin 10'uncu fıkrasında ihracat vergileri;

*Eşyanın ihracatında 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 ihracatta alınacak vergileri ve diğer mali yükler,*

olarak tanımlanmaktadır. Dış ticaret ile ilgili işlemlerde varış ülkesinde vergilendirme ilkesinin egemen oluşu nedeniyle ihracat vergileri oldukça sınırlı bir alanda kendine yer bulmaktadır. Ülkemizde ihracatta alınan tek mali unsur Destekleme ve Fiyat İstikrar Fonu olarak karşımıza çıkmaktadır. Bazı kaynaklarda yer verilen Telafi Edici Vergi ise ihracatta alınan bir ithalat vergisi olarak kabul edilmekte ve ithalat vergileri sınıfına dahil edilmektedir. İhracat vergileri sınıfında yer alan ve Destekleme ve Fiyat İstikrar Fonu Hakkında Karar³² uyarınca düzenlenen Destekleme ve Fiyat İstikrar Fonu, dış ticaretin finansal koşullara göre sürdürülmesi amacıyla ihracat bedelinden yapılan bir takım kesintiler ile elde edilmektedir. Kararın 12'nci maddesinde Fon ve ilişkili cezalar için düzenleme yapılmış olup bu maddede "Bu Karar uygulamasından doğan fonlar ve cezalar 2976 sayılı Dış Ticaretin Düzenlenmesi Hakkındaki Kanun'un 3'üncü maddesinin 2'nci fıkrasına göre tahsil olunur." hükmüne yer verilmiştir.

Kararda fon tahsilatı ve cezai işlemler konusunda gümrük idaresine bir görev ithaf edilmemiştir. İdare tarafından Destekleme ve Fiyat İstikrar Fonunun ödenip ödenmediğinin kontrolü haricinde Gümrük Kanunu'na göre yapılacak bir uygulama bulunmaması sebebiyle bu fonun gümrük kabahatlerine konu olan bir mali unsur özelliği taşımadığı düşünülmektedir³³.

³² 88/ 13384 sayılı Destekleme ve Fiyat İstikrar Fonu Hakkında Karar (RG, 14.10.1988 – 19959)

³³ Kaptan Kılıç, **Kaçakçılık Suçları ve Gümrük Kabahatleri**, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2022, s. 700. Bakanlar Kurulu kararı ile belirlenen eşyaların ihracında fon ödemesi yapılmadan eşyanın ihracına gümrük idaresince izin verilmeyeceği yönünde açıklamalar için Öner, Vergi Hukuku, s. 510-511, dn. 181.

3. İthalat Vergileri

Gümrük vergilerinin, ihracat vergileri dışında kalan ve gümrük vergilerinin büyük çoğunluğunu teşkil eden vergiler ithalat vergileridir. İthalat vergileri Gümrük Kanunu'nun 3'üncü maddesinin 9'uncu fıkrasında ithalat vergileri;

Eşyanın ithalinde ödenecek gümrük vergisi ile diğer eş etkili vergiler ve mali yükler,

Tarım politikası veya tarım ürünlerinin işlenmesi sonucu elde edilen bazı ürünlere uygulanan özel düzenlemeler çerçevesinde ithalatta alınacak vergiler ve diğer mali yükler,

olarak tanımlanmaktadır. Gümrük Kanunu'nda yer alan ithalat vergilerinin; gümrük vergisi ve gümrük vergisine eş etki yaratan mali yükler ve vergiler olduğu belirtilmektedir ancak hangi mali unsurların ithalat vergileri kapsamında değerlendirileceği hususunun Kanun metninde açık şekilde belirtilmemiş olması uygulamada bazı tereddütleri beraberinde getirmektedir. Bir mali unsurun ithalat vergileri dolayısıyla gümrük vergileri sınıfına dahil olup olmadığının tespitinde belirleyici temel unsur gümrük vergisine eş etki yapip yapmadığı hususudur. Gümrük vergisinde olduğu gibi dahildeki üreticiyi koruma, dampingi engelleme, haksız rekabetin önüne geçme gibi etkileri bünyesinde barındıran mali unsurların genel olarak gümrük vergisine eş etki yaptığı kabul edilmektedir. Gümrük kabahatlerine konu edilebilirliği açısından, eş etki yapma unsurunun yanı sıra kendi mevzuatlarında ayrı ve öncelikli bir düzenlemeye sahip olup olmadıklarının da araştırılması gerekmektedir. Bu değerlendirmelerin yapılabilmesi için öncelikle gümrük vergisi hakkında temel özelliklerin ifade edilmesi gerekmektedir.

Türkiye Gümrük Bölgesi'nde eşyanın serbest dolaşıma girebilmesi için alınacak vergilerden ilki, vergi kanunların yer bakımından uygulanmasına ilişkin mülkîlik ilkesinin sonucunda ortaya çıkan gümrük vergisidir³⁴. Gümrük vergisi, varış ülkesinde vergilendirme ilkesi gereği bir ülkenin sınırlarından geçişinden doğan bir tür hudut vergisi olarak ifade edilebilir³⁵.

³⁴ Karakoç, Genel Vergi, s. 118, Gültekin, Kabahatler, s. 59. Anayasa'nın 73'üncü maddesi gereği vergilerin kanun ile konulup, kaldırılması veya değiştirilmesi gerektiği, gümrük vergisinin de ülkemiz tarafından kabul edilen uluslararası antlaşma düzenlemeleri saklı kalmak kaydıyla 474 sayılı Gümrük Giriş Tarife Cetveli Hakkında Kanun (RG, 25/05/1964 - 11711) hükümleri uyarınca uygulandığı yönünde Yerci, Gümrük Hukuku, s. 171.

³⁵ Mehmet Yüce ve Ali Çelikkaya, **Örnek Uygulamalarla Gümrük Uyuşmazlıkları ve Çözüm Yolları**, Dora Yayıncılık, Bursa, 2016, s. 2; Gültekin, Kabahatler, s. 59.

Gümrük vergisinin konusunu oluşturan eşyalar “Türkiye Gümrük Bölgesi’ne giren ve Türkiye Gümrük Bölgesi’nden çıkan eşya ve taşıt araçları” olarak belirlenmiştir (GK. m. 1). Bu tanım doğrultusunda bir eşyaya gümrük vergisi uygulanabilmesi için eşyanın menkul nitelikte olması temel koşul olarak ifade edilmektedir. Menkul niteliğinin yanında aranan bir diğer koşul ise uluslararası ticarete değişim konusu yapılabilir özelliğinin olmasıdır³⁶. Eşyanın gümrük vergisine tabi tutulabilmesinin temelinde menkul özelliği aransa da Gümrük Kanunu’nda eşya; “her türlü madde, ürün ve değeri” kapsayacak biçimde tanımlandığından, gümrük vergisine konu eşyanın menkul eşyalarla sınırlı kalmayacağı belirtilmelidir³⁷. Gümrük vergisi, ithalat vergileri içerisinde ilk sırada yer alan vergi türüdür ancak Gümrük Uzlaşma Yönetmeliği’nin 1 No.lu Eki’nde belirtilen diğer mali unsurların gümrük kabahatlerine ve kabahatler neticesinde öngörülen yaptırımlara konu olup olamayacağının değerlendirilmesi gerekmektedir. Daha detaylı bir değerlendirmede listede sayılan mali unsurların tamamının gümrük kabahatleri ile ilişkilendirilen yaptırımlara konu edilmesi pek mümkün görünmemektedir. Çalışmanın devam eden kısmında ithalat vergilerinin tamamının açıklanması cihetine gidilmemiş, bunun yerine çalışmanın konusu ile sınırlandırmak amacıyla anılan listede ithalat vergileri arasında yer verilen katma değer vergisi, dampinge karşı vergi, kaynak kullanımı destekleme fonu, tütün fonu, sübvansiyona karşı vergi, özel tüketim vergisi, ek mali yükümlülük, toplu konut fonu ve çevre katkı payı gümrük kabahatleri açısından özellik arz eden mali unsurlar kabahatlerle ilişkilendirilebildiği ölçüde yer verilmiştir. Ayrıca ithalat vergileri sınıfında gösterilmemesine rağmen fikir sanat eserleri kesintileri ve damga vergisi de gümrük idareleri ile ilişkili yönleri sebebiyle irdelenmiştir. Bu açıklamalar doğrultusunda ilk olarak; anılan listede yer verilen ve gümrük vergisinin koruma fonksiyonuna sahip vergi türlerinden telafi edici vergi ile dampinge karşı verginin ile yasal dayanaklarında yer alan düzenlemeler gereği gümrük kabahatlerine konu edilebilirliğinin değerlendirilmesi gerekmektedir.

³⁶ Yüce ve Çelikkaya, s. 15; Eşyanın taşınır ve ticari değer özelliğinin olması gerekliliği konusunda Gök, Gümrük Vergisi, s. 73; Eşyanın ticari değerinin olup olmamasının gümrük vergisinin konusunu oluşturması açısından öneminin bulunmadığı hususunda Hamit Yumuk, **Hak Arama Özgürlüğü Çerçevesinde Gümrük Vergilerinin Geri Verilmesi ve Kaldırılması**, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2023, (Geri Verme), s. 148.

³⁷ Gümrük Kanunu’nda belirtilen şartları taşıması koşulu ile lisans ve röyalti ücretleri eşyanın bedeline dâhil edilerek gümrük vergisinin konusunu oluşturduğu hususunda Gök, Gümrük Vergisi, s. 74; Yumuk, Geri Verme, s. 148.

İthalatta Haksız Rekabetin Önlenmesi Hakkında Kanun'da³⁸ yer verilen kavramlar olan damping; "Bir malın Türkiye'ye ihraç fiyatının, benzer malın normal değerinin altında olması", sübvansiyon; "Menşe veya ihracatçı ülkenin fayda sağlayan, doğrudan veya dolaylı mali katkısını veya GATT 1994'ün XVI' ncı maddesi çerçevesinde herhangi bir gelir veya fiyat desteği" şeklinde açıklanmaktadır³⁹. Telafi edici vergi ile dampinge karşı vergi; İthalatta Haksız Rekabetin Önlenmesi Hakkında Kanun'un 7'nci maddesinde düzenlenmiş olup, 9'uncu maddede tahsil merci başlığı altında bu verginin tahsil ve teminatı hakkında bilgiler yer almaktadır. Bu düzenlemeler ışığında söz konusu vergilerin gümrük idarelerince, ithalatta alınan diğer vergilerden tahsilatının ayrı şekilde yapılması ya da teminata bağlanması gerekmektedir. 15'inci maddede ödenmeyen vergi bakımından 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun⁴⁰ uyarınca gümrük idareleri tarafından kovuşturulacağı düzenlenmiştir.

İthalatta Haksız Rekabetin Önlenmesi Hakkında Kanun gereği, ithalatta alınacak bu vergilerin gümrük idaresi tarafından gümrük vergisinin gibi olduğu usulde tahakkuk ve tahsil edilmesi gerektiği düzenlenmesine rağmen eksik alınan veya hiç alınmayan vergilerde uygulanacak idari para cezası bakımından Gümrük Kanunu'na atıf yapılmadığı görülmektedir. Ayrıca bu Kanunda, Gümrük Kanunu veya diğer kanun hükümlerinin bu Kanuna aykırılık teşkil eden hükümlerinin uygulanmayacağı da düzenlenmiştir.

Tüm bu açıklamalar ışığında, anılan verginin eksik alındığı veya hiç alınmadığı durumlarda Gümrük Kanunu'nun 234'üncü maddesine göre yaptırım uygulanmaması gerektiği düşünülmektedir⁴¹. Ayrıca bu vergilerin ithalatta alınan katma değer vergisi

³⁸ 3577 sayılı İthalatta Haksız Rekabetin Önlenmesi Hakkında Kanun (RG, 1.7.1989 – 20212).

³⁹ Damping ve sübvansiyon kavramları hakkında ayrıntılı bilgi için Ticaret Bakanlığı Damping ve Sübvansiyon Rehberi

<https://ticaret.gov.tr/data/5bb71aa113b87613d802b783/Damping%20ve%20S%C3%BCbvansiyon%20Rehber.pdf>, (30.05.2023).

⁴⁰ 21.7.1953 tarih ve 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun (RG, 28.7.1953 – 8469).

⁴¹ Umut Coşar, "Damping Karşı Vergiye Yönelik Para Cezası Kararı Üzerine Bir Değerlendirme", <https://www.gumruktv.com.tr/gumruk-hukuku-yazilari/damping-karsi-vergiye-yonelik-para-cezası-kararı-uzerine-bir-degerlendirme> (03.05.2023). Gümrük Kanunu'nda 24.10.2019 tarihinde 7190 sayılı Kanun ile getirilen değişiklikler neticesinde, gümrük vergisine eş etki yapan, bütün vergi ve mali yüklerin Gümrük Kanunu'na 231'inci maddesine eklenen 3'üncü fıkra ile Gümrük Kanunu'ndaki ceza uygulamaları kapsamına alınması nedeniyle yargı kararlarının farklı yönde olabileceği yönünde açıklamalar için Yerci, Gümrük Hukuku, s. 408. 7190 sayılı Kanun ile getirilen değişikliğin Gümrük Kanunu'nun ceza ve itiraz ile ilgili hükümlerinin eş etkili vergiler ile mali yüklerle de uygulanabilmesi

(KDV) hesabında matraha dahil olması ve Gümrük Kanunu'nun 234'üncü maddesinde oluşan fark dolayısıyla KDV'nin üç katı ceza hükmüne tabi olduğu göz önüne alındığında anti damping vergisinin de KDV matrahı içerisinde halihazırda üç kat cezaya tabi tutulduğu görülmektedir⁴². Dampinge karşı vergi veya telafi edici verginin özel olarak ayrıca yaptırıma tabi tutulması çifte yaptırım uygulanması sonucunu doğuracaktır. Benzer gerekçelerle Danıştay kararında⁴³ da damping vergisinin Gümrük Kanunu'nun usule ilişkin düzenlemelerin tatbiki yönünden gümrük vergileri gibi uygulanması gerektiği, ancak İthalatta Haksız Rekabetin Önlenmesi Hakkında Kanun'un damping vergisinin ödenmesindeki noksanlığın ortaya çıkması durumunda ithalatlarda ceza uygulanması gerektiği yönünde herhangi bir düzenleme içermemesi nedeniyle, damping vergisinden kaynaklanan ceza uygulamasının suç ve cezalarda kanunilik ilkesine uygun olmadığı belirtilmektedir. Dampinge karşı vergi ve telafi edici vergi hususunda gümrük kabahatleri açısından yaşanan tereddütler kendisini farklı vergi türlerinde de göstermektedir. Tereddütlerin yoğun yaşandığı vergi türleri arasında ithalatta alınan özel tüketim vergisi ile katma değer vergisi yer almaktadır.

Katma değer vergisi, gümrük vergileri gibi yerli ürün lehine bir koruma yaratma işlevi taşımamakta, dâhilde alındığı oran, konu, muafiyet gibi unsurlarda ithalde alınması bakımından bir farklılık yaratmamaktadır. Bu nedenle gümrük vergisine eş etki yaratan bir vergi olmadığı düşünülmektedir⁴⁴. Ayrıca 1/95 sayılı

ve uygulama birliğinin kurulabilmesi için yapıldığı yönünde 7190 sayılı Kanun'un 10'uncu maddesinin gerekçesinde belirtilmiştir. <https://www5.tbmm.gov.tr/sirasayi/donem27/yil01/ss104.pdf> (10.04.2023).

⁴² Kılıç, s. 694.

⁴³ Dş.7.D. E.2005/1117, K.2007/2800, 20.06.2007 tarihli kararı.

...Mahkemece, eş etkili vergi olan damping vergisinin gümrük vergisi kapsamında değerlendirilmesi suretiyle karar verilmiştir. Ancak yukarıda yer alan hükümlere göre, damping vergisinin, yalnızca 4458 sayılı Kanunun usul ve şekle müteallik hükümlerinin uygulanması bakımından 4458 sayılı Kanunda tanımlanan "gümrük vergileri" kapsamında değerlendirilmesi gerekmektedir. Öte yandan, damping vergisinin dayanağını oluşturan 3577 sayılı Kanun, damping vergisinin noksan ödenmesi suretiyle gerçekleştirilen ithalatlara yönelik olarak ceza uygulanacağı yolunda herhangi bir hüküm içermediği gibi, 4458 sayılı Kanunun cezaya ilişkin maddelerinde de bu yönde bir düzenlemeye yer verilmemiştir. Bu bakımdan, 4458 sayılı Kanunun 234'üncü hükmü uyarınca, aynı Kanunun 3'üncü maddesinin yukarıda yer verilen fıkralarından hareketle, damping vergisinin gümrük vergileri kapsamında değerlendirilmesi suretiyle, tahakkuk ettirilen damping vergisi tutarı üzerinden ceza kararı alınması, "Kanunsuz suç ve ceza olmaz" ilkesine aykırılık oluşturduğundan, verilen kararda isabet görülmemiştir.

<https://karararama.danistay.gov.tr/getDokuman?id=18339800&arananKelime=7.%20Daire,2005/1117,2007/2800>, (27.03.2023).

⁴⁴ Öner, Vergi Hukuku, s. 511. İthalde alınan KDV'nin eş etkili vergi olduğu, tek amacının kamudaki gelir açığının kapatma olmadığı yönünde değerlendirmeler için Binnur Çelik, "İthalde Alınan Katma

Ortaklık Konseyi Kararı 4'üncü maddesi ile Avrupa Topluluğu ve Türkiye'nin ticarete, ihraç ve ithal işlemlerinde alınması öngörülen gümrük vergileri ile eş etki yaratan vergileri sıfırlayarak işlem yapmalarına rağmen ithalatta KDV'yi almaya devam etmeleri, bu durum ithalatta KDV'nin gümrük vergisine eş etki yaratan mali unsur olmadığını gösteren başka bir husus olarak değerlendirilmektedir⁴⁵.

Katma Değer Vergisi Kanunu'nun⁴⁶ Dördüncü Kısım Beşinci Bölümü *Gümrük İdarelerince Alınan Katma Değer Vergisine İlişkin Hükümler* başlığını taşımaktadır. Bu Kanunun 48'inci maddesinde “vergisi ödenmeden veya eksik ödenerek yurda sokulan eşyaların hiç alınmamış veya eksik alınmış Katma Değer Vergileri hakkında Gümrük Kanunu'ndaki esaslara göre işlem yapılacağı” düzenlenmiştir. Ayrıca aynı Kanunun 51'inci maddesindeki beyan ile inceleme veya denetim neticesinde hesaplanan matrah farklılıkları nedeniyle doğan vergi farklarında gümrük vergisinde olduğu gibi Gümrük Kanunu hükümlerince ceza tatbiki öngörülmüştür.

Bu kanuni düzenlemelerin yanında Ticaret Bakanlığının 2013/39 sayı ve 16.08.2013 tarihli Genelgesinde⁴⁷;

Diğer taraftan Katma Değer Vergisi, 4458 sayılı Gümrük Kanununun 3/9 maddesi çerçevesinde “ithalat vergileri” tanımı içinde yer almaktadır. Bu itibarla, Maliye Bakanlığının görüşü çerçevesinde, KDV oranının yanlış beyan edilmesi nedeniyle eksik KDV uygulanması durumlarında 4458 sayılı Gümrük Kanununun 6455 sayılı Kanunla değişik 234'üncü maddesinin uygulanması gerekmektedir.

açıklaması yer almaktadır.

Katma Değer Vergisi Kanunu'nda yer alan hükümler ve idarece belirtilen düzenlemeler doğrultusunda uygulamada katma değer vergisinin bir ithalat vergisi olduğundan hareket edilmekte ve Gümrük Kanunu 234'üncü maddesindeki ceza uygulanmaktadır. Bu husus öğretide ithalde alınan katma değer vergisinin ithalat vergilerinden olmaması ve gümrüklenmiş değer hesabına katılmaması gerektiği görüşünden hareketle eleştirilmektedir⁴⁸.

Değer Vergisi ve Günümüzdeki Önemi”, **Gazi Üniversitesi İİBF Dergisi**, Cilt: 1, Sayı 2, 1999, ss. 117-125, s. 125.

⁴⁵ Yerci, Gümrük Hukuku, ss. 41-42.

⁴⁶ 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu (RG, 02.11.1984 – 18563).

⁴⁷ <https://ticaret.gov.tr/data/5d483e8313b8762b40ceaadc/e02937464329a02850f7c78ceb148135.pdf>, (03.03.2023).

⁴⁸ Cahit Yerci, “Gümrük Kanunu'nun 234'üncü Maddesi ve İthalatta Alınan KDV'de Ceza Uygulanması”, <https://dengeakademi.com/Files/Article/fdvao636320239382452000.pdf>, (04.03.2023), (İthalde Alınan KDV).

Burada değerlendirmeye alınması gereken başka bir husus Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 51'inci maddesi gereği, Gümrük Kanunu uyarınca yaptırım uygulanması öngörölmüş olmasına rağmen, cezanın uygulanma zamanı konusunda bir düzenleme bulunmaması durumudur. Bu doğrultuda Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 51'inci maddesindeki düzenlemenin cezanın karara bağlanması, ödeme süresi, zamanaşımı gibi uygulama esaslarının tümünü kapsayan bir hüküm olarak görölməsi gerektiği düşünölmektedir⁴⁹.

Özel tüketim vergisi de Gümrük Kanunu'ndaki gümrük vergileri içinde ismen sayılmamış ancak Gümrük Uzlaşma Yönetmeliği'nin ekinde ithalat vergileri arasında gösterilmektedir.

Katma değer vergisi için yapılan açıklamalar özel tüketim vergisi için de geçerli olup, özel tüketim vergisi ithalde gümrük idaresi tarafından alınmakta olup, yerli üreticiyi koruma amacı gütmeyen, dâhilde alınan vergi ile aynı oran, konu, muafiyet gibi hususlara tabi olup gümrük vergisine eş etkili vergi olarak kabul edilmemesi gerektiği düşünölmektedir⁵⁰.

Özel Tüketim Vergisi Kanunu'nun⁵¹ 14'üncü maddesinin 3'üncü fıkrası ve 16'ıncı maddesinde Gümrük Kanunu'na atıf yapılmaktadır. Bu hükümlerde yapılan göndermeler gereği, Gümrük Kanunu'ndaki cezai uygulamaların ithalatta özel tüketim vergisi (ÖTV) yönünden uygulanan para cezaları bakımından geçerli olduğu düşünölmektedir⁵². Gümrük kabahatlerine konu edilebilirlik açısından değerlendirilmesi gereken önemli hususlardan bir diğeri ek mali yükümlölüklerdir.

Dış Ticaretin Düzenlenmesi Hakkında Kanun'un 3'üncü maddesinde, ek mali yükümlölükler düzenlenmiştir. Bu maddeye göre; "İthalat, ihracat veya dış ticaret işlemleri üzerine konulan ek mali yükümlölüklerin nevi, miktarı, tahsili, takibi, iadesi, gerektiğinde bütçeye irat kaydedilmesi, bir fonda toplanması ve fonun kullanım esasları Cumhurbaşkanı kararında gösterilir." Burada yer verilen ek mali yükümlölüklerin tahsil edilmesinde Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un uygulanacağı belirtilmiştir.

⁴⁹ Cahit Yerci, **Gümrük Mevzuatı Dâhil Tüm Yönleriyle İthalatta Alınan KDV**, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara, 2005, (Gümrük Mevzuatı), s. 281; Yerci, Gümrük Hukuku, s. 42.

⁵⁰ Öner, Vergi Hukuku, s. 511; Öner, Vergi Sistemi, s. 337.

⁵¹ 4760 sayılı Özel Tüketim Vergisi Kanunu (RG, 12.06.2022 – 24783).

⁵² Yerci, Gümrük Hukuku, s. 655.

Ek mali yükümlölükler dâhilde üretim yapanlar açısından büyük zarar ya da zarar tehlikesi oluşturan durumlarda devreye girmektedir⁵³. Ek mali yükümlölüklere; belirli bir ürünün belirli bir amaçla kullanılmasını önlemek, ölkemiz adına ticari yasaklama ya da kısıtlama koyan ölkelere mütekabiliyet olarak farklı tarifeler uygulamak, serbest ticaret antlaşma hükümlerinin uygulanması sonucunda ölkemiz aleyhine ortaya çıkan tarife farklılıklarını gidermek gibi örnekler gösterilebilir⁵⁴.

Dış Ticaretin Düzenlenmesi Hakkında Kanun'un 4'üncü maddesi *Müeyyide* başlığını taşımakta olup, ek mali yükümlölükleri yerine getirmeden dış ticaret işlemlerini icra edenlerin, noksan kalan ek mali yükümlölüğün iki katı kadar para cezasına çarptırılacakları hüküm altına alınmıştır. Ek mali yükümlölüklerin gümrük kabahatlerine konu teşkil edip etmediği hususunda, Gümrük Kanunu'na atıf yapılmaması ve kendi özel kanunlarında müeyyideye ilişkin düzenlemeye yer verilmiş olması nedeniyle, öncelikli uygulamanın özel kanun olan Dış Ticaretin Düzenlenmesi Hakkında Kanun uyarınca yapılması gerektiği düşünülmektedir⁵⁵. Aksi bir uygulamanın aynı fiilden iki kez cezalandırma durumuna sebep olacağı değerlendirilmektedir. Ek mali yükümlölüklerle ilgili açıklamalar doğrultusunda Gümrük Uzlaşma Yönetmeliği'nin 1 No.lu Ekinde yer verilen, ek mali yükümlölüklere atıf yapılan durumların burada incelenmesi gerektiği düşünülmektedir. Bu nedenle ek mali yükümlölük olarak değerlendirilen mali unsurların ilki toplu konut fonu olarak irdelenmektedir.

Toplu Konut Kanunu⁵⁶ ile tesis edilen Toplu Konut Fonu ve 4684 sayılı Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun⁵⁷ ile tasfiye edilmiştir. 4684 sayılı Kanun'un geçiçi 3'üncü maddesinin d fıkrasında; yerine düzenleme yapılana dek fon gelirlerinin Hazineye aktarılmasına devam edeceğine yer verilmiştir. Bu düzenleme doğrultusunda yapılan işlemlerle 3350 sayılı

⁵³ Cenker Göker, "Dış Ticaret İşlemlerine Konulan Ek Mali Yükümlölüklerde Öngörülebilirlik İlkesi Üzerine Bir Deneme", **Ankara Barosu Dergisi**, Sayı:1, 2013, s. 118.

⁵⁴ Atilla Şahin, "İlave Gümrük Vergisi, Ek Mali Yükümlölükler, Menşe Belgeleri", <https://haber.evrin.com/files/8639.pdf>, (14.06.2023), s. 8.

⁵⁵ Kılıç, s. 698; Ek mali yükümlölük ile ilgili müeyyideler hakkında Dış Ticaretin Düzenlenmesi Hakkında Kanun ile Gümrük Kanunu'nun çatıştığı yönünde açıklamalar için Fatih Uzun, "Ek Mali Yükümlölük/ Uygulanacak Ceza Sorunu Mükellefiyet Tahsilinde Uygulanacak Ceza Sorunu", **Gümrük ve Ticaret Dergisi**, Sayı:13, 2018, (Ek Mali Yükümlölük), s. 87.

⁵⁶ 2985 sayılı Toplu Konut Kanunu (RG, 17.3.1984 - 18344).

⁵⁷ 4684 sayılı Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun (RG, 3.7.2001 - 24451).

İthalat Rejimi Kararı'nda ithalat işlemlerinde toplu konut fonuna yapılan atıfların ek mali yükümlülüğe yapılmış sayılacağı düzenlenmiştir. Ek mali yükümlülüğe yapılan atıf dolayısıyla ithalat sırasında alınmamış veya eksik alınmış bu mali unsur hakkında Dış Ticaretin Düzenlenmesi Hakkında Kanun'un müeyyide hükümleri gereği eksik olan kısmın iki katı tutarında para cezası uygulanması gerekmektedir. Bu nedenle Gümrük Kanunu'nun 234'üncü maddesindeki yaptırımların Toplu konut fonu bakımından noksanlıklarda uygulanmaması gerektiği düşünülmektedir⁵⁸. Toplu konut fonunun ek mali yükümlülük olarak değerlendirilmesi durumuna benzer bir durum tütün fonu için ortaya çıkmaktadır.

Tütün fonunun eksik alındığı, hiç alınmadığı, yapılan beyanın gerçeği yansıtmaması gibi durumlarda hangi kanuna göre işlem yapılacağını belirten bir düzenleme bulunmamaktadır ancak tütün fonunun ek mali yükümlülük olduğu konusunda genel bir kanı bulunması sebebiyle Dış Ticaretin Düzenlenmesi Hakkında Kanun uyarınca cezai hükümlerin tatbikinin uygun olacağı düşünülmektedir⁵⁹. Tütün fonu ve toplu konut fonu gibi anılan ve listede yer alan diğer fon kaynak kullanımı destekleme fonu olarak yer almaktadır.

Kaynak kullanımı destekleme fonu da yürürlükten kaldırılan fonlar arasında yer almakta olup yerine düzenleme tesis edilinceye dek mülga hükümlere göre tahsilinin sağlanacağı ve Hazineye aktarılacağı düzenlemesi yer almaktadır. Kaynak Kullanımı Destekleme Fonu Hakkındaki Karar uyarınca; Tahsil edilmesi öngörülen fon kesintileri, fon kesintisi yapılan tarih ile tahsil tarihi aralığında, bu sürede mer'i cezai faiz nispetlerince hesap edilecek cezaî faizi ile beraber gümrük idarelerince firmalardan tahsili sağlanmakta ayrıca cezai faiz nispeti kanuni faiz nispetinin iki katı olacak şekilde uygulanmaktadır. Ayrıca Fon'a aktarılması gereken miktarlar ile cezai faizlerinin tahsili durumunda Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun düzenlemelerinin tatbik edileceği gösterilmiştir. Yapılan açıklamalar doğrultusunda fon kesintileri eksik alındığı veya alınmadığı hallerde eksik kısma ilave olarak cezai faiz de tahsil edilmektedir. Ayrıca Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 48'inci maddesi gereği matraha da dâhil edilerek tahakkuk ettirilen KDV tahsil edilmektedir. Katma Değer Vergisi Kanunu 51'inci maddesinin Gümrük Kanunu'na gönderdiği atıf

⁵⁸ Kılıç, s. 699.

⁵⁹ Kılıç, s. 700.

dolayısıyla Gümrük Kanunu'nun 234'üncü maddesi gereği üç katı para cezası da uygulanmaktadır. Bu husus Gümrük ve Ticaret Bakanlığının 2013/39 ve 16.08.2013 tarihli Genelgesi'nde "...Diğer taraftan yatırılmadığı anlaşılan KKDF tutarları ile ilgili olarak da, 4458 sayılı Gümrük Kanunu'nun 6455 sayılı Kanunla değişik 234'üncü maddesine göre de ceza tatbiki gerekmektedir." şeklinde açıklanmaktadır.

Yukarıda açıklandığı üzere Kaynak Kullanımı Destekleme Fonu Hakkındaki Karar'da eksik alınan ya da alınmayan fon kesintileri için iki kat cezai faiz uygulaması öngörülmektedir. Bunun yanı sıra Genelge'de aynı fiilden dolayı bir de Gümrük Kanunu'na göre üç kat ceza tatbiki uygun görülmektedir. Bu durumun tek bir fiilden dolayı iki kez ceza verilmesi anlamına gelmesi nedeniyle hukuka uygun olmadığı düşünülmektedir⁶⁰. Fonlara ilişkin değerlendirmeler bu şekilde özetlenirken Gümrük Uzlaşma Yönetmeliği listesinde yer alan çevre katkı payı, TRT Bandrol Ücretinin de gümrük kabahatleri açısından kısaca değerlendirilmesi gerekmektedir.

Çevre Katkı Payı, 2872 sayılı Çevre Kanunu⁶¹ ile düzenlenmiştir. Çevre Gelirlerinin Takip ve Tahsili ile Tahsilat Karşılığı Öngörülen Ödeneğin Kullanımı Hakkında Yönetmelik⁶² hükümleri çevre katkı payının ödendiğini gösteren evrakın beyannameye ilave edilerek ve gümrük idaresine teslimini zorunlu kılmıştır. Çevre Kanunu'nda ithalat sırasında çevre katkı payı ödenmemesi halinde idari para cezası yaptırımını öngören bir düzenleme bulunmadığı gibi Gümrük Kanunu'na yapılan bir atıf da yer almamaktadır. Dolayısıyla Gümrük Kanunu'nun 234'üncü maddesindeki cezanın uygulama alanı içerisinde çevre katkı payının yer almaması gerektiği düşünülmektedir⁶³. Ayrıca çevre katkı payı katma değer vergisinin matrahına girmesi sebebiyle tahsil edilmemesi veya eksik tahsil edilmesi halinde katma değer vergisi matrahında değerlendirilerek fark üzerinden üç kat idari para cezası uygulanmaktadır.

3093 sayılı Türkiye Radyo- Televizyon Gelirleri Kanunu⁶⁴ kapsamında TRT Bandrol Ücreti uygulanmaktadır. TRT bandrol ücreti ticari eşyalarda ve yolcu

⁶⁰ Kılıç, 696 vd.

⁶¹ 2872 sayılı Çevre Kanunu (RG, 18132 – 11.8.1983).

⁶² Çevre Gelirlerinin Takip ve Tahsili ile Tahsilat Karşılığı Öngörülen Ödeneğin Kullanımı Hakkında Yönetmelik (RG, 26482 – 03.4.2007).

⁶³ Kılıç, s. 702; Eksik çevre katkı payı alınmasının gümrük idaresince tespiti neticesinde Gümrük Kanunu'nun 234'üncü maddesindeki ceza uygulanması durumunun; gümrük idaresinin görevinin eksikliğinin tespitini ilgili Bakanlığa yönlendirmekle sınırlı olması nedeniyle yetki yönünde hukuken sakat olduğu yönünde açıklamalar için Yerci, Gümrük Hukuku, ss. 408-409.

⁶⁴ 3093 sayılı Türkiye Radyo - Televizyon Kurumu Gelirleri Kanunu (RG, 18606 – 15.12.1984).

beraberinde getirilen eşyaya uygulanmak üzere iki grupta alınır ve cep telefonu, radyo, bilgisayar, televizyon, video, birleşik cihazlar, tablet bilgisayar ile üzerinde radyo-televizyon yayını almaya özgü cihaz barındıran taşıtlar TRT bandrol ücretinin konusunu oluşturmaktadır⁶⁵. TRT Bandrol ücreti, bandrole tabi eşya üzerinden yurtiçi teslimlerde alınan bir mali yükümlülük olarak Gümrük Kanunu kapsamında ithalat vergileri kapsamında sayılmaması⁶⁶ sebebiyle gümrük kabahatlerine konu olmaması gerektiği düşünülmektedir. Gümrük Uzlaşma Yönetmeliği'nde gümrük vergileri arasında ismen sayılmayan ancak dış ticaret işlemleri veya gümrük idareleri ile ilişkili kavramlar olan damga vergisi ve kültür fonunun gümrük kabahatleri açısından kısaca değerlendirilmesi gerekmektedir.

Damga vergisi, 488 sayılı Damga Vergisi Kanunu'nda⁶⁷ düzenlenmiştir. Damga vergisi borcu ithalat işlemleri sebebiyle kağıt ortamında ya da elektronik veri işleme tekniği ile oluşturulan belgeler bakımından doğmaktadır⁶⁸. Gümrük idareleri beyannameye, ekli belgelerine ve diğer kâğıtlara damga vergisinin uygulanıp uygulanmayacağını ve uygulanması gerektiği hallerde verginin ödenip ödenmediğini denetlemektedir ancak damga vergisinin Vergi Usul Kanunu'na tabi olması nedeniyle, bu verginin ödenmemesi durumunda gümrük idarelerinin yaptırım uygulama yetkisi bulunmamaktadır⁶⁹. Damga vergisinin KDV matrahına dahil olması nedeniyle KDV noksanlığında öngörülen yaptırımlarda etkili olmaktadır. Gümrük idareleri ile ilişkili olan ancak ithalat vergilerinden sayılmayan bir diğer mali unsur kültür fonu olup, gümrük kabahatleri açısından irdelenmesi gerekmektedir.

Kültür fonu, 5846 sayılı Fikir ve Sanat Eserleri Kanunu'nun⁷⁰ 44'üncü maddesinin 2'nci fıkrasında düzenlenmektedir. Kültür fonu kesintisinin gümrük beyannamesinin tescilinden önce ödenmesi ve buna ilişkin bilgilerin gümrük beyannamesinin ilgili 44 numaralı kutucuğuna işaretlenmesi gerekmektedir. Kültür

⁶⁵ Gerçek, s. 207.

⁶⁶ Gök, Geri Verme, s.480. Damga vergisinin kağıtlar üzerinden alınması sebebiyle Gümrük Kanunu kapsamında gümrük vergileri içerisinde değerlendirilemeyeceği yönünde Sefa Yayla, "Gümrük Vergilerinin Vergi Usul Kanunu ve Ceza Açısından Değerlendirilmesi", <https://www.muhasibetr.com/yazarlarimiz/sefayayla/002/> (27.11.2023).

⁶⁷ 488 sayılı Damga Vergisi Kanunu (RG, 11.7.1964 – 11751).

⁶⁸ Gök, Geri Verme, s. 481.

⁶⁹ Gerçek, s. 213. Gümrük idarelerinin damga vergisi açısından işlem ve tahsil yetkilerinin olmaması sebebiyle damga vergisinden kaynaklanan uyuşmazlıkların gümrük uyuşmazlığı olamayacağı yönünde Eda Şenyüz, **Gümrük İşlemleri ve İşlemlerden Kaynaklanan Uyuşmazlıkların Çözüm Yolları**, Ekin Yayınevi, Bursa, 2021.

⁷⁰ 5846 sayılı Fikir ve Sanat Eserleri Kanunu (RG, 13.12.1951- 7981).

fonunun belirtilen yükümlülöklere aykırı olarak yatırılmaması veya eksik yatırılması halinde bu tutar Amme Alacaklarının Tahsili Usulü Hakkında Kanun hükümlerince alınmaktadır. Ayrıca fon ödemesinin KDV ile ÖTV matrahına girmesi nedeniyle, eksiklik halinde bu vergilerin ek tahakkuk yoluna gidilmesi durumu söz konusu olmaktadır⁷¹.

C. Gümrük Vergilerinin Hukuki Dayanakları

Gümrük vergilerinin hukuki dayanakları ; Anayasa, kanun, cumhurbaşkanlığı kararnamesi, cumhurbaşkanı kararı, yönetmelik, genel tebliğ ve diğer adsız genel düzenleyici işlemler olarak belirtilebilir. Ayrıca Devletlerarası Sözleşmeler ya da Antlaşmalar da yine kaynaklar arasında sayılmaktadır. Bu hukuki dayanaklardan öne çıkanlar aşağıda belirtilmektedir.

Anayasa⁷², kural olarak herhangi bir konuda ayrıntılı düzenleme içermemesine rağmen; Gümrük vergilerini doğrudan ilgilendiren hükümler içermektedir. Bu hükümlerin başında 167'nci madde gelmektedir. *Piyasaların Denetimi ve Dış Ticaretin Düzenlenmesi* adlı kenar başlığında altında; “Dış ticaretin ülke ekonomisinin yararına olmak üzere düzenlenmesi amacıyla ithalat, ihracat ve diğer dış ticaret işlemleri üzerine vergi ve benzeri yükümlölükler dışında ek mali yükümlölükler koymaya ve bunları kaldırmaya kanunla Cumhurbaşkanına yetki verilebilir.” düzenlemesi yer almaktadır.

Ayrıca vergi ödevini düzenleyen 73'üncü madde de gümrük vergilerinin anayasal dayanakları arasında gösterilebilir. Anılan düzenleme:

Herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere, mali gücüne göre, vergi ödemekle yükümlüdür.

Vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı, maliye politikasının sosyal amacıdır. Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlölükler kanunla konulur, değiştirilir veya kaldırılır.

Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlölüklerin muaflık, istisnalar ve indirimleriyle oranlarına ilişkin hükümlerinde kanunun belirttiğı yukarı ve aşağı sınırlar içinde değişiklik yapmak yetkisi Cumhurbaşkanına verilebilir.

⁷¹ Ufuk Selen, **Gümrük İşlemleri ve Vergilendirilmesi**, 10. Baskı, Ekin Yayınları, Bursa, 2020, (Gümrük), s. 178; Gerçek, s. 219.

⁷² 18.10.1982 tarihli Türkiye Cumhuriyeti Anayasası (RG, 09.11.1982 – 17863 Mükerrer).

Gümrük vergilerinin hukuki dayanakları olarak; 4458 sayılı Gümrük Kanunu⁷³, 474 sayılı Gümrük Giriş Tarife Cetveli Hakkında Kanun⁷⁴, 2976 sayılı Dış Ticaretin Düzenlenmesi Hakkında Kanun⁷⁵, İthalatta Haksız Rekabetin Önlenmesi Hakkında Kanun gösterilebilir. Ayrıca özellikle gümrük vergilerinin tahsilini sağlayan 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun ve anlaşmazlıkların uyuşmazlığa dönüşmesinden itibaren yargılamada tabi olacakları Kanunlar bakımından 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu⁷⁶, 2576 sayılı Bölge İdare Mahkemeleri, İdare Mahkemeleri ve Vergi Mahkemelerinin Kuruluşu ve Görevleri Hakkında Kanun⁷⁷ ve 2575 sayılı Danıştay Kanunu⁷⁸ diğer kanuni dayanaklar arasında sayılabilir.

Gümrük vergilerinde, Anayasa ve kanunlar yanında düzenlemeler yapan Cumhurbaşkanlığı Kararnameleri, Cumhurbaşkanı Kararları, yönetmelikler, diğer adsız düzenleyici işlemler hukuki dayanakları oluşturan diğer normlardır. Gümrük Hukuku alanında birçok yönetmelik yer almasına rağmen Gümrük Yönetmeliği⁷⁹, gümrük vergileri alanında temel düzenlemeleri içermektedir. Ayrıca İthalat Rejimi Kararı da gümrük vergilerinin öne çıkan hukuki dayanaklarından biridir.

Son olarak gümrük vergilerinin kaynakları arasında Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi, Anayasa Mahkemesi, Yargıtay ve Danıştay İçtihadı Birleştirme Kurulu Kararları ile Genel Kurul – Dava Daireleri Kurulu ve Daire Kararları uyulması gereken kararlar olarak, doktrin ise yardımcı kaynak olarak gösterilebilir⁸⁰.

D. Gümrük Yükümlülüğü

Gümrük Kanunu'nda yükümlü ve yükümlülük kavramları 3'üncü maddede tanımlanmıştır. "Gümrük yükümlülüğünü yerine getirmekle sorumlu bütün kişiler" yükümlü, "yükümlünün gümrük vergilerini ödemesi zorunluluğu" ise gümrük

⁷³ 27.10.1999 tarih ve 4458 sayılı Gümrük Kanunu (RG, 04.11.1999 – 23866).

⁷⁴ 14.05.1964 tarih ve 474 sayılı Gümrük Giriş Tarife Cetveli Hakkında Kanun (RG, 25.05.1964 - 11711).

⁷⁵ 2.2.1984 tarih ve 2976 sayılı Dış Ticaretin Düzenlenmesi Hakkında Kanun (RG, 15.2.1984 – 18313).

⁷⁶ 06.01.1982 tarih ve 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu (RG, 20.01.1982 – 17580).

⁷⁷ 06.01.1982 tarih ve 2576 sayılı Bölge İdare Mahkemeleri, İdare Mahkemeleri ve Vergi Mahkemelerinin Kuruluşu ve Görevleri Hakkında Kanun (RG, 20.01.1982 – 17580).

⁷⁸ 06.01.1982 tarih ve 2575 sayılı Danıştay Kanunu (RG, 20.01.1982 – 17580).

⁷⁹ Gümrük Yönetmeliği (RG, 07.10.2009 – 27369 Mükerrer).

⁸⁰ Karakoç, Gümrük Ceza, s. 6.

yükümlülüğü olarak tanımlanmaktadır. Bu maddede verilen tanımlardan yükümlü kavramının tespitinin tam olarak belirlenmesi mümkün olmadığından Kanunda geçen diğer yükümlülük düzenlemelerinin birlikte incelenmesi gerekmektedir.

Gümrük Kanunu'nun farklı maddelerinde yer alan düzenlemelerden eşyayı ithal eden beyan sahibi (Gümrük Kanunu (GK). m. 181/1), dolaylı temsil suretiyle gümrük işlemlerini tamamlayan gümrük müşaviri (GK. m. 181/1), eşyayı Gümrük Kanunu'na aykırı olarak gümrük bölgesine getiren (GK. m. 182) veya gümrük gözetiminin dışına çıkaran kişi (GK. m. 183), bir gümrük rejiminin öngördüğü zorunluluklara aykırı davranan (GK. m. 184), serbest bölgede bulunan ve gümrük vergisine tabi olan eşyayı kullanan veya tüketen (GK. m. 185) kişilerin de yükümlü olduğu düzenlenmiştir⁸¹. Gümrük Kanunu'nda, gümrük yükümlüleri anılan düzenlemeler gereği “yükümlü”, “beyan sahibi”, “borçlu”, “adına beyanda bulunulan”, “sorumlu”, “muhatap olan”, “rejim hak sahibi” veya “ilgili kişi” şeklindeki kavramlarla da zikredilmektedir⁸². Anılan kavramların yanı sıra “yetkilendirilmiş yükümlülük” ve “gümrükçe onaylanmış kişi” kavramları da gümrük işlemlerini kolaylaştırmak adına düzenlenmiş bir nevi özel yükümlülük kavramları da bulunmaktadır.

Gümrük Kanunu'nda yer verilen bir başka kavram ise “gümrük idareleri ile muhatap olan kişiler” şeklinde yer almaktadır. Bu kişilere öngörülen sorumluluk düzenlemeleri Gümrük Kanunu'nun 4'üncü maddesinde yer almakta olup, bu düzenlemeye göre bu kişilerin özetle mevzuat hükümlerine uymak, gümrük idarelerinin mevzuata göre uyguladığı gözetime tabi olmak, kontrolden geçmek, gümrük idarelerince alınacak harç, vergi, resim ve benzeri mali unsurları ödemek veya teminata bağlamak, yasal düzenlemelerde öngörülen zorunlu uygulamaları yapmak şeklinde sorumlulukları bulunmaktadır⁸³. Gümrük Kanunu'nda yükümlü kavramı bakımından yer verilen düzenlemelerden de anlaşılacağı üzere, yükümlü ve yükümlülük kavramları şekli ve maddi ödevleri içerisinde bulundurmaktadır.

Bir kişinin⁸⁴ gümrük yükümlüsü olabilmesi için eşya ile hukuki veya fiili bağı bulunması yeterli olup, yükümlülük için eşya üzerinde mülkiyet hakkı ya da tasarruf

⁸¹ Yumuk, Geri Verme, s. 153.

⁸² Gök, Gümrük Vergisi, ss. 44-45.

⁸³ Gök, Gümrük Vergisi, s. 45.

⁸⁴ Kişi kavramından gerçek kişiler ve tüzel kişilerin ve aslında tüzel kişi kapsamında olmamakla birlikte meri mevzuata göre hukuki işlem yapabilen kişiler ortaklığının anlaşılması gerektiği yönünde Gök,

yetkisinin varlığı aranmamaktadır⁸⁵. Gümrük idaresi ile muhatap olan yükümlülerin ehliyet durumlarının incelenmesi bakımından Mali Hukuktakine benzer şekilde medeni hakların kullanılmasında gerekli olan ehliyetin aranmadığı, haklardan faydalanılmasını sağlayan ehliyetin kâfi olduğu değerlendirilmektedir⁸⁶. Benzer durum Mali Hukukta, Medeni Hukuk anlamında kişi olmayan ancak Medeni Hukuktaki hak ve fiil ehliyetlerinden hariç vergi ehliyeti⁸⁷ tanınması ve bu hukuki varlıkların vergi mükellefi olabilmesi şeklinde tezahür etmektedir⁸⁸.

Gümrük Hukukunda, Vergi Hukukunda kullanılan mükellefiyet ve mükellef kavramları yerine yükümlülük ve yükümlü kavramları tercih edilmiştir⁸⁹. Vergi Hukukunda vergi mükellefiyeti vergi kanunlarından doğan mükellefiyetlerin tamamını içermekte olup, verginin ödenmesini belirten maddi mükellefiyet ile bildirim verme, belge tanzimi, defterlerin tutulması gibi şekli ödevlerin yerine getirilmesini ifade eden şekli mükellefiyetten oluşmaktadır⁹⁰. Gümrük Kanunu'ndan doğan gümrük yükümlülüğünün de maddi görev olarak gümrük vergilerinin ödenmesi ve ithalat veya ihracat sırasında gümrük idaresine beyannamelerin verilmesi ve tescil edilmesi gibi şekli görevlerden oluştuğu görülmektedir⁹¹. Bu nedenle Vergi Hukukundaki geniş

Gümrük Vergisi, s. 45. Mali Hukukta benzer şekilde cemaatler ya da adi ortaklıklar gibi tüzel kişilik kapsamında bulunmayan organizasyonların da ehil olarak değerlendirilebileceği yönünde Karakoç, Genel Vergi, s. 168. Şenyüz ve diğerleri, s. 93.

⁸⁵ Yumuk, Geri Verme, s. 153; Mali Hukukta yükümlülük ve sorumluluk için kanuni ehliyetin şart olmadığı, vergiyi doğuran olay ile iradeyle ya da irade olmadan bir ilişki kurmanın vergi yükümlüsü sayılmak için yeterli olup, ehliyetin temelinde vergi ödeme gücü olduğu yönünde açıklamalar için Mualla Öncel, Ahmet Kumrulu, Nami Çağan ve Cenker Göker, **Vergi Hukuku**, 31. Baskı, Turhan Kitabevi, Ankara, 2022, s. 85. Gümrük vergisinin eşyanın serbest dolaşıma girmesi nedeniyle alınan bir vergi olduğu bu süreçte pek çok muhatabının bulunması sebebiyle yükümlülüğün sadece eşya sahipliğine bağlanamayacağı hususunda Gök, Gümrük Vergisi, s. 48.

⁸⁶ Gök, Gümrük Vergisi, s. 45.

⁸⁷ Vergi ehliyetinin mükellef ya da vergi sorumlusu olabilme, vergi borcu ilişkisinin borçlu tarafını oluşturabilme ehliyeti olduğu yönünde Karakoç, Genel Vergi, s. 168.

⁸⁸ Şenyüz ve diğerleri, s.93.

⁸⁹ Mükellef yerine yükümlü kavramının kullanılması ile ilgili açıklamalar için Tuncer, s. 173. Yükümlülüğün maddi ve şekli görevleri barındıran kavram olduğu yönünde açıklamalar için Öncel ve diğerleri, s. 82 vd. Yükümlülüğün uzantısı olarak yükümlü kavramının tercih edildiği, vergi dışında da gümrük işlemlerinin yüklendiği belirtmek için tercih edildiği yönünde açıklamalar için. A. Celaleddin Ekinci, "Usul Hukuku Açısından Gümrük Kanunu ve Vergi Usul Kanunu'nun Analizi", **Gümrük ve Ticaret Dergisi**, Sayı:5, 2015, ss. 39-40.

⁹⁰ Karakoç, Genel Vergi, s. 162. Vergi Usul Kanunu'nda 8'inci maddede mükellefe vergi mevzuatı gereği kendisine vergi borcu tertip edilen gerçek ya da tüzel kişi olarak tanımlanmasının yükümlüyü başlangıçta maddi olarak görevlendirdiği düşünülse de Vergi Usul Kanunu'nun 157 ila 257'inci maddeleri arasındaki şekli ödevleri ile bir arada değerlendirmek gerektiği, yükümlünün maddi ve şekil görevlerini de içeren daha kapsamlı bir yapı olduğu yönünde açıklamalar için Öncel ve diğerleri, s. 82; Karakoç, Genel Vergi, s. 163.

⁹¹ Gök, Gümrük Vergisi, ss.44-45.

anlamıyla vergi mükellefiyetinin Gümrük Hukukunda geniş anlamda gümrük yükümlülüğü ile paralel bir düzenleme olduğu ifade edilebilir.

Vergi Hukukundaki mükellef kavramı ile yükümlü kavramı karşılaştırıldığında yine mükellefiyet ve yükümlülük açıklamalarında olduğu gibi örtüştüğü ancak Vergi Hukukundaki vergi sorumlusu kavramının Gümrük Hukukunda yükümlü kavramının içerisinde ele alındığı görülmektedir⁹². Vergi Hukukunda vergi sorumlusu, aslında başkasına ait olan vergi borcu için gerek maddi gerek şekli ödevleri ifa etmekle görevlendirilen üçüncü kişiler olarak adlandırılmaktadır⁹³. Gümrük Hukukunda ise Vergi Hukukunda olduğu gibi vergi mükellefi ve sorumlusu ayırımına gidilmemiş, sadece yükümlü ifadesi kullanılmıştır.

E. Gümrüklenmiş Değer

Gümrüklenmiş değer deyimi, hem Gümrük Kanunu'nun 3'üncü maddesinin 26'ıncı fıkrasında hem de Kaçakçılıkla Mücadele Kanunu'nun 2'nci maddesinin 1'inci fıkrasının a bendinde düzenlenmiştir. “Uluslararası Kıymet Sözleşmesine göre belirlenecek; ithal eşyası için eşyanın CIF kıymeti ile gümrük vergileri toplamını, ihracat eşyası için FOB kıymeti ile gümrük vergileri toplamı” gümrüklenmiş değer olarak ifade edilmektedir.

Her iki Kanunda gümrüklenmiş değer kavramı aynı şekilde tanımlanmasına rağmen; gümrüklenmiş değer hesaplanmasında kullanılan gümrük vergileri farklı tanımlanmaktadır. Gümrük vergileri Gümrük Kanunu'nda ilişkili yasal düzenlemeler gereği eşyaya tatbik edilen ithalat vergilerinin ya da ihracat vergilerinin tamamı şeklinde belirtilmektedir.

Kaçakçılıkla Mücadele Kanunu'nun 2'nci maddesinin 1'inci fıkrasının a bendinde ise “gümrük vergileri, gümrük idaresi veya başka idarelerce, eşyanın ithali

⁹² Gümrük Kanunu'nda geçen sorumluluk kavramının Vergi Usul Kanunu'nda 8'inci maddede geçen sorumluluk olmadığı, bunun kanundaki yükümlü kavramından çıkarılan netice olduğu yönünde Tuncer, s. 203. Gümrük Hukukunda borç ve sorumluluk kavramlarının özel hukukta olduğu gibi ilişkili kavramlar olduğu ve yükümlü adına gerek maddi gerek şekle ilgili yerine getirilmesi gereken uygulamaları icra eden kişiyi sorumlu olarak görmenin olanaklı olmadığı yönünde Gök, Gümrük Vergisi, s. 47.

⁹³ Öncel ve diğerleri s. 86; Karakoç, Genel Vergi, ss. 174-177; Şenyüz ve diğerleri, ss. 96 - 113.

veya ihracına bağılı olarak uygulanan vergiler ve diğeri mali yükümlölükler” şeklinde ifade edilmektedir.

Bu iki Kanunda yer verilen tanımlar karşılaştırıldığında gümrük vergileri ve gümrük vergileri hesaba katılarak belirlenen gümrüklenmiş değeri hesabında birbirinden ayrıldığı görölmektedir. Bu durum ithalde alınan KDV ve ÖTV bakımından önem arz etmektedir. Kaçakçılıkla Mücadele Kanunu kapsamında ithalde alınan KDV ve ÖTV gümrük vergilerine dâhil olup, gümrüklenmiş değeri hesabına katılmaktadır. Gümrük Kanunu kapsamında ithalde alınan KDV ve ÖTV’nin gümrük vergisine eş etkili vergi olmaması nedeniyle ithalat vergilerine, dolayısıyla gümrük vergilerine dâhil olmaması uyarınca gümrüklenmiş değeri hesabına katılmasının uygun olmadığı düşünölmektedir⁹⁴. Bu durumda Kaçakçılıkla Mücadele Kanunu esas alınarak hesaplanan gümrüklenmiş değeri, Gümrük Kanunu’nun esas alınarak hesaplanmış olan gümrüklenmiş değeri den fazla olacağı görölmektedir. Bu husus, suçta ve cezada belirlilik ilkesi ile vergilendirmede güvenliğin ve eşitliğin sağlanması ilkelerini ihlal ettiğı yönüyle eleştirilmektedir⁹⁵.

⁹⁴ Yerci, Gümrük Hukuku, s. 627. İthalde alınan KDV ve ÖTV’nin gümrük vergisine eş etkili vergi olmadığı yönünde açıklamalar için Öner, Vergi Sistemi, s. 337. İthalde alınan KDV ve ÖTV’nin gümrük vergisinin bir devamı ve tamamlayıcısı durumunda olduğu, gümrük vergisi adı altında alınmamakla birlikte bu iki verginin eş etkili vergi olarak kabul edilmesi gerektiğı yönünde Selen, Gümrük, s. 162. Ayrıca İthalde KDV alınması yerli malı tüketicileri ile ithal malı tüketicileri arasında haksız rekabeti önlemek amacıyla alındığı, hesaplanan KDV ve indirilecek KDV uygulamaları ile KDV’nin nihai tüketicieye aktarıldığı, KDV’nin üretici ve tüccar üzerinde kalmadığı, bu yönüyle KDV’nin gümrük vergisine eş etki yaratan vergi olmaktan çıktığı, tüm bu hususlar göz önünde bulundurularak KDV’nin gümrüklenmiş değeri içine alınmaması gerektiğı yönünde Selen, Gümrük, s. 287.

⁹⁵ Arzu Balan, “Kaçakçılıkla Mücadele Kanunu Kapsamında Eşyanın Değeri nin Azlığı (TCK M.3/22, 2. Cümle): “Gümrüklenmiş Değeri ve Gümrük Vergisinin Farklı Hesabı””, <https://blog.lexpera.com.tr/kacakcilikla-mucadele-kanunu-kapsaminda-esyanin-degerinin-azligi/> (22.09.2023).

Any. M. E.2016/1, K. 2017/81 ve 29.03.2017 tarihli kararı:

Hukuk devleti ilkesinin gereklerinden biri olan belirlilik ilkesine göre, yasal düzenlemelerin hem kişiler hem de idare yönünden herhangi bir duraksamaya ve kuşkuaya yer vermeyecek şekilde açık, net, anlaşılır ve uygulanabilir olması, ayrıca kamu otoritelerinin keyfi uygulamalarına karşı koruyucu önlem içermesi gereklidir. Vergilemede belirlilik ilkesi, herhangi bir yükümlölüğün, muafiyet veya istisnanın, hem kişiler hem de idare yönünden belli ve kesin olmasını, yasa kuralının, ilgili kişilerin mevcut şartlar altında belirli bir işlemin ne tür sonuçlar doğurabileceğini makul bir düzeyde öngörmelerini mümkün kılacak şekilde düzenlenmesini gerektirir. Vergilendirme, mükellefler yönünden güvensiz bir sisteme dönüşmemelidir.

F. Gümrük Rejimleri

1. Genel Olarak

Gümrük Kanunu'nun 46'ncı maddesinde, gümrüğe sunulmuş eşya için “gümrükçe onaylanmış bir işlem veya kullanım⁹⁶” belirlenmesi gerekliliği düzenlenmiştir. Eşyanın gümrükçe onaylanmış bir işlem veya kullanıma tabi tutulması kavramı; eşyanın bir gümrük rejimi ile ilişkilendirilmesi ile başlamaktadır. Gümrük rejimleri, en temel hali ile gümrük mevzuatının uygulanmasından kaynaklanan pratik yöntemler olarak ifade edilebilir⁹⁷. Rejimler ile eşyanın giriş ülkesinde geçici bir süre kalmasını sağlamak, mübadelesini kolaylaştırmak ve ülke ekonomisine menfaat sağlanması amaçlanmaktadır⁹⁸. Eski dönemlerde ithalat, ihracat ve transit rejim başlığı altında toplanabilen geleneksel gümrük rejimleri, dış ticaret ve beraberindeki değişikliklerle ekonomik içerikli yeni gümrük rejimlerinin ortaya çıkmasına sebebiyet vermiştir⁹⁹. 5911 sayılı Kanundan¹⁰⁰ önce ekonomik etkili gümrük rejimleri ile ekonomik etkili olmayan gümrük rejimleri şeklinde sınıflandırmaya tabi tutulan rejimler, 5911 sayılı Kanun değişikliği ile birlikte muafiyet düzenlemelerini temel alan bir tasnife tabi tutulmuştur¹⁰¹. Ekonomik etkili olmayan Serbest Dolaşıma Giriş Rejimi

<https://www.lexpera.com.tr/ictihat/anayasa-mahkemesi/e-2017-81-k-2016-1-t-29-3-2017>

(22.09.2023).

⁹⁶ 4458 sayılı Gümrük Kanunu'nun genel gerekçesinde kavramla ilişkili bilgi aşağıdaki gibi belirtilmiştir:

Eşyanın Gümrükçe Onaylanmış Bir İşlem veya Kullanıma Tabi Tutulması kavram ve uygulaması kapsamında gümrük işlemlerinin daha anlaşılabilir hale getirilmesidir. Bu sistematik yapı içerisinde, eşya, gümrük rejimine tabi tutulabilmekte, serbest bölgeye konulabilmekte, gümrük birliği gümrük bölgesi dışına yeniden ihraç edilebilmekte, imhası veya hazineye terki mümkün olabilmektedir. Sözü edilen gümrük rejimleri ise, serbest dolaşıma giriş, transit, antrepo, dahilde işleme, gümrük kontrolü altında işleme, geçici ithalat, hariçte işleme ve ihracat rejimleri şeklinde düzenlenmiş bulunmaktadır.

<https://www.lexpera.com.tr>, (08.08.2022).

⁹⁷ Tuncer, s. 349. Eşyanın gümrükçe onaylanmış bir işlem veya kullanıma tabi tutulması zorunluluğu ile, kişilere eşyaya uygulanacak düzenlemeleri ve geleceğini belirleme yönünde hak vermesi hakkında Gök, Gümrük Vergisi, s. 152. Bu işlemlerle ilgili en kapsamlı bölümünün, gümrük rejimlerine ilişkin olduğu yönünde açıklamalar için, Yüce ve Çelikkaya, s. 3; Gültekin, Kabahatler, s. 35.

⁹⁸ Sidal, s. 219; Yüce ve Çelikkaya, s. 3.

⁹⁹ Tuncer, s. 349; Gök, Gümrük Vergisi, s. 153.

¹⁰⁰ 5911 sayılı Gümrük Kanunu ile Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun (RG, 7.7.2009 – 27281).

¹⁰¹ Gümrük rejimlerinin sınıflandırılmasında, ekonomik etki kriteri yerine gümrük mali yükümlülüklerinin temel alındığı yönünde Selen, ss. 71-72. Ekonomik etkili rejimlerin ortak özellikleri konusunda ilgili rejimden yararlanmak için Gümrük Kanunu madde 80 ve devamı uyarınca izin alınması, gümrük vergilerinin teminata bağlanması, rejim hak sahiplerinin izlenebilir idari veya muhasebe kaydının olması gerektiği yönünde ¹⁰¹ Özgecan Gök ve Sevcan Artun. “Bazı Ekonomik Etkili

ve İhracat Rejimi farklı ayırımlar şeklinde müstakıl olarak düzenlenmiştir. Şartlı Muafiyet Düzenlemeleri ve Ekonomik Etkili Gümrük Rejimleri ayırımı altında ise Dâhilde İşleme Rejimi, Gümrük Antrepo Rejimi, Geçici İthalat Rejimi, Transit Rejimi, Gümrük Kontrolü Altında İşleme Rejimi ve Hariçte İşleme Rejimi düzenlemeleri yer almaktadır¹⁰². Gümrük rejimleri, gümrük kabahatleri bakımından değerlendirildiğinde, rejim ihlallerinde birtakım müeyyidelerle karşılaşılmasına sebebiyet vermektedir. Kabahatler konusunun daha iyi ifade edilebilmesi için, gümrük rejimleri hakkında açıklama yapılması zarureti bulunmaktadır. Bu açıklama, kanundaki tasnif temel alınarak oluşturulmuştur.

2. Muafiyet İçermeyen Gümrük Rejimleri

Muafiyet içermeyen gümrük rejimleri olarak Serbest Dolaşıma Giriş Rejimi ile İhracat Rejimi yer almaktadır. Anılan rejimlerde gümrük vergisi açısından herhangi bir muafiyet şartı aranmamaktadır¹⁰³. Gümrük gözetimi ve kontrolünde işlenerek üretime sokulmayacak olan eşyaların giriş ve çıkış prosedürlerini belirten rejimler, ekonomik etkili olmayan gümrük rejimi olarak da ifade edilebilir. Bu sınıfta yer verilen gümrük rejimlerden bir diğeri Transit Rejimi olarak ifade edilmektedir, ancak Transit Rejimi özel şartlar altında çalıştırılan ve gümrük vergisi muafiyeti tanıyan bir prosedür¹⁰⁴ olduğundan bu başlık altında inceleme konusu yapılmamıştır.

a. Serbest Dolaşıma Giriş Rejimi

Gümrük Kanunu'nun 74'üncü maddesi gereği; "Türkiye Gümrük Bölgesine gelen eşyanın serbest dolaşıma girişi; ticaret politikası önlemlerinin uygulanması,

Gümrük Rejimlerine İlişkin Hükümlerin İhlali İçin Belirlenen Yaptırımın Anayasa'ya Uygunluğu (Hukuk Devleti ve Ölçülülük İlkesi Özelinde Bir Değerlendirme)", **Ceza Hukuku Dergisi**, Cilt: 12, Sayı: 35, Aralık 2017, ss.151-200, s. 159. Ekonomik etkili olmayan rejimlerin ortak özelliklerini bulabilmenin güçlüğü arz ettiği yönünde Gök, Gümrük Vergisi, s. 155.

¹⁰² Transit Rejimi, Serbest Dolaşıma Giriş Rejimi ile İhracat rejimlerinin ekonomik etkili olmayan rejimler diğer rejimlerin ise ekonomik etkili rejimler olarak tasnif edildiği çalışmalar için Tayfun Ercan, **Gümrük Hukuku**, Ekin Yayınevi, Bursa, 2019, (Gümrük Hukuku), s. 53; Gök, Gümrük Vergisi s. 154; Alper Yeşilova, **Gümrük Hukukuna İlişkin Uyuşmazlıklar ve Hukuki Çözüm Yolları, Seçkin Yayınları**, Ankara, 2017, s. 111; Vahit Mert Körpe, "Usulsüzlüklere İlişkin Gümrük Kabahatleri", **Gümrük Ceza Hukuku (Makaleler)**, (Ed. Yusuf Karakoç), Yetkin Yayınları, Ankara, 2022, s. 37.

¹⁰³ Selen, Gümrük, s. 71.

¹⁰⁴ Selen, Gümrük, s. 72.

eşyanın ithali için öngörülen diğer işlemlerin tamamlanması ve kanunen ödenmesi gereken vergilerin tahsili ile mümkündür.” İthalat rejimi olarak da bilinen Serbest Dolaşıma Giriş Rejimi, yabancı menşeli bir eşyaya millileşmiş eşya statüsü kazandırılarak, ülke içinde satımı, kullanımı, tüketilmesi, yeniden ihracı gibi faaliyetlere olanak sağlamaktadır¹⁰⁵.

Bir eşyanın serbest dolaşıma sokulabilmesi için ilk olarak Türkiye Gümrük Bölgesine¹⁰⁶ getirilmelidir¹⁰⁷. Türkiye Gümrük Bölgesine girdikten sonra, ticaret politikası önlemlerine tabi tutulması gerekmektedir. Ticaret politikası önlemlerinin¹⁰⁸ en basit hali ile gelen eşya ile aynı veya benzer malları dahilde üreten kişilerin ithalat nedeniyle zarar görmelerini engelleme amacı taşıdığı ifade edilebilir. Ticaret politikası önlemleri uygulanan eşyanın, serbest dolaşıma girebilmesi için aranan bir başka koşul; diğer işlemlerinin tamamlanmasıdır. Diğer işlemler olarak anılan faaliyetlerin; eşyanın özet beyanın düzenlenmesi, geçici depolama alanlarında muhafazası, beyanname düzenlenmesi, beyannamenin kontrolü gibi bir takım şekli prosedürler olarak ifade edilmesi mümkündür¹⁰⁹.

Türkiye Gümrük Bölgesi’ne giren, ticaret politikası önlemleri uygulanan, diğer işlemleri tamamlanan eşya kanunen aranan vergilerinin tahsil edilmesi ile serbest dolaşıma girmiş olmaktadır.

¹⁰⁵ Tuncer, s. 357; Tekin ve Tekin, s. 130. Serbest Dolaşıma Giriş Rejimi hakkında ayrıntılı bilgi için ayrıca Yerci, Gümrük Hukuku, s. 51 vd.; Gültekin, Kabahatler, s. 37 vd.; Selen, s.72 vd; Güngör, s. 150 vd.; Yeşilova, s. 135; Körpe, s. 37 vd.

¹⁰⁶ Gümrük Kanunu’nun 2’nci maddesine göre; “Türkiye Cumhuriyeti Gümrük Bölgesi, Türkiye Cumhuriyeti topraklarını kapsar. Türkiye kara suları, iç suları ve hava sahası gümrük bölgesine dahildir”. Ayrıca Gümrük Kanunu madde 152’de serbest bölgelerle ilgili olarak; “Serbest bölgelerin Türkiye Cumhuriyeti Gümrük Bölgesinin parçası olmakla beraber; serbest dolaşıma sokulmadan, gümrük mevzuatında belirlenen durumlar haricinde kullanılmama veya tüketilmeme şartıyla konulduğu, ithalat vergileri ve ticaret politikası önlemlerinin tatbiki açısından, Türkiye Gümrük Bölgesi dışında” olduğu kabul edilmektedir.

¹⁰⁷ Yaygın olarak kullanılan ve sıklıkla karıştırılan bir durum olarak eşyanın Türkiye’ye ithal edilmesi veya sokulması ile serbest dolaşıma girişinin aynı şeyi ifade etmediği yönünde Güngör, s. 150. Antrepo, serbest bölgeler veya gümrük idaresine gelen eşyaların serbest dolaşıma girmiş eşyalar olarak kabul edilemeyeceği yönünde Tekin ve Tekin, s.131.

¹⁰⁸ Ticaret Politikası Savunma Araçları Ticaret Bakanlığı tarafından aşağıdaki şekilde tanımlanmaktadır:

Dünya Ticaret Örgütü’nün (DTÖ) ilgili Anlaşmalarında ve İthalat Rejimi Kararının 4. Maddesinde adı geçen iç mevzuatta yer alan, benzer veya doğrudan rakip mallar üreten yerli üreticilerin ithalattan (ciddi) zarar görmesinin önüne geçmek amacıyla başvuru, dumpinge karşı önlemler, sübvansiyona karşı önlemler ile korunma ve gözetim önlemlerinin bütününe verilen genel isimdir.

<https://ticaret.gov.tr/ithalat/ticaret-politikasi-savunma-araclari>, (08.08.2022).

¹⁰⁹ Tekin ve Tekin, s. 131; Güngör, s. 151.

Serbest Dolaşıma Giriş Rejimi kapsamında eşyalar; ithali herhangi bir kısıtlamaya tabi olmayan eşyalar, ithali ön izne tâbi eşyalar, ithali sadece belirli kurum veya kuruluşlar tarafından yapılabilecek eşyalar, ithali kanun veya idari düzenlemeler ile yasaklanmış eşyalar olmak üzere dört farklı statüye sahip olabilmektedir¹¹⁰. Farklı statülerdeki eşyalar, çeşitli ihlaller neticesinde bu çalışma kapsamında suç veya kabahatin konusu olarak karşımıza çıkmaktadır.

b. İhracat Rejimi

İhracat, bir ülkedeki eşyanın döviz kazanmak amacıyla, belli usuller çerçevesinde yurt dışına satılması olarak tanımlanmaktadır¹¹¹. İhracat faaliyetinin Gümrük Hukuku kapsamındaki prosedürleri ise İhracat Rejimi¹¹² olarak ifade edilmektedir.

Gümrük Kanunu'nun 150'nci maddesine göre; "İhracat Rejimi, serbest dolaşımda bulunan eşyanın ihraç amacıyla Türkiye Gümrük Bölgesi dışına çıkışına ilişkin hükümlerin uygulandığı rejim" olarak tanımlanmaktadır. İhracat Rejimi hükümleri uygulanan bir eşyanın geri getirilme amacı bulunmamaktadır, bu yönüyle rejim, Hariçte İşleme Rejiminden ayrılmaktadır. Ayrıca ihracata konu olan eşya serbest dolaşımda bulunduğundan, rejim yeniden ihraç¹¹³ işlemlerinden de ayrılmaktadır¹¹⁴.

Gümrük Kanunu'nun 150'nci maddesine göre ihracatın gerçekleştirilebilmesinde ticaret politikası önlemleri ile gerekli olduğu halde ihracatta alınması öngörülen vergi ödevleri de yerine getirilmek suretiyle çıkış prosedürlerine dair düzenlemelerin uygulanması gerekmektedir. Bu sebeple İhracat Rejiminin uygulanabilmesi için, eşyanın ihracının yasaklanmamış oluşu, izne tabi olduğunda

¹¹⁰ Gültekin, Kabahatler, s. 37-38; Körpe, s.38. Eşyanın üç farklı statüye sahip olacağı yönündeki açıklamalar ve örnekler için Selen, ss. 73-74.

¹¹¹ Yurtdışına her mal satışının ihracat olarak nitelendirilmemesi gerektiği yönünde açıklamalar için Selen, Gümrük, s. 84.

¹¹² İhracat Rejimi hakkında açıklamalar için Tuncer, ss.364-365; Selen, Gümrük, ss. 83-85; Gerçek, ss. 167-170; Ercan, Gümrük Hukuku, ss. 77-78; Körpe, ss. 39-40.

¹¹³ Eşyanın gümrük tarafından yerine getirilen kontrolü neticesinde serbest dolaşıma girmemesi gerektiği sonucuna ulaşıldığı hallerde eşyanın yeniden ihraç hükümlerine göre ihraç edilmesi gerektiği yönünde Gök, Gümrük Vergisi, s. 160.

¹¹⁴ Nevzat Saygılıoğlu ve Remzi Akçin, **Dış Ticaret ve Gümrük – Teori, Mevzuat, Uygulama**, 2. Baskı, Cem Web Ofset San. Tic. Ltd. Şti, Ankara, 2018, s. 394; Gültekin, Kabahatler, s. 38.

belirli izinlerin alınması önem arz etmektedir. Ayrıca İhracat Rejimi Kararı¹¹⁵ uyarınca piyasalarda olağan dışı durumlarda, ihraç edilmek istenen eşyanın yeterli miktarda bulunmaması halinde, kamu güvenliği ve kamu ahlakı, sağlık ve çevrenin korunması amacıyla çeşitli tedbirler alınabilir ayrıca kültürel ve tarihi değer taşıyan eşyanın korunması nedenleriyle de ihracatta kısıtlama veya yasaklamaya gidilebilmektedir.

İhracat Rejimi düzenlemelerinin ihlallerinin Kaçakçılıkla Mücadele Kanunu kapsamında suç, Gümrük Kanunu kapsamında kabahat oluşturup oluşturmadığı yönünden değerlendirmeye tabi tutulmalıdır. İhlallerin Gümrük Kanunu kapsamında kaldığı değerlendirildiğinde; 235'inci madde ve 241'inci madde hükümlerinin uygulanmasına sebebiyet verebilir.

3. Şartlı Muafiyet Düzenlemesi İçeren ve Ekonomik Etkili Rejimler

a. Gümrük Antrepo Rejimi

Gümrük antrepосу¹¹⁶; gümrük idaresinin denetiminde olan eşyanın konulması için tesis edilmiş, tesis edilmesinde aranılan şartlar ile özellikleri yönetmelik ile belirlenmiş yerdir (GK. m. 93/3). Gümrük antrepoları kullanıcılara ve işleticilere tanınmış hak ve yüklenmiş sorumluluklarına göre değişiklik arz eden türlere ayrılmıştır ve A, B, C, D, E ve F tipinde düzenlenmiştir. Gümrük antrepосunu işletmesine izin verilen tüzel kişiler işletici olarak anılmakta olup, kullanıcı gümrük antrepo rejiminden faydalanan gerçek veya tüzel kişilerdir¹¹⁷.

Sadece antrepo işleticisine ait eşyaların konulabildiği özel antrepolar¹¹⁸ C, D ve E tipindedir. Özel antrepolarda işletici ve kullanıcı aynı olduğundan, gümrük vergileri ve eşyanın eksikliğinden kaynaklanan cezalardan kullanıcı (işletici) sorumludur. Genel antrepolar ise herkes tarafından eşya konulabilen A, B ve F tipi olarak yapılandırılmıştır. B tipi antrepolarda eksik çıkan eşyanın gümrük vergileri ve cezalarından kullanıcı, A ve F tipindeki antrepolarda ise işletici sorumludur¹¹⁹.

¹¹⁵ 22.12.1995 tarih ve 95/7623 sayılı İhracat Rejimi Kararı (RG, 6.1.1996 – 22515).

¹¹⁶ Gümrük Yönetmeliği'nin 328 ve 329'uncu maddeleri antrepoları düzenlemektedir.

¹¹⁷ Gerçek, s. 179.

¹¹⁸ Gültekin, Kabahatler, s. 42.

¹¹⁹ Yerci, Gümrük Hukuku, s. 700.

Gümrük Antrepo Rejimi, Gümrük Kanunu’nun 93 ilâ 107’nci maddeleri arasında düzenlenmiştir. Rejime ilişkin ayrıntılı düzenlemeler Gümrük Yönetmeliği’nin 308 ilâ 348’inci maddeleri arasında yer almaktadır. Antrepo rejimi ile ilgili bilgiler kısaca aşağıdaki gibi ifade edilebilir.

Gümrük Kanunu’nun 93’üncü maddesinin 1’inci fıkrasında yer verilen rejim; “ithalat vergilerine ve ticaret politikası önlemlerine tabi tutulmamış ve serbest dolaşıma girmemiş eşyanın veya gümrük antreposuna alınması halinde ihracata ilişkin önlemlerden yararlanabilecek serbest dolaşımda bulunan eşyanın, bir gümrük antreposuna konulmasına ilişkin hükümleri belirler” şeklinde tanımlanmaktadır. Bu rejim sayesinde eşyalar serbest dolaşıma girmeden; gümrük vergisi ödenmeden, ticaret politikası önlemleri uygulanmadan üretim veya pazarlama süresine kadar depolanabilir, aynı zamanda transit edilmesi planlanan eşya transit edilene kadar tutulabilir, ayrıca ihraç edilecek eşya verilen sürede Türkiye Gümrük Bölgesini terk etmek şartıyla depolanarak İhracat Rejimi hükümlerinden faydalanması sağlanabilir¹²⁰. Rejimin uygulanması bakımından, ayırık durumlar saklı kalmak kaydıyla antrepo işleticisinden teminat almaktadır. Teminat alınması halinde dahi antrepoların gümrük gözetiminde yerler olması sebebiyle, antrepolardan kısmen de olsa gümrük işlemleri tamamlanmadan ve idareden izin alınmadan eşya çıkarılması yasaklanmıştır.

Antrepolardan gümrük idaresinin izni alınmadan eşyanın kısmen de olsa çıkarılması durumunda Gümrük Kanunu kapsamında kabahat veya Kaçakçılıkla Mücadele Kanunu kapsamında suç ortaya çıkmaktadır.

b. Dahilde İşleme Rejimi

Dâhilde İşleme Rejimi, eşyanın ihraç edilmesi halinde ona küresel piyasa ile mücadele etme gücü kazandırmayı amaçlar. Bu sebeple, dâhilde işleme rejimi dünya piyasa fiyatlarından gümrük vergileri veya ticaret politikası önlemleri açısından muafiyet tanınarak ihraç edilecek ürünün elde edilmesi için ihtiyaç duyulan, gerek ücreti gerekse niteliği bakımından yurtiçi piyasalarında bulunamayan; hammadde,

¹²⁰ Saygılıoğlu ve Akçin, s. 397; Gültekin, Kabahatler, s. 41.

yardımcı madde ve ambalaj malzemeleri ithal edilmesini olanaklı kılan ekonomik etkili bir gümrük rejimidir¹²¹.

Dâhilde işleme rejiminde şartlı muafiyet sistemi ve geri ödeme sistemi olmak üzere iki tür tedbir bulunmaktadır.

Şartlı muafiyet sisteminde;

Serbest dolaşımda olmayan eşya, işlem görmüş ürünlerin üretiminde kullanılmasından sonra Türkiye Gümrük Bölgesinden yeniden ihraç edilmesi amacıyla, gümrük vergileri ve ticaret politikası önlemlerine tabi tutulmaksızın ve vergileri teminata bağlanmak suretiyle, dâhilde işleme rejimi kapsamında geçici olarak ithal edilebilir. Eşyanın işlem görmüş ürünler şeklinde ihracı halinde, teminat iade olunur (GK. m. 108/1).

Geri ödeme sisteminde ise;

Serbest dolaşımda bulunan eşyanın işlem görmüş ürünlerin üretiminde kullanılmasından sonra Türkiye Gümrük Bölgesinden ihraç edilmesi halinde, bu eşyanın serbest dolaşıma girişi esnasında tahsil edilmiş olan ithalat vergileri, dâhilde işleme rejimi kapsamında geri verilir (GK. m. 108/2).

Dâhilde İşleme Rejimi, yerli firmaların rekabet gücünü ve ihracat kapasitelerini artırmayı hedefler, bu sebeple rejim işletme kapasitesinin artması, fiyat rekabetinin oluşması, atıl kapasitenin kullanılmasını sağlaması bakımından devlet yardımı niteliğinde değerlendirilmektedir¹²².

Dâhilde İşleme Rejiminde ürünler işlenerek, monte edilerek, kurularak, birleştirilerek çeşitli işleme faaliyetleri kapsamında değerlendirilir¹²³. Bu faaliyetlerin gerçekleştirilebilmesi için, eşyanın türü ve yapılacak faaliyete göre, dâhilde işleme izni veya dâhilde işleme izin belgesi alınmaktadır. Bu izne göre eşyanın belli süreler içerisinde, izindeki şartlara uygun şekilde elde edilmesi ile birlikte belgenin kapatılmasına izin verilir¹²⁴.

Dâhilde İşleme Rejimine ilişkin düzenlemelerin ihlali halinde; Gümrük Kanunu kapsamında kabahat oluşmaktadır. Ayrıca ihlalin Kaçakçılıkla Mücadele Kanunu kapsamında suç oluşturup oluşturmadığının da değerlendirilmesi gerekmektedir.

¹²¹ <https://ticaret.gov.tr/ihracat/mevzuat/dahilde-isleme-rejimi>, (06.08.2022).

¹²² Ufuk Selen, “Dış Ticaret Yardım Unsuru Olarak Dahilde İşleme Rejimi: Türkiye Açısından Değerlendirilmesi”, **Akdeniz Üniversitesi İİBF Dergisi**, Sayı:10, 2005, (Dış Ticaret), s. 203; Gültekin, Kabahatler, s. 43.

¹²³ Murat Ozan Başkol, “Türkiye İhracatının İthalata Bağımlılığının Dahilde İşleme Rejimi Açısından Analizi”, **Ekonomik ve Sosyal Araştırmalar Dergisi**, Cilt:12, Yıl:12, Sayı:2, 2016, ss. 13-14; Gerçek, s. 182.

¹²⁴ Selen, Gümrük, s. 96; Gerçek, ss. 183-185.

c. Gümrük Kontrolü Altında İşleme Rejimi

Gümrük Kanunu'nun 123'üncü maddesinde yer verilen Gümrük Kontrolü Altında İşleme Rejimi; "serbest dolaşıma girmemiş eşyanın Türkiye Gümrük Bölgesinde, ithalat vergilerine veya ticaret politikası önlemlerine tabi tutulmaksızın, niteliğini veya durumunu değiştiren işlemlere tabi tutulmaları ve bu işlemlerden elde edilen ürünlerin gümrük vergileri üzerinden serbest dolaşıma girmelerine ilişkin hükümlerin uygulandığı rejim" olarak tanımlanmaktadır. Dâhilde İşleme Rejimine oldukça benzeyen bu rejimde ithal edilen hammadde veya yarı mamul eşya¹²⁵ işlendikten sonra ihraç edilmek yerine, elde edilen işlenmiş ürün gümrük tarifesine göre vergilendirmeye ve ticaret politikası önlemleri uygulanarak serbest dolaşıma sokulması yönüyle Dâhilde İşleme Rejiminden ayrılmaktadır¹²⁶. Diğer taraftan nitelik değişikliğine uğratan işlemin tatbiki dolayısıyla, elleçleme ile sınırlı bir takım proses işlemlerini kapsayan Gümrük Antrepo Rejiminden de ayrılmaktadır¹²⁷. Gümrük Kontrolü Altında İşleme Rejimi, işlenmiş ürünün maliyetinin yüksek olduğu, işgücü ve üretim maliyetinin yurtiçinde uygun kaldığı durumlarda avantaj sağlaması nedeniyle tercih edilmektedir¹²⁸.

Gümrük Kontrolü Altında İşleme Rejiminin işletilebilmesi için, öncelikle gümrük idaresinden beyan doğrultusunda izin alınması gerekmektedir. Gümrük idaresinin belirlediği süre içerisinde, rejim hükümlerinin tam olarak yerine getirilmesi ile rejim kapatılmaktadır.

Gümrük Kontrolü Altında İşleme Rejimine ilişkin düzenlemelerin ihlali halinde; Gümrük Kanunu kapsamında kabahat oluşmaktadır. Ayrıca ihlalin Kaçakçılıkla Mücadele Kanunu kapsamında suç oluşturup oluşturmadığının da değerlendirilmesi gerekmektedir.

¹²⁵ Gümrük Kontrolü Altında İşleme Rejimi kapsamında ithal edilebilecek ürünler hakkında ayrıntılı bilgi için 2007/21 sayılı Dış Ticarete Standardizasyon Tebliği (RG, 17.01.2007 - 26406).

¹²⁶ Gerçek, s. 186.

¹²⁷ Gültekin, Kabahatler, s. 46.

¹²⁸ Genellikle atık niteliğinde bazı eşyaların dönüştürülme faaliyetleri için bu rejimin uygulandığı yönünde Gerçek, s. 187; Selen, Gümrük, s. 103.

ç. Geçici İthalat Rejimi

Gümrük Kanunu'nun 128'inci maddesinde; "Geçici ithalat rejimi, serbest dolaşıma girmemiş eşyanın, ithalat vergilerinden kısmen veya tamamen muaf şekilde, ticaret politikası önlemlerine tabi tutulmadan, Türkiye Gümrük Bölgesinde kullanılması, kullanım sırasındaki olağan yıpranma dışında herhangi bir değişikliğe uğramadan yeniden ihracına olanak sağlayan hükümlerin uygulandığı rejim" şeklinde tanımlanmaktadır.

Bir eşyanın Geçici İthalat Rejimine tabi tutulabilmesi için, eşyanın Türkiye Gümrük Bölgesinde kullanılması ancak olağan aşınmalar dışında olduğu gibi bölgeden ayrılabilir nitelikte olması gerekmektedir¹²⁹. Geçici İthalat Rejiminin işletilebilmesi için gümrük idaresinden izin alınması gerekmektedir¹³⁰. Geçici İthalat Rejimi, Dâhilde İşleme Rejimine benzer yönlerinin bulunmasına rağmen, eşyanın değiştirilmeden ihraç edilmesi yönüyle Dâhilde İşleme Rejiminden ayrılmaktadır. Ayrıca kısmi muafiyet suretiyle Geçici İthalat Rejiminde gümrük yükümlülüğü doğarken, Dâhilde İşleme Rejiminde şartlı muafiyet sisteminde gümrük yükümlülüğünün doğmaması rejimlerin ayrıldığı bir başka özellik olarak karşımıza çıkmaktadır¹³¹.

Geçici İthalat Rejimi, eşyanın tam muafiyet tanınarak geçici olarak ithaline ve kısmi muafiyetten yararlandırılmak sureti ile geçici ithaline olanak sağlayan iki biçime sahiptir. İthalat vergilerinden tam muafiyet tanınması sureti ile geçici ithalat rejiminin tatbik edilebileceği haller ve özel durumlar ile kısmi muafiyet suretiyle geçici ithalat rejiminden faydalandırılmayacak eşyaya dair liste Cumhurbaşkanınca belirlenir (GK. m. 131-132). Tam muafiyet sisteminde, eşyanın gümrük vergileri teminata bağlanmakta veya teminata bağlanmadan eşyanın giriş işlemleri tamamlanmaktadır¹³². Tam muafiyet sureti ile Geçici İthalat Rejimi uygulamasında, teminatın aranmadığı

¹²⁹ Selen, Gümrük, s. 121. Bu rejim kapsamında geçici ithal edilebilecek eşyalar için Gerçek, s. 188. Tüketilebilir eşyalar, ayniyat tespiti yapılamayan eşyalar, yasaklı mallar ve ülke ekonomisine zarar verecek eşyaların bu rejim kapsamında ithal edilemeyeceği hakkında 2009/15481 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı'nın 40'inci maddesinin 1'inci fıkrası (RG, 07.10.2009 – 27369).

¹³⁰ Dünya Gümrük Örgütü'nde akdedilen Geçici İthalat Sözleşmesi ekinde bulunan ATA Karnesi kapsamında ithal edilen eşyalar için, beyan ve teminat aranmadığı hakkında 2004/7905 sayılı Geçici İthalat Sözleşmesi'nin Çekincelerle Birlikte Onaylanması Hakkında Karar (RG. 21.10.2004 – 25620). Geçici İthalat Rejimi ve ATA karnesi ile ilgili açıklamalar için Selen, Gümrük, ss. 122- 123; Gerçek, s. 190.

¹³¹ Gerçek, s. 189.

¹³² Gültekin, Kabahatler, s. 43.

eşyalar dışında kalan eşyalar için, tahsil edilmeyen vergilerinin %20 fazlası tutarında, kısmi muafiyet suretiyle Geçici İthalat Rejimi uygulamasından yararlanılan aylar itibariyle ithalat vergileri tutarının %3' ü haricindeki tutar bakımından teminat alınmaktadır¹³³.

Geçici İthalat Rejimi düzenlemelerinin ihlallerinde Gümrük Kanunu kapsamında gümrük kabahati oluşmaktadır. Ayrıca ihlalin suç oluşturup oluşturmadığı hususunun Kaçakçılıkla Mücadele Kanunu kapsamında değerlendirilmesi gerekmektedir.

d. Hariçte İşleme Rejimi

Gümrük Kanunu'nun 135'inci maddesine göre; Hariçte İşleme Rejimi "serbest dolaşımdaki eşyanın hariçte işleme faaliyetlerine tabi tutulmak üzere Türkiye Gümrük Bölgesinden geçici olarak ihracı ve bu faaliyetler sonucunda elde edilen ürünlerin ithal vergilerinden tam veya kısmi muafiyet suretiyle yeniden serbest dolaşıma girişine ilişkin hükümlerin uygulandığı rejim" şeklinde tanımlanmaktadır.

Bu rejim kapsamında eşya Türkiye Gümrük Bölgesinden çıkarılırken yürütülen işlemlerinde İhracat Rejimi, yeniden ithal edilmesi işlemleri bakımından ise Serbest Dolaşıma Giriş Rejimi gibi işletilmektedir¹³⁴. Hariçte işleme faaliyetleri, eşyanın; serbest dolaşımda bulunan eşyanın işlenmesi, tamiri veya yenilenmesi maksadı ile geçici şekilde Türkiye Gümrük Bölgesinin dışarısına ya da serbest bölgelere ihracı¹³⁵ ile başlamaktadır. Özellikle ileri teknoloji gerektiren, yurtdışında daha ucuz imkânlarla işlenebilen serbest dolaşımdaki eşyalar bu rejimin konusunu oluşturmaktadır¹³⁶.

Hariçte İşleme Rejiminin işletilebilmesi için, yapılacak işleme göre, Ticaret Bakanlığı, İhracatçı Birlikleri Genel Sekreterlikleri veya gümrük idaresinden izin

¹³³ Gerçek, ss. 191-192; Gültekin, Kabahatler, s. 43.

¹³⁴ Gültekin, Kabahatler, s. 46.

¹³⁵ 2007/11864 sayılı Hariçte İşleme Rejimi Kararı (RG, 05.04.2007 – 26484).

¹³⁶ Hariçte İşleme Rejimi Kararı 5'inci maddesi uyarınca,

Hariçte işleme rejimi; İhracı, ödenmiş ithalat vergilerinin geri verilmesine veya teminata bağlanmış ithalat vergilerinin kaldırılmasına yol açan, İhracından önce, nihai kullanımları nedeniyle tam muafiyet suretiyle serbest dolaşıma giren ve bu muafiyetin tanınması için gerekli koşulları taşımaya devam eden, İhracı, ihracat vergi iadesini gerektiren veya ihracı nedeniyle tarım politikası çerçevesinde vergi iadesi dışında bir mali avantaj sağlanan serbest dolaşımdaki eşyaya uygulanmaz.

alınması gerekmektedir¹³⁷. Hariçte İşleme Rejimi, çıkış esnasında ihracat politikası önlemleri ve serbest dolaşıma giriş sırasında ithalat politikası önlemleri tatbiki yönünden diğer ekonomik etkili rejimlerden ayrılmaktadır¹³⁸.

Hariçte İşleme Rejimine ilişkin düzenlemelerin ihlali Gümrük Kanunu kapsamında kabahat oluşmasına sebebiyet vermektedir. Ayrıca ihlalin suç oluşturup oluşturmadığı hususunun Kaçakçılıkla Mücadele Kanunu hükümlerine göre araştırılması gerekmektedir.

e. Transit Rejimi

Gümrük Kanunu'nun 84'üncü maddesinin 1'inci fıkrasına göre; "Transit Rejimi, ithalat vergileri ve ticaret politikası önlemlerine tabi tutulmayan serbest dolaşıma girmemiş ve ihracatla ilgili gümrük işlemleri tamamlanmış eşyanın gümrük gözetimi altında Türkiye Gümrük Bölgesi içindeki bir noktadan diğerine taşınmasına" uygulanmaktadır. Bu rejim kapsamında¹³⁹ eşya Türkiye Gümrük Bölgesi kapsamında, farklı ülkeler arasında, farklı ülkeden Türkiye'ye, Türkiye'den farklı ülkeye veya bir iç gümrük idaresinden farklı bir iç gümrük idaresine taşınır.

Bu rejim şartlı muafiyet düzenlemeleri içeren, ekonomik etkisi olmayan bir rejim türüdür. Eşyanın niteliği ve taşındığı taşıtın türüne göre rejim kapsamında farklı uygulamalar yapılmaktadır¹⁴⁰. Ayrıca Transit Rejiminin uygulanabilmesi için eşyanın ilerde tahakkuk edebilecek gümrük vergilerinin karşılanması için teminat verilmesi zorunluluğu getirilmiştir¹⁴¹. Eşyanın Transit Rejimi sona erdiğinde ithalat vergilerinden muaf olması ya da ithalat vergisi oranının sıfır olması durumunda bu teminatın alınmaması gerekmektedir¹⁴².

¹³⁷ Gerçek, ss. 193-194.

¹³⁸ Selen, Gümrük, ss. 110-111; Gerçek, s. 193.

¹³⁹ Transit rejimi; ulusal transit rejimi, 14.11.1975 tarihli TIR Karneleri Himayesinde Uluslararası Eşya Taşınmasına Dair Gümrük Sözleşmesi (TIR Sözleşmesi), 22.6.2012 tarihli ve 6333 sayılı Kanunla onaylanması uygun bulunan 20.5.1987 tarihli Ortak Transit Rejimine İlişkin Sözleşme, 26.6.1990 tarihli Geçici İthalat Sözleşmesi ve 19.6.1951 tarihli Kuvvetlerin Statüsü Hakkında Kuzey Atlantik Anlaşmasına Taraf Devletler Arasındaki Sözleşme kapsamındaki transit işlemlerini kapsar. <https://ticaret.gov.tr/>, (17.07.2022).

¹⁴⁰ Yapılan farklı uygulamalar hakkında bilgi için. Gültekin, Kabahatler, s. 40; Yerci, Gümrük Hukuku, s. 61 vd.

¹⁴¹ Gümrük Kanunu'nun 85/1 maddesi uyarınca; Deniz yolu, demir yolu, hava yolu ve boru hattı ile yapılan taşımalarda yönetmelikle belirlenen durumlar haricinde teminat aranmamaktadır.

¹⁴² Yerci, Gümrük Hukuku, s. 72.

Transit Rejimine ilişkin düzenlemelerin ihlali Gümrük Kanunu kapsamında kabahat oluşmasına sebebiyet vermektedir. Ayrıca ihlalin suç oluşturup oluşturmadığı hususunun Kaçakçılıkla Mücadele Kanunu kapsamında değerlendirilmesi gerekmektedir.

III. GÜMRÜK KABAHAHLERİ İLE İLGİLİ TEMEL KAVRAMLAR

A. Genel Açıklama

İnsanın kendi iradesi ile vuku bulan davranışları, hukuk düzeninde bir sonuç ortaya çıkarması halinde hukuki fiil olarak adlandırılmaktadır. Hukuki fiiller; hukuka uygun olanlar ve hukuka aykırı olanlar şeklinde iki türde gruplanmaktadır¹⁴³. Hukuka aykırı fiiller kendisine hukuk düzeni tarafından ce vaz verilmeyen , hukuk kuralları ile çelişen ve çatışan fiiller şeklinde tanımlanmakta olup¹⁴⁴ kendi içlerinde; haksız fiil, kabahat ve suç olarak üç ana grupta incelenmektedir¹⁴⁵.

Haksız fiil; hukuka aykırı ya da genel davranış kurallarına aykırı fiiller olarak tanımlanmaktadır ve bir kimsenin hukuka aykırı bir davranışla bir kimseyi zarara uğratması durumunda ortaya çıkmaktadır¹⁴⁶.

¹⁴³ Atay, Başlangıç, s. 355; Adnan Güriz, **Hukuk Başlangıcı**, 19. Baskı, Siyasal Kitabevi, Ankara, 2019, s. 162.

¹⁴⁴ Mahmut Koca ve İlhan Üzülmöz, **Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler**, 15. Baskı, Seçkin Yayınları, Ankara, 2022, s. 265. Haksızlığın hukuka aykırılık oluşturan fiilin bizzat kendisini ifade ettiği, hukuka aykırılığın fiil ile hukuk düzeni arasındaki çatışmayı anlattığı yönünde açıklamalar için Berrin Akbulut, **Türk Ceza Kanunu ile Kabahatler Kanunu Genel Hükümlerinin Yaptırım Hükümleri Dışında Karşılaştırmalı Olarak İncelenmesi**, 2. Baskı, Adalet Yayınevi, 2014, (Karşılaştırma), s. 218.

¹⁴⁵ Karakoç, Gümrük Ceza, s. 6. Hukuka aykırılığın fiil ile hukuk düzeni arasındaki çatışmayı ifade ettiği yönünde açıklamalar için Hakan Arslaner, **Vergi Kabahat ve Suçlarının Unsurları**, Ekin Yayınevi, Bursa, 2017, s. 28. Suçlar ve kabahatler arasında nitelik değil nicelik farkı olduğuna dair açıklamalar için Berrin Akbulut, **Türk Ceza Hukuku (Temel Bilgiler)**, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2020, (Ceza Hukuku), s. 41; Bir davranışın hukuka aykırı olup olmadığı yönünde derecelendirme yapılamayacağı, derecelendirmenin ancak içerdiği haksızlık miktarında olabileceği, haksızlık içeriğinin az veya çok oluşuna göre yaptırımın ilişkilendirileceği hukuk dalının tespit edilebileceği yönünde açıklamalar için Koca ve Üzülmöz, s. 268. Hukuk düzenini ağır ihlal eden eylemlerin suç, hafif ihlal edenlerin ise kabahat olduğu yönünde açıklamalar için. Şenyüz ve diğerleri, Genel Vergi, s. 269; Şenyüz, Vergi Ceza, ss. 2-3. Suç ve haksız fiil arasındaki temel farklar için Ali Rıza Töngür ve Ekrem Çetintürk, **Ceza Hukuku Genel Hükümler**, Adalet Yayınevi, Ankara, 2020, s. 31 vd. Suç ile kabahatin temel farkları Şenyüz ve diğerleri, Genel Vergi, s. 270.

¹⁴⁶ Atay, Başlangıç, s. 355; Haksız fiillerin genelde özel hukuk tipinde olduğu gösterdiği, talep ve takibinin özel hukuka göre yapılması gerektiği yönünde açıklamalar için Karakoç, Gümrük Ceza, s. 6. Haksız eylemlerin taraflar arasında sözleşme ilişkisi olmadan, borç kaynağı olarak değerlendirilmesi yönünde açıklamalar için Ömer Anayurt, **Hukuka Giriş ve Hukukun Temel Kavramları**, 22. Baskı, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2022, s. 150.

*Kabahatler*¹⁴⁷; haksız fiillere nispeten daha fazla haksızlık içeren, belli bir şahıstan ziyade toplumun geneline ya da belli bir bölümüne yönelik sonuçlar doğuran hukuka aykırı fiiller olarak nitelendirilmektedir¹⁴⁸. Kabahatlerin tespiti ve uygulanacak yaptırımların takdir ve takibi idareye bırakılmıştır, neticesinde idari yaptırım¹⁴⁹ uygulanmaktadır.

¹⁴⁷ Kabahatler Kanunu'nun Genel Gereğesinde kabahat ve suç ayrımı ile aşağıdaki açıklama yapılmıştır: *Haksızlık oluşturan bir fiilin suç veya kabahat olarak tanımlanmasında, izlenen suç politikası etkili olmaktadır. Ancak, bir fiilin suç veya kabahat olarak tanımlanmasında, bunun esasen haksızlık ifade etmesi gerektiği hususu göz önünde bulundurulmalıdır. Esas itibarıyla haksızlık ifade etmeyen, hukuka aykırı olmayan bir fiil hiçbir surette suç veya kabahat olarak tanımlanamaz.*

Haksızlıklar arasında bu yönde bir tasnif yapılması durumunda; bu tasnifte, hukuka aykırı olan fiilin ifade ettiği haksızlık içeriği esas alınmalıdır.

Bu bakımdan, esasen hukuka aykırı olan ve haksızlık ifade eden fiiller arasında suç veya kabahat olarak bir ayırım yapılması, bir nitelik farkı oluşturmamaktadır. Söz konusu tasnif, haksızlıklar arasındaki nicelik farkına dayanmaktadır. Bu tasnif, haksızlıklar arasında sadece bir işlem farklılığı doğurmaktadır.

<https://www.tbmm.gov.tr/sirasayi/donem22/yil01/ss840m.htm>, (16.01.2023).

¹⁴⁸ Karakoç, Gümrük Ceza, s. 6. Hukuka aykırı fiillerin suç ya da kabahat olarak nitelendirilmesinde, kemiyet itibarıyla farklılık göz önünde bulundurulması yönünde açıklamalar için Akbulut, Ceza Hukuku, s. 42. Suçlar ile kabahatler arasında nitelik farkının olmadığı, nicelik farkı olduğu; suçlar ile ilgili genel hükümlere ait prensiplerin esas itibarıyla Kabahatler için de kabul edildiği ancak manevi unsur, iştirak, teşebbüs gibi bazı konularda uygulamayı kolaylaştırmak adına bazı farklılıklar yaratıldığı yönünde açıklamalar için Berrin Akbulut, **Kabahatler Hukuku**, Adalet Yayınevi, Ankara, 2022, (Kabahatler Hukuku), s. 99. Kabahatler Kanunu'nun Ceza Hukuku ile İdare Hukuku arasında bir ortak alan oluşturduğu, idari yaptırımlara idare tarafından karar verildiği ancak uyulması greeken esaslar bakımından Türk Ceza Kanunu'ndaki genel hükümler ile sıkı ilişki içerisinde olduğu yönünde açıklamalar için İzzet Özgenç, **Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler**, 18. Baskı, Seçkin Yayınları, Ankara, 2022, s.57.

¹⁴⁹ Suç ile idari yaptırımı gerektiren fiillerin birbirinden farklı olduğu, bu farkların en belirgin olanının yaptırım bakımından gerçekleştiği, idari yaptırımı gerektiren fiillerin genellikle tehlike suçlarına benzediği yönünde açıklamalar için Veli Özer Özbek, Koray Doğan ve Pinar Bacaksız, **Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler**, 13. Baskı, Seçkin Yayınları, Ankara, 2022, (Ceza Genel), s. 48. Bir fiilin suç ya da idari suç olduğunun tespitinde bu fiil için ceza öngörülmüşse suç, idari nitelikte para cezası öngörüldüğünde idari suç olarak değerlendirilmesi gerektiği, suç ile idari suç arasındaki ayrımın tehlikelilik ölçüsüne göre yapıldığı yönündeki açıklamalar için Timur Demirbaş, **Ceza Hukuku Genel Hükümler**, 17. Baskı, Seçkin Yayınları, Ankara, 2022, s.215. 765 sayılı Kanunda yer alan cürüm ve kabahat ayrımının kaldırılıp 5237 sayılı Kanunda bu ayrıma gidilmemesi neticesinde; Suç oluşturmamakla birlikte haksızlık ifade eden belirli fiillerin kabahat olarak tanımlandığı ve bu haksızlıklarla ilgili genel hükümlerin ayrıca yer aldığı bir düzenleme ihtiyacının doğduğu ve bunun Kabahatler Kanunu ile karşılandığı yönünde açıklamalar için Özgenç, s. 115. Kabahatler Kanunu'nda bir fiile yer verilmesinin aslında ceza hukuku kapsamında suç vasfını değiştirmeyeceği yönünde Any. M. E. 2005/108, K. 2006/35 ve 01.03.2006 tarihli kararı:

...5236 sayılı Kabahatler Kanunu'nun İkinci Kısımında "Çeşitli kabahatler" başlığı altında düzenlenen fiilleri, ağırlıklı olarak 765 sayılı Türk Ceza Kanunu'nun 526. ve devamı maddelerinde düzenlenmiş olan kabahatler oluşturmaktadır. 5252 sayılı Yasa'nın 7. maddesiyle, çeşitli yasalarda hafif hapis veya hafif para cezası olarak öngörülen yaptırımlar idari para cezasına dönüştürülmüştür. Yaptırımın adının yasa ile "idari" olarak değiştirilmesinin, bu tür yaptırım uygulanacak eylemlerin gerçekte ceza hukuku alanına giren suç olma özelliklerini etkilemeyeceği açıktır.

<https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2006/07/20060722-8.htm> (17.10.2023).

Suç, hukuka aykırı fiillerin kamu düzenini kuvvetli şekilde ihlal eden türü olarak nitelendirilmektedir¹⁵⁰. Hukuka aykırı bir fiilin suç olarak tanımlanabilmesi, haksızlık¹⁵¹ içeriğinin fazla olması, kamu düzenini bozması ve kamu yararını ihlal etmesine bağlıdır¹⁵². Haksızlık düzeyinin en yoğun olduğu bu hukuka aykırı fiil grubunun takibi ayrı bir düzenlemeyi ve yargılamayı gerektirmektedir. Hukuka aykırı fiiller farklı alanlarda ve farklı türlerde ortaya çıkmakta olup, gümrük alanı da bu farklı alanlardan biri olarak değerlendirilmektedir.

Hukuka aykırı fiillerin gümrük alanında bir takım ihlallere sebep olması hali de gümrük kabahatleri ve kaçakçılık suçları olarak ikili bir ayırımı incelenmektedir. Kaçakçılık suçlarının çalışmanın konusu dışında kalması sebebiyle, bu çalışmada gümrük alanındaki hukuka aykırılıklara gümrük kabahatleri çerçevesinde yer verilmiştir.

Gümrük kabahatleri, gümrük idari düzeninin sürdürülebilmesi için konulmuş kuralların ihlali neticesinde ortaya çıkmaktadır. Gümrük Kanunu düzenlemelerle talebi ve tahsili öngörülen vergi ve ek mali yükümlülüklerle dair kaidelere uyulmamasından kaynaklı kabahat türü temel olarak Gümrük Kanunu'nda düzenlenmektedir¹⁵³. Gümrük kabahatleri, hukuka aykırılıkların bir türü olan kabahatlerin özel bir görünümüdür.

B. Gümrük Kabahati Kavramı

Batı ülkelerinde, yirminci yüzyılın ikinci yarısında, kimi kanunlarda suç olarak düzenlenen fiillerin ciddi anlamda kamu zararı ortaya çıkarmaması ve cezalandırmanın son çare olması anlayışından yola çıkılarak, suç olmaktan çıkarma

¹⁵⁰ Karakoç, Vergi Ceza, s. 33; Gümrük Ceza, s. 6. Suçun cezaya layık haksızlık olduğu yönünde açıklamalar için Koca ve Üzülmüş, s. 267.

¹⁵¹ Gerçekleştirilen haksızlıkla bağlantılı olarak fail hakkında bulunulan değer yargısının kusur olarak tanımlandığı, haksızlık olmadan kusur olmayacağı yönünde açıklamalar için Akbulut, Karşılaştırma, s. 219.

¹⁵² Şenyüz, Vergi Ceza, s. 3.

¹⁵³ Gök, Gümrük Vergisi, s. 200. Ek mali yükümlülükler ile ilgili düzenlemelerin ihlalleri bakımından Katma Değer Vergisi Kanunu, Dış Ticaretin Düzenlenmesi Hakkında Kanun, Özel Tüketim Vergisi Kanunu'ndaki düzenlemeler hakkında açıklamalar için Mustafa Erkan Üyümez ve Raşit Gültekin. "Türkiye'de Gümrük İhlalleri ve Yaptırımları", **Yaklaşım Dergisi**, Sayı: 287, 2016, (İhlaller), www.yaklasim.com, (07.06.2023).

eğilimi¹⁵⁴ neticesinde kabahatin kavram olarak doğduğu kabul edilmektedir¹⁵⁵. Kabahat kavramı tarihsel süreç içerisinde suçla birlikte veya suçtan önce tezahür etmemiş, suç kavramı altında incelenen fiillerin önem derecesine göre ayrımlara tabi tutulması ile birlikte ortaya çıkmıştır¹⁵⁶. Toplumsal düzeni derinden sarsmayan ancak yine de hukuku ihlal eden fiillere hızlı ve pratik şekilde yaptırım uygulama yetkisi yargı organından idareye geçmiştir¹⁵⁷. İdareye kovuşturma ve cezalandırma yetkisi tanıyan düzenlemeler ile birlikte teknik olarak suç olmaktan çıkan bu tür fiillerle ilişkili düzenlemeler Düzene Aykırılıklar Hukuku¹⁵⁸ olarak hukuk sisteminde yerini almıştır.

Kabahatlerin ortaya çıkışındaki temel hareket noktasının hukuka aykırı bir fiilin karşılığında idari yaptırım öngörülmesi olduğu kabul edilmektedir¹⁵⁹. Bu sebeple

¹⁵⁴ Any. M. E.2000/43, K.2004/60, 13.05.2004 tarihli kararı.

Toplumsal sonuçları bakımından doğurduğu tehlikenin ağırlığına göre, kimi eylemlere idarenin bizzat müeyyide uygulaması bir zorunluluk olarak ortaya çıkmaktadır. Bu durumlarda, yargılamanın genel usul kurallarına göre yapılması, yargı organlarının mevcut iş yükünü daha da artıracak gibi bu suçları işleyenlerin, çoğu kez daha ağır suçlar işlediği iddiasıyla haklarında soruşturma yürütülen sanıklarla birlikte mahkeme huzuruna çıkarılarak kimi olumsuzluklarla karşılaşmalarına da neden olabilecektir. Öte yandan, hukuka aykırı farklı nitelikteki eylemlerin aralarında hiçbir ayırım yapılmadan aynı tür yaptırıma bağlı tutulması cezadan beklenen önleme ve caydırıcılık gibi amaçlara ulaşılmasını da engelleyebilecektir. Nitekim bu sakıncaları önlemek amacıyla, birçok çağdaş ülke hukukunda önemsiz görülen bazı fiiller ceza hukuku alanından çıkarılarak idari yaptırımlara konu edilmektedir.

<https://normkararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/ND/2004/60>, (04.11.2022).

Bazı fiillerin suç durumundan çıkarılmasında kullanılan üç terim: Suç halinden çıkarma, ceza halinden çıkarma, kovuşturmadan ayırma hakkında açıklamalar için. Köksal Bayraktar, “Ceza Hukukunda Suç Olmaktan Çıkarma Akımı”, **İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mecmuası**, Cilt: L, Sayı:1-4, 1984, ss. 198-200. Ceza kanunlarında yer alması sakıncalı olan, ancak hukuka aykırılıklarını kaybetmemiş fiillerin ceza kanunları içerisinde yer almasının doğurduğu sakıncalar hakkında Çınar Can Evren, “Kabahatlerde Kanunilik İlkesi”, **İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mecmuası**, Cilt: LXXIX, Sayı: 1-2, 2011, s. 974.

¹⁵⁵ Körpe, ss. 24-25. Kabahat kavramının önceden ceza hukukunun bir unsuru ve ceza yargısının konusuna girmekte iken yeni Türk Ceza Kanunu ile kabahatlerin ceza yargısı alanından çıktığı yönünde açıklamalar için Yaşar Güçlü, **İdari Para Cezaları ve Diğer İdari Yaptırımlar**, 4. Baskı, Ankara, Seçkin Yayınları, 2020, s. 18.

¹⁵⁶ Akbulut, Kabahatler Hukuku, s. 56.

¹⁵⁷ Selçuk Gişi, “Kabahatleri Suç Olmaktan Çıkarma Eğilimi ve Kabahatler Kanunu”, **İnönü Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt: 8 Sayı: 1, 2017, s. 132.

¹⁵⁸ Özbek ve diğerleri, Ceza Genel, s. 48.

¹⁵⁹ Gültekin, Kabahatler, s. 125. Bir fiilin kabahat türünde kabul edilebilmesi için bu fiilin neticesinde kanun tarafından öngörülmüş idari yaptırımın varlığının esas alındığı hakkında Any. M. E. 2007/115, K.2009/80 ve 11.06.2009 tarihli kararı. <https://normkararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/>, (23.01.2023).

Kabahatler Hukuku¹⁶⁰, İdari Ceza Hukuku¹⁶¹, İdari Yaptırımlar Hukuku¹⁶², Düzene Aykırılıklar Hukuku¹⁶³ gibi farklı isimlerle anılmaktadır¹⁶⁴.

Kabahat kavramı, Kabahatler Kanunu'nun 2'nci maddesinde; "Kanunun, karşılığında idâri yaptırım uygulanmasını öngördüğünü haksızlık¹⁶⁵" şeklinde açıklanmaktadır. Bir çok özel kanunda kabahatlere ilişkin düzenlemelere yer verilmiştir. Gümrük Kanunu da kabahat düzenlemesine yer veren özel kanunlardan biridir. Gümrük Kanunu'nda da gümrük idari düzenine aykırılıklar ile ilgili düzenlemelere yer verilmiş olup, bu aykırılıkların karşılığında idari yaptırım öngören hükümler bulunmaktadır.

Kabahat tanımından yola çıkarak gümrük mevzuatının ihlal edilmesiyle birlikte, karşılığında idari yaptırım uygulanmasını gerektiren haksızlık içeren fiiller gümrük kabahatleri olarak tanımlanmaktadır.

Gümrük kabahatleri, gümrük idari düzenini koruma amacıyla getirilen kuralların ihlali neticesinde doğmaktadır¹⁶⁶, bu ihlallerin başlıca ortaya çıkış şekli ise gümrük vergisi ödevine aykırılık şeklinde olmaktadır.

Gümrük mevzuatında düzenlenmiş kabahatler, vergi kaybına neden olan kabahatler ve usulsüzlük kabahatleri şeklinde ikili bir yapıda yer almaktadır. Vergi

¹⁶⁰ Levent Korkut ve Cengiz Otacı, **Türk Kabahatler Hukuku**, Seçkin Yayınları, Ankara, 2022 .

¹⁶¹ Kayıhan İçel, "İdari Ceza Hukuku ve Kabahatleri Suç Olmaktan Çıkarma Eğilimi", **İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mecmuası**, Cilt: L, Sayı:1-4, 1984, ss. 117-131; Feyyaz Gölcüklü, "İdari Ceza Hukuku ve Anlamı: İdarenin Cezai Müeyyide Yaptırımı", **Ankara Üniversitesi SBF Dergisi**, Cilt:18 Sayı:02, 1963, ss. 115-182. İdarenin sosyal düzeni korumak ve düzen bozucu davranışları önlemek için yetkilendirildiği bu yetkilerin ceza ve tedbir uygulamayı da içerdiği ve buna ilişkin kuralların tümüne İdari Ceza Hukuku adı verildiği yönünde açıklamalar için Özbek ve diğerleri, Ceza Genel, s, 48.

¹⁶² Ramazan Çağlayan, **İdari Yaptırımlar Hukuku (Kabahatler Kanunu Yorumu)**, Asil Yayın Dağıtım, Ankara, 2006.

¹⁶³ Fatih Selim Mahmutoğlu, **Kabahatleri Suç Olmaktan Çıkarma Eğilimi ve Düzene Aykırılıklar Hukukunda Yaptırım Rejimi**, Kazancı Yayınları, İstanbul, 1995.

¹⁶⁴ Kabahatler Kanunu'nun düzenlenme gerekçesini oluşturan fiillere kabahat teşkil eden haksızlık olarak yer verilmesi nedeniyle Kabahatler Hukuku olarak adlandırılmasının daha yerinde olduğu, iştirak, içtima gibi kavramların Ceza Hukuku esaslarına göre çözüldüğü, kabahatlere öngörülen yaptırımın idare tarafından uygulanmasının kabahatleri idari suç olarak nitelendirilmesini uygun kılmadığı yönünde açıklamalar için Akbulut, Karşılaştırma, ss. 36,37.

¹⁶⁵ Kabahatte fiil kavramının haksızlık şeklinde nitelenmesinin uygunsuz olduğu, haksızlığın kabahatin özelliği olabileceği, haksızlık kavramı için fiil kavramının tercih edilmesi gerekliliği yönünde, Erdener Yurtcan, **Yargıtay Kararları Işığında Kabahatler Kanunu ve Yorumu**, 4. Baskı, Aristo Yayınları, İstanbul, 2020, s. 3.

¹⁶⁶ Edanur Şenyüz, **Gümrük İşlemleri ve İşlemlerden Kaynaklanan Uyuşmazlıkların Çözüm Yolları**, Ekin Yayınevi, Bursa, 2021, s.42.

kaybına neden olsun ya da olmasın her iki tür kabahatin de vergi kabahati ile ilişkili olmadığının değerlendirilemeyeceği düşünülmektedir¹⁶⁷.

Gümrük kabahatlerinin temelini gümrük mevzuatından almasının yanı sıra özünde bir kabahat olması sebebiyle Kabahatler Hukukunun genel prensiplerinden ayrı olarak değerlendirilemeyeceği açıktır. Bu nedenle gümrük kabahatlerinin, Kabahatler Hukukunda geçerli olan temel ilkeler ile ilişkilendirilerek incelenmesinin konunun takdimine daha uygun bir yaklaşım olacağı düşünülmektedir.

C. Kabahatler Hukukunda Geçerli Olan ve Gümrük Kabahatlerine Etki Eden Bazı Temel İlkeler

1. Genel Olarak

Kabahatler Hukuku, hukuka aykırı olan ve haksızlık teşkil eden insan davranışlarından hangilerinin kabahat teşkil ettiğini, bu kabahatlere öngörülen yaptırımların neler olduğunu, uygulanacak genel esasların nelerden oluştuğunu, yaptırımlar ile ilgili karar sürecini, kanun yolunu ve yaptırımın yerine getirilmesine ilişkin kuralları düzenleyen disiplin olarak tanımlanmaktadır¹⁶⁸. Kabahatler Hukuku bir takım temel ilkeler üzerine kurulmuştur. Gümrük mevzuatının ihlali neticesinde meydana gelen gümrük kabahatlerinin özünde bir kabahat olması sebebiyle, Kabahatler Hukukunun temel ilkelerinin gümrük kabahatlerine de sirayet ettiği görülmektedir. Bu nedenle bu bölümde Kabahatler Hukukunda geçerli olan ilkelere gümrük kabahatlerine olan etkileri yönüyle sınırlandırılarak yer verilmiştir.

2. Gümrük Kabahatlerinde Kanunilik İlkesi

Hukuk devletinin, kişileri hukuk kuralları ile korurken aynı zamanda bu kişileri hukuka karşı da koruması, yaptırım yetkisinin kullanımında keyfi uygulamaların önüne geçmesi gerekmektedir¹⁶⁹. Kanunilik ilkesi devletin, kişilere keyfi davranmasını önlemeyi amaçlamaktadır, kişilere tercih ve davranışlarını önceden

¹⁶⁷ Şenyüz, E. s.43.

¹⁶⁸ Akbulut, Kabahatler Hukuku, s. 21.

¹⁶⁹ Akbulut, Kabahatler Hukuku, s, 107.

belirleyip yönlendirme olanağı sağlamakta ve özgürlük güvencesi olarak kabul edilmektedir¹⁷⁰.

Kanunilik ilkesi, hukuk devletinde esas ilkelerden biri olarak¹⁷¹ devletlerarası geçerliliğe sahip ilkedir¹⁷². Birleşmiş Milletler İnsan Hakları Evrensel Beyannamesi'nin 11'inci maddesinin 2'nci fıkrası, Medeni ve Siyasi Haklara İlişkin Uluslararası Sözleşme'nin 15'inci maddesi, İnsan Hakları ve Ana Hürriyetleri Korumaya Dair Sözleşme'nin 7'nci maddesinin 1'inci fıkrası, Uluslararası Ceza Mahkemesi Statüsü'nün 22 ila 24'üncü maddeleri kanunilik ilkesini içermektedir. Ayrıca Anayasa'nın 38'inci maddesinde de kanunilik ilkesine dair esaslar bulunmaktadır.

Kanunilik ilkesi, Kabahatler Kanunu'nun 4'üncü maddesinde yer almaktadır. Tıpkı suç ve cezalarda olduğu gibi kabahatlerin de esas olarak kanunla düzenlenmesi esas olmasına rağmen, kabahatlerdeki kanuniliğin suçlardaki kanuniliğe göre biraz daha yumuşatılarak düzenlendiği görülmektedir¹⁷³. Kabahat sayılan fiillerin kapsam ve şartlarının belirlenmesi koşuluyla idare genel ve düzenleyici işlemlerini tesis ederek kabahat düzenlemesi yapabilmektedir; yaptırımlar açısından ise kanunilik ilkesi daha

¹⁷⁰ Yener Ünver, Türk Yargı Kararlarının Kanunilik İlkesi ve Sonuçları Açısından Değerlendirilmesi, Ceza Hukukunda Kanunilik İlkesi (Ed. Yener Ünver), Seçkin Yayınları, 2014, Ankara. ss11-34, s.15.

¹⁷¹ Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi 7'inci Madde Rehberi, s. 5:

Sözleşme'nin 7. maddesinde öngörülen güvence, hukukun üstünlüğünün temel unsurlarından biridir ve Sözleşme'nin 15. maddesi kapsamında savaş zamanında veya başka kamusal bir tehlike halinde dahi askıya alınamayacağı belirtilen bu güvence, Sözleşme ile getirilen koruma sisteminde önemli bir yere sahiptir. Amacından ve konusundan da anlaşıldığı üzere, bu madde, keyfi kovuşturmalara, mahkûmiyet kararlarına ve cezalara karşı etkin güvenceler sunacak şekilde yorumlanmalı ve uygulanmalıdır.

https://www.echr.coe.int/documents/d/echr/Guide_Art_7_TUR (17.10.2023).

¹⁷² Akbulut, Kabahatler Hukuku, s. 107.

¹⁷³ Akbulut, Kabahatler Hukuku, s. 112; Karakoç, Vergi Ceza, s. 81; Körpe, s. 25; Güçlü, s. 22; Evren, s. 981. Kabahatlere uygulanacak yaptırımların cezalarda kanunilik ilkesine benzer şekilde sağlandığı, yaptırımda tür ile süre ve miktarın kanun ile tespit edilebileceği ancak Kabahatler Kanunu madde 17 ve Vergi Usul Kanunu (Mük. m.414) hükümlerince yaptırımlar için değerlendirme nispetinde artırılmasına dair hükümlerin, kanunilik ilkesine uygun düşmediği yönünde Yusuf Karakoç, "Anayasal Vergilendirme İlkeleri Üzerine Bir Değerlendirme", **Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, 2013, C. 15, Özel sayı, 1259-1308, (Anayasal İlkeler), s. 1280.

katı uygulanmaktadır¹⁷⁴. Bu durum kanunsuz idari yaptırım olmaz kuralı olarak anılmaktadır¹⁷⁵.

Kabahatlerde kanunilik ilkesinin yumuşatılarak uygulanmasının bir sonucu da öğretide beyaz hüküm veya çerçeve hüküm olarak adlandırılan; kabahat teşkil eden fiillerin idare tarafından belirlenmesine bırakılan hükümlerin uygulanması sonucunu doğurmaktadır. Kabahatler Hukukuna ilişkin beyaz hüküm düzenlemesi yapılmış ve idari işlemler aracılığıyla beyaz hükmün içeriğinin doldurulması idareye bırakılmıştır¹⁷⁶. Kabahatlerin idari işlemlerle düzenlenmesi sırasında keyfiyete yol

¹⁷⁴ Karakoç, Vergi Ceza, s. 82. Gümrük Kanunu'nun 241/1 maddesindeki düzenlemenin cezalarda kanunilik ilkesine paralel olduğu yönünde açıklamalar için Kılıç, s. 636. Kabahat sayılan eylemin karşılığı olan yaptırımların türü, süresi ve miktarının belirleme yetkisinin idareye değil kanun koyucuya ait olduğu yönünde açıklamalar için Otacı ve Korkut, s. 53; Kanunilik ilkesinin yumuşatılarak uygulanmasının kısmi kanunilik ilkesi olarak yorumlanması yönünde açıklamalar için Şenyüz, Vergi Ceza, s. 12.

¹⁷⁵ Akbulut, Kabahatler Hukuku, s. 111. Any. M. Sadık Türk ve Mehmet Şerif Özdemir Başvurusu 2018/21459 başvuru numaralı ve 28/11/2021 tarihli kararı:

... Somut olayda Başsavcılık ve derece mahkemelerince kanunun uygulanmasında hataya düşülerek açıkça kanun kapsamına girmeyen bir eylem nedeniyle başvuru idari para cezasıyla cezalandırılmıştır. Üstelik sırf on günlük süre dışında yapılan propagandalara ilişkin olarak da müdahaleye cevaz verecek kanuni bir düzenlemeyi ne Başsavcılık ne de derece mahkemeleri gösterebilmiştir. 298 sayılı Kanun'un 49. ve devamı maddeleri ile 156. maddesinde düzenlenen kabahatin somut olayda gerçekleşen basın açıklamasını kapsamadığının açık olduğu, derece mahkemelerinin söz konusu basın açıklamasını bu madde kapsamında değerlendirmesinin Kanun'un amacıyla çelişen bir yorum olduğu açıktır. Ortaya çıkan bu sonuç Anayasa'nın 38. maddesinin birinci fıkrasında düzenlenen suç ve cezaların kanuniliği ilkesi ile bağdaşmamaktadır.

62. Açıklanan gerekçelerle başvuru idari para cezası ile cezalandırılmalarının Anayasa'nın 38. maddesinde düzenlenen suç ve cezaların kanuniliği ilkesini ihlal ettiği sonucuna ulaşılmıştır.

<https://kararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/BB/2018/21459> (16.10.2023)

¹⁷⁶ 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. Ayşegül Kula, "Kabahatler Hukukunun Genel Hükümleri", **Türkiye Barolar Birliği Dergisi**, Cilt:2019, Sayı:140, s. 58. Kabahatler Kanunu'nun kaynağı olarak kabul edilen Alman Düzene Aykırılıklar Kanunu'nda idarenin düzenleyici işlemleri ile kabahat yaratılmasının mutlak suretle yasak olduğu yönünde açıklamalar için Kayıhan İçel, "Çağdaş Ceza Hukukunun Evrensel İlkelerinin Kabahat Türünden Eylemler Alanındaki Boyutları", **Uyuşmazlık Mahkemesi Dergisi**, Sayı:7, 2016, (Çağdaş), s. 628. Kabahat oluşturan eylemlerin unsurlarının belirlenmesi açısından genel ve düzenleyici işlemlerde hüküm bulunacağı, bunun Anayasa'nın 38'inci maddesini ihlal etmediği kanunda dolaylı olarak dile getirildiği ancak hükmün doktrinde tartışmalı olduğu yönünde açıklamalar için Akbulut, Kabahatler Hukuku, s. 113.

Any. M. E. 2017/103, K. 2017/108 ve 31.05.2017 tarihli kararı:

Korunan hukuki değer ile ihlalin neden olduğu hukuki sonuçların aynı olmaması ise idari suç ve cezalar ile adli suç ve cezalar arasındaki temel farklılığı oluşturmaktadır. Adli para cezalarından daha yüksek miktarlarda idari para cezalarının verilebilmesine olanak tanıyan düzenlemeler de bulunmakla birlikte adli suçlar için öngörülen cezaların

açmayacak şekilde uygulanması önem arz etmektedir. Bu husus Danıştay kararlarında da eylem ile idari yaptırımın örtüşmesi ya da idari yaptırımın eylem ile örtüşmemesi durumunda tatbik edilmemesi şeklinde dile getirilmektedir¹⁷⁷.

Vergi Hukukunda kabahatler açısından kanunilik ilkesi incelendiğinde, vergi kabahatlerine dair fiillerin bazılarının doğrudan kanunda bazılarının ise usul ve esasları Maliye Bakanlığına verilmiş yetki çerçevesinde vergi idarelerince belirlendiği ve bu belirlemelerin Bakanlık tarafından çıkarılan tebliğler ile yapıldığı görülmektedir¹⁷⁸. Bu durum öğretide kabahati meydana getiren fiilin işleminin adı yerine içeriğine dikkat edilmesi gerektiği, eğer kanunen düzenlenmesi gereken bir husus tebliğlerle vergi yükünü veya cezayı değiştiriyorsa kanunilik ilkesinin dolanılması ve yetki gaspı durumları söz konusu olabileceği yönünde değerlendirilmektedir¹⁷⁹. Oysaki Kabahatler Kanunu ile vergi kabahati oluşturma

idari suçlar için öngörülen cezalardan genellikle daha ağır olması, hürriyeti bağlayıcı cezaların kural olarak adli suçlar yönünden geçerli olması, idari suçlarda kanun koyucunun daha az önem atfettiği bir hukuki değer ihlal edilmesi ve öngörülen yaptırımın da genellikle idari bir makam tarafından idari usuller izlenerek uygulanması nedeniyle Anayasa'nın 38. maddesindeki ilkelerin aynı boyut ve kapsamıyla idari suçlara da uygulanması, işin mahiyetine uygun düşmemektedir. Bu bağlamda, yasama organının ağır işleyen yapısı ile ekonomik ve teknik hayatın hızla değişen ve gelişen şartları gözetenilerek, suç ve cezalarda kanunilik ilkesinin idari suçlar yönünden daha esnek uygulanması gerekmektedir.

<https://normkararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/ND/2017/108> (18/10/2023).

¹⁷⁷ Dş. 13. D. E. 2010/2160, K. 2016/4316 ve 22.12.2016 tarihli kararı

... İdarî yaptırımlar konusunda genel kanun niteliğini haiz Kabahatler Kanunu, hangi fiillerin kabahat oluşturduğuna yönelik kanunda bir çerçeve hükme yer verilmesi hâlinde idareye kısmî takdir yetkisi tanımakta, ancak yaptırımın türü, süresi ve miktarı bakımından mutlak olarak kanunilik ilkesini benimsemiş bulunmaktadır. Görüldüğü üzere, belirli normların sadece kanunlarla düzenlenebileceğini öngören kanunilik ilkesi, idarî yaptırımlarda uygulanması zorunlu olan bir ilkedir. Hangi fiillerin idarî yaptırım gerektirdiğinin kanunda açıkça tanımlanması, bunun doğal sonucu olarak bir eyleme yaptırım uygulanabilmesi için yaptırım uygulanacak eylemin belirli olması gerekmektedir. Kanunla çerçevesi çizilmiş olmak ve kanuna aykırı olmamak koşuluyla düzenleyici işlemler ile de idarî yaptırım kuralları belirlenebilecektir...

.... İdareler tarafından, yaptırım kararı alınmadan önce mevzuata aykırı eylemin ne olduğu ve kanunun hangi maddesinin ihlâl edildiği hiçbir tereddüde yer vermeyecek şekilde belirlendikten sonra eylemin karşılığı olan kanunda belirtilen idarî yaptırımın uygulanmasına karar verilmelidir. Başka bir deyişle, eylem ile uygulanan idarî yaptırım örtüşmeli ve muhatabına kanunda karşılığı olmayan veya eylem ile örtüşmeyen bir idarî yaptırım uygulanmamalıdır.

<https://karararama.danistay.gov.tr/>, (20.05.2023).

¹⁷⁸ Şenyüz, Vergi Ceza, s. 12. Vergi kabahatleri hakkında belirleme açısından düzenleme yetkisinin idareye bırakılmasının uygun olmadığı, Vergi Ceza Hukukunda kanunilik ilkesinin katı uygulanması gerektiği, idarenin genel düzenleyici işlemleri ile kabahat düzenlenmemesi gerektiği yönünde Karakoç, Anayasal İlkeler, s. 1278; Karakoç, Vergi Ceza, ss. 81- 82.

¹⁷⁹ Şenyüz, Vergi Ceza, s. 13.

yetkisinin idareye bırakılmaması, vergi kabahatlerinin de tüm unsurları ile birlikte belirtilmesi gerektiği düşünülmektedir¹⁸⁰.

Gümrük kabahatleri açısından kanunilik ilkesi incelendiğinde, kabahatler karşılığında öngörülen yaptırımlar açısından kati bir kanunilik ilkesine işaret edildiği görülmektedir. Örneğin Gümrük Kanunu'nun 241'inci maddesinin 1'inci fıkrasında öngörülen yaptırımın kanunilik ilkesine uygun şekilde düzenlendiği görülmektedir.

Kabahatler Kanunu'nun 4'üncü maddesinin 1'inci fıkrasında idarenin genel ve düzenleyici işlemleri ile kanunla belirlenen çerçeve hükmün içinin doldurulabileceği düzenlemesi durumu, Gümrük Kanunu'nun 241'inci maddesinin 1'inci fıkrasındaki düzenleme olan; Gümrük Kanunu ve buna göre çıkarılmış ikincil düzenlemelerle getirilen hükümlere aykırılık durumunda usulsüzlük cezası uygulanacağı hükmü ile desteklenir niteliktedir. Bu durumun Vergi Hukukunda kabahatler bakımından açıklanan sebeplerle; gümrük kabahatleri açısından da benzer şekilde sonuçlar doğurabileceğinden, idareye genel ve düzenleyici işlemleri ile gümrük kabahati belirleme yetkisi verilmesinin uygun ve doğru olmadığı düşünülmektedir. Özellikle gümrük kabahatleri bakımından idarenin genel ve düzenleyici işlemleri ile kabahat oluşturulması ya da yaptırım uygulanması, gümrük kabahatlerinde çok yüksek meblağlarda cezalara ulaşılabilmesine zemin hazırlamaktadır.

3. Gümrük Kabahatlerinde Kanunilik İlkesinin Sonuçları

a. Genel Olarak

Kabahatler Hukuku bakımından kanunilik ilkesi dört sonucu içermektedir. Bu sonuçlar; kıyas yasağı (lex scripta), örf ve adet hukuku ile yaptırım tatbikinin yasaklanması (lex scripta), geçmişe yürüme yasağı (lex praevia), belirlilik ilkesi (lex certa) olarak ifade edilmektedir¹⁸¹. Kabahatler Hukukuna hakim bu dört temel sonucun gümrük kabahatlerine etkileri hususuna aşağıda yer verilmiştir.

¹⁸⁰ Anayasa'nın 13'üncü maddesi gereği temel hak ve özgürlüklerin sadece kanun ile sınırlanabileceği, kabahat düzenlemesi getiren kanunların temel hak ve özgürlükleri sınırlandırması sebebiyle kabahatlerin benzer şekilde kanun ile düzenlenmesi gerektiği, idarenin genel ve düzenleyici işlemleri ile vergi kabahatlerinin belirlenemeyeceği yönünde Karakoç, Anayasal İlkeler, s. 1300.

¹⁸¹ Akbulut, Kabahatler Hukuku, s.127. Vergi suç ve kabahatleri ile öngörülen yaptırımlar bakımından kanunilik ilkesi için kıyas yasağı, örf ve adete başvurulamayacağı, belirlilik, aleyhe düzenlemenin geçmişe yürütülemeyeceği şeklindeki unsurları içermek zorunda olduğu yönünde açıklamalar için Karakoç, Anayasal İlkeler, s.1280 ; Karakoç, Vergi Ceza, s. 84.

b. Gümrük Kabahatlerinde Örf ve Adet Hukuku İle Yaptırım Uygulama Yasağı

Bir hareketin suç veya kabahat olarak tespit edilmesinde, yaptırımın daha ağır hale getirilmesinde, türünün ve süresinin belirlenmesinde örf ve adet hukuku kullanılarak yaptırım tesisi yasaklanmıştır¹⁸². Bu husus kanunilik ilkesinin bir sonucudur. Kabahatlerde kanunilik ilkesinin suçlara nazaran daha esnek uygulandığı ve idarenin genel ve düzenleyici işlemlerinin de kabahatlerde kullanılabilir olduğu göz önüne alındığında¹⁸³ örf ve adete göre haksızlık teşkil eden unsurların kabahat olarak belirlenmesinden ve neticesinde yaptırım uygulanmasından kaçınılması bir zorunluluktur.

Kabahatler Hukuku bakımından örf ve adet hukuku kullanılarak kabahat teşkili ve yaptırım tesisi yasaklanmış olmasına rağmen, örf ve adet hukukundan bazı unsurların yorumunda faydalanılması mümkündür. Örneğin hakaret suçunda fiilin kişinin şeref, onur ve saygınlığını incitip incitmediğinin ortaya konulmasında örf ve adetten yararlanılabilmektedir¹⁸⁴. Bu ilkenin gümrük kabahatleri bakımından da benzer şekilde uygulandığı görülmektedir. Örf ve adete göre haksızlık teşkil eden durumların gümrük kabahati olarak belirlenmesi ve yaptırım uygulanması kaçınılması gereken bir zorunluluk olmakla birlikte bu zorunluluk kabahatlerin tespit ve yaptırımların uygulanmasında doğmaktadır ancak ihraç edilen eşyanın ticari örf ve adete göre yedek parçalarının tespiti örneğinde olduğu gibi, bazı kavramların yorumunda örf ve adetten faydalanılması mümkündür.

c. Gümrük Kabahatlerinde Belirlilik İlkesi

Belirlilik ilkesi, kabahatlerin yaptırımlarının kanunla düzenlenmesinin yanı sıra aynı zamanda anlaşılabilir olmasını zorunlu kılmaktadır¹⁸⁵. Bir normun belirlilik ilkesine uygun düzenlenmesi, kabahat oluşturan fiilin ve neticesinde doğacak

¹⁸² Akbulut, Karşılaştırma, s. 140.

¹⁸³ Akbulut, Kabahatler Hukuku, s.127.

¹⁸⁴ Akbulut, Karşılaştırma, s.140.

¹⁸⁵ Körpe, s. 26. Belirlilik ilkesi için, suçların kanunda düzenlenmesinin yeterli olmadığı, bu düzenlemenin belirli, açık ve net yapılması gerektiği; aksi durumların kanunilik ilkesini zedelediği yönünde açıklamalar için, Demirbaş, s. 129.

yaptırımın tarafsız bir kişi tarafından anlaşılabilir düzeyde iyi açıklanmış olmasına bağlıdır¹⁸⁶.

Keyfiliğin önüne geçen bu ilke, Anayasa Mahkemesi kararlarında da belirli bir ölçüde, öngörülebilir olma şeklinde yorumlanmaktadır¹⁸⁷. Öngörülebilir olma kavramı, Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi kararlarında da hukuki kesinlik olarak adlandırılan belirlilik ilkesinin bir bileşeni olarak ifade edilmektedir. Öngörülebilirlik ilkesinin sağlanabilmesi için bir normun uygulanmadan önce sunulması ve etkilerinin öngörülebilir olmasının yeterli olmadığı, aynı zamanda kişilerin davranışlarını düzenleyebilmesi için yeterli özende ve netlikte olması gerektiği belirtilmektedir¹⁸⁸. Anayasa Mahkemesi kararında¹⁸⁹

Belirlilik ilkesi, yalnızca yasal belirliliği değil, daha geniş anlamda hukuki belirliliği de ifade etmektedir. Yasal dayanağının bulunması ve erişilebilir, bilinebilir ve öngörülebilir olması gibi gereklilikleri karşılaması koşuluyla yürütmenin düzenleyici işlemleriyle de hukuki belirlilik sağlanabilir. Asıl olan muhtemel muhataplarının mevcut şartlar altında belirli bir işlemin ne tür sonuçlar doğurabileceğini öngörmelerini mümkün kılacak bir normun varlığıdır.

şeklinde yer alan bu ilkenin geniş yorumlanması gerektiği vurgulanmaktadır.

Belirlilik ilkesi, Vergi Hukukunda kanunların asıl maddeler yerine geçici, ek ya da mükerrer maddelerden oluşması, kanunların birbiri ile uyumlu olmaması, bazı

¹⁸⁶ Berrin Akbulut, “Kabahatler Hukukunda Kanunilik İlkesi”, **Ceza Hukuku ve Kriminoloji Dergisi**, Cilt:9, Sayı:1, 2021, (Kabahatlerde Kanunilik), s. 18.

¹⁸⁷ Any. M. E. 2006/124, K. 2009/146 ve 15.10.2009 tarihli kararı.

<https://normkararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/Ara?EsasNo=2006%2F124&KararAramaRaporu=1> (10.12.2022).

Any. M. E. 2008/94, K. 2010/13 ve 21.01.2010 tarihli kararı.

<https://normkararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/Ara?EsasNo=2008%2F94&KararAramaRaporu=1> (10.12.2022).

Any. M. E. 2004/70, K. 2009/7 ve 15.01.2009 tarihli kararı.

<https://normkararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/Ara?EsasNo=2004%2F70&KararAramaRaporu=1> (10.12.2022).

Ayrıca kabahatler bakımından öngörülen para cezaları arasındaki alt ve üst sınırlar arasında makasın aşırı geniş olmasının Anayasaya aykırılığı hakkında Any. M. E.2005/5, K. 2008/93 ve 17.04.2008 tarihli kararı.

<https://normkararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/Ara?EsasNo=2005%2F5&KararAramaRaporu=1> (12.12.2022).

¹⁸⁸ Danilo Zolo, “The Rule of Law: A Critical Reappraisal”, **The Rule of Law History, Theory and Criticism**, (Ed. Pietro Costa ve Danilo Zolo), p.7,25. Akt., Abdülkadir Gülçür, “AİHM ve Türk Anayasa Mahkemesi’nin Kararları Işığında Hukuki Kesinlik (Belirlilik) İlkesinin İncelenmesi”, **Marmara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Hukuk Araştırmaları Dergisi**, Cilt:24, Sayı:1, 2018, s. 153.

¹⁸⁹ Any. M. E. 2019/110, K. 2021/85 ve 11.11.2021 tarihli kararı. (RG, 1.3.2022 – 31765).

hallerde maddelerin birbiriyle uyumlu olmaması gibi gerekçelerle sağlıklı uygulama alanı bulamamaktadır¹⁹⁰. Bu durum vergi kabahatlerine de yansımaktadır.

İlkenin gümrük kabahatleri bakımından değerlendirilmesinde ise, uygulamada gümrük kabahatlerinde yaptırımların hesaplanmasında yaşanan tereddütlerin, bu ilkenin sağlıklı bir uygulama alanına sahip olmadığını düşündürmektedir. Ayrıca Gümrük Kanunu'nun 241'inci maddesindeki düzenlemenin belirlilik ilkesi bakımından ayrıca değerlendirilmesi gerekmektedir.

Gümrük Kanunu'nun 241'inci maddesinde ikincil düzenlemelere aykırılıkların kabahat olarak değerlendirilmesi yer almaktadır. Belirlilik ilkesi gereği; kabahat içeren bir hükümde fiil ve karşılığında öngörülen yaptırımın ilgilisi tarafından açıkça görülebilmesi gerekmektedir¹⁹¹. Oysaki bu maddede ilgili kişinin Gümrük Kanunu'na bakarak idareye yetki verilip verilmediğini bulması ve yetki verildiyse de o konuyla ilgili düzenleme yapıp yapmadığını tespit etme yükümlülüğü getirilmektedir¹⁹². Bu durumun da belirlilik ilkesine aykırılık teşkil ettiği düşünülmektedir.

ç. Gümrük Kabahatlerinde Kıyas Yasağı

Kıyas yasağı da belirlilik ve geçmişe yürütme yasağı gibi kanunilik ilkesinin bir diğer neticesidir. Kıyas yasağı gereği, kanunda veya idarenin genel düzenleyici işlemleri ile açıkça belirtilmemiş bir fiil yönünden başka bir fiil kıyasen uygulanamaz¹⁹³. Belirlilik ilkesinin etkin uygulanması halinde, düzenleme kapsamında olmayan alanlar için kıyas yasağı devreye girmektedir¹⁹⁴.

¹⁹⁰ Karakoç, Anayasal İlkeler, s. 1300.

¹⁹¹ Vergi Ceza Hukukunda; yasaklanan fiiller ve öngörülen cezaların kuşkuya mahal vermeyecek biçimde sari, net ve sınırlarının belirli olması gerektiği yönünde Karakoç, Anayasal İlkeler, s. 1280.

¹⁹² Şenyüz, E., s. 43.

¹⁹³ Körpe, s. 26. Dş. VDDK. E. 2020/1221, K. 2022/226 ve 02.03.2022 tarihli kararı:

...Uyuşmazlıkta yukarıda ifade edildiği şekilde somut bir tespit mevcut olmayıp davacının gerçek bir emtia teslimi veya hizmet ifasına dayanmayan faturaları kayıtlarına intikal ettirdiğinden bahisle özel usulsüzlük cezası kesildiği anlaşılmaktadır. Bu durumda, idari cezalar için de geçerli olan cezayı gerektiren fiilin tüm unsurları tamam olmadan failin cezalandırılmayacağı yolundaki genel ceza hukuku ilkesinin varsayım ya da kıyas yoluyla ceza tayinine olanak tanınaması karşısında, ceza kesilmesini öngören ve buna ilişkin koşulları düzenleyen maddede belirtilen unsurların bir arada gerçekleşmediği anlaşılmakta olup davacı adına kesilen özel usulsüzlük cezasında hukuka uygunluk görülmemiştir.

<https://karararama.danistay.gov.tr/>, (25.01.2023).

¹⁹⁴ Akbulut, Kabahatte Kanunilik, s. 38.

Kabahatler Kanunu'nda kıyas yasağı Türk Ceza Kanunu'ndaki gibi yer almamaktadır. Kabahatler Kanunu'nun kabahat ve yaptırımlarının yanı sıra muhakeme ve infaza ilişkin düzenlemelerin de yer alması sebebiyle kıyas açık olarak yasaklanmamış olmasına rağmen, kabahat ve yaptırımların kanuniliği ilkesi gereği kıyas yolu ile genişletilmesi veya ağırlaştırılması mümkün olmamaktadır¹⁹⁵. Aksi bir yaklaşımla kıyas yasağına uyulmaması halinde kanundaki kabahat ve yaptırımların genişletilmesi ile kanun koyucuya özgü olan faaliyet alanına girilmesi söz konusu olmaktadır¹⁹⁶. Dolayısıyla Vergi Hukukunda, Ceza Hukukunda, Vergi Ceza Hukukunda ve Gümrük Ceza Hukukunda bu yola başvurulamamaktadır.

d. Gümrük Kabahatlerinde Geçmişe Yürümeme İlkesi

Aleyhe geçmişe yürümeme ilkesi, kanunilik ilkesinin bir neticesi olarak; kabahat fiilinin işlendiği sırada kanunda yer almayan bir kabahatten dolayı idari yaptırım uygulanamayacağını ifade etmektedir¹⁹⁷. Anayasa'nın 38'inci maddesinde güvence altına alınmış bu hüküm dolayısıyla kimse suçun işlendiği tarihe göre suç sayılmayan bir fiil dolayısıyla cezaya tabi tutulmamakta ve yine suçun işlendiği tarihte öngörülen cezadan daha fazla cezaya muhatap kılınmamaktadır.

Geçmişe yürüme ilkesi hususunda Kabahatler Hukuku bakımından istisnai bir durum söz konusudur. Lehe geçmişe yürüme kabahatler bakımından uygulanmaması

¹⁹⁵ Akbulut, Kabahatte Kanunilik, s. 31.

¹⁹⁶ Karakoç, Vergi Ceza, s. 101; Kıyas yoluna kural olarak özel hukuk alanında başvurulabileceği ancak kamu hukuku alanında kıyas hukuki güvenliği zedelemesi sebebiyle uygulamasının mümkün olmadığı yönünde açıklamalar için Mustafa Ünlütepe, **Medeni Hukuka Giriş ve Türk Medeni Kanunu'nun Başlangıç Hükümleri**, Seçkin Yayınları, Ankara, 2021, s. 162.

¹⁹⁷ Demirbaş, s. 131; Körpe, s. 26; Kanunların geçmişe yürümemesinin (makale adem-i şumûlü) temel gerekçesinin keyfi hareketleri önlemek ve toplumun güven duymasını sağlamak olduğu hakkında açıklamalar için Karakoç, Vergi Ceza, s. 92.

Dş. 13. D. E.2020/84, K. 2020/3201 ve 04.11.2020 tarihli kararı:

...Ceza hukuku ilkelerinin kural olarak, idari tedbirler için uygulanmasına gerek olmamakla beraber geçmişe yürütülememe gibi hukukun genel ilkelerinin idari tedbirler için de geçerli olmasının nedeni, bu genel ilkenin sadece bir ceza hukuku temel prensibi (suç ve cezaların geçmişe yürütülemezliği ilkesi) değil, idari usulün gereği olarak idari işlemler için de (yükümlendirici idari işlemler) geçerli olmasındandır. Yani geçmişe yürümeme ilkesi ceza hukuku ilkesi olduğu kadar, aynı zamanda bir idare hukuku ilkesi olarak da kabul edilmektedir.

<https://karararama.danistay.gov.tr/>, (25.01.2023).

yönüyle ayrılmaktadır. Kabahatler Kanunu’nda düzenlenen hüküm¹⁹⁸ ile karşılığında idari yaptırıma dair kararların tatbiki bakımından derhal uygulama kuralı geçerlidir¹⁹⁹.

4. Gümrük Kabahatlerinde Ölçülülük İlkesi

Ölçülülük ilkesi, aracın amacın gerçekleştirilmesinde zaruri olmasını, amaç ile araç arasında makul, orantılı bir ilişki olmasını ifade eder²⁰⁰. Kabahatler bakımından da kabahat ile öngörülen yaptırımın arasında bir denge gözetilmesi gerekmektedir²⁰¹. Kanun koyucu ve idarelerin yapmış olduğu düzenlemelerin ölçülülük ilkesine uygun olabilmesi için elverişlilik, gereklilik ve orantılılık koşullarını sağlaması gerekmektedir²⁰². Ölçülülük ilkesi gümrük kabahatleri açısından en sık tartışılan

¹⁹⁸ Kabahatler Kanunu madde 5: Zaman bakımından uygulama

¹⁹⁹ Mevcut kanuna göre verilen idari yaptırımların derhal uygulanması neticesinde, sonradan yapılan düzenleme lehe olsa bile, mevcut kanuna göre yapılan işlemlerin geçersizliğini doğurmayacağı gibi, yenilenmesini de gerektirmediği hakkında Kılıç, s. 637. İdari yaptırım kararlarının tatbiki ya da muhakeme kaideleri ile ilgili değişikliklerde bile değişikliğin derhal uygulanacağı, lehe veya aleyhe olduğuna bakılmayacağı hakkında Akbulut, Kabahatte Kanunilik, s. 34.

²⁰⁰ Osman Ceylan, **İdari Yargının Görev Alanına Giren İdari Para Cezaları**, Seçkin Yayınları, Ankara, 2021 s. 18; Mehmet Turhan, “Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi’nin Hak ve Özgürlükleri Sınırlandırma Sistemi”, **Çankaya Üniversitesi Hukuk Dergisi**, Cilt:7, Sayı:2, 2011, s. 95.

²⁰¹ Vergi suç ve kabahatleri ile ceza veya yaptırımları arasında ölçülülük ilkesi gereği adil bir dengenin bulunması gerektiği, vergi kaçakçılığı halinde ziyaa uğratan vergi miktarına önem atfedilmemesi durumunda vergi kaybı yaptırımının yüksek miktarda belirlenmesinin ölçülülük ilkesi ile örtüşmediği yönünde açıklamalar için Karakoç, Anayasal İlkeler, s. 1284.

Dş. İDDK. E. 2021/2517, K. 2022/729 ve 03.03.2022 tarihli kararı:

... Bu itibarla, Öğretim Üyesi Yetiştirme Programının öngörülen amacına ulaşabilmesi için dava konusu düzenleme tesis edilmişse de, bu düzenlemede hem ilgililerin üç yıl süre geçmeden yeniden ÖYP araştırma görevlisi kadrolarına başvuramayacakları, hem de bu süre geçtikten sonra yapılacak ilk başvuruda ÖYP puanının % 10 oranında düşürüleceği yönünde getirilen yaptırımın, diğer yandan kendilerine avantaj sağlamak amacıyla yanlış beyanda bulundukları tespit edilenlerin bir daha ÖYP’ye başvurularının kabul edilmeyeceği yönünde getirilen yaptırımın, ulaşılmak istenen amaç karşısında orantılı bir tedbir olduğunun kabul edilemeyeceği, Bu durumda, dava konusu düzenlemede öngörülen yaptırımla ulaşılmak istenen amaç arasında makul bir dengenin bulunmaması nedeniyle düzenlemeyi hukuk devletinin bir gereği olan ölçülülük ilkesi ile bağdaştırmaya hukuken olanak bulunmadığı, düzenlemenin eğitim- öğretim ve çalışma hakkını ihlal ettiği sonucuna ulaşıldığı...

<https://karararama.danistay.gov.tr/>, (25.01.2023).

²⁰² Karakoç, Anayasal İlkeler, s.1281. Ölçülülük ilkesinin Avrupa Birliğinin bütün işlemlerinde hukuka uygunluk için geçerli bir objektif koşul olarak arandığı yönünde açıklamalar için Hayrettin Kurt, “İdari Yaptırımlara Karşı Güvenceler”, **Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt: XVIII, Sayı:1, 2014, s. 164.

Any. M. E.2016/16, K.2016/37 ve 05.05.2016 tarihli kararı:

Kanun koyucu, düzenlemeler yaparken hukuk devleti ilkesinin bir gereği olan ölçülülük ilkesiyle bağlıdır. Bu ilke ise “elverişlilik”, “gereklilik” ve “orantılılık” olmak üzere üç alt ilkeden oluşmaktadır. “Elverişlilik”, başvuru önlemin ulaşılmak istenen amaç için elverişli olmasını, “gereklilik” başvuru önlemin ulaşılmak istenen amaç bakımından gerekli olmasını, “orantılılık” ise başvuru önlem ve ulaşılmak istenen amaç arasında

ilkelerden biridir. Gümrük kabahatleri karşılığında öngörülen yaptırımların özellikle gümrüklenmiş değerin katları üzerinden hesaplandığı durumlarda, dış ticaret işlerini icra eden kimselerin ticari mahvına sebep olabilecek düzeye gelmesi ölçülülük ilkesinin özellikle orantılılık açısından değerlendirilmesi gereken unsurlarından biridir²⁰³. Kişilere ödeyebilecekleri miktarın üzerinde ceza yüklenmesi dış ticaretten elde edilen vergilerin sürdürülebilirliğine hizmet etmemektedir²⁰⁴. Ayrıca cezaların bir üst sınırının olmayışı da yine hem belirlilik hem de ölçülülük ilkeleri açısından yeniden değerlendirilmesi gereken bir durum olarak varlığını korumaktadır.

5. Gümrük Kabahatlerinde Non Bis İn Idem İlkesi

Geçmiş Roma Hukukuna kadar dayanan, çifte yargılama yasağı olarak da bilinen, bir kişinin aynı eyleminden dolayı iki kez yargılanamayacağı ve cezalandırılmayacağı anlamını taşıyan²⁰⁵ non bis in idem ilkesi²⁰⁶ bütün hukuk düzenlerinde yerleşmiş ilkelerden olup, aksine düzenleme var olmadıkça uygulama alanı bulmaktadır²⁰⁷.

olması gereken ölçüyü ifade etmektedir. Bir kurala uyulmaması nedeniyle kanun koyucu tarafından öngörülen yaptırım ile ulaşılmak istenen amaç arasında da “ölçülülük ilkesi” gereğince makul bir dengenin bulunması zorunludur.

https://www.anayasa.gov.tr/Kararlar/GenelKurul/Basvuru_Karari/2016-37.pdf, (23.01.2023). Gümrüklenmiş değer üzerinden uygulanan yaptırımların ölçülülük ilkesini ihlal etmediği yönünde Any. M. E.2017/17, K.2017/121 ve 12.07.2017 tarihli kararı.

https://www.anayasa.gov.tr/Kararlar/GenelKurul/Basvuru_Karari/2017-121.pdf (30.10.2023).

²⁰³ Çok kalemlı beyannamelerde ölçülülük ilkesinin ihlal edilebildiği yönünde açıklamalar için Atilla Şahin, “Gümrükte 210 Kat Ceza Nasıl Uygulanır?” <https://www.gumruktv.com.tr/kose-yazilari/gumruk-210-kat-ceza-nasil-uygulanir> (27.10.2023).

Artun ve Gök, s. 181.

²⁰⁵ Durmuş Tezcan, Mustafa Ruhan Erdem ve R. Murat Önok, **Uluslararası Ceza Hukuku**, 6. Baskı, Seçkin Yayınları, Ankara, 2021, s. 234.

²⁰⁶ Non bis in idem ilkesi Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi’nin 7 No.lu Ek Protokolünün 4’üncü maddesinde düzenlenmiştir. Türkiye 7 No.lu Ek Protokolü herhangi bir çekince ve beyan koymaksızın 1985’te imzalamıştır. Ek Protokol 10.03.2016 tarih ve 6684 sayılı “11 No.lu Protokol ile Değişik İnsan Haklarını ve Ana Hürriyetleri Korumaya Dair Ek 7 No.lu Protokolün Onaylanmasının Uygun Bulunmasına Dair Kanun’un (RG, 25.03.2016 - 29664) kabulünden sonra 01.08.2016 tarihinde yürürlüğe girmiştir.

Vergi cezalarında non bis in idem ilkesinin AİHM kararları doğrultusunda uygulanması bakımından değerlendirmeler için Barış Bahçeci, “İHAM İçtihadında Vergi Cezalarında ‘Ne Bis In Idem’”, **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt:67, Sayı:2, 2018, (İHAM), s. 275. Vergi ziyayı cezasının Ek Protokol madde 4 kapsamında değerlendirilmesi hakkında İlayda Oter, “Ne Bis İn İdem İlkesinin Uygulanabilirlik Alanları İle İlgili Bir Sentez Çalışma”, **Türkiye Adalet Akademisi Dergisi**, Sayı:50, 2022, s. 152.

²⁰⁷ Veli Özer Özbek, Koray Doğan ve Pınar Bacaksız, **Ceza Muhakemesi Hukuku**, 15. Baskı, Seçkin Yayınları, Ankara, 2022, (Ceza Muhakemesi), s.95; Özbek ve diğerleri, **Ceza Genel**, s. 119.

Kabahatler Kanunu’nun 15’inci maddesinde yer verilen düzenleme gereği, tek fiilin hem kabahat hem de suç teşkil ettiği hallerde sadece suçtan yaptırım uygulanmaktadır. Bu düzenleme ile kabahatler ile suçlar arasında non bis in idem ilkesine geçerlilik tanındığı ifade edilmektedir²⁰⁸. Ayrıca tek fiilin birden fazla kabahat düzenlemesini ihlale sebebiyet vermesi durumunda ise en ağır para cezası uygulanmaktadır. Son olarak idari para cezasından başka bir yaptırım öngörülüyorsa bu idari yaptırım da ayrıca uygulanmaktadır²⁰⁹.

Kabahatler Kanunu’nda yer verilen düzenleme ile non bis in idem ilkesinin kabahatlerde genel anlamıyla uygulama alanı bulduğunu ifade etmek mümkündür. Vergi Ceza Hukukundaki yeri ise ayrıca değerlendirilmesi gereken bazı hususlar içermektedir. Vergi Ceza Hukukundaki düzenlemelerin bu ilkeye uygun olup olmadığının veya bu ilkeyi ihlal edip etmediğinin irdelenmesi gerekmektedir. Bu incelemede Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi ve Anayasa Mahkemesinin kararlarında kullanılan kriterlerden faydalanmak mümkündür. Bu kriterler; somut olayda cezayla ilişkili muhakeme sürecinin varlığı, bu muhakeme veya cezaların aynı olaya aidiyeti, kesin hüküm bulunması, mükerrer cezalandırma veya yargılamanın bulunması olarak belirtilmektedir²¹⁰.

Vergi Ceza Hukukunda tek eylem ile birden fazla kabahat veya suçun oluşmasına sebebiyet veren durumlar tezahür edebilmektedir. Söz konusu durumlarda Vergi Usul Kanunu’nun Kabahatler Kanunu’na nazaran özel nitelikli olması sebebiyle

²⁰⁸ Akbulut, Kabahatler Hukuku, s. 479. Non bis in idem ilkesinin Türk İdare Hukukunda geçerli olmadığı yönünde açıklamalar için Kurt, s. 169.

²⁰⁹ Uluslararası Viyana Ceza Kongresinde Muhakemeye İlişkin Karar da ne bis in idem ilkesine değinilerek bireyin ceza ve idari yaptırıma birlikte tabi tutulmasının engellenmesi veya birbirinden mahsup edilmesi yönünde alınan karar hakkında açıklamalar için Kurt, s. 169.

Ceza mahkemelerince Vergi Usul Kanunu’nda hapis cezalarının uygulanması, ayrıca idari yaptırımların tatbikine engel teşkil etmediği hususunda Karakoç, Genel Vergi, s. 412-413. Bir fiilin farklı hukuk disiplinlerinde korunan hukuki yararları, unsurları, neticesi amacı farklı olması sebebiyle bazı durumlarda, Non bis in idem ilkesinin mutlak olarak uygulanamayacağı yönünde açıklamalar için Ceylan, s. 26.

Vergi zıyayı suçu özelinde başvuran farklı iki yargılamada aynı olaydan dolayı iki kez mahkûm edildiği için Sözleşmeye Ek 7 No.lu Protokolün 4’üncü maddesinde düzenlenen non bis in idem ilkesini ihlal ettiği yönünde Glantz/ Finlandiya Kararı <https://hudoc.echr.coe.int>, (15.05.2023).

Gümrükten uyuşturucu geçiren başvuranın hem ceza hem de geçirdiği eşyalar nedeniyle idari yaptırıma tabi tutulmasının, gümrük cezalarının özel yapısı nedeniyle non bis in idem ilkesini ihlal etmediği yönünde Göktan/Fransa kararı <https://hudoc.echr.coe.int/fre#%7B%22itemid%22%3A%22002-5246%22%7D>, (15.05.2023).

²¹⁰ Murat Batı ve Uğur Hakan Gafar, “Vergi Ceza Hukukunda “Ne Bis İn İdem” İlkesi : Sorumluluk Hükümleri Açısından Farklı Bir Bakış”, **Maliye Çalışmaları Dergisi**, 2020; 64 ss. 15-29, s. 20. Anayasa Mahkemesinin inceleme kriterleri açısından Akbulut, Kabahatler Hukuku, ss. 480-481.

öncelikli uygulanması gerektiği ifade edilmektedir²¹¹. Vergi Usul Kanunu'na aykırılık teşkil etmeyen hallerde ise Kabahatler Kanunu genel hükümlerinin uygulanması mümkündür²¹². Vergi Ceza Hukukunda ortaya çıkan durumlar; tek fiille oluşan vergi kabahatleri ile suçların birleşmeyeceği, tek fiil ile oluşan vergi kabahatleri ile Vergi Usul Kanunu'ndaki suçların birleşmeyeceği, tek fiil ile ortaya çıkan vergi kaybı kabahati ile özel usulsüzlük kabahatlerinin birleşmeyeceği²¹³, tek fiil farklı vergilerde ortaya çıkan vergi kaybı kabahatlerinin birleşmeyeceği²¹⁴, ancak tek fiille işlenen vergi zıya ile genel usulsüzlük kabahatlerinin birleşebileceği öngörülmüştür²¹⁵. Birleşme öngörülen düzenlemelerin non bis in idem kuralına uygunsuzluk durumunu ortadan kaldırdığını fakat birleşmenin öngörülmediği durumların kurala aykırılık teşkil edebileceği, bu gibi durumlarda yukarıda yer verilen yüksek mahkeme kriterleri ile değerlendirme yapılması gerektiği belirtilmektedir²¹⁶.

Gümrük kabahatleri bakımından değerlendirildiğinde, genel olarak Kabahatler Kanunu'ndaki düzenlemelerde bu ilkenin uygulandığı görülmektedir. Bu nedenle bir kabahatin çok sayıda ortaya çıkması halinde, her kabahate ayrı yaptırım uygulanmaktadır²¹⁷. Failin bir fiille birden çok kabahate sebep olması neticesinde kabahatlere dair idari yaptırım olarak yalnızca idari para cezası öngörülmüşse, en yüksek olan idari para cezası uygulanmaktadır. Ayrıca para cezasından farklı idari yaptırım öngörülmüşse bu idari yaptırımlar da uygulanmaktadır²¹⁸. Bir fiil aracılığıyla hem kabahate hem de suça sebep olunmuşsa, fiilin sadece suç bakımından yaptırıma tabi tutulması, yalnız suç bakımından yaptırım uygulanamadığı hallerde kabahat için öngörülen yaptırımın uygulanması durumu söz konusu olmaktadır²¹⁹.

²¹¹ Şenyüz, Vergi Ceza, s. 244. Kabahatler Kanunu yeni tarihli genel kanun, Vergi Usul Kanunu'nun eski tarihli özel kanun olduğu, Kabahatler Kanunu 3'üncü maddesi gereğince idari para cezasını gerektiren tüm fiillere uygulanacağı düzenlemesine haiz olduğu, vergi kabahatleri yönünden kanunların çatıştığı yönünde açıklamalar için Batı ve Gafar, s. 22.

²¹² Şenyüz, Vergi Ceza, s.243.

²¹³ Özel usulsüzlük kabahatleri için, vergi kaybı kabahatine teşebbüs niteliğinde olduğu, Vergi Usul Kanunu 353'üncü maddesinde yer alan özel usulsüzlük kabahati ile vergi zıyaına sebep olunması halinde, hem özel usulsüzlük hem de vergi cezasının ayrı kesilmesini öngören hükmün hukuki dayanağının ve uygulama olanağının olmadığı yönünde Karakoç, Vergi Ceza, s. 130.

²¹⁴ Karakoç, Genel Vergi, s. 454, Karakoç, Vergi Ceza, ss. 126-127, Şenyüz Vergi Ceza, s. 247.

²¹⁵ Karakoç, Genel Vergi, s. 455, Karakoç, Vergi Ceza, s. 128, Şenyüz, Vergi Ceza, ss. 244-250.

²¹⁶ Batı ve Gafar, s. 23.

²¹⁷ Bu duruma örnek olarak, beyana aykırılık hallerinde gümrük idaresine verilen beyanname kadar ve gümrük gözetimi altındaki eşyanın gümrük idaresinin izni olmaksızın kısım kısım çıkarılması halinde, çıkarılan her bir kısım için ayrı idari para cezası uygulanmaktadır.

²¹⁸ Gümrük Kanunu 234/2'nci maddesi bu duruma örnek teşkil etmektedir.

²¹⁹ Aynı husus Gümrük Yönetmeliği'nin 579'uncu maddesinde de hüküm altına alınmıştır.

Gümrük Kanunu'nun 210'uncu maddesinin 2'inci fıkrası ve Gümrük Yönetmeliği'nin 579'uncu fıkrasına göre hem idari yaptırım tatbik edilmiş hem de mahkûmiyet kararı kesinleşmişse, Gümrük Kanunu uyarınca tatbik edilen ceza kaldırılmakta ayrıca tahsilat yapılmışsa geri verilmektedir²²⁰.

Ç. Kabahatler Kanunu Ve Gümrük Kabahatleri Arasındaki İlişki

Kabahatler Kanunu ile Gümrük Kanunu arasındaki ilişki değerlendirildiğinde; gümrük kabahatleri ve yaptırımlarını içeren Gümrük Kanunu ve Kabahatler Kanunu karşılaştırılmasında, Gümrük Kanunu'nun özel nitelikte kanun olduğu değerlendirilmektedir. Ayrıca Kabahatler Kanunu'nun 3'üncü maddesindeki düzenleme gereğince, bu Kanun hem genel hem de tamamlayıcı bir kanun olma niteliği taşımaktadır²²¹. Bu sebeple kabahatlere ilişkin Gümrük Kanunu'nda doğrudan hüküm bulunduğu hallerde, Gümrük Kanunu hükümlerinin öncelikli tatbiki, doğrudan hüküm bulunmadığı hallerde ise Kabahatler Kanunu hükümlerinin değerlendirilmesi gerekmektedir²²².

Gümrük Kanunu'nun 231'inci ve devamındaki maddelere göre, gümrük kabahatlerinin tespit edilmesi ve kabahat neticesinde yaptırım uygulanması gümrük idaresi tarafından tesis edilen idari işlemler²²³ aracılığıyla ile yürütülmektedir²²⁴. Bir idari işlem neticesinde tatbik edilen cezanın kaldırılması, idari işlemin muhatabının

²²⁰ Gümrük Kanunu madde 231 değerlendirildiğinde, dava zaman aşımı ile ceza zaman aşımı içerisinde idari yaptırım uygulanması beraberinde, ceza davasında mahkûmiyet ile neticelenmesi halinde kesinleşen cezanın uygulanması yoluna gidilebileceği şeklinde yorumlanabildiği ancak bunun mümkün olmadığı yönünde açıklamalar için Gök, Gümrük Vergisi, s. 223.

²²¹ Gümrük Kanunu – Kabahatler Kanunu ilişkisi hakkında açıklamalar için Karakoç, Gümrük Ceza, ss. 17-18. Gümrük kabahatleri ile Kabahatler Kanunu arasındaki ilişki hakkında açıklamalar için Yerci, Gümrük Hukuku, s. 614 vd. Kabahatler Kanunu'ndaki genel düzenlemelerin gümrük kabahatlerine tatbiki hakkında Kılıç, s. 636 vd.

²²² Gümrük Kanunu'nda cezalarda indirim müessesesi yer almaması sebebiyle, gümrük cezalarında erken-peşin ödeme indirimi hususunda Kabahatler Kanunu hükümlerinin uygulanması yönünde açıklamalar için Yusuf Karakoç, "Vergi Cezası Anlaşmazlıklarının Çözüm Yollarından Cezalarda İndirim Müessesesi", **Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt:16, Özel Sayı, 2014, (Cezalarda İndirim), ss. 3712-3716, ; Karakoç, Gümrük Ceza, s. 18. Gümrük Kanunu'nun 242'inci maddesindeki düzenlemenin kanun yolu hususunda özel bir düzenleme olduğu gerekçesiyle Kabahatler Kanunu hükümlerinin uygulanamayacağı hakkında Kılıç, ss. 635-636; aynı yönde Yerci, Gümrük Hukuku, s. 615.

²²³ İdare Hukuku kapsamında, idari işlemlerin icrai, tek yanlı, , re'sen icra edilebilir,, yazılı, hukuka uygunluk karinesinden faydalanma gibi özelliklerinin bulunduğu hakkında açıklamalar için Halil Kalabalık, **Kısa İdare Hukuku**, 3. Baskı, Seçkin Yayınları, Ankara, 2019, (İdare Hukuku), s. 213

²²⁴ Karakoç, Gümrük Ceza, s. 17; Gök, Gümrük Vergisi, s. 202.

gereğini yerine getirmesi ya da varsa²²⁵ itiraz yoluna²²⁶, sonrasında yargı yoluna başvurulması neticesinde kesinleşen kararın uygulanması ile gerçekleşmektedir²²⁷.

²²⁵ Gümrük Kanunu'nun 242/1'nci maddesi;

İtirazlar

Madde 242 – (Değişik: 18/6/2009-5911/64 m.)

1. Yükümlüler kendilerine tebliğ edilen gümrük vergileri, cezalar ve idari kararlara karşı tebliğ tarihinden itibaren on beş gün içinde bir üst makama, üst makam yoksa aynı makama verecekleri bir dilekçe ile itiraz edebilir.

şeklinde düzenlenmiştir. Maddenin 1'inci fıkrasında belirtilen *itiraz edebilir* ifadesinden bu yolun ihtiyari bir yol olduğu anlamı çıkarılmaktadır. İtiraz yolunun ihtiyari bir yol olduğu hakkında Halil Kalabalık, **İdari Yargılama Usulü Hukuku**, 13. Baskı, Seçkin Yayınları, Ankara, 2019, (İdari Yargılama), s. 320; ilk işlem için bir sıhhat şartı olmadığı yönünde açıklamalar için Gök, Gümrük Vergisi, s. 346; Hamit Yumuk, "Gümrük Hukukunda Zorunlu İdari İtiraz", **Yedinci Genç Vergi Hukukçuları Sempozyumu Bildiri Kitabı**, Yetkin Yayınları, Ankara, 2017, (Zorunlu İdari İtiraz), s. 181. Zorunlu idari başvuruların istisnai düzenleme oluşu nedeniyle dar yorumlanması gerektiği, aksi uygulamaların çeşitli hak mağduriyetlerine sebebiyet vereceği yönünde açıklamalar için. Cihan Yüzbaşıoğlu, "İdari Usulde Öksüz Kalmış Bir Alan: İdari İşlemlere Karşı Zorunlu İdari Başvurulardan Kaynaklanan Sorunlar", **Galatasaray Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt:19, Sayı:1, 2020, s. 323. İtiraz yolunun zorunlu tüketilmesi gereken bir yol olduğu hakkında görüşler için Turgut Candan, "Gümrük Vergisi Ek Tahakkuklarına İtirazda Bulunulmadan Doğrudan İdari Dava Açılabilir Mi?", 2019. (<https://turgutcandan.com/2019/08/16/gumruk-vergisi-ek-tahakkuklarına-itirazda-bulunulmadan-dogrudan-idari-dava-acilabilir-mi/>, (10.01.2021); Selen, Gümrük, s. 295.

²²⁶ İtiraz yolunun zorunlu tüketilmesi gereken bir yol olduğu hususunda Danıştay Kararları mevcuttur:

Düzeltilme başvurusunun reddi üzerine şikayet yoluyla Maliye Bakanlığına başvurulması ve ancak Bakanlığın olumsuz yanıtı üzerine işlemin iptali istemiyle dava açılması mümkün olduğundan, merciine başvurulmadan açılan davanın incelenmesi mümkün olmadığı.. Dş, VDDK. E. 2003/254, K. 2004/28 ve 27.02.2004 tarihli kararı, <https://legalbank.net>, (21.01.2021).

Gümrük Kanununun sözü edilen 242'nci maddesi hükmüne göre, idari davaya konu olabilecek işlem, idari karar değil; söz konusu karara karşı, öngörülen usule göre yapılacak itiraz üzerine, yine aynı maddede yazılı mercilerce tesis edilecek olumsuz işlem olduğundan, itiraz başvurusu, yargı yerlerine başvurulmadan önce ilgililerce tüketilmesi gereken zorunlu nitelikteki başvuru yoludur. Bu yol tüketilmeden dava açılması halinde, bu durumun idari yargı yerlerince kendiliklerinden nazara alınması, İdari Yargılama Hukukunun gereklerinden olduğu" Dş. 7. D. E. 2004/1598, K. 2006/3458 16.11.2006 tarihli kararı, <https://legalbank.net>, (21.01.2021).

Son dönemde ise idari itiraz yolunun zorunlu tüketilmesi gereken bir yol olmadığına dair bazı kararlar verilmektedir.

Her ne kadar mahkemece 4458 sayılı Gümrük Kanunu'nun 242. maddesinde düzenlenen idari itiraz yolu tüketilmesi zorunlu bir yol olarak kabul edilmişse de Kanunun 6111 sayılı Kanunun 137 maddesi ile yeniden düzenlenen 244 maddesi ile gümrük uyumsuzlukları bakımından da uzlaşma kurumu kabul edilmiş olup maddedeki uzlaşma talebinin tebliğ tarihinden itibaren 15 gün içinde henüz itiraz başvurusu yapılmamış gümrük vergileri ve cezalar için yapılacağı uzlaşma talebinde bulunulması halinde itiraz veya dava açma süresinin duracağı, uzlaşmanın vaki olmaması veya temin edilememesi halinde sürenin kaldığı yerden işlemeye başlayacağı yolundaki düzenleme gümrük vergilerinin tebliğ üzerine idari itiraz süresinin hem de dava açma süresinin başladığının Kanun koyucu tarafından kabul edildiğini gösterdiği gibi 242 maddede de bu yolun tüketilmesinin dava koşulu olduğunu gösterir tartışmaya ve yoruma yer vermeyecek açıklıkta bir düzenlemeye yer verilmemiş olması karşısında idari itiraz yolunun bir dava koşulu olarak tüketilmesi zorunlu bir yol olarak kabul edilmesinin mahkemeye erişim hakkının ihlal edildiği sonucuna varılmaktadır aksi yoldaki mahkeme kararında hukuka uygunluk görülmemiştir.

Gümrük Kanunu'nun 242'nci maddesinde yer alan itiraz yolu ile 244'üncü maddesinde bulunan uzlaşma yolu haricinde kabahatlere uygulanacak genel düzenleme bulunmamaktadır ancak Kabahatler Kanunu ve bu Kanunun atfıyla Türk Ceza Kanunu'nun zaman²²⁸ ve yer²²⁹ bakımından uygulanmasına dair kurallar tatbik edilebilmektedir²³⁰.

D. Gümrük Kabahatlerinin Uluslararası Mevzuatta Uyum Durumu

Gümrük uygulamalarında birlik sağlanabilmesi, işlemlerin daha kolay ve kısa sürede yapılabilmesi, bölgesel ya da küresel işbirlikleri yapılması ihtiyacını doğurmuştur. Dünya Gümrük Örgütü²³¹, Dünya Ticaret Örgütü, Avrupa Gümrük Birliği gibi organizasyonlar gümrük uygulamalarının kolaylaştırılması ve yeknesaklaştırılmasını²³² amaçlamaktadır.

Avrupa Gümrük Birliği anılan kolaylaştırma işlemlerini amaç edinen örgütlerden biri olup, temel gümrük işlemleri, gümrük rejimleri gibi konularda ortak düzenlemeleri hayata geçirmeyi hedeflemiş olup istisnai konular dışında tüm üye ülkelerde uyumlaştırma hedefini gerçekleştirmiştir²³³. Uyumlaştırılmayan konulardan biri de bu çalışmanın konusunu oluşturan gümrük ihlalleri ve yaptırımlarıdır.

Birlik Gümrük Kodu' nun Cezalar başlığı altında yer alan 5'inci Kısım 42'nci maddesinde üye ülkelerde gümrük mevzuatının ihlalleri ve karşılığında uygulanan

Ankara BİM. 4. VDD. E. 2017/2679, K. 2018/24 ve 17.01.2018 tarihli kararı (Özel Arşiv). Benzer yönde kararlar için;

Ankara BİM. 4. VDD. E. 2019/1169, K. 2020/159 ve 12.2.2020 tarihli kararı, <https://www.lexpera.com.tr>, (10.01.2021).

Ankara BİM. 4. VDD. E. 2019/1270, K. 2020/157 ve 12.2.2020 tarihli kararı, <https://www.lexpera.com.tr>, (10.01.2021).

²²⁷ Gök, Gümrük Vergisi, s. 202.

²²⁸ Kabahatler Kanunu 5'inci maddesi ve Türk Ceza Kanunu'nun 7'inci maddesi

²²⁹ Kabahatler Kanunu 6'ncı maddesi ve Türk Ceza Kanunu'nun 8'inci maddesi

²³⁰ Gök, Gümrük Vergisi, s. 203.

²³¹ Dünya Gümrük Örgütü hakkında ayrıntılı bilgi için <https://ticaret.gov.tr/dis-iliskiler/cok-tarafli-ve-bolgesel-iliskiler/cok-tarafli-iliskiler/dunya-gumruk-orgutu> (10.10.2023).

²³² Gümrük işlemlerinin basitleştirilmesi ve uyumlaştırılması için Revize Kyoto Sözleşmesi hakkında genel bilgi için <https://ticaret.gov.tr/dis-iliskiler/cok-tarafli-ve-bolgesel-iliskiler/cok-tarafli-iliskiler/dunya-gumruk-orgutu> (10.10.2023). Uyumlaştırmanın devam ettiği alanlardan biri olarak Avrupa Yeşil Mutabakatı ile ithalatta uygulanacak Sınırdaki Karbon Vergisi hakkında genel bilgiler için <https://ticaret.gov.tr/dis-iliskiler/yesil-mutabakat/avrupa-yesil-mutabakati> (27.11.2023).

²³³ Mustafa Erkan Üyümez ve Raşit Gültekin, "Avrupa Birliği'nde Gümrük İhlalleri Ve Yaptırımlarının Uyumlaştırılması", **Mehmet Akif Ersoy Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi**, Cilt:8, Sayı:17, 2016, (Uyumlaştırma), s. 155.

yaptırımların ulusal mevzuata bırakıldığı düzenlenmiştir²³⁴. Birlik Gümrük Kodu'nda her ülkenin yaptırımlarının etkili, orantılı ve caydırıcı olması yükümlülüğü getirilmiştir. Gümrük ihlalleri karşılığında öngörülen yaptırımların Birlik genelinde yasal bir çerçevesinin bulunmaması ve farklı ulusal ceza rejimlerinin varlığının tutarsız olması durumlarının Avrupa Birliğine, tek pazara ve ticari operatörlere zarar verdiği belirtilmektedir.²³⁵.

Birlik gümrük cezalarını düzenleyen çerçeve hükümler Avrupa Birliği Antlaşması ve Birlik Gümrük Kodu'nda yer almaktadır. Avrupa Birliği Antlaşması (TEU) 4'üncü Kısım 30'uncu madde ve Birlik Gümrük Kodu (UCC) 5'inci Kısım 42'nci maddenin 1'inci ve 3'üncü fıkralarında yer almaktadır.

Gümrük ihlalleri ve yaptırımlarında birlik sağlanabilmesi için Taslak Direktif yayınlanmıştır²³⁶. Gümrük mevzuatının ihlallerinden kaynaklanan uygulamalarda tam olarak yeknesaklık sağlanamamış, birlik içerisinde farklı uygulamalar etkisini sürdürmeye devam etmiştir²³⁷. Bu farklılıklar Avrupa Birliği Komisyonu tarafından 2023 yılında rapor²³⁸ edilmiş ve raporda birlik üyesi ülkelerin ihlaller karşısındaki yaptırımları incelenmiştir.

Birlik üyeleri içerisinde gümrük ihlalleri için farklı yaptırımlar uygulanmakta olup en büyük farklılık gümrük ihlalleri için Belçika, Fransa, İtalya, Lüksemburg gibi bazı ülkelerin sadece adli; Çek Cumhuriyeti ve Hırvatistan gibi bazı ülkelerin sadece idari; Avusturya, Yunanistan, Finlandiya, Almanya, Macaristan, Hollanda gibi bazı ülkelerin ise hem adli hem idari yaptırımlar öngörmesinden doğmaktadır. Bu husus özellikle dış ticaret işlemleri ile uğraşan kişilerin farklı ülkelerde farklı cezai sorumluluklarla karşılaşmasına neden olmaktadır²³⁹.

Yaptırımların adli ve idari olarak sınıflandırılmasının yanı sıra aynı türdeki yaptırımların kendi içlerindeki dağılımında da değişik uygulamalarla

²³⁴ Regulation EU No:952/2013 of the European Parliament and of the Council of 9 October 2013 laying down the Union Customs Code Section 5 Article 42 <https://eur-lex.europa.eu>, (07.04.2023).

²³⁵ Timothy Lyons, **EC Customs Law**, 2. Ed., OUP Oxford, 2008, p. 123.

²³⁶ 13.12.2013 tarihinde yayınlanan Taslak Direktifin gümrük ihlalleri ve yaptırımlarının uyumlaştırılması hususunda atılan en somut adım olarak değerlendirilmesi hakkında Üyümez ve Gültekin, Uyumlaştırma, s. 170.

²³⁷ Avrupa Birliği'nde gümrük ihlalleri konusunda mevzuatın uyumsuz olduğu, taslak ayrıntılı bilgi için Üyümez ve Gültekin, Uyumlaştırma, s. 154.

²³⁸ Avrupa Birliği Komisyon Raporu

<https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/ALL/?uri=SWD:2023:2:FIN>, (10.04.2023).

²³⁹ <https://alegrant.eu/eu-customs-penalties-whats-the-risk/>, (10.04.2023).

karşılaşılmaktadır. Adli yaptırım öngören Belçika, Fransa, Lüksemburg gibi ülkelerde adli para cezası veya hapis, idari yaptırım öngören Çek Cumhuriyeti, Bulgaristan, Romanya gibi ülkelerde idari para cezaları, Avusturya, Bulgaristan, Belçika gibi ülkelerde eşyaların müsaderesi, Belçika, Estonya, Finlandiya gibi bazı ülkelerde ticari faaliyette bulunma yasağı, Finlandiya, Macaristan, Portekiz, Slovenya gibi bazı ülkelerde tasfiye kararı, Litvanya, Lüksemburg, Polonya gibi bazı ülkelerde ise yetkilerin geri alınması gibi yaptırımlar uygulanmaktadır²⁴⁰.

Yaptırımların miktarı da ülkeler arasında farklılık gösteren unsurlardandır. Örneğin İspanya'da maktu para cezaları 200 Euro ile 600000 Euro arasında değişmekte iken, nisbi para cezaları eşyanın değerinin %600' üne kadar çıkabilmektedir. Hapis cezaları da Estonya'da 1 ilâ 30 gün arasında değişmekte iken Romanya'da 10 yıla kadar çıkabilmektedir²⁴¹. Değişiklikler örneklerle sınırlı olmayıp ağırlaştırıcı ve hafifletici nedenler, zamanaşımı gibi konularda da farklılık arz etmektedir.

Ülkemizde gümrük ihlalleri incelendiğinde hem adli hem de idari yaptırımların yer aldığı görülmektedir. Gümrük Kanunu'nun bir uyum mevzuatı olarak kabul edilmesi ve bir bakıma Topluluk Gümrük Kodu üzerine kurulu olduğu göz önünde bulundurulduğunda Gümrük Kodunun ihlaller neticesinde uygulanacak yaptırımları düzenleme yetkisini ulusal mevzuata bırakması sebebiyle diğer üye ülkeler gibi farklı uygulamaları içerisinde barındırmaktadır.

²⁴⁰ <https://alegrant.eu/eu-customs-penalties-whats-the-risk/>, (10.04.2023).

²⁴¹ <https://alegrant.eu/eu-customs-penalties-whats-the-risk/>, (10.04.2023).

İKİNCİ BÖLÜM

GÜMRÜK VERGİSİ ÖDEVİNE KABAHAT NİTELİĞİNDEKİ AYKIRILIKLAR

I. GENEL ÇERÇEVE

Devlet kamu düzenini sağlamak amacıyla kişilerin uyması gereken bir takım kurallar tesis etmektedir. Tesis edilen bu kurallar ile devlet ve kişiler arasında kamu borcu ilişkisi kurulmaktadır. Özelinde dış ticaret işlemlerinin mevzuata uygun olarak yürütülmesini, daha genel haliyle kamu düzeninin tesisi için kurulan kamu hukuku ilişkilerinin bir türü gümrük borcu ilişkisidir²⁴². Gümrük borcu, kişilere gümrük vergisi ödevini yerine getirirken ilgili mevzuata uygun davranma sorumluluğunu yüklemektedir. Gümrük borcuna uygun hareket edilebilmesi için konulmuş kurallara riayet etme sorumluluğu bulunmaktadır ancak bazı durumlarda kişilerin kurallara uygun davranmama durumları ortaya çıkabilmektedir. Gümrük borcu ilişkisini tesis eden kurallara aykırılık neticesinde ortaya çıkardığı içerdiği haksızlık miktarı doğrultusunda kaçakçılık suçları veya gümrük kabahatleri oluşmaktadır.

Gümrük vergisi ödevine aykırılıklar değerlendirildiğinde; Gümrük Kanunu uyarınca takibi ve tahsili gerekli vergiler ile diğer mali unsurlara ilişkin aykırılıklar ile ilgili kabahatlere ise temel olarak Gümrük Kanunu'nda yer verilmiştir²⁴³. Bu çalışmanın temelinde Gümrük Kanunu'ndaki kabahatler yer aldığından, Gümrük Kanunu'ndaki esaslara tabi olan fakat özel kanunlarda belirtilen kabahatler²⁴⁴ çalışmada değerlendirilmemektedir.

Bu bölümde kabahat niteliğindeki gümrük vergisi ödevine aykırılık; gümrük kabahatlerinin unsurları ve gümrük kabahatlerinde fiil unsuru olmak üzere iki kısımda incelenmektedir. Gümrük kabahatlerinin unsurları olarak; fail, konu, korunan hukuki değer, mağdur, netice, illiyet bağı, teşebbüs, içtima, manevi unsur ve hukuka uygunluk nedenlerine gümrük kabahatleri özelinde yer verilmiştir. Konunun daha iyi takdim edilebilmesi için söz konusu kavramların mümkün olduğu ölçüde Vergi Hukuku, Ceza Hukuku ile Vergi Ceza Hukuku bilgileriyle ilişkilendirilmek suretiyle gümrük

²⁴² Gök, Gümrük Vergisi, s. 199.

²⁴³ Gök, Gümrük Vergisi, s. 200.

²⁴⁴ Üyümez ve Gültekin, İhlaller, www.yaklasim.com , (07.05.2023).

kabahatlerindeki durumu ortaya konulması amaçlanmıştır. Bölümün ikinci kısmında ise gümrük kabahatlerinde fiil unsuruna yer verilmiştir. Bu kısımda gümrük kabahatlerinin daha detaylı incelenebilmesi için Gümrük Kanunu'nda yer verilen kabahat düzenlemeleri vergi kaybına neden olup olmadıkları ölçütü temel alınarak detaylı şekilde irdelenmiştir.

II. GÜMRÜK KABAHAHLERİNİN UNSURLARI

A. Genel Açıklama

Kabahatlerin ve suçların hukuka aykırılıkları ve kanuni tanıma uygun olmaları ortak özellikleridir²⁴⁵. Yukarıda açıklandığı üzere haksızlık içeren fiillerin suç ya da kabahat olarak tasnif edilmesinde içerdiği haksızlık miktarının belirleyici olduğu kabul edilmektedir. Kabahatler Kanunu'nda sorumluluğun esaslarını düzenleyen hükümlerin Türk Ceza Kanunu'ndaki hükümlerle ilişkilendirilerek açıklanması²⁴⁶, kabahatlerin ve suçların unsurlarının belirlenmesinde birbirinden bağımsız değerlendirilemeyeceğini düşündürmektedir. Gümrük kabahatlerinin daha iyi anlaşılabilmesi için, kabahatlerin unsurlarının iyi belirlenmesi zarureti bulunmaktadır. Bu nedenle çalışmanın bu kısmında gümrük kabahatlerinin unsurları uygun olduğu ölçüde Ceza Hukuku, Kabahatler Hukuku ve Vergi Ceza Hukuku ilişkilendirilerek irdelenmektedir. Bu kısımda yer alan açıklamalar gümrük kabahatlerinin genelini ilgilendiren durumlar olmakla birlikte, gümrük kabahatlerinin unsurları açısından özellik arz eden durumlara gümrük kabahatlerinin münferiden incelendiği bölümlerde değinilmiştir.

B. Gümrük Kabahatlerinde Fail

Ceza hukukunda fail, ceza ve/ya da yaptırım gerektiren fiili gerçekleştiren, kanunda suç ya da kabahat olarak nitelendirilen fiili işleyen kişidir²⁴⁷. Ceza

²⁴⁵ Gök, Gümrük Vergisi, s. 206.

²⁴⁶ Akbulut, Kabahatler Hukuku, s. 214.

²⁴⁷ Karakoç, Vergi Ceza, s. 110; Akbulut, Ceza Hukuku, s. 155; Gültekin, Kabahatler, s. 147; Gök, Gümrük Vergisi, s. 207.

hukukundaki düzenlemeye paralel olarak Kabahatler Hukukunda da fail kabahati işleyen kişi olarak tanımlanmaktadır.

Vergi Hukukunda ise vergi kabahatini işleyen gerçek kişiler faildir. Vergi kabahatleri ile vergisel idari düzen muhafaza edilmek istenmektedir ancak vergi sorumlusu olmayan kişiler de bu idari düzeni bozabilmektedir. Bu nedenle fail olarak vergi kabahati işleyip kendisine idari para cezası tatbik edilen vergi mükellefi, vergi sorumlusu ile diğer ilgili kişiler vergi ödevlisidir²⁴⁸. Vergi kabahatleri bakımından vergi ödevlisi, vergi mükellefiyetini de içinde barındıran geniş bir kavram olarak değerlendirilmektedir.

Gümrük kabahatleri özelinde, Gümrük Kanunu'nda belirtilen maddi veya şekli ödevlerin gereğini yapmakla yükümlü olan kişilerin tamamı fail olabilmektedir²⁴⁹. Gümrük Kanunu'nun 4'üncü maddesinde gümrük idareleri ile muhatap kişilerin bu Kanun ve Cumhurbaşkanlığı kararnameleri ve bunlara dayanılarak çıkarılmış mevzuat hükümlerine uymak zorunda olduğu hüküm altına alınmıştır. Dolayısıyla bu hükümlere aykırılık sonucunu doğuran eylemlerde bulunanların da fail ya da gümrük kabahatlisi olarak değerlendirilebilmesi mümkündür.

Gümrük idaresi ile herkesin muhatap olabildiği konularla ilgili gümrük işlemleriyle oluşan kabahatler genel kabahat türü olarak adlandırılmakta ancak izin alınması ya da belge düzenlenmesi gibi özel prosedürlere tabi olan kişilerin işleyebileceği kabahatler özgü kabahat türünü oluşturmaktadır²⁵⁰.

C. Gümrük Kabahatlerinde Konu

Ceza hukukunda konu hareketin yöneldiği eşya ya da kişinin cismani varlığı olarak tanımlanmaktadır²⁵¹. Suçlar bakımından örneğin hırsızlık suçunda söz konusu taşınır mal, kasten yaralamada yaralanan kişinin vücudu, belgede sahtecilik suçunda belge suçun konusunu oluşturmaktadır. Kabahatlerin konusu ise, kabahatin üzerinde

²⁴⁸ Şenyüz, Vergi Ceza, s. 64.

²⁴⁹ Gök, Gümrük Vergisi, s. 207.

²⁵⁰ Gültekin, Kabahatler, s. 155.

²⁵¹ Akbulut, Ceza Hukuku, s. 161.

meydana geldiği, failin hareketinin amaç olarak alındığı veya eylemin üstünde işlendiği insan ya da maddi şey²⁵² şeklinde açıklanmaktadır²⁵³.

Gümrük kabahatlerinde de konu maddi ve hukuki konu olarak iki ayrı bölümde değerlendirilmektedir. Maddi konu olarak yukarıda tanımı verilen cismani varlıktan bahsedilmesi mümkündür. Bu nedenle gümrük işlemleri sırasında kullanılan belgeler, bu işlerle ilgili eşya ve taşıma amacıyla kullanılan araçlar gümrük kabahatlerinin maddî konusunu oluşturmaktadır²⁵⁴. Hukuki konusu ise bu kabahatler bakımından korunan değerdir²⁵⁵.

Kabahatler, konusunun hareketten etkilenme şekil ve mertebesine göre zarar kabahati veya tehlike kabahati şeklinde iki gruba ayrılmaktadır²⁵⁶. Tehlike kabahatleri, kabahatlerin konusunun tehlikeye düşmesi ile kabahat sorumluluğunun doğmasına sebebiyet verirken, zarar kabahatlerinde kabahatin konusu veya korunan hukuki değer zarar görmesi neticesinde oluşmaktadır²⁵⁷. Tehlike kabahatleri ise; kabahatin konusunun tehlike altında olması ve zararın gerçekleşmemesinin tesadüfe bağlandığı somut tehlike kabahati ile hareketin tehlike taşımasının yaptırım uygulanması için yeterli kabul edildiği soyut tehlike kabahati olmak üzere ikiye ayrılmaktadır²⁵⁸.

Gümrük kabahatlerinin de konusunun hareketten etkilenme şekil ve mertebesine göre zarar veya tehlike kabahatleri şeklinde incelenmesi mümkündür. Buna göre gümrük kabahatleri de konusuna göre vergi kaybına sebebiyet veren ihlaller bakımından zarar kabahati ve usulsüzlüklere sebebiyet veren ihlaller bakımından tehlike kabahati olarak değerlendirilmektedir. Gümrük kabahatlerinin zarar veya

²⁵² Suç bakımından maddi konunun ancak insan veya şey olarak kabul edilmesinin ve şey kavramına cansız âlemin bir parçasının anlamı verildiğinde sadece insan idrakinde olan mevcutların suç konusu olmayacağı sonucuna ulaşılmasının isabetli bir görüş olmadığı yönünde açıklamalar için Faruk Erem, "Suçun Konusu ve Hümanist Doktrin", **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt:25, Sayı:1, 1968, s. 31.

²⁵³ Gök, Gümrük Vergisi, s. 208.

²⁵⁴ Gültekin, Kabahatler, s. 160. Gümrük kabahatlerinin ortaya çıkışında etkili fiilin yöneldiği şeyin cismanen bulunması gerekliliğinden hareketle, gümrük kabahatleri açısından konunun somut olayda gümrük vergisi alacağını somutlaştıranın para edimi olduğu yönünde Gök, Gümrük Vergisi, s. 208.

²⁵⁵ Gültekin, Kabahatler, s. 160; Suç bakımından suçun konusu ile korunan hukuki değer farklı olduğu, suçun konusuna zarar verilmesi halinde suç korunan değer ihlal edildiği bunların farklı kavramlar olduğu yönünde Akbulut, Ceza Hukuku, s. 161.

²⁵⁶ Gök, Gümrük Vergisi, s. 208; Gültekin, Kabahatler, s. 158. Suçun konusunun hareketten etkilenme derecesine göre zarar ve tehlike suçu olarak değerlendirilmesi hakkında Akbulut, Ceza Hukuku, s. 161 vd.

²⁵⁷ Gültekin, Kabahatler, s. 159.

²⁵⁸ Gültekin, Kabahatler, s. 159.

tehlike kabahati olarak belirlenmesinde önem taşıyan bir unsur da eşyanın niteliğidir. Özellikle eşyanın gümrük vergilerine tabi olup olmayışı, belli izin prosedürleri ile takip edilmesi gibi durumlar kabahat türünün belirlenmesinde önem arz etmektedir. Kanun sistematüğinde tehlike ve zarar ayırımının benimsendiğı görölmesine rağmen, bazı ihlaller bakımından zararlı neticenin derecesi, genellikle tehlike kabahati olarak değerdendirilen usulsüzlük kabahatinin, zarar kabahati olarak değerdendirilmesinde belirleyici olmaktadır²⁵⁹.

Ç. Gümrük Kabahatlerinde Korunan Hukuki Değer

Hukuki değerd genel olarak, toplumdaki düzenin sürdürülebilirliğı açısından korunması zaruri olan manevi değerdler olarak tanımlanmaktadır²⁶⁰. Bu sebeple, korunan hukuki değerdin, kanun koyucunun normu düzenlerken amaçladığı soyut menfaat olarak ifade edilmesi mümkündür²⁶¹. Benzer şekilde Kabahatler Hukukunda da normların düzenlenmesinde idari düzenin korunması için gözetilen soyut menfaatler, korunan hukuki değerd olarak tanımlanabilir.

Gümrük kabahatlerinin Kanun'daki düzenleniş biçimleri incelendiğinde *Vergi Kaybına Neden Olan İşlemlere Uygulanacak Cezalar* ve *Usulsüzlüklere İlişkin Cezalar* şeklinde tasnif edildiğı görölmektedir. Başlıklar altında düzenlenen hükümlerin temelde ortaya çıkan zarara göre belirlendiğı görölmektedir. Vergi zıyayına neden olan gümrük kabahatlerinin neticesindeki zararın hazinenin alacağına zamanında ulaşamamasından kaynaklanan maddi zarar olduğı ve usulsüzlüklerle ilişkili gümrük kabahatlerinin ise para ile ölçülemeyen, şekli bir zarar olduğı ifade edilmektedir²⁶². Gümrük kabahatlerinde temel olarak korunan değerd, gümrük işlemlerinin eksiksiz, düzgün ve gecikmeden yerine getirilmesi ile gümrük idari düzeninin korunması, gümrük vergilerinin doğıru ve etkili şekilde alınmasının temin edilmesi ve gümrük vergileri zıyayının önlenmesi ile hazine yararının sağlanmasıdır²⁶³. Gümrük kabahatlerinin ortaya çıkmasının engellenmesinin, yükümlölüklerini tam ve

²⁵⁹ Örnek düzenleme olarak Gümrük Kanunu madde 239/2.

²⁶⁰ Akbulut, Ceza Hukuku, s. 161; Töngür ve Çetintürk, s. 127.

²⁶¹ Gültekin, Kabahatler, s. 161. Suç teorisi bakımından suçun konusu ile hukuki değerdinin farklı olduğı yönünde açıklamalar için Töngür ve Çetintürk, s. 126.

²⁶² Gök, Gümrük Vergisi, s. 203.

²⁶³ Gültekin, Kabahatler, s. 162; Gök, Gümrük Vergisi, s.204.

eksiksiz yerine getiren gümrük yükümlülerini koruma, genel olarak kamu düzenini, özel olarak ise gümrük idari düzeni koruma gibi işlevleri de bulunmaktadır²⁶⁴.

Vergi hukukunda usulsüzlük ve vergi zıyı kabahatinde ortaya çıkan zarar bakımından korunan hukuki değer belirlenmektedir. Usulsüzlük kabahatlerinin neticesi olarak şekli bir zarardan bahsedildiği; vergi zıyı kabahatlerinde ise verginin tahakkukunun engellemesi sebebiyle para ile ölçülebilen bir zarar olduğunun ifade edilmesi mümkündür. Bu nedenle gümrük kabahatlerinde korunan hukuki değer ile vergi kabahatlerinde korunan hukuki değer özellikle vergi zıyı kapsamında örtüştüğü görülmektedir, usulsüzlük kabahatleri bakımından ise vergi kaybından öte idari düzenin korunması amaçlarının benzer olduğu, ancak gümrük kabahatlerindeki korunan hukuki değer, yerli üreticiyi koruma, dumpingi önleme, kamu sağlığı, güvenliği gibi daha geniş alanlara sirayet ettiği durumların da bulunduğu göz ardı edilmemesi gerekmektedir.

D. Gümrük Kabahatlerinde Mağdur

Ceza hukukunda mağdur, suç konusunun kendisine ait olduğu veya suçla korunan hukuki değer sahibi olan gerçek kişi olarak ifade edilmektedir²⁶⁵. Gümrük kabahatleri bakımından mağdurun belirlenmesinde korunan hukuki değer göz önünde bulundurulması gerekmektedir. Gümrük kabahatleri ile bütçesi zarar uğrayan ya da zarara uğrama tehlikesi altında bulunan devlet, mağdur olarak kabul edilmektedir²⁶⁶. Ayrıca ekonomik düzen ve geniş anlamda kamu düzeninin sürekliliğinde yararı toplumun tamamı mağdur şeklinde açıklanabilir.

Vergisel kabahatler bakımından da mağdur, vergi yükü kendisine düşen vatandaşların bu yükümlülüklerini yerine getirmemesi ya da noksan yerine getirmeleri

²⁶⁴ Tuncer, s. 85; Gültekin, Kabahatler, s. 163.

²⁶⁵ Suç teorisi bakımından; Mağdur kavramının sadece gerçek kişi olması, tüzel kişilerin ancak suçtan zarar gören kavramı ile açıklanabileceği, toplumun ise geniş anlamda mağdur olarak değerlendirilmesi gerektiği yönünde Töngür ve Çetintürk, s. 126. Suçun konusunun belli kişi veya kişiler olmaması durumunda, toplumdaki herkesin mağdur olduğu yönünde açıklamalar için Akbulut, Ceza Hukuku, s. 159.

²⁶⁶ Gök, Gümrük Vergisi, s. 207.

sebebiyle kamunun zarara uğraması söz konusu olduğundan, mağdur kamu olarak değerlendirilmektedir²⁶⁷.

E. Gümrük Kabahatlerini Oluşturan İhlaller

Gümrük kabahatleri, Gümrük Kanunu'nda tipiklik açısından detaylı bir düzenlemeye sahiptir. Gümrük kabahatlerinin araştırıldığı çalışmalar incelendiğinde kabahate sebep olan fiillerin birer birer irdelendiği²⁶⁸ veya gümrük kabahatlerinin kanunda tercih edilen sistematik kullanarak bu başlıklara göre incelendiği²⁶⁹ görülmektedir²⁷⁰. Çalışmada fiil unsurunu inceleyen bölümün bu unsurlara ayrılması nedeniyle bu kısım sadece temel bilgilendirme olarak yer verilmiştir.

Gümrük kabahatlerini meydana getiren fiillerin icraen ya da ihmalen tezahür etmesi olanaklıdır. İhmali davranışlarla işlenmiş bir kabahatin ortaya çıkabilmesi için, Ceza Hukukunda olduğu gibi kişinin icraî bir davranış sergileme hususunda hukuki bir yükümlülüğünün bulunması gerekmektedir²⁷¹. Gümrük kabahatlerinde hareket unsurunun genel olarak icrai davranışla meydana geldiği görülmekte; ancak ihmali davranışların da kabahate sebebiyet verdiği durumların varlığı bilinmektedir.

F. Gümrük Kabahatlerinde Netice, İliyet Bağı, Teşebbüs, İçtima

1. Genel Olarak

Çalışmanın bu kısmında gümrük kabahatlerinde netice, illiyet bağı, teşebbüs ve içtima kavramları konu bütünlüğünden uzaklaşılması amacıyla tek başlık altında yer verilerek açıklanmıştır. Gümrük kabahatlerinin diğer temel unsurlarında olduğu

²⁶⁷ Turgut Candan, Vergisel Kabahatler, <https://turgutcandan.com/2012/10/03/vergisel-kabahatler-hukuku/>, (20.02.2023).

²⁶⁸ Ercan, Kabahatler ss. 103-209.

²⁶⁹ Tuncer, ss. 270- 272; Selen, Gümrük, ss. 263-290.

²⁷⁰ Gök, Gümrük Vergisi, s. 208.

²⁷¹ Gök, Gümrük Vergisi, s. 209; Ceza hukukunda ihmali davranışların sorumluluk doğurması yönünde açıklamalar için Mehmet Emin, Ahmet Gökçen ve Ahmet Yener Yenidünya, **Ceza Hukuku Genel Hükümler**, 9. Baskı, Adalet Yayınevi, Ankara, 2015. Hukuki yükümlülük kavramının, kabahatliye kanun dâhil tüm yasal düzenlemeler içinde hareket etme borcu/ sorumluluğu yüklediği yönünde açıklamalar için Otacı ve Korkut, s. 62.

gibi bu başlık altındaki unsurlar uygun düştüğü ölçüde Ceza Hukuku, Kabahatler Hukuku ve Vergi Hukuku ilişkileri ile birlikte yer verilmiştir.

2. Netice

Ceza genel hukukunda netice, maddi bir iş olan hareketin, dış dünyada meydana getirdiği değişiklik olarak tanımlanmaktadır²⁷². Bu neticenin ceza normunda gösterilmesi yani maddi unsurda açıkça belirtilmesi halinde neticeli suç söz konusu olmaktadır²⁷³. Neticenin harekete birleşik olduğu durumlarda neticesi harekete birleşik suçlar, neticenin hareketin bitmesinden sonra bir süre daha devam etmesi halinde, temadi suçlar söz konusu olmaktadır.

Kabahatler hukukunda ise neticenin kanundaki tanımlamada bulunup bulunmamasına göre sırf hareket kabahati ve neticeli kabahat, şekli kabahat ve maddi kabahat, neticesi kabahate bitişik kabahat ve neticesi kabahatten ayrı kabahat olmak üzere türler bulunmaktadır. Genel düzenlemenin sırf hareket kabahati şeklinde oluşu sebebiyle neticeli kabahat türü yaygın bir düzenleme değildir²⁷⁴. Aynı durum Kabahatler Kanunu'nun 5'inci maddesinde de hüküm altına alınmış olup bu düzenlemeye göre kabahatlinin icraî ya da ihmali hareketle davranışı gerçekleştirdiği zaman kabahatin işlenmiş sayıldığı ve neticenin meydana gelmesinin aranmadığı ifadesi ile izah edilmektedir.

Gümrük kabahatleri bakımından netice unsuru incelendiğinde, genel olarak vergi kaybına sebep olan kabahatlerin neticesi harekete bitişik veya sırf hareket kabahati olduğu görülmektedir. Anılan tipteki düzenlemelere, kayıtlarda tutarsızlık, gümrüğe tabi eşyası olduğu halde yeşil hatta yönelme, sürenin geçirilmesi gibi durumlar örnek gösterilebilir²⁷⁵.

Usulsüzlük niteliğindeki gümrük kabahatlerinin genel karakteristiği neticenin aranmadığı sırf hareket kabahati olarak ifade edilmesi mümkündür. Bu durumun istisnası kabahatin oluşması için kanuni tanımında neticeye yer verildiği durumlarda

²⁷² Artuk ve diğerleri, s. 250. Vergi hukukunda kural olarak neticenin kanunda belirli bir tarifi yapılan dış dünyadaki değişiklikten meydana geldiği, söz konusu tarife uygun her neticenin ayrı bir suç oluşturduğu yönünde açıklamalar için Karakoç, Vergi Ceza, s. 138.

²⁷³ Artuk ve diğerleri, s. 250; Gültekin, Kabahatler, s. 211.

²⁷⁴ Gültekin, Kabahatler, s. 212; Otacı ve Korkut, s. 89.

²⁷⁵ Gültekin, Kabahatler, s. 212.

bulunmaktadır. Gümrük Kanunu'nun 239'uncu maddesinin 2'nci fıkrasında yer verilen kabahatte olduğu gibi söz konusu neticenin somut olayda meydana gelmesinin arandığı durumlar söz konusu olabilmektedir.

3. İlliyet Bağı

Ceza Genel Hukukuna göre neticenin bir kimseye yüklenebilmesi ve sorumluluğunun doğabilmesi için neticenin o kimsenin hareketinden meydana gelmesi, başka bir ifadeyle hareket ve neticenin bir illiyet bağı ile ilişkilendirilmesi gerekmektedir²⁷⁶. Sırf hareket suçlarında, tipe uygun hukuka aykırı fiilin cezalandırılması için yeterli olduğundan illiyet bağı ilişkisi aranmamaktadır, neticeli suçlarda ise hareketten ayrı bir neticenin aranması sebebiyle, bu hareket ile netice arasındaki ilişkiyi ortaya koyan illiyet bağının da araştırılması gerekmektedir²⁷⁷.

Kabahatler Hukukunda Ceza Hukukuna benzer şekilde, kanuni tanımında neticeye yer verilmiş kabahatlerde illiyet bağının tespiti önem taşımaktadır²⁷⁸. Vergi kabahatlerinde de hareket ile netice arasında illiyet bağının arandığı durumlar mevcuttur. Özellikle vergi zıyaı kabahatinde, vergi alacaklarının zamanında tahakkuk ettirilememesi, eksik tahakkuk ettirilmesi, yanıltma amacı taşıyan beyanda bulunulması sonucu verginin noksan tahakkuk ettirilmesi veya haksız geri verilmesi ile fail hareketini birbiriyle ilişkilendiren bir illiyet bağı varlığı aranmaktadır²⁷⁹.

²⁷⁶ Artuk ve diğerleri, s. 253; Hakan Hakeri, **Ceza Hukuku Genel Hükümler**, 17. Baskı, Adalet Yayınevi, Ankara, 2014, s. 177.

²⁷⁷ Artuk ve diğerleri, ss. 253-254.

²⁷⁸ Gültekin, Kabahatler s. 216.

²⁷⁹ Gültekin, Kabahatler, s. 216. Dş. 7. D. E. 2008/4440, K. 2012/1136 ve 02.04.2012 tarihli kararı:

...Görüldüğü üzere; vergi zıyaı cezası kesilebilmesi için, verginin anılan Kanunun 341'inci maddesinde tanımlanan anlamda ziyaa uğratılmış olması yeterli değildir; ayrıca, vergi zıyaına mükellef veya vergi sorumlusu tarafından neden olunması da gereklidir. Başka anlatımla; vergi idaresinin ceza kesme yetkisini kullanabilmesi, vergi zıyaı ile mükellef ya da vergi sorumlusunun eylemi arasında illiyet bağının kurulabilmesine bağlıdır. Oysa; olayda, vergi zıyaına, 31.7.2006 tarihinde istisna uygulanarak satılan aracı satın alan kişi, daha önce 2004/Eylül döneminde de aynı istisnadan yararlandığı halde bunu beyan etmeyerek, 4760 sayılı Özel Tüketim Vergisi Kanununun 7'nci maddesinin 2'nci fıkrasının (b) bendinde öngörülen "beş yılda bir defaya mahsus olmak" şartını ihlal etmek suretiyle, haksız yere istisnadan yararlanan, alıcı tarafından sebebiyet verildiğinden, vergi zıyaına sebebiyet veren fiille, bu hususu bilmesi mümkün olmayan davacı arasında illiyet bağının mevcut olmadığı açıktır.

<https://karararama.danistay.gov.tr>, (15.02.2023).

Yaptırım uygulanabilmesi için bir neticenin varlığı aranmazken, usulsüzlük kabahatlerinde ise illiyet bağının tespiti aranmamaktadır.

Gümrük kabahatleri bakımından illiyet bağı, vergi kabahatlerinde olduğu gibi bir neticeye sonuç bağlandığı durumlarda önem arz etmektedir ancak gümrük kabahatleri genel yapısı itibarıyla neticenin aranmadığı kabahatler olduğundan illiyet bağının çoğunlukla aranmadığı görülmektedir. Kanuni tanımında neticeye yer verildiği haller, illiyet bağının tespitinin de arandığı haller olarak karşımıza çıkmaktadır.

4. Teşebbüs

Ceza Hukukunda teşebbüs, başlanılan ancak elde olmayan sebeplerle tamamlanamayan suçlar için kullanılmaktadır²⁸⁰. Teşebbüsle ilgili hükümler kanuni tanımında yer alan haksızlığın tamamlanamadığı hallerde failin sorumluluğunu sağlayan düzenlemeler olduğundan, sorumluluğu genişleten hükümlerdir²⁸¹.

Kabahatler Hukuku bakımından teşebbüs değerlendirildiğinde genel kural kabahate teşebbüs halinde yaptırım uygulanmayacağı yönündedir²⁸². Teşebbüse yaptırım uygulanacağına ilişkin düzenleme bulunduğu haller korunmakta olup, bu halde Kabahatler Kanunu'nun 13'üncü maddesi uyarınca Türk Ceza Kanunu'nda suç ile teşebbüs ve gönüllü vazgeçme için düzenlenen hükümler kabahatler açısından uygulanmaktadır²⁸³.

Vergi Hukuku bakımından Vergi Usul Kanunu'nda teşebbüsle ilgili herhangi bir hüküm yer almamakta, ayrıca Türk Ceza Kanunu'nda da vergi suçlarına teşebbüsün cezalandırılacağına dair hüküm bulunmamaktadır. Bir suçun teşebbüsünün

²⁸⁰ Hakeri, s. 457.

²⁸¹ Akbulut, Ceza Hukuku s. 258, Hakeri, s. 457.

²⁸² Yargıtay 13. CD. E. 2012/8874, K. 2013/20146 ve 25.06.2013 tarihli kararı:

5395 sayılı Yasanın 6. Maddesi ile yapılan değişiklik sonucunda, izinsiz olarak kömür ocağı açıp kömür çıkarılması eyleminin yaptırımının idari yaptırıma dönüştürüldüğü; 5326 sayılı Kabahatler Kanununun 13/1. maddesine göre "Kabahate teşebbüs cezalandırılmaz" hükmü karşısında ve 3213 sayılı Maden Kanununda izinsiz kömür ocağı açılıp kömür çıkarmaya teşebbüs eyleminin cezalandırılacağına dair hükmün de bulunmadığı anlaşılmakla, 5271 sayılı CMK'nın 223/1-a maddesi gereğince beraat kararı verilmesi gerektiğinden...

<https://karararama.yargitay.gov.tr>, (15.02.2023).

²⁸³ Kabahatler Kanunu'nun 13'üncü maddesi ile aynı Kanunun 5/2'nci maddesinde yer alan kabahatin oluşması için neticenin aranmaması hükmünün zaten teşebbüste de kabahatte de netice aranmaması sebebiyle çeliştiği yönünde açıklamalar için Otacı ve Korkut, s. 96.

cezalandırılabilmesi mutlaka açık kanun hükmünde bu hususun bulunmasına bağlıdır²⁸⁴.

Gümrük kabahatleri bakımından gümrük kabahatlerine teşebbüsün cezalandırılacağına dair bir hüküm dışında²⁸⁵ başka bir düzenleme yer almamaktadır²⁸⁶. Bu nedenle gümrük kabahatlerine teşebbüs bir yaptırıma tabi tutulmamaktadır²⁸⁷.

5. İctima

Ceza Hukukunda çok sayıda fiilin tek failde birleşmesi durumunda ne şekilde cezalandırılacağı belirlenmesi içtima müessesesi olarak ifade edilmektedir²⁸⁸. Kabahat kavramı için de aynı fiil ile doğan çok sayıda kabahate dair sorumluluk tespitinde içtima müessesesi kullanılmaktadır.

Kabahatler Kanunu'nun 15'inci maddesine göre, fail tek fiil ile birden fazla kabahate sebep olduğunda neticesinde kabahatlere dair öngörülen idari yaptırım yalnızca idari para cezası ise, faile yüksek para cezası uygulanmaktadır. Ayrıca para cezasından farklı idari yaptırım öngörülmüşse bu idari yaptırımlar da uygulanmaktadır. Aynı kabahatin çok sayıda oluşması halinde her kabahate ayrı para cezası uygulanmakta, mütemadi fiille ortaya çıkan kabahatler bakımından ise idari yaptırım kararı verilene dek tek fiil sayılmaktadır. Tek fiil ile hem kabahat hem suç oluşması durumunda fiilin yalnızca suç bakımından yaptırıma tabi tutulması ancak suç bakımından yaptırım uygulanamadığı hallerde kabahat için öngörülen yaptırımın

²⁸⁴ Karakoç, Vergi Ceza, s. 116.

²⁸⁵ Gümrük Kanunu'nun 239'uncu maddesinin 1'inci fıkrasına göre;

İthalat veya ihracat vergilerinden muaf eşyayı 33'üncü madde hükümleri gereğince belirlenen gümrük kapıları dışında başka yerlerden izinsiz olarak ithal veya ihraç veya bunlara teşebbüs edenlerle, bu tür eşyayı gümrük işlemlerini yaptırmaksızın yurda sokanlar veya çıkarımlar ile buna teşebbüs edenlerden, söz konusu eşyanın ithalata konu olması halinde, CIF değerinin, ihracata konu olması halinde ise FOB değerinin onda biri oranında para cezası alınır.

düzenlemesi teşebbüsün söz konusu olduğu tek kabahat olarak yer almaktadır.

²⁸⁶ 6455 sayılı Kanunla değişiklik yapılmadan önce Kaçakçılıkla Mücadele Kanunu'nda yer alan kabahatler teşebbüs aşamasında kalsa dahi tamamlanmış olarak cezalandırılması hakkında açıklamalar için Gültekin, Kabahatler, s. 219, dn. 686.

²⁸⁷ Gök, Gümrük Vergisi, s. 221; Ercan, Kabahatler, s. 73,185.

²⁸⁸ Hakeri, s. 571.

uygulanması söz konusu olmaktadır. Son durum için suçlar ve kabahatler için non bis in idem kuralının uygulandığını belirtmek mümkündür²⁸⁹.

Vergi Hukuku bakımından içtima kavramı, Vergi Hukukunun özelliklerinden dolayı çeşitli sistemlerden yararlanılarak oluşturulmakta, bazı durumlarda cezaların toplanması; bazı hallerde ise en ağır yaptırımın uygulanması olarak karşımıza çıkmaktadır²⁹⁰.

Kabahatler Hukukunda sayılan içtima kuralları gümrük kabahatleri açısından genel olarak geçerli olmakla birlikte, farklılık arz eden durumlar da bulunmaktadır. Örneğin Gümrük Kanunu'nun 236'ıncı maddesinin 1'inci fıkrasındaki düzenleme ile hem idari para cezası hem de şartlarının oluşması halinde antrepo açma izninin iptali gibi idari yaptırımlar birlikte uygulanabilmektedir²⁹¹.

Gümrük kabahati hareketinin aynı zamanda suç olarak düzenlenmiş olması ihtimali de bulunmaktadır²⁹². Gümrük Kanunu ile diğer kanunlar ya da Gümrük Kanunu'nun kendi hükümleri arasında içtima genel olarak geçerlidir. Kanunun farklı miktarda para cezası öngörmüş olması halinde ağır olan para cezası, aynı kabahatin çok kez işlenmesi halinde her kabahat için ayrı para cezası verilmektedir²⁹³.

G. Gümrük Kabahatlerinde Manevi Unsur

Ceza Hukukunda suçun objektif unsurları olan kanundaki tipe uygun bir fiilin varlığı failin sorumlu tutulması için yeterli olmadığından, bu unsurlara manevi, diğer bir ifadeyle sübjektif nitelikte bir unsurun eklenmesi gerekmektedir²⁹⁴. Bu doğrultuda kast ve taksir tipikliğin sübjektif unsurları arasında yer almaktadır. Kast, suçun kanundaki tanımında yer alan unsurların bilerek ve isteyerek gerçekleştirilmesi, taksir ise dikkat ve özen yükümlülüğüne aykırı davranış sonucunda, suçun kanuni tanımında

²⁸⁹ Gültekin, Kabahatler, s. 222.

²⁹⁰ Karakoç, Genel Vergi, s. 454; Karakoç, Vergi Ceza, s. 126; Gültekin, s. 222; Şenyüz ve diğerleri, Genel Vergi, s. 281 vd. Ayrıca bu çalışmanın non bis in idem ilkesi ile ilgili bölümünde yer alan bilgilerin varlığı sebebiyle tekrara düşmemek amacıyla açıklamalar sınırlandırılmıştır.

²⁹¹ Kılıç, s. 656; Gök, s. 222.

²⁹² Gök, Gümrük Vergisi, s. 222. Gümrük Yönetmeliği'nin m.579'uncu maddesinde; Bir hareketin hem kabahat hem de farklı kanunlarda suç teşkil etmesi halinde diğer kanunlara göre işlem yapıp yapılmayacağı hususunun idare amiri tarafından tespit edileceği düzenlenmiştir. Bu durum idare amirinin suç teşkil edip etmediği konusundaki yeterliliğine veya uygulamayı yapan kişiye göre değişmekte olup, hakkaniyete aykırı durumlar ortaya çıkarabilmektedir.

²⁹³ Kılıç, s. 656, Gök, Gümrük Vergisi, s. 223.

²⁹⁴ Hakeri, s. 201.

belirtilen neticesinin öngörülmeyle gerçekleştirilmesidir²⁹⁵. Suç teşkil eden bir fiilin cezalandırılabilmesi için, bu fiilin bir kimse tarafından bilerek ve isteyerek veya en azından bilerek yapılması gerekmektedir.

Kabahatler Hukuku bakımından manevi unsur incelendiğinde, Kabahatler Kanunu'nda kast ya da taksirin tanımının yapılmadığı görülmekle birlikte, Kabahatler Kanunu'nun 9'uncu maddesinde; kanunda açık düzenleme bulunmayan durumlarda, kabahatlerin kast veya taksirle meydana getirilebileceği düzenlemesine yer verilmiştir. Buna göre kanunda kabahatin yalnızca kasten veya yalnızca taksirle işlenebileceğine dair bir düzenleme bulunması halinde o kabahat, düzenlemesine göre sadece kast veya taksirle işlenebilir. Kabahatlerin hem kast hem de taksirle işlenebilmesi Kabahatler Kanunu'nu Türk Ceza Kanunu'ndan taksirle sorumluluğun istisna olduğu yönüyle ayrılmaktadır²⁹⁶. Ayrıca bir kabahat karşısında idari ceza sorumluluğunun doğabilmesi bakımında failin en az taksire dayanan kusuru bulunması gerekmektedir. Kabahatler bakımından objektif sorumluluk kabul edilmemiştir²⁹⁷.

Vergi Hukukunda kabahatlerin manevi unsuru vergi zıyayı kabahatleri ve usulsüzlük kabahatleri bakımından ikiye ayrılarak incelenebilir. Öncelikle bu hususta vergi kabahatlerinin manevi unsurunun belirlenmesi için açık bir düzenlemenin yer almadığı belirtilmelidir. Bu nedenle Vergi Ceza Hukukunun, Ceza Hukukunun bir alt dalı olduğundan hareketle, Vergi Ceza Hukukunda sari düzenlemenin olmadığı yerlerde, Ceza Hukuku genel hükümlerinin tatbiki öngörülmektedir. Tedbirsizlik, dikkatsizlik, acemilik ile emir, nizam ve talimatlara uyulmaması neticesinde vergi zıyayına sebebiyet verilmesi, vergi zıyayı kabahatlerinin taksirle meydana gelmesi olarak ifade edilebilir²⁹⁸. Vergi zıyayının kast veya taksirli bir davranışın neticesinde doğmuş olması kabahatin işlenmesi bakımından bir farklılık oluşturmamaktadır²⁹⁹.

Usulsüzlük kabahatleri özelinde objektif kusur sorumluluğu benimsendiğinden maddi fiilin gerçekleştiği objektif şekilde sübuta erdiğinde, failin kast veya taksirini araştırmaya ihtiyaç duyulmamaktadır³⁰⁰.

²⁹⁵ Hakeri, s. 203 ve s. 232. Ceza Hukuku kapsamında manevi unsur ile ilgili ayrıntılı bilgi için ayrıca Artuk ve diğerleri, s. 293 vd.

²⁹⁶ Artuk ve diğerleri, s. 373.

²⁹⁷ Kabahatler Kanunu 9'uncu madde gerekçesi <https://www.tbmm.gov.tr/sirasayi/donem22/yil01/ss840m.htm>, (28.02.2023).

²⁹⁸ Karakoç, Genel Vergi, s. 396; Karakoç, Vergi Ceza, s. 183.

²⁹⁹ Karakoç, Genel Vergi, s. 396; Karakoç, Vergi Ceza, s. 183.

³⁰⁰ Karakoç, Genel Vergi, s. 402.

Vergi hukuku bakımından kasta dayanmayan fiilleri cezalandırmadaki amaç, vergi mükelleflerinin tabi oldukları ödevler bakımından disiplin altında tutmak, vergilerden beklenen verimi yükseltmek ile vergi davalarında kastın ispatı için zorlanmamak gibi temellere dayanmaktadır³⁰¹.

Gümrük kabahatleri manevi unsur yönünden vergi kabahatlerinde olduğu gibi açık hüküm bulunmaması sebebiyle, hem kasten hem de taksirle işlenebilmektedir. Gümrük kabahatlerinin ortaya çıkışında kastın varlığı, kabahatin özel görünüş biçimlerinde belirleyici olduğundan, uygulanacak yaptırım belirlenmesi bakımından önem arz etmektedir³⁰².

H. Gümrük Kabahatlerinde Hukuka Uygunluk Nedenleri

Hukuka uygunluk nedenleri var olduğunda hukuka aykırılık ortadan kalkmakta, aslında hukuka aykırı fiil hukuka uygun hale gelmektedir. Kabahatler Kanunu'nda hukuka uygunluk nedenleri bakımından düzenleme yapılmamıştır, bunun yerine Türk Ceza Kanunu'nda yer verilen ve hukuka uygunluk nedenleri kabul edilen unsurlar, kabahat bakımından da geçerli kılınmıştır. Bu sebeple; Türk Ceza Kanunu 24 ilâ 32'nci maddelerde düzenlenen nedenler kabahatler bakımından da geçerlidir. Kabahatler bakımından bu sayılan hukuka uygunluk nedenlerine ek olarak, yükümlülük çatışması ve resmi izin de hukuka uygunluk nedeni kabul edilmektedir³⁰³.

Gümrük kabahatleri bakımından hukuka uygunluk nedenleri olarak Kabahatler Kanunu ve Kabahatler Kanunu'nun atıfta bulunduğu Türk Ceza Kanunu'nda sayılan nedenler geçerli olmakla birlikte, bunlardan ilgilinin rızası, kanun hükmünün yerine getirilmesi, meşru savunma ve hakkın kullanılması şeklindeki hukuka uygunluk sebeplerinin uygulama alanı bulması oldukça güçtür³⁰⁴.

Ayrıca Gümrük mevzuatındaki kimi düzenlemelerin de bu kapsamda kabul görmesi mümkündür³⁰⁵. Örneğin Ticaret Bakanlığının 2014/02 sayılı Genelgenin 1'inci ve 2'nci maddelerinde ithali veya ihracı özel izin belgelerine bağlanan eşyaların ticari miktar ve mahiyette olmaması halinde kabahat oluşmayacağı belirtilmektedir.

³⁰¹ Karakoç, Genel Vergi, s. 396; Karakoç, Vergi Ceza, s. 183.

³⁰² Gök, Gümrük Vergisi, s. 221.

³⁰³ Gültekin, Kabahatler, s. 239.

³⁰⁴ Gültekin, Kabahatler, s. 239.

³⁰⁵ Gültekin, Kabahatler, s. 240.

III. GÜMRÜK KABAHAHLERİNDE FİİL UNSURU

A. Genel Açıklama

Gümrük Kanunu'nun yaptırımları düzenleyen hükümleri Cezalar başlığını taşıyan On Birinci Kısım'da düzenlenmiştir. Bu kısmın birinci bölümü *Genel Hükümler* başlığını taşımakta olup 231 ilâ 233'üncü maddelerinde zamanaşımı, tebliğ, para cezalarının düzenlenmesi gibi genel hükümleri içermektedir. İkinci bölümü *Vergi Kaybına Neden Olan İşlemlere Uygulanacak Cezalar* başlığını, üçüncü bölümü ise *Usulsüzlüklere İlişkin Cezalar* başlığını taşımaktadır.

Gümrük Kanunu'nda 6455 sayılı Kanun ile değişiklik yapılmadan önce *Vergi Kaybına Neden Olan İşlemlere Uygulanacak Cezalar* kısmında düzenlenen hükümlerin, vergi kaybına doğuran fiil ve yaptırımlar olduğu, *Usulsüzlüklere İlişkin Cezalar* başlığı altında düzenlenen hükümlerin de vergi kaybından ziyade diğer haksızlıklara yol açan fiil ve cezalar olduğu bilinmektedir. Özellikle kabahatleri, suç kavramından çıkarma eğilimi ile Kaçakçılıkla Mücadele Kanunu kapsamında bulunan kimi düzenlemelerin Gümrük Kanunu'na aktarılması³⁰⁶ neticesinde Gümrük Kanunu'ndaki sistematığın bozulduğu yönünde haklı eleştiriler bulunmaktadır.³⁰⁷

Gümrük Kanunu hükümlerince talebi ve tahsili öngörülen vergiler ve ek mali yükümlülükleri düzenleyen kuralların ihlalleri gümrük kabahatlere sebebiyet verirken, Kaçakçılıkla Mücadele Kanunu'nda düzenlenen hükümlerin ihlali suçlara sebebiyet

³⁰⁶ 6455 sayılı Kanun ile getirilen değişiklikler hakkında yapılan değerlendirmeler için Kılıç, ss. 37-40; Sami Ceyhan ve Serkan Göktaş, "Mülga Kaçakçılık Fiillerinin, Gümrük Kanununda Düzenlenmesinin Hukuki Sonuçları", **Gümrük ve Ticaret Dergisi**, Sayı:3, 2014, s. 52. Yapılan değişikliklerle fiil müeyyide dengesinin yükümlü/ müşavir aleyhine artırıldığı yönünde açıklamalar için Salih Umman Hamidoğulları, "Kaçakçılıkla Mücadele Kanununa 6455 Sayılı Kanunla Getirilen Değişiklik Ve Muhtemel Sonuçları", https://www.igm.org.tr/Kacakcilikla-Mucadele-Kanununa-6455-Sayili-Kanunla-Getirilen-Degisiklik-Ve-Muhtemel-Sonuclari_haberi, (05.09.2022).

³⁰⁷ Gök, Gümrük Vergisi, ss. 208-210; Kılıç, s. 685; Yerci, Gümrük Hukuku, s. 622.

vermektedir³⁰⁸. Ayrıca Gümrük Kanunu dışında özel kanunlarda düzenlenen ancak Gümrük Kanunu'ndaki esaslara tabi olan ihlaller de bulunmaktadır³⁰⁹.

Gümrük kabahatleri, Gümrük Kanunu'nda on birinci kısımda *Cezalar* başlığı altında düzenlenmiştir. *Cezalar* başlığı adı altında düzenlense de bu bölümde yaptırım öngörülen eylemler Kabahatler Kanunu kapsamında kabahat tanımı ile uyumlu olup kabahat niteliği taşımaktadır³¹⁰. Vergi Usul Kanunu ile karşılaştırıldığında benzer şekilde *Ceza Hükümleri* başlığı altındaki düzenlemeyle benzer olduğu görülmektedir.

Gümrük Kanunu'ndaki kabahatler düzenlemesinin Vergi Usul Kanunu'ndaki kabahatlerin düzenlenmesinden usulsüzlük ile özel usulsüzlük ayırımı yapılmaması yönüyle ayrılmaktadır³¹¹. Gümrük Kanunu incelendiğinde özel usulsüzlükler adı altında farklı bir ayırımın tercih edilmediği görülmektedir.

Yukarıda açıklanan sebeplerle gümrük kabahatleri bu çalışmada vergi kaybına sebep olan gümrük kabahatleri ile usulsüzlük kabahatleri olarak iki grupta irdelenmesi tercih edilmiş, ancak kabahatlerin Kanun'da belirtilen başlık altında incelenmesi yerine, kabahatin ait olduğu düşünülen başlık altında incelenmesi tercih edilmiştir.

B. Vergi Kaybına Neden Olan Gümrük Kabahatleri

1. Genel Olarak

Gümrük kabahatlerinin vergi kaybına sebep olup olmaması durumu hükümlerin sınıflandırılmasında doktrinde farklı yorumlar yapılmasına sebebiyet vermiştir. Bu başlığın altında düzenlenen kabahatlerin yaptırımları incelendiğinde bir kısmının vergi aslına bağlı, diğer kısmının ise vergi aslından bağımsız idari para cezası olduğu görülmektedir. İdari para cezasının vergi alacağına bağlı olup olmadığının

³⁰⁸ Ceza muhakemesi sonucu karşılığında adli yaptırım uygulanan gümrük ihlallerinin kaçakçılık suçunu, idari soruşturma sonucunda karşılığında idari yaptırım öngörülen gümrük ihlallerinin gümrük kabahatini oluşturduğu yönünde açıklamalar için Üyümez ve Gültekin, İhlaller.

Gümrük Kanunu'nun 231'inci maddesinde yer alan düzenleme ile idari yaptırıma konu olan bir fiilin ceza uygulamasını gerektiren bir fiil olması hali düzenlenmiştir. Ancak Kaçakçılıkla Mücadele Kanunu'nda düzenlenen bir kabahat kalmaması sebebiyle şu anda taşıdığı bir anlam bulunmadığı yönünde Gök, Gümrük Vergisi, s. 200.

³⁰⁹ Katma Değer Vergisi Kanunu madde 51, Özel Tüketim Vergisi Kanunu madde 8, Dış Ticaretin Düzenlenmesi Hakkında Kanun madde 4' ün Gümrük Kanununa atıf yapması ile ilgili değerlendirmeler Üyümez ve Gültekin, İhlaller.

³¹⁰ Kılıç, 636; Gök, Gümrük Vergisi, s. 201.

³¹¹ Uygun ve mümkün olması halinde üçlü bir tasnif yapılabileceği yönünde Karakoç, Gümrük Ceza, s. 10.

tespiti hususunda idari para cezasının vergi tutarına bağılı olarak hesaplanması bir cezanın tek başına vergiye bağılı ceza olduğunu göstermediğı gibi³¹² bir işlemin vergi kaybına sebep olması için, sadece vergi ile birlikte alınmasının yeterli olmadığı düşünölmektedir³¹³.

Bir idari para cezasının vergi alacağına bağılı olup olmaması sınıflandırma dışında zamanaşımı hükümlerinin uygulanması bakımından da önemlidir. Zira vergi alacağına bağılı olan idari para cezaları için öngörölen zamanaşımı süresi bağılı olduğu asıl verginin tabi olduğu zamanaşımı süresi iken, vergi alacağına bağılı olmayan idari para cezalarının zamanaşımı süreleri maktu ve nispi cezalara göre farklılık arz etmektedir. Ayrıca ceza zamanaşımı sürelerine tabi olduğu durumlar da bulunmaktadır.

Bir idari para cezasının vergi alacağına bağılı olup olmamasının doğurduğu bir diğfer sonuç vergilerin kaldırılması veya geri verilmesi durumunda tezahür etmektedir. Kural olarak vergi aslına bağılı para cezalarının benzer uygulamaya tabi tutulması gerekmektedir. Bazı durumlarda gümrük vergilerinin geri verilmesi veya kaldırılmasına karar verildiğı hallerde yürürlükteki ceza hükümlerinin uygulanmasına engel teşkil etmeyeceğı yönünde düzenlemeler de mevcuttur³¹⁴. Gümrük Kanunu'nu 210'uncu maddesindeki düzenleme ile geri verme ve kaldırma ile ilgili hükümlerin Gümrük Kanunu kapsamında uygulanan para cezaları bakımından geçerli olduğu düzenlenmiştir. Bu hükmü Gümrük Yönetmeliğı'nin 511'inci maddesinde yer verilen düzenleme detaylandırmaktadır. Buna göre vergi kaybı doğurabilecek işlemlere tatbik edilecek para cezalarının geri verilmesi ve kaldırılması hususunda gümrük vergilerinin geri verilmesi ve kaldırılmasına ilişkin düzenlemeler uygulanacaktır. Usulsüzlöklere dair para cezalarının geri verilmesi ve kaldırılması için, anılan cezalara dair kararların kanunen tertip edilmemesi gerektiğı halde tertip edildiğı veya cezaların kanunen

³¹² Rejim koşullarını ihlal etmedikçe verginin doğmasına olanak tanınmadığından; ortada alınması gereken bir vergi olmadığı halde vergi farkının yarısı tutarında uygulanan cezanın vergiye bağılı ceza olarak nitelendirilemeyeceğı hususunda açıklamalar için Yerci, Gümrük Hukuku, s. 641.

³¹³ Yerci, Gümrük Hukuku, s. 622; Gümrük kabahati tipinde idari para cezası yanında gümrük vergilerinin de tahsil edileceğı belirtilenlerin vergi alacağına bağılı olduğu yönünde Kılıç, s.687.

³¹⁴ Beyannamenin iptali sebebine dayanıldığında, gümrük vergilerinin geri verilmesine veya kaldırılmasına karar verildiğinde bile, tamamlanmış bir gümrük kabahati var olduğunda vergiden bağımsız kesilen cezaların mevcudiyetini koruyabileceğı hakkında Gök, Geri Verme, s. 492.

ödenmemesi gerektiği halde ödendiğini doğrulayan belgelerin aranacağı belirtilmektedir³¹⁵.

Bir vergi cezasının gümrük vergisi alacağına bağlı olup olmadığı yönündeki tereddütler yargı kararları ya da idarenin düzenleyici işlemleri ile giderilmeye çalışılmaktadır. Gümrük ve Ticaret Bakanlığı'nın 2014/28 sayılı Genelge 'sinde³¹⁶ bu durum;

İdari para cezasının tutarı belirlenirken, para cezasına dayanak bir vergi alacağı söz konusu ise, bu para cezası gümrük vergileri alacağına bağlı idari para cezasıdır. Vergi tutarının sadece idari para cezasının hesaplanmasında dikkate alındığı, ortada bir vergi alacağının söz konusu olmadığı para cezaları ile gümrüklenmiş değer üzerinden belirlenen para cezaları, gümrük vergileri alacağına bağlı olmayan idari para cezalarıdır.

şeklinde ifade edilmektedir.

Hangi kabahat fiillerinin vergi zıyana sebep olduğunun belirlenmesi yargı kararlarına da konu olmaktadır. Bu hususun Danıştay daireleri arasında görev konusunun belirlenmesi bakımından uyuşmazlık yaşanmasına sebebiyet verdiği bilinmektedir. Bu doğrultuda Danıştay Başkanlar Kurulunun vergilerin, idari para cezasının sadece tutarın belirlenmesinde ölçüt olarak kullanılması durumunda, cezaların vergiye bağlı ceza olarak kabul edilmemesi gerektiği yönünde kararı mevcuttur³¹⁷.

³¹⁵ Gümrük kabahatinin ortaya çıkarılmasında muhbirin varlığı durumunda, kabahat gereği ödenen para cezasının geri verilmesine karar verildiği hallerde muhbirden de ikramiyenin isteneceği hususunda açıklamalar için Gök, Geri Verme, 482.

³¹⁶ Gümrük ve Ticaret Bakanlığı 2014/28 sayılı ve 21.11.2014 tarihli Genelgesi <https://ticaret.gov.tr/data/5d483e8313b8762b40ceaadc/1c1f900afab3d12a17b0e09a4a5767d1.pdf>, (03.03.2023).

³¹⁷ Danıştay Başkanlar Kurulu E.2009/137, K.2010/93 21.07.2010 tarihli kararı:

...Gümrük Kanunu'nun 237'nci maddesinin uygulama alanı, Kanunun 42 ila 45'inci maddesi hükümlerine göre taşıt araçları sahipleri, kaptanları veya acentaları tarafından gümrük idaresine verilen özet beyan veya özet beyan olarak kullanılan ticari ve resmi belgelerde kayıtlı miktara göre noksan veya fazla çıkan, sebebi açıklanmayan kaptanlara ait eşya dolayısıyla bu kişilerin cezai sorumluluğu ile ilgilidir ve eşyanın taşıta yüklendiği tarihle özet beyanın gümrük idaresine verildiği evreye ilişkindir. Dolayısıyla, henüz doğmamış olan gümrük vergisi ile ilişkisi yoktur. Maddede sözü edilen gümrük vergisi de eşyanın kendi vergisi değil, dahil olduğu faslın en yüksek vergiye tabi pozisyona göre hesaplanan ve uygulanacak olan idari para cezasının matrahını oluşturan tutardır. Bu bakımdan, maddede öngörülen para cezasının gümrük cezasına bağlı bir ceza olarak nitelendirilmesi mümkün değildir. Öte yandan; inceleme konusu olayda, özet beyan muhteviyatı eşyanın eksik çıkması üzerine, davacıya bu eksikliğin izah ve ispatı için verilen süreler ve bu sürelerin başlangıç tarihlerinin belirlenmesine ilişkin bulunan uyuşmazlık, Gümrük Kanunu'nun idari nitelikteki düzenlemelerine ilişkin olup, vergi ile ilgisi ve bağlantısı bulunmamaktadır.

https://www.danistay.gov.tr/assets/pdf/yayinlar/dergi/20_05_2019_042636.pdf, (08.09.2022).

Gümrük Kanunu'nda vergi kaybının tanımına doğrudan yer verilmemiştir. Aynı durum Vergi Usul Kanunu'nda da mevcut olup, vergi zıyanına sebep olan haller Vergi Usul Kanunu'nun 341'inci maddesinde yer alan düzenlemelerden çıkarılmaktadır. Bu hükme göre vergi zıyanının meydana gelmesi için mükellefin ya da vergi sorumlusunun vergilendirmeye ilişkin ödevini zamanında yerine getirmemesi veya noksan yerine getirmesi sebebiyle verginin zamanında tahakkuk ettirilememesi, zamanında ancak noksan tahakkuk ettirilmesi ve verginin haksız yere geri verilmesine sebep olunması durumlarından birinin ortaya çıkması gerekmektedir³¹⁸.

Vergi Hukukunda vergi kaybına neden olan kabahatler bakımından ortaya bir vergi kaybının çıkması koşulu arandığından bu kabahatler zarar kabahatleri olarak tanımlanmaktadır. Burada aranan zarar kavramının teknik anlamda zarar olmadığı eksik ve/ ya da geç tahakkuk nedeniyle Hazinesin alacağına geç kavuşması olarak kabul edilmektedir, gerçeğe aykırı beyanlar ve diğer sebeplerle tahsil edilmiş vergilerin geri verilmesi ise Hazinesin zararı olarak nitelendirilmektedir³¹⁹.

Gümrük Kabahatlerinde bir kabahatin vergi kaybına neden olan bir kabahat olarak nitelendirilebilmesi için Vergi Hukukundakine benzer sebeplerle vergi kaybının ortaya çıkması gerekmektedir. Vergi alacağının ödenmemesi, eksik ödenmesi veya haksız yere verginin geri verilmesi hallerinde vergi kaybı ortaya çıkacaktır.

2. Serbest Dolaşıma Giriş Rejimi veya Kısmi Muafiyet Suretiyle Geçici İthalat Rejimine Tabi Tutulan Eşyanın; Tarifesinin, Vergilendirmeye Esas Sayı, Baş, Ağırlık Gibi Ölçülerinin veya Kıymetinin Yanlış Beyan Edilerek Noksan Vergi Ödenmesi Kabahati

Gümrük Kanunu'nun 234'üncü maddesinin 1'inci fıkrasında; serbest dolaşıma giriş rejimi veya kısmi muafiyet suretiyle geçici ithalat rejimine tabi tutulan eşya için bulunulan beyan ile denetleme, muayene ya da teslimden sonraki kontrol neticesinde farklılıkların tespit edilmesi halinde uygulanacak yaptırımlar düzenlemektedir.

Türkiye Gümrük Bölgesine gelen eşyanın serbest dolaşıma girmesi için ticaret politikası önlemlerinin tatbiki, eşyanın ithali için öngörülen diğer işlemlerin

³¹⁸ Karakoç, Genel Vergi, s. 393.

³¹⁹ Karakoç, Genel Vergi, s. 392.

tamamlanması ve ödenmesi gerekli vergilerin tahsilatı ile mümkündür. Bir eşyanın gümrük rejimlerinden birine tabi tutulması istendiğinde, yükümlü tarafından gümrük idaresine beyanda bulunulmalıdır. Gümrük beyanı, Gümrük Kanunu'nun 3'üncü maddesinin 16'ncı fıkrası gereği "belirlenen usul ve esaslar çerçevesinde eşyanın bir gümrük rejimine tabi tutulması talebinde bulunulması" olarak açıklanmaktadır. Gümrük idareleri ile muhatap olan kişiler vergilendirme unsurları, ticaret politikası önlemleri gibi gerekli tüm bilgileri içeren beyannameyi gümrük idaresine teslim ederler.

Yükümlüler tarafından verilen ithal beyanının kontrolü gümrük idaresi tarafından Gümrük Kanunu'nun 65 ilâ 73'üncü maddeleri doğrultusunda; muayene, ikinci muayene, tahlil, inceleme, araştırma yöntemleri ile tetkik etmektedir. Beyan ile beyan edilmesi gereken farklar 234'üncü maddedeki koşulları sağlaması durumunda noksan vergi tahsil ederek, maddede belirtilen para cezası uygulanmaktadır³²⁰.

Bu maddede düzenlenen kabahat Vergi Usul Kanunu'nun 341'inci maddesindeki düzenlemeye paralellik göstermektedir. Mükellefin ya da sorumlunun vergi ödevlerini zamanında ve olması gerektiği şekilde yerine getirmemesi sebebiyle verginin zamanında tahakkuk ettirilememesi veya noksan tahakkuk ettirilmesi hali vergi ziyayı³²¹ olarak açıklanmaktadır. Gümrük Kanunu'nun 234'üncü maddesinin 1'inci fıkrasında genel düzenlemenin beyanda eksikliğe yer verilmesi neticesinde vergi kaybına sebebiyet verilmesi durumu söz konusudur.

Kabahate konu olan eşyanın öncelikle eşyanın ithalinin yasaklanmamış olması gerekmektedir. İthali yasaklanmış bir eşyanın ithal edilmesi, eşyanın ithalinin yasaklandığı dayanağa göre farklı sonuçlar doğurmaktadır. Eşyanın ithalinin bir kanun hükmü ya da uluslararası antlaşma ile yasaklanmış olması halinde kaçakçılık suçu, genel düzenleyici işlemlerle yasaklanması halinde ise farklı kabahatlerin işlenmesi durumu ortaya çıkmaktadır.

İthalinin yasaklanmamış olmasının yanı sıra eşyanın ithalat vergilerine de tabi tutulması gerekmektedir. Zira ithalat vergilerine tabi tutulmayan bir eşyaya ilişkin vergi ziyayından söz edilemez. Eşyanın ithalat vergilerine tabi tutulması halinde ise,

³²⁰ Kılıç, s. 703.

³²¹ Vergi Usul Kanunu'nda vergi kaybı kavramı için vergi ziyayı tabiri kullanılmakta olup, ziya kelimesinin aslında ışık anlamını taşıdığı, kayıp kavramının karşılığının ziya kelimesi olması gerektiği yönünde açıklamalar için Karakoç, Genel Vergi, s.388, dn. 2.

beyan ile muayene sonucunda hesaplanan ithalat vergileri farkının belirli bir düzeyi geçmesi koşulu aranmaktadır. Eğer kabahate konu olan eşya yukarıda açıklanan nitelikleri taşıyorsa bu durumda tarife ihlali veya fiziksel unsurlarda ihlali bakımından değerlendirmeye alınması söz konusu olmaktadır.

Kabahatin faili, söz konusu rejimler için beyanda bulunan kişi olup, yükümlüler adına temsil ilişkisi içerisinde gümrük işlerinin takibini yapan kişiler de bu kabahatin karşılığında uygulanan yaptırımdan sorumlu tutulabilmektedir³²².

Kabahatin maddi unsurlarının incelenmesinde, konunun daha iyi açıklanabilmesi için ihlaller; tarife ihlali, fiziki unsurların ihlali ve kıymet ihlali olarak gruplandırılmıştır.

a. Tarife İhlali

Anılan maddede ceza uygulanmasına sebebiyet veren durumlardan ilki, gümrük tarifesini oluşturan unsurlarda bulunulan beyan ile muayene, denetleme ve kontrol neticesinde farklılık çıkması halidir. Tarifeyi belirleyen unsurlarda beyan ile uygunsuzluk hali, eşyanın ait olmadığı bir Gümrük Tarife İstatistik Pozisyonu ile beyanı durumunda karşımıza çıkmaktadır. Gümrük Tarife İstatistik Pozisyonu, eşyanın tabi olduğu gümrük vergileri, muafiyetleri, ticaret önlemleri, izin veya belge alınması gibi gerekliliklerin tespitinde esas alınmaktadır. Gümrük Tarife İstatistik Pozisyonunun olduğundan farklı şekilde ifade edildiğinde vergi kaybına sebebiyet verilmesi ve bu farkın %5'i aşması durumu 234'üncü maddesinin 1'inci fıkrasının a bendine göre yaptırıma tabi tutulmaktadır. Bu durumda beyan edilen tarife ile beyan edilmesi gereken tarifeye göre tespit edilen ithalat vergileri farkının doğmaması veya doğmasına rağmen %5'in altında olması bu hüküm doğrultusunda idari yaptırım gerektirmemektedir³²³. Danıştay kararlarında da idari yaptırım uygulanabilmesi için beyan neticesinde belirlenen ithalat vergileri ve denetim, kontrol ya da muayene neticesinde belirlenen ithalat vergileri arasında miktar olarak farklılık bulunması

³²² Kılıç, s. 702.

³²³ Gümrük Yönetmeliği 82 No.lu Ek 11'inci maddesi; "Tam beyanlı yaygın basitleştirilmiş usul kapsamında yürütülen işlemler hariç olmak üzere, beyanın kontrolü sonucunda Kanunun 234'üncü maddesinde bahsi geçen aykırılıkların vergi farkı yaratmaması veya %5'i aşmayan vergi farkı yaratması" durumu Kanunun 241'inci maddesinin birinci fıkrası uyarınca usulsüzlük cezasını gerektiren fiiller başlığı altında düzenlenmiştir.

aranmaktadır³²⁴. Ayrıca tarife ihlaline dayanılarak yaptırım uygulanabilmesi için eşyanın tarife ve istatistik pozisyonu belirleme işleminin, gümrük idaresi tarafından kendiliğinden yapılabilecek olanaklara sahip olması neticesinde bu hüküm uyarınca yaptırım uygulanmamaktadır³²⁵.

³²⁴ Dş. 7.D. E. 2007/6470, K. 2009/111 ve 19.1.2009 tarihli kararı:

...Olayda; davacı tarafından ithal edilmek istenilen eşyanın, farklı bir tarife ve istatistik pozisyonunda yer aldığı tespit edildiğinden bahisle, yukarıda yer alan madde uyarınca para cezası kararları alınmış ise de; ithal edilen eşyanın 2309.90.99.90.11 tarife ve istatistik pozisyonuna dahil bulunduğu belirtilerek verilen 19.3.2004 günlü beyannamenin tescil edilmediği; beyannameye, "redrese" şerhi düşüldüğü; daha sonra, muayene memurunca beyanname eki belgelerden eşyanın 2309.10.90.00.00 tarife ve istatistik pozisyonunda yer aldığı tespit edilmesi ve davacı tarafından da aynı günlü dilekçe ile beyan edilen pozisyonun hatalı olduğunun bildirilmesi üzerine, 2309.10.90.00.00 tarife ve istatistik pozisyonu esas alınarak beyannamenin yeniden düzenlendiği ve 22.3.2004 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, tesis edilen işlemde açıklanan hukuki duruma uyarlık görülmemiştir. <https://karararama.danistay.gov.tr> , (25.04.2023).

Dş. 7. D. E. 2021/4296, K.2022/2118 ve 17.5.2022 tarihli kararı:

...Olayda, davacı tarafından beyannamenin tescili sırasında söz konusu muafiyetler kutucuğuna yalnızca BSGTY, TFKTJ kodlarının girişi yapıldığı halde, İRAN021 kodunun girilmediği hususunda taraflar arasında bir ihtilafın bulunmadığı, anılan kodun eksik girilmesi suretiyle kontenjan miktarının aşılp aşılmadığı hususundaki sistem kontrolünün etkisizleştirilerek kontenjan altında ithalat yapılmış gibi vergi hesaplanması suretiyle eşyanın ithalat işlemlerinin tamamlandığı, 4458 sayılı Gümrük Kanunu'nun 15. maddesinin (f) bendinde belirtildiği üzere, gümrük tarifesi oluşturulan unsurlardan olan, ithalat vergilerinde, bazı eşyaya şartlı olarak uygulanacak muafiyet veya indirim uygulamalarına örnek teşkil eden tarife kontenjanı kapsamında gümrük vergisi indirimi uygulanması konusunda beyannamenin tescilinde sisteme eksik kod girmek suretiyle gümrük tarifesi oluşturulan unsurlarda aykırılığa sebep olduğu açık olan davacı adına, 4458 sayılı Gümrük Kanunu'nun 234. maddesinin 1. fıkrasının (a) bendi uyarınca para cezası kararı alınması yerinde olduğundan... <https://karararama.danistay.gov.tr> , (25.04.2023).

³²⁵ Danıştay 7. D. E.2018/174, K. 2020/4459 ve 05.11.2020 tarihli kararı:

Beyan edilen ve ithal edilen eşyanın beyanname ve eki belgelerin incelenmesi, gerekiyorsa eşyanın gümrük laboratuvarlarında tetkik edilmesi suretiyle gerçekte hangi tarife ve istatistik pozisyonunda yer aldığı idarece tespit edilebileceği, eşyanın dâhil olacağı tarife ve istatistik pozisyonunun belirlenmesi bakımından davacı hakkında gümrük idaresine sunulan bilgi ve belgelerin eksik veya yanlış ya da yanıltıcı olduğu konusunda herhangi bir iddia bulunmadığı anlaşıldığından eşyanın tarife ve istatistik pozisyonunun yanlış beyan edildiğinden bahisle kesilen cezada hukuka uyarlık görülmediği gerekçesiyle dava konusu işlemin iptaline karar verilmiştir. <https://karararama.danistay.gov.tr> , (25.04.2023).

Dş. 7. D. E.2019/3427, K.2022/1942 ve 26.04.2022 tarihli kararı:

İlk Derece Mahkemesi kararının özeti: ... Vergi Mahkemesinin ... tarih ve E:..., K:... sayılı kararıyla, olayda, davaya konu eşyaların yer aldığı gümrük tarife istatistik pozisyonunun %18 oranında vergiye tabi olduğu tespit edildiğinden dava konusu işlemin vergilere ilişkin kısmında hukuka aykırılık bulunmadığı; ithal olunan eşyanın, beyanname ve eki belgelerin incelenmesi suretiyle gerçekte hangi pozisyon ve orana tabi olduğunun tespitinin, idarece kendiliğinden yapılabilecek durumda olması karşısında; olayda, idareye sunulan bilgi ve belgelerin, eşya için uygulanacak gümrük vergi oranının belirlenebilmesi bakımından, eksik veya yanlış ya da yanıltıcı olduğu konusunda

b. Fiziki Unsurlarda İhlal

Gümrük Kanunu'nun 234'üncü maddesinin 1'inci fıkrasının a bendine göre beyan doğrultusunda belirlenen ve muayene neticelerine göre alınması öngörülen ithalat vergileri arasındaki fark %5'i geçmesi durumunun idari yaptırıma bağlandığı bir diğer hali ise vergilendirmeye esas olan baş, ağırlık, sayı gibi ölçülerinde uygunsuzluk tespiti halinde ortaya çıkmaktadır. Vergilendirmeye esas teşkil eden sayı, baş, ağırlık gibi fiziksel unsurlarda farklılık olması, vergilendirme usulüne göre de farklılık oluşturmaktadır.

Gümrük vergilerinin hesaplanmasında matrah önemli bir unsurdur. Gümrük vergisinin değer esasına göre alındığı hallerde gümrük vergisinin matrahının belirlenmesi gerekmektedir ancak gümrük mevzuatında matrah yerine gümrük kıymeti³²⁶ deyimi kullanılmaktadır³²⁷. Matrah üzerine oran ya da tarife uygulanarak ödenecek vergi miktarının hesaplanmasında kullanılan bir ekonomik değer veya fiziki unsur olarak tanımlanmaktadır³²⁸. Gümrük vergileri spesifik, ad valorem ile karma gümrük vergisi şeklinde üç farklı usulde uygulanmaktadır³²⁹. Ad valorem³³⁰ gümrük vergileri, ithal eşyanın değeri üzerinden belli bir vergi nisbeti uygulanması suretiyle hesaplanmaktadır³³¹. Bu nedenle matrah eşyanın kıymetidir. Spesifik vergiler ise

herhangi bir iddianın bulunmaması karşısında, davacı adına ceza kararı alınmasında hukuka uyarlık bulunmadığı gerekçesiyle...

<https://karararama.danistay.gov.tr> , (25.04.2023).

³²⁶ Gümrük Kanunu 23'üncü madde:

Eşyanın gümrük kıymeti, Gümrük Tarifesinin ve eşya ticaretine ilişkin belirli konularda getirilen tarife dışı düzenlemelerin uygulanması amacıyla, bu bölümde yer alan hükümler çerçevesinde belirlenen kıymettir.

³²⁷ Yerci, Gümrük Hukuku, s. 197.

³²⁸ Murat Batı, **Vergi Hukuku (Genel Hükümler) Vergi Tekniği – Vergi Yargısı – Kamu İcra**, 2. Baskı, Seçkin Yayınları, 2022, Ankara, s.72. Matrahın verginin temel kavramlarından biri olduğu, kanunilik ilkesi gereği kanunda düzenleniş biçimi, belli başlı öğeleri ve çerçevesinin belirlenmiş olması gerektiği yönünde açıklamalar için Sadık Kırbaz, **Vergi Hukuku Temel Kavramlar İlkeler ve Kurumlar**, 20. Baskı, Siyasal Kitabevi, 2015, Ankara, s.97. Kural olarak verginin konusu ile verginin matrahının çakışmadığı ancak ülkemizde uygulanmayan baş vergisi gibi sınırlı örneklerde konu ve matrahın aynı şey olabileceği yönünde açıklamalar için Karakoç, Genel Vergi, s. 205.

³²⁹ Muhammet Kaya ve Alper Doğan. “Dış Ticarete Konu Eşyanın Vergilendirilmesinde Gümrük Kıymetinin Rolü, Beyanı ve Kontrolü” **Gümrük ve Ticaret Dergisi** Cilt:7 Sayı:19, 2020, s. 12.

³³⁰ Advalorem (değer) vergilerin matrahının ekonomik miktar veya parasal değer olduğu yönünde açıklamalar için Karakoç, Genel Vergi, s.205; Batı, s. 73. Genel Vergi Hukukunda ad valorem usulde alınan vergilere örnek gelir, kurumlar, servet, üretim ve tüketim vergileri olduğu yönünde Abdurrahman Akdoğan, **Kamu Maliyesi**, 21. Baskı, Gazi Kitabevi, 2020, Ankara, (Kamu Maliyesi), s. 146.

³³¹ Tuncer, s. 13.

eşyanın hacim, uzunluk, ağırlık, sayı vb. fiziki ünitesinden maktu şekilde elde edilen vergilerdir³³². Son olarak eşyanın hem kıymeti hem de fiziki özelliklerinin göz önünde bulundurulması ile hesaplanan vergiler karma gümrük vergileridir³³³. İthalat vergileri genel olarak değer temel alınarak hesaplanmasına rağmen, İthalat Rejim Kararı gereği, bir takım eşyalar için hacim, uzunluk, ağırlık gibi ölçüleri kullanılarak bazı ithalat vergilerinin hesaplanması gerekmektedir³³⁴. Gümrük vergisinin hesaplanma türü açısından menşeinin tercihli veya tercihsiz olması durumunda hem ad valorem hem spesifik, tarifeye göre belirlendiği durumlarda hem ad valorem hem spesifik, kıymete göre belirlendiği durumlarda ad valorem, kg, metre, hacim adet gibi unsurlara göre belirlendiği durumlarda spesifik gümrük vergisi alınmaktadır³³⁵.

Verginin hesaplandığı türe göre, beyan edilen ile beyan edilmesi gereken arasında baş, sayı, ağırlık gibi fiziksel unsurlarda farklılık olması neticesinde vergilerin hesaplanmasında noksanlık meydana gelmektedir. Bu durumda aradaki farkın %5'i aşması halinde yaptırım uygulanması söz konusu olmaktadır.

c. Kıymet İhlali

Eşyanın kıymeti üzerinden ithalat vergilerinin belirlenmesi durumunda eşyanın beyana göre belirlenen kıymet ile Kanunun 23 ila 31 maddeleri doğrultusunda belirlenen kıymete göre noksan bulunduğu takdirde, bu noksanlığa ait ithalat vergilerinden başka vergi farkının üç katı para cezası alınacağı hüküm altına alınmıştır.

Eşyanın beyan edilen kıymeti ile idarenin belirlemiş olduğu kıymete göre noksanlık bulunması halinde, ithalat vergileri tamamlatılarak, aradaki farkın üç katı kadar para cezası alınmaktadır. Eşyanın gümrük kıymetinin eksik beyan edilmesi durumunda, eğer eşyanın ithalat vergileri ad valorem usulde belirleniyorsa, matrahının olması gerekenden daha az belirlenmesine ve buna bağlı olarak daha az vergi

³³² Tuncer, s. 12, Batı, s. 73, Öner, Vergi Hukuku, s. 121. Miktar esasına dayalı vergilerin, vergi konusunun değerine ya da söz konusu iktisadi unsura sahip olan kişinin gelir düzeyine kıyasla adaletsiz görünüm taşıdıkları yönünde açıklamalar için Abdurrahman Akdoğan, **Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi (Temel İlke ve Esaslar, Vergileme ve Vergiler Hukuku, Uygulama Örnekleri)**, 14. Baskı, Gazi Kitabevi, 2019, Ankara, (Vergi Hukuku), s. 47. Miktar üzerinden alınan vergilerin uygulamasının kolay olduğu, genellikle harcamalar üzerinden alınan vergiler olduğu yönünde açıklamalar için Fevzi Rifat Ortaç ve Hilmi Ünsal. **Genel Vergi Hukuku**, Gazi Kitabevi, 2019, Ankara.

³³³ Kaya ve Doğan, s. 12.

³³⁴ Yerci, İthalde Alınan KDV.

³³⁵ Yerci, Gümrük Hukuku, s. 184.

hesaplanmasına sebebiyet vermektedir. Bu gibi durumlarda eksik hesaplanan verginin üç katı kadar para cezası uygulanmaktadır.

Gümrük Kanunu'nun 234'üncü maddesinin 1'inci fıkrasının c bendine göre, satış birimi üzerinden miktar olarak %5'i geçmeyen fark ve maddi hesaplama hatalarından kaynaklanan kıymet noksanlıklarına ilişkin beyanlarda, bu farkların ithalat vergilerinin tamamlatılarak ayrıca fark verginin yarısı nisbetinde para cezası alınacağı düzenlenmiştir. Bu halde ihlalin derecesi diğer kıymet ihlallerine göre daha hafif kabul edildiğinden farklı müeyyideler öngörülmüştür³³⁶.

Kabahatin manevi unsurları değerlendirildiğinde, failin bilerek ve isteyerek ithalat vergilerinde noksanlığa sebebiyet vermesi veya gerekli dikkat ve özen yükümlülüğünü yerine getirmemesi dolayısıyla taksirle noksanlığa sebebiyet vermesi kabahatin oluşması bakımından farklılık yaratmamaktadır. Failin fiili kast veya taksirle işlemiş olması, iştirak bölümünde önem arz etmektedir. Bu durumda gümrük idaresinin failin meydana gelişinin kast veya taksirle olup olmadığını araştırması gerekmektedir.

Ayrıca Gümrükler Genel Müdürlüğünün Tahsilat işlemleri konu alan Genelgesi'nde³³⁷ dolaylı temsilde sorumluluk kavramının açıklanması bakımından dolaylı temsilci eğer beyan sırasında kullanılan bilgilerin doğru olmadığını biliyor veya mesleği icabı ve mutad şekilde bilmesi gereken durum olarak ifade edilebiliyorsa temsil ilişkisinde de sorumluluğun kast veya taksir şeklinde doğmasının mümkün olduğunu göstermektedir.

Kabahatler Kanunu'nun 13'üncü maddesindeki düzenleme gereği, teşebbüsün ayrıca cezalandırılacağına ilişkin düzenleme olmadığı sürece, kabahate teşebbüsün cezalandırılmayacağı düzenlemesi, Gümrük Kanunu'nun 234'üncü maddesinin 1'inci fıkrası uyarınca da geçerlidir. Bu maddede teşebbüsün cezalandırılacağına dair bir düzenleme bulunmaması nedeniyle kabahate teşebbüsün cezalandırılmayacağı açıktır. İcra hareketlerinin tamamlanmasının, serbest dolaşıma giriş rejimi ve kısmi muafiyet suretiyle geçici ithalat rejimi bakımından beyannamenin tescili ile sağlandığı düşünülmektedir³³⁸. Dolayısıyla beyannamenin tescili ile şartları sağlandığı takdirde

³³⁶ Gültekin, Kabahatler, s. 173.

³³⁷ Gümrük Genel Tebliği (Tahsilat İşlemleri) Seri No.2 (RG, 21.04.2014 – 28889).

³³⁸ Kılıç, s. 707.

kabahat oluşmuş sayılmakta ve neticenin ortaya çıkış zamanı kabahatin ortaya çıkması bakımından değerlendirmeye alınmamaktadır.

Gümrük Kanunu'nun 63'üncü maddesi uyarınca; kısmi muafiyet suretiyle geçici ithalat veya serbest dolaşıma giriş rejimlerinde, yükümlüler beyanlarını, beyan tescil edildikten sonra düzeltebilirler³³⁹. Bu durum öğretide gönüllü vazgeçme olarak tanımlanmaktadır. Gümrük Kanunu'nun 63'üncü maddesinin devamında “Beyan sahibine eşyanın muayene edileceğinin bildirilmesinden, söz konusu bilgilerin yanlış olduğunun tespit edilmesinden, 73'üncü madde hükümleri saklı kalmak üzere eşyanın teslim edilmesinden sonra beyannamede düzeltme yapılmasına izin verilmeyeceği” düzenlenmiştir.

Uygulamada bu hükmün uygulama alanı bulabilmesi için, ilgililerin gümrük idaresinin tespitinden önce bildirimde bulunması zorunludur. Eşyanın muayenesi için kontrolün kırmızı hatta yapılacağının belirlenmesinden önce yapılan düzeltme taleplerinde yaptırım uygulanmaz³⁴⁰ iken, eşyanın kırmızı hatta düşmesi sonucu, muayene yapılacağının kesin olduğu hallerde, ilgililerin bildirim yapması bu hükmün uygulama alanı bulamayacağı durumunu değiştirmemektedir³⁴¹.

Gümrük Kanunu'nun 234'üncü maddesinin 3'üncü fıkrasında; daha önce yer verilen aykırılıkların beyan sahibi tarafından gümrük idaresi tespit etmeden önce bildirilmesi halinde cezaların yüzde on oranında uygulanacağına yer verilmiştir.

Bu düzenleme bir etkin pişmanlık müessesesi³⁴² olarak değerlendirilmektedir ve eşyanın gümrükte olması ya da gümrük işlemleri tamamlanarak sahibine teslim

³³⁹ Düzeltme işlemleriyle ilgili açıklamalar Gümrük Yönetmeliği'nin 121'inci maddesinde düzenlenmiştir.

³⁴⁰ Eşyanın kırmızı hatta düştüğü belirlendikten sonra düzeltme taleplerinde Gümrük Kanunu'nun 234/3 gereği cezaların yüzde on uygulanacağı yönünde açıklamalar için Metin Taş, “Gümrük Suç ve Kabahatlerinde Pişmanlık: Karşılaştırmalı Bir Değerlendirme”, **International Journal of Public Finance**, Vol:6, No:1, 2021, ss. 63-78, s. 69.

³⁴¹ Danıştay 7. D. E.2006/57, K.2007/733 ve 27.02.2007 tarihli kararı:

...Olayda; eşyanın kıymetinin noksan beyan edildiği yolundaki bildirimin, Gümrük İdaresince muayene ve denetim sonucu herhangi bir tespit yapılmadan önce davacı Şirket tarafından verilen ve beyannamede düzeltme yapılması isteğini içeren dilekçe ile yapılmasına karşın, söz konusu bildirimin, beyanname kapsamında bildirilen eşyaların kırmızı hatta sevkinden sonra yapıldığı dosyadaki belge ve bilgilerin incelenmesinden anlaşılmıştır. Dolayısıyla, davalı İdarece, davacının beyannamesinin düzeltilmesi yolundaki isteğinin, kabul edilmemesinde ve para cezası kararı alınmasında, açıklanan hukuki duruma aykırılık bulunmadığından; işlemi iptal eden temyize konu kararda isabet görülmemiştir.

³⁴² Burcu Demirbaş Aksüt ve Özgecan Gök, “Gümrük Vergilerinden Kaynaklanan Anlaşmazlıkların Uzlaşma Yolu ile Çözümü”, **Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt:18 Sayı:2, 2016, s. 77.

edilmiş olması durumu etkin pişmanlığın uygulanması bakımından önem arz etmemektedir³⁴³. Bu uygulamada yaptırımın tamamından vazgeçilmemekte, idari para cezasının yüzde doksanı kalkmaktadır. Uyuşmazlığın tamamen ortadan kalkmaması sebebiyle itiraz, uzlaşma ve Kabahatler Kanunu'nda öngörülen cezalarda indirim yoluna gidilmesi mümkündür³⁴⁴.

Bu kabahat ile ilişkilendirilen etkin pişmanlık düzenlemelerinin tatbikinde özellik arz eden bir husus daha bulunmaktadır. 234'üncü maddenin 6'ncı fıkrasında; 1 ila 3 fıkralarına göre uygulanan cezaların en az 241'inci maddenin 1'inci fıkrasında öngörülen miktar kadar olması gerektiği belirtilerek; yaptırımın tamamen ortadan kaldırılması engellenmektedir. Bu tür hukuka aykırı durumların en azından usulsüzlük yaptırımına bağlanması öngörülmüştür.

Pişmanlık müessesinin gümrük mevzuatında net düzenlemelerle yer almaması uygulamada bazı problemleri de beraberinde getirmektedir. Madde metninde geçen *gümrük idarelerinin tespiti* kavramı net olarak tanımlanmamaktadır. Tespit kavramı uygulamada konu ile daha önce uygulanmış bir cezanın varlığının tespiti olarak kullanılmakta, bu nedenle de gümrük idaresine hatalı beyanda bulunan bir yükümlünün üç kat ceza uygulanmasına sebebiyet verebilmektedir. Tespit ifadesinin daha net açıklanması ve farklılığın yükümlü tarafından bildirilmesi durumunda daha önce bu farklılığın gümrük idaresi tarafından tespit edilip edilmediği hususunun araştırılması gerekmektedir³⁴⁵.

Kabahatin oluşması için kabahatin kast veya taksir neticesinde oluşması önem arz etmemekteyken, kabahatte iştirak olup olmadığının değerlendirilmesi açısından kast ve taksir durumunun tespiti önemlidir. Kabahatler Kanunu'nun 14'üncü maddesinin 3'üncü fıkrası gereği iştirak hükümlerinde hukuka aykırı fiil ve kasten hareket iradesi arandığından; iştirak hükümlerinde kasten işlenmiş fiilin varlığı aranmaktadır.

Kabahatte iştirak durumunun değerlendirilmesi bakımından fiilin Kaçakçılıkla Mücadele Kanunu'nun 3'üncü maddesinin 2'nci fıkrasındaki aldatıcı işlem ve davranışlar ile gümrük vergilerini noksan ödeyerek veya hiç ödemeksizin eşyayı

³⁴³ Kılıç, s. 708.

³⁴⁴ Gerçek, s. 334; Taş, s. 67.

³⁴⁵ Güven Yıldız, "Gümrükte Pişmanlık Müessesesi", **Gümrük ve Ticaret Dergisi**, Sayı:9, 2017, ss. 54– 55; Fatih Uzun, "Gümrükte Pişmanlıkla Beyanda Uygulama Sorunları", **Gümrük ve Ticaret Dergisi**, Sayı:11, (Gümrük), 2018, s. 101.

ülkeye sokma suçunun tipikliğinin sağlanıp sağlanmadığının araştırılması gerekmektedir. Gümrük vergisinin eksik ödendiği veya hiç ödenmediği durumlarda aldatıcı işlem ve davranışlara başvurulması durumunda, suçtan dolayı yaptırım uygulanması sebebiyle Gümrük Kanunu'ndaki kabahat için ayrıca yaptırım uygulanmayacaktır. Tek bir fiille birden fazla kabahat işlenmesi durumunda ise daha ağır yaptırım öngören kabahatin yaptırımını uygulanacaktır.

d. Aykırılıkların Gümrük İdaresince Tespitinden Önce Bildirilmesi Hali

Gümrük Kanunu'nun 234'üncü maddesinin 3'üncü fıkrası gereği; 234'üncü maddenin 1'inci fıkrası ve 234'üncü maddenin 2'nci fıkrasındaki aykırılıklar beyan sahibi tarafından gümrük idaresi belirlemeden önce bildirilirse, cezalar yüzde on oranında tatbik edilmektedir³⁴⁶. Bu durumda tatbik edilecek yaptırım; en az 241'inci maddenin 1'inci fıkrasında belirtilen miktarda olmalıdır.

Bu maddenin uygulanmasında yaşanan aksaklıklar neticesinde, çıkartılan 2010/24 sayılı genelgede; vergi farkına bağlı olarak 234'üncü maddenin 1'inci fıkrasının a bendi ve 234'üncü maddenin 1'inci fıkrasının b bendinde yer alan durumlar için üç kat ve aynı fıkranın 234'üncü maddenin 1'inci fıkrası c bendi için yarı oranında ceza belirlendikten sonra bu miktarların yarısının alınıp sonrasında yüzde on beşini (şimdiki oran yüzde on) oranı alınması şeklinde uygulanması öngörülmüştür. 2014/33 sayılı Genelge ile 2010/24 sayılı Genelge kaldırılmış, yeni bir genelge çıkarılmamıştır.

2010 tarihli Genelgenin yürürlükten kaldırılması ile bu anlayıştan vazgeçildiği kabul edilmekte, 234'üncü maddenin 1'inci fıkrasının a bendi ve 234'üncü maddenin 1'inci fıkrasının b bendinde belirtilen durumların beyan sahibince bildirilmesi durumunda ceza, kayba uğratılan vergilerin % 10'u oranında uygulanmalıdır³⁴⁷.

Bu hükmün Vergi Usul Kanunu'nun 371'inci maddesi ile değerlendirilmesi gerekmektedir. Vergi Usul Kanunu'nda vergi kaybına sebebiyet veren kabahatlerin tamamı için pişmanlık hükümleri uygulanırken, Gümrük Kanunu'nda bazı fiillere pişmanlık müessesinin uygulanması mümkündür. Vergi Usul Kanunu'nun 371'inci maddesi gereği, vergi kaybına sebep olan ancak pişman olanlar kendiliğinden

³⁴⁶ 24.10.2019 tarih ve 7190 sayılı Kanun ile değişmeden önce yüzde on beş oranında uygulanmaktaydı.

³⁴⁷ Yerci, Gümrük Hukuku, s. 619.

verecekleri dilekçe ile durumu düzeltebilmekte ve pişmanlık zammı ile ödeme yaptıklarında vergi zıyaı cezası uygulanmamaktadır. Gümrük Kanunu'nda cezanın %90 indirimli uygulanması ve bazı hallerde alt sınır uygulamasına gidildiği ayrıca beyan ve ödeme şartının aranmadığı görülmektedir³⁴⁸. Vergi Usul Kanunu'nda indirimli ceza uygulaması ve bunun beyanla ilişkilendirilmesi durumu; idarenin vergi kaybını ön tespit olarak belirlemesi halinde izaha davet müessesesi ile gündeme gelmektedir. İdare zıyaı ugratılan verginin %20'sini indirimli vergi cezası olarak uygulamaktadır. Gümrük Kanunu'nda bir bakıma pişmanlık düzenlemesi öngörülmüş olmasına rağmen Vergi Usul Kanunu ile karşılaştırıldığında cezasızlık yerine indirimli ceza uygulamasına gidildiği görülmektedir. Gümrük Kanunu ve Vergi Usul Kanunu'nda vergi kaybına sebebiyet verilmesi ve bunun idarenin tespitinden önce ilgilisi tarafından idareye bildirilmesi halinde cezaî yönden farklı uygulamaların gündeme gelmesinin hakkaniyete aykırılık teşkil ettiğini düşündürmektedir.

Gümrük Kanunu'nun 234'üncü maddesinin 3'üncü fıkrasında yer alan cezai hükümler ithalatta alınan KDV ve ÖTV bakımından da uygulanabilmektedir. Dâhilde alınan KDV ve ÖTV bakımından ise; Vergi Usul Kanunu kapsamında olması nedeniyle pişmanlık ve ıslah hükümlerine tabi kılındığından şartları oluştuğunda vergi zıyaı cezası uygulanmamaktadır. Bu durum da doktrinde alıcı olarak dâhilde, ithalatçı olarak ithalatta aynı vergilere muhatap olan kişilerin farklı uygulamaları tabi tutulmasının adalet, eşitlik, tarafsızlık gibi anayasal ilkelerle çeliştiği gerekçesi ile eleştirilmektedir³⁴⁹.

Gümrük Kanunu'nun 234'üncü maddesinin 3'üncü fıkrasında yer alan hükmün uygulanabilmesi için değerlendirilmesi gereken başka bir husus; Gümrük Kanunu'nun 63'üncü maddesinde bulunmaktadır. Zira beyan sahibine eşyanın muayene edileceği hususu bildirilebilir. Bu bildirimden sonra düzeltme talebinde bulunulması kabul edilmemektedir. Bu durum ilgili cezai yaptırımda düzenlenen beyan sahibinin kendiliğinden bildirmesi hususunu karşılamamaktadır.

Gümrük Yönetmeliği'nin 121'inci maddesinin 3'üncü fıkrasında düzenlenen; eşyanın kırmızı hatta düşmesi durumunda, idarenin beyanın yanlış olduğunu tespit

³⁴⁸ Taş, s. 73. Gümrük Kanunu'nun 234 ve 235'inci maddelerinde yer verilen kabahat fiillerine getirilen pişmanlık düzenlemesinin vergi kaybına sebebiyet veren tüm gümrük kabahatlerine uygulanması gerektiği yönünde açıklamalar için Gök, Gümrük Vergisi, s. 283.

³⁴⁹ Yerci, Gümrük Hukuku, s. 620.

etmesinden önce, matrah artırıcı düzeltme talebinde bulunulabilir, ancak bu durumunda yine beyan sahibinin kendiliğinden bildirmesi hususunu tam olarak karşılamadığından Gümrük Kanunu'nun 234'üncü maddesinin 3'üncü fıkrası uyarınca ceza hükmünün uygulanmasına engel teşkil etmemektedir.

e. Kabahatin Genel Yönetim Kapsamındaki Kamu İdareleri Açısından Değerlendirilmesi

Gümrük Kanunu'nun 234'üncü maddesinin 4'üncü fıkrasında; genel yönetim kapsamındaki kamu idareleri bakımından 234'üncü maddede yer verilen cezai hükümler tatbik edilmemekte, bu durumlarda 241'inci maddenin 1'inci fıkrasına göre işlem tesis edilmektedir. Bu düzenleme gereği genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerinin işlemleri neticesinde ortaya çıkan durumlarda; ithalat vergileri farkına önem atfedilmemektedir³⁵⁰. Bu durumlarda usulsüzlük cezası öngörülmektedir.

Bu cezanın maktu ceza olması nedeniyle, cezanın soruşturma zamanaşımı süresi üç yıl olmakla birlikte, cezanın vergi alacağına bağlı ceza olarak kabul edilmesi halinde de yine soruşturma zamanaşımı süresi üç yıldır.

3. Dâhilde İşleme Rejimi, Gümrük Kontrolü Altında İşleme Rejimi ve Tam Muafiyetli Geçici İthalat Rejimi Hükümlerine Tabi Eşyaya İlişkin Olarak Yapılan Beyan ile Muayene ve Denetleme veya Teslimden Sonra Kontrol Sonucunda Beyana Aykırılık Çıkması Kabahati

Bir eşyanın Gümrük Kanunu'nun 234'üncü maddesinin 2'nci fıkrası gereği uygulanan cezaya konu olabilmesi için, eşyanın öncelikle gümrük vergilerine tabi olması ve eşyanın ithalinin yasaklanmamış olması gerekmektedir. Kabahatin karşılığında uygulanacak yaptırım bakımından eşyaya ilişkin beyanda bulunan kişiler, firma yetkilileri, dolaylı ya da doğrudan temsilci şeklinde gümrük işlemlerinin takibini yapan kişilerin sorumlu olabileceği ifade edilmektedir³⁵¹.

³⁵⁰ Yerci, Gümrük Hukuku, s. 623.

³⁵¹ Kılıç, s. 759.

Gümrük Kanunu'nun 234'üncü maddesinin 1'inci fıkrasına yapılan atıf neticesinde; Eşyanın gümrük kıymetinin ya da gümrük tarife istatistik pozisyonunun veya baş, ağırlık, hacim gibi spesifik ölçülerinin yanlış beyan edilmesi sonucu doğan vergi farklılıkları kabahatin varlığı için aranmaktadır.

Gümrük Kanunu'nun 234'üncü maddesinin 2'nci fıkrası uygulamada gümrük yükümlülüğünün doğup doğmadığı dolayısıyla vergi ziyaının gerçekleşip gerçekleşmediği ve teminatın eksik yatırılması durumunda yaptırım uygulanıp uygulanmaması gerektiği hususlarında tartışmalıdır. Diğer unsurlar yönünden 234'üncü maddenin 1'inci fıkrası ile benzer olması nedeniyle bu fıkra altındaki açıklamalar tartışmalı hususlar yönünden incelenmiştir.

Gümrük Kanunu'nun 234'üncü maddesinin 2'nci fıkrasında; gümrük kontrolü altında işleme rejimi, dâhilde işleme rejimi ile tam muafiyet suretiyle geçici ithalat rejimi hükümlerine tabi eşya için beyan farklılıkları durumunda uygulanacak yaptırım düzenlenmiştir. Gümrük Kanunu'nun 79'uncu maddesinin 1'inci fıkrasına göre şartlı muafiyet sistemi ile gümrük kontrolü altında işleme rejimi, dâhilde işleme rejimi ve geçici ithalat rejimi şartlı muafiyet düzenlemeleri adı altında yer almaktadır. Anılan rejimlere tabi olan eşya ticaret politikası önlemlerine ve gümrük vergilerine tabi tutulmadan ithalatı gerçekleştirilmektedir. Ayrıca Gümrük Kanunu'nun 234'üncü maddesinin 2'nci fıkrasının Kanunda düzenleniş yeri göz önünde bulundurulduğunda vergi kaybı ile ilişkilendirildiği görülmektedir. Gümrük Kanunu'nun 82'nci maddesi gereği; rejimin belirlenen koşullar altında nihayete erdiği durumlarda cezai işlem uygulanmaması sonucu doğmaktadır. Fıkranın düzenlendiği başlık da göz önünde bulundurulduğunda, rejim öngörülen şartlarda sona erdiğinde, vergi kaybı doğmayacağı için vergi cezasının da uygulama alanı bulmaması gerektiği düşünülmektedir³⁵².

Eşyanın şartlı muafiyet düzenlemeleri olarak adlandırılan rejim hükümlerine tabi tutulması, gümrük yükümlüğünü başlatan olaylar olmaması nedeniyle, bu

³⁵² Rejim koşulları ihlal edilmeden, vergi kaybı doğmadığından hareket edilerek, ceza uygulanmasını uygun görmeyen Danıştay kararlarının GK. 234/2 maddesi gereğince cezayı uygulanamaz hale getirdiği, 5911 sayılı Kanun ile dâhilde işleme, gümrük kontrolü altında işleme, tam muafiyet suretiyle geçici ithalat rejiminde, beyana aykırılıklarda verilecek idari para cezasının, serbest dolaşıma giriş rejimi ve kısmi muafiyet suretiyle geçici ithalat rejimindeki beyana aykırılıklarda verilecek idari para cezasının yarısı oranında belirlendiği, 7190 sayılı Kanun ile cezanın vergi farkının yarısı olduğu göz önüne alınması gerektiği yönünde açıklamalar için Kılıç, s. 761 vd.

rejimlere tabi tutulan eşyanın beyanında tarife, miktar, kıymet yönünden beyan edilen ile beyan edilmesi gereken arasındaki farklılıklar beyannamenin tescil edildiği tarih itibariyle vergi kaybına sebebiyet vermemektedir. Bu nedenle vergi kaybının olmadığı yerde vergi kaybına bağlı cezanın da olmaması gerekmektedir³⁵³. Danıştay kararlarında bu durum; “*şartlı muafiyet sisteminde, rejim ihlal edilmediği sürece bir vergi kaybından, ödenmesi gereken bir vergiden söz edilemeyeceğinden, para cezasına kesilmesine ilişkin dava konusu işlemi iptal eden vergi mahkemesinin kararlarında isabetsizlik bulunmadığı*” şeklinde ifade edilmektedir³⁵⁴. Gümrük Kanunu’nun 234’üncü maddesinin 2’nci fıkrasının gümrük yükümlülüğünün doğmadığı durumlarda uygulanmaması gerektiği yukarıdaki açıklamalarda belirtilmiştir ancak bazı durumlarda Gümrük Kontrolü Altında İşleme Rejimi, Şartlı Muafiyet Suretiyle Dâhilde İşleme Rejimi ve Tam Muafiyet suretiyle geçici ithalat rejimleri uygulanan eşyaların vergi kaybına sebebiyet verildiği ve bu kayıplar nedeniyle anılan cezai hükmün uygulanabileceği bazı durumların incelenmesi gerekmektedir.

Bir eşyanın maddede sayılan rejimlere tabi tutulabilmesi için, idare tarafından izin verilmesi veya bu durumun izin belgelerinde gösterilmesi gerekmektedir. İzin verilen veya izin belgelerinde gösterilen eşya dışındaki bir eşyanın bu rejimlerden birine tabi tutulması halinde, eşyanın belirlenen gümrük rejiminin uygulanmasına dair koşullara uyulmaması ve rejimin yanlış uygulanması sonucu doğuracağından, ithalat vergileri bakımından gümrük yükümlülüğü doğmaktadır³⁵⁵. Bu durumda Gümrük Kanunu’nun 234’üncü maddesinin 1’inci fıkrasında yer verilen beyanın yanlışlığı söz

³⁵³ Yerci, Gümrük Hukuku, s. 641. Gümrük Kanunu’nun 234/2’inci maddesinde yer alan düzenlemenin vergi alacağına bağlı ceza olduğu yönünde Sezai Kaya, “Gümrük Cezalarında Zamanaşımı”, <https://www.ktgegitim.com/haberler/gumruk-cezalarinda-zamanasimi-2041>, (20.03.2023).

³⁵⁴ Dş. 7. D. E. 2002/1122 E., K. 2004/2382 ve 07.10.2004 tarihli kararı. . <https://karararama.danistay.gov.tr/>, (23.03.2023).

Dş. 7. D. E. 2003/2701, K. 2004/2811 ve 09.11.2004 tarihli kararı:

...olayda ise, şartlı muafiyet sistemi içinde yer alan dahilde işleme rejimi kapsamında ithal edilen eşyanın ithali sırasında tahakkuk ettirilen ve ancak, anılan rejimin şartlarının ihlali halinde tahsil edilebilecek vergilerin teminatının eksik beyan edilmesi, anılan rejim hükümleri ihlal edilmedikçe, vergi kaybına neden olmayacağından; davacı Şirketten muafiyet şartlarının ihlal edilmesi sebebine dayalı olarak gümrük vergisi istenilmediği de dikkate alındığında, olası vergi kayıplarını önlemeye yönelik olan ve şartlar oluştuğunda iade edilmesi gereken teminatın eksik alınmasına sebebiyet verildiğinden bahisle kesilen para cezasında kanuna uyarlık bulunmadığı gerekçesiyle iptal eden ... <https://karararama.danistay.gov.tr/>, (24.03.2023).

³⁵⁵ Yerci, Gümrük Hukuku, s. 646.

konusu olduğunda, Gümrük Kanunu'nun 234'üncü maddesinin 2'nci fıkrasındaki cezai hükümlerin işletilmesi mümkündür.

Gümrük Kanunu'nun 81'inci maddesinin 2'nci fıkrasına göre eşyanın bir şartlı muafiyet düzenlemesine tabi tutulmasında, söz konusu eşya için tahakkuk edebilecek her türlü gümrük vergilerine karşılık teminat verilmesi şartı aranmaktadır. Bu düzenlemeler ışığında, anılan rejimlere tabi tutulan eşya için alınan teminat; tahakkuk edebilecek yani ileride doğması olası vergiler için alınmaktadır³⁵⁶.

Kabahatin Kanunda düzenleniş şeklinde, teminatın eksik alındığı durumlarda uygulanacak işlemler açıkça belirtilmemektedir. Bu durum teminatın eksik yatırılması durumunda Gümrük Kanunu'nun 234'üncü maddesinin 2'nci fıkrası uyarınca yaptırım uygulanıp uygulanmayacağı hususunu tartışmalı hale getirmiştir. Teminat yatırılmaması durumunda, açık bir vergi kaybına sebebiyet verilmemektedir. Bu husus Danıştay kararlarında da belirtilmektedir, ancak bu yönde verilen kararların 7190 sayılı Kanun ile yapılan değişiklik öncesinde verildiğinin de ayrıca belirtilmesi gerekmektedir. Teminatın eksik yatırılması durumunda bu cezai hükmün uygulanmaması, ithal aşamasında gümrüğe doğru beyanda bulunmayan yükümlüden ileride tahsil edilecek kamu alacağını güvencesiz kılması, teminatı tam yatıran diğer yükümlüler ile haksız rekabete ortam oluşturması gibi endişelerle haklı olarak eleştirilmektedir³⁵⁷. Tüm bu haklı eleştiriler doğrultusunda teminatın eksik yatırılmasının da cezai yaptırıma bağlandığı ayrı bir düzenleme yapılabileceği ancak maddenin mevcut düzenleniş şekli ile vergi kaybının doğmadığı hallerde vergi kaybı cezası uygulanmasının ise hakkaniyete aykırılık teşkil edeceği düşünülmektedir.

Teminat hususunun öğretide tartışmalı olduğu bir başka yönü ise dâhilde işleme rejimi kapatılıp teminat iade edildikten sonra beyan edilen kıymetin noksan olduğunun tespiti halinde bu fıkradaki yaptırımın uygulanamayacağı yönündedir. Bu görüş doğrultusunda yaptırımın rejim sonra ermeden veya ihlal edilmeden kıymet noksanlığının tespiti halinde uygulanması gerektiği belirtilmektedir³⁵⁸. Kabahatin

³⁵⁶ Bu rejimlere tabi tutulan eşyanın gümrük vergilerinin tahsil edilmeyeceği, tahakkuk ettirildikten sonra teminata bağlanacağı yönünde açıklamalar için Kılıç, s. 760; Vergi Usul Kanunu terminolojisi ile Gümrük Kanunu terminolojisinin farklı olduğu, Vergi Usul Kanunu bakımından tahakkuk kavramının idari işlem olmadığı, hukuksal bir durumu ifade ettiği, tahakkukun gerçekleşmesi için tarh ve tebliğ aşamalarından geçmiş olduğu yönünde açıklamalar için Yerci, Gümrük Hukuku, s. 641, dn. 1252.

³⁵⁷ Kılıç, s. 762.

³⁵⁸ Eşyanın ithali sırasında teminata esas vergilerinin eksikliğinin rejim sona ermeden önce tespit edilmesi halinde teminatın tamamlanma yoluna gidilmesi gerektiği, 234'üncü maddenin 2'nci

tespit edilmesi anının rejimin kapanmasından önce veya rejimin kapanmasından sonra şeklinde ayrılmasına önem arz eden bir düzenleme bulunmadığı ve kabahatin oluşması için tipikliğin yeterli olduğu düşünülmektedir³⁵⁹.

Teminat hususu bakımından bir başka görüş ise şartlı muafiyet kapsamında dâhilde işleme rejiminde teminatın tahakkuk ettirilen ancak tahsil edilmeyen vergilerin karşılığı olarak alındığı, tahakkuk ettirilen ancak tahsil edilmeyen ithalat vergileri karşılığında alınan teminatın gümrük idaresince sonradan tespit edilen hiç tahakkuk ettirilmemiş veya noksan tahakkuk ettirilmiş olan vergi farkının karşılanmasında yetersiz kalması durumunda vergi kaybı oluşmakta ve idari para cezası uygulanması gerektiği yönündedir³⁶⁰. Bu durumda teminatın ilerde tahakkuk edebilecek vergiler için alındığı gerekçesiyle, teminatın doğrudan vergi kaybı olarak değerlendirilmemesi gerektiği düşünülmektedir.

Son olarak bu maddede anılan rejimlerle ilgili alınan teminat bakımından, teminatın birden fazla gümrük işlemi ile ilişkilendirildiği ya da tutarı sınırsız teminatın belli süre boyunca sürekli kullanılabildiği hallerde, beyanın yanlış olmasının alınacak teminatın yanlış hesaplanmasına yol açan yönünün bulunmadığı belirtilmektedir³⁶¹.

Gümrük Kanunu'nun 234'üncü maddesinin 2'nci fıkrasında belirtilen beyan ile kontroller neticesinde birinci fıkraya yapılan atıflar sonucunda ithalat vergilerindeki farklılıkların tespit edilmesi gerekmektedir. Burada ithalde alınan KDV ve ÖTV'nin ayrı değerlendirilmesinin daha uygun olduğu düşünülmektedir.

fıkrasının düzenlemesinin böyle okunması gerektiği, fıkra da öngörülen cezanın, teminatın tamamlanmasına esas alınan vergi farkı üzerinden kesilen ceza olarak görülmesi gerektiği yönünde açıklamalar için Turgut Candan, İnsan Hak Ve Özgürlüklerinin Etkin Korunmasında İdari Yargının Rolü,

<https://turgutcandan.com/2021/11/14/insan-hak-ve-ozgurluklerinin-etkin-korunmasinda-idari-yarginin-rolu/>, (12.01.2023).

³⁵⁹ Tipiklik gerçekleşmiş ve soruşturma ve yerine getirme zamanaşımı süreleri içinde idari yaptırım uygulanabileceği, rejim öncesi - sonrası ayrımının hukuki dayanağı olmadığı yönünde Yerci, Gümrük Hukuku, s. 652.

³⁶⁰ Hatice Ela, “Vergi Kaybı Kavramı Üzerinden Dahilde İşleme Rejimi İçin Öngörülen İdari Para Cezaları Hakkında Bir Değerlendirme, **Vergi Sorunları Dergisi**, Cilt: 44, Sayı: 390, ss. 13-28, 2021 aktaran Yerci, Gümrük Hukuku, s.653.

³⁶¹ Yerci, Gümrük Hukuku, s. 646.

a. İthalde Alınan KDV Bakımından

Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 16'ncı maddesine göre ithal eşyasının Gümrük Kontrolü Altında İşleme Rejimine ya da Dahilde İşleme Rejimine tabi tutulması Katma Değer Vergisi Kanunu kapsamında istisna edilen işlemlerden biri olmadığından, anılan rejimlere tabi tutulan eşyalar üzerinden beyanname tescil tarihi itibarıyla ithalde alınan KDV yükümlülüğü doğmaktadır. İthalde KDV'nin matrahına giren, eşyanın gümrük kıymetinin yanlış beyan edilmesi neticesinde, ithalatta KDV bakımından vergi kaybı doğmaktadır.

Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 49'uncu maddesine göre Gümrük Kontrolü Altında İşleme Rejimine ya da Dahilde İşleme Rejimine konu eşyalar teminatlı işlemler yapılmaktadır. Burada ithalde alınan KDV bakımından teminat; tarh ve tahakkuk etmiş KDV için alınırken, ithalat vergileri bakımından teminat; gelecekte tahakkuk etmesi olası vergiler için alınmaktadır³⁶². Bu eşyaların matrah farkından kaynaklanan vergi kayıplarına ise Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 51'inci maddesinde Gümrük Kanunu'na yapılan atıf gereği Gümrük Kanunu'nun 234'üncü maddesinin 2'nci fıkrasında öngörülen cezanın uygulanması mümkündür.

Eşyanın Gümrük Tarife İstatistik Pozisyonun yanlış beyan edilmesi veya spesifik ölçülerine esas olan hacim, ağırlık, sayı gibi ölçülerinin yanlış belirtilmesi gümrük yükümlülüğünü doğurmaması nedeniyle, eşyanın KDV matrahında bir değişiklik yaratmayacağından cezai bir yaptırım uygulamasının söz konusu olmayacağı değerlendirilmektedir³⁶³.

b. İthalde Alınan ÖTV Bakımından

Özel Tüketim Vergisi Kanunu'nun 16'ncı maddesinin 3'üncü fıkrası uyarınca ithalatta alınan ÖTV bakımından ceza uygulanması, Gümrük Kanunu'na yapılan atıf neticesinde gerçekleşmektedir. Bu durumun ortaya çıkması ithalatta ÖTV bakımından vergi farkı doğması sonucunda mümkündür.

³⁶² Yerci, Gümrük Hukuku, s. 653.

³⁶³ Yerci, Gümrük Hukuku, s. 653.

Gümrük Kanunu'nun 234'üncü maddesinin 2'nci fıkrası ile ilgili değerlendirilmesi gereken bir başka husus ise Gümrük Kanunu'nun 238'inci maddesinin 1'inci fıkrasının birlikte uygulanıp uygulanamayacağı durumudur.

Gümrük Kanunu'nun 238'inci maddesinin 1'inci fıkrasının a bendi³⁶⁴ uyarınca; Geçici İthalat Rejimi, Gümrük Kontrolü Altında İşleme Rejimi ve Dahilde İşleme Rejimine ilişkin düzenlemelerin ihlal edilmesi durumunda eşyanın gümrüklenmiş değerinin iki katı tutarında idari para cezası verileceği belirtilmektedir. Öğretide hem rejim ihlali hem vergi kaybının birlikte olduğu durumlarda Gümrük Kanunu'nun 234'üncü maddesinin 2'nci fıkrası ile 238'inci maddesinin 1'inci fıkrasının birlikte uygulanabileceği belirtilmektedir³⁶⁵.

4. Dâhilde 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 Kabahati

Gümrük Kanunu'nun 234'üncü maddesinin 5'inci fıkrasında, 194'üncü maddenin 1'inci fıkrasına atıf yapılmaktadır. Atıf yapılan hüküm;

Türkiye'nin taraf olduğu anlaşma hükümlerine göre dahilde işleme rejimi altında elde edilen Türk menşeli eşyanın anlaşmalara taraf ülkelere ithalinde, tercihli tarife uygulamasından yararlanmasın, bunların bünyelerine giren serbest dolaşımda olmayan eşyanın ithalat vergilerinin ödenmesi ve buna ilişkin belgelerin onaylanması koşuluna bağlı olması halinde, ithalata ilişkin bir gümrük yükümlülüğü doğar. (Ek cümle: 18/6/2009-5911/46 md.) Ancak, geri ödeme sisteminden yararlanan eşya için bu fıkra uyarınca gümrük yükümlülüğü doğmaz ve bu durumda ödenmiş ithalat vergileri geri verilmez.

uyarınca gümrük yükümlülüğünün doğabilmesi için Dahilde İşleme Rejimi altında işlenmiş ürünün menşe ispat belgesi ile birlikte serbest ticaret anlaşması akdedilmiş ülkeye ihracı için ihracat beyannamesi verilmesi gerekmektedir. Bu durumda tercihli tarife uygulamasından yararlanmak için Dâhilde İşleme Rejimi altında işlenmiş ürünün bünyesine giren serbest dolaşımda olmayan eşyanın telafi edici vergisinin ödenmesi ile belgelerinin tasdiki şartına bağlı olması gerekmektedir. Geri ödeme sisteminden yararlanan eşya açısından ise dâhilde işleme rejimi altında işlenmiş

³⁶⁴ Gümrük Kanunu'nda 241'inci maddenin üçüncü fıkrasının h, l, m bentleri ve dördüncü fıkrasının g ve h bentleri, beşinci fıkrasının b bendinde belirtilen durumlar hariç tutulmuştur.

³⁶⁵ Yerci, Gümrük Hukuku, s. 617.

ürünün bünyesinde serbest dolaşımda olmayan eşya bulunmamaktadır. İhraç edilmek istenen ürünün bünyesindeki ithal eşyanın ithal edildiği sırada vergileri alınmakta ve tahsil edilen gümrük vergileri iade edilmemektedir³⁶⁶. Bu nedenle geri ödeme sisteminden yararlanan eşya Gümrük Kanunu'nun 234'üncü maddesinin 5'inci fıkrasındaki yaptırıma konu olmamaktadır.

Yukarıda açıklanan nedenlerle kabahate konu olan eşya Dâhilde İşleme Rejimi altında işlenen ve Türkiye'nin serbest dolaşım antlaşması imzalamış olduğu bir ülkeye menşe ispat belgesiyle ihracının istenen ürünün bünyesinde bulunan ancak ihracat beyannamesi ile ithalat vergilerinin ödeme yükümlülüğü doğan serbest dolaşımda olmayan eşyadır³⁶⁷. Dâhilde İşleme Rejimi altında elde edilen ürünün bünyesinde bulunan serbest dolaşımda olmayan eşyanın ihracı sırasında doğan telafi edici verginin ödenmemesi durumunda yaptırım uygulanması söz konusu olabilmektedir.

Kabahatin faili olarak cezai yaptırımın uygulanacağı kişiyi Dâhilde İşleme Rejimi izni verilen ve bu izin çerçevesinde ithal ettiği serbest dolaşımda bulunmayan eşyayı işleyerek elde ettiği işlem görmüş ürünü ihraç eden kişi olarak tanımlamak mümkündür³⁶⁸. Cezanın dolaylı temsilciye uygulanması hususu ise farklı açılardan değerlendirilmesi gereken bir durumdur.

Dolaylı temsil ilişkisinde, eşya Türkiye Gümrük Bölgesinden çıkana kadar telafi edici verginin beyanı, tarhı ve tahakkuku sağlanmamış olduğunda yaptırımın faili doğrudan Dâhilde İşleme Rejimi izni verilen kişi olmaktadır, telafi edici vergi beyan edilmekle birlikte bir takım yanlış beyan edilen bilgiler sonucunda eksik hesaplanması durumunda ise dolaylı temsil ilişkisinde de sorumluluk doğabilmektedir³⁶⁹.

Gümrük Kanunu'nun 234'üncü maddesinin 5'inci fıkrasında yer alan yaptırımın tatbiki ihracın yapıldığı ülkelerin Avrupa Birliği üyesi bir ülke olması durumunda uygulamada tereddüt yaratabilmektedir. Şöyle ki Dâhilde İşleme Rejimi altında işlenmiş bir ürünün bünyesinde bulunan serbest dolaşımda olmayan eşya bakımından da telafi edici vergi yükümlülüğü bulunmaktadır. Bu yükümlülüğün kaynağını Gümrük Kanunu'nun 194'üncü maddesinin 1'inci fıkrası yerine Türkiye ile

³⁶⁶ Yerci, Gümrük Hukuku, ss. 127-128.

³⁶⁷ Yerci, Gümrük Hukuku, s. 129.

³⁶⁸ Yerci, Gümrük Hukuku, s. 131.

³⁶⁹ Yerci, Gümrük Hukuku, s. 131.

Avrupa Birliği arasında gümrük birliğini kuran 1/95 sayılı Ortaklık Konseyi Kararı'ndan alması sebebiyle söz konusu kabahatin unsurlarını sađlamamaktadır³⁷⁰. Bu sebeple bu kabahate dayanılarak yaptırım uygulanması durumu söz konusu olmamaktadır.

Gümrük yükümlülüğünün telafi edici vergiyi ödeme yükümlülüğü olarak doğduğu hallerde ilgilinin gümrük idaresine beyanda bulunarak verginin tarh ve tahakkukunu sağlaması gerekmektedir³⁷¹. Gümrük Kanunu'nun 194'üncü maddesinin 4'üncü fıkrasında ihracat beyanına konu eşyanın Türkiye Gümrük Bölgesinden çıkana dek vergisinin ödenmesi gerektiği düzenlenmiştir. Türkiye Gümrük Bölgesi dışına çıkana kadar vergilerinin eksik ödenmesi veya ödenmemesi durumu ise kabahati oluşturmaktadır.

Gümrük Kanunu'nun 234'üncü maddesinin 5'inci fıkrası, Gümrük Kanunu'nda pek rastlanılmayan bir durumu ihtiva etmektedir. Zira anılan durumun gümrük idaresince tespitinden önce yükümlü tarafından bildirilmesi halinde yaptırım uygulanmayacağı düzenlenmiştir. Burada idari para ceza uygulanmamakla beraber Gümrük Kanunu'nun 194'üncü maddesinin 4'üncü fıkrası uyarınca Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un 51'inci maddesi gereği gecikme zammı uygulanmaktadır.  darenin tespitinden önce yükümlü tarafından bildirilmesi durumunda Gümrük Kanunu'nun 234'üncü maddesinin 5'inci fıkrasına göre ceza uygulanmaması öğretide etkin pişmanlık uygulaması³⁷² olarak değerlendirilmekte olup, vergi kaybına sebebiyet veren bir kabahat oluşundan hareketle uygun karşılığın Vergi Usul Kanunu'ndaki pişmanlık ve ıslah hükümleri olduğunu düşündürmektedir.

Kabahate teşebbüse ilişkin maddede bir düzenleme bulunmaması nedeniyle, kabahate teşebbüs yaptırma tabi değildir.  ştirak açısından ise kasten işlenen kabahatlerde iştirak müessesesinin işletilmesi mümkündür.

³⁷⁰ Gümrük Kanunu'nun 194/1 maddesinde Türk menşeli eşya için düzenleme yapıldığı halde, Türkiye ile AB arasındaki anlaşmada menşe esası yerine serbest dolaşım esası gözetilmektedir. Eşyanın Türk menşeli olmamakla birlikte serbest dolaşımda bulunması halinde A.TR dolaşım belgesi ile ihracı mümkündür. Bu durumda 194/1 maddesi yerine Türkiye ile AB arasında ortak gümrük birliğini tesis eden 1/95 sayılı OKK' dan kaynaklanması nedeniyle Gümrük Kanunu'nun 234/5 maddesi uyarınca cezaya tabi tutulamayacağı hakkında açıklamalar için ayrıca Yerci, Gümrük Hukuku, s. 128.

³⁷¹ Gümrük Kanunu'nda telafi edici verginin tarh ve tahakkukunun yapılacağı tarihlerin net olarak tanımlanmadığı konusunda açıklamalar için Yerci, Gümrük Hukuku, s. 129.

³⁷² Kılıç, s. 714.

Kabahat açısından değerlendirilmesi gereken bir diğer husus, vergilendirme unsurlarında farklılık olması sebebiyle yanlış hesaplanan telafi edici vergilerin 234'üncü maddenin 1'inci fıkrasındaki hükümlerin uygulanabilirliğidir. Gümrük idaresine verilen beyanda eşyanın baş, sayı, ağırlık veya kıymet farklılıkları nedeniyle vergi kaybı olması durumunda kanun koyucunun aynı madde içerisinde telafi edici vergi eksikliklerini ayrı bir fıkra düzenlemesi sebebiyle diğer hükümler yerine 234'üncü maddenin 5'inci fıkrasındaki yaptırımın uygulanması gerektiği düşünülmektedir³⁷³.

5. İthal Genel Düzenleyici İdari İşlemlerle Yasaklanan Eşyayı İthal Etme Kabahati

Gümrük Kanunu'nun 235'inci maddesinin 1'inci fıkrasının a ve b bentlerindeki düzenlemeler bu kabahati oluşturmaktadır. Eşyanın genel düzenleyici idari işlemlerle ithalinin yasaklanması durumunun daha iyi anlaşılabilmesi için genel düzenleyici işlemlere değinmenin faydalı olacağı düşünülmektedir.

a. Genel düzenleyici idari işlemler

İdari işlemler, kamu hizmetinin sürdürülmesi maksadıyla yapılan, idare hukuku kurallarına tabi olan, kamu gücü ayrıcalıkları kullanılarak tesis edilen ve idarenin tek yanlı irade açıklamasının ürünü olan işlemlerdir. Düzenleyici ve bireysel işlemler olarak ikiye ayrılmaktadır. Bu kapsamda idarenin bazı işlemleri belirli kişi ve durumlara özgü olmayıp, daha genel ve soyut nitelik taşımaktadır ve bu işlemler genel düzenleyici işlem olarak tanımlanmaktadır³⁷⁴. Belli kişi ve konulara ilişkin olmayan, soyut, kişilik dışı, genel hukukî durumlar ortaya çıkaran idari işlemlere düzenleyici işlem adı verilmektedir³⁷⁵. Düzenleyici işlemlerin Cumhurbaşkanlığı kararnameleri,

³⁷³ Aynı yönde açıklamalar için ; Kılıç, s. 715; Yerci, Gümrük Hukuku, s. 133.

³⁷⁴ Osman Sariaslan, "Gümrük Uyuşmazlıklarında İdari İşlemlerin Nitelendirilmesi Sorunu: Hak Arama Hürriyeti Kapsamında Mülkiyet Hakkının Özüne İlişkin Sakıncalar", **Uyuşmazlık Mahkemesi Dergisi**, Sayı:11, 2018, ss. 348-349.

³⁷⁵ Kalabalık, Kısa İdare, s. 262.

yönetmelik, Cumhurbaşkanı kararı, tamim, genelge, yönerge, direktif, genel emir, tebliğ, sirküler, talimat, plan ve programlar gibi türleri bulunmaktadır³⁷⁶.

Gümrük Kanunu'nun 235'inci maddesinin 1'inci fıkrasının a bendinde eşyanın varsa fark gümrük vergilerinin alınacağı düzenlenmiştir. Bu düzenleme eşyanın ihracı ve ithali kısıtlama veya yasaklamaya tabi olması halinde de Gümrük Kanunu'nun 191'inci maddesi gereği gümrük yükümlülüğünün doğmasından kaynaklanmaktadır.

Vergi Hukuku ile mukayese edildiğinde benzer durumun paralel bir düzenlemeye tabi tutulduğu görülmektedir. Vergi Usul Kanunu'nun 9'uncu maddesi uyarınca "Vergiye doğuran olayın kanunlarla yasak edilmiş bulunması mükellefiyeti ve vergi sorumluluğunu kaldırmaz." şeklindeki düzenleme ile yasak edilmiş olaylar sonucunda da mükellefiyet ve sorumluluğun doğabileceği hüküm altına alınmıştır.

İthalat yasakları ve kısıtlamaları³⁷⁷ ile ilgili hükümler Kaçakçılıkla Mücadele Kanunu kapsamında düzenlenmiş hükümlerle yakın ilişki içerisinde. Kaçakçılıkla Mücadele Kanunu'nun mülga olan 3'üncü maddesinin 10'uncu fıkrasında yer alan düzenleme³⁷⁸, Gümrük Kanunu'nun 235'inci maddesinin 1'inci fıkrasının a ve b bentlerine aktarılmış durumdadır. Bu aktarım ile daha etkin ekonomik sonuçlar doğuran mücadelelerde bulunulması amaçlanmıştır³⁷⁹.

Kaçakçılıkla Mücadele Kanunu ve Gümrük Kanunu'nun ithali yasaklanmış eşyaların ülkeye sokulması durumunda hangi hükmün tatbik edileceği konusunda, yasaklamanın kanunla mı yoksa genel düzenleyici işlemle mi getirildiği hususu önem arz etmektedir. İthalat herhangi bir kanunla veya uluslararası antlaşmalar ile

³⁷⁶ Düzenleyici işlemler hakkında ayrıntılı bilgi için Kalabalık, Kısa İdare, s. 263 vd.; Ender Ethem Atay, **İdare Hukuku**, 3. Baskı, Seçkin Yayınları, Ankara, (İdare), 2022, s. 66 vd. Tebliğlerin genel düzenleyici işlem olarak sayılmaması gerektiği yönündeki görüş için. Yerci, Gümrük Hukuku, s. 663.

³⁷⁷ İthalat Rejimi Kararı'nın 5'inci maddesi:

İthalat Yasak ve Kısıtlamaları

1. Kamu ahlakı, kamu düzeni veya kamu güvenliği, insan, hayvan ve bitki sağlığının korunması, sınai ve ticari mülkiyetin korunması amaçlarıyla ilgili mevzuat hükümleri çerçevesinde alınan önlemlerin kapsamı dışındaki eşyanın ithali serbesttir.

2. İthalatı kanunlarla belirli kurum ve kuruluşlara bırakılmış eşya ithali ancak bu kurum ve kuruluşlar tarafından veya bu kurum ve kuruluşlar tarafından yetkilendirilenler tarafından yapılabilir.

3. Yurda sokulmaları yürürlükteki mevzuat ile kayıt ve şarta bağlanan veya özel izne tabi eşya hakkındaki hükümler saklıdır.

³⁷⁸ Kaçakçılıkla Mücadele Kanunu Mülga m.3/10 hükmü: "Genel düzenleyici idarî işlemlerle ithali yasaklanan eşyayı ithal eden kişiye, eşyanın gümrüklenmiş değerinin dört katı idarî para cezası verilir. Eşyanın değersiz, artık veya atık madde olması durumunda, idarî para cezası; dökme halinde gelen eşya için ton başına yirmi bin Türk Lirası, ambalajlı gelmesi halinde kap başına dört yüz Türk Lirası olarak hesaplanır"

³⁷⁹ Ceyhan ve Göktaş, s. 48.

yasaklanmış olması durumunda Kaçakçılıkla Mücadele Kanunu hükmünün işletilmesi gerekmektedir. Kaçakçılıkla Mücadele Kanunu m.3/7 ye göre;

Kaçakçılıkla Mücadele Kanunu m.3/7 ye göre;

İthal kanun gereği yasak olan eşyayı ülkeye sokan kişi, fiil daha ağır bir cezayı gerektiren suç oluşturmadığı takdirde, iki yıldan altı yıla kadar hapis ve yirmi bin güne kadar adli para cezası ile cezalandırılır. İthal yasak eşyayı, bu özelliğini bilerek satın alan, satışa arz eden, satan, taşıyan veya saklayan kişi, aynı ceza ile cezalandırılır.

Yasaklama, genel düzenleyici işlemlerle yapılmış ise Gümrük Kanunu hükümleri uygulama alanı bulacaktır. Örneğin; 2313 sayılı Uyuşturucu Maddelerin Murakabesi ve Hakkındaki Kanun³⁸⁰ hükümleri gereği, uyuşturucu maddelerin yetkili mercilerden izin alınmadan ülkeye ithali yasaklanmıştır. Uyuşturucu maddelerin izin alınmadan ithalinin kanun hükümlerince yasaklanması gereği burada tatbik edilmesi gereken hükümler, Kaçakçılıkla Mücadele Kanunu hükümleridir. Gümrük Kanunu'nun 235'inci maddesinin hükümleri burada uygulama alanı bulmamaktadır. Bir başka örnek olarak Bitki Karantinası Yönetmeliği³⁸¹, ne göre Kosta Rika ve Honduras menşei tohumlar hariç olmak üzere dikim amaçlı kahve bitkileri gösterilebilir.

İthal yasaklanmış eşyanın kişisel kullanıma özgü eşyayı kapsayıp kapsamadığı belirtilmemektedir ayrıca eşyanın gümrük vergilerinden muaf olup ithalinin düzenleyici işlemlerle yasak olabileceği göz önüne alındığında, eşyanın gümrük vergilerine tabi olup olmamasının ölçü kabul edilmemesi gerekmediği belirtilmektedir³⁸². Ayrıca fark gümrük vergilerinin alınması, bazı yazarlar tarafından çelişki olarak değerlendirilmektedir³⁸³. Bu düzenlemenin Gümrük Kanunu'nun 191'inci maddesi sonucunda doğan gümrük yükümlülüğünün bir neticesi olduğu, fark gümrük vergilerinin alınmasının bir yaptırım olarak görülmemesi gerektiği düşünülmektedir³⁸⁴.

Kabahatin oluşması açısından; madde metninde kast veya taksire yer verilmemiştir. İthal genel düzenleyici işlemler ile yasaklanmış eşyanın serbest dolaşıma giriş rejimi ile beyanı sonrasında gümrük idaresinin yaptığı kontroller

³⁸⁰ 2313 sayılı Uyuşturucu Maddelerin Murakabesi ve Hakkındaki Kanun (RG, 24.6.1933 - 2435).

³⁸¹ Bitki Karantinası Yönetmeliği (RG, 03.12.2011 – 28131).

³⁸² Kılıç, s. 716.

³⁸³ Bir eşyanın ülkeye girişinin yasaklandığı belirtilip, diğer taraftan ülkeye giren eşyanın vergilerinin alınmasının çelişkili olduğu yönünde açıklamalar için Kılıç, s. 716.

³⁸⁴ Yerci, Gümrük Hukuku, s. 664.

neticesinde tespit edilmesi gerekmektedir. Öğretide kabahatin kastla meydana gelebileceği görüşü bulunmaktadır³⁸⁵.

Kabahate teşebbüsün cezalandırılabilmesi için Gümrük Kanunu'nda ayrıca düzenlenmiş olması gerekmektedir. Bu madde kapsamında değerlendirilen fiillerin teşebbüs aşamasında kalması bakımından bir düzenleme bulunmamaktadır. Zira beyannamenin tescil edilmesiyle birlikte kabahate konu fiil tamamlanmaktadır.

Kabahatin gönüllü vazgeçme bakımından değerlendirilmesi durumunda; serbest dolaşıma giriş beyannamesinin tescil edilmesinin devamında Gümrük Kanunu'nun 63'üncü maddesi uyarınca düzeltme talebi söz konusu olabilir. Bu düzeltme talebinin bir gönüllü vazgeçme olarak değerlendirilebilmesi için beyannamenin muayene kriterinin belirlenmemiş olması aranmaktadır, zira muayene kriterinin kırmızı hat olarak belirlenmesinden sonra ve gümrük idaresince tespit edilmesinden önce, ilgililerin beyannamedeki bilgilerin düzeltilmesi talebi, Gümrük Kanunu'nun 235'inci maddesinin 6'ncı fıkrasındaki hüküm gereği etkin pişmanlık olarak değerlendirilmesine olanak tanımaktadır³⁸⁶.

Kabahat iştirak müessesesi bakımından değerlendirildiğinde, bu kabahatin bir kişi ve/veya birden çok kişi ile iştirak şeklinde işlenebileceği değerlendirilmektedir. Bu halde her bir fail için idari para cezası uygulanması mümkündür. Kabahatin fail tarafından birden fazla işlenmesi halinde ise Kabahatler Kanunu'nun 15'inci maddesindeki düzenleme gereği, her bir kabahat için ayrı idari para cezası uygulanması öngörülmektedir.

Kabahatin yaptırımı Gümrük Kanunu'nun 235'inci maddesinin 1'inci fıkrasının a bendinde; eşyanın varsa fark gümrük vergilerinin alınması, bunun yanında gümrüklenmiş değerinin dört katı idari para cezası ve 235'inci maddesinin 1'inci fıkrasının b bendinde ise; a bendinde ithali genel düzenleyici işlemlerle yasaklanmış olan eşyanın değersiz, artık veya atık madde olması durumunda; idari para cezası dökme halinde gelen eşya için ton başına otuz bin Türk Lirası, ambalajlı gelmesi

³⁸⁵ Kılıç, s. 717.

³⁸⁶ 235'inci maddeye eklenen altıncı fıkra ile, aykırılıkların gümrük idaresince tespit edilmesinden önce beyan sahibince bildirilmesi durumunda bu fıkralara göre hesaplanan cezaların yüzde on uygulanacağı yönünde hüküm eklenmesinin yükümlülere pişmanlık müessesesini getirmeyi amaçladığı yönünde madde gerekçesi için

<https://www5.tbmm.gov.tr/sirasayi/donem27/yil01/ss104.pdf>, (12.04.2023).

halinde kap başına altı yüz Türk Lirası olarak hesaplanacağı hüküm altına alınmış ve devamında eşyanın yurtdışı edileceği düzenlenmiştir.

Diğer yaptırımlar da *cezai hükümler saklı kalmak üzere* ifadesi ile devam eden fıkralarda belirtilmiştir.

Gümrük Kanunu'nun 235'inci maddesinin 4'üncü fıkrasına göre;

Cezai hükümler saklı kalmak üzere;

a) Birinci fıkranın (a) bendinde belirtilen eşya, yükümlü talebi doğrultusunda otuz gün içinde mahrecine iade ya da ilgili kurum ya da kuruluşun uygun görüşü ile doğrudan üçüncü ülkeye transit edilir. Bu süre içerisinde mahrecine iade veya üçüncü ülkeye transit edilmeyen eşya, ihraç kaydıyla satış ya da masrafları sahibince karşılanmak koşuluyla imha suretiyle tasfiye edilmek üzere bulunduğu gümrük idaresine terk edilir.

c) Teslimden sonra kontrol sonucunda uygunsuzluğu tespit edilen ancak bulunamayan eşyanın gümrüklenmiş değerinin kamuya geçirilmesine karar verilir.

Gümrük Kanunu'nun 235'inci maddesinin 6'ncı fıkrasında bu maddede yer verilen aykırılıkların beyan sahibince, gümrük idaresinin tespitinden önce bildirilmesi halinde hesaplanan cezaların yüzde on nispetinde uygulanacağı düzenlenmiştir. Bu hükme ilişkin değerlendirmenin yukarıda yapılmış nedeniyle tekrara düşülmemesi için yeniden bu bölümde değerlendirme yapılmamıştır.

6. Eşyanın İthalı Belli Kuruluşların Vereceği ve Gümrük İdaresine İbrazı veya Beyanı Zorunlu Olan Lisans, İzin, Uygunluk Belgesi veya Bu Belgeler Yerine Geçen Bilgiye Bağlı Olmasına Rağmen, Eşya Belge veya Bilgiye Tabi Değilmişt ya da Belge veya Bilgi Alınmış Gibi Beyanda Bulunma Kabahati

Gümrük Kanunu'nun 235'inci maddesinin 1'inci fıkrasının c ve d bentlerindeki düzenleme temelini Kaçakçılıkla Mücadele Kanunu'ndan almaktadır. Zira Kaçakçılıkla Mücadele Kanunu'nun 6455 sayılı kanunla yapılan değişiklikten önceki halinde 3'üncü maddesinin 11'inci fıkrası;

İthalı, lisansa, şarta, izne, kısıntıya veya belli kuruluşların vereceği uygunluk veya yeterlilik belgesine tâbi olan eşyayı, aldatıcı işlem ve davranışlarla ithal eden kişiye, eşyanın gümrüklenmiş değerinin iki katı idarî para cezası verilir. Eşyanın değersiz, artık veya atık madde olması durumunda, idarî para cezası; dökme halinde gelen eşya için ton başına beş bin Türk Lirası, ambalajlı gelmesi halinde kap başına yüz Türk Lirası olarak hesaplanır.

şeklinde idi. 6455 sayılı Kanun ile Kaçakçılıkla Mücadele Kanunu'nun mülga 3/11'inci maddesi Gümrük Kanunu'nun 235'inci maddesinin 1'inci fıkrasının c ve d bentlerine aktarılmıştır³⁸⁷.

İthalat Rejimi Kararı'nın 5'inci maddesi bu kabahatin konusunun anlaşılması için yardımcı olacak açıklamayı içermektedir. Buna göre; "Kamu ahlakı, kamu düzeni veya kamu güvenliği; insan, hayvan ve bitki sağlığının korunması, sınai ve ticari mülkiyetin korunması amaçlarıyla ilgili mevzuat hükümleri çerçevesinde alınan önlemlerin kapsamı dışındaki eşyanın ithali serbesttir." düzenlemesine yer verilmiş olup, yukarıda sayılmış amaçlarla ilgili mevzuat hükümleri çerçevesinde eşyanın ithalinde önlem alınması durumuna dayanak oluşturmaktadır. Bazı eşyaların insan, hayvan, bitki veya çevre açısından zararlı veya tehlikeli olup olmadığı Dış Ticarete Teknik Düzenlemeler ve Standardizasyon Rejimi Kararı'na³⁸⁸ göre çıkarılan düzenleyici işlemler doğrultusunda belirlenmektedir.

Kanun hükmünde yer alan izin, lisans, uygunluk belgesi ya da bu belgelerin yerine kullanılan bilgi kavramları; belli rejimlere tabi tutulma sırasında gümrük idaresi tarafından belli kurum ve kuruluşların verdiği izinleri aradığı hallerde söz konusu olmaktadır. Örneğin Sivil Hava Taşıtlarının İthaline İlişkin Tebliğ³⁸⁹ uyarınca 8801.00.10.00.00 GTİP numaralı delta kanatlı planörler, planörler, hava gemileri ve balonlar olarak tanımlanan eşya Geçici İthalat Rejimine veya Serbest Dolaşıma Giriş Rejimine tabi tutulması durumunda, gümrük beyannamelerinin tescili için gümrük idarelerince, Ulaştırma ve Altyapı Bakanlığı Sivil Havacılık Genel Müdürlüğünün hazırladığı Uygunluk Yazısı aranmaktadır.

Bu hükmün uygulanabilmesi için aranan ilk koşul eşyanın serbest dolaşıma giriş rejimine tabi tutulması olup farklı bir rejime tabi tutulan eşyalar bu kabahatin konusunu oluşturmamaktadır. Bu rejime tabi tutulan eşyanın varsa fark gümrük vergileri alınacağı da yine düzenlemede yer almaktadır. Fark vergilerinin alınması

³⁸⁷ 6455 sayılı Kanun ile Kaçakçılıkla Mücadele Kanunu kapsamındaki fiillerin Gümrük Kanunu'na aktarılması neticesinde, bu aktarım tarihinden önce gerçekleşen fiiller bakımından Gümrük Kanunu'nda yer almaması nedeniyle Gümrük Kanunu yaptırımları uygulanmamaktadır. Kaçakçılıkla Mücadele Kanunu kapsamında kabahat olarak anılan fiillerin yaptırımına ilişkin kararını uygulama yetkisinin Cumhuriyet savcısına ait olduğu, gümrük idarelerince bu yetkinin kullanılamayacağı yönünde açıklamalar için Yerci, Gümrük Hukuku, s. 673.

³⁸⁸ 2005/9454 sayılı Dış Ticarete Teknik Düzenlemeler ve Standardizasyon Kararı (RG, 13.10.2005 - 25965).

³⁸⁹ <https://www.mevzuat.gov.tr/File/GeneratePdf?mevzuatNo=39211&mevzuatTur=Tebliğ&mevzuatTertip=5>, (05.07.2022).

ceza uygulamasından ziyade, gümrük yükümlülüğünün doğmasından kaynaklanan verginin tahsili ile ilgili olduğundan yaptırım olarak değerlendirilmemesi gerektiği ancak idari para cezası olarak belirlenen gümrüklenmiş değerinin iki katı miktarın hükmün yaptırım kısmını oluşturduğu düşünülmektedir³⁹⁰.

Hükmün uygulanabilmesi için aranan ikinci koşul; eşyanın ithal edilmesinin belli kuruluşlar tarafından verilecek, gümrük idaresine ibraz edilmesi veya beyanda bulunulması zorunlu kılınan izin, lisans, uygunluk belgesi ya da bu belgelerin yerine geçen bilgiye³⁹¹ bağlı olmasıdır. Standart bir adı bulunmayan bu belgelerin, Türkiye Gümrük Bölgesine getirilen eşyanın gümrük beyannamelerinin tescilinde, gümrük idarelerince aranan belli kurum ve kuruluşlarca verilen izin belgeleri olarak ifade edilmesi mümkündür³⁹². Ozon tabakasını incelten maddeler için Ticaret Bakanlığı tarafından verilen ithal lisansı, Kimyasal Silahlar Sözleşmesi (KSS) ekinde belirtilen eşya için Ticaret Bakanlığı tarafından verilen izin belgesi, Radyoaktif Maddeler için aranan Nükleer Düzenleme Kurumu tarafından verilen uygunluk yazısı bu belgelere örnek olarak gösterilebilir. İthalat Rejimi Kararı'nın 7'nci maddesinde; "Eski, kullanılmış, yenileştirilmiş, kusurlu (defolu) ve yatık (zamanla dayanıklılığını yitirmiş) eşyanın ithali izne tabidir"³⁹³ ifadesi de örnek düzenleme olarak gösterilebilir.

Eşyanın belli rejimlere tabi tutulmasında gümrük idaresi tarafından aranan izin, lisans ve benzeri ifadeler arasında gözetim belgesi de incelenmesi gereken bir belge olarak karşımıza çıkmaktadır. Gözetim belgesi, bir malın ithalinin dahildeki üreticilere zarar tehdidi oluşturacak ya da zarar verecek miktar ve koşullarda arttığı durumlarda, eşyanın ithalinin izlenmesine yönelik bir uygulamadır³⁹⁴. Örneğin; 9.6.2021 tarihli ve

³⁹⁰ Yerci, Gümrük Hukuku, s. 664.

³⁹¹ Kanun gerekçesinde gümrük idaresince aranması gereken belgeler veya bu belgeler yerine geçen bilgi ismen sayıldığı, müeyyide uygulanacak eşyanın belirlenmesinde oluşabilecek tereddütlerin önüne geçilmesi amaçlandığı belirtilmiştir.

<https://www5.tbmm.gov.tr/sirasayi/donem27/yil01/ss104.pdf>, (17.04.2023).

³⁹² Yerci, Gümrük Hukuku, s. 664.

³⁹³ Dş. 7. D. E. 2018/2976, K. 2021/4346 ve 01.11.2021 tarihli kararı

Olayda, davalı idarece yapılan yurtdışı araştırması sonucunda, ithal edilen aracın gümrük beyannamesinin tescil tarihi itibarıyla yurt dışında tescil edilmiş "eski" taşıt olduğu, bu sebeple ithalinin izne tabi bulunduğu, "yeni ve kullanılmamış" olarak, izne tabi değilmiş gibi beyan edildiği sabit olduğundan, 4458 sayılı Kanun'un 235. maddesinin 1. fıkrasının (c) bendi uyarınca ek olarak tahakkuk ettirilen vergilerde ve karara bağlanan para cezasında hukuka aykırılık bulunmamaktadır.
<https://karararama.danistay.gov.tr/>, (23.04.2023).

³⁹⁴ Mehmet Özkoç, "Gümrük ve Gözetim Uygulaması", **Gümrük ve Ticaret Dergisi**, Sayı:7, 2016, s. 89.

31506 mükerrer sayılı Resmî Gazete’ de yayımlanan Zirai Mücadele Alet ve Makineleri Hakkında Yönetmelik kapsamındaki ruhsatlandırmaya tabi tutulan zirai insansız hava taşıtlarından 8806.23.00.00.00 GTİP numaralı maksimum kalkış ağırlığı 7 kg’ı geçen fakat 25 kg’ı geçmeyenlerin ancak Ticaret Bakanlığınca düzenlenecek gözetim belgesi ile ithal edileceği, gözetim belgesinin gümrük beyannamesinin tescilinde ilgili gümrük idaresince aranacağı düzenlenmiştir³⁹⁵.

Gözetim belgesi, madde metninde ismen sayılmaması ancak çeşitli durumlarda varlığının aranması sebebiyle Danıştay kararlarına da konu olan bir kavram olarak karşımıza çıkmaktadır. Danıştay’ın bir kararında gözetim belgesinin Gümrük Kanunu’nun 235’inci maddesinin 1’inci fıkrasının c bendinde aranan belgelerden olmaması nedeniyle³⁹⁶, bu madde doğrultusunda yazılan idari para cezası konulu işlemin iptaline karar vermiştir. Bu kararın karşı oyunda ise anılan maddede sayılan belgelerin tahdidi olmadığı, gözetim belgesine tabi eşyayı gözetim belgesine tabi değilmiş gibi ithal eden yükümlünün bu madde doğrultusunda yaptırıma tabi tutulmasının hukuka aykırı olmadığı gerekçesi ile karara katılmadığı belirtilmiştir³⁹⁷.

³⁹⁵ İthalatta Gözetim Uygulanmasına İlişkin Tebliğ Tebliğ No: 2023/5 (R.G. 25.02.2023 - 32115) <https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2023/02/20230225-13.htm>, (04.04.2023).

³⁹⁶ Söz konusu kabahat fiilinde eşyanın vergilendirmede esas alınacak unsurları yerine, eşyanın kendi özellikleri açısından ithalinde bazı şartları taşıması ve taşımadığında taşıyor gibi beyanda bulunulması arandığından, kabahatin oluşmadığı ayrıca gözetim sınırından kıymet beyanında bulunulması karşısında öngörülen gümrüklenmiş değer iki katı para cezası gibi yaptırımların ölçüsüz olduğu yönünde Gök, Geri verme, s. 489.

³⁹⁷ Dş. 7. D. E. 2020/3501, K.2022/423 ve 08.02.2022 tarihli kararı.

... Vergi Mahkemesinin ... tarih ve E: ... , K: ... sayılı kararıyla, 4458 sayılı Gümrük Kanunu'nun 235. maddesinin 1. fıkrasının (c) bendi uyarınca, eşyanın ithalinin, lisansa, şarta, izne, kısıntıya veya belli kuruluşların vereceği uygunluk veya yeterlilik belgesi olmasına rağmen bunlar olmadan gerçekleştirilmiş ya da belge varmış gibi beyan edilmiş olması halinde para cezası kararı alınabileceği, gözetim belgesinin, anılan maddede sayılan belgelerden olmadığından, alınan para cezası kararında hukuka uyarlık bulunmadığı gerekçesiyle dava konusu işlemin iptaline karar verilmiştir.

Karşı oy gerekçesinde,

Gözetim Belgesi: ortak ticaret politikası araçlarına uyum kapsamında, AB'nin Konsey Yönetmelikleri ve Dünya Ticaret Örgütü'nün Koruma Tedbirleri Anlaşması ile belirli üçüncü ülkeler menşei ürünlerin ithali için zorunlu olan ve bir malın ithal eğiliminin yakından izlenmesi, bu eğilimin yerli üreticiler üzerinde zarar tehdidi oluşturup oluşturmadığı noktasındaki tespitler için gerekli olan ithalattan önce Dış Ticaret Müsteşarlığı'na yapılacak başvuruya alınması gereken belge olarak tanımlanmıştır. Kanunun 235. maddesinin 1. fıkrasının (c) bendinde, beyanname muhteviyatı eşyanın ithalinde aranacak lisans, şart, izin, kısıntı ve uygunluk ile yeterlilik belgeleri ismen belirtilmediği gibi tahdidi olarak da sayılmadığı, bu durumda Gümrük Kanunu'nun 4. maddesine göre sorumluluğu bulunan davacının, yasal mevzuata uygun olarak düzenlenen ve resmi gazetede yayınlanan tebliğ ile ithali "gözetim belgesi"ne tabi olan eşyanın, yurt dışı gider olarak matrah artırmak suretiyle belge almaksızın ithalini gerçekleştirdiği olayda, gözetim belgesinin, tanımından da anlaşıldığı

Kabahate konu eşyanın ithalinin lisansa, izne ve uygunluk belgelerine veya belgeler yerine geçen bilgiye tabi olması gerekmektedir. Eşyanın ticari mahiyet ve miktarda olması gerekli olup, eşyanın gümrük vergilerine tabi olup olmaması önem arz etmemektedir³⁹⁸. Kabahatin faili maddede belirtilen eşyayı, ithal eden kişi olup, temsilci sıfatıyla hareket eden kişilerin de kabahatin nedeniyle sorumlu olması mümkündür.

Serbest dolaşıma giriş rejimine tabi tutulan ve ithali yukarıda sayılan bilgi ve belgelere tabi eşyanın; Gümrük Kanunu'nun 235'inci maddesinin 1'inci fıkrasının c bendindeki yaptırıma konu olabilmesi için son koşul; eşyanın bilgi veya belgeye tabi değilmiş ya da belge veya bilgi alınmış gibi beyanda bulunulduğunun tespit edilmesi gerekmektedir. Bu tespitin önemi Danıştay kararlarında da sıklıkla vurgulanmaktadır;

*...gümrük idaresine serbest dolaşıma giriş beyannamesi muhteviyatı eşya hakkında gerçeğe aykırı olarak beyanda bulunulması, eşyanın uygunluk ve yeterlik belgesine tabi değilmiş veya belge alınmış gibi beyan edilmiş olması; dolayısıyla, ithali lisansa, şarta, izne, kısıntıya ve belli kuruluşların vereceği uygunluk ve yeterlilik belgesine tabi eşya ile ilgili olarak idarenin yanıltılmasının gerektiği sonucuna ulaşılmaktadır.*³⁹⁹

Danıştay kararında da belirtildiği şekilde bu kabahatin oluşabilmesi için idarenin yanıltılması kabahatin unsurlarından birini oluşturmaktadır. Kabahatin Kaçakçılıkla Mücadele Kanunu'nda yer aldığı halinde "aldatıcı işlem ve davranışlarla

üzere Kanunun 235. maddesinin 1. fıkrasının (c) bendinde belirtilen belgeler kapsamında bulunması nedeniyle, davacının, ithali belli kuruluşların vereceği uygunluk ve kısıntıya tabi değilmiş gibi beyan ettiği açık olmakla, kanunen aranan cezalandırma şartlarının gerçekleştiği anlaşıldığından aksi yönde verilen hukuka aykırı Kararın bozulması gerektiği oyu ile Dairemiz kararına katılmıyorum
<https://karararama.danistay.gov.tr/>, (22.04.2023).

³⁹⁸ Kılıç, s. 725.

³⁹⁹ Dş. 7. D. E. 2021/4268, K. 2022/255 ve 26.01.2022 tarihli kararı

.Davacı adına tescilli ... tarih ve ... sayılı serbest dolaşıma giriş beyannamesinin 1. kaleminde 7307.22.90.00.11 gümrük tarife pozisyonunda "dirsek" olarak beyan edilen eşyanın, 7307.23.10.00.11 gümrük tarife pozisyonunda yer alan "merdiven küpeştesi" olduğunun tespit edildiği, tespit edilen pozisyonda eşyanın serbest dolaşıma girebilmesi için TAREKS referans numarasının gerektiği ve TAREKS kontrolünün olumsuz sonuçlandığından bahisle, 4458 sayılı Gümrük Kanunu'nun 235'inci maddesinin 1'inci fıkrasının c bendi uyarınca eşyanın gümrük vergilerinin yanı sıra gümrüklenmiş değerinin iki katı üzerinden hesaplanarak karara bağlanan para cezasına vaki itirazın reddine dair işlemin iptali istemiyle dava açılmıştır.

...davacı tarafından "belli kuruluşların vereceği uygunluk ve yeterlilik belgesine tabi değilmiş veya bu belgeler alınmış gibi beyanda bulunulmadığından 4458 sayılı Gümrük Kanunu'nun 235'inci maddesinin 1'inci fıkrasının c bendindeki koşullar oluşmadığından dava konusu işlemin iptali yolunda verilen mahkeme kararında sonucu itibarıyla isabetsizlik görülmemiştir.

<https://karararama.danistay.gov.tr/>, (05.07.2022).

ithal edilmesi” kavramına yer verilmişken, Gümrük Kanunu’na aktarılırken “eşya belge veya bilgiye tabi değilmiş ya da belge veya bilgi alınmış gibi beyanda bulunulması” ifadesinin tercih edildiği görülmektedir. Gümrük Kanunu’nda tercih edilen ifadenin aldatıcı işlem ve davranışlarla ithal edilmesi ifadesini de barındıran bir düzenleme olduğu göz önünde bulundurulduğunda hükümde bir daralma olmadığı ifade edilebilmektedir. Aranan koşulun idarenin yanıltılması olduğu görülmektedir⁴⁰⁰.

Kabahat özünde yanıltma iradesi taşıyan iki seçimlik hareketle icra edilebilmektedir. Eşyanın belge veya bilgiye tabi değilmiş gibi gösterilmesi; gerçek olmayan belge veya beyanname ile değişik cins veya değişik Gümrük Tarife İstatistik Pozisyonunda göstermek suretiyle ithal edildiğinde ortaya çıkmaktadır⁴⁰¹. Belge veya bilgi alınmış gibi gösterilmesi hareketi ise; çoğunlukla temelinde belgede sahtecilik kavramının yer aldığı bir uygulama olarak karşımıza çıkmaktadır. Ayrıca Gümrük Yönetmeliği’nin 181’inci maddesinde *Diğer Kurumlarca Yapılacak Kontroller* düzenlemesi yer almaktadır. Bu düzenlemede de Gümrük Kanunu’nun 235’inci maddesine göre yaptırım uygulanacak hallere yer verilmiştir.

Kabahatin manevi unsurları değerlendirildiğinde; madde metninde kast veya taksirle işlenmesi durumunda bir ayırım yapılmadığı görülmektedir. Hükümün lafzından kasten ortaya çıkmasının muhtemel olduğu düşünülmektedir.

Kabahatin ortaya çıkışı bakımından değerlendirilmesi gereken bir diğer durum ise maddede sayılan koşullara riayet edilmeden ithal edilen ürünün, izin mercilerine başvurulsa ise izin alınabilecek durumda olan eşyanın ithal edilmesi durumunda kabahatin oluşup oluşmayacağı hususudur. Bu tür eşyaların ithalinde gümrük idaresinin ilgili kurum ve kuruluşlarla yaptığı görüşmeler ile eşyanın izin verilen türde olduğunu tespit ettiği hallerde sadece farklı beyan sebebiyle Gümrük Kanunu’nun 241’inci maddesindeki usulsüzlük cezası uygulanması gerektiği belirtilmektedir⁴⁰².

Kabahate teşebbüs açıkça düzenlenmediğinden kabahate teşebbüs cezalandırılmamaktadır. İştirak açısından ise, kabahat tek kişi ile işlenebileceği gibi birden fazla kişi ile işlenmesi mümkündür. Bu durumda kasten hareket edilmiş olması koşulu aranmaktadır.

⁴⁰⁰ Kılıç, s. 726.

⁴⁰¹ Kabahat fiillerinin tezahür ediş örnekleri için Kılıç, s. 726.

⁴⁰² Kılıç, s. 730.

Gümrük Kanunu'nun 235'inci maddesinin 1'inci fıkrasının c bendinde belirtilen aykırılıklarda eşya için mahrecine iadesi, ilgili kurum veya kuruluşun uygun görüşüyle üçüncü ülkeye transiti öngörülmektedir. Gümrük Kanunu'nun 235'inci maddesinin 4'üncü fıkrasındaki düzenlemede 7190 sayılı Kanun ile yapılan değişiklik öncesi metninde yaptırım olarak mülkiyetin kamuya geçirilmesi bulunmakta iken söz konusu yaptırım kaldırılmıştır. Bu düzenleme ile eşyanın mahrecine iadesi, ilgili kurum veya kuruluşun uygun bulması ile üçüncü ülkelere transitine olanak sağlanarak, yükümlülerin malî bakımdan mağduriyetlerinin azaltılması, uygun olmadığı tespitine rağmen piyasaya sunularak tüketilen ya da bulunamayan eşyaların ithalatçıların faydasına olacak şekilde beliren adaletsizliğin giderilmesi amaçlandığı madde gerekçesinde belirtilen bir husustur. İhraç kaydı ile satış ya da masrafı sahibi tarafından ödenmesi şartı ile imha sureti ile tasfiye de seçenekler arasında yer almaktadır. Uygun olmadığı tespit edilmiş ancak bulunamayan eşyalar için de gümrüklenmiş değerinin kamuya aktarılması öngörülmektedir.

Kabahatin pişmanlık hükümleri açısından değerlendirilmesi bakımından daha önce 234'üncü maddede yapılan açıklamalar geçerlidir.

Gümrük Kanunu'nun 235'inci maddesinin 1'inci fıkrasının c bendindeki kabahat bakımından; Ticaret Bakanlığı tarafından verilecek sürede eşyanın ithalinin uygun olarak değerlendirildiğine dair belge ya da bilginin tertibi veya denetimin olumlu sonuçlandırılması hali için; 235'inci maddenin 1'inci fıkrasının e bendindeki düzenleme de öngörülmüştür.

Gümrük Kanunu'nun 235'inci maddenin 1'inci fıkrasının e bendindeki düzenlemeye göre Bakanlık tarafından verilen sürenin iyi değerlendirilmesi neticesinde denetimin olumlu sonuçlandırılması halinde Gümrük Kanunu'nun 241'inci maddesinin 1'inci fıkrasındaki yaptırım öngörülmektedir. Bu durumda idari para cezası uygulanacak miktar olan gümrüklenmiş değer iki katı yerine 241'inci maddede yer alan usulsüzlük cezası uygulama alanı bulmaktadır.

7. Yolcular Tarafından İşlenen Kabahatler

Gümrük Kanunu'nun 235'inci maddenin 3'üncü fıkrasında yer alan bu kabahat, Kaçakçılıkla Mücadele Kanunu'ndan aktarılan kabahatler arasında yer almaktadır. Kaçakçılıkla Mücadele Kanunu'ndaki halinde eşyanın yolcunun eşyaları

arasına veya araçta gizlenmiş ya da saklanmış olması koşulu bulunmaktayken Gümrük Kanunu'ndaki düzenlemeye bu koşul aktarılmamıştır⁴⁰³.

Kabahate konu eşyanın yolcu beraberinde getirilmesi, ülkeye girişinin kanunen yasaklanmamış olması, ticari mahiyet ve miktarda olmaması ve gümrük vergilerine tabi olması gerekmektedir⁴⁰⁴. Zira gümrük vergilerine tabi olmayan eşyanın benzer şekilde getirilmesi Gümrük Kanunu'nun 239'uncu maddesindeki kabahate konu olmaktadır.

Kabahatin düzenleniş şeklinde yolcu beraberinde getirilen kişisel ve hediyeelik eşyanın kapsam dışında tutulduğu belirtilmektedir. Maddede geçen yolcu kavramı ile kişisel eşya ve hediyeelik eşya kavramları için Gümrük Kanunu'nun 167'nci maddesi ile Gümrük Kanunu'nun Bazı Maddelerinin Uygulanması Hakkında 2009/15481 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı⁴⁰⁵ dayanak oluşturmaktadır. Ayrıca kabahatin oluşabilmesi için yolcu tarafından beyanda bulunulması koşulu aranmaktadır. Beyana aykırı şekilde eşyaları arasında ya da taşıma aracında çıkan ya da başkasına ait olmasına rağmen kendine ait eşya şeklinde gösterilen eşya bulunması gerekmektedir⁴⁰⁶.

Kabahatin kast veya taksirle işlenmesi bakımından maddede herhangi bir düzenleme yer almamakta olup maddenin düzenleniş şeklinden kastla işlenmesi muhtemeldir. Yolcunun beraberinde getirdiği eşyanın hangi miktarının kabahate sebebiyet verdiğini bilmesi koşulu aranmaması gerektiği belirtilmektedir. Bu kabahate temel oluşturan durum beyana aykırılık bulunması hâlidir.

Kabahatin yaptırımı olarak gümrük vergilerinin iki katı alınarak eşyanın sahibine teslim edilmesi öngörülmektedir. Gümrük vergilerinin ödenmemesi halinde ise eşya gümrüğe terk edilmiş sayılması söz konusu olmaktadır.

⁴⁰³ Kılıç, 759.

⁴⁰⁴ Kılıç, 752.

⁴⁰⁵ Gümrük Kanunu'nun Bazı Maddelerinin Uygulanması Hakkında 2009/15481 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı (RG, 07.10.2009 - 27369).

⁴⁰⁶ Kaçaklıkla Mücadele Kanunu'nun mülga 6/2'nci maddesi:

Söz konusu eşyanın gümrükten kaçırılma amacına yönelik olarak saklanmış veya gizlenmiş olarak bulunması durumunda gümrük idarelerince eşyanın gümrük vergileri üç kat olarak alınır ve eşya sahibinde teslim edilir hükmü yer almaktayken aktarım neticesinde saklanmış ve gizlenmiş olma koşulu aranmamıştır.

8. Gümrük Antrepoları veya Gümrük İdaresince Eşya Konulmasına İzin Verilen Yerlerden; Gümrük İşlemlerine Başlanmadan veya Bu İşlemler Bitirilip Gümrük İdaresinin İzni Alınmadan Kısmen veya Tamamen Eşya Çıkarılması veya Buralardaki Eşyanın Değiştirilmesi ya da Yapılan Sayımlarda Kayıtlara Göre Eşyanın Bir Kısımının Noksan Çıkması Kabahati

a. Genel Olarak

Gümrük Kanunu'nun 236'ncı maddesinin 1'inci ve 2'nci fıkralarındaki hükümlerin incelenmesi için geçici depolama yerleri ve antrepoların genel hatları ile aşağıdaki gibi ifade edilmesi gerekmektedir. Çalışmanın gümrük rejimleri bölümünde antrepo rejimi ile ilgili bölümde antrepolarla ilgili genel bilgi verildiği için bu bölümde sadece geçici depolama yerlerine ilişkin kısma yer verilmiştir.

b. Geçici Depolama Yerleri

Eşya; gümrüğe sunulmasından gümrükçe onaylanmış bir işleme veya kullanıma tabi tutulmasına kadar geçici depolanan eşya statüsünde bulunmaktadır. Bu statüdeki eşyalar, gümrük idareleri tarafından uygun bulunan yerlerde ve bu idarenin tespit ettiği koşullarda depolanabilmektedir. Gümrük Kanunu'nun 47'inci ve 48'inci maddeleri gereği gümrük idareleri, geçici depolanan eşya üzerinden tahakkuk edebilecek gümrük vergilerinin ödenmesini sağlamak üzere için eşya sahibinden teminat isteyebilmektedir.

Gümrük Kanunu'nun 183 ve 184'üncü maddelerinde yer alan düzenlemelere göre; ithalat vergilerine tabi olan ve gümrük gözetimi altında bulunan eşyanın, gözetiminden çıkması ile birlikte gümrük yükümlülüğü doğmaktadır. Bu eşyanın tabi olduğu gümrük rejimi uygulamalarından ya da geçici depolanmasına ilişkin yükümlülüklerin ihlali hali de gümrük yükümlülüğünün doğmasına sebebiyet vermektedir.

Gümrük Kanunu'nun 98'inci maddesinde hüküm altına alınmış olan gümrük idaresinden izinsiz şekilde antrepolardan tamamen ya da kısmen eşya çıkartılması durumunda uygulanacak yaptırım 236'ncı maddede düzenlenmektedir.

Gümrük Kanunu'nda 6455 sayılı Kanun'daki değişiklikler öncesinde; Gümrük Kanunu'nun 235 ve 236'ncı maddeleri⁴⁰⁷ ve Kaçakçılıkla Mücadele Kanunu'nun 3'üncü maddesinin 8'inci fıkrasında⁴⁰⁸ yer alan hükümler değişiklikler sonrasında 236'ncı maddenin 1'inci fıkrasında düzenlenerek şu an yürürlükte bulunan halini almıştır. Anılan düzenleme ile aynı kabahatin farklı kanunlarda düzenlenmesinin önüne geçilmiş, ayrıca Gümrük Kanunu'nda yer alan benzer hükümlerin birleştirilerek tek maddede yer alması sağlanmıştır.

Antrepo ya da izin ile eşya konulan yerlerden izinsiz eşya çıkarılması neticesinde ya da madde metninde yer verilen diğer aykırılıkların bulunması halinde eşyanın gümrük vergileri ve gümrüklenmiş değerinin iki katı idari para cezası verileceği öngörülmüştür. Gümrük vergilerinin alınması ve gümrüklenmiş değerinin iki katı idari para cezası alınması durumlarının yaptırım niteliği bakımından değerlendirilmesi gerekmektedir.

Gümrük vergilerinin alınması bakımından; teminat ödenen hallerde bile gümrük işlemleri tamamlanmadan izinsiz eşya çıkarılması yasaklandığından, bu tür ihlallerin gerçekleşmesi durumunun da Gümrük Kanunu'nun 184'üncü maddesinin 1'inci fıkrasının a bendi gereği gümrük yükümlülüğün doğması ile birlikte gümrük vergilerinin ödenmesi zorunluluğu da doğduğundan, hükmün gümrük vergisi ile ilgili

⁴⁰⁷ 6455 sayılı kanun öncesinde Gümrük Kanunu'nun ilgili hükümleri aşağıdaki şekilde düzenlenmişti: Madde 235 - *Teminat alınmış olsa bile, gümrük işlemlerine başlanmadan veya bu işlemler bitirilip gümrük idaresinin izni alınmadan antrepolardan veya gümrük idaresince eşya konulmasına izin verilen yerlerden kısmen veya tamamen eşya çıkarılması halinde, çıkarılan eşyanın ithalat veya ihracat vergilerinin yanı sıra, bu vergilerin üç katı para cezası alınır.*

Madde 236 - 1. *Gümrük antrepolarında veya gümrük idaresince eşya konulmasına izin verilen yerlerde yapılan sayımlarda kayıtlara göre eşyanın bir kısmının noksan olduğunun anlaşılması halinde, 184 üncü veya 189 uncu madde hükümleri uyarınca noksan çıkan eşyanın ithalat veya ihracat vergilerinin yanı sıra, bu vergilerin üç katı para cezası alınır.*

⁴⁰⁸ 6455 sayılı Kanunun getirdiği değişiklik öncesi Kaçakçılıkla Mücadele Kanunu'nun 3'üncü maddesinin 8'inci fıkrası: "Antrepo veya geçici depolama yerlerindeki serbest dolaşımda bulunmayan eşyayı, gümrük idaresinin izni olmadan kısmen veya tamamen çıkaran veya değiştiren kişiye, eşyanın gümrüklenmiş değerinin iki katı idarî para cezası verilir."

kısımının bir yaptırım olmadığı, gümrüklenmiş değerinin iki katının ise cezai yaptırım kısmını oluşturduğu düşünülmektedir⁴⁰⁹.

Kabahate konu olan eşyanın bu hüküm doğrultusunda değerlendirmeye alınabilmesinin ilk koşulu ithalinin veya ihracının yasaklanmamış eşya olmasıdır. İthalat veya ihracının yasaklanmış olduğu eşyalar duruma göre farklı suç veya kabahatlerin konusunu oluşturabilir. Ayrıca kabahate konu olan ithal veya ihracı yasaklanmamış eşyanın gümrük vergilerine de tabi olması gerekmektedir⁴¹⁰.

Bu kabahatin faili; eşyayı gümrük antrepolarından, geçici depolama yerlerinden veya gümrük idarelerinin uygun gördüğü yerlerden kısmen veya tamamen çıkaran, eşyayı değiştiren veya kayıtlara göre eşyanın bir kısmının noksan olmasına sebebiyet veren herhangi bir kişi olabilir. Uygulamada antrepo işleticilerinin ya da eşya sahiplerinin bu hüküm doğrultusunda yaptırma tabi tutulduğu durumlarla karşılaşmaktadır. Antrepo işleticilerinin ve kullanıcılarının sorumluluğu Gümrük Yönetmeliği'nde de hüküm altına alınmıştır⁴¹¹. Ayrıca İstanbul Gümrük ve Ticaret Bölge Müdürlüğü'nün 68795981-131.99 sayılı yazısında 236'ncı madde çerçevesinde bir olayın muhataplarının tamamının değerlendirilmeye alınması ile iştirak müessesesinin işletilmesi gerektiği belirtilmektedir⁴¹².

Kabahatin maddi unsurunun incelenmesi bakımından, Gümrük Kanunu'nun 236'ncı maddesinin 1'inci fıkrasına göre; neticesine idari yaptırım bağlanmış bir

⁴⁰⁹ Yerci, Gümrük Hukuku, s. 687. Eylemin yaptırımının, gözetim dışına çıkarılan eşya miktarına tekabül eden gümrük vergisinin aslı ve yanında eşyanın gümrüklenmiş değerinin iki katı para cezası olduğu yönünde Selen, Gümrük, s. 286.

⁴¹⁰ Vergilerden muaf olan eşyanın gümrük antrepolarından, geçici depolama yerlerinden veya gümrük idarelerinin uygun gördüğü yerlerden, gümrüğün izni dışında çıkarılması, değiştirilmesi, noksan gelmesi halinde GK. 239. maddesinin uygulanması gerektiği yönünde açıklamalar için Kılıç, s. 735.

⁴¹¹ Gümrük Yönetmeliği'nin antrepo işleticileri ve kullanıcılarının sorumluluğunu düzenleyen 522'inci maddesi:

(2) 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.

(3) Bu sorumluluk, eşyanın gümrük idaresince tespit olunan veya belgelerinde ve antrepo beyannamesinde yazılı miktarına ve cinsine göre eksiklik veya değişiklik ortaya çıkması halinde, bunlara ait gümrük vergilerinin ve cezalarının ödenmesini kapsar.

⁴¹² https://www.2eygm.com.tr/wp-content/uploads/G_mr_k_Kanunu_236_Maddesi_Ustyazi.pdf, (06.08.2022).

...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 dahil olmak üzere olay muhatapların tamamı açısından yukarıda belirtilen mevzuat hükümleri çerçevesinde gerekli değerlendirmenin yapılarak cezai işlemlerin uygulanması hususlarında ...

kabahatin oluşabilmesi, seçimlik hareketlere bağlanmıştır. Eşyanın bulunduğu yer bakımından gümrük antreposu veya gümrük idaresi tarafından eşyanın saklanılmasına izin verilen yerlerden biri olması durum açısından bir fark yaratmamaktadır. Kabahatin oluşabilmesi için anılan yerlerden, eşyanın gümrük işlemleri başlamadan ya da işlemler tamamlanıp gümrük idaresinden izin almadan, tamamen ya da kısmen çıkarılması, değiştirilmesi ya da yapılan kontrollerde kayıtlara göre eşyanın bir kısmının eksik olduğunun anlaşılması gerekmektedir. Sayılan fiillerin tümü yaptırıma bağlanmış olup, bu hükme herhangi bir istisna getirilmemiştir⁴¹³. Ayrıca teminat alınmış olması da yaptırım uygulanması neticesini değiştirmemektedir.

Kabahatin manevi unsuru açısından, Gümrük Kanunu'nun 236'ıncı maddesinin 1'inci fıkrasında maddesinde anılan kabahat kasten veya taksirle işlenebilmektedir. Danıştay kararlarında kişinin yaptırıma tabi tutulabilmesi için kusurunun olması gerektiğini belirtilmektedir⁴¹⁴.

Geçici depolama yerlerinden, antrepolardan, gümrük idarelerince uygun görülen yerlerden eşyanın hata ile çıkarılması özellik arz eden bir durum olarak

⁴¹³ Dş. 7. D. E. 2019/663, K. 2020/3860 ve 12.10.2020 tarihli kararı.

Olayda, ... Akaryakıt Dağıtım Anonim Şirketi tarafından, yukarıda bahsedilen asliye hukuk mahkemesi kararı uyarınca malın teslimi için davalı idareye yapılan başvurunun reddine ilişkin işleme karşı açılan davada verilecek kararın kesinleşmesini takiben eşyanın kendilerine tesliminin sağlanması yoluna gidilmesi gerekirken, gümrük mevzuatına aykırı bir şekilde, idareyi etkisiz hale getirerek, gümrük idaresinin izni ve bilgisi dışında eşyanın millî tankın ve antrepo tankının dışına çıkarıldığı ve davacıya ait marker kullanılmak suretiyle markerlendiği görülmektedir. Bu durumda, 4458 sayılı Gümrük Kanunu'nun 236. maddesinin 1. fıkrasında, eşyanın gümrük antrepolarından ve gümrük idaresinin eşya konulmasına izin verdiği yerlerden, teminat verilmiş olsa dahi, gümrük idaresinin izni dışında çıkarılması, değiştirilmesi fiillerinin yaptırıma bağlanması ve bu hükme herhangi bir istisnanın da getirilmemiş olması karşısında, uyumsuzluk konusu eşyanın kesinleşmiş yargı kararına istinaden başlatılan icra işlemi neticesinde antrepo tankından çıkartılması nedeniyle para cezasını gerektiren fiilin unsurlarının olayda gerçekleşmediği gerekçesiyle dava konusu işlemin iptali yolundaki mahkeme kararına yönelik istinaf isteminin reddi yolundaki Daire kararında hukuki isabet görülmemiştir.

<https://karararama.danistay.gov.tr/>, (06.08.2022).

⁴¹⁴ Dş. 7. D. E. 2018/5307 E. , K. 2022/748 ve 22.02.2022 tarihli kararı.

Vergi Mahkemesinin... tarih ve E:..., K:... sayılı kararıyla, davacı adına gümrük idaresince eşya konulmasına izin verilen yerlerden izinsiz eşya çıkarılması fiiline iştirak ettiğinden bahisle işlem tesis edilmişse de, maliki bulunduğu aracı başkasına kiraladığı, olaya ilişkin bilgi ve katkısı olduğu veya kasıtlı olarak söz konusu fiile iştirak ettiği yolunda somut bir tespitin yapılmadığı, nitekim dava konusu olayla ilgili fezlekede de şüpheliler arasında bulunmadığı görüldüğünden, davacı adına yapılan tahakkuk ve karara bağlanan para cezasında hukuka uyarlık bulunmadığı gerekçesiyle dava konusu işlemin iptaline karar verilmiştir.

...Temyizen incelenen karar usul ve hukuka uygun olup...

<https://karararama.danistay.gov.tr/>, (06.08.2022).

karşımıza çıkmaktadır. Gümrük Kanunu'nda bu duruma karşılık gelebilecek pişmanlık müessesesi olmaması sebebiyle bilerek ve isteyerek fiillerin gerçekleştirilmesi ile dikkatsizlik ya da özensizlik ile çıkarılması neticesinde bir fark doğmamaktadır. Yaptırımın gümrüklenmiş değerin iki katı olarak düzenlendiği bu hükümde haksızlık ile yaptırım arasında orantı bulunması gerektiği düşünülmektedir. Eğer eşya hata sonucu çıkarılmış veya değiştirilmiş, bunun neticesinde zarar görmeden, kullanılmadan, orijinalliği bozulmadan kısa sürede yerine konulabiliyorsa ve maddenin düzenlendiği sistematik göz önüne alındığında vergi kaybına da sebebiyet verilmiyorsa⁴¹⁵ 236'ıncı maddenin 1'inci fıkrasının uygulanması tekrar değerlendirilmelidir. Doktrinde anılan durumlarda Gümrük Kanunu'nun 241'inci maddesinin 1'inci fıkrası uyarınca ceza uygulanabileceği belirtilmektedir⁴¹⁶.

Kabahatin manevi unsuru değerlendirilirken dikkat edilmesi gereken bir diğer husus ise; eşyanın niteliği sebebiyle kayıp ve fire vermesi durumudur. Gümrük Kanunu'nun 106'ncı maddesinin 2'nci fıkrası gereği, eksikliğin eşyanın niteliği kaynaklı kayıplardan veya firelerden kaynaklandığı durumlarda, gümrük kontrolü altında yapılan işleme neticesinde doğan noksanlıklarda, antrepo kullanıcıları ile işleticilerinin hatalarından ya da kusurlarından kaynaklanmadığının gümrük idaresine kanıtlandığı kayıp, telef ve çalınmalarda ceza uygulanmamaktadır⁴¹⁷.

Gümrük Kanunu'nun 236'ıncı maddenin 1'inci fıkrasına ilişkin gönüllü vazgeçmeye benzer bir müessese kanunda yer almamaktadır, ancak bu durumla ilişkili olarak Gümrüksüz Satış Mağazaları Yönetmeliği'nde düzenlenen halin incelenmesi

⁴¹⁵ Dş 7. D. E. 2018/305, K. 2022/729 ve 22.02.2022 tarihli kararı.

... Vergi Mahkemesinin ... tarih ve E:..., K:... sayılı kararıyla, davacı tarafından işletilen antrepoda ... nolu Tır karnesi kapsamında Azerbaycan'a ihraç edilmek üzere gerçekleştirilen yüklemede, ... tarih ve ... sayılı antrepo beyannamesi kapsamı ... Elektropanç Sanayi Ticaret firmasına ait 8 kap eşya yerine ... tarih ve ... sayılı antrepo beyannamesi kapsamı ... Sanayi ve Ticaret Anonim Şirketi'ne ait 8 kap eşyanın sehven yüklendiği, Gümrük Müdürlüğü muayene memurlarının antrepoda yaptığı inceleme neticesinde sehven yüklenen 8 kap eşyanın geri getirildiği ve T.C. Gümrük-TRZ ... nolu mührün sağlam olduğunun tespit edildiği, geri gelen eşyanın ... tarih ve ... sayılı serbest dolaşıma giriş beyannamesi ile vergileri ödenmek suretiyle ithal edildiği, ... Elektropanç Sanayi Ticaret firmasına ait eşyanın da Azerbaycan'a gönderildiği, vergi kaybının bulunmadığı, 4458 sayılı Kanun'un 236. maddesinin 1. fıkrasında düzenlenen cezanın yasal koşullarının da olayda gerçekleşmediği sonucuna ulaşıldığından davacı adına karara bağlanan ek tahakkuk ile bu vergiler üzerinden karara bağlanan para cezasında ve dava konusu işlemde yasal isabet bulunmadığı gerekçesiyle davaya konu işlemin iptaline karar verilmiştir...

<https://karararama.danistay.gov.tr/>, (06.08.2022).

⁴¹⁶ Kılıç, s. 741.

⁴¹⁷ Yerci, Gümrük Hukuku, s. 685 vd.

gerekmektedir. Gümrüksüz Satış Mağazaları Yönetmeliği'nin 30'uncu maddesinde⁴¹⁸ özetle; telef, kayıp ve çalıntı durumunun mağaza işleticisi tarafından tespit edilip bildirilmesi halinde, eksikliğin meydana gelmesinde mağaza çalışanları ve işleticisine kusur atfedilemiyorsa Gümrük Kanun'un 106'ncı maddesine göre işlem yapılması, kusur bulunduğu takdirde ise noksanlığın ve vergilerin tamamlanması yoluna gidilmektedir. Bu halde ayrıca ceza tayini yapılmamaktadır⁴¹⁹.

Gümrük Kanunu'nun 236'ıncı maddenin 1'inci fıkrasında öngörülen idari para cezasının belirlenmesinde kullanılan gümrüklenmiş değerin hesaplanmasında ithalde alınan KDV ve ÖTV'nin katılıp katılmayacağının tespiti önem arz etmektedir. Zira gümrüklenmiş değer; ithal eşyası için gümrük vergilerinin ve CIF değeri toplamından oluşurken, ihraç eşyası içinde gümrük vergilerinin ve FOB değerinin toplamından oluşmaktadır. İthalde alınan KDV'nin bir ithalat vergisi olarak değerlendirildiği durumlarda gümrük vergilerine dâhil olması sebebiyle gümrüklenmiş değer hesabına da katılması gerekmektedir⁴²⁰. Oysaki ithalde alınan KDV'nin Gümrük Kanunu'na göre ithalat vergileri tanımına uymaması sebebiyle gümrüklenmiş değere katılmaması

⁴¹⁸ Gümrük Satış Mağazaları Yönetmeliği 30'uncu maddesinin 3'üncü ve 4'üncü fıkrası;
(3) Mağaza ve depolarda yapılan inceleme, denetleme ve sayım sonucunda tespit edilen noksanlığın, Kanunun 106'ncı maddesinde sayılan geçerli nedenlerden kaynaklandığı ispatlanamadığı takdirde noksan çıkan eşya için Kanunun 236'ncı maddesinin birinci fıkrasına göre işlem yapılır. Mağaza işletmecilerinin kusurlarından kaynaklanmayan telef, kayıp ve çalıntıların gümrük idaresine tevsiki gerekir.
(4) Telef, kayıp ve çalıntının mağaza işleticisi tarafından tespit edilerek beyan edilmesi halinde, bu noksanlığın gerçekleşmesinde, mağaza işleticisi veya çalışanlarının kusurunun bulunmadığı durumlarda Kanunun 106'ncı maddesine göre işlem yapılır. Herhangi bir kusurun varlığı halinde ise telef, eksiklik veya kayba ilişkin gümrük vergileri tahsil edilmek kaydıyla, bu eşyanın kayıtlardan düşülmesine izin verilir ve bu durumda ayrıca ceza aranmaz.

⁴¹⁹ Yerci, Gümrük Hukuku, s. 685 vd..

⁴²⁰ Gümrük vergilerinin ya da gümrüklenmiş değerinin katları üzerinden yaptırım uygulanmasının ölçülülük ilkesi yönünden açıklamalar için Gök, Gümrük Vergisi, s. 212. Gümrüklenmiş değerin ölçüt olarak belirlenmesinin ölçülülük ilkesini ihlal etmediği yönünde Any. M. E. 2017/121, K. 2017/121 12.7.2017 tarihli kararı:

Bunun yanında, dış ticaret politikalarının etkin bir biçimde uygulanması, gümrük rejimlerinin öngörülen amaçlarına uygun şekilde işlemesi sağlanarak mal ve finans piyasalarının böylece milli ekonominin korunması, vergi kaybının önlenmesiyle birlikte yerli üretimin haksız rekabet karşısında dezavantajlı konuma düşürülmemesi amaçları gözetildiğinde dâhilde işleme rejimine aykırı hareket edenlere uygulanacak idari yaptırımın belirlenmesinde, eşyanın gümrüklenmiş değerinin esas alınmasının orantısız olduğu söylenemez. Bununla birlikte, ithal edilen her farklı hammadde ve ara malın değeri birbirinden farklıdır. Bu itibarla, idari para cezası belirlenirken "...eşyanın gümrüklenmiş değerinin..." esas alınmasıyla amaç ile araç arasında makul ve uygun bir ilişki kurulduğu anlaşılmaktadır.

<https://normkararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/Dosyalar/Kararlar/KararPDF/2017-121-nrm.pdf>, (20.05.2023).

gerektiği düşünülmektedir⁴²¹. Benzer şekilde ÖTV'nin de ithalat vergileri tanımı içerisinde yer almaması nedeniyle gümrüklenmiş değer hesaplanmasına katılmaması gerektiği düşünülmektedir⁴²².

9. Gümrüksüz Satış Mağazalarından Hak Sahibi Olmayanlara Satış Yapılması veya Hak Sahiplerine Limit Üstü Satış Yapılması

Gümrük Kanunu'nun 236'ncı maddesinin 4'üncü fıkrası gereği; "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".

Gümrük Kanunu'nun 95'inci maddesinde gümrük antrepoları ile özel antrepo statüsünde mağazaya ilişkin usul ve esasların yönetmelikle düzenlendiği gümrüksüz satış mağazaları bulunmaktadır. Gümrüksüz satış mağaza ve depoları, Gümrüksüz Satış Mağazaları Yönetmeliği hükümlerine tabidir. Yeterli hüküm olmaması halinde, Gümrük Yönetmeliği hükümleri uygulanmaktadır.

Gümrüksüz Satış Mağazaları Yönetmeliği'nin 30'uncu maddesinde hak sahibi olanlara limit üstü ya da hak sahibi olmayanlara satış yapıldığı durumlarda mağaza işletmecisi hakkında Gümrük Kanunu'nun 236'ncı maddesinin 4'üncü fıkrasına göre işlem yapılacaktır⁴²³. Hükümün daha iyi anlaşılabilmesi için hak sahibi ve satış limiti kavramlarının açıklanması gerekmektedir. Aşağıda hak sahibi ve satış limiti kavramları genel hatları ile ifade edilmiştir.

Hak sahibi kavramı; Gümrüksüz Satış Mağazaları Yönetmeliği'nin 1'inci maddesinde⁴²⁴ açıklanmıştır. Bu ifade içerisinde geçen yolcu kavramı ise, 29.9.2009

⁴²¹ Yerci, Gümrük Hukuku, ss. 685 vd.; İthalde alınan KDV'nin gümrüklenmiş değer hesabına katılması gerektiği yönünde Saygılıoğlu ve Akçin, s. 416; Sezai Kaya, "CIF Bedel Gümrük Kıymeti midir?" https://sezaikaya.com/post/cif-bedel-gumruk-kiymeti-midir_37/, (20.05.2023).

⁴²² İthalatta alınan KDV ve ÖTV'nin kendi kanunlarındaki Gümrük Kanunu'na yapılan gönderme sebebiyle sadece vergi farkı üzerinden uygulanabileceği yönünde ayrıntılı açıklamalar için Cahit Yerci, "Yeni Gümrük Kanunu Taslağına İlişkin Görüşler (Taslak)" <https://dengeakademi.com/Files/Article/hzbh2637037935384711075.pdf> (19.05.2023).

⁴²³ Gümrüksüz Satış Mağazaları Yönetmeliği'nin 30. Maddesinin 6. Fıkrası: "Yapılan inceleme ve denetlemeler sonucunda, hak sahibi olmayanlara satış yapıldığının ya da hak sahibi olanlara limit üstünde satış yapıldığının anlaşılması hâlinde gümrüksüz satış mağazası işletmecisi hakkında Kanunun 236'ncı maddesinin dördüncü fıkrasına göre işlem yapılır. Durumun niteliğine bağlı olarak yapılabilecek adli takibat hükümleri saklıdır."

⁴²⁴ Gümrüksüz Satış Mağazaları Yönetmeliği'nin 1'inci maddesi:

tarıhlı ve 2009/15481 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile yürürlüğe konulan 4458 Sayılı Gümrük Kanunu'nun Bazı Maddelerinin Uygulanması Hakkında Karar'ın 3'üncü maddesinde⁴²⁵ tanımlanmıştır.

Gümrüksüz Satış Mağazalarında satış limitinin belirlenmesi bakımından ise Ticaret Bakanlığı'nın internet sitesinde⁴²⁶ yer verilen "Yolcu beraberı kişisel eşya listesinin" satış limitine esas alınacağı ifade edilmektedir.

Değınilmesi gereken bir başka husus ise, Gümrüksüz Satış Mağazaları Yönetmeliğ'i'nde satış kavramının tanımlanmamış olmasıdır. Bu durum uygulamada gümrüksüz satış mağazasından hak sahibi olmayan birine bedelsiz mal verilmesi gibi durumlarda tereddüt yaşanmasına sebebiyet vermektedir⁴²⁷. Gümrüksüz mağazalardan satış bedeli alınmaksızın hak sahibi olmayan birine eşya verilmesi sonucunda izlenecek yol belirlenmemiştir⁴²⁸.

Mağaza ve depolarda sayım, denetleme ve kontrol neticesinde farklılıklar çıkması neticesinde Gümrük Kanunu'nun 236'ncı maddesine işaret edilmektedir. Buna göre noksanlıklarda 236'ncı maddenin 1'inci fıkrası, fazlalıklarda ise 236'ncı maddenin 2'nci fıkrasının uygulanması gerektiğı belirtilmektedir. Hak sahibi olanlara limit üstü satış veya hak sahibi olmayanlara satış yapılması halinde Gümrük Kanunu'nun 236'ncı maddesinin 4'üncü fıkrası uyarınca işlem yapılması gerektiğı hüküm altına alınmaktadır.

Kabahate konu olan eşya, bu mağazalarda satışa sunulan ve ithali yasak olmayan eşyadır. Kabahatin faili ise, uygunsuz şekilde satış yapan, mağaza personeli,

Bu Yönetmeliğın amacı; Türkiye'ye gelen veya Türkiye'den giden yolcular ile transit yolculara, diplomatik muafiyetten yararlananlara, yabancı basın yayın organlarının yabancı uyruklu mensuplarına, Türk boğazlarından transit geçen gemilere ve Ticaret Bakanlığınca belirlenecek diğır kişilere satış yapmak üzere gümrüksüz satış mağazaları ve bunların depolarının açılışına, işleyişine ve buralardan eşya satışına ilişkin usul ve esasları düzenlemektir.

⁴²⁵ Yolcu ve Yolcu Beraberi Eşya kavramları:

Yolcu: Ticaret, memuriyet, tahsil, ziyaret, tedavi veya 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, Yolcu beraberı eşya: Yolcunun beraberinde getirdiğı, ticari miktar ve mahiyet arz etmeyen eşyayı, ifade eder.

⁴²⁶ <https://ticaret.gov.tr/gumruk-islemleri/sikca-sorulan-sorular/bireysel/gumruksuz-satis-magazalari>, (07.08.2022).

⁴²⁷ Yerci, Gümrük Hukuku, s. 702.

⁴²⁸ Yerci, Gümrük Hukuku, s. 702.

idarecileri, mağaza işletme izni almış olan firma olması durumu söz konusudur⁴²⁹. Kabahatin meydana gelmesinde kast ya da taksirle hareket edilmesi neticenin ortaya çıkışını engellememektedir.

Kabahatin teşebbüs aşamasında kaldığı durumlar göz önüne alındığında, teşebbüs aşaması için özel bir düzenleme olmaması sebebiyle, teşebbüs aşamasında kalan kabahate yaptırım öngörülmemektedir. İştirak bakımından ise kasten icra edilen fiillere iştirak edilmesinin mümkün olduğu değerlendirilmektedir. Değişik zamanlarda çok sayıda anılan kabahatin oluşması durumunda ise kabahatlerin her biri bakımından idari para cezası tatbiki öngörülmektedir⁴³⁰.

Gümrüksüz satış mağazalarında usulüne uygun yapılmayan satışların yapılması gümrük yükümlülüğünü doğurduğundan ÖTV yükümlülüğü de doğmaktadır. Ancak Özel Tüketim Vergisi Kanunu'nun 16'ncı maddesinin 3'üncü fıkrasına göre beyan üzerinden hesaplanan vergiler ile kontrol üzerinden hesaplanan vergiler arasındaki farka ceza uygulanacağı hüküm altına alındığından, söz konusu gümrüksüz satışlarda ÖTV'ye ceza uygulanmasına olanak bulunmadığı düşünülmektedir⁴³¹. Benzer durum KDV yönünden de ortaya çıkmaktadır.

Gümrüksüz satış mağazalarında hak sahibi olmayanlara yapılan satış veya hak sahibi olanlara yapılan limit üstü satış, gümrük yükümlülüğünü doğurduğundan KDV yükümlülüğü de doğmaktadır. Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 51'inci maddesi uyarınca ithalde beyan edilen matrah üzerinden tahakkuk ile inceleme veya teftiş üzerinden bulunan matrah üzerinden hesaplanan farklara ceza tatbik edileceği hüküm altına alındığından, gümrüksüz satışlar üzerinden KDV'ye ceza uygulanmasına olanak bulunmadığı düşünülmektedir⁴³².

⁴²⁹ Kılıç, s. 746.

⁴³⁰ Kılıç, s. 749.

⁴³¹ Yerci, Gümrük Hukuku, s. 704.

⁴³² Yerci, Gümrük Hukuku, s. 704.

**10. Gümrük Vergileri Ödenmek Suretiyle İhraç Edilebilen Eşyayı
Gümrük İşlemlerine Tabi Tutulmaksızın veya Gümrük Vergileri Kısım
veya Tamamen Ödenmeksizin Türkiye Gümrük Bölgesinden Çıkarma
Kabahati**

Gümrük Kanunu'nun 239'uncu maddesinin 2'nci fıkrasında yer alan bu düzenleme temelini Kaçakçılıkla Mücadele Kanunu'ndan almaktadır ve Gümrük Kanunu'na aktarılan düzenlemelerden biridir. Kaçakçılıkla Mücadele Kanunu'ndaki düzenlemesinde aldatıcı işlem ve davranışlarla fiilin işlenmesi koşulu aranırken Gümrük Kanunu'na aktarım sırasında bu koşul aranmamıştır. Zira kabahatin gerçekleşmesi için mutlaka aldatıcı işlem veya davranış gerçekleşmesi gerekli değildir. Bu kabahat Gümrük Kanunu'nda usulsüzlükler bölümünde yer almasına rağmen teknik olarak gümrük vergileri tahsil edilmemesi nedeniyle kabahatin oluştuğu göz önüne alındığında vergi kaybına neden olan bir kabahat olarak değerlendirilmektedir.

Kabahate konu eşya ihracı gümrük vergilerine tabi olan eşyadır. Gümrük vergilerinden muaf olan eşyanın bu madde kapsamında konu olamayacağı ve bu eşyanın 239'uncu maddenin 1'inci fıkrasındaki düzenlemeye tabi olduğu belirtilmelidir. Kabahatin faili ise eşyayı ihraç etmek için gümrük idaresine beyanda bulunması gereken kişi olup bunun yanı sıra eşyayı gümrük işlemlerine tabi tutmadan Türkiye Gümrük Bölgesinden çıkaran kişi de fail olarak ifade edilebilmektedir⁴³³.

Kabahatin manevi unsurlarının değerlendirilmesi bakımından kabahatin kast veya taksirle işlenebildiği görülmektedir.

Kabahatin teşebbüs aşamasında kaldığında herhangi bir yaptırım uygulanacağına dair herhangi bir düzenleme bulunmadığından kabahate teşebbüs cezalandırılmamaktadır. İştirak hali ise kasten işlenen fiillerde söz konusu olduğundan iştirak halinde her bir faile ayrı ayrı yaptırım uygulanması öngörülmektedir.

⁴³³ Kılıç, s. 749.

C. Usulsüzlük Kabahatleri

1. Genel Olarak

Usulsüzlük kabahatleri genel olarak Gümrük Kanunu'nun şekil ile usule ilişkin hükümlerine uyulmaması halinde ortaya çıkmaktadır. Gümrük yükümlüsü Gümrük Kanunu'nun anılan hükümlerine aykırı davranmak suretiyle vergi zıyaı oluşmasına müsait ortam yaratmaktadır⁴³⁴. Henüz vergi zıyaı meydana gelmeden, vergilerin eksiksiz olarak ve zamanında beyan veya tarh edilmesi için usulsüzlük kabahatlerine sebebiyet veren fiiller önlem amacıyla cezalandırılmaktadır⁴³⁵.

Usulsüzlük kabahatlerinin neticesinde zarar meydana gelmesi koşulu aranmadığından tehlike kabahati, ayrı bir netice aranmaması nedeniyle hareketi neticesine bitişik kabahat olarak nitelendirmek mümkündür.

Vergi Hukukunda da usulsüzlük kabahatleri vergi kanunlarına şekli ve usuli aykırılıklar olarak değerlendirilmekte olup usulsüzlük kabahatleri genel ve özel şeklinde ayrılmaktadır. Genel olarak usulsüzlük kabahatleri incelendiğinde fiillerin ağırlığına göre birinci derece usulsüzlükler ve ikinci derece usulsüzlükler olarak düzenlendiği görülmektedir. Bu sayılan fiillere nazaran daha ağır haksızlık içeren düzenlemeler ise özel usulsüzlük kabahati olarak düzenlenmektedir.

Gümrük Hukuku açısından usulsüzlük kabahatleri incelendiğinde Vergi Hukukundaki kadar net bir ayrımın yapılmadığı görülmektedir. Hatta vergi kaybına neden olan kabahatlerin altında aslında usulsüzlük kabahatlerine yer verilmektedir. Usulsüzlük kabahatlerinin derecelendirilmesi ya da özel olarak belirlenmesi yerine usulsüzlük cezasının tutarı üzerinden bu tutarın katları şeklinde ödenecek şekilde düzenleme yapılmıştır.

Usulsüzlük kabahatleri ile ilgili olarak usulsüzlük kabahatlerinin vergi kaybına neden olan kabahatlere dönüşmesi imkânının varlığının göz ardı edilmemesi gerektiği belirtilmelidir. Bu kabahatlerden kaynaklanan fiillerin aynı zamanda vergi kaybına da sebebiyet verdiği durumlar olmaktadır. Vergi Hukukunda tek fiil ile hem usulsüzlük hem de vergi zıyaına sebep olunması halinde Vergi Usul Kanunu'nun 336'ncı

⁴³⁴ Karakoç, Vergi Ceza, s. 188.

⁴³⁵ Yusuf Karakoç, Türk Vergi Ceza Hukuku Üzerine Bir Değerlendirme, **Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt:12, Özel Sayı, 2010, (Değerlendirme), s. 11.; Karakoç, Vergi Ceza, s. 188.

maddesine göre ağır olan cezanın uygulanması cihetine gidilmektedir. Tek fiil ile hem özel usulsüzlük hem de vergi zıyana neden olunması halinde ise Vergi Usul Kanunu'nun 353'üncü maddesi uyarınca bu cezaların ayrı ayrı kesilmesi öngörülmektedir⁴³⁶. Gümrük kabahatlerinde usulsüzlük kabahati ile vergi kaybına neden olan kabahatin aynı fiille işlenmesi halinde ise aksine bir düzenleme olmadıkça daha ağır yaptırım öngören düzenlemenin uygulanması gerekmektedir.

Bu çalışmada doğrudan vergi kaybına sebebiyet vermediği düşünülen kabahatlere usulsüzlük kabahati olarak yer verilmiştir.

2. İhracı Genel Düzenleyici İşlemlerle Yasaklanmış Eşyayı İhraç Etme ve Eşyanın İhracının Belli Kuruluşların Vereceği Gümrük İdaresine İbrazı veya Beyanı Zorunlu Olan Lisans, İzin, Uygunluk Belgesi veya Bu Belgeler Yerine Geçen Bilgiye Bağlı Olmasına Rağmen, Eşya Bilgi veya Belgeye Tabi Değilmiş ya da Belge veya Bilgi Alınmış Gibi Beyanda Bulunma Kabahati

Gümrük Kanunu'nda ihracat işlemleri, ihracat rejimi altında dış ticaret mevzuatını tamamlayacak şekilde düzenlenmiştir⁴³⁷. Bir eşyanın ihracı kanun ya da düzenleyici işlemlerle yasaklanabilmektedir. Eşyanın ihracının kanun hükmü ile yasaklanması durumu Kaçakçılıkla Mücadele Kanunu'nun 3'üncü maddesinin 8'inci fıkrası uyarınca kaçakçılık suçu oluşturmaktadır. Eşyanın ihracının düzenleyici işlemlerle yasaklanması halinde ise Gümrük Kanunu'nda yer alan kabahatin ortaya çıkması söz konusu olmaktadır. İhracat rejimi hükümlerine aykırılıklar da vergi zıyayı niteliğinde olması veya usulsüzlük niteliğinde olmasına göre sınıflandırılmıştır.

Gümrük Kanunu'nun 235'inci maddesinin 2'nci fıkrasındaki hükümler Kaçakçılıkla Mücadele Kanunu ile yakından ilişkilidir. Kabahat ile suçun birbirinden ayrılabilmesi için durumun durumu Kaçakçılıkla Mücadele Kanunu'nun 3'üncü maddesinin 8'inci ve 9'uncu fıkrasındaki hükümlerin tatbik edilip edilmeyeceğinin belirlenmesi gerekmektedir. Eşyanın ihracının kanun gereği yasak olmaması halinde Gümrük Kanunu hükümleri uygulama alanı bulabilecektir. Ayrıca Kaçakçılıkla

⁴³⁶ Karakoç, Vergi Ceza, s. 191.

⁴³⁷ Gültekin, Kabahatler, s. 189.

Mücadele Kanunu'ndaki düzenlemeye göre maddi menfaatler temin etmek amacıyla ihracat gerçekleşmemiş olmasına rağmen gerçekleştirilmiş şeklinde gösteren ya da ihracatın gerçekleşmiş olması halinde ihraç eşyasının cinsini, miktarını, fiyatını veya evsafını farklı gösterenler kaçakçılık suçu işlemiş olacaktır. Burada belgelerde gösterilen ve gerçekte ihraç edilen eşya için yüzde onu aşmayan kayıplar kaçakçılık suçu kapsamına alınmamış, bu durumda Gümrük Kanunu'na atıfta bulunulmuştur.

Genel düzenleyici işlemler ile ihracatı yasaklanmış eşyayı ihraç etme kabahati de Kaçakçılıkla Mücadele Kanunu'ndan aktarılmıştır⁴³⁸. Bu maddede düzenleyici işlemlerle ithali yasaklanan eşya için yapılan düzenleme ihraç bakımından yapılmıştır. Düzenleyici işlemlerle ithal ve ihracı yasaklanan eşyanın farkı yaptırım bakımından ortaya çıkmaktadır. İthal yasaklanan eşya için gümrüklenmiş değerinin dört katı yaptırım öngörülürken, ihracı yasaklanan eşya için gümrüklenmiş değerinin iki katı yaptırım belirtilmektedir.

Gümrük Kanunu'nun 235'inci maddesinin 2'inci fıkrasındaki hükümler vergi kaybı ile ilişkilendirilen bölümde yer almaktadır, ancak öğretide bu düzenlemelerin doğrudan bir vergi kaybı düzenlemesi olmaması nedeniyle bir usulsüzlük kabahati oluşturduğu değerlendirilmektedir.

Gümrük Kanunu'nun 235'inci maddesinin 2'nci fıkrasının b bendindeki düzenleme 235'inci maddesinin 1'inci fıkrasının c bendindeki düzenleme ile paralellik arz etmektedir. Bu kabahatlerden biri eşyanın ithali sırasında diğeri ise ihracı sırasında izin, lisans, uygunluk belgesi gibi belge veya bilgiye tabi olması durumunu düzenlemektedir. Gerek ithalde gerek ihraç sırasında gerekli önlemlerin alınması yurt içindeki ekonomik dengenin korunmasına hizmet edeceğinden düzenlenen kabahatler bütünlük oluşturmaktadır.

Kabahate konu eşya, fail, kabahatin unsurları gibi açıklamalar Gümrük Kanunu'nun 235'inci maddesinin 1'inci fıkrasının c bendindeki açıklamalara paralellik göstermektedir. Bu nedenle bu başlık altında ihraç niteliği gereğiyle ithalden farklı kılınabilen durumlara işaret edilmektedir.

⁴³⁸ Kaçakçılıkla Mücadele Kanunu'nun mülga 3/13 maddesi: "Genel düzenleyici idari işlemlerle ihracı yasaklanan eşyayı ihraç eden kişiye, eşyanın gümrüklenmiş değerinin iki katı idari para cezası verilir. İhracı lisansa, şarta, izne, kısıntıya veya belli kuruluşların vereceği uygunluk veya yeterlilik belgesine tabi olan eşyayı aldatıcı işlem ve davranışlarla ihraç eden kişiye eşyanın gümrüklenmiş değerinin yarısı kadar idari para cezası verilir."

Burada ele alınması gereken ilk durum ihraç beyanında bulunmadan eşyayı yurt dışına çıkarma veya çıkarmaya teşebbüs etme durumudur. Gümrük Kanunu'nun 235'inci maddesinin 2'nci fıkrasında bulunan cezai hükümlerin tatbik edilebilmesi için ihraç beyanında bulunulması aranmaktadır. İhraç beyanında bulunulmadan izinsiz olarak ihraç edenler veya ihraç etmeye teşebbüs edenler ile gümrük işlemlerini yaptırmaksızın yurttan çıkaranlar ile çıkarmaya teşebbüs edenler Gümrük Kanunu'nun 239'uncu maddesindeki cezai hükümler uygulama alanı bulabilmektedir. Dolayısıyla eşyanın sadece gümrük vergilerine tabi olması durumunda Gümrük Kanunu'nun 239'uncu maddesinin 2'nci fıkrası söz konusu olurken, eşyanın ayrıca ihracın lisans izin gibi şartlara bağlı olması halinde Gümrük Kanunu'nun 235'inci maddesinin 2'nci fıkrasının uygulanması söz konusu olmaktadır.

Kabahatin manevi unsurları değerlendirildiğinde; kabahatin kast veya taksirle işlenmesi bakımından madde metninde bir düzenleme yer almamakta olup; yanıltma iradesinin aranması durumu fiilin kastla işlenebilmesi ihtimalini yüksek kılmaktadır.

Kabahatin teşebbüs aşamasında kalması durumu, Kanunda teşebbüsün cezalandırılacağına dair bir hüküm bulunmaması nedeniyle yaptırımın da söz konusu olduğu bir duruma sebebiyet vermemektedir.

Kabahatin gönüllü vazgeçme hükümleri açısından değerlendirilmesi, diğer kabahatlerde de olduğu gibi Gümrük Kanunu'nun 63'üncü maddesinde yer alan düzeltme talebiyle birlikte değerlendirilebilir. Gümrük idaresi tarafından eşyanın kırmızı hatta düştüğü bildirildikten sonra bu durum ancak etkin pişmanlık hükümlerinin uygulanmasına sebebiyet verebilir Gümrük Kanunu'nun 235'inci maddesinin 2'nci fıkrasının c bendindeki düzenleme de Bakanlıkça verilen sürede, eşyanın ihracının uygun bulunmasına ilişkin evrakların tertibi ya da denetimin olumlu neticelendirildiğinin bildirilmesi durumunda 241'inci maddenin 1'inci fıkrasındaki yaptırım öngörülmektedir. Bu madde öğretide ithal eşyasında olduğu gibi etkin pişmanlık düzenlemesi olarak değerlendirilmektedir. Ayrıca bu fıkra da belirtilen aykırılıkların gümrük idaresinin tespitinden önce bildirilmesi halinde hesaplanan cezaların yüzde on oranında uygulanması durumu geçerlidir.

Kabahatte iştirak hükümleri incelendiğinde, fail tek kişi olarak bu kabahati meydana getirebileceği gibi birden fazla kişi ile birlikte kabahatin oluşmasına sebebiyet verebilir. Bu durumda her faile kusuru durumunda ayrı ayrı yaptırım

uygulanmaktadır. Ayrıca kabahatin bir fail tarafından birden çok işlenmesi hali de karşımıza çıkabilmektedir.

3. Türkiye Gümrük Bölgesine Getirilen ve Varış Gümrük İdaresin Karayolu ile Sevk Edilmek Üzere Transit Rejimine Konu Edilen Serbest Dolaşımda Olmayan Eşyanın Hatalı ve Yanlış Beyan Edilmiş Olması Kabahati

Gümrük Kanunu'nun 235'inci maddesinin 5'inci fıkrasında bulunan düzenleme ile eşyanın transit rejimine tabi olarak, ülkenin içinde bir yerden başka bir yere gümrük idaresinin gözetim ve denetiminde güvenli olarak taşınması halinde ortaya çıkabilecek durumlar için getirilmiştir. Transit rejimi ile eşyanın ülkeye ilk girişinde beyan edilen bilgiler, daha sonra eşyanın tabi olacağı antrepo ve serbest dolaşıma giriş rejimlerinde temel oluşturacağı için sağlıklı uygulama yapılması son derece önem arz etmektedir⁴³⁹.

Kabahate konu olan eşyanın Türkiye Gümrük Bölgesine getirilmiş, varış gümrük idaresi tarafından karayolu ile sevk için transit rejimine tabi ve serbest dolaşıma girmemiş olması gerekmektedir. Eşyanın ithalinin diğer kabahatlerde olduğu gibi Kanun ile yasaklandığı hallerde ithal edilmesi kaçakçılık suçuna sebebiyet vereceğinden, ithalinin kanun ile yasaklanmamış olması gerekmektedir. Ayrıca eşyanın beyan edilenden belirgin şekilde farklı cinsten olduğunun teknik inceleme, tahlil ve araştırmaya ihtiyaç duyulmadan tespit edilebilmesi gerekmektedir. Bu durumda fıkranın a ve b bentlerindeki yaptırımların uygulanması söz konusu olmaktadır. Belirgin cinsten farklı eşya kanunda tanımlanmamış olmasına rağmen belirgin bir şekilde farklı cinsten olan eşyaya Gümrük Yönetmeliğinde yer verilmiş ayrıca bu eşya Ticaret Bakanlığının çıkarmış olduğu genelge ile açıklanmıştır.

Gümrük ve Ticaret Bakanlığı tarafından yayınlanan 2013/23 sayılı Genelge ile bir eşyanın belirgin bir şekilde farklı cinsten eşya kabul edilebilmesi için GTİP değişikliğinin beyan farklılığı için yeterli olduğu ancak 235'inci maddede belirtilen türde nitelendirilmesi bakımından tek başına GTİP farklılığının yeterli olmadığı, bunun yanı sıra ticaret politikası önlemleri ve gümrük vergileri konusunda da beyan

⁴³⁹ Kılıç, s. 768.

sahibine avantajlı durum oluşturması gerektiği belirtilmektedir⁴⁴⁰. Bu nedenle eşyanın Gümrük Tarife İstatistik Pozisyonu, kıymet veya miktar farklılığı bu kabahatin konusunu oluşturmadığından, eşyanın cinsinde belirgin bir farklılık aranmaktadır⁴⁴¹.

Eşyanın beyan edilen ile belirgin cinsten farklı olan eşyanın miktarı ile ilgili bir düzenleme bulunmamaktadır. Bu nedenle eşyanın tamamı veya çoğunluğunun farklı cinsten çıkması durumunun ticaret önlemleri ile gümrük vergileri bağlamında büyük farklar yaratması durumunda Kaçakçılıkla Mücadele Kanunu'nun 3'üncü maddesinin 1'inci fıkrası uyarınca işlem yapılması gerektiği belirtilmektedir⁴⁴².

Transit rejime tabi tutulan, detaylı incelemelere gerek duyulmadan eşyanın beyan edilenden belirgin şekilde farklı olduğu tespit edilen eşya sebebiyle yaptırım uygulanması a ve b bentlerinde farklı durumlar şeklinde düzenlenmiştir.

Gümrük Kanunu'nun 235'inci maddesinin 5'inci fıkrasının a bendine göre farklı çıkan eşya, gümrük vergileri toplamı açısından beyandaki eşyaya ait gümrük vergileri toplamından fazla ise; farklı çıkan eşyanın gümrük vergilerinin iki katı tutarında idari para cezası uygulanacaktır. Aynı fıkranın b bendine göre ise aynı nitelikteki eşya beyan edilen eşyadan farklı olarak ithalinin şarta, kısıntıya, lisansa, izne⁴⁴³ veya belli kuruluşlarca verilecek yeterlilik veya uygunluk belgesine tabi olması⁴⁴⁴ durumunda farklı çıkan eşya için öngörölen gümrüklenmiş değerinin iki katı tutarında idari para cezası uygulanacaktır. İthal izne, şarta, kısıntıya, lisansa, belli kurumların vereceği eşyaya örnek olarak; kullanılmış ve yenileştirilmiş eşya gösterilebilir. Kullanılmış ve yenileştirilmiş eşya öncelikle ithalinde izin arandığı için; ithali izne bağlı eşya, ithalinde belli koşullar aranması sebebiyle; ithali şarta bağlı eşya, belli koşullar yerine gelmediğinde ithal edilemediğinden ithali kısıta, kısıntıya, kısıtlamaya tabi eşya, serbest dolaşıma girişi rejimi kapsamında yapılan ithalatında

⁴⁴⁰ Gümrükler Genel Müdürlüğü Sayı: 74428289- 10.06.01 16/07//2013 Konu: Gümrük Kanunu 235/5 ve 236/5'in uygulanması hakkında.

⁴⁴¹ Kılıç, s. 770.

⁴⁴² Kılıç, s. 770.

⁴⁴³ İzinin herkese yönelik genel açıklamalar ile verilmesinin mümkün olduğu yönünde açıklamalar için Yerci, Gümrük Hukuku, s. 683.

⁴⁴⁴ İthal lisansa, şarta, izne, kısıntıya veya belli kuruluşların vereceği uygunluk veya yeterlilik belgesine tabi eşyanın Gümrük Kanunu'nda net olarak tanımlanmaması nedeniyle ciddi bir eksiklik yarattığı yönündeki açıklamalar için Yerci, Gümrük Hukuku, s. 682.

kurumlardan alınan uygunluk yazısı aranması sebebiyle ithali uygunluk belgesine tabi/bağılı eşya olarak tanımlamak mümkündür⁴⁴⁵.

Transit rejim beyanında bulunulduğunda, diğer kabahat fiillerinde değinilen ve Gümrük Kanunu'nun 63'üncü maddesinde bulunan beyanın düzeltilmesi yolu ile gönüllü vazgeçme hükümlerinin tatbik edilip edilmeyeceğinin değerlendirilmelidir. Gümrük Kanunu'nun 63'üncü maddesindeki düzenlemeye göre; beyanın düzeltilebilmesi için eşyanın farklı bir eşyanın beyan edilmesi sonucuna ulaşmaması gerektiğinden, bu düzenlemede beyan düzeltme talebi ile gönüllü vazgeçme hükümlerinin işletilemeyeceği değerlendirilmektedir⁴⁴⁶.

Kabahat bir kişi ile meydana getirilebileceği gibi çok kişinin iştirak halinde bu fiili meydana getirme olasılığı bulunmaktadır. Bu durumda her failin neticeden sorumlu olarak, idari para cezası yaptırımına tabi tutulması durumu olmaktadır.

Failin tek fiili ile çok sayıda kabahat normunu ihlal etmesi durumunun da ayrıca değerlendirilmesi gerekmektedir. Transit rejime konu olan eşyanın beyan doğrultusunda belirgin cinste farklı çıkması ve belirgin bir şekilde farklı cinste çıkan eşyanın ithalinin Kanun ile yasaklanmış olması durumunda, Kaçakçılıkla Mücadele Kanunu kapsamında suç ortaya çıkması sebebiyle, suçtan dolayı yaptırıma tabi tutulması gerekmektedir⁴⁴⁷.

Bir fiil ile Gümrük Kanunu'nun 235'inci maddesinin 5'inci fıkrasının a ve b bentlerindeki ihlallara sebep olunması durumunda içtima sebebiyle cezası daha ağır olan hükmün uygulanması gerekmektedir⁴⁴⁸.

Gümrük Kanunu'nun 235'inci maddesinin 5'inci fıkrasının c ve d bentlerinde yer verilen düzenlemeler, Gümrük Kanunu'nun 235'inci maddesinin 5'inci fıkrasının a ve b bentlerindeki düzenlemeler gibi transit rejime konu olan eşyalar hakkında olup, beyan edilen eşyanın eksik veya fazla olması durumunu düzenlemiştir.

⁴⁴⁵ Kullanılmış, eskimiş, yatık ve zamanla dayanıklılığını yitirmiş eşyanın ithali izne tabidir (İthalat Rejimi Kararı m.7), Kullanılmış veya yenileştirilmiş eşya ithaline ilişkin tebliğ (İthalat 2020/9)'in 1 numaralı elinde GTİP'leri belirtilen kullanılmış veya yenileştirilmiş eşyadan Karşısında birim CIF kıymeti belirtilmeyen... Eşyanın ithaline İthalat Rejimi Kararının 2'nci ve 7'nci maddeleri çerçevesinde izin verilmiştir. Ek1 de yer alan listede GTİP'leri belirtilen kullanılmış veya yenileştirilmiş eşyadan belli bir yaşı aşan ve belli bir kıymetin altında olan eşyanın ithalatına izin verilmemektedir. Ayrıntılı açıklamalar için Yerci, Gümrük Hukuku, ss. 682-683.

⁴⁴⁶ Kılıç, s. 776.

⁴⁴⁷ Kılıç, s. 776.

⁴⁴⁸ Kılıç, s. 770.

Kabahate konu eşya ile ilgili, Türkiye Gümrük Bölgesine getirilen eşyanın serbest dolaşımda olmaması ve transit rejime tabi tutulması gerekmektedir. Eşyanın ithalinin Gümrük Yönetmeliği'nin 225'inci maddesine göre yasaklanmış eşya olması halinde bu tür eşyaların transidine izin vermeye gümrük ve dış ticaret bölge müdürlükleri yetkilidir.

Kabahat fiilinin tespiti bakımından, eşyanın Türkiye Gümrük Bölgesine geldiğinde hareket gümrük idaresi tarafından varış gümrük idaresine sevk edilmiş olması gerekmektedir. Kabahati teşkil eden; eşyanın fazlalığının veya eksikliğinin tespiti varış gümrük idaresine ulaşmadan önce tespit edilebileceği gibi, varış gümrük idaresine ulaştıktan sonra yapılan kontrollerde de ortaya çıkması mümkündür. Varış gümrük idaresine ulaştıktan sonra yapılan kontrollerin varış gümrük idaresi tarafından yerine getirilmesi durumu açık olmakla birlikte, varış gümrük idaresine ulaşmadan önce ortaya çıkabilecek çeşitli durumlar, bu durumların kanıtlanması, değerlendirilmesi hareket gümrük idaresi tarafından yerine getirilmesi gerekmektedir⁴⁴⁹.

Kabahatin manevi unsurları bakımından, kabahatin kast veya taksirle işlenmesinin değerlendirilmesinde Gümrük Yönetmeliği'nin 228'inci maddesinden faydalanılmaktadır. Kişiye kast veya taksirin yüklenemeyeceği durumlar olan mücbir sebep veya beklenmeyen haller nedeniyle ortaya çıkan telef ve kayıplar yaptırıma tabi tutulmamaktadır⁴⁵⁰.

Kabahate teşebbüsün değerlendirilmesi bakımından, teşebbüs haline özgü bir düzenleme yer almadığından kabahate teşebbüs cezalandırılmamaktadır. İştirak hükümleri bakımından değerlendirilmesinde tek başına işlenebileceği gibi iştirak halinde de işlenebilen kabahatte, her faile öngörülen yaptırım uygulanmaktadır. Ayrıca failin tek bir fiille birden çok kabahat düzenlemesini ihlali de mümkündür.

⁴⁴⁹ Kılıç, s. 778. Gümrük Yönetmeliğinin 228'inci maddesinde transit rejimine tabi eşyanın mücbir sebep veya beklenmeyen haller nedeniyle telef ve kaybının kanıtlanması halinde gümrük vergilerinin alınmayacağı düzenlenmiştir.

⁴⁵⁰ Kılıç, s. 778.

4. Gümrük Antrepolarında veya Gümrük İdaresince Eşya Konulmasına İzin Verilen Yerlerde Yapılan Sayımlarda Kayıtlara Göre Fazla Eşya Çıkması Kabahati

Gümrük Kanunu'nun 236'ncı maddesinin 2'nci fıkrasında gümrük antrepoları ve gümrük idaresi tarafından eşya konulma izni olan yerlerde fazla eşya çıkması durumunu düzenlenmektedir. Anılan yerlerde bulunan eşya henüz serbest dolaşıma girmemiş veya ihracat rejiminin uygulanamaması halinde ise henüz yurt dışı edilmemiş eşyalar olup, hem vergilerin uygun tahsili hem de dış ticaret önlemlerinin düzgün tatbiki bakımından önem arz etmektedir. Bu şekilde eşya fazlalıklarının para cezasına bağlanması, Türkiye Gümrük Bölgesi'ne denetimsiz şekilde ve ithalat ve ihracat vergileri ödenmeden giriş çıkışları engellemeyi amaçlamaktadır⁴⁵¹. Kabahatin faili bakımından, bu yaptırımın A ve F tipi antrepolarda işleticiye, diğer antrepolarda kullanıcıya uygulandığı görülmektedir⁴⁵².

İthal veya ihraç eşyası, antrepo ve gümrük idarelerinin uygun gördüğü yerlere, belgelere göre tespit ve deftere kayıt ile alınmaktadır. Defterde yer almamasına rağmen, antrepo veya gümrük idaresince uygun görülen yerlerde bulunan eşya fazla eşya olarak nitelendirilmektedir⁴⁵³.

Kabahat kasten veya taksirle işlenebilir. Kusur atfedilemeyecek durumlarda kabahatten dolayı yaptırım uygulanması da söz konusu olmamaktadır. Dolayısıyla özellik arz eden ve antrepo işletenin veya ithalatçı firmanın kusuru olmadığı, örneğin taşıma sırasında işçinin bazı eşyanın bir kutusunu düşürmesi sonucu ortaya çıkan ve düşen kutunun firmaya teslim edilmesi gibi düzeltilebilir durumlar hariç tutulmak üzere hatanın sorumluluğa etkisinin olmadığı ifade edilebilir⁴⁵⁴. Bu hatanın kabul edilebilir nedenlerden ileri gelmesi Gümrüksüz Satış Mağazaları Yönetmeliği'nin 30'uncu maddesinin 5'inci fıkrasında ayrı olarak düzenlenmiştir.

Teşebbüs aşamasında kalan durumlar için bir düzenleme bulunmamaktadır, dolayısıyla kabahate ilişkin yaptırım uygulanabilmesi için kabahatteki unsurların tamamlanmış olması gerekmektedir. Kasten işlendiği hallerde iştirak hükümleri

⁴⁵¹ Kılıç, s. 780.

⁴⁵² Yerci, Gümrük Hukuku, s. 700.

⁴⁵³ Kılıç, s. 780.

⁴⁵⁴ Kılıç, s. 782.

işletilebilir. Farklı zamanlarda işlenen fiiller neticesinde her fiile ayrı yaptırım uygulanmaktadır.

Gümrük idaresince yapılan kontrollerde, gümrük antrepoları veya eşya bulundurulması gümrük idaresi tarafından uygun bulunan yerlerde fazla eşya çıkması durumunda tasfiye işlemleri uygulanmakta ve tasfiye işlemleri Gümrük Kanunu'nun 177 ila 180'inci maddeleri doğrultusunda yapılmaktadır. Fazla eşya için ayrıca ihracat veya ithalat vergileri tutarında para cezası alınmaktadır.

5. Antrepo Rejimine Tabi Eşyanın Hatalı Beyan Edilmesi Kabahati

Bir eşyanın, Gümrük Kanunu'nun 236'ncı maddesinin 5'inci fıkrasında ifade edildiği belirgin şekilde farklı cinsten eşya sayılabildiğinin detaylı incelemeye gerek duyulmadan anlaşılabilmesi gerekmektedir. Belirgin cinsten eşyaya ilişkin özellik arz eden durumlar yukarıda açıklandığından tekrara mahal vermemek amacıyla burada yeniden açıklama yoluna gidilmemiştir.

Antrepolarda belirgin cinsten eşyanın varlığının yaptırıma bağlanması, antrepoların usulüne uygun kullanılmasını sağlamak, kontrolsüz eşya giriş çıkışını engellemek, kaçakçılık faaliyetlerinin önüne geçmek, kamu güvenliği, kamu düzeni ve genel sağlığı korumak gibi amaçları yerine getirmeye hizmet etmektedir.

Bu kabahatin konusunu antrepoya konulan ithali yasak olmayan eşya oluşturmaktadır. Kabahatin faili ise antrepo rejiminin uygulanması için beyanname veren yükümlüler ve dolaylı temsilci sıfatıyla hareket eden gümrük müşavirleri olarak ifade edilebilir⁴⁵⁵.

Kabahatin oluşabilmesinin ilk adımı, eşyanın belirgin nitelikte farklı cinsten olması gerekmektedir. Öyle ki, beyan edilen ve tespit edilen eşya arasında belirgin nitelikte bir farklılık olmaması cezai bir durumun ortaya çıkmasını engellemektedir⁴⁵⁶.

⁴⁵⁵ Kılıç, s. 783.

⁴⁵⁶ Dş. 7. D. E. 2019/574, K. 2021/6036 ve 28.12.2021 tarihli kararı

... Vergi Mahkemesinin ...tarih ve E:..., K:...sayılı kararıyla, aynı olaya ilişkin olarak açılan ceza davasında ...Ağır Ceza Mahkemesi'ne sunulan 15/07/2016 tarihli bilirkişi raporunda yer alan tespitlere yer verilerek, olayda, antrepoda bulunan serbest dolaşıma girmemiş iki adet antrepo beyannamesi muhteviyatı eşyanın gümrük gözetiminden çıkarılmadığı, nitekim inceleme için gidildiğinde eşyaya el konulduğu, olay esnasında eşyanın beyan edilen aksine dumpinge karşı vergiye tabi eşya olduğuna ilişkin tutanak tutulmayıp kamera kayıtları ve tanık beyanlarından hareket edildiği, 4458 sayılı Gümrük Kanunu'nun 236. maddesinin 5. fıkrası uyarınca ceza kararı alınabilmesi için beyan edilen ile tespit edilen eşya arasında cins itibarıyla belirgin şekilde farklılık bulunması

Bir eşyanın beyan edilenden belirgin bir şekilde farklı cinsten eşya olması, eşyanın sadece Gümrük Tarife İstatistik Pozisyonunun farklı beyan edilmesi hali olarak anlaşılmamalıdır. Bu husus Gümrükler Genel Müdürlüğünün 2013/23 sayılı Genelgesinde de “Beyan farklılığına Gümrük Kanunu’nun 234/1-a maddesinin tatbikinde tarife pozisyonu değişikliği yeterli olmakla birlikte, Kanunun 235 ve 236’ncı maddelerinin uygulanmasında beyan farklılığı yalnız başına yeterli olmadığı” biçiminde ifade edilmiştir⁴⁵⁷. Zira bu durum gümrük vergileri ve/veya ticaret önlemleri bakımından farklılık oluşturmaması kaydıyla, Gümrük Yönetmeliği’nin 82 No.lu Eki’nde⁴⁵⁸ usulsüzlük niteliğinde gümrük kabahati olarak adlandırılmaktadır⁴⁵⁹. Farklı olduğu tespit edilen eşyanın gümrük vergileri toplamının beyan edilen eşyanın gümrük vergileri toplamından fazla olması aranmakta ya da farklı çıkan eşyanın beyan edilen eşyadan farklı şekilde, ithalinin şartı, kısıntıya, lisansa, izne, belli kuruluşların vereceği yeterlilik veya uygunluk belgesine tabi olması gerekmektedir. Farklı çıkan eşyanın gümrük vergilerinin fazla olması durumunda, farklı eşyanın gümrük vergilerinin iki katı idari para cezası, farklı çıkan eşyanın farklı şekilde, ithalinin kısıntıya, şartı, lisansa, izne veya belli kuruluşlarca verilecek yeterlik veya uzmanlık belgelerine tabi olması halinde gümrüklenmiş değerinin iki katı tutarında idari para cezası uygulanmaktadır.

Kabahat kasten ya da taksirle işlenebilmektedir. Kasten işlenmesi ile taksirle işlenmesi arasında netice yaptırım itibarıyla Kanunda bir düzenleme yer

gerektiği halde, her iki GTİP’in de iplik cinsi eşyaya ait olduğu, hatta tasfiye sırasında yapılan analizde iki eşyanın aynı pozisyonda bulunduğu belirtildiğinden, ceza kesme koşullarının olayda gerçekleşmediği sonucuna ulaşıldığı gerekçesiyle dava konusu işlemin iptaline karar verilmiştir..

... Temyizen incelenen karar usul ve hukuka uygun olup, dilekçede ileri sürülen temyiz nedenleri kararın bozulmasını gerektirecek nitelikte görülmemiştir.

<https://karararama.danistay.gov.tr/>, (07.08.2022).

⁴⁵⁷ Gümrük Kanunu 235/5 ve 236/5’in uygulanması hakkında 2013/23 Genelge (Sayı: 74428289-10.06.01)

“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”

<https://ticaret.gov.tr/data/5d483e8313b8762b40ceaadc/ee8e2729e086635ea6679d8f1e5737cc.pdf>, (07.08.2022).

⁴⁵⁸ Gümrük Yönetmeliği’nin 82 No.lu Ekinde yer alan 241’inci madde gereği usulsüzlük cezasını gerektiren 17. Fiil: *Antrepo rejimine ilişkin beyannamede eşyanın farklı bir G.T.İ.P de beyan edildiğinin tespiti.*

⁴⁵⁹ Gültekin, Kabahatler, s. 187, dn. 600.

almamaktadır. Orantılılık ilkesi göz önünde bulundurularak, kişinin kusuru ile orantılı ceza verilmesi gerektiği düşünülmektedir⁴⁶⁰.

Kabahate teşebbüs durumu, ayrıca düzenlenmediğinden kabahat ancak tamamlandığı halde cezai yaptırıma konu olabilmektedir. Farklı çıkan eşyanın hem fazla gümrük vergisine sebebiyet vermesi, hem de farklı şekilde, ithalinin lisansa, şarta, izne, kısıntıya veya belli kuruluşların vereceği uygunluk veya yeterlilik belgesine tabi olması durumunda daha ağır yaptırım olan gümrüklenmiş değerinin iki katı idari para cezası uygulanmalıdır⁴⁶¹.

Bu kabahatte tartışılması gereken bir diğer husus ise, Gümrük Kanunu'nun 63'üncü maddesinde düzenlenen, beyan sahibinin talebi üzerine beyannamede yer alan bir ya da birden fazla bilginin düzeltilmesine izin verilip verilemeyeceği hususudur. Bu hükmün uygulanabilmesi için beyanın başka bir eşyanın beyanı sonucunu doğurmaması gerekmektedir. Başka bir eşyanın beyanı sonucunu doğurmadan, farklı eşyaya ilişkin beyanda bulunulamayacağından, bu hükmün işletilemeyeceği düşünülmektedir⁴⁶².

6. Özet Beyan yahut Özet Beyan Olarak Kullanılan Ticari veya Resmi Belgelerdeki Kayıtlı Miktarla Göre Kapların Noksan Yahut Fazla Çıkması Kabahati

Gümrük Kanunu'nda gümrük beyanından farklı olarak özet beyan düzenlenmiştir. Özet beyan⁴⁶³ ya da eski adıyla manifesto, eşyanın güvenlik ve emniyet yönünden risk analizinin ve gümrük kontrollerinin yapılabilmesi amacıyla verilen, Türkiye Gümrük Bölgesi'ne giren eşya ve bu eşyayı taşıyan taşıt aracına ait bilgilerin yer aldığı beyandır⁴⁶⁴. Gümrük Kanunu'nun 35/A maddesine göre; Türkiye Gümrük Bölgesinin kara suları veya hava sahasından gümrük bölgesi içinde durmaksızın geçen taşıt araçları ile taşınan eşya hariç, Türkiye Gümrük Bölgesine

⁴⁶⁰ Kılıç, s. 789.

⁴⁶¹ Kılıç, s. 790.

⁴⁶² Eşyanın antrepoya alındığı sırada, antrepo beyannamesini veren firma, gümrük müşaviri veya yetkilendirilmiş gümrük müşaviri tarafından, gümrük idaresince tespit edilmeden önce, gümrük idaresine derhal bildirilmesi durumunda gönüllü vazgeçme hükümlerinin tatbik edilmesi gerektiği yönünde Kılıç, s. 789.

⁴⁶³ Özet Beyan kavramı hakkındaki ayrıntılı açıklamalar için Yerci, Gümrük Hukuku, ss. 706-721.

⁴⁶⁴ Çelikkaya ve Yüce, s. 78; Güngör, s. 120.

getirilen eşya için özet beyan verilmektedir. Özet beyan, gümrük beyanından farklı olarak eşyanın bir gümrük rejimine tabi tutulması talebini içermemektedir⁴⁶⁵. Özet beyan aranmayacak haller Gümrük Yönetmeliği'nin 61'inci maddesinde belirtilmiştir.

Özet beyan eşyayı, Türkiye Gümrük Bölgesine getiren veya Türkiye Gümrük Bölgesine taşıma sorumluluğunu üstlenen kişi tarafından verilir⁴⁶⁶. Özet beyanın veri işleme tekniği yoluyla verilmesi zorunludur. Bilgisayar sistemlerinde ortaya çıkabilecek yerel veya merkezi arıza hallerinde özet beyan, Bakanlıkça belirlenen usul ve esaslar çerçevesinde verilmektedir.

Giriş gümrük idaresi, 35/A maddesinin 3'üncü ve 4'üncü fıkrasına göre belirlenecek süre sona ermeden önce gümrük beyannamesi verilen eşya için özet beyan verilmesinden vazgeçebilir. Bu durumda, Gümrük Kanunu'nun 35/C maddesine göre, gümrük beyannamesi 35/B maddesinde öngörülen özet beyanda bulunması gerekli asgari bilgileri içerir ve 61'inci madde uyarınca tescil edilinceye kadar özet beyan statüsüne sahiptir.

Gümrük Kanunu'nda özet beyan verilmemesi, özet beyan ile getirilen eşya arasındaki aykırılıklar yaptırıma bağlanmışken, çıkışta özet beyan aykırılıklarına yer verilmemiştir⁴⁶⁷. Gümrük Yönetmeliği'nin 75'inci maddesinde⁴⁶⁸ özet beyan ve

⁴⁶⁵ Abdullah Ok, "Türk Hukukunda Gümrük Vergileri ve Cezaları", **Selçuk Üniversitesi**, (Yayımlanmamış Doktora Tezi), Konya, 2016, s.29.

⁴⁶⁶ Gümrük Yönetmeliği'nin 60'ıncı maddesinin 2'nci fıkrasında, Eşyayı Türkiye Gümrük Bölgesine getiren veya eşyanın Türkiye Gümrük Bölgesine taşıma sorumluluğunu üstlenen kişi taşıyıcı olarak nitelendirilmektedir.

⁴⁶⁷ Gültekin, Kabahatler, s. 192.

⁴⁶⁸ Gümrük Yönetmeliği madde 75: Özet beyan ile boşaltma listesinin karşılaştırılması ve özet beyan takibatı

Madde 75 – (1) (Değişik: RG-2/11/2011-28103) Özet beyan ile boşaltma listeleri karşılaştırılır. Karşılaştırma sonucunda farklılık görülürse buna ilişkin tutanak düzenlenerek bu tutanak üzerinden özet beyan eksiklik/fazlalık takibatına geçilir.

(2) Dökme eşyanın ölçümlerinin draft survey yöntemi ile yapılması durumunda ölçüm sonuçları boşaltma listelerinin düzenlenmesinde esas alınır.

(3) Boşaltma listesinde kayıtlı olmadığı halde özet beyanda kayıtlı bulunan eşya özet beyan eksiklidir. Boşaltma listesinde kayıtlı olduğu halde özet beyanda kayıtlı olmayan eşya da özet beyan fazlasıdır.

(4) (Değişik: RG-2/11/2011-28103) Özet beyanda kayıtlı miktara göre eksik veya fazla çıkan eşya için özet beyanı veren kişiye bildirimde bulunulur. Özet beyan eksiklik veya fazlalıkları ile ilgili takibat, elektronik ortamda kayda alınır.

(5) Havayolu şirketlerince ibraz edilen ve belirli şartları taşıyan özet beyanlarla ilgili olarak; bir özet beyan eksikliği eşyanın başka bir uçakla geldiğinin ya da bir özet beyan fazlası eşyanın diğer bir özet beyan içeriği eşya olduğunun bildirilmesi ve bu karışıklığın azami on gün içerisinde gerçekleşmiş olması ve miktar, sayı, kıymet, marka, gönderici, alıcı ve diğer alametler bakımından özet beyanda kayıtlı eşya olduğunun tespit edilmesi durumunda özet beyan eksiklik/fazlalık takibatına geçilmez.

boşaltma listelerinin karşılaştırılması ve özet beyan takibatı düzenlenmiştir. Özet beyan hükümlerinin ihlali ise yine aynı yönetmeliğin 583'üncü maddesinde yer almaktadır. Aynı maddede, özet beyan eksikliği; boşaltma listesinde kayıtlı olmadığı halde özet beyanda kayıtlı bulunan eşya olarak, özet beyan fazlası ise boşaltma listesinde kayıtlı olduğu halde özet beyanda kayıtlı olmayan eşya olarak tanımlanmaktadır⁴⁶⁹.

Giriş gümrük idaresi tarafından eşyaya gümrükçe onaylanmış bir işlem veya kullanım belirlenmeden önce özet beyan takibatı yapılmaktadır⁴⁷⁰.

Kabahatin konusunu, yurtdışından Türkiye Gümrük Bölgesine getirilen, özet beyan veya özet beyan yerine kullanılan resmi veya ticari belgelere göre yapılan kontroller sonucu eksik veya fazla çıkan gümrük vergilerine⁴⁷¹ tabi eşya oluşturmaktadır⁴⁷².

Kabahatin faili olarak, Gümrük Kanunu'nun 237'nci maddesinin 6'ncı fıkrasında 237'nci maddenin birinci ikinci ve üçüncü fıkralarında belirtilen para cezalarının özet beyanı veren kişiden alınacağı hüküm altına alınmıştır. Ayrıca Gümrük Yönetmeliğinin 583'üncü maddesinde, eksiklik veya fazlalıklar hakkında yapılan takibat sonucunda 35/B maddesindeki kişilerin sorumlu olacağı düzenlenmiştir. Kanunda özet beyan sahibi yerine özet beyanı veren kişi ifadesi tercih edilmiştir⁴⁷³.

(6) Demiryolu ile gelen eşyada, kapılarındaki mühürlerin sağlam olması koşuluyla ve boşaltılan eşyanın yük senetlerine göre eksik veya fazla çıkması ile eksik veya fazla çıkan kaplarda şüpheli bir durum bulunmaması halinde, açılan eksiklik veya fazlalık takibatı, Devlet Demiryolları İdaresinin gerekçeli yazısı üzerine kaldırılır.

(7) (Değişik: RG-21.11.2013-28828 Mükerrer) Dökme gelen eşyada ortaya çıkan eksiklik ve fazlalıklar ile ilgili olarak, Kanunun 237'nci maddesi uyarınca Bakanlar Kurulu kararı ile belirlenen farklılıklar için özet beyan eksikliği veya fazlalığı takibatı yapılmaz. Özet beyan eksikliği veya fazlalığı takibatı gerektiren durumlar için takibat ve varsa cezaî işlem, eksiklik veya fazlalığın tamamı için değil, Bakanlar Kurulu kararı ile belirlenen takibat gerektirmeyen farklılıkları aşan kısmı için uygulanır. Takibata konu olmayan miktar için herhangi bir cezaî işlem uygulanmaz. Ek-11'de yer alan fire oranları, özet beyan eksikliği veya fazlalığı takibatlarında dikkate alınmaz.

⁴⁶⁹ Özet beyan eksikliği/fazlalığı durumunda yapılacak işlemlere ilişkin Gümrükler Genel Müdürlüğünün 2012/2 Genelgesi

<https://ticaret.gov.tr/data/5d483e2b13b8762b40ceaed9/691d57ca9a631f1951bebab505631d2f.pdf>, (08.08.2022).

⁴⁷⁰ Gültekin, Kabahatler, s. 192.

⁴⁷¹ 6455 sayılı Kanun ile yapılan değişiklik öncesinde gümrük vergisi ifadesi kullanılmıştır. Değişikliğin Katma Değer Vergisi, Özel Tüketim Vergisi, Anti dumping vergisi gibi mali mükellefiyetleri de kapsamı yönünden yerinde olduğu yönünde açıklamalar için Kılıç, s. 794.

⁴⁷² Kılıç, s. 793.

⁴⁷³ Özet beyanı veren kişilerin sorumluluğuna gidilmesi, taslak gerekçesinde aşağıdaki gibi belirtilmiştir.

Kabahat seçimlik hareketli fiillerle meydana gelebilmektedir. Özet beyan veya özet beyan olarak kullanılan ticari veya resmi belgelerdeki kayıtlı miktara göre, kapların noksan veya fazla çıkması durumuna göre ikili bir yapılanmaya gidilmiştir. Kapların noksan çıkması durumunda, gümrük vergileri kadar para cezası alınması öngörülmekte ve bu hükme göre ceza belirlenmesi mümkün olmadığı durumlarda ise, noksan her kap için 241'inci maddenin 1'inci fıkrasında belirlenen miktarda para cezası alınacağı hüküm altına alınmıştır. Kapların fazla çıkması halinde ise söz konusu eşyaya el konularak mülkiyetin kamuya geçirilmesi ve 177 ila 180'inci madde hükümlerine göre tasfiyeye tabi tutulması, ayrıca eşyanın CIF kıymeti kadar para cezası alınması düzenlenmiştir.

Özet beyana göre fazlalık veya noksanlık bulunması durumlarında, yaptırım uygulanmayacak durumlar söz konusudur. Özet beyan eksikliklerinin gümrük idaresince belirlenecek süre içerisinde eşyanın mahrecinden yüklenmemiş veya yanlışlıkla başka yerde çıkartılmış veya kaza ve avarya sonucunda yok olmuş veya çalınmış olduğunun kanıtlanması özet beyan fazlalıklarının da benzer şekilde gümrük idaresince verilen süre içerisinde eşyanın yanlışlıkla mahrecinden fazla olarak yüklenmiş olduğunun kanıtlanması durumunda yaptırım uygulanmamaktadır. Anılan durumları hukuka uygunluk nedenleri olarak değerlendirilmektedir⁴⁷⁴.

Özet beyana göre eşyanın noksan çıkması halinde, noksan çıkan kapların mahrecinden yüklenmemiş, yanlışlıkla başka yere çıkartılmış, kaza ve avarya sonucunda yok olmuş veya çalınmış olduğu gümrük idaresince belirlenecek süre içerisinde kanıtlandığında, kapların fazla çıkması durumunda ise yanlışlıkla mahrecinden fazla olarak yüklenmiş olduğu gümrük idaresince belirlenecek süre içerisinde kanıtlandığında, yaptırım uygulanmamaktadır⁴⁷⁵. Tek bir özet beyan ile

“ 4458 sayılı Kanunun 35/B maddesi ile eşyayı Türkiye Gümrük Bölgesine getiren kişiden başka kişiler tarafından da özet beyan verilebildiği hükme bağlandığından, bu maddede sayılan kişilerin verdikleri özet beyana ilişkin özet beyan eksiklik veya fazlalıklarından sorumlu tutulabilmesi amacıyla maddede değişiklik yapılmıştır.”

<https://mevzuat.tbmm.gov.tr/mevzuat/faces/maddedetaylari?psira=116203>, (06.08.2022).

Özet beyanın doğrudan temsilci sıfatı ile taşıyıcı adına ve hesabına verildiğinde, GK. 237/1, 237/2, 237/3 cezalarının temsil edilen adına uygulanması, özet beyanın dolaylı temsilciler (gümrük müşavirleri) tarafından verildiği durumlarda ise gümrük müşavirlerine uygulanması gerektiği hakkında açıklamalar için Yerci, Gümrük Hukuku, s 712.

⁴⁷⁴ Kılıç, s. 795.

⁴⁷⁵ Dş. 7. D. E. 2018/5233, K. 2021/4675 ve 10.11.2021 tarihli kararı

... Dava konusu istem: Davacı adına tescilli ... tarih ve ... sayılı özet beyan muhteviyatı dökme hurda cinsi eşyanın tahliyesi sırasında, özet beyana nazaran 71.737 kg eksiklik tespit edildiğinden bahisle, davacı adına, 4458 sayılı Gümrük Kanunu'nun 237.

birden fazla kalemden oluşan eşyanın farklı kısımlarında noksanlık ve fazlalık olması durumunda, tek özet beyan ile farklı fiillerden bahsedileceğinden, her fiil ayrı yaptırıma tabi olmaktadır⁴⁷⁶.

Takibat yapılmayan bir başka durum ise 237'nci maddenin 4'üncü fıkrasında belirtilmiştir. Bu hükme göre⁴⁷⁷; “Dökme gelen eşyada yüzde üçü aşmayacak şekilde eşya cinsi itibarıyla Cumhurbaşkanı kararı ile belirlenecek oranlardaki eksiklik ve fazlalıklar için takibat yapılmaz. Doğalgaz ürünlerinde boru hatları ile taşınarak ithal edilenler hariç bu oran %6'yı aşmayacak şekilde uygulanır.”

Dökme gelen eşyada takibat Cumhurbaşkanı kararı ile belirlenecek oranları aşan kısım için yapılmaktadır⁴⁷⁸. Ayrıca Gümrük Yönetmeliği'nin Ek-11'de yer alan fire oranları, özet beyan eksikliği veya fazlalığı takibatlarında dikkate alınmamaktadır (GY. 75/7).

Doktrinde katı ve sıvı maddelerin mahrecinden yüklenmemiş, yanlışlıkla başka yerlere çıkartılmış, kaza ve avarya sonucu yok olmuş ve çalınmış bulunduğu tespitinin görece mümkün olduğu ancak LPG, doğalgaz türü gazların özellikle gemi

maddesinin 1. fıkrası uyarınca karara bağlanan para cezasına vaki itirazın reddine ilişkin işlemin iptali istemiyle dava açılmıştır. İlk Derece Mahkemesi kararının özeti: ... Vergi Mahkemesinin ... tarih ve E:..., K:... sayılı kararıyla, davacı tarafından gümrük idaresine sunulan ve bir örneği de dava dilekçesinin ekinde bulunan bilgi ve belgelerin incelenmesinden, ihtilaf konusu eşyanın mahrecinden yanlışlıkla eksik yüklendiğinin gönderici firma tarafından düzenlenen ve 30/06/2015 tarihli düzeltme manifestosundan anlaşılması karşısında, davacı adına özet beyan eksikliğinin verilen sürede ispat edilemediğinden bahisle tesis edilen işlemde isabet bulunmadığı gerekçesiyle dava konusu işlemin iptaline karar verilmiştir.

...Temyizen incelenen karar usul ve hukuka uygun olup, dilekçede ileri sürülen temyiz nedenleri kararın bozulmasını gerektirecek nitelikte görülmemiştir.

<https://karararama.danistay.gov.tr/>, (08.08.2022).

⁴⁷⁶ Kılıç, s. 795.

⁴⁷⁷ Doğalgaz ürünlerinde boru hatları ile taşınarak ithal edilenler hariç oran 7164 Sayılı Maden Kanunu İle Bazı Kanunlarda Ve Kanun Hükmünde Kararnamede Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun'un 28. Maddesi ile %4'ten %6 ya çıkarılmıştır. Bu husus gerekçede aşağıdaki şekilde belirtilmiştir:

Madde ile, BOTAŞ'ın uzun dönemli LNG alım satım anlaşmaları kapsamında, özellikle Nijerya gibi uzak mesafede yer alan ülkelerden temin edilen LNG' nin kimyasal özelliği gereği gemilere yüklenen ve gemilerden boşaltılan miktarlar arasında oluşan fiili farklılıkların/kayıpların çoğu zaman 4458 sayılı Gümrük Kanununun 237'nci maddesinin dördüncü fıkrasında belirtilen %4'lük orandan fazla olması nedeniyle bu oranın fiili duruma uygun hale getirilerek %6 olarak belirlenmesi amaçlanmıştır.

⁴⁷⁸ Gümrük Yönetmeliği'nde Cumhurbaşkanı kararı yerine Bakanlar Kurulu Kararı yer almaktadır. Ticaret Bakanlığının genelgesinde, takibatın belirtilen oranları aşan kısım için yapılması ve cezanın da buna göre verilmesi düzenlemesine yer verilmesinin isabetli olduğu yönünde açıklamalar için Kılıç, ss. 802-803.

ile taşınması sırasında oluşabilecek teknik noksanlıklara yer verilmemesi eleştirilmektedir⁴⁷⁹.

Gümrük Kanunu'nun 237'inci maddesinin 6'ncı fıkrası uyarınca yaptırım uygulanabilmesi için, özet beyanı verilmeksizin eşyanın getirildiğinin gümrük idaresince belirlenmesi veya eşyanın boşaltılmasına izin verilmesinden sonra gümrük idaresine bildirildiği ve bu eşyanın verilmiş olan özet beyanlardan olmadığına anlaşılmaması gerekmektedir. Özet beyanın Türkiye Gümrük Bölgesine geldikten sonra verilmesi durumunda, özet beyanın verilmiş sayılıp sayılmayacağı dolayısıyla bu maddenin işlerlik kazanıp kazanamayacağı konusunda Gümrük Kanunu'nda açıklık bulunmamaktadır. Bu hususla ilgili açıklama Gümrük Yönetmeliği'nin 63'üncü maddesinin 9'uncu fıkrasında yer almaktadır. Bu maddede

Türkiye Gümrük Bölgesine giriş yapan araç içerisinde özet beyan verilmeksizin eşya getirildiğinin, eşyayı Türkiye Gümrük Bölgesine getiren ya da taşıma sorumluluğunu üstlenen kişi tarafından, 67'nci maddede belirtilen sürelerden sonra, eşyanın boşaltılmasına izin verilmesinden önce bildirilmesi durumunda, bu kişilerce bu kapsamdaki eşya için özet beyan verilir. Bu durumda, Kanunun 241'inci maddesinin üçüncü fıkrasının (d) bendinde belirtilen miktarda para cezası alınır.

İfadesine göre, 237'nci maddenin 6'ncı fıkrası uygulanmayacaktır.

7. İthalat veya İhracat Vergilerinden Muaf Eşyayı 33'üncü Madde Hükümleri Gereğince Belirlenen Gümrük Kapıları Dışında Başka Yerlerden İzinsiz Olarak İthal veya İhraç Etme Kabahati

Gümrük Kanunu'nun 239'uncu maddesinin 1'inci fıkrasına göre;

İthalat veya ihracat vergilerinden muaf eşyayı 33'üncü madde hükümleri gereğince belirlenen gümrük kapıları dışında başka yerlerden izinsiz olarak ithal veya ihraç veya bunlara teşebbüs edenlerle, bu tür eşyayı gümrük işlemlerini yaptırmaksızın yurda sokanlar veya çıkaranlar ile buna teşebbüs edenlerden, söz konusu eşyanın ithalata konu olması halinde, CIF değerinin, ihracata konu olması halinde ise FOB değerinin onda biri oranında para cezası alınır.

Gümrük Kanunu'nun 239'uncu maddesinde ithalat veya ihracat vergilerinden muaf olan eşyanın izinsiz olarak ithal veya ihraç hali düzenlenmiştir. Eşyanın bu vergilerden muaf oluşu nedeniyle burada sırf vergi kaybını önlemek gibi bir amaç yürütülmediği açıktır. Bu nedenle bu maddenin daha çok dış ticaret mevzuatının usulüne uygun işletilmesi ile ilişkilendirilmesi mümkündür.

⁴⁷⁹ Kılıç, s. 803.

Kabahate konu eşya ithalat veya ihracat vergilerinden muaf olan eşya olup, eşyanın ithali veya ihracının kanun tarafından yasaklanmamış olması gerekmektedir. Zira kanun ithali veya ihracı yasaklanmış eşyanın ithal veya ihracı kaçakçılık suçuna sebebiyet vermektedir. Kabahatin faili kabahate konu eşyayı gümrük kapısı dışındaki yerlerden Türkiye'ye ithal veya ihraç eden kişiler ile bunlara teşebbüs edenler olarak ifade edilebilir. Bunun yanı sıra gümrük işlemlerine tabi tutmadan Türkiye Gümrük Bölgesine sokan veya çıkaran veya buna teşebbüs eden kişiler de fail olabilmektedir.

Kabahat fiillerinin de detaylı incelenmesi gerekmektedir. Kabahatte düzenlenen fiiller gümrük işlemlerini yaptırılmadan ülkeye sokulması veya ülkeden çıkarılması ibaresini içermektedir. Gümrük işlemleri aşamalı olarak yürütülen ve her aşamasının gümrük idaresinin denetim ve gözetimi altında gerçekleştirilmesi gereken bir dizi işlemten oluşmaktadır. Bu işlemlerin yerine getirilmemesi durumu ise kabahat konusu fiilin oluşumuna sebebiyet vermektedir.

Kabahatin oluşuma sebebiyet veren fiillerden bir diğeri ise ithalat veya ihracat vergilerinden muaf olan eşyanın gümrük kapısı haricindeki yerlerden ithal veya ihraç edilmesi durumudur. Gümrük Kanunu'nun 33'üncü maddesinde düzenlenen bu husus 239'uncu maddede yaptırımı öngörülmektedir.

Kabahatin manevi unsurları değerlendirildiğinde, kabahatin kast veya taksirle işlenmesi mümkün görünmektedir. Ayrıca kabahatin teşebbüs aşaması düzenlendiğinden teşebbüs aşamasında kalan kabahat fiilleri de yaptırıma tabidir.

Burada değerlendirilmesi gereken bir husus ise eşyanın ithalat veya ihracat vergilerinden muaf olması fakat ithal veya ihracının lisansa, şarta, izne, kısıntıya veya belli kuruluşların vereceği uygunluk veya yeterlilik belgesine tabi olması durumunda Gümrük Kanunu'nun 235'inci maddesi ile 239'uncu maddesinde düzenlenen hükümlerin çatışması durumunda hangisinin tatbik edilmesi gerektiğidir. 235'inci maddede yer alan düzenlemeye göre, eşyanın serbest dolaşıma giriş rejimine göre veya ihracat beyanına göre beyana aykırılıkların gümrük idaresince tespit edilmesi gerekliliği arandığından, 239'uncu maddenin uygulanması bakımından ise bir beyan koşulu aranmadığından anılan durumda 235'inci maddenin uygulanabilirliği bulunmamaktadır⁴⁸⁰.

⁴⁸⁰ Kılıç, s. 822-823.

8. Dahilde İşleme Rejimi, Gümrük Kontrolü Altında İşleme Rejimi ile Geçici İthalat Rejimine İlişkin Hükümlerin İhlali Kabahati

Devlet izlemiş olduğu ticaret politikaları gereği, serbest dolaşımda olmayan eşyanın geçici olarak Türkiye Gümrük Bölgesine ithaline izin verebilir, bu politikaların hedeflerine ulaşması için, belli rejim hükümlerinin tatbiki gerekmektedir⁴⁸¹. Gümrük rejimleri, gümrük işlemlerine tabi kılınan eşyaya uygulanacak işlemleri belirleyen prosedürler olarak ifade edilebilir⁴⁸². Rejim hükümlerinin ihlalinde⁴⁸³ ise yaptırım söz konusu olmaktadır.

Maddede yer verilen Dâhilde İşleme Rejimi, Gümrük Kontrolü Altında İşleme Rejimi ve Geçici İthalat Rejimleri; serbest dolaşımda olmayan eşyanın ülkedeki mevzuat hükümlerine göre ithal edilebilmesini, işlenerek tekrar ihraç edilebilmesi gibi amaçlarla, gümrük vergilerine tabi tutulmadan yurtiçine girişini düzenlemektedir. Gümrük vergilerine tabi tutulmadan ve dış ticaret politikası önlemlerinin uygulanmadan ülkeye getirilen eşyaların amacına uygun şekilde kullanılabilmesi için anılan rejim hükümlerine uyulması önem arz etmektedir. Bu nedenle kanun koyucu ilgili rejim hükümlerinin ihlali halinde çeşitli yaptırımlar düzenlemiştir.

Bu kabahate konu olan eşya, Dâhilde İşleme Rejimi, Gümrük Kontrolü Altında İşleme Rejimi, Geçici İthalat rejimine göre Türkiye Gümrük Bölgesine ithal edilen eşyadır. Kabahatin faili olarak, anılan rejimlerin hükümlerine göre izin hak sahibi olan kişiler ve bu kişiler adına temsilen iş takibi yapan kişilerdir⁴⁸⁴.

Madde düzenlemesi incelendiğinde, anılan düzenlemeye Gümrük Kanunu'nda yer alan diğer bazı düzenlemeler gibi Kaçakçılıkla Mücadele Kanunu'nda mülga 3'üncü maddenin 9'uncu fıkrasında⁴⁸⁵ yer verildiği görülmektedir. Kaçakçılıkla

⁴⁸¹ Kılıç, s. 805.

⁴⁸² Selen, Gümrük, s. 281.

⁴⁸³ 5607 sayılı Kaçakçılıkla Mücadele Kanunu'nun mülga 3/9 maddesi

"Geçici ithalat dahilinde işletme ve gümrük kontrolü altında işleme rejimi çerçevesinde ülkeye getirilen eşyayı, gümrük işlemlerini gerçekleştirilmeksizin serbest dolaşıma sokan kişiye, eşyanın gümrüklenmiş değerinin iki katı idari para cezası verilir." Biçimindeydi. Kaçakçılıkla Mücadele Kanunu'ndan çıkarılan bu hüküm ve 238/1 maddesinde düzenlenen hüküm karşılaştırıldığında, serbest dolaşıma sokulması şartı aranmadığı görülmektedir. Bu durumun rejim hükümlerinin ihlali kavramının içerisinde yer alması sebebiyle, hükümde bir daraltma yaratmadığı yönünde açıklamalar için Körpe, s. 73.

⁴⁸⁴ Kılıç, s. 805.

⁴⁸⁵ Kaçakçılıkla Mücadele Kanunu mülga 3/9'uncu maddesi: "Geçici ithalat, dahilde işleme ve gümrük kontrolü altında işleme rejimi çerçevesinde ülkeye getirilen eşyayı, gümrük işlemlerini gerçekleştirilmeksizin serbest dolaşıma sokan kişiye, eşyanın gümrüklenmiş değerinin iki katı idari para cezası verilir."

Mücadele Kanunu'ndan 6455 sayılı Kanun ile bu kabahat Gümrük Kanunu'na aktarılmıştır. Kabahat Gümrük Kanunu'na aktarılırken gümrük işlemlerini gerçekleştirmeksizin serbest dolaşıma sokulması ifadesi yerine rejimlere ilişkin hükümleri ihlali ifadesi tercih edilmiştir. Gümrük rejimlerinin ihlalinin gümrük işlemlerini gerçekleştirmeden serbest dolaşıma sokulması ifadesini de içinde barındırması nedeniyle kapsam açısından herhangi bir daralma yaratmadığı düşünülmektedir⁴⁸⁶. 6455 sayılı Kanun ile Gümrük Kanunu'na maddenin aktarımında daha önce Gümrük Kanunu'ndaki yaptırımın gümrük vergilerinin iki katı iken değişiklikle gümrüklenmiş değerinin iki katı olarak değiştirilmiş, yaptırımın daha ağır hale getirildiğini ifade etmek mümkündür.

Bu maddede anılan rejimlerin hükümlerinin ihlali halinde⁴⁸⁷ eşyanın gümrüklenmiş değerinin iki katı kadar idari para cezası alınması hüküm altına alınmıştır. Bu sebeple hangi fiillerin rejim hükümlerinin ihlali anlamına geleceğinin tespiti önem arz etmektedir.

Maddede yer verilen rejimlerin ihlallerinin en somut hali, Türkiye'ye sayılan rejimlerin belli koşulları altında getirilen eşyanın usulüne uygun olarak yurt dışı edilmeden, serbest dolaşımdaki eşya gibi kullanıma sokulmasıdır⁴⁸⁸. Kabahat fiilleri incelendiğinde, geçici olarak ithal edilen eşyanın gümrük bölgesinden çıkarılmamış olması gerekmektedir. Halen gümrük bölgesinde bulunan eşyanın ithal eden tarafından başkasına ödünç verme, kiralama, rehin etme gibi davranışlar ile amacı dışında kullanılması, mücbir nedenler dışında izin süresi bittiği halde yurttan çıkarılmamış olması durumları değerlendirilebilir⁴⁸⁹.

⁴⁸⁶ Kılıç, s. 807.

⁴⁸⁷ Dş. 7. D. E. 2018/1289, K. 2021/5268 ve 06.12.2021 tarihli kararı

...Bozma kararı üzerine yeniden yapılan inceleme sonunda; olayda, davacı adına tescilli beyannameler ile ...sayılı dahilde işleme izin belgesi kapsamında geçici olarak ithal edilen eşyanın yurt dışı edilmeyen kısmına ilişkin olarak davacının taahhüt hesabının müeyyideli olarak kapatıldığı, bu işlemin iptali istemiyle açılan davada; şirket yetkilileri hakkında açılan ceza davasının mahkumiyetle sonuçlandığı belirtilerek davanın reddine karar verildiğinin anlaşıldığı, bu durumda dahilde işleme izin belgesi kapsamında geçici olarak ithal edilen eşyanın bir kısmının yurtdışı edilmeyerek rejim şartlarının ihlal edildiği hususu sabit olduğundan, muafiyet kapsamından çıkartılan eşyanın yurda girişinde tahakkuk ettirilen gümrük ve katma değer vergileri üzerinden hesaplanarak karara bağlanan para cezalarının tahsili amacıyla düzenlenen ödeme emrinde hukuka aykırılık bulunmadığı...

<https://karararama.danistay.gov.tr> , (04.05.2023).

⁴⁸⁸ Kılıç, s. 807.

⁴⁸⁹ Kılıç, s. 810.

Özellik arz eden bir diğer durum ise eşyanın tabi olduğu rejim hükümlerinin idarece yanlış uygulanması durumudur. İthalatçının gümrük idaresine tüm bilgileri doğru ve gerçek olarak vermesi yanında hileli bir davranışının da bulunmaması durumunda, gümrük rejimlerinin usulüne uygun yürütülmesi için gözetim ve denetim görevi her daim geçerli olan idarenin yanlış uygulamaları neticesinde rejim hükümlerinin ihlal edilmesi durumunda yaptırımın ithalatçıya yüklenemeyeceği düşünülmektedir⁴⁹⁰.

Gümrük rejimlerinin ihlali, kasten ya da taksirle meydana gelen fiillerle işlenebilmektedir. Kişiye kusur atfedilemeyecek bir durum neticesinde gerçekleşmişse, bu hüküm gereği yaptırım uygulanmaması gerekmektedir.

Gümrük Kanunu'nun 238'inci maddesinde yer alan düzenlemede 241'inci maddenin 3'üncü fıkrasının h, l, m bentleri ile 4'üncü fıkrasının g ve h bentleri, 5'inci fıkrasının b bendinde yer alan ihlaller farklı uygulamaya tabi tutulmuştur. Bu uygulamanın daha hakkaniyetli sonuçlar doğurduğu belirtilmektedir.

Kabahate teşebbüsün değerlendirilmesi bakımından, kanunda teşebbüs aşamasında kalan fiillerin yaptırma tabi tutulacağına dair açık düzenleme bulunmadığından kabahate teşebbüs cezalandırılmamaktadır. Kabahate iştirak bakımından ise kasıtlı olarak işlenmesi halinde iştirak hükümlerinin işletilmesi mümkündür.

9. Gümrük Kanunu ve Gümrük Kanunu'na Dayanılarak Çıkarılan İkincil Düzenlemelerle Getirilen Hükümlere Aykırılık Kabahatleri

Gümrük Kanunu'nun 241'inci maddesinde bu Kanunda ayrı bir ceza tayin edilmiş haller saklı kalmak üzere, bu Kanuna ve bu Kanunda tanınan yetkilere dayanılarak çıkarılan ikinci düzenlemelerle getirilen hükümlere aykırı hareket edenlere söz konusu düzenlemelerde açıkça öngörülmüş olmasına bağlanmıştır. Gümrük mevzuatının detaylı ve karmaşık yapısı göz önünde bulundurularak ayrıntılı olarak düzenlenemeyen mevzuat aykırılıklarının yaptırımı bu şekilde öngörülmüştür. 241'inci maddede yer alan düzenlemeler *Usulsüzlüklere İlişkin Cezalar* başlığı altında yer almaktadır. Madde düzenleniş biçimi ve başlığı göz önünde bulundurulduğunda

⁴⁹⁰ Kılıç, s. 811.

bir usulsüzlük gerçekleşmesi gerekmektedir⁴⁹¹. Bu maddede sayılan kabahatin oluşabilmesi için öncelikle Gümrük Kanunu ve bu Kanunda tanınan yetkilere dayanılarak çıkarılan tebliğ, yönetmelik, genelge gibi ikincil düzenlemelere

Usulsüzlük cezasının iki kat olarak uygulandığı haller;

- a) 6 ve 7'nci maddelere göre, gümrük idarelerince verilen kararlara dayanak oluşturan belge ve bilgilerin, ilgili kişiler tarafından yanlış olarak verilmesi,
- b) Vergi kaybı doğurmamasına karşın, 24'üncü maddeye göre birbirleriyle ilişkisi bulunan kişiler arasında bir satış işlemi olması ve bu ilişkinin beyan edilmemesi
- c) Yabancı limanlardan gelen veya Türkiye Gümrük Bölgesinden yabancı limanlara giden gemilerin geliş ve gidişlerinde yönetmelikte belirlenecek süreler içerisinde donatan veya işleten veya acentesi tarafından gümrük idarelerine bilgi verilmemesi
- d) 35/A maddesine göre özet beyan veya özet beyan olarak kullanılan ticari veya resmi belgenin süresi içerisinde verilmemesi
- e) Türkiye Gümrük Bölgesinde karayoluyla transit eşya taşıyan taşıt araçlarının 91'inci maddeye göre verilen süreleri yirmi dört saate kadar aşması
- f) Gümrük antrepolarının 93'üncü maddenin 3'üncü fıkrasında belirtilen teknik donanımlarında noksanlık bulunması
- g) Gümrük antrepo rejimine tabi tutulan eşyanın, antrepolara konuldukları tarihte işleticiler tarafından kayıtlara geçirilmemesi
- h) Dahilde işleme rejimi ve gümrük kontrolü altında işleme rejimi kapsamında Türkiye Gümrük Bölgesine getirilen eşyanın izin verilen süresinin bitimini takip eden bir ay içerisinde rejimin gerektirdiği işlemlerinin bitirilmesi, yeniden ihracı veya gümrükçe onaylanmış bir işlem veya kullanıma tabi tutulması
- ı) Geçici olarak Türkiye Gümrük Bölgesi dışına çıkarılan eşyanın verilen süreyi aştıktan sonra geri getirilmesi
- j) Kaçakçılıkla Mücadele Kanunu hükümleri saklı kalmak kaydıyla, ihrac eşyasının yapılan beyan ve eki belgelere göre miktar veya cinsinde %10'dan fazla farklılık çıkması
- k) Serbest bölgelerde çalışan veya buralara giren ve çıkan kişilerin bu Kanunla konulmuş kurallara uymaması
- l) Geçici ithalat rejimi kapsamında Türkiye Gümrük Bölgesine getirilen eşyanın verilen sürenin bitimini takiben bir ay içerisinde yeniden ihrac edilmesi veya gümrükçe onaylanmış bir işlem veya kullanıma tabi tutulması
- m) Geçici ithalat rejimi kapsamında ithal edilen eşyanın gümrük idaresine bilgi verilmeden, ancak süresi içerisinde Türkiye Gümrük Bölgesinin dışına çıkarıldığı kabul edilebilir belgelerle kanıtlanması

Usulsüzlük cezasının 1'inci fıkrada belirtilen miktarın dört katı olarak uygulandığı haller;

- a) Bir kişinin 5'inci madde hükümlerine göre geçerli bir temsil yetkisi olmadığı halde başka bir kişi adına veya hesabına gümrük idarelerinde iş takip etmesi,
- b) 34'üncü maddenin 2'nci fıkrası hükümlerinin aksine, karayolu taşıtlarının gümrük idaresinin izni olmadan yük veya yolcu olarak yoluna devam etmesi,

⁴⁹¹ Usulsüzlük kavramının haksızlık deyimi ile aynı anlamı taşıdığı yönünde açıklamalar için Kılıç, s. 824.

- c) (Değişik: 18/6/2009-5911/63 m.) 45'inci maddenin birinci fıkrâ hükümlerine aykırı olarak taşıtlardan eşya boşaltılması, özet beyan veya özet beyan olarak kullanılan ticari ve resmi belgelerde kayıtlı eşyanın cinsinin yanlış beyan edilmesi veya kapların türleri ile üzerlerinde kayıtlı numara ve işaretlerin özet beyan kayıtlarına uygun olmaması,
- d) Türkiye Gümrük Bölgesinde karayoluyla transit eşya taşıyan taşıt araçlarının 91'inci maddeye göre verilen süreleri kırk sekiz saate kadar aşması,
- e) Genel antrepo ve serbest bölgelere getirilen parlayıcı, patlayıcı veya bir arada bulundukları eşya için tehlikeli olan ya da korunmaları özel düzenek ve yapılara gerek gösteren eşyanın 94 ve 154'üncü madde hükümlerine aykırı olarak genel amaçlı eşya konulan yerlerde depolanması,
- f) Gümrük antrepolarında bulunan eşyanın gümrük idarelerinin izni olmaksızın 102'nci maddede belirtilen elleçlemelere tabi tutulması.
- g) (Ek: 18/6/2009-5911/63 m.) Geçici ithalat rejimi kapsamında Türkiye Gümrük Bölgesine getirilen eşyanın verilen sürenin bitimini takiben iki ayı aşmayan sürede yeniden ihraç edilmesi veya gümrükçe onaylanmış bir işlem veya kullanıma tabi tutulması,
- h) (Ek: 18/6/2009-5911/63 m.) Dâhilde işleme rejimi ve gümrük kontrolü altında işleme rejimi kapsamında Türkiye Gümrük Bölgesine getirilen eşyanın izin verilen süresinin bitimini takiben iki ayı aşmayan süre içerisinde rejimin gerektirdiği işlemlerinin bitirilmesi, yeniden ihracı veya gümrükçe onaylanmış bir işlem veya kullanıma tabi tutulması,
- i) (Ek: 18/6/2009-5911/63 m.) (Mülga:24/10/2019-7190/15 m.)

Usulsüzlük cezası 1'inci fıkrada belirtilen miktarın altı katı olarak uygulandığı haller;

- a) Türkiye Gümrük Bölgesinde karayoluyla transit eşya taşıyan taşıt araçlarının 91'inci maddeye göre verilen süreleri yetmiş iki saate kadar aşması,
- b) Geçici ithalat rejimi kapsamında Türkiye Gümrük Bölgesine getirilen taşıtlara verilen sürenin bitimini takiben üç ayı aşmayan sürede yeniden ihraç edilmesi veya gümrükçe onaylanmış bir işlem veya kullanıma tabi tutulması.

Usulsüzlük cezası 1'inci fıkrada belirtilen miktarın sekiz katı olarak uygulandığı haller;

- a) 34'üncü maddenin 3'üncü fıkrası hükümlerinin aksine, Türkiye Gümrük Bölgesine giren gemilerin rota değiştirmesi, yolda durması, başka gemilerle temas etmesi, gümrük gözetimi yapılması için yol kesmemesi veya gümrük idaresi bulunmayan yerlere yanaşması ile yükü bulunmadığı durumlarda, yük almadığının veya yükünün başka bir limana çıkarıldığının veya avarya olduğunun kanıtlanamaması,
- b) Taşıt araçlarının 33'üncü ve 91'inci maddede belirtilen önceden belirlenmiş yollar dışında seyretmesi,
- c) Türkiye Gümrük Bölgesinde karayoluyla transit eşya taşıyan taşıt araçlarının 91'inci maddeye göre verilen süreleri yetmiş iki saatten daha fazla bir süre ile aşması.
- d) (Ek: 18/6/2009-5911/63 m.) (Değişik:24/10/2019-7190/15 m.) 11'inci madde hükmüne göre yazılı olarak talep edilen bilgi ve belgeler ile 13'üncü madde hükmü uyarınca beş yıl süreyle saklanması gereken belgelerin gümrük kontrolü sırasında ibraz edilmemesi.

e) (Ek:3/11/2022-7420/15 m.) Geçici ithalat rejimi kapsamında kişisel kullanıma mahsus yabancı plakalı taşıtları Türkiye Gümrük Bölgesine getiren hak sahipleri tarafından gümrük idaresine bilgi verilmeden taşıtsız yurt dışına çıkılması.



ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

GÜMRÜK KABAHAHLERİNDE YAPTIRIM, YAPTIRIMLARIN UYGULANMASI VE SORUMLULUK

I. GÜMRÜK KABAHAHLERİ İÇİN BELİRLLENEN YAPTIRIMLARIN DEĞERLENDİRİLMESİ

Kabahatler ve suçlar, toplum düzenini sağlamak ve korumak için oluşturulmuş kavramlar olup, kendilerinden beklenen amacı gerçekleştirmeleri karşılığında öngörülen yaptırımların amacına uygun şekilde tesis edilmesi ve ehil kişiler tarafından uygulanması suretiyle mümkün olmaktadır. Bu durum gümrük kabahatleri için de geçerli olup, gümrük kabahatlerinin kendisinden beklenen düzeni sağlayabilmeleri için karşılığında öngörülen yaptırımlarının iyi belirlenmiş ve uygulanmış olması gerekmektedir. Bu nedenle çalışmanın son bölümü gümrük kabahatlerine uygulanacak yaptırımlara, bu yaptırımların değerlendirilmesine ve sorumluluk bölümlerine ayrılmıştır. Gümrük kabahatlerinde yaptırımlar, genel olarak yaptırım kavramı ve Kabahatler Kanunu'nda yer alan yaptırım düzenlemeleri ile birlikte ele alınmıştır.

Yaptırımlar hukuk düzenin getirmiş olduğu emir ve yasaklara aykırılık halinde karşılaşılabilecek maddi tepki veya bir başka ifade ile hukuka aykırı fiillere hukuk düzeninin bağlamış olduğu genel kavram olarak adlandırılmaktadır⁴⁹². Hukuka aykırı fiillere genel olarak; tazminat, gecikme zammı- faizi, iptal edilebilirlik, idari veya para cezası, hürriyeti bağlayıcı ceza, mülkiyetin kamuya geçirilmesi ve müsadere gibi yaptırımlar öngörülmüştür⁴⁹³. Ayrıca Kabahatler Kanunu'nda da kabahatlere öngörülen yaptırımlarla ilgili düzenlemeler bulunmaktadır.

Kabahatler Kanunu'nun 16'ncı maddesi kabahatlere ilişkin yaptırımları "idari para cezası" ile "idari tedbirler" olarak belirtmiştir⁴⁹⁴. İdari tedbirler aynı maddenin

⁴⁹² Ünlütepe, Medeni Hukuk, s. 12.

⁴⁹³ Karakoç, Gümrük Ceza, ss. 7-8.

⁴⁹⁴ Özel kanunlarda yer verilen belirli bir süre için bir meslek veya sanatın yerine getirilmemesi, işyerinin kapatılması, ruhsat veya ehliyetin geri alınması, kara, deniz veya hava nakil aracının trafikten veya seyrüseferden alıkonulması gibi tedbirlerin Kabahatler Kanunu'nun 19'uncu maddesinde yer aldığı ancak belirli süre uygulanmaları ve idari ceza olarak kabul edilmeleri nedeniyle kabahatler için benimsenen yaptırım sistemine uymadığı yönünde Akbulut, Karşılaştırma, s. 47.

2'inci fıkrasında “mülkiyetin kamuya geçirilmesi”⁴⁹⁵ ve ilgili kanunlarda yer alan diğer tedbirler⁴⁹⁶” olarak açıklanmaktadır.

Kabahatler Kanunu’nun 18’inci maddesinde mülkiyetin kamuya geçirilmesi tedbiri hakkında uygulama bilgileri verilmiş olmasına rağmen, diğer tedbirlerle ilgili bu şekilde bir açıklama bulunmamaktadır. Kanunun 19’uncu maddesinde tedbirler bir meslek veya sanatın yerine getirilmesi, işyerinin kapatılması, ruhsat veya ehliyetin geri alınması, kara, deniz, hava nakil aracının trafik veya seyrüseferden alıkonulması şeklinde örnekleme suretiyle sayılmış ve ilgili kanunlarda yaptırım hükümlerinin Kabahatler Kanunu’na uygun değişiklikler yapıncaya kadar saklı olduğu belirtilmiştir⁴⁹⁷. Çalışmanın bu bölümünde Kabahatler Kanununda anılan genel düzenlemelerle birlikte gümrük kabahatleri için öngörülen yaptırımların değerlendirilmesi amaçlanmaktadır. Gümrük kabahatlerinde yaptırımların genel olarak değerlendirilmesinin ardından zamanaşımı konusu irdelenmektedir. Zira yaptırımların tatbik edilebileceği aralığın belirlenmesi, yaptırımlarla ulaşılmaya çalışılan amaç için son derece önemlidir. Yaptırımların değerlendirilmesi aşamasının tamamlanmasından sonra gümrük kabahatlerinde sorumluluk kısmına yer verilmekte olup, farklı kişilerin sorumluluğunun detaylı incelenmesi ile sorumluluk kısmı ve genelinde çalışmanın üçüncü bölümü tamamlanmaktadır.

Gümrük kabahatleri için öngörülen yaptırımlar için Kabahatler Kanunu’nda yer verilen düzenlemeler doğrultusunda incelendiğinde ilgili kanunda öngörülen diğer idari tedbirler kavramının açılması gerekmektedir. Kabahatler Kanunu’nda ilgili mevzuatta öngörülen idari tedbirlere; eşyanın gümrüğe terk edilmiş sayılması ya da yurtdışı edilmesi örnekleri gösterilebilmektedir⁴⁹⁸.

Gümrük kabahatlerinde yaptırımların değerlendirilmesinde özellik arz eden durumların başında ölçülülük ilkesi gelmektedir. Çalışmanın önceki bölümlerinde ölçülülük ilkesi için yapılan tartışmalar gümrük kabahatlerine uygulanan yaptırımlar

⁴⁹⁵ Türk Ceza Kanunu’nda suç karşılığında bir güvenlik tedbiri olarak müsadere kavramının kullanıldığı, kabahatlerle ilişkili olarak müsadere kavramı yerine mülkiyetin kamuya geçirilmesi kavramının tercih edilmesinin eşya veya sair malvarlığının devlete veya kamu kurum veya kuruluşuna geçmesi söz konusu olabileceğinden daha yerinde olduğu, kavram kargaşası yaratmadığı yönünde açıklamalar için Yurtcan, ss. 113,114.

⁴⁹⁶ İlgili kanunlarda yer alan tedbirlerin çeşitliliği karşısında bunların sınırlayıcı bir şekilde sayılmasından sarfınazar edildiği yönünde Yurtcan, s. 113.

⁴⁹⁷ Akbulut, Kabahatler Hukuku, s. 536.

⁴⁹⁸ Gök, Gümrük Vergisi, s. 223.

açısından geçerli olup, özellikle gümrüklenmiş değerin katları şeklinde ceza uygulanması, uygulanan idari para cezalarında üst sınırın olmaması, eşyanın mülkiyetinin kamuya geçirilmesi, bazı ihlal durumlarında verilen izinlerin iptal edilmesi gibi uygulamaların ölçülülük ilkesi açısından ulaşılmaya çalışılan amaç ile kullanılan araç arasında makul bir dengenin olmadığı yönüyle eleştirilmektedir⁴⁹⁹.

Gümrük kabahatlerinin kişilerin bilerek ya da bilmeyerek veya isteyerek ya da istemeyerek ihlalleri gerçekleştirmesi durumunda yaptırım uygulanması bakımından farklılık oluşmaması da yaptırımların eleştirildiği başka bir durum olarak tezahür etmektedir. Kişilerin yanılması ya da taksirle sebep olduğu durumların, kasten ortaya çıkan durumlara göre daha hafif yaptırımlarla karşılanmasının daha hakkaniyetli sonuçlar doğuracağı düşünülmektedir.

Gümrük kabahatleri için öngörülen yaptırımlar; belirleme aşamasında olduğu kadar uygulama aşamasında da bir dizi kurala bağlanmış durumdadır. Yaptırımların usulüne uygun şekilde uygulanabilmesi açısından idari yaptırım kararlarının kimler tarafından alınabileceği, nasıl karara bağlanacağı ve ilgisine nasıl tebliğ edileceğinin belirlenmesi gerekmektedir. Bu sebeple ilk olarak yaptırım kararlarının kimler tarafından alınabileceği hususunun tespit edilmesi gerekmektedir.

Kabahatler Kanunu'nun 22'inci maddesinde yaptırım kararlarını verme yetkisinin ilgili kanunda açık bir şekilde belirtilen idari kurul, makam ya da kamu görevlilerinde olduğu ifade edilmektedir. Bu şekilde açık bir belirleme olmaması halinde ise ilgili kurum ya da kuruluşun en üst amirinin yetkili kılındığı belirtilmektedir. Ayrıca yetkililerin görev alanının belirlenmesinde Ceza Muhakemesi Kanunu'nda belirlenen yetki kuralları çerçevesinde hareket edilmesi gerekmektedir. Bu açıklamalar doğrultusunda; Gümrük Kanunu'nun 232'inci maddesinin 2'inci fıkrasında yer alan düzenleme gereği, gümrük kabahatlerinde idari yaptırım kararları; gümrük idare amirleri ve yardımcıları tarafından verilmektedir⁵⁰⁰. Bu doğrultuda gümrük müdürleri, gümrük ve dış ticaret bölge müdürleri veya bunların yardımcıları

⁴⁹⁹ Gök, Gümrük Vergisi, s. 224.

⁵⁰⁰ Gümrük kabahatlerinde karar verme yetkisi konusundaki açıklamalar için Kılıç, s. 667; Gök, Gümrük Vergisi, s. 237.

gümrük yaptırımlarını karara bağlamaya yetkili kılınmıştır⁵⁰¹. Bu husus Gümrük Yönetmeliği'nin 580'inci maddesinde de hüküm altına alınmıştır.

Yaptırımların uygulanması sürecinde uyulması gereken diğer kurallar açısından, hem Gümrük Kanunu'nun 6'ncı maddesi hem de Gümrük Yönetmeliği'nin 580'inci maddesi uyarınca yaptırım ihtiva eden kararların gerekçeli olarak yazılması zorunluluğu bulunmaktadır. Gümrük Kanunu'nun 232'inci maddesi gereğince eğer yazılan kararlarda öngörülen idari para cezasının, gümrük vergileri ile birlikte alınması gerekiyorsa; para cezalarının, gümrük vergileri aynı zamanda karara bağlanarak tebliğ edilmesi ve ödenmesi gerektiği düzenlenmiştir. Yazılan kararların tebliği açısından Kabahatler Kanunu'nun 26'ncı maddesindeki düzenlemeler geçerli olup, ödeme, itiraz veya uzlaşma gibi müesseselere başvuru süresi tebliğ ile birlikte başlamaktadır⁵⁰².

Gümrük kabahatlerinde öngörülen yaptırımların uygulanma şekline dair önemli bir kaynak Ticaret Bakanlığının 2013/38 sayılı genelgesidir. Bu genelgede 2014 ve 2015 yıllarında değişiklik yapılmıştır ancak halen idari yaptırım konulu bu genelge yaptırımların uygulanması açısından önemli bir yer tutmaktadır.

İdari yaptırımların uygulanması açısından değerlendirilmesi gereken bir diğer tekerrür müessesesi olup, bu hususta Kabahatler Kanunu ya da Gümrük Kanunu'nda tekerrüre ilişkin bir düzenleme yer almaması nedeniyle yaptırımların artırılması gibi bir durum ortaya çıkmamaktadır⁵⁰³. Gümrük kabahatlerinde yaptırımın uygulanması kapsamında zamanaşımı kavramının da irdelenmesi gerekmektedir.

Zamanaşımı, Gümrük Kanunu'nda 231'inci madde ile düzenlenmiş olup, gümrük vergisi alacağına bağlı idari para cezaları için gümrük vergilerinin tabi olduğu zamanaşımının geçerli olduğu, idari yaptırım gerektiren fiilin aynı zamanda ceza uygulanmasını gerektiren bir fiil olması ve ceza davasının da açılmış olması durumunda idari yaptırımın Türk Ceza Kanunu'ndaki dava ve zamanaşımı hükümlerine tabi olacağı düzenlemesi yer almaktadır.

Bir idari para cezasının gümrük vergisi alacağına bağlı olup olmadığına yönelik tartışmalara çalışmanın önceki bölümlerinde yer verilmiş olup, bu tespit

⁵⁰¹ Ticaret Bakanlığı, 2013/38 sayılı Genelge.

<https://ticaret.gov.tr/data/5d483e8313b8762b40ceaadc/1c1f900afab3d12a17b0e09a4a5767d1.pdf> (01.11.2023)

⁵⁰² Gök, Gümrük Vergisi, s. 238.

⁵⁰³ Kılıç, s. 712; Gök, Gümrük Vergisi, s. 238.

belirlendikten sonra gümrük vergisi alacağının bağlı olduğu zamanaşımı süresi veya maktu ya da nispi zamanaşımı süreleri söz konusu olmaktadır.

II. GÜMRÜK KABAHAHLERİNDE SORUMLULUK

A. Genel Açıklama

Sorumluluk farklı hukuk dallarında farklı anlamlar ifade eden geniş bir kavramdır. Medeni Hukukta alacaklının alacak hakkını elde edebilmesi için devletin yetkili organları aracılığıyla borçlunun malvarlığına el koyabilmesi⁵⁰⁴ anlamını taşıırken, İdare hukukunda idarenin eylem ve işlemlerinden doğan zararlardan sorumluluğunu⁵⁰⁵ ifade etmektedir. Vergi Hukukunda sorumluluk ise üçüncü kişilerin vergiyi doğuran olayla ilişkisi olmamasına rağmen, kanunlarla, vergiye ilişkin maddi ve / ya da şekli ödevlerin yerine getirilmesi bakımından vergi dairesine karşı muhatap tutulmalarını, bazı durumlarda da asıl vergi borçlusu ile birlikte veya onun yerine geçerek kendi malvarlıklarından vergiyi ödemelerini ifade etmektedir⁵⁰⁶. Vergi Hukukunda bir kişinin muhatap alınabilmesi için fiil ehliyeti ile bağlantısı bulunmamaktadır, ancak Vergi Ceza Hukuku açısından aynı durum değerlendirildiğinde bir kişinin vergi kabahatleri nedeniyle muhatap alınabilmesi için ehil olması koşulu aranmaktadır⁵⁰⁷.

Gümrük kabahatlerinde sorumluluğun ayrıca incelenmesi gerekmektedir. Gümrük kabahatini meydana getiren fiilleri işleyen kişiler, sorumlu olarak değerlendirilmektedir. Hukuka aykırı bu fiilleri işleyenlerin yaptırıma tabi tutulması cezai ehliyetlerinin bulunmasına bağlıdır⁵⁰⁸. Ceza ehliyetine sahip olmak, kusur yeteneğine sahip olarak, işlenen fiilin hukuki anlamını ve sonuçlarını idrak edebilmesi veya davranışlarını yönlendirme yeteneğine sahip olması anlamını taşımaktadır, Vergi

⁵⁰⁴ Mustafa Ünlütepe, **Borçlar Hukuku**, Seçkin Yayınları, Ankara, (Borçlar Hukuku), 2021, s. 24; Karakoç, Genel Vergi, s. 171; Öncel ve diğerleri, s. 85.

⁵⁰⁵ Karakoç, Genel Vergi, s. 171; İdarenin tüm faaliyetlerinden idari veya adli bir rejime tabi tutulması halinde tabi olduğu özel rejim gereği, diğer hallerde ise Anayasa'nın 125'inci maddesi gereği sorumluluğunun doğduğu yönünde açıklamalar için Kalabalık, Kısa İdare, s. 353.

⁵⁰⁶ Karakoç, Genel Vergi, ss. 171-172; Öncel ve diğerleri, ss. 85-86.

⁵⁰⁷ Karakoç, Genel Vergi, s. 431.

⁵⁰⁸ Vergi Ceza Hukukunda ceza ehliyeti hakkında açıklamalar için Karakoç, Vergi Ceza, s. 148; Şenyüz, Vergi Ceza, s. 65.

Hukukunda bu durum kişiye kabahati nedeniyle yaptırım uygulanabilmesi açısından kişinin ehil olması şeklinde tezahür etmektedir⁵⁰⁹.

Gümrük Kabahatleri açısından sorumluluğun doğabilmesi için kusurlu bir davranışın varlığı gerekmektedir. Kural olarak kabahat fiilini işleyen kişi ile yaptırımın yöneldiği kişinin aynı olması, cezaların şahsiliği ilkesinin bir sonucu olarak failin, sorumlu olması sonucunu doğurmaktadır ancak Gümrük Kanunu'nda yer alan düzenlemelerle farklı sorumluluklar ihdas edildiğinden gümrük kabahatleri açısından farklı sorumluluk durumlarının incelenmesi gerekmektedir.

B. Gerçek Kişiler Bakımından

Ceza sorumluluğunun şahsiliği ilkesi gereği, vergi kaybı ya da usulsüzlük şeklinde gümrük kabahatine sebebiyet veren fiili işleyen kişiye yaptırım uygulanması gerekmektedir. Bu durumda yaptırım uygulanan kişinin ehil olması koşulu aranmaktadır. Kişinin ehil olması halinde ortaya çıkan neticeden sorumludur.

Gerçek kişilerin sorumluluğu bakımından Kabahatler Kanunu'nda özel düzenleme yer almaktadır. Kabahatler Kanunu'nun 11'inci maddesine göre, fiili işlediği sırada on beş yaşını doldurmamış çocuk ve akıl hastalığı nedeniyle fiilin hukuki anlam ve sonuçlarını algılayamayan, bu fiille ilgili davranışlarını yönlendirme yeteneği önemli ölçüde azalmış olan kişiler hakkında idari para cezası uygulanmamaktadır. Bu durum Kabahatler Hukukunda kusuru ortadan kaldıran hal olarak kabul edilmektedir⁵¹⁰.

Gerçek kişiler bakımından genel kuralın kabahat fiilini işleyen kişinin ehil olması halinde yaptırımdan da sorumlu olması durumu olmasına rağmen, özellik arz eden başka bir durum temsil ilişkisi neticesinde ortaya çıkmaktadır. Dolaylı ya da doğrudan temsilci sıfatıyla gerçek kişinin fiillerinin kabahat oluşturmaları halinde temsil edilen kişi hakkında idari yaptırım kararı uygulanması mümkündür⁵¹¹. Gerçek kişiler bakımından sorumluluğun Gümrük Kanunu'nun 237'nci maddesindeki durumu ilgili kabahat bölümünde yer verilmiştir.

⁵⁰⁹ Karakoç, Vergi Ceza, s. 148, Şenyüz, Vergi Ceza, s. 65; Gök, Gümrük Vergisi, s. 226

⁵¹⁰ Kanunda yaş küçüklüğü ve akıl hastalığına özel olarak yer verilmesi nedeniyle haksız tahrik gibi Türk Ceza Kanunu'nda yer alan diğer kusurluluğu azaltan hallerin kabahatler bakımından uygulanamayacağı yönünde açıklamalar için Yurtcan, ss. 374-375.

⁵¹¹ Gök, Gümrük Vergisi, s. 227.

C. Tüzel Kişiler Bakımından

Tüzel kişi ortak bir amacı gerçekleştirmek için örgütlenmiş kişi veya mal toplulukları olarak tanımlanmaktadır⁵¹². Tüzel kişilerin sorumluluğunun incelenmesi için öncelikle isnadiyet kavramının açıklanması gerekmektedir. Isnadiyet, fiili işleyenin doğan haksızlıktan sorumlu tutulabilmesini ifade etmektedir. Kabahatler Kanunu'nun kaynağı olarak kabul edilen Alman Düzene Aykırılıklar Kanunu'nda kabahatin koşulları arasında yer almaktadır. Bu Kanuna göre bir davranışın kabahat olarak sayılabilmesi tipe uygun, hukuka aykırı ve isnad edilebilir olması aranmaktadır⁵¹³. Kabahatler açısından kusur hali aranmayıp, daha çok isnadiyet kavramının tercih edilmesi kasıtlı bir seçim olarak karşımıza çıkmaktadır. Zira ceza hukukundaki kusur ve kabahatler hukukundaki isnadiyet farklı kavramlar olmasına rağmen sorumluluğun tespiti için aynı amaca ulaştırmaktadırlar⁵¹⁴. Tüzel kişilerin sorumluluğu da benzer şekilde kusurlu hareketten değil isnad edilip edilemediğinin tespiti neticesinde değerlendirilmesi gerekmektedir⁵¹⁵.

Tüzel kişilerin kabahatten kaynaklanan sorumluluğu kaynağını Kabahatler Kanunu'nun 8'inci maddesinden almaktadır⁵¹⁶. Bu maddeye göre kabahat neticesinde öngörülen yaptırım tüzel kişilere uygulanabilmekte ve ayrıca aynı fiil nedeniyle organların sorumluluğuna gidilebilmektedir⁵¹⁷. İdari para cezalarında müteselsil sorumluluk benimsenmediğinden cezalar hem tüzel kişi hem de tüzel kişi adına hareket eden organdan alınabilmekte, iştirak müessesesinin varlığı halinde iştirak eden her kişiye ayrı ayrı ceza uygulanması neticesinde kabahatin haksızlık düzeyini aşan yaptırım miktarları söz konusu olmaktadır⁵¹⁸.

⁵¹² Uslu, Ferhat ve Oğuzcan Kutkan, "Kabahatler Hukukunda Tüzel Kişilerin Sorumluluğu", **Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Prof. Dr. Şeref ERTAŞ'a Armağan, Cilt:19, Özel Sayı, 2017, s. 2807.

⁵¹³ Koray Doğan, "Tüzel Kişilerin İdari Para Cezası Sorumluluğunda Isnadiyet Sorunu", **Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt:17, Sayı:1, 2015, s. 15.

⁵¹⁴ Doğan, s. 15.

⁵¹⁵ Doğan, s. 16; Gök, Gümrük Vergisi, s. 228.

⁵¹⁶ Tüzel kişilerin Kabahatler Hukuku çerçevesinde cezalandırılmasına ilişkin açıklamalar için Üyümez ve Gültekin, İhlaller.

⁵¹⁷ Bu düzenlemenin bağlılık kuralı neticesinde doğduğu, bu durumun kamu görevlilerinin yükümlülüklerine aykırı davranışları halinde idarenin sorumlu tutulması durumuna benzetilebileceği yönünde açıklamalar için Uslu ve Kutlan, s. 2815.

⁵¹⁸ Gök, Gümrük Vergisi, s. 228. Kabahatler Kanunu yürürlüğe girmeden önce gümrük para cezalarının ya tüzel kişiden ya da tüzel kişi adına hareket eden gerçek kişiden tahsil edildiği, Kabahatler

Tüzel kişilerin Vergi Hukukundaki kabahatleri nedeniyle sorumluluğunun incelenmesi halinde Vergi Usul Kanunu'nun 10'uncu ve 333'üncü maddesinde yer alan düzenlemelerin değerlendirilmesi gerekmektedir. Tüzel kişilerin kanuni temsilcilerinin veya tasfiye memurlarının temsil ya da tasfiye görevinin yerine getirilmesinde vergi kanunlarına aykırı davranışları nedeniyle vergi kabahati oluşması neticesinde vergi cezaları tüzel kişi adına kesilmektedir, tüzel kişi adına kesilen cezanın kısmen veya tamamen tüzel kişinin malvarlığından alınamaması durumunda ise kanuni temsilcileri vergi cezalarından şahsen sorumlu tutulmaktadır⁵¹⁹. Bu düzenleme Kabahatler Kanunu'nun 8'inci maddesinde düzenlenen sorumluluk haline benzer bir düzenleme olmasıyla birlikte, Kabahatler Kanunu'ndaki düzenlemenin önce tüzel kişiye idari yaptırım uygulanacağını hüküm altına almaması yönüyle ayrılmaktadır. Kabahatler Kanunu'nun 8'inci maddesinde tüzel kişiye de idari yaptırım uygulanabileceği hüküm altına alındığından, idari yaptırım uygulamasının öncelikli muhatabının tüzel kişi adına hareket eden gerçek kişiler olduğu değerlendirilmektedir⁵²⁰.

Tüzel kişilerin sorumluluğunda özellik arz eden bir başka durum genel yönetim kapsamındaki kamu idareleridir⁵²¹. Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'na⁵²² göre uluslararası sınıflandırmalara göre belirlenmiş olan merkezi yönetim kamu idareleri, sosyal güvenlik kurumları ve mahalli idareleri genel yönetim kapsamındaki kamu idareleri olarak tanımlanmaktadır. Merkezi yönetim kapsamındaki kamu idareleri Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'nun ekinde I, II ve III sayılı cetvellerde, sosyal güvenlik kurumları IV sayılı cetvelde yer almaktadır. Mahalli idareler ise Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'nun 3'üncü maddesinde yetkileri belli bir coğrafi bölge ile sınırlı olarak kamusal faaliyet gösteren belediye, il özel idaresi ile bunlara bağlı veya bunların kurdukları veya üye oldukları birlik ve idareler olarak tanımlanmaktadır. Gümrük kabahatlerinin genel yönetim kapsamındaki kamu idareleri tarafından işlenmesi hali Gümrük Kanunu'nun 234'üncü ve 238'inci

Kanunu'nun yürürlüğe girmesi ile uygulanabilecek yaptırım miktarının suç niteliğine dönüştüğü hakkında Kılıç, s. 640.

⁵¹⁹ Karakoç, Vergi Ceza, s. 152; Şenyüz, Vergi Ceza, s. 69.

⁵²⁰ Kılıç, s. 642; Gök, Gümrük Vergisi, s. 229; hem tüzel kişiye hem de tüzel kişi adına gerçek kişilere aynı anda takip işlemlerinin yapılabilmesi hakkında Ercan, Kabahatler, s. 70.

⁵²¹ Merkezi idare ve yerinden yönetim idareleri hakkında ayrıntılı bilgi için Atay, İdare s. 152.

⁵²² 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu (R.G. 24.12.2003- 25326).

maddelerinde karşımıza çıkmakta olup, bu durumda anılan idarelere Gümrük Kanunu'nun 241'inci maddesinde yer alan usulsüzlük cezası uygulanacağı düzenlenmiştir.

Ç. Gümrük Müşavirlerinin Mütessesil Sorumluluğu

Gümrük Kanunu'nda gümrük müşavirlerinin gümrük kabahatleri neticesinde uygulanan yaptırımdan sorumluluğu düzenlenmiştir. Bu sorumluluk Kanunun 181'inci maddesinin 2'nci fıkrasında yer alan düzenleme gereği bilmesi veya mesleği icabı ve mutata olarak bilmesi gerektiği durumlar arandığından en azından takdir derecesinde kusurlu sayılması halinde doğmaktadır⁵²³.

Gümrük müşavirliği hizmetinin tüzel kişilik aracılığıyla verilmesi halinde vergi kaybına sebep olan olaylar açısından mütessesil sorumluluk Gümrük Kanunu'nun 229'uncu maddesinde özel olarak düzenlenmiştir. Bu hükme göre gümrük müşavirliğinin bir tüzel kişilik olması halinde işlemi yapan kişi ile birlikte tüzel kişilik alınan vergiler ve uygulanan para cezaları bakımından mütessesil sorumlu olarak kabul edilmektedir⁵²⁴.

D. Yetkilendirilmiş Gümrük Müşavirlerinin Sorumluluğu

Ticaret Bakanlığının 10.09.2020 tarihinde çıkarmış olduğu Yetkilendirilmiş Gümrük Müşavirliği Tebliği'nde Yetkilendirilmiş gümrük müşaviri; *“Bu Tebliğ kapsamındaki tespit işlemlerini yapan ve sonucunda tespit raporu düzenleyen, Bakanlıkça adına yetki belgesi düzenlenen gerçek kişi veya tüzel kişi ortağı gümrük müşaviri”* olarak tanımlanmaktadır. Gümrük Yönetmeliği'nin 574 ila 578'inci maddeleri arasında da bazı özel iş ve işlemlerin zaman kaybının ve mali külfetin

⁵²³ Gök, Gümrük Vergisi, s. 230. Bu düzenlemenin ceza kararlarında sorumluluğun düzenlenmesi bakımından yetersiz olduğu, mali müşavirlerin VUK Mük. 227'nci maddesinde düzenlenen sorumluluğuna benzer olduğu, mütessesil sorumluluk halinde Kabahatler Kanunu'nun iştirak hükümlerinin uygulanması gerektiği hakkında Barış Bahçeci, “Türkiye’de Kamu Alacaklarının Mütessesil Sorumluluk Yoluyla Tahsili Eğilimi Ve Gümrük Kanunu Uygulaması”, **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt:60, Sayı: 3, (Mütessesil), 2011, ss. 439-440.

⁵²⁴ Rüfet Dağ, “Vergi Kaybına Neden Olan Durumlar Karşısında Gümrük Müşavirliğinin Mütessesil Sorumluluğu”, **Yaklaşım Dergisi**, 2015. www.yaklasim.com, (15.05.2023); Bahçeci, Mütessesil, s. 437; Gök, Gümrük Vergisi, s. 231. Kabahatler Kanunu'nda mütessesil sorumluluğun kabul edilmemesi nedeniyle uygulanamaz olduğu yönünde Kılıç, s. 444.

önlenmesi, denetimin etkin ve çağdaş hale getirilmesi gibi sebeplerle tecrübeli, kendilerine sorumluluk ve vazife yüklenebilecek gümrük müşavirlerinin⁵²⁵ eli ile yürütülmesi düzenlenmiştir.

Yetkilendirilmiş gümrük müşavirleri ile tebliğde ve yönetmelikte belirlenen tespit işlemlerini yaptıran kişi arasında herhangi bir temsil ilişkisi bulunmamaktadır⁵²⁶. Yetkilendirilmiş gümrük müşavirliklerinin sorumlulukları Gümrük Yönetmeliği'nin 575'inci maddesinde düzenlenmiş olup yapmış oldukları tespitlerin ve onayladıkları belgelerin doğruluğundan kaynaklanmaktadır. Yapmış oldukları tespitler, onayladıkları belgeler, hazırladıkları raporlar ile sınırlı olmak üzere vergi zıyana sebebiyet vermeleri halinde zıyaa uğrayan vergiler ve karşılığında uygulanan yaptırımlardan yükümlü ile birlikte müştereken ve müteselsilen sorumludurlar. Bu düzenlemenin Genel Vergi Hukukundaki mali müşavirlerin tasdik ödevi ile ilgili müşterek ve müteselsilen sorumluluğuna benzer olduğu görülmektedir⁵²⁷.

E. Antrepo İşletenin Sorumluluğu

Gümrük Kanunu'nun 93'üncü maddesinin 2'nci fıkrasında antrepo işletmesine izin verilen kişi olarak düzenlenmiş olup, Gümrük Hukukuna özgü izin hak sahibi olarak değerlendirilmektedir.

Antrepo işleticisinin eşyanın antrepoda bulunduğu sürece gümrük gözetimi altında kalmasını sağlamak, antrepo rejimi kapsamında eşyanın muhafazası ile ilgili yükümlülükleri yerine getirmek, şartların değiştiğinin bildirilmesi gerekli izinlerin alınması, eşyanın geçici olarak antrepodan çıkarılması bir dizi görevi bulunmaktadır. Görevlerin ihlali halinde Gümrük Kanunu'nun 236'ncı maddesinde yer verilen

⁵²⁵ Yetkilendirilmiş gümrük müşavirlerinin denetime yetkili kişi olmaları bakımından değerlendirmeler için Mustafa Erkan Üyümez ve Raşit Gültekin, "Gümrük Denetimi: Türkiye Uygulamalarının Analizi", **Mehmet Akif Ersoy Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi**, Cilt:8, Sayı:14, 2016, (Denetim), s. 360-362. Avrupa Gümrük Birliğine üyelik sürecinde 1994 yılında yapılan değişikliklerle antrepo işletmeciliğinde özel sektöre izin verilmesi ile antrepo sayısındaki artış neticesinde usulsüzlükleri engellemek amacıyla yetkilendirilmiş gümrük müşavirlerinin görevlendirilmeye başladığı yönünde açıklamalar için Nadir Elibol, "Yetkilendirilmiş Gümrük Müşavirinden Yetkilendirilmiş Yükümlüye", **Gümrük ve Ticaret Dergisi**, Cilt:3, Sayı:5, 2015, s. 15 vd.

⁵²⁶ Gök, Gümrük Vergisi, s. 232.

⁵²⁷ Gümrük Yönetmeliğinin 575'inci maddesinde getirilen müteselsil sorumluluğun Gümrük Kanunu'nun 10'uncu maddesindeki sınırları aştığı ve vergilerin kanuniliği ve cezaların şahsiliği ilkesine aykırılık teşkil ettiği yönünde açıklamalar için Gök, Gümrük Vergisi, s. 233.

gümrük kabahatleri açısından antrepo işleticisinin de sorumluluğu söz konusu olmaktadır⁵²⁸.

F. Kontrol, Muayene ve İkinci Muayene Yapanların Sorumluluğu

Türkiye Gümrük Bölgesine getirilen bir eşya gümrük beyannamesindeki veriler esas alınarak gümrük rejimlerine tabi tutulmaktadır. Gümrük beyannamesindeki verilere göre işlem yapılması esas olmakla birlikte, gümrük idaresi bilgilerin ve işlemlerin doğruluğu hakkındaki denetim vazifesi her zaman mevcudiyetini korumaktadır.

Gümrük idarelerinin denetim vazifesi ile ilgili düzenlemeler Gümrük Kanunu'nun 65'inci maddesinde yer almaktadır. Bu düzenleme ile gümrük idarelerine beyannameyi ve ilgili veya ekli belgeleri kontrol etme, eşyayı muayene etme, tahlil için numune alma gibi yetkiler verilmiştir. Gümrük müfettişlerinin, gümrük müfettiş yardımcılarının ve gümrük idare amirlerinin muayenesi yapılmış ve işlemleri tamamlanmış eşyalar için ikinci muayene ve her aşamada denetim yetkileri de bulunmaktadır. Bu şekilde denetim yetkisi olarak özetleyebileceğimiz yetkiler verilen kişilere yaptıkları denetimden dolayı sorumluluk hükümleri getirilmiştir.

Gümrük Kanunu'nun 65'inci maddesinin 4'üncü fıkrasına göre; “Beyannameyi kontrol edenler ile muayeneyi ve ikinci muayeneyi yapanlar, yaptıkları kontrolden veya muayeneden, gümrük vergilerinin hesaplanmasından ya da muafiyet hükümlerinin uygulanmasından, duruma göre tek başlarına veya müteselsilen sorumludurlar”⁵²⁹.

Gümrük işlemlerinde denetimden sorumlu olanların görevlerine aykırı davranışları halinde gümrük yükümlüsü ya da Devlet aleyhine zarar doğabileceğinden, oluşan zarar ile denetim görevlilerinin fiilleri arasında illiyet bağı kurulduğunda denetim görevlilerinin sorumluluğuna gidilebileceği ifade edilmektedir⁵³⁰. Gümrük yükümlüsünün fazla hesaplanan vergi nedeniyle uğradığı zararın Gümrük Kanunu'nun 211'inci maddesi uyarınca iade edilebileceği, zamanaşımı nedeniyle iade edilemeyeceği hallerde de zararın karşılanması gerektiği,

⁵²⁸ Kılıç, s. 780 vd.; Ercan, Kabahatler, s. 161; Gök, Gümrük Vergisi, s. 236.

⁵²⁹ Aynı durum Gümrük Yönetmeliği'nin m. 186/2' de hüküm altına alınmıştır.

⁵³⁰ Yerci, Gümrük Hukuku, s. 590.

benzer şekilde devletin gelir kaybına uğraması durumunda da tarh zamanaşımı süresi içerisinde ilgisinden alınabileceği hallerde teknik bir zarar olmayacağı, ancak zamanaşımı hükümleri nedeniyle ilgisinden alınamadığı hallerde devletin teknik olarak zarara uğradığı ve bu durumda Gümrük Kanunu'nun 64'üncü maddesinin 5'inci fıkrası gereği sorumluluk doğacağı belirtilmektedir⁵³¹.

G. Kontrol Şube Müdürlüğünün Sorumluluğu

Ticaret Bakanlığının Taşra Teşkilatında aşağıda belirtilen görevleri yerine getirmek amacıyla Kontrol Şube Müdürlükleri kurulmuştur⁵³².

İşlem gören gümrük beyannamelerinin gümrük tarife istatistik pozisyonu ve vergi nispetlerinin 14/05/1964 tarihli ve 474 sayılı Gümrük Giriş Tarife Cetveli Hakkında Kanun, kıymetin GATT Kıymet Anlaşması, matrah unsurları, vergi oran ve tutarlarının 25/10/1984 tarihli ve 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu ve 06/06/2002 tarihli ve 4760 sayılı Özel Tüketim Vergisi Kanunu ile diğer eş etkili vergiler ve mali yüklerin gümrük mevzuatı ve diğer mevzuat hükümleri bakımından risk analizine dayalı kontrole tabi tutularak sonuca göre gerekli görülenleri belge veya fiziki muayene yoluyla kontrol etmek ya da kontrol edilmesini sağlamak. Yapılan analiz ve değerlendirme sonucunda eksik alındığı veya hiç alınmadığı tespit edilen vergilerin, 27/10/1999 tarihli ve 4458 sayılı Gümrük Kanunu'nda belirtilen zamanaşımı süresi içerisinde ilgili bağlı birimler vasıtasıyla yükümlüsünden istenilmesini sağlamak.

Yükümlüsüne tebliğ edilen tahakkukların tahsil sürecinin takibi için işlem dosyasını tâhsilat, taksitlendirme ve geri verme şube müdürlüğüne intikal ettirmek.

Gümrüklerce tahsilât ve/veya kontrolü yapılan vergi, fon, mali yükler ile diğer yükümlülükler yönünden gerçek ve tüzel kişilere ilişkin her türlü bilgi ve belgenin gerektiğinde incelemesini yapmak.

Bölge müdürü tarafından verilen benzeri görevleri yapmak.

Kontrol Şube Müdürlüğü, Ticaret Bakanlığının Bölge Müdürlüğü bünyesinde yer almaktadır. Gümrük Kanunu'nun 65'inci maddesinde yer alan düzenlemelerin ve beraberinde getirilen sorumluluğun gümrük müfettişleri, yardımcıları ve diğer kontrol işlemlerini yerine getirenler için uygulandığı görülmektedir. Bölge Müdürlüğü bünyesinde kurulan Kontrol Şube Müdürlüğü çalışanlarının da denetim vazifesini yerine getirmeleri esnasında olası bir vergi zıyaında benzer şekilde sorumluluklarının doğacağını ifade etmek mümkündür. Burada Kontrol Şube Müdürlüğü çalışanlarının

⁵³¹ Yerci, Gümrük Hukuku, s. 589-590.

⁵³² Ticaret Bakanlığı Taşra Teşkilatı Hakkında Yönetmelik, (RG, 11.02.2022 - 31716).

gümrük müfettişine benzer şekilde sorumluluklarına gidilebilmesinin hakkaniyet açısından değerlendirilmesi gerekmektedir. Zira gümrük mevzuatının değişken ve karmaşık yapısı, özellikle vergi ile ilgili unsurlarda oldukça teknik detaylara sahip olması, mevzuatta ve uygulamada birliğin sağlanamaması gibi durumlar göz önüne alındığında Kontrol Şube Müdürlüğü çalışanlarının gerek teorik gerek uygulamalı eğitim almaları ve alanında uzman hale gelme koşulları sağlanmadan, vergi zıyaı nedeniyle sorumluluklarına gidilmesinin hakkaniyete aykırı olacağı düşünülmektedir.

SONUÇ

Devletler sınırlarını vatandaşlarını, kamu düzenini, kamu sağlığını, çevresini gibi unsurlarını korumak amacıyla egemenlik yetkilerini kullanmaktadır. Gümrük işlemleri de devletin egemenlik yetkisini kullanmasının bir aracıdır.

Gümrük işlemlerinin iyi uygulanabilmesi için açık ve net şekilde düzenlenmiş, etkin kullanılabilecek bir mevzuat yapısının varlığı zorunludur. Mevzuatın sürekli değişen ve gelişen yapısı bu alanı derlenmesi zor bir alan haline getirmektedir. Uygulamada en az sorun teşkil edecek mevzuatın varlığı Gümrük Hukukunun geliştirilmesine bağlıdır.

Ülkemizde yürürlükte olan Gümrük Kanunu, Birlik Gümrük Kodu temel olarak hazırlandığından diğer kanunlarımız ile tam bir uyum içerisinde olduğu ifade edilememektedir. Birlik Gümrük Kodu' nda cezalar kısmı üye ülkelerin kendi ulusal mevzuatlarına bırakılmıştır. Gümrük kabahatleri konusu da gümrük mevzuatının Birlik Gümrük Kodu' nda ulusal mevzuata bırakılmış alanda kalmaktadır.

Gümrük kabahatleri, Gümrük Kanunu'ndaki ihlallerin varlığı halinde doğmaktadır. Gümrük ihlallerinin Kaçakçılıkla Mücadele Kanunu'nda yer verilen kısmı kaçakçılık suçlarını oluşturmaktadır. Özellikle 6455 sayılı Kanun ile getirilen değişiklikler gümrük kabahatlerinin sistematüğini önemli ölçüde değiştirmiştir.

Gümrük kabahatlerinde öngörülen yaptırımlar gümrüklenmiş değer üzerinden alınmaktadır. Gümrüklenmiş değer ithal eşyasında CIF bedeli ile gümrük vergilerinin toplamı, ihraç eşyasında FOB bedeli ile gümrük vergilerinin toplamından oluşmaktadır. Kabahatin taksirle işlendiğinde hallerde bile gümrüklenmiş değer katları şeklinde uygulanan yaptırımlar bulunmaktadır. Ortaya çıkan bazı neticeler hakkaniyet açısından tartışmalıdır. Gümrüklenmiş değer katları üzerinden

hesaplanan yüksek miktardaki idari para cezaları yükümlülerin bu ödemelerini ertelemelerine ve Hazinesin alacağına daha geç kavuşmasına neden olmaktadır. Bu nedenle yükümlülerin hata, taksir ve kast durumlarının göz önünde bulundurulduğu ve daha makul düzenlemelerin yapılmasının gümrük idareleri ile yükümlüler arasındaki barışçıl ortamın sürdürölmesine katkı sağlayacağı düşünölmektedir.

Gümrük Hukukunda bir kabahatin ortaya çıkmasından sonra yükümlünün pişman veya ıslah olması durumu da Genel Vergi uygulamasından farklı şekilde gerçekleşmektedir. Vergi Hukukunda vergi kabahatlisinin pişmanlık göstermesi halinde ceza almayacağı durumlar öngörölmüşken, gümrük kabahatlisinin bir durum dışında bu imkândan yararlanmasının olanağı bulunmamaktadır. Gümrük Hukukunda çoğu kabahatler için pişmanlık ve ıslah hükümleri öngörölmemektedir. Nadiren de olsa kabahatlerde ise cezaların yüzde doksanından vazgeçildiği haller bulunmaktadır. Kanun koyucu bu durumda dahi alt sınır olarak geriye kalan cezanın usulsüzlük cezasının altında kalamayacağını düzenlemiştir. Gümrük Hukukunda da, Vergi Hukukundaki düzenlemelere benzer şekilde kabahatin ortaya çıkması halinde, kabahatliilere zarar doğmadan neticeyi önleme fırsatı verilmesinin faydalı olacağı düşünölmektedir.

Gümrük Hukukunun temelinde gümrük vergileri yer almaktadır. Bu durum Gümrük Hukukunun Mali Hukukun alt dalı olarak değeriendirilmesine imkân tanımaktadır. Gümrük Hukukundaki düzenlemelerin Mali Hukuk düzenlemeleri ile paralel bir şekilde uygulanabilir hale getirilmesi gerekmektedir. Özellikle aynı vergi türlerinin ithalde farklı dahilde farklı uygulamalara tabi tutulması hem uygulayıcıların hem de yükümlülerin iş ve işlemlerini zorlaştırmaktadır.

Gümrük kabahatlerinin çoğunluğu gümrük vergileri nedeniyle oluşan kayıplardan ileri gelmektedir. Gümrük mevzuatı ile ilişkili vergi türlerinin çokluğu uygulamada gümrükle ilişkili olma ihtimali bulunan neredeyse tüm vergilerin kabahatlerin konusunu oluşturması sonucunu doğurmaktadır. Uygulamada yaşanan tereddütler yargı kararları ve yönetmelik, tebliğ, genelge gibi düzenleyici işlemlerle aşilmaya çalışılmaktadır. Bu durum kanunların özü ve ruhu ile uygulanmasını zedelemekte, daha fazla anlaşmazlığın çıkmasına sebep olmaktadır. Bu nedenle kabahatlere konu edilebilecek vergilerin ismen belirlendiği bir düzenlemeye Kanunda yer verilmesinin uygulamada birçok problemin önüne geçeceği düşünölmektedir.

KAYNAKÇA

Akbulut, Berrin. **Kabahatler Hukuku**, Adalet Yayınevi, Ankara, 2022, (Kabahatler Hukuku).

Akbulut, Berrin. “Kabahatler Hukukunda Kanunilik İlkesi”, **Ceza Hukuku ve Kriminoloji Dergisi**, Cilt: 9, Sayı:1, 2021, (Kabahatlerde Kanunilik), ss. 1-57.

Akbulut, Berrin. **Türk Ceza Hukuku (Temel Bilgiler)**, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2020, (Ceza Hukuku).

Akbulut, Berrin. **Türk Ceza Kanunu ile Kabahatler Kanunu Genel Hükümlerinin Yaptırım Hükümleri Dışında Karşılaştırmalı Olarak İncelenmesi**, 2. Baskı, Adalet Yayınevi, Ankara, 2014, (Karşılaştırma).

Akdoğan, Abdurrahman. **Kamu Maliyesi**, 21. Baskı, Gazi Kitabevi, 2020, Ankara, (Kamu Maliyesi).

Akdoğan, Abdurrahman. **Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi (Temel İlke ve Esaslar, Vergileme ve Vergiler Hukuku, Uygulama Örnekleri)**, 14. Baskı, Gazi Kitabevi, 2019, Ankara, (Vergi Hukuku).

Akgül, Barış. “Yeni Gümrük Duvarı; İlave Gümrük Vergisi”, <http://www.lojiblog.com/yeni-gumruk-duvari-ilave-gumruk-vergisi/> (10.06.2023).

Anayurt, Ömer. **Hukuka Giriş ve Hukukun Temel Kavramları**, 22. Baskı, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2022.

Arslaner, Hakan. **Vergi Kabahat ve Suçlarının Unsurları**, Ekin Yayınevi, Bursa, 2017.

Artuk, Mehmet Emin, Ahmet Gökçen ve Ahmet Yener Yenidünya, **Ceza Hukuku Genel Hükümler**, 9. Baskı, Adalet Yayınevi, Ankara, 2015.

Atay, Ender Ethem. **Hukuk Başlangıcı**, 9. Baskı, Gazi Kitabevi, Ankara, (Başlangıç), 2021.

Atay, Ender Ethem. **İdare Hukuku**, 3. Baskı, Seçkin Yayınları, Ankara, (İdare), 2022

Bahçeci, Barış. “İHAM İçtihadında Vergi Cezalarında ‘Ne Bis In Idem’”, **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt: 67, Sayı:2, 2018, (İHAM), ss. 253-278.

Bahçeci, Barış. “Türkiye’de Kamu Alacaklarının Müteselsil Sorumluluk Yoluyla Tahsili Eğilimi Ve Gümrük Kanunu Uygulaması”, **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt: 60, Sayı: 3, (Müteselsil), 2011, ss. 423- 446.

Balan, Arzu. “Kaçakçılıkla Mücadele Kanunu Kapsamında Eşyanın Değerinin Azlığı (TCK m. 3/22, 2. Cümle): “Gümrüklenmiş Değer ve Gümrük Vergisinin Farklı

Hesabı” ”, <https://blog.lexpera.com.tr/kacakcilikla-mucadele-kanunu-kapsaminda-esyanin-degerinin-azligi/> (22.09.2023).

Başkol, Murat Ozan. “Türkiye İhracatının İthalata Bağımlılığının Dâhilde İşleme Rejimi Açısından Analizi”, **Ekonomik ve Sosyal Araştırmalar Dergisi**, Cilt:12, Yıl:12, Sayı:2, 2016, ss. 1-18.

Batı, Murat. **Vergi Hukuku (Genel Hükümler) Vergi Tekniği – Vergi Yargısı – Kamu İcra**, 2. Baskı, Seçkin Yayınları, 2022, Ankara.

Batı, Murat ve Uğur Hakan Gafar, “Vergi Ceza Hukukunda “Ne Bis İn İdem” İlkesi : Sorumluluk Hükümleri Açısından Farklı Bir Bakış”, **Maliye Çalışmaları Dergisi**, Sayı: 64, 2020, ss. 15-29.

Bayraktar, Köksal. "Ceza Hukukunda Suç Olmaktan Çıkarma Akımı", **İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mecmuası**, Cilt: L, Sayı: 1-4, 1984, ss.197-212.

Candan, Turgut; "Gümrük Vergisi Ek Tahakkuklarına İtirazda Bulunulmadan Doğrudan İdari Dava Açılabilir Mi?", 2019.
(<https://turgutcandan.com/2019/08/16/gumruk-vergisi-ek-tahakkuklarına- itirazda-bulunulmadan-dogrudan-idari-dava-acilabilir-mi/>) (10.01.2021).

Candan, Turgut. Vergisel Kabahatler, <https://turgutcandan.com/2012/10/03/vergisel-kabahatler-hukuku/>, (20.02.2023).

Candan, Turgut. İnsan Hak Ve Özgürlüklerinin Etkin Korunmasında İdari Yargının Rolü,
<https://turgutcandan.com/2021/11/14/insan-hak-ve-ozgurluklerinin-etkin-korunmasinda-idari-yarginin-rolu/> (12.01.2023).

Ceyhan, Sami ve Serkan Göktaş. “Mülga Kaçakçılık Fiillerinin, Gümrük Kanununda Düzenlenmesinin Hukuki Sonuçları”, **Gümrük ve Ticaret Dergisi**, Sayı:3, 2014, ss.44-52.

Ceylan, Osman. **İdari Yargının Görev Alanına Giren İdari Para Cezaları**, Seçkin Yayınları, Ankara, 2021.

Coşar, Umut. “Dampinge Karşı Vergiye Yönelik Para Cezası Kararı Üzerine Bir Değerlendirme”, <https://www.gumruktv.com.tr/gumruk-hukuku-yazilari/dampinge-karsi-vergiye-yonelik-para-cezasi-karari-uzerine-bir-degerlendirme> (03.05.2023)

Çağlayan, Ramazan. **İdari Yaptırımlar Hukuku (Kabahatler Kanunu Yorumu)**, Asil Yayın Dağıtım, Ankara, 2006.

Çelik, Binnur. “İthalde Alınan Katma Değer Vergisi ve Günümüzdeki Önemi”, **Gazi Üniversitesi İİBF Dergisi**, Cilt: 1, Sayı 2, 1999, ss 117-125.

Çevikçelik, Muradiye. **Gümrük Hukukunda İdari Faaliyet ve Uyuşmazlık Çözüm Yolları**, Seçkin Yayınları, Ankara, 2023.

Çiçek, Hüseyin Güçlü ve Orhan Atalay, “Gümrük İdarelerinde Eş Etkili Vergiler ve Fonların Tahsili, Karşılaşılan Sorunlar ve Çözüm Önerileri”, **Gümrük ve Ticaret Dergisi**, Sayı: 10, 2017, ss.15-24.

Dağ, Rüfet. “Vergi Kaybına Neden Olan Durumlar Karşısında Gümrük Müşavirliğinin Müteselsil Sorumluluğu”, **Yaklaşım Dergisi**, 2015. www.yaklasim.com (15.05.2023).

Demirbaş, Timur. **Ceza Hukuku Genel Hükümler**, 17. Baskı, Seçkin Yayınları, Ankara, 2022.

Demirbaş Aksüt, Burcu ve Özgecan Gök. “Gümrük Vergilerinden Kaynaklanan Anlaşmazlıkların Uzlaşma Yolu İle Çözümü”, **Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt: 18 Sayı: 2, 2016, ss.75 – 126.

Doğan, Koray. “Tüzel Kişilerin İdari Para Cezası Sorumluluğunda İsnadiyet Sorunu”, **Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt: 17, Sayı: 1, 2015, ss. 1-77.

Ekinci, A. Celaleddin. Usul Hukuku Açısından Gümrük Kanunu ve Vergi Usul Kanunu’nun Analizi, **Gümrük ve Ticaret Dergisi**, Sayı:5, 2015, ss.34-50.

Ela, Hatice. **Dahilde İşleme Rejimi Soru - Cevap**, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2020.

Ela, Hatice. “Vergi Kaybı Kavramı Üzerinden Dahilde İşleme Rejimi İçin Öngörülen İdari Para Cezaları Hakkında Bir Değerlendirme”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Cilt: 44, Sayı: 390, ss. 13-28, 2021.

Elibol, Nadir. “Yetkilendirilmiş Gümrük Müşaviri’nden Yetkilendirilmiş Yükümlüye”, **Gümrük ve Ticaret Dergisi**, Cilt:3, Sayı:5, 2015, ss. 34-50.

Ercan, Tayfun. **Gümrük Hukuku**, Ekin Yayınevi, Bursa, 2019, (Gümrük Hukuku).

Ercan, Tayfun. **Türk Hukukunda Gümrük Kabahatleri**, On İki Levha Yayıncılık, İstanbul, 2016, (Kabahatler).

Erem, Faruk. “Suçun Konusu ve Hümanist Doktrin”, **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt: 25, Sayı: 1, 1968, ss. 11-33.

Evren, Çınar Can. " Kabahatlerde Kanunilik İlkesi", **İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mecmuası**, Cilt: LXIX, Sayı: 1-2, 2011, ss. 967-1002.

Gerçek, Adnan. **Dış Ticaret İşlemleri ve Vergilendirilmesi**, Ekin Yayınevi, Bursa, 2020.

Gişi, Selçuk. “Kabahatleri Suç Olmaktan Çıkarma Eğilimi Ve Kabahatler Kanunu”, **İnönü Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt:8 Sayı:1, 2017, ss. 129-152.

Gök, Özgecan. **Gümrük Vergisinden Kaynaklanan Uyuşmazlıklar**, Yetkin Yayınları, Ankara, 2019, (Gümrük Vergisi).

Gök, Özgecan. “Gümrük Hukukunda Bir İdari Başvuru Yolu Olarak Geri Verme – Kaldırma”, **Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt: 23, Sayı: 1, 2021, ss. 461-515, (Geri Verme).

Gök, Özgecan ve Sevcan Artun. “Bazı Ekonomik Etkili Gümrük Rejimlerine İlişkin Hükümlerin İhlali İçin Belirlenen Yaptırımın Anayasa’ya Uygunluğu (Hukuk Devleti ve Ölçülülük İlkesi Özelinde Bir Değerlendirme)”, **Ceza Hukuku Dergisi**, Cilt: 12, Sayı: 35, Aralık 2017, ss.151-200, s. 181.

Göker, Cenker. “Dış Ticaret İşlemlerine Konulan Ek Mali Yükümlülüklerde Öngörülebilirlik İlkesi Üzerine Bir Deneme”, **Ankara Barosu Dergisi**, Sayı: 1, 2013, ss. 113-124.

Gölcüklü, Feyyaz. “İdari Ceza Hukuku ve Anlamı: İdarenin Cezai Müeyyide Yaptırımı”, **Ankara Üniversitesi SBF Dergisi**, Cilt: 18 Sayı: 02, 1963, ss. 115-182.

Güçlü, Yaşar. **İdari Para Cezaları ve Diğer İdari Yaptırımlar**, 4. Baskı, Ankara, Seçkin Yayınları, 2020.

Gülçür, Abdülkadir. “AİHM ve Türk Anayasa Mahkemesi’nin Kararları Işığında Hukuki Kesinlik (Belirlilik) İlkesinin İncelenmesi”, **Marmara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Hukuk Araştırmaları Dergisi**, Cilt: 24, Sayı 1, 2018, ss. 197-214.

Gültekin, Raşit. **Gümrük Kabahatleri-Hukuki Analiz Sorunlar ve Çözüm Önerileri**, Gazi Kitabevi, Ankara, 2019, (Kabahatler).

Güngör, Aydın. **Gümrük İşlemleri Ve Uygulamaları Kavram – Teori – Uygulama – Dijital Uygulamalar**, Seçkin Yayınları, Ankara, 2022.

Güriz, Adnan. **Hukuk Başlangıcı**, 19. Baskı, Siyasal Kitabevi, Ankara, 2019.

Hakeri, Hakan. **Ceza Hukuku Genel Hükümler**, 17. Baskı, Adalet Yayınevi, Ankara, 2014.

Hamidoğulları, Salih Umman. “Kaçakçılıkla Mücadele Kanununa 6455 Sayılı Kanunla Getirilen Değişiklik Ve Muhtemel Sonuçları”, https://www.igm.org.tr/Kacakcilikla-Mucadele-Kanununa-6455-Sayili-Kanunla-Getirilen-Degisiklik-Ve-Muhtemel-Sonuclari_haberi (05.09.2022).

İnneci, Ahmet. **Türkiye’de Gümrük Vergisi Uyuşmazlıkları ve Çözüm Yolları**, Adalet Yayınevi, Ankara, 2021.

İçel, Kayıhan. “İdari Ceza Hukuku ve Kabahatleri Suç Olmaktan Çıkarma Eğilimi”, **İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mecmuası**, Cilt: L, Sayı: 1-4, 1984, (Çıkarma), ss. 117-131.

İçel, Kayıhan. “Çağdaş Ceza Hukukunun Evrensel İlkelerinin Kabahat Türünden Eylemler Alanındaki Boyutları”, **Uyuşmazlık Mahkemesi Dergisi**, Sayı:7, 2016, (Çağdaş), ss. 621-637.

Kalabalık, Halil. **Kısa İdare Hukuku**, 3. Baskı, Seçkin Yayınları, Ankara, 2019, (İdare Hukuku).

Kalabalık Halil. **İdari Yargılama Usulü Hukuku**, 13. Baskı, Seçkin Yayınları, Ankara 2019, (İdari Yargılama).

Karakoç, Yusuf. “Anayasal Vergilendirme İlkeleri Üzerine Bir Değerlendirme”, **Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, 2013, C. 15, Özel sayı, 1259-1308, (Anayasal İlkeler).

Karakoç, Yusuf. **Genel Vergi Hukuku**, 2. Baskı, Yetkin Yayınları, Ankara, 2019, (Genel Vergi).

Karakoç, Yusuf. “Gümrük Ceza Hukukuna İlişkin Genel Bilgiler”, **Gümrük Ceza Hukuku (Makaleler)**, (Ed. Yusuf Karakoç), Yetkin Yayınları, Ankara, 2022, (Gümrük Ceza).

Karakoç, Yusuf. **Vergi Ceza Hukuku**, 2. Baskı ,Yetkin Yayınları, Ankara, 2019, (Vergi Ceza).

Karakoç, Yusuf, “Vergi Cezası Anlaşmazlıklarının Çözüm Yollarından Cezalarda İndirim Müessesesi”, **Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt: 16, Özel Sayı, 2014, (Cezalarda İndirim) ss. 3637-3739.

Karakoç, Yusuf. “Türk Vergi Ceza Hukuku Üzerine Bir Değerlendirme”, **Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt:12, Özel Sayı, 2010, (Değerlendirme), ss. 3-27.

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, ss. 168-249.

Kaya, Muhammet ve Alper Doğan. “Dış Ticarete Konu Eşyanın Vergilendirilmesinde Gümrük Kıymetinin Rolü, Beyanı ve Kontrolü” **Gümrük ve Ticaret Dergisi**, Cilt:7 Sayı:19, 2020, ss. 10-24.

Kaya, Sezai. CIF Bedel Gümrük Kıymeti midir? https://sezaikaya.com/post/cif-bedel-gumruk-kiymeti-midir_37/ (20.05.2023).

Kaya, Sezai. Gümrük Cezalarında Zamanasımı, <https://www.ktgegitim.com/haberler/gumruk-cezalarinda-zamanasimi-2041> (20.03.2023)

Kılıç, Kaptan. **Kaçakçılık Suçları ve Gümrük Kabahatleri**, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2022.

Kırbaş, Sadık. **Vergi Hukuku Temel Kavramlar İlkeler ve Kurumlar**, 20. Baskı, Siyasal Kitabevi, 2015, Ankara.

Koca, Mahmut ve İlhan Üzülmez, **Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler**, 15. Baskı, Seçkin Yayınları, Ankara, 2022.

Korkut, Levent ve Cengiz Otacı. **Türk Kabahatler Hukuku**, Seçkin Yayınları, Ankara, 2022.

Körpe, Vahit Mert. “Usulsüzlüklere İlişkin Gümrük Kabahatleri”, **Gümrük Ceza Hukuku**, (Ed. Yusuf Karakoç), Yetkin Yayınları, Ankara, 2022, ss.23-96.

Kula, Ayşegül. Kabahatler Hukukunun Genel Hükümleri, **Türkiye Barolar Birliği Dergisi**, Cilt: 2019, Sayı: 140, ss. 44-70.

Kurt, Hayrettin. “İdari Yaptırımlara Karşı Güvenceler”, **Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt: XVIII, Sayı: 1, 2014, ss.131-179.

Lyons, Timothy. **EC Customs Law**, 2. Ed., OUP Oxford, 2008.

Mahmutoğlu, Fatih Selim. **Kabahatleri Suç Olmaktan Çıkarma Eğilimi ve Düzene Aykırılıklar Hukukunda Yaptırım Rejimi**, Kazancı Yayınları, İstanbul, 1995.

Milli Eğitim Bakanlığı, **Dış Ticarete Giriş 10 Ders Materyali**, Milli Eğitim Bakanlığı Yayınları, Ankara, 2020.

Ok, Abdullah. “Türk Hukukunda Gümrük Vergileri ve Cezaları”, **Selçuk Üniversitesi**, (Yayımlanmamış Doktora Tezi), Konya, 2016.

Ortaç, Fevzi Rifat ve Hilmi Ünsal. **Genel Vergi Hukuku**, Gazi Kitabevi, 2019, Ankara.

Oter, İlayda, “Ne Bis İn İdem İlkesinin Uygulanabilirlik Alanları İle İlgili Bir Sentez Çalışma”, **Türkiye Adalet Akademisi Dergisi**, Sayı: 50, 2022, ss. 139- 158.

Öncel, Mualla, Ahmet Kumrulu, Nami Çağan ve Cenker Göker, **Vergi Hukuku**, 31. Baskı, Turhan Kitabevi, Ankara, 2022.

Öner, Erdoğan. **Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi**, 3. Baskı, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2014, (Vergi Hukuku).

Öner, Erdoğan. **Türk Vergi Sistemi**, 12. Baskı, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2023, (Vergi Sistemi).

Özbek, Veli Özer, Koray Doğan ve Pınar Bacaksız, **Ceza Muhakemesi Hukuku**, 15. Baskı, Seçkin Yayınları, Ankara, 2022, (Ceza Muhakemesi),

Özbek, Veli Özer, Koray Doğan ve Pınar Bacaksız. **Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler**, 13. Baskı, Seçkin Yayınları, Ankara, 2022, (Ceza Genel).

Özkoç, Mehmet. “Gümrük ve Gözetim Uygulaması”, **Gümrük ve Ticaret Dergisi**, Sayı:7, 2016, ss. 88-92.

Özgenç, İzzet. **Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler**, 18. Baskı, Seçkin Yayınları, Ankara, 2022.

Rüthers, Bernd, Christian Fischer ve Axel Birk, **Hukuk Teorisi**, Çevirenler İlyas Doğan, Rukiye Aldudak, Huri Eyman Aydın, Astana Yayınları, 2020.

Sariaslan, Osman. “Gümrük Uyuşmazlıklarında İdari İşlemlerin Nitelendirilmesi Sorunu: Hak Arama Hürriyeti Kapsamında Mülkiyet Hakkının Özüne İlişkin Sakıncalar”, **Uyuşmazlık Mahkemesi Dergisi**, Sayı:11,2018, ss. 341-373.

Saygılıoğlu, Nevzat ve Remzi Akçin. **Dış Ticaret ve Gümrük – Teori, Mevzuat, Uygulama**, 2. Baskı, Cem Web Ofset San. Tic. Ltd. Şti, Ankara, 2018.

Selen, Ufuk. “Dış Ticaret Yardım Unsuru Olarak Dahilde İşleme Rejimi: Türkiye Açısından Değerlendirilmesi”, **Akdeniz Üniversitesi İİBF Dergisi**, Sayı:10, 2005, ss. 182-205 (Dış Ticaret)

Selen, Ufuk. **Gümrük İşlemleri ve Vergilendirilmesi**, 10. Baskı, Ekin Yayınları, Bursa, 2020, (Gümrük)

Sidal, Hulusi. **Gümrük Politikası Mevzuatı Ve Tatbikatı**, İstanbul İktisadi ve Ticari İlimleri Akademisi Yayınları, İstanbul, 1966.

Sümer, Hadi. **Hukuka Giriş Kavramlar & Kurumlar**, 5. Baskı, Seçkin Yayınları, 2022.

Şahin, Atilla. “Gümrükte 210 Kat Ceza Nasıl Uygulanır? ”
<https://www.gumruktv.com.tr/kose-yazilari/gumrukte-210-kat-ceza-nasil-uygulanir>
(27.10.2023).

Şahin, Atilla. “İlave Gümrük Vergisi, Ek Mali Yükümlülükler, Menşe Belgeleri”,
<https://haber.evrin.com/files/8639.pdf>, (14.06.2023).

Şen, Ersan ve Sefa Eryıldız, **Hukuka Giriş**, 4. Baskı, Seçkin Yayınları, Ankara, 2022.

Şenyüz, Doğan. **Vergi Ceza Hukuku (Vergi Kabahatleri ve Suçları)**, Ekin Yayınevi, Bursa, 2022, (Vergi Ceza).

Şenyüz, Doğan, Mehmet Yüce ve Adnan Gerçek. **Vergi Hukuku (Genel Hükümler)**, 13. Baskı, Ekin Yayınevi, Bursa, 2022, (Genel Vergi).

Şenyüz, Edanur. **Gümrük İşlemleri ve İşlemlerden Kaynaklanan Uyuşmazlıkların Çözüm Yolları**, Ekin Yayınevi, Bursa, 2021.

Taş, Metin. “Gümrük Suç ve Kabahatlerinde Pişmanlık: Karşılaştırmalı Bir Değerlendirme”, **International Journal of Public Finance**, Vol:6, No:1, 2021, ss. 63-78.

Tekin, Abdulkadir ve Ümit Engin Tekin. **4458 Sayılı Gümrük Kanunu’na göre Gümrük İşlemleri Mevzuat- Teori – Uygulama – Vergilendirme**, 3. Baskı, Seçkin Yayınları, Ankara, 2021.

Tezcan, Durmuş, Mustafa Ruhan Erdem, R. Murat Önok, **Uluslararası Ceza Hukuku**, 6. Baskı, Seçkin Yayınları, Ankara, 2021.

Töngür, Ali Rıza ve Ekrem Çetintürk, **Ceza Hukuku Genel Hükümler**, Adalet Yayınevi, Ankara, 2020.

Tuncer, Selahattin. **Gümrükler ve Gümrük Vergileri (Teori ve Uygulama)**, Yaklaşım Yayınları, Ankara, 2001.

Turhan, Mehmet. “Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi’nin Hak ve Özgürlükleri Sınırlandırma Sistemi”, **Çankaya Üniversitesi Hukuk Dergisi**, Cilt: 7, Sayı: 2, 2011, ss.77-108.

Türkiye Ekonomi Politikaları Araştırma Vakfı, “Yeni İlave Gümrük Vergileri Türkiye için Ne İfade Ediyor?”
<https://www.tepav.org.tr/tr/haberler/s/10144>, (10.06.2023).

Yayla, Sefa. “Gümrük Vergilerinin Vergi Usul Kanunu ve Ceza Açısından Değerlendirilmesi”,
<https://www.muhasibetr.com/yazarlarimiz/sefayayla/002/>

Yerci, Cahit. “Gümrük Kanunu’nun 234’üncü Maddesi ve İthalatta Alınan KDV’de Ceza Uygulaması”,
<https://dengeakademi.com/Files/Article/fdvao636320239382452000.pdf>
(04.03.2023), (İthalde Alınan KDV).

Yerci, Cahit. **Gümrük Mevzuatı Dahil Tüm Yönleriyle İthalatta Alınan KDV**, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara, 2005, (Gümrük Mevzuatı).

Yerci, Cahit. Yeni Gümrük Kanunu Taslağına İlişkin Görüşler, (Taslak), <https://dengeakademi.com/Files/Article/hzbh2637037935384711075.pdf> (19.05.2023).

Yerci, Cahit. **Yorum ve Açıklamalarla Kaçakçılıkla Mücadele Kanunu Hükümleriyle Birlikte Gümrük Hukuku ve Davaları Örnekler – Çözümler – İçtihatlar**, 4. Baskı, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2023, (Gümrük Hukuku).

Yeşilova, Alper. **Gümrük Hukukuna İlişkin Uyuşmazlıklar ve Hukuki Çözüm Yolları**, Seçkin Yayınları, Ankara, 2017.

Yıldız, Güven. “Gümrükte Pişmanlık Müessesesi”, **Gümrük ve Ticaret Dergisi**, Sayı:9, 2017, ss.50-58.

Yumuk, Hamit. **Hak Arama Özgürlüğü Çerçevesinde Gümrük Vergilerinin Geri Verilmesi Ve Kaldırılması**, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2023, (Geri Verme).

Yumuk, Hamit. "Gümrük Hukukunda Zorunlu İdari İtiraz", **Yedinci Genç Vergi Hukukçuları Sempozyumu Bildiri Kitabı**, Yetkin Yayınları, Ankara, 2017, (Zorunlu İdari İtiraz), ss.173-224.

Erdener, Yurtcan. **Yargıtay Kararları Işığında Kabahatler Kanunu ve Yorumu**, 4. Baskı, Aristo Yayınları, İstanbul, 2020.

Yüce, Mehmet ve Ali Çelikkaya. **Örnek Uygulamalarla Gümrük Uyuşmazlıkları ve Çözüm Yolları**, Dora Yayıncılık, Bursa, 2016.

Yüzbaşıoğlu, Cihan. “İdari Usulde Öksüz Kalmış Bir Alan: İdari İşlemlere Karşı Zorunlu İdari Başvurulardan Kaynaklanan Sorunlar”, **Galatasaray Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt: 19, Sayı: 1, 2020, ss.305-389.

Uslu, Ferhat ve Oğuzcan Kutkan, “Kabahatler Hukukunda Tüzel Kişilerin Sorumluluğu”, **Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Prof. Dr. Şeref Ertaş’a Armağan, Cilt: 19, Özel Sayı, 2017, s. 2803-2839.

Uzun, Fatih. “Ek Mali Yükümlülük/ Uygulanacak Ceza Sorunu Mükellefiyet Tahsilinde Uygulanacak Ceza Sorunu”, **Gümrük ve Ticaret Dergisi**, Sayı:13, (Ek Mali Yükümlülük) 2018, ss. 84-87.

Uzun, Fatih. “Gümrükte Pişmanlıkla Beyanda Uygulama Sorunları”, **Gümrük ve Ticaret Dergisi**, Sayı:11, (Gümrük), 2018, ss.98-101.

Ünlütepe, Mustafa. **Borçlar Hukuku**, Seçkin Yayınları, Ankara, (Borçlar Hukuku), 2021.

Ünlütepe, Mustafa. **Medeni Hukuka Giriş ve Türk Medeni Kanunu’nun Başlangıç Hükümleri**, Seçkin Yayınları, Ankara, (Medeni Hukuk), 2021.

Ünver, Yener. “Türk Yargı Kararlarının Kanunilik İlkesi ve Sonuçları Açısından Değerlendirilmesi”, **Ceza Hukukunda Kanunilik İlkesi** (Ed. Yener Ünver), Seçkin Yayınları, 2014, Ankara. ss. 11-34.

Üyümez, Mustafa Erkan ve Raşit Gültekin, “Avrupa Birliği’nde Gümrük İhlalleri Ve Yaptırımlarının Uyumlaştırılması”, **Mehmet Akif Ersoy Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi**, Cilt:8, Sayı:17, 2016, (Uyumlaştırma), ss.154-172.

Üyümez, Mustafa Erkan ve Raşit Gültekin. “Gümrük Denetimi: Türkiye Uygulamalarının Analizi”, **Mehmet Akif Ersoy Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi**, Cilt: 8, Sayı:14, 2016, (Denetim), ss. 343-365.

Zolo, Danilo. “The Rule of Law: A Critical Reappraisal”, **The Rule of Law History, Theory and Criticism** (Ed. Pietro Costa ve Danilo Zolo), Springer, Dordrecht, 2007, ss. 3-72.