GÜMRÜK KABAHATLERİ: HUKUKİ ANALİZİ, SORUNLAR VE ÇÖZÜM ÖNERİLERİ

Doktora Tezi

Raşit GÜLTEKİN

Eskişehir, 2019

GÜMRÜK KABAHATLERİ: HUKUKİ ANALİZİ, SORUNLAR VE ÇÖZÜM ÖNERİLERİ

Raşit GÜLTEKİN

DOKTORA TEZİ

Maliye Anabilim Dalı

Danışman: Prof.Dr. Mustafa Erkan ÜYÜMEZ

Eskişehir

Anadolu Üniversitesi

Sosyal Bilimler Enstitüsü

Ocak 2019

JÜRİ VE ENSTİTÜ ONAYI

Raşit GÜLTEKİN'in "Gümrük Kabahatleri: Hukuki Analizi, Sorunlar ve Çözüm Önerileri" başlıklı tezi **09 Ocak 2019** tarihinde, aşağıdaki jüri tarafından Lisansüstü Eğitim Öğretim ve Sınav Yönetmeliğinin ilgili maddeleri uyarınca **Maliye** Anabilim Dalında, **Doktora** tezi olarak değerlendirilerek kabul edilmiştir.

İmza

Üye (Tez Danışmanı) : **Prof.Dr.M.Erkan ÜYÜMEZ**

Üye : **Prof.Dr.Recai DÖNMEZ**

Üye : **Prof.Dr.Necdet SAĞLAM**

Üye : **Prof.Dr.Yusuf KARAKOÇ**

Üye : **Prof.Dr.Emrah FERHATOĞLU**

Prof.Dr.Metin ÇOŞKUN
Anadolu Üniversitesi
Sosyal Bilimler Enstitüsü Müdür Vekili

ÖZET

GÜMRÜK KABAHATLERİ: HUKUKİ ANALİZİ, SORUNLAR VE ÇÖZÜM ÖNERİLERİ

Raşit GÜLTEKİN

Maliye Anabilim Dalı

Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ocak, 2019

Danışman: Prof. Dr. Mustafa Erkan ÜYÜMEZ

Gümrük işlemleri, bu işlemlere bağlı olarak tahsil edilen vergiler ve diğer malî yüklerin önemli bir kamu geliri kaynağı olması yanında, yerli ticaret erbabının, tüketicilerin, çevrenin, fikrî mülkiyet haklarının ve canlı türlerinin korunmasıyla ilgili uygulamaları içermesi nedeniyle, yoğun şekilde hukukî düzenleme konusu yapılmaktadır. Bu amaçla kişilerin gümrük işlemleriyle ilgili maddî ve şeklî ödevlere uyumu gümrük idaresince denetime tâbi tutulmaktadır. Bu uyumun sürekliliğinin sağlanması ve ihlâllerin önlenmesi için ilgili mevzuatta etkili, orantılı ve caydırıcı olması beklenen yaptırımlara yer verilmektedir. Karşılığında idarî yaptırım uygulanması nedeniyle gümrük kabahati oluşturan fiillerin kabahatler hukukuna göre şekillenen bir hukukî rejim çerçevesinde tespiti, soruşturulması ve yaptırıma bağlanması, gümrük idarî düzeninin sağlanması ve uyumlu yükümlülerin haklarının korunması bakımından önemlidir. Çalışmanın konusunu, 4458 sayılı Gümrük Kanunu ve 5326 sayılı Kabahatler Kanunu ile genel esasları belirlenen kabahatler rejimi çerçevesinde, gümrük kabahatlerinin hukukî analizî oluşturmaktadır. Bu amaçla geniş bir literatür, mevzuat ve yargı kararı taraması yapılmış ve seçilmiş ülkelere ilişkin uygulamalar incelenmiştir. Çalışmada, genel vergi kabahatlerinin aksine, gümrük kabahatlerinin, gerek kanunî hükümleri gerekse gümrük idaresince idarî yaptırıma tâbi tutulurken, kabahatler hukukunun genel esaslarına büyük oranda uyum gösterdiği sonucuna ulaşılmıştır.

Anahtar Sözcükler: Gümrük, Gümrük işlemleri, Gümrük vergileri, Kabahat, Gümrük kabahatleri.

ABSTRACT

CUSTOMS MISDEMEANORS REGIME: LEGAL ANALYSIS, ISSUES AND RECOMMENDATIONS FOR SOLUTION

Raşit GÜLTEKİN

Department of Public Finance

Anadolu University, Graduate School of Social Sciences, January, 2019

Supervisor: Prof. Dr. Mustafa Erkan ÜYÜMEZ

Customs procedures are subject to intense legal regulations because of that it is an important source of public revenue and covers protection of consumers, the environment, intellectual property rights and species. For this purpose, monetary and procedural liabilities of individuals to customs procedures is audited by the customs administration and in order to ensure continuity of this compliance and to prevent violations some sanctions that are expected to be effective, proportionate and dissuasive are envisaged in relevant legislation. It is important that disclosure, investigation and imposing of the acts constituting customs misdemeanor in the framework of a legal regime shaped by the misdemeanor law for providing of customs administrative order and for protection of the rights of law-abiding people. The subject of this study is the legal analysis of customs misdemeanor in the framework of the general principles of misdemeanor that aranged in Customs Law numbered 4458 and Misdemeanor Law numbered 5326. To this end, a wide range of literature, legislation and judicial decision have been searched and implementations of selected countries have been examined. In this study, it has been reached to the conclusion that, unlike general tax misdemeanors, customs misdemeanors comply largely with the general principles of the misdemeanor law, both in terms of legal provisions and implementations of the customs administration.

Keywords: Customs, Customs procedures, Customs duties, Misdemeanor, Customs misdemeanors.

ÖNSÖZ

Ülkelerin kalkınmasında ve gelişmesinde dış ticaret oldukça önemli bir yere sahiptir. Dış ticaret hacminin artırılması ve işlemlerin olabildiğince hızlı yerine getirilmesi dünya çapında ilgi gören ve üzerinde çaba harcanan bir konu oluşturmaktadır. Bununla birlikte legal ticaretin kolaylaştırılması ve hızlandırılması ile illegal ticaretin önlenmesi arasında hassas bir dengenin gözetilmesi de gerekmektedir. Bu bağlamda dış ticaretin satıcıdan başlayıp nihai tüketicide biten süreci içerisinde kamunun belirlediği kurallara göre yerine getirilen gümrük işlemleri bir durak ve denetim işlevi görmektedir.

Kamu sağlığı, kamu güvenliği, ekonomi, çevre, canlı türleri ve iç ticaret gibi yaşamın her yönüyle ilgili olan gümrük işlemlerinin yerine getirilmesi sırasında uyulması gereken emir ve yasaklardan sapma, ceza siyasetine bağlı olarak belirlenen, suç veya kabahat olarak tanımlanan ve karşılığında adlî veya idarî yaptırım uygulanan ihlâlleri oluşturmaktadır. Tezin konusu Türk gümrük mevzuatında yer alan gümrük kabahatleri ve karşılığında uygulanan idarî yaptırımlardır. Uzun ve meşakkatli bir çalışmanın sonucunda tez tamamlanmış ve buradaki şeklini almıştır. Bu süreçte;

Doktora eğitimine başladığım günden beri birlikte çalışma fırsatı bulduğum, bilimsel desteğini hiçbir zaman esirgemeyen ve akademik gelişimimde büyük katkısı olan danışmanım ve değerli hocam Sayın Prof.Dr. Mustafa Erkan ÜYÜMEZ'e; tez izleme komitesinde yer almakla birlikte tezin her aşamasında önerilerini ve desteklerini esirgemeyen değerli hocalarım Sayın Prof.Dr. Necdet SAĞLAM'a ve Sayın Prof.Dr. Recai DÖNMEZ'e; tez savunmasında yer almakla birlikte tezin son halini almasında oldukça önemli katkıları olan değerli hocalarım Prof.Dr. Yusuf KARAKOÇ'a, Prof.Dr. Hasan Hüseyin BAYRAKLI'ya ve Prof.Dr. Emrah FERHATOĞLU'ya ve doktora sürecinde desteğini esirgemeyen değerli hocalarım Sayın Dr.Öğr.Üyesi Aykut TAVŞANCI'ya ve Dr.Öğr.Üyesi Bilge Hakan AGUN'a teşekkür ederim.

Doktora eğitimine başladığım günde tanıdığım, "insan" sözünü duyduğumda ilk aklıma gelen, ölümsüz dostum Abdülkadir TARAKTAŞ'a; bugünlere gelmemde maddî ve manevî desteklerini hiçbir zaman esirgemeyen annem Ayşe GÜLTEKİN'e, babam Şevki GÜLTEKİN'e, abim Metin GÜLTEKİN'e, Derya DİNÇER'e ve tezde akademik eserlerinden ve değerli görüşlerinden faydalandığım BÜTÜN BİLİM İNSANLARINA ve EMEĞİ GEÇEN HERKESE teşekkür ederim.

Raşit GÜLTEKİN

15/1/2019

ETİK İLKE VE KURALLARA UYGUNLUK BEYANNAMESİ

Bu tezin bana ait, özgün bir çalışma olduğunu; çalışmamın hazırlık, veri toplama, analiz ve bilgilerin sunumu olmak üzere tüm aşamalarında bilimsel etik ilke ve kurallara uygun davrandığımı; bu çalışma kapsamında elde edilen tüm veri ve bilgiler için kaynak gösterdiğimi ve bu kaynaklara kaynakçada yer verdiğimi; bu çalışmanın Anadolu Üniversitesi tarafından kullanılan "bilimsel intihal tespit programı"yla tarandığını ve hiçbir şekilde "intihal içermediğini" beyan ederim. Herhangi bir zamanda, çalışmamla ilgili yaptığım bu beyana aykırı bir durumun saptanması durumunda, ortaya çıkacak tüm ahlaki ve hukukî sonuçları kabul ettiğimi bildiririm.

Rasit GÜLTEKİN

İÇİNDEKİLER

Sayfa

BAŞLIK SAYFASI i
JÜRİ VE ENSTİTÜ ONAYI ii
ÖZET iii
ABSTRACT iv
ÖNSÖZ v
ETİK İLKE VE KURALLARA UYGUNLUK BEYANNAMESİ vi
İÇİNDEKİLER vii
TABLOLAR DİZİNİ xvii
ŞEKİLLER DİZİNİ xix
SİMGELER VE KISALTMALAR DİZİNİ xx
GİRİŞ 1

BİRİNCİ BÖLÜM

1. GÜMRÜK İŞLEMLERİ VE DÜZENLEMELERİ 4
1.1. Gümrük İşlemleri Kavramı 4
1.2. Gümrük İşlemlerinin Hukukî Dayanakları 5
1.2.1. Milletlerarası düzenlemeler 6
1.2.2. Millî düzenlemeler 8
1.2.2.1. Anayasa 9
1.2.2.2. Gümrük mevzuatı 10
1.2.2.2.1. Gümrük Kanunu 11
1.2.2.2.2. Tarife Kanunu 14
1.2.2.2.3. Diğer düzenlemeler 14
1.2.2.3. Malî mevzuat 15
1.2.2.4. Dış ticaret mevzuatı 16
1.2.2.5. Kambiyo mevzuatı 17
1.2.2.6. Taşımacılık mevzuatı 18
1.2.3. Yargı kararları 18
1.3. Gümrük İşlemlerinin Kapsamı 19
1.3.1. Türkiye gümrük bölgesi ve gümrüklü saha 19

Sayfa

1.3.2. Gümrük gözetimi 20
1.3.3. Taşıt, eşya ve yolcuların giriş-çıkış işlemleri 21
1.3.4. Eşyanın gümrüğe sunulması 23
1.3.5. Eşyanın boşaltılması ve geçici depolanması 23
1.3.6. Özet beyan 24
1.3.7. Gümrük beyanı 26
1.3.8. Gümrük rejimleri 28
1.3.8.1. Serbest dolaşıma giriş rejimi 29
1.3.8.2. İhracat rejimi 31
1.3.8.3. Transit rejimi 32
1.3.8.4. Gümrük antrepo rejimi 33
1.3.8.5. Geçici ithalat rejimi 34
1.3.8.6. Dahilde işleme rejimi 34
1.3.8.7. Hariçte işleme rejimi 35
1.3.8.8. Gümrük kontrolü altında işleme rejimi 36
1.3.9. Serbest bölgeler 37
1.3.10. Tarife 38
1.3.11. Menşe 39
1.3.12. Kıymet 41
1.4. Gümrük Yükümlülüğü 42
1.4.1. Gümrük yükümlülüğünün doğması 43
1.4.2. Gümrük vergileri 45
1.4.2.1. Gümrük vergisi 47
1.4.2.2. Tek ve maktû vergi 48
1.4.2.3. Ek malî yükümlülük 49
1.4.2.4. Telâfi edici vergi 50
1.4.2.5. Fonlar 50
1.4.2.6. Dampinge karşı vergi ve sübvansiyona karşı telâfi edici vergi ... 52
1.4.2.7. Katma değer vergisi 53
1.4.2.8. Özel tüketim vergisi 55
1.4.2.9. TRT bandrol ücreti 55
1.4.2.10. Çevre katkı payı 56

Sayfa

1.4.3. Vergilendirme ve teminat işlemleri 57

1.4.3.1. Tescil 57

1.4.3.2. Tarh, tahakkuk ve ek tahakkuk 58

1.4.3.3. Tebliğ 60

1.4.3.4. Ödeme 62

1.4.3.5. Teminat 64

1.4.4. Gümrük yükümlülüğünün sona ermesi 65

1.5. Diğer Malî Yükümlülükler 65

1.5.1. Destekleme ve fiyat istikrar fonu 65

1.5.2. Fikir ve sanat eserleri kesintisi 67

1.5.3. Damga vergisi 67

1.5.4. Harçlar 69

1.5.5. Geçiş ücreti 71

1.6. Gümrük İşlemlerinde Süreler 72

1.7. Gümrük İşlemlerinin Tarafları 72

1.7.1. Gümrük idaresi 72

1.7.2. Kişiler ve temsil 78

1.7.2.1. Yükümlü 79

1.7.2.2. Sorumlu 80

1.7.2.3. Temsil 81

1.8. Gümrük İşlemlerinin Denetimi 84

1.8.1. Gümrük denetimi kavramı 84

1.8.2. Gümrük denetimin kapsamı 85

1.8.3. Gümrük denetimiyle ilgili yükümlülükler 86

1.8.4. Gümrük denetiminin aşamaları 87

1.8.4.1. Özet beyan ve denetimi 87

1.8.4.2. Gümrük beyanı ve denetimi 87

1.8.4.3. Eşyanın teslimi sonrası gümrük denetimi 90

1.8.4.3.1. İkinci kontrol 90

1.8.4.3.2. Sonradan kontrol 90

1.8.4.4. Olağandışı gümrük denetimi 91

Sayfa

1.8.5. Gümrük denetimi yöntemleri 92
1.8.5.1. Gümrük idaresinin bilgi talebi 93
1.8.5.2. Belge kontrolü 94
1.8.5.3. Muayene 94
1.8.5.4. Laboratuvar tahlili 95
1.8.5.5. Ekspertiz tespiti 95
1.8.6. Gümrük denetimine yetkili kişiler 96
1.8.6.1. Gümrük ve ticaret müfettişleri 96
1.8.6.2. Muayene memurları 98
1.8.6.3. Muhafaza memurları 99
1.8.6.4. Yetkilendirilmiş gümrük müşavirleri 99
1.8.6.5. Yeminli malî müşavirler 100
1.8.6.6. Kaçakçılığın takibinden sorumlu görevliler 101

İKİNCİ BÖLÜM

2. GÜMRÜK KABAHATLERİ 102
2.1. Haksızlık Türü Olarak Kabahatler 102
2.1.1. Kabahat kavramı 103
2.1.2. Suç, kabahat ve kabahat benzerleri ayrımı 104
2.1.3. Kabahatlerin nedenleri 106
2.2. Gümrük Kabahatlerinin Tanımı 109
2.3. Gümrük Kabahatlerinin Hukukî Dayanakları 109
2.3.1. Anayasa 110
2.3.2. Milletlerarası düzenlemeler 112
2.3.3. Kanunlar 113
2.3.4. Genel düzenleyici işlemler 116
2.3.5. Yargı kararları 118
2.3.6. Doktrin 118
2.4. Gümrük Kabahatlerinde Sorumluluğun Esasları 119
2.4.1. Fail 121
2.4.1.1. Genel olarak fail 121

Sayfa

2.4.1.2. İştirak 125
2.4.1.3. Gümrük kabahatlerinde fail ve iştirak..... 126
2.4.2. Konu..... 128
2.4.2.1. Genel olarak konu 128
2.4.2.2. Gümrük kabahatlerinde konu 130
2.4.3. Korunan değer 131
2.4.3.1. Genel olarak korunan değer..... 131
2.4.3.2. Gümrük kabahatlerinde korunan değer..... 132
2.4.4. Mağdur 133
2.4.4.1. Genel olarak mağdur 133
2.4.4.2. Gümrük kabahatlerinde mağdur 134
2.4.5. Gümrük kabahati oluşturan ihlâller..... 134
2.4.5.1. Vergi kaybına neden olan ihlâller..... 136
2.4.5.1.1. Serbest dolaşıma giriş ve kısmî muafiyete tâbi geçici ithalat rejimlerine ilişkin ihlâller..... 138
Tarife ihlâli..... 139
Kıymet ihlâli..... 140
Düzenleyici işlemlerin ve belge düzeninin ihlâli.....140
Yolculara tanınan hakların ihlâli..... 142
2.4.5.1.2. Dahilde işleme, gümrük kontrolü altında işleme ve tam muafiyete tâbi geçici ithalat rejimlerine ilişkin ihlâller 143
Rejimlere girişte ihlâller 144
Rejimlerin işleyişine veya tamamlanmasına ilişkin ihlâller……...144
Telafi edici vergiye ilişkin ihlâl..... 146
2.4.5.1.3. Gümrük antrepo rejimine ve geçici depolama yerleri ile gümrük idaresince eşya konulmasına izin verilen yerlere ilişkin ihlâller..... 146
Gümrük gözetimi, satış ve kayıt düzeninin ihlâli 147
Belirgin şekilde farklı nitelikte eşya beyanı 149
2.4.5.1.4. Transit rejimine ilişkin ihlâl..... 150
2.4.5.1.5. İhracat rejimine ilişkin ihlâller..... 151

Sayfa

2.4.5.1.6. Hariçte işleme rejimine ilişkin ihlâller 151

2.4.5.1.7. Giriş özet beyanına ilişkin ihlâller 152

2.4.5.2. Usulsüzlük oluşturan ihlâller 154

2.4.5.2.1. Nisbî idarî para cezası uygulanan ihlâller 155

2.4.5.2.2. Maktû idarî para cezası uygulanan ihlâller 156

Temel maktû idarî para cezası uygulanan ihlâller ... 156

Maktû idarî para cezası uygulanan özel nitelikli ihlâl 160

Maktû idarî para cezasının katlı olarak uygulandığı ihlâller 161

2.4.5.3. Şarta bağlı olarak türü değişebilen ihlâller 163

2.4.5.4. Kaçakçılık suçuyla etkileşim 165

2.4.5.5. Tekerrür 166

2.4.6. Netice, illiyet bağı, teşebbüs ve içtima 168

2.4.6.1. Netice 168

2.4.6.2. İlliyet bağı 171

2.4.6.3. Teşebbüs 174

2.4.6.4. İçtima 177

2.5.7. Kusur ve Kusurluluk 180

2.5.7.1. Kusur 180

2.5.7.1.1. Kast 180

2.5.7.1.2. Taksir 182

2.5.7.1.3. Gümrük kabahatlerinde kast ve taksir 184

2.5.7.2. Kusurluluk 186

2.5.7.2.1. Yaş küçüklüğü 186

2.5.7.2.2. Akıl hastalığı 188

2.5.7.2.3. Sağır ve dilsizlik 189

2.5.7.2.4. Diğer nedenler 190

2.5.7.2.5. Gümrük kabahatlerinde kusurluluk 190

2.5.8. Hukuka aykırılık 190

2.5.8.1. Genel olarak hukuka aykırılık 190

2.5.8.2. Hukuka uygunluk nedenleri 191

Sayfa

2.5.8.3. Gümrük kabahatlerinde hukuka uygunluk nedenleri..... 193
2.6. Gümrük İşlemleriyle Bağlantılı Diğer Kabahatler..... 194
2.6.1. Taşımacılık kabahatleri..... 194
2.6.2. Kambiyo kabahatleri..... 197

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

3. GÜMRÜK KABAHATLERİNE YÖNELİK İDARÎ YAPTIRIMLAR 198
3.1. Yaptırım Kavramı 198
3.2. İdarî Yaptırım Kavramı..... 200
3.3. İdarî Yaptırımların Hukukî Niteliği 201
3.3.1. Yetki..... 201
3.3.2. Şekil..... 202
3.3.3. Sebep 203
3.3.4. Konu..... 203
3.3.5. Amaç 203
3.4. İdarî yaptırımların diğer yaptırım türleriyle karşılaştırılması 203
3.4.1. İdarî yaptırımlar ve adlî yaptırımlar..... 204
3.4.2. İdarî yaptırımlar ve disiplin yaptırımları..... 206
3.4.3. İdarî yaptırımlar ve yargılama hukuku yaptırımları..... 207
3.4.4. İdarî yaptırımlar ve medeni hukuk yaptırımları..... 207
3.5. İdarî Yaptırım Türleri..... 208
3.5.1. İdarî para cezası..... 210
3.5.1.1. Maktû idarî para cezası 211
3.5.1.2. Nisbî idarî para cezası..... 213
3.5.1.3. Alt ve üst sınırı kanunda gösterilen idarî para cezası..... 215
3.5.2. İdarî tedbirler..... 216
3.5.2.1. Mülkiyetin kamuya geçirilmesi..... 217
3.5.2.2. Diğer idarî tedbirler 219
3.5.2.2.1. Çıkış izni verilmemesi 221
3.5.2.2.2. Askıya alma, geri alma ve iptal..... 221
Askıya alma 222

Sayfa

Geri alma 222

İptal 223

3.5.2.2.3. Durdurma veya kapatma 224

3.5.2.2.4. Yurtdışı etme 225

3.6. İdarî Yaptırımlara Yönelik Usûl İşlemleri 225

3.6.1. İdarî yaptırım kararları 225

3.6.2. İdarî yaptırım kararı almaya yetkili kişiler 225

3.6.3. İdarî yaptırım kararının şekli ve içeriği 227

3.6.4. İdarî yaptırım kararınıntebliği 228

3.6.5. İdarî yaptırım kararının kesinleşmesi 228

3.6.6. İdarî yaptırım kararının takibi 230

3.7. İdarî Yaptırımların Sona Ermesi 230

3.7.1. Kişiliğin sona ermesi 230

3.7.1.1. Gerçek kişilerde kişiliğin sona ermesi-ölüm 231

3.7.1.2. Tüzel kişilerde kişiliğin sona ermesi 231

3.7.2. Ödeme-tahsilat-yerine getirme 232

3.7.2.1. İdarî para cezalarının gelir kaydı 234

3.7.2.2. İdarî para cezalarının tahsil usûlü 234

3.7.2.3. İdarî para cezalarının ödeme zamanı 235

3.7.2.4. İdarî para cezalarının ödeme yeri 236

3.7.2.5. İdarî para cezalarında indirim 237

3.7.2.6. İdarî para cezalarının cebren tahsili 239

3.7.2.7. Mülkiyetin kamuya geçirilmesi kararının yerine getirilmesi 240

3.7.3. Zamanaşımı 241

3.7.3.1. İdarî para cezalarında zamanaşımı 241

3.7.3.1.1. Suçla bağlantılı idarî para cezalarında zamanaşımı . 242

3.7.3.1.2. Vergi alacağına bağlı idarî para cezalarında zamanaşımı 242

Tarh zamanaşımı 242

Tahsil zamanaşımı 243

3.7.3.1.2. Vergi alacağına bağlı olmayan idarî para cezalarında zamanaşımı 244

Sayfa

3.7.3.2. Mülkiyetin kamuya geçirilmesinde zamanaşımı 245

3.7.4. Af 245

3.7.5. Terkin 246

3.7.6. Gönüllü vazgeçme ve etkin pişmanlık 247

3.7.7. Hata düzeltme 249

3.8. İdarî Yaptırımlara Yönelik Başvuru Hakları 251

3.8.1. Gümrük idaresine yönelik başvuru hakları 254

3.8.1.1. Bilgi talep etme ve karar isteme 254

3.8.1.1.1. Bilgi talep etme 255

3.8.1.1.2. Karar isteme 256

3.8.1.2. İtiraz 258

3.8.1.2.1. İtirazın kapsamı 258

3.8.1.2.2. İtirazın başvuru süresi ve usûlü 260

3.8.1.2.3. İtirazın sonuçları 261

3.8.1.3. Uzlaşma 262

3.8.1.3.1. Uzlaşmanın kapsamı 264

3.8.1.3.2. Uzlaşma başvurusunun süresi ve usûlü 266

3.8.1.3.3. Uzlaşmanın sonuçları 267

3.8.1.3.4. Uzlaşma, itiraz ve dava yolu etkileşimi 269

3.8.1.4. Mücbir sebepler veya beklenmeyen haller 270

3.8.1.5. Tecil ve taksitlendirme 272

3.8.1.6. Geri verme ve kaldırma 274

3.8.2. Cebri icraya ilişkin haklar 277

3.8.3. Yargı yoluna başvuru hakkı 278

3.8.3.1. Gümrük işlemlerinde dava konusu olarak itiraz kararları ve diğer işlemler 278

3.8.3.2. Gümrük işlemlerinde görevli ve yetkili mahkemeler 279

3.8.4. Etik kurullara başvuru hakkı 282

3.8.5. Anayasa Mahkemesine bireysel başvuru hakkı 285

3.8.5.1. Bireysel başvurunun genel esasları 286

3.8.5.1. Gümrük işlemlerine ilişkin bireysel başvuru örnekleri 289

3.8.6. Avrupa İnsan Hakları Mahkemesine bireysel başvuru hakkı 292

Sayfa

DEĞERLENDİRME VE SONUÇ **294**
KAYNAKÇA **302**
Kitaplar ve Makaleler **302**
Mahkeme Kararları **310**
İnternet Kaynakları **312**
ÖZGEÇMİŞ

TABLOLAR DİZİNİ

Sayfa

Tablo 1.1. Türkiye Cumhuriyeti Dönemi Gümrük Kanunları……..11

Tablo 1.2. Vergilendirme İşlemleri, Uyuşmazlıklar ve İhlâllerin Yer Aldığı Kanunlar...16

Tablo 1.3. Gümrük Vergileri……...46

Tablo 1.4. Toplam Vergi Gelirleri ve Gümrük Vergileri (2010-2017) (Milyon TL)...…..76

Tablo 1.5. Seçilmiş Vergi Türlerine İlişkin Tahakkuk Tutarı (2010-2017) (Milyon TL)....76

Tablo 1.6. Gümrük İdaresince Yapılan Gelir Tahsilatı (2013-2017) (Bin TL) 77

Tablo 1.7. İthalat ve İhracat Beyannamesi Sayıları (2008-2017) (Adet)……..88

Tablo 1.8. Gümrük ve Ticaret Müfettişlerinin Sayısı ile Denetim Faaliyetleri (2008-2016)...97

Tablo 1.9. Merkezi Denetim Faaliyetlerinin Malî Boyutu (2008-2016) (TL)……..……98

Tablo 2.1. Faile Göre Kabahat Türleri……...……...…..……..121

Tablo 2.2. Vergi Kabahatlerinde Gerçek Kişilerin Faillik Durumu ……..……...…….….124

Tablo 2.3. Konusuna Göre Kabahat Türleri…….……..129

Tablo 2.4. Harekete Göre Kabahat Türleri……...…..135

Tablo 2.5. Serbest Dolaşıma Giriş ve Kısmî Muafiyete Tâbi Geçici İthalat Rejimlerine İlişkin İhlâller ve Uygulanacak İdarî Yaptırımın Türü ve Miktarı ……..…….138

Tablo 2.6. Dahilde İşleme, Gümrük Kontrolü Altında İşleme ve Tam Muafiyete Tâbi Geçici İthalat Rejimlerine İlişkin İhlâller ve Uygulanacak İdarî Yaptırımın Türü ve Miktarı …….…….143

Tablo 2.7. Gümrük Antrepo Rejimi, Geçici Depolama Yerleri ve Gümrük İdaresince Eşya Konulmasına İzin Verilen Yerlere İlişkin İhlâller ve Uygulanacak İdarî Yaptırımın Türü ve Miktarı …….…..……...147

Tablo 2.8 Giriş Özet Beyanına İlişkin İhlâller ve Uygulanacak İdarî Yaptırımın Türü ve Miktarı ……...…152

Tablo 2.9. Usulsüzlük Para Cezasının Nisbî Uygulandığı Özel Nitelikli İhlâller ve Uygulanacak İdarî Yaptırımın Türü ve Miktarı..……...……...….155

Tablo 2.10. Gümrük Rejimlerine İlişkin Genel Nitelikli İhlâller ...…….158

Tablo 2.11. Beyanname, Kayıt ve Belge Düzenine İlişkin İhlâller ……...…….159

Tablo 2.12. Bilgi Verme, Bildirimde Bulunma ve Sürelere İlişkin İhlâller…..…….....160

Tablo 2.13. Usulsüzlük Para Cezasının 2 Kat Uygulandığı İhlâller ……..….161

Tablo 2.14. Usulsüzlük Para Cezasının 4 Kat Uygulandığı İhlâller ……..….162

Tablo 2.15. Neticeye Göre Kabahat Türleri ……...…….……...169

Tablo 2.16. Suç Yolu ……...…….…….…...174

Tablo 3.1. İdarî Yaptırımların Sınıflandırılması ……...…….…….…...208

Tablo 3.2. Yeniden Değerleme Oranları (2000-2018).……...……...….…….…...212

Tablo 3.3. Usulsüzlükler İçin Öngörülen Maktû İdarî Para Cezası Tutarı (2000-2017).....213

ŞEKİLLER DİZİNİ

Sayfa

Şekil 1.1. Ticaret Bakanlığı Organizasyon Yapısı……... 73

Şekil 1.2. Trakya Gümrük ve Ticaret Bölge Müdürlüğü Organizasyon Yapısı.....…….. 74

SİMGELER VE KISALTMALAR DİZİNİ

AATUHK	: Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun
AİHS	: Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi
AnyMKYK	: Anayasa Mahkemesinin Kuruluşu ve Yargılama Usulleri Hakkında Kanun
Any	: Anayasa
AnyM	: Anayasa Mahkemesi
ATA	: Admission Temporary Agreement (Geçici Kabul Anlaşması)
BEHK	: Bilgi Edinme Hakkında Kanun
BİLGE	: Bilgisayarlı Gümrük Etkinlikleri
BİMK	: Bölge İdare Mahkemeleri, İdare Mahkemeleri ve Vergi Mahkemelerinin Kuruluşu ve Görevleri Hakkında Kanun
C	: Ceza
CIF	: Cost, Insurance and Freight (Satış Bedeli, Sigorta ve Navlun)
CPD	: Carnet de Passages en Douanes (Gümrüklerden Geçiş Karnesi)
ÇGY	: Çevre Gelirleri Yönetmeliği
ÇK	: Çevre Kanunu
D	: Daire
DFİFHK	: Destekleme ve Fiyat İstikrar Fonu
DHKDK	: Dilekçe Hakkının Kullanılmasına Dair Kanun
DİR	: Dahilde İşleme Rejimi
Dş	: Danıştay
DşK	: Danıştay Kanunu
DTDHK	: Dış Ticaretin Düzenlenmesi Hakkında Kanun
DVK	: Damga Vergisi Kanunu
E	: Esas
ECHR/AİHM	: European Court of Human Rights (Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi)
Ed.	: Editör
EGM	: Emniyet Genel Müdürlüğü
FOB	: Free on Board (Güvertede Teslim)
GATT	: The General Agreement on Tariffs and Trade (Gümrük Tarifeleri ve Ticaret Genel Anlaşması)
GİKY	: Gümrük İşlemlerinin Kolaylaştırılması Yönetmeliği

GK : Gümrük Kanunu

GKAİR : Gümrük Kontrolü Altında İşleme Rejimi

GSMY : Gümrüksüz Satış Mağazaları Yönetmeliği

GTahGT : Tahsilat İşlemleri hakkında 2 Seri No'lu Gümrük Genel Tebliği

GTB : Gümrük ve Ticaret Bakanlığı

GUY : Gümrük Uzlaşma Yönetmeliği

GY : Gümrük Yönetmeliği

HİR : Hariçte İşleme Rejimi

HK : Harçlar Kanunu

İDDK : Danıştay İdari Dava Daireleri Kurulu

İHRÖHK : İthalatta Haksız Rekabetin Önlenmesi Hakkında Kanun

İRK : İthalat Rejimi Kararı

İSUDT : İthalatta Standartlara Uygunluk Denetimi Tebliği

İYUK : İdari Yargılama Usulü Kanunu

JGK : Jandarma Genel Komutanlığı

K : Karar

KarTGT : Geçici İthal Edilen Kara Taşıtlarına İlişkin Gümrük Genel Tebliği

KbK : Kabotaj Kanunu

KDVK : Katma Değer Vergisi Kanunu

KGEK : Kamu Görevlileri Etik Kurulu

KGEKK : Kamu Görevlileri Etik Kurulu Kurulması ve Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun

KK : Kabahatler Kanunu

KMK : Kaçakçılıkla Mücadele Kanunu

KOM : Kaçakçılık ve Organize Suçlarla Mücadele Daire Başkanlığı

KTak : Karayolu Taşıma Kanunu

KTrK : Karayolları Trafik Kanunu

m : madde

Mük : Mükerrer

OKST : Onaylanmış Kişi Statüsü Hakkında Gümrük Genel Tebliği

ÖTVK : Özel Tüketim Vergisi Kanunu

RG : Resmî Gazete

RTBY : Rehberlik ve Teftiş Başkanlığı Yönetmeliği

s	: sayfa
SBK	: Serbest Bölgeler Kanunu
SGAÖHK	: Suç Gelirlerinin Aklanmasının Önlenmesi Hakkında Kanun
SKRİKY	: Sonradan Kontrol ve Riskli İşlemlerin Kontrolü Yönetmeliği
STDHK	: Sınır Ticaretinin Düzenlenmesi Hakkında Karar
TahGTB	: 442 Seri No'lu Tahsilat Genel Tebliği
TI	: Transparency International (Milletlerarası Saydamlık Örgütü)
TIR	:Transportation Internationale Routière (Uluslararası Karayolu Taşımacılığı)
TL	: Türk Lirası
TRTGK	: Türkiye Radyo Televizyon Kurumu Gelirleri Kanunu
TSE	: Türk Standartları Enstitüsü
TTÇY	: Taşra Teşkilatı Çalışma Yönetmeliği
TÜSİAD	: Türk Sanayicileri ve İş İnsanları Derneği
VUK	: Vergi Usul Kanunu
WCO/DGÖ	: World Customs Organization (Dünya Gümrük Örgütü)
WTO/DTÖ	: World Trade Organization (Dünya Ticaret Örgütü)
YGKT	: Yeni Gümrük Kanunu Taslağı
YMMY	: Yeminli Mali Müşavirlerin Tasdik Edecekleri Belgeler, Tasdik Konuları, Tasdike İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik
Y	: Yargıtay

GİRİŞ

Milletlerarası ticaretin serbest, kolaylaştırılmış işlemler üzerinden ve en az maliyetle yapılmasının yaratacağı olumlu fayda bütün kesimlerce kabul edilmektedir. Bununla birlikte hazineye gelir sağlama amacının yanında yerli ticaret erbabının, tüketicilerin, çevrenin, canlıların, fikrî mülkiyet haklarının ve kültürel mirasın korunması ile terörizmle mücadeleye bağlı olarak ülkeler milletlerarası ticarete yönelik süreli veya sürekli nitelikte kısıtlayıcı ve yasaklayıcı önlemler ile ilâve malî yükler getirebilmektedir. Ayrıca ülkelerin üye oldukları ikili ve çok taraflı milletlerarası oluşumlar, kültürel ilişkilerinin yoğunluğu, sahip oldukları doğal kaynak türleri ve birbirleriyle olan siyasî ilişkiler, bu ticaretin yönetiminde etkili olabilmektedir.

Milletlerarası ticarete yönelik işlemlerin önemli bir bölümü, birçok ülkede uygulama alanı bulan ve ağırlıklı olarak dayanağını gümrük mevzuatı oluşturan kurallar çerçevesinde şekillenen gümrük işlemleri olarak yerine getirilmektedir. Bütün ülkelerin hukuk sistemlerinde, eşya sahiplerine ve onların adına hareket eden kişilere yönelik gümrük işlemleri kapsamında çeşitli emir ve yasaklara yer verilmektedir. Türkiye'de de gümrük işlemleri, hem vergi kanunu hem de usûl kanunu özelliği taşıyan ve Türkiye ile Avrupa Birliği arasındaki gümrük birliğine uyum sağlamak amacıyla hazırlanan 27.10.1999 tarihli ve 4458 sayılı Gümrük Kanunu hükümleriyle düzenlenmiş ve Kanun kapsamında bu işlemlerle ilgili çeşitli emir ve yasaklara yer verilmiştir. Ayrıca gümrük işlemlerinin konusunu oluşturan eşyayla ilgili olması nedeniyle malî ve malî olmayan hükümler içeren başka mevzuatla da çeşitli ödevler belirlenmiştir. Gümrük işlemleri dolayısıyla gümrük idaresiyle muhatap olan kişiler, gümrük düzeninin sağlanması ve uyumlu ticaret erbabının haklarının korunması için, kanun koyucu ve gümrük idaresince belirlenen söz konusu bütün emir ve yasaklara uyum göstermek durumundadırlar.

Gümrük işlemleri, kişilerin gümrük idaresine yaptıkları beyana ve bildirimlere göre yerine getirilmektedir. Bu beyan ve bildirimler, maddî ve şeklî yükümlülükler bakımından sahiplerini bağlayıcı özellik taşımaktadır. Ayrıca gümrük yükümlülüğünün tam olarak kavranması ve şeklî işlemlerinin mevzuatına uygun şekilde tamamlanabilmesi için kayıt düzeninin sağlanması ve gümrük idaresince yapılan denetimlere uygun hareket edilmesi de kişilerin sorumluluğundadır. Kişilerin, maliyet veya zaman kaybı kaygısıyla, bütün bu emir ve yasaklara aykırı hareketi; örneğin gerçeğe aykırı beyanda bulunması, gümrük gözetimi kurallarına uymaması, gümrük rejimlerine ilişkin şartlarını ihlâl etmesi ve özellikle de gümrük denetimine ilişkin usûl kurallarına uymamaları, karşılığında idarî

yaptırıma yer verilmesi halinde, gümrük kabahati oluşturmaktadır. Bu bağlamda gümrük kabahatleri, gümrük işlemlerinin gümrük idaresince doğru şekilde yerine getirilmesi için bu idarelerle muhatap olan kişilerin uymak zorunda olduğu maddî ve şeklî ödevleri tam ve zamanında yerine getirmemesinden; diğer bir ifadeyle, gümrük mevzuatında yer alan emir ve yasaklara uyulmamasından kaynaklanan ihlâllerdir. Gümrük kabahatlerinin bu tanımı, konunun incelenmesi bakımından, gümrük vergilerini ödeme zorunluluğu anlamına gelen gümrük yükümlülüğü ve usûle ilişkin ödevler ile bunların ihlâlleri üzerinde de durulmasını gerektirmektedir.

Tezin konusunu, Türkiye'de gümrük mevzuatında yer alan gümrük kabahatlerinin hukukî rejimi oluşturmaktadır. Bu bağlamda gümrük kabahatlerinin hukukî rejiminin analiz edilebilmesi amacıyla tezin birinci bölümünde gümrük kabahatleri alanı olarak gümrük işlemleri kavramının ne anlama geldiği, gümrük işlemlerinin hukukî dayanakları, kapsamına giren maddî ve şeklî konular üzerinde durulmuş ve gümrük işlemlerinin tarafları ve gümrük denetimi incelenmiştir.

Türkiye'de 30.3.2015 tarihli ve 5326 sayılı Kabahatler Kanununun yürürlüğe girmesiyle birlikte kabahatler hukuku alanında belirli bir rejim çerçevesinde yeknesak uygulamaya geçilmiş ve kabahatlere yönelik işlemler, kanun yolları dışında, bu Kanuna tâbi tutulmuştur. Kabahatlere yönelik idarî yaptırımlar, genel olarak idarî işlem niteliği taşıdığından idare hukukunun genel esaslarına tâbidir. Ayrıca suç olmaktan çıkarma çabalarının bir sonucu olarak ceza hukuku kapsamı dışında olduğu düşünülse de, kabahatler alanında da ceza hukuku hükümleri uygulama alanı bulmaktadır. Buna karşın 4.1.1961 tarihli ve 213 sayılı Vergi Usul Kanunu hükümleriyle düzenlenen vergi kabahatleri bakımından bu Kanunda hüküm bulunan hallerde Kabahatler Kanunu geçerlilik bulmadığından, genel vergi idaresi ile gümrük idaresince tahsil edilen aynı vergilere ilişkin vergisel kabahatler için farklı hukukî rejim söz konusu olabilmektedir. Bu bağlamda tezin ikinci bölümünde, hukuk düzeninde bir haksızlık bir türü oluşturan gümrük kabahatlerinin diğer haksızlık türleriyle olan farklılıkları, hukukî dayanakları, gümrük kabahatlerinde sorumluluğun esasları ile gümrük işlemleriyle bağlantılı diğer kabahatler ceza hukuku, kabahatler hukuku ve vergi hukuku boyutu da dikkate alınmak suretiyle karşılaştırmalı olarak incelenmiştir.

Gümrük işlemlerine yönelik emir ve yasaklar belirlemek ve kişilerin de bunlara uyum göstermesini beklemek tek başına yeterli değildir. Kişiler, ticari faaliyetleri sırasında gelir azaltıcı, gider artırıcı, zaman alıcı, kısıtlayıcı veya yasaklayıcı nitelikte

uygulamalarla karşılaştıklarında basit bir kâr-zarar karşılaştırması yaparak zaman zaman suç veya kabahat oluşturan ihlâlleri bilerek işlemeyi tercih edebilmektedir. Dolayısıyla ilgili mevzuat kapsamında emir ve yasaklara uyum düzeyinin artırılması amacıyla onları destekleyici, etkili, ölçülü ve caydırıcı niteliğe sahip ve belirli bir hukukî rejim içerisinde uygulanan yaptırımlara da yer verilmektedir. Bu bağlamda tezin üçüncü bölümünde gümrük kabahatlerine yönelik idarî yaptırım kavramı ve türleri, idarî yaptırımların hukukî niteliği, diğer yaptırım türleriyle karşılaştırması, sona ermesi ve usûl hükümleri ile bu idarî yaptırımlara ilişkin kişilere tanınan başvuru hakları incelenmiştir.

Tezin değerlendirme ve sonuç kısmında ise, Türkiye'de gümrük kabahatlerinin genel olarak kapsamı ve düzenleniş şekli, kabahatler rejimiyle getirilen esaslara uyumu, karşılaşılan sorunlar ve çözüm önerilerine yer verilmiştir.

Gümrük işlemleri, eşyanın birden fazla ülkenin gümrük bölgesi arasında hareketine bağlı olarak ve konusunu oluşturan eşyanın niteliğine göre farklı mevzuat alanlarına ilişkin ilke ve kurallara göre yerine getirilmektedir. Bu bakımdan hemen hemen bütün ülkeler tarafından gümrük işlemleriyle ilgili düzenlemeler yapılırken, bu düzenlemelerin ihlâli halinde uygulanacak yaptırımlara yer verilmektedir. Bu amaçla tezin ekinde seçilmiş ülkelerde gümrük kabahati olarak ele alınabilecek ihlâller, bunlara yönelik yaptırımlar ve ilgili usûl hükümleri incelenmiştir.

BİRİNCİ BÖLÜM

1. GÜMRÜK İŞLEMLERİ VE DÜZENLEMELERİ

Gümrük idaresiyle muhatap olan kişiler, gümrük işlemleri çerçevesinde çeşitli maddî ve şeklî ödevleri yerine getirmektedirler. Gümrük idarî düzeninin sağlanmasını amaçlayan bu ödevlerin tam ve zamanında yerine getirilmemesi gümrük kabahati olarak tanımlanan ihlâllere neden olmaktadır. Gümrük kabahatlerinin anlaşılabilmesi için ise, öncelikle bu kabahatlerin ait olduğu alan olan gümrük işlemleri incelenmelidir.

1.1. Gümrük İşlemleri Kavramı

Gümrük işlemleri, gümrük idaresi ile bu idarelerle muhatap olan kişilerin gümrük mevzuatına göre yerine getirmek zorunda olduğu tüm işlemleri ifade etmektedir[1]. Gümrük işlemleri esas itibariyle dış ticaretin kamu tarafından belirlenen işlemlerine işaret etmektedir[2]. Bu bağlamda kavramın dar ve geniş anlamda tanımlanması mümkündür.

Dar anlamda gümrük işlemleri, eşyaya gümrükçe[3] onaylanmış bir işlem veya kullanım şekli belirlenmesidir[4]. Türk hukukunda eşyanın Türkiye Gümrük Bölgesine girişini ve bu bölgeden çıkışını düzenleyen ilke ve kurallara göre yürütülen faaliyetler ile bunlara taraf olanların gerçekleştirdiği tüm işlemler olarak ifade edilen[5] gümrük işlemlerinin gümrük idaresi ve bu idareyle muhatap olan kişiler olmak üzere iki tarafı bulunmaktadır[6]. Gümrük işlemlerinin özünü oluşturan eşyaya gümrükçe onaylanmış bir

---

[1]World Customs Organization [WCO] (2013). *Glossary of international customs terms*. Brussels, s. 10.

[2]A. Takım, İ. K. İmamoğlu ve Y. Naktiyok (2018). *Dış ticaret işlemleri-kavram, teori, politika ve uygulama*. Bursa: Ekin, s. 453.

[3]Gümrük Kanununun çeşitli hükümlerinde, "eşyanın gümrükçe onaylanmış bir işlem veya kullanıma tâbi tutulması" ifadesi içerisinde "gümrük idaresi" yerine "gümrükçe" kavramının kullanılması tercih edilmiştir (GK, m. 3/14, 10, 41, 46/1, 47/2, 50/1, 55/2, 122/2 ve 251/1).

[4]Gümrük Kanununda gümrük işlemleri tanımlanmamıştır. Ticaret Bakanlığının (değişmeden önce Gümrük ve Ticaret Bakanlığı) yayımladığı Yeni Gümrük Kanunu Taslağında kavram, "gümrük mevzuatı uyarınca, kişiler ve gümrük idaresi tarafından gerçekleştirilmesi gerekli tüm işlemler" olarak tanımlanmıştır (YGKT, m. 3/1.p). Taslak metin için bkz.: http://ggm.gtb.gov.tr/mevzuat/mevzuat-taslaklari/taslak-kanunlar (Erişim Tarihi: 1.8.2017)

[5]U. Selen (2017). *Gümrük işlemleri ve vergilendirilmesi*. 9. Baskı, Bursa: Ekin, s. 27. Eşyanın Türkiye Gümrük Bölgesine getirilmek istenmesi veya bu bölgeden çıkarılmak istenmesi halinde, gümrük idaresi ile istemde bulunan arasında vergi hukuku ilişkisi de doğmaktadır. H. Yumuk (2017). Gümrük hukukunda zorunlu idari itiraz. *Yedinci Genç Vergi Hukukçukarı Sempozyumu (Bildiri Kitabı)* (Ed. Y. Karakoç vd.), Ankara: Yetkin, s. 175.; Vergi hukuku ilişkisi de bir kamu hukuku ilişkisidir. A. Yıldırım (2017). Vergi hukukunda kanunîlik ilkesi. *Vergi Hukukuna İlişkin Anayasal İlkeler (Makaleler).* (Ed. Y. Karakoç). Ankara: Yetkin, s. 148.

[6]Revize Kyoto Sözleşmesi Genel Ek m. 9. http://www.wcoom.org/en/topics/facilitation/instrument-and-tools/conventions/pf_revised_kyoto_conv/kyoto_new /gach2.aspx (Erişim Tarihi: 25.1.2017)

işlem veya kullanım şekli ise, eşyanın bir gümrük rejimine tâbi tutulması, serbest bölgeye girmesi, yeniden ihracı, imhası veya gümrüğe terki şeklindeki işlemlerdir.

Geniş anlamda gümrük işlemleri, eşya ve eşyanın bulunduğu taşıtlar ile herhangi bir sebeple gümrük idaresiyle muhatap olan kişilere yönelik olarak yerine getirilmesi gereken bütün işlemlerdir. Bu durumda gümrük işlemleri, gümrük mevzuatıyla birlikte ilgili diğer mevzuatın tamamı uyarınca yerine getirilen işlemleri kapsamına almaktadır.

Tarihi süreç içerisinde gümrük idaresinin ve görevlerinin geçirdiği evrime bağlı olarak gümrük işlemleri de değişim göstermiştir. Bu bağlamda, önceleri ağırlıklı olarak dış ticaret işlemlerinden kaynaklanan vergilerin tahsilatı ile ticaret politikası önlemleri ve kambiyo uygulamalarını içeren geleneksel gümrük işlemleri, zamanla fikrî mülkiyet haklarının, nesli tükenmekte olan bitki ve canlı türleri ile kültürel mirasın korunması, ihracat kontrolleri ve dış ticaretin kolaylaştırılmasına yönelik işlemlerin yerine getirilmesi gibi konuları da kapsar hale gelmiştir. Ayrıca geçmişte farklı kurumlarca yürütülen birçok işlem de bilgi işlem teknolojisi yardımıyla tek elden gümrük idaresince yerine getirilmeye veya denetlenmeye başlanmıştır. Nitekim ticaretin uyumlaştırılması, basitleştirilmesi ve hızlandırılması amacıyla geliştirilen ve tek pencere[7] olarak ifade edilen uygulama sayesinde gümrük işlemlerinde kullanılan belge ve veriler bir kez oluşturularak birden fazla kurum tarafından kullanabilmektedir[8].

Gümrük işlemleri bir bakıma ülke güvenliğinin sağlanması, ekonomi politikalarının uygulanması, dış ticaret kapsamına giren vergilerin tahsili, illegal ticaretin önlenmesi ve dış ticaret istatistiklerinin toplanmasına yönelik uygulamaları içermektedir. Bu yönüyle gümrük işlemleri sınır ötesinde, sınır gerisinde veya sınırdaki işlemlerden oluşmaktadır[9].

1.2. Gümrük İşlemlerinin Hukukî Dayanakları

Milletlerarası ticaretin önemli bir kısmını oluşturan eşya hareketi, birbirinin tersi sayılabilecek iki yaklaşımın etkisi altında gerçekleşmektedir. Bunlardan ilki, tercihli

[7]Tek pencere sistemi (single window), gümrük işlemleri sırasında gerekli olan belgelerin tek noktadan temin edilmesini (e-belge) ve gümrük işlemlerinin de tek noktaya yapılacak başvuru (e-başvuru) üzerinden elektronik ortamda yürütülmesini sağlayan sistemdir. N. Saygılıoğlu ve R. Akçin (2018). Dış ticaret ve gümrük-teori, mevzuat, uygulama. 2. Baskı, Ankara, s. 355.
[8]Ticaret Bakanlığı verilerine göre 31.12.2017 itibariyle tek pencere sistemine dâhil 21 kurum tarafından düzenlenen 119 belge toplam 8.008.245 defa üretilmiş ve 3.240.566 adet gümrük beyannamesinde kullanılmıştır. Gümrük ve Ticaret Bakanlığı [GTB] (2018). *İdare faaliyet raporu*-2017, Ankara, s. 55.
[9]Takım, İmamoğlu ve Naktiyok, 2018, s. 453.

ticaret sistemi, tek durak[10], tek pencere, yetkilendirilmiş yükümlü, kâğıtsız ortam, risk yönetimi gibi ticaretin kolaylaştırılmasına yönelik uygulamaları; ikincisi, milli ekonominin korunması, canlıların, çevre ve kültürel mirasın korunması, tedarik zinciri güvenliği ve sürdürülebilir ticaretin sağlanması ile milletlerarası güvenliğe yönelik kısıtlamaları kapsamaktadır.

Milletlerarası eşya ticaretinin ve gümrük işlemlerinin sınır aşan özelliği ve birçok ülkeyi ilgilendiren boyutları bulunmaktadır. Bütün ülkelerin yukarıda belirtilen yaklaşımdan etkilenmesi sebebiyle her ülkenin uyacağı ve uygulamada birlik sağlayıcı milletlerarası düzenlemelere de ihtiyaç duyulmaktadır. Bu bakımdan, esasında, gümrük işlemleriyle ilgili mevzuatın[11] hukukî dayanağını, ülkelerin iç hukukuna aktarılarak uygulama alanı bulan milletlerarası düzenlemeler oluşturmaktadır. Ancak ekonomik, ticarî, siyasî ve sosyal ihtiyaçlara göre şekillenen millî düzenlemeler gümrük işlemlerinin temel hukukî dayanağını oluşturmaktadır.

1.2.1. Milletlerarası düzenlemeler

Milletlerarası düzenlemeler ticaretin serbestleştirilmesi, ithalatın veya istisnai de olsa ihracatın kısıtlanması veya kontrol altına alınması, ticaret hacminin artırılması ve ekonomik işbirliğinin geliştirilmesi amaçlarıyla yapılabilmektedir. İki taraflı ya da çok taraflı yapılabilen bu nitelikteki düzenlemeler, belirli bir eşyanın ticaretine yönelik olabileceği gibi ülkeler arasındaki ticaretin genel esaslarını da belirleyebilmektedir[12]. Kolay, hızlı ve sorunsuz gerçekleşebilmesi ve uygulamada birliğin sağlanabilmesi için ülkeler arasındaki ticaret, işleyiş ve süreç temelli olarak milletlerarası kuruluşlar tarafından düzenlenmekte ve denetlenmektedir[13].

---

[10]Tek durak, kara kapılarından taşıt geçişini hızlandırılması amacıyla mümkün olduğunca az durdurulması, işlemlerin aynı noktada ve aynı personel tarafından elektronik ortamda yapılmasıdır. Saygılıoğlu ve Akçin, 2018, s. 354.

[11]Bir görüşe göre hukukun bilgi kaynakları mevzuat, yargı kararları ve bilimsel eserler şeklindedir. Bunlardan ilk sırada olan mevzuat anayasa, kanun, kanun hükmünde kararname, milletlerarası andlaşma, tüzük, yönetmelik ve diğer düzenleyici işlemler şeklindedir. K. Gözler (2016). *Hukukun temel kavramları*. 14. Baskı, Bursa: Ekin, s. 1. Başka bir görüşe göre bir ülkede belirli bir dönemde yürürlükte olan hukuk kuralları, olan hukuk (pozitif hukuk) ve kaynağını tabii hukuktan alan, olan hukukun üzerinde var olması gereken hukuk (doğal, ideal, normatif hukuk) şeklinde ikiye ayrılmaktadır. Bunlardan yasama ve yürütme organınca çıkarılanlar yürürlükte olan hukuk kurallarını, yani mevzuatı oluşturmaktadırlar. S. Kırbaş (2012). *Vergi hukuku- temel kavramlar, ilkeler ve kurumlar*. 19. Baskı, Ankara: Siyasal, s. 2. Bu bağlamda gümrük işlemleri, mevzuatın gümrük kısmını oluşturan gümrük mevzuatına göre yerine getirilmektedir.

[12]B. Çelik (1999a). *Dış ticaretten alınan vergilerden gümrük vergisi hukuku*. Ankara: İmaj, s. 11.

[13]Saygılıoğlu ve Akçin, 2018, s. 33.

Gümrük işlemlerinin hukukî dayanağını oluşturan milletlerarası düzenlemelerin tam bir listesini ortaya koyabilmek, konunun kapsamlı ve birçok düzenlemeyle bağlantılı olması nedeniyle oldukça güçtür[14]. Ancak bu düzenlemelerin milletlerarası örgütler ve oluşumlar çerçevesinde Birleşmiş Milletler, Dünya Ticaret Örgütü, Dünya Gümrük Örgütü ve bölgesel ekonomik birleşmeler ile ilişkilendirilmesi mümkündür[15].

Dünya, ekonomik ve ticarî ilişkiler bağlamında bir taraftan bölgeselleşirken diğer taraftan da küreselleşmektedir. Bu bağlamda 1948-1995 yılları arası dönemde yürürlükte olan Gümrük Tarifeleri ve Ticaret Genel Anlaşması (General Agreement on Tariffs and Trade-GATT), ticarî küreselleşmenin başlangıcını oluşturmaktadır. GATT kapsamında tarife indirimleri, âdil ticaret, ekonomik birleşme modelleri, millî işlem, gönüllü ihracat kısıtlamaları ve sınır ticareti gibi pek çok konuda milletlerarası kurallar oluşturulmuştur. Uruguay Görüşmeleri sonrasında kurulan ve Türkiye'nin de üyesi olduğu Dünya Ticaret Örgütü, GATT'ın bu kapsamını ve niteliğini daha ileri bir düzeye taşıyarak milletlerarası eşya ticaretine ilişkin 29 düzenlemeyi[16] sistemine dahil etmiş ve gümrük işlemlerinin temelini oluşturan bitki ve hayvan sağlığı önlemleri, teknik engeller, anti-damping, gümrük kıymeti, ithalat lisansları, menşe, telâfi edici ve korunma önlemleri, ticaretle bağlantılı fikrî mülkiyet hakları konularında kurallar getirmiştir.

Gümrük idaresinin görevlerini yürütürken etkinliğini ve verimliliğini artırmak amacıyla 1952'de yürürlüğe giren Gümrük İşbirliği Konseyi Sözleşmesiyle kurulan ve 1994'te şimdiki adını alan Dünya Gümrük Örgütü himayesinde tarife sınıflandırması, geçici ithalat, gümrük işlemlerinin basitleştirilmesi ve uyumlaştırılması, gümrük konularında karşılıklı idarî yardım ve bilgi değişimi gibi konuları kapsayan 19 düzenleme yapılmıştır[17]. Milletlerarası ticaretin % 98'ini temsil eden ve 180[18] üyesi olan Dünya Gümrük Örgütü, aldığı tavsiye kararlarıyla gümrük işlemlerinde etkili olmaktadır.

---

[14]Milletlerarası düzenlemelerini önemli bir kısmı vergi anlaşmalarına ilişkindir. Bu anlaşmalar, devletlerin vergi kanunlarını, mülkîlik ve şahsilik ilkeleri temelinde çifte vergilendirme sorununu çözümü amacı yanında vergi kaçakçılığının ve vergiden kaçınmanın önlenmesi, vergilendirme işlemlerinde etkinliğin artırılması, vergi idareleri arasında işbirliği ve bilgi alışverişinin sağlanması, vergi mevzuatının uyumlaştırılması ve uyuşmazlıkların çözümünün kolaylaştırılması gibi gerekçelerle yapılabilmektedir. Y. Karakoç (2017b). *Genel vergi hukuku*. Ankara: Yetkin, s. 77.

[15]Birleşmiş Milletler himayesinde Amerika'da yapılan Bretton Woods görüşmeleri sonucunda Dünya Bankası ve Uluslararası Para Fonu ile birlikte işlerlik kazanması düşünülen ve temelde dış ticaretin serbestleşmesinin önündeki engellerin kaldırılması için gümrük tarifelerinin düşürülmesi, tarife dışı ve diğer engellerin kaldırılması ve dış ticaretin serbestleştirilerek rekabetin sağlanması ve neticede eşya kalitesinin artırılması amacıyla Ocak 1948'de yürürlüğe giren GATT ile ilk kez milletlerarası ticaret sistemi kurulmuştur. Saygılıoğlu ve Akçin, 2018, s. 80.

[16]http://www.wto.org/english/docs_e/legal_e/legal_e.htm (Erişim Tarihi: 5.7.2016)

[17]http://www.wcoom.org/en/about-us/legal-instruments/conventions.aspx (Erişim Tarihi: 5.7.2016)

[18]http://www.wcoom.org/en/about-us/wco-members/membership.aspx (Erişim Tarihi: 29.7.2016)

1945'te milletlerarası barış ve güvenliğin tesisi ile sürekliliğinin sağlanması amacıyla kurulan ve günümüzde sosyo-kültürel ve ekonomik konular yanında ticaret, taşımacılık, çevre, enerji gibi alanlarda faaliyeti olan Birleşmiş Milletler, milletlerarası ticaret konusunda da üye ülkeler için ortak bir platform görevi görmektedir. Uzmanlık kuruluşları, uzmanlar komitesi, programlar ve konferanslar ile ilgili kuruluşlar bünyesinde yürütülen çalışmalar sonucunda Birleşmiş Milletler himayesinde kültürel ve doğal mirasın korunması, fikrî mülkiyet haklarının korunması, tehlikeli kimyasalların sınır ötesi taşınması, vergi alanında işbirliği, taşımacılık, yolsuzlukla ve sınıraşan suçlarla mücadele, milletlerarası eşya satışı sözleşmeleri, uyuşturucu madde kaçakçılığı, biyolojik çeşitliliğin korunması, TIR sistemi, silah ticareti ve terörizmle mücadele alanlarında kurallar getirilmiştir.

Gelişmiş ve gelişmekte olan ülkeler arasındaki ticaretin belirli kurallara bağlandığı ekonomik birleşme hareketleri, bu oluşumlara dâhil olan ülkelerin gümrük işlemlerinde belirleyici olabilmektedir. Taraflar arasındaki ekonomik ilişkinin yoğunluğuna ve uygulanan kuralların niteliğine göre serbest ticaret bölgesi, gümrük birliği, ortak pazar, ekonomik ve parasal birlik[19] şeklinde türleri bulunan ekonomik birleşmelerin en yaygın türlerini serbest ticaret anlaşmaları ve gümrük birlikleri oluşturmaktadır[20]. Ülkeler bölgesel ekonomik birleşmelere katılması halinde, bu birleşmelerin gümrük işlemleriyle ilgili bağlayıcı nitelikteki ortak kurallarını da uygulamak zorundadırlar. Nitekim Türkiye de Avrupa Birliği ile arasındaki gümrük birliğine ve taraf olduğu serbest ticaret anlaşmalarına bağlı olarak gümrük mevzuatı kapsamına giren birçok düzenlemeyi millî mevzuatına aktarmak ve uygulamak durumundadır.

1.2.2. Millî düzenlemeler

Türk hukukunda gümrük işlemlerine ilişkin millî düzenlemelerin hukukî dayanağını Anayasa, gümrük mevzuatı, malî mevzuat, dış ticaret mevzuatı, vergi mevzuatı, kambiyo mevzuatı ve taşımacılık mevzuatı oluşturmaktadır.

[19]E. Ertürk (2006). *Uluslararası iktisadi birleşmeler*. 4. Baskı, Bursa: Alfa Aktüel, s. 56.; S. R. Karluk (2009). *Uluslararası ekonomi*. 9. Baskı, İstanbul: Beta, s. 258.

[20]Serbest ticaret anlaşmaları menşe kurallarına göre eşyanın tavizli gümrük vergileri üzerinden ticaretini sağlamaktadır. Gümrük birlikleri ise eşyanın serbest dolaşımda olmasına bağlı olarak gümrük işlemlerine ve dış ticaret önlemlerine tâbi tutulmamasını sağlamaktadır. Ancak serbest ticaret anlaşmalarının aksine gümrük birliklerinde, üçüncü ülkelere yönelik ortak gümrük ve dış ticaret politikaları uygulanmaktadır.

1.2.2.1. *Anayasa*

"Yasaların kendisinden doğduğu yasa" olarak ifade edilen[21] anayasalar, devlet tarafından yerine getirilen hizmetlerin ve bu hizmetlerin yürütülmesiyle yetkili devlet organlarının hukukî dayanağını oluşturmaktadır. Anayasalarda, ayrıca, kişilerin temel hak ve özgürlükleri ile bunların hangi hallerde ve ne şekilde sınırlandırılabileceğine ilişkin hükümler de yer almaktadır.

Türkiye'de yürürlükteki 1982 tarihli Anayasada[22] gümrük işlemleriyle ilgili malî yönü olan hükümler bulunmaktadır. Nitekim Anayasanın "Vergi Ödevi" başlıklı,

> Madde 73 – Herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere, malî gücüne göre, vergi ödemekle yükümlüdür.
>
> Vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı, maliye politikasının sosyal amacıdır.
>
> Vergi, resim, harç ve benzeri malî yükümlülükler kanunla konulur, değiştirilir veya kaldırılır.
>
> Vergi, resim, harç ve benzeri malî yükümlülüklerin muaflık, istisnalar ve indirimleriyle oranlarına ilişkin hükümlerinde kanunun belirttiği yukarı ve aşağı sınırlar içinde değişiklik yapmak yetkisi Cumhurbaşkanına verilebilir (Any, m. 73),

hükmünü içermektedir. Anayasanın bu hükmüyle hem genel vergiler hem de gümrük vergileri bakımından genellik, malî amaç, ödeme gücü, kanunîlik ve Cumhurbaşkanının (değişmeden önce Bakanlar Kurulunun)[23] yetkisinin kapsamı düzenlemiştir. Bu bağlamda gümrük vergilerinin mutlaka kanunî bir dayanağı bulunmaktadır ve bu vergiler bütçe kanunu çerçevesinde uygulanmaktadırlar. Ayrıca Cumhurbaşkanı gümrük işlemleri kapsamına giren tarife, menşe, gümrük rejimleri ve muafiyet hükümleri kapsamında Anayasa ile verilen yetkiyi kulanmaktadır[24].

Gümrük işlemleri milletlerarası düzenlemlere de konu olmaktadır. Türkiye'nin, AB başta olmak üzere Birleşmiş Milletler, Dünya Ticaret Örgütü ve Dünya Gümrük Örgütü gibi örgütler bünyesinde ve çeşitli ülkelerle yaptığı anlaşmaları bulunmaktadır. Usûlüne uygun olarak yürürlüğe giren milletlerarası anlaşmalar kanun hükmünde olmakla birlikte, bunlar hakkında Anayasaya aykırılık iddiası ile Anayasa Mahkemesine başvurulması mümkün değildir (Anayasa m.90)[25]. Gümrük işlemleri sırasında gümrük idaresi ve ilgili kişiler bu anlaşmalara da uygun hareket etmek zorundadırlar.

---

[21]K. Gözler (2010). *Anayasa hukukunun genel esasları (ders kitabı).* Bursa: Ekin, s. 21.
[22]Anayasa (18.10.1982 tarihli ve 2709 sayılı Kanun). (RG, 9.11.1982 - 17863 Mük.).
[23]21.1.2017 tarihli ve 6771 sayılı Türkiye Cumhuriyeti Anayasasında Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun (RG, 11.2.2017 - 29976) hükümleriyle Anayasada yer alan Bakanlar Kurulu" ibaresi "Cumhurbaşkanı" olarak değiştirilmiştir ve yürürlüğe girmesiyle birlikte Bakanlar Kurulunun varlığı sona ermiştir.
[24]Gümrük Kanununun 29 maddesinde vergi düzenlemeleri için Cumhurbaşkanına atıfta bulunulmuştur.
[25]Gümrük Kanununda gümrük mevzuatı kavramı tanımlanmamıştır. Yeni Gümrük Kanunu Taslağında kavram, "Gümrük Kanunu ile bu Kanuna dayanılarak çıkarılan düzenlemeler, gümrük tarifesi ve

Gümrük işlemlerinin önemli bir kısmı, gümrük idaresinin temel görevini oluşturan gümrük vergileri tahsiliyle ilgilidir. Gümrük Kanununda gümrük vergilerinin tanımı yapılmış ancak kapsamına ilişkin bir belirleme yapılmamıştır. Bu bağlamda gümrük vergileri kapsamına giren ek malî yükümlülükler için Anayasanın "Piyasaların Denetimi ve Dış Ticaretin Düzenlenmesi" başlıklı,

> Madde 167 – Devlet, para, kredi, sermaye, mal ve hizmet piyasalarının sağlıklı ve düzenli işlemelerini sağlayıcı ve geliştirici tedbirleri alır; piyasalarda fiili veya anlaşma sonucu doğacak tekelleşme ve kartelleşmeyi önler.
>
> Dış ticaretin ülke ekonomisinin yararına olmak üzere düzenlenmesi amacıyla ithalat, ihracat ve diğer dış ticaret işlemleri üzerine vergi ve benzeri yükümlülükler dışında ek malî yükümlülükler koymaya ve bunları kaldırmaya kanunla Cumhurbaşkanına yetki verilebilir (Any, m.167),

hükmü uyarınca Cumhurbaşkanı, vergilerin dışında dış ticarete ilişkin ek malî yükümlülük getirebilmektedir. Anayasanın bu hükmü Dış Ticaretin Düzenlenmesi Hakkında Kanun[26] kapsamında ve aynı esaslar çerçevesinde düzenlenmiştir.

1.2.2.2. *Gümrük mevzuatı*

Gümrük mevzuatı[27], eşyanın ithali, ihracı, taşınması veya depolanmasıyla ilgili olarak, idaresi ve uygulaması özellikle gümrüğün sorumluluğunda olan kanunî ve düzenleyici hükümler ile yetkisi kapsamında gümrükçe yapılan diğer düzenlemelerdir[28]. Dünya Gümrük Örgütüne göre gümrük mevzuatı, gümrük idaresinin görev, yetki ve sorumluluklarını, gümrük idaresiyle muhatap olan kişilerin hak ve yükümlülüklerini, gümrük rejimleri ile bunlara ilişkin şartları ve işlemleri, gümrük vergilerinin unsurları, gümrük ihlâllerinin türlerini, sonuçlarını ve itiraz yollarını düzenlemektedir[29]. Bu bağlamda ithalat, ihracat, taşıma ve depolama işlemleri ile gümrük idaresinin ve gümrük idaresiyle muhatap olan kişilerin hak ve yükümlülükleri gümrük mevzuatı kapsamına girmektedir[30].

Türkiye'nin taraf olduğu gümrük ile ilgili hükümler içeren milletlerarası anlaşmalardan oluşan mevzuat" şeklinde tanımlanmıştır (YGKT, m.3/1.s). Dolayısıyla gümrük işlemleriyle ilgili milletlerarası anlaşmalar da gümrük mevzuatının bir parçasını oluşturmaktadır.

[26]2.2.1984 tarihli ve 2976 sayılı Dış Ticaretin Düzenlenmesi Hakkında Kanun. (RG, 15.2.1984 - 18313).

[27]Gümrük işlemleri ile gümrük vergilerini düzenleyen gümrük mevzuatı, gümrük işlemlerinin yürütüldüğü gümrük idaresiyle birlikte gümrük sistemini oluşturmaktadır. Saygılıoğlu ve Akçin, 2018, s. 287.

[28]Revize Kyoto Sözleşmesi Genel Ek Kısmının Tanımlar başlıklı 2. Bölümü.

[29]WCO, 2013, s. 10.

[30]N. Küçükkutlu (2000). *Sorularla gümrük mevzuatı rehberi*. İstanbul: İstanbul Ticaret Odası, s. 13.; A. Dölek (2013). *Gümrük işlemleri*. İstanbul: Umut Kitap, s. 14.

1.2.2.2.1. *Gümrük Kanunu*

Türk Gümrük mevzuatının temelini Gümrük Kanunu[31] oluşturmaktadır[32] ve bir bakıma, gümrük düzenini kurmakta ve işleyişini sağlamaktadır[33]. Gümrük Kanunu;

> Madde 4- Gümrük idareleriyle muhatap olan kişiler Cumhurbaşkanlığı kararnameleri ile bunlara ve bu Kanuna dayanılarak çıkarılan mevzuat hükümlerine uymak; gümrük idarelerinin gerek bu Kanunda gerek diğer mevzuat hükümlerine göre yapacağı gözetim ve kontrollere tâbi olmak; bu idarelerin kendi adına veya başka idareler nam veya hesabına tahsil edeceği her tür vergi, resim, harç ve ücretleri ödemek veya bunları teminata bağlamak; mevzuat hükümlerinin uymayı zorunlu kıldığı her tür işlemleri yerine getirmekle sorumludurlar (GK, m. 4),

hükmünü içermektedir. Dolayısıyla gümrük idaresiyle muhatap olan kişiler gümrük mevzuatına uymak, gözetim ve kontrollere tâbi olmak, her tür vergi, resim, harç ve ücretleri ödemek[34] veya teminata bağlamak ve ilgili mevzuatın uymayı zorunlu kıldığı her tür işlemi yerine getirmek zorundadırlar[35].

Tablo 1.1'de Türkiye'de çeşitli tarihlerde yürürlükte bulunan gümrük kanunlarına ilişkin açıklamalar sunulmaktadır.

Tablo 1.1. *Türkiye Cumhuriyeti Dönemi Gümrük Kanunları*[36]

Gümrük Kanunu			**Yayımlandığı Resmi Gazete**	
Tarih	**Sayı**	**Yürürlük Tarihi**	**Tarih**	**Sayı**
11.4.1918	-	17.11.1918	-	-
2.5.1949	5383	1.11.1949	11.5.1949	7204
19.7.1972	1615	1.2.1973	1.8.1972	14263
27.10.1999	4458	5.2.2000	4.11.1999	23866

Tablo 1.1'e göre Türkiye Cumhuriyeti döneminde günümüze kadar olan dönemde, biri Osmanlı Devleti döneminde çıkarılan ve 1949'a kadar yürürlükte kalan, toplam 4 Gümrük Kanunu uygulanmıştır. Kanunların yürürlükte kalma süresi yaklaşık 27 yıldır.

---

[31]27.10.1999 tarihli ve 4458 sayılı Gümrük Kanunu. (RG, 4.11.1999 - 23866).

[32]S. Tuncer (2001). *Gümrükler ve gümrük vergiler (teori-uygulama)*. Ankara: Yaklaşım, s. 85-86.

[33]Türkiye'de gümrük vergilerine ilişkin işlemler, genel vergi usûlü dışında, hem bir çerçeve vergi kanunu, hem de usûl kanunu niteliği taşıyan ve Avrupa Birliği ile kurulan gümrük birliği kapsamında üstlenilen yükümlülükleri karşılamak amacıyla yürürlüğe konulan Gümrük Kanunu uyarınca yerine getirilmektedir. Tuncer, 2001, s. 85.; Saygılıoğlu ve Akçin, 2018, s. 289-290.

[34]Gümrük vergilerinin de dâhil olduğu kamu alacağının varlığından söz edebilmek için öncelikle bir malî kanun olmalıdır. Y. Karakoç (2016a.). *Kamu icra hukuku*. Ankara: Yetkin, s. 43. Bu bağlamda 4458 sayılı Gümrük Kanunu Anayasada ifade edilen (Any, m.73/3) kanunîlik ilkesinin gereğini de karşılamaktadır.

[35]4458 sayılı Gümrük Kanununun 29 maddesinde Cumhurbaşkanı; 53 maddesinde yönetmelik ve 30 maddesinde ise, Ticaret Bakanlığı tarafından belirlenecek usul ve esaslar çerçevesinde gümrük işlemlerinin yerine getirileceği belirtilmiştir. Yeni Gümrük Kanunu Taslağı uyarınca kişilerin ödevlerinde kanun, tüzük, kararname ve yönetmelik hükümleri esas alınacaktır (YGKT, m.4).

[36]http://www.resmigazete.gov.tr/default.aspx (Erişim Tarihi: 15.3.2018)'de yer alan veriler kullanılmıştır.

4458 sayılı Gümrük Kanununda, yürürlüğe girdiği tarihten itibaren günümüze dek pek çok kez değişiklik yapılmıştır[37]. Bu bağlamda;

Gümrük Kanunu ile Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun[38] hükümleriyle gümrük idaresi, gümrük vergileri, gümrük kontrolü ve risk yönetimi kavramları yeniden tanımlanmış, Kaçakçılıkla Mücadele Kanunu[39] kapsamına giren kabahatlerin taksirle işlenmeleri halinde Gümrük Kanunu hükümlerine göre idarî yaptırım uygulanması sağlanmıştır. Ayrıca beyana göre tespit edilen farklara ilişkin cezalandırma rejimi, özet beyan takibatı, usulsüzlükler ile itiraz yoluna ilişkin düzenleme yapılmıştır.

Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması ile Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu ve Diğer Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun[40] hükümleriyle uzlaşmanın gümrük vergileri ve idarî yaptırımlar için uygulanması sağlamıştır.

Gümrük Kanunu ile Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun[41] hükümleriyle Kaçakçılıkla Mücadele Kanununda yer alan ve adlî birimlerce idarî yaptırıma bağlanan kabahatler Gümrük Kanununa aktarılarak aynı hareketin failin kusur derecesine göre iki ayrı kanuna göre idarî yaptırıma bağlanmasına son verilmiştir. Ayrıca Gümrük Kanunundaki "gümrük vergisi" ifadesi, "ithalat vergileri" şekilde değiştirilerek Kanunun kapsamı genişletilmiş, gümrük vergilerine ve gümrük vergilerinden kaynaklanan idarî para cezalarına ilişkin zamanaşımı süresi düzenlenmiştir.

Türkiye Cumhuriyeti Emekli Sandığı Kanunu ile Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun[42] hükmüyle yapılan değişiklik ile 4 Ceza Muhakemesi Kanunu uyarınca elkoyma kararının sicile şerh verilerek uygulanması şekli, Gümrük Kanununda da düzenlenmiştir.

---

[37]Tezde, Gümrük Kanunu ve ilgili mevzuatın 1.10.2018 tarihinde yürürlükte olan şekli esas alınmıştır.
[38]18.6.2009 tarihli ve 5911 sayılı Gümrük Kanunu ile Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun. (RG, 7.7.2009 - 27281).
[39]21.3.2007 tarihli ve 5607 sayılı Kaçakçılıkla Mücadele Kanunu. (RG, 31.03.2007 - 26479).
[40]13.2.2011 tarihli ve 6111 sayılı Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması ile Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu ve Diğer Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun. (RG, 25.2.2011 - 27857 Mük.).
[41]28.3.2013 tarihli ve 6455 sayılı Gümrük Kanunu ile Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun. (RG, 28.06.2014 - 29044).
[42]18.1.2017 tarihli ve 6770 sayılı Türkiye Cumhuriyeti Emekli Sandığı Kanunu ile Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun. (RG, 27.1.2017 - 29961).

Yatırım Ortamının İyileştirilmesi Amacıyla Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun[43] hükmüyle Gümrük Kanunu uyarınca belirlenen azami bedellere uyulmaması halinde, her bir işlem için 5.000 TL usulsüzlük cezası uygulanacağı hükmü Gümrük Kanununa eklenmiştir.

Anayasada Yapılan Değişikliklere Uyum Sağlanması Amacıyla Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun Hükmünde Kararnameyle[44] de Gümrük Kanununda geçen "Bakanlar Kurulu" ifadesi "Cumhurbaşkanı" olarak değiştirilmiştir. Ancak, değişiklik öncesinde yürürlüğe konulan tüzük, nizamname, yönetmelik ile diğer işlemler yürürlükten kaldırılmadıkça geçerliliğini korumaktadır.

Gümrük Kanununun bazı hükümleri de Anayasa Mahkemesi tarafından iptal edilmesi nedeniyle yürürlükten kalkmıştır. Nitekim Anayasa Mahkemesi, Gümrük Kanununun;

İdari yargıya yapılan başvuruda gümrük idaresine yapılan itiraz sırasında kullanılan bilgi ve belgeler dışında herhangi bir bilgi ve belge kullanılamamasını düzenleyen hükmünü (GK, mülga m.245), Anayasanın temel hak ve hürriyetlerin sınırlandırılmasına ve suç ile cezalara ilişkin hükümlerine aykırı bulmuş ve iptal etmiştir[45].

Gümrüklerde çalışma zamanı ve fazla çalışma ücretiyle ilgili 666 sayılı Kanun Hükmünde Kararname ile düzenlenen hükmünü (GK, mülga m.221), 6223 sayılı Yetki Kanunu kapsamında olmadığından Anayasaya aykırı bulmuş ve iptal etmiştir[46].

Son olarak gümrük idaresince gümrük vergileri ve fer'i unsurların geri verilmesinde faiz ödenmeyeceğini düzenleyen hükmünü (GK, mülga m.216/1) ise, Anayasanın hukuk devleti ve mülkiyet hakkına ilişkin hükümlerine aykırı bulmuş ve iptal etmiştir[47].

Yapılan değişikliler neticesinde Gümrük Kanununun ilk zamanları gümrük idaresi ile kişiler arasında ihtilafa neden olan hükümleri zamanla terk edilmiş ve Kabahatler Kanununun yürürlüğe girmesiyle birlikte de bu Kanuna uyumlu hale getirilmiştir.

[43]15.2.2018 tarihli ve 7099 sayılı Yatırım Ortamının İyileştirilmesi Amacıyla Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun. (RG, 10.3.2018 - 30356).
[44]2.7.2018 tarihli ve 700 sayılı Anayasada Yapılan Değişikliklere Uyum Sağlanması Amacıyla Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun Hükmünde Kararname. (RG, 7.7.2018 - 30471 Mük.).
[45]AnyM. 18.10.2005 tarih ve E.2003/7, K.2005/71. (RG, 22.2.2006 - 26088).
[46]AnyM. 27.12.2012 tarih ve E.2011/139, K.2012/205. (RG. 10.10.2013 - 28791).
[47]AnyM. 22.5.2014 tarih ve E.2013/104, K.2014/96. (RG. 12.12.2014 - 29203).

1.2.2.2.2. *Tarife Kanunu*

Gümrük mevzuatının önemli bir bölümü tarife uygulamalarına ilişkindir. Nitekim gümrük işlemlerinde tarife, kıymet, menşe ve gümrükçe onaylanmış bir işlem veya kullanım şekli dört temel uygulama alanını oluşturmaktadır. Tarife uygulamaları tarife cetvelleri üzerinden yürütülmektedir. Türkiye Cumhuriyeti'nde ilk gümrük tarife cetveli Gümrük Tarifesi Kanunu[48] hükümleriyle düzenlenmiştir. Daha sonra mülga 5383 sayılı Gümrük Kanunu ekinde gümrük giriş tarifesi cetveli yürürlüğe konulmuş ve bu cetvelde Gümrük Kanununa Bağlı Gümrük Giriş Tarife Cetvelinin Bazı Pozisyonlarında Değişiklikler Yapılmasına Dair Kanun[49] hükümleriyle değişiklik yapılmıştır. Son olarak, Gümrük Giriş Tarife Cetveli Hakkında Kanun[50] ekinde Armonize Sistem Nomanklatürü esas alınarak tarife cetveli hazırlanmıştır.

Tarife cetvelindeki kanunî vergi haddi, gümrük vergisi tutarının hesaplanmasında esas alınmamaktadır. Bununla birlikte tarife cetveli, yorum kuralları ile listelerdeki "pozisyon no", "eşyanın tanımı" ve "ölçü birimi" sütunları esas alınarak eşyanın Gümrük Tarife İstatistik Pozisyonunun belirlenmesi, İthalat Rejimi Kararına[51] ve diğer düzenlemelere göre yürürlükteki vergi oranları ile dış ticaret politikası önlemlerinin tespiti noktasında işlev görmektedir. Tarife cetvelinde yer alan kanunî vergi oranları bir dönem özet beyan ihlâlleri nedeniyle uygulanan idarî para cezası tutarının belirlenmesinde kullanılmış olsa da buna son verilmiştir[52].

1.2.2.2.3. *Diğer düzenlemeler*

Türk vergi hukukunda Anayasa, kanun, milletlerarası anlaşma, Cumhurbaşkanlığı kararnamesi ve kararı, yönetmelik, düzenleyici genel tebliğ, Anayasa Mahkemesi kararı ve içtihatı birleştirme kararı bağlayıcı kaynak kabul edilmekte ve bu kaynaklara göre vergilendirme işlemlerinin maddî içeriği belirlenmekte veya işlemlerin uygunluğu denetlenmektedir. Diğer taraftan açıklayıcı genel tebliğ, sirküler, özelge, genelge, genel

[48]1.6.1929 tarihli ve 1499 sayılı Gümrük Tarifesi Kanunu. (RG, 1.7.1929 - 1230).
[49]2.1.1961 tarihli ve 197 sayılı 5383 sayılı Gümrük Kanununa Bağlı Gümrük Giriş Tarife Cetvelinin Bazı Pozisyonlarında Değişiklikler Yapılmasına Dair Kanun. (RG, 7.1.1961 - 10701).
[50]15.5.1964 tarihli ve 474 sayılı Gümrük Giriş Tarife Cetveli Hakkında Kanun. (RG, 25.5.1964 - 11711). Bu Kanunun ilk adı "5383 sayılı Gümrük Kanununa Bağlı Gümrük Giriş Tarife Cetvelinin Değiştirilmesi Hakkında Kanun" iken 10.11.1988 tarihli ve 3502 sayılı Kanunla (RG, 29.11.1988 - 20004 Mük.) "Gümrük Giriş Tarife Cetveli Hakkında Kanun" olarak değiştirilmiştir.
[51]20.12.1995 tarihli ve 95/7606 sayılı İthalat Rejimi Kararı. (RG, 31.12.1995 - 22510 Mük.).
[52]Gümrük Kanununa göre verilen idarî para cezası tutarları hesaplanırken, İthalat Rejimi Kararına ekli listelerdeki diğer ülkeler sütununda yer alan gümrük vergisi oranları ile diğer vergi ve malî yükümlülüklerin yürürlükteki oranları esas alınmaktadır.

yazı, yargı kararı ve doktrin yardımcı kaynak sayılmaktadır. Yardımcı kaynaklar ise, yeni bir hüküm içermediklerinden, mevcut düzenlemeleri açıklamakla sınırlı bir işleve sahiptirler[53].

Gümrük mevzuatının açıklanması ve uygulamada birlik sağlanması için çıkarılan tebliğler ile mevzuat hiyerarşisinde tebliğlerin altında kalan diğer idarî düzenlemeler için de aynı durum söz konusudur. Bu bağlamda gümrük vergileri kapsamına giren malî yükümlülükler ile muafiyet ve istisna konularında Cumhurbaşkanı tarafından yayımlanan kararnameler yoluyla düzenleme yapılmaktadır. Gümrük idaresi ile ilgili kamu idarelerin gümrük işlemlerinin maddi veya şekli içeriğine ilişkin çok sayıda genel düzenleyici işlemi veya adsız işlemi bulunmaktadır[54]. Danıştay da bir kararında[55], kural koyucu nitelikteki idarî metinlerin, (o dönem geçerli olan) tüzük, kararname ve yönetmelikle sınırlı olduğunu ve bunların dışındaki idarî işlemler yoluyla kişileri bağlayıcı kurallar konulmasının hukuken mümkün olmadığını vurgulamıştır.

1.2.2.3. *Malî mevzuat*

Gümrük vergilerinin tahsili, dünyada olduğu gibi Türkiye'de de gümrük idaresinin en eski görevini oluşturmaktadır. Bir bakıma gümrük idareleri aslında maliye adına vergileri toplayan bir tahsildar kurum gibidir[56]. Gümrük idaresi ve ilgili kişiler, gümrük vergileri kapsamına giren vergiler ve diğer malî yüklerin genel bütçeye aktarılmasına yönelik işlemleri gerçekleştirirken gümrük mevzuatıyla birlikte vergi mevzuatının yüklediği ödevlere de uymak zorundadırlar[57].

Gümrük işlemlerinde yatırımlara devlet yardımı veya özel teşvik uygulamaları olarak adlandırılan işlemler de uygulama alanı bulmaktadır. Özellikle gümrük vergisi ve katma değer vergisi muafiyeti ile damga vergisi muafiyetine ilişkin şartlar ve işlemler, gümrük işlemleri kapsamında, gümrük idaresince denetime tâbi tutulmaktadır.

---

[53]Genel olarak vergi hukukunun kaynakları hakkında bkz.: A. Erginay (1998). *Vergi hukuku*. 16. Baskı, Ankara: Savaş, s. 33-42.; M. K. Mutluer (2008). *Vergi genel hukuku*. 2. Baskı, İstanbul: İstanbul Bilgi Üniversitesi, s. 31-47.; Y. Karakoç (2016b).*Vergi ceza hukuku*. Ankara: Yetkin, s. 50-70.; Karakoç, 2017b, s. 71-97.; E. Öner (2017b). Vergi hukuku. 8. Baskı, Ankara: Seçkin, s. 29-40.; Ö. Biyan (2018). *Vergi hukuku (Lisans öğrenimi için)*. Bursa: Dora, s. 21-61.

[54]Ticaret Bakanlığı verilerine göre, Bakanlığın mevzuat listesinde 6 adet Kanun, 6 adet Bakanlar Kurulu Yönetmeliği, 155 adet Kurum Yönetmeliği, 1.552 adet Tebliğ ve 545 adet Kurum Genelgesi bulunmaktadır. https://kms.kaysis.gov.tr/Home/Kurum/24308261 (Erişim Tarihi: 12.12.2018)

[55]Dş. 7. D. 6.2.2003 tarih ve E.2003/121, K.2003/337. http://emsal.danistay.uyap.gov.tr (Erişim Tarihi: 21.10.2018)

[56]Dölek, 2013, s. 76

[57]Mali yükümlülüklerin uygulanabilmesi için, öncelikle cari yıl Bütçe Kanununda onlara ilişkin bir gelir tahmini; Kanunun (C) cetvelinde de hukukî kaynağı ve çerçevesi yer almalıdır. Karakoç, 2016a, s. 45.

Tablo 1.2'de vergilendirme işlemleri, uyuşmazlıkların çözümü ile ihlâllerin yer aldığı kanunlar sunulmaktadır.

Tablo 1.2. *Vergilendirme İşlemleri, Uyuşmazlıklar ve İhlâllerin Yer Aldığı Kanunlar*[58]

Vergi Türü	Tarh ve Tahakkuk	Tahsilat ve Takibat	Uyuşmazlıkların Çözümü	İhlâller ve Yaptırımlar
Genel Vergiler	Vergi Usul Kanunu	Vergi Usul Kanunu	Vergi Usul Kanunu	Vergi Usul Kanunu
		Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun	İdari Yargılama Usulü Kanunu	Türk Ceza Kanunu
Gümrük Vergileri	Gümrük Kanunu	Gümrük Kanunu	Gümrük Kanunu	Gümrük Kanunu
		Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun	İdari Yargılama Usulü Kanunu	Türk Ceza Kanunu
				Kaçakçılıkla Mücadele Kanunu

Tablo 1.2'ye göre gümrük vergileri kapsamına giren ve gümrük idaresinin görev ve yetkisine bırakılan vergiler ile malî yükümlülüklere ilişkin işlemler, Gümrük Kanununa göre yerine getirilmektedir. Gümrük idaresi, damga vergisi ve harçların ödenme durumunu denetime tâbi tutulabilirken, bunlara ilişkin ihlâllere ilişkin cezalandırma işlemi yapamamaktadır. Ayrıca, kesinleşmiş kamu alacağının takibi için Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanuna[59] göre işlemleri yerine getirmekte ve yargı organlarına intikal eden uyuşmazlıkların çözümü için de İdari Yargılama Usulü Kanuna[60] uygun şekilde hareket etmektedir.

1.2.2.4. *Dış ticaret mevzuatı*

Dış ticaret[61] mevzuatı, çeşitli ülkelerle yapılan ticaretin milletlerarası yükümlülüklere uygun bir şekilde gerçekleşmesi ve ülke ekonomisi yararına sonuçlanması amacıyla, dış ticarette kısıtlamaya ve yasaklamaya varabilen veya teşvik niteliği taşıyabilen önlemlere ilişkin düzenlemeleri içermektedir. Dış ticaret mevzuatı, dış ticaret politikası temelinde belirlenen önlemlerden oluşmaktadır. Gümrük Yönetmeliğinde[62] dış ticaret politikası önlemleri, gözetim, korunma önlemleri, miktar kısıtlamaları ve ithalat veya ihracat yasaklamaları gibi eşyanın ithal ve ihracı ile ilgili hükümlerle belirlenmiş

[58]Öner, 2017b, s. 29.
[59]21.7.1953 tarihli ve 6813 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun (RG, 28.7.1953 - 8469).
[60]6.1.1982 tarihli ve 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu. (RG, 20.1.1982 - 17580).
[61]Gümrük işlemleri denildiğinde ilk akla gelen kavram dış ticarettir. Dış ticaretin ihracat ve ithalat olmak üzere iki temel yönü bulunmaktadır. Bunlardan ihracat millî ve milletlerarası düzenlemelere uygun şekilde yurt dışına eşya satışı; ithalat ise, karşı taraftaki ülkelerin eşyayı (ve hizmetleri) para veya başka hizmet karşılığında satın alarak gümrük sınırlarından içeriye sokmalarıdır. Saygılıoğlu ve Akçin, 2018, s. 29-30.
[62]Gümrük Yönetmeliği (RG, 7.10.2009 – 27369 Mük.)

tarife dışı önlemler olarak tanımlanmıştır (GY, m.3/1.n). Ticaret politikası önlemlerinin[63] kapsamını askıya alma, haksız rekabetin önlenmesi, korunma önlemleri ve gözetim uygulamaları, kota ve tarife kontenjanları, Türkiye'nin ticarî haklarının korunması, ürün güvenliği, ekonomik etkili gümrük rejimleri, ziraî karantina uygulamaları, ihracat kontrolleri, nesli tükenmekte olan bitkilerin ve canlıların korunması, ozon tabakasına zarar veren veya çift kullanımlı maddelerin ticaretinin denetimini mevzuatı belirlemektedir (İRK, m.4)[64]. Bunlardan benzer veya doğrudan rakip malları üreten yerli üreticilerin ithalattan zarar görmemesi için başvurulan dampinge ve sübvansiyona karşı önlemler ile korunma ve gözetim önlemleri ticaret politikası savunma araçları olarak adlandırılmaktadır[65].

Dış ticaret mevzuatı, maddî içeriği eşya ticaretine ilişkin hüküm içeren kanunlar ile bu kanunlara istinaden yürürlüğe konulan ikincil düzenlemelerden oluşmaktadır. Cumhurbaşkanı, Ticaret Bakanlığı (ve değişmeden önce Ekonomi Bakanlığı) ve ilgili diğer bakanlıklarca oluşturulan dış ticaret mevzuatının gerekleri, idarî izin ve belgelendirme prosedürüne bağlı olarak yerine getirilmekte ve gümrük idaresince denetlenmektedir.

1.2.2.5. *Kambiyo mevzuatı*

Dış ticaretin eşya akımı, para akımı ve taşımacılık olmak üzere üçayağının olduğu düşünüldüğünde, dış ticarete ilişkin ödemelerin de belirli kurallara göre gerçekleşmesi ticarî ilişkilerin sürdürülebilirliği ve ekonomik çıkarların korunması için önemlidir. Son dönemde ticarete bağlı kambiyo hareketliliğinde önemli ölçüde serbestlik sağlanmış olsa da milletlerarası terörizmle mücadele ve sınıraşan suçlardan elde edilen kara paranın aklanmasının engellenmesi için gümrük kapılarından geçen kişilerin beraberinde bulundurdukları nakit ve diğer kıymetli unsurlar denetimi halen önemli bir işlevi yerine getirmektedir. Türkiye'de de gümrük idaresi, gerçek kişilerin beraberindeki kambiyo unsurları ve kıymetli madenden mamul eşyaya ilişkin mevzuat[66] uyarınca denetime tâbi tutmakta ve tespit ettiği ihlâller için adlî veya idarî işlemleri yerine getirmektedir.

---

[63]Gümrük Kanununda ticaret politikası önlemleri tanımlanmamıştır. Yeni Gümrük Kanunu Taslağında kavram "eşyanın uluslararası ticaretine dair mevzuat hükümleriyle belirlenmiş tarife dışı önlemler" olarak ifade edilmiştir (YGKT, m.3/1.kk).

[64]Teoride dış ticaret mevzuatı ihracat, ithalat, serbest bölgeler ve ürün güvenliğine yönelik standartlar mevzuatı olmak üzere dört başlık altında toplanmıştır. Saygılıoğlu ve Akçin, 2018, s.123.

[65]http://www.ekonomi.gov.tr/portal/faces/home/ithalat/ticaretPolitikasiSav/ticaretPolitikasiSavTicaret_Politikasi_Savunma_Araclari_Nedir_?_afrLoop=117097232220223&_afrWindowMode=0&_afrWindowId=1393a386yv_103#!%40%40%3F_afrWindowId%3D1393a386yv_103%26_afrLoop%3D117097232220223%26_afrWindowMode%3D0%26_adf.ctrl-state%3D1393a386yv_167 (Erişim Tarihi: 10.3.2017)

[66]Türkiye'de kambiyo mevzuatının kaynağını 20.2.1930 tarihli ve 1567 sayılı Türk Parasının Kıymetini Koruma Hakkında Kanun (RG, 25.2.1930 - 1433), 7.8.1989 tarihli ve 32 sayılı Türk Parası Kıymetini

1.2.2.6. *Taşımacılık mevzuatı*

Dış ticarete konu eşyanın ve yolcuların kara, deniz, demir ve hava yolları üzerinden taşınmasında kullanılan yerli ve yabancı taşıtların gümrük kapılarından geçişi ve Türkiye Gümrük Bölgesi içindeki hareketi gümrük mevzuatıyla birlikte taşımacılık (ulaştırma) mevzuatına tâbidir. Taşıtlara ilişkin geçiş ve seyir izni alma, belgelendirme, bildirimde bulunma ödevlerinin yerine getirilmesi gerekirken, yasaklama ve kısıtlamalar da söz konusu olabilmektedir. Örneğin karayoluyla eşya taşıyan taşıtların milletlerarası anlaşma hükümleri veya Türkiye'nin tek taraflı düzenlemelerinden kaynaklanan geçiş izinleri, tehlikeli madde veya atık madde taşınması veya ağır ve havaleli eşyanın taşınması halinde alınacak izinler ve taşıtların ağırlık, yükseklik ve genişlik bakımından belirlenen ölçüleri gümrük idaresince denetime tâbi tutulmaktadır. Denetim sonucunda taşımacılık mevzuatının ihlâl edildiğinin tespit edilmesi halinde gümrük idaresince idarî yaptırım uygulanabilmekte veya idarî yaptırım uygulanması için emniyet ve jandarma birimlerine bildirilmektedir[67].

1.2.3. Yargı kararları

Gümrük idaresi ile kişiler arasında mevzuatın karmaşık olması ve sık sık yeni düzenlemelerin yapılıyor olması nedeniyle çeşitli uyuşmazlıklar yaşanabilmektedir. Gümrük idaresinin farklı birimleri arasında bile uygulamada birlik sağlanamadığı durumların oluşabildiği dikkate alındığında, gerek mevzuattan gerekse uygulamadan kaynaklanan bu uyuşmazlıkların çözüme kavuşturulabilmesi amacıyla taşındığı yargı organları önemli bir işlevi yerine getirmektedir. Yargı kararları sadece uyuşmazlığın tarafları bakımından bağlayıcı olduğundan, gümrük işlemleri için yardımcı kaynak özelliği taşımaktadır[68].

Koruma Hakkında Karar (RG, 11.8.1989 - 20249) ile ilgili kamu idarelerince yayımlanan tebliğ ve genelgeler oluşturmaktadır. Ayrıca 11.10.2006 tarihli ve 5549 sayılı Suç Gelirlerinin Aklanmasının Önlenmesi Hakkında Kanun (RG, 18.10.2006 - 26323) uyarınca gümrük idaresi, gümrük kapılarından geçen kişilerin beraberindeki nakit unsurları denetimine yetkilidir.

[67]Karayoluyla yapılan taşımacılık faaliyetlerinin düzenlendiği 10.7.2003 tarihli ve 4925 sayılı Karayolu Taşıma Kanunu (RG, 19.7.2003 - 25173) uyarınca gümrük personeli idarî yaptırım uygulamaya yetkilidir. Buna karşın 13.10.1983 tarihli ve 2918 sayılı Karayolları Trafik Kanununda (RG, 18.10.1983 - 18195) yetkilendirme olmadığından, gümrük idaresi ihlâlleri emniyet ve jandarma birimlerine bildirmektedir.

[68]Buna karşın Anayasa Mahkemesi tarafından verilen iptal kararları ile Danıştay ve Yargıtay tarafından verilen içtihadı birleştirme kararları bağlayıcıdır.

1.3. Gümrük İşlemlerinin Kapsamı

Gümrük işlemleri, dar ve geniş kapsamda ele alınabilmektedir. Dar kapsamda gümrük işlemleri, sadece gümrük mevzuatıyla düzenlenmiş kurallara göre yerine getirilen işlemlerden oluşmaktadır. Bu işlemler, esas itibariyle eşyanın gümrük kapılarından girişi ve çıkışı ile Türkiye Gümrük Bölgesi içerisindeki hareketiyle ilgilidir. Geniş kapsamda gümrük işlemleri ise, gümrük idaresinin üstlendiği görevlere bağlı olarak, gümrük mevzuatı ile birlikte dış ticaret ve ulaştırma mevzuatı olmak üzere ilgili mevzuatla düzenlenmiş ve gümrük idaresinin gözetimine ve denetimine bırakılmış bütün işlemlerden oluşmaktadır. Dolayısıyla gümrük işlemleri gümrük idaresince yerine getirilen işlemler ile bu idarelerle muhatap olan kişiler tarafından yerine getirilen işlemleri kapsamaktadır.

Aşağıda gümrük idaresinin ilgili kişilerin katılımıyla yerine getirdiği ve Gümrük Kanununa göre kabahat oluşturan ihlâllerle ilişkili gümrük işlemlerinin temel unsurları incelenecektir.

1.3.1. Türkiye gümrük bölgesi ve gümrüklü saha

Genel olarak gümrük bölgesi, denizlerde kara ve iç suları ile sahilden içeri ve karalarda gümrük hattından içeri doğru 30 kilometre derinliğindeki kapsayan yerdir[69]. Diğer bir ifadeyle gümrük bölgesi, ülkemizde kıyı hattından denize doğru 4 mil ve kara sınırlarında gümrük hattından ülke içine doğru 10 kilometre, ortak nehirlerde ise nehirlerin talveg hattıyla ayrılan ülkemize ait kısmıdır[70]. Gümrük Kanununa göre Türkiye Gümrük Bölgesi, Türkiye kara sularının, iç sularının ve hava sahasının dâhil olduğu Türkiye Cumhuriyeti topraklarını kapsayan (GK, m.2), giriş veya çıkışın önceden ilân edilen yetkili gümrük kapılarından yapıldığı ve gümrük kapıları arasında belirli yolların takip edilmesi zorunlu olduğu (GK, m.33/1) bölgedir.

Türkiye Gümrük Bölgesine giren ve bu bölgeden çıkan taşıtlar gümrük gözetimine tâbi olup, mevzuata uygun olarak, gümrük idarelerince denetlenmektedir (GK, m.34/1). Trenler, gar gümrük idaresinin bulunduğu gümrük kapılarından giriş ve çıkış işlemlerini gerçekleştirmekte ve genel hizmete açık demir yolları bu taşıtlar için gümrük yolu oluşturmaktadır (GK, m.33/2). Türkiye Gümrük Bölgesi dışından gelen veya Türkiye

[69]H. C. Soysal, O, Uysal ve M. Atabinici (1999). *Gümrük ve dış ticaret terimleri sözlüğü*. İstanbul: Gümrük Müfettişleri Derneği Yayınları, s. 123.
[70]O. Hançerlioğlu (1982). *Ticaret sözlüğü*. İstanbul: Remzi kitapevi, s. 185.

Gümrük Bölgesi dışına çıkacak hava ve deniz taşıtları gümrük işlemlerinin yapılabildiği yerlere gelebilmekte ya da bu yerlerden ayrılabilmektedir (GK, m.34/1).

Gümrük ve dış ticaret mevzuatının uygulanması bakımından serbest bölgeler ve sınır ticareti merkezleri Türkiye Gümrük Bölgesi dışında kabul edilmektedir[71]. Nitekim serbest bölgeler, Türkiye Gümrük Bölgesinin parçası olmakla birlikte serbest dolaşımda olmayan eşyanın ithalat vergileri ve ticaret politikası önlemlerine tâbi olmadan bu bölgelere konulabilmesi ve serbest dolaşımdaki eşyanın da ihracata bağlı imkânlardan yararlanabilmesi nedeniyle Türkiye Gümrük Bölgesi dışındadır (GK, m.152). Sınır ticareti merkezleri ise, Türkiye ile komşu ülkeler arasında coğrafi durum ve bölge ihtiyaçlarının karşılanması için Cumhurbaşkanı tarafından belirlenen esaslara göre ticaret yapılması amacıyla kurulan yerlerdir ve gümrük işlemleri bakımından Türkiye Gümrük Bölgesi dışındadırlar (GK, m.172).

Gümrük işlemleri, gümrük idaresiyle muhatap olan kişilere ait yerlerde yapılan işlem ve denetimler ile olağanüstü haller dışında, gümrüklü sahalarda yapılmaktadır. Gümrüklü sahalar, gümrük idaresinin denetim, kontrol, yetki ve sorumluluğunda bulunan ve kara, demiryolu, hava gümrük kapıları, iç gümrükler ile diğer yer ve sahalarda fiziki olarak etrafından ayrılmış veya böyle sayılan yerlerdir. Deniz gümrük kapılarında ilgili mevzuatınca belirlenen liman sahası ve demirleme sahalarını kapsayan deniz ve kıyı alanları da gümrüklü sahadır (GY, m.3/1.ı).

1.3.2. Gümrük gözetimi

Gümrük gözetimi, gümrük mevzuatına ve ilgili mevzuata uyulmasını sağlamak üzere gümrük idaresince uygulanan işlemlere verilen genel addır (GK, m.3/12). Gümrük gözetimi kapsamında gümrük idaresince yerine getirilen işlemler, serbest dolaşımda olan veya olmayan eşya ile gümrük mevzuatıyla tanımlanmış belirli yerlerle ilgili olabilmektedir. Dolayısıyla Türkiye Gümrük Bölgesine giren ve bu bölgeden çıkan eşya ve taşıtlar, yetkili olmayan sınır kapısına getirilen eşya, ihracat, hariçte işleme, transit veya antrepo rejimi için beyan edilen serbest dolaşımdaki eşya, dahilde işleme rejimi kapsamında geçici ithal edilen eşya, nihaî kullanım amacıyla serbest dolaşıma giren eşya, transit rejimine tâbi tutulan serbest dolaşımda olmayan eşya ile gümrük kapıları, antrepolar ve serbest bölgelerin giriş ve çıkış noktaları gümrük gözetimine tâbidir.

[71]Türkiye sınırları içerisinde yer almalarına karşın Gümrük Kanunu açısından Türkiye gümrük bölgesi dışında kabul edilen serbest bölgeler üçüncü ülke statüsündedir. Saygılıoğlu ve Akçin, 2018, s. 290.

1.3.3. Taşıt, eşya ve yolcuların giriş-çıkış işlemleri

Eşya, taşıt ve yolcuların Türkiye Gümrük Bölgesine girişi veya bu bölgeden çıkışı gümrük işlemleri yoluyla gerçekleşmektedir. Dolayısıyla gümrük kapıları dışında veya gümrük kapıları yoluyla da olsa gümrük işlemleri yapılmaksızın Türkiye Gümrük Bölgesine giriş veya bu bölgeden çıkış mümkün değildir. Gümrük işlemleri yapılmadan gerçekleşen giriş ve çıkışlar, duruma göre kaçakçılık suçu veya gümrük kabahati oluşturmaktadır. Gümrük işlemleri sırasında gümrük idaresine beyanda veya bildirimde bulunma, izin alma, taşıta ve eşyaya ait belge sunma ve ilgili mevzuat hükümlerince belirlenmiş yasaklara ve kısıtlamalara uyma gibi şeklî ödevlerin yerine getirilip getirilmediği gümrük idaresince denetlenmekte ve uygunluğunun tespiti halinde gümrük işlemleri sonuçlandırılmaktadır (GK, m.33, 34/1).

Taşıt, eşya ve yolcu giriş-çıkış işlemlerinin, yetkili gümrük idaresi bulunan, yani gümrük işlemlerini gerçekleştirebilecek gümrük kapılarından yapılması ve belirli gümrük kapılarından getirilmesi istenen eşyanın gümrük işlemlerinin de yalnızca bu kapılardan yapılması şarttır. Gümrük işlemleri bitmeden veya gümrük idaresinin izni olmadan gümrük kapılarındaki taşıtlara yük veya yolcu alınıp verilmesi ve taşıtın yoluna devam etmesi ile yabancı taşıtların dâhili taşımacılık yapması yasaktır (GK, m.34/2; KTaK, m.14).

Gümrük kapılarından giriş-çıkışa ilişkin gümrük işlemleri sırasında gümrük idaresi tüm belge ve kayıtları kontrol edilebilmektedir. Ayrıca taşıt ve eşyanın kontrolü için X-ray cihazı gibi tarama sistemlerinden ve detektör köpeklerden yararlanılmakta ya da eşyadan numune alınmakta veya eşya ekspere gönderilmektedir. Gümrük kapılarında yapılan denetimdeki amaç gümrük vergilerine, dış ticaret politikası önlemlerine veya yasaklamalara tâbi olması nedeniyle gümrük işlemlerinin uygulanması gereken eşyanın bu işlemler yapılmaksızın giriş-çıkış yapmasına engel olmak, gümrük ihlâllerini tespit ederek yaptırıma bağlamak ve dolayısıyla gümrük düzenini korumaktır.

Türkiye Gümrük Bölgesine giriş işlemleri sırasında eşya resmî kontrollere de tâbi tutulabilmektedir. Resmi kontroller, eşyanın ilgili mevzuata uygunluğunun tespiti amacıyla kurumlarınca çeşitli ölçme ve analiz teknikleri kullanarak gerçekleştirilen denetimleri kapsamaktadır. Gümrük mevzuatı ve kendi mevzuat uyarınca ilgili gümrük rejimleri kapsamında izin, uygunluk veya kontrol belgesi istenen eşyaya ilişkin yetkili kurumlarca yapılacak kontroller, eşyanın kamu ahlakı, kamu düzeni, kamu güvenliği, insan, hayvan ve bitki sağlığının korunması açısından taşıyacağı muhtemel riske göre

yapılmaktadır[72]. Resmî kontroller sonucunda eşyanın Türkiye Gümrük Bölgesine girişi uygun görülürse, ilgili kurumun kararı boşaltma listesine veya özet beyana eklenmektedir. Bu karar, gümrük beyannamesinin tescili sırasında ayrıca aranmamaktadır. Eşyanın Türkiye Gümrük Bölgesine girişi uygun görülmezse eşya taşıttan indirilmeden mahrece veya üçüncü bir ülkeye sevk edilmektedir (GY, m.181).

Türkiye Gümrük Bölgesine getirilen eşyanın getiren kişi tarafından gecikmeksizin belirlenen bir gümrük idaresine; gümrük idaresince uygun görülen bir yere veya bir serbest bölgeye sevki gerekmektedir. Eşyanın sevkinde gümrük idaresince verilen talimatlara, süre ve güzergâha uyulması şarttır. Buna karşılık Türkiye Gümrük Bölgesine içerisinde durmaksızın geçen taşıtlara ve taşıdıkları eşya ile gümrük bölgesinin iki noktası arasında düzenli bir hava veya deniz seferiyle doğrudan yapılan taşımacılık nedeniyle Türkiye Gümrük Bölgesini geçici olarak terk eden eşya için sevk şartı yoktur (GK, m.37).

Yolcu statüsüne sahip kişiler için gümrük idaresince yapılan gümrük işlemleri "yolcu işlemleri" olarak ifade edilmektedir. Yolcular, herhangi bir amaçla ve belirli bir süre Türkiye Gümrük Bölgesinde veya yurt dışında kalmak için de gümrük kapılarından geçen yerli veya yabancı kişilerdir. Örneğin turistler, ticaret erbabı, öğrenciler ve hastalar yolcuyken, ticarî taşıt sürücüleri ve hizmetlileri yolcu değildirler[73]. Yolcuların gümrük kapılarından geçişi sırasında beraberlerinde, kural olarak, belirli nitelikte eşya bulundurabildiğinden (GK m. 167)[74], gümrük işlemleri için basitleştirilmiş beyan ve gümrük denetimi düzenlenmiştir. Yolcu beraberi eşyanın geçici ithalat rejimi ve yeniden ihracat kapsamında Türkiye Gümrük Bölgesine geçici girişi ile geçici ihracat, hariçte işleme ve geri gelen eşya kapsamında Türkiye Gümrük Bölgesinden geçici çıkışı mümkündür. Yolcu beraberi çıkarılacak eşyanın ihracının yasak olmaması ve ticarî nitelikte olmaması şarttır. Ancak yolcu salonu şeklindeki gümrük kapılarından bavul ticareti kapsamında ticarî eşyanın çıkışı mümkündür. Ayrıca Türkiye'de ikamet etmeyen yolculara, ticarî nitelikte olmayan eşyayı satın almaları halinde yetkili satış yerlerinden alacakları tax-free fatura üzerinden yapılan katma değer vergisi iadesine ilişkin onay işlemleri de gümrük idaresince yerine getirilmektedir.

---

[72]Örneğin 11.6.2010 tarihli ve 5996 sayılı Veteriner Hizmetleri, Bitki Sağlığı, Gıda ve Yem Kanunu (RG, 13.6.2010 - 27610) uyarınca Tarım ve Orman Bakanlığı (değişmeden önce Gıda Tarım ve Hayvancılık Bakanlığı), Kanun kapsamına giren eşyayla ilgili ülkeye girişi ile kontrol esaslarını belirleyerek Türkiye Gümrük Bölgesine giriş yapacak eşyaya ilişkin resmî kontrolleri yapmaktadır.

[73]http://ggm.gtb.gov.tr/sikca-sorulan-sorular/bireysel/yolcu-muafiyetleri (Erişim Tarihi: 8.7.2016)

[74]29.9.2009 tarihli ve 2009/15481 sayılı 4458 sayılı Gümrük Kanununun Bazı Maddelerinin Uygulanması Hakkında Bakanlar Kurulu Kararı (RG, 7.10.2009 - 27369) hükümleriyle kişisel kullanım veya hediye edilmek amacıyla yolcu beraberi getirilebilecek eşya hakkında düzenlenme yapılmıştır.

Yolcu işlemlerinin önemli bir kısmı da yolcu beraberi getirilen veya çıkarılan özel kullanıma mahsus taşıtlarla ilgilidir. Yurt dışında tescil edilmiş taşıtların gümrük işlemleri tam muafiyet kapsamında geçici ithalat rejimi ve yeniden ihracat hükümlerine göre ve Türkiye'de tescil edilmiş taşıtların gümrük işlemleri geçici ihracat ve geri gelen eşyaya ilişkin hükümlere göre yerine getirilmektedir.

Yolculara yönelik gümrük işlemlerin bir kısmı da nakit ve ziynet eşyasına ilişkin denetimlere ilişkindir. Türk Lirası da dahil olmak üzere yolcu beraberi nakit girişi serbesttir; yolcu beraberi 25.000 Türk Lirasını ve 10.000 Avroyu aşan nakit çıkışları ise, Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından belirlenen esaslarla tabidir. Yolcuların kendilerine ait değeri 15.000 ABD Dolarını aşan ziynet eşyası niteliğindeki kıymetli madenlerden veya taşlardan yapılmış eşyayı Türkiye Gümrük Bölgesi dışına çıkarmaları ise, girişte beyan etmeleri veya Türkiye'den satın aldıklarını belgelendirmeleri şartına bağlıdır. Ayrıca Türk parası, döviz, menkul kıymetler ve diğer sermaye piyasası araçlarının ithali ve ihracı serbest olsa da (32 sayılı Karar, m.3-7) yolcular bunlarla ilgili tam ve doğru açıklama yapmakla yükümlüdürler (SGAÖHK, m.16).

1.3.4. Eşyanın gümrüğe sunulması

Eşyanın gümrüğe sunulması, gümrük idaresine ya da gümrükçe belirlenen veya uygun görülen herhangi bir yere eşyanın getirilmesi üzerine, eşyayı getiren kişi veya taşıma sorumluluğunu üstlenen kişilerce gümrük idaresine bildirimde bulunulmasıdır. Her eşyanın gümrüğe sunulmasına gerek bulunmamaktadır. Nitekim Türkiye Gümrük Bölgesinden transit geçen gemilerde ve durmaksızın geçen hava taşıtlarında bulunan eşyanın ve Türkiye Gümrük Bölgesinin iki noktası arasında düzenli yapılan taşımacılık sırasında geçici olarak bu bölgeyi terk eden eşyanın gümrüğe sunulmasına gerek yoktur (GK, m.39).

1.3.5. Eşyanın boşaltılması ve geçici depolanması

Türkiye Gümrük Bölgesine gelen ve gümrüğe sunulan eşya, bulunduğu taşıttan gümrük idaresince belirlenen veya uygun görülen yerlere gümrük gözetimi altında boşaltılmaktadır (GK m. 45). Gümrük idaresinin izni olmaksızın eşyanın ilk konulduğu yerin değiştirilmesi yasaktır. Mücbir sebeplerin varlığı halinde bu izin aranmamakta; ancak, durumun en yakın gümrük idaresine bildirilmesi gerekmektedir. Eşyanın boşaltılması sonrasındaki 24 saat içinde boşaltma listesi düzenlenerek bir nüshası gümrük idaresine verilmektedir. Bu listede eşyanın cinsi, brüt ağırlığı, kapların sayısı, cinsi,

markası, numarası, taşıtın ismi ve sefer numarasına ilişkin veriler yer almaktadır (GY, m.74). Boşaltma listesi, özet beyan denetimi bakımından önemli bir işlev görmektedir.

Gümrüğe sunulduktan sonra gümrükçe onaylanmış bir işlem veya kullanıma tâbi tutuluncaya kadar eşya, dış etken ve müdahaleden korumasını sağlayan ambar, depo, ardiye veya hangar şeklindeki geçici depolama yerlerine veya gerekli önlemlerin alınması ve teminat verilmesi şartıyla gümrükçe izin verilen yerlere alınmakta ve geçici depolanan eşya statüsü kazanmaktadır (GK, m.47)[75]. Eşyanın konulduğu yerlerin geçici depolama yeri sayılması için eşyanın geçici depolama yeri bulunan bir gümrük idaresine sevkinin masraflı olması veya mevcut haliyle geçici depolama yerine konulamaması gerekmektedir. Geçici depolanacak eşya için boşaltma sırasında boşaltma listesi düzenlenmekte ve listenin içerdiği veriler ile özet beyan bilgileri karşılaştırılmaktadır[76]. Bu karşılaştırma sonucunda farklılık tespit edilirse, buna ilişkin tutanak düzenlenerek özet beyan eksiklik veya fazlalık takibatına başlanmaktadır. Eşyanın geçici depolanmasına ilişkin yükümlülüklerin ihlâli gümrük yükümlülüğünü doğurmakta ve gümrük kabahati oluşturmaktadır.

1.3.6. Özet beyan

Özet beyan, Türkiye Gümrük Bölgesine getirilerek gümrük idaresine sunulacak veya beyanname verilmeksizin bu bölgeden çıkacak eşyaya ve taşıtlara ilişkin genel bilgilerin eşyayı getiren, çıkaran, taşıyan veya taşıma sorumluluğunu üstlenen, yetkili gümrük idaresine sunabilen veya bunu sağlayan kişiler ile bunların temsilcilerince yapılan beyandır (GK, m.35/A)[77]. Özet beyan, giriş özet beyanı ve çıkış özet beyanı olarak verilmektedir.

Türkiye Gümrük Bölgesine girecek eşya için giriş özet beyanı verilmektedir[78]. Giriş özet beyanı, Türkiye gümrük bölgesine giren eşyanın emniyet ve güvenlik yönlerinden risk analizine tâbi tutulabilmesi amacıyla eşyanın giriş gümrük idaresine varmadan önce

[75]Mülga Gümrük Yönetmeliğine göre yabancı ülkelerden gelen ve talep halinde yurt dışına çıkacak eşyanın bir gümrük rejimi beyanında bulunulmak üzere konulduğu yerlere sundurma adı verilmekteydi (Mülga GY, m.180). Çelik, 1999a, s.92.

[76]Yeni Gümrük Kanunu Taslağında gümrüğe sunulacak serbest dolaşımda olmayan eşyaya geçici depolamayla ilgili hükümlerin uygulanabilmesi için gerekli tüm bilgileri içeren bir geçici depolama beyanı verilmesi öngörülmüştür. (YGKT, m.112/1)

[77]Özet beyan formu Gümrük Yönetmeliğinin 10 No'lu ekinde yer almaktadır. Ancak özet beyanın öncelikle aynı içeriğe sahip elektronik ortamda yapılması esastır.

[78]Gümrük Kanununda "giriş özet beyanı" kavramı tanımlanmamıştır. Yeni Gümrük Kanunu Taslağında "giriş özet beyanı" kavramı, "eşyanın Türkiye Gümrük Bölgesine getirileceğinin belirlenen usul ve esaslara uygun olarak süresi içerisinde gümrük idaresine bildirilmesi" şeklinde tanımlanmıştır (YGKT, m. 3/1.m).

elektronik yolla verilen ve taşıta ve eşyaya ilişkin belirli bilgileri kapsayan beyandır[79]. Giriş özet beyanı, eşya Türkiye Gümrük Bölgesine getirilmeden önce ve süresinde (GY, m.67) giriş gümrük idaresine veya içeriğine bu idarenin ulaşabiliyorsa, başka bir gümrük idaresine yapılmaktadır. Taşıtın özet beyanda belirtilenden başka bir gümrük idaresine gelmesi halinde sapma bildirimi ve deniz ve havayoluyla boşaltılacağı gümrük idaresine ulaştığında varış bildirimi yapılmaktadır. Kara ve demiryoluyla gelen eşyanın giriş gümrük idaresine sunulması varış bildirimi yerine geçmektedir. Özet beyan gümrük idaresince tescil edilmekte ve tescil bilgileri ilgili kişiye iletilmektedir. Özet beyanın tescil edildiği tarihi izleyen 200 gün içinde varış bildirimi yapılmamış ve eşyanın gümrüğe sunulmamış olması hallerinde özet beyan verilmemiş sayılmaktadır (GY, m.63/11).

Enerji veya boru hattıyla gelen eşya, mektup, posta kartı ve basılı yayınlar, Milletlerarası Posta Sözleşmesi kapsamında taşınan eşya, ATA[80], CPD[81], TIR[82] Karneleri ve Form 302[83] kapsamı eşya, konsolosluk eşyası, yolcu eşyası, başka bir tasarruf yoluyla beyan edilen eşya, Türkiye Gümrük Bölgesi içinde durmaksızın taşınan eşya ve sözlü beyana tâbi geçici depolanmayan eşya için özet beyan verilmesine gerek yoktur (GY, m.61).

Türkiye Gümrük Bölgesinden çıkacak eşya ve taşıma araçları için özet beyanın aranmadığı haller, özet beyanın verilme şekli, gümrük idaresince tescili, özet beyanın konusunu oluşturan eşyaya ilişkin çıkış gümrük idaresince emniyet ve güvenlik amaçlı olarak yapılan risk analizi giriş özet beyanıyla aynı özellikleri taşımaktadır[84]. Deniz ve hava yoluyla taşınan eşyaya ilişkin taşıtın hareketinden önce verilen özet beyan taşıtların

[79]Saygılıoğlu ve Akçin, 2018, s. 337.

[80]Geçici İthalat Hakkında 4 Seri No'lu Gümrük Genel Tebliği (RG, 21.3.2005 - 25762.) uyarınca ATA kısaltması, Fransızca "Admission Temporaire" ve İngilizce "Temporary Admission" kelimelerinin ilk harflerinin birleşmesiyle oluşan ve geçici kabul anlamına gelen bir sözcüktür. ATA Karnesi ise, eşyanın geçici ithali için kullanılan, ayniyet tespitine yarayan ve ithalat vergilerinin milletlerarası alanda geçerli şekilde teminata bağlandığını gösteren, gümrük beyannamesi olarak kabul edilen, milletlerarası belgedir (Geçici İthalat Tebliği, m. 2).

[81]Geçici ithal edilen kara taşıtlarına ilişkin 1 Seri No'lu Gümrük Genel Tebliği (RG, 22.4.2011 - 27913.) uyarınca "gümrüklerden geçiş karnesi", (Carnet de Passages en Douane-CPD), ticari ve kişisel kullanıma mahsus kara taşıtları için millî ve milletlerarası kefil kuruluşlarca verilen ve teminat hükmünde olan belgedir (KarTGT, m. 4/e).

[82]TIR Karnesi, Milletlerarası TIR (Transportation Internationale Routière) Sözleşmesi Ek-1'de (RG, 31.12.2010 - 27802 Mük.) yer alan örneğe uygun olarak Milletlerarası Karayolu Taşımacılığı Birliği (International Road Transport Union-IRU) tarafından basılarak akit tarafların kefil kuruluşlarınca TIR sistemi altında eşya taşımaya mahsus belgedir.

[83]Form 302, GY m. 31/ı'ya göre 19.6.1951'de Londra'da imzalanan Kuzey Atlantik Anlaşması Teşkilatına taraf ülkeler arasında Kuvvetlerin Statüsüne İlişkin Anlaşma uyarınca Teşkilat kuvvetlerine ait eşyanın ithali, ihracı ve transiti için düzenlenen belgedir.

[84]Gümrük Kanununda çıkış özet beyanı kavramı tanımlanmamıştır. Yeni Gümrük Kanunu Taslağında kavram, "eşyanın Türkiye Gümrük Bölgesinden çıkarılacağının belirlenen usûl ve esaslara uygun olarak süresi içerisinde gümrük idaresine bildirilmesi" olarak tanımlanmıştır (YGKT, m. 3/1.ç).

Türkiye Gümrük Bölgesini terk ettiği gün gümrük idaresince kapatılmaktadır. Ancak çıkış özet beyanının gümrük idaresince tescil edildiği tarihi izleyen 150 gün içerisinde eşyanın Türkiye Gümrük Bölgesini fiilen terk etmemesi halinde özet beyan verilmemiş sayılmaktadır. Ayrıca kara sınır kapılarından transit taşımacılık yapan taşıtlar haricinde, Türkiye Gümrük Bölgesinden çıkacak taşıtın işleticisi veya temsilci, çıkış gümrük idaresine Türkiye Gümrük Bölgesini terk ettiği ana kadar, ilgili taşıtta taşınan tüm eşyayı kapsayacak şekilde çıkış bildiriminde bulunmak zorundadır (GY, m.437/1).

Özet beyan gümrük işlemlerinde iki açıdan önemlidir. İlk olarak, eşyanın Türkiye Gümrük Bölgesine gelişi öncesinde özet beyanın yapılması sayesinde gümrük idaresi, eşya hakkında emniyet ve güvenlik amaçlı risk analizi yapılabilmektedir (GK, m.35/C.2, GY, m.69-70). Bu durumda eşyanın Türkiye Gümrük Bölgesine girmesinin güvenlik ve emniyet yönünden tehdit oluşturduğunun anlaşılması halinde ilgilisine eşyayı getirmemesi bildirilmektedir. İkinci olarak, özet beyan kapsamı eşya, kap adedi üzerinden denetime tâbi tutulmaktadır. Bu kapsamda gümrük idaresince, gümrüğe sunulan eşyayla ilgili özet beyan verilme durumu; verilmişse, özet beyan içeriği ile boşaltma listeleri arasındaki uyum denetlenmekte ve özet beyanda eksiklik veya fazlalık tespit edilmesi hallerinde buna ilişkin takibat yapılmaktadır (GK, m.35/A-C, 237, GY, m.75).

1.3.7. Gümrük beyanı

Türk vergi sistemini oluşturan vergiler ağırlıklı olarak beyan esasına, yani vergilendirme ilişkisinin tarafı olan kişilerin matrahı ve matrahın hesaplanmasına esas oluşturan unsurları vergi idaresine bizzat kendisinin yazılı olarak bildirmesi ve beyanın da ilgili idare tarafından belirli yöntemlerle denetlenmesi esasına dayanmaktadır. Beyan usulü, yükümlülerin kendileriyle ilgili vergiye tâbi unsurları başkalarından daha iyi bildikleri varsayımına dayanmaktadır[85].İdarenin sübjektif yargılarla matrah tespitini engelleyen beyan[86], bir anlamda itiraf veya senet niteliğiyle sahibini bağlayarak onun aleyhine kesin delil oluşturmaktadır. Bu nedenle ihtirazi kayıtla verilenler ve açık vergi hatası olanlar haricinde itiraza konu edilemeyen usulüne uygun verilmiş beyannamelerin vergi idaresince denetlenmesi, tespit edilen matrah eksikliklerine göre de ikmalen ya da re'sen vergi tarhına gidilmesi mümkündür[87].

[85]Ş. Aksoy (1998). *Kamu maliyesi*, 3. Baskı, İstanbul: Filiz, s. 211.
[86]H. Nadaroğlu (1974). *Kamu maliyesi teorisi*, İstanbul: Sermet, s. 314.
[87]Erginay, 1998, s. 87.; Y. Karakoç (2018). *Türk vergi yargılaması hukukunda delil sistemi*, 3. Baskı. Ankara: Yetkin, s. 124-126.

Kısaca gümrük beyanı, yurda girecek veya yurttan çıkacak eşyanın usulüne uygun şekilde gümrüğe bildirilmesidir[88]. Bir gümrük rejimine tâbi tutulmak istenen eşyanın, temsile ilişkin hükümler saklı kalmak üzere, eşyayı ve talep edilen gümrük rejiminin uygulanması için gerekli belgeleri verme yetkisine sahip olan kişilerce gümrük idaresine beyan edilmesi gerekmektedir (GK, m.58). Bir anlamda gümrük işlemleri için de beyan esası kabul edilmiştir[89]. Beyanın kişilere özel yükümlülük getirmesi halinde, ilgili kişi tarafından ya da bu kişiler hesabına yapılabilmektedir. Beyan sahibinin, Türkiye Gümrük Bölgesinde yerleşik kişi olması şarttır; ancak, transit ve geçici ithalat rejimleri ile gümrük idaresince arızî beyanda bulunmasına izin verilmesi halinde bu şart aranmaz (GK, m.62).

Gümrük beyanı, kural olarak, normal veya basitleştirilmiş usûller çerçevesinde yazılı olarak yapılabilmektedir[90]. Bu amaçla kullanılan gümrük beyannamesi idarî gerekliliklere uygun, açık, basit, kısa sürede kullanılabilen, standart, uyumlu istatistiki veri temini sağlayan ve Avrupa Birliği tarafından geliştirilen tek tip idarî belge[91] esas alınarak hazırlanmıştır. Beyannamenin, ilgili gümrük rejimi için gerekli bütün bilgileri içermesi ve beyan sahibi tarafından imzalanması gerekmektedir. Ayrıca beyannamelerin ekinde vergilendirme rejimine, ticaret politikası önlemlerine, eşyanın ayniyet tespitine ve resmî kontrollere ilişkin bütün belgelerin yer alması gerekmektedir (GY, m.114).

Gümrük Kanununda yer alan gümrük kabahatleri esas itibariyle beyana aykırılık şeklindeki ihlâllerden kaynaklanmaktadır. Eşyanın tarifesi, kıymeti, fizikî unsurları, cinsi, ticarî tanımı, izin ve belgelendirme usulüne bağlı bilgi ve belgelerin beyannamede tam ve doğru şekilde yer almaması ile gümrük rejimlerinin işleyişi veya sonlandırılmasına ilişkin hükümlerin ihlâli kabahat oluşturmaktadır. Yapılan denetimlerde serbest dolaşıma giriş beyannamesine göre beyan edilmemiş bir eşyanın tespiti ise, eşyanın gümrük işlemlerine tâbi tutulmadan ithal edilmesine veya buna teşebbüs edilmesine bağlı olarak kaçakçılık suçu oluşturmaktadır (KMK, m.3/1)[92].

---

[88]Soysal, Uysal ve Atabinici, 1999, s. 41.

[89]S. A. Oktar (2018a). *Türk vergi sistemi*. 2. Baskı, İstanbul: Türkmen, s. 291.

[90]Beyan yazılı, bilgisayarlı veri işleme tekniği yoluyla, sözlü ve eşya sahibinin bu eşyayı bir gümrük rejimine tâbi tutma isteğini ifade ettiği herhangi bir tasarruf yoluyla yapılabilir (GK, m.59). Normal usûlde yazılı beyanda şekli ve içeriği Gümrük Yönetmeliğinin 14 No'lu ekinde yer alan gümrük beyannamesi kullanılmaktadır. Yazılı beyan dışındaki usûller Gümrük Yönetmeliğinde düzenlenmiştir. Bunlar arasında yer alan sözlü beyanda, ticarî nitelikte olmayan eşya için beyan sahibine kolaylık sağlanarak, beyan sahibinin sözle verdiği bilgilere göre sınırlı sayıda bölümü gümrük personelince doldurulan sözlü beyan formu kullanılmaktadır. Yolcu salonlarından geçerken kişilerin yeşil veya kırmızı hattı kullanmaları ise, başka bir tasarruf yoluyla beyandır (GY, m.169-179).; Saygılıoğlu ve Akçin, 2018, s. 342-343.

[91]http://ec.europa.eu/taxation_customs/customs/procedural_aspects/general/sad/ (Erişim Tarihi: 1.9.2015)

[92]Saygılıoğlu ve Akçin, 2018, s. 350.

1.3.8. Gümrük rejimleri

Gümrükçe onaylanmış işlem ve kullanım şekillerini eşyanın bir gümrük rejimine tâbi tutulması, bir serbest bölgeye konulması, gümrüğe terk edilmesi, imha edilmesi ve yeniden ihraç edilmesi oluşturmaktadır (GK, m.3/14).

Türkiye Gümrük Bölgesine giren veya bu bölgeden çıkan eşyaya gümrükçe onaylanmış işlem veya kullanım şekli belirlenmesi zorunludur (GK, m.46/1)[93]. Bu zorunluluk gümrük işlemlerinin en önemli ve kapsamlı kısmını oluşturmaktadır. Belirli kısıtlamalar haricinde[94], geçici depolanan özet beyan kapsamı eşyanın sahipleri veya bunların temsilcilerince bu işlemin özet beyan verildiği tarihten itibaren denizyoluyla gelen eşya için 45 gün, diğer yollarla gelen eşya için 20 gün içinde yerine getirilmesi gerekmektedir (GK, m.46/2). Eşyanın adlî veya idarî takibata konu olması nedeniyle geçen süreler ile ibrazı zorunlu olan uygunluk belgesi, kontrol belgesi, ithal lisansı, izin yazısı, gözetim belgesi, tahlil raporu gibi belgelerin alınması veya ilgili işlemlerin yerine getirilmesi sırasında geçen süreler söz konusu süreleri durdurmaktadır (GY, m.76/1).

Gümrükçe onaylanmış işlem veya kullanım belirlenerek buna ilişkin işlemlere başlanmayan eşya ile özel kullanıma mahsus kara taşıtları hakkında, şayet adlî veya idarî takibat yoksa eşya gümrük idaresinin denetimi altındaki bir yere, geçici depolama yerine veya antrepoya sevk edilerek durumu hakkında araştırma yapılmakta ve neticesine göre tasfiye işlemlerine başlanmaktadır (GK, m.51/1).

Gümrükçe onaylanmış işlem ve kullanım şeklinin en kapsamlı bölümünü gümrük rejimleri oluşturmaktadır. Gümrük rejimleri, geniş anlamda gümrüklerde gerçekleşen tüm faaliyetlerdir[95]. Eşyanın Türkiye Gümrük Bölgesi içindeki hareketini düzenleyen kurallar bütünü olan gümrük rejimlerinden bir kısmı nihai bir kısmı da geçici özelliktedir[96].

Gümrük rejimleri serbest dolaşıma giriş, ihracat, transit, gümrük antrepo, gümrük kontrolü altında işleme, dahilde işleme, hariçte işleme ve geçici ithalattır (GK, m.3/15)[97].

---

[93]Yeni Gümrük Kanunu Taslağında "gümrükçe onaylanmış bir işlem veya kullanım" kavramına yer verilmemiştir.
[94]Cumhurbaşkanı kamu ahlakı, kamu düzeni ve güvenliği, canlıların korunması, millî hazinin korunması, fikrî ve sınai mülkiyet haklarının korunması bakımından gümrükçe onaylanmış işlem veya kullanıma yasaklama veya kısıtlama getirmeye (GK, m.55/2) ve Türkiye ile gümrük, taşımacılık ve ticaret anlaşması bulunmayan, mevcut anlaşmaları süresinden önce tek taraflı olarak kısmen veya tamamen hükümsüz bırakan, Türk taşıtlarına yasaklama ve kısıtlamalar koyan veya farklı işlemler uygulayan yabancı ülkelere ait eşya ve taşıtlara karşılık olmak üzere yasaklama veya kısıtlamalar koymaya ve farklı işlem belirlemeye yetkilidir (GK, m.55/3).
[95]M. Yüce ve A. Çelikkaya (2016). *Örnek uygulamalarla gümrük uyuşmazlıkları ve çözüm yolları*. Bursa: Dora, s. 3.
[96]Saygılıoğlu ve Akçin, 2018, s. 384.
[97]Yeni Gümrük Kanunu Taslağında gümrük rejimleri serbest dolaşıma giriş rejimi, özel rejimler ve ihracat rejimi olarak üçe ayrılmış (YGKT, m. 3/1.ş) ve özel rejimlerin ise, transit, gümrük antrepo ve serbest

Bunlardan dahilde işleme rejiminin geri ödeme ve şartlı muafiyet sistemi ve geçici ithalat rejiminin de tam muafiyet ve kısmî muafiyet sistemi şeklinde iki farklı uygulaması bulunmaktadır. Ayrıca, ithalat ve ihracat işlemleri de kesin, geçici ve yeniden olmak üzere üç ayrı uygulama üzerinden yürütülmektedir.

Gümrük rejimleri, temel özellikler dikkate alınarak, ekonomik etkili olmayan gümrük rejimleri ve ekonomik etkili gümrük rejimleri şeklinde ayrıma tâbi tutulmuştur. Bu ayrımda serbest dolaşıma giriş, transit ve ihracat rejimleri, gümrük denetimi altında bir üretim sürecini konu olmayacak eşya için giriş veya çıkış prosedürlerini içerdiklerinden ekonomik etkili olmayan gümrük rejimlerini oluşturmaktadırlar. Şartlı muafiyet düzenlemeleri olarak adlandırılan ekonomik etkili gümrük rejimleri ise, gümrük denetimi altındaki eşyanın üretim sürecine dahil edilerek katma değer yaratılmasına izin verilen, böylece ülke ekonomisine de fayda sağlamak veya ülke ekonomisini zarardan korumak amacıyla uygulanan 3 başlık altında ve 5 rejimi kapsamaktadır. Bu rejimler gümrük antrepo rejimi; geçici ithalat rejimi; dahilde işleme, gümrük kontrolü altında işleme ve hariçte işleme rejimlerinden oluşan işleme rejimleridir[98]. Dolayısıyla şartlı muafiyet içeren rejimlerde izin ve belgelendirme, süre, teminat, gecikme faizi, ayniyetinin korunması ve yeniden ihracat şeklindeki şartlar; ekonomik etkili rejimlerde ise, verimlilik oranları ve işleme şartları belirleyicidir.

Gümrük kabahatleri, genel olarak, gümrük rejimlerine giriş aşamasında veya bu rejimlerin işletilmesi ya da sona erdirilmesi aşamalarında kişilere getirilen maddî ve şeklî ödevlere uyulmaması şeklindeki ihlâllerden kaynaklanmaktadır.

1.3.8.1. *Serbest dolaşıma giriş rejimi*

Serbest dolaşıma giriş rejimi, gümrük vergileri ve ticaret politikası önlemlerinin uygulandığı temel gümrük rejimidir. Rejim uyarınca gümrük vergileri nihaî olarak ödenmekte ve ödevler yerine getirilmekte, ticaret politikası önlemleri uygulanmaktadır.

---

bölgeleri kapsayan depolama rejimleri, geçici kabul ve nihaî kullanımı kapsayan özel kullanım rejimleri ve dahilde işleme ve hariçte işlemeyi kapsayan işleme rejimleri olduğu belirtilmiştir (YGKT, m. 155/1).

[98]Saygılıoğlu ve Akçin, 2018, s. 385. Gümrük Kanununda ise, gümrük rejimlerinden, serbest dolaşıma giriş (GK, m.74-78) ve ihracat rejimleri (GK, m.150-151) dışındakiler şartlı muafiyet düzenlemeleri ve ekonomik etkili gümrük rejimleri olarak ikiye ayrılmış ve serbest dolaşımda olmayan eşyaya uygulanan transit, antrepo, şartlı muafiyet sistemi kapsamında dahilde işleme, gümrük kontrolü altında işleme ve geçici ithalat rejimlerinin şartlı muafiyet düzenlemesi; antrepo, dahilde işleme, gümrük kontrolü altında işleme, geçici ithalat ve hariçte işleme rejimlerinin ekonomik etkili gümrük rejimleri olduğu ifade edilmiştir (GK, m.79). Gümrük rejimlerinin bu şekilde gruplandırılmasının temel nedeni gümrük idaresinin izin ve bilgisi altında katma değer yaratılması ve gümrük muafiyetlerinden yararlanılmasıdır.; Selen, 2017, s. 86.

Gümrük vergileri tahsil edilmeden, ticaret politikası önlemleri uygulanmadan ve gerekli diğer işlemler yerine getirilmeden eşyanın serbest dolaşıma girmesi mümkün değildir. Bu bakımdan serbest dolaşıma giriş rejimi, eşyanın kesin (kati) ithalini düzenlemektedir[99].

Eşyanın serbest dolaşıma giriş bakımından dört tür statüsü olabilmektedir. Birinci statü, eşyanın ithali kanun gereği veya idarî düzenlemelerle yasaklanmış eşya olması; ikinci statü, ithali yalnızca belirli kurum ve kuruluşlar tarafından yapılabilen eşya olması ve üçüncü statü de ithali ön izne tâbi eşya olmasıdır[100]. Dördüncü bir statü olarak da, ithali herhangi bir kısıtlamaya veya yasaklamaya tâbi olmayan eşya olabilir.

Eşyanın serbest dolaşıma girişi yasaklanmış veya kısıtlanmış olabilir. Bu nedenle özel durumlar serbest dolaşıma giriş rejimine tâbi tutulma esnasında dikkate alınması gerekmektedir. Örneğin ipek böceği tohumu, oyun aletleri ve sahte menşeli eşyanın ithali kanunlarca; ozon tabakasını incelten maddeler, bazı kimyasallar, atık ve metal hurdaları ile ampullerin ithali idarî düzenlemelerce yasaklanmıştır.

Türkiye Gümrük Bölgesine ithali yasak olmasa da mevzuatı uyarınca denetime tâbi eşyanın, kamu sağlığı ve çevrenin korunması için Türk Standartları Enstitüsü veya Tarım ve Orman Bakanlığı tarafından yapılan denetim üzerine alınan idarî kararla da ithali yasaklanabilmektedir. Tükiye'ye ithali belli kurum ve kuruluşlara bırakılan eşya ancak bu kurum veya kuruluşlar ile yetkilendirdikleri idarelerce yapılabilmektedir. Kurumlarınca denetime tâbi tutulan ve Türkiye'ye ithalinde bu kurumların vereceği izin, uygunluk veya kontrol yazısı alınması gereken eşyanın ithali ise, bu hususların yerine getirilmesine bağlıdır. Ayrıca ürün güvenliğine ilişkin mevzuat[101] uyarınca canlı ve bitki yaşamı ile tüketici ve çevrenin korunması açısından piyasa gözetimi ve denetimi yapan kuruluşlarla işbirliği içinde Ticaret Bakanlığı himayesinde denetim yapılmaktadır. İthalatçıların, eşyanın bu mevzuata uygunluğundan sorumluluğu bulunmaktadır ve bu sorumluluk ürün piyasaya arz edildikten sonra da devam etmektedir. Şartların sağlanamaması halinde eşyanın ithali, diğer bir ifadeyle serbest dolaşıma girişi mümkün değildir[102].

[99]Saygılıoğlu ve Akçin, 2018, s. 385.
[100]Takım, İmamoğlu ve Naktiyok, 2018, s. 528.
[101]Ürün güvenliği (teknik düzenlemeler/standardizasyon) uyarınca yerine getirilen işlemler; 29.6.2001 tarihli ve 4703 sayılı Sayılı Ürünlere İlişkin Teknik Mevzuatın Hazırlanması ve Uygulanmasına Dair Kanun (RG, 11.7.2001 - 24459), 28.1.2013 tarihli ve 2013/4284 sayılı Teknik Düzenlemeler Rejim Kararı (RG, 22.3.2013 - 28567) ve ikincil düzenlemelere dayanmaktadır.
[102]Saygılıoğlu ve Akçin, 2018, s. 387.

1.3.8.2. *İhracat rejimi*

İhracat rejimi, serbest dolaşımda bulunan eşyanın ihracı amacıyla Türkiye Gümrük Bölgesi dışına çıkışına ilişkin işlemlerin yerine getirildiği gümrük rejimidir (GK, m.150/1). Dış seferde bulunan veya dış sefere çıkacak olan deniz ve hava taşıtlarına kumanya, yağ ve yakıt dışındaki serbest dolaşımda bulunan eşya teslimleri de ihracat sayılmaktadır (GK, m.176/2). İhracat rejimi, bu tâbi eşyanın Türkiye Gümrük Bölgesine geri getirilme amacının olmaması, diğer bir ifadeyle ihracatın kesin (kati) amaçla yapılması bakımından hariçte işleme rejiminden; ancak Türkiye Gümrük Bölgesinde serbest dolaşımda olan eşyanın bu rejime tâbi tutulabilmesi bakımından da yeniden ihracat işleminden ayrılmaktadır[103].

İhracat rejiminde de ticaret politikası önlemleri, ürün güvenliği ve ihracat vergileri de dâhil olmak üzere çıkış işlemlerine ilişkin maddî ve şeklî ödevlerin yerine getirilmesi gerekmektedir[104]. Rejimin işleyişinde eşyanın kanunlarla veya genel düzenleyici işlemlerle ihracı yasak, ön izne veya kayda tâbi eşya olup olmadığı belirleyicidir[105].

İhracat rejiminde nesli tükenmekte olan hayvan ve bitki türlerinin sürdürülebilir kullanımı, ihracat kontrolleri çerçevesinde çift kullanımlı eşyanın ticaretinin kontrol altında tutulması ve fikrî mülkiyet haklarının gümrük uygulamaları çerçevesinde korunması amacıyla gümrük denetimi yapılmaktadır.

İhracat rejimi malî mevzuat açısından da önem taşımaktadır. Varış ülkesinde vergilendirme ilkesi gereği kesin ihracata konu eşyaya dâhilde alınan katma değer vergisi ve özel tüketim vergisi gibi vergiler uygulanmamakta ve varsa iade edilmektedir. Döviz kazandırıcı özelliği dolayısıyla ihracat damga vergisi ve harç muafiyeti kapsamındadır. Yükümlülerin muafiyetten yararlanabilmesi, mevzuatta öngörülen işlemleri yerine getirmesine bağlıdır. Bu işlemler gümrük idaresince de denetime tâbi tutulmaktadır[106].

---

[103]Saygılıoğlu ve Akçin, 2018, s. 394.

[104]Saygılıoğlu ve Akçin, 2018, s. 394.

[105]Bu nitelikteki eşya İhracat Rejimi Kararı Eki (RG, 6.1.1996 - 22515), 96/31 Sıra No'lu İhracı Yasak ve Ön İzne Bağlı Mallara İlişkin Tebliğ (RG, 19.9.1996 - 22762) ve 2006/7 Sıra No'lu İhracı Kayda Bağlı Mallara İlişkin Tebliğ (RG, 6.6.2006 - 26190) ekinde listelenmiştir. Ayrıca Ticaret Bakanlığı piyasalarda meydana gelen olağan dışı gelişmeler, ihracata konu eşyada görülen yetersizlik, kamu güvenliği, kamu âhlakı, insan sağlığı, canlılar ile çevrenin korunması, milli hazinenin korunması amacıyla ihracata ek kısıtlama veya yasaklama getirilebilmektedir.

[106]Gümrük idaresi, gümrük işlemleriyle ilgili olarak, gümrük mevzuatı ile birlikte İhracat, Transit Ticaret, İhracat Sayılan Satış ve Teslimler ile Döviz Kazandırıcı Hizmet ve Faaliyetlerde Vergi, Resim ve Harç İstisnası Hakkında Tebliğ (İhracat: 2017/4) (RG, 18.5.2017 - 30070) ile İhracat ve Diğer Döviz Kazandırıcı Faaliyetlerde Damga Vergisi ve Harç İstisnası Uygulama Genel Tebliği (RG, 18.5.2017 - 30070) hükümlerini de dikkate almak durumundadır.

1.3.8.3. *Transit rejimi*

Transit, eşyanın yabancı bir ülkeden diğer bir yabancı ülkeye girmek üzere, arada bulunan ülkeyi vergi ödemeden geçmesidir[107]. Transit rejimi ise, gümrük vergileri ile ticaret politikası önlemlerine tâbi tutulmamış ve serbest dolaşıma girmemiş veya ihracat işlemleri tamamlanmış eşyanın, gümrük gözetimi altında Türkiye Gümrük Bölgesi içinde taşınması sırasında uygulanan gümrük rejimidir (GK m.84/1). Transit rejiminde, eşyanın taşındığı taşıta ve eşyanın niteliğine göre farklı belgeler kullanılmakta ve işlemler yapılmaktadır[108].

Transit rejiminde, eşyanın Türkiye Gümrük Bölgesi içindeki hareketi yabancı bir ülkeden yabancı bir ülkeye; yabancı bir ülkeden Türkiye'ye; Türkiye'den yabancı bir ülkeye veya iç gümrük idareleri arasındadır (GK, m.84/2)[109]. Türkiye Gümrük Bölgesinden başlayan ve 1987 tarihli Ortak Transit Rejimine İlişkin Sözleşmeye taraf ülkelerde tamamlanan taşımacılıkta ise, ortak transit rejimi uygulanmaktadır (GY, m.212/e)[110].

Transit rejiminde eşyanın varış gümrük idaresine kadar giriş ayniyetine uygun olarak, mühür altında ve gerekli hallerde memur eşliğinde taşınmaktadır (GK, m.88/1). Bu nedenle olağanüstü haller dışında transit rejimine tâbi eşyanın muayenesi yapılmaz. Ancak rejim hükümlerinin etkin bir şekilde uygulanabilmesi için gümrük idaresince transit taşımacılık yapan firmalar yetkilendirilir (TIR Tebliği m.10/4) ve transit taşımacılıkta kullanılacak taşıtları onaylanır (TIR Tebliği, m.14/1).

Ticaret Bakanlığı taşıtların Türkiye Gümrük Bölgesi içerisinde uyacağı transit süresi[111], izleneceği yol, kontrol ve konaklama yerleriyle ilgili düzenleme yapmaya yetkilidir (GK, m.87/1). Özel izin ya da özel yük taşıma izin belgesi kapsamındaki taşımalarda gümrük idaresince belirlenen güzergah veya kat etme süresinden farklı bir uygulamaya gidilebilmektedir. Bu düzenlemelere uyulmaması, usulsüzlük niteliğinde gümrük kabahati oluşturmaktadır (GK, m.241).

---

[107]V. Toprak (1967). *Gümrük mevzuatı ve tatbikatı*. Ankara: Sevinç, s. 290.; Çelik, 1999a. s. 95.

[108]Örneğin eşyanın kara yolu ile transiti TIR Karnesi bulunması halinde bu karneye göre; bulunmaması halinde ise, transit beyannamesiyle; demiryoluyla transitte CIM taşıma belgesi transit beyannamesi kabul edilerek gümrük işlemleri yerine getirilmektedir. Saygılıoğlu ve Akçin, 2018, s. 390-391.

[109]Transit rejimi millî transit rejimi ile 14.11.1975 tarihli TIR Karneleri Himayesinde Milletlerarası Eşya Taşınmasına Dair Gümrük Sözleşmesi, 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 kapsamaktadır (GY, m.212/1).

[110]Türkiye ile birlikte 35 ülkede ortak transit rejimi kullanılmaktadır.; http://ab.gtb.gov.tr/uluslararasi-orgutler/ortak-transit-rejimi (Erişim Tarihi: 1.12.2018)

[111]TIR İşlemleri Hakkında 1 Seri No'lu Gümrük Genel Tebliği (RG, 31.12.2010 – 27802 Mük.) uyarınca gümrük idaresi, transit rejimi kapsamında taşıyıcıya, en uzun mesafe için Nisan, Mayıs, Haziran, Temmuz, Ağustos, Eylül aylarında azami 120 saate kadar ve Ekim, Kasım, Aralık, Ocak, Şubat ve Mart aylarında azami 168 saate kadar süre vermektedir. Süre tespitinde, taşıma mesafesi, yük durumu, eşyanın cinsi, şoför sayısı, yol ve hava şartları ile taşıt takip sistemi takılmasını gerektiren haller dikkate alınmaktadır (TIR Tebliği, m.8).

1.3.8.4. *Gümrük antrepo rejimi*

Gümrük antrepo rejimi, ithal eşyası için serbest dolaşıma girinceye kadar gümrük vergisi ödememek ve ticaret politikası önlemleri dışında tutmak veya imalat veya pazarlama aşamasına kadar depolamak; transit edilecek eşyayı transit edilinceye kadar tutmak; süresi içinde Türkiye Gümrük Bölgesini terk etmek şartıyla ihracat eşyasını depolayarak ihracata ilişkin hükümlerden yararlanmasını sağlamak şeklindeki ihtiyaçlara dayanmaktadır[112].

Gümrük antrepo rejimi, gümrük vergilerine ve ticaret politikası önlemlerine tâbi tutulmamış serbest dolaşımda olmayan eşyanın veya antrepoya alınması halinde ihracata ilişkin haklardan yararlanabilecek serbest dolaşımdaki eşyanın gümrük antrepolarına konulmasıyla ilgili gümrük işlemlerini kapsayan gümrük rejimidir (GK, m.93/1). Gümrük antreposu ise, gümrük gözetimi altında bulunan eşyanın veya izin verilmesi halinde serbest dolaşımdaki eşyanın ihraç edilmek kaydıyla konulduğu yerlerdir (GY, m.328/1.a)[113]. Gerekli hallerde gümrükçe onaylanmış yeni bir işlem veya kullanım belirlenmesi için süre verilmesi haricinde, eşya gümrük antrepolarında süresiz kalabilmektedir (GK, m.101/1).

İşleticisinin ve kullanıcısının hak ve sorumluluklarına göre gümrük antrepoları genel ve özel antrepo olarak işletilebilmektedirler (GK, m.94/1). Genel antrepolar eşyanın konulması için herkes tarafından kullanılabilen, özel antrepolar ise yalnızca antrepo işleticisine ait eşyanın konulması için kurulan antrepolardır[114]. Serbest dolaşımda olmayan eşyanın bulunduğu fuar ve sergi alanları ile gümrüksüz satış mağazaları özel antrepo, posta idaresinin sorumlu olduğu ve gümrük denetimi altında yabancı menşeli kolilerin konulması için ayrılmış kapalı yerler genel antrepo sayılmaktadır. Antrepoların açılması ve işletilmesine ilişkin izinleri Ticaret Bakanlığı (Gümrükler Genel Müdürlüğü) vermektedir (GK, m.95/1).

---

[112]Saygılıoğlu ve Akçin, 2018, s. 397.

[113] Gümrük antreposu, gümrük gözetimi altındaki eşyanın konulduğu ve belirli şartları taşıyan açık ve kapalı yerler olarak da tanımlanmaktadır. Gümrük antreposu ile geçici depolama yerleri farklı anlama gelmektedir. Nitekim eşyanın gümrük antreposuna alınması antrepo rejimi hükümlerine tâbidir; geçici depolama yerlerine eşya alınması ise, bir rejim hükmüne tâbi değildir. Saygılıoğlu ve Akçin, 2018, s. 397-398.

[114]Genel antrepolar, işleticinin ve kullanıcının sorumlu tutulması bakımından A, B ve F; özel antrepolar da C, D ve E kodlarıyla belirtilen 6 tipe ayrılmaktadır. A tipi antrepo, işleticisinin stok kayıtlarını tuttuğu ve antrepodaki eşyanın eksik olması halinde gümrük vergilerinden sorumlu olduğu genel antrepodur. B tipi antrepo, antrepo beyannamesini kullanıcının verdiği ve antrepoya konulan eşyadan kullanıcının sorumlu olduğu genel antrepodur. İşleticinin sorumluluğu sınırlıdır. Antrepo işleticisi antrepoyu kiraladığından antrepo stok kaydı da tutmadığından, gümrük denetimi beyanname ve belgelere göre yapılmaktadır. F tipi antrepo, gümrük idaresince işletilen genel antrepodur. C tipi antrepo, işletici ve kullanıcının aynı kişi olduğu ve antrepoda bulunan eşyadan bu kişinin sorumlu olduğu özel antrepodur. D tipi antrepo, işletici ve kullanıcının aynı kişi olduğu ve ithal eşyasının basitleştirilmiş usullerde serbest dolaşıma sokulabildiği özel antrepodur. E tipi antrepo, işletici ve kullanıcının aynı kişi olduğu, izin sahibinin depolama yerinin antrepo kabul edildiği veya depolama yeri olmazsa dahi eşyanın antrepo rejimine tâbi olduğu özel antrepodur (GY, m.329/1).

1.3.8.5. *Geçici ithalat rejimi*

Geçici ithalat rejimi, serbest dolaşımda olmayan eşyanın ithalat vergilerinden tamamen veya kısmen muaf olarak ve ticaret politikası önlemlerine tâbi tutulmaksızın Türkiye Gümrük Bölgesini içinde kullanılması ve bu kullanım sırasındaki olağan yıpranma dışında herhangi bir değişikliğe uğramaksızın yeniden ihracına yönelik işlemleri kapsayan gümrük rejmidir (GK, m.128). Rejim, eşyanın Türkiye Gümrük Bölgesine kesin ithal edilmesi yerine, ticaret politikası önlemlerine tâbi tutmadan ve malî avantajlarından yararlanmak üzere geçici olarak getirilmesini ve sonra da çıkarılmasını sağlamaktadır[115].

Geçici ithalat rejiminin işleyişi sırasında gümrük yükümlülüğü doğması halinde, gümrük vergileri, giriş beyanında bulunulan tarihte söz konusu eşyaya ait vergi oranı, miktarı ve kıymeti gibi vergilendirme unsurlarına göre hesaplanmaktadır (GK m. 134/1).

Geçici ithalat rejimi, tam muafiyet sistemi ve kısmî muafiyet sistemi olmak üzere iki şekilde işletilmektedir. Tam muafiyet sisteminde, gümrük yükümlüğü kapsamında tahsili gereken ithalat vergileri teminata bağlanmakta ya da teminat aranmaksızın eşyanın giriş işlemleri tamamlanmaktadır. Kısmî muafiyet sisteminde ise, gümrük yükümlüğü kapsamında tahsili gereken ithalat vergileri beyannamenin tescil tarihinde hesaplanarak, eşyanın rejime tâbi tutulduğu her ay için bu vergilerin % 3'ü oranında tahsil edilmekte ve kalan kısmı teminata bağlanmaktadır (GK, m.133/1). İthali yasak, tüketilebilir veya ayniyet tespiti mümkün olmayan eşya ile ekonomiye zarar verebilecek eşya ise hiç bir suretle geçici ithalat rejimine konu edilememektedir (2009/15481 sayılı Karar m. 40/1).

İthal vergilerinden tam muafiyet suretiyle geçici ithalat rejiminin uygulanabileceği hallerin ve kısmî muafiyet suretiyle geçici ithalat rejiminden yararlandırılmayacak eşyanın belirlenmesi konusunda Cumhurbaşkanı yetkilidir (GK, m.131, 132/2). Eşyanın geçici ithalat rejiminde kalabileceği süre ise, özel durumlar hariç, 24 ayı aşmamak üzere gümrük idaresince belirlenmektedir (GY, m.379).

1.3.8.6. *Dahilde işleme rejimi*

Dahilde işleme rejimi, serbest dolaşımda olmayan eşyanın gümrük vergilerine ve ticaret politikası önlemlerine tâbi tutulmaksızın işlem görmüş eşyanın üretiminde kullanıldıktan sonra yeniden ihraç edilmesine yönelik işlemleri kapsayan gümrük rejimidir (GK, m.108/1). Yerli firmaların rekabet gücünün ve ihracat kapasitelerinin

[115]C. Gökçelik (2005). *Gümrük rejimleri.* Ankara: Gündüz Gümrük Müşavirliği, s. 86

artırılmasını hedefleyen rejim işletme sermayesinin artması, fiyat rekabetinin oluşmasını ve atıl kapasite kullanımını sağlaması açısından devlet yardımı niteliğindedir[116]. Rejim, ihraç eşyasının üretilmesi için gerekli olan girdilerin gümrük vergilerinden muaf olarak ithalini veya ithalat sırasında alınan gümrük vergilerin ihracatla birlikte iadesini sağladığından aynı zamanda ihracat teşvikidir.

Dahilde işleme rejimi, şartlı muafiyet ve geri ödeme olmak üzere iki sistemde işletilmektedir. Şartlı muafiyet sisteminde, serbest dolaşımda olmayan eşya, gümrük vergileri teminata bağlanarak ve ticaret politikası önlemlerine tâbi tutulmadan geçici olarak ithal edildikten sonra yeniden ihraç edilmektedir (GK m. 108/1)[117]. Geri ödeme sisteminde ise, rejime konu eşyanın gümrük vergileri tahsil edilerek ticaret politikası önlemlerine tâbi tutulmakta ve eşya yeniden ihraç edildiğinde gümrük vergileri iade edilmektedir (GK, m.108/2).

Dahilde işleme rejimi çerçevesinde işlem görmüş ürünlerin ihracı, yeniden ihracı, gümrükçe onaylanmış başka bir işleme tâbi tutulması veya ithal eşyasının ithalinden önce eşdeğer eşyadan elde edilen işlem görmüş ürünlerin ihracı halinde, ithal eşyasının rejim beyanı için gereken süreler, Cumhurbaşkanı tarafından belirlenmektedir (GK, m.111). Dahilde İşleme Rejimi Kararı[118] uyarınca dahilde işleme izin belgesinin/dahilde işleme izninin süresi, ek süreler ve özel durumlar haricinde, en fazla 12 aydır (DİR Kararı, m.10).

Dahilde işleme rejiminin işleyişi sırasında tüm kamu kurum ve kuruluşları ile bankalar rejim için belirlenen esas ve şartlara uygun olarak işlemlerini yerine getirmek zorundadırlar. Ticaret Bakanlığı, rejime ilişkin her türlü denetim ve düzenleme yetkisine sahip olup, gerektiğinde ilgili firma, kamu kurum ve kuruluşları ile bankalardan bilgi ve belge isteyebilmekte ve gerekli önlemleri alabilmektedir (DİR Kararı, m.24).

1.3.8.7. *Hariçte işleme rejimi*

Hariçte işleme rejimi, serbest dolaşımdaki eşyanın işleme faaliyetlerine tâbi tutulmak üzere Türkiye Gümrük Bölgesinden geçici olarak ihracı ve bu faaliyetler sonucunda elde edilen eşyanın gümrük vergilerinden tam veya kısmî muafiyet suretiyle yeniden serbest dolaşıma girişine yönelik işlemleri kapsayan gümrük rejimidir (GK, m.135). Rejim, eşyanın Türkiye Gümrük Bölgesinden geçici çıkışı sırasında ihracat rejimi ve yeniden ithali

[116]U. Selen (2005). Dış ticaret yardım unsuru olarak dahilde işleme rejimi: Türkiye açısından değerlendirilmesi. *Akdeniz İ.İ.B.F. Dergisi,* (10), s. 203.
[117]Gökçelik, 2005, s. 67.
[118]17.1.2005 tarihli ve 2005/8391 sayılı Dahilde İşleme Rejimi Kararı. (RG, 27.1.2005 - 25709).

sırasında serbest dolaşıma giriş rejimi gibi işlemektedir. İhracı gümrük vergilerinin geri verilmesine veya kaldırılmasına yol açan, nihaî kullanımları nedeniyle tam muafiyete tâbi olarak serbest dolaşıma giren ve ihracı nedeniyle tarım politikaları kapsamında vergi iadesi dışında bir malî avantaj sağlanan eşya rejime konu edilemez[119].

Hariçte İşleme Rejimi Kararı[120] uyarınca, hariçte işleme izin belgesinin/hariçte işleme izninin süresi azami 12 ay (HİR Kararı, m.8) ve geri gelen eşya için gümrük muafiyeti uygulanacak süre 3 yıldır (GK, m.168/1). Hariçte işleme rejimi kapsamında işlem görmüş ürünlerin Türkiye Gümrük Bölgesine yeniden ithal edilmeleri için gereken süre verilen izinde belirtilmektedir (GK, m.139).

1.3.8.8. *Gümrük kontrolü altında işleme rejimi*

Gümrük kontrolü altında işleme rejimi, serbest dolaşıma girmemiş eşyanın Türkiye Gümrük Bölgesinde ithalat vergilerine veya ticaret politikası önlemlerine tâbi tutulmadan, niteliğini veya durumunu değiştiren işlemlere tâbi tutulması ve bu işlemlerden elde edilen ürünlerin serbest dolaşıma girmelerine ilişkin hükümlerin uygulandığı gümrük rejimidir (GK, m.123/1). Gümrük kontrolü altında işleme rejiminde, serbest dolaşıma girmemiş Türkiye Gümrük Bölgesinde bulunan eşyanın niteliğini veya durumunu değiştiren işlemlere tâbi tutulması söz konusu olmaktadır. Bunun sonucunda elde edilen işlenmiş eşya gümrük vergilerine ve ticaret politikası önlemlerine tâbi tutularak serbest dolaşıma sokulmaktadır. Hem ekonomik etkili hem de şartlı muafiyete tâbi gümrük rejimi olan gümrük kontrolü altında işleme rejimi, vergisel avantaj sağlamakta ve ithal edildiği şekliyle serbest dolaşıma girişi mümkün olmayan eşyanın Türkiye Gümrük Bölgesinde işleme faaliyetlerine tâbi tutulduktan sonra serbest dolaşıma girmesini sağlamaktadır[121].

Gümrük kontrolü altında işleme rejimine ilişkin iznin geçerlilik süresi, ekonomik şartlar, başvuru sahibinin özel şartları ve işleme faaliyetinin özelliği dikkate alınarak, gümrük idaresince her başvuru için ve en fazla 2 yıl olarak belirlenmektedir (GY, m.

[119]1 Seri No'lu Gümrük Genel Tebliği (Hariçte İşleme-Geçici İhracat) (RG, 30.5.2009 - 27243) uyarınca tamir edilecek eşya, standart değişim sistemine tâbi eşya, sinema-televizyon filmleri ve ses bantları, Türkiye Gümrük Bölgesini geçici olarak terk edecek taşıtlar, ticarî nitelikte olmayan eşya, yurtdışı müteahhitlik hizmetleri kapsamında geçici ihraç edilen eşya, ticarî ve finansal kiralama kapsamında eşya, sergi ve fuar eşyası, radyoaktif maddeler ve cihazlar ile tütün ve tütün mamulleri hariçte işleme rejimine tâbi tutulabilmektedir (m. 3-16).
[120]15.3.2007 tarihli ve 2007/11864 sayılı Hariçte İşleme Rejimi Kararı. (RG, 5.4.2007, 26484).
[121]Gökçelik, 2005, s. 103.

372/1). 3 Seri No'lu Gümrük Genel Tebliği[122] uyarınca rejimin ibrası için gümrük mevzuatınca belirlenmiş şartların yerine getirilip getirilmediğine yönelik yetkilendirilmiş gümrük müşavirince düzenlenen tespit raporu aranmaktadır. Tespit raporlarının, izin belgesinde belirtilen süre içinde veya en geç bu sürenin sona erdiği tarihten itibaren 1 ay içinde gümrük idaresine verilmesi gerekmektedir (3 Seri No'lu GKAİR Tebliği, m.5/1).

Gümrük kontrolü altında işleme rejimi eşyanın, işleme faaliyeti sonrasında gümrük vergilerine ve ticaret politikası önlemlerine tâbi tutularak serbest dolaşıma girmesi nedeniyle dahilde işleme rejiminden ve niteliğini değiştiren işlemlere tâbi tutulması nedeniyle elleçlemeyle[123] sınırlı işleme faaliyetlerini kapsayan gümrük antrepo rejiminden farklıdır.

1.3.9. Serbest bölgeler

Serbest bölgeler[124], ülkelerin siyasî sınırları içerisinde olmakla birlikte fiziki olarak ayrılmış; dış ticaret, vergi ve gümrük mevzuatının uygulanılması açısından gümrük bölgesi dışında sayılarak üretim ve ticarî faaliyetlerin teşvik edildiği bölgelerdir[125]. Serbest bölgeler, dünya çapında rekabet avantajı sağlayan ticaret, üretim, transit ve yükleme merkezleridir[126]. Serbest bölgelere serbest dolaşımda olmayan eşya, gümrük rejimine tâbi tutulmaksızın ve serbest dolaşıma sokulmaksızın gümrük mevzuatında öngörülen haller dışında kullanılmamak veya tüketilmemek şartıyla konulmaktadır. Serbest bölgelere konulan serbest dolaşımda olmayan eşya ithalat vergileri ile ticaret politikası önlemlerine tâbi tutulmaz ve serbest dolaşımdaki eşya da ihracata bağlı imkânlardan yararlandırılır (GK, m.152)[127]. Serbest bölgelerde eşyanın kalabileceği süre sınırsızdır (GK, m.156/1).

---

[122]Gümrük Kontrolü Altında İşleme Rejimine İlişkin 3 Seri No'lu Gümrük Genel Tebliği. (RG, 5.12.2009 - 27423).

[123]Elleçleme, gümrük gözetimi altındaki eşyanın asli niteliği değiştirmeden istiflenmesi, yerinin değiştirilmesi, büyük kaplardan küçük kaplara aktarılması, kapların yenilenmesi veya tamiri, havalandırılması, kalburlanması, karıştırılması ve benzeri işlemlerdir (GK m.3/22).

[124]Serbest bölgeler, Gümrük Kanunu, Gümrük Yönetmeliği, 6.6.1985 tarihli ve 3218 sayılı Serbest Bölgeler Kanunu (RG, 15.6.1985 - 18785) ve bu Kanuna ilişkin Serbest Bölgeler Uygulama Yönetmeliği (RG, 10.3.1993 - 21520) hükümleriyle düzenlenmiştir. Yeni Gümrük Kanunu Taslağında ise, serbest bölgeler bir gümrük rejimi olarak düzenlenmiştir (YGKT, m.171-177).

[125]E. Erdoğan ve M. Ener (2005). *Küresel pazarın ekonomik üstleri serbest bölgeler teori, uygulama ve Avrupa Birliğine uyum sürecinde Türkiye'deki gelişimi*. Ankara. Nobel Yayın Dağıtım, s. 1.

[126]İ. Işık ve M. Çabuk (2007). *Vergi, muhasebe ve dış ticaret uygulamaları açısından serbest bölgeler*. Ankara: Maliye ve Hukuk Yayınları, s. 1.

[127]Serbest bölgeler Türkiye'nin Avrupa Birliğine tam üyeliğin gerçekleştiği tarihe kadar gümrük rejimleri açısından Türkiye Gümrük Bölgesi dışında, menşe uygulamaları açısından ise, Türkiye Gümrük Bölgesi içinde sayılmaktadır (SBK, geçici m.6).

Serbest bölgelerin sınırları ile giriş ve çıkış noktaları gümrük gözetimine tâbidir. Bu bölgelere giriş veya çıkış yapan kişiler, eşya ve taşıtlar ile buralarda bulunan eşya gümrük idaresince denetlenmektedir. Serbest bölgelerdeki işletici ve kullanıcılar, çalıştırdıkları kişilerin gümrük mevzuatına uygun olarak görevlerini yerine getirmeleri için gerekli önlemleri almak zorundadırlar (GK, m.153/1-2).

Serbest bölgelerde depolama, işçilik, işleme ve alım-satım faaliyetlerinde bulunan kullanıcılar, gümrük idaresine eşyayı teşhis etme ve hareketlerini izleme imkânı verecek şekilde en geç 48 saat içinde envanter kaydı tutmaktadırlar (GK, m.159/1). Serbest bölgeden eşya çıkarılmasına ilişkin ayrıntılar ise, derhal envanter kayıtlarına geçirilmesi gerekmektedir (GY, m.427/3). Gümrük idaresince bu kayıtlar onaylanmadıkça kullanıcıların serbest bölgelerde faaliyette bulunabilmesi mümkün değildir (GY, m.428/1).

1.3.10. Tarife

Gümrük işlemleri kapsamına giren en önemli konulardan biri olan tarife, eşyanın cins, nevi ve niteliğine göre sistematik olarak numaralandırılarak sınıflandırıldığı ve alınacak gümrük vergisi oranlarının gösterildiği cetveldir. Diğer bir ifadeyle gümrük tarifeleri, vergiye tâbi eşyanın isimlerine ve matrahına göre vergi oran ve hadlerinin gösterildiği listelerdir[128]. Aynı eşyaya geldiği ülkeye göre farklı gümrük tarifesi uygulanması ise, çoklu tarife sistemi olarak tanımlanmaktadır[129]. Gümrük giriş tarifesi advalorem sisteme göre düzenlenmekle birlikte, petrol ürünleri, kibrit, sinema filmleri için spesifik ve yolcu beraberi veya posta yoluyla gelen eşya için tek ve maktu vergi uygulanması şeklinde istisnai uygulamalar bulunmaktadır[130].

---

[128]Gümrük tarifeleri, başka ülkelerle yapılan ticaret anlaşmalarına göre düzenlenip düzenlenmemelerine göre serbest, anlaşmaya dayalı ve karma; eşyanın tarife listesinde yer alma şekline göre alfabetik ve analitik sisteme göre gruplandırılmaktadır. Buna göre serbest gümrük tarifeleri, başka ülkelerle yapılan anlaşmalara dayanmaksızın serbestçe belirlenen; anlaşmaya dayalı tarifeler ülkeler arasında yapılan anlaşmalara göre bazı tarife maddelerinde indirim uygulanan ve karma tarifeler ise, serbest ve anlaşmaya dayalı tarifelerin özelliklerini birlikte taşıyan tarifelerdir. Ayrıca alfabetik tarifeler, birbiriyle ilgisi olmayan eşyanın alfabetik sırayla sıralandığı; analitik tarifeler ise, eşyanın önce, bitki madenler gibi ana gruplara ayrıldığı daha sonra da bu grupla içerisinde cins ve mahiyetine göre tâli gruplara ayrıldığı tarifelerdir.; Çelik, 1999a, 22-23.

[129]Soysal, Uysal ve Atabinici, 1999, s. 65.

[130]Çelik, 1999a. s. 47. Türkiye'de gümrük tarifesi, Cumhurbaşkanınca kabul edilen Türk Gümrük Giriş Tarife Cetveli yanında, buna açılımlar ekleyen diğer cetvelleri, tarifedeki vergi oranlarının uygulanılmasına ilişkin özel hükümler içeren malî yükleri, tercihli tarife uygulamalarını ve bazı eşyaya ilişkin özel muafiyet hükümlerinin tamamını içermektedir (GK, m.15/3). Türk Gümrük Giriş Tarife Cetveli ise, 474 sayılı Kanuna ekli cetvel olup, 6449 sayılı Kanunla onaylanması uygun bulunan Gümrük Tarifelerinde Eşya Tasnif Nomanklatürüne Mütedair Mukavelenamenin ekinde yer alan Armonize Sistem Nomanklatürü esas alınarak hazırlanmış ve Avrupa Birliği ile Türkiye arasında oluşturulan gümrük birliği neticesinde yeniden düzenlenmiştir.

Türkiye'de gümrük tarifesi, Cumhurbaşkanınca kabul edilen Türk Gümrük Giriş Tarife Cetveli yanında, buna açılımlar ekleyen diğer cetvelleri, tarifedeki vergi oranlarının uygulanılmasına ilişkin özel hükümler içeren malî yükleri, tercihli tarife uygulamalarını ve bazı eşyaya ilişkin özel muafiyet hükümlerinin tamamını içermektedir (GK, m.15/3). Türk Gümrük Giriş Tarife Cetveli ise, Gümrük Giriş Tarife Cetveli Hakkındaki Kanuna ekli cetvel olup, 6449 sayılı Kanunla onaylanması uygun bulunan Gümrük Tarifelerinde Eşya Tasnif Nomanklatürüne Mütedair Mukavelenamenin ekinde yer alan Armonize Sistem Nomanklatürü esas alınarak hazırlanmış ve Avrupa Birliği ile Türkiye arasında oluşturulan gümrük birliği neticesinde yeniden düzenlenmiştir[131].

Tarife cetvelinde yer alan eşya, Gümrük Tarife İstatistik Pozisyonu olarak ifade edilen 12 haneli sayısal kod vasıtasıyla sınıflandırılmıştır. Eşya ticaretine ilişkin milletlerarası anlaşmalar ve millî düzenlemeler yoluyla belirlenen önlemler, kota, tarife kontenjanı ve tarife önlemleri, tarife tavanı ve tercihli tarife uygulamaları Gümrük Tarife İstatistik Pozisyonu üzerinden yürütülmektedir. Katma değer vergisi ve özel tüketim vergisi oranlarının yer aldığı listelerde de eşyanın Gümrük Tarife İstatistik Pozisyonuna yer verilmektedir. Ayrıca gümrük işlemleriyle ilgili istatistiki veriler de Gümrük Tarife İstatistik Pozisyonu bazında derlenmektedir.

Gümrük vergilerinin ve ticaret politikası önlemlerinin yani tarife dışı engellerin tespitinde de tarife uygulaması önem arz etmektedir[132]. Eşyanın Gümrük Tarife İstatistik Pozisyonunun hatalı veya yanıltıcı beyan edilmesi vergilendirme rejimi, ticaret politikası önlemleri ve diğer şartlar bakımından farklı sonuçlara yol açabilmektedir. En sık karşılaşılan gümrük ihlâli türleri arasında eşyanın tarifesiyle ilgili bilgilerin hatalı veya yanıltıcı beyan edilmesi, diğer bir ifadeyle tarife saptırması bulunmaktadır.

1.3.11. Menşe

Menşe, bir şeyin çıkış noktası, yani kaynağıdır[133]. Menşe, vergilendirme rejiminde ve ticaret politikası önlemlerinde etkili olması nedeniyle gümrük işlemleriyle ilgili önemli bir uygulama alanıdır. Menşe esas itibariyle tavizli vergilerden yararlanma, dampinge karşı vergi ve sübvansiyona karşı telafi edici vergi uygulamaları ile miktar kısıtlamaları ve tarife kontenjanları bakımından etkisini göstermektedir[134].

[131]Saygılıoğlu ve Akçin, 2018, s. 296.
[132]Saygılıoğlu ve Akçin, 2018, s. 295.
[133]Takım, İmamoğlu ve Naktiyok, 2018, s. 484.
[134]Saygılıoğlu ve Akçin, 2018, s. 301-302.

Eşyanın ekonomik milliyeti olarak tanımlanan[135] ve belirli kurallar esas alınarak belirlenen menşe, tercihli ve tercihli olmayan menşe olmak üzere iki türe ayrılmaktadır. Eşyanın tercihli olmayan (tercihsiz) menşei Cumhurbaşkanı tarafından belirlenen tarife dışı önlemlerin uygulanmasına ve menşe şahadetnamelerinin hazırlanmasına yönelik hükümlere göre belirlenmektedir (GK, m.17)[136]. Eşyanın tercihli menşei ise, ikili, bölgesel veya çok taraflı ticaret anlaşmalarına veya Cumhurbaşkanı Kararlarında yer alan hükümlerine göre belirlenmektedir (GK, m.22)[137].

Esas amacının, belirli ülkelerin eşyasına uygulanan hükümleri aşmak olduğu tespit edilen veya yapılan araştırmaya göre bu yönde bir kanaat oluşan bir işçilik veya işlemle üretilmiş eşya o ülke menşeli sayılmamaktadır (GK, m.20). Birden fazla ülkede işlem gören eşyanın bir ülke menşei kazanması, yeni bir eşyanın imal edilmesi ya da imalatın önemli bir aşamasının ve en son esaslı işçilik ve eylemin o ülkede yapılması şartlarına bağlanmıştır (GK, m.19). Dolayısıyla üretildiği ülke yerine farklı ülkelerden Türkiye'ye getirilmesi veya farklı ülkelerde sadece araç değiştirilerek Türkiye'ye getirilmesi hallerinde eşyanın menşei değişmemektedir[138].

Serbest dolaşıma giriş beyannamesinin tescili sırasında mevcut olmaması, hatalı veya eksik bilgi içermesi nedeniyle menşe şahadetnamesinin gümrük idaresince kabul edilmemesi ve yükümlülerin talep etmeleri hallerinde ithalat vergileri emanet hesabına alınarak veya teminat alınarak mevzuata uygun menşe şahadetnamesinin ibrazı için 6 ay süre verilmektedir. Bu süre içerisinde ibraz edilen menşe şahadetnamesinin kabulü halinde emanete alınmış ithalat vergileri veya teminat iade edilmekte, aksine ithalat vergileri veya teminat gelir kaydedilmektedir (GY, m.41/3).

Serbest dolaşıma giriş rejiminde gümrük idaresine ibraz edilen menşe şahadetnamelerinin sahte veya yanıltıcı olduğu yönünde şüphe veya ihbar bulunması

[135]Soysal, Uysal ve Atabinici, 1999, s. 196.
[136]Eşyanın tercihsiz menşeinin tespitinde bir ülkenin topraklarından çıkan madenler, o ülkede tutulan veya avlanan balıklar ile av hayvanları, o ülkede doğan ve yetişen canlı hayvanlar ile bunlardan elde edilen ürünler, o ülkede bandırasını taşıyan ortaya kayıtlı veya tescilli gemilerle çıkarılan deniz ürünleri ile bu ürünlerden bu fabrika gemileriyle elde edilen ürünler, karasuları dışındaki denizlerin dibinden veya toprak altından özel işletme hakkı çerçevesinde çıkarılan maddeler, imalat işlemlerinden veya kullanım kalıntılarından elde edilen atıklar ile bu niteliklere sahip eşyanın türevlerinden elde edilen bütün eşya o ülke menşeli eşya sayılmaktadır (GK, m.18/1).; Saygılıoğlu ve Akçin, 2018, s. 322.
[137]Örneğin Türkiye ile arasında Serbest Ticaret Anlaşması bulunan ülkelerden ve Avrupa Serbest Ticaret Bölgesi ülkelerinden EUR.1 dolaşım sertifikası kapsamında gelen eşyanın gümrük vergilerinde tavizli oranlar söz konusudur.; Saygılıoğlu ve Akçin, 2018, s. 325.
[138]Ülke bazında ticaret politikası önlemlerine tâbi eşyanın serbest dolaşıma girişinde, eşyanın o ülke menşeli olmadığının veya başka ülkelerdeki işlemler dolayısıyla o ülke menşeli sayılmaması gerektiğinin belgelendirilmesi için yükümlülerden menşe şahadetnamesi ibrazı istenmektedir (GY, m.38).

hallerinde gümrük idaresi eşyanın orijinal ambalajı, markası ve patenti gibi hususları göz önünde bulundurarak menşe bakımından eşyayı denetime tâbi tutmaktadır. Yapılan denetim sonucu menşe şahadetnamesinin geçerliliği konusunda bir aykırılığın tespit edilmesi halinde Kaçakçılıkla Mücadele Kanunu ve Türk Ceza Kanunu uyarınca kaçakçılık ve evrakta sahtecilik suçlarına göre işlem yapılması gerekmektedir (GY, m.41/1).

1.3.12. Kıymet

Gümrük mevzuatında gümrük vergileri bakımından matrah kavramı yerine gümrük kıymetinin kullanılması tercih edilmiştir[139]. Matrah açısından gümrük vergileri, eşyanın miktarı, ağırlığı, sayısı veya ölçüsünün esas alındığı spesifik gümrük vergileri; eşyanın değerinin esas alındığı advalorem gümrük vergisi olmak üzere iki türe ayrılmaktadır[140]. Bu bakımdan eşyanın gümrük kıymeti, gümrük vergisinin uygulanacağı advalorem vergi matrahıdır[141]. Diğer bir ifadeyle gümrük kıymeti, gümrük tarifesinin ve eşya ticaretine ilişkin belirli konularda getirilen tarife dışı düzenlemelerin uygulanması amacıyla gümrük mevzuatına göre belirlenen kıymettir (GK, m.23).

Gümrük kıymetinin tespitinde satış bedeli, aynı eşyanın satış bedeli, benzer eşyanın satış bedeli, indirgeme, hesaplanmış kıymet ve son yöntem (geri dönüş yöntemi) olmak ve sırası ile uygulanmak üzere altı yöntemden yararlanılmaktadır[142]. Gümrük kıymetinin bir önceki yönteme göre tespit edilebilmesi halinde sonradan gelen yönteme geçilmez. Ancak, beyan sahibinin talebi ve gümrük idaresinin kabulü halinde indirgeme ile hesaplanmış kıymet yöntemlerinin sırası değiştirilebilmektedir (GK, m.25).

İthal eşyasının gümrük kıymeti, eşyanın satış bedelidir[143]. Bu bedel, Türkiye'ye ihraç amacıyla yapılan satışta Gümrük Kanunu uyarınca gerekli ilâve (GK, m.27) ve indirimlerin (GK, m.28) yapıldığı fiilen ödenen veya ödenecek fiyattır. Fiilen ödenen veya ödenecek fiyat ise, ithal eşyası için alıcının satıcıya veya satıcı yararına yaptığı veya yapması gereken ödemelerin tamamıdır. Eşyanın satışını sağlamak için alıcının satıcıya

[139]Yüce ve Çelikkaya, 2016, s. 30.
[140]Çelik, 1999a, s. 22; Saygılıoğlu ve Akçin, 2018, s. 456.
[141]Milletlerarası terminolojide gümrük kıymeti ithal eşyası için eşyanın bedeli, sigorta ve navlun (Cost, Insurance and Freight) giderlerinin toplamından oluşan CIF kıymet; ihraç eşyası için ise, gemi bordasında teslim (Free On Board) şeklinden oluşan FOB kıymet olarak ifade edilmektedir.
[142]Saygılıoğlu ve Gerçek, 2018, s. 301.
[143]Uygulamada gümrük kıymeti tespit edilirken % 90 oranından daha fazla satış bedeli yöntemi kullanılmaktadır. Yüce ve Çelikkaya, 2016, s. 33.

veya satıcının bir yükümlülüğünü karşılamak üzere üçüncü kişilere yaptığı veya yapacağı tüm ödemeler de bu kapsamdadır (GK, m.24).

Gümrük kıymetinin Türk Lirası olarak beyanı zorunludur. Bu nedenle fatura ve diğer belgelerde yazılı yabancı paralar, gümrük yükümlülüğünün başladığı tarihte yürürlükteki Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankası döviz satış kuru esas alınarak Türk Lirasına çevrilmektedir (GK, m.30)[144].

İstisnai kıymetle beyan ile veri veya komut taşıyıcılarına ilişkin gümrük kıymeti özellik arz etmektedir. Beyan sahibinin talebi üzerine konsinye teslim edilecek eşya, çabuk bozulan eşya, sözleşme gereği kıymeti gümrük yükümlülüğünün başladığı tarihten sonra belirlenen veya satış fiyatının sonradan gözden geçirilmesi öngörülen eşya ile boru veya elektrik hatlarıyla taşınan eşyanın gümrük kıymetinin tespitinde basitleştirilmiş usûllerden yararlanılmaktadır. Vergilerin tahakkuku önce beyan edilen istisna kıymet üzerinden yapılmakta; ardından tamamlayıcı beyana göre kıymetin daha yüksek olması halinde ek tahakkuk ve düşük olması halinde de geri verme işlemi yapılmaktadır. İstisnai kıymetle ilgili tamamlayıcı beyanların süresi içerisinde verilmemesi nedeniyle zamanında ödenmeyen gümrük vergileri için beyannamenin tescil tarihinden itibaren Amme Alacaklarının Tahsili Usulü Hakkında Kanun uyarınca gecikme faizi tahsil edilmektedir (GY, m.53).

1.4. Gümrük Yükümlülüğü

Vergi hukukunda yükümlülük (vergi mükellefiyeti, vergi ödevi), vergi borçlularının vergi tutarını ödemesiyle ilgili maddî ödevlerini ve vergilendirme işlemleriyle ilgili şeklî ödevlerini kapsayan kavram olarak ele alınmıştır[145]. Gümrük Kanununda kavramı, "yükümlünün gümrük vergilerini ödemesi zorunluluğu" şeklinde ifade edilmiştir (GK, m.3/8.b)[146]. Gümrük işlemlerinde yükümlülük ise, maddî vergi ödevine işaret etmektedir. Bununla birlikte gümrük idaresiyle muhatap olan kişiler, gümrük mevzuatının çeşitli hükümleriyle, oldukça teknik ve kapsamlı sayılabilecek birçok şeklî ödevi yerine getirmekle de sorumlu tutulmuşlardır.

[144]Konvertibl olmayan paralar ise, Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankasının Alım Satıma Konu Olmayan Dövizlere İlişkin Bilgi Amaçlı Kurlar Listesi esas alınarak TL'ye çevrilmektedir.
[145]M. Öncel, A. Kumrulu ve N. Çağan (2008). *Vergi hukuku*. 16. Baskı, Ankara: Turhan Kitabevi, s. 72.; Tuncer, 2001, s. 174.; Karakoç, 2017b, s. 150.
[146]Yeni Gümrük Kanunu Taslağında "gümrük yükümlülüğü" yerine "vergi yükümlülüğü" kavramı tercih edilmiştir (YGKT, m. 3/1.mm, 60-80).

1.4.1. Gümrük yükümlülüğünün doğması

Vergi hukukunda vergiyi doğuran olay, vergi kanunlarının vergiyi bağladıkları olayın meydana gelmesi ve hukukî durumun tamamlanmasıyla gerçekleşmektedir (VUK, m.19). Vergiyi doğuran olay, vergi idaresinin dışında, doğrudan yükümlüye bağlı olarak ve onun lehine gerçekleşmektedir[147]. Vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesiyle birlikte devletin vergi alacağı, mükellefin de vergi borcu doğmaktadır[148]. Bir anlamda devletin vergi alacağının ve yükümlünün de vergi borcunun sebebini oluşturan vergiyi doğuran olay, vergi tarhına yetkili vergi idaresinin bu yetkisini kullanma imkânı veren olay veya olaylar bütününü oluşturmaktadır[149]. Vergiyi doğuran olayın biçimi ise, hukukî işlem, bir fiil ya da bunların karması olabilmektedir[150]. Tarh işleminin nedenini oluşturan vergiyi doğuran olayın ilgili vergi kanununda düzenlenmesi şarttır[151].

Gümrük vergilerinde ise, vergiyi doğuran olay, gümrük yükümlülüğünü doğuran olaydır. Olağan durumda, gümrük vergileri bakımından vergiyi doğuran olay eşyanın gümrük sınırlarından geçmesi (aşması) kabul edilmekle birlikte, esas itibariyle gümrük beyannamesinin gümrük idaresine verilmesi ve tescil edilmesidir (GK, m.181/1)[152]. Ancak eşyanın gümrük kapıları dışındaki yerlerden kanuna aykırı girişi veya çıkışı (GK, m.182/1), kanuna aykırı olarak gümrük gözetiminden çıkarılması (GK, m.183/1) veya tâbi tutulduğu rejime ilişkin şartların ihlâl edilmesi (GK, m.184/1.a) hallerinde de gümrük yükümlülüğü doğmaktadır[153].

Serbest bölgelerdeki ithalat vergilerine tâbi eşyanın kanuna aykırı şekilde tüketilmesi, kullanılması veya kaybının kanıtlanamaması hallerinde ise, bunların gerçekleştiği tarihte gümrük yükümlülüğü doğmaktadır (GK, m.185/1).

---

[147]Karakoç, 2017b, 189.

[148]D. Şenyüz, M. Yüce ve A. Gerçek (2015).*Vergi hukuku (Genel hükümler)*. 6. Baskı, Bursa: Ekin, s. 93.; Karakoç, 2017b, 189.

[149]Karakoç, 2017b, 189.; Öner, 2017b, s. 29.

[150]Karakoç, 2017b, 191.

[151]Biyan, 2018, s. 133-134.

[152]Aksoy, 1998, s. 201.; Saygılıoğlı ve Akçin, 2018, s. 269. Mülga 1615 sayılı Gümrük Kanununda vergiyi doğuran olay, gümrük denetimi altındaki eşya için beyannamenin tescili; gümrük denetimi altında olmayan eşya için ise, eşyanın gümrük hattından geçişidir. (1615 sayılı GK., m.3/1-2).; Çelik, 1999a, s. 33.; Yüce ve Çelikkaya, 2016, s. 17.

[153]Mülga 1615 sayılı Gümrük Kanununda vergiyi doğuran olayın başlangıcı, giriş beyannamesinin tescil edildiği günde; sözlü beyan hallerinde bu beyana ait varakanın mükellef tarafından imza ve idarece tescil edildiği günde; posta yoluyla gelen eşyada giriş beyannamesinin tescil edildiği günde veya tahakkuk varakasının tanzim ve tescil edildiği günde; gümrük denetimi altında olmayan eşyanın gümrük hattından geçtiği tarihte; gümrük vergisinden şarta bağlı olarak veya teminatsız olarak muaf olarak ülkeye sokulan eşyada beyannamenin tescil edildiği tarihte; satışa intikal eden eşyada beyannamesinin tescil edildiği veya tahakkuk belgesinin düzenlendiği tarihte ve ithal işlemi yapılmadan teslimi söz konusu olan eşyada ise, eşyanın teslim edildiği tarihte başlamaktadır. (1615 sayılı GK., m.3/1-5).; Çelik, 1999a, s. 34-35.

Bazı hallerde ithalatta gümrük yükümlülüğü doğmamaktadır. Buna göre eşyanın gümrük işlemleriyle ilgili yükümlülüklerin yerine getirilememesinin, eşyanın tahrip veya kullanılamaz hale gelmesinin eşyanın özelliklerine bağlı bir neden, beklenmeyen hâl, mücbir sebep veya gümrük idaresinin izni nedeniyle oluştuğunun kanıtlanması hallerinde gümrük yükümlülüğü doğmamaktadır (GK, m.186/1). Ayrıca nihaî kullanım amacıyla gümrük vergilerinden muaf tutularak serbest dolaşıma giren eşyanın gümrük idaresinin izniyle ihraç veya yeniden ihraç edilmesi hallerinde gümrük yükümlülüğü doğmamaktadır. Ancak bu durumdaki eşyadan oluşan atık veya artıkların gümrükçe onaylanmış işlem veya kullanıma tâbi tutulması gerekmektedir (GK, m.186/2).

İhracatta gümrük yükümlülüğü, ihracat beyannamesinin tescil edildiği tarihte, basitleştirilmiş usûlde yapılan beyanlarda ilgili beyannamenin veya faturanın tescil edildiği veya tescil hükmünde olan kayıt işleminin yapıldığı tarihte başlamaktadır (GK, m.188/1-2). İhracat vergilerine tâbi eşya için gümrük beyannamesi verilmeden Türkiye Gümrük Bölgesi dışına çıkarılması halinde ise, bu işleminin gerçekleştirildiği tarihte gümrük yükümlülüğü doğmaktadır (GK, m.189/1-2).

Türkiye Gümrük Bölgesi dışına ihracat vergilerinden tam veya kısmî muafiyete tâbi tutularak eşyanın çıkarılmasına ilişkin hükümlere uyulmaması halinde, eşyanın izin verilen yerden başka bir varış yerine ulaştığı tarihte; bu tarih tespit edilemiyorsa, belge ibrazı için verilen sürenin bittiği tarihte ihracat rejiminin ihlâline bağlı olarak gümrük yükümlülüğü doğmaktadır (GK, m.190/1-2).

Şartlı muafiyet sistemi kapsamında dahilde işleme rejiminde gümrük yükümlülüğü, tercihli tarife uygulamasının eşyanın bünyesindeki serbest dolaşımda olmayan girdinin ithalat vergilerinin ödenmesine bağlı olması halinde, ihracat beyannamesinin gümrük idaresince tescil edildiği tarihte ve ithalata ilişkin bir gümrük yükümlülüğü doğmaktadır. Geri ödeme sistemi kapsamında dahilde işleme rejiminde ise, gümrük yükümlülük doğmamakta; ancak, ödenmiş vergiler de geri verilmemektedir (GK, m.194/1-2).

İthali veya ihracı yasak veya kısıtlamaya tâbi eşya için de gümrük yükümlülüğü doğabilmektedir. Bu nitelikteki eşyanın ithalat veya ihracat işlemlerine konu edilmesi, kanuna aykırı olarak Türkiye Gümrük Bölgesine getirilmesi veya bu bölgeden çıkarılması hallerinde gümrük yükümlülüğü doğmaktadır. Bununla birlikte sahte paralar ile tıbbî ve bilimsel amaçlı kullanımları nedeniyle yetkili idarelerce denetlenen; ancak, ekonomik dolaşıma girmeyen narkotik uyuşturucu ve uyarıcı maddelerin kanuna aykırı olarak Türkiye Gümrük Bölgesine girmesi halinde gümrük yükümlülüğü doğmamaktadır. Son

durumda gümrük vergilerinin ceza tespitine esas olması veya cezaî kovuşturmaların gümrük yükümlülüğünün varlığına bağlı olması hallerinde ise, gümrük yükümlülüğü doğmuş sayılmaktadır (GK, m.191)[154].

1.4.2. Gümrük vergileri

Gümrük vergileri bir grup vergi ve malî yükü kapsamına alan çerçeve kavramdır. Gümrük vergilerinin kapsamının bu şekilde belirlenmesiyle usûle ve cezalara ilişkin hukukî karmaşanın ve idarî belirsizliğin kaldırılması amaçlanmıştır[155].

Gümrük vergileri, gümrüğe tâbi eşyanın sınırdan[156] girişi, çıkışı ya da geçişi sırasında miktarı veya değeri üzerinden alınan vergilerdir[157]. Gümrük vergileri, eşya üzerinden alınan ithalat veya ihracat vergilerinin tümüdür[158]. Bunlar, ithalatta ödenen gümrük vergisi, ihracatta ödenen gümrük vergisi, eş etkili vergiler[159] ve malî yükler ile tarım politikası veya tarım ürünlerinin işlenmesi sonucu elde edilen eşyaya uygulanan özel düzenlemeler çerçevesinde alınan vergiler ve malî yüklerdir (GK, m.3/8-10).

Gümrük vergileri, yükümlüsünün ödediği vergiyi satacağı eşyanın fiyatına dahil ederken yansıtabilmesi, önceden belirlenme olanağı bulunmayan işlemlerin vergilendirmesi ve isme bağlı olmaksızın tarh, tahakkuk ve tahsilin gerçekleşmesi

---

[154]Gümrük Kanununun gerekçesinde sahte paralar, tıbbi-bilimsel amaçlı kullanımları nedeniyle ekonomik dolaşıma sokulmayan narkotik uyuşturucu ve uyarıcı maddelerin Türkiye Gümrük Bölgesine kanuna aykırı olarak girmesi halinde gümrük yükümlülüğü doğmamasının sebebi bu tür eşyanın serbest dolaşımının zaten yasak olmasına ve eşyanın kanuna aykırı şekilde Türkiye'ye girmesinin de ceza koyan diğer kanunlara konu olmasına bağlanmıştır. Cezaların miktarının belirlenmesinde gümrük vergilerinin kullanıldığı hallerde ise, gümrük yükümlülüğünün doğduğunu kabul edilmelidir. Nitekim ithali kanunlarca yasaklanmış eşyanın ithali dışındaki suçlarda etkin pişmanlık gösterilmesi (KMK, m. 5/2), kaim değerin tespiti (KMK, m. 15/1) ve eşyanın müsaderesi (KMK, geçici m. 10/2) hallerinde eşyanın gümrüklenmiş değeri, yani ithal eşyası için eşyanın CIF kıymeti ile gümrük vergileri toplamını, ihraç eşyası için FOB kıymeti ile gümrük vergileri toplamı (KMK, m. 2/1.b) esas alınmaktadır. Vergi hukukunda benimsenen vergiyi doğuran olayın kanunlarla yasaklanmasının vergi yükümlülüğünü ve vergi sorumluluğunu etkilemeyeceği hususuna (VUK, m.9/2) ise, Gümrük Kanununda yer verilmemiştir. Gümrük Kanunu gerekçesi için bkz.: http://www.pcgumrukmobil.com/Gümrük%20Mevzuatı/Gümrük%20Kanunu%20Gerekçesi.doc (Erişim Tarihi: 23.10.2018).

[155]T. Derdiyok (2013). *Dış Ticarette Vergi ve Mali Yükümlülükler*. Ankara: Seçkin, s. 65.

[156]Buradaki sınır, siyasi sınırdan ziyade gümrük sınırı, yani vergilendirme alanını belirleyen mali sınırdır (gümrük bölgesidir). Oktar, 2018a, s. 273.

[157]Çelik, 1999a, s. 17.; Saygılıoğlu ve Akçin, 2018, s. 269.

[158]Teoride gümrük vergileri, eşyanın nakledildiği yere göre dâhili ve harici gümrük vergileri; eşyanın sınır aşma nedenine göre ithalat, ihracat ve transit vergileri; amaçlarına göre koruyucu-mali gümrük vergisi, hareketli-oranları gerileyen gümrük vergisi şeklinde türleri bulunmaktadır. Çelik, 1999a, s. 17-19.; Saygılıoğlu ve Akçin, 2018, s. 269.

[159]Eş etkili vergiler, tek yanlı olarak ithalat sırasında ya da sonrasında benzeri yerli eşyadan farklı olarak, ithal edilen eşyaya uygulanan ve uygulandığı eşyanın fiyatını yükselterek serbest dolaşımı üzerinde bir gümrük vergisi etkisi yaratan vergilerdir. Ö. Demir (1991). İthalatta vergi uygulamaları. *Hazine ve Dış Ticaret Dergisi*. 9, s. 25.; Çelik, 1999a, s. 14.

özellikleri dikkate alındığında dolaylı vergiler grubuna girmektedir. Ayrıca eşya üzerinden alınan objektif nitelikli vergiler olması ve tahakkuk ettirilen vergiler ile varsa cezalar için teminat hükmünde olması nedeniyle, gümrük vergileri ayni vergi nitelikteki vergiler grubuna girmektedir[160].

Gümrük Kanununda gümrük vergilerinin tanımı yapılsa da hangi vergilerin ve malî yüklerin bu kapsama girdiği açık değildir. Ancak Gümrük Uzlaşma Yönetmeliğinde[161] gümrük vergileri kavramı, "ilgili mevzuat uyarınca eşyanın ithali veya ihracında uygulanan ve gümrük idarelerince tahsili gereken gümrük vergisi, eş etkili vergiler ve malî yüklerin tümü" olarak tanımlandıktan sonra (GUY, m.3/1.c), Yönetmeliğin 1 No'lu ekinde buna ilişkin bir listeye yer verilmiştir.

Tablo 1.3'te Gümrük Uzlaşma Yönetmeliğinin 1 No'lu ekinde yer alan ve gümrük vergilerinin kapsamına giren vergiler ve malî yükler sunulmaktadır.

Tablo 1.3. *Gümrük Vergileri*[162]

Gümrük Vergisi	Toplu Konut Fonu	Telafi Edici Vergi (İhracat)	Katma Değer Vergisi
İlave Gümrük Vergisi	Tütün Fonu	Dampinge Karşı Vergi	Özel Tüketim Vergisi
Tek ve Maktu Vergi	Kaynak Kullanımını Destekleme Fonu	Sübvansiyona Karşı Telafi Edici Vergi	TRT Bandrol Ücreti (Ticarî Olmayan Eşya)
Ek Malî Yükümlülük	Ek Fon		Çevre Katkı Payı

Tablo 1.3'te yer alan vergiler ve diğer malî yükler Gümrük Uzlaşma Yönetmeliğinde sınırlı olarak sayılmıştır. Bu nedenle söz konusu Yönetmelik yürürlüğe girdikten sonra yapılacak düzenlemelere göre gümrük vergileri kapsamına giren yükümlülükler de uzlaşma konusu yapılabilmektedir (GUY, m.5/1)[163]. Gümrük vergilerinin hangi vergileri kapsadığı gümrük idaresinin yetkisinin tespiti ve gümrük

[160]Nadaroğlu, 1974, s. 472.; Çelik, 1999a, s. 20.; Saygılıoğlu ve Akçin, 2018, s. 277-279.
[161]Gümrük Uzlaşma Yönetmeliği. (RG, 27.8.2011 - 28038).
[162]Gümrük UzlaşmaYönetmeliğinin 1 Nolu Ekinde yer alan listeye göre hazırlanmıştır.
[163]Listede yer almamakla birlikte, 5.12.1951 tarihli ve 5846 sayılı Fikir ve Sanat Eserleri Kanunu (RG, 13.12.1951 - 7981) uyarınca alınan Kültür Bakanlığı kesintisi, 13.10.1988 tarihli ve 88/13384 sayılı Destekleme ve Fiyat İstikrar Fonu Hakkında Karar (RG, 14.10.1988 - 19959) uyarınca alınan fon ile 1.7.1964 tarihli ve 488 sayılı Damga Vergisi Kanunu (RG, 11.7.1964 - 11751) uyarınca alınan damga vergisi ödenme durumları gümrük idaresi tarafından denetlenmektedir.

vergileri aslına bağlı olarak veya gümrüklenmiş değer[164] üzerinden verilen idarî para cezalarının matrahının hesaplanması açısından önem arz etmektedir.

Gümrük vergileri kapsamına girmeyen ve gümrük idaresinin yetkili olmadığı vergiler ve malî yükler için gümrük idaresince takibat yapılması mümkün değildir. Bunlarla ilgili gelir eksikliği söz konusu olduğu ve idarî yaptırım uygulanması gereken hallerde gümrük idaresinin sorumluluğu ilgili kuruma bilgi verilmekle sınırlıdır.

1.4.2.1. *Gümrük vergisi*

Türkiye gümrük bölgesinde serbest dolaşıma girecek olan eşyadan alınan vergilerin başında gümrük vergisi gelmektedir[165]. Varış ülkesi ilkesi uyarınca alınan bir tüketim vergisi olan gümrük vergisi, bir anlamda, ülkelerin sınırlarından geçişi dolayısıyla alınan bir tür sınır (hudut) vergisidir[166]. Gümrük vergisi, "nevi şahsına münhasır" bir vergi olması nedeniyle konusu, mükellefi, matrahı ve hesaplanması Vergi Usul Kanunu kapsamına giren vergilere göre farklıdır[167]. Sanayinin korunması yerine, hazineye gelir sağlanması için alınan gümrük vergileri ise, malî gümrük vergisi olarak adlanmaktadır[168].

Türkiye Gümrük Bölgesine giren veya bu bölgeden çıkan eşya gümrük vergisinin konusunu oluşturmaktadır (GK, m.1)[169]. Bu durumda eşya sayılan her türlü madde, ürün veya değer verginin konusuna girmektedir. Gümrük vergisinin matrahı, konusunu oluşturan eşyanın değeri veya miktarıdır. Ad valorem matrah olarak da ifade edilen değer esasının geçerli olduğu durumda verginin matrahı eşyanın gümrük kıymetidir. Spesifik matrah ise, eşyanın miktarı, ağırlığı, uzunluğu, adedi, metrekaresi, metreküpü gibi fizikî unsurlarıdır. Gümrük vergisi gümrük tarifesi üzerinden eşyanın Gümrük Tarife İstatistik Pozisyonunu belirlenerek hesaplanmaktadır. Gümrük vergisinin yürürlükteki oranları ise, İthalat Rejimi Kararı ekindeki 6 adet listede yer almaktadır.

[164]Gümrük Kanunu uyarınca da gümrüklenmiş değer, Milletlerarası Kıymet Sözleşmesine göre belirlenecek ithal eşyasının CIF kıymeti ile gümrük vergileri ve ihraç eşyası için FOB kıymeti ile gümrük vergileri toplamı olup (m. 3/26), aynı tanıma Kaçakçılıkla Mücadele Kanununda da yer verilmiştir (m. 2/1.b).
[165]Gümrük vergisi, Türkiye'ye ithalatta alınan bir vergi olması sebebiyle vergi kanunlarının yer bakımından uygulanmasında mülkîlik ilkesine dayanmaktadır. Karakoç, 2017b, 106.
[166]Çelik, 1999, s. 17.; Yüce ve Çelikkaya, 2016, s. 2.; Saygılıoğlu ve Akçin, 2018, s. 269.
[167]Yüce ve Çelikkaya, 2016, s. 15.
[168]Soysal, Uysal ve Atabinici, 1999, s. 192.
[169]Çelik, 1999a, s. 33.; Tuncer, 2001, s. 202.; Yüce ve Çelikkaya, 2016, s. 15.

1.4.2.2. *Tek ve maktû vergi*

Gümrük işlemleriyle ilgili mevzuatın genişliği ve vergilendirme işlemlerinin teknik bilgi gerektirmesi, bazı eşya için tek ve maktû vergi uygulanılmasını gerektirmiştir. Tek ve maktû vergi ticarî nitelik taşımayan eşya, kara taşıtlarda bulunan akaryakıt ve sınır ticareti yoluyla serbest dolaşıma girecek eşya için Cumhurbaşkanına (değişmeden önce Bakanlar Kuruluna) verilen yetki uyarınca uygulanmaktadır (GK, m.167/son ve m.172/1)[170].

Tek ve maktû verginin uygulandığı birinci durum eşyanın ticarî nitelik ve mahiyet taşımamasıdır. 15 yaşından küçük yolcuların 150 Euro'yu; diğer yolcuların 430 Euro'yu ve posta-kargo yoluyla gelen ve 22 Euro'yu geçmeyen bu nitelikteki eşyası gümrük vergilerinden muaftır (2009/15481 sayılı Karar, m.61). Eşyanın gümrük kıymetinin 1.500 Euro'yu geçmemesi halinde ise, muafiyeti aşan kısmına, eşyanın Avrupa Birliği ülkelerinden gelmesi halinde % 18 ve diğer ülkelerden gelmesi halinde % 20 oranında tek ve maktû vergi uygulanmaktadır. Kitap veya benzeri basılı yayın için bu oran % 8 olarak belirlenmiştir (2009/15481 sayılı Karar, m.62/1). Ayrıca eşyanın Özel Tüketim Vergisi Kanununa[171] ekli IV sayılı listede yer alması durumunda ilâve % 20 oranında vergi uygulanmaktadır.

Tek ve maktû verginin uygulandığı ikinci durum kara taşıtlarında muafiyet fazlası akaryakıt bulunmasıdır[172]. Motorlu taşıtların ve özel konteynerlerin standart depolarında mevcut bulunan ve gümrük vergilerinden muaf olarak yurda girişine izin verilen akaryakıt miktarının aşılması veya Avrupa Birliği ülkelerinden giriş yapanlar hariç, yerli ve yabancı plâkalı otomobil ile minibüs ve kamyonetlerin ayda 4 defayı aşan her giriş için tüm depodan litre başına tek ve maktû vergi tahsil edilmektedir. Vergi oranı Özel Tüketim Vergisi Kanunu uyarınca akaryakıta uygulanmakta olan özel tüketim vergisi tutarının % 50 fazlasıdır (2009/15481 sayılı Karar, m.96/3).

Tek ve maktû vergi, bazı illerin bir kısım ihtiyacının sınır komşusu ülkelerden yapılacak ithalat yoluyla daha düşük maliyetlerle karşılanması ve bu illerin ihracatının artırılması yoluyla ekonomik ve ticarî canlılık kazandırılması için yapılan sınır ticaretinde

[170]Bakanlar Kurulu bu yetkiye istinaden 2009/15481 sayılı Kararı ve 2016/8478 sayılı Kararı yayımlamıştır.
[171]6.6.2002 tarihli ve 4760 sayılı Özel Tüketim Vergisi Kanunu. (RG, 12.6.2002 - 24783).
[172]Motorlu taşıtların ve özel konteynerlerin standart depolarında mevcut bulunan ve gümrük vergilerinden muaf olarak ithal edilecek yakıt miktarı çekiciler için 550 litre; istiap haddi 15 tona kadar olan (15 ton dâhil), kamyon ve tankerler için 300 litre; istiap haddi 15 tonun üzerinde olan kamyon ve tankerler için 400 litre; otobüsler için 300 litre ve özel taşıtlar için mutad depo miktarı olarak belirlenmiştir. Frigorifik depolarla gümrük vergilerinden muaf yakıt miktarı araca tanınan miktarı aşmamaktadır. Ayrıca AB ülkelerinden giriş yapanlar hariç, yerli ve yabancı plâkalı otomobil ile minibüs ve kamyonetlere ayda 4 defayı aşmamak üzere muafiyet hakkı tanınmıştır (2009/15481 sayılı Karar m. 96/1).

de uygulama alanı bulmaktadır. Sınır ticaretinin kapsamı, sınır ticaret merkezlerinin kurulması ve buralarda yapılacak işlemler ve sınır ticareti yoluyla serbest dolaşıma girecek eşyadan alınacak tek ve maktû bir tarife uygulama konusunda Cumhurbaşkanı yetkilidir (GK, m.172). Sınır Ticaretinin Düzenlenmesine İlişkin Karar[173] uyarınca sınır ticareti belgesi sahibi esnaf veya tâcir olanlar ile mağaza kiralayan kişiler 30 gün içerisinde en fazla 75.000 ABD Doları karşılığı TL değerinde eşya ithal edilebilmektedir (2016/8478 sayılı Karar m.9/1). İthalatta alınacak tek ve maktû verginin oranı belirlenirken, eşyanın tâbi olduğu gümrük vergisi oranı sıfır ve katma değer vergisi ile özel tüketim vergisi oranları tam alınarak hesaplanmaktadır (2016/8478 sayılı Karar m.9/2).

1.4.2.3. *Ek malî yükümlülük*

Daha önceden belirtildiği üzere, Cumhurbaşkanı, ithalat, ihracat ve diğer dış ticaret işlemleri kapsamında vergi ve benzeri yükümlülükler dışında ek malî yükümlülükler konulması ve kaldırılması konusunda yetkilidir (Any, m.167). Bu yetkiyle, ek malî yükümlülük miktarı ve tahsil usûlüne ilişkin esaslar belirlenmektedir. Ek malî yükümlülüğün daha önce Bakanlar Kurulu kararlarıyla yürürlüğe konulması başlangıçta Anayasaya aykırı bulunmuş olsa da[174] Gümrük Kanununda yapılan değişiklikle bu nitelikteki malî yükümlülükler gümrük vergileri kapsamına alınmış ve Anayasaya aykırılık sorunu giderilmiştir[175].

Ek malî yükümlülük dış ticaretin ülke ekonomisi yararına düzenlenmesi amacıyla yürütülen ithalatta korunma önlemleri kapsamında da getirilebilmektedir[176]. Bu bağlamda yerli üreticiler üzerinde ciddi zarar veya zarar tehdidi oluşturan ithalatın engellenmesi için sınırlı ve geçici olarak korunma önlemleri uygulanabilmektedir[177]. Gümrük vergisinde veya toplu konut fonu tutarında artış yapılması, ek malî yükümlülük

[173]25.1.2016 tarihli ve 2016/8478 sayılı Sınır Ticaretinin Düzenlenmesine İlişkin Karar. (RG, 18.3.2016 - 29657)
[174]N. Bozkurt (2011). İthalat sürecinde tahsil edilen ek mali yüklerin hukuksal anlamı. *Mali Çözüm*, Eylül-Ekim 2011, s.144.
[175]Kocaeli 1. Vergi Mahkemesi, 5911 sayılı Kanun m. 1 hükmüyle değişik Gümrük Kanunu m. 3/9.a'da yer alan ithalat vergileri tanımındaki "malî yük" ifadesinin Anayasa m. 73'e aykırılı olduğu iddiasıyla başvurması üzerine Anayasa Mahkemesi, ek malî yükler için hak arama yolu, tahsil usulü ve zamanaşımı gibi konularda ithalat vergileriyle birlik sağlamasının, ek malî yükümlülüklerin alınış amacının, türünün ve miktarının belirlenmesinde Bakanlar Kuruluna verilen yetkiyi değiştirmediği ve ek malî yükümlülüklere vergi niteliği kazandırmadığı gerekçesiyle değişikliğin Anayasa m. 73'e aykırı olmadığına karar vermiştir.; AnyM, 11.10.2012 tarih ve E.2011/109, K.2012/145. (RG, 28.3.2013 - 28601).
[176]C. Göker (2013). Dış ticaret işlemlerine konulan ek malî yükümlülüklerde öngörülebilirlik ilkesi üzerine bir deneme. *Ankara Barosu Dergisi*, 2013/1, s. 118.
[177]Bu kapsamda 10.05.2004 tarihli ve 2004/7305 sayılı İthalatta Korunma Önlemleri Hakkında Karar (RG, 29.05.2004 - 25476) yayımlanmıştır.

getirilmesi, miktar veya değer kısıtlaması ile tarife kontenjanı uygulaması bu önlemler arasındadır[178]. Ek malî yükümlülüğe ilişkin ihlâllerde ise, Dış Ticaretin Düzenlenmesi Hakkında Kanun yerine Gümrük Kanununun cezai hükümleri uygulanmaktadır (GK, m.234)[179].

1.4.2.4. *Telâfi edici vergi*

Eşyanın ihracından kaynaklanmakla birlikte esasında bir ithalat vergisi olan telâfi edici vergi, şartlı muafiyet sistemini içeren dahilde işleme rejimi kapsamında uygulama alanı bulmaktadır. Telâfi edici vergi, dahilde işleme rejimi uyarınca elde edilen Türk menşeli eşyanın ilgili anlaşmalara taraf ülkelere ithalinde, tercihli tarife uygulamasından yararlanmasının bünyesindeki serbest dolaşımda olmayan girdilerin ithalat vergilerinin ödenmesine bağlı olması halinde, ihracata ilişkin beyannamenin tescil edilmesiyle doğmaktadır (GK, m.194). Telâfi edici verginin oranları, girdilerin ithal edildiği menşe ülkeye ihracat tarihinde uygulanan gümrük vergisi ve varsa toplu konut fonu oranlarıdır. Telâfi edici verginin eşya Türkiye Gümrük Bölgesi dışına çıktığı tarihe kadar ödenmesi gerekmektedir. Telafi edici verginin hiç ödenmemesi veya eksik ödenmesi hallerinde ise, Gümrük Kanununun cezai hükümleri uygulama alanı bulmaktadır (GK, m.234)[180].

1.4.2.5. *Fonlar*

AB mevzuatına uyum ve bütçe disiplininin sağlanması amacıyla tasfiye edilmekle birlikte özel mevzuatı çerçevesinde tahsiline devam edilen fonların önemli bir kısmı gümrük işlemleri sırasında uygulama alanı bulmaktadır[181]. Başlangıçta bütçe dışı olan[182]

---

[178]Örneğin 12.10.2015 tarihli ve 2015/8118 sayılı İthalatta Korunma Önlemi Uygulanmasına İlişkin Karar (RG, 12.11.2015 - 29530) uyarınca İran İslâm Cumhuriyeti menşeli düz cam ithalatında yürütülen soruşturma sonucunda alınan korunma önlemleri uyarınca bu ülkeden ithal edilen cam için birinci dönem için 60; ikinci dönem için 55 ve üçüncü dönem için 50 ABD Doları olmak üzere 3 dönem için, 18.7.2016 tarihli ve 2016/9073 sayılı Kömür İthalatına Ek Mali Yükümlülük Konulması Hakkında Karar (RG, 2.8.2016 - 29789) uyarınca kömür ithalatında brüt ton başına 70 ABD Doları ve 1.5.2017 tarihli ve 2017/10236 sayılı Bazı Ürünlerin İthalatında Ek Mali Yükümlülük Olarak İlave Toplu Konut Fonu Tahsili Hakkında Karar (RG, 1.6.2017, 30083) uyarınca binek otomobillerin Güney Afrika menşeli olarak A.TR belgesi eşliğinde ithal edilmesi halinde % 10 oranda ilâve toplu konut fonu tahsili ek malî yükümlülük olarak getirilmiştir.

[179]Saygılıoğlu ve Akçin, 2018, s. 443.

[180]Saygılıoğlu ve Akçin, 2018, s. 446.

[181]Fonların uygulanmasında 21.2.2001 tarihli ve 4629 sayılı Bazı Fonların Tasfiyesi Hakkında Kanun (RG, 3.3.2001 - 24335) ile 20.6.2001 tarihli ve 4684 sayılı Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun (RG, 3.7.2001 - 24451) kanunî dayanak oluşturmaktadır.

[182]M. Y. Tokatlıoğlu (2005). Türkiye'de dış ticaretin vergilendirilmesi ve Avrupa Birliği. *Akdeniz İ.İ.B.F. Dergisi,* 10, s. 64.

ancak günümüzde tahsilatı genel bütçeye aktarılan fonlar arasında kaynak kullanımını destekleme fonu, toplu konut fonu ve tütün fonu bulunmaktadır.

Kaynak kullanımını destekleme fonu[183], ithalata ilişkin yükümlülük olmasının yanında, bankalar ve finans kurumlarından sağlanan kredileri de kapsaması nedeniyle kapsamlı bir malî yüktür. Fonun kaynağını kredili parasal hareketler oluşturmaktadır. Gümrük işlemleri açısından ödeme şekline göre ithalatın kabul kredili, vadeli akreditif ve mal mukabili olması halinde fon yükümlülüğü doğmaktadır. Ancak ihracatı teşvik belgesi veya vergi, resim ve harç istisnası belgesine bağlanmış ihracat sayılan satış ve teslimler ile döviz kazandırıcı hizmet ve faaliyetler dâhil olmak üzere ihracatın finansmanı amacıyla kullanılan krediler ve ihracatı teşvik belgesi ile dahilde işleme izin belgesi kapsamında yapılan ithalatta oran sıfır olarak uygulanmaktadır. Fon oranları kabul kredili, vadeli akreditif ve mal mukabili ödeme şekillerine tâbi ithalatta % 6'dır. Gümrük beyannamesinin tescil edildiği tarihteki gösterge niteliğindeki Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankası döviz alış kuru esas alınarak hesaplanan fonun tahsilatı ve takibatı gümrük idaresince yapılmaktadır. Kaynak kullanımını destekleme fonuna ilişkin ihlâllerde Gümrük Kanununun cezai hükümleri uygulama alanı bulmaktadır (GK, m.234)[184].

Gümrük vergileri kapsamına giren bir diğer fon toplu konut fonudur[185]. Toplu konut ihtiyacının karşılanması, fiyat istikrarının sağlanması, yeni kurulan sektörlerin dış rekabette korunması, kaçakçılık ve karaborsayla mücadele[186], gümrük birliği nedeniyle oluşan gelir eksikliğinin fon yoluyla telâfisi ve gümrük vergisinin yetersiz olduğu durumlarda bu vergiyi desteklemek[187] amacıyla uygulanan fon oranları İthalat Rejim Kararına ek listelerde maktû ve nisbî olarak yer almakta ve gümrük yükümlülüğünün doğduğu tarihte geçerli miktar ve oranlar üzerinden tahsil edilmektedir. Toplu konut fonu tutarı korunma önlemleri çerçevesinde artırılabilmektedir. Toplu konut fonuna ilişkin ihlâllerde ise Gümrük Kanununun cezai hükümleri uygulanmaktadır (GK, m.234)[188].

---

[183]Kaynak kullanımını destekleme fonu 12.5.1988 tarihli ve 88/12944 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı (RG, 7.6.1988 - 19835) ve Vadeli İthalatta Kaynak Kullanımını Destekleme Fonu Kesintilerinin Takip ve Tahsili Hakkında 30.9.2014 tarihli ve 2014/6852 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı (RG, 16.10.2014 - 29147) uyarınca tahsil edilmektedir. 4684 sayılı Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun geçici m. 3/a uyarınca tasfiye edilen fon, yeni bir düzenleme yapılıncaya kadar tahsil edilmekte ve genel bütçeye gelir kaydedilmektedir.

[184]Saygılıoğlu ve Akçin, 2018, s. 445.

[185]Toplu konut fonunun dayanağı 2.3.1984 tarihli ve 2985 sayılı Toplu Konut Kanunu iken, zaman içinde yapılan düzenlemeler sonucu fon, 2976 sayılı Dış Ticaretin Düzenlenmesi Hakkında Kanun ve İthalat Rejimi Kararı hükümlerine tâbi olmuştur.

[186]Tokatlıoğlu, 2005, s. 63.

[187]Tuncer, 2001, s. 318.

[188]Saygılıoğlu ve Akçin, 2018, s. 444.

Gümrük vergileri kapsamına giren son fon, tütün fonudur[189]. Yeni bir düzenleme yapılıncaya kadar tahsil edilmeye devam edilerek genel bütçeye gelir kaydedilen fonlar arasında yer alan tütün fonunun konusu yabancı tütün ile yurt içinde harmanlanmış ve imal edilmiş sigaraların bünyesine giren yabancı tütündür. Fon tutarı CIF bedel üzerinden maktu 150 ABD Doları/ton olarak hesaplanmaktadır (Tütün Fonu Kararı, m.4). Fon, gümrük yükümlülüğünün doğduğu tarihteki Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankası döviz satış kuruna göre Türk Lirasına çevrilmekte ve diğer vergilerle birlikte tahsil edilmektedir. Tütün fonuna ilişkin ihlâllerde Gümrük Kanununun cezai hükümleri uygulanmaktadır (GK, m.234)[190].

1.4.2.6. *Dampinge karşı vergi ve sübvansiyona karşı telâfi edici vergi*

İthalatta haksız rekabete karşı alınan önlemlerin bir kısmı damping ve sübvansiyona bağlı olarak yürütülmektedir[191]. Eşyanın yurtiçi fiyatına göre yurtdışına daha düşük fiyatla satılmasına yol açan damping, bazı hallerde satış fiyatını üretim maliyetinin altına bile itmektedir. Sübvansiyonda ise, ihracatçılara malî destek sağlanmaktadır. Türkiye'de bir üretim dalında maddî zarara yol açması; maddî zarar tehdidi oluşturması veya bir üretim dalının kurulmasını fizikî olarak geciktirdiğinin Ticaret Bakanlığı (öncesinde Ekonomi Bakanlığı) tarafından yürütülen soruşturma sonucunda tespiti halinde ithalatta dampinge veya sübvansiyona karşı geçici ve kesin önlemler uygulanmaktadır. Geçici önlemler uyarınca dampingli veya sübvansiyonlu ithalatın neden olduğu zararın önlenmesi için tespit edilen damping marjı veya sübvansiyon miktarı kadar veya zararı kaldırmaya yetecek miktarda teminat istenmektedir. Kesin önlemler ise, kesinleşen damping marjı veya sübvansiyon miktarı kadar veya zararı ortadan kaldıracak miktarda alınan dampinge karşı vergi veya telâfi edici vergiden oluşmaktadır. Dampinge karşı vergi ve telâfi edici vergi, eşyanın CIF bedelin yüzdesi veya maktû bir tutar olarak tahsil edilmektedir.

---

[189]4629 sayılı Bazı Fonların Tasfiyesi Hakkında Kanun uyarınca yürürlükten kaldırılan (geçici m. 1/A.a.1) tütün fonu 21.12.2009 tarihli ve 2009/15685 sayılı Bazı Mallara Uygulanacak Tütün Fonu Tutarlarının Belirlenmesine Dair Bakanlar Kurulu Kararı (RG, 29.12.2009 - 27447) ile 22.12.2017 tarihli ve 2017/11176 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı (RG, 1.1.2018, 30288) hükümleriyle düzenlenmiştir.

[190]Saygılıoğlu ve Akçin, 2018, s. 444.

[191]Dampinge ve sübvansiyona karşı alınacak önlemlerin milletlerarası çerçevesini Dünya Ticaret Örgütü Kuruluş Anlaşması 1 No'lu ekinde yer alan Sübvansiyonlar ve Telafi Edici Tedbirler Anlaşması ve 1994 tarihli GATT'ın VI. Maddesinin Uygulanmasına İlişkin Anlaşma belirlemektedir. Türkiye'de 14.6.1989 tarihli ve 3577 sayılı İthalatta Haksız Rekabetin Önlenmesi Hakkında Kanun (RG, 1.7.1989 - 20212), 20.10.1999 tarihli ve 99/13482 sayılı İthalatta Haksız Rekabetin Önlenmesi Hakkında Bakanlar Kurulu Kararı (RG, 30.10.1999 - 23861), İthalatta Haksız Rekabetin Önlenmesi Hakkında Yönetmelik (RG, 30.10.1999 - 23861) ve ilgili tebliğlerle damping ve sübvansiyona karşı önlemler yürütülmektedir.

Dampinge karşı vergi ve telafi edici vergi, ithalde alınan diğer vergilerden ayrı olarak gümrük idaresince tahsil edilmekte veya teminata bağlamaktadırlar ve ödenmeyen bu vergilerinin takibatı gümrük idaresince yapılmaktadır (İHRÖHK, m.8, 15). Bu bakımdan dampinge karşı vergiye ve telafi edici vergiye ilişkin işlemler, re'sen ve ikmalen vergi tarhının ön aşamalarına benzetilmektedir[192]. Nitekim ikmalen vergi tarhı, bir vergi tarh edildikten sonra tespit edilen matrah farkı üzerinden yapılan tarhiyat olduğundan[193] ve re'sen vergi tarhı ise, matrahın tamamen veya kısmen defter, kayıt ve belgelere veya kanunî ölçülere dayanılarak tespitine imkân bulunmayan hallerde vergi incelemesi sonucunda düzenlenen vergi inceleme raporlarında ya da takdir komisyonu kararlarında belirtilen matrah veya matrah kısmı üzerinden vergi tarh edildiğinden, gümrük idaresince vergilerin peşin tahsil edilmeyerek ek tahakkuk yapılması ikmalen vergi tarhına; ek tahakkuk yapılarak tahsil edilmesi ise, re'sen vergi tarhına benzetilmektedir[194].

İthalatta Haksız Rekabetin Önlenmesi Hakkında Kanunda ihlâllere ilişkin bir hükme yer verilmemiştir. Gümrük Kanununda 5911 sayılı Kanunla yapılan değişik öncesine verilen bir Danıştay kararında[195] Gümrük Kanununda sadece gümrük vergisinin belirtilmesi nedeniyle dampinge karşı vergi veya telâfi edici verginin ödenmemesinin veya eksik ödenmesinin gümrük kabahati sayılmasının hukuka uygun olmadığı ve tahakkuk ettirilen damping vergisi üzerinden ayrıca ceza uygulanmasının Anayasada düzenlenen kanunsuz suç ve ceza olmaz ilkesine aykırı olduğu vurgulanmıştır. Ancak 5911 sayılı Kanunla Gümrük Kanununda yapılan değişiklikle bu vergiler de gümrük vergileri kapsamına alınmış ve Anayasaya aykırılık sorunu giderilmiştir. Bu nedenle dampinge karşı vergiye ve sübvansiyona karşı telafi edici vergiye ilişkin ihlâllerde Gümrük Kanununun cezai hükümleri uygulanmaktadır (GK, m.234)[196].

1.4.2.7. *Katma değer vergisi*

Katma Değer Vergisi Kanununda[197] katma değer vergisinin dahilde alınan ve ithalde alınan katma değer vergisi olmak üzere iki türü düzenlenmiştir[198]. Oran, istisna,

[192]Derdiyok, 2013 s. 221.
[193]Öncel, Kumrulu ve Çağan, 2008, s. 97.
[194]Öncel, Kumrulu ve Çağan, 2008, s. 98.
[195]Dş. 7. D. 20.6.2007 tarih ve E.2005/1117, K.2007/2800. http://emsal.danistay.uyap.gov.tr (Erişim Tarihi: 23.10.2018)
[196]Saygılıoğlu ve Akçin, 2018, s. 442-443.
[197]25.10.1984 tarihli ve 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu. (RG, 2.1.1984 - 18563).
[198]Tuncer, 2001, s. 297.

muafiyet ve indirim hükümleri açısından dahilde alınan ve ithalde alınan katma değer vergisi arasında bir fark yoktur. Maliyet artırıcı özelliği olan gümrük vergisinden indirim mekanizmasını içermesi nedeniyle ayrılan katma değer vergisinin gümrük vergilerine eş etkili bir vergi olduğu da ifade edilmektedir[199]. Katma değer vergisi, gümrük vergileri için geçerli olan vergilendirme işlemlerine tâbidir[200].

İthalde alınan katma değer vergisinin konusunu, gümrük işlemlerinin konusunu oluşturan eşya ile ilgili gerçekleştirilen ithalat ve fiili ithalata konu olmayan eşyanın tasfiye sonucu serbest dolaşıma girmesi ile boru hattıyla ham petrol, gaz ve bunların türevlerinin taşınması oluşturmaktadır (KDVK, m.1/2, 1/3.d-e). Vergiyi doğuran olay, gümrük vergisi yükümlülüğünün başlaması; gümrük vergisi ödenmeyen hallerde ise, beyannamenin tescilidir (KDVK, m.10/ı). Gümrük vergisinden muaf tutulan kişisel ve hediyelik eşya, geri gelen eşya, transit kapsamı eşya, gümrük antrepolarına, geçici depolama yerlerine veya serbest bölgelere konulan eşya ile diplomatlarla ilgili işlemler vergiye ilişkin istisna ve muafiyet kapsamına girmektedir (KDVK, m.11 ve m.15-16).

İthalde alınan katma değer vergisinin matrahı eşyanın gümrük vergisi tarhına esas olan kıymeti, gümrük vergisinin kıymet esasına göre alınmaması veya gümrük vergisinden muaf olması hallerinde eşyanın CIF değeri, bunun belli olmadığı hallerde gümrükçe tespit edilecek değeridir. Ayrıca ithalat sırasında ödenen her türlü vergi, resim, harç ve paylar, beyannamenin tescil tarihine kadar yapılan giderler ve ödemelerden vergilendirilmeyenler ile mal bedeli üzerinden hesaplanan fiyat farkı, kur farkı gibi ödemelerin toplamı da matraha ilâve edilmektedir (KDVK, m.21).

Katma değer vergisinin kanunî oranı, vergiye tâbi işlemle için % 10 olarak belirlenmiştir. Cumhurbaşkanı bu oranı, 4 katına kadar artırmaya, % 1'e kadar indirmeye, çeşitli mal ve hizmetler ile bazı malların perakende safhası ile konut teslimleri için farklı vergi oranları tespit etmeye yetkilidir (KDVK, m.28)[201]. Gümrük işlemleri sırasında tespit edilen katma değer vergisine ilişkin ihlâllerde ise, Vergi Usul Kanunu yerine, Gümrük Kanununun cezai hükümleri uygulanmaktadır (KDVK, m.48, GK, m.234).

---

[199]B. Çelik (1999b). İthalde alınan katma değer vergisi ve günümüzdeki önemi, *Gazi Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi, 1*(2), s. 123.

[200]Tuncer, 2001, s. 297.

[201]24.12.2007 tarihli ve 2007/13033 sayılı Mal ve Hizmetlere Uygulanacak Katma Değer Vergisi Oranlarının Tespitine İlişkin Bakanlar Kurulu Kararıyla (RG, 30.12.2007 – 26742) katma değer vergisine ilişkin % 1, % 8 ve % 18 oranları tespit edilmiştir olup, ithalde alınan katma değer vergisinin oranları da aynı oranlardır (m. 1/1).

1.4.2.8. *Özel tüketim vergisi*

Özel Tüketim Vergisi Kanunu hükümleriyle düzenlenen özel tüketim vergisinin konusunu teslim, ithalat veya ilk iktisap şeklindeki iktisadî aşamada olan ve Kanuna ekli 4 listede Gümrük Tarife İstatistik Pozisyonu bazında sınıflandırılan eşya oluşturmaktadır (ÖTVK, m.1/2). Özel tüketim vergisinde teslim, ithalat veya ilk iktisap vergiyi doğurmakta ve bir kez vergiye tâbi tutulmaktadır (ÖTVK, m.1/1). İthalatta Gümrük Kanununa göre gümrük yükümlülüğünün doğması, ithalat vergilerine tâbi olmayan işlemlerde ise, gümrük beyannamesinin tescili ve Kanuna ekli I sayılı listedeki eşyanın rafinerilerce teslimi özel tüketim vergisini doğuran olaydır (ÖTVK, m.3).

Özel tüketim vergisinde istisnalar, ihracat istisnası, diplomatik istisna ve diğer istisnalardan oluşmaktadır (ÖTVK, m.5-7). Vergi hesaplanırken nisbî, maktû ve asgari maktû olmak üzere karma vergilendirme ölçüleri kullanılmaktadır (ÖTVK, m.11). Vergilendirme ölçüleri ve verginin matrahı gümrük işlemleri sırasında da aynen uygulanmaktadır.

Özel tüketim vergisi oranları ve tutarları, Özel Tüketim Vergisi Kanununa ekli listelerde yazılı eşyanın karşılarında gösterilmektedir. Bununla birlikte topluca veya ayrı ayrı olmak üzere Cumhurbaşkanı (değişmeden önce Bakanlar Kurulu) bu oranları ve tutarları Kanunda belirtilen hadler içinde tespit etmeye yetkilidir (ÖTVK, m.12). Gümrük işlemleri sırasında tespit edilen özel tüketim vergisine ilişkin ihlâllerde ise, Vergi Usul Kanunu yerine, Gümrük Kanununun cezai hükümleri uygulanmaktadır (ÖTVK, m.16/3, GK, m.234).

1.4.2.9. *TRT bandrol ücreti*

Gümrük işlemleri kapsamına giren eşyadan tahsil edilen, Türkiye Radyo-Televizyon Kurumu Gelirleri Kanununda[202] yer alan TRT bandrol ücretinin konusunu ticarî eşya ve yolcu beraberi eşya olmak üzere iki şekilde ithal edilen radyo, televizyon, video, cep telefonu, bilgisayar-tablet bilgisayar, birleşik cihazlar ile üzerinde radyo televizyon yayımı almaya mahsus cihaz bulunan taşıtlar oluşturmaktadır (TRTGK, m.1, m.2/a). TRT bandrol ücreti hesaplanırken, serbest dolaşıma giriş beyannamesinde beyan edilen özel tüketim vergisi hariç, katma değer vergisi matrahı esas alınmaktadır (TRTGK, m.4/a).

Cumhurbaşkanı ticarî amaçla ithal edilen ve TRT bandrol ücretine tâbi eşyaya uygulanan oranları topluca veya ayrı ayrı 2 katına kadar artırmaya veya kanunî oranı sıfıra kadar indirmeye, bandrole tâbi olan cihazları türleri ve özellikleri itibarıyla

[202] 4.12.1984 tarihli ve 3093 sayılı Türkiye Radyo-Televizyon Kurumu Gelirleri Kanunu (RG, 15.12.1984 - 18606)

gruplandırmaya ve her bir grup için farklı bandrol oranları belirlemeye yetkilidir (TRTGK, m.4/d)[203]. Bir defaya mahsus olmak üzere % 0,01 ile % 16 arasında değişen oranların uygulanması suretiyle hesaplanan TRT bandrol ücreti, ithalatta alınan gümrük vergileri ve diğer malî yüklerden ayrı olarak gümrük idarelerince tahsil edilmekte ve aylık tahsilat toplamı en geç takip eden ayın 15. gününe kadar TRT Kurumuna intikal ettirilmektedir (TRTGK, m.5/b).

TRT bandrol ücretine tâbi cihazların ticarî miktarda olmaksızın yolcu beraberinde veya cep telefonu haricinde posta-hızlı kargo yoluyla serbest dolaşıma girişi mümkündür. Bu yollarla gelen cihazlardan bir defaya mahsus olmak üzere alınacak maktû ücretler ise, her yıl aralık ayında, gelecek yılda geçerli olmak üzere yine Cumhurbaşkanı tarafından belirlenmektedir (TRTGK, m.4/b)[204].

Serbest dolaşıma giriş rejimine tâbi tutulan veya yolcu beraberi getirilen eşyanın TRT bandrol ücretinin ödenmediğinin veya noksan ödendiğinin tespiti halinde Gümrük Kanununda yer alan usûl ve esaslara göre işlemler yerine getirilmektedir (2015/7757 sayılı Karar, m.10). Ayrıca gümrük denetimi sırasında tespit edilen TRT bandrol ücreti eksikliği için Gümrük Kanununa göre ithalat vergileri için geçerli olan esaslara göre idarî para cezası uygulanmaktadır[205].

1.4.2.10. *Çevre katkı payı*

Çevre Kanununda[206] düzenlenen[207] çevre katkı payı çevre kirliliğinin önlenmesi, çevrenin iyileştirilmesi ve çevreyle ilgili yatırımların desteklenmesi amacıyla tahsil edilen genel bir malî yüktür. Gümrük işlemlerinde çevre katkı payının konusunu ithaline izin

[203]Ticarî ithalatta TRT Bandrol ücretleri 15.6.2015 tarihli ve 2015/7757 sayılı 3093 Sayılı Türkiye Radyo-Televizyon Kurumu Gelirleri Kanunu Uyarınca Radyo, Televizyon, Video ve Birleşik Cihazlar İle Görsel ve/veya İşitsel Yayınları Alabilen Her Türlü Cihazdan Alınacak Bandrol Ücretlerine İlişkin Karar (RG, 9.7.2015 - 29411) ile bu Kararda değişiklik yapan 24.7.2017 tarihli ve 2017/10628 sayılı 3093 Sayılı Türkiye Radyo-Televizyon Kurumu Gelirleri Kanunu Uyarınca Radyo, Televizyon, Video ve Birleşik Cihazlar ile Bunların Dışında Kalan Radyo ve Televizyon Yayınlarını Almaya Yarayan Her Türlü Cihazdan Alınacak Bandrol Ücretlerine İlişkin Kararda Değişiklik Yapılmasına Dair Karar (RG, 8.8.2017 - 30148) ile belirlenmiştir.

[204]Ticarî olmayan ithalatta TRT bandrol ücretleri en son 25.12.2017 tarihli ve 2017/11167 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı (RG, 31.12.2017 - 30287 Mük.) ile belirlenmiştir. Önceleri Alman Markı olarak düzenlenen maktû TRT bandrol ücretleri, 2002 yılından itibaren Avro'ya dönüştürülmüştür.

[205]Ayrıca TRT bandrol ücretine tâbi cihazların bandrolsüz veya etiketsiz satışını yapan imalatçı veya ithalatçıya TRT Kurumu tarafından bandrolsüz veya etiketsiz satılan veya satışa sunulan her cihaz için hesaplanan bandrol ücretinin 2 katı tutarında idarî para cezası uygulanmaktadır (TRTGK, m.6).

[206]9.8.1983 tarihli ve 2872 sayılı Çevre Kanunu. (RG, 11.8.1983 - 18132).

[207]Ayrıca çevre katkı payına ilişkin Çevre Gelirlerinin Takip ve Tahsili ile Tahsilat Karşılığı Öngörülen Ödeneğin Kullanımı Hakkında Yönetmelik (RG, 3.4.2007 - 26482) yayımlanmıştır.

verilen ve kontrole tâbi olan yakıt, atık ve hurdalar oluşturmaktadır. Çevre katkı payının konusunu oluşturan eşyanın tespitinde Ticaret Bakanlığı (değişmeden önce Ekonomi Bakanlığı) tarafından güncellenerek yayımlanan ve bu nitelikteki eşyayı kapsayan tebliğ eki listeler de esas alınmaktadır[208].

Çevre katkı payını doğuran olay eşyanın serbest dolaşıma girişidir. Yükümlülük beyannamenin tesciliyle başlamaktadır. Dolayısıyla evre katkı payının yatırıldığına dair belgenin gümrük beyannamesine eklenmesi gerekmektedir. Gümrük işlemleri sırasında çevre katkı payının ödenme durumu gümrük idaresince denetlenmektedir. Çevre katkı payı ödenmeden verilen beyannameler için bu payın ödenmesi sağlanmaktadır (ÇGY, m.6/1.a).

Çevre katkı payı yakıt ve atıklarda CIF bedelin %1'i ve hurdalarda CIF bedelinin % 0,5'i olarak uygulanmaktadır. Cumhurbaşkanı bu oranları ayrı ayrı veya topluca sıfıra kadar indirmeye veya kanunî oranına kadar yükseltmeye yetkilidir (ÇK, m.18). Çevre katkı payına ilişkin ihlâllerde ise, Gümrük Kanununun cezai hükümleri uygulama alanı bulmaktadır (GK, m.234)[209].

1.4.3. Vergilendirme ve teminat işlemleri

Gümrük vergileri kapsamına giren bütün vergiler ve malî yükümlülükler için aynı vergilendirme işlemleri geçerlidir. Gümrük vergileri ödenmeden önce tescil, tahakkuk, ve tebliğ işlemleri gerçekleşmektedir. Gümrük vergilerinin gelir kaydedilmediği haller için ilgilisinden teminat alınması da mümkündür.

1.4.3.1. *Tescil*

Gümrük idaresine verilen beyannameler tarih ve sıra numarası verilerek tescil edilmektedir. Tescil tarihi gümrük yükümlülüğünün doğduğu anın tespiti ve rejim hükümlerinin uygulanması açısından belirleyicidir. Nitekim, gümrük vergileri, döviz kuru, kota, gözetim, yasaklama gibi gümrük işlemlerinde belirleyici olan unsurlar tescil tarihi esas alınarak belirlenmektedir[210]. Tescil, gümrük denetimine tâbi tutulan eşya için gümrük vergileri bakımından vergiyi doğuran olayın ortaya çıkmasına neden olmaktadır.

[208]Çevrenin Korunması Yönünden Kontrol Altında Tutulan Metal Hurdaların İthalat Denetimi Tebliği (Ürün Güvenliği ve Denetimi: 2017/23) (RG, 30.12.2016 - 29934 Mük.) ve Çevrenin Korunması Yönünden Kontrol Altında Tutulan Atıkların İthalat Denetimi Tebliği (Ürün Güvenliği ve Denetimi: 2018/3) (RG, 30.12.2017 - Mük) bu amaçla yayımlanan tebliğler arasında yer almaktadır.
[209]Saygılıoğlu ve Akçin, 2018, s. 445.
[210]Saygılıoğlu ve Akçin, 2018, s. 341.

Tescil üzerine beyannameler gümrük idaresine verilen bir taahhüt niteliği kazanmakta ve gümrük vergileri ile yaptırımlar bakımından beyan sahibini için bağlayıcı hale gelmektedir. Ayrıca tescil işleminin yapılması, gümrük işlemlerinin süresi içerisinde tamamlanması gereğini de doğurmaktadır[211].

Tescil işlemi, beyana ilişkin bilgilerin yerel alan ağı veya geniş alan ağı üzerinden BİLGE[212] sistemine kaydedilerek tarih ve sayı verilmesini ya da beyanname veya beyanname hükmündeki belgenin[213] üzerine mühür vurularak, tarih ve sayı verilmesi ve içerdiği bilgilerin tescil defterine yazılmasını ifade etmektedir. Günümüzde gümrük beyannamelerinin, ilgilisi tarafından BİLGE sistemine gönderildiği anda tescil işlemi gerçekleşmekte ve buna ilişkin tescil tarihi ile tescil numarası oluşturulmaktadır. BİLGE sistemine kayıtlı olan bu beyanname asıl beyanname olarak adlandırılmaktadır. Geçmişte tescil edilen beyannamenin kâğıt nüshalarının ekleri ile birlikte onay memuruna verilerek onay işlemi yapılırken, tescil ve onay işlemlerinin birleştirilmesiyle ayrıca bir onay işlemi yapılmamaktadır[214].

Gümrük rejimlerine ilişkin hükümlerin uygulanmasında, aksine bir düzenleme olmadıkça, gümrük beyannamesinin tescil edildiği tarih esas alınmaktadır. Beyannamelerin içerdiği bilgilerin ve eki belgelerin doğruluğundan, uygunluğundan ve ilgili rejimin gereklerine uyulmasından beyannameyi imzalayanlar sorumludurlar. Tescil edilmiş beyannameler gümrük vergilerinin tahakkukuna esas alınması ve beyan sahibini bağlaması nedeniyle beyannamenin devredilmesi veya konusunu oluşturan eşyanın satılması bu sorumluluğu kaldırmamaktadır (GK, m.61, GY, m.113).

Tescil sonrasında BİLGE sistemi tarafından gümrük beyannamesi için risk kriterlerine göre eşyanın tâbi olacağı muayene türüne ilişkin hat ve görevli memur belirlenmektedir[215].

1.4.3.2. *Tarh, tahakkuk ve ek tahakkuk*

Vergi hukukunda yükümlülerinin vergi borcu tutarının hesaplanması amacıyla yapılan idarî işlemler tarh aşamasında gerçekleşmektedir[216]. Verginin tarhı, vergi

[211]Çelik, 1999a, s. 69.
[212]BİLGE, gümrük işlemlerinin yerine getirildiği Bilgisayarlı Gümrük Etkinlikleri programının kısa adıdır.
[213]Cumhurbaşkanlığı Genel Sekreterliği yazısı, elçilik mektubu gibi yetkili makamlardan gönderilen resmî nitelikli yazılar ile TIR Karnesi, ATA Karnesi, Kumanya Listesi, Özel Fatura, Déclaration en Douane, CPD Karnesi ve Sözlü Beyan Formu da beyanname olarak kabul edilmektedir.; Saygılıoğlu ve Akçin, 2018, s. 339.
[214]Saygılıoğlu ve Akçin, 2018, s. 341.
[215]Saygılıoğlu ve Akçin, 2018, s. 341.
[216]Nadaroğlu, 1974, s. 303.; Aksoy, 1998, s. 206.; A. Akdoğan (2009). *Kamu maliyesi*. 13. Baskı, Ankara: Gazi, s. 156.

alacağının kanunlarında gösterilen matrah ve oranlar üzerinden vergi dairesince hesaplanarak bu alacağı miktar itibariyle tespit eden idarî bir işlemdir (VUK, m.20). Verginin tarh edilebilmesi için vergi matrahının ve bu matraha uygulanacak oran veya tarifenin daha önceden belirlenmiş olması gerekmektedir[217]. Vergi tarhı, tespit edici ve açıklayıcı niteliğe sahiptir; yükümlünün ödeyeceği vergiyi bilmesi ve vergi idaresinin de bunu talep edebilmesi tarh işlemiyle sağlanmaktadır[218]. Böylece vergiyi doğuran olaya dayanarak ve zorunlu olarak gerçekleştirilen tarh işlemi üzerine vergi borcunu somut hale getirmektedir[219]. Bununla birlikte verginin tarh etmesi, her durumda kesinleştiği anlamına gelmemektedir; vergi tahsil edilse dahi şikayete konu edilebilirler ve dava konusu yapılabilirler[220]. Gümrük Kanununda ise, vergi tarhı ifadesine yer verilmemiştir[221].

Vergi hukukunda tahakkuk, tarh ve tebliğ edilen vergilerin ödenecek safhaya gelmesini ifade etmektedir (VUK, m.22). Tahakkuk vergilerin, ödenmesi vergi idaresince talep edilebilen bir kamu alacağı niteliği kazanmasını sağlamaktadır[222]. Beyana deyana vergilerde tahakkuk fişinin düzenlenmesi üzerine tahakkuk aşaması tamamlandığından, tarh işlemi ile tahakkuk aşaması birbiriyle birleşmiş, kaynaşmıştır[223]. Dolayısıyla elektronik ortam da dahil, beyan üzerine tarh edilen vergilerde tebligat işlemine de gerek kalmaksızın borç ödenecek safhaya gelmektedir (kesinleşmektedir); ikmalen ve re'sen yapılan tarhiyatlarda ise, vergi ve ceza ihbarnamelerinin (1. İhbarname) tebliği ile tahakkuk ve kesinleşme aşamaları arasında 30 günlük bir sürenin geçmesi gerekmektedir[224]. Bu süre içerisinde yükümlüler, kendilerine tanınan hakları da kullanabilirler.

Gümrük vergileri, tarh edilmeden tahakkuk etmesi nedeniyle bir nevi tahakkuku tahsile bağlı vergi türleri arasında sayılmaktadır[225]. Diğer bir ifadeyle, gümrük vergileri gümrük idaresince tahakkuk aşamasında hesaplandığından, tahakkuk bir anlamda tarh yerine geçmektedir[226]. Diğer bir görüşe göre gümrük vergileri, dolaylı vergilerden olsa da dolaysız vergiler gibi vergilendirme aşamaları gerçekleşmekte; tarh ve tahakkuk

[217]Erginay, 1998, s. 80.
[218]Karakoç, 2017b, 194.
[219]O. Pehlivan (2010). *Vergi hukuku – genel ilkeler ve Türk vergi sistemi*. Trabzon: Derya, s. 64.; Biyan, 2018, s. 136.
[220]Erginay, 1998, s. 92.
[221]Oktar, 2018a, s. 284.
[222]Karakoç, 2017b, 221.
[223]Karakoç, 2017b, 199, 222.
[224]Biyan, 2018, s. 163.
[225]Tuncer, 2001, s. 225.; Öner, 2017b, s. 139.
[226]E. Öner (2017a). *Türk vergi sistemi.* 8. Baskı, Ankara: Seçkin, s. 336; Saygılıoğlu ve Akçin, 2018, s. 461.; Oktar, 2018a, s. 284.

aşamaları birbirinden ayrılmakta ve tahakkuku tahsile bağlı bulunmamakta; ancak vergilendirme aşamaları birbirlerini kesintisiz ve hızlı şekilde izlemektedir[227]. Başka bir görüşe göre ise, gümrük vergilerinin idarî işlem niteliği taşıyan gümrük vergileri tahakkunu izleme defterine veya elektronik ortama kaydı da (GK, m.195/1) bir nevi vergi tarhıdır[228]. Tescilin tamamlanmasından sonra BİLGE sistemi üzerinden beyana göre vergiler tahakkuk ederken, matraha vergi oranları uygulanarak gümrük vergileri hesaplanmaktadır[229].

2 Seri No'lu Gümrük Genel Tebliği[230] uyarınca yapılan denetimlerde hiç alınmadığı veya noksan alındığı anlaşılan gümrük vergileri için ek tahakkuk yapılmaktadır. Ek tahakkuk yapılırken zamanaşımı süreleri ile tahakkuktan vazgeçme tutarının[231] dikkate alınması ve şartlı muafiyet rejimlerine girişte veya nihai kullanım kapsamında tahakkuku yapılarak teminata bağlanan gümrük vergileri için rejim hükümlerinin ihlâli halinde ayrıca tahakkuk yapılmaması gerekmektedir (GTahGT, m. 4). Konusu ve yükümlüsü ile gümrük idaresinin aynı olması, aralarında maddî veya hukukî yönden bağlılık bulunması şartıyla birden fazla işleme veya beyannameye ilişkin gümrük vergileri için tek tahakkuk kararı düzenlenebilmektedir (GY, m.490/3).

1.4.3.3. *Tebliğ*

Tebliğ, hakkında hüküm ifade eden bir belgenin ilgilisine önceden belirlenmiş şekle ve usûle uygun olarak iletilmesidir[232]. Yükümlülerin vergi borcundan haberdar edilmesi amacıyla yapılan işlemler tebliğ aşamasında gerçekleşmektedir. Tebliğ bir idarî işlem olarak, vergilerin kanunların emrettiği şekilde tarh edilip edilmediğinden, hata olup olmadığından, emin olunmasını sağlamak için yükümlüye kontrol fırsatı vermektedir ve böylece vergileme işlemi hukukî bir hüküm ifade edebilmektedir[233]. Tebliğ, bir anlamda da yükümlüyü vergi ödemeye çağırmaktır[234].

---

[227]Çelik, 1999a. s. 58.
[228]Tuncer 2001, s. 231.
[229] Saygılıoğlu ve Akçin, 2018, s. 458.
[230]2 Seri No'lu Gümrük Genel Tebliği. (RG, 21.1.2014 - 28889)
[231]Tahsili imkânsız veya tahsili için yapılacak giderlerin alacaktan fazla bulunduğu anlaşılan ve Vergi Usul Kanunu kapsamına giren alacaklarında 10 TL (10 TL dahil); diğer alacaklarda 20 TL (20 TL dahil) kadar olanları tahsil zamanaşımı süresi beklenilmeksizin terkin edilebilmektedir (AATUHK, m.106). Yeni Gümrük Kanunu Taslağında da yapılan denetlemeler sonucunda hiç alınmadığı veya noksan alındığı belirlenen gümrük vergileri ile bunlara ilişkin cezaların toplam miktarının 25 TL'yi aşmaması ve tahakkukları ve tebliğleri için yapılacak giderlerin bu miktardan fazla olacağının tespiti halinde bu vergi ve cezaların tebliğ edilmeyeceği hükmüne yer verilmiştir (YGKT, m. 82/6)
[232]Nadaroğlu, 1974, s. 303.; Karakoç, 2017b, s. 211.
[233]Akdoğan, 2009, s. 158.
[234]Erginay, 1998, s. 87.

Vergi hukukunda vergilendirmeyi ilgilendiren ve hüküm ifade eden hususların yetkili makamlarca yükümlüye veya ceza sorumlusuna yazıyla bildirilmesi (VUK, m.21) olarak ifade edilen tebliğ, Vergi Usul Kanununda belirtilen esaslara göre, Kanunda hüküm bulunamyan hallerde ise, Tebligat Kanunu hükümlerine göre yerine getirilmektedir. Vergi Usul Kanununda temel tebligat yöntemi olan posta yoluyla tebliğ (VUK, m.99-102) ile dairede veya komisyonda (huzurda) tebliğ (VUK, m.93), ilan yoluyla tebliğ (VUK, m.103-106), memur vasıtasıyla tebliğ (VUK, m.107) ve elektronik ortamda tebliğ (VUK, m.107/A) yöntemlerine yer verilmiştir[235].

Gümrük işlemlerinde tebliğ, tahakkuktan sonra, gerekiyorsa idarî yaptırımları içerecek şekilde ve müteselsil sorumluluk halleri de dikkate alınarak yapılmaktadır (GK, m.197/1). Gümrük vergileri elektronik ortamda tutulması zorunlu olan gümrük vergileri tahakkukunu izleme defterinde yer alan kayıtlara göre aynı ortam üzerinden[236] ve kağıt ortamda yazılı beyan üzerine yapılan tahakkuk ise, ilgili belge üzerinden yükümlüye tebliğ edilmektedir (GY, m.489/2). Ayrıca gümrük beyannamesinde gösterilen vergi tutarları ile gümrük idaresince hesaplanan vergi tutarlarının eşit olması halinde eşyanın teslimi de tebliğ hükmünde sayılmaktadır (GK, m.197/3).

Ek tahakkuku yapılan gümrük vergileri, zamanaşımı hükümleri dikkate alınarak, Tebligat Kanunu[237] hükümlerine göre ve bu Tebliğin 1 No'lu ekinde yer alan kararla asıl yükümlüye tebliğ edilmektedir. Aynı gümrük vergilerinin ödenmesinden birden çok yükümlünün müştereken ve müteselsilen sorumlu olduğunun tespiti halinde, ek tahakkuk bu kişilerin her birine ve gümrük müşavirinin bir tüzel kişilik bünyesinde faaliyet göstermesi halinde tüzel kişiliğe de tebliğ edilmesi gerekirken, uzlaşmanın vâki olmaması halinde uzlaşma tutanağının yükümlü tarafından imzalanması tebliğ hükmünde olduğundan ayrıca tebligat yapılmasına gerek bulunmamaktadır (GTahGT, m.5).

Gümrük vergilerinin tebligat işlemleri zamanaşımına tâbidir. Yapılan denetimde hiç alınmadığı veya eksik alındığı belirlenen veya usûlüne uygun şekilde tebliğ edilemeyen gümrük vergilerine ilişkin tebligatın, gümrük yükümlülüğünün doğduğu tarihten itibaren 3 yıl içinde yapılması şarttır (GK, m.197/2). Gümrük idarelerince re'sen dikkate alınması gereken zamanaşımı süresi, gümrük yükümlülüğünü doğuran olayla

[235]Karakoç, 2017b, s. 215-221
[236]Gümrük işlemlerinin yürütüldüğü elektronik ortamlar arasında BİLGE, EDI (Electronic Data Interchange/ Elektronik Veri Alışverişi), NCTS (New Computerized Transit System/Bilgisayarlaştırılmış Yeni Transit Sistemi/Ortak Transit Programı) adlı bilgisayar tabanlı programlar bulunmaktadır.
[237]11.2.1959 tarihli ve 7201 sayılı Tebligat Kanunu (RG, 19.2.1959 - 10139)

ilgili dava açılması halinde durmaktadır (GK, m.197/2). Gümrük vergilerine ilişkin işlemler, ceza uygulamasını gerektiren bir fiile ilişkin olması ve zaman aşımı daha uzun bulunan bu fiil nedeniyle ceza davası açılmış olması halinde Türk Ceza Kanunundaki dava ve ceza zamanaşımı süreleri içerisinde yerine getirilmektedir (GK, m.197/4). Diğer bir ifadeyle, gümrük vergileri, ceza gerektiren ve zamanaşımı daha uzun olan bir fiile ilişkin olması ve bu fiile ilişkin ceza davası açılmış olması halinde ceza davasının sonuçlanması beklenilmeksizin ilgili ceza kanunlarında düzenlenen zamanaşımı süreleri içerisinde takip ve tahsil edilmektedir (GTahGT, m.9/2).

Gümrük vergileri, tebliğ edildikten sonra süresi içerisinde itirazda bulunulmaz veya yargı yoluna başvurulmazsa bu sürelerin sona erdiği tarihte veya uzlaşmaya varılması ya da yargı sürecinin tamamlanması hallerinde kesinleşmektedir. Diğer bir ifadeyle gümrük vergileri itiraz edilmemesi halinde tebliğ edildiği tarihten itibaren 15 günlük idarî itiraz süresinin bitiminde (GK, m.242); idarî itirazda bulunulması halinde, itirazın reddine ilişkin kararın tebliğ edildiği tarihten itibaren bu karara karşı idarî yargıya başvurma için sürenin (İYUK, m.7) bitiminde; idarî itirazın reddedilmesi üzerine idarî yargıya başvurulması halinde nihai yargı kararının tebliğ edildiği tarihten itibaren, söz konusu yargı kararına bir üst mahkeme nezdinde itiraz veya temyiz yoluna gidilmesi için gerekli olan 30 günlük süre içerisinde üst mahkemeye başvurulmaması halinde söz konusu sürenin bitiminde; idarî yargı kararına karşı bir üst mahkeme nezdinde başvuru yapılmışsa başvuru üzerine verilen kararın tebliğ edildiği tarihten itibaren kararın düzeltilmesi talebinde bulunulması için gerekli olan 15 günlük süre içerisinde kararın düzeltilmesi talebinde bulunulmaması halinde söz konusu sürenin bitiminde; süresi içinde idarî yargı kararının düzeltilmesi talebinde bulunulması halinde idare lehine verilen kararın tebliğ edildiği tarihte ve uzlaşmaya varılması halinde (GK, m.244) kesinleşmektedir (GTahGT, m.13). Gümrük vergilerinin kesinleşmesi, vergi alacağına bağlı idarî para cezalarının uygulanılması için şarttır.

1.4.3.4. *Ödeme*

Gümrük Kanununda gümrük vergilerinin ne zaman ödeneceğine ilişkin açık bir hüküm yoktur[238]. Ancak tahakkuk ve tebliğ sonrasında ve eşya gümrüklü sahayı terk

[238]Yeni Gümrük Kanunu Taslağında tebliğ edilen gümrük vergileri için ödeme süresi, uygulamayı askıya alma halleri haricinde, tebliğ tarihinden itibaren 15 gün olarak belirlenmiştir (YGKT, m.84/1). Ayrıca vergi yükümlüsü ithalat ya da ihracat vergilerinin tamamını veya bir kısmını belirlenen sürenin bitiminden önce de ödeyebilecektir (YGKT, m.85/3).

etmeden önce gümrük vergilerinin ödenmesi veya teminata bağlanması şarttır. Nitekim gümrük vergilerinin ödenmesi üzerine borçluluk ortadan kalkmakta ve gümrük denetimi altında bulunan eşya serbest bırakılıp sahibine teslim edilmektedir[239].

Beyannamelerini elektronik ortamda tescil ettiren yükümlüler, vergilerini ödeyerek ödeme belgesini beyanname ekinde teslim edebilecekleri gibi gümrük işlemleri sırasında ödeme yapıp ödemeye ilişkin belgeleri gümrük idaresine teslim edebilmektedirler. Gümrük vergileri tahakkuku tahsile bağlı vergi özelliği göstermesi nedeniyle eşyanın teslimi öncesinde vergilerin ödenmiş veya teminata bağlanmış olması gerekmektedir. Beyan üzerine hesaplanan gümrük vergilerinin vadesi, gümrükçe onaylanmış bir işlem veya kullanım belirlenmesine ilişkin sürelere tâbi olduğundan, bu süre en fazla 45 gün olabilmektedir (GK m.46/2)[240]. Diğer taraftan gümrük denetimi sonucunda hiç alınmadığı veya noksan alındığı belirlenen gümrük vergileri ile işlemleri daha sonra yapılmak üzere teslim edilen eşyaya ilişkin gümrük vergilerinin ödenme süresi, yükümlüye tebliğ edildiği tarihten itibaren 15 gündür. Bu süre, ödeme süresi bitmeden önce talep edilmesi ve teminat verilmesi şartıyla, tecil faizi uygulanarak 30 gün daha uzatılabilmektedir (GK, m.198/1). Yükümlüler ek tahakkukta belirtilen vergi tutarını kısmen de ödeyebilmektedir. (GK, m.198/3). Tebliğ edilen gümrük vergilerine karşı idarî itiraz yoluna başvurulması halinde ödeme süresi kesilmekte ve idarenin veya yargı mercii kararının tebliğ edildiği tarihten itibaren yeniden işlemektedir (GK, m.198/2).

Gümrük vergileri, Türk Lirası olarak gümrük idaresindeki saymanlık veznelerine veya yetkili bankalara ödenmektedir (GK, m.200/1-2). Bankalara yapılan ödemeler BİLGE üzerinden elektronik ortamda anlık takip edilebilmektedir. Gümrük İşlemlerinin Kolaylaştırılması Yönetmeliği[241] uyarınca yetkilendirilmiş yükümlülerin, yeşil hatta işlem görmüş gümrük beyannamelerine ilişkin vergilerinin (GİKY, m.144/3) ve Onaylanmış Kişi Statüsüne İlişkin 1 Sıra No'lu Gümrük Genel Tebliği[242] uyarınca mavi hatta işlem görmüş gümrük beyannamesine ilişkin ihracat vergilerinin (OKST, m.45/1) banka hesaplarından elektronik ortamda veya gümkartla[243] ödemesi zorunludur.

---

[239]Çelik, 1999a, s. 86.
[240]C. Yerci (2005). *Gümrük mevzuatı dahil tüm yönleriyle ithalatta kdv*. Ankara: Yaklaşım Yayıncılık, s. 235.
[241]Gümrük İşlemlerinin Kolaylaştırılması Yönetmeliği. (RG, 21.5.1014 - 29006).
[242]Onaylanmış Kişi Statüsüne İlişkin 1 Sıra No'lu Gümrük Genel Tebliği. (RG, 30.12.2011 - 28158 Mük.)
[243]Gümkart, Vakıfbank POS cihazı bulunan gümrük saymanlıklarında gümrük vergilerinin ödenmesi amacıyla kullanılan ve kapalı devre çalışan bir ticari karttır. http://www.gso.org.tr/Content/?gsoSyfID=378 (Erişim Tarihi: 24.10.2018)

Beyan edilen vergiler ile tahakkuk eden vergiler arasında fark tespit edilmesi durumunda tahsilat işlemleri BİLGE sisteminde sonlandırılmamaktadır. Süresi içinde ödenmeyen ve kesinleşmiş gümrük vergileri için Amme Alacakları Tahsil Usulü Hakkında Kanun hükümlerine göre takibata geçilmektedir (GK, m.201). Zamanaşımına uğramış gümrük vergilerini yükümlü ödemek istemesi durumunda ise, bu ödemeler kabul edilmektedir (GTahGT, m.14/4).

1.4.3.5. *Teminat*

Gümrük yükümlülüğü kapsamında tahsili gereken vergilerin teminata bağlanması da mümkündür. Teminat, bir hakkı güvence veya garanti altına almaktır[244]. Kamu alacağını güvence altına almak, teminat yükümlüsünü düşünmeye sevk etmek, tahsilatı zora sokmamak ve dürüst olmayan davranışları önlemek amaçlarıyla[245] malî hukuk alanında da uygulanan teminat, gümrük işlemleri sırasında eşyanın gümrük vergilerine ve idarî para cezalarına karşılık alınmaktadır. Gümrük vergileri tutarının % 20 fazlası olarak hesaplanan teminat, esas yükümlü yerine başka bir kişi tarafından vermesi halinde de kabul edilebilmektedir (GK, m.201/1-2).

Teminat olarak kabul edilen kıymetler; tedavülde olan nakit Türk Lirası, süresiz banka teminat mektupları, Hazine Müsteşarlığı tarafından ihraç edilen devlet iç borçlanma senetleri veya yerine düzenlenen belgeler, milli hisse senedi ve tahviller, ilgililer veya ilgililer lehine üçüncü şahıslar tarafından gösterilen ve alacaklı kamu idaresince haciz varakalarına istinaden haczedilen menkul ve gayrimenkul eşya, genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerinin, belediyelerin, sermayesinin tamamı devlete ait olan kamu iktisadi teşebbüslerinin ve Türkiye'deki yabancı misyon şeflerinin verecekleri garanti mektupları, Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankası tarafından kabul edilen dövizdir (GY, m.495)[246].

Gümrük idaresi teminatın kısmen veya tamamen aynı değerde başka bir teminatla değiştirilmesine izin verebilmektedir (GY, m.496). Ayrıca gümrük idaresi zaman içinde değerini yitiren veya yetersiz kalan teminat için ek teminat verilmesini veya ilk teminatın yeni bir teminatla değiştirilmesini isteyebilmektedir (GK, m.206/1). Gümrük yükümlülüğü

[244]A. Gerçek (2013). *Türk mali hukukunda teminat kurumu*. Ankara: Seçkin, s. 21.
[245]Gerçek, 2013, s. 23-25.
[246]Yeni Gümrük Kanunu Taslağında teminat olarak kefil taahhütnamesine de yer verilmiştir. Bu bağlamda Türkiye Gümrük Bölgesinde yerleşik ve yürürlükteki hükümlere uygun olarak faaliyette bulunan kredi kuruluşları, finans kurumları, sigorta şirketleri veya Ticaret Bakanlığı tarafından kabul edilen diğer kişiler kefil olabilmektedir (YGKT, m. 76).

tamamen sona erdiğinde teminat da tamamen iade edilmektedir. (GK, m.206/2). Buna karşın yükümlülük kısmen sona erdiğinde, ilgilinin talebi üzerine ve kısmen çözülmeye uygun olması halinde, teminat da kısmen iade edilmektedir (GK, m.206/3).

Bir gümrük yükümlülüğü karşılığında alınan teminat mektupları, söz konusu yükümlülüğün yerine getirilmemesi halinde gümrük idaresince takibe alınmaktadır. Teminat mektubunu veren hak sahibine yükümlülüğe ilişkin sürenin bitiminden 20 gün önce yazılı tebligat yapılarak bu yükümlülüğünü yerine getirmemesi halinde teminat mektubunun nakde dönüştürüleceği bildirilmesine rağmen süresi içinde gereği yerine getirilmez ise, teminat mektubunun paraya çevrilmesi yönünde işlemler yerine getirilmektedir (GY, m.498/1).

1.4.4. Gümrük yükümlülüğünün sona ermesi

Gümrük yükümlülüğünü sona erdiren haller gümrük vergilerinin ödenmesi, vergilerin kaldırılması, beyanname iptali, eşyanın bir gümrük rejimi kapsamında tesliminden önce zapt ve müsadere edilmesi, imha edilmesi, gümrüğe terk edilmesi veya imhası, eşyanın doğal özellikleri veya beklenmeyen haller yahut mücbir sebep nedeniyle telef veya kaybı veya ilgili işlemlerin iptal edilmesidir (GK, m.208-209).

1.5. Diğer Malî Yükümlülükler

Gümrük işlemlerinin sonuçlandırılması bakımından yerine getirilmesi zorunlu olan ve ödenme durumları gümrük idaresince denetlenen başka malî yükümlülükler de bulunmaktadır. Geniş anlamda gümrük işlemleri kapsamında değerlendirilebilecek diğer malî yükümlülükler kapsamına destekleme ve fiyat istikrarı fonu, fikir ve sanat eserleri kesintisi, damga vergisi, harçlar ve geçiş ücreti girmektedir[247].

1.5.1. Destekleme ve fiyat istikrar fonu

Dış Ticaretin Düzenlenmesi Hakkında Kanun uyarınca dış ticaretin ekonomik şartlara uygun olarak yürütülmesini sağlamak amacıyla Destekleme ve Fiyat İstikrar Fonu

[247]Ayrıca yurt dışından serbest bölgelere getirilen eşyanın CIF değeri üzerinden % 0,1 ve serbest bölgelerden Türkiye'ye çıkarılan eşyanın FOB değeri üzerinden % 0,9 oranında peşin tahsil edilen özel hesap ücreti bulunmaktadır. Bu yükümlülüğün hiç ödenmemesi ya da eksik ödenmesi halinde Serbest Bölge Müdürlükleri tarafından Amme Alacakları Tahsil Usulü Hakkındaki Kanuna göre takibata geçilerek, yükümlülerden tebligatın yapıldığı tarihten itibaren 30 gün içerisinde anapara ve gecikme zammı toplamını ödemesi istenmektedir (SBK, m.7)

Hakkında Karar[248] yürürlüğe konulmuş ve bu Karar uyarınca Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankası nezdinde destekleme ve fiyat istikrar fonu oluşturulmuştur (DFİFHK, m.1). Destekleme ve fiyat istikrar fonu, Para ve Kredi Kurulu kararıyla tarımsal girdilerin sübvansiyonu, üreticinin fiyat hareketlerinden korunması, ihracatın geliştirilmesi, ihracata dönük yatırımların finansmanı, ihracat sigortası kuruluncaya kadar ihracatın sigortası ve faaliyetlerin finansmanı için kullanılabilmektedir (DFİFHK, m.10).

İhracata ilişkin bir yükümlülük olan destekleme ve fiyat istikrarı fonunun konusu ve tutarı; her türlü natürel iç fındık için 8 cent/kilogram karşılığı Türk Lirası; her türlü kabuklu fındık için 4 cent/kilogram karşılığı TL ve 41.01-41.02 ve 41.03 Gümrük Tarife İstatistik Pozisyonuna dahil işlenmiş deri ve kösele dışında kalan pikle deri dahil her türlü hayvan derileri ve postları ile 4104.11 ve 4104.19 Gümrük Tarife İstatistik Pozisyonuna dahil kromlu deriler 50 cent/kilogram karşılığı Türk Lirası; 4105.10 ve 4106.21 Gümrük Tarife İstatistik Pozisyonuna dahil kromlu deriler için FOB bedelinin %40'ı karşılığı Türk Lirası'dır. 1.000 grama kadar ambalajlarda yapılacak natürel fındık ihracatında yürürlükteki fon 4 cent/kilogram ve karşılığı Türk Lirası ve Amerika, Okyanusya, Uzak Doğu ve Akdeniz'e kıyısı bulunmayan Afrika ülkelerine yapılan natürel fındık ihracatında 4 cent/kilogram karşılığı Türk Lirası indirim uygulanmaktadır. 1.000 ABD Dolarını geçmeyen numunelerin bedelsiz ihracı ile doğrudan tüketiciye yönelik küçük ambalajlı işlenmiş fındık ihracatı fona tâbi değildir (DFİFHK, m.11).

Fona tâbi eşya ihraç edilmeden önce beyannameleri, İhracatçı Birlikleri Genel Sekreterliği kayda alınması ve istisnaî haller haricinde, onay tarihi itibariyle 30 gün içinde gümrük idaresine verilmesi gerekmektedir. Fonun, fiilî ihracat tarihinden itibaren en geç ihracat bedellerinin yurda getirilme süresi sonuna kadar aracı banka veya özel finans kurumlarına ödenmesi gerekmektedir. Peşin ödeme veya alıcı firma prefinansmanı karşılığı ihracatta fon, gümrük çıkış beyannamesinin açıldığı tarihteki Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankası döviz alış kuru esas alınmak suretiyle ihracatçı firmalarca aracı banka veya özel finans kurumuna yatırılmakta ve tahsil edildiğine ilişkin belge ibraz edilmedikçe gümrük idaresince eşyanın ihracına izin verilmemektedir (DFİFHK, m.4).

Fiilî ihracatın gerçekleşmemesi, fiilen ihraç edilen malların çeşitli nedenlerle yurda geri getirilmesi veya fon tahsilatının hatalı olması gibi nedenlerle tahsil edilmiş fonların iadesi, Ticaret Bakanlığı tarafından belirlenecek esaslar çerçevesinde Türkiye Cumhuriyet Merkez

[248]13.10.1988 tarihli ve 88/13384 sayılı Destekleme ve Fiyat İstikrar Fonu Hakkında Karar. (RG, 14.10.1988 - 19959)

Bankası yapmaktadır. Tahsil edilmeyen veya eksik tahsil edilen fon ile buna ilişkin idarî para cezaları Gümrük Kanunu uyarınca yerine getirilmektedir (DFİFHK, m.12)[249].

1.5.2. Fikir ve sanat eserleri kesintisi

Fikir ve Sanat Eserleri Kanununda düzenlenen fikir ve sanat eserleri kesintisi, her türlü boş video kaseti, ses kaseti, bilgisayar disketi, compact disc ve dijital versatile disc gibi taşıyıcı materyaller ile fikir ve sanat eserlerinin çoğaltılmasına yarayan her türlü teknik cihaz üzerinden alınmaktadır. Bu nitelikteki eşyayı ticari amaçlı imal veya ithal eden gerçek ve tüzel kişiler, imalat veya ithalat bedeli üzerinden Cumhurbaşkanı tarafından belirlenen orana göre hesaplanan aylık kesinti tutarını, izleyen ayın en geç yarısına kadar Kültür ve Turizm Bakanlığı adına bir bankada açılan özel hesaba yatırmakla yükümlüdürler. Kesinti oranları % 0,5 - % 3 arasında değişmektedir[250]. Kesintisi tutarının gümrük beyannamesinin tescilinden önce özel hesaba yatırılması ve ödemeye ilişkin bilgilerin beyannameye eklenmesi zorunludur (FSEHK, m.44/2).

Fikir ve sanat eserleri kesintisinin yerine getirilmesi gümrük denetimine tâbi olup, beyanın denetimi sırasında ödenmediğinin veya eksik ödendiğinin tespiti halinde gümrük idaresi durumu Kültür ve Turizm Bakanlığına bildirilmektedir. Ayrıca kesintinin özel tüketim vergisi ve katma değer vergisi matrahına girmesi sebebiyle kesinti üzerinden alınan bu vergilere ilişkin takibat işlemleri yapılmakta ve idarî yaptırım uygulanmaktadır.

1.5.3. Damga vergisi

Damga Vergisi Kanunu uyarınca Kanuna ekli (1) sayılı tabloda yer alan ve yazılıp imzalamak veya imza yerine geçen bir işaret konmak suretiyle düzenlenen, herhangi bir hukukî durumu ispat etmek için ibraz edilen veya elektronik imza kullanılarak manyetik ortamda ve elektronik veri şeklinde oluşturulan kâğıtlar oluşmaktadır (DVK, m.1). Buna göre gümrük işlemleriyle ilgili menşe ve mahreç şahadetnameleri, gümrük beyannameleri, özet beyan formları ile gümrük idaresine sunulmasının zorunlu olan sözleşme, mukavelename, taahhütname, temlikname, fesihname, kefalet ve rehin senetleri verginin

[249]Destekleme ve Fiyat İstikrar Fonu Hakkında Karar uyarınca fonun ve fondan kaynaklanan cezalar, Dış Ticaretin Düzenlenmesi Hakkında Kanuna göre uygulanaktadır. Bununla birlikte Gümrük Uzlaşma Yönetmeliğinin 1 No'lu Ekinde fona yer verilmemiş; ancak, aynı Yönetmeliğin 2 No'lu Ekinde Dış Ticaretin Düzenlenmesi Hakkında Kanuna göre uygulanan îdari para cezalarında gümrük idarelerinin yetkili olduğu belirtilmiştir.

[250]Kesinti oranları 5.8.2013 tarihli ve 2013/5260 sayılı Bakanları Kurulu Kararı (RG, 31.8.2013 - 28751) eki listede yer almaktadır.

konusunu oluşturmaktadır[251]. Buna karşın elçilik mektubu, kurye mektubu, TIR Karnesi, ATA Karnesi, kumanya listesi, özel fatura, Déclaration en Douane, CPD Karnesi ve sözlü beyan formu beyanname sayılmadığından (GY, m.131/1) damga vergisine tâbi değildir.

Damga vergisine ilişkin vergileme ölçütü nisbî ve maktû olarak belirlenmiştir (DVK, m.10 ve m.14) Nisbî vergi için, damga vergisine tâbi kâğıdın içerdiği para miktarı; maktû vergi miktarı için ise, söz konusu kâğıdın mahiyeti esas alınmaktadır. 62 Seri No'lu Damga Vergisi Genel Tebliği eki (I) sayılı tabloya göre 2018 yılı için gümrük idaresine verilen beyannameler 78,50 Türk Lirası ve özet beyan formları 8,90 Türk Lirası maktû ve mukavelenameler ile taahhütnameler de % 0,948 nisbî damga vergisine tâbidir.

Resmî dairelerin ilgili memurları kendilerine ibraz edilen kâğıtların damga vergisini aramaya ve ödenmemiş veya eksik ödenmiş olanları tutanakla tespit etmeye veya vergi dairesine göndermektedirler (DVK, m.26). Ayrıca döviz kazandırıcı faaliyetlere[252] ilişkin damga vergisi istisnası uygulayarak işlem yapan kuruluşlar, istisnaya konu işlem ile alınmayan vergi tutarını, işlemin yapıldığı tarihi takip eden 30 gün içinde yükümlülerin gelir veya kurumlar vergisi bakımından bağlı bulunduğu vergi dairesine bildirmekle sorumludurlar. İhracat ve Diğer Döviz Kazandırıcı Faaliyetlerde Damga Vergisi ve Harç İstisnası Uygulama Genel Tebliği m.7 uyarınca bu faaliyetlerin gerçekleşmemesi halinde ise, bu durum tespit edildiği tarihi takip eden 30 gün içinde vergi dairesine bildirilmesi gerekmektedir. Bu yükümlülüğü yerine getirmeyen kurum ve kuruluşlar damga vergisi, ceza ve gecikme faizinin ödenmesinden ilgililerle birlikte müteselsilen sorumlu tutulmakta (DVK, m.24) ve İhracat ve Diğer Döviz Kazandırıcı Faaliyetlerde Damga Vergisi ve Harç İstisnası Uygulama Genel Tebliği m.12 uyarınca bu kuruluşlara Vergi Usul Kanununda yer alan ikinci derece genel usulsüzlük cezası uygulanmaktadır[253].

Gümrük işlemleri sırasında da beyanname ile ekli belgelerin ve diğer kağıtların damga vergisine tâbi olup olmadığı ve bu verginin ödenme durumu denetlenmektedir[254]. Gümrük

[251]Damga vergisiyle ilgili 23.12.1999 tarihli ve 99/13812 sayılı İhracat, İhracat Sayılan Satış ve Teslimler ile Döviz Kazandırıcı Hizmet ve Faaliyetlerde Vergi, Resim ve Harç İstisnası Hakkında Karar (RG, 31.12.1999, 23923), 62 Seri No'lu Damga Vergisi Genel Tebliği (RG, 29.12.2017, 30285 mük.), İhracat ve Döviz Kazandırıcı Faaliyetlerde Damga Vergisi ve Harç İstisnası Uygulama Genel Tebliği (RG, 18.5.2017, 30070) ve 2017/4 sayılı İhracat, Transit Ticaret, İhracat Sayılan Satış ve Teslimler ile Döviz Kazandırıcı Hizmet ve Faaliyetlerde Vergi, Resim ve Harç İstisnası Hakkında Tebliğ (RG, 18.5.2017, 30070) de gümrük işlemleri sırasında uygulama alanı bulmaktadır.

[252]İhracat döviz kazandırıcı bir faaliyet olduğundan, damga vergisine tâbi olmakla birlikte ihracat işlemlerinde kullanılan kağıtlar damga vergisinden istisna edilmiştir (DVK, m.2).

[253]Damga Vergisi Kanununa uygun şekilde yerine getirilmemesi halinde damga vergisinin maktu olarak öngörüldüğü hallerde % 50'si ve nisbî olarak öngörüldüğü hallerde ise, % 10'u oranında idarî para cezası uygulanmaktadır (VUK, m.355/2).

[254]Öncel, Kumrulu ve Çağan, 2008, s. 433.

işlemleri sırasında damga vergisi, katma değer vergisi hesaplanırken bu verginin matrahına eklenmekte ve döviz kazandırıcı faaliyetlerle ilgili istisna uygulamasına konu edilmektedir.

Gümrük idaresine verilen beyannamelere ilişkin damga vergisi, sayman mutemedi vezne alındısıyla tahsil edilmektedir (DVK, m.18). Gümrük idaresine sunulan sözleşme ve taahhütlerle ilgili damga vergisi, sürekli damga vergisi mükellefiyeti olanlar bir ay içinde düzenlenen kâğıtların vergisini ertesi ayın 20. günü akşamına kadar vergi dairesine beyan etmekte ve 26. günü akşamına kadar; sürekli damga vergisi mükellefiyeti bulunmayanlar ise, kâğıdın düzenlendiği tarihi izleyen 15 gün içinde verecekleri damga vergisi beyannamesi yoluyla ilgili vergi dairesine ödemektedirler (DVK, m.22).

Gümrük idaresi Vergi Usul Kanunu kapsamına girmesi dolayısıyla damga vergisiyle ilgili vergi kabahatinden dolayı idarî yaptırım uygulama yetkisine sahip değildir. Bu nedenle ödenmeyen veya eksik ödenen ya da döviz kazandırıcı faaliyetlere ilişkin olmayan veya bu faaliyetlerin gerçekleşmemesi nedeniyle istisnası dışında kalan işlemlerden ve iptal edilen ihracat beyannameleri ile özet beyan formlarına ilişkin işlemlerin yerine getirilmesi için gümrük idaresi yükümlülerin gelir veya kurumlar vergisi yönünden bağlı olduğu vergi dairesine bildirimde bulunmaktadır (DVK, m.26).

1.5.4. Harçlar

Kamu kurum ve kuruluşlarının yaptıkları hukukî işlem ve sundukları hizmet karşılığı aldıkları parayı ifade eden ve Harçlar Kanunu[255] hükümleriyle düzenlenen harçlar gümrük yükümlülüğü kapsamına girmemektedir[256]. Ancak, gümrük müşavirlerinin göreve başlayabilmeleri ve geçici depolama yerleri ile antrepolarda faaliyette bulunulabilmesi, yani gümrük işlemlerinin yapılabilmesi için buralara ilişkin harcın da ödenmiş olması gerekmektedir.

Gümrük Kanununa göre verilen ruhsatlar, meslek mensuplarına verilen izinler ve konsolosluklarca onaylanması sonrasında gümrük işlemlerinde kullanılan belgeler harç yükümlülüğüne tâbidir. Bu bağlamda antrepo, gümrüksüz satış mağazası ile depo açma ve işletme izin belgeleri, gümrük müşavirlerine ve yardımcılarına verilecek izin belgeleri,

[255]2.7.1964 tarihli ve 492 sayılı Harçlar Kanunu. (RG, 17.7.1964 - 11756).; 2018 yılında geçerli olan harç tutarları için 80 Seri No'lu Harçlar Kanunu Genel Tebliğ (RG, 29.12.2017 - 30285 Mük.) yayımlanmıştır.
[256]Harçlar yargı harçları, noter harçları, vergi yargısı harçları, tapu ve kadastro harçları, konsolosluk harçları, pasaport, ikamet tezkeresi vize ve Dışişleri Bakanlığı tasdik harçları, gemi ve liman harçları, imtiyazname, ruhsatname ve diploma harçları ile trafik harçları olmak üzere 9 başlık altında toplanmıştır (HK, m.1).

ilk defa açma veya yıllık işletme genel antrepo izin belgeleri[257], gümrüksüz satış mağazası izin belgeleri ile bu mağazalara ait depo açma izin belgeleri, özel antrepo ve geçici depolama izin belgeleri ile eşya konulması nedeniyle geçici depolama yeri sayılan yerlerin açılması ve işletilmesi harcın konusunu oluşturmaktadır (HK eki 8 sayılı tarife). Harç yükümlülüğü yerine getirilmeden gümrük işlemlerinin yerine getirilmesi veya gümrük idaresine yönelik taleplerin karşılanması mümkün değildir. (GY, m.97/3.e, 516/7, 523/9, 553). Dolayısıyla kendilerine imtiyazname, ruhsatname ve diploma verilen kişiler bunlara ilişkin harçların yükümlüsü olarak harç ödemek zorundadırlar (HK, m.109).

Harç alma ölçüleri imtiyazname, ruhsatname ve diploma harçları, 8 sayılı tarifede yazılı belgeler için belgenin nevi ve mahiyetine göre maktû olarak belirlenmiştir (HK, m.110). Aksine bir hüküm olmadıkça, bu belgelerin yenilenmesi veya başkasına devredilmesi hallerinde harç yükümlülüğü tekrar doğmaktadır (HK, m.111). Harçlar makbuz karşılığında ve peşin olarak ya da malî yılın ilk ayı içerisinde yıllık olarak ödenmektedir (HK, m.112, 113). Antrepo ve geçici depolama yerleri açma ve işletme izin belgelerine ilişkin harçlar, bu yerlerin bağlı olduğu vergi dairesine ödenmektedir (GY, m.553/2). Antrepo ve geçici depolama yerlerinin talep üzerine veya re'sen kapatılması halinde durum, kapatma işlemi sonrasında ilgili vergi dairesine yazıyla bildirilmektedir (GY, m.553/6).

Harcın konusunu oluşturan izinlerle ilgili gümrük işlemleri sırasında kendilerine imtiyazname, ruhsatname ve diploma verilen kişilerin, harcın tahsil edildiğine dair belgeyi, aldıkları tarihten itibaren 7 gün içinde gümrük idaresine ibraz etmesi gerekmektedir. Harcın süresi içinde ödenmemesi halinde, sürenin bitiminden itibaren 15 gün içinde ilgili vergi dairesine bildirmekte ve süresi içinde harcın yatırılmadığının tespiti halinde verilen izin iptal etmektedir (GY, m.553). Aynı şekilde İhracat ve Diğer Döviz Kazandırıcı Faaliyetlerde Damga Vergisi ve Harç İstisnası Uygulama Genel Tebliği, m.7 uyarınca harç istisnası uygulanan işlemlerin iptali de 30 gün içinde yükümlülerin gelir veya kurumlar vergisi bakımından bağlı bulunduğu vergi dairesine gümrük idaresince bildirilmekte; harçların ceza ve gecikme faizi ile birlikte vergi dairelerince tahsili sağlanmaktadır[258].

[257]Harçlara ilişkin mevzuatta yer alan genel antrepo-özel antrepo ayrımı, gümrük mevzuatında yapılan sınıflandırmayla tutarsızdır. Nitekim HK ve 80 Seri No'lu Tebliğde belirtilenin aksine, hem mülga Gümrüksüz Satış Mağazaları Yönetmeliği (RG, 13.10.2006 - 26318) m. 3.c hem de yürürlükteki Gümrüksüz Satış Mağazaları Yönetmeliği (RG, 8.8.2017 - 30148) m.3/f uyarınca gümrüksüz satış mağazaları (gümrük hattı dışı eşya satış mağazaları) ve onların depoları genel antrepo değil, özel antrepodur.

[258]Ödenmeyen veya eksik ödenen harçlarla ilgili tahsilat işlemleri ve idarî yaptırımlar konusunda vergi daireleri görevli ve yetkilidir (HK, m.130).

1.5.5. Geçiş ücreti

Karayolu Taşıma Kanunu uyarınca karayolunun bakımı, korunması ile karayolu ve taşımanın yönetimine ilişkin giderlere katkıda bulunmak üzere yabancı plâkalı taşıtlar ile geçici plâkalı taşıtlarda geçiş ücretleri alınmaktadır. Geçiş ücretinin miktarını tespit etme, arttırma, indirme veya kaldırma konusunda Ulaştırma ve Altyapı Bakanlığı (değişmeden önce Ulaştırma Denizcilik ve Haberleşme Bakanlığı) yetkilidir (KTaK, m.16)[259].

Geçiş ücreti olarak, eşya veya yük taşımaya mahsus yabancı plakalı dolu veya boş taşıtlardan anlaşmalı ülke taşıtlarından taşıt + yük toplamının ton x kilometresi için 0,01 Euro veya karşılığı Türk Lirası"; anlaşmasız ülke taşıtlarından "taşıt + yük toplamının ton x kilometresi için 0,015 Euro veya karşılığı Türk Lirası alınmaktadır (68 No'lu Tebliğ, m.4). Ayrıca otomobiller hariç, geçici plakalı boş taşıtların transit geçişlerinde taşıt başına 600 Euro veya karşılığı Türk Lirası; yüklü taşıtlardan 1200 Euro veya karşılığı Türk Lirası, kamyonet ve minibüs cinsi taşıtlardan bu ücretin 1/4'ü ve Türkiye'ye ithal edilerek getirilen eşya veya yük taşımaya mahsus geçici plakalı yüklü taşıtlardan sınırdan girişte taşıt başına 600 Euro veya karşılığı Türk Lirası ücret tahsil edilmektedir (68 No'lu Tebliğ, m.5). İstisnai haller kapsamında giren geçiş belgesiz veya özel izin alınmadan yapılan veya uygun olmayan geçiş belgesiyle yapılan üçüncü ülke eşya ve yük taşımaları ile geçerli bir üçüncü ülke geçiş belgesi ibraz edilememesi ya da sahte veya geçerli ülke kaşelerine haiz olmayan geçiş belgesiyle yapılan taşımalarda birim taşıt veya taşıt katarı için 3.000 Euro veya karşılığı Türk Lirası geçiş ücreti tahsil edilmekte ve taşıtların geçişine izin verilmektedir (68 No'lu Tebliğ, m.6). Son olarak tamir, bakım, onarım, tadilat amacıyla veya geçici ithal kapsamında boş olarak ülkemize giriş yapan ve ihraç yükü alarak dolu çıkış yapan yabancı ülke taşıtları için 600 Euro veya karşılığı Türk Lirası ücret tahsil edilmektedir (68 No'lu Tebliğ, m.8/1).

Gümrük kapılarından giriş ve transit geçiş yapmak üzere gelen geçiş ücretine tâbi taşıtların işlemleri gümrük personelince taşıt bilgilerinin U-Net otomasyon sistemine girilmesi ve geçiş izninin BİLGE sistemine aktarılması yoluyla gerçekleşmektedir[260]. Bu işlemler sırasında geçiş ücreti hesaplanarak yükümlüsüne bildirilmektedir[261]. Geçiş ücretlerin tahsili ise, gümrük kapılarında bulunan Hazine ve Maliye Bakanlığı birimlerince

[259]Ulaştırma ve Altyapı Bakanlığı tarafından ayrıca 68 No'lu Geçici ve Yabancı Plâkalı Taşıtlardan Alınacak Geçiş Ücretlerine İlişkin Tebliğ (RG, 7.8.2013 - 28731) yayımlanmış.
[260]Ticaret Bakanlığı Risk Yönetimi ve Kontrol Genel Müdürlüğü tarafından yayımlanan U-Net işlemleri hakkındaki 4.6.2014 tarihli ve 2014/5 sayılı Genelge. https://kms.kaysis.gov.tr/Home/Goster/140770 (Erişim: 27.10.2018)
[261]

yapılmaktadır. Bu ücretlerin giriş işlemleri sırasında ilgili maliye veznesine ödenmediğinin veya eksik ödendiğinin tespiti halinde ödenmeyen veya eksik ödenen miktarlar çıkış işlemleri sırasında 3 katı olarak tahsil edilmektedir (68 No'lu Tebliğ, m.7).

1.6. Gümrük İşlemlerinde Süreler

Gümrük mevzuatında gümrük işlemlerinin hızla tamamlanabilmesi için gümrük idaresinin ve kişilerin uyacağı çeşitli süreler belirlenmiş ve sürelerin başlangıcına ve bitişine ilişkin çerçeve hükümlere yer verilmiştir. Buna göre gümrük işlemlerine ilişkin sürelerin aksine bir hüküm bulunmadıkça uzatılması veya ertelenmesi mümkün değildir (GK, m.14/1). Ancak mücbir sebepler, beklenmeyen veya zorda kalma hallerinden herhangi biri varsa bu durum ortadan kalkıncaya kadar sürelerin işlemediği kabul edilmektedir (GY, m.31/1). Süresi geçtikten sonra yapılan başvurularda, mücbir sebepler ve beklenmeyen hallerin o gümrük işlemi için öngörülen süreler içerisinde meydana geldiğini kanıtlayan bir belge ibrazı halinde bu belgelere göre ek süre verilerek gümrük işlemleri yerine getirilmektedir (GY, m.31/2). Süreler, tarih veya vadelerin bitim tarihinin resmi tatil gününe rastlaması halinde ilk iş gününün resmi mesai saati sonunda ve sürenin bittiği ayda tekabül eden bir gün yoksa o ayın son günü mesai saati sonunda bitmektedir (GK, m.14/2).

1.7. Gümrük İşlemlerinin Tarafları

Gümrük işlemlerinin, gümrük idaresi ile bu idareyle gümrük işlemleri dolayısıyla muhatap olan kişiler olmak üzere iki tarafı bulunmaktadır[262].

1.7.1. Gümrük idaresi

Geçmişten günümüze farklı coğrafyalar veya ülkeler arasında süregelen ilişkilerin başında ticarî ilişkiler gelmektedir. Ticarî ilişkilerin olduğu yerlerde de gümrük idaresi kurularak[263] gümrük işlemleri yerine getirilmiştir. Gümrük idaresinin ülkeden ülkeye

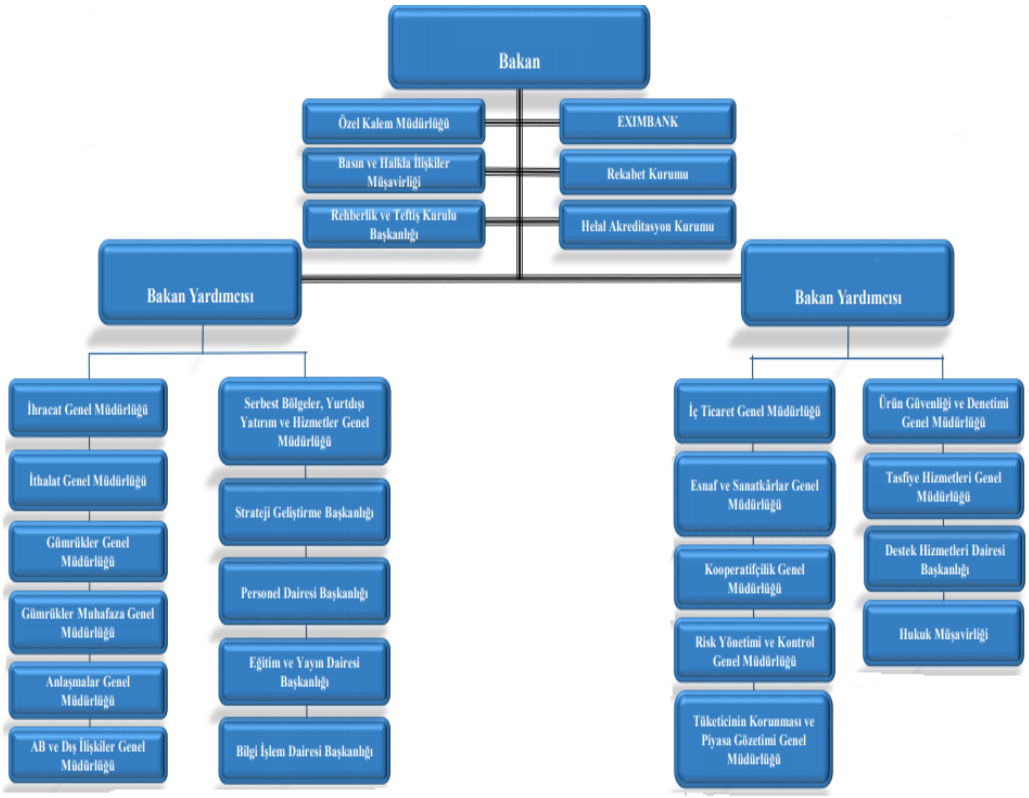
[262]Cumhurbaşkanlığı Hükümet Sistemine ilişkin 1 Numaralı Cumhurbaşkanlığı Teşkilatı Hakkında Cumhurbaşkanlığı Kararnamesiyle (RG, 10.7.2018 - 30474) değişikliğe gidilmeden önce dış ticaret mevzuatı bakımından Ekonomi Bakanlığı, kambiyo mevzuatı bakımından Başbakanlık Hazine Müsteşarlığı; gümrük ve kaçakçılıkla mücadele mevzuatı bakımından Gümrük ve Ticaret Bakanlığı uygulama birimlerini oluşturmaktaydı. Ayrıca mesleki kuruluşlar arasında bulunan Türkiye İhracatçılar Meclisi ve İhracatçılar Birlikleri; ilgili kuruluşlardan olan Dış Ekonomik İlişkiler Kurulu; diğer kuruluşlar ve kişiler arasında yer alan Ticaret ve Sanayi Odaları, bankalar, Türkiye İhracat Kredi Bankası, lojistik firmaları, taşıma komisyoncuları ile gümrük müşavirleri ve yardımcıları da genel anlamda dış ticaretin yapılmasında çeşitli şekillerde görev alabilmektedirler. Saygılıoğlu ve Akçin, 2018, s. 242-266.

[263]T. Atan (1990). *Türk gümrük tarihi-başlangıçtan Osmanlı Devletine kadar*. Cilt 1, Ankara: Türk Tarih Kurumu Yayınları, s. 4.

değişmekle ve sınırlayıcı olmamakla birlikte ürün ve tüketici güvenliği, bitki ve hayvan karantinası, çevre ve sağlık, göç ve terörizm, fikrî ve sınaî mülkiyet hakları ve kültürel mirasın korunması, taşımacılık ve gelir toplama konularında görevleri bulunmaktadır[264]. Ayrıca ülkelerin ekonomik gelişmesi, kamu yararının korunması ile iş dünyasında istikrar ve saydamlığın sağlanmasında gümrük idaresinin rolü büyüktür[265].

Türk Gümrük idaresi, gümrük mevzuatında belirtilen işlemlerin kısmen veya tamamen yerine getirildiği merkez veya taşra teşkilatındaki hiyerarşik yönetim birimlerinden oluşmaktadır (GK, 3/2.a). Gümrük idaresi Ticaret Bakanlığı bünyesinde yapılandırılmıştır[266].

Şekil 1.1'de Ticaret Bakanlığının organizasyon yapısı sunulmaktadır.



Şekil 1.1. *Ticaret Bakanlığı Organizasyon Yapısı*[267]

[264]D. Widdowson (2007). The changing role of customs: evolution or revolution? *World Customs Journal*, (1)1, s. 31.; D. Widdowson (2012). *Risk-based compliance management making it work in border management agencies*. Washington: The World Bank, s. 3-4.; A. Grainger (2007). *Trade facilitation and supply chain management: a case study at the interface between business and government*. Phd. Birkbeck College, University of London, s. 70.; A. Granier (2008). Customs and trade facilitation: from concept to implementation. *World Customs Journal*, (2)1, s. 18.

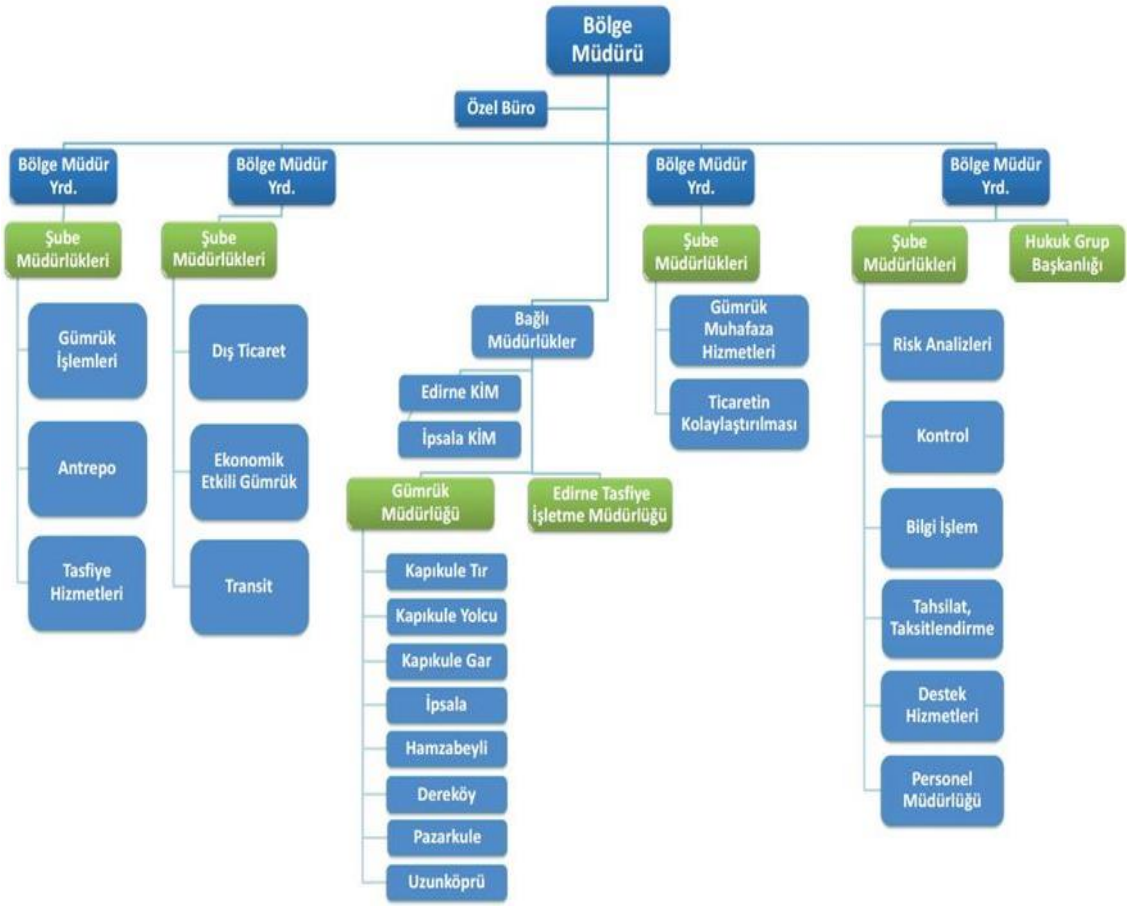
[265]D. Adomaviciute (2013). Customs role ensurig revenue collections. *European International Journal of Science and Technology*, 2(3), s. 50.

[266]Ticaret Bakanlığının kurumsal yapısı ve görevleri 1 Numaralı Cumhurbaşkanlığı Teşkilatı Hakkında Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi, 29.11.2011 tarihli ve 2011/2474 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı (RG, 22.12.2011-28150) ve Taşra Teşkilat Çalışma Yönetmeliği hükümleriyle düzenlenmiştir. Yönetmelik için bkz.: https://kms.kaysis.gov.tr/Home/Goster/55386 (Erişim Tarihi: 27.10.2018.

[267]https://www.ticaret.gov.tr/data/5b9147dc13b8770becf1e92b/Ticaret%20Bakanl%C4%B1g%CC%86%C4%B1%20Tes%CC%A7kilat%20S%CC%A7emas%C4%B1.pdf (Erişim Tarihi: 27.10.2018)

Şekil 1.1'e göre Ticaret Bakanlığının organizasyon yapısı içerisinde gümrük birimleri ile ticaret birimleri olmak üzere iki farklı yapı bulunmaktadır. Bu yapı içerisinde Gümrükler Genel Müdürlüğü, Gümrükler Muhafaza Genel Müdürlüğü, Risk Yönetimi ve Kontrol Genel Müdürlüğü ile Rehberlik ve Teftiş Başkanlığı gümrük işlemleriyle ve denetimiyle ilgili merkez teşkilatı birimlerini oluşturmaktadır. Gümrük ve Ticaret Bölge Müdürlükleri ile bağlantı idareler ise, taşra teşkilatını oluşmaktadır. Ticaret Bakanlığı teşkilat yapısı içinde toplam 19 adet Gümrük ve Ticaret Bölge Müdürlüğü bulunmaktadır.

Şekil 1.2'de Trakya Gümrük ve Ticaret Bölge Müdürlüğü organizasyon yapısı sunulmaktadır.



Şekil 1.2. *Trakya Gümrük ve Ticaret Bölge Müdürlüğü Teşkilat Yapısı*[268]

Şekil 1.2'ye göre gümrük ve ticaret bölge müdürlüğü bünyesindeki risk analizleri şubesi, kontrol şubesi, antrepo şubesi, transit şubesi, ticaretin kolaylaştırılması şubesi ve dış ticaret, tarife, kıymet ve vergiler şubesi ile bağlantı gümrük müdürlükleri, gümrük muhafaza kaçak istihbarat müdürlükleri gümrük işlemlerini yerine getirmektedirler.

[268]http://trakya.gtb.gov.tr/kurumsal/organizasyon-semasi (Erişim Tarihi: 6.8.2017)

Gümrük idaresi bulunduğu yer ve ihtisas gümrüğü olması bakımından farklı işlevleri yerine getirebilmektedir. Gümrük işlemlerinin yürütülmesi bakımından gümrük idaresi giriş gümrük idaresi, ithalat gümrük idaresi, ihracat gümrük idaresi ve çıkış gümrük idaresi olmak üzere 4 gruba ayrılmaktadır. Giriş gümrük idaresi, eşyanın Türkiye Gümrük Bölgesine getirildiği ve risk analizine dayalı giriş kontrolleri de dâhil olmak üzere gümrük denetimine tâbi tutularak gecikmeksizin sevk işlemlerinin yapıldığı gümrük idaresidir. Çıkış gümrük idaresi, eşyanın Türkiye Gümrük Bölgesini terk etmeden önce sunulduğu ve risk analizine dayalı kontroller de dahil gümrük olmak üzere denetimine tâbi tutularak çıkış işlemlerinin tamamlandığı gümrük idaresidir. İthalat gümrük idaresi, risk analizine dayalı kontroller de dahil olmak üzere eşyanın gümrükçe onaylanmış işlem ve kullanıma tâbi tutulmasına ilişkin işlemlerinin yerine getirildiği gümrük idaresidir. İhracat gümrük idaresi, Türkiye Gümrük Bölgesini terk edecek eşyanın risk analizine dayalı kontrolleri de dahil olmak üzere gümrükçe onaylanmış bir işlem ve kullanıma tâbi tutulmasına ilişkin işlemlerinin yerine getirildiği gümrük idaresidir (GK, m.3.2/b-e).

Gümrük idaresi, yetkili oldukları gümrük işlemleri bakımından A sınıfı ve B sınıfı olmak üzere iki gruba ayrılmıştır. A sınıfı gümrük idaresi her türlü gümrük işlemini; B sınıfı gümrük idaresi ise, yalnızca yolcu işlemleri ve Ticaret Bakanlığınca belirlenen gümrük işlemlerini yerine getirebilmektedir. (GY m. 560)[269].

Gümrük idaresinin taşra birimleri arasında yer alan gümrük müdürlükleri görev konuları ve bulundukları yer bakımından havalimanı, serbest bölge, yolcu salonu, akaryakıt, rafineri, gar, petrokimya, kargo ve TIR gümrük müdürlüğü olabilmektedir. Ayrıca belirli nitelikteki eşyanın gümrük işlemleri; işlem süresinin kısaltılması, gümrük denetiminde etkinliğinin artırılması, zorunlu standartların korunması, düşük kıymet beyanının engellenmesi, tüketici sağlığının korunması ve uygulamada birliğin sağlanması amacıyla yalnızca ihtisas gümrük idarelerinde yerine getirilmektedir[270].

Gümrük idaresinin gümrük işlemlerinin tam ve zamanında yerine getirilmesi, dış ticaretin en az maliyetle, en kolay ve hızlı şekilde gerçekleşmesi ve illegal ticaretin engellenmesi bakımından çok önemli görevleri bulunmaktadır. Bu görevler içerisinde en eski olanı ise, gümrük vergilerin tahsilidir. Türkiye'de vergi tahsilatının tamamına yakını

[269]Ticaret Bakanlığı taşra teşkilatında 15'i faal olmamak üzere 162 gümrük müdürlüğü vardır. Bunlardan yalnızca 10'u B sınıfı gümrük idaresidir. GTB (2017). *İdare faaliyet raporu-2016,* Ankara: GTB, s. 11.; GTB (2018). *İdare faaliyet raporu-2017,* Ankara: GTB, s. 11.

[270]Tekstil, otomotiv, halı, petrokimya, gübre, mobilya, canlı hayvan, çay ve alkollü içkiler olmak üzere yirmi altı eşya grubuyla ilgili ihtisas gümrüğü uygulaması bulunmaktadır. İhtisas gümrüklerinin çalışma usûl ve esasları, Ticaret Bakanlığı tarafından yayımlanan tebliğlerle düzenlenmektedir.

merkezî yönetim kapsamında Hazine ve Maliye Bakanlığı ile Ticaret Bakanlığı birimleri tarafından tahsil edilerek bütçeye aktarılmaktadır.

Tablo 1.4'te 2010-2017 yıllarına ilişkin toplam vergi gelirleri tutarı ile gümrük idaresince tahsil edilen gümrük vergilerinin tutarı ve payları sunulmaktadır.

Tablo 1.4. *Toplam Vergi Gelirleri ve Gümrük Vergileri (2010-2017) (Milyon TL)*[271]

Gelirler	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017
Toplam vergi gelirleri	210.560	253.809	278.781	326.169	352.437	407.475	458.658	536.048
Payı (%)	**81,2**	**78,9**	**80,2**	**78,1**	**78,5**	**79,2**	**81,5**	**78,3**
Gümrük vergileri	39.528	53.452	55.310	71.429	71.429	84.851	84.926	116.161
Payı (%)	**18,8**	**21,1**	**19,8**	**21,9**	**21,5**	**20,8**	**18,5**	**21,7**

Tablo 1.4'e göre toplam vergi gelirleri içerisinde gümrük idaresince tahsil edilen vergilerin payı, yıldan yıla değişmekle birlikte, %20 civarındadır. Söz konusu dönemde vergi tahsilatı tutarı artış göstermiştir.

Tablo 1.5'te 2010-2017 yıllarında seçilmiş vergi türlerine ilişkin tahakkuk tutarları sunulmaktadır.

Tablo 1.5. *Seçilmiş Vergi Türlerine İlişkin Tahakkuk Tutarı (2010-2017) (Milyon TL)*[272]

Gelirler	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017
-Vergi gelirleri	273.471	332.491	366.963	423.438	471.415	549.259	651.822	760.214
--Gümrük vergileri	3.269	4.693	5.238	5.466	6.588	8.362	9.148	12.469
--İthalde alınan KDV	36.212	48.690	50.005	62.733	64.413	74.655	76.583	99.648
--Dahilde alınan KDV	51.677	64.249	70.461	81.830	92.593	111.424	141.714	163.386
--ÖTV	60.141	67.530	75.492	90.003	96.730	112.975	130.069	149.378
--Damga vergisi	6.897	8.507	9.635	12.136	13.588	16.039	18.035	21.012

Tablo 1.5'e göre genel bütçe vergi gelirleri içerisinde gümrük işlemleriyle ilgili olarak tahakkuk eden vergilerin tutarı yıllara göre artış göstermekte olup, bu gruba giren vergilerin payı ortalama % 15 civarındadır. Katma değer vergisinin genel vergi gelirleri içerisindeki payı ortalama % 13,5 ve gümrük idaresince tahsil edilen vergiler içerisindeki payı ortalama % 90 ve civarındadır. Bu dönemde toplam katma değer vergisinin ortalama % 40'ı gümrük idaresince tahsil edilmiştir. Gümrük vergilerinin genel vergi gelirleri içerisindeki payı ortalama %1,4 ve gümrük idaresi tarafından tahsil edilen vergiler içerisindeki payı ortalama % 9,4 civarındadır.

[271]http://risk.gtb.gov.tr/web/gumruk-istatistikleri/dis-ticaret-verileri (Erişim Tarihi: 6.3.2018)
[272]http://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/user_upload/VI/GBG1.htm (Erişim Tarihi: 15.3.2018)

Tablo 1.6'da gümrük idaresince 2013-2017 yıllarında çeşitli vergilere ve malî yüklere ilişkin yapılan tahsilat tutarları sunulmaktadır.

Tablo 1.6. *Gümrük İdaresince Yapılan Gelir Tahsilatı (2013-2017) (Bin TL)*[273]

Vergiler ve Malî Yükler	2013	2014	2015	2016	2017
Gümrük vergisi	4.044.530	4.866.912	5.648.894	6.039.329	7.647.888
İlave gümrük vergisi	0	407.581	2.317.950	2.432.470	4.024.294
Tek ve maktu vergi	72	75	60	75	59
Dampinge karşı vergi	203.324	238.757	311.574	404.734	612.786
Telafi edici vergi (ihracat)	84.787	110.278	110.193	160.489	229.360
Katma değer vergisi	62.437.427	65.064.095	71.298.642	69.725.389	96.193.250
Özel tüketim vergisi liste-I	646	475	843	185	31
Özel tüketim vergisi liste-II	30.722	33.556	27.795	45.077	56.427
Özel tüketim vergisi liste-III	447.582	607.724	713.086	682.870	1.059.789
Özel tüketim vergisi liste-IV	2.366.696	2.816.315	3.278.269	3.758.622	4.072.371
Damga vergisi	167.967	175.052	196.485	211.466	244.687
Ek malî yükümlülük	1.332.920	1.196.039	127.723	156.509	61.363
Çevre katkı payı	122.268	135.685	139.135	145.350	255.382
TRT bandrol ücreti (ticari)	0	0	207.704	719.153	1.255.971
TRT bandrol ücreti (kişisel)	124	142	156	68	135
KKDF	390	93.556	252.799	240.283	223.103
Toplu konut fonu	96.564	111.700	126.380	133.383	177.416
Tütün fonu	92.840	88.077	92.292	69.690	44.691
Gecikme zammı	477	421	869	618	924
Toplam	**71.429.121**	**75.946.609**	**84.851.260**	**84.925.970**	**116.160.553**

Tablo 1.6'ya göre gümrük idaresince tahsil edilen vergiler ve malî yükler yıllara göre artış göstermekte olup, mevzuat değişikliğine bağlı olarak ilâve gümrük vergisi, ticarî eşya üzerinden alınan TRT bandrol ücreti ve kaynak kullanımını destekleme fonunda artış daha belirgindir. Vergi tahsilatı ise, katma değer vergisi, özel tüketim vergisi ve gümrük vergisi tahsilatı üzerinde yoğunlaşmıştır. Nitekim gümrük idaresince yapılan toplam gelir tahsilatı içindeki bu vergilerin payı ortalama % 96 civarındadır.

Gümrük vergileri kapsamına giren vergiler ve malî yüklere ilişkin idarî yaptırım uygulama yetkisi gümrük idaresine aittir. Nitekim bu kapsamda gümrük vergisi, ilave gümrük vergisi, tek ve maktû vergi, dampinge karşı vergi, sübvansiyona karşı telafi edici vergi, katma değer vergisi, özel tüketim vergisi, ek malî yükümlülük, toplu konut fonu, tütün fonu, ek fon, kaynak kullanımını destekleme fonu, dahilde işleme kapsamındaki telafi edici vergi, çevre katkı payı ve TRT bandrol ücretine ilişkin idarî para cezaları gümrük idaresince kesilmektedir (GK, m.232/3, 234-239, DTDHK, m.4, KDVK, m.51, ÖTVK, m.16).

[273]http://risk.gtb.gov.tr/web/gumruk-istatistikleri/dis-ticaret-verileri (Erişim Tarihi: 15.3.2018).

Danıştay da bir kararında[274], yatırım teşvik belgesi kapsamında yapılan ithalata ilişkin bir ihlâl nedeniyle katma değer vergisi üzerinden Vergi Usul Kanunu uyarınca vergi dairesi müdürlüğünce vergi ziyaı kesilmesini, gümrük vergilerinin eşyaya uygulanan ithalat vergilerinin tümünü; ithalat vergilerinin eşyanın ithalinde öngörülen gümrük vergileri ve eş etkili vergileri olduğunu ve vergi alınmasını gerektiren eyleme yaptırım uygulanmasının hüküm altına alındığı hallerde yaptırım uygulamaya yetkili idarenin, vergileri tarh, tahakkuk ve tahsiline yetkili olan idarenin olduğunu; olayda, vergi ziyaı cezasının, ithalat vergilerinin tarh, tahakkuk ve tahsiline yetkili olan gümrük idaresince kesilmesi gerekirken, vergi dairesi müdürlüğünce kesilmesinde hukuka uyarlık bulunmadığına oy çokluğuyla[275] karar vermiştir.

1.7.2. Kişiler ve temsil

Gümrük işlemlerinin bir tarafında gümrük idaresi diğer tarafında da bu idarelerle muhatap olan kişiler vardır. Hukukî alandaki tasarruflarıyla hak sahibi olabilen veya ödev ve yükümlülük altına girebilen varlıkları ifade eden kişi kavramı, gerçek ve tüzel kişiler ile hukuken tüzel kişilik olmamakla birlikte hukukî tasarrufta bulunma yetkisi tanınan kişi ortaklıklarından oluşmaktadır (GK, m.3/3).

Kişiler, esasında gümrük yükümlüsü olsa da gümrük işlemleriyle bağlantılı olarak farklı statüleri ifade edebilmektedir. Bu bağlamda kişi, ilgili olduğu gümrük rejimlerine göre kendi adına beyanda bulunan veya adına beyanda bulunulan beyan sahibidir. Kişi bir gümrük rejimi ile ilgili hakların ve yükümlülüklerin devredildiği rejim hak sahibi veya asıl sorumlu da olabilmektedir. Gümrük rejimlerinin işleyişi bakımından kişi, yaptığı başvuru üzerine kendisine bir izin verilen izin sahibidir. Ayrıca yolcu, yabancı misyon mensubu, pilot, gemi kaptanı, donatan, işleten, taşıyıcı, antrepo işleticisi, antrepo kullanıcısı, posta idaresi, kargo şirketi, grup ihracatçısı, karne hamili veya kefil kuruluş da gümrük işlemleri kapsamında gümrük idaresiyle muhatap olan kişi olabilmektedir.

---

[274]Dş. 7.D. 21.12.2012 tarih ve E.2012/4237, K.2012/7610 http://emsal.danistay.uyap.gov.tr (Erişim Tarihi: 1.11.2018)

[275]Kararın karşıoyunda, yatırım teşvik belgeli ithalatın katma değer vergisinden istisna edildiği (KDVK, m.13/d); vergi dairesinin, mükellefi tespit eden, vergi tarh eden, tahakkuk ettiren ve tahsil eden daire olduğu (VUK, m.4) ve vergi ziyaının, vergilendirme ile ilgili ödevlerin zamanında yerine getirilmemesi veya eksik yerine getirmesi yüzünden, verginin zamanında tahakkuk ettirilmemesi veya eksik tahakkuk ettirilmesi anlamına geldiği (VUK, m.341); bu kapsamda vergi ziyaına sebebiyet verildiği takdirde vergi zıyaı cezası kesileceği (VUK, m.344) belirtildikten sonra bu kapsamda muafiyet uygulanarak ithal edilen eşyanın süre dolmadan ve izin alınmadan satılmak suretiyle teşvik şartlarının ihlâli sebebiyle Vergi Usul Kanunu uyarınca yetkili merci olan vergi dairesi müdürlüğünce Vergi Usul Kanunu gereğince katma değer vergisi üzerinden vergi zıyaı cezası kesilmesinde yetki yönünden hukuka aykırılık bulunmadığı vurgulanmıştır.

Kişilerin gümrük işlemlerini yerine getirirken yararlanabileceği haklar ve yerine getirmek zorunda olduğu ödevler, gümrük mevzuatı uyarınca kişilere tanınan statüye göre de değişebilmektedir. Gümrük İşlemlerinin Kolaylaştırılması Yönetmeliği ve Onaylanmış Kişi Statüsüne İlişkin 1 Sıra No'lu Gümrük Genel Tebliği uyarınca yetkilendirilmiş yükümlü veya onaylanmış kişi statüsü sahibi kişiler, basitleştirilmiş uygulamalardan yararlanmaktadırlar.

Gümrük idaresince gümrük kabahati nedeniyle haklarında idarî yaptırım kararı alınan gerçek kişiler fail ve tüzel kişiler de ceza muhatabı olabilmektedir. Bu kişiler, gümrük yükümlülerine tanınan itiraz uzlaşma, itiraz ve yargı yoluna başvurma haklarına sahiptirler (GK, m.242, 244).

1.7.2.1. *Yükümlü*

Vergi hukukunda yükümlü (mükellef), vergi kanunları uyarınca üzerine vergi borcu düşen gerçek veya tüzel kişilerdir (VUK, m.8). Dolayısıyla vergi yükümlüsü (gerçek vergi mükellefi), vergiyi doğuran olay kendi kişiliğinde gerçekleşen ve kural olarak kendi vergi borcuyla ilgili maddî ve şeklî ödevleri yerine getiren kişidir[276].

Gümrük Kanununda mükellef kavramı yerine yükümlü kavramı tercih edilerek, mükellefiyete ilişkin konular gümrük yükümlülüğü kapsamında ve ihracatı da kapsayacak şekilde düzenlenmiştir[277]. Yükümlü, gümrük yükümlülüğünü yerine getirmekle sorumlu bütün kişilerdir (GK, m.3/11)[278]. Yükümlünün bu tanımında kavramın maddî ödev yönü vurgulanmıştır. Ayrıca Gümrük Kanununun çeşitli hükümlerinde sorumluluk, zorunluluk, uyma, taahhüt etme gibi çeşitli şeklî ödevlere yer verilmiştir. Gümrük vergileri bakımından yükümlülerin, gümrük vergilerinin fiyat mekanizması içerisinde alıcılara devredebilmesi mümkündür. Bu durumda kanunî mükellef olan ithalatçılar, aracı (mutavassıt) mükellef halini almaktadırlar[279].

Gümrük işlemleri çerçevesinde yükümlü olabilecekler, bu işlemlerin kapsamına göre değişebilmektedir. Gümrük rejimleri çerçevesinde beyan sahibi, dolaylı temsil durumunda hesabına gümrük beyanında bulunulan yükümlüdür. Beyan sahibi, kendi adına beyanda

[276]Karakoç, 2017b, s. 153.
[277]Yüce ve Çelikkaya, 2016, s.16-17.
[278]Yeni Gümrük Kanunu Taslağında gümrük yükümlülüğü yerine vergi yükümlülüğü (YGKT, m.3/mm); yükümlü yerine de "vergi yükümlülüğünü yerine getirmekle sorumlu olan bütün kişileri" ifade etmek üzere vergi yükümlüsü (YGKT, m.3/nn) kavramları kullanılmıştır.
[279]Aksoy, 1998, s. 199.

bulunan veya adına beyanda bulunulan kişidir (GK, m.3/17)[280]. Dolaylı temsilde temsilcinin yükümlülüğü ise, beyanda kullanılan verilerin yanlış olduğunu bildiği veya mesleği icabı ve mutad olarak bilmesi gerektiği durumlarla sınırlandırılmıştır (GK, m.181/2).

Yükümlü, gümrük yükümlülüğü doğuran belirli hallerin varlığına bağlı olarak da tespit edilebilmektedir. Bu hallerde yükümlü, ithalat vergilerine tâbi eşyanın geçici depolanmasından veya tâbi tutulduğu gümrük rejiminin uygulanmasından doğan yükümlülükleri yerine getirmesi gereken kişi ya da bunlarla ilgili kurallara uyması gereken kişidir (GK, m.184/3). Serbest bölgelerde bulunan ithalat vergilerine tâbi eşyanın Gümrük Kanununa aykırı olarak tüketilmesi veya kullanılması hallerinde yükümlü; eşyayı tüketen veya kullanan, buna iştirak eden ve tüketimin veya kullanımın kanuna aykırı olduğunu bilen veya normal olarak bilmesi gereken kişidir (GK, m.185/3).

Basitleştirilmiş işlemlerin milletlerarası alanda yaygınlaşmış bir uygulaması olan yetkilendirilmiş yükümlü ise, gümrük yükümlülüklerini yerine getiren, düzenli kayıt tutan, malî yeterlilik, emniyet ve güvenlik standartlarına sahip olup, kendi kontrolünü yapabilen güvenilir kişilere gümrük işlemleriyle ilgili belirli kolaylıklar sağlanmasına yönelik milletlerarası statüdür[281]. Yetkilendirilmiş yükümlülere sağlanan kolaylıklar arasında azaltılmış zorunlu bilgilerden oluşan özet beyan verebilme, daha az yoğunlukta gümrük denetimine tâbi tutulma ve denetimde öncelik, sınır kapılarından öncelikli geçiş şeklindeki emniyet ve güvenliğe ilişkin kolaylıklar; yeşil hatta işlem görebilme, daha az belge kontrolü ve muayeneye tâbi tutulabilme ve bu işlemlerde öncelik şeklinde beyanın kontrol türüne ilişkin kolaylıklar; ihracatta ve ithalatta yerinde gümrükleme, izinli gönderici ve alıcı olabilme, teminat kolaylığı, A.TR Dolaşım Belgesi, Fatura Beyanı, EUR.MED Fatura Beyanı düzenlemede kolaylıklar, eksik belgeyle beyanda bulunabilme, taşıtüstü işlemlerden yararlanabilme, tahlil raporu ibrazında kolaylıklar şeklinde basitleştirilmiş usullere ilişkin kolaylıklar bulunmaktadır[282].

1.7.2.2. *Sorumlu*

Vergi hukukunda kendisi yükümlü olmadığı halde, yükümlüyle veya yükümlülükle ilişkisi nedeniyle vergi borcunun yerine getirilmesinden üçüncü kişiler de sorumlu

[280]Yeni Gümrük Kanunu Taslağında beyan sahibi; kendi adına gümrük beyanı, geçici depolama beyanı, giriş özet beyanı, çıkış özet beyanı, yeniden ihracat beyanı ve yeniden ihracat bildiriminde bulunan kişi veya adına beyan ya da bildirimde bulunulan kişi olarak tanımlanmış ve kavramın kapsamı genişletilmiştir (YGKT, m.3/1.b).
[281]Saygılıoğlu ve Akçin, 2018, s. 357.; Takım, İmamoğlu ve Naktiyok, 2018, s. 466-469.
[282]Saygılıoğlu ve Akçin, 2018, s. 357-361.

tutulabilmektedir. Gümrük Kanununda da gümrük vergilerinden sorumluluk hallerine yer verilmiştir.

Bunlardan ilki, serbest dolaşıma giriş ve kısmî muafiyete tâbi geçici ithalat rejimlerine ilişkin yapılan beyanda kullanılan verilerin kanunen alınması gereken vergilerin tamamen veya kısmen tahsil edilmemesine sebep olunmasıdır. Bu durumda beyanın yapılabilmesi için bu verileri veren ve bu verilerin yanlış olduğunu bilen veya bilmesi gereken kişiler gümrük vergilerinden sorumlu kabul edilmiştir (GK, m.181/3).

İkinci durum, eşyanın Gümrük Kanununa aykırı olarak Türkiye Gümrük Bölgesine girişiyle bağlantılı olarak oluşmaktadır. Buna göre, eşyanın kanuna aykırı girişini gerçekleştiren, bu şekildeki girişine iştirak eden ve girişin kanuna aykırı olduğunu bilen veya normal olarak bilmesi gereken kişiler ile bu nitelikteki eşyayı elde eden, elinde bulunduran kişiler gümrük vergilerinden sorumlu kabul edilmiştir (GK, m.182/3).

Üçüncü durum, eşyanın kanuna aykırı şekilde gümrük gözetiminden çıkarılması halinde oluşmaktadır. Kanuna aykırı şekilde eşyayı gümrük gözetiminden çıkaran, çıkarma işine iştirak eden ve bunu bilen veya normal olarak bilmesi gereken, bu nitelikteki eşyayı elde eden veya elinde bulunduran ve bu eşyayı aldığı sırada gümrük gözetiminden çıkarıldığını bilen veya normal olarak bilmesi gereken kişiler ile eşyanın geçici depolanmasında veya tâbi tutulmuş olduğu gümrük rejiminin kullanılmasından doğan yükümlülükleri yerine getirmesi gereken kişilerin sorumlu kabul edilmesidir (GK, m.183/3).

Son olarak, ihracat vergilerine tâbi eşyanın gümrük beyanında bulunulmaksızın Türkiye Gümrük Bölgesi dışına çıkartılması halinde söz konusu eşyayı çıkaran, bu fiile iştirak eden, beyanda bulunulması gerektiğini bildiği veya bilmesi gerektiği halde bulunmayan kişiler de gümrük vergilerinden sorumludurlar (GK, m.189/3).

Aynı gümrük vergilerinin ödenmesinden birden çok yükümlünün sorumlu olduğu hallerde bu kişiler için müşterek ve müteselsil sorumluluk kabul edilmiştir (GK, m.192).

1.7.2.3. *Temsil*

Temsil, temsil olunanın iradesine dayalı olarak temsille ilgili konularda bir kimsenin tek taraflı bir hukukî işlemler yetkili kılınmasıdır. Vergi hukukunda, mükelleflerin, iradî temsil kapsamında, tebligat, uzlaşma, hata düzeltme, iade, mahsup ve takas konularında, kendilerinin belirlediği temsilciler tarafından temsil edilmeleri kabul

edilmiştir[283]. Ancak gümrük mevzuatındaki "gümrüklerde iş takibi" yaklaşımımım (GK, m.225), Vergi Usul Kanunu kapsamına giren vergiler bakımından söz konusu kanunda "vergi dairelerinde iş takibi" şeklinde karşılığı bulunmamaktadır[284].

Gümrük mevzuatında kişilere tanınan hakların başında temsil hakkı gelmektedir. Gümrük idaresiyle muhatap olan bütün kişiler, gümrük işlemlerini gerçekleştirmek için temsilciden yararlanabilmektedirler. Temsil yetkisi, temsilcinin gümrük yükümlülüğü doğuran gümrük beyannamesini vermesini ve diğer işlemleri yerine getirmesini mümkün kılmaktadır[285]. Temsil, doğrudan veya dolaylı olmak üzere 2 şekilde olabilmektedir. Temsilcinin başkasının adına ve hesabına hareket etmesi "doğrudan temsil"; kendi adına ancak başkasının hesabına hareket etmesi "dolaylı temsil" oluşturmaktadır. Transit taşımacılık yapan veya arızî olarak beyanda bulunanlar hariç, Türkiye Gümrük Bölgesinde yerleşik olması gereken temsilcinin, temsil edilen kişi namına hareket ettiğini, temsilin doğrudan veya dolaylı olduğunu belirtmek ve temsil yetki belgesini gümrük idaresine ibraz etmek zorundadır[286]. Bir başka kişi adına veya hesabına hareket ettiğini beyan etmeyen ya da temsil yetkisi olmadığı halde başka bir kişi adına veya hesabına hareket ettiğini beyan eden kişi, kendi adına ve hesabına hareket etmiş sayılmaktadır (GK, m.5).

Gümrük işlemleri, eşya sahipleri ile bu kişiler adına hareket edenler tarafından doğrudan temsil veya noter tastikli vekâletnameyle gümrük müşavirleri tarafından dolaylı temsil yoluyla yerine getirilmektedir[287]. Dolayısıyla gümrük müşavirlerinin temsil yetkisinin temelinde vekalet sözleşmesi bulunmaktadır[288]. Nitekim, ithalatçı gümrük müşaviri şirketiyle (gümrük müşaviriyle) anlaşarak ona vekalet vermekte ve böylece gümrük idaresine yapılacak beyanların ve alınacak izinlerin gümrük müşaviri şirketi (gümrük müşaviri)

[283]Karakoç, 2017b, s. 158.
[284]S. Tuncer (2000). Gümrük müşavirliği. *Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi*, 95, s. 2. (Çevrimiçi, Erişim Tarihi: 9.1.2017)
[285]M. N. Baş (2016). Gümrük müşavirlerinin mesleki faaliyetleri kapsamında dolaylı temsil yetkileri ve hukukî sorumlulukları. *Hacettepe HFD*, 6(1), s. 200.
[286]Posta idaresi ve kargo taşımacılık yapan firmalar, serbest dolaşıma giriş rejimine tâbi tutulan ticari miktar ve mahiyet arz etmeyen, numunelik ve model şeklindeki eşyanın gümrük işlemlerini vekâletname şartı aranmaksızın ve dolaylı temsilci olarak yerine getirmektedir (2009/15481 sayılı Karar, m.126.; 4 Seri No'lu Tebliğ, m.9/6).
[287]Bir görüşe göre gümrük müşavirleri, dolaylı temsil yoluyla gümrük işlemlerini takip etmeleri nedeniyle sorumlu oldukları işlemleri ikinci bir hukukî işlemle temsil ettikleri eşya sahibine devretmeleri gerektiğinden, aslında işlemleri doğrudan temsil yoluyla gerçekleştirmektedirler. Bu durumda sorumluluk da doğrudan doğruya temsil edilene aittir. Gümrük Kanununda özel bir durum yaratılarak gümrük müşavirleri gümrük yükümlülüğünden müşterek sorumlu tutulmuşlar; ancak sorumluluğun sınırı da beyanda kullanılan verilerin yanlış olduğunun bilinmesiyle belirlenmiştir. K. Ayvacı (2013). Gümrük müşavirlerinin temsil yetkisi ve bu yetkiden doğan sorumlulukları. *Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi*, 120, s. 2. (Çevrimiçi, Erişim Tarihi: 8.1.2017)
[288]Baş, 2016, s. 202.

tarafından yerine getirilmesi sağlanmaktadır[289]. Gümrük müşavirleri, zorunlu olarak ibraz edecekleri temsil yetkisini gösteren belgeye istinaden gümrük işlemlerine konu eşyaya ilişkin belge takibi, kayıt, izin ve onayların alınması, teşviklerin sağlanması, Gümrük Tarife İstatistik Pozisyonunun tespiti, gümrük vergilerinin ödenmesi, ertelenen vergilerin çözümlenmesi gibi çeşitli işlemleri yerine getirmektedirler[290]. Dolayısıyla gümrük komisyonculuğundan gümrük müşavirliğine doğru gerçikdikleri evrim içerisinde meslek mensuplarının yaptıkları iş, esas itibariyle gümrük işlemlerinin takibi olmuştur[291].

Gümrük müşavirlerinin işi sadakat ve özenle bizzat yapmak, vekalet verenin iradesi ve talimatlarına uygun olarak yerine getirmek, sır saklamak ve hesap verme ve iade borcu şeklinde sorumlulukları bulunmaktadır[292]. Gümrük müşavirlerinin sorumluluklarının en önemli kısmını ise, malî sorumlulukları oluşturmaktadır. Nitekim, gümrük işlemlerinin gümrük mişaviri aracılığıyla yerine getirildiği hallerde, eşya sahibi ile birlikte gümrük müşaviri ve bağlı bulundukları tüzel kişi de gümrük yükümlülüğü kapsamında ödenmeyen vergilerden müştereken ve müteselsilen sorumlu olup, böyle bir durumda gümrük idaresi, gümrük vergilerinin tamamını, sorumluların herhangi birinden sıra gözetmeksizin tahsil edebilmektedir[293]. Sorumluluktan kurtulması ise, beyanda kullanılan yanlış olduğunu bilmemesi veya mesleği icabı ve mutad olarak bilmesi gerekmediği hususunun ispatlanmasına bağlıdır (GK, m.181/2) [294]. Bununla birlikte gümrük müşavirinin neyi bilip neyi bilmediğinin takdiri oldukça güçtür; Gümrük Kanunundaki ifade de açık ve hukukî açıdan güvenli değildir[295]. Sorumluluğun kapsamına cezaların şahsîliği ilkesi gereği yaptırımlar girmemektedir[296]; yani gümrük müşavirleri kasten gerçekleştirdikeri fiillerinden dolayı ve iştirak halinde bizzat sorumludurlar. Nitekim tescil edimiş beyannameler, eşyanın vergileri ve para cezaları için beyan sahibini taahhüt niteliğinde bağlamaktadır (GK, m.61/3)[297]. Bununla birlikte gümrük müşavirleri de itiraz, uzlaşma ve yargı yoluna başvurarak karşılaştıkları vergi ve cezalardan kurtulabilme imkanlarına sahiptirler[298].

---

[289]B. Bahçeci (2011). Türkiye'de kamu alacaklarının müteselsil sorumluluk yoluyla tahsili eğilimi ve Gümrük Kanunu uygulaması. *AÜHFD,* 60(3), s. 430.
[290]Saygılıoğlu ve Akçin, 2018, s. 266.
[291]Baş, 2016, s. 197.
[292]Baş, 2016, s. 204-209.
[293]Y. Aksu (2012). Vergi hukukunda müteselsil sorumluluk kavramı ve bu bağlamda gümrük müşavirlerinin sorumluluğu. *Vergi Sorunları Dergisi*, 281, s. 178.; Dş.7.D. 29.5.2012 tarih ve E.2009/2193, K.2012/2621. http://emsal.danistay.uyap.gov.tr (Erişim Tarihi: 1.12.2018)
[294]Aksu, 2012, s. 178.; Baş, 2016, 201.
[295]Bahçeci, 2011, s. 433.
[296]Aksu, 2012, s. 179.
[297]Bahçeci, 2011, s. 437.
[298]Aksu, 2012, s. 179.

Gerçek kişilerin doğrudan temsil yoluyla iş takibi, vekaletnameye istinaden ticarî miktar ve mahiyet arz etmeyen eşya ve özel kullanıma mahsus taşıtlara ilişkin gümrük işlemleriyle sınırlıdır. Kara, deniz ve havayolu işletmeleri ile nakliyeci kuruluş temsilcileri, taşıdıkları eşyanın sadece transit işlemlerini doğrudan temsil yoluyla takip edebilirler. Kamu idarelerinin âmir ve memurları ibraz edecekleri resmî yazıyla ve özel hukuk tüzel kişilerinin kendilerini temsile yetkili personeli doğrudan temsil yoluyla kendilerine ait eşyanın gümrük işlemlerini yapabilmektedirler (GK, m.225).

1.8. Gümrük İşlemlerinin Denetimi

Gümrük kabahatleri, gümrük idaresince gümrük işlemleri sırasında veya eşyanın teslimi sonrasında yapılan gümrük denetimi yoluyla tespit edilmektedir. Aşağıda gümrük denetimi kavramı ile gümrük denetiminin kapsamı, aşamaları, yöntemleri, gümrük denetimine ilişkin yükümlülükler ile gümrük denetimine yetkili kişiler incelenecektir.

1.8.1. Gümrük denetimi kavramı

Birbiriyle bağlantılı ve aynı anlama gelebilecek kavramların tekrarı şeklinde farklı tanımları[299] olan ve konuşma dilinde "araştırma, kovuşturma, soruşturma, inceleme, kontrol, teftiş, murakabe" anlamında kullanılan[300] denetim kavramı, TDK Büyük Türkçe Sözlükte; "kamu ya da özel bir kuruluşa ilişkin bilgilerin önceden belirlenmiş ölçütlere uygunluğunun saptanması ve rapor edilmesi amacıyla bir uzman birimi tarafından kanıt toplama ve değerlendirme süreci", "bir olay ya da işlemin istenilen biçimde gerçekleşmesini sağlamak için değişiklikleri düzenleme işi" ve "veri denetleme sürecinde güvenirlik ve geçerlik gerekçeleriyle ölçümlenmesi ve değişikliklerin egemenlik altına alınmasına ilişkin gözlem ya da ölçüm önlemlerinin tümü" olarak tanımlanmıştır[301]. Bu bağlamda denetim, yapılan işlemlerin önceden belirlenmiş standartlara ve kurallara uygunluğunun tespiti ve doğruluğunun sağlanması için yetkili kişilerce yapılan işlemlerin tümüdür[302].

Vergi hukukundan kaynaklanan maddî ve şeklî ödevlerin yerine getirilme durumu, vergi idaresince yapılan denetimlerle tespit edilmektedir. Bu bakımdan vergi denetimi,

[299]F. Tekin ve A. Çelikkaya (2016). *Vergi denetimi*. 7. Baskı, Ankara: Seçkin, s. 25-27; İ. Organ (2008). *Vergi denetimi ve Türkiye uygulaması*. Ankara: Gazi, s.1-5.
[300]N. Erdağ (2006). *Vergi idaremiz ve denetim müessesesi el kitabı*. İstanbul: Arıkan, s. 60.
[301]http://www.tdk.gov.tr/index.php.?option=com_bts&arama=kelime&guid=TDK.GTS.53bb3a0703d908.11249387 (Erişim Tarihi: 1.7.2016)
[302]M. E. Üyümez ve R. Gültekin (2016). Gümrük denetimi: Türkiye uygulamalarının analizi. *Mehmet Akif Ersoy Üniversitesi Sosyal Bilimler Fakültesi Dergisi*, 8(14), s. 347.

vergi kanunlarından doğan ödevlerin yerine getirilip getirilmediğinin ve vergi borcunun zamanında ve gerçek tutarıyla ödenip ödenmediğinin vergi idaresince çeşitli teknikler ve yöntemler kullanılarak araştırılması, tespit edilmesi ve sağlanmasıdır[303]. Vergi denetimi, vergilendirme unsurlarının en iyi yükümlülerce bilindiği varsayımına dayanan[304]; ancak, kötüye kullanılma ihtimali de olan beyan ûsulünü tamamlamaktadır. Vergi denetimi, dahilde alınan vergilerle ilgili kabahatlerin tespitinde önemli bir işlev görmektedir.

Vergi denetimi, gümrük işlemlerinde gümrük denetimi şeklinde somutlaşmaktadır. Gümrük işlemleriyle ilgili maddî ve şeklî ödevlerin yerine getirilme durumu gözetim[305] ve kontrol[306] şeklinde iki birleşeni olan gümrük denetimi yoluyla tespit edilmektedir. Bu bağlamda gümrük denetimi, gümrük işlemleri sırasında veya sonrasında eşya, taşıt ve yolcularla ilgili yapılan beyanın, hesapların ve kayıtların ilgili mevzuata uyumunun araştırılması, kontrol edilmesi ve gerekiyorsa sağlanmasına yönelik denetim faaliyetidir[307].

1.8.2. Gümrük denetimin kapsamı

Gümrük denetimi, gümrük işlemlerinin çeşitliliği dikkate alındığında geniş bir alanı kapsamına almaktadır. Bu bakımdan gümrük beyanının gümrük işlemleri sırasında denetimi, ikinci kontrol, eşyanın tesliminden sonra beyanın doğruluğunun ticari belge ve veriler esas alınarak ilgili kişilere ait yerlerde sonradan kontrolü, gümrüklü saha dışında kaçakçılık olaylarıyla ilgili olağanüstü kontroller ile gümrük idaresi personeli olmamakla birlikte ilgili mevzuat uyarınca gümrük işlemlerinin sonuçlandırılması ve belirli izin ve haklardan yararlanılması için tasdik işlemi kapsamında yapılan kontroller de gümrük denetiminin kapsamına girmektedir.

Gümrük denetimi gümrük işlemlerinin bütün taraflarını kapsamına almaktadır. Bir taraftan ithalatçılar, ihracatçılar, bedelsiz ithalat hakkını kullanan kişiler, yolcular, taşıt sürücüleri, gümrük müşavirleri, beyan sahibi, temsilci, yetkilendirilmiş yükümlü, PTT

[303]Tekin ve Çelikkaya, 2016, s. 49.
[304]Ü. S. Üstün (2013). *Nasıl bir vergi denetimi ve vergi yargısı*. İstanbul: Beta, s.13.; Organ, 2008, s. 36.
[305]Gümrük gözetimi "gümrük mevzuatına ve gereken hallerde gümrük gözetimi altındaki eşyaya uygulanacak diğer hükümlere uyulmasını sağlamak üzere gümrük idaresi tarafından genel olarak uygulanan işlemleri" ifade etmektedir (GK, m.3/12).
[306]Gümrük kontrolü, "Türkiye Gümrük Bölgesi ile diğer ülkeler arasında taşınan eşyanın giriş, çıkış, transit, nakil ve nihai kullanımını ve serbest dolaşımda bulunmayan eşyanın durumunu düzenleyen gümrük mevzuatı ve diğer mevzuatın doğru uygulanmasını sağlamak için gümrük idareleri tarafından yürütülen; eşyanın muayenesi, beyanname verileri ile elektronik veya yazılı belgelerin varlığının ve gerçekliğinin doğrulanması, işletmelerin hesap ve diğer kayıtlarının incelenmesi, taşıma araçlarının kontrolü, bagajların ve kişilerin yanlarında ya da üstlerinde taşıdıkları diğer eşyanın kontrolü ile resmi araştırmalar ve diğer benzeri uygulamaları" ifade etmektedir (GK, m.3/13).
[307]Üyümez ve Gültekin, 2016, s. 348.

idaresi, kargo şirketleri gibi gerçek ve tüzel kişiler; diğer taraftan da teftiş yoluyla gümrük idaresi gümrük denetimine tâbi tutulmaktadır (GK, m.65/3).

Gümrük mevzuatı uyarınca gümrük idaresine verilen beyannameyi kontrol edenler ile muayeneyi veya ikinci muayeneyi yapanlar, yaptıkları kontrolden veya muayeneden, gümrük vergilerinin hesaplanmasından veya muafiyet hükümlerinin uygulanmasından, duruma göre tek başlarına veya müteselsilen sorumlu tutulmuşlardır (GK, m.65/4). Söz konusu sorumluluğun tespiti için Sayıştay tarafından yapılmış bir inceleme veya verilmiş bir kararın olması şart olduğundan, kamu alacağındaki eksikliğin doğrudan Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun hükümlerine göre takibi mümkün değildir[308].

1.8.3. Gümrük denetimiyle ilgili yükümlülükler

Gümrük idaresiyle muhatap olan kişiler, gümrük işlemlerinin konusunu oluşturan eşya için süresi içinde gümrükçe onaylanmış bir işlem veya kullanım şekli belirlemek, ilgili mevzuattan kaynaklanan her türlü işlemi yerine getirmek ve vergi, fon ve benzeri yükümlülükleri ödemek zorundadır (GK, m.4). Bu genel yükümlülüğün dışında, gümrük denetimi sırasında söz konusu kişilerin denetime yetkili kişilere her türlü kolaylığı göstermesi, istediği bilgi ve belgeleri vermesi zorunludur. Nitekim gümrük idaresi beyanın doğruluğunu araştırmak amacıyla beyan sahibinden ilave belge sunmasını isteyebilmektedir (GK, m.65/1.a). Ayrıca Rehberlik ve Teftiş Başkanlığı Yönetmeliği[309] uyarınca merkezi denetim elemanlarınca yapılan gümrük denetimi sırasında istendiğinde para ve para hükmündeki kıymetli evrak ile geçici depolama yeri ve gümrük antrepolarında bulunanlar da dahil her türlü eşyanın, kasa, depo ve ambarların, bütün defter, belge ve verilerin gösterilmesi, sayımının ve incelemesinin kolaylaştırılması, sözlü ve yazılı soruların cevaplandırılması, bilgi işlem sistemlerine, raporlama araçlarına, veri tabanlarına erişimin sağlanması, elektronik, manyetik ve benzeri bilgi işlem ortamlarındaki bilgileri ve kayıtların gösterilmesi ve bunların asıl veya onaylı kopyalarının teslim edilmesi ile denetim faaliyetlerinin gereği gibi yürütülebilmesi için denetim elemanlarına yer temin edilmesi gerekmektedir (RTBY, m.44).

Kaçakçılıkla mücadele kapsamında yapılan denetimlerde kaçakçılığı izlemek, önlemek ve araştırmakla görevli kişilerin kaçakçılık fiilleriyle ilgili bilgi ve belge talepleri, kamu veya özel, gerçek veya tüzel kişilerce eksiksiz olarak karşılanması zorunludur (KMK, m.19/3).

---

[308]Yüce ve Çelikkaya, 2016, s. 27.
[309]Gümrük ve Ticaret Bakanlığı Rehberlik ve Teftiş Başkanlığı Yönetmeliği. (RG, 18.8.2012 - 28388).

1.8.4. Gümrük denetiminin aşamaları

Gümrük denetimi, esas itibariyle, gümrük işlemleri sırasında ve gümrük gözetimi ve gümrük kontrolü çerçevesinde, gümrük idaresinin denetime yetkili personeli tarafından yapılmaktadır. Bununla birlikte gümrük denetiminin, gümrük işlemleri tamamlandıktan ve eşya sahibine teslim edildikten sonra ya da ihbar üzerine olağanüstü denetim şeklinde yapılması da mümkündür. Nitekim gümrük işlemleri her aşamada görevli gümrük personelince denetime tâbi tutulabilmektedir (GK, m.65/3).

Aşağıda gümrük denetiminin aşamaları, özet beyan ve gümrük beyanı denetimi, ikinci kontrol, sonradan kontrol ve olağandışı denetimler esas alınarak incelenecektir.

1.8.4.1. *Özet beyan ve denetimi*

Gümrük işlemleri, özet beyanın verilmesiyle başlamakta ve eşyanın gümrükçe onaylanmış bir işlem veya kullanıma tâbi tutulmasıyla devam etmektedir. Girişte ve çıkışta özet beyan verilmesi gereken hallerde eşya ile bunu taşıyan taşıta ilişkin genel bilgiler, bilgisayar veri işleme tekniği yoluyla ve süresi içerisinde özet beyan verilerek gümrük idaresine bildirilmektedir (GY, m.63). Gümrük idaresi de özet beyan konusu eşya hakkında emniyet ve güvenlik amaçlı risk analizi yapmaktadır. Gümrük idaresince yapılan risk analizi sonucunda eşyanın Türkiye Gümrük Bölgesine girişinin veya bu bölgeden çıkışının emniyet ve güvenlik yönünden ciddi bir tehdit oluşturduğu ve acil müdahale edilmesi gerektiğine karar verilmesi halinde, özet beyanın tescilinden sonraki 24 saat içerisinde eşyanın yüklenmemesi gerektiği ilgilisine bildirilmektedir (GY, m.69). Ayrıca Türkiye Gümrük Bölgesine getirilen eşyaya ilişkin özet beyan ile boşaltma listesi karşılaştırılmak suretiyle yapılan denetime göre, özet beyan eksikliği veya fazlalığı eşya tespit edildiğinde takibata geçilmektedir (GK, m.237/1).

1.8.4.2. *Gümrük beyanı ve denetimi*

Gümrük beyanı, konusunu oluşturan eşyayla ilgili gümrük vergileri ve idarî yaptırımlar bakımından beyan sahibini bağlamakta ve gümrük idaresince denetime tâbi tutulmaktadır. Gümrük beyanı normal veya basitleştirilmiş usûller çerçevesinde yazılı olarak, bilgisayar veri işleme tekniği yoluyla sözlü olarak ve eşya sahibinin bu eşyayı bir gümrük rejimine tâbi tutma isteğini ifade ettiği herhangi bir tasarrufla yapılabilmektedir (GK, m.58/1, 59/1).

Gümrük denetimi, gümrük işlemlerini düzenleyen mevzuat hükümlerinin tam ve zamanında uygulanarak gümrük idaresiyle muhatap olan kişilerin maddî ve şeklî ödevlerini

yerine getirmesini sağlamayı amaçlamaktadır. Bu amaçla gümrük denetimi sırasında beyana aykırılık halleri üzerinde yoğunlaşmaktadır. Gümrük işlemlerinin ana hatlarını gümrükçe onaylanmış işlem veya kullanım şekli, tarife, kıymet ve menşe uygulamaları oluşturmaktadır. Ayrıca eşyanın cinsi, miktarı, sayısı, ağırlığı gibi fizikî unsurları da gümrük vergilerinin tutarının belirlenmesi açısından etkili olabilmektedir. Dolayısıyla, beyanın denetiminde gümrükçe onaylanmış işlem veya kullanım şekli, tarife, kıymet ve menşe ile eşyanın fizikî unsurları üzerinde durulmaktadır. Böylece beyan ile denetim arasında cins, nevi veya nitelik, miktar veya kıymet farkı ile gümrük vergileri ve ticaret politikası önlemlerine ilişkin sapmalar olup olmadığı tespit edilmektedir[310].

Gümrük idaresi, beyanın denetimi amacıyla beyanname ve eki belgeleri kontrol edebilmekte, içerdiği bilgilerin doğruluğunu araştırmak amacıyla beyan sahibinden ilâve bilgi ve belge isteyebilmekte, eşyayı muayene edebilmekte ve eşyadan numune alarak ayrıntılı inceleme veya tahlil yaptırabilmektedir. Beyanın kontrol türü ve bu kontrolleri yapmakla görevli gümrük personeli, risk kriterleri çerçevesinde elektronik ortamda belirlenmektedir. Gümrük personeli, gümrük vergileri ile gümrük idaresince tahakkuku gereken diğer vergileri tahakkuk ettirmek veya muaflık hükümlerini uygulamak ve ilgili mevzuat uyarınca gerekli bütün işlemleri yerine getirmek durumundadır (GK, m.65/4).

Tablo 1.7'de 2008-2017 yılları arasındaki ithalat ve ihracat işlemleri için gümrük idaresine verilen beyanname sayılarına ilişkin veriler sunulmaktadır.

Tablo 1.7. *İthalat ve İhracat Beyannamesi Sayıları (2008-2017) (Adet)*[311]

Yıllar	İthalat Beyannamesi Sayısı	İhracat Beyannamesi Sayısı	Toplam Beyanname Sayısı
2008	1.851.777	2.235.893	4.087.670
2009	1.659.064	2.148.697	3.807.761
2010	1.929.331	2.407.332	4.336.663
2011	2.127.262	2.579.393	4.706.655
2012	2.165.002	2.809.801	4.974.803
2013	2.271.062	3.015.359	5.286.421
2014	2.313.025	3.185.034	5.498.059
2015	2.359.802	3.251.855	5.611.657
2016	2.373.545	3.390.432	5.763.977
2017	2.535.835	3.651.890	6.187.725

Tablo 1.7'ye göre yıllar itibariyle ithalat beyannamelerinin sayısı % 37; ihracat beyannamelerinin sayısı % 63 ve toplam beyanname sayısı da % 51 oranında artmıştır.

[310]A. Dölek (2004). *Gümrük işlemleri ve kaçakçılık*. İstanbul: Beta, s. 146.
[311]http://risk.gtb.gov.tr/web/gumruk-istatistikleri/dis-ticaret-verileri (Erişim Tarihi: 15.3.2018).

Gümrük denetimi çerçevesinde beyanın kontrol türü ve şekli risk kriterlerine göre BİLGE sistemince belirlenmektedir[312]. Böylece beyanın denetimiyle görevlendirilen gümrük personeline iletilen risk yönlendirme mesajları yoluyla denetimin riskli alanlar üzerinde yoğunlaşması sağlanmaktadır. Beyanın kontrol türü ve kapsamı aşağıda belirtilmiştir (GY, m.180)[313];

- Kırmızı hat: Eşyanın muayenesiyle birlikte belge kontrolünün yapıldığı hattır[314].
- Sarı hat: Muayeneye gerek görülmeksizin eşyaya ait beyanname ve eklerinin doğruluğunun ve birbiriyle uygunluğunun kontrol edildiği hattır[315].
- Mavi hat: Eşyanın tesliminden önce belge kontrolüne veya muayeneye tâbi tutulmadığı, belge kontrolünün ve gerekli görülmesi durumunda muayenenin eşyanın tesliminden sonra yapıldığı hattır[316].
- Yeşil hat: Eşyanın belge kontrolüne veya muayeneye tâbi tutulmadığı hattır[317].

Yolcu işlemlerinde denetimi farklı özellik taşımaktadır. Yolcular, beraberinde getirdikleri eşyayı yolcular için düzenlenen ve yeşil ve kırmızı hatlardan geçirmek suretiyle gümrük beyanında bulunmakta, iki hat uygulaması olmayan yolcu salonlarında ise gümrüğe tâbi eşyalarının olup olmadığının belirlenmesi amacıyla söz ile beyana davet edilmektedir. Yolcuların yeşil hattan geçmeleri, gümrüğe tâbi eşyalarının olmadığı hükmünde olduğundan, yolcuların başka bir tasarruf yoluyla yaptıkları bu beyan dışında ayrıca bir beyanı aranmamaktadır. Yeşil hattı kullanan yolcu için bu durumda beyanı denetime tâbi tutularak gümrük işlemleri tamamlanmış ve eşyası da teslim edilmiş sayılmaktadır. Ancak gümrüğe tâbi eşyası olup da yeşil hattan Türkiye Gümrük Bölgesine giriş yapmaya teşebbüs eden yolcular ile beyanlarına aykırı olarak üstünde, taşıtında ya da bagajında eşya çıkan yolcular hakkında fiilin mahiyetine göre idarî veya adlî işlem yapılmaktadır. Benzer şekilde kırmızı hattan geçen yolcuların da durumlarına uygun beyanda bulunmamaları beyana aykırılık veya kaçakçılık suçu oluşturabilmektedir[318].

---

[312]Saygılıoğlu ve Akçin, 2018, s. 341.
[313]Saygılıoğlu ve Akçin, 2018, s. 342.
[314]Ticaret Bakanlığı verilerine göre 2010-2017 döneminde kırmızı hatta yönlendirilen beyanname oranı, ortalama, ithalatta % 21; ihracatta % 7 civarında olup, oranlar düşüş eğilimindedir. GTB, 2018, s. 54.
[315]Ticaret Bakanlığı verilerine göre 2010-2017 döneminde sarı hatta yönlendirilen beyanname oranı, ortalama, ithalatta % 54; ihracatta % 67 civarında olup, oranlar düşüş eğilimindedir. GTB, 2018, s. 54.
[316]Ticaret Bakanlığı verilerine göre 2010-2017 döneminde mavi hatta yönlendirilen beyanname oranı, ortalama, ithalatta % 23; ihracatta % 25 civarında olup, oranlar artış eğilimindedir. GTB, 2018, s. 54.
[317]GTB verilerine göre 2015-2017 döneminde yeşil hatta yönlendirilen beyanname oranı, ortalama, ithalatta % 5; ihracatta % 3 civarında olup, oranlar artış eğilimindedir. GTB, 2018, s. 54.
[318]https://ggm.gtb.gov.tr/data/521de102487c8e1908cf985b/2011-39.pdf (Erişim Tarihi: 27.10.2018) Türkiye Gümrük Bölgesinden çıkış yapan yolcular da benzer uygulamalar çerçevesinde gümrük denetimine tâbidir.

1.8.4.3. *Eşyanın teslimi sonrası gümrük denetimi*

Gümrük idaresi, gümrük beyannamesi tescil edilen eşyayı, beyannameyi kontrol ederek veya kontrol etmeksizin, ilgilisine teslim edebilmektedir. Bu durumda gümrük denetimi, eşyanın tesliminden sonra ve beyannamedeki bilgilerin doğruluğunu tespit etmek amacıyla ilgili beyanname, ithalat veya ihracat işlemleri, eşyanın teslimi sonrası ticarî işlemlere ilişkin kayıt, belge ve veriler üzerinden ikinci kontrol ve sonradan kontrol şeklinde gerçekleştirilmektedir (GK, m.73/1).

1.8.4.3.1. *İkinci kontrol*

Eşyanın serbest dolaşıma giriş rejimine tâbi tutulması amacıyla verilen gümrük beyannamelerinin ikinci kontrol işlemlerinin yerine getirilmesi Risk Yönetimi ve Kontrol Genel Müdürlüğü görevleri arasındadır[319]. 2012'de ikinci kontrol işlemlerinin daha hızlı ve etkin yapılabilmesi, gerektiğinde yükümlü nezdinde incelemeye imkân tanıyan yerinde kontrolün yapılabilmesi için Gümrük ve Ticaret Bölge Müdürlükleri bünyesinde Kontrol Şubeleri kurulmuş ve taşra gümrük idaresinden ikinci kontrol işlemleri yapılmaya başlanmıştır[320]. Böylece gümrük işlemlerinin yürütüldüğü elektronik programlar üzerinden ve gerektiğinde yükümlünün ticarî belge ve verileri ile mümkün olması halinde eşyanın fizikî muayenesi yoluyla kontrol edilmesi esasına dayanan yerel kontrol sistemine geçilmiştir[321].

İkinci kontol aşamasında yürütülen gümrük denetimi yığınla ve anlık işlem gören serbest dolaşıma giriş beyannamelerinin zamanaşımı süresi içerisinde tekrar denetime tâbi tutulması vergi kaybının önüne geçilmesinde önemli bir işlev görektedir[322].

1.8.4.3.2. *Sonradan kontrol*

Gümrük denetiminin cari gümrük işlemleri tamamlandıktan sonra gerçekleştirildiği diğer bir şekli de sonradan kontrol yoluyla yapılan denetimlerdir. Daha önceleri belirli

[319]https://risk.gtb.gov.tr/hakkimizda/gorevlerimiz (Erişim Tarihi: 27.10.2018)
[320]GTB (2013). *İdare faaliyet raporu-2012*. Ankara, s. 84.
[321]http://risk.gtb.gov.tr/hakkimizda/kontrol-dairesi (Erişim Tarihi: 1.3.2017)
[322]Ticaret Bakanlığı verilerine göre 2007-2011 yıllarında Risk Yönetimi ve Kontrol Genel Müdürlüğü ve Kontrol Şubelerince yapılan ikinci kontrol sonucu 7.163.326 adet serbest dolaşıma giriş beyannamesi ön elemeye tâbi tutularak 14.075 adedi tenkit edilmiş ve 210.795.000 Lira vergi ve idarî para cezası tahakkuk ettirilmiştir. İkincil kontrolün malî büyüklüğü 2012'de 8.893.000 Lira gelir eksiği ve 29.448.884 Lira idarî para cezası olmak üzere toplam 38.341.884 Lira; 2013'te 12.620.863 Lira ve 2014'te 36.763.042 Lira olarak gerçekleşmiştir. İkinci veya yerel kontrol sonucu 2016'da 88.597.000 Lira ek tahakkuk yapılmış ve 254.113.723 Lira idarî para cezası kararı düzenlenmiştir. 2017'de bu rakamlar, sırasıyla 81.507.648 Lira ve 231.172.034 Lira olmuştur.; GTB (2012). *İdare faaliyet raporu-2011*. Ankara, s. 83.; GTB, 2013, s. 84.; GTB (2014). *İdare faaliyet raporu-2013*. Ankara, s. 83.; GTB (2015). *İdare faaliyet raporu-2014*. Ankara, s. 78.; GTB, 2017, s. 43.; GTB, 2018, s. 50.

sayıda beyanname esas alınarak muayene memurlarınca yükümlülerin gümrük vergileri karşısındaki durumunun ve yükümlülüklerini yerine getirip getirmediklerinin tespiti amacıyla yürütülen sonradan kontrol, 2008'de yayımlanan Sonradan Kontrol ve Riskli İşlemlerin Kontrolü Yönetmeliği[323] ile tekrar düzenlenmiştir.

Sonradan kontrole tâbi tutulacak yükümlüler ve işlemler risk analizi çerçevesinde belirlenmektedir. Sonradan kontrol aşamasında plânlı ve plânsız denetim programları çerçevesinde yapılan gümrük denetimi Ticaret Bakanlığı merkezî denetim elemanlarınca sonradan kontrole tâbi tutulacak beyan sahibine, söz konusu işlemlerle doğrudan ya da dolaylı olarak ticarî yönden ilgisi olan kişilere ya da bu işlemlerle ilgili belge ve verileri ticarî amaçla elinde bulunduran kişilere ait yerlerde yapılmaktadır (SKRİKY, m.6). Sonradan kontrol sonucunda gerekli hallerde değerlendirme raporu düzenlenmektedir (SKRİKY, m.16). Sonradan kontrol işlemleri çerçevesinde yapılan gümrük denetimi sonucunda ilgili mevzuatı ihlâl ettiği tespit edilen kişiler hakkında adlî veya idarî işlem yapılabilmektedir (SKRİKY, m.13)[324].

1.8.4.4. *Olağandışı gümrük denetimi*

Olağandışı gümrük denetimi, kaçakçılıkla mücadele amacıyla yürütülen denetim faaliyetlerini kapsamaktadır. Kaçakçılık eşyanın gümrük işlemlerine tâbi tutulmaksızın, gümrük bölgesi dışına çıkarılması ya da bu bölgeye sokulmasıdır. Kaçakçılık akaryakıt, alkollü içki, tütün ve tütün mamulleri, oto ve oto yedek parçası, kültür ve tabiat varlıkları, kıymetli taş ve maden, diğer emtia ile uyuşturucu madde, silah, mühimmat veya göçmen kaçakçılığı şeklinde gerçekleşebilmektedir[325]. Ayrıca aldatıcı işlem veya davranış yoluyla kanunî ithalat veya ihracat yasaklarının veya kısıtlamalarının aşılması, gümrük vergilerinin ödenmemesi ile iade ve teşviklerden usûlsüzce yararlanılmasına yönelik faaliyetler kaçakçılık suçu oluşturmaktadır (KMK, m.3) . Kaçak eşyanın bilerek alınıp satılması, taşınması ve saklanması da kaçakçılık suçunun kapsamına girmektedir. Salt vergi kaybı yanında tüketicinin, çevrenin, bitki ve hayvan topluluklarının korunması ve yasal ticaret erbabının haklarının korunması bakımından da kaçakçılıkla mücadele önem arz etmektedir.

---

[323]Sonradan Kontrol ve Riskli İşlemlerin Kontrolü Yönetmeliği. (RG, 27.10.2008 - 20737).

[324]Ticaret Bakanlığı verilere göre 2008-2017 yıllarında 1.905'i plân dışı ve 486'sı ihracata ilişkin olmak üzere toplam 4.514 firma sonradan kontrole tâbi tutulmuştur. GTB, 2015, s. 79.; GTB (2016), *İdare faaliyet raporu-2015*, Ankara, s. 59.; GTB, 2017, s. 42.; GTB, 2018, s. 50.

[325]A. R. Gökbunar (2010). *Organize suçlarla mücadelede sivil silah: vergi*. Ankara: Maliye ve Hukuk, s. 108-115.

Kaçakçılıkla mücadele kapsamında yürütülen gümrük denetimi, gümrük idaresi[326] yanında Emniyet Genel Müdürlüğü[327], Jandarma Genel Komutanlığı[328] ve Sahil Güvenlik Komutanlığı personeli ve mülkî âmirler, mahallin en büyük mülkî âmirine bilgi vermek suretiyle yapılmaktadır. Kaçakçılıkla ilgili denetimler gümrük kapılarında, gümrük mevzuatınca belirlenen kapı ya da yollar dışında başka yerlerden girilmesi halinde bu yerlerde ve kaçak eşya bulunduğu yönünde şüphe veya ihbar bulunan yerlerde yapılabilmektedir (KMK, m.19)[329].

1.8.5. Gümrük denetimi yöntemleri

Gümrük denetiminde uygulanan yöntemler, önceden belirlenmiş risk[330] kriterleri ve risk yönetimi[331] çerçevesinde yapılan analizlere göre eşyanın muayenesi, ilgili belgelerin varlığının ve gerçekliğinin doğrulanması, incelemesi, araştırılması, eşyanın laboratuvar analizine tâbi tutulması ve benzeri uygulamaları kapsamaktadır.

Gümrük işlemlerinde risk yönetimi, sürekli artan dış ticaret hacmi içinde yüksek riskli gümrük işlemelerinin tespiti ve gümrük işlemleriyle ilgili mevzuat ihlâllerin tespitinde ve düşük riskli veya risksiz gümrük işlemlerinin hızlandırılmasında etkin bir denetim aracıdır. Risk yönetiminin, insan kaynakları daha iyi dağılımı, gümrük vergileri

---

[326]Ticaret Bakanlığı verilerine göre gümrük idaresince yürütülen faaliyetler sonucu 2011'de 2.645 olayda 557.140.510 Lira; 2012'de 2.564 olayda 592.014.926 Lira; 2013'te 3.496 olayda 936.555.315 Lira; 2014'te 3.851 olayda 1.403.545.285 Lira; 2015'te 3.450 olayda 2.481.024.928 Lira; 2016'da 4.424 olayda 2.632.986.885 Lira ve 2017'de 6.102 olayda 2.536.548.806 Lira değerinde kaçak eşya yakalanmış ve adlî birimlere sevk edilmiştir GTB, 2016, s. 31.; GTB, 2017, s. 29.; GTB, 2018, s. 34.

[327]Emniyet Genel Müdürlüğü Kaçakçılık ve Organize Suçlarla Mücadele (EGM KOM) Daire Başkanlığı verilerine göre 2011'de toplam 17.776 olayda maddî değeri 557.223.590 Lira olan kaçakçılık suçuna konu ticarî eşyanın yakalanması sonucu tahmini 356.713.688 Lira vergi kaybının önüne geçilmiştir. 2014'te ise, göre tütün ve tütün mamulleri kaçakçılığı ile mücadele kapsamında 15.744 olayda ele geçirilen 106.431.665 paket kaçak sigaranın neden olduğu vergi kaybının yaklaşık 520 Milyon Lira olduğu tahmin edilmektedir. EGM KOM Daire Başkanlığı (2012). *Kaçakçılık ve organize suçlarla mücadele 2011 raporu*. Ankara, s. 29.; EGM KOM Daire Başkanlığı (2014). *Kaçakçılık ve organize suçlarla mücadele 2014 raporu*. Ankara, s. 59.

[328]Jandarma Genel Komutanlığı (JGK) verilerine göre 2013'te akaryakıt kaçakçılığı kapsamında 1.494 olayda 10.718 ton akaryakıt; tekel maddeleri kaçakçılığı kapsamında 8.523 olayda değeri 216 Milyon Lira olan 36.015.709 paket sigara ve 407 olayda değeri 5.826.000 Lira olan 116,52 ton alkollü yakalanmıştır. JGK (2014). *2013 yılı idare faaliyet raporu*. Ankara, s. 50-57.

[329]Kaçak eşya bulunduğundan şüphe edilen her türlü kap, ambalaj veya taşıyıcıların ve kişilerin üzerlerinde yapılacak arama ve el koymalar CMK uyarınca yerine getirilmektedir (KMK, m.9).

[330]Risk, "giriş, çıkış, transit, nakil, nihai kullanımı ve serbest dolaşımda bulunmayan eşyaya ilişkin olarak millî veya milletlerarası düzeyde alınmış önlemlerin doğru bir şekilde uygulanmasını engelleyen, Türkiye'nin malî çıkarlarını tehlikeye düşüren, güvenlik ve emniyetine, kamu güvenliği ve kamu sağlığına, çevreye veya tüketicilere yönelik tehdit oluşturan bir olayın ortaya çıkma ihtimalidir" (GK, m.3/24).

[331]Risk yönetimi, "riskin sistematik olarak tanımlanması ve riskin en aza indirilmesi için gerekli olan tüm önlemlerin uygulanması amacıyla millî ve milletlerarası kaynak ve stratejilere dayanılarak veri ve bilgi toplanması, risk analizi ve değerlendirilmesi, alınacak önlemlerin belirlenmesi ve uygulanması, bu sürecin işleyiş ve sonuçlarının düzenli olarak izlenmesi ve gözden geçirilmesidir" (GK, m.3/25).

tahsilatında artış, mevzuata yüksek uyum düzeyi ve işbirliği, eşyanın teslim süresinin kısalması ve gümrük işlemleri maliyetinde düşme şeklinde faydaları bulunmaktadır[332]. Ayrıca risk yönetimi, gelir toplama, ticaret politikalarını uygulama, toplumu koruma ile birlikte sağlık, göç, tarım, ticaret, çevre ve ticaret istatistikleri gibi alanlardan sorumlu diğer kamu kuruluşlarıyla ilgili politika ve uygulamaların bu kuruluşlar adına gümrük idaresince yerine getirilmesi için de gereklidir[333]. Böylece ticaret erbabına yönelik kolaylaştırmalar, artırılmış öz değerlendirme, azaltılmış inceleme, periyodik vergi ödeme imkânı ve daha az raporlama zorunluluğu şeklinde ödüller veya uyumsuz ticaret erbabına yönelik ikna, uyarı ve yaptırımlar söz konusu olmaktadır[334].

Gümrük beyanının denetiminde uygulanan hatlar esas itibariyle risk yönetimi çerçevesinde belirlenmekte ve risk esaslı gümrük denetimi gerçekleştirilmektedir. Gümrük denetimi sırasında ağırlıklı olarak belge kontrolü ve eşyanın muayene edilmesi ile gerekli hallerde eşyanın ekspertize ya da laboratuvar tahliline gönderilmesi şeklinde yöntemler kullanılmaktadır.

1.8.5.1. *Gümrük idaresinin bilgi talebi*

Gümrük işlemleriyle doğrudan veya dolaylı ilgisi bulunan gerçek veya tüzel kişiler, gümrük idaresinin talebi üzerine gümrük işlemleriyle sınırlı olmak üzere, verilen süre içerisinde gerekli bütün belge ve bilgileri vermek ve her türlü yardımı sağlamak zorundadırlar. Kendilerinden bu konularda bilgi istenilen kişiler, özel kanunlarda yazılı gizlilik hükümlerini ileri sürerek bilgi vermekten kaçınamazlar (GK, m.11). Gümrük idaresi ve diğer ilgili kurumlar ise, gizli nitelikteki veya gizlilik esasına göre elde ettikleri bütün bilgileri saklamak zorundadırlar. Bilginin elde edildiği kişinin veya makamın açık izni olmaksızın söz konusu bilgilerin açıklanması yasaktır. Ancak verilerin korunmasına ilişkin kanunî hükümler veya yargı kararı gereği bu nitelikteki bilgilerin ilgili mercilere verilmesi mümkündür (GK, m.12).

---

[332]United Nations Conference on Trade and Development [UNCTAD/WCO] (2011). Risk management for customs controls. *UNCTAD Trust fund on trade facilitation negotiations Technical note No. 12*. Rev. 4, Geneva, s. 1. http://unctad.org/en/Docs/TN12_RiskManagement.pdf (Erişim Tarihi: 15.10.2016)

[333]D. Widdowson (2005). International trade facilitation: The customs Imperative. *APEC Workshop on the WTO Trade Facilitation Negotiations*, Kuala Lumpur, March 2005, s. 1. http://customscentre.com/wp-content/uploads/2012/09/international_trade_facilitation_the_customs_imperative.pdf (Erişim Tarihi: 15.10.2016)

[334]D. Widdowson (2004) Managing risk in the customs context. *Customs modernization handbook*. (Edit. Luc de Wolf & Jose B. Sokol), Washington: World Bank, s. 96; Widdowson, 2005, s. 9.

Gümrük idaresinin bilgi talebini karşılamak zorunda olanlar, gümrük işlemleriyle ilgili defter, kayıt ve belgeleri istenildiğinde ibraz etmek ve gümrük denetiminin etkin bir şekilde yapılabilmesini sağlamak amacıyla 5 yıl saklamak zorundadırlar. Bu süre, serbest dolaşıma giriş veya ihracat beyanlarına ilişkin belgelerin tescil edildiği; nihaî kullanımları nedeniyle indirimli veya sıfır ithalat vergisiyle serbest dolaşıma giren eşya için gümrük gözetimine tâbi olmalarının sona erdiği; başka bir gümrük rejimine tâbi tutulan eşya için ilgili rejiminin sona erdiği ve serbest bölgelere konulan eşya için buralardan çıktıkları yılı takip eden yılın başından itibaren işlemeye başlamaktadır (GK, m.13).

1.8.5.2. *Belge kontrolü*

Belge kontrolünde eşyaya ve talep edilen gümrük işlemine göre beyannamede yer alan tarife, kıymet, menşe, cinsi ve miktarı gibi bilgiler ile beyannamenin ekinde bulunması gereken vergilendirme, ticaret politikası önlemleri ve ilgili diğer uygulamalara ilişkin belgeler kontrol edilmektedir. Beyanın kontrolüyle görevli gümrük personelinin incelemesi sonucu, beyannameye konu eşya ile beyanname ve eki belgelerde yer alan veriler arasında uyumsuzluk tespit edilirse, belge kontrolü muayeneye dönüştürülebilir (GY, m.183).

1.8.5.3. *Muayene*

Muayene, vergilendirme rejimini ve ticaret politikası önlemlerini belirleyen cins, marka, numara ve adet, ağırlık ve diğer ölçüler ile eşyanın tarifesi, menşei ve kıymeti hakkında yapılan beyanın doğruluğunu tespit etmek amacıyla belge kontrolü ile birlikte eşyanın fizikî kontrolünün de yapılmasıdır. Fizikî muayenenin ne şekilde olacağı risk kriterleri esas alınarak elektronik ortamda belirlenmektedir. Gümrük işlemlerinin kağıt ortamda yürütüldüğü gümrük idaresinde, doğrudan veya belge kontrolüyle görevlendirilen personelin talebi üzerine idare âmirince de belirlenebilmektedir. Eşyanın fizikî muayenesi tam veya kısmî muayene olmak üzere iki şekilde yapılmaktadır. Tam muayenede tüm eşyanın; kısmî muayenede ise, eşyanın geneline uygulanabilecek kadar yeterli miktarda eşyanın fizikî muayenesi yapılmaktadır. Kısmî muayene sırasında yapılan beyanda bir farklılık tespit edilmesi veya gerekli görülmesi halinde eşyanın tam muayenesi yapılabilmektedir. Muayene, eşyanın gümrük idaresince konulmasına izin verilen yerlerde veya antrepolarda yapılmaktadır. Muayenede bulunanlar kapların açılması ve numune alınmasında görevli personelin çalışmalarını kolaylaştırmak için gerekli her türlü yardımı sağlamakla yükümlüdürler. Eşyanın muayene edilmesi halinde muayene

sonuçları; muayene edilmemesi halinde ise, beyannamede yer alan bilgiler gümrük rejiminin uygulanmasında esas alınmaktadır (GY, m.182). Eşyanın muayenesi sonucunda beyana göre aykırılık tespit edilmemişse ayrıca bir işlem yapılmaz[335].

Eşyanın olağan muayenesi yanında ikinci muayenesinin yapılması da mümkündür. İkinci muayene, beyanname konusu eşyanın kontrolü amacıyla gümrük ve ticaret müfettişleri ile yardımcıları ve gümrük idare âmirlerince muayenesi yapılmış ve işlemleri tamamlanmış eşyanın tekrar muayene edilmesidir (GK, m.65/3). Diğer bir ifadeyle vergileri ödenmiş, muayenesi yapılmış ve dolayısıyla gümrük işlemleri tamamlanmış eşyanın tarifesi, kıymeti, cinsi, nevi veya vergilendirmeye esas diğer yönleri bakımından kısmen veya tamamen tekrar muayene edilmesidir[336].

1.8.5.4. *Laboratuvar tahlili*

Tarife cetvelinin 27. (27.01 ila 27.05 ve 27.16 hariç), 28., 29. fasılları ile 32.08, 34.03, 38.11 ve 39.01-39.15 tarife pozisyonlarında yer alan ve dökme olarak gelen eşya; Gümrük Yönetmeliğinin 23 No'lu Ekindeki Laboratuvar Tahliline Tâbi Tutulacak Eşya Listesindeki kırmızı hatta işlem gören eşya; başka türlü tarifesi tespit edilemeyen eşya ve işlenmiş tarım ürünlerine ilişkin bileşim tablosunda yeri tespit edilecek eşya laboratuvar tahliline tâbidir (GY, m.191/1). Laboratuvar tahliline ilişkin işlemler, Gümrük Laboratuvarlarının Faaliyetleri Hakkında Yönetmelik[337] uyarınca yerine getirilmektedir (GY, m.191/5).

Tahliller, gümrük laboratuvarında yapılmakla birlikte, mümkün olmaması ve bedelinin ilgilisince peşin ödenmesi şartıyla gümrük idaresince uygun görülen laboratuvarlarda da yapılabilmektedir (GY, m.201). Bu durumda eşyanın özelliği esas alınarak, sırasıyla, en yakın üniversite, ilgili bilimsel kuruluş ve uzman veya uygulayıcı kurum laboratuvarlarından yararlanılmaktadır. Laboratuvar tahliline tâbi tutulan eşyanın tahlilini gerçekleştirenler, yapacakları tahlile göre tespit edilen tarifenin neden olabileceği zarardan müteselsilen sorumludur (GY, m.186/3).

1.8.5.5. *Ekspertiz tespiti*

Gümrük işlemlerine tabi tutulan eşyanın ayniyetin belirlenmesi amacıyla ekspertize gönderilmesi mümkündür (GY, m.195/1). Örneğin kilim, halı, bakırdan ve altından

[335]Saygılıoğlu ve Akçin, 2018, s. 349.
[336]Saygılıoğlu ve Akçin, 2018, s. 352.
[337]Gümrük Laboratuvarlarının Faaliyetleri Hakkında Yönetmelik. (RG, 31.10.2009 - 27392).

mamul eşya ve tablolar, kültürel miras veya etnografik eşya olup olmadıklarının ve kıymetli maden veya taşlardan mamul eşya ise, saflık ayarının tespiti amacıyla ekspertize gönderilebilmektedir[338].

1.8.6. Gümrük denetimine yetkili kişiler

Gümrük denetimi esas itibariyle Ticaret Bakanlığı merkez ve taşra personelince yerine getirilmektedir. Ancak tasdik yetkisi kapsamında getkilendirilmiş gümrük müşavirleri ile yeminli mali müşavirlerin ve kaçakçılıkla mücadeleye ilişkin yetkileri kapsamında bazı kamu görevlilerinin gümrük işlemlerinin denetimiyle ilgili görev ve sorumlulukları bulunmaktadır.

1.8.6.1. *Gümrük ve ticaret müfettişleri*

Gümrük ve ticaret müfettişleri[339], Türkiye Gümrük Bölgesindeki eşya ve taşıtları, taşıt personeli ile yolcuları, gümrüklü sahalarda bulunan eşya ile bunlara ilişkin kayıtları denetim[340] ve önlem alma yetkisine sahiptirler (RTBY, m.12/2). Gümrük denetimine tâbi olan kişiler de gümrük ve ticaret müfettişlerine gizli dahi olsa bütün belge, defter ve bilgileri ibraz etmek, para ve para hükmündeki evrakı göstermek ve saymasına yardımcı olmak zorundadırlar. Ayrıca gümrük ve ticaret müfettişleri gümrük işlemleriyle ilgisi bulunan kişilerden gerekli yardım, bilgi ve belgeyi de talep edebilmektedirler (RTBY, m.15/1, m.44).

Gümrük ve ticaret müfettişlerinin durum tespitiyle başlayan denetim işleri (RTBY, m.49/1), bir önceki denetimin bitiş tarihinden başlamakla birlikte, zorunlu hallerde önceki denetim dönemini kapsayabilmektedir (RTBY, m.50/1). Denetim işlerinde, gümrük işlemlerinin tamamına bakılan tarama yöntemi veya bir kısmına bakılan yoklama yöntemi kullanılmaktadır (RTBY, m.50/2). Gümrük ve ticaret müfettişleri işin özelliğine göre cevaplı rapor (denetim sırasında görülen eksiklik, yanlışlık, uygunsuzluk ve adlî takip gerektirmeyen konular ile diğer değerlendirmeler için); teftiş raporu: Teftiş edilen birim ve teftiş sonuçları hakkında genel bir değerlendirme yapmak için); sonradan kontrol raporu (eşyanın teslimi sonrasında beyannamedeki bilgiler ile ithalat, ihracat veya sonraki işlemlere ilişkin bilgi, belge ve verilerin kontrolü ve doğruluğu hakkındaki tespitler için); inceleme raporu (uygulamada görülen eksiklikler, Ticaret Bakanlığının görev alanına

[338]Ekspertiz raporlarıyla ilgili Ticaret Bakanlığının yayımladığı 2009/21 sayılı Genelgesi bulunmaktadır. https://ggm.gtb.gov.tr/data/521de49f487c8e1908cf986a/2009-21.pdf (Erişim Tarihi: 28.10.2018)
[339]Ticaret Bakanlığı merkezî denetim elemanları olan gümrük ve ticaret müfettişlerinin atanma, çalışma usûl ve esasları Gümrük ve Ticaret Bakanlığı Rehberlik ve Teftiş Başkanlığı Yönetmeliği ile düzenlenmiştir.
[340]Konusu suç oluşturmayan gümrük uzlaşmaları denetim kapsamına girmemektedir (RTBY, m.48/2).

giren veya incelenmesi istenilen konular, savcılığa sevk edilmesine gerek görülmeyen konular ve diğer rapor türlerinin kapsamına girmeyen konularda açıklama, görüş ve mütalaada bulunmak için); ön inceleme raporu (Memurlar ve Diğer Kamu Görevlilerinin Yargılanması Hakkında Kanuna göre yapılan inceleme ve araştırma sonucu görüş ve mütalaalarda bulunmak için), soruşturma raporu: (inceleme ve soruşturma sonucunda tespit edilen hususların adlî mercilere intikalini sağlamak için); idarî soruşturma raporu (disiplin yaptırımı ya da idarî karar alınmasına esas olan fiil ve konuları tespit etmek için) ve aklama suçu inceleme ve yükümlülük denetim raporu (Suç Gelirlerinin Aklanmasının Önlenmesi Hakkında Kanun uyarınca yapılan denetim sonuçlarının Mali Suçları Araştırma Kuruluna gönderilmesi için) düzenlemektedir (RTBY, m.48/1).

Tablo 1.8'de 2008-2016 yılları arasındaki gümrük ve ticaret müfettişlerinin sayısı ve denetim faaliyetlerine ilişkin veriler sunulmaktadır.

Tablo 1.8. *Gümrük ve Ticaret Müfettişlerinin Sayısı ile Denetim Faaliyetleri (2008-2016)*[341]

Açıklama	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016
Gümrük ve Ticaret Müfettişi Sayısı									
Gümrük ve Ticaret Başmüfettişi	44	42	42	190	209	232	242	228	220
Gümrük ve Ticaret Müfettişi	45	59	57	110	104	134	145	145	135
Gümrük ve Ticaret Müfettiş Yardımcısı	19	7	14	91	62	52	62	69	64
Teftiş Edilen İdare Sayısı	**131**	**28**	**202**	**228**	**111**	**31**	**54**	**71**	**140**
-Gümrük İdaresi	67	14	102	130	78	31	48	65	115
-Gümrük Muhafaza İdaresi	61	14	99	88	18	-	-	-	17
-TASİŞ İdaresi	3	-	1	10	15	-	6	6	8
Sonradan Kontrol Edilen Firma Sayısı	-	485	338	361	400	350	325	311	300
Denetlenen Yetki. Gümrük Müşaviri Sayısı	-	-	-	-	-	50	61		50
Denetlenen Gümrük Müşaviri Sayısı	-	-	-	-	-	100	98		100
Düzenlenen Rapor Sayısı	**914**	**743**	**1323**	**1746**	**2324**	**1963**	**2338**	**3568**	**3001**
-Soruşturma Raporu	185	150	130	161	428	291	329	282	367
-Ön İnceleme Raporu	21	26	29	42	39	33	73	144	69
-Basit Rapor	321	317	487	29	0	0	0	0	0
-Cevaplı Rapor	387	250	677	528	587	300	444	395	695
-Aklama Suçu İnceleme Raporu	22	20	17	14	12	8	9	1	5
-Genel Durum	-	-	-	260	127	0	0	0	0
-Teftiş Raporu	-	-	-	0	0	29	54	50	138
-İdari Soruşturma Raporu	-	-	-	67	161	118	149	162	179
-Teklif Raporu	-	-	-	20	72	0	0	0	0
-İnceleme Raporu	-	-	-	180	752	799	811	767	938
-Sonradan Kontrol Raporu	-	-	-	0	141	374	452	664	602
-Yükümlülük İhlâli İnceleme Raporu	-	-	-	22	1	7	13	1	0
-Yükümlülük Uyumu Denetleme Raporu	-	-	-	0	4	4	4	2	8
-Diğer	-	-	-	452	-	-	-		-

Tablo 1.8'e göre gümrük ve ticaret müfettişlerince ağırlıklı olarak inceleme raporu, sonradan kontrol raporu, cevaplı rapor ve soruşturma raporu düzenlenmektedir. Bu raporların

[341]http://teftis.gtb.gov.tr/istatistikler/istatistikler (Erişim Tarihi: 1.3.2017)

2014'te % 34,69'u; 2015'te % 21,50'si ve 2016'da % 31,26'sı inceleme raporudur. Gümrük ve ticaret müfettişlerince yapılan gümrük denetiminin vergi kaybının önlenmesi ve idarî yaptırım uygulamaları nedeniyle önemli bir malî boyutu bulunmaktadır.

Tablo 1.9'da gümrük ve ticaret müfettişlerinin merkezî denetim faaliyetleri sonucu teklif ettikleri ek tahakkuk ve idarî para cezası tutarlarına ilişkin veriler sunulmaktadır.

Tablo 1.9. *Merkezi Denetim Faaliyetlerinin Malî Boyutu (2008-2016) (TL)*[342]

Yıllar	Ek Tahakkuk Tutarı	Para Cezası Tutarı	Toplam Tutar
2008	-	-	8.914.323.515
2009	-	-	661.605.435
2010	-	-	43.900.960
2011	-	-	619.273.034
2012	-	-	658.234.543
2013	151.537.287	251.815.901	403.353.188
2014	352.330.227	993.459.352	1.345.789.579
2015	796.374.749	1.210.872.664	2.007.247.413
2016[343]	1.314.695.168	11.225.510.434	12.540.205.602

Tablo 1.9'a göre gümrük işlemleriyle ilgili ihlâller ve kaçakçılık ile iç ticaretin denetimi kapsamında gümrük ve ticaret müfettişlerince yürütülen faaliyetlerin malî boyutu yıllara göre artış eğilimi içerisindedir. Bu denetimlerde özellikle katma değer vergisi, gümrük vergisi ve dampinge karşı vergiye ilişkin ihlâller öne çıkmaktadır.

1.8.6.2. *Muayene memurları*

Ağırlıklı olarak taşra teşkilatında ve gümrük müdürlükleri emrinde görev yapan ve gümrük denetiminde önemli görev ve sorumlulukları olan muayene memurlarının[344] görev ve sorumlulukları gümrük işlemlerine tâbi tutulan, kaçak zannıyla el konulan veya tasfiye edilecek eşyanın muayenesini yapmak, eşyayı tarife cetvelinde sınıflandırmak, gümrük vergilerinin ve idarî para cezalarının tahakkukunu yapmak, muafiyet hükümlerini uygulamak, geri verme veya kaldırma başvurularında iadesi veya mahsubu istenen vergileri kontrol etmek ve kaçakçılıkla ilgili bir durumu tespit etmesi halinde konuyu derhal idare amirine bildirmektir[345].

[342]http://teftis.gtb.gov.tr/istatistikler/istatistikler (Erişim Tarihi: 1.3.2017)
[343]Gümrük Kanunu; Türk Ticaret Kanunu; Tüketicinin Korunması Hakkında Kanun ile Sebze ve Meyveler ile Yeterli Arz ve Talep Derinliği Bulunan Diğer Malların Ticaretinin Düzenlenmesi Hakkında Kanuna göre teklif edilen para cezalarının toplam tutarıdır.
[344]Muayene memurlarının görevleri Taşra Teşkilatı Çalışma Yönetmeliğinde yer almaktadır (TTÇY, m.39).
[345]Ticaret Bakanlığı verilerine göre 2016'da 27'si merkez teşkilatında olmak üzere toplam 1.930 muayene memuru görev yapmaktadır.; GTB, 2016, s. 16-17.

1.8.6.3. *Muhafaza memurları*

Muhafaza memurlarının[346] görev ve sorumlulukları arasında gümrük kapılarında ve diğer gümrüklü yer ve sahalarda giriş ve çıkış yapan kişi, eşya ve taşıtların kontrol ve muhafazası ile gümrüğe sevkini sağlamak, buralardan işlemler tamamlanmadan çıkışı önlemek, kaçakçılığa konu bir olayın tespit edilmesi halinde ilk müdahaleyi yaparak konuyu ilgili birime bildirmek, standart depo muafiyetine ilişkin işlemleri yapmak, yolculara ve yatlara ilişkin görevleri bulunmaktadır[347].

1.8.6.4. *Yetkilendirilmiş gümrük müşavirleri*

Gümrük idaresiyle muhatap olan kişiler, mevzuata uyum sağlamak ve herhangi bir yaptırımla karşılaşmamak için temsil kurumu esasında gümrük müşavirlerinden yararlanabilirler (GK, m.5, 225.; GY, m.561/1). Gümrük müşavirleri gümrük işlemlerinin tam ve zamanında yerine getirilmesinden sorumlu olduklarından bu işlemlerle sınırlı olarak gümrük denetimi de yapmak durumundadırlar (GY, m.563/1).

Gümrük müşavirlerine ekonomik etkili gümrük rejimleri, nihaî kullanım, basitleştirilmiş usûller ve diğer gümrük işlemlerinin doğru olarak uygulanmasını sağlamak ve Ticaret Bakanlığı tarafından belirlenen tespit işlemlerini[348] yapmak üzere yetki verilebilmektedir (GY, m.574/1). Yetkilendirilmiş gümrük müşavirliği uygulamasıyla gümrük müşavirliği mesleğinin kalitesinin artacağı, kamuoyundaki olumsuz "gümrükçü" imajının düzeltilmesine katkı sağlanacağı beklenmektedir. Ayrıca uygulamayla gümrük idaresinin işyükü hafifleyecek ve gerçek görevleri olan denetim ve kontrol üzerine daha çok yoğunlaşacak; firmalar da önemli zaman ve maliyet avantajı elde edeceklerdir[349].

Yetkilendirilmiş gümrük müşavirleri, yapacakları denetime göre olumlu tespit raporu (tespit işlemleri sonucunda tespit raporlarının sonuç bölümü için olumlu görüş içerir), olumsuz tespit raporu (tespit işlemleri sonucunda tespit raporlarının sonuç bölümü için olumsuz görüş içerir) ve şartlı tespit raporu (tespit işlemleri sonucunda rapor kapsamında ortaya konulması gereken tespitlerden birinin veya bazılarının raporun sonuç

[346]Muhafaza memurlarının görevleri Taşra Teşkilatı Çalışma Yönetmeliğinde yer almaktadır (TTÇY, m. 40).
[347]Ticaret Bakanlığı verilerine göre 2016'da 75'i merkez teşkilatında olmak üzere toplam 4.021 muhafaza memuru görev yapmaktadır.; GTB, 2016, s. 16-17.
[348]Yetkilendirilmiş gümrük müşavirlerinin yapabileceği tespit işlemleri Ticaret Bakanlığının yayımladığı 6 Seri No'lu Gümrük Genel Tebliğ (RG, 7.10.2016 - 29850) ve 17.10.2012 tarihli ve 2012/33 sayılı Genelge eki Rehberde belirtilmiştir.
[349]N. Bozkurt (2008). Yetkilendirilmiş gümrük müşaviri mi? Yeminli gümrük müşaviri mi? *Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi*, 52, s 4. (Çevrimiçi. Erişim Tarihi: 9.1.2017)

bölümünde yer alan nihai görüşün olumlu olmasını engelleyecek şekilde yapılamadığı görüşünü içerir) olmak üzere, kapsamı sınırlı ve ön denetim işlevi gören üç tür tespit raporu düzenlemektedirler (YGMGT, m.4/1). Tespit raporları gümrük antrepo, geçici ithalat ve gümrük kontrolü altında işleme rejimi kapsamında antrepoların açılması ve devir işlemleri ile stok kayıtlarının altışar aylık dönemler itibariyle tespiti, elleçleme işlemleri, meslekî teçhizat, ambalaj maddeleri, özel nitelikli eşya ve numunelere ilişkin süre uzatımı talebi, eşyanın rejimin öngördüğü şekilde kullanılma durumu, ibra, A.TR Dolaşım Belgeleri ile EUR.1/EUR.MED Dolaşım Sertifikaları, Fatura Beyanları/EUR.MED Fatura Beyanlarının sonradan kontrolü, onaylanmış kişi statü belgesi başvuru dosyalarının ön incelemesi gibi işlemleri kapsamaktadır (GY, m.575/1; YGMGT, m.13)

Yetkilendirilmiş gümrük müşavirleri tespit raporlarını ve rapor özetlerini süresi içerisinde ilgili mevzuata uygun olarak hazırlamak ve ibraz etmek; tespit işlemlerini yaparken ilgili mevzuata herhangi bir aykırılık tespit edilmesi veya böyle bir aykırılık bulunduğuna dair ciddi şüpheler oluşması halinde derhal ilgili gümrük idaresine bildirmek; ilgili bilgi ve belgeleri istenildiğinde ibraz etmek üzere 5 yıl süreyle muhafaza etmek; antrepolara eşya alınması ve çıkarılması sırasında fark tespit edilmesi halinde durumu bir tutanağa bağlayarak derhal ilgili gümrük idaresine bilgi vermek durumundadırlar (YGMGT, m.22).

Yetkilendirilmiş gümrük müşavirleri yaptıkları tespit işlemleri ve bunlara ilişkin düzenlenen raporların ve onayladıkları belgelerin doğruluğundan sorumludurlar. Bu işlemlerin gerçeği yansıtmaması halinde, işlemin kapsamıyla sınırlı olmak üzere, kayba uğratılan vergilerden ve kesilecek cezalardan yükümlüyle birlikte müştereken ve müteselsilen sorumlu tutulmuşlardır (GY, m.575/1). Ayrıca haklarında disiplin işlemi de yapılmaktadır (GK, geçici m.6.; GY, m.578/1).

1.8.6.5. *Yeminli malî müşavirler*

Yeminli malî müşavirlerin, sınırlı da olsa, gümrük denetimi kapsamında belirli görevleri bulunmaktadır. Bunlardan birincisi, belirli gümrük kapılarından[350] ihraç eşyası çıkaran taşıtların standart depolarına özel tüketim vergisinden istisna edilen motorin teslimiyle ilgilidir. Bu kapsamlar bayiler, Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından

[350]Sınır kapıları 26.6.2006 tarihli ve 2006/10784 sayılı İhraç Malı Taşıyan Araçlara Motorin Tesliminde ÖTV ve KDV İstisnası Uygulanacak Sınır Kapılarına İlişkin Kararıyla (RG, 4.8.2006 - 26249) belirlenmiştir.

belirlenen usûl ve esaslar[351] çerçevesinde bu teslimlerin yapılıp yapılmadığını belirlemek için yeminli malî müşavirler tarafından düzenlenen tespit raporlarını, takvim yılını takip eden iki ay içerisinde ilgili vergi dairesine iletmek zorundadırlar (ÖTV I Sayılı Liste Uygulama Genel Tebliği, C.5.6). Yeminli Mali Müşavirlerin Tasdik Edecekleri Belgeler, Tasdik Konuları, Tasdike İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik uyarınca, yeminli malî müşavirler raporlarını düzenlerken her türlü belgeden yararlanmak, her türlü inceleme tekniklerini kullanmak, sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge olup olmadığını araştırmak ve şüpheli durumlarda ilgililerin kayıtlarını detaylı şekilde incelemek zorundadırlar (YMMY, m.12, 14). Tasdik raporunda mevzuata aykırılık tespit edilmesi halinde yeminli malî müşavirler, vergi ve cezalar ile gecikme faizinden mükelleflerle birlikte müştereken ve müteselsilen sorumludurlar (YMMY, m.20).

İkincisi, yeminli malî müşavirlerin katma değer vergisi bakımından gümrük denetimiyle ilgili görevleri vardır[352]. Nitekim bu kişiler, iadesi talep edilen katma değer vergisiyle ilgili gümrük beyannamesinin doğruluğundan ve ihraç edilen mallarla ilgili faturaların gümrük beyannamesine uygun olmasından sorumludurlar. Bu kapsamda gümrük beyannamelerinin gerçeği yansıttığına ilişkin tespitlerini raporlarında açıkça belirtmek ve tasdikli örneklerini raporlarına eklemek durumundadırlar (20 Sıra No'lu Tebliğ, A.7).

1.8.6.6. *Kaçakçılığın takibinden sorumlu görevliler*

Eşyanın saklanarak veya beyan edilmeyerek gümrük kapılarından gümrük işlemleri yaptırılmaksızın veya gümrük kapıları dışındaki yerlerden kaçak yollarla Türkiye Gümrük Bölgesine sokulması ya da bu bölgeden çıkarılması mümkündür. Bu nitelikteki işlem veya eşya için kaçakçılıkla mücadele kapsamında Türkiye Gümrük Bölgesi içinde yürütülen çalışmalar kaçakçılığı izleme, önleme ve araştırmakla görevli olan Emniyet Genel Müdürlüğü, Jandarma Genel Komutanlığı ve Sahil Güvenlik Komutanlığı personeli ile mülkî âmirler tarafından yürütülmektedir (KMK, m.19/1).

---

[351]Yeminli mali müşavirlerin görev ve sorumluluklar Vergi Usul Kanunu (m.227) ve 1.6.1989 tarihli ve 3568 sayılı Serbest Muhasebeci Malî Müşavirlik Ve Yeminli Malî Müşavirlik Kanun (RG, 13.6.1989 - 20194) hükümleriyle düzenlenmiştir. Ayrıca Maliye Bakanlığı tarafından yayımlanan Katma Değer Vergisi Uygulama Tebliği (RG, 26.4.2014 - 28983) C.2 ve Özel Tüketim Vergisi (I) Sayılı Liste Uygulama Genel Tebliği (RG, 5.3.2015 - 29286) C.5 ile 40 Sıra No'lu SMMM ve YMM Kanunu Genel Tebliği (RG, 22.12.2006 - 26384) ve Yeminli Mali Müşavirlerin Tasdik Edecekleri Belgeler, Tasdik Konuları, Tasdike İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelikte (RG, 2.1.1990 - 20390) hüküm bulunmaktadır.

[352]Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından yayımlanan Katma Değer Vergisi Uygulama Tebliği ile 20 Sıra No'lu Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu Genel Tebliğinde (RG, 19.2.1996 - 22559) hükümler bulunmaktadır.

İKİNCİ BÖLÜM

2. GÜMRÜK KABAHATLERİ

Kişilerin çeşitli nedenlerle dış dünyada gerçekleştirdikleri ve mevzuat ihlâli oluşturan hareketler (fiiller), Kabahatler Kanununda ve özel kanunlarda kabahat sayılmış ve karşılığında uygulanacak idarî yaptırımlara yer verilmiştir. Literatürde "kabahatler hukuku"[353], "idarî ceza hukuku"[354], "idarî yaptırımlar hukuku"[355], "düzene aykırılıklar hukuku"[356], "idarî yaptırımlar"[357] gibi farklı başlıklar altında incelenen kabahatler konusundaki terminolojik hareket noktası, kabahatin veya idarî yaptırımın tercih edilmesidir.

Aşağıda gümrük kabahatlerinin tâbi olduğu hukukî rejimin anlaşılabilmesi için kabahatlerin kavramsal içeriği, diğer haksızlıklarla olan farklılıkları, nedenleri ile gümrük kabahatlerinin tanımı, yeri, hukukî dayanakları, uygulama alanları, sorumluluğa ilişkin esasları, özel işleniş şekilleri ve karşılığında uygulanan idarî yaptırımlar incelenecektir. Ayrıca gümrük mevzuatında düzenlenmemekle birlikte gümrük idaresinin idarî yaptırım uygulamaya yetkili olduğu taşımacılık ve kambiyo kabahatleri üzerinde de durulacaktır.

2.1. Haksızlık Türü Olarak Kabahatler

Türk hukukunda hukuka aykırı ve haksızlık içeriğine sahip fiiller, karşılığında uygulanan yaptırımın türüne göre kabahat veya suç şeklinde ikiye ayrılmıştır. Ayrıca,

---

[353]İ. Yalçın (2007). *Tüm yönleriyle kabahatler hukuku*. Ankara: Seçkin.; C. Altıparmak (2008). *Kabahatler hukukunda soruşturma zamanaşımı*. *İstanbul Barosu Dergisi, 82*(1), 49-57.; C. Otacı ve İ. Keskin (2010). *Türk kabahatler hukuku*. 2. Baskı, Ankara: Adalet.; Z. T. Kangal (2011). *Kabahatler hukuku*. İstanbul: Oniki Levha.

[354]F. Gölcüklü (1963). İdari ceza hukuku ve anlamı: idarenin cezai müeyyide tatbiki. *AÜSBFD,* XVIII(2), 115-182.; G. Zanobini (1963). İdari ceza hukukunda kıstas meselesi. (Çev: H. Y. Günal) *AÜSBFD*, XVIII(3), 301-318.; K. İçel (1984). İdari ceza hukuku ve kabahatleri suç olmaktan çıkarma eğilimi. *İÜHFM,* L(1-4), 117-131.; E. Şen (1994). İdari ceza hukuku. *İÜSBFD, 8*, 21-50.; F. S. Mahmutoğlu (2009). Suç-kabahat-ayrımı-idarî ceza hukuku'nun temelleri, *İdari ceza hukuku sempozyumu* (Ed: İ. Ulusan, F. B. Yavaşlar). Ankara: Seçkin.; A. Ulusoy (2009). İdari ceza hukuku'nun işlevi ve hukuk düzeni içindeki yeri, *İdari ceza hukuku sempozyumu* (Ed: İ. Ulusan, F. B. Yavaşlar). Ankara: Seçkin.; M. Özen (2013). *İdari ceza hukuku*. Ankara: Adalet.

[355]R. Çağlayan (2006). *İdari yaptırımlar hukuku (kabahatler kanunu yorumu)*. Ankara: Asil.

[356]F. S. Mahmutoğlu (1995). *Kabahatleri suç olmaktan çıkarma eğilimi ve düzene aykırılıklar hukuku (idarî ceza hukukunda)*. İstanbul: Kazancı.

[357]G. Zanobini (1964). *İdari müeyyideler*. (Çev: H. Y. Günal), Ankara: Sevinç.; İ. H. Özay (1985). *İdari yaptırımlar*. İstanbul: İstanbul Üniversitesi.; D. Soyaslan (1990). *Yürütme organının suç ve ceza koyma yetkisi*, Ankara: Kazancı Hukuk Yayınları, No: 77.; Y. Oğurlu (1999). İdari yaptırımlara genel bir bakış ve idarî yaptırım-ceza yaptırımı ayrımı. *A.Ü. Erzincan Hukuk Fakültesi Dergisi*, III(1), 143-194.; M. Y. Aslan (2009). İdari Yaptırımlar. *Türkiye Barolar Birliği Dergisi*, 85, 173-188.; M. Karabulut (2008). *İdari yaptırımların hukuki rejimi*. Ankara: Turhan.; B. Erdinç (2012). İdari yaptırımların kavramsal çerçevesi ve cezai yaptırımlarla karşılaştırılması. *Ankara Barosu Dergisi*, 70(2), 240-276.; A. D. Ulusoy (2013). *İdari yaptırımlar*. İstanbul: Oniki Levha.

kabahate veya suça benzemeyen; ancak, kabahatlere yakın olması nedeniyle doktrinde kabahat benzeri olarak ele alınan ihlâller de bulunmaktadır.

2.1.1. Kabahat kavramı

Kavram olarak kabahat, suç kavramı altında incelenen fiillerin önem derecesi dikkate alınarak yapılan tasnif neticesinde ortaya çıkmıştır[358]. İlk kez 18. yüzyılda Alman hukukçular tarafından dile getirilen ve bir hukuk dalı olarak temelleri atılan[359] suç ve kabahat ayrımıyla birlikte kabahat kavramı bağımsız bir kavram haline gelmiştir[360].

Kanunlarında karşılığında idarî yaptırım uygulanan haksızlıklar kabahat olarak tanımlanmıştır (KK, m.2/1). Kanunda yer verilen tanım, içerikten (maddi) ziyade biçimsel (şeklî) nitelik taşımaktadır[361]. Literatürde kabahat kavramının tanımına ilişkin nitelik ve nicelik yönünden ayrım ile bu ayrımların karmasını oluşturan görüşler bulunmaktadır. Nitelik yönünden ayrımı benimseyen görüşe göre fail, fiil, manevî unsur ve korunan hukukî yarar gibi yapısal unsurlar ölçüt alınarak, kabahat idarenin çıkarlarını ihlâl eden, icrai veya ihmalî hareket ile kasten veya taksirle işlenen ve korunan hukukî değerde zarar veya tehlike oluşturan haksızlık olarak tanımlamıştır[362]. Nicelik yönünden ayrımı benimseyenler ise, kabahati, korunan hukukî değer üzerinde suçlara göre daha az zarar veya tehlike meydana getiren basit suçlar olarak tanımlamıştır[363]. Bu görüşe göre kabahat ile diğer haksızlıklar arasındaki ayrımın temel belirleyicisi suç politikası ve fiilin ahlakî ya da kültürel açıdan daha önemli ya da önemsiz olmasıdır[364]. Hem nitelik hem de nicelik ayrımı benimseyenler ise, kabahati, fiilin haksızlığı ve meydana getirdiği zararın yoğunluğunun belirlediğini ve idarî yararı ihlâl eden bir fiilin suça göre daha hafif bir sonuç doğurduğunu ileri sürmüşlerdir[365]. Anayasa Mahkemesi de bir kararında[366], kabahat açısından fiilin niteliğinden ziyade uygulanan yaptırımın belirleyici olduğunu ve kanunlarında karşılığında idarî yaptırıma yer verilen fiillerin kabahat olduğunu vurgulamıştır.

---

[358]A. Rençber (2017). *Kabahat genel teorisi açısından vergi kabahatleri*. İstanbul: Onikilevha, s. 15.
[359]H. H. Kühne (2009). Almanya'da idarî ceza hukukunun temelleri. (Çev. Bahri Öztürk), *İdari ceza hukuku sempozyumu*. (Ed: İ. Ulusan, F. B. Yavaşlar). Ankara: Seçkin, s. 111.; Rençber, 2017, s. 16.
[360]K. Bayraktar (1984). Ceza hukukunda suç olmaktan çıkarma eğilimi. *İÜHFM*, L(1-4), s. 197-212.; Rençber, 2017, s. 16.
[361]Rençber, 2017, s. 12.
[362]T. Erdem (2010). *Vergisel kabahatler*. İstanbul: Beta, s. 9.; Özen, 2013, s. 5.
[363]Erdem, 2010, s. 10.; Özen, 2013, s. 5.
[364]S. Dönmezer ve S. Erman (1985). *Nazari ve tatbiki ceza hukuku*. Cilt I, İstanbul Filiz, s. 494.; A. Önder (1989). *Ceza hukuku genel hükümler*. Cilt II, İstanbul: Beta. S. 139.; Mahmutoğlu, 2009, s. 29.
[365]Önder, 1989, s. 137.; Mahmutoğlu, 2009, s. 29-30.
[366]AnyM, 11.6.2009 tarih ve E.2007/115, K.2009/80. (RG, 26.11.2009 - 27418)

Kabahati, karşılığında yaptırıma yer verilen; ancak, suç sayılmayan haksızlık olarak ele almak mümkündür[367]. Haksızlık türü olarak kabahat, karşılığında kanunlarında idarî yaptırım uygulanması belirtilen, tipe uygun ve hukuka aykırı fiildir[368].

2.1.2. Suç, kabahat ve kabahat benzerleri ayrımı

Hukukî değerleri ihlâl eden ve aynı zamanda haksızlık oluşturan fiillerden, ağır ihlâl niteliğinde olanlar suç ve hafif ihlâl niteliğinde olanlar kabahat sayılmıştır[369].

Suç, isnat kabiliyetine sahip kişinin kusurlu iradesinin ürünü olan icraî veya ihmalî bir hareketin meydana getirdiği, kanunda yazılı tipe uygun, hukuka aykırı ve ceza yaptırımı uygulanan eylem ya da fiildir[370]. Kabahat ise, hukuk düzenini ihlâl eden ve suça göre hafif ihlâldir[371]. Kabahatlerin koruduğu hukukî değer toplum düzeni, genel ahlâk, sağlık ve çevre ile ekonomik düzen üzerinde somutlaşmaktadır. Bu bakımdan herhangi bir zarar şartı aranmayan kabahatlerde genel amaç; hukukun, toplum düzeninin, kamu idaresi ve düzeninin, kamu maliyesinin, toplum barışının ve genel sağlığın korunmasıdır[372]. Ortak amaç hukuk düzeninin sağlanması ve işleyişinin korunması olsa da kabahatlerde idarî düzenin sağlanması ve korunması daha belirgindir[373].

Kanun koyucunun, cezalandırma siyasetine bağlı olarak, bir fiili suç veya kabahat sayması, kabahat ve suç ayrımı açısından temel belirleyici faktördür. Böylece kanun koyucu, kabahat ve suç ayrımıyla hukuk devleti, ceza hukukunun genel ilkeleri, adalet anlayışı ve cezalandırma ölçülerine bağlı olarak takdir yetkisini kullanmaktadır[374]. Ayrıca fiilin toplum için oluşturduğu tehlike de o fiilin kabahat ya da suç sayılmasında etkilidir. Bu nedenle kabahatler ve suçlar, yapısal bir ayrımdan ziyade, kanunların oluşturduğu işlem farkı[375] ve kanununda öngörülen yaptırımın idarî yaptırım olması[376] nedenleriyle birbirinden ayrılmaktadır.

---

[367]M. Koca ve İ. Üzülmez (2012). *Türk ceza hukuku genel hükümler*. 5. Baskı, Ankara: Seçkin, s. 43.; A. Kılıç (2014). Kabahatler Kanununun genel hükümlerinin vergi kabahatleri bakımından uygulanabilirliği. *Türkiye Adalet Akademisi Dergisi*, 5(18), s. 302,
[368]Kangal, 2013, s. 2.
[369]D. Şenyüz (2017). *Vergi ceza hukuku (Vergi kabahatleri ve suçları).* 10. Baskı, Bursa: Ekin, s. 4.
[370]N. Toroslu (2008). *Ceza hukuku genel kısım*. 12. Baskı, Ankara: Savaş Yayınları, s. 18.; B. Akbulut (2010). *Türk Ceza Kanunu ile Kabahatler Kanununun genel hükümlerinin yaptırım hükümleri dışında karşılaştırmalı olarak incelenmesi*, Ankara: Adalet, 161.; Erdinç, 2012, s. 246.; Karakoç, 2016b, s. 101.
[371]Şenyüz, Yüce ve Gerçek, 2015, s. 223.
[372]Soyaslan, 1990, s. 143.; İ. N. Bayar (2013). *Vergi kaçakçılığı*. Ankara: Yetkin, s. 38;
[373]A. Taşdelen (2010). *Vergi kabahatleri*. Ankara: Turhan, s. 2; Şenyüz, 2017, s. 7.
[374]Mahmutoğlu, 2009, s. 42.; Akbulut, 2010, s. 91.; Şenyüz, 2017, s. 4.
[375]K. İçel (2014). *Ceza hukuku genel hükümler*. 6. Baskı, İstanbul: Beta, s. 205.
[376]Bayar, 2013, s. 38.

Literatürde kabahatler ile suçlar arasındaki ayrımı ortaya koyan bazı ölçütlere de yer verilmiştir. Bu bağlamda, amacına göre suçlar sosyal düzeni; kabahatler ise, idarî düzeni korumayı amaçlamaktadır. Kanunîlik bakımından suçlarda ve adlî yaptırımlarda kanunîlik esastır. Genel düzenleyici işlemlerle bir fiilinin suç sayılması mümkün değildir. Kabahatler ve idarî yaptırımlar için de kanunîlik esas olmakla birlikte, kanunun kapsamı bakımından getirilen bir çerçeve hükme bağlı olarak genel ve düzenleyici işlemlerle bir fiilin kabahat sayılması mümkündür. Manevî unsura göre kanunda aksine bir hüküm yoksa suçlar kasten; kabahatler ise, hem kasten hem de taksirle işlenmektedir. Özel işleniş (görünüş) şekillerine göre kanunda aksine bir hüküm yok ise, suça teşebbüs cezalandırılır; ancak, kabahate teşebbüs cezalandırılmaz. Usûl hükümleri açısından suçlara ceza muhakemesi usûlüne göre ceza mahkemesi; kabahatlere ise, idarî usûllere göre yetkili idarî makamlarca yaptırım uygulanmaktadır. Temel belirleyici olan yaptırım bakımından suçlara hapis cezası ve adlî para cezası ile güvenlik tedbirlerinden oluşan adlî yaptırımlar; kabahatlere ise, idarî para cezası ile idarî tedbirlerden oluşan idarî yaptırımlar uygulanmaktadır. Yaptırımların hukukî niteliğine göre adlî yaptırımlar yargısal karar/işlem; idarî yaptırımlar ise, idarî karar ve işlem niteliğindedir. Sonuç ölçütüne göre adlî yaptırımlar kişiselleştirilebilmekte ve adlî sicile kaydedilmekteyken, idarî yaptırımlar ise, kişiselleştirilmez ve sicile kaydedilmezler[377]. Vergi kabahatleri özelinde, kabahatlerin tespiti ve cezalandırılması, vergi idaresi tarafından yerine getirilmektedir[378]. Nitekim, genel idare içerisinde vergilere ilişkin düzenleme yapma yetkisi ve vergilendirme işlemlerini yerine getirme yetkisi, Hazine ve Maliye Bakanlığına ve onun taşra teşkilatına aittir[379].

Hukuka aykırı ve haksız fiil olmasına rağmen suç sayılmayan, ancak karşılığında yaptırım öngörülen bazı cezalar ve fiiller de bulunmaktadır. Öğretide "kabahat benzerleri" başlığı altında toplanan bu cezalar ve fiiller disiplin hapsi, tazyik hapsi, askeri kabahatler ve para cezası uygulanan kabahat benzeri diğer fiiller olmak üzere dörde ayrılmaktadır[380].

Hukuka aykırı olmakla birlikte suç sayılmayan fiiller, bir başka sınıflandırmaya göre, haksız fiiller, emniyet tedbiri gerektiren fiiller ve idarî yaptırım gerektiren fiiller

[377]Çağlayan, 2006, s. 27-47.; B. Öztürk (2009). Kabahatler kanununun genel esasları, *İdari ceza hukuku sempozyumu*. (Ed: İ. Ulusan, F. B. Yavaşlar). Ankara: Seçkin, s. 126.; Erdem, 2010, s. 5,6.; Kangal, 2011, s. 28-35.; Şenyüz, Yüce ve Gerçek, 2015, s. 224.; Şenyüz, 2017, s. 29-39.
[378]S. A. Oktar (2018b). *Vergi hukuku*. 13. Baskı, İstanbul: Türkmen, s. 375.
[379]Ü. S. Üstün (2011). Maliye Bakanlığının vergi kabahatlerini belirleme yetkisi. *EÜHFD*, XV(1-2), s. 33.
[380]Yalçın, 2007, s. 35-41.

olmak üzere üç başlık altında toplanmış ve idarî yaptırım uygulanan fiiller de disiplin cezası gerektiren fiiller ve kabahatler olmak üzere iki gruba ayrılmıştır[381].

2.1.3. Kabahatlerin nedenleri

Vergi hukukunda gelenek, idarî, hukukî, siyasî, psikolojik, iktisadî, malî, sosyal, kişisel ve ırkî nedenlerin vergi suçlarının ve vergi kabahatlerinin (idarî vergi suçların) oluşmasında etkili olduğu kabul edilmiştir. Bu bağlamda yükümlülerin olumsuz algısı; denetimle görevli birimlerin görevini yerine getirememesi; vergi idareleri arasında işbirliğinin olmaması; idarecilerin yeterli bilgi ve donanıma sahip olmaması; vergi denetimine tâbi olmama algısı; mevzuatın sık değişmesi; cezaların caydırıcı olmaması; kısa zamanaşımı süreleri; zamansız ve sık çıkan aflar; vergi kaçırmanın bir zevk sayılması; verginin gereksiz görülmesi ve maliyetinden kaçınma isteği; açgözlülük; ihlâllerin tespit edilemeyeceği ve vergi sisteminin adaletsiz olduğu algısı; bilgi ve kültür yetersizliği; ahlâkî değer yoksunluğu; vergi yükü; haksızlığa uğrama hissi; ticarî sırrın korunması çabası ve vergilemenin bizatihi kendisinin kötü sayılması yükümlüleri vergi uyumundan uzaklaştıran etkenler olarak vurgulanmıştır[382].

Yükümlülerin vergi mevzuatına uymayı tercih etmesi dolayısıyla vergi ödeme isteğini yansıtan vergi uyumu[383], rasyonel tercih modeli ile sosyo-kültürel ve sosyo-psikolojik yaklaşım temelinde de açıklanmıştır. Bunlardan rasyonel tercih modelinde vergiye gönüllü uyumu belirleyen etkenler yakalanma ve cezalandırma riskinin büyüklüğüdür. Diğer bir ifadeyle, verginin ödenmemesi halinde elde edilecek fayda ile karşılaşılacak cezanın karşılaştıran kişilerin davranışını kâr elde amacı belirlemektedir[384]. Etkin vergi denetimi ve cezaların caydırıcılığı, vergiye gönüllü uyumu belirleyen etkenlerdir[385]. Sosyo-kültürel ve sosyo-psikolojik yaklaşıma dayanan tutumsal modelde (ahlakî duygular teorisi) ise, vergi ödeme veya ödememe tercihi psikolojik algıya dayanmaktadır ve mükellef davranışında kültürel, kurumsal, hukukî, siyasal, idarî, psikolojik, ahlâkî ve dinsel etkenler etkilidir[386]. Ayrıca vergi adaleti, vergi afları, vergi

[381]Öztürk, 2009, s. 124-125.
[382]N. Edizdoğan, M. Taş ve A. Çelikkaya (2007). *Vergi ceza ve yargılama hukuku*. Bursa: Ekin, s. 46-60; T. Akdemir ve A. Çavdar (2015). Vergi suçu kavramı ve mükellefleri vergi suçu işlemeye yönelten etkenler. *AÜHF Prof.Dr. Nevzat Toroslu'ya Armağan*, Ankara: Ankara Üniversitesi Yayınları No: 459, s. 49-70.
[383]N. T. Saruç (2015). *Vergi uyumu: teori ve uygulama*. Ankara: Seçkin, s. 23.
[384]M. E. Üyümez (2006). Vergi cezalarının hukuki niteliği*, Eskişehir Barosu Dergisi*, 10, s. 103.
[385]C. C. Aktan (2006). Vergi psikolojisinin temelleri ve vergi ahlakı. *Vergileme ekonomisi ve vergileme psikolojisi* (Ed: C. C. Aktan, D. Dileyici, İ. Y. Vural), Ankara: Seçkin, s. 126.; Saruç, 2015, s. 37.
[386]Aktan, 2006, s. 130.; Saruç, 2015, s. 63.

cezaları, vergi yönetiminin kalitesi, vergi denetiminin etkinliği, vergi oranları ve vergi ödeme gücü şeklindeki ekonomik ve malî etkenler; örf ve âdetler, sosyal sermaye, sosyal normlar, vergi bilinci ve kültür şeklindeki sosyal, kültürel ve kurumsal etkenler; katılımcılık, yerinden yönetim, iyi yönetim, siyasal sistem kalitesi ve devlete güven şeklindeki siyasi ve idarî etkenler ile dinler ve inançlar, suçluluk duygusu, görev ahlâkı, sosyal stigma ve etik şeklindeki dini ve etik etkenler de yükümlü davranışında belirleyici olabilmektedir[387]. Örneğin mükellef algı, tutum ve davranışı vergi oranına bağlı olarak sempatiden nefrete doğru değişirken, gönüllü uyum şeklinde kabul; aylaklığı tercih etme, tüketimi kısma, yatırımdan vazgeçme, vergiyi yansıtma ve vergiden kaçınma şeklinde pasif tepki ve vergi kaçakçılığı, verginin reddi ve vergi isyanı şeklinde aktif tepki olabilmektedir[388].

Vergi uyumunu, vergi etiği açısından inceleyen bir çalışmada[389], vergi etiğinin; psikolojik ve sosyolojik, malî ve ekonomik, politik, idarî ve demografik birleşenleri üzerinde durulmuştur. Bu bağlamda malî aldanma, vergi ve ceza oranları, gelir seviyesi ve ekonomik durum, para sevgisi, karşılıklılık, vergi adaleti, vergi kültürü, milli gurur ve din, siyasal güven, kamu etiği, demokrasi kültürü, siyasi karar alma sürecine katılım, vergi sisteminin karmaşıklığı ve işlem sayısının fazlalığı, vergi idaresinin etkinliği, kayıtdışılık, vergi uyum politikaları, vergi afları, vergi denetiminin etkinliği, yaş, medenî durum, cinsiyet, meslek, eğitim konuları vergi etiğinin oluşmasında etkili olup mükellef davranışlarında etkili olduğu kabul edilmiştir. Örneğin zengin olma isteği ve bu zenginliğin sağlayacağı rahat, kişileri fırsat bulduğunda vergi hilesi yapmaya yönelten bir etken olabilmektedir[390]. Ayrıca vergi ilişkisi, yükümlü ile devlet arasında karşılıklılık esasına dayanan bir psikolojik sözleşme kabul edildiğinden, bazen kişiler bu sözleşmeye dayanarak vergi ödememe şeklinde bir misilleme yapabilmektedir[391]. Kayıtdışılık ise, dürüst vergi yükümlülerinin vergi etiğini bozan en önemli etkendir[392]. Vergi denetiminde asıl amaç, bütün vergi mükelleflerini denetime tâbi tutmak yerine denetime tâbi tutulma algısını yüksek tutmak olduğundan, etkin bir vergi denetiminin yokluğu dürüst vergi

[387]C. C. Aktan ve H. Çoban (2006). Vergileme ekonomisi ve vergileme psikolojisi perspektifinden vergiye karşı tutum ve davranışları belirleyen faktörler. *Vergileme ekonomisi ve vergileme psikolojisi* (Ed: C. C. Aktan, D. Dileyici, İ. Y. Vural), Ankara: Seçkin, s. 138.
[388]C. C. Aktan, D. Dileyici, Ö. Saraç (2006). Vergilere karşı tepkiler ve vergilerin ahlaki ve sosyo-psikolojik sınırları. *Vergileme ekonomisi ve vergileme psikolojisi* (Ed: C. C. Aktan, D. Dileyici, İ. Y. Vural), Ankara: Seçkin, s. 166.
[389]İ. Kitapçı (2013). *Vergi etiği-vergi psikolojisi: verginin sosyo-psikolojik teorisi*. Ankara: Seçkin, s. 125.
[390]H. E. Yayla vd., (2009). Para sevgisinin vergi ahlakı üzerine etkisi. *Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi, 3,* s. 72.
[391]Kitapçı, 2013, s. 157.
[392]Kitapçı, 2013, s. 257.

mükelleflerini vergi kanunlarını ihlâl etmeye adeta teşvik etmektedir[393]. Yine yapılan bir araştırmaya göre erkekler kadınlara göre; gençler yaşlılara göre ve evli çiftler de bekâr kişilere göre daha fazla vergi kaçırma eğilimindedir[394].

Yükümlülerin vergi uyumunda belirleyici olan etkenlerin gerçekleşme durumunu araştıran bir çalışmada vergi kaçakçılığının etkenleri arasında % 27,7 oranıyla vergi oranlarının yüksekliği; % 27,4 oranıyla vergi bilincinin ve ahlâkının yerleşmemiş olması ve % 27,2 oranıyla da "herkes kaçırıyor ben de kaçırayım" görüşü ağırlıklı bir paya sahiptir[395]. Diğer çalışmaya göre ise, % 43,6 oranıyla vergi oranlarının yüksekliği; % 18,2 oranıyla vergi denetiminin yetersizliği; % 16,5 oranıyla vergi bilinç ve ahlâkının yerleşmemiş olması ve % 10,9 oranı ile "herkes kaçırıyor ben de kaçırayım" görüşü vergi kaçakçılığına sebep olmaktadır[396]. Başka bir çalışmada yükümlülerin vergiye karşı gösterdikleri davranışlar % 45,7 oranıyla vergi oranlarının yüksek olmasına, % 30,4 oranıyla vergi bilinci ve ahlakının yeterince yerleşmemiş olmasına; % 6,8 oranıyla vergilerin neden gerekli olduğunun kamuoyuna anlatamamasına; % 4,3 oranıyla şekli vergi yükümlülüklerinin fazla olmasına göre değiştiği ve vergi kaçakçılığında % 24,7 oranıyla "herkes kaçırıyor ben de kaçırıyorum" görüşü; % 24,5 oranıyla vergi idaresi ve denetimlerinin yetersiz olması; % 15,6 oranıyla vergi kanunlarının vergiyi kaçırmaya müsait olması; %13,4 oranıyla vergi bilincinin yerleşmemiş olması; % 12,5 oranıyla kamu harcamalarındaki savurganlık; % 5 oranıyla vergi kanunlarının sık sık değişmesi ve yükümlülerin bunu takip edememesi ile % 4,3 oranıyla da belge sisteminin oturmamış olmasının etkili olduğu sonucuna ulaşılmıştır[397].

Gümrük kabahatlerinde de yukarıda belirtilen nedenler etkilidir. Nitekim eşyaya uygulanan gümrük vergisi ve diğer harcama vergileri arasındaki ülkeler arasındaki farklılıklar; diğer yükümlülerin emsal oluşturan olumsuz davranışları; sık değişen gümrük mevzuatı ve malî aflar; gümrük işlemlerinde tecrübesizlik; izin ve belgelendirme prosedürünün ilâve zaman ve maliyetinden kurtulma isteği ve personel eksikliğine bağlı gümrük denetiminde oluşan yetersizlik gümrük kabahatlerinin de nedenleri arasındadır.

---

[393]Kitapçı, 2013, s. 238.
[394]E. Tunay ve İ. Güvenç (2007). *Türkiye'de mükelleflerin vergiye bakışı*. Ankara: Gelir İdaresi Başkanlığı Mükellef Hizmetleri Daire Başkanlığı Yayınları No: 51, 22.; Kitapçı, 2013, s. 248.
[395]H. G. Çiçek ve H. Herek (2012), Türkiye'de vergi suç ve cezalarının değerlendirilmesi: Antalya ili örneği. *Marmara Üniversitesi İİBF Dergisi, XXXII*(I), s. 329.
[396]Y. Ayyıldız (2014). Vergi mükelleflerinin suç ve ceza algısı: Türkiye alan araştırması. *Finans Politik & Ekonomik Yorumlar*, 51(598), s. 40.
[397]H. Çiçek, M. Karataş ve A. Yıldız (2008). *Güneydoğu Anadolu Bölgesi'nde vergi yükümlülerinin vergiyi algılama ve tutum analizi: bir alan araştırması*. Ankara: T.C. Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı Yayın No: 2008/381, s. 28.

2.2. Gümrük Kabahatlerinin Tanımı

Gümrük kabahatleri, dar ve geniş anlamda tanımlanabilir. Gümrük kabahatleri, gümrük mevzuatıyla getirilen yükümlülüklerin ilgili kişilerce ihlâli sonucu oluşan, hukuka aykırı olan ve haksızlık oluşturan fiillerdir. Türkiye uygulamasında gümrük kabahatleri, Gümrük Kanunu ile belirlenen kuralların ihlâline bağlı olarak, gümrük idaresince idarî yaptırım uygulanan fiillerdir. Bu bakımdan gümrük kabahatleri, dar anlamda, Gümrük Kanununda kabahat olarak tanımlanan ve karşılığında gümrük idaresinin idarî yaptırım uygulanan ihlâllerdir.

Gümrük işlemleri kapsamlı ve farklı mevzuatla düzenlenmiş birçok kural ve uygulama içermektedir. Dolayısıyla gümrük işlemleri sırasında kişiler, gümrük mevzuatı dışındaki mevzuatı da ihlâl edebilmekte ve kendi özel mevzuatında kabahat olarak tanımlanan haksızlıklara neden olabilmektedir. Gümrük işlemleriyle olan bağı nedeniyle gümrük mevzuatı dışında kendi mevzuatında yer alsa da gümrük idaresine verilen yetkiye istinaden bu idarece idarî yaptırım uygulanan kabahatlerin de gümrük kabahatleri kapsamına alınması mümkündür. Bu bağlamda geniş anlamda gümrük kabahatleri, karşılığında idarî yaptırım uygulanan, gümrük işlemleriyle ve gümrük idaresiyle ilgili mevzuat kapsamına giren maddî ve şeklî ödevlerin ihlâlidir.

2.3. Gümrük Kabahatlerinin Hukukî Dayanakları

Hukukta dayanak (kaynak) kavramı, bir ilişkinin düzenlenmesinde geçerli olan kural ve normları ifade etmektedir[398]. Hukuk kaynağı, en başta hukuku doğuran organdır[399]. Hukuk dalına kaynaklık eden kurallar ve normlar ise, söz konusu kuralların kimler arasındaki ilişkileri düzenlediğini, bu ilişkilerin doğmasını, niteliğini, kapsamını ve sona ermesini konu almaktadırlar[400].

Dar anlamda kabahatler hukukunun kaynağını yürürlükteki hukukî düzenlemeler, diğer bir ifadeyle, pozitif hukuk (mevzuat) oluşturmaktadır. Bu anlamda kaynak, hukuk kurallarının büründüğü somut biçimdir[401]. Pozitif hukukun kaynakları hukukî niteliğine göre emredici-bağlayıcı olmaları bakımından aslî ve yardımcı kaynaklar şeklinde ikiye

[398]Şenyüz, Yüce ve Gerçek, 2015, s. 93.
[399]Pehlivan, 2010, 26.; Kırbaş, 2012, s. 20.
[400]Y. Karakoç (2015b). Vergi ceza hukukuna ilişkin genel bilgiler. *Vergi ceza hukuku*. (Ed. Y. Karakoç ve M. E. Üyümez). Eskişehir: Anadolu Üniversitesi Açıköğretim Fakültesi Yayınları, s. 4.; Karaçok, 2016b, s. 39.
[401]Kırbaş, 2012, s. 20.

ayrılmaktadır[402]. Kuralları koyan organa göre yasama, yürütme ya da yargı organı da birer hukuk kaynağı oluşturmaktadır[403]. Kabahatler hukuku açısından kaynaklar; doğrudan ve dolaylı kaynaklar şeklinde ikili bir ayrıma da tâbi tutulmaktadır[404].

Kabahatler hukuku açısından en üst düzenlemeyi Anayasa ve genel düzenlemeyi Kabahatler Kanunu oluşturmaktadır. Yeni norm koyma özelliği olan kaynaklar idarî yaptırım içeren tüm kanunlar olup, bunlar yasama organından doğan, doğrudan bağlayıcı ve asli kaynak niteliğindedir. Milletlerarası anlaşmalar da kanun hükmünde bağlayıcı ve aslî kaynaklar arasındadır. İdarenin genel düzenleyici işlemleri ise, yürütme organından doğan, doğrudan bağlayıcı ve asli kaynaklardır. Yüksek mahkeme kararları arasında yer alan içtihadı birleştirme kararları ise, yargı organından doğan, doğrudan bağlayıcı ve aslî kaynaktır. Kabahatlerin anlaşılmasına ve somut olayların çözülmesine yardımcı olan, ancak bağlayıcılığı ve yeni norm koyma özelliği olmayan bilimsel öğreti (doktrin) ve yargı kararları dolaylı-yardımcı kaynaktır.

2.3.1. Anayasa

Anayasa, kısaca, devletin kuruluş ve işleyişini, temel organlarını ve kişilerin temel hak ve özgürlüklerin düzenlendiği hukuk metnidir. Anayasa, ceza hukuku ve kabahatler hukuku gibi, vergi hukuku için de temel kaynak ve hiyerarşik olarak en başta gelen unsurdur[405].

Anayasada, kabahat ve suç ayrımının tam oluşmadığı dönemde, kabahatler veya idarî yaptırımlar için doğrudan bir hükme yer verilmemiş; ancak, suç ve ceza konuları düzenlenmiştir. Bununla birlikte Anayasada kabahatler hukuku için de geçerli kabul edilen çeşitli hükümler bulunmaktadır[406].

Kabahatler hukuku açısından da en temel ilke olan ve kaynağını Anayasadan alan hukuk devleti ilkesi (Any, m.2) yasama, yürütme ve yargı erklerinin farklı organlarda toplandığı; temel haklar ve hürriyetlerin koruma altına alındığı; kanun önünde herkesin

[402]Öncel, Kumrulu ve Çağan, 2008, s. 13.; Şenyüz, Yüce ve Gerçek, 2015, s. 93.
[403]Öner, 2017b, s. 29.; Şenyüz, Yüce ve Gerçek, 2015, s. 93.
[404]Akbulut, 2010, s. 37-45.
[405]Pehlivan, 2010, s. 20.; Kırbaş, 2012, s. 21.; Karakoç, 2016b, s. 52.
[406]Anayasada yer alan hukuk devleti (m.2); hiçbir kimse veya organ kaynağını Anayasadan almayan bir devlet yetkisi kullanamayacağı (m.6); yasama yetkisi (m. 7); yürütme yetkisi (m. 8); kanun önünde eşitlik (m.10); kişi hürriyeti ve güvenliği (m.19); hak arama hürriyeti (m.36); suç ve cezalar (m.38); olağanüstü haller (m.121); sıkıyönetim, savaş ve seferberlik (m.122); idarenin bütünlüğü ve kamu tüzel kişiliği (m.123); yönetmelikler (m.124); yargı yolu (m.125) ve Danıştay (m.155) konusundaki hükümleri kabahatler için de dikkate alınmaktadır.; O. Sancaktar (2009). İdari Cezaların Yaptırımlar Teorisindeki Yeri ve Türk Hukuku'ndaki Anayasal Temelleri. *İdari ceza hukuku sempozyumu*. (Ed: İ. Ulusan ve F. B. Yavaşlar), Ankara: Seçkin, s. 107.; Kangal, 2011, s. 36.

eşit olduğu; devletin ve kişilerin faaliyetlerinde hukuk kurallarına bağlı kaldığı; devletin yargı denetimine tâbi olduğu ve hâkim bağımsızlığının güvence altına alındığı devlete işaret etmektedir[407]. Bu bağlamda kabahatler hukukuna ilişkin düzenleme ve uygulamalar, ilk başta hukuk devleti ilkesine uygun olmak zorundadır. Bu ilke gereği kişilerin, hangi fiil ve davranışlara yaptırım uygulanacağını önceden bilmeleri sağlanmalıdır ve bunu sağlamanın aracı da kanunsuz suç ve ceza olmaz ilkesidir[408]. Ayrıca hukuk devleti ilkesi gereği, idarenin her türlü eylem ve işlemine karşı yargı yolu açık olduğundan (Any, m.125), kabahat karşılığı uygulanan idarî yaptırımların da yargı denetimine tâbi tutulması gerekmektedir.

Anayasaya göre hiçbir kimse veya organ kaynağını Anayasadan almayan bir devlet yetkisi kullanamaz (Any, m.6). Bu bağlamda kabahatler karşılığı uygulanan idarî yaptırımlarım kaynağını ve idarî yaptırım uygulayan yürütme organının yetkisi ve görevi de anayasa temelinde dayanağa sahip olmalıdır[409].

Anayasanın suç ve cezalara ilişkin hükmü kabahatler hukuku açısından da gözetilmesi gerekmektedir. Nitekim, kabahatlerin ceza hukuku kapsamında olduğu dönemde yürürlük kazanan hükümde, suçta ve cezada kanunîlik ilkesi ve ceza sorumluluğunun şahsiliği vurgulanmış; ayrıca, idarenin genel düzenleyici işlemlerle suç ve ceza getiremeyeceği ve kişi hürriyetini bağlayıcı yaptırım uygulanamayacağı belirtilmiştir (Any, m.38). Anayasa Mahkemesi de bir kararında[410] kanunîlik ilkesi bakımından idarî yaptırımları bu esaslara göre denetime tâbi tutmuştur[411].

Anayasaya göre idare, kuruluş ve görevleriyle bir bütün oluşturmaktadır ve kanunla düzenlenmektedir (Any, m.123). Bu bağlamda idarenin görevlerini yaparken idarî düzeni sağlamak için kabahatler hukuku çerçevesinde başvuracağı araçların da kanunîlik ilkesine

[407]AnyM. 28.3.2001 tarih ve E.1999/51, K.2001/63. (RG, 29.3.2002 - 24710); Biyan, 2018, s. 31.
[408]Yıldırım, 2017, s. 162-163.
[409]Sancaktar, 2009,s. 73.
[410]AnyM. 11.06.2009 tarih ve E.2007/115, K.2009/80. (RG, 26.11.2009 - 27418).
[411]Anayasa, içerdiği kurallar yoluyla kanunların yargı denetimine tâbi tutulmasını sağlamaktadır. Türk hukukunda bu amaçla soyut norm denetimi (iptal davası) ve somut norm denetimi (itiraz davası) şeklinde 2 yönteme yer verilmiştir (Any, m.148 vd). Karakoç, Y. (2017a). *Türk Hukuku'nda vergi kanunlarının Anayasaya uygunluğunun yargısal denetimi*. Ankara: Yetkin, s. 30-51. Örneğin Gümrük Kanunu uyarınca verilen idarî para cezasının kaldırılması talebiyle Ordu Vergi Mahkemesinde açılan davada Mahkeme, Gümrük Kanununda yer alan idarî yargı merciilerine yapılan itirazlarda, gümrük idaresine itiraz sırasında sırasında kullanılan bilgi ve belgelerin dışındaki bilgi ve belgelerin kullanılamayacağı (GK, m.245/2) ve gümrük idaresinin aldığı kararlara karşı idarî yargı merciine başvurulması, kararların gümrük idaresince uygulanılmasına engel oluşturmayacağı hükmünü (GK, m.245/3) Anayasaya aykırı bularak, itiraz yoluyla Anayasa Mahkemesine başvurmuştur. Anayasa Mahkemesi ise kararında, söz konusu hükümleri Anayasada düzenlenen eşitlik ve hak arama özgürlüğüne (Any, m.10,13, 36) aykırı bulmuş ve iptal etmiştir. Y. Karakoç (2016c). *Vergi hukuku uygulamaları*, 2. Baskı, Ankara: Yetkin, s. 104-112.

uygun olması gerekmektedir. Kabahat oluşturan ihlâller, kanunda açıkça tanımlanabileceği gibi, kanunun kapsamı bakımından belirlediği çerçeve hükmün içeriği idarenin genel ve düzenleyici işlemleriyle de doldurulabilmektedir. Dolayısıyla kabahatlerde mutlak kanunîlik sadece idarî yaptırımların türü, süresi ve miktarı için tam uygulanmaktadır (KK, m.4).

Gümrük kabahatleri ve karşılığında öngörülen idarî yaptırımlar da tanımlama ve uygulama aşamalarında Anayasaya uygun olmalıdır. Ayrıca vergi kabahatlerine ilişkin yaptırımların denetimi de vergi yargısı tarafından başta Anayasa olmak üzere, kanunlara ve diğer hukukî düzenlemere göre yapılmaktadır[412].

2.3.2. Milletlerarası düzenlemeler

Ülkeler arasında hukukî bir durum oluşturmak, değiştirmek ya da kaldırmak için irade uyuşması üzerine yazılı veya sözlü şekilde ikili, bölgesel veya çok taraflı düzenlemeler yapılabilmektedir. Bu düzenlemeler arasında yer alan milletlerarası anlaşmalar yazılı olarak yapılmakta ve taraf ülkeleri bağlayıcı nitelik taşımaktadırlar. Örneğin Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi[413] ve eki protokollere taraf ülkeler, âdil yargılanma hakkı, cezaların kanunîliği, etkili başvuru hakkı, ayrımcılık yasağı, aynı suçtan iki kez yargılanmama ve cezalandırılmama hakkı gibi kabahatler alanını da ilgilendiren hükümlere uymak durumundadır[414].

Rehber kaynak niteliği taşıyan Avrupa Konseyi Bakanlar Komitesinin 28.7.1977 tarihli İdarî Makamların İşlemleriyle İlgili Olarak Kişilerin Korunmasına İlişkin R(77)31 sayılı Tavsiye Kararında[415], idarî işlemden haberdar edilme, görüş açıklama, savunma, hukukî yardım, temsil, gerekçe ve kanun yolu gösterme şeklinde kabahatler hukukunda da dikkate alınan ilkeler[416] ve Avrupa Konseyi Bakanlar Komitesinin 13.2.1991 tarihli İdarî Yaptırımlara İlişkin R(91)1 sayılı Tavsiye Kararında[417], idarî yaptırım kararı alınmadan önce uygun süre verilerek dinlenme hakkının sağlanması ve belirlilik ilkesine

---

[412]Karakoç, 2016b, s. 46.

[413]Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi-Avrupa Konseyi. (2010). *Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi*. http://www.danistay.gov.tr/upload/avrupainsanhaklarisozlesmesi.pdf (Erişim Tarihi: 19.3.2016), s. 10.

[414]Türkiye 18.6.1954'te Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesini onaylamış, 28.1.1987'de bireysel başvuru hakkını; 28.1.1990'da Avrupa İnsan Hakları Mahkemesinin yargı yetkisini ve arkasından 6.10.2004'te 1961'de imzaya açılan ve 1965'te yürürlüğe giren, temel sosyal, siyasi ve ekonomik hakları takviye eden hükümleri bakımından Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesinin tamamlayıcı özelliğe sahip olan Avrupa Sosyal Şartının 1996'da gözden geçirilmiş halini kabul etmiştir.

[415]https://wcd.coe.int/com.instranet.InstraServlet?command=com.instranet.CmdBlobGet&InstranetImage=2009032&SecMode=1&DocId=752646&Usage=2 (Erişim Tarihi: 15.3.2016)

[416]H. Kurt (2014). İdari yaptırımlara karşı güvenceler. *Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*. *XVIII*(1), s. 137.

[417]https://wcd.coe.int/com.instranet.InstraServlet?command=com.instranet.CmdBlobGet&InstranetImage=2011123&SecMode=1&DocId=392992&Usage=2 (Erişim Tarihi: 15.3.2016)

uyulması tavsiye edilmiştir. Avrupa Konseyi Bakanlar Komitesinin 20.6.2007 tarihli İyi İdare Konusunda CM/REC(2007)7 sayılı Tavsiye Kararında[418] ise, idarî kararların alınması ve uygulanması sırasında söz konusu karardan etkilenen kişilerin de idarî sürece katılımının sağlanması tavsiye edilmiştir. Ancak bu kararlar üye ülkeler için bağlayıcı değildir[419].

Suç olmaktan çıkarma eğilimi neticesinde yaygın bir uygulama alanı bulan idarî yaptırımlar 14. Viyana Milletlerarası Ceza Kongresi'nde de ele alınarak alanın sınırlarının belirlenmesi yönünde çalışmalar yapılması ve idarî yaptırımlar konusunda etkinlik, kanunîlik, şahsîlik, kusurluluk ve *ne bis in idem* gibi çeşitli durumların dikkate alınması tavsiyesinde bulunulmuştur[420].

Neticede idare hukukuyla bağlantısı dolayısıyla kabahatler hukuku alanında da uygulama bulan kanunîlik, eşitlik, tarafsızlık, kazanılmış hakların korunması, idareye itiraz ve dinlenme hakkı, hukukî temsil ve yardım hakkı, makûl süresinde işlem yapma, yazılı bildirim, gerekçe ve kanun yolu gösterme ve kişisel verilerin korunması şeklindeki kabahatler hukuku alanında geçerli olan usûle ve esasa ilişkin pek çok ilke ve kurum milletlerarası bağlayıcı veya tavsiye niteliğindeki düzenlemelerden iç hukuka aktarılarak uygulama alanı bulmaktadır[421]. Ayrıca idarî yargı kararları gerekçelendirilirken, milletlerarası düzenlemelere de atıf yapılabilmektedir[422].

Gümrük kabahatleri ve karşılığında uygulanan idarî yaptırımların tanımlanması ve uygulanması aşamalarında da milletlerarası düzenlemeler göz önünde bulundurulmaktadır.

2.3.3. Kanunlar

Kanunlar, Anayasada belirtilen organ tarafından, yani Türkiye Büyük Millet Meclisi tarafından çıkarılan, yazılı, genel, sürekli ve soyut hukuk kurallarıdır[423].

Kabahatler hukukunun hukukî dayanağını oluşturan kanunlar; Kabahatler Kanunu ile kabahat ve idarî yaptırım içeren diğer kanunlar şeklinde ikiye ayrılmaktadır. Türk

---

[418]http://www.coe.int/t/dghl/standardsetting/cdcj/CDCJ%20Recommendations/CMRec(2007)7E.pdf (Erişim Tarihi: 15.3.2016)

[419]T. Muratoğlu (2014) .Yargısal faaliyetler bağlamında tesis edilen disiplin yaptırımları ve bu yaptırımların hukuka uygunluğu. *Dicle Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 19(30-31), s. 100.

[420]N. Centel (1990). XIV. Uluslararası Ceza Kongresi Kararları (1-7.10.1989 Viyana). *Argumentum*, 1(1), s. 7.

[421]T. Akıllıoğlu (2004). İnsan hakları ve yönetim hukuku: Avrupa yönetim hukukunun oluşmasında Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi kararlarının rolü. http://www.idare.gen.tr/akillioglu-insan.htm (Erişim Tarihi: 15.3.2016)

[422]Örneğin Dş. 1. D. 18.4.2003 tarih ve E.2003/44, K.2003/49.; Dş. İDDK. 23.12.2010 tarih ve E.2009/1188, K.2010/2507.; Dş. 15. D. 3.4.2018 tarih ve E.2016/6785, K.2018/3262. http://emsal.danistay.uyap.gov.tr (Erişim Tarihi: 28.10.2018).

[423]Karakoç, 2016b, 52.

hukukunda kabahatler hukukunun kaynağını oluşturan ve kabahatler ile idarî yaptırımlara ilişkin genel hükümler içeren temel ve çerçeve kanun Kabahatler Kanunudur. Kabahatler Kanununun maddî hükümleri, kabahatler hukukunun da maddî konularını kapsayan genel hükümler ile özel hükümlerden oluşmaktadır. Ayrıca genel hükümler içerisinde çeşitli usûl hükümleri de bulunmaktadır. Genel hükümler kapsamında Kabahatler Kanununda kanunîlik ilkesi, tipiklik, hukuka uygunluk nedenleri, kusuru ortadan kaldıran nedenler, kabahatlerin özel işleniş şekilleri, kanun yolları[424] ile idarî yaptırımlara ilişkin çeşitli konulara yer verilmiştir. Özel hükümler ise, Kabahatler Kanununda düzenlenen belirli kabahatler ve karşılığında uygulanan idarî yaptırımlara ilişkindir. Kabahatler Kanununda düzenlenen kabahatler dışında da, yani kendi özel kanunlarında birçok kabahat düzenlenmiştir. Ayrıca Kabahatler Kanunu, Türk Ceza Kanununa atıfta bulunarak, ceza hukukuna ilişkin çeşitli hükümlere kabahatler hukukunda da geçerlilik tanımıştır[425].

Kabahatler Kanununun usûl hükümlerinde kabahatlerin tespiti ve karşılığında idarî yaptırım uygulanmasında yetkili idareler, idarî yaptırım kararının şekli, içeriği ve tebliği ile kanun yollarına yer verilmiştir. Böylece Türk hukuk sisteminde bütün kabahatler bakımından geçerli olan ve ceza muhakemesi hükümlerinden tamamen ayrılan düzenlemeler, Ceza Muhakemesi Kanununa atıfta bulunulan düzenlemeler ve kabahat içeren kanun hükümleri şeklinde 3 tür usûl hükmü yürürlük kazanmıştır[426].

Kabahatler, esas itibariyle, kanun koyucunun iradesine ve ilgili oldukları alanlara bağlı olarak, birçok özel kanunda düzenlenmiştir. Kabahatler Kanununda yapılan kabahat tanımı uyarınca bir kanunun kabahatlere ilişkin düzenleme içerdiğinin tespiti, ilgili fiiller için uygulanan yaptırım türüne göre belirlenmektedir[427]. Bununla birlikte kabahat sayılan fiillerin ilgili kanunda karşılığında idarî yaptırım öngörülerek açıkça kabahat olarak tanımlanması yoluna gidilebileceği gibi, kanunda karşılığı olan yaptırımların türü, süresi ve miktarı açıkça tanımlanarak ve kapsamı ile koşulları bakımından bir çerçeve hükme yer verilerek, idarenin düzenleyici işlemleriyle hükmün içeriği doldurulabilmektedir (KK, m.4). Diğer bir ifadeyle, yapılması veya yapılmaması yönünde emredici veya yasaklayıcı hüküm içeriği olan fiil, kanunda açıkça tanımlanabilmekte ya da kanunda bir

[424]Kabahat içeren kanunda hüküm olması halinde Kabahatler Kanununun kanun (başvuru) yoluna ilişkin hükmü (KK, m.27) uygulanmaz (KK, m.3/1.a).
[425]Örneğin Kabahatler Kanununun zaman bakımından uygulama (KK, m.5); yer bakımından uygulama (KK, m.6); hata (KK, m.10); hukuka uygunluk nedenleri ile kusurluluğu ortadan kaldıran nedenler (KK, m.12) ve teşebbüs (KK, m.13) hükümlerinde Türk Ceza Kanununa atıfta bulunulmuştur.
[426]Akbulut, 2010, s. 26.
[427]Kangal, 2011, s. 37.

çerçeve hükme yer verilerek bu hükmün içeriği, idarî düzenlemeler yapılarak tespit edilebilmektedir. Buna karşın kabahatler için uygulanan idarî yaptırımların türü, süresi ve miktarı kanun hükmünde açıkça yer almak zorundadır. Bu durumda kabahat içeren kanunlar eksik ceza normu[428] şeklinde düzenlenebilmekte ve karşılığında idarî yaptırım öngörülmesi şartıyla kabahat fiillerinin kanunda olmaması, kanunun kabahat içeriğini etkilememektedir.

Neticede karşılığında idarî yaptırım uygulanan haksız fiillerin kabahat sayılması sebebiyle idarî yaptırım içeren bütün kanunlar kabahatler hukuku alanına ilişkin birer kaynak oluşturmaktadır. Türk hukukunda eğitim, sağlık, çevre, maliye, ekonomi ve ticaret gibi alanları düzenleyen hemen hemen bütün kanunlarda karşılığında idarî yaptırım öngörülen çeşitli kabahatlere yer verilmiştir.

Türkiye'de gümrük kabahatleri Gümrük Kanunu ve bu Kanuna dayanan gümrük mevzuatı uyarınca kişilerin katılımıyla yerine getirilen gümrük işlemleriyle ilgili maddî ve şeklî ödevlerin ihlâli şeklinde gerçekleşmektedir[429]. Gümrük Kanununda gümrük idarî düzeninin sağlanması bakımından vergi kaybına yol açan ve usulsüzlük oluşturan çeşitli kabahatlere ve karşılığında uygulanan idarî yaptırımlara yer verilmiştir. Ayrıca Gümrük Kanununda, karşılığında farklı bir idarî yaptırım öngörülmeyen; ancak, genel ve düzenleyici işlemlerle usulsüzlük sayılan ihlâller için çerçeve hükme yer verilerek bu ihlâller de maktû idarî para cezası ile cezalandırılmaktadır[430]. Bununla birlikte genel ve

[428]Ceza normları, davranışta bulunma veya bulunmama şeklindeki (emir veya yasak) hüküm ile bu hükme uyulmasını sağlayan ceza arasındaki ilişkiden hareketle; tam ceza normu, eksik ceza normu ve açık ceza normu olarak üçlü ayrıma tâbi tutulmaktadır. Bu bağlamda kural, hüküm ve cezanın, kanunun tek bir hükmünde birlikte bulunması "tam ceza normu"; hüküm ve cezadan meydana gelen bir bütün olarak ceza normunun, sadece davranış kuralı olan hükmü veya sadece cezayı içermesine "eksik ceza normu" ve cezası olan ancak hükmü, daha sonra idarenin düzenleyici bir işlemi ile doldurulması, yani ceza normunu meydana getiren unsurlardan cezanın kanun hükmünde belirtilmiş olmakta birlikte hükmün, yani uyulması gereken davranış kuralının çerçevesi çizilerek, içerisi ileride idarenin kanun hükmünde kararname, tüzük ya da idarî emir gibi düzenleyici işlemleriyle doldurulmak üzere boş bırakılması "açık ceza normu" oluşturmaktadır. Z. Hafızoğulları (2008). *Türk Ceza Hukuku Ders Notları 2007-2008*. Ankara: Başkent Üniversitesi, s. 105-106. http://www.baskent.edu.tr/~zekih/ogrenci/CezaHukuku.pdf (Erişim Tarihi: 15.10.2015)

[429]Gümrük kabahatleri ve karşılığında uygulanan idarî yaptırımlar, Gümrük Kanununun 11. Kısmında "Vergi Kaybına Neden Olan İşlemler" (GK, m.234-238) ve "Usulsüzlükler" (GK, m.239 ve m.241) şeklinde 2 başlık altında düzenlenmiş ve idarî yaptırım uygulanan ihlâller "işlem" şeklinde ifade edilmiştir. Kanun koyucu vergi hukukundaki yaklaşıma uygun olarak gümrük kabahatlerini vergi kaybı niteliğinde gümrük kabahati ve usulsüzlük niteliğinde gümrük kabahati şeklinde iki türde ele almış, ancak zaman içinde yapılan değişiklikler Gümrük Kanununun bu sistematiğini bozmuştur. Yeni Gümrük Kanunu Taslağında gümrük kabahatleri "beyanın kontrolü sonucunda bulunan vergi farkları", "beyanın kontrolü sonucunda tespit edilen aykırılıklar", "izinsiz eşya çıkarılması ve sayımlarda eksik veya fazla eşya çıkması", "giriş özet beyanında eksiklik veya fazlalık", "gümrük vergilerinden muaf eşyanın gümrük kapıları dışından izinsiz ithal veya ihracı" ve "usulsüzlükler" şeklinde düzenlenmiştir (YGKT, m.218-224).

[430]Gümrük Yönetmeliğinin 82 No'lu ekinde yer alan ve maktû idarî para cezası uygulanan ihlâller, usulsüzlük niteliğinde gümrük kabahatidir (GK, m. 241/1).

düzenleyici işlemlerde yer alsa da Gümrük Kanununda mülkiyetin kamuya geçirilmesi dışında bir idarî tedbire yer verilmemiştir.

Kabahatler Kanunu ile Gümrük Kanunu arasındaki etkileşim üçlü bir ayrımla ele alınmaktadır. Buna göre Kabahatler Kanununda düzenlenen ancak Gümrük Kanununda hüküm bulunmayan hallerde Kabahatler Kanunu uygulama alanı bulmaktadır. Örneğin kanunîlik ilkesi (KK, m.4), zaman bakımından uygulama (KK, m.5), yer bakımından uygulama (KK, m.6), sorumluluk (KK, m.11) ve hukuka uygunluk nedenleri ile kusurluluğu ortadan kaldıran nedenler (KK, m.12) gümrük kabahatleri bakımından da geçerlidir. Aynı anda Kabahatler Kanununda ve Gümrük Kanununda veya sadece Gümrük Kanununda hüküm bulunan hallerde ise, özel kanun niteliğinde olan Gümrük Kanunu esas alınmaktadır. Örneğin itiraz (GK, m.242) ve uzlaşma (GK, m.244) konularında Gümrük Kanunundaki hükümler geçerlidir[431]. Bu bakımdan gümrük kabahatleri açısından Kabahatler Kanununun genel hükümleri, idarî tedbirlerde kanunîlik, kanun (başvuru) yolu ve gümrük vergileri aslına bağlı para cezaları için öngörülen zamanaşımı süreleri haricinde, tam uygulama bulmaktadır[432].

2.3.4. Genel düzenleyici işlemler

Kabahat oluşturan fiiller bakımından maddî hükümler ve tipiklik unsuru bir idare tarafından belirlenirken alana ilişkin uygulama, denetim ve idarî yaptırım kararı alınması başka bir idarece gerçekleştirilebilmektedir. Nitekim, gümrük işlemleriyle ilgili birçok Bakanlar Kurulu Kararında doğrudan ihlâllere ilişkin hükümlere yer verildiği gibi atıf yoluyla idarî yaptırımların gümrük idaresince uygulanacağı belirtilmiştir. Örneğin Sınır Ticaretinin Düzenlenmesine İlişkin Karar uyarınca gerçek dışı menşe belgesi ibraz edilmesi halimde ithalinde ödenen gümrük vergilerinin tamamı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanuna göre tahsil edilecek ve Gümrük Kanunu uyarınca idarî para cezası uygulanacaktır. Ayrıca eşyanın Karar kapsamındaki iller dışında satıldığı tespit edilmesi veya İthalat Uygunluk Belgesinde belirtilen miktardan fazla ithalat yapıldığının tespit edilmesi hallerinde gümrük mevzuatı uyarınca ve suç oluşturanlar için de Kaçakçılıkla Mücadele Kanunu göre işlem yapılacaktır (STDHK, m.17). Yine Hariçte İşleme Rejim Kararı uyarınca izin kapsamında geçici olarak ihraç edilen eşyanın süre

[431]T. Erdem (2013). 6455 sayılı Kanunla yapılan değişiklikler sonrasında Gümrük Kanununun ceza hükümleri, *Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi*, 114, s. 2. (Çevrimiçi, Erişim Tarihi: 9.1.2017)
[432]Öner, 2017a, s. 340.

bitiminden sonra aynen geri getirilmesi (HİR Kararı, m.16) ve Dahilde İşleme Rejimi Kararı uyarınca, ithal edilen ve süresi içerisinde ihracatı gerçekleştirilmemesi hallerinde Gümrük Kanununa göre işlem yapılacaktır (DİR Kararı, m.22). Benzer şekilde kaldırılan Ekonomi Bakanlığınca dış ticaret önlemlerine ve gümrük rejimlerine ilişkin tebliğ ve genelge şeklinde genel düzenleyici işlemler yapılmakla birlikte bu düzenlemelere ilişkin idarî yaptırımlar konusu gümrük idaresine bırakılmıştır. Örneğin İthalatta Standartlara Uygunluk Denetimi Tebliği[433] uyarınca Tebliğe aykırı hareket edenler ile yanlış veya yanıltıcı beyanda bulunanlar, sahte belge kullanan veya ibraz edenler veya belgede tahrifat yapanlar hakkında Ürünlere İlişkin Teknik Mevzuatın Hazırlanması ve Uygulanmasına Dair Kanun, Gümrük Kanunu ve ilgili diğer mevzuat uygulanacaktır (İSUDT, m.13/1).

Çoğunlukla kendi mevzuatında düzenlenen işlemleri yürütmekle görevli idare tarafından idarî düzenin ve kurallara uyumun sağlanması amacıyla doğrudan ihlâllerin tespiti ve idarî yaptırım uygulanması konusunda adlı veya adsız genel düzenleyici işlemler de yayımlanabilmektedir. Örneğin, Trafik İdari Para Cezası Karar Tutanaklarının Düzenlenmesinde, Tahsilinde ve Takibinde Uygulanacak Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik[434] ve Çevre Kanununa Göre Verilecek İdari Para Cezalarında İhlâlin Tespiti ve Ceza Verilmesi ile Tahsili Hakkında Yönetmelik hükümleri gerek düzenlemeyi yapan idare gerekse ilgili diğer idarelerce dikkate alınmak durumundadır.

İdarî yaptırım kararı almaya yetkisi olan birimler, görev alanına giren konularda iç düzenleme niteliğinde, genel düzenleyici işlemler de yayımlayabilmektedir. Bunların bir kısmı ilgili kanunda yer alan çerçeve hükmün içeriğini doldurmak için kabahat oluşturan fiilleri tanımlayan maddî hükümleri; önemli bir kısmı da, kabahatlere ve idarî yaptırımlara ilişkin usûl hükümlerini düzenlemektedir. Örneğin Gümrük Yönetmeliğinin 82 No'lu ekinde usulsüzlük oluşturan ihlâller düzenlenirken, 16.8.2013 tarihli ve 2013/39 sayılı Genelge[435] ve 20.6.2016 tarihli ve 2016/9 sayılı Genelge[436] ile de gümrük kabahatleriyle ilgili olarak gümrük idaresince yapılacak işlemler açıklanmıştır.

Kabahatler Kanunu kabahat sayılan fiiller ve karşılığında uygulanan idarî yaptırımlar bakımından ortak hükümler getirse de genel bir idarî usûl kanunu ya da

[433]İthalatta Standartlara Uygunluk Denetimi Tebliği (Ürün Güvenliği ve Denetimi: 2018/1) (RG, 30.12.2017, 30286 Mük.)
[434]Trafik İdari Para Cezası Karar Tutanaklarının Düzenlenmesinde, Tahsilinde ve Takibinde Uygulanacak Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik. (RG, 6.4.2011 - 27897).
[435]https://ggm.gtb.gov.tr/data/521db47f487c8e1908cf97a0/2013-38.pdf (Erişim Tarihi: 28.10.2018)
[436]https://ggm.gtb.gov.tr/data/568fbff31a79f5340cabc9a2/G%C3%BCmr%C3%BCk%20Kanunu%20235-1_c%20maddesine%20ili%C5%9Fkin%20uygulama_Ustyazi.pdf (Erişim Tarihi: 28.10.2018)

benzeri bir düzenlemenin olmadığı da dikkate alınmalıdır. Bu durum, temel idarî yaptırım türü olan idarî para cezasının tahsilatı ve takibatıyla ilgili olarak farklı idareler tarafından farklı uygulamalara gidilmesi ihtimalini doğurması nedeniyle, Hazine ve Maliye Bakanlığı uygulamada birlik sağlanması için tahsilat genel tebliğleri yayımlamaktadır. Söz konusu genel tebliğler kabahatler hukukunun usûl hükümleri bakımından doğrudan bağlayıcı kaynak oluşturmaktadır. Örneğin 442 Seri No'lu Tahsilat Genel Tebliği[437] hükümleriyle idarî para cezası vermeye yetkili olan kamu tüzel kişileri ve yapacakları işlemler, vergi dairelerince yapılacak işlemler, idarî yaptırım kararlarında yer alacak bilgiler ve tebliğ usûlü, idarî para cezalarının kesinleşmesi, gelir kaydı, tahsili, ödenme zamanı ve yeri, idarî para cezalarında indirim ve taksitlendirme, zamanaşımı, ölüm halinde idarî para cezaları hakkında yapılacak işlemler ile red ve iade işlemlerine açıklık getirilmiştir (TahGTB, m.I-IX).

Gümrük işlemleri kapsamına, konusunu oluşturan eşya ve taşıtlara ilişkin çeşitli mevzuata göre yerine getirilmesi gereken işlemler girdiğinden, gümrük idaresi kendi düzenlemeleri yanında diğer idarelerin genel düzenleyici işlemlerini de dikkate almaktadır.

2.3.5. Yargı kararları

Yargı kararları, konusunu oluşturan kabahatler ve idarî yaptırımlara ilişkin somut olay bakımından sadece tarafları bağlamaktadır. Bundan dolayı emsal gösterilse ve mahkemelerce dikkate alınsa da yargı kararı başka bir olay için bağlayıcılık özelliği taşımamaktadır. Ancak Yargıtay ve Danıştay tarafından yargı kararlarında birlik sağlamak için verilen içtihadı birleştirme kararları, aksi bir karar verilene kadar aynı yargı kolundaki mahkemeler için ve Anayasa Mahkemesi tarafından soyut ve somut norm denetimi neticesinde verilen iptal kararları bağlayıcı nitelik taşımaktadır[438].

2.3.6. Doktrin

Hukukî konular veya bunlara ilişkin sorunlarla ilgili olarak teorik ya da uygulama düzeyinde faaliyet gösterenlerin açıkladıkları görüş, düşünce veya yaptıkları yorumlara doktrin (bilimsel görüş, öğreti) denilmektedir[439]. Kabahatler için karar verici konumunda

[437]442 Seri No'lu Tahsilat Genel Tebliği. (RG, 12.05.2007, 26520).
[438]Yargı kararları, içtihat ve içtihadı birleştirme kararlarının normatif gücü hakkında bkz.: F. Kayhan (1999). Özel hukuk uygulamasında yargı içtihatlarının ve içtihadı birleştirme kararlarının normatif gücü. *TBB Dergisi*, 2, s.341-363.
[439]Karakoç, 2016b, s. 70.; Karakoç, 2017b, s. 96.

olanlar, zorunluluk olmasa da, alana ilişkin problemlerin çözülmesinde veya yargılama aşamasında doktrinden yararlanabilmektedir[440]. Bilimsel öğretinin biçimsel görünümünü sistematik eserler, tezler, raporlar, izahlar, incelemeler, şerhler, bibliyografyalar ve derlemeler oluşturmaktadır[441]. Kabahatler hukukunun gelişmesi açısından doktrin önemli bir araç görevi de görmektedir. Ancak diğer kabahatler gibi gümrük kabahatleri bakımından da doktrin, doğrudan başvurulan, asli ve bağlayıcı özelliği olan bir kaynak değildir.

2.4. Gümrük Kabahatlerinde Sorumluluğun Esasları

Ceza hukukunda hukukî, kriminolojik ve sosyolojik boyutu olan suç, bir bütün yerine bilimsel, sistematik ve pratik sonuçlar sağlayacağı analitik metot temelinde yapısal unsurlarına ayrılarak incelenmektedir[442]. Suçun ne olduğunun anlaşılması amacıyla fail yerine fiilin esas alınarak suçun unsurlarına ayrılması ve belirli bir sıra içerisinde incelenmesi, genel suç teorisi için zorunluluk olarak kabul edilmektedir[443]. Bu bağlamda suçun tipe uygunluğunu ifade eden hukukî tanımı ile hukuka aykırılık ve kusurluluk unsurlarından oluşan anatomik yapısı[444], suçun varlığı için gerekli koşulları vermektedir. Nitekim faille ilgili belirleme içeren maddî unsur hareketin özelliğini, cezanın ağırlığını belirleyen nitelikli halleri ve hareketin yöneldiği konuyu tanımlamaktadır[445].

Kabahatler hukukunda ceza hukukunda benimsenen bu yöntem kullanılmaktadır. Bu bağlamda kabahatler de suçlar ile arasında nitelik farkı olmayan ve haksızlık oluşturan fiiller olup, kanunî tanıma uygunluk ve hukuka aykırılık şeklinde anatomik unsurlara sahiptir[446].

Vergi hukukunda da vergi suçları ve kabahatleri incelenirken hukukî değer, konu, fail, mağdur, kanunî unsur, maddî unsur, manevî unsur, hukuka aykırılık unsuru şeklindeki yapısal unsurlardan yararlanılmaktadır[447]. Vergi kabahati oluşturan fiilin tüm unsurları tamamlanmadan vergi cezası kesilmesi de mümkün değildir[448].

---

[440]Karakoç, 2016b, s. 70.; Karakoç, 2017b, s. 96.
[441]Kırbaş, 2012 s. 42-43.
[442]Toroslu, 2008, s. 105.; N. Centel, H. Zafer ve Ö. Çakmut (2008). *Türk ceza hukukuna giriş*. İstanbul: Beta, s. 201.; Bayar, 2013, s. 82.
[443]Özbek vd. (2015). *Türk ceza hukuku genel hükümler*. 5. Baskı, Ankara: Seçkin, s. 206
[444]İçel, 2014, s. 200.
[445]Akbulut, 2010, s. 179.
[446]Akbulut, 2010, s. 168.
[447]Edizdoğan, Taş ve Çelikkaya, 2007, s. 10.; Taşdelen, 2010, s. 45.; Bayar, 2013, s. 82.; M. Özen (2014). *Vergi suçları ve kabahatleri*. Ankara: Adalet, s. 107 vd.; Şenyüz, 2017, s. 87 vd.
[448]Karakoç, 2017b, 382.

Kabahatlerde tipe uygunluk ve hukuka aykırılık şeklinde iki temel yapısal unsur bulunmaktadır[449]. Tipe uygunluk unsuru ise objektif (maddî unsur) ve sübjektif (manevî unsur) tipe uygunluk olmak üzere iki kısma ayrılmaktadır. Bu çerçevede kabahatler, kanunîlik (tipiklik), maddî unsur, manevî unsur ve hukuka uyguluk sebepleri (hukuka aykırılık) unsurları temelinde ele alınabilmektedir[450].

Ceza hukukunda tipikliğin (tipe uygunluk), kanunîlik ilkesine karşılık gelmek üzere biçimsel tipe uygunluk ve tipin haksızlık içeriğini karşılamak üzere maddî (içeriksel) tipe uygunluk şeklinde iki yönü üzerinde durulmaktadır[451]. Suçun kanunî unsuru olarak da ifade edilen tipiklik, hareketin ceza kanununda yazılı tanıma uygun olmasıdır[452]. Böylece yaptırım içeren kanun hükmüyle nitelendirilmiş soyut bir hareket olan tip ve gerçek dünyada oluşan somut hareketin bu tipe uygunluğu, hukuka aykırılık ve kusurluluk unsurlarıyla birlikte suç adı verilen haksızlığı oluşturmaktadır[453]. Suçlar gibi kabahatler de nitelik yönünden ayrışmamaları nedeniyle, kanunî tanıma uygun ve hukuka aykırı hareket olup, tipiklik ve hukuka aykırılık şeklinde yapısal unsurları vardır[454].

Vergi hukukunda tipleştirme "kanun koyucunun vergiye ilişkin genel soyut kurallar koyması"; tipiklik de "somut maddî olayın soyut hukuk kuralına uyması" şeklinde ifade edilerek tipiklikten söz edebilmek için tipleştirmenin daha önce varlık kazanmış ve yürürlükte olması gerekli görülmüştür[455].

Türk kabahatler hukukunda hangi fiillerin kabahat oluşturduğu kanununda açıkça tanımlanabileceği gibi kanunun kapsam ve koşulları bakımından belirlediği çerçeve hükmün içeriği, idarenin genel düzenleyici işlemleriyle de doldurulabilmektedir (KK, m.4/1). Bu nedenle kabahatler hukukunda tipe uygunluk, ceza hukukunun aksine, çerçeve hükme bağlı olarak genel düzenleyici işlemleri kapsayacak şekilde esnek fakat kapsamlı bir özellik taşımaktadır. Ancak çerçeve kuralın içeriğinin ikincil düzenlemelerle doldurulması idarenin kanunîliği ilkesine dayandığından, kabahatler belirlenirken de idarenin keyfi davranması söz konusu değildir[456].

Gümrük kabahatlerinin yapısal unsurları da kabahatler hukuku çerçevesinde yapılan değerlendirmelere tâbidir.

---

[449]Kangal, 2011, s. 86.
[450]Yalçın, 2007, s. 78.; Özen, 2013, **s.** 73.
[451]Erdem, 2010, s. 49.; Özbek vd., 2015, **s.** 219.
[452]U. Alacakaptan (1975). *Suçun unsurları*. Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayınları, Ankara: Sevinç, s. 29.
[453]Özbek vd., 2015, s. 218.
[454]Akbulut, 2010, s. 168.
[455]Öncel, Kumrulu ve Çağan, 2008, s. 31.; Şenyüz, Yüce ve Gerçek, 2015, s. 62.; Karakoç, 2017b, s. 143.
[456]Taşdelen, 2010, s. 47.

2.4.1. Fail

2.4.1.1. *Genel olarak fail*

Esas olarak ceza hukukunda kullanılan[457] fail, kanunun yasakladığı ve suç oluşturan eylemi gerçekleştiren gerçek kişidir[458]. Kabahatlerde fail, kabahate ilişkin kanunî tanımdaki hareketi ve neticeyi ihmalî veya icraî davranışıyla gerçekleştiren gerçek kişidir. Fail, kabahatin kanunî tanımında yer alan unsurları doğrudan doğruya veya iştirak halinde gerçekleştiren[459]; yani kanunun aradığı kusur yeteneğini haiz, kabahatin kanunî tanımında yer alan fiili gerçekleştiren gerçek kişidir[460]. Ceza hukukunda ve kabahatler hukukunda tüzel kişiler, gerçek kişiler gibi iradî bedensel harekete sahip olmadıklarından, fail sayılmazlar[461].

Kanunî tanımda yapılan belirlemeye göre suçlar iki türe ayrılmaktadır. Herkes tarafından işlenebilir suçlara genel (adî); failinin ancak belirli kişi veya kişiler olabilmesi nedeniyle sadece bu kişilerce işlenebilen suçlara özgü (mahsus) suçlar denilmektedir[462]. Özgü suçlar da gerçek özgü suçlar ve görünürde özgü suçlar şeklinde ayrılmaktadır. Gerçek özgü suçlar, belirli statüdeki veya yükümlülüğe sahip kişilerin fail olabildiği; görünüşte özgü suçlar ise, herkes tarafından işlenebilen; ancak, failin statüsü veya taşıdığı özelliğin cezanın ağırlaştırılmasına veya hafifletilmesine neden olduğu suçlardır[463]. Failin belirli özelliğe sahip olmasına bağlı olarak, kabahatler de genel kabahat veya özgü kabahat olabilmektedir[464].

Tablo 2.1'de faile göre kabahat türlerine yer verilmiştir.

Tablo 2.1. *Faile Göre Kabahat Türleri*[465]

Fail	**Genel (adi/olağan) kabahat**	Kanunî tanımda yer alan hareketi herkesin icra edebileceği ve kabahatin oluşumu için failin belirli bir özellik taşıması gerekmediği kabahattir.
	Özgü (mahsus) kabahat	Kanunî tanımda hareketin ancak belirli kişiler tarafından icra edebileceği belirtilen veya kabahatin oluşumu için failin belirli özellikler taşıması şart olan kabahattir.
	Bizzat işlenebilen kabahat	Kanunî tanımda yer alan hareketin ancak failin bedensel davranışıyla işlenebildiği kabahattir.
	Bir başkası adına kabahat	Tüzel kişilerin organı, temsilcisi veya faaliyetiyle ilgili görev üstlenen kişi veya gerçek kişilerin temsilcisi tarafından kabahat işlenmesi halinde tüzel kişi veya temsil edilen hakkında da idarî yaptırım uygulanır.

[457]İçel, 2014, s. 278.; Şenyüz, 2017, s. 374.
[458]Ş. E. Çomaklı (2008). *Türk vergi hukukunda fail kavramı*. Ankara: Savaş Yayınevi, s. 74.; Karakoç, 2016b, 104.; Akbulut, 2010, s. 333.; Kangal, 2011, s. 104.; Rençber, 2017, s. 333.
[459]Kangal, 2011, s. 106.
[460]Yalçın, 2007, s. 59.
[461]Şenyüz, 2017, s. 67.
[462]Akbulut, 2010, s. 248.; İçel, 2014, s. 278.; Özbek vd., 2015, s. 221.
[463]Zimmet suçu gerçek özgü suç; baba tarafından işlenen kasten adam öldürme suçu görünüşte özgü suçtur. İçel, 2014, s. 277-278.; Özbek vd., 2015, s. 221.
[464]Özen, 2013, s. 82.
[465]Akbulut, 2010, s. 200-296.; Kangal, 2011, s. 89-107.; Şenyüz, 2017, s., 15-21.; Özen, 2013, s. 73-85.

Tablo 2.1'e göre fail bakımından kabahatler genel veya özgü kabahat olarak ikili ayrıma tâbi tutulmaktadır. Ayrıca kabahatin fail bakımından bizzat kendisi adına işlenmesi veya bir başkası adına işlenmesi de mümkündür. Ancak ceza hukukunda kabul edilen ikili faillik sisteminin aksine, kabahatler hukukunda tek faillik sistemi kabul edilmiştir. Dolayısıyla özel faillik veya kabahatte ortaklık derecesi gibi bir değerlendirme yapılmadan, kanunî tipe uygun hareketi gerçekleştirenlerin hepsi fail olarak kabahatten sorumlu olmaktadır[466]. Nitekim gerçek kişiler için ceza muhataplığı veya ceza sorumluluğu yerine sadece fail kavramı kullanılarak, kabahati işleyen ile ceza sorumlusu ayrımı yapılmamıştır[467]. Bu durumda kabahati gerçekleştirilen kişinin sıfatından, uyruğundan veya görevinden hareketle istisnaî düzenleme olmaması gerekecektir[468]. Dolayısıyla, ceza hukukundan farklı olarak, kabahati işleyen herkesin fail olabileceği düşünülse de[469] özel kanunlarda yer alan istisnalar belirli kişilerin fail olmasını engelleyebilmektedir[470].

Vergi hukukunda vergi kabahati işleyen kişiler fail sayılmaktadır. Vergi kabahatleriyle korunmak istenen vergi idarî düzeni, vergi yükümlüsü ya da sorumlusu olmayan kişilerce de ihlâl edilebilmektedir[471]. Fail, vergi kabahati işlemesi nedeniyle kendisine idarî para cezası uygulanan ve vergi yükümlüsü, sorumlusu ve bunlarla ilişki içinde olsun ya da olmasın diğer kişileri kapsayan vergi ödevlisidir[472]. Örneğin vergi ödevlilerinden belge almayan tüketici, işe başlamayı bildirmeyen ticaret sicil memuru, uyarılara rağmen aracını durdurmayan sürücü veya tapu memuru, gümrük memuru, yeminli malî müşavir vergi kabahati işleyerek fail olabilmektedir[473]. İdari para cezası uygulanmasında mükellefin kamu hizmeti gören bir kurum olmasının belirleyici bir etkisi yoktur[474]. Ayrıca vergi hukukunda, vergi ve cezaların tahsili şeklindeki birincil amaç, failin niteliğini ikinci plâna itmektedir[475].

Doktrinde tüzel kişilerin, ayrı bir kişiliğinin olması ve almak, satmak, kiralamak gibi iradesinin olması nedeniyle malî yapıları ve sorumlukları uyarınca cezalandırılması yönünde ya da gerçekte var olmamaları; kendilerini meydana getirenlerden bağımsız

[466]Yalçın, 2007, s. 59.
[467]Çomaklı, 2008, s. 112.
[468]Otacı ve Keskin, 2010, s. 46; Özen, 2013, s. 72.
[469]R. Kaplan (2013). Vergi kabahatlerinde yer ve kişi bakımından uygulama kuralları. *Vergi Dünyası*, 377, s. 105.
[470]2802 sayılı Hakimler ve Savcılar Kanunu m.82 uyarınca soruşturma yapılması Adalet Bakanlığının iznine tâbi olan hakim ve savcılar ile 5017 sayılı Diplomasi Temsilcilerine Tanınan Ayrıcalıklar Hakkındaki Yönetmelik uyarınca elçiler, eşleri ve çocuklarına idarî yaptırım uygulanmaz. Özen, 2013, s. 72.; Kaplan, 2013, s. 105.; Yalçın, 2007, s. 52
[471]Karakoç, 2017b, 422.; Şenyüz, 2017, s. 63.
[472]Taşdelen, 2010, s. 23.; Şenyüz, 2017, s. 63.
[473]Taşdelen, 2010, s. 23.; Şenyüz, 2017, s. 63.
[474]Karakoç, 2017b, 382.
[475]Mutluer, 2008, s. 250.

iradeye sahip olmamaları ve çalışma koşulunun ilgili statülerinde belirtilmiş olması nedeniyle ceza muhatabı olmaması gerektiği yönünde görüşler ileri sürülmüştür[476]. Nitekim, gerçeklik teorisinden hareketle, tüzel kişilerin ayrı bir irade ve kişiliklerinin bulunması ve iradesinin herhangi bir üyesine izafe edilmeyecek olan kolektif nitelikteki bir irade olması nedeniyle özel hukuk açısından hukuka aykırı eylem ve işlemlerinden dolayı isnat yeteneğine sahip kabul edilmekte ve nitelikleri ile bağdaşan bir takım suçların faili olabilecekleri kabul edilmektedir[477]. Diğer taraftan tüzel kişiler ceza sorumluluğunun şahsîliği ilkesi kapsamında ancak gerçek kişilerin isnat yeteneğinin ve kusurlu olabileceğinin kabul edilmesi nedeniyle fail olamazlar. Nitekim, sadece insanlar suç işlemek için gerekli olan ayırt etme ve karar verme gücüne sahiptir[478]. Bu nedenle tüzel kişilik bünyesinde veya onun menfaatine işlenen suçlar bakımından fail, isnat yeteneği ve kusur durumuna bağlı olarak, ancak gerçek kişiler olabilmektedir.

Ceza hukukundan farkı olarak, kabahat dolayısıyla tüzel kişiler hakkında da idarî yaptırım uygulanabilmektedir (KK, m.8/1). Kabahatten dolayı tüzel kişilerin sorumluluğu vardır, ancak bu sorumluluk fail olmaya, iştirake ya da müteselsil sorumluluğa değil pozitif hukuka dayanmaktadır[479]. Bundaki amaç, kabahatin tüzel kişi adına veya onun faaliyetleri çerçevesinde gerçekleştirilmesi; kabahat neticesinde oluşan menfaatin tüzel kişiliğe ait olması nedeniyle verilen zararın karşılanması yükümlülüğünün de tüzel kişiliğe ait sayılması ve tüzel kişiye uygulanan yaptırım ile organının veya ilgili kişilerin kabahat işlemesini engellemektir[480]. Bu bakımdan çalıştırdıkları kişilerden menfaat sağlayan tüzel kişiler, adalet ilkesi gereği, bu kişilerin hareketlerinden de sorumlu tutulmakta ve çalışanlarını seçme ve denetleme konusunda yükümlülüklerine uymaması da o tüzel kişiliğin kusuru sayılmaktadır[481]. Ancak tüzel kişiliğin irade yeteneği olmaması nedeniyle, idarî yaptırıma tâbi tutulmalarında uyarı, ıslah ya da caydırıcılık şeklinde genel ve özel önleme amacı yoktur[482]. Kabahat içeren kanunun organ veya temsilcide veya temsil edilen kişide özel nitelikler aradığı hallerde de gerçek veya tüzel kişilik adına idarî yaptırım uygulanabildiğinden (KK, m.8/3), özel faillik niteliği arayan kabahatlerin uygulama alanı, bu niteliğe sahip olmayan gerçek veya tüzel kişiler bakımından genişletilmiştir[483].

[476]Mutluer, 2008, s. 248.
[477]Y. Aslan (2010). Türk Hukukunda Tüzel Kişilerin Ceza Sorumluluğu. *Ankara Barosu Dergisi, 2*, s. 239.
[478]Aslan, 2010, s. 240.
[479]Özen, 2013, s. 84.
[480]Akbulut, 2010, s. 263-265.; Kangal, 2011, s. 96.
[481]Mutluer, 2008, s. 249.
[482]Akbulut, 2010, s. 265.
[483]Kangal, 2013, s. 100.

Ayrıca yönetici ve personelin sorumluluğunun ön plânda olduğu özel mevzuat hükümleri uyarınca kamu kurum ve kuruluşları hakkında da idarî yaptırım kararı alınabilmektedir[484].

Kabahatler hukukunda, ceza hukukundan farklı olarak, gerçek kişilerin temsilcisi veya çalışanının işlediği kabahatten dolayı da sorumluluğu kabul edilmiştir. Bu durumda bir kişinin temsilcisi olan kişinin bu sıfatıyla ya da temsilci olmamakla birlikte gerçek kişi yanında çalışan kişinin göreviyle bağlantılı olarak işlediği kabahatten dolayı kendisinin yanı sıra temsil ettiği veya yanında çalıştığı gerçek kişi hakkında idarî yaptırım uygulanabilmektedir. Kabahatten sorumlulukta temsil ya da hizmet ilişkisini doğuran hukukî işlemin geçerli veya geçersiz olması da belirleyici değildir (KK, m.8/2).

Vergi hukukunda vergi mükellefinin aslında tüzel kişi olması, tahsilat ve takibat kolaylığı, temsilci ile tüzel kişi arasındaki menfaat ilişkisinin varlığı, kusurlu yönetici ve personele rücû imkânı, tüzel kişilere yönetici bulma zorluğunun aşılması ve dünyadaki yaygın uygulama gözetilerek tüzel kişilerin cezai sorumluluğu kabul edilmektedir[485]. Tüzel kişilerin idare ve tasfiyesi sırasında vergi kanunlarına ilişkin ihlâllere sebebiyet verilmesi halinde tüzel kişi adına vergi cezası kesilmektedir (VUK, m.333). Bu bağlamda tüzel kişiye ceza kesilmesiyle birlikte vergi cezasının muhatabı o tüzel kişi olmaktadır[486].

Tablo 2.2'de gerçek kişilerin vergi kabahatlerde faillik durumu sunulmaktadır.

Tablo 2.2. *Vergi Kabahatlerinde Gerçek Kişilerin Faillik Durumu*[487]

(1) Tam ehliyetli ve vergi kanunlarınca mükellef sayılma durumu	Mükellef	Kendisi (Fail)
	Sorumlu	Kendisi
	Ceza Ehliyeti	Var
(2) Tam ehliyetli olup mükellef olmama durumu	Mükellef	Başkası
	Sorumlu	Kendisi (Fail)
	Ceza Ehliyeti	Var
(3) Vergi ehliyetine sahip olunmasına karşın (mükellef olup) medeni kanundaki fiil ehliyetine sahip olunmaması durumu	Mükellef	Kendisi
	Sorumlu	Başkası (Fail)
	Ceza Ehliyeti	Yok
(4) Vergi mükellefi olmayıp vergi kanunlarındaki vergi suçlarında işaret edilen fiillere iştirak edilme durumu	Mükellef	Başkası (Fail)
	Sorumlu	Başkası (Fail)
	Ceza Ehliyeti	Var
(5) Müteselsil sorumluluk durumu	Mükellef	Birden Fazla Kişi (Fail)
	Sorumlu	Kişilerin Hepsi (Fail)
	Ceza Ehliyeti	Var
(6) Ortaklaşa (müşterek) sorumluluk sahipleri	Mükellef	Başkası (Fail)
	Sorumlu	Kendisi ve Mükellef (Fail)
	Ceza Ehliyeti	Var

[484]Yalçın. 2007, s. 63.
[485]T. Candan (2015). Cezaların şahsiliği ilkesi ve tüzel kişilerin vergi cezalarından sorumluluğu. https://turgutcandan.com/2015/06/18/cezalarin-sahsiligi-ilkesi-ve-tuzel-kisilerin-vergi-cezalarindan-sorumlulugu/ (Erişim Tarihi: 25.10.2017)
[486]Karakoç, 2017b, s. 167, 423.
[487]Çomaklı, 2008, s. 156.; Kaynakta yer alan tablo başlığı yeniden düzenlenmiştir.

Tablo 2.2'ye göre vergisel kabahatlerde yükümlü (mükellef) ya da sorumlu veya yükümlü ile birlikte sorumlu fail olabilmekte ve bu kişiler hakkında idarî yaptırım uygulanabilmektedir. Ancak tüzel kişilik bünyesinde kabahat işlenmesi halinde öncelikle o tüzel kişiye idarî yaptırım uygulanmakta, cezanın ödenmemesi halinde ise, kanunî temsilciye başvurulmaktadır (VUK, m.10).

2.4.1.2. *İştirak*

Gerek ceza hukukunda gerekse kabahatler hukukunda suç ve kabahat sayılan fiiller bakımından tek fail esas alınarak düzenlemelere gidilmiş olsa da bir suçun veya kabahatin işlenişine birden fazla kişi katılabilmektedir. Bu bağlamda, esasında tek bir kişi tarafından işlenebilen suçların veya kabahatlerin birden çok kişinin katılımıyla işlenmesine iştirak denilmektedir[488]. İştirak, bir anlamda failin hareketine başkalarının kendi bağımsız hareketiyle katılmasıdır[489]. İştirakte birden çok kişinin varlığı ve katkısı olsa da ihlâl tektir[490].

Ceza hukukunda iştirak konusunda faillik ve suç ortaklığı (şeriklik) şeklinde ikili sistem benimsenmiştir. Ayrıca faillik doğrudan veya tek başına, birlikte (müşterek) ve dolayısıyla faillik şeklinde; suç ortaklığı ise, azmettirme ve yardım etme şeklinde alt birleşenlere ayrılmıştır (TCK, m.37-41)[491].

Vergi hukukunda iştiran konusu, kaçakçılık suçu bakımından Türk Ceza Kanununa atıf yapmak yoluyla düzenlenmiş olup (VUK, m.360), bu durumda cezanın belirlenmesi için iştirak edenlerin maddi menfaatinin olup olmadığının tespit edilmesi gerekmektedir[492]. Dolayısıyla ancak kaçakçılık suçuna bağlı vergi ziyaı için iştirak hükümleri uygulama alanı bulmaktadır[493]. Diğer vergi kabahatlerinde iştirak, kabahatler hukukundaki yaklaşımla aynı şekilde, tek tip faillik sistemi üzerinden ele alınmıştır.

Kabahatler hukukunda kasten ve hukuka aykırı olarak işlenmiş kabahatin işlenişine birden fazla kişinin iştirak etmesi halinde bu kişilerin her biri hakkında, fail olarak idarî para cezası uygulanması gerekmektedir (KK, m.14/1). Dolayısıyla iştirak halinde işlenen kabahatlerde tek faillik esası kabul edilerek[494], ceza hukukunun aksine, müşterek fail,

[488]Akbulut, 2010, s. 410.; Karakoç, 2016b, 107.; Karakoç, 2017b, s. 431.
[489]Özbek, 2015, s. 543.
[490]Akbulut, 2010, s. 410.
[491]Özbek vd., 2015, s. 547.
[492]Karakoç, 2016b, s. 107-108.
[493]Şenyüz, 2017, s. 277.
[494]Çağlayan, 2006, s. 153.; Yalçın, 2007, s. 80.; Akbulut, 2010, s. 415.; Kangal, 2011, s. 156.; Özen, 2013, s. 117.

yardım eden veya azmettiren şeklinde bir ayrıma gidilmemiştir. Kabahatin işlenişine iştirak eden kişi için diğerlerinin sorumlu olup olmaması belirleyici değildir. Ayrıca özel faillik niteliğinin arandığı durumlarda kabahate iştirak eden ve bu niteliği taşımayan kişi hakkında fail gibi idarî para cezası uygulanırken, özel faillik niteliğini taşıyan kişi açısından suç, diğer kişiler açısından kabahat sayılan fiillerin bu niteliği taşıyan ve taşımayan kişilerce ortaklaşa işlenmesi halinde suça iştirak hükümleri uygulama alanı bulmaktadır (KK, m14/2-4). Bu bakımdan kabahatler hukukunda, yaptırım boşluğunu engellemek amacıyla, özgü niteliği taşıma durumuna bakılmaksızın kabahatin işlenişine katkı sağlayan herkes fail sayılmıştır[495].

Kabahatlere iştirak hükümlerinin uygulanabilmesi için kabahate birden fazla kişinin katılması, kasten işlenebilen bir kabahatin birlikte işleme iradesinin olması, icra hareketlerine başlanması veya tamamlanması şarttır[496]. Ceza sorumlularının çokluğunu ifade eden iştirak, çok failli kabahatlerden farklı bir durumu ifade etmektedir[497].

2.4.1.3. *Gümrük kabahatlerinde fail ve iştirak*

Gümrük kabahatlerinde fail, gümrük idaresiyle gümrük işlemleri dolayısıyla muhatap olan gerçek kişilerdir. Gümrük kabahatlerinde, gümrük idaresiyle gümrük işlemleri dolayısıyla muhatap olan herkes tarafından işlenebildiğinden genel kabahat türünü; idarî izin veya belgelendirme prosedürüne bağlı olarak ancak belirli kişilerce işlenebilen gümrük kabahatleri ise, özgü kabahat türünü oluşturmaktadır.

Vergi kaybı niteliğindeki gümrük kabahatinde failin tespitinde ve hukukî değerlendirmesinde gümrük beyanı belirleyicidir. Nitekim gümrük beyanında bulunan ve adına beyanda bulunulan kişiler veya temsilci fail olabilmektedir. Bu kişilerin gümrük vergilerinin ödenmesi bakımından gümrük idaresine karşı yükümlü oldukları dikkate alındığında esasında fail gümrük yükümlüsüdür. Gümrük idaresine yapılan beyanın kimler tarafından ne şekilde yapılacağı ve gümrük vergilerinden sorumluluk halleri dikkate alındığında ithalatçı, ihracatçı, yetkilendirilmiş yükümlü, izin hak sahibi, antrepo kullanıcısı, geçici depolama yerine veya gümrük idaresince izin verilen yerlere eşya teslim alan ya da buralara eşya koyanlar ile yolcular vergi kaybı niteliğindeki gümrük kabahatinin faili olabilmektedir.

[495]Akbulut, 2010, s. 438.
[496]Kangal, 2011, s. 158-160.; Özen, 2013, s. 118.
[497]Şenyüz, 2017, s. 276.

Usulsüzlük niteliğinde gümrük kabahati bakımından fail, somut olaya göre kanunî tanımdaki hareketi gerçekleştirmesi gereken kişidir. Örneğin hatasından dolayı gümrük idaresine verdiği özet beyanı ve gümrük beyannamesi iptal edilen, süresi içinde gümrük beyannamesine eklenmesi gereken belgeleri ibraz etmeyen, beyannameyi usûlüne uygun doldurmayan yükümlü veya temsilci, vergi farkı oluşmayan veya %5'i aşmayan tutarda vergi farkı oluşan beyana aykırılık hallerinde beyan sahibi, gümrük rejimleri uyarınca kendisine verilen süreyi ihlâl eden eşya ve taşıt sahipleri, belge ve kayıt düzenine uymayan antrepo işleticileri veya kullanıcıları, serbest bölge işleticileri veya kullanıcıları ve limit üstü eşya getiren yolcular gümrük kabahatlerinin faili olabilmektedir.

İştirake ilişkin Gümrük Kanununda bir hüküm bulunmadığından, kabahatler hukukunun iştirake ilişkin esasları gümrük kabahatleri için de uygulama alanı bulmaktadır. Bu durumda gümrük kabahatlerinin birden fazla kişi tarafından hukuka aykırı olarak ve kasten işlenmesi halinde kabahate iştirak eden bütün kişiler bakımından kabahatten dolayı sorumluluk oluşmaktadır. Bu durumda tek faillik ilkesi uyarınca müşterek fail, azmettiren veya yardım eden şeklindeki katılımlar için bir ayrıma gidilmeyerek, gümrük kabahatinden dolayı bütün faillere aynı idarî para cezası uygulanmaktadır. Nitekim geçici ithalat rejimi izni kapsamında yurt dışından getirilen taşıtları kullanma haklı olmayanlara verilen vekâletnameler geçersiz kabul edildiğinden, yol denetimlerinde bu durumun tespiti halinde taşıt trafikten men edilerek gümrüğe teslim edilmesi sağlanmakta ve gümrük idaresince hem haksız kullanan hem de kullandıran hakkında idarî para cezası uygulanmaktadır (GK, m.238).

Gümrük müşavirlerinin fail olabilmesi ise, farklı esaslara tâbidir. Gümrük müşavirleri dolaylı temsil yoluyla ve serbest meslek erbabı şeklinde bağımsız olarak, tamamı gümrük müşaviri ortaklardan kurulu tüzel kişi ortaklığı olarak veya doğrudan temsil yoluyla bir tüzel kişiliğin ücretli çalışanı olarak gümrük işlemini yerine getirebilmektedirler. Gümrük müşavirleri imzaladıkları beyannamelerdeki bilgilerin ve ekli belgelerin doğruluğundan ve talep edilen rejimin gerektirdiği bütün yükümlülüklere uyulmasından sorumludurlar. Sorumluluğun kapsamına gümrük kabahatlerinden dolayı uygulanan idarî yaptırımlar da girmektedir (GK, m.229/1). Beyanda kullanılan verilerin yanlış olduğunu bilme veya mesleği icabı ve mutat olarak bilmesi gerektiği durumların tespiti amacıyla;

- Gümrük beyannamelerinin, hazırlanmasına esas olan belge ve bilgilere uygun olmaması,
- Gümrük beyannamesi eki belgeler arasında çelişki bulunması halinde gümrük müşavirinin elindeki imkânlarla bu hususu araştırmamış olması,

- Gümrük beyannamesine eklenen belgelerin sahte, yanlış veya hatalı olduğunun ayrıca bir araştırma yapılmaksızın anlaşılabilecek olması,
- Gümrük beyannamesine eklenen belgelerin millî ve milletlerarası mevzuatın ön gördüğü formlara veya şartlara uygun olmaması,
- Beyanname kapsamı eşyanın cins, nevi ve niteliğinin herhangi bir tahlil veya detaylı bir incelemeye gerek kalmaksızın yapılacak fiziki incelemeyle veya beyanname eki belgelerde yer alan bilgilerden anlaşılabilmesine karşın, tarife yönüyle yapılan beyanın gümrük vergilerini ödememe veya noksan ödeme veya vergi dışı önlemlere tâbi olmama sonucunu doğuracak nitelikte olması,
- Vergi kaybına neden olan işleme ilişkin olarak, sorumlulukları Gümrük Kanunu uyarınca ortaya konulmak şartıyla, haklarında Kaçakçılıkla Mücadele Kanunu ve ceza koyan diğer kanunlar kapsamında takibatta bulunulması talebiyle fezleke, rapor veya iddianame düzenlenmiş olması,

hallerinin varlığı araştırılmaktadır (GK, m.181/2, GTahGT, m.6).

Gümrük kabahati dolayısıyla organ veya temsilci sıfatıyla hareket edenden dolayı tüzel kişiler hakkında da idarî yaptırım uygulanmaktadır (KK, m.8/1). Nitekim gümrük işlemlerini takip eden üyesinin ihlâlinden kaynaklanan gümrük kabahatinde, beyanda kullanılan verilerin yanlış olduğunun bilindiği veya bilinmesi gereken durumların varlığı halinde gümrük müşavirliği firması hakkında da idarî yaptırım kararı alınmaktadır (GK, 229/2).

2.4.2. Konu

2.4.2.1. *Genel olarak konu*

Ceza hukukunda konu, korunan hukukî değerden farklı olarak, tipe uygun hareketin üzerinde gerçekleştirildiği maddî şeylerdir[498]. Hareketin yöneldiği konunun hareketten etkileniş şekli ve derecesine göre suçlar zarar suçları ve tehlike suçları olarak ikiye ayrılmaktadır. Zarar suçlarında hareketin yönelmiş olduğu konuda bir zararın meydana gelmesi şartken, tehlike suçlarında suçun konusu üzerinde gerçekten bir zararın meydana gelmesi şart değildir[499]. Tehlike suçları da kendi içerisinde soyut tehlike suçları ve somut tehlike suçları şeklinde ikiye ayrılmaktadır. Somut tehlike suçları açısından tehlikenin varlığının araştırılması gerekliyken, soyut tehlike suçları açısından hareketin varlığı

[498]İnsan hayatı, mülkiyet hakkı, ifade özgürlüğü gibi soyut unsurlar korunan hukukî değeri; insan, taşınır mal, mesken suçun konusudur.; Özbek vd., 2015, s. 222.
[499]Akbulut, 2010, s. 294.; İçel, 2014, s. 258.; Özbek vd., 2015, s. 238.

suçun oluşumu için yeterli sayılmaktadır[500]. Suçların hareketin yöneldiği konunun durumuna göre zarar suçu ve tehlike suçu şeklinde tâbi tutulduğu ayrım, aynı şekilde, netice bakımından da yapılabilmektedir.

Vergi ceza hukuku kapsamında vergi hukukunun konusunu, devlet ile vergi ödevlileri arasındaki ilişkide vergi ve diğer malî yükümlülüklere ilişkin kuralların ihlâline yol açan fiillerden hangilerinin suç veya kabahat oluşturduğu ile bunlar için uygulanacak olan yaptırımlar oluşturmaktadır. Ayrıca maddî ceza hukuku konuları ile birlikte, veri kabahatlerinin ve suçlarının ve bunların fail veya sorumlularının tespiti, ceza kesme işlemlerinin dava edilmesi ile suçluların yargılanması gibi şeklî ceza hukuku konuları da bu kapsamda değerlendirilmektedir[501].

Kabahatler hukukunda kabahatin konusu, kabahat oluşturan haksızlığın konusu olarak ifade edilmektedir. Bu bağlamda haksızlığın tehlikeye attığı ya da zarar verdiği şey, kabahatin konusudur[502].

Tablo 2.3'te konusuna göre kabahat türleri sunulmaktadır.

Tablo 2.3. *Konusuna Göre Kabahat Türleri*[503]

Konu	**Zarar Kabahati**	Failin hareketi icrasıyla kabahatin konusu veya korunan hukukî değer gerçekten zarara uğrar.
	Tehlike Kabahati	Failin hareketi icrasıyla kabahatin konusu veya korunan hukukî değer zarar tehlikesiyle karşılaşır.
	- **Somut Tehlike Kabahati**	Failin hareketi icrasıyla kabahatin konusu veya korunan hukukî değer gerçek bir zarar tehlikesiyle karşılaşır; zararın gerçekleşmemesi tesadüflere bağlıdır.
	- **Soyut Tehlike Kabahati**	Failin hareketi icrasıyla kabahatin konusu veya korunan hukukî değer zarar tehlikesiyle karşılaşır; idarî yaptırım uygulanması için tehlikenin oluşması şart değildir.

Tablo 2.3'e göre tehlike kabahatleri, kabahatin konusunun tehlikeye düşmesi halinde kabahatten dolayı sorumluluğun doğduğu, hareketin gerçekleşmesiyle korunan hukukî değerin veya kabahatin konusunun az veya çok yoğunlukta zarar tehlikesiyle karşı karşıya kaldığı kabahat türünü; zarar kabahatleri ise, kabahatin konusunun zarar görmesi halinde kabahatten dolayı sorumluluğun doğduğu, hareketin yapılmasıyla hareketin konusunun veya hukukî değerin gerçekten zarara uğradığı kabahat türüdür[504].

[500]Akbulut, 2010, s. 295.; İçel, 2014, s. 259.; Özbek vd., 2015, s. 240.
[501]Karakoç, 2015b, s. 4.; Karakoç, 2016b, s. 40.
[502]Özen, 2013, s. 84.
[503]Akbulut, 2010, s. 200-296.; Kangal, 2011, s. 89-107.; Özen, 2013, s. 73-85.; Şenyüz, 2017, s. 15-21.
[504]Akbulut, 2010, s. 294.; Kangal, 2011, s. 105.; Özen, 2013, s. 84.

Tehlike kabahatleri somut ve soyut tehlike kabahatleri şeklinde ikiye ayrılmaktadır. Somut tehlike kabahatinde kabahatin oluşumu, kabahatin konusunun ya da hukukî değerin gerçekten tehlike altında olmasını gerektirirken, zararın gerçekleşmemesi tesadüfe bağlanır; soyut tehlike kabahatinde ise, hareketin tehlike taşıması, yaptırım uygulanması için yeterlidir[505]. Bu durumda soyut tehlike kabahatinde kanunî tanımda yer verilen hareketin yapılması yeterlidir; ayrıca, zarar tespitine gerek yoktur; somut tehlike kabahatinde ise, hareketin yapılması yanında bu hareketin kabahatin konusu üzerinde gerçekte bir tehlike meydana getirip getirmediğinin tespit gerekmektedir[506]. Kabahatler hukuku açısından yapılan değerlendirmeye göre kabahatler zarar kabahatinden ziyade, çoğunlukla tehlike kabahati özelinde ve soyut tehlike kabahati olarak düzenlenmiştir[507].

Vergi hukukunda vergi kabahatlerinin konusu hukukî ve maddî olarak ikiye ayrılmıştır. Vergi ziyaı kabahati için kabahatin hukukî konusu korunan değerle aynıdır; kabahat bu bakımdan zarar kabahatiyken, maddî konusu kayba uğratılan vergilerdir[508]. Usulsüzlükler için kabahatin hukukî konusu korunan değerle aynıdır; kabahat bu bakımdan tehlike kabahatiyken, maddî konusu usûlsüzlüğün yapıldığı belgeler veya defterlerdir[509]. Ayrıca vergi ziyaı kabahati, harekete bağlı olarak oluşan vergi kaybı şeklinde bir neticenin de aranması nedeniyle zarar kabahatidir[510]; usulsüzlükler ise, vergi vergisel idarî düzenin bozulmasına yol açan şekle ve usûle ilişkin kuralların ihlâl edilmesi kabahatin oluşması için yeterli görülmesi ve ayrıca bir neticenin aranmaması nedeniyle tehlike kabahatidir[511].

2.4.2.2. *Gümrük kabahatlerinde konu*

Gümrük kabahatleri bakımından da konu maddî ve hukukî konu olmak üzere iki şekilde ele alınabilmektedir. Bu bağlamda gümrük işlemleri sırasında kullanılan pek çok belge ile bu işlemlerin kapsamına giren eşya ve taşıma araçları gümrük kabahatlerinin maddî konusunu; korunan değer ise, hukukî konusunu oluşturmaktadır. Ayrıca gümrük mevzuatı uyarınca kullanılması zorunlu olan belgelerin gümrük işlemleri sırasında maddî ödevlerin yerine getirilmesi; yani, vergilendirme amacıyla bağlantılı olarak kullanılması

[505]Kangal, 2011, s. 105.
[506]Akbulut, 2010, s. 295.
[507]Akbulut, 2010, s. 296.
[508]Özen, 2014, s. 111.
[509]Özen, 2014, s. 134.
[510]Vergi ziyaı; neticeli kabahat, zarar kabahati ve neticesi hareketten ayrı kabahattir.; Şenyüz, 2017, s. 122.
[511]Usulsüzlük kabahati; şekli kabahat, neticesiz kabahat, tehlike kabahati, neticesi harekete bitişik kabahat ve sırf hareket kabahati türlerini oluşturmaktadır.; Şenyüz, 2017, s. 22.

hallerinde zarar kabahati; şeklî ödevlerin yerine getirilmesi amacıyla kullanılması halinde tehlike kabahati söz konusudur. Nitekim eşyanın gümrük işlemlerine tâbi tutulmadan Türkiye Gümrük Bölgesine dışına çıkarılması, eşyanın gümrük vergilerine tâbi olması halinde vergi kaybına neden olan gümrük kabahatini; gümrük vergilerine tâbi olmaması halinde ise, usulsüzlük niteliğindeki gümrük kabahatini oluşturmaktadır[512].

Gümrük işlemlerinin konusunu oluşturan eşyanın niteliği gümrük kabahatleri bakımından belirleyicidir. Örneğin vergi kaybı niteliğinde gümrük kabahati bakımından eşyanın ticarî miktar ve mahiyette olması, gümrük vergilerine tâbi olması ve serbest dolaşımda olmaması şarttır. Ayrıca eşyanın kanunen ithalinin yasak olmaması gerekmektedir. Aynı şekilde transit rejimi ve gümrük antrepo rejimi bakımından belirgin nitelikte farklı cinste eşyanın serbest dolaşımda olmayan eşya olması gerekmektedir (GK, m. 234-238)[513]. Eşyanın belirgin nitelikte farklı cinste eşya olması, eşyanın kontrolü neticesinde beyan edilenden açıkça farklı olduğunun tahlil, teknik inceleme ve araştırmaya gerek olmaksızın kolayca anlaşılabilen ve bu durumu gümrük vergileri veya ticaret politikası önlemleri açısından farklılık oluşturmasına bağlıdır (GY, m.243/1, 328/2).

Usulsüzlük niteliğinde gümrük kabahatinin maddî konusu usûlsüzlüğün yapıldığı belge veya eşyadır. Somut olaya göre gümrük beyannamesi, özet beyan veya bunların yerine geçen belgeler, gümrük statü belgesi, antrepo kayıtlarının tutulduğu elektronik veya kâğıt ortamlar, varış bildirimi veya gümrük işlemine konu eşya kabahatin maddî konusunu oluşturmaktadır. Gümrük Kanununun sistematiği göz önünde alındığında, konu bakımından kabahat tehlike kabahatidir; ancak, bazı ihlâller bakımından zararlı neticenin gerçekleşmesi halinde kabahatten dolayı sorumluluk oluşabilmektedir[514].

2.4.3. Korunan değer

2.4.3.1. *Genel olarak korunan değer*

Korunan değer, ceza hukukunda kanun koyucunun tipi düzenlemekle amaçladığı soyut menfaati ifade etmektedir ve hareketin konusundan farklıdır[515].

---

[512]Gümrük Kanununda her iki ihlâl de usulsüzlük olarak düzenlenmiştir (GK, m.239).

[513]2009/15481 sayılı Kararın 9 No'lu ekindeki eşyanın, beyan edilmek şartıyla, yolculara tanınan limitlerin üzerinde getirilmesi halinde, ihlâl, usulsüzlük oluşturmaktadır (GY, 82 No'lu ek). Beyan edilmeden yurda sokulmak istenen eşyanın kanunlarca ithali yasaklanmışsa, kaçakçılık suçu oluşmaktadır (KMK, m.3/7).

[514]Gümrük vergileri ödenmek suretiyle ihraç edilebilen eşyanın gümrük işlemlerine tâbi tutulmaksızın veya gümrük vergileri kısmen veya tamamen ödenmeksizin Türkiye Gümrük Bölgesi dışına çıkarılmasında netice unsurunu da içerdiğinden, usulsüzlük zarar kabahati oluşturmaktadır (GK, m.239/2).

[515]Korunan hukukî değer, kasten adam öldürme suçunda insan hayatı; hırsızlık suçunda mülkiyet hakkıdır; bu suçlarda suçun konusu ise, insanın kendisi, gayrimenkuller ya da menkullerdir.; Özbek vd., 2015, s. 222.

Kabahatler Kanununun amacı toplum düzenini, genel ahlâkı, genel sağlığı, çevreyi ve ekonomik düzeni korumaktır (KK, m.1/1). Bu amacın temelinde idarî düzen olduğu kabul edildiğinden, kabahatlerin ve karşılığında uygulanan idarî yaptırımların temel amacı da idarî düzeni korumak ve bozulmuşsa düzeltmektir[516]. Korunan hukukî değer, bu bakımdan kabahat normuyla korunmak istenen hak ve menfaattir[517].

Vergi hukukunda dar anlamda, vergi kabahatleriyle korunan hukukî menfaat hazine kaybının önlenmesidir; ancak esas amaç, vergi kanunlarının gereği gibi uygulanılmasını sağlamak[518]; geniş anlamda ise, vergi ilişkisi ve dürüst mükelleflerin hukukî menfaatlerini korumaktır[519]. Vergi kabahatleri, yer aldığı kanunun düzenleme konusu yaptığı alan bakımından vergi idarî düzeni şeklinde özel; tüm toplumu ilgilendirmesi nedeniyle de hukukî değerleri korumaktadır. Dolayısıyla vergi ihlâlleri, ekonomik suçlar ve kabahatlerden oluştuğundan, ihlâl edilen ve aynı zamanda korunan hukukî değer kamu yararıyla özdeşik hazine yararıdır[520]. Bu bakımdan vergi ziyaı kabahati ile korunan hukukî değer, genelde idarî düzen, özelde kamu yararıdır[521]. Ancak vergi ziyaı kabahati düzenlemesinin amacı da devletin uğradığı zararın giderilmesinden ziyade failin cezalandırmadır[522].

2.4.3.2. *Gümrük kabahatlerinde korunan değer*

Gümrük kabahati bakımından korunan değer, gümrük işlemlerinin tam, doğru ve zamanında yerine getirilerek gümrük idarî düzeninin korunması ve bu şeklide vergi alacağının tam ve zamanında tahsil edilerek hazine yararının sağlanmasıdır. Gümrük kabahatleri ve karşılığında uygulanan idarî yaptırımlar, mevzuat ihlâlleri bakımından genel ve özel önleme amacına dönük uygulama bulduğundan, aynı zamanda dürüst ve vergi uyumu tam olan gümrük yükümlülerinin haklarını korumaktadır. Ayrıca gümrük işlemleri ekonomik kalkınma, kamu sağlığı ve güvenliği, çevre ve canlılar, fikrî mülkiyet hakları, rekabet, kültürel miras gibi ortak kamusal değerlerle de yakından ilgilidir. Dolayısıyla gümrük kabahatleriyle korunan değer de genelde kamu düzeni; özelde ise, gümrük idarî düzenidir[523]. Usulsüzlük niteliğindeki gümrük kabahati, özelde, kayıt ve

[516]Çağlayan, 2006, s. 128.
[517]Rençber, 2017, s. 336.
[518]Şenyüz, Yüce ve Gerçek, 2015, s. 225.
[519]F. B. Yavaşlar (2009). Vergi Usul Kanununda yer alan vergisel kabahat ve yaptırımlar. *İdari Ceza Hukuku Sempozyumu*. (Ed.: İ. Ulusan, F. B. Yavaşlar). Ankara: Seçkin, s. 286.
[520]Öncel, Kumrulu ve Çağan, 2008, s. 209.
[521]Özen, 2014, s. 110.; Şenyüz, 2017, s. 29.;
[522]Özen, 2014, s. 110.
[523]Tuncer, 2001, s. 85

belge düzeni ile sürelere ilişkin ihlâller olması sebebiyle vergi kaybına yol açma potansiyeli olan ihlâllerin önlenmesi bakımından da caydırıcı bir işlev görmektedir. Nitekim gümrük işlemlerinin tam ve zamanında yerine getirilmesi, gümrük mevzuatıyla belirlenen usûle ilişkin ödevlere yükümlülerin uyum göstermesine de bağlıdır.

2.4.4. Mağdur

2.4.4.1. *Genel olarak mağdur*

Mağdur, ceza hukukunda suçla korunmak istenen hukukî yararın sahibi olan gerçek kişidir[524]. Suçun mağduru, suçtan zarar gören herkes değil, sadece bu fiille ihlâl edilen ve cezaî korumanın konusunu oluşturan varlık veya yarar sahibidir[525]. Suç mağduru ile suçtan zarar gören farklı kişiler de olabilmektedir. Kanunî tanım içerisinde açık bir ifadeye yer verilmediği sürece mağdurun kim olduğu önem taşımamakla birlikte, suçun nitelikli unsurlarının belirlenmesi açısından ayrıca üzerinde durulması gerekebilmektedir. Devletin suçun mağduru olması konusunda farklı görüşler bulunmaktadır[526]. Bir görüşe göre hak süjesi olmayan devlet suçun mağduru da olamazken; başka bir görüşe göre kişisel öç ve özel cezayı yasaklamış olan devlet kamusal menfaati nedeniyle her suçun mağdurudur. Ayrıca devletin güvenliğine ya da adlîyeye karşı işlenen suçlarda olduğu gibi, gerçek anlamda sadece devletin mağdur olduğu suçlar vardır. Netice itibarıyla ceza hukuku açısından mağdur, belirli bir kişi veya kişiler olabileceği bazı suçlar bakımından toplumun tamamı olabilmektedir[527].

Kabahatler hukukunda temel amacın belirli kişilere ait hukukî değerlerden ziyade toplumun, belirli bir alandaki veya kurumdaki kişilerin ortak değerleri korunmak olması nedeniyle[528] kabahatlerde mağdur, toplumu oluşturan ve belirli bir alandaki veya kurumdaki düzenin bozulmasından etkilenen herkestir[529]. Diğer bir ifadeyle, kabahatin konusunun kişiden ziyade topluma ait olması, mağdurun da toplumda yaşayan herkesin olması sonucunu doğurmaktadır[530]. Ancak bazı kabahatlerin, niteliği gereği, mağduru ancak belirli kişiler olabilmektedir. Örneğin, tüketicilerin korunmasına ilişkin mevzuat

[524]Özbek vd., 2015, s. 222.
[525]T. Katoğlu (2012). Ceza hukukunda suçun mağduru kavramının sınırları. *AÜHFD, 61*(2), s. 662.
[526]Katoğlu, 2012, s. 674-690.
[527]Akbulut, 2010, s. 293.
[528]Özen, 2013, s. 84.
[529]Mahmutoğlu, 2009, s. 338.; Akbulut, 2010, s. 294.; Özen, 2013, s. 84.; Rençber, 2017, s. 338.
[530]Kangal, 2011, s. 108.

hükümlerine aykırılık halinde sadece belirli tüketiciler, haklı olmasına rağmen abonelik sözleşmesi iptal edilmeyen abone o kabahatin mağduru olabilmektedir[531].

2.4.4.2. *Gümrük kabahatlerinde mağdur*

Gümrük kabahatlerinin işlenmesi halinde de mağdur genelde kamu; özelde ise, gümrük idaresidir. Gümrük kabahatleriyle genelde kamu düzeninin özelde de gümrük idarî düzenin korunması amaçlandığı dikkate alındığında, gümrük mevzuatının ihlâli neticesinde gümrük vergilerinin tam ve zamanında tahsil edilememesine bağlı hazine kaybı ve neticede kamu yararının engellenmesi nedeniyle devlet soyut mağdur olurken, gümrük işlemlerinin tam ve zamanında yerine getirilmemesi nedeniyle gümrük idaresi somut mağdur olmaktadır.

2.4.5. Gümrük kabahati oluşturan ihlâller

Suçların ve kabahatlerin objektif nitelikli görünümünü[532] oluşturan maddî unsur, esasında bu ihlâllerin dış unsurlarını belirlemektedir[533]. Bu bağlamda, içeriği suçlar ve kabahatler için farklı olmayan maddî unsur, kanunda tanımı yapılan hareket, fiil, eylem veya davranış şeklindeki insan davranışına bağlı dış dünyada ortaya çıkan değişiklik[534] ya da kısaca kanunda hukuk düzenini ihlâl ettiği belirtilen fiil veya eylemdir[535]. Bir suçun veya kabahatin oluşması, öncelikle maddî unsurun varlığını gerektirmektedir[536]. Maddî unsur suçun veya kabahatin özel işleniş şekli ya da görünümü olan teşebbüs, iştirak ve içtima için de belirlemeler içermektedir[537].

Ceza hukukunda suçun anatomik yapısının maddî unsurunu ve bu unsurun da esasını oluşturan temel birleşen, eylem[538], yani harekettir. Nitekim dış dünyada değişiklik yapan yani netice doğuran icraî, yani olumlu veya aktif ya da ihmalî, yani olumsuz veya pasif bir iradî insan hareketi yoksa suçun varlığından bahsedilmez[539]. İşlenmesi hukuka aykırı olan ve işlenmesi halinde suç oluşturan fiil, neticeli suçlarda, hareket, illiyet bağı ve neticeden; neticesiz suçlarda ise, salt hareket şeklinde gerçekleşmektedir[540].

---

[531]Akbulut, 2010, s. 294.
[532]Özbek vd., 2015, s. 222.
[533]Akbulut, 2010, s. 178.
[534]Şenyüz, 2017, s. 15.
[535]Taşdelen, 2010, s. 49.
[536]Özbek vd., 2015, s. 218.; Şenyüz, 2017, s. 15.; Rençber, 2017, s. 332.
[537]Akbulut, 2010, s. 179.
[538]İçel, 2014, s. 237.
[539]Alacakaptan, 1975, s. 9.
[540]Karakoç, 2016b, 103.

Tablo 2.4'te harekete göre kabahat türlerine ilişkin açıklamalar sunulmaktadır.

Tablo 2.4. *Harekete Göre Kabahat Türleri*[541]

Hareket	**Tek Haraketli Kabahat**	Kabahatin kanunî tanımında tek bir harekete yer verilmiştir. Failin tanımı yapılan tek hareketi icrası halinde kabahat oluşur.
	Çok Haraketli Kabahat	Kabahatin kanunî tanımda 2 ve daha fazla harekete yer verilmiştir. Failin kanunî tanımdaki "ve" bağlacıyla sıralanan bütün hareketleri icrası halinde kabahat oluşur.
	- **İtiyadı Kabahat**	Kabahatin kanunî tanımında yer alan birden fazla hareketin sadece birinin icrasıyla kabahatin oluşmadığı, failde itiyadın varlığını gösterecek şekilde hareketin belirli sayıda tekrarıyla oluşan kabahattir. Kabahatler Kanununda yer verilmemiştir.
	Serbest Hareketli Kabahat	Kabahatin kanunî tanımında hareketin icra şeklinin açıkça gösterilmediği kabahat türüdür. Failin somut olaydaki herhangi bir hareketi icrasıyla netice oluşuyorsa kabahat de oluşur.
	Bağlı Haraketli Kabahat	Kabahatin kanunî tanımında hareketin icra şeklinin açıkça gösterildiği kabahat türüdür. Failin somut olaydaki hareketi icra şeklinin kanunî tanıma uyması halinde kabahat oluşur.
	Seçimlik Haraketli Kabahat	Kabahatin kanunî tanımında hareketin icra şeklinin alternatif olarak gösterildiği, hareketin "veya" bağlacıyla sıralandığı kabahat türüdür.
	Basit Hareketli Kabahat	Kanunî tanıma uygun hareketin ortaya çıkardığı her bir neticenin ayrı bir kabahat oluşturmasıdır. Her neticeye bağımsız bir kabahat olarak idarî yaptırım uygulanır.
	Müteselsil (Zincirleme) Hareketli Kabahat	Kabahat işleme kararı çerçevesinde farklı zamanlarda aynı kabahatin birden fazla işlenmesidir. Birden fazla hareket icra edilmekle birlikte tek bir kabahatten dolayı idarî yaptırım uygulanır. Kabahatler Kanununda yer verilmemiştir.
	Anî Kabahat	Kabahatin kanunî tanımında belirtilen hareketin icrasıyla, kanunî tanımda yer alan neticenin gerçekleşmesi üzerine biten kabahat türüdür. Hareketin bir kez icrası sonrası, hareketin veya neticenin devamı söz konusu değildir.
	Kesintisiz (Mütemadi) Kabahat	Kabahatin kanunî tanımında belirtilen hareketin icrasının, fail tarafından devam ettirilebildiği kabahat türüdür. Fail hakkında idarî yaptırım kararı verilinceye kadar fiil tek sayılır; sonrasında hareketin icrasının devamı yeni bir kabahat oluşturur. Bu durumda kabahatte hareket, netice ya da ihlâl, kesilene kadar devam eder. Kabahate teşebbüs ve iştirak bakımından önem taşır.
	Tamamlanmış Kabahat	Kabahatin kanunî tanımında yer alan hem hareketin ve hem de neticenin gerçekleştiği kabahat türüdür.
	Tamamlanmamış Kabahat	Kabahatin kanunî tanımında yer alan hareketin icrasının tamamlanamadığı veya tamamlansa da neticenin oluşmadığı, teşebbüs aşamasında kalmış kabahat türüdür.
	İcraî Kabahat	Aktif hareketin icrasıyla işlenebilen kabahatlerdir. Failin yapmama şeklindeki yasaklayıcı norma aykırı hareket ederek, yasak hareketi icrası halinde oluşan kabahat türüdür.
	İhmali Kabahat	Pasif davranışla işlenebilen kabahatlerdir. Failin yapma şeklindeki emredici norma aykırı hareket ederek hareketsiz kalması durumunda oluşan kabahat türüdür.
	- **Gerçek İhmali Kabahat**	Emredici normun ihlâlinin, normda bulunan aktif hareketin sadece yapılmaması durumunda oluşan kabahat türüdür. Sırf hareket kabahati niteliği taşır ve kabahati fail bakımından genel kabahat türüne sokar.
	- **Gerçek Olmayan İhmali Kabahat**	Hareketin yalnız bir aktif hareket olarak öngörüldüğü kabahat türüdür. İcraî şekilde oluşan kabahatin ihmalî şekilde işlenmesi ve ihmalden dolayı sorumluluk için belirli bir davranışta bulunma yükümlülüğü bulunmalıdır.

[541]Akbulut, 2010, s. 200-296.; Kangal, 2011, s. 89-107.; Özen, 2013, s. 73-85.; Şenyüz, 2017, s. 15-21.;Rençber, 2017, s. 339-360.

Tablo 2.4'e göre kabahatlerin hareket unsuruna göre türlere ayrılması ceza hukuku yaklaşımıyla birebir örtüşmektedir. Nitekim suçun hareket unsuruna göre alt türleri; icraî ve ihmalî suçlar, tek hareketli-birden fazla hareketli suçlar, seçimlik hareketli-bağlı hareketli-serbest hareketli suçlar ve ani hareketli-mütemadi suçlardır[542]. Kabahatler hukuku alanında sırf hareket kabahatleri kapsamında yer alan gerçek ihmalî kabahatler, ceza hukuku alanındaki gerçek ihmalî suçlara göre daha sık görülmektedir. Bu durum, kanunda açıkça bir hüküm bulunmadığı sürece ihmalî kabahatlerin hem kasten hem de taksirle işlenebilmesine karşın, gerçek ihmalî suçlar için kastın varlığının şart olmasından kaynaklanmaktadır[543].

Kabahatler hukukunda kabahatin oluşumu için maddî unsurun kanun hükmünde açıkça belirtilmiş olması ve manevî unsurla ilişkilendirilmesi, suç ile arasındaki sınırın çizilmesi açısından da önem taşımaktadır. Nitekim kabahatin hareket unsuru, manevî unsur ile birlikte haksızlığın kanunî tanımını nitelendirmektedir[544].

Aşağıda gümrük kabahati oluşturan ihlâller ile bu ihlâllerin kaçakçılık suçuyla etkileşimi incelenecektir.

2.4.5.1. *Vergi kaybına neden olan ihlâller*

Vergi hukukunda vergi ziyaı (vergi kaybı niteliğindeki kabahat), "mükellef veya sorumlunun vergilendirmeyle ilgili ödevlerini zamanında yerine getirmemesi veya eksik yerine getirmesi nedeniyle verginin zamanında tahakkuk ettirilememesi veya eksik tahakkuk ettirilmesi" olarak tanımlanmıştır. Ayrıca tahsil edilen vergilerin iadesinin hileli hareketle sağlanması da vergi kaybı niteliğinde kabahat kabul edilmiştir (VUK, m.341, 344). Bu bakımdan kabahatle vergi tahsilatındaki azalmanın önüne geçilmesi ve buna sebep olan hareketlerin engellenmesi amaçlanmaktadır[545].

Gümrük Kanununda vergi kaybına ilişkin bir tanım yapılmamış, sadece "Vergi Kaybına Neden Olan İşlemlere Uygulanacak Cezalar" başlığı altında çeşitli ihlâllere ve karşılığında uygulanacak idarî yaptırımlara yer verilmiştir (GK, m.234-238). Vergi kaybı niteliğinde gümrük kabahati sayılabilecek bu ihlâller, eşyanın gümrük işlemlerine tâbi

[542]Akbulut, 2010, s. 200-214.; İçel, 2014, s. 252-256.; Özbek vd., 2015, s. 234-237.
[543]Akbulut, 2010, s. 210.
[544]Huzur ve sükûnu bozmak amacıyla ısrarla gürültü yapmak (TCK, m.123) ile başkalarının huzur ve sükûnunu bozacak şekilde gürültüye neden olmak (KK, m.36), hareket unsuru bakımından özünde gürültü yapmak olsa da fiilin sürekliliği ve failin kusurunun ağırlığı ihlâlin suç veya kabahat şeklinde ayrılmasını sağlamaktadır.; Akbulut, 2010, s. 178.
[545]Şenyüz, 2017, s. 87.

tutulmaması, beyanın gerçek durumu yansıtmaması ve eşyanın izinsiz gümrük gözetiminden çıkarılması ya da gümrük rejimlerine ilişkin şartlara uyulmaması şeklinde gerçekleşmektedir. Özellikle eşyanın kıymeti, tarifesi ve sayı, baş, ağırlık gibi vergilendirme unsurlarıyla ilgili beyana aykırılıklar bu nitelikte gümrük kabahati oluşturmaktadır. Bununla birlikte, gümrük işlemleri yapılmadan gümrük bölgesine eşya sokulması veya buna teşebbüs edilmesi ile aldatıcı işlemlerle ithalat vergilerinin kısmen veya tamamen ödenmemesi şeklindeki ihlâller kaçakçılık suçu (KMK, m.3/1-2); gümrük vergileri ödenmek suretiyle ihraç edilebilen eşyanın gümrük işlemlerine tâbi tutulmaksızın veya vergileri kısmen veya tamamen ödenmeden gümrük bölgesi dışına çıkarılması usulsüzlük (GK, m.239/2) oluşturmaktadır.

Vergi kaybı niteliğinde gümrük kabahati oluşturan ihlâller, gümrük yükümlülüğü doğuran işlemlerle ilgili icraî veya ihmalî hareketlerdir. Örneğin, gümrük idaresine hatalı-hileli beyan icraî; telâfi edici verginin süresi içerinde ödenmemesi veya geçici ithalat rejimine tâbi eşyanın süresi içinde yurt dışına çıkarılmaması ihmalî hareketle gerçekleşmektedir.

Gümrük Kanununda alternatif ihlâllere yer verilmesi ve bunlardan sadece birinin gerçekleşmesinin yeterli olması nedeniyle vergi kaybı niteliğindeki gümrük kabahatini seçimlik kabahat türü oluşturmaktadır. Ayrıca hareketin kanunî tanımında açıkça belirtilmiş olması, kabahati bağlı hareketli kabahat; dahilde işleme, gümrük kontrolü altında işleme ve geçici ithalat rejimlerin hükümlerinin ihlâline neden olan bir harekete yer verilmemiş olması, kabahati serbest hareketli kabahat oluşturmaktadır.

Vergi kaybı niteliğindeki gümrük kabahatine neden olan ihlâllerin, gümrük rejimleri esas alınarak, aşağıdaki şekilde sınıflandırılması mümkündür;

- Serbest dolaşıma giriş ve kısmî muafiyete tâbi geçici ithalat rejimlerine ilişkin ihlâller,
- Dahilde işleme, gümrük kontrolü altında işleme ve tam muafiyete tâbi geçici ithalat rejimlerine ilişkin ihlâller,
- Gümrük antrepo rejimine, geçici depolama yerleri ile gümrük idaresince eşya konulmasına izin verilen yerlere ilişkin ihlâller,
- Transit rejimine ilişkin ihlâller,
- İhracat rejimine ilişkin ihlâller,
- Giriş özet beyanına ilişkin ihlâller[546].

[546]Yeni Gümrük Kanunu Taslağında gümrük kabahatleri: 1-Beyanın kontrolü sonucunda bulunan vergi farklılıklarına uygulanacak cezalar, 2-Beyanın kontrolü sonucunda tespit edilen aykırılıklara uygulanacak cezalar, 3-İzinsiz eşya çıkarılmasına, sayımlarda eksik veya fazla çıkan eşyaya uygulanacak cezalar, 4-Giriş özet beyanında eksiklik veya fazlalık, 5-Dahilde işleme ve özel kullanım rejimlerinde beyana aykırılık, 6-Gümrük vergilerinden muaf olan eşyanın gümrük kapıları dışından izinsiz ithal veya ihracı ve7-Usulsüzlüklere ilişkin cezalar başlıkları altında düzenlenmiştir (YGKT, m.218-224).

2.4.5.1.1. *Serbest dolaşıma giriş ve kısmî muafiyete tâbi geçici ithalat rejimlerine ilişkin ihlâller*

Serbest dolaşıma giriş ve kısmî muafiyete tâbi geçici ithalat rejimleri, gümrük yükümlülüğünün olağan şekilde doğduğu ve ticaret politikası önlemleri ile ilgili diğer mevzuatın gereklerinin yerine getirildiği gümrük rejimleridir. Gümrük idaresiyle muhatap olan kişiler, eşyanın bu rejimlere tâbi tutulması amacıyla yaptıkları beyanlarında vergilendirme unsurları ile ticaret politikası önlemlerine ilişkin doğru bilgilere ve belgelere yer vermek zorundadırlar. Gümrük idaresi beyanda yer alan bilgi ve belgelerin doğruluğunu ve eşyanın tâbi olduğu vergilendirme rejimi ve ticaret politikası önlemlerine uygunluğunu denetime tâbi tutmaktadır. Denetim sonucunda beyan ile denetim sonuçları arasında bir farklılık tespit edilmesi halinde denetim sonuçları esas alınmakta ve gümrük idaresince beyana aykırılıktan kaynaklanan ihlâller için Gümrük Kanununda yer alan idarî yaptırımlar uygulanmaktadır (GK, m.234, 235).

Tablo 2.5'te serbest dolaşıma giriş ve kısmi muafiyete tâbi geçici ithalat rejimlerine ilişkin ihlâller ve uygulanacak idarî yaptırımlara ilişkin açıklamalar sunulmaktadır.

Tablo 2.5. *Serbest Dolaşıma Giriş ve Kısmî Muafiyete Tâbi Geçici İthalat Rejimlerine İlişkin İhlâller ve Uygulanacak İdarî Yaptırımın Türü ve Miktarı*

İhlâller	İdarî yaptırımın türü ve miktarı
Gümrük tarifesini oluşturan unsurlarını veya vergilendirmeye esas olan sayı, baş, ağırlık gibi ölçülerini gerçeğe aykırı beyan etmek (GK, m.234/1.a)	% 5'in üzerindeki ithalat vergileri farkının 3 katı idarî para cezası
Kıymeti üzerinden ithalat vergilerine tâbi eşyanın kıymetini noksan beyan etmek (GK, m.234/1.b)	Noksan kıymet üzerinden hesaplanan ithalat vergilerinin 3 katı idarî para cezası
Satış birimine göre miktar itibarıyla %5'i geçmeyen bir fark ile noksan kıymet beyanına yol açan hesap hatası yapmak (GK, m.234/1.c)	Noksan kıymet üzerinden hesaplanan ithalat vergilerinin yarısı idarî para cezası
Genel düzenleyici idarî işlemlerle ithali yasaklanmış eşyayı ithal etmek (GK, m.235/1.a-b)	Eşyanın gümrüklenmiş değerinin 4 katı idarî para cezası ile eşyanın mülkiyetinin kamuya geçirilmesi. (Eşya değersiz, atık ve artık maddeyse, dökme eşya için ton başına 30.000 TL; ambalajlı eşya için kap başına 600 TL idarî para cezası ve eşyanın yurtdışı edilmesi)
İthali, lisansa, şarta, izne, kısıntıya veya belli kuruluşların vereceği uygunluk veya yeterlilik belgesine tâbi eşyayı uygunluk ve yeterlilik belgesine tâbi değilmiş veya belge alınmış gibi beyan etmek (GK, m.235/1.c-d)	Eşyanın gümrüklenmiş değerinin 4 katı idarî para cezası ile eşyanın mülkiyetinin kamuya geçirilmesi (Eşya değersiz, atık ve artık maddeyse; dökme eşya için ton başına 8.000 TL, ambalajlı eşya için kap başına 200 TL idarî para cezası ve eşyanın yurtdışı edilmesi)
Yolcuların kişisel ve hediyelik eşya kapsamı dışında beyanların aykırı olarak, üzerinde, eşyası arasında veya taşıtlarında eşya bulundurması, başkasına ait eşyayı kendi eşyasıymış gibi göstermesi (GK, m.235/3)	Gümrük vergileri 2 kat tahsil edilir. Gümrük vergileri ödenmezse eşya gümrüğe terk edilmiş sayılır.

Tablo 2.5'e göre Türkiye Gümrük Bölgesine giriş yapan yolcular da dâhil olmak üzere kişilerin hesaplanan gümrük vergileri tutarının veya ticaret politikası önlemlerinin uygulanmasında etkili olan eşyanın gümrük tarifesi, gümrük kıymeti veya fizikî unsurları, ithalat yasağı ile izin ve belgelendirme işlemlerine ilişkin beyanlarının gerçeği yansıtmaması vergi kaybı niteliğinde gümrük kabahati oluşturmaktadır.

Tarife ihlâli

Gümrük tarifesi bakımından beyana aykırılıkta, yani eşyanın Gümrük Tarife İstatistik Pozisyonunun farklı beyan edilmesi halinde, aykırılığın gümrük vergisi oranlarında, muafiyet ve ticaret politikası önlemlerinin uygulanması ile izin ve belge alınmasının gerekli olduğu hallerde farklılıklara neden olmaktadır. Bu bakımdan tarifenin farklı beyanı, aslında başka bir eşyanın beyanı anlamına gelmektedir[547]. Beyan sahipleri eşyanın Gümrük Tarife İstatistik Pozisyonunu farklı beyan ederek, gümrük ve dış ticaret mevzuatıyla belirlenen ve eşyanın Gümrük Tarife İstatistik Pozisyonu esas alınarak uygulanan kuralların bilerek veya bilmeden kendilerine uygulanmamasına neden olabilmektedirler. Böyle bir sonucun oluşmamasını için eşyanın Gümrük Tarife İstatistik Pozisyonunun doğru beyanı önem taşımakta ve hatalı-yanıltıcı beyan gümrük kabahati sayılmaktadır (GK, m.234/1.a). Bununla birlikte eşyanın Gümrük Tarife İstatistik Pozisyonunun farklı beyanının, vergi kaybı niteliğinde gümrük kabahati oluşması için belirlenen ölçütün üzerinde vergi farkının gerçekleşmesi gerekmektedir. Nitekim gümrük tarifesi farklı beyan edilse dahi vergi kaybı oluşmuyorsa veya vergi farkı gümrük idaresince hesaplanan vergilerin % 5'ten fazlasını aşmıyorsa ihlâl, vergi kaybı niteliğinde gümrük kabahati oluşturmaz[548]. Danıştay da bir kararında[549], idarî yaptırım kararı için beyana göre hesaplanan gümrük vergisi ile muayene sonuçlarına göre alınması gereken gümrük vergisi arasında farkın varlığını, kabahat için şart kabul etmiştir.

[547]Eşyanın farklı tarife beyanı sonucunda vergiler ile izin, lisans veya ticaret politikası önlemlerinde bir değişiklik olmuyor ve eşya da yasak eşya değilse, usulsüzlük cezası; vergi kaybına neden olunması halinde, vergilerin 3 katı; eşyanın izne, lisansa tâbi olması ve bu izinlerin alınamayacağının tespiti halinde eşyanın gümrüklenmiş değerini 2 katı para cezası uygulanırken; eşyanın (kanunen) yasak eşya olması halinde kaçakçılık suçuna ilişkin ceza uygulanmaktadır. Saygılıoğlu ve Akçin, 2018, s. 300. Ayrıca eşyanın genel düzenleyici işlemlerle yasaklanmış olması halinde gümrüklenmiş değerinin 4 katı idarî para cezası; tek bir fiille birden fazla kabahate sebebiyet verilmesi halinde fikri içtima kuralarına göre bunlarda en ağır olan idarî para cezası ve diğer idarî yaptırımlar uygulanacak ve kaçakçılık suçuna ilişkin adlî yaptırım uygulanılması halinde ise, kabahatten dolayı ayrıca idarî yaptırım uygulanmayacaktır.

[548]Tam beyanlı yaygın basitleştirilmiş usûl kapsamındakiler hariç olmak üzere, beyanın kontrolü sonucunda tespit edilen aykırılıkların (GK m.234) vergi farkı yaratmaması veya % 5'i aşmayan vergi farkı yaratması, beyannamenin uygun doldurulmamasına bağlı olarak usulsüzlük sayılmaktadır (GY, 82 No'lu Ek).

[549]Dş. 7. D. 19.1.2009 tarih ve E.2007/6470, K.2009/111. http://emsal.danistay.uyap.gov.tr (Erişim Tarihi: 29.10.2018)

Kıymet ihlâli

Eşyanın beyan edilen gümrük kıymeti ile gümrük idaresince tespit edilen gümrük kıymeti arasındaki tutarsızlık halinde gümrük kıymeti bakımından beyana aykırılık oluşmaktadır[550]. Advalorem usûlde hesaplanan gümrük vergilerinde, eşyanın gümrük kıymetinin eksik beyan edilmesi, matrahın da eksik hesaplanmasına yol açmaktadır. Aynı şekilde sayı, baş, ağırlık ölçüleri gibi fizikî unsurların eksik beyanı da hem gümrük vergilerine ilişkin matrahın hem de spesifik usûlde hesaplanan gümrük vergilerinin eksik hesaplanmasına neden olmaktadır. Satış birimine göre miktar itibarıyla %5'i geçmeyen bir fark ile noksan kıymet beyanına yol açan hesap hatası ise, gümrük kıymetinin ve gümrük yükümlülüğü kapsamına giren vergiler ve malî yükler açısından farklı tutarların hesaplanmasına neden olduğundan kabahat oluşturmaktadır (GK, m.234/1.b-c)[551].

Düzenleyici işlemlerin ve belge düzeninin ihlâli

6455 sayılı Kanunla yapılan değişiklikle Kaçakçılıkla Mücadele Kanunundan (KMK, mülga m.3/10) Gümrük Kanununa aktarılan ithali genel düzenleyici işlemlere göre yasak olan eşyayı serbest dolaşıma giriş rejimine tâbi tutarak ithal etmek vergi kaybı niteliğinde gümrük kabahati olarak sınıflandırılmıştır[552]. Kabahatin oluşması bakımından eşyanın gümrük vergilerine tâbi olup olmaması belirleyici değildir; ancak, ticarî miktar ve mahiyette olması ve hareketin gümrük kapılarında gerçekleştirilmesi şarttır[553]. Bununla birlikte para cezasının gümrüklenmiş değerin esas alınarak belirlendiği hallerde, sahte paralar ile ekonomik dolaşıma girmeyen narkotik uyuşturucu ve uyarıcı maddeler

[550]Beyan edilen gümrük kıymetiyle denetim sonucu tespit edilen gümrük kıymeti arasında farklılık tespit edilmesi halinde noksanlığa ilişkin gümrük vergisinden başka vergi farkının 3 katı para cezası uygulanırken, sahte belge kullanarak gümrük vergilerini kısmen ya da tamamen ödenmeden ülkeye eşya sokulması halinde ise, kaçakçılık suçuna ilişkin adlî yaptırım uygulanacaktır.; Saygılıoğlu ve Akçin, 2018, s. 320. Ayrıca ikinci ihlâl için, Türk Ceza Kanunu uyarınca belgede sahtecilik suçu için de bir değerlendirme yapılması gerekmektedir.

[551]Ticaret Bakanlığı tarafından yayımlanan 20.02.2018 tarihli ve 2018/2 sayılı Genelgede ikinci veya sonradan kontroller sonucu eşyanın vergilendirme unsurlarında herhangi bir aykırılık olmamasına karşın, beyan edilen kıymetin ilgili Gözetim Tebliğindeki kıymetten düşük olması halinde, gümrük idaresince yükümlülere bu hususun bildirileceği ve bu bildirimden sonra 30 gün içinde yükümlünün farklılığa ilişkin vergileri ödenmesi halinde idarî yaptırım (GK m.235/1.c ve m. 235/4) uygulanmayacaktır.; https://ggm.gtb.gov.tr/data/5a69d917ddee7d1fa8b58a30/..2018-0%20say%C4%B1l%C4%B1%20Genelge.pdf (Erişim Tarihi: 29.10.2018)

[552]İthalat Rejimi Kararı uyarınca kamu ahlakı, kamu düzeni veya kamu güvenliği; insan, hayvan ve bitki sağlığının korunması veya sınai ve ticari mülkiyetin korunması amaçlarıyla ilgili mevzuat hükümleri çerçevesinde alınan önlemlerin kapsamı dışındaki malların ithali serbesttir (İRK, m.5) Eski, kullanılmış, yenileştirilmiş, kusurlu (defolu) ve yatık (zamanla dayanıklılığını yitirmiş) malların ithali ise, izne tâbidir (İRK, m.7). Ayrıca ithali yasak veya ön izne tâbi eşyanın tespitinde 2018/1 sayılı İthalat Tebliği (RG, 31.12.2017, 30287 Mük.) hükümlerinin ve eki listelerin dikkate alınması gerekmektedir.

[553]E. Günay (2009). *Gümrük kaçakçılığı davalarında fiili değerlendirme-derdest*. Ankara: Seçkin, s. 273.

haricindeki ithali yasaklama veya kısıtlamaya tâbi eşya için gümrük yükümlülüğünün doğduğu kabul edilmektedir (GK, m.191). Bu durumda, genel düzenleyici idarî işlemlerle ithali yasaklanmış eşyaya ilişkin kabahat oluşturan hareketin gerçekleşmesiyle, yani beyanın yapılmasıyla gümrük yükümlülüğü de başladığından, tahsili gereken vergiler bakımından da bir değerlendirme yapılması ve idarî para cezası tutarının, fikrî içtima kuralları çerçevesinde daha ağır idarî para cezasını içeren kabahat tanımına göre belirlenmesi gerekmektedir. Kabahatin işlenmesi halinde idarî yaptırım uygulanırken, ithalat vergileri de tahsil edilmektedir. Dolayısıyla gümrük işlemlerinin ve vergilendirme rejiminin hakkaniyete uygun şekilde yerine getirilmesi için kabahatin maddî içeriğindeki gümrük yükümlülüğünün de dikkate alınması gerekir. Aynı şekilde, ihlâlin usulsüzlük yerine vergi kaybı niteliğinde gümrük kabahati olarak düzenlenmesi de yerindedir[554]. Benzer durum ithali lisansa, şarta, izne, kısıntıya veya belli kuruluşların vereceği uygunluk veya yeterlilik belgesine tâbi eşyayı uygunluk ve yeterlilik belgesine tâbi değilmiş veya belge alınmış gibi beyan etmek şeklindeki ihlâl için de geçerlidir (GK, m.235/1.c)[555]. İthali kısıntıya tâbi eşya bakımından aldatma işleminin gümrük idaresine karşı yapılması gerekir[556]. Eşya mutlaka ticari nitelikte eşya olmalıdır[557]. Gümrük kapıları dışında genel düzenleyici işlemlerle yasaklanmış eşyanın ithali ise, kaçakçılık suçu kapsamına (KMK, m.3/1) girmektedir[558].

Kabahat içeren kanunlarda, kabahatin temel şeklinin yanında daha ağır veya hafif idarî yaptırım uygulanacak hallere de yer verilebilmektedir. Nitelikli unsurları oluşturan bu haller, kabahatin hareket şeklî; hareketin gerçekleşme zamanı ve gerçekleştiği yer; failin sıfatı veya kabahatin konusuyla ilgili olabilmektedir[559]. Gümrük Kanununda düzenlenen kabahatler için de bazı nitelikli unsurlar bulunmaktadır. Bunlardan birincisi failin statüsü bakımından yapılan nitelemeye göre failin genel yönetim kapsamındaki kamu idaresi

[554]Yeni Gümrük Kanunu Taslağında "eşyanın genel düzenleyici idarî işlemlerle ithalinin yasaklanmış olduğunun ve eşyanın ithalinin, lisansa, şarta, izne, kısıntıya veya belli kuruluşların vereceği uygunluk veya yeterlilik belgesine tâbi olduğu ilgili mevzuatında açıkça belirtildiği halde uygunluk ve yeterlilik belgesine tâbi değilmiş veya belge alınmış gibi beyan edildiğinin tespiti" ihlâli, beyanın kontrolü sonucunda tespit edilen aykırılıklara uygulanacak cezalar başlığı altında yer almaktadır (YGKT, m.219).

[555]Gümrük rejimleri kapsamında Türkiye'ye ithali öngörülen her türlü izin veya uygunluk belgesine tâbi eşyaya için yetkili kurumlarca resmî kontroller yapılmaktadır (GY, m.181). Bu bağlamda, eşyanın serbest dolaşıma giriş rejimine tâbi tutulabilmesi için ilgili kurumlardan mevzuatın öngördüğü izin veya belgelerin alınması şarttır. Örneğin ilaç, kozmetik veya oyuncak gibi bazı eşya için Sağlık Bakanlığı'ndan, tarımsal ve hayvansal ürünler için Tarım ve Orman Bakanlığından, ürün güvenliği denetimine tâbi eşya için Türk Standartları Enstitüsünden, radyoaktif maddeler ile bunların kullanıldığı cihazlar için Türkiye Atom Enerjisi Kurumundan, haritalar için Millî Savunma Bakanlığından, yüksek yoğunluklu tatlandırıcılar için Şeker Kurumundan izin, uygunluk ya da kontrol belgesi alınmaktadır. Saygılıoğlu ve Akçin, 2018, s. 351.

[556]Günay, 2009, s. 276.

[557]Günay, 2009, s. 277.

[558]Günay, 2009, s. 274.

[559]Akbulut, 2010, s. 296.; Kangal, 2011, s. 109.

olmasıdır. Bu durumda serbest dolaşıma giriş ve kısmî muafiyete tâbi geçici ithalat rejimleriyle ilgili beyana aykırılıklardan kaynaklanan ihlâller için kanunî tanımda belirtilen idarî para cezası değil, her durumda usulsüzlükler için geçerli olan maktû idarî para cezası uygulanmaktadır (GK, m.234/4). İkincisi, kabahatin konusuyla ilgili yapılan nitelemeye göre genel düzenleyici işlemlerle ithali veya ihracı yasaklanmış eşyanın aynı zamanda değersiz artık veya atık madde olmasıdır. Bu durumda da idarî para cezası nisbiden maktûya dönüşmekte ve eşya yurt dışı edilmektedir (GK, m.235/1.b, 235/1.d).

Yolculara tanınan hakların ihlâli

Yolcuların başka bir tasarruf şeklindeki beyanı veya sözle beyanı, yazılı beyanda olduğu gibi, gümrük vergileri ve cezaî hükümler bakımından bağlayıcı olup, yanıltıcı veya hatalı beyanlarına bağlı olarak gümrük mevzuatını ihlâl etmeleri sonucunda suç veya kabahat oluşabilmektedir[560]. Nitekim yeşil hattan geçen veya sözle beyanda bulunan ve ihbar, risk yönetimi ve rastgele kontrollere bağlı olarak gümrük denetimine tâbi tutulan yolcuların beyanlarına aykırı olarak tespit edilen eşyanın ticarî miktar ve mahiyette olmaması halinde eşyaya ilişkin gümrük vergileri 2 kat olarak hesaplanarak yolcudan ödemesi istenmekte; yolcunun ödeme yapmaması halinde eşya serbest bırakılmayarak gümrüğe terk edilmiş sayılmaktadır (GK, m.235/3)[561]. Eşya muafiyet kapsamı dışında olup, ticarî miktar ve mahiyette veya ithali kanun gereği yasaklanmış ise, kaçakçılık suçu oluşmaktadır (KMK, m.3, 6/4). Diğer taraftan, yolcuların kırmızı hatta yönelmeleri veya gümrüğe tâbi eşyalarının olduğu yönünde sözlü beyanda bulunmaları durumunda ticarî miktar ve mahiyette olmayan eşyaya ilişkin beyana aykırılık hallerinde gümrük vergileri 2 kat olarak hesaplanarak yolcudan ödemesi istenmekte; yolcunun ödeme yapmaması halinde eşya gümrüğe terk edilmiş sayılmaktadır (GK, m.235/3). Eşyanın ithali genel idarî düzenlemelerle yasak veya izne tâbi ise, vergi kaybı niteliğinde gümrük kabahati oluşmaktadır (GK, m.235/1)[562]. Yargı kararlarında ise, yolcuların muafiyetten yararlanarak yurt içine soktukları eşyanın (alkollü içkilerin) bar büfesinde yakalanması halinde kaçakçılık suçu işlendiği[563]; izne tâbi eşyanın

[560]Ticaret Bakanlığı (değişmeden önce Gümrük ve Ticaret Bakanlığı) tarafından 6.7.2011 tarihli ve 2011/39 sayılı Genelge ile 16.1.2014 tarihli ve 2014/2 Genelge yayımlanmıştır. Genelgeler ile yolcu beyanının denetimine ve Gümrük Kanunu m.235/3 hükmünün uygulamasına açıklık getirilmiştir.
[561]Yeni Gümrük Kanunu Taslağında da aynı hüküm tekrarlanmıştır (YGKT, m. 219/4).
[562]Yeni Gümrük Kanunu Taslağında deniz ve hava nakil vasıtaları kaptanları, pilotları, hizmetlileri veya mürettebatının beyanına aykırı olarak üzerlerinde, eşyası arasında veya taşıma araçlarında ticarî miktar ve mahiyet arz etmeyen eşya bulundurulması kabahat sayılmakla birlikte kara kapılarından giriş ve çıkış yapan demir yolu ve karayolu taşıtlarının sürücü ve personeli için bir hükme yer verilmemiştir (YGKT, m. 219/8).
[563]Y.7.C.D. 1.2.2005/21309/59. (Günay, 2009, s. 253).

hediyelik eşya muafiyetinden yararlanamayacağı[564] ve yolcu salonlarında eşyanın ticari nitelikte olup olmadığı gibi failin de yolcu olup olmadığına bakılması gerektiği[565] belirtilmiştir. İthali kanunla yasaklanmış eşya ise, kaçakçılık suçunun konusunu oluşturmaktadır (KMK, m.3/7, 6/4).

2.4.5.1.2. *Dahilde işleme, gümrük kontrolü altında işleme ve tam muafiyete tâbi geçici ithalat rejimlerine ilişkin ihlâller*

Dahilde işleme, gümrük kontrolü altında işleme ve tam muafiyete tâbi geçici ithalat rejimlerinin getirdiği hak ve avantajlarından yararlanılması için bunlara özgü ödevlerin yerine getirilmesi gerekmektedir. Rejime giriş, rejimin işletilmesi ve sona erdirilmesi sırasında bu ödevlerin ihlâl edilmesi halinde gümrük kabahati oluşmaktadır.

Tablo 2.6'da dahilde işleme, gümrük kontrolü altında işleme ve geçici ithalat rejimlerine ilişkin ihlâller hakkında açıklamalar sunulmaktadır.

Tablo 2.6. *Dahilde İşleme, Gümrük Kontrolü Altında İşleme ve Tam Muafiyete Tâbi Geçici İthalat Rejimlerine İlişkin İhlâller ve Uygulanacak İdarî Yaptırımın Türü ve Miktarı*

İhlâller	İdarî yaptırımın türü ve miktarı
Tarife unsurlarını veya vergilendirmeye esas olan sayı, baş, ağırlık gibi ölçülerin gerçeğe aykırı beyan etmek (GK, m.234/2)	% 5'in üzerindeki ithalat vergileri farkının 1,5 katı idarî para cezası
Kıymeti üzerinden ithalat vergilerine tâbi eşyanın kıymetini noksan beyan etmek (GK, m.234/2)	Noksan kıymet üzerinden hesaplanan ithalat vergilerinin 1,5 katı idarî para cezası
Satış birimine göre miktar itibarıyla % 5'i geçmeyen bir farkla noksan kıymete yol açan hesap hatası yapmak (GK, m.234/2)	Noksan kıymet üzerinden hesaplanan ithalat vergilerinin 0,25 katı idarî para cezası
Telafi edici vergiyi süresi içerinde hiç ödememek veya eksik ödemek (GK, m.234/5)	İthalat vergilerinin 0,25 katı idarî para cezası
Usulsüzlük sayılanlar hariç, dahilde işleme, gümrük kontrolü altında işleme ve geçici ithalat rejimlerinin hükümlerini ihlâl etmek (GK, m.238/1)	Eşyanın gümrüklenmiş değerinin 2 katı idarî para cezası
Usulsüzlük sayılanlar, özel kullanıma mahsus kara taşıtlarıyla ilgili geçici ithalat rejimine ilişkin hükümleri ihlâl etmek (GK, m.238/1)	Taşıtın gümrük vergilerinin 1/4'ü kadar idarî para cezası
Dahilde işleme rejimi ihlâline konu ithal eşyasını, süresi geçtiği halde izin verilen yerlerde bulundurma (GK, m.238/1)	İthal eşyasının gümrük vergilerinin 2 katı idarî para cezası
Dahilde işleme rejimi kapsamında, süresi geçtiği halde izin verilen yerlerde bulundurulduğu tespit edilen eşyanın, bu nedenle kesilen idarî para cezasının ödenme süresi içinde gümrükçe onaylanmış başka bir işlem veya kullanıma tâbi tutulmaması (GK, m.238/1)	Gümrük vergilerinin 1 katı idarî para cezası

[564]Y.7.C.D, 19.6.2001/10347/11451. (Günay, 2009, s. 254).
[565]Günay, 2009, s. 254.

Tablo 2.6'ya göre eşyanın ekonomik etkili ve şartlı muafiyet içeren dahilde işleme, gümrük kontrolü altında işleme ve tam muafiyete tâbi geçici ithalat rejimlerine ilişkin ihlâller bu rejimlere giriş aşamasında ya da rejimini işleyişi veya sonlanması aşamalarında gerçekleşen ihlâller vergi kaybı niteliğinde gümrük kabahati oluşturmaktadır.

Dahilde işleme rejimi ihlâllerinde hem Gümrük Kanununun hem de Kaçakçılıkla Mücadele Kanununun dikkate alınması gerekmektedir. Örneğin, eşyanın gümrük tarifesini oluşturan unsurlarda veya vergilendirmeye esas sayı, baş ve ağırlık gibi unsurlarda veya eşyanın kıymeti ile ilgili beyana aykırılıkta beyana göre hesaplanan gümrük vergisi ile alınması gereken gümrük vergisi arasındaki farkın % 5'i aşması halinde gümrük vergilerinin % 45'i oranında idarî para cezası uygulanmaktadır[566]. Diğer taraftan belirli bir amaç için kullanılmak veya işlenmek üzere dahilde işleme rejimi kapsamında Türkiye'ye getirilen eşyayı, sahte belge kullanarak yurtdışına çıkarılmış gibi işlem yapılması ise, kaçakçılık suçu oluşturmaktadır (KMK, m.3/4).

Rejimlere girişte ihlâller

Dahilde işleme, gümrük kontrolü altında işleme ve tam muafiyete tâbi geçici ithalat rejimlerine ilişkin hesaplanan gümrük vergileri tutarında etkili olan eşyanın gümrük tarifesi, gümrük kıymeti veya fizikî unsurlarına ilişkin beyanlarının gerçeği yansıtmaması vergi kaybı niteliğinde gümrük kabahati oluşturmaktadır (GK, m.234/2). Dolayısıyla bu rejimlere ilişkin ihlâller, serbest dolaşıma giriş ve kısmî muafiyete tâbi geçici ithalat rejiminde vergi kaybı niteliğinde gümrük kabahati oluşturan ihlâlle aynı özellikleri taşımaktadır (GK, m.234/1, 234/2). Dahilde işleme rejimi kapsamında ithal edilen eşyaya ilişkin beyana aykırılığın tespiti halinde 17.1.2005 tarihli ve 2005/8391 sayılı Dahilde İşleme Rejim Kararı (RG, 27.1.2005 - 25709) uyarınca dahilde işleme izin belgesi izninin kapatılıp kapatılmadığına bakılmaksızın idarî yaptırım uygulanmaktadır (DİR Kararı, m.23).

Rejimlerin işleyişine veya tamamlanmasına ilişkin ihlâller

Dahilde işleme, gümrük kontrolü altında işleme ve tam muafiyete tâbi geçici ithalat rejimlerine tâbi eşya girişinden nihai kullanım olarak kabul edilen üretim veya kullanım faaliyeti yapılana, gümrük statüsü değişene, bir serbest bölgeye girinceye, yeniden ihraç veya imha edilinceye kadar gümrük gözetimi altındadır (GK, m.36). Bu süre içerisinde

[566]Saygılıoğlu ve Akçin, 2018, s. 407.

eşya, gümrük idaresince her zaman denetlenebilmektedir. Gümrük gözetimi altındaki ithalat vergilerine tâbi eşyanın, kanuna aykırı olarak gümrük gözetiminden çıkarılması halinde maddî anlamda gümrük yükümlülüğü doğmaktadır[567]. Dolayısıyla eşya yeniden ihraç edilene kadar gümrük gözetimi altında olması nedeniyle bu rejimlerin işleyişi sırasında, gümrük idaresinin bilgisi olmaksızın gümrük statüsünü değiştiren, bu rejimlerin yanlış uygulanmasına neden olan, izin sürelerinin usulsüzlük sayılan limitlerinin aşılması veya idarî para cezasının ödenme süresi içinde eşyanın gümrükçe onaylanmış başka bir işlem veya kullanıma tâbi tutulmaması şeklindeki ihlâller vergi kaybı niteliğinde gümrük kabahati oluşturmaktadır (GK, m.238/1)[568].

Geçici ithalat rejimi kapsamında geçici ithaline izin verilen eşyanın rejime tâbi olduğu süre içerisinde giriş ayniyetine[569] ve amacına uygun şekilde kullanılması ve sonrasında yurt dışı edilmesi ya da başka bir gümrükçe onaylanmış bir işlem veya kullanım şekline tâbi tutulması gerekmektedir. Eşyanın ayniyetinin korunmasına yönelik olağan bakım faaliyetleri dışında başka bir işleme tâbi tutulması yasaktır. Gümrük idaresi bu yasağa uyma ve eşyanın tahsis yerinde ve amacına uygun şekilde kullanılma durumunu, rejim süresi içerisinde ve belirli aralıklarla denetlemekte ve bu denetimi kolaylaştırmak için geçici ithal edilen eşyanın kayıtlarının tutulmasını isteyebilmektedir. Bu yükümlülüklerin ihlâli vergi kaybı niteliğinde gümrük kabahati oluşturmaktadır (GK, m.238).

Geçici ithalat rejimine tâbi eşyanın kullanılmasına ve gümrük idaresince verilen izin süresi içerisinde yurtdışı edilmesine ilişkin şartlarının ihlâl edilmesi, hareketin haksızlık içeriği dikkate alınarak ya vergi kaybı niteliğinde gümrük kabahati ya da usulsüzlük niteliğinde gümrük kabahati oluşturmaktadır. Nitekim geçici ithaline izin verilen kişisel ve ticarî kullanıma mahsus kara taşıtlarının getiriliş amacı dışında

[567]Eşyanın tâbi olduğu gümrük rejimiyle ilgili yükümlülüklere ve ilgili rejime tâbi tutulmasına veya nihai kullanımı nedeniyle indirimli veya sıfır ithalat vergileri uygulanılmasına ilişkin şartlara uyulmamasının ilgili gümrük rejiminin yanlış uygulanmasına neden olması halinde ithalat nedeniyle gümrük yükümlülüğü doğmaktadır (GK, m.183, 184).

[568]Yeni Gümrük Kanunu Taslağında da dahilde işleme ve geçici kabul rejimlerine ilişkin gümrük kabahati, "Beyanın Kontrolü Sonucunda Bulunan Vergi Farklılıklarına Uygulanacak Cezalar" başlığı altında ve aynı esaslarda düzenlenmiştir (YGKT, m.222/1).

[569]Giriş ayniyetine uygunluk, geçici ithalat rejimine tâbi serbest dolaşıma girmemiş eşyanın Türkiye Gümrük Bölgesine girişi ve kullanılması sırasındaki olağan yıpranma dışında, herhangi bir değişikliğe uğramaksızın yeniden ihracına ilişkin durumudur. Örneğin Kara Taşıtlarına İlişkin 1 Seri No'lu Gümrük Genel Tebliği (RG, 22.4.2011 - 27913) uyarınca geçici ithal edilen kara taşıtlarının taşıtla birlikte giren ve belgelerinde kayıtlı olan parçalarının izinsiz olarak değiştirilmesi giriş ayniyetine aykırılık oluşturmaktadır (KarTGT, m.19/1). Ticaret Bakanlığının yayımladığı 17.11.2017 tarihli ve 2017/14 sayılı Genelge uyarınca eşyanın ayniyetini tespite yarayacak nitelikleri, seri numaraları, beyannameye kaydedilmekte ve yeniden ihraç sırasında bu bilgiler üzerinden eşyanın ilk giriş ayniyetine uygun olup olmadığı tespit edilmektedir. https://ggm.gtb.gov.tr/data/586b63201a79f5d2f0424cb5/2017_22%20Say%C4%B1l%C4%B1%20Genelge.pdf (Erişim Tarihi: 29.10.2018)

kullanılması, bir başkasına kiralanması, ödünç verilmesi, başka bir şahsa izinsiz devredilmesi, satılması, hak sahibi olmayan kişilerce kullanılması[570], taşıtla birlikte giren ve belgelerinde kayıtlı olan parçalarının izinsiz değiştirilmesi, yurtta kalma süreleri içerisinde yurtdışı edilmemesi[571] veya herhangi bir gümrük idaresine teslim edilmemesi ile yurtta kalma süresinin 3 ayın üzerinde aşılması rejim ihlâli kabul edilmektedir. Bu ihlâller, haksızlık içeriği ciddi kabul edilmesine bağlı olarak, vergi kaybı niteliğinde gümrük kabahati oluşturmaktadır (KarTGT, m.19/1)[572]. Rejime girişte verilen yurtta kalma süresinin 3 ayın altında aşılması ise, usulsüzlük niteliğinde gümrük kabahati oluşturmaktadır (GK, m.238, 241/3.h, 241/3.I, 241/4.g, 241/4.h, 241/5.b).

Telafi edici vergiye ilişkin ihlâl

Dahilde işleme rejiminde telâfi edici vergi yükümlülüğünün ihlâl edilmesi, gerçek anlamda vergi kaybı niteliğinde gümrük kabahati oluşturmaktadır. Nitekim şartlı muafiyet kapsamında dahilde işleme rejimi altında elde edilen Türk menşeli eşyanın anlaşmalara taraf ülkelere ithalinde, tercihli tarife uygulamasının bunların bünyesine giren serbest dolaşımda olmayan girdilerin ithalat vergilerinin ödenmesine bağlıdır. Telâfi edici vergi olarak adlandırılan bu vergi, ihracata ilişkin beyannamenin tescil edildiği tarihte doğmakta ve eşyanın Türkiye Gümrük Bölgesi'nden çıktığı tarihe kadar ödenmesi gerekmektedir (GK, m.194/1). Telâfi edici verginin tam ve zamanında ödenmemesi ise, vergi kaybı niteliğindeki gümrük kabahati oluşturmaktadır (GK, m.234/5). Ancak verginin ödenmediğinin tespitinden önce yükümlüsünce bildirilmesi halinde idarî yaptırım uygulanmaz (GK, m.194/5).

2.4.5.1.3. *Gümrük antrepo rejimine ve geçici depolama yerleri ile gümrük idaresince eşya konulmasına izin verilen yerlere ilişkin ihlâller*

Gümrük mevzuatı uyarınca gümrük antrepoları, geçici depolama yerleri veya gümrük idaresince eşya konulmasına izin verilen yerler, genel olarak serbest dolaşımda

[570]Kara taşıtlarına ilişkin 1 Seri No'lu Gümrük Genel Tebliği uyarınca taşıtların hak sahibi dışında kullanılması; taşıt sahibinin ikamet yeri Türkiye Gümrük Bölgesi dışında bulunan eşi veya usul ya da füruu olan kişiler, geçici giriş belgesi, yabancı taşıtlar geçici giriş karnesi veya yabancı taşıtlar geçici giriş formu kapsamında geçici olarak ithal edilen taşıtların sahibinin eşi veya usul ya da füruu olan kişiler, belirli bir süre görev yapmak üzere Türkiye'ye gelen kişilere ait taşıtların özel bir hizmet akdi ile taşıt sürücüsü olarak istihdam edilen Türkiye Gümrük Bölgesinde yerleşik kişiler ve geçici ithal izni verilen kişinin taşıtta bulunması koşuluyla seyahat süresince üçüncü kişiler dışındaki kişilerce kullanılmasıdır (KarTGT, m.26).
[571]Geçici ithalat rejimine konu edilen eşyanın Türkiye Gümrük Bölgesinde kalabileceği süre, uzatılmış süreler hariç, 24 ayı geçemeyecek şekilde belirlenmektedir (GK, m.130.3, 2009/15481 s. Karar m.43).
[572]2017'de bu yasaklara uyulmaması ve taşıtların süresi içinde yurt dışında çıkartılmaması nedeniyle Emniyet Genel Müdürlüğü birilerince 216 İhlâl tespit edilmiş ve taşıtlar idarî para cezası uygulanarak yurt dışı edilmesi için gümrük idarelerine yönlendirilmiştir.; GTB, 2018, s. 30.

olmayan ve gümrük gözetimi altında bulunan eşyanın bulunabileceği yerlerdir. Ayrıca bu yerlere ihraç kaydıyla gümrük gözetimine tâbi serbest dolaşımdaki eşya da konulabilir.

Tablo 2.7'de gümrük antrepoları, geçici depolama yerleri veya gümrük idaresince eşya konulmasına izin verilen yerlere ilişkin ihlâller sunulmaktadır.

Tablo 2.7. *Gümrük Antrepo Rejimi, Geçici Depolama Yerleri ve Gümrük İdaresince Eşya Konulmasına İzin Verilen Yerlere İlişkin İhlâller ve Uygulanacak İdarî Yaptırımın Türü ve Miktarı*

İhlâller	İdarî yaptırımın türü ve miktarı
Gümrük işlemlerine başlanmadan veya bu işlemler bitirilip gümrük idaresinin izni alınmadan bu yerlerden kısmen veya tamamen eşya çıkartmak, eşyayı değiştirmek ya da kayıtlara göre noksan eşya çıkması (GK, m.236/1)	Eşyanın gümrük vergilerinin 2 kat
Kayıtlara göre fazla eşya çıkması (GK, m.236/2)	Eşyanın ithalat veya ihracat vergilerinin 1 katı idarî para cezası ve eşyanın tasfiyesi
Gümrüksüz satış mağazalarından hak sahibi olmayanlara satış yapmak ya da hak sahibi olmakla birlikte limit üstü satış yapmak (GK m.236/4)	İthalat vergileri 3 katı idarî para cezası
Gümrük antrepo rejimi beyanında bulunulan ve gümrük antrepolarına konulan eşyayı, belirgin bir şekilde farklı cinste eşya beyan etmek (GK, m.236/5)	Farklı cinste çıkan eşyanın gümrüklenmiş değerinin 2 katı idarî para cezası ve eşyanın mülkiyetinin kamuya geçirilmesi

Tablo 2.7'ye göre gümrük antrepo rejimi, geçici depolama yerleri veya gümrük idaresince eşya konulmasına izin verilen yerlerle ilgili ihlâller, esas itibariyle gümrük idaresine yapılan beyan, bildirim ve mevcut kayıtlarda yer alan bilgilerin eşyayla ilgili gerçek durumu yansıtmamasından kaynaklanmaktadır. Nitekim işleticiler ve kullanıcılar, antrepolara konulan eşyanın, gümrük idaresince miktarı belirlenmişse bu miktardan, belirlenmemişse belgelerinde yazılı miktarlar üzerinden hesaplanan gümrük vergileri ve cezaları bakımından gümrük idaresine karşı sorumludurlar (GY, m.552/2). Gümrük işlemlerine başlanmadan veya bu işlemler bitirilip gümrük idaresinin izni alınmadan bu yerlerden kısmen veya tamamen eşya çıkartılması ile eşyanın değiştirilmesi gümrük gözetiminin ihlâli anlamına gelmektedir (GK, m.236/1).

Gümrük gözetimi, satış ve kayıt düzeninin ihlâli

Gümrük gözetimi altındaki ithalat vergilerine tâbi eşyanın, kanuna aykırı olarak gümrük gözetimi dışına çıkarılması (GK, 183/1), gümrüksüz satış mağazalarından hak sahibi olmayanlara satış yapılması veya hak sahibi olmakla birlikte limit üstü satış yapılması hallerinde muafiyet hükümlerinin ihlâli nedeniyle ve eşyanın geçici depolanmasına ilişkin ödevlerin yerine getirilmemesi, ilgili şartlara uyulmaması ve

bunların geçici depolamanın yanlış uygulanması sonucunu yarattığının tespit edilmesi durumunda ithalat nedeniyle gümrük yükümlülüğü doğmaktadır (GK, m.184).

Gümrük antrepo rejimine tâbi eşyanın antrepoya konuldukları tarihte işletici tarafından kayıtlara geçirilmesi gerekmektedir. Bu kayıtlar her zaman gümrük denetimine tâbidir. Stok kayıtları A. C, D ve E tipi antrepolarda işletici tarafından ve B tipi antrepoda denetleyici gümrük idaresi tarafından tutulmakta ve F tipi antrepoda gümrük idaresince tutulan kayıtlar stok kaydı sayılmaktadır (GY, m. 536/2). Antrepo işleticileri yılsonlarında gümrük idaresine antrepo mevcutlarına ilişkin bir liste vermektedirler (GK, m. 105). Gümrük idaresi de her yıl antrepolardaki eşyayı, işletici tarafından verilen bu liste göz önünde bulundurarak ve gerekiyorsa örneklendirme yoluyla saymaktadır (GY, m. 538/1). Yapılan sayım sonucunda eşyanın eksik veya fazla çıkması vergi kaybı niteliğinde gümrük kabahati oluşturmaktadır (GK, m. 536/1-2).

Belirli kişilere satış yapmak üzere kurulan ve özel antrepo sayılan gümrüksüz satış mağazaları ile uçakta satış mağazaları ve depolarının kuruluş, işleyiş ve eşya satışına ilişkin esaslar, Gümrüksüz Satış Mağazaları Yönetmeliği[573] hükümlerine tâbidir. Mağaza işletme hakkı alanların, gümrük ve kaçakçılık mevzuatı, dış ticaret mevzuatı ve kambiyo mevzuatına uyma ve belirli defter ve belgeleri bilgisayar ortamında tutma yükümlülükleri vardır (GSMY, m.10, 21) Mağazalardan, bulundukları yere ve satış yetkilerine göre giriş veya çıkış yapan yolcu, sürücü ve personele miktar ve kıymet bakımından belirli nitelikteki eşya satılabilmektedir (GSMY, m.11)[574]. Mağazalarda yapılan satışlarda satıcı, alıcı ve satışa konu eşyaya ilişkin bilgileri içeren, tarih ve sıra numarasına göre saklanması zorunlu olan satış fişi veya fatura düzenlenmektedir. Mağazalar sattıkları eşya için bu belgeleri vermek ve müşteri de söz konusu belgeleri almak mecburiyetindedir (GSMY, m.23/1).

Gümrüksüz satış mağazalarında ve depolarında bulunan eşyanın beyanname ve stok kayıtlarıyla uyumu gümrük idaresince yapılan sayımlarla denetime tâbi tutulmaktadır Bu sayımlarda mağaza ve depo mevcutlarına ilişkin listeler ile eşyanın giriş ve çıkış belgeleri esas alınmaktadır Yapılan sayımlarda eksik çıkan eşyanın miktarı, konunun adlî yargıya intikal ettirilmesi bakımından belirleyicidir. Sayım sonucu fazla eşya tespit edilmesi halinde ise, fazlalığın geçerli bir nedenden kaynaklandığının ispat edilememesi halinde eşya tasfiyeye tâbi tutularak idarî yaptırım kararı alınmaktadır. Hak sahibi olmayanlara

[573]Gümrüksüz Satış Mağazaları Yönetmeliği. (RG, 8.8.2017 - 30148).

[574]Yolculara kişisel ve hediyelik eşya ile gümrük vergileri ödenmek suretiyle ithal edilebilen ve esas itibarıyla serbest dolaşıma girmemiş yabancı menşeli eşya satılabilirken, 18 yaşın altındakilere alkollü içki ve tütün mamullerinin satışı yasaktır (Gümrüksüz Satış Mağazaları Yönetmeliği, m.11/8, 11/11).

satılan ve hak sahibi olanlara limit üstünde satılan eşya ise, eksik çıkan eşya sayılmaktadır (GSMY, m.30). Mağaza ve depo işleticileri fikrî mülkiyet haklarının korunmasına ilişkin mevzuata da uymak durumundadır (GSMY, m.32).

Gümrük antrepo rejimi, geçici depolama yerleri veya gümrük idaresince eşya konulmasına izin verilen yerlere konulan eşyanın gümrük vergilerine tâbi eşya olmaması veya genel düzenleyici işlemlerle yasaklanmış eşya olması, ihlâlin oluşumu bakımından belirleyici değildir. Ancak eşyanın ithalatının ve ihracatının kanun gereği yasak olmaması gerekir. Aksi halde ihlâl kaçakçılık suçu oluşturacaktır (KMK, m.3).

Eşyanın kısmen veya tamamen izinsiz çıkarılması veya değiştirilmesi kabahatinde fiil tek kabul edilerek faile tek yaptırım uygulanmaktadır; gümrük idaresinin bununla ilgili izninin olması halinde ise, kabahat oluşmaz[575]. Geçici depolama veya gümrük antrepolarına gümrük idaresinin bilgisi dışında eşya konulması halinde kaçakçılık suçundan (KMK, m.3/1) işlem yapılmalıdır; yani ihlâl gümrük işlemine tâbi tutulmadan eşya ithali olarak değerlendirilmelidir[576].

Belirgin şekilde farklı nitelikte eşya beyanı

Gümrük antrepo rejimi beyanında bulunulan ve antrepoya konulan eşyayı belirgin bir şekilde farklı cinste eşya beyan etmek[577] gümrük vergileri ve ticaret politikası önlemleri bakımından beyana aykırılık oluşturmaktadır. Gümrük antrepo rejimine tâbi tutularak antrepolara konulan eşyanın belirgin bir şekilde farklı cinste eşya sayılması, beyan edilenden açıkça farklı olduğunun tahlil, teknik inceleme ve araştırmaya gerek olmaksızın kolayca anlaşılabilmesi ve gümrük vergileri ve ticaret politikası önlemleri açısından farklı esasa tâbi olması halinde söz konusudur[578].

[575]Günay, 2009, s. 267.
[576]Günay, 2009, s. 268.
[577]Yeni Gümrük Kanunu Taslağında eşyanın gümrük antrepo rejimine tâbi tutulmasına ilişkin beyanının kontrolü veya muayenesi neticesinde, antrepo beyannamesinde beyan edilenden belirgin bir şekilde farklı cinste eşya olduğunun tahlil, teknik inceleme ve araştırmaya gerek olmaksızın tespiti halinde farklı çıkan eşyanın gümrük vergileri toplamının beyan edilen eşyanın gümrük vergileri toplamından fazla olması ve farklı çıkan eşyanın beyan edilen eşyadan farklı şekilde, ithalinin lisansa, şarta, izne, kısıntıya veya belli kuruluşların vereceği uygunluk veya yeterlilik belgesine tâbi olması iki ayrı hareket tarzı olarak düzenlenmiştir (YGKT, m.220/4).
[578]Antrepo rejimine giriş beyannamesinde eşyanın Gümrük Tarife İstatistik Pozisyonunun farklı beyan edilmesi usulsüzlük oluşturmaktadır (GY, 82 No'lu Ek).

2.4.5.1.4. *Transit rejimine ilişkin ihlâl*

Şartlı muafiyet sistemine tâbi gümrük rejimleri arasında yer alan transit rejimine ilişkin vergi kaybı niteliğindeki gümrük kabahati yalnızca Türkiye Gümrük Bölgesine getirilen ve transit rejimi beyanında bulunulan serbest dolaşımda olmayan eşyayı[579], belirgin bir şekilde farklı cinste eşya beyan edilmesi halinde gerçekleşmektedir. Bu durumda faile farklı cinste çıkan eşyanın gümrükleniş değerinin 2 katı idarî para cezası uygulanacaktır (GK, m.235/5).

Transit rejiminde Türkiye Gümrük Bölgesine getirilen ve transit rejimi beyanında bulunulan serbest dolaşımda olmayan eşyayı[580], belirgin bir şekilde farklı cinste eşya beyan etmek şeklindeki ihlâl için gümrük vergileri ve ticaret politikası önlemleri bakımından beyana aykırılık kabul edilmiştir[581]. Bu bağlamda transit rejimine tâbi eşyanın ve ilgili belgelerin giriş-hareket gümrük idaresi ve çıkış-varış gümrük idaresince denetimi yapılmakta; Türkiye Gümrük Bölgesine getirilerek transit rejimine konu edilen serbest dolaşımda olmayan eşyanın giriş gümrük idaresinde yapılan kontrolü neticesinde, beyan edilenden açıkça farklı olduğu tahlil, teknik inceleme ve araştırmaya gerek olmaksızın kolayca anlaşılabilen ve gümrük vergileri veya ticaret politikası önlemleri açısından farklılık oluşturan eşya, belirgin bir şekilde farklı cinste eşya kabul edilerek (GY, m.243)[582] idarî yaptırım uygulandıktan sonra eşyanın çıkış-varış gümrük idaresine sevk edilmektedir (GK, m. 235/5).

Gümrük Kanununda transit rejimine hareket gümrük idaresince yapılan gümrük denetimi sırasında tespit edilecek eksiklik veya fazlalıklara ilişkin açık bir hükme yer verilmemiştir[583]. Bununla birlikte transit rejimine tâbi eşyanın varış gümrük idaresince yapılan denetimi sonucunda eşyanın beyanda belirtilen cinsine uygun olmakla birlikte

---

[579]Transit rejimi kapsamında serbest dolaşımda bulunan eşyada beyana aykırılık halleri ise, Kaçakçılıkla Mücadele Kanunu hükümleri saklı kalmak üzere, genel nitelikte usulsüzlük oluşturmaktadır (GY, m.242).

[580]Serbest dolaşımda olan transit eşyasının Türkiye Gümrük Bölgesinde bırakılması ise kaçakçılık suçu oluşturmaz (Günay, 2009, s. 127). Cinsi farklı ve miktarı eksik çıkan eşyanın ithali kanun gereği yasak eşya ise, kaçakçılık suçu bakımından değerlendirme yapılmalıdır (Günay, 2009, s. 150).

[581]Yeni Gümrük Kanunu Taslağında "Beyanın Kontrolü Sonucunda Tespit Edilen Aykırılıklara Uygulanacak Cezalar" başlığı altında transit rejimine tâbi serbest dolaşımda olmayan eşyanın yapılan kontrolü veya muayenesi sonucunda, beyan edilenden belirgin bir şekilde farklı cinste olduğunun tahlil, teknik inceleme ve araştırmaya gerek olmaksızın tespiti halinde, farklı çıkan eşyanın gümrük vergileri toplamının beyan edilen eşyanın gümrük vergileri toplamından fazla olması ile farklı çıkan eşyanın beyan edilen eşyadan farklı şekilde ithalinin lisansa, şarta, izne, kısıntıya veya belli kuruluşların vereceği uygunluk veya yeterlilik belgesine tâbi olması iki ayrı ihlâl olarak düzenlenmiştir (YGKT, m.219/6).

[582]Transit rejimine girişte eşyanın Gümrük Tarife İstatistik Pozisyonunun farklı beyan edilmesi usulsüzlük oluşturmaktadır (GY, m.241/3).

[583]Yeni Gümrük Kanunu Taslağında "Beyanın Kontrolü Sonucunda Tespit Edilen Aykırılıklara Uygulanacak Cezalar" başlığı altında, transit rejimine konu edilen serbest dolaşımda olmayan eşyanın, hareket gümrük idaresinden sevk edilmesinden sonra varış gümrük idaresine varışından önce veya varış gümrük idaresinde yapılan kontrolü veya muayenesi sonucunda yapılan beyana göre eksiklik veya fazlalık tespit edilmesi gümrük kabahati olarak tanımlanmıştır (YGKT, m.219/7).

beyana göre eksik veya fazla çıkması halinde millî ve ortak transit rejimi ayrımı da gözetilerek usulsüzlüklere ilişkin idarî yaptırımlar uygulanmaktadır (GY, m.239-241).

2.4.5.1.5. *İhracat rejimine ilişkin ihlâller*

İhraç etmek, eşyanın gümrük işlemleri tamamlanması sonrasında taşıta yüklenerek yurt dışı edilmesi; yani fiili ihracıdır[584]. Gümrük Kanununda ihracat rejimine ilişkin ihlâller, vergi kaybı niteliğinde gümrük kabahati ve usulsüzlük şeklinde iki ayrı kabahat türü olarak düzenlenmiştir. Buna göre genel düzenleyici idarî işlemlerle ihracı yasaklanmış eşyayı ihraç etmek ve ihracı, lisansa, şarta, izne, kısıntıya veya belli kuruluşların vereceği uygunluk veya yeterlilik belgesine tâbi eşyayı uygunluk ve yeterlilik belgesine tâbi değilmiş veya belge alınmış gibi beyan etmek şekilde ihlâllere sebebiyet verilmesi halinde faile, eşyanın gümrüklenmiş değerinin birinci durumda 2 katı ve ikinci durumda gümrüklenmiş değeri kadar idarî para cezası uygulanacaktır (GK, m.235/2.a, 235/2.b).

Kabahat bakımından eşyanın gümrük vergilerine tâbi olması ya da olmaması belirleyici değildir. Bununla birlikte eşyanın ticari miktar ve mahiyette olması şarttır. Aynı şekilde ihracı lisansa, şarta, izne, kısıntıya veya belli kuruluşların vereceği uygunluk veya yeterlilik belgesine tâbi eşyayı uygunluk ve yeterlilik belgesine tâbi değilmiş veya belge alınmış gibi beyan etmek fiili de vergi kaybı niteliğinde gümrük kabahati oluşturmaktadır[585].

İhracata ilişkin hükümlerin ihlâlinde Kaçakçılıkla Mücadele Kanunu bakımından da değerlendirme yapılması gerekmektedir[586]. Nitekim kanun gereği ihracı yasak eşyanın ülkeden çıkarılması (KMK, m.3/8) ile teşvik, sübvansiyon veya parasal iadelerden yararlanmak amacıyla ihracat gerçekleşmediği hâlde gerçekleşmiş gibi gösterilmesi, gerçekleştirilen ihracata konu malın cinsi, miktarı, evsafı veya fiyatının değişik gösterilmesi (beyanname ve eki belgelerde gösterilen ile gerçekte ihraç edilen eşya arasındaki % 10'u aşmayan farklılıklar hariç) kaçakçılık suçu oluşturmaktadır (KMK, m.3/9).

2.4.5.1.6. *Hariçte işleme rejimine ilişkin ihlâller*

Hariçte işleme rejiminde eşyanın geçici çıkışında eşyanın ihracat rejimi hükümleri; eşyanın Türkiye gümrük rejimine girişinde ise, serbest dolaşımına giriş rejimi hükümleri

[584]Günay, 2009, s. 280.
[585]İhracı kanun, kararname veya milletlerarası anlaşmalarla yasaklanmış veya önizne tâbi olan eşya, 96/31 sayılı Tebliğ (RG, 19.9.1996, 22762) eki listelerde bulunmaktadır.; Saygılıoğlu ve Akçin, 2018, s. 128-129.
[586]Saygılıoğlu ve Akçin, 2018, s. 396.

uygulanmaktadır. Bu nedenle rejim ihlâllerinde ihracat ve serbest dolaşımına giriş rejimine ilişkin hükümler uygulama alanı bulmaktadır[587].

2.4.5.1.7. *Giriş özet beyanına ilişkin ihlâller*

Gümrük Kanununda giriş özet beyan kurallarının ihlâli "Vergi Kaybına Neden Olan İşlemlere Uygulanacak Cezalar" başlığı altında vergi kaybı niteliğinde gümrük kabahati olarak düzenlenmiş ve karşılığında idarî yaptırımlara yer verilmiştir.

Tablo 2.8'de giriş özet beyanıyla ilgili ihlâller ve karşılığında öngörülen idarî yaptırımlara ilişkin açıklamalar sunulmaktadır.

Tablo 2.8. *Giriş Özet Beyanına İlişkin İhlâller ve Uygulanacak İdarî Yaptırımın Türü ve Miktarı*

İhlâller	İdarî yaptırımın türü ve miktarı
Özet beyan veya özet beyan olarak kullanılan ticarî veya resmî belgelerdeki kayıtlı miktara göre noksan kap çıkması (GK m.35/A-35/C,237/1-2)	Noksan kaplara ait eşyadan tarife pozisyonuna göre veya tarife pozisyonu tespit edilemiyorsa cinsine ve türüne göre tarifede dahil olduğu faslın en yüksek vergiye tâbi pozisyonuna göre hesaplanacak gümrük vergileri kadar, mümkün olmaması halinde her eksik kap için maktû idarî para cezası (GK, m.241/1)
Özet beyan veya özet beyan olarak kullanılan ticarî veya resmî belgelerdeki kayıtlı miktara göre fazla kap çıkması (GK m.35/A-35/C, 237/3)	Eşyanın CIF kıymeti idarî para cezası ve eşyanın mülkiyetinin kamuya geçirilmesi
Türkiye Gümrük Bölgesine giren taşıt içerisinde özet beyan verilmeksizin eşya getirilmesi, eşyanın boşaltılmasına izin verilmesinden sonra gümrük idaresine bildirilmesi ve eşyanın verilmiş olan özet beyanlardan biriyle ilişkili olmaması (GK m.237/6)	Eşyanın CIF kıymeti idarî para cezası ve eşyanın mülkiyetinin kamuya geçirilmesi

Tablo 2.8'e göre Türkiye Gümrük Bölgesine giriş yapan taşıtlar ve taşıdıkları eşya için, girişlerinden belirli bir süre önce verile özet beyan veya özet beyan yerine geçen belgeler ile boşaltma listeleri ve geçici depolama yerlerine alınan eşya kayıtları arasında kap adedi bakımından uyum olması gerekmektedir. Gümrük Kanununda özet beyan verilmemesi veya verilen özet beyan ile ilgili olduğu eşya arasındaki aykırılıklar kabahat olarak tanımlanmış ve karşılığında idarî yaptırımlara yer verilmiş[588]; ancak çıkışta özet beyan aykırılıklarına yer verilmemiştir[589].

[587]Saygılıoğlu ve Akçin, 2018, s. 413.

[588]Yeni Gümrük Kanunu Taslağında giriş özet beyanında kayıtlı miktara göre noksan veya fazla kap çıkması, Türkiye Gümrük Bölgesine giriş özet beyanı verilmeksizin eşya getirilmesi, eşyanın boşaltıldıktan sonra gümrük idaresine bildirilmesi ve eşyanın verilmiş olan giriş özet beyanlarıyla ilişkili olmaması ihlâl olarak tanımlanmıştır (YGKT, m. 221).

[589]Yeni Gümrük Kanunu Taslağında da çıkış özet beyanına ilişkin bir ihlâle yer verilmemiştir. Buna karşın mülga 1615 sayılı Gümrük Kanununda çıkış manifestosu vermeden Türkiye'den eşya çıkarılması veya

Giriş özet beyanına ilişkin işlemler, eşya boşaltıldıktan sonra düzenlenen boşaltma listesi düzenlenmesiyle başlamaktadır (GY, m.74). Bu aşamada boşaltma listesi ile özet beyan bilgilerinin karşılaştırılması sonucu farklılıklar tespit edilebilmektedir. Boşaltma listesinde kayıtlı olmadığı halde özet beyanda kayıtlı bulunan eşya özet beyan eksiği; boşaltma listesinde kayıtlı olduğu halde özet beyanda kayıtlı olmayan eşya da özet beyan fazlası olarak değerlendirilerek tutanak düzenlenmekte ve bu tutanak üzerinden takibata geçilmektedir (GY, m.75).

Özet beyan takibatı, giriş gümrük idaresi tarafından, eşyaya gümrükçe onaylanmış bir işlem veya kullanım belirlenmeden önce yapılmaktadır. Transit rejimi altında yapılan taşımalarda hareket gümrük idaresi denetimi altında bulunan eşyaya ilişkin özet beyan takibatı yapılırken (GK, m. 237/5), varış gümrük idaresince tespit edilen eksiklik veya fazlalıklar serbest dolaşımda olmayan eşya için yapılan beyana aykırılık olarak değerlendirilmektedir (GY, m.239-241).

Özet beyan takibatı her durumda yapılabilen bir gümrük işlemi değildir. Nitekim taşıtın tartılması sonucu kayıtlı olduğu belgelere göre farklılık tespit edilmesi halinde giriş gümrük idaresince özet beyan takibatı yapılabilirken, taşıtın tartılmadan çıkış gümrük idaresine sevki halinde çıkış gümrük idaresince özet beyan takibatı yapılmaz. Havayolu şirketlerince verilen özet beyan farklılıkların başka bir uçakla gelen eşyadan veya bir özet beyan fazlası eşyanın diğer bir özet beyan içeriği eksik eşyadan kaynaklandığının anlaşılması; demiryoluyla gelen eşyada tespit edilen farklılıkların, vagonlardaki mühürlerin sağlam olması ve şüpheli bir durum olmaması koşuluyla, demiryolu idaresi tarafından gerekçeli yazı verilmesi; dökme eşyada farklılığın cins itibariyle % 3'ü ve doğalgaz haricinde boru hattı yoluyla gelen eşyada farklılığın % 4'ü aşmaması; gümrük mevzuatıyla belirlenen fire oranlarının aşılmaması; kap adedi tamam olmakla birlikte sayı, baş, ağırlık gibi ölçülerinde eksiklik veya fazlalık olması hallerinde de özet beyan takibatı yapılmamaktadır (GK, 237/4; GY, m.75)[590].

Özet beyan takibatında gümrük idaresince beyan sahibine bildirimde bulunulmakta ve eksiklik veya fazlalığın sebebinin tebligat tarihini takip eden 3 ay içerisinde eşyanın yüklendiği liman yetkilileri, çıkış acenteleri ve taşımacı kuruluş kamu kuruluşu ise, bu

buna teşebbüs edilmesi, verilen manifestoda eşyanın cins veya kap adedinin yanlış, eksik veya fazla bildirilmesi, gümrük idaresinden izin almadan boş olarak taşıtlarının ayrılması karşılığında para cezası uygulanacağına yer verilmiştir (YGKT, m. 155).

[590]Özet beyan kapsamı dökme gelen eşya için % 3'ü (boru hattıyla ithal edilenler haricinde doğalgaz ürünlerinde boru % 4'ü) aşmayacak şekilde eşya cinsi itibarıyla Cumhurbaşkanı kararı ile belirlenen (GK, m.237/4) fire oranları 2009/15481 sayılı Kararın 13 No'lu ekinde yer almaktadır.

kuruluştan alınan ve eşyanın yüklendiği limandaki en büyük mülkî idare amirince, gümrük idaresince, ticaret ve sanayi odalarınca veya liman başkanlığınca onaylanmış belgelerle açıklanması istenmektedir. Gerekli hallerde gümrük idaresince 3 aylık süre uzatılabilmektedir. Gümrük idaresine yapılan açıklama ile kapların mahrecinden fazla yüklendiği veya yüklenmediği, yanlışlıkla başka yere çıkartıldığı, kaza ve avarya sonucunda yok olduğu veya çalındığı gibi iddialar ispat edilebiliyorsa, bu ispat edilmiş durumlar mazeret olarak kabul edilmektedir. Özet beyan takibatının beyan sahibinin aleyhine sonuçlanması halinde, eksiklik ve fazlalık hali gümrük kabahati sayılarak ilgilisi hakkında idarî yaptırım kararı alınmakta ve gümrük işlemleri gümrük idaresince tespit edilen kap adedi üzerinden sonuçlandırılmaktadır (GY, m.75)[591].

Özet beyan fazlası eşyanın tespiti sırasında eşyanın gizlendiğinin saptanması veya eşyanın detaylı bir arama veya uğraş sonucu bulunması hallerinde, gümrükten kaçırılma kastının oluştuğunun ve dolayısıyla ihlâlin eşyanın gümrük işlemlerine tâbi tutulmaksızın ithali çerçevesinde kaçakçılık suçu (KMK, m.3/1); şüpheli veya olağan kabul edilebilecek özet beyan fazlalıklarının ise, gümrük kabahati (GK, m.237/3) sayılmalıdır[592].

2.4.5.2. *Usulsüzlük oluşturan ihlâller*

Usulsüzlükler, genel olarak, ilgili kanunda karşılığında idarî yaptırım öngörülen usûle ve şekle ilişkin ödevlerin ihlâlidir. Genel olarak icraî veya ihmalî hareketle gerçekleşen usulsüzlük niteliğinde gümrük kabahati gümrük rejimlerine, belge ve kayıt düzeni ile sürelere uyma, bilgi verme ve bildirimde bulunma, ücret tarifelerine uyma yükümlülüklerinin ihlâli ve benzeri diğer ihlâllerden oluşmaktadır. Örneğin gümrük kapılarından geçen kişilerin eşyanın gümrük işlemlerini yaptırma yükümlülüğüne uyulmaması ihmalî; gümrük kapıları dışından eşya çıkarılması ise icrai hareket oluşturmaktadır. Vergi kaybı doğurmamasına karşın, birbirleriyle ilişkisi bulunan kişiler arasında bir satış işlemi olması ve bu ilişkinin beyan edilmemesi ise çok hareketli kabahat türünü oluşturmaktadır. Bu hareketlerden birincisi icrai, ikinci ise ihmalîdir[593]. Bununla birlikte gümrük vergileri ödenmek suretiyle ihraç edilebilen eşyanın gümrük işlemlerine tâbi tutulmaksızın veya gümrük vergileri kısmen

[591]Ticaret Bakanlığı tarafından yayımlanan 24.1.2012 tarihli ve 2012/2 sayılı Genelge uyarınca özet beyan eksikliklerinde uygulanacak idarî para cezası tutarı belirlenirken, eksikliğin tespit edilip tutanağın imzalandığı tarihte yürürlükte bulunan İthalat Rejim Kararı eki listelerdeki "Diğer Ülkeler" sütununda yer alan gümrük vergisi kullanılacaktır. http://hukuk.gtb.gov.tr/data/5440c4d7f293704d6c39e7c5/2012-2.pdf (Erişim Tarihi: 16.11.2018)
[592]Günay, 2009, s. 127.
[593]Akbulut, 2010, s. 200.

veya tamamen ödenmeksizin Türkiye Gümrük Bölgesinden çıkarılması[594], kural olarak vergi kaybı neticesini de içermesi nedeniyle usulsüzlük tanımıyla çelişki içerisindedir.

Gümrük Kanununda usulsüzlükler "Usulsüzlüklere İlişkin Cezalar başlığı altında" ve karşılığında maktû ve nisbi idarî para cezalar uygulanan ihlâller şeklinde düzenlenmiştir. Bu bağlamda usulsüzlük oluşturan ihlâllerin, karşılığında uygulanan idarî para cezasının türüne göre, nisbî idarî para cezası uygulanan ihlâller ve maktû idarî para cezası uygulanan ihlâller şeklinde iki gruba ayrılarak incelenmesi mümkündür.

2.4.5.2.1. *Nisbî idarî para cezası uygulanan ihlâller*

Gümrük Kanununda usulsüzlük niteliğinde gümrük kabahati oluşturan ihlâllerin bir kısmı için karşılığında nisbi idarî para cezasına yer verilmiştir (GK, m.239).

Tablo 2.9'da usulsüzlük niteliğinde gümrük kabahati oluşturan ve karşılığında nisbî idarî para cezası uygulanan ihlâllere ilişkin açıklama sunulmaktadır.

Tablo 2.9. *Usulsüzlük Para Cezasının Nisbî Uygulandığı Özel Nitelikli İhlâller ve Uygulanacak İdarî Yaptırımın Türü ve Miktarı*

İhlâller	İdarî yaptırımın türü ve miktarı
Gümrük vergilerinden muaf eşyayı gümrük kapıları dışında başka yerlerden izinsiz ithal veya ihraç etmek, gümrük işlemlerini yaptırmaksızın yurda sokmak, çıkartmak veya bunlara teşebbüs etmek (GK, m.239/1)	Eşyanın ithalatta CIF değerin ve ihracatta ise, FOB değerin 1/10'u kadar idarî para cezası
Gümrük vergileri ödenerek ihraç edilebilen eşyayı, gümrük işlemlerine tâbi tutmaksızın veya vergileri kısmen veya tamamen ödemeden Türkiye Gümrük Bölgesinden çıkarmak (GK, m.239/2)	Gümrük vergilerinin 2 katı idarî para cezası

Tablo 2.9'da göre gümrük vergilerinden muaf eşyanın gümrük kapıları dışındaki yerlerden izinsiz geçirilmesi veya buna teşebbüs edilmesi ile eşyanın gümrük kapılarından geçirilmekle birlikte gümrük işlemlerinin yaptırılmaması seçimlik hareketli ve teşebbüse müsait kabahat olarak düzenlenmiştir. Gümrük vergileri ödenmek suretiyle ihraç edilebilen eşyanın gümrük işlemlerine tâbi tutmadan veya vergileri ödemeden Türkiye Gümrük Bölgesinden çıkarılması ise, seçimlik hareketli kabahat ve vergi ödevinin yerine getirilmemesine bağlı olarak zarar kabahati-neticeli kabahat oluşturmaktadır. Ancak varış ülkesinde vergilendirme ilkesi gereği, destekleme ve fiyat istikrar fonu dışında ihracata ilişkin

[594]İhlâl, 6455 sayılı Kanunla Kaçakçılıkla Mücadele Kanununda ve Gümrük Kanununda yapılan değişiklikle Gümrük Kanunu m. 239'da usulsüzlükler başlığı altında düzenlenmiştir.

bir malî yükümlülük bulunmamaktadır. İhlali kaçakçılık suçu olmaktan çıkaran unsur ise, eşyanın gümrük vergilerinden muaf olmasıdır; eşya nitelik ve miktar itibarıyla muafiyet dışındaysa, kaçakçılık suçu bakımından değerlendirme yapılması gerekir[595].

Gümrük vergilerinden muaf eşyanın gümrük kapıları dışından Türkiye Gümrük Bölgesine sokulması veya da bu bölgeden çıkarılması, Türkiye Gümrük Bölgesine giriş ve bu bölgeden çıkış işlemlerinin gümrük kapıları dışından yapılmaması yasağına (GK, m.33) aykırılık oluşturması bakımından hareketin[596], ihracı genel düzenleyici işlemlerle yasak (GK, m.235/2.a); ihracı izin ve belgelendirme prosedürünü gerektiren (GK, m.235/2.b) ve neticesinde fikri içtima kuralına (KK, m.15/1) göre hareket edilmesi gerekmektedir. Bununla birlikte eşya, ihracı kanunla yasaklanmış eşya ise, ihlâl kaçakçılık suçu oluşturmaktadır (KMK, m.3/3).

2.4.5.2.2. *Maktû idarî para cezası uygulanan ihlâller*

Gümrük Kanununda usulsüzlük niteliğinde gümrük kabahati oluşturan ihlâller için maktû idarî para cezasına yer verilmiştir. Ayrıca bazı ihlâller için, ihlâle atfedilen ciddiyete bağlı olarak, maktû idarî para cezası ağırlaştırılmış ve maktû tutarın katları şeklinde idarî para cezası belirlenmiş veya yüksek tutarda idarî para cezasına yer verilmiştir.

Temel maktû idarî para cezası uygulanan ihlâller

Gümrük Kanununda usulsüzlük oluşturan ve "temel" ya da "asgari" olarak ifade edilebilecek maktû idarî para cezası uygulanacak ihlâller için çerçeve hükme yer verilmiştir. Nitekim Gümrük Kanunu;

> MADDE 241- 1. Bu Kanunda ayrı bir ceza tayin edilmiş haller saklı kalmak üzere, bu Kanuna ve bu Kanunda tanınan yetkilere dayanılarak çıkarılan ikincil düzenlemelerle getirilen hükümlere aykırı hareket edenlere söz konusu düzenlemelerde açıkça öngörülmüş olması kaydıyla altmış TL usulsüzlük cezası uygulanır. (GK, m.241/1),

hükmü uyarınca maktû idarî para cezası uygulanan usulsüzlükler, tanımında ayrı bir idarî yaptırıma yer verilmeyen; ancak, hem Gümrük Kanununa hem de bu Kanunda tanınan yetkilere dayanılarak çıkarılan ikincil düzenlemelerle getirilen hükümlere aykırı hareket edilmesi nedeniyle karşılığında idarî yaptırım uygulanan ihlâllerdir. Bu nitelikteki gümrük kabahatinin oluşması için hareketin gerçekleşmesi yeterlidir. Ayrıca zararlı

[595]Günay, 2009, s. 135.
[596]Yeni Gümrük Kanunu Taslağında, gümrük vergilerinden muaf olan eşyanın gümrük kapıları dışından izinsiz ithal veya ihracı, usulsüzlük başlığı altında düzenlenmemiştir.

neticenin gerçekleşme şartı aranmadığından kabahat; sırf hareket kabahati ve şeklî kabahat türünü oluşturmaktadır. Ancak kabahatin tanımında vergi kaybının belirli sınırın altında kalması şartı belirtilmişse, şartın gerçekleşmesine bağlı olarak ihlâl usulsüzlük; aksi takdirde vergi kaybı niteliğinde gümrük kabahati oluşturmaktadır (GK, m.234/1.a, 234/1.c, 238/1, 241/3.h, 241/3.I, 241/4.g, 241/4.h).

Temel maktu idarî para cezası bakımından Gümrük Kanununda, Kabahatler Kanununun tanıdığı imkâna (KK, m.4/1) uygun olarak, gümrük mevzuatının hukukî dayanağını oluşturan ikincil düzenlemelerde belirtilen yükümlülüklerin ihlâli için çerçeve hüküm belirlenmiş ve usulsüzlükler için yeknesak bir uygulama sağlanmıştır[597]. Bu durumda gümrük mevzuatına ilişkin ikinci düzenlemelerin herhangi birinde; örneğin Cumhurbaşkanlığı Kararnamelerinde (ve Bakanlar Kurulu Kararlarında), Genel Tebliğlerde[598] veya diğer düzenlemelerde[599] Gümrük Kanununun bu hükmüne atıfta bulunulması halinde, ihlâl usulsüzlük oluşturacaktır (GK, m.241/1). Usulsüzlüğün bu şekline, vergi hukuku yaklaşımından hareketle "genel" nitelikli usulsüzlük denilebilir.

Kabahate yol açan hareketin gümrük mevzuatında tanımlanmış olması, kabahati bağlı hareketli kabahat tipine sokabilmektedir. Bununla birlikte gümrük mevzuatında serbest hareketli kabahat tipine de rastlanmaktadır. Nitekim beyannamenin veya özet beyanın usûlüne uygun doldurulmamış olması (GY, 82 No'lu Ek) veya kara taşıtlarının mevzuatta vergi kaybı veya usulsüzlük olarak belirtilen ihlâller dışında bir mevzuata aykırılık halleri de usulsüzlük sayılmaktadır (KarTGT, m.19/1).

Gümrük mevzuatında dağınık bir görünüm sergileyen ve usulsüzlük olarak değerlendirilen ihlâllerin büyük bir kısmı Gümrük Yönetmeliğinin 82 No'lu ekindeki listede yer almaktadır. Liste tüketici değildir. Listede yer alan genel nitelikli ihlâller, kesin hatlarla olmamakla birlikte, gümrük rejimlerine ilişkin ihlâller; belge ve kayıt düzeni ile

[597]Yeni Gümrük Kanunu Taslağında ayrı bir ceza tayin edilmiş haller saklı kalmak üzere, Kanuna ve Kanunda tanınan yetkilere dayanılarak çıkarılan yönetmelik ve tebliğlerle getirilen hükümlere aykırı hareket edenlere 100 Lira usulsüzlük cezası uygulanacağı belirtilmiştir (YGKT, m.224/1).

[598]815 sayılı Türkiye Sahillerinde Nakliyatı Bahriye (Kabotaj) ve Limanlarla Kara Suları Dahilinde İcrayı San'at ve Ticaret Hakkında Kanun (RG, 29.4.1926 -359) uyarınca sadece Türk vatandaşları ve Türk Bayrağı taşıyan gemilerin denetiminde beyannamede kayıtlı olmayan veya beyana aykırı eşya çıkması, kanunî miktar ve oranları aşan farklılıkların olması, geminin yol kesmemesi, bildirim ödevlerine uyulmaması, beyannamenin kaybedilmesi veya beyannamede silinti-kazıntı yapılması Türkiye Limanları ve İskeleleri Arasında Deniz Taşıtlarıyla Yapılan Taşıma İle Yükleme ve Boşaltmalarda Gümrük Gözetim ve Kontrolü Usul ve Esaslarına İlişkin Tebliğ, m.14'te usulsüzlük olarak sayılmıştır.

[599]28.8.2009 tarihli ve 2009/92 sayılı Genelge m.6'da gümrüksüz satış mağazalarından yapılan satışlarda düzenlenen satış fişi veya faturalarda satıcı, alıcı ve eşyaya ilişkin alıcıya ulaşılmayacak şekilde bilgilere yer verilmesi veya eksiklik olması usulsüzlük sayılmıştır. https://kms.kaysis.gov.tr/Home/Goster/53201 (Erişim Tarihi: 16.11.2018)

sürelere ilişkin ihlâller; bilgi verme ve bildirimde bulunma yükümlülüğüne ilişkin ihlâller ve diğer ihlâller şeklinde gruplara ayrılabilir.

Tablo 2.10'da usulsüzlük niteliğinde gümrük kabahati oluşturan ve karşılığında maktû idarî para cezası uygulanan gümrük rejimlerine ilişkin ihlâller sunulmaktadır.

Tablo 2.10. *Gümrük Rejimlerine İlişkin İhlâller*[600]

Gümrük Rejimi/Rejimleri	İhlâller
Serbest dolaşıma giriş, Geçici ithalat, Dahilde işleme, Gümrük kontrolü altında işleme	• Tam beyanlı yaygın basitleştirilmiş usûller hariç, beyanın kontrolü sonucunda Gümrük Kanununda belirtilen aykırılıkların (GK, m.234) vergi farkı yaratmaması veya % 5'i aşmayan vergi farkı yaratması
Geçici ithalat, Dahilde işleme, Gümrük kontrolü altında işleme, Hariçte işleme	• Tek pencere istemi üzerinden verilen rejim izinlerinin kullanılmamasından dolayı iptali
Serbest dolaşıma giriş	• Yolcu beraberi eşya muafiyetinin uygulanmasında limit fazlası eşya getirilmesi
Geçici ithalat	• Geçici ithalata konu eşyanın Ekonomik Etkili Gümrük Rejimleri İzin Formunda belirtilen gümrük idaresinden farklı bir gümrük idaresinden yeniden ihraç edilmesi veya başka bir gümrükçe onaylanmış işlem veya kullanıma tâbi tutulması • Geçici ithal edilen ambalajlar için beyan yükümlülüğüne uymama
Dahilde işleme	• Dahilde işleme izni kapsamında ihraç edilecek işlem görmüş ürüne ait ihracat beyannamesinin tescilinden sonra gerekli bilgi ve belgeleri ibraz ederek izinde revize talebinde bulunma • Dahilde İşleme İzin Belgesi kapsamında işlem gören gümrük beyannamesi satır kodu veya muafiyet kodu değişiklikleri • Dahilde İşleme İzin süresi bitiminden sonra ancak proje süresi içinde yapılan ek süre müracaatlarında izin süresinin proje süresine göre uzatılması
İhracat (Geçici İhracat)	• Geçici ihracatın süresini aşarak kesin ihracata dönüştürülmesi • Geçici ihracat eşyasının 3 yıllık süre ile varsa gümrükçe verilen ek süreler bitiminde geri getirilmediğinin tespiti
Antrepo (Depolama)	• Antrepo, geçici depolama ve gümrük idaresince eşya konulmasına izin verilen yerlere alınan eşyanın düzenli ve sayılabilecek şekilde depolanmaması • Beyannamede eşyanın farklı bir Gümrük Tarife İstatistik Pozisyonunda beyan edilmesi
Transit	• Varış gümrük idaresinde yapılan muayenede eşya eksikliğin yanlış veya eksik yüklemeden kaynaklandığının ispatı • İhracat eşyasının taşınması durumu hariç, transitte varış (çıkış) gümrük idaresi değişikliği

Tablo 2.10'a göre usulsüzlük niteliğinde gümrük kabahati oluşturan ve gümrük rejimlerine ilişkin ihlâller, gümrük rejileriyle ilgili bağlı ve seçimlik hareketli kabahat tipi oluşturmaktadır. İhlâlin tam beyanlı yaygın basitleştirilmiş usûl kapsamında yürütülenler

[600]Gümrük Yönetmeliğinin 82 No'lu Ekinde yer alan bilgiler kullanılmıştır.

hariç olmak üzere, beyanın kontrolü sonucunda vergi farkı oluşturmayan veya %5'i aşmayan vergi farkı yaratan şekli (GK, m.234) şarta bağlı olarak usulsüzlük oluşturmaktadır. Antrepo rejimine ilişkin hatalı Gümrük Tarife İstatistik Pozisyonu beyanı ise, doğrudan usulsüzlük oluşturmaktadır.

Tablo 2.11'te usulsüzlük niteliğinde gümrük kabahati oluşturan ve karşılığında maktû idarî para cezası uygulanan beyanname, kayıt ve belge düzenine ilişkin ihlâller sunulmaktadır.

Tablo 2.11. *Beyanname, Kayıt ve Belge Düzenine İlişkin İhlâller*[601]

Belge, Bildirim ve Kayıt Ortamı	İhlâl
Gümrük beyannamesi	• İstatistikî kıymet kutusuna toplam fatura bedelinin ABD Doları cinsinden yazılmaması. • Ceza gerektiren başka bir durum olmaması kaydıyla, gümrük beyannamesinin Gümrük Yönetmeliğinin 14 No'lu Ekine uygun doldurulmaması • Yükümlünün hatasından kaynaklanan nedenlerle iptali
A.TR, EUR.1, Form A, EUR.MED, fatura beyanı, EUR.MED fatura beyanı	• Sonradan kontrol sonucunda mevcut olduklarının ancak beyanname ekinde olmadıklarının tespiti
	• İlgili karar veya yönetmelikler hükümlerine uygun şekilde düzenlenmemesi
Çıkış bildirimi	• Öncesinde verilen gümrük beyannamesi, beyanname yerine geçen belge veya özet beyanın tespiti için gereken bilgileri içermemesi
Varış bildirimi	• Öncesinde verilen özet beyanların tespiti için gereken bilgileri içermemesi
Rafineri kayıtları	• Rafinerilerde yapılan yılsonu muvazene işlemlerinde mücbir sebebe dayanmayan farklılık bulunması.
Özet beyan belgesi	• Yükümlünün hatasından kaynaklanan nedenlerle iptali • Özet beyanın Gümrük Yönetmeliğinin 10 No'lu Ekine uygun doldurulmaması
Nihai kullanım izin belgesi	• Yükümlünün hatasından kaynaklanan nedenlerle iptali
Navlun faturası, sigorta poliçesi	• Mevcudiyetine rağmen ibraz edilmemesi
Antrepo stok kayıtları	• Antrepo işleticilerince antrepo stok kayıtlarını uygun şekilde güncellenmemesi
Gümrük statü belgesi	• Gümrük statü belgesinde düzeltme yapılması

Tablo 2.11'e göre gümrük yükümlülüğünün kavranması ve gümrük idarî düzeninin sağlanması bakımından temel belgeler arasında yer alan beyanname, özet beyan, bildirim ve diğer belgeler ile kayıtlar için geçerli olan belge ve kayıt düzenine ilişkin hükümlere uyulmamasından kaynaklanan ihlâller, genel nitelikli usulsüzlük oluşturmaktadır. Seçimlik hareketlerden oluşan kabahat kapsamında belge iptali veya düzeltilmesi bakımından yükümlünün hatası mazeret olarak kabul edilmemiştir.

[601]Gümrük Yönetmeliğinin 82 No'lu Ekinde yer alan bilgiler kullanılmıştır.

Tablo 2.12'de usulsüzlük niteliğinde gümrük kabahati oluşturan ve karşılığında maktû idarî para cezası uygulanan bilgi verme, bildirimde bulunma ve sürelere ilişkin genel nitelikli ihlâller sunulmaktadır.

Tablo 2.12. *Bilgi Verme, Bildirimde Bulunma ve Sürelere İlişkin İhlâller*[602]

• İhracat hükmünde teslim edilen akaryakıt ve kumanya için düzenlenen beyannamenin öngörülen süreyi aşarak verilmesi • Stajyerlerin ve gümrük müşavir yardımcılarının işe başlayış ve ayrılış bildirimlerinin süresinde yapılmaması • Gümrük müşavirlerinin kendilerine ve şirketlerine ait bildirimlerin süresinde yapılmaması • Götürü teminattan yararlanan yükümlülerin süresi içinde teminatını güncellememesi • Götürü teminattan yararlanmaya ilişkin yükümlülüklerinin süresinde yerine getirilmemesi • Antrepolardaki eşyanın başkasına devriyle ilgili sürelerin aşılması (aşılan her gün için) (GY, m.333/3-4) • Yaygın basitleştirilmiş usûl uygulamalarında süre ihlâli	• Dahilde İşleme İzni taahhüt hesabının kapatılması için öngörülen sürenin ihlâli • Nihai kullanım izin hak sahibince izin belgesinde öngörülen sürenin bitmesinden itibaren 30 günlük sürenin geçirilerek izni veren gümrük idaresine başvurulması • Beyannameye eklenmesi gereken belgelerin süresi içerisinde ibraz edilmemesi • Serbest bölgeye eşya girişinde ve çıkışında bilgilerin envanter defterlerine süresi içerisinde işlenmemesi • Yetkilendirilmiş gümrük müşavirleri tarafından düzenlenen raporların süresi içinde sunulmaması • Varış bildiriminin, taşıma aracının eşyanın boşaltılacağı gümrük idaresine ulaşmasından sonraki 6 saatten daha sonra verilmesi

Tablo 2.12'ye göre usulsüzlük niteliğinde gümrük kabahati oluşturan bilgi verme, bildirimde bulunma ve sürelere ilişkin ihlâller gümrük yükümlülüğün kavranması, gümrük işlemlerinin denetimi ve uygun şekilde sonlandırılması bakımından getirilen yükümlülüklerin zamanında yerine getirilmemesinden kaynaklanmaktadır.

Bunların dışında temel maktu idarî para cezası uygulanan ihlâller ise, asgari ücret tarifesine uymama (her bir asgari ücret tarifesi konusu itibariyle ayrı ayrı), Liman hizmetleri azami bedellerine ilişkin düzenlemelere uymama, havalimanlarında hizmet veren geçici depolama yeri ve antrepo işleticilerinin serbest zaman düzenlemelerine uymaması ve taşıtların kontrolüne ilişkin emir ve yasaklara uymama olarak belirlenmiştir (GY, 82 No'lu Ek).

Maktû idarî para cezası uygulanan özel nitelikli ihlâl

Yatırım Ortamının İyileştirilmesi Amacıyla Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun[603] hükümleriyle Gümrük Kanununda değişiklik yapılarak deniz

[602]Gümrük Yönetmeliğinin 82 No'lu Ekinde yer alan bilgiler kullanılmıştır.
[603]15.2.2018 tarihli ve 7099 sayılı Yatırım Ortamının İyileştirilmesi Amacıyla Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun. (RG, 10.3.2018 - 30356).

ve havalimanlarını işleten kuruluşlar ile geçici depolama yeri işleticilerine gümrük işlemleriyle ilgili tahmil, tahliye, ardiye, saha içi taşıma ücretleri ve benzeri masrafların Ticaret Bakanlığı tarafından belirlenen azami bedellerine uyma yükümlülüğü getirilmiştir (GK, m.218/3). Yine aynı Kanunla Gümrük Kanununda yapılan değişiklikle bu bedellere uyulmaması usulsüzlük olarak tanımlanmıştır. ve karşılığında 5.000 Lira maktû idarî para cezası uygulanacağı ifade edilmiştir (GK, m.241/7). Böylece gümrüklü sahalarda bulunmakla birlikte Ulaştırma ve Altyapı Bakanlığının yetkisinde olmaması nedeniyle Ticaret Bakanlığı tarafından belirlenen gümrük işlemleriyle ilgili bedellerin yükümlüsü tarafından ödenmemesi halinin cezasız kalmasının önüne geçilmiştir.

Maktû idarî para cezasının katlı olarak uygulandığı ihlâller

Gümrük Kanununu hükümleriyle belirlenen usûle ve şekle ilişkin bazı yükümlülüklerin ihlâli hâlinde uygulanacak idarî para cezası tutarı, usulsüzlükler için uygulanan temel maktû idarî para cezasının katları şeklinde hesaplanmaktadır.

Tablo 2.13'te usulsüzlüklere ilişkin Gümrük Kanununda belirtilen maktû idarî para cezasının (GK, m.241/1) 2 kat uygulandığı özel nitelikli ihlâller sunulmaktadır.

Tablo 2.13. *Usulsüzlük Para Cezasının 2 Kat Uygulandığı İhlâller*

Gümrük idarelerince verilen kararlara dayanak oluşturan belge ve bilgilerin yanlış verilmesi (GK, m.241/3.a)	Özet beyan veya özet beyan olarak kullanılan ticarî veya resmî belgenin süresi içinde verilmemesi (GK, m.241/3.d)
Vergi kaybı doğurmamasına karşın, birbirleriyle ilişkisi bulunan kişiler arasında bir satış işlemi olması ve bu ilişkinin beyan edilmemesi (GK, m.241/3.b)	Yabancı limanlardan gelen veya Türkiye Gümrük Bölgesinden yabancı limanlara giden gemilerin süresi içinde donatan, işleten veya acentesinin bilgi vermemesi (GK, m.241/3.c)
Geçici olarak Türkiye Gümrük Bölgesi dışına çıkarılan eşyanın verilen süreyi aştıktan sonra geri getirilmesi (GK m.241/3.ı)	Türkiye Gümrük Bölgesinde karayoluyla transit eşya taşıyan taşıt araçlarının verilen süreleri 24 saate kadar aşması (GK, m.241/3.e)
Kaçakçılıkla Mücadele Kanunu hükümleri saklı kalmak kaydıyla, ihraç eşyasının yapılan beyan ve eki belgelere göre miktar veya cinsinde % 10'dan fazla farklılık çıkması (GK, m.241/3.j)	Dahilde işleme rejimi ve gümrük kontrolü altında işleme rejimi kapsamında Türkiye Gümrük Bölgesine getirilen eşyanın izin verilen süresinin bitimini takiben 1 ay içerisinde işlemlerinin bitirilmesi, yeniden ihracı veya gümrükçe onaylanmış bir işlem veya kullanıma tâbi tutulması (GK, m.241/3.h)
Gümrük antrepolarının teknik donanımlarında noksanlık bulunması (GK, m.241/3.f)	
Antrepo rejimine tâbi eşyanın, buralara konuldukları tarihte işleticilerce kayıtlara geçirilmemesi GK, m.241/3.g)	Serbest bölgelerde çalışan veya buralara giren ve çıkan kişilerin bu Kanunla konulmuş kurallara uymaması (GK, m.241/3.k)
Geçici ithalat rejimine tâbi eşyanın gümrük idaresine bilgi verilmeden, ancak süresi içerisinde Türkiye Gümrük Bölgesi dışına çıkarıldığının kabul edilebilir belgelerle kanıtlanması (GK, m. 241/3.m)	Geçici ithalat rejimi kapsamında Türkiye Gümrük Bölgesine getirilen eşyanın verilen sürenin bitimini takiben 1 ay içerisinde yeniden ihraç edilmesi veya gümrükçe onaylanmış bir işlem veya kullanıma tâbi tutulması (GK, m.241/3.l)

Tablo 2.13'e göre usulsüzlüklere ilişkin maktû idarî para cezasının 2 kat uygulanan özel nitelikli ihlâllerden herhangi birinin fail tarafından işlenmesi halinde gümrük kabahati oluşacaktır. Bu ihlâller bakımından seçimlik hareketli kabahat türü söz konusu olup kabahat, ihraç eşyasının yapılan beyan ve eki belgelere göre miktar veya cinsinde % 10'dan fazla farklılık çıkması haricinde, şeklî kabahat özelliği taşımaktadır. Diğer taraftan ihlâller serbest bölgelerde çalışan veya buralara giren ve çıkan kişilerin Gümrük Kanunuyla konulmuş kurallara uymamasında olduğu gibi serbest hareketli veya eşyanın antrepolara konuldukları tarihte işleticiler tarafından kayıtlara geçirilmemesinde olduğu gibi bağlı hareketli kabahat tipini oluşturmaktadır.

Antrepolara ilişkin yükümlülüklerin önemli bir bölümü fizikî şartlarına ilişkindir. İşleticiler antrepoların tamir ve bakım işlerini düzenli yapma, buralarda izinsiz değişiklik yapmama, gümrük denetimine destek verme, kayıt düzenine uyma ve gümrük idaresinin talimatlarına uyma şeklinde sorumlulukları bulunmaktadır (GY, m.533). Gümrük idaresi de bu sorumluluklara uyulma durumunu her yıl ocak ayında denetlemektedir. Yapılan denetim sonucunda gümrük antrepolarının teknik donanımında eksiklikler olduğunun veya kayıt düzenine uyulmadığının tespiti halinde antrepo işleticilerine usulsüzlük niteliğinde gümrük kabahatinden idarî para cezası uygulamaktadır (GK, m.241/3.f-g).

Tablo 2.14'te usulsüzlüklere ilişkin Gümrük Kanununda belirtilen maktû idarî para cezasının (GK, m.241/1) 4 kat uygulandığı özel nitelikli ihlâller sunulmaktadır.

Tablo 2.14. *Usulsüzlük Para Cezasının 4 Kat Uygulandığı İhlâller*

<table>
<tr><td>Geçerli bir temsil yetkisi olmadığı halde başka bir kişi adına veya hesabına gümrük idarelerinde iş takibi (GK, m.241/4.a)</td><td>Karayolu taşıtlarının gümrük idaresinin izni olmadan yük veya yolcu alarak yoluna devam etmesi (GK, m.241/4.b)</td></tr>
<tr><td>Taşıtlardan izinsiz eşya boşaltılması, özet beyan veya özet beyan olarak kullanılan ticarî ve resmî belgelerde kayıtlı eşyanın cinsinin yanlış beyan edilmesi veya kapların türleri ile üzerlerinde kayıtlı numara ve işaretlerin özet beyan kayıtlarına uygun olmaması (GK, m. 241/4.c)</td><td>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 genel amaçlı yerlerde depolanması (GK, m.241/4.e)</td></tr>
<tr><td>Türkiye Gümrük Bölgesinde karayoluyla transit eşya taşıyan taşıtlara verilen sürelerin 48 saate kadar aşılması (GK, m.241/4.d)</td><td>Gümrük antrepolarında bulunan eşyanın gümrük idarelerinin izni olmaksızın elleçlemeye tâbi tutulması GK m. 241/4.f</td></tr>
<tr><td>Geçici ithalat rejimi kapsamında Türkiye Gümrük Bölgesine getirilen eşyanın verilen sürenin bitimini takiben 2 ayı aşmayan sürede yeniden ihraç edilmesi veya gümrükçe onaylanmış bir işlem veya kullanıma tâbi tutulması (GK, m.241/4.g)</td><td rowspan="2">Dahilde işleme ve gümrük kontrolü altında işleme rejimi kapsamında Türkiye Gümrük Bölgesine getirilen eşyanın izin verilen süresinin bitimini takiben 2 ayı aşmayan süre içerisinde rejimin gerektirdiği işlemlerinin bitirilmesi, yeniden ihracı veya gümrükçe onaylanmış bir işlem veya kullanıma tâbi tutulması (GK m.241/4.h)</td></tr>
<tr><td>Yazılı olarak istenilmesine rağmen, bilgi ve belgelerin ibraz edilmemesi (GK m.241/4.ı)</td></tr>
</table>

Tablo 2.14'e göre usulsüzlüklere ilişkin maktû idarî para cezasının 4 kat uygulanan özel nitelikli ihlâller, geçirilen sürenin uzunluğuna bağlı olarak ağırlık derecesinin de arttığı; yetkisiz temsil veya izinsiz eşya hareketi gibi gümrük idarî düzenini bozucu etkisin daha fazla olduğu ihlâllerden oluşmaktadır. Kanunî tanımda hareketin ele alınışına göre kabahat seçimlik veya bağlı hareketli kabahat türü oluşturmaktadır.

Usulsüzlüklere ilişkin Gümrük Kanununda belirtilen maktû idarî para cezasının (GK, m.241/1) 6 kat uygulandığı özel nitelikli ihlâller, aşılan sürenin uzunluğuna bağlı olarak ağırlık derecesinin artan ihlâller olan Türkiye Gümrük Bölgesinde karayoluyla transit eşya taşıyan taşıtların verilen süreleri 72 saate kadar aşması (GK, m.241/5.a) ve Geçici ithalat rejimi kapsamında Türkiye Gümrük Bölgesine getirilen taşıtlara verilen sürenin bitimini takiben 3 ayı aşmayan sürede yeniden ihraç edilmesi veya gümrükçe onaylanmış bir işlem veya kullanıma tâbi tutulmasıdır (GK, m.241/5.b).

Son olarak usulsüzlüklere ilişkin Gümrük Kanununda belirtilen maktû idarî para cezasının (GK, m.241/1) 8 kat uygulandığı özel nitelikli ihlâller ise, 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 (GK, m.241/6.a), Taşıtlarının önceden belirlenmiş yollar dışında seyretmesi (GK, m.241/6.b), Türkiye Gümrük Bölgesinde karayoluyla transit eşya taşıyan taşıtların verilen süreleri 72 saatten daha fazla bir süre ile aşması (GK, m.241/6.c) ve ilgili belgelerin 5 yıl süreyle saklanmamasıdır (GK, m.241/6.d).

2.4.5.3. *Şarta bağlı olarak türü değişebilen ihlâller*

Gümrük Kanununda yer alan şartlara bağlı olarak, aynı fiil niteliği farklı gümrük kabahati veya kaçakçılık suçu oluşturabilmektedir.

Bu şartlardan birincisi serbest dolaşıma giriş, geçici ithalat, dahilde işleme ve gümrük kontrolü altında işleme rejimlerine giriş amacıyla yapılan beyana aykırılık hallerinde tespit edilen ithalat vergileri farkı için belirtilen % 5 oranına ilişkindir. Buna göre, tam beyanlı yaygın basitleştirilmiş usûl dışında, belirtilen rejimlere giriş amacıyla yapılan beyanın gümrük tarifesi veya vergilendirmeye esas olan sayı, baş, ağırlık gibi ölçülerinin gerçeğe aykırı olduğunun tespit edilmesi halinde ithalat vergileri farkı % 5'i aşıyorsa ihlâl vergi kaybı niteliğinde gümrük kabahati; % 5'in altında kalıyorsa ya da

oluşmuyorsa usulsüzlük niteliğinde gümrük kabahati oluşturmakta ve bu kabahatin türüne göre idarî para cezası hesaplanmaktadır (GK, m.234/1.a, 234/2).

İkincisi, dahilde işleme, gümrük kontrolü altında işleme ve geçici ithalat rejimlerine ilişkin hükümlerin ihlâli hallerinde göz önünde bulundurulan süre aşımının uzunluğu ve eşyanın özel kullanıma mahsus taşıt olmasıdır. Buna göre, belirtilen rejimlere tâbi eşya için verilen sürenin bitiminden sonraki 3 ayı aşan sürelerde rejimlerin gerektirdiği işlemlerinin bitirilmesi, yeniden ihracı veya gümrükçe onaylanmış bir işlem veya kullanıma tâbi tutulması vergi kaybı niteliğinde gümrük kabahati; bitiminden sonraki 3 ay içindeki sürelerde rejimlerin gerektirdiği işlemlerinin bitirilmesi, yeniden ihracı veya gümrükçe onaylanmış bir işlem veya kullanıma tâbi tutulması usulsüzlük niteliğinde gümrük kabahati oluşturmaktadır (GK, m.238/1, 241/3-4). Birinci durumda vergi kaybı niteliğinde gümrük kabahati için idarî para cezası geçici ithal edilen taşıtların gümrük vergilerinin 1/4'ü; diğer eşyanın gümrüklenmiş değerin 2 katı olarak hesaplanırken; ikinci durumda haksızlığın derecesi aylık dönemler itibariyle farklı ele alındığından usulsüzlükler için belirtilen maktû idarî para cezasının katı olarak uygulanmaktadır. Ayrıca hareketin vergi kaybı niteliğinde gümrük kabahati oluşturduğu hallerde verilecek idarî para cezası tutarı, usulsüzlükler için öngörülen idarî para cezasının 8 katından az olamaz (GK, m.238/2).

Üçüncüsü, birbirleriyle ilişkisi bulunan kişiler arasında bir satış işleminin olması ve bu ilişkinin beyan edilmemesi halinde gümrük vergilerinde kayba neden olunması durumudur. Bu durumda şayet beyan edilen gümrük kıymetine bağlı olarak gümrük vergilerinde bir kayba neden olunmuşsa vergi kaybı niteliğinde gümrük kabahati (GK, m.234/1); ancak vergi kaybı oluşmamışsa, usulsüzlük niteliğinde gümrük kabahati (GK, m.241/3.b) nedeniyle idarî para cezası uygulanmaktadır. Satışın birbirleriyle ilişkisi bulunan kişiler arasında olduğunun tespiti için somut olayın gümrük idaresince değerlendirilmesi gerekmektedir[604]. Benzeri bir durum beyannamenin doldurulmasıyla ilgili de ortaya çıkmaktadır. Nitekim beyan edilen ile idarece tespit edilen tarife pozisyonu farklılığı gümrük vergileri ve ticaret politikası önlemlerinde değişiklik oluşturmuyorsa ihlâl, gümrük beyannamesinin usûlüne uygun doldurulmamış olmasına bağlı olarak, usulsüzlük oluşturmaktadır (GY, 82 No'lu Ek)[605].

[604]Değerlendirmede birbirlerinin memuru, idarecisi veya ortağı olması, işçi ve işveren ilişkisi içinde bulunması, iki firmanın oy hakkı veren hisse senedi veya sermaye paylarının en az %5'i doğrudan veya dolaylı olarak aynı kişilere ait olması veya bu kişilerin kontrolü altında veya elinde bulunması, birinin diğerini kontrol etmesi, her ikisinin de bir üçüncü kişi tarafından kontrol edilmesi, her ikisinin birlikte bir üçüncü kişiyi kontrol etmesi ve aynı ailenin üyeleri olması üzerinde durulmaktadır (GY, m.55).
[605]Dölek, 2004, s. 115.

Dördüncüsü, ihracat rejiminde beyan ile tespit edilen miktar ve cins farklılıklarıdır. Beyanname ve eki belgelerde gösterilen ile gerçekte ihraç edilen eşya arasında miktar ve cins farkı % 10'nu geçmiyorsa gümrük kabahati oluşmaz[606]. Bununla birlikte % 10'u aşan miktar ve cins farkı bulunması halinde ise, öncelikle kaçakçılık suçu bakımından hukukî değerlendirme yapılmakta (KMK, m.3/9) ve kaçakçılık suçundan işlem yapılamayan hallerde ise, usulsüzlükten dolayı idarî para cezası uygulanmaktadır (GK m. 241/3.j).

2.4.5.4. Kaçakçılık suçuyla etkileşim

Gümrük Kanununda yer alan ihlâl, kanunî tanımda belirtilen şarta bağlı olarak aynı fiil; vergi kaybı veya usulsüzlük niteliğinde gümrük kabahati veya kaçakçılık suçu oluşturabilmektedir. Bu nedenle failin cezalandırılması sırasında *ne (non) bis in idem* ilkesinin de dikkate alınması ve fiile sadece suçtan dolayı idarî yaptırım uygulanması; ancak, suçtan dolayı yaptırım uygulanamayan hallerde ise, kabahat dolayısıyla idarî yaptırım uygulanması gerekmektedir (KK, m.15/3).

Ne bis in idem ilkesi, aynı fiile bağlı olarak mükerrer yargılama ve cezalandırmanın yapılmamasıdır[607]. *Ne bis in idem,* esasında ceza hukuku ilkesi olup, aynı kişinin iki ayrı sıfatı ve durumu göz önünde bulundurularak, aynı fiilinden dolayı birden fazla ceza alabilmesi nedeniyle, idarî yaptırımlar alanında geçerlilik bulmadığı savunulmaktadır[608]. Ayrıca bir görüşe, göre ihlâlin ceza hukukunda da suç sayılmasına bağlı olarak aynı fiil nedeniyle adlî yaptırım yanında idarî yaptırım uygulanmasına engel yoktur ve 2 yaptırım arasındaki sebep, sonuç, hukukî dayanak, amaç ve usûl farklılıkları nedeniyle, bu ilkenin idarî yaptırımlar alanında sınırlı uygulama bulması doğaldır[609]. Danıştay, Kabahatler Kanununun henüz yürürlüğe girmediği dönemde verdiği bir kararında[610], adlî ve idarî yaptırımların farklı olması nedeniyle, adlî yaptırım yanında ayrıca idarî yaptırım da

[606]Gümrük Yönetmeliğinin 82 No'lu ekinde değişiklik yapılmadan önce ihracat işlemleri tamamlanmış transit eşyasının varış gümrük idaresinde yapılan muayenesinde miktar ve cinsinde %10'un altında kalan farklılık bulunması usulsüzlük niteliğinde gümrük kabahati oluşturmaktaydı. Ancak 1.8.2017 tarihinde Gümrük Yönetmeliğinde yapılan değişiklikle (RG, 1.8.2017, 30141) düzenleme yürürlükten kaldırılmıştır. Diğer taraftan, ihracat gerçekleşmediği halde gerçekleşmiş gibi gösterilmesi ve gerçekleştirilen ihracata konu eşyanın cins, miktar, evsaf veya fiyatının değişik gösterilerek teşvik, sübvansiyon veya parasal iadelerden yararlanma yoluyla haksız çıkar elde etme halleri kaçakçılık suçu oluşturmaktadır. Ancak, beyanname ve eki belgelerde gösterilen ile gerçekte ihraç edilen eşya arasında % 10'nu aşmayan bir fark bulunması halinde sadece Gümrük Kanununa göre işlem yapılmaktadır (KMK, m.3/9).
[607]Özay, 1985, s. 63.
[608]Özay, 1985, s. 64.
[609]Y. Oğurlu (2001). *İdari yaptırımlar karşısında yargısal koruma*. 2. Baskı, Ankara: Seçkin, s. 79.
[610]Dş. 10. D. 5.12.2003 tarih ve E.2002/521, 2003/4772. http://emsal.danistay.uyap.gov.tr (Erişim Tarihi: 1.11.2018)

uygulanabileceği; adlî yaptırım uygulanmayan fakat idarî yaptırım uygulanması gereken hallerde ceza yargılamasındaki nitelendirmenin veya verilen kararın idarî yaptırım uygulanmasına engel olmadığını vurgulanmıştır.

Avrupa Konseyi Bakanlar Komitesinin (91)1 sayılı Tavsiye Kararında üye ülkelere idarî yaptırım kararları uygulanırken *ne bis in idem* ilkesinin dikkate alınması tavsiye edilmiştir. Bu durumda aynı kanun hükmü uyarınca aynı fiilden dolayı kişiler 2 kere cezalandırılmayacak; ihlâlin yaptırıma bağlanması iki veya daha fazla idarî makamın yetkisine giriyorsa, o ihlâl için daha önce uygulanan yaptırım da dikkate alınacaktır.

Kabahatler hukukunda bir fiille birden fazla kabahatin işlenmesi halinde bu kabahate ilişkin tanımlarda sadece idarî para cezası öngörülmüşse, en ağır idarî para cezası ile diğer idarî yaptırımların tümünün uygulanması benimsenmiştir (KK, m.15/1). Ayrıca bir fiil kanununda hem kabahat hem de suç olarak tanımlanmışsa, sadece suçtan dolayı yaptırım uygulanması; ancak, suçtan dolayı yaptırım uygulanamayan hallerde ise, kabahatten dolayı idarî yaptırım uygulanacaktır (KK, m.15/3).

Gümrük kabahatleri ve idarî yaptırımlar bakımından *ne bis in idem* ilkesi yeterli düzeyde uygulama bulduğu görülmektedir. Bir ihlâl hakkında hem suçtan hem de kabahatten yaptırım uygulanması yerine öncelik kaçakçılık suçlarına tanınmıştır. Nitekim bir fiilin hem Gümrük Kanunu hem de Kaçakçılıkla Mücadele Kanunu veya diğer ceza koyan kanunların kapsamına girebilecek durumda olması halinde idare amiri olay hakkında hukukî değerlendirme yaparak suçtan ya da kabahatten işlem yapılıp yapılmayacağına karar vermesi gerekmektedir (GY, m.579/1). Ancak suçtan dolayı işlem yapılmasına karar verilmesi kabahatten dolayı işlem yapılmasına engel sayılmadığından, fail hakkında idarî yaptırım kararı alınmakta ve tahsil edilen idarî para cezası emanet hesaplara aktarılmaktadır. Bu durumda soruşturma veya kovuşturma sonucunda Gümrük Kanununda belirtilen cezalardan daha ağır bir para cezasına veya suçtan dolayı yaptırım uygulanmasına karar verilmesi halinde, kararın kesinleşmesi ve para cezasının tahsil edilmesi şartıyla, Gümrük Kanununa göre verilen ceza kaldırılarak tahsil edilen idarî para cezası geri verilmektedir (GY, m.579/2).

2.4.5.5. *Tekerrür*

Ceza hukukunda tekerrür, suçtan dolayı hakkında hüküm verilen kişinin mahkûmiyete ilişkin kararın kesinleştiği andan itibaren belirli bir süre içerisinde yeniden

suç işlemesine bağlı olarak uygulanan bir güvenlik tedbiri olarak öngörülmüştür[611]. Önceden işlenen suçtan dolayı verilen hüküm kesinleştikten sonra yeni bir suçun işlenmesi halinde, suçtan dolayı 5 yıldan fazla süreyle hapis cezasına mahkûmiyet verilmişse bu cezanın infaz edildiği tarihten itibaren 5 yıl ve 5 yıl veya daha az süreli hapis ya da adlî para cezasına mahkûmiyet halinde bu cezanın infaz edildiği tarihten itibaren 3 yıl geçtikten sonra işlenen suçlar için tekerrür uygulanmaz (TCK, m.58/3). Tekerrürün uygulanması gerekiyorsa, hükmolunan cezanın infazı sırasında ve denetimli serbestlik aşamasında bu durum dikkate alınmaktadır[612]. Bu durumda sonraki suç için seçimlik olarak hapis cezası ile adlî para cezası belirtilmişse, hapis cezası uygulanırken, ceza tekerrüre özgü infaz rejimine göre çektirilmekte ve cezanın infazından sonra denetimli serbestlik tedbiri uygulanmaktadır (TCK, m.58/3, 58/6-8).

Kabahatler Kanununda tekerrüre ilişkin bir hüküm yoktur. Ancak kabahat içeren kanunlarda tekerrüre ilişkin hükümlere yer verilebilmektedir. Bu durumda fail hakkında idarî yaptırım kararı verildikten sonra belirli bir süre içerisinde aynı türden yeni bir kabahat işlemesi ve kanunda açık bir hüküm olması şartıyla tekerrür uygulama alanı bulabilmektedir[613]. Özel kanunlarda yer alan tekerrür hükümleri ise, sadece o kanunda düzenlenen kabahatler için veya kanundaki tüm kabahatler arasında ya da aynı türdeki kabahatler arasında uygulanmaktadır[614].

Vergi hukukunda tekerrür, hem vergi ziyaı hem de genel usulsüzlük niteliğindeki vergi kabahatleri bakımından uygulama alanı bulmakta[615] ve vergi kabahati işledikten sonra tekrar işlenmesi nedeniyle, cezanın faili uslandırmak yönünde caydırıcı olmadığından hareketle, cezanın artırılması şeklinde etki doğurmaktadır[616]. Vergi kabahatlerinde tekerrür gerçekleşmişse, vergi ziyaı ya da genel usulsüzlük kabahati işleyenlerden cezası kesinleşenlere, cezanın kesinleştiği yılı takip eden yılın başından itibaren vergi ziyaında 5 yıl ve genel usulsüzlüklerde 2 yıl içinde tekrar ceza kesilmesi hallerinde; vergi ziyaı cezası % 50 ve genel usulsüzlük cezası ise % 25 oranında artırılarak uygulanmaktadır (VUK, m.339). Dolayısıyla tekerrür, uslanmamanın yaptırımıdır[617]. Tekerrürün uygulanabilmesi için ilk defasında kesilen cezanın kesinleşmesi, ikinci defa işlenen kabahatin bu kesinleşme tarihi

[611]Özbek, 2015, s. 676.
[612]Şenyüz, 2017, s. 457.
[613]Otacı ve Keskin, 2010, s. 50.; Kangal, 2011, s. 232;
[614]Kangal, 2011, s. 232.
[615]Taşdelen, 2010, s.57.; Şenyüz, 2017, s. 265.
[616]Şenyüz, 2017, s. 264.
[617]Y. Karakoç (2012) Türk vergi ceza hukuku üzerine bir değerlendirme. *Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 12, Özel Sayı, s.14.

itibariyle belirli bir sürede gerçekleşmesi ve önceki ile sonraki cezanın aynı neviden olması şartı aranmaktadır[618]. Ayrıca tekerrür önceki kabahatin cezasının tahsili aranmadığından mefruz; önceki kabahatle sonraki kabahatin aynılığı arandığından özel ve sonraki kabahatin belirli bir sürede işlenmesi gerektiğinden süreli tekerrür türünü oluşturmaktadır[619].

Gümrük Kanununda tekerrüre ilişkin bir hüküm bulunmamaktadır[620]. Dolayısıyla gümrük kabahati oluşturan aynı veya benzer gümrük kabahatlerinin belirli bir süre içerisinde tekrar işlenmiş olması cezalandırma rejiminde bir değişiklik oluşturmamaktadır. Ancak gümrük idaresince uygulanan idarî yaptırımlar için adlî sicil benzeri bir kayıt sistemi olmasa da izin[621] ve kolaylaştırmalardan[622] yararlanılması bakımından ilgili kişilerin gümrük ihlâllerine ilişkin geçmişi dikkate alınmaktadır.

2.4.6. Netice, illiyet bağı, teşebbüs ve içtima

2.4.6.1. *Netice*

Ceza hukukunda hareket, insan tarafından gerçekleştirilen maddî bir iş; netice ise, o hareketin dış dünyada oluşturduğu değişikliktir[623]. Bu açıdan fiil hem hareketi hem de neticeyi kapsamaktadır[624]. Suç karşılığı öngörülen cezanın uygulanabilmesi için belirli bir neticenin gerçekleşmesi şartı aranan suç tiplerinde netice, maddî unsur içinde açıkça belirtilmektedir. Suçlarda neticenin önemi, kanunî tanımda zarar ya da tehlike şeklinde belirtilmesi halinde ortaya çıkmaktadır[625]. Netice bakımından suçlar; "biçimsel (şeklî) suç - maddî (neticesiz-neticeli-neticesi harekete bitişik) suç", "zarar suçu - tehlike (sırf hareket) suçu" ve "ani suç - sürekli (mütemadi) suç" şeklinde ayrılmaktadırlar[626].

---

[618]Karakoç, 2016b, s. 111.; Şenyüz, 2017, s. 265-272.; Öner, 2017b, s. 165.
[619]Şenyüz, 2017, s. 264.
[620]Kaçakçılıkla Mücadele Kanunu mülga m. 8'de kabahatler dolayısıyla verilen idarî para cezasına ilişkin karar kesinleştikten sonra tekrar kabahat işlenmesi halinde tekerrür hükümlerinin uygulanacağı ve idarî para cezalarının yarı oranında artırılacağı; ancak, idarî para cezasının tamamen yerine getirilmesinden itibaren 3 yıl geçtikten sonra işlenen kabahatlerde ise, önceki kabahatin tekerrüre esas alınmayacağı belirtilmiştir. Ancak Gümrük Kanununda tekerrüre ilişkin benzeri bir düzenlemeye yer verilmemiştir.
[621]Antrepolarda bulunan eşyanın devri sırasında geriye dönük son 1 yıl içinde işlem gören beyanname sayısının % 2'sini aşan sayıda vergi kaybına neden olan ve işlem gören beyanname sayısının % 5'ini aşan sayıda usulsüzlük cezası uygulanmamış olması şarttır (GY, m.333).
[622]Yetkilendirilmiş yükümlü başvurunun kayda alındığı ayın ilk gününden geriye dönük 3 yıl içerisinde, 12'şer aylık 3 dönem ayrı ayrı olmak üzere, her bir dönem içerisinde ithalat ve ihracata ilişkin beyannamelerden kaynaklı ihlâller nedeniyle haklarında vergi kaybına yol açan işlemlerle ilgili (GK, m.234-238) usulsüzlük cezasının 3 katını aşan tutarda düzenlenmiş ceza kararı toplam sayısının, 5'ten fazla olması koşuluyla, her bir dönemde işlem gören ithalat ve ihracata ilişkin gümrük beyannamesi toplam sayısının % 1'ini aşmaması şartı aranmaktadır (GİKY, m.5.c).
[623]Özbek vd., 2015, s. 237.
[624]İçel, 2014, s. 256.
[625]İçel, 2014, s. 257.; Özbek vd., 2015, s. 237.
[626]Akbulut, 2010, s. 234-235.; İçel, 2014, s. 258-262.; Özbek vd., 2015, s. 237-242.

Tablo 2.15'te neticeye göre kabahat türlerine ilişkin açıklamalar sunulmaktadır.

Tablo 2.15. *Neticeye Göre Kabahat Türleri*[627]

Netice	**Neticeli (Maddî) Kabahat**	Kabahatin tanımında hareket ile birlikte zarar veya tehlike biçiminde neticeye de yer verilen kabahattir.
	-Neticesi Hareketten Ayrı Kabahat	Hareketin icrası ile neticenin gerçekleşmesi arasında zaman farkının ve neticenin hareketten ayrı olduğu kabahattir.
	Sırf Hareket (Şeklî) Kabahati	Kabahatin tanımında kabahatin oluşumu için hareketin icrasının yeterli görüldüğü ayrıca zarar veya tehlike biçiminde bir neticeye yer verilmediği kabahat türüdür.
	-Neticesi Harekete Bitişik (Soyut Neticeli) Kabahat	Hareketten zaman ve mekân bakımdan bağımsız bir neticenin aranmadığı, hareketin icrasıyla kabahatin oluştuğu kabahat türüdür. Kabahate ani, şeklî, sırf hareket kabahat niteliği kazandırır. Kabahatler Kanunuyla benimsenen temel kabahat türüdür.

Tablo 2.15'e göre kabahatler hukukunda maddî unsur içinde yer alan netice unsurunun kanunî tanımda yer verilmesi durumuna göre kabahatler; "sırf hareket kabahati-neticeli kabahat", "şeklî kabahat-maddî kabahat" ile "neticesi kabahate bitişik kabahat-neticesi kabahatten ayrı kabahat" şeklinde alt türlere ayrılmaktadır. Belirtilen bu türler arasında kabahatlerin genel olarak "sırf hareket kabahati" şeklinde düzenlenmeleri nedeniyle, kabahatler hukuku alanında neticeli kabahat tipi yaygın değildir[628]. Bu durumda hareketin icrasıyla tipiklik unsurunun gerçekleştiği ve kabahatin işlendiği kabul edilmektedir. Dolayısıyla her kabahat için hareket unsurundan, zaman ve mekân bakımından ayrı bir neticenin varlığı şart olmayıp, sadece kanunda belirtildiği durumlarda neticenin varlığı söz konusudur[629].

Vergi kaybı niteliğindeki gümrük kabahatinde yeşil hatta yönelme, sürenin geçirilmesi ya da kayıtlarda tutarsızlığa yer verme gibi icraî ya da ihmalî hareketin yapılmasıyla işlenmiş olacağından ayrıca zararlı sonucun meydana gelmesi şart değildir. Bu bakımdan vergi kaybı niteliğindeki gümrük kabahati neticesi hareket bitişik veya sırf hareket kabahati ve tehlike kabahati niteliği taşımaktadır. Bununla birlikte gümrük vergilerinin peşin ödendiği haller ile telâfi edici verginin tam ve zamanında ödenmemiş olmasına ve beyana göre kap adedi, eşya cinsi veya miktarı gibi fizikî unsurların aykırılığına bağlı olarak vergi kaybı niteliğindeki gümrük kabahati zarar kabahatidir.

[627]Akbulut, 2010, s. 200-296.; Kangal, 2011, s. 89-107.; Özen, 2013, s. 73-85.; Şenyüz, 2017, s. 15-21.
[628]Akbulut, 2010, s. 233.; Kangal, 2011, s. 102.
[629]Kangal, 2011, s. 101.

Ekonomik etkili veya şartlı muafiyete tâbi gümrük rejimlerin ihlâlinde, teminat uygulaması nedeniyle netice unsurunun gerçekleşme durumu farklılık arz etmektedir. Gümrük vergileri için talep edilen ve emanete alınan teminat, gümrük işlemlerinin mevzuata uygun tamamlanması halinde ilgilisine iade edilmektedir. Bu rejimlerin ihlâline bağlı olarak teminatın eksik istenmesi halinde hazine zararı hemen oluşmamaktadır. Bununla birlikte eksik hesaplanmış teminatın herhangi bir nedenle gelir kaydedilmesi halinde ise, zarar oluşmaktadır. Örneğin, gümrüksüz satış mağazalarından satılan eşya teminat kapsamında olduğundan, buralardan hak sahibi olmayan kişilere veya limit üstü satış yapılması halinde doğrudan bir vergi kaybı söz konusu değildir[630]. Ancak eşyanın kanuna aykırı olarak Türkiye Gümrük Bölgesine sokulmasının (GK, m.182) ve kanuna aykırı şekilde gümrük gözetiminden çıkarılmasının gümrük yükümlülüğü doğurması nedeniyle (GK, m.183) eşyanın tâbi olduğu vergilendirme rejimi, ihlâl halinde tekrar dikkate alınmak durumundadır. Dolayısıyla bu ihlâller için eşyanın gümrük verilerine de tâbi olması halinde, gümrük yükümlülüğünün doğduğu ana bağlı olarak kabahat, vergi kaybı niteliğinde kabahattir[631].

Netice unsuru açısından özet beyan işlemleri de tartışmalıdır. Bu işlemlerde ihlâl, özet beyan eksikliği veya fazlalığı ile özet beyan verilmemesi olarak gerçekleşmektedir. Özet beyan ile boşaltma listesinin karşılaştırılması neticesinde tespit edilen farklılıklar kabahate karakteristik özelliğini vermektedir. Özet beyanın hiç verilmediği haller ise, taşıtların gümrük denetimi sırasında tespit edilmektedir. Özet beyana ilişkin giriş gümrük işlemleri, gümrük beyanına hazırlık niteliği taşıdığından, gümrük yükümlülüğünü tam olarak kavramamaktadır. Gümrük vergilerini ödeme yükümlülüğü esas itibariyle gümrük beyannamesi verilmesi neticesinde gerçekleşmekte ve vergi kaybı da esas olarak bu aşamada tespit edilmektedir. Bu bağlamda özet beyan ihlâllerinin usulsüzlük olarak ele alınması mümkündür. Ancak kabahat, ilk başta neticesiz kabahat gibi algılansa da gümrük beyannamesi verilmeyen hallerde gümrük yükümlülüğünün eşyanın Türkiye Gümrük Bölgesine girişinde doğması sebebiyle (GK, m.182), kabahatin neticeli ve vergi kaybı niteliğinde gümrük kabahati sayılması da mümkündür. Bu durumda kabahatin

[630]Gümrüksüz satış mağazalarından hak sahibi olmayan kişilere satış yapılması veya limit üstü satış yapılması halinde (GK, m.236/4) ihlâle konu eşya noksan çıkan eşya sayılmaktadır (GSMY, m.36/4). Noksan çıkan eşya büyüklüğüne göre ihlâl, Kaçakçılıkla Mücadele Kanununa göre de değerlendirilmelidir.
[631]Aksi yöndeki sınıflandırma için bkz.: K. Kılıç (2013). *Kaçakçılık suçları, gümrük kabahatleri ve gümrük uyuşmazlıklarının çözüm yolları*. Ankara: Gazi, s. 797.; T. Ercan (2016). *Türk hukukunda gümrük kabahatleri*. İstanbul: Oniki levha, s. 146.

oluşmasında özet beyan veya yerine geçen bir belgenin verilmesinden ziyade eşyanın Türkiye Gümrük Bölgesine getirilmiş olması ve gümrüğe sunulması belirleyicidir[632].

Usulsüzlük niteliğindeki gümrük kabahati, ağırlıklı olarak, neticenin söz konusu olmadığı, kabahatin oluşumu bakımından hareketin yeterli olduğu kabahat türüdür. Şeklî kabahat veya sırf hareket kabahati olarak da adlandırılabilecek usulsüzlük niteliğindeki kabahatler bakımından netice şartı aranmaz. Bununla birlikte bazı fiillerin kabahat oluşturması, kabahatin kanunî tanımındaki neticenin gerçekleşmesine bağlı olabilmektedir. Nitekim Gümrük Kanunu sistematiği içerisinde gümrük vergileri ödenmek suretiyle ihraç edilebilen eşyanın gümrük işlemlerine tâbi tutulmaksızın ihraç edilmesi veya gümrük vergilerini kısmen veya tamamen ödemeksizin eşyanın yurt dışına çıkarılması, gümrük antreposu ile geçici depolama yerleri ve gümrük idaresince eşya konulmasına izin verilen yerlere alınan eşyanın düzenli ve sayılabilecek şekilde depolanmaması, gümrük antrepolarının teknik donanımlarında noksanlık bulunması, yolcu beraberi eşya muafiyetinin uygulanmasında limit fazlası eşya getirilmesi, tam beyanlı yaygın basitleştirilmiş usûl kapsamında yürütülen işlemler hariç olmak üzere, beyanın kontrolü sonucunda aykırılıkların vergi farkı yaratmaması veya %5'i aşmayan vergi farkı yaratması şeklindeki ihlâllere bağlı usulsüzlük niteliğindeki kabahatin oluşması, söz konusu neticenin somut olayda meydana gelmiş olması şartına bağlıdır (GK, m.234, 236; GY, 82 No'lu Ek).

2.4.6.2. *İlliyet bağı*

Ceza hukukunda tipe uygun fiilin oluşumunda, hareket ile netice arasında sebep - sonuç (netice) ilişkisinin (rabıtasının) (illiyet bağının) varlığı gerekli görülmüştür[633]. Bu bakımdan iradi bir hareketle dış dünyada meydana getirilen ceza normunda tanımlanmış netice arasında illiyet (nedensellik) bağı ilişkisinin varlığı ceza sorumluluğun temel koşullarından birini oluşturmaktadır[634]. Ancak pozitif ceza hukukunda nedensellik bağı açık bir şekilde ortaya konulmamış, daha ziyade "neden olan" şeklinde ifade edilmiş olsa da[635] öğretide illiyet bağını açıklayan birçok teori geliştirilmiştir[636].

Bunlardan şart teorisinde suçun oluşumu için birçok şartın bir araya gelmesi gerekmektedir ve neticenin gerçekleşmesi açısından varlığı gerekli olan her şart ceza

[632]Aksi yöndeki sınıflandırma için bkz.: Kılıç, 2013, s. 819.; Ercan, 2016, s. 167.
[633]Özbek vd., 2015, s. 242.
[634]İçel, 2014, s. 262.
[635]Taşdelen, 2010, s. 54.
[636]Akbulut, 2010, s. 236.; İçel, 2014, s. 263.; Özbek vd., 2015, s. 243.;

hukuku bakımından nedensel değerdir[637]. Örneğin neticenin meydana gelmesi hareketin yapılması şartına bağlıysa, yani hareket yapılmamış olsaydı netice meydana gelmeyecekse, hareket ile netice arasında illîyet bağı kabul edilmektedir[638].

Etkin neden teorisinde doğrudan doğruya neticenin gerçekleşmesinde zorunlu etken olan neden ile neticenin gerçekleşmesine imkân sağlayan ve neticede ikinci derece rolü bulunan vesile ayrımı vurgulanmıştır[639].

Uygun neden teorisinde mevcut hareketler arasında bir ayrıma giderek neticeyi oluşturmada etken olamayacak elenmekte ve neticeyi meydana getirmeye en uygun şartların sebep-sonuç bağlantısı değeri taşıdığı üzerinde durulmaktadır[640]. Burada hareketin neticeyi doğurmaya uygun ve elverişli olması, normal ve olağan hayat şartları çerçevesinde hâkim tarafından yapılan değerlendirme sonucu tespit edilmekte ve illiyet bağı kurulmuş sayılmaktadır[641].

Hukukî önem teorisinde ceza hukukunda sorumluluktan bahsedilebilmesi için şart oluşturan hareketin hukuken önemli kabul edilmesi gerekliliği üzerinde durmaktadır[642].

Olay için objektif değerlendirme ve fail için sübjektif değerlendirme sonucu hareketin netice oluşturmada uygunluğunun ve elverişliliğinin belirlenmesine dayanan karma uygun neden teorisinde yapılan değerlendirmenin birbirine uyum derecesine göre nedensellik bağı ve kusurluluğunun varlığı ortaya konulması gerekmektedir[643].

Netice itibariyle ceza hukukunda nedensellik bağının belirlenmesi, suçun faile isnat edilebilirliği yönünde yapılacak değerlendirmeye basamak teşkil etmesi açısından önemli kabul edilmektedir.

Hareket ile netice arasında kurulan bağı ifade eden illiyet bağı, kanunî tanımında neticeye yer verilen tüm suç ve kabahat türleri için gerekli bir yapısal unsur özelliği taşımaktadır[644]. Bu bakımdan illiyet bağı konusunda ceza hukuku açısından geçerli olan esaslar, aynı şekilde, kabahatler hukuku için de geçerlidir. Ayrıca kabahatler hukukunda illiyet bağının, sırf hareket kabahati ile neticeli kabahat arasındaki ayrımı belirlemesinde önemi bulunmaktadır. Ancak illiyet bağı, kabahati oluşturan hareket ile netice arasındaki nedensellik ilişkisini ortaya koyduğundan, sadece neticeli kabahatler bakımından geçerli

[637]İçel, 2014, s. 264.
[638]Özbek vd., 2015, s. 244.
[639]İçel, 2014, s. 266.
[640]İçel, 2014, s. 266.
[641]Özbek vd., 2015, s. 244.
[642]İçel, 2014, s. 269.
[643]İçel, 2014, s. 270.
[644]Akbulut, 2010, s. 235.; Taşdelen, 2010, s. 53.

bir yapısal unsurdur[645]. Ancak kabahatten dolayı sorumlulukta hareketin gerçekleştiği zaman önem taşımakta; neticenin gerçekleşme durumu dikkate alınmamaktadır (KK, m.5/2).

Neticesiz kabahatlerde nedensellik bağı açısından değerlendirme yapılmasına gerek olmasa da failin neticeyi önleme imkânının olduğu ihmalî suretle işlenen kabahatlerde nedensellik bağı yönünden de bir hukukî değerlendirme yapılması gerekmektedir[646].

Vergi hukukunda da hareket ile netice arasındaki nedensellik bağının varlığına dikkat çekilmiş ve somut olayda ortaya çıkan değişikliğin bir kişiye yüklenebilmesi için yapmak veya yapmamak şeklindeki hareket tarzıyla oluşan değişiklik ile neden-sonuç ilişkisinin kurulması gerekli görülmüştür[647]. Nitekim neticeli vergi kabahati türü olan vergi ziyaında, vergi alacağının zamanında tahakkuk ettirilmemesi ya da eksik tahakkuk ettirilmesi ile şahsî, medenî haller ve aile durumuna ilişkin yanıltıcı beyan verilmesi neticesinde gerçekleşen verginin eksik tahakkuku ya da haksız iadesi ile failin hareketi arasında nedensellik bağının kurulması zorunlu görülmüştür[648]. Danıştay da bir kararında[649] vergi ziyaı neticesi ile bu neticeyi oluşturan yükümlünün veya sorumlunun hareketi arasında nedensellik bağı kurulmadan ceza kesilemeyeceğini vurgulamıştır. Vergi kabahatlerinin diğer türünü oluşturan usulsüzlüklerde kanunda ayrıca bir neticenin aranmamış olması ve hareketin gerçekleştirilmesinin kabahatin oluşumunda yeterli görülmesi nedeniyle nedensellik bağı söz konusu değildir[650].

Gümrük kabahatlerinin yaygın olarak hareketi neticeye bitişik ve potansiyel tehlike kabahati şeklindeki ihlâllerden oluşması nedeniyle nedensellik bağı belirgin bir özellik taşımamaktadır. Bununla birlikte kabahatin kanunî tanımında neticeye yer verilen hallerde gümrük idaresince de nedensellik bağı yönünden de hukukî bir değerlendirme yapılmaktadır. Nitekim giriş özet beyanına ilişkin aykırılıklar ile antrepo, geçici depolama yerleri ve gümrük idaresince izin verilen yerlere ilişkin miktar farklılıklarına dayanan kabahatlerde beyan sahibi ile yerine hareket edenler ile işleticilerden yazılı olarak izahat istenmekte ve sonucuna göre kabahatten sorumluluk tespit edilmektedir (GK, m.105, 237; GY, m.75; 538).

---

[645]Kangal, 2011, s. 102.
[646]Akbulut, 2010, s. 238.
[647]Edizdoğan, Taş ve Çelikkaya, 2007, s. 11.
[648]Taşdelen, 2010, s. 54.; Özen, 2014, s. 125.
[649]Dş. 7. D. 2.4.2012 tarih ve E.2008/4440, K.2012/1136. http://emsal.danistay.uyap.gov.tr (Erişim Tarihi: 1.11.2018)

[650]Taşdelen, 2010, s. 54.

2.4.6.3. *Teşebbüs*

Kanunî tanımda suç veya kabahat olarak tanımlanan haksızlıklar, tamamlanmış olmasından hareketle hükme bağlandığından, somut olay tüm unsurlarıyla birlikte gerçekleşmesi halinde yaptırıma tâbi tutulmaktadırlar[651]. Ancak maddî unsurun hareket veya netice alt birleşeninin tamamlanmadığı bazı hallerde de yaptırım uygulanacağına dair kanunî tanımda hükme yer verilebilmektedir. Böylece failin, işlemeyi kastettiği bir suça elverişli hareketlerle doğrudan doğruya icraya başlayıp, elinde olmayan nedenlerle o suçu tamamlayamaması halinde teşebbüs gerçekleşmekte ve sorumluluk doğmaktadır (TCK, m.35). Haksızlık oluşturan hareketin icrasına başlanmasına rağmen tamamlanamaması anlamına gelen teşebbüs, kasten işlenen bütün suçlar için geçerlidir[652].

Ceza hukukunda "tam teşebbüs"-"eksik teşebbüs" şeklindeki ayrım yürürlükteki Türk Ceza Kanunuyla terk edilerek, teşebbüs aşamasında kalan suçların cezalandırılması için meydana gelen zarar ve tehlikenin ağırlığına göre takdiri sistem benimsenmiştir[653].

Teşebbüsün ne anlama geldiğinin anlaşılabilmesi için teoride "suç yolu" olarak adlandırılan süreç içerisinde, suçun belirli aşamalarda gerçekleşen bir olay olduğu ortaya konulmuştur[654]. Suç yolu içerisinde bazı hallerde fail düşünce, karar, hazırlık hareketi ve icra hareketi aşamaları içinde amaçladığı sonuca ulaşamamakta ve suç tamamlanamamaktadır[655].

Tablo 2.16'da suç yoluna ilişkin açıklamalar sunulmaktadır.

Tablo 2.16. *Suç Yolu*[656]

I. Aşama	II. Aşama	III. Aşama	
Suç fikrinin ortaya çıkması ve düşünce aşaması	Hazırlık hareketleri aşaması	İcra hareketlerinin başlanması aşaması	Neticenin gerçekleşip suçun tamamlanması aşaması
Kural olarak ceza hukuku alanı dışındadır.		İcra hareketlerine başlanıp başlanmadığı teşebbüsün cezalandırılabilmesi için ve neticenin gerçekleşip gerçekleşmemesi de gönüllü vazgeçme için belirleyicidir.	

Tablo 2.16'ya göre suç fikrinin ortaya çıkması ile düşünce aşaması ceza hukuku dışında kabul edilmektedir. Hazırlık hareketleri aşaması ise, kanunda ayrı bir suç olarak düzenlenmiş olması halinde ancak ceza hukuku kapsamına girmektedir. Bu durumda ceza

[651]Akbulut, 2010, s. 392.; İçel, 2014, s. 446.;
[652]Akbulut, 2010, s. 392.
[653]İçel, 2014, s. 462.
[654]Özbek, 2014, s. 481.
[655]Otacı ve Keskin, 2010, s. 53.
[656]Özbek vd., 2015, s. 481.

hukuku failin icra hareketlerine başlamasıyla etkin hale gelmektedir. Hareket başlamış ancak failin elinde olmayan nedenlerle tamamlanamamış suç tipine "teşebbüs halinde kalmış suçlar" denilmektedir[657]. Kural olarak tamamlanmış suçlar cezalandırıldığından, teşebbüsün cezalandırılması, cezalandırmayı genişletici etki doğurmaktadır[658].

Kabahatler hukukunda kabahate teşebbüs, kabahatin icra hareketine başlanması, ancak tamamlanamaması veya tamamlansa da kanunî tanımda öngörülen neticenin gerçekleşmemesidir[659]. Fail elinde olmayan nedenlerle kabahatin icra hareketlerini tamamlayamamış veya tamamlamakla birlikte netice gerçekleşmemişse kabahat teşebbüs aşamasında kalmıştır[660]. Teşebbüs, kabahate ilişkin sorumluluk doğurmaz. Bununla birlikte teşebbüsün de cezalandırılabileceğine dair ilgili kanunda hüküm bulunması halinde suça teşebbüs ve gönüllü vazgeçme için öngörülen hükümler ve şartlar bu kabahatler bakımından uygulama bulmaktadır (KK, m.13)[661]. Aksi takdirde teşebbüs aşamasında kalan ihlâller hakkında idarî yaptırım uygulanması mümkün değildir.

Kabahatler hukukunda teşebbüsün genel olarak yaptırıma bağlanmamasının temel nedeni kabahatlerin genellikle soyut tehlike kabahati türü oluşturması, tehlike derecesinin düşük olması ve kabahatlerin maddî unsuru içinde teşebbüsün veya hazırlık hareketlerinin zaten bulunmasıdır[662]. Nitekim Vergi Usul Kanununda düzenlenen vergi kabahatleri için teşebbüs uygulama bulmamaktadır[663].

Gümrük kabahatine yol açan ihlâllerden biri dışında (GK, m.239/1), teşebbüsün de cezalandırılacağına dair hükme yer verilmemiştir. Bu bakımdan gümrük kabahatlerine teşebbüs, kural olarak, kabahatten dolayı sorumluluğa neden olmamaktadır. Dolayısıyla gümrük kabahatleri neticenin gerçekleşmesine bakılmaksızın hareketin icrai veya ihmalî şekilde gerçekleştiği anda tamamlanmakta ve faile idarî yaptırım uygulanmaktadır. Bu durumda neticenin gerçekleştiği an kabahatin işlenmiş sayılmasında belirleyici değildir[664].

---

[657]Otacı ve Keskin, 2010, s. 53.; Özbek, 2014, s. 481.
[658]Otacı ve Keskin, 2010, s. 53.
[659]Şenyüz, 2017, s. 280.
[660]Otacı ve Keskin, 2010, s. 53.; Kangal, 2011, s. 151.
[661]Yalçın, 2007, s. 78.; Kangal, 2011, s. 153.; Özel, 2013, s. 134.
[662]Akbulut, 2010, s. 393.
[663]Şenyüz, 2017, s. 280.
[664]6455 sayılı Kanunla yapılan değişiklik öncesinde Kaçakçılıkla Mücadele Kanununda yer alan kabahatler, aynı Kanun mülga m.3/18 uyarınca teşebbüs aşamasında olsa bile tamamlanmış gibi cezalandırılmaktaydı. Örneğin gümrük idaresinin izni olmadan antrepodan eşya çıkarmak amacıyla harekete geçilmesine rağmen görevli personel tarafından fark edilerek engellenmesi nedeniyle kabahat teşebbüs aşamasında kalsa da kabahat tamamlanmış sayılmaktaydı. M. Aydın (2012). *5607 sayılı Kaçakçılıkla Mücadele Kanunu çerçevesinde kaçakçılık fiilleri ve yaptırımları*. Ankara: Adalet, s. 278.

Gümrük kabahatinin işlenmiş kabul edildiği tarih gümrük idaresine beyanname verilen hallerde bu beyanın verildiği an, diğer hallerde ise icrai veya ihmalî hareketin fail tarafından gerçekleştirildiği andır. İcraî hareket bakımından; girişte verilen özet beyanın kaydedildiği (GK, m.35/A, 237), gümrük beyannamesinin tescil edildiği (GK, m.62, 234-241) ve başka bir tasarruf yoluyla beyanın yapıldığı (GY, m.178, 234-235), ihmalî hareketler bakımından kayıtlarının tutulmadığı (GK, m.99, 241) ve ekonomik etkili veya şartlı muafiyet rejimleri uyarınca verilen sürelerin geçirildiği (GK, m.238, 241) an gümrük kabahati işlenmiş kabul edilmektedir.

Serbest dolaşıma giriş, geçici ithalat, dahilde işleme ve gümrük kontrolü altında işleme rejimlerine ilişkin beyannamelerin gümrük idaresince tescil edildiği an kabahat işlenmiş sayılmakta ve sorumluluk doğmaktadır. Ancak kabahate ilişkin 2 istisnai durum söz konusudur. Birinci durumda, bu rejimlerden birine tâbi tutulan eşyaya ilişkin beyana aykırılıkların gümrük idaresince tespit edilmeden önce beyan sahibince gümrük idaresine bildirilmesi halinde söz konusu ihlâller için öngörülen idarî para cezalarının % 15'i tahsil edilmektedir (GK, m.234/3). Vergi kaybı niteliğindeki gümrük kabahatine yol açan gümrük tarifesi, kıymet, miktar farklılıkları gibi vergilendirme unsurlarından kaynaklanan ihlâller bakımından gümrük idaresinin tespitinden önce beyan sahibinin bu bildirimi bir nevi etkin pişmanlık kabul edilmiştir. Nitekim kabahatlerde hareketin gerçekleşmiş olması işlenmiş olmaları için yeterli sayıldığından (KK, m.5/2), beyannamenin tesciliyle artık kabahatin tamamlanmış sayılması gerekir. Bu durumda da gönüllü vazgeçme değil, etki pişmanlık kurumundan söz edilmelidir.

İkinci durumda dahilde işleme rejimi çerçevesinde doğan gümrük yükümlülüğü kapsamına giren gümrük vergilerinin hiç ödenmemesi ya da eksik ödenmesi durumunun gümrük idaresince tespit edilmeden önce yükümlüsünce gümrük idaresine bildirilmesi halinde idarî yaptırım uygulanmamaktadır (GK, m.234/5).

Eşyanın genel düzenleyici işlemlerle ithali veya ihracı yasaklanmış ya da lisansa, şarta, izne, kısıntıya veya belli kuruluşların vereceği uygunluk veya yeterlilik belgesine tâbi olması halinde kabahatin işlenmesi bakımından eşyanın fiilen serbest dolaşıma girişi veya ihracı şart değildir (GK, m.235/1-2). Kabahat esas itibariyle serbest dolaşıma giriş

ya da ihracat beyannamesinin tescili aşamasında tamamlanmıştır. Kabahatin tespiti ise, gümrük denetimi yoluyla gerçekleşmektedir[665].

İthalat veya ihracat vergilerinden muaf eşyanın gümrük kapıları dışında başka yerlerden izinsiz olarak ithaline veya ihracına teşebbüs edilmesi ve bu tür eşyayı gümrük işlemlerini yaptırmaksızın yurda sokulmasına veya yurttan çıkarılması ihlâli bakımından kabahatin teşebbüs aşamasında kalması halinde de idarî yaptırım öngörülmektedir (GK, m.239/1). Kanunî tanımında teşebbüsün de cezalandırılacağına yer verilmesi, kabahati gümrük kabahati oluşturan diğer ihlâllerden ayrılmaktadır. Bu durumda Türk Ceza Kanununun suça teşebbüs ve gönüllü vazgeçmeye ilişkin hükmü uyarınca somut olay için bir değerlendirme yapılması ve teşebbüs aşamasında kalan kabahat bakımından failde kastın varlığının araştırılması gerekmektedir (KK, m.13/1).

Usulsüzlük niteliğindeki gümrük kabahatleri ise, şeklî kabahat türünü oluşturması nedeniyle hareketin gerçekleşmesiyle kabahat işlenmiş sayılmaktadır. Bu nedenle usulsüzlükler teşebbüse elverişli değildir.

2.4.6.4. *İçtima*

Tek bir fiil neticesinde tek bir suç veya tek bir kabahat oluştuğu kabul edilmekle birlikte birden fazla suç veya kabahatin oluşması da mümkün olduğundan, aynı fiilden kaynaklanan birden fazla suç veya kabahate ilişkin sorumluluğun tespiti için içtima kurumundan yararlanılmaktadır[666].

Ceza hukukunda kesinleşmiş bir hükümle ayrılmamış olan 2 veya daha fazla suçun aynı kişi tarafından işlenmesi olarak değerlendirilen[667] içtima, genel hükümler kapsamına giren "birleşik suç"[668], "zincirleme suç"[669] ve "fikri içtima"[670] başlıkları altında ve bazı suçlar bakımından özel hükümlerde düzenlenmiştir.

---

[665]6455 sayılı Kanunla Gümrük Kanununa aktarılmadan önceki kabahatin Kaçakçılıkla Mücadele Kanununda düzenlenen halinde ithalat ifadesi olsa da kabahat teşebbüs aşamasında kalsa da tamamlanmış gibi kabul edilerek idarî yaptırıma tâbi tutulmaktaydı (KMK, m.3/18).

[666]Karakoç, 2016b, 114.; Şenyüz, 2017, s. 254.

[667]Öner, 2017b, s. 162.

[668]Biri diğerinin unsurunu veya ağırlaştırıcı nedenini oluşturması dolayısıyla tek fiil sayılan bileşik suçlarda içtima hükümleri uygulanmaz (TCK, m.42/1).

[669]Kasten öldürme, kasten yaralama, işkence ve yağma suçları haricinde bir suç işleme kararının icrası kapsamında, değişik zamanlarda bir kişiye karşı aynı suçun birden fazla işlenmesi veya aynı suçun birden fazla kişiye karşı tek bir fiille işlenmesi zincirleme suç sayılmaktadır. Zincirleme suçlarda, suçun işlenmesi sırasında suç işleme kararıyla değişik zamanlarda bir kişiye karşı aynı suçun birden çok işlenmesi halinde fail tek bir suç işlemiş gibi kabul edilerek ceza belirli oranlarda artırılmaktadır (TCK, m.43).

[670]İşlediği bir fiil ile birden fazla farklı suçun oluşmasına sebebiyet veren kişi, bunlardan en ağır cezayı gerektiren suçtan dolayı cezalandırılmaktadır (TCK, m. 44/1).

İçtima, haksızlık oluşturan fiilin birden fazla kabahat tanımına yer veren kanun hükmüne aykırı olması, kabahatin birden fazla işlenmiş olması ve fiilin suç ve kabahat oluşturması hallerinde idarî yaptırımların nasıl uygulanacağını belirlemektedir. Nitekim kabahatler hukukunda fikrî içtima ve gerçek içtima benimsenmiştir[671]. Bu bakımından, failin bir fiil ile birden fazla kabahati işlenmesi halinde, kabahatlere ilişkin tanımlarda idarî yaptırım olarak sadece idarî para cezası belirtilmişse faile en ağır idarî para cezası ile varsa diğer idarî yaptırımların tümü uygulanmaktadır (KK, m.15/1). Aynı kabahatin birden fazla işlenmesi halinde her bir kabahatle ilgili olarak ayrı ayrı idarî para cezası uygulanırken, kesintisiz fiille işlenebilen kabahatlerde fiil, idarî yaptırım kararı verilinceye kadar tek sayılmaktadır (KK, m.15/2). Bir fiil hem kabahat hem de suç olarak tanımlanmış ise, sadece suçtan dolayı yaptırım uygulanırken; ancak, suçtan dolayı yaptırım uygulanamayan hallerde ise, kabahatten dolayı yaptırım uygulanmaktadır (KK, m.15/3). Son durumda suçlar ile kabahatler arasında *ne bis in idem* kuralı uygulama bulmuştur[672].

Vergi hukukunda içtima tek bir fiil ile birden fazla vergi kabahati işlenmesi, tek bir fiilin çeşitli cezaları gerektirmesi ve birden fazla fiille çeşitli kabahatlerin işlenmesi kapsamında ele alınmaktadır[673]. Bu bağlamda vergi ziyaı kabahati bakımından tek bir fiil ile başka nev'iden birden fazla vergide ziyaa neden olunması halinde içtima kabul edilmediğinden, faile her vergi bakımından ayrı ceza kesilmektedir (VUK, m.335). Buna karşın tek bir fiille hem vergi ziyaı ve hem de genel usulsüzlük kabahati işlenmesi halinde içtima kabul edildiğinden, miktar olarak en ağır olanı uygulanmaktadır (VUK, m.336). Tek bir fiille vergi ziyaı ve özel usulsüzlük kabahati veya tek bir fiille genel usulsüzlük ve özel usulsüzlük kabahati işlenmesi halinde ise, içtima kabul edilmediğinden idarî para cezaları ayrı ayrı uygulanmaktadır (VUK m. 337, 352.)[674]. Tek bir fiille hem vergi kabahatleri hem de vergi suçu işlenmesi halinde ise içtima hükümleri uygulanmamaktadır (VUK, m.344, 359). Ayrı fiillerle ayrı vergi kabahati işlenmesi veya ayrı fiillerle aynı kabahatin birden fazla işlenmesi halinde uyarınca faile her bir kabahatten dolayı ayrı ceza uygulanmaktadır (VUK, m.337)[675].

[671]Çağlayan, 2006, s. 155.; Otacı ve Keskin, 2010, s. 49, 57.; Akbulut, 2010, s. 125.; Özen, 2013, s. 124-125.
[672]Çağlayan, 2006, s. 155.; Yalçın, 2007, s. 83.; Otacı ve Keskin, 2010, s. 59.
[673]M. E. Üyümez (2016). *Vergi suç ve kabahatlerinde birleşme*. Eskişehir: Nisan, s. 132-152.; Öner, 2017b, s. 162-164.; Şenyüz, 2017, s. 254-263.
[674]Elektronik ortamda beyanname, bildirim veya form verme ödevinin ihlâli halinde sadece özel usulsüzlük kabahati nedeniyle idarî para cezası uygulanmaktadır (VUK, mük. m.355).
[675]Karakoç, 2016b, 116-122.; Karakoç, 2017b, 434-438.

Gümrük kabahatlerinin birden fazla işlenmesi halinde kabahatler hukukunda benimsenen gerçek içtima kuralları gereği (KK m.15/2), her bir kabahat bakımından idarî yaptırım uygulanmaktadır. Örneğin beyana aykırılık hallerinde gümrük idaresine verilen beyanname sayısı kadar ve gümrük gözetimi altındaki eşyanın gümrük idaresinin izni olmaksızın kısım kısım gümrük gözetiminden çıkartılması halinde her bir kısma ilişkin ayrı idarî para cezası uygulanmaktadır. Yine gümrük antrepolarında bulunan eşyanın devriyle ilgili olarak eşyanın 5 iş günü içerisinde gümrükçe onaylanmış yeni bir işlem veya kullanıma tâbi tutulmaması durumunda sürenin aşıldığı tarihten itibaren aşılan her gün için (GY, m.333, GY, 82 No'lu Ek) ve yetkilendirilmiş yükümlüler tarafından gümrük kontrolü altında işleme rejiminin ibrasına ilişkin tespit raporlarının ibraz süresinin aşılması halinde aşılan her ay için usulsüzlük nedeniyle ayrı idarî yaptırım uygulanmaktadır (GY, 82 No'lu Ek). Dahilde işleme, gümrük kontrolü altında işleme ve geçici ithalat eşyasının ithali, genel düzenleyici işlemlerle yasak ya da lisansa, şarta, izne, kısıntıya veya belli kuruluşların vereceği uygunluk veya yeterlilik belgesine tâbi eşya olabilir. Söz konusu rejimlere giriş amacıyla yapılan beyanda eşyanın gerekli uygunluk ve yeterlilik belgesine tâbi değilmiş veya belge alınmış gibi beyan edilmesi halinde fikri içtima kuralları gereği idarî para cezalarından en ağır olanı ile birlikte idarî tedbirler uygulanmaktadır (GK, m.234/2, 235/1). Buna karşın taşıtlarını gümrüğün denetimine bırakmadan veya taahhütname ile gümrük idaresinden izin almadan yurtdışına çıkan kişiler haklı bir sebepleri bulunduğunu ispat edemezlerse, tespit tarihine kadar yaptıkları tüm çıkışlar tek bir fiil sayılarak haklarında bir defa idarî para cezası uygulanmaktadır (KarTGT, m.27/4).

Vergi kaybı niteliğindeki gümrük kabahatleri ile usulsüzlükler arasında ise fikri içtima kabul edilmiştir. Örneğin beyana aykırılık hallerinde vergi kaybı niteliğinde gümrük kabahati ile usulsüzlük niteliğinde gümrük kabahati, gümrük beyannamesinin gerçeğe ve kurallara uygun doldurulmaması durumunu da içermesi nedeniyle, gümrük beyannamesinin usûlüne uygun doldurulmaması usulsüzlük oluşturmaktadır[676].

Gümrük işlemleri sırasında bir fiille hem gümrük kabahatinin hem de kaçakçılık suçunun gerçekleşmesi halinde *ne bis in idem* kuralı gereği (KK, m.15/3), öncelikle kaçakçılık suçundan işlem yapılması beklenmekte; mümkün olmaması halinde ise, gümrük kabahatinden dolayı idarî yaptırım uygulanmaktadır (GY, m.579).

[676]Gümrük beyannamesinin, Gümrük Yönetmeliğinin 14 No'lu ekteki talimata uygun doldurulmaması, ceza gerektiren başkaca bir durumun bulunmaması şartıyla, usulsüzlük oluşturmaktadır (GY, 82 No'lu Ek).

Gümrük Kanunu ile diğer kanunlar arasında içtimanın kabul edilmediği durumlar da bulunmaktadır. Örneğin standart depo muafiyetini ihlâlinin tespit edilmesi halinde ihlâlin niteliğine göre Kaçakçılıkla Mücadele Kanunu uyarınca işlem yapılmakta veya Gümrük Kanunu ile birlikte Karayolu Taşıma Kanunu uyarınca idarî para cezası uygulanarak, tespit tutanakları ayrıca idarî tedbir uygulanması için ulaştırma birimlerine iletilmektedir[677].

2.5.7. Kusur ve Kusurluluk

Gümrük kabahatlerinde sorumluluğun esasını belirlerken failin kusur durumunu etkileyen unsurların da değerlendirilmesi gerekmektedir.

2.5.7.1. *Kusur*

Sübjektif tipe uygunluğun (manevî unsurun) kast ve taksir olmak üzere iki alt unsuru bulunmaktadır.

2.5.7.1.1. *Kast*

Kast, kanunî tanımındaki unsurlarının bilerek ve istenerek suçun işlenmesi (TCK, m.21), yani suçu tanımlayan unsurların fail tarafından bilinmesi ve istenmesidir[678]. Dolayısıyla kast, bilmek ve istemek şeklinde iki manevî durumun failde birlikte olmasıdır.

Bilme, tipikliğin objektif unsurlarının, yani mağdur, hareket zamanı, yeri ve konusu, kullanılan araç, nitelikli haller ile bunlara ilişkin tüm unsurları kapsamaktadır. Ancak suçun oluşumuna etkisi olmayan hafifletici nedenler, eylemin haksızlık içeriğine etkisi olmayan hususlar, hukuka uygunluk sebepleri, cezasızlık, tekerrür ve cezalarda indirim bilmenin kapsamına girmemektedir[679].

İsteme ise, suça teşebbüs bakımından belirleyici olan doğrudan kast ve olası kastla ilgili durumlarda etkisini göstermektedir[680]. Buna göre, birinci dereceden doğrudan kastta failin muhtemel neticeyi tahmin etmesi ve hareketi gerçekleştirmeyi istemesi; ikinci derecede doğrudan kastta failin istediği neticenin yanında istemediği fakat zorunlu nitelikteki başka neticeleri de göze alarak yine de hareketi gerçekleştirmeyi istemesi söz

[677]Ulaştırma mevzuatı çerçevesinde idarî para cezaları ile uyarma, geçici durdurma ve iptal gibi idarî tedbirler birlikte uygulanabilmektedir. Ayrıca tek bir hareketle veya ayrı hareketlerle birden fazla kabahatin işlenmesi hallerinde her bir kabahat için ayrı idarî para cezası ve idarî tedbir uygulanabildiğinden içtima kabul edilmemiştir (KTaY, m.79)
[678]Özbek vd., 2015, s. 263.
[679]İçel, 2014, s. 392-393.; Özbek vd., 2015, s. 265-267.
[680]Özbek vd., 2015, s. 265-271.

konusudur. Olası kastta ise, fail istediği neticeyle zorunlu bağlı bulunmayan fakat istenilen neticenin yanında gerçekleşme ihtimali bulunan neticeleri de kabullenerek hareketi gerçekleştirmektedir[681].

Ceza hukukunda suçun sübjektif unsurunu oluşturan kasttır. Bu bakımdan suç dolayısıyla cezanın uygulanabilmesi, kural olarak, fiilin kasten işlenmesi ya da taksirle işlenebileceğinin kanunda açıkça belirtilmesi şartına bağlıdır[682].

Kabahatler Kanununda ise, ne kastın tanımı yapılmış ne de Türk Ceza Kanununa atıfta bulunulmuş; ancak, kabahatler hem kasten hem de taksirle işlenebilen haksızlıklar olarak belirtilmiştir (KK, m.9/1). Bu bağlamda kabahatler hukukunda da kast, kanunî tanımda yer alan ve o kabahatin haksızlık derecesini belirleyen bütün unsurların fail tarafından bilinmesi ve istenmesi anlamına gelmektedir[683]. Dolayısıyla somut olayda kastın varlığı için kabahatin kanunî tanımında belirtilen tüm maddî unsurların fail tarafından bilinmesi zorunludur.

Kabahatler hukukunda kast, teşebbüs, iştirak, gönüllü vazgeçme, hata ve idarî para cezasının kanunda alt ve üst sınırının belirtildiği hallerde idarî para cezası tutarının belirlenmesi bakımından etkili olabilmektedir[684]. Kural olarak, kabahate teşebbüsün cezalandırılması yoluna gidilmediğinden, tamamlanmamış kabahatler bakımından failin manevi durumunun araştırılmasına gerek yoktur[685]. Ancak, kabahat için öngörülen alt ve üst sınırı belirli idarî para cezası kararı verilmesi halinde, haksızlık içeriğinin anlaşılabilmesi için hareketin kasten veya taksirle işlenmesi bakımından da bir tespit gerekmektedir (KK, m.17/2). Böylece failin kusursuz hareketinin cezalandırılmaması, cezanın kusur derecesini aşmaması ve failin hak ettiğinden de az olmaması sağlanabilecektir[686]. Nisbî ve maktû para cezalarında, orantılılık şeklindeki hukukun genel ilkesine aykırı olsa da kastın veya taksirin varlığına ve yoğunluk derecesine göre idarî yaptırımda artırım veya indirim söz konusu değildir[687]. Kabahatler hukukunda kast ve taksirin cezalandırma rejimi bakımından eşit tutulması ve kurallara iradi uymama durumunun ceza hukukuna göre daha az önemli sayılması, cezalandırmada basit ve çabuk bir uygulama isteğine dayanmaktadır[688].

---

[681]İçel, 2014, s. 394-398.; Özbek vd., 2015, s. 267-269.
[682]Akbulut, 2010, s. 298.; İçeli 2014, s. 391.
[683]Akbulut, 2010, s. 310.; Kangal, 2011, s. 111.
[684]Akbulut, 2010, s. 300.
[685]Akbulut, 2010, s. 299.
[686]Öztürk, 2009, s. 132.
[687]Yalçın, 2007, s. 73.; N. Meran (2008). *Kabahatler Kanunu ve kabahat içeren kanunlar*. 3. Baskı, Ankara: Adalet, s. 25; Akbulut, 2010, s. 322.; Özen, 2013, s. 92.
[688]Akbulut, 2010, s. 322.; Kangal, 2011, s. 114.

Vergi hukukunda vergi ziyaı kabahatinin gerçekleşmesi için taksirin varlığı gerekli ve yeterli olup, mükellefte kastın varlığı aranmaz. Bu nedenle mükellefin vergi ziyaına sebep olan hareketi bilerek ve isteyerek yapmasının belirleyici bir etkisi yoktur[689]. Aynı şekilde usulsüzlüklerin oluşumu için en azından taksirin varlığı gerekli ve yeterli görüldüğünden, ayrıca kastın varlığı aranmamaktadır[690]. Ancak vergi ziyaı kabahatine yol açan hareketlerin aynı zamanda kaçakçılık suçunun da hareket unsurunu oluşturması nedeniyle bu fiiller ancak kasten işlenebilmektedir[691].

2.5.7.1.2. *Taksir*

Sübjektif tipe uygunluğun (manevî unsurun) ikinci alt unsurunu oluşturan ve günlük konuşma dilinde kusur anlamında kullanılan taksir, hukuk alanında "dikkatsizlik, tedbirsizlik, meslekte acemilik veya düzene, buyruklara ve talimata uymazlıktan doğan kusurlu olma durumu" anlamına gelmektedir[692].

Ceza hukukunda taksir, dikkat ve özen yükümlülüğüne aykırılık dolayısıyla, bir davranışın suçun kanunî tanımında belirtilen neticesi beklenmeksizin gerçekleştirilmesi olarak tanımlanmıştır (TCK, m.22/2). Taksirin, gerçekleşmesi muhtemel nitelikteki sonucun beklenmemesi (bilinçsiz taksir) ve sonucun gerçekleşmesi muhtemel olsa da istenmemesi (bilinçli taksir) şeklinde iki türü vardır[693]. Fail, kasten işlenen suçlarda neticeyi hem bilip hem isterken, taksirle işlenen suçlarda neticeye yönelik bir iradesi yoktur; neticeyi bilmez, istemez ve öngörmez; ancak, failin neticeden ziyade toplumsal düzeni umursamamak veya onunla uyumsuzluk göstermek şeklindeki iradesi daha hafif cezalandırılmasını sağlayabilmektedir[694]. Taksir suçlar için istisnaidir ve bu özelliğiyle taksirle işlenen suçlar, suçun özel görünüş şeklini oluşturmaktadır[695].

Kabahatler hukukunda kanunda kasten ya da taksirle işlenebileceği yönünde açık bir hüküm yoksa hukukî yükümlülüklere aykırı davranan failin en azından taksirle hareket ettiği kabul edilmektedir. Bu durum, kast ve taksirin kusur şekli değil, haksızlığın

[689]Mutluer, 2008, s. 291.; Şenyüz, 2017, s. 134.
[690]Aslan, 2009, s. 11.; Taşdelen, 2010, s. 69.; Özen, 2014, s. 127.; Şenyüz, 2017, s. 171.
[691]B. Baykara (2009). *Teori ve pratik yönleriyle vergi ve vergi ceza hukuku*. Ankara: Maliye ve Hesap Uzmanları Derneği, s. 296.; T. Candan (2010). *Vergi suçları ve cezaları*. 3 Baskı, Ankara: Maliye ve Hukuk, s. 179.; Özen, 2014, s. 127.; Şenyüz, 2017, s. 135.
[692]http://www.tdk.gov.tr/index.php?option=com_bts&view=bts&kategori1=veritbn&kelimesec=301565 (Erişim Tarihi: 18.5.2016)
[693]İçel, 2014, s. 402.
[694]Özbek vd., 2015, s. 505.
[695]Özbek vd., 2015, s. 507.

gerçekleştiriliş şekli olduğuna işaret etmektedir[696]. Nitekim kanunda açık bir düzenleme olmaması halinde, kabahatler hem kasten hem de taksirle işlenebilmektedir (KK, m.9/1). Diğer bir ifadeyle, ne kasten ne de taksirle işlenmiş bir fiil kabahat oluşturmaz[697].

Kabahatler hukukunda objektif sorumluluk kabul edilmemiştir[698]. Ancak teşebbüs, iştirak ve hata hükümleri sadece kasten işlenebilen kabahatler için geçerlidir[699]. Ayrıca failin kastının olmaması, doğrudan taksirle hareket ettiği anlamına gelmediğinden, failin kusur durumumun ayrıca tespiti gerekmektedir[700]. Nitekim kabahatin yer aldığı kanunda alt ve üst sınırı gösterilen idarî para cezasının tutarı belirlenirken failin kasta veya taksire dayalı kusur derecesi etkili olabilmektedir (KK, m.17/2).

Vergi hukukunda vergi ödevlerini düzenleyen hukuk kurallarının ihlâl edilmesi, kişinin kusurlu sayılması için yeterlidir[701]. Vergi kabahati oluşturan hareketin sonucunun istenip istenmemesi belirleyici olmadığından, vergi ödevini belirleyen kanun hükümlerini yerine getirmeyen kişinin en azından taksirli olduğu kabul edilmektedir[702]. Nitekim kastın varlığını araştırmaksızın vergi kanunlarıyla konulmuş kurallara aykırılık hallerinde mükelleflerin en azından taksirle hareket ettiği kabul edilerek, bu durum "riayetsizlik taksiri" olarak ifade edilmiştir[703]. Dolayısıyla vergi ziyaı ve usulsüzlük kabahatleri, Vergi Usul Kanununda açık bir hüküm bulunmaması nedeniyle[704] hem kasten hem de taksirle işlenebilen[705] sübjektif nitelikli kabahatlerdir. Bu bakımdan vergisel kabahatler için de objektif sorumluluk kabul edilmemiştir[706]. Öğretide usulsüzlük kabahatleri açısından kast veya taksirin varlığının tespitinden ziyade fiilin işlendiğinin objektif olarak tespitinin yeterli olması nedeniyle bu türdeki vergi kabahatleri açısından objektif sorumluluk ilkesi benimsendiği yönünde görüş de bulunmaktadır[707].

[696]Akbulut, 2010, s. 302.
[697]Kangal, 2011, s. 111.
[698]Çağlayan, 2006, s. 144.; Yalçın, 2007, s. 71.; Öztürk, 2009, s. 132.
[699]Akbulut, 2010, s. 324.; Özen, 2013, s. 94.
[700]Akbulut, 2010, s. 325.; Kangal, 2011, s. 114.
[701]Taşdelen, 2010, s. 70.
[702]Şenyüz, 2017, s. 134.
[703]Şenyüz, 2017, s. 134.
[704]Taşdelen, 2010, s. 68.; Özen, 2014, s. 126.
[705]Şenyüz, 2008, s. 86.; Özen, 2014, s. 171.
[706]Özen, 2014, s. 171.; Karakoç, 2017b, s. 393.
[707]Özen, 2014, s. 170.

2.5.7.1.3. *Gümrük kabahatlerinde kast ve taksir*

Gümrük kabahatleri için de kabahatler rejimine uygun şeklide manevi unsur bakımından hukukî bir belirleme yapılmaktadır[708]. Ne var ki gümrük kabahatlerinin oluşumunda taksirin yeterli görülmesi ve daha önce Kaçakçılıkla Mücadele Kanunu uyarınca kasten işlenebilen kabahatlerin Gümrük Kanununa aktarılarak hem kasten hem de taksirle işlenebilen kabahatler haline dönüşmesi dış ticaret erbabı ve gümrük müşavirliği camiasında kaygı oluşturmuştur[709]. Bununla birlikte gümrük idaresince uygulanan idarî yaptırımlar bakımından kastı her durumda aranmamaktadır[710].

Gümrük kabahatlerinin, kanunî tanımda kast ve taksir durumu belirtilmediğinden, en azından taksirle işlendiği varsayılmaktadır. Ayrıca gümrük kabahatlerine uygulanan idarî yaptırımların failin kast veya taksir durumuna göre değişmesi söz konusu değildir. Ancak kastın varlığı iştirak, teşebbüs ve gönüllü vazgeçme bakımından belirleyicidir.

Gümrük kabahatlerine yol açan bazı ihlâllerde kastın varlığı belirgindir. Örneğin beyanda aykırılığa neden olan sayı, baş, ağırlık, kıymet gibi vergilendirme unsurlarının bilinmesine rağmen yine de gümrük işlemlerinin tamamlanmak istenmesi halinde failde kastın varlığı kabul edilmelidir. Özet beyan yoluyla eşyanın risk kontrolü yapılarak ithalinin kanunlarla ya da genel düzenleyici işlemlerle yasak olduğu da anlaşılabilmektedir. Bu durumda eşyanın Gümrük Tarife İstatistik Pozisyonu veya ticarî tanımında aykırılık yapılarak farklı bir eşya olarak beyan edilmesi halinde kabahat artık kasten işlenmektedir. Benzer şekilde ithali veya ihracı lisansa, şarta, izne, kısıntıya veya belli kuruluşların vereceği uygunluk veya yeterlilik belgesine tâbi olduğu halde uygunluk ve yeterlilik belgesine tâbi değilmiş veya belge alınmış gibi beyan edilmesi bakımından kanunî tanımda kabahatin kasten işleneceğine dair açık bir ifadeye yer verilmemiş olsa da yanıltıcı-aldatıcı özellik taşıyan Gümrük Tarife İstatistik Pozisyonu saptırmasında kastın varlığı açıktır.

---

[708]Mülga 1615 sayılı Gümrük Kanunu m.159'da gümrük idare amirlerince verilen para cezaları ve bu cezaların idarî itiraz mercilerinde hükme bağlanmasında fiilleri işleyenlerin kasıt durumuna bakılmayacağı ifade edilmiştir. Aynı ifade 4458 sayılı Gümrük Kanunu mülga m.231/2 hükmünde de yer almışsa da 5911 sayılı Kanun m.57 hükmüyle değiştirilerek, Kaçakçılıkla Mücadele Kanununda kasten işlenen kabahat olarak tanımlanan fiillerin ancak taksirle işlenmesi halinde Gümrük Kanununa göre idarî para cezası verilebileceği ifade edilmiştir. 6455 sayılı Kanunla yapılan değişiklik sonrasında Kaçakçılıkla Mücadele Kanununda yer alan kabahatler Gümrük Kanununa aktarılarak ikili duruma son verilmiş ve gümrük kabahatlerinin tamamı gümrük idaresinin yetki ve görev alanına aktarılarak, hem kasten hem de taksirle işlenebilen ihlâller halini almıştır.

[709]https://groups.google.com/forum/#!topic/izmirgumrukmusavir/Tgnd7KcmCOI (Erişim Tarihi: 13.8.2016)

[710]Tuncer, 2000, s. 268.; Yüce ve Çelikkaya, 2016, s. 147-148.

Yolcu beraberi giriş ve çıkış işlemleri yapılan taşıtlarla ilgili olarak taşıt sahiplerinin ya da yerine hareket edenlerin gümrük idaresine kasten yanıltıcı beyanda bulunmaları da çok sık rastlanılan bir durumdur. Özellikle çifte vatandaşlık hakkı bulunan kişilerin sık giriş-çıkış yapması ve bu işlemlerini farklı pasaportları üzerinden gerçekleştirmeleri tam muafiyete tâbi rejim şartlarını taşımasalar da bu rejimden yararlanmalarını sağlamaktadır. Türkiye'de yerleşik olmaları hakkında gümrük idaresine yanıltıcı beyanda bulunmaları halinde geçici ithalat rejimine ilişkin giriş şartları ihlâl edilmiş ve kabahat kasten işlenmiş olmaktadır. Yine taşıtlara Türkiye'de kalmaları için verilen sürenin uzun süre aşılması da kastın varlığına işaret etmektedir.

Gümrük kabahatlerinde müteselsil sorumlulukta kusur bakımından da hukukî değerlendirme yapılması gerekmektedir. Nitekim dolaylı temsil durumunda temsilcinin yükümlülüğü beyanda kullanılan verilerin yanlış olduğunu bilmesi veya mesleği gereği ve mutad olarak bilmesi gerektiği durumlarla sınırlandırılmış ve gümrük müşavirlerinin idarî para cezalarından müteselsil sorumluluğu bilme ve isteme unsurlarının varlığı konusunda yapılacak tespite bağlanmıştır (GK, m. 181/2; GTahGT, m.6). Gümrük müşavirliğinin özel hukuk tüzel kişiliği oluşturularak yürütülmesi halinde, gümrük beyannamesi veya beyanname kabul edilen diğer belgeler üzerine imzasını atmış olanların vergi kaybına neden olan durumu bildiği veya bilmesi gerektiği hallerde, işlemi yapan kişiyle birlikte tüzel kişilik de gümrük vergileri ve idarî para cezaları yönünden müteselsilen sorumlu kabul edildiğinden, bu durumda da kastın varlığı aranmaktadır (GK, m.229; 2013/38 sayılı Genelge, m.10).

Usulsüzlük niteliğinde gümrük kabahati oluşturan beyanname, özet beyan veya nihai kullanım izin belgesinin iptalleri gibi bazı ihlâllere idarî yaptırım uygulanabilmesi failin hatasına bağlanmıştır (GY, 82 No'lu Ek). Hatanın gümrük idaresinden kaynaklanması halinde ise kabahatten dolayı idarî yaptırım uygulanmamaktadır[711]. Dolayısıyla taksirle işlediği kabahatten fail sorumlu tutulsa da hata esas itibariyle taksiri değil, kastı kaldırmaktadır[712].

[711]Yetkili makamların mükellefin kendisine yazı ile yanlış izahat vermiş olmaları veya bir hükmün uygulanma tarzına ilişkin bir içtihadın değişmiş olması halinde vergi cezası kesilmez ve gecikme faizi hesaplanmaz (VUK, m.369/1). Aynı şekilde Yeni Gümrük Kanunu Taslağı uyarınca yargı mercilerince iptal edilen genel tebliğ ve genelgeler hariç, bir hükmün uygulanmasında gümrük idaresinin genel tebliğ veya genelgede değişiklik yapılarak görüş değiştirmesi veya gümrük idaresince yükümlüye yazılı olarak hatalı izahat verilmesi hallerinde de idarî para cezası ve faiz uygulanmayacaktır (YGKT, m.217/6).
[712]Özen, 2013, s. 104.

2.5.7.2. *Kusurluluk*

Ceza hukukunda kusurluluk, fail hakkında normatif bir değer hükmü olup, suçun tipiklik ve hukuka aykırılık unsurlarının faille ilişkisini ortaya koymaktadır[713]. Kusurluluk, bir anlamda, failin hareket unsuruna bağlı olarak yapılan kusur yeteneği tespitine dayanmaktadır. Hareketiyle haksızlığı seçen failin kusurlu olması için kusur yeteneğinin olması; kusurluluğu kaldıran veya azaltan nedenlerin bulunmaması gerekir. Dolayısıyla kusurluluk, failin psişik hareketi ile sonuç arasındaki ilişkidir[714].

Kusur yeteneği kişinin, hareketin yapıldığı sırada, iyi ile kötü arasında seçim yapabilecek ve yaptığı hareketin sonuçlarının farkına varabilecek durumda olmasıdır[715]. Diğer bir ifadeyle, bir hareketin kişiye yüklenebilmesi için hareketin yapıldığı anda o kişinin sahip olması gereken kişisel özelliklerdir[716]. Bu bakımdan kusur yeteneği bulunan kişi, yaptığı hareketin veya neticenin davranış kuralları karşısında iyi veya kötü olduğu veya kınanabilir olduğunu bilecek durumdadır[717]. Kusur yeteneğini etkileyen haller ise yaş küçüklüğü, akıl hastalığı, sağır ve dilsizlik, geçici nedenler ile alkol ve uyuşturucu madde etkisinde olma şeklinde sayılmıştır (TCK, m.31-34).

Kabahatler hukukunda da kendini yönlendirme bakımından yeterli psişik yeteneğe sahip kişi, hukuka uygun hareket yerine kabahat oluşturan bir hareketi tercih etmesi halinde, kusurlu sayılmaktadır[718]. Bir görüşe göre, kabahatin tipe uygun ve hukuka aykırı haksızlık olması nedeniyle, kusurluluk kabahatin yapısal unsuru değildir[719]. Ancak kabahat için de kusurlu olduğunun tespiti üzerine faile idarî yaptırım uygulanmaktadır. Kabahatler hukukunda idarî para cezası bakımından kusur yeteneğini etkileyen haller yaş küçüklüğü ve akıl hastalığı olarak düzenlenmiş (KK, m.11), kanunlarında aksine hüküm yoksa Türk Ceza Kanununun kusurluluğu ortadan kaldıran nedenlere ilişkin hükümlerinin kabahatler için de geçerli olacağı kabul edilmiştir (KK, m.12).

2.5.7.2.1. *Yaş küçüklüğü*

Hukuk düzenlerinde yaş durumu ile fiziksel ve zihinsel gelişim düzeyine bağlı olarak gerçek kişiler, çocuk ve yetişkin şeklinde ikili ayrıma tâbi tutularak kusurun varlığı

[713]Özbek vd., 2015, s. 366.
[714]İçel, 2014, s. 369.
[715]Özbek vd., 2015, s. 372.
[716]İçel, 2014, s. 375.
[717]Özen, 2013, s. 109.
[718]Kangal, 2011, s. 136.
[719]Kangal, 2011, s. 136.

değerlendirmektedir[720]. Bu durumda ergin olsa da failin yaşının küçük olması ceza sorumluluğunu ortadan kaldırabilmektedir. Ancak yaş büyüklüğüne bağlı bir kusurluluk değerlendirmesi yoktur.

Ceza hukukunda yaş küçüklüğünü 3 döneme ayırmıştır. Birinci dönem 12 yaşına kadar olan dönemdir. Bu dönemdeki kişilerin işledikleri fiilden dolayı ceza sorumluluğu yoktur; bunlar hakkında ceza kovuşturması yapılmaz; ancak, çocuklara özgü güvenlik tedbirleri uygulanabilir (TCK, m.31/1). İkinci dönem, 12 yaşın doldurulduğu fakat 15 yaşın doldurulmadığı dönemdir. Bu dönemdeki kişilerin, işlediği fiilin hukukî anlam ve sonuçlarını algılayamaması veya davranışlarını yönlendirme yeteneğinin yeterince gelişmemiş olması hâlinde ceza sorumluluğu yoktur; ancak, bunlara çocuklara özgü güvenlik tedbirleri uygulanabilir. İşlediği fiilin hukukî anlam ve sonuçlarını algılama ve bu fiille ilgili olarak davranışlarını yönlendirme yeteneğini var ise, cezaları indirimli uygulanmaktadır (TCK, m.31/2). Üçüncü dönem, 15 yaşın doldurulduğu fakat 18 yaşın doldurulmadığı dönemdir. Bu dönemdeki olan kişilerin ceza sorumluluğu vardır; ancak, cezalar belirli oranda indirilerek uygulanmaktadır (TCK, m.31/3).

Yaş küçüklüğüne bağlı kusurluluk değerlendirmesi yapılmasına yönelik Kabahatler Kanununda hüküm olduğu için Türk Ceza Kanununun yaş küçüklüğüne bağlı düzenlemeleri kabahatler bakımından uygulama bulmamaktadır. Kabahatler hukukunda yaş durumuna bağlı idarî para cezasından sorumluluk için 15 yaşın doldurulmuş olması gerekli ve yeterlidir (KK, m.11/1). Mülkiyetin kamuya geçirilmesi ve diğer idarî tedbirler ise failin yaşına bakılmaksızın uygulanabilmektedir[721]. Ancak kabahat içeren kanunda alt ve üst sınırı belirlenmiş idarî para cezasına yer verildiği durumda 16-18 yaş grubu için bir değerlendirme yapılması gerekli görülmektedir[722].

Vergi hukukunda vergi yükümlülüğü ve sorumluluğu bakımından hak ehliyeti yeterli görüldüğü için kişilerde ayrıca fiil ehliyeti aranmamaktadır. Fiil ehliyeti tam olanların ceza ehliyeti de tam sayılmaktadır[723]. Ancak fiil ehliyetine sahip olmayanların yani küçükler ve kısıtlıların, vergi ceza ehliyetine sahip olmadığı kabul edilmiştir[724]. Bu durumda ceza sorumluluğu veli, vasi veya kayyım şeklindeki kanunî temsilcilere aittir[725].

[720]Türkiye'nin de imzaladığı 1989 tarihli Çocuk Haklarına Dair Birleşmiş Milletler Çocuk Hakları Sözleşmesi m.1 uyarınca 18 yaşına kadar kişiler çocuk kabul edilmiştir.
[721]Yalçın, 2007, s. 75.; Özen, 2013, s. 105.
[722]Kangal, 2011, s. 136.
[723]Şenyüz, 2017, s. 64.
[724]Öner, 2017b, s. 157.
[725]Şenyüz, 2017, s. 64.; Öner, 2017b, s. 157.

Ayrıca gerçek kişilerin kanunî temsilcilerinin kendilerine kesilen vergi cezaları nedeniyle temsil ettikleri kişilere başvurması mümkün olmadığı gibi 15 yaşını doldurmamış çocukların kendi fiilleriyle kabahat işlemeleri halinde kendilerine veya kanunî temsilcisine ceza uygulanılması da mümkün değildir[726].

2.5.7.2.2. *Akıl hastalığı*

Ceza hukukunda somut olayın gerçekleştiği anda işlediği fiilin hukukî anlam ve sonuçlarını algılayamayan veya fiille ilgili davranışlarını yönlendirme yeteneği önemli derecede azalmış olan, yani medikal yöntemlerle akıl hastası olduğu tespit edilen, kişinin ceza sorumluluğu yoktur; ancak, hakkında güvenlik tedbiri uygulanmaktadır (TCK, m.32/1). Bu durumda kovuşturma sonucunda sanık hakkında beraat kararı verilmezken, kusur yeteneğinin olmaması nedeniyle ceza verilmesine yer olmadığı kararı verilmektedir[727]. İşlediği fiille ilgili olarak davranışlarını yönlendirme yeteneği önemli derecede olmasa da azalmış olanlara ise, hapis cezası belirli oranlarda indirilerek verilmekte veya süresi hapis cezasıyla aynı olmak şartıyla kısmen veya tamamen akıl hastalarına özgü güvenlik tedbiri uygulanmaktadır (TCK, m.32/1).

Akıl hastalığına ilişkin Kabahatler Kanununda hüküm bulunması nedeniyle Türk Ceza Kanununun akıl hastalığına ilişkin hükmü kabahatler bakımından uygulama bulmamaktadır. Buna göre kabahatler hukukunda akıl hastalığı nedeniyle işlediği fiilin hukukî anlam ve sonuçlarını algılayamayan veya bu fiille ilgili olarak davranışlarını yönlendirme yeteneği önemli derecede azalmış olan kişi hakkında idarî para cezası uygulanmaz (KK, m.11/2). İdari yaptırım kararı almaya yetkili olanların kabahat işleyen kişinin akıl hastası olup olmadığını tespit edebilmeleri ancak sağlık raporu gibi belgeyle veya dışarıdan yapacakları gözlemle mümkündür[728]. Akıl hastalığı sadece idarî para cezası için kusurluluğu kaldırdığından, idarî tedbirlerin uygulanması bakımından etkisi yoktur ve bu durumda kabahatten dolayı faile idarî tedbir uygulanabilmektedir[729].

Vergi hukukunda fiil ehliyeti tam olanların ceza ehliyeti de tamdır. Ancak fiil ehliyetine sahip olmayanların yani akıl hastalığı nedeniyle gerçekleştirdiği hareketin

[726]Şenyüz, 2017, s. 66. Yazara göre 10 yaşındaki bir çocuğa veya akıl hastasına perakende satış fişi almamış olsa da kusur derecesi yüklenemeyeceğinden ceza verilmeyecektir. Ayrıca bu kişilerin işledikleri fiillerden dolayı kanunî temsilcilerine de ceza verilmeyecektir.
[727]Özbek vd., 2015, s. 393.
[728]Akbulut, 2010, s. 372.; Kangal, 2011, s. 140.
[729]Yalçın, 2007, a.g.k, 79.; Özen, 2013, s. 106.

anlam ve sonuçlarını algılayamayan veya davranışlarını yönlendirme yeteneği önemli derecede azalmış olan kişilerin ceza ehliyeti de yoktur[730].

2.5.7.2.3. *Sağır ve dilsizlik*

Ceza hukukunda sağır ve dilsizler bakımından kusur yeteneğini yaş küçüklüğünü göz önünde bulundurarak 3 yaş aralığı belirlenmiştir. Buna göre fiili işlediği sırada 12 yaşını doldurmamış olan çocuklara ilişkin hükümleri, 15 yaşını doldurmamış olan sağır ve dilsizler hakkında; 12 yaşını doldurmuş olup da 15 yaşını doldurmamış olanlara ilişkin hükümleri, 15 yaşını doldurmuş olup da 18 yaşını doldurmamış olan sağır ve dilsizler hakkında; 15 yaşını doldurmuş olup da 18 yaşını doldurmamış olanlara ilişkin hükümleri, 18 yaşını doldurmuş olup da 21 yaşını doldurmamış olan sağır ve dilsizler hakkında uygulanmaktadır (TCK, m.33/1).

Kabahatler hukukunda yaş küçüklüğü ve akıl hastalığı dışında kalan hukuka uygunluk nedenleri ile kusurluluğu ortadan kaldıran nedenler için Türk Ceza Kanunu hükümlerine atıfta bulunulması nedeniyle (KK, m.12/1) sağır ve dilsizler için Türk Ceza Kanunu hükmü uygulanmaktadır. Ancak 15 yaşını doldurmamış sağır ve dilsizlerin, kusurluluğu etkileyen temel neden olan yaş sınırına bağlı olarak, kabahatler hukuku bağlamında da sorumluluğu yoktur. Bu nedenle birinci yaş grubundaki sağır ve dilsizlerin kabahat işlemeleri halinde, kusur yeteneği ve ceza sorumluluğuna sahip olmadıkları kabul edildiğinden, haklarında idarî para cezası uygulanmaz. 16-18 yaş grubuna giren sağır ve dilsizler için yapılan değerlendirmeye göre kusur yeteneğinin varlığı tespit edilirse idarî para cezası herhangi bir indirim yapılmaksızın uygulanırken, kusur yeteneği yoksa idarî para cezası uygulanmaz. Kabahat işleyen kişinin 21 yaşını doldurmuş olsa da kusur yeteneğinin olmadığı tespit edilirse hakkında idarî para cezası uygulanmaması gerekecektir[731]. Ancak Kanunda kabahat karşılığında alt ve üst sınırı belirlenmiş idarî para cezasına yer verildiği hallerde 16-18 yaş grubuna giren sağır ve dilsizler için değerlendirme yapılması gerekmektedir[732]. Ayrıca sağır ve dilsizler için kusur yeteneği olmasa da idarî tedbirler yine de uygulanmaktadır[733].

[730]Şenyüz, 2017, s. 66.
[731]Akbulut, 2010, s. 374.
[732]Kangal, 2011, s. 139.
[733]Özen, 2013, s.107.

2.5.7.2.4. *Diğer nedenler*

Ceza hukukunda cebir ve şiddet, korkutma ve tehdit (TCK, m.28), haksız tahrik (TCK, m.29) ve hata (TCK, m.30) Geçici nedenler, alkol veya uyuşturucu madde etkisinde olma (TCK, m.34) ceza sorumluluğunu kaldıran veya azaltan nedenler arasında düzenlenmiştir.

Kabahatler hukukunda kusurluluğu ortadan kaldıran nedenler bakımından atıfta bulunulması nedeniyle, Türk Ceza Kanununun bunlara ilişkin hükümleri kabahatler bakımından da uygulanmaktadır (KK, m.12/1).

2.5.7.2.5. *Gümrük kabahatlerinde kusurluluk*

Gümrük Kanununda yer alan gümrük kabahatleri ve karşılığında uygulanan idarî yaptırımlara ilişkin karar alma ve yerine getirme sürecinde Kabahatler Kanununda ve atıfta bulunduğu durumlar için Türk Ceza Kanununda yer alan kusurluluğa ilişkin hükümler geçerlidir. Bu nedenle gümrük kabahati nedeniyle idarî yaptırım kararı alınırken, failin yaşı ve akıl hastalığı durumu ile kusurluluğu ortadan kaldıran diğer nedenler bakımından gümrük idaresince değerlendirme yapılmaktadır.

Mücbir sebeplerin hukuka uygunluk nedeni olarak kabulü[734] ve gümrük kabahatleri için de geçerli sayılması halinde, Gümrük Kanununda mücbir sebebe bağlı olarak ödev ve sorumlulukların yerine getirilemediği bütün durumlar, gümrük kabahati oluştursa da hareket hukuka uygun sayılarak idarî yaptırım konusu yapılmayacaktır. Ancak mücbir sebepler, esas itibariyle kusurluluğu kaldıran nedenlerdir[735].

2.5.8. Hukuka aykırılık

2.5.8.1. *Genel olarak hukuka aykırılık*

Kabahat, kusurlu iradenin ürünü olan tipe uygun ve hukuka aykırı haksızlıktır. Dolayısıyla kabahatlerin diğer bir unsuru da hukuka aykırılıktır. Hukuka aykırılık, haksızlık oluşturan hareket hakkındaki negatif değer hükmünü ifade eden ve normda yer alan uyulması gerekli emir veya yasak şeklindeki kurala aykırılıktır[736]. Hukuka aykırılıkta ihlâl, bütün hukuk düzeniyle çatışma içinde kabul edilmektedir[737]. Ceza hukukunda

[734]M. Taştan (2013). Vergi kaçakçılığı suçlarından defter, kayıt ve belgeleri gizlemek suçu (VUK 359/a-2. madde). *Adalet Dergisi*, 45, 179.
[735]S. Turabi (2012), Kusurluluk ve kusurluluğu etkileyen haller, *Türkiye Barolar Birliği Dergisi*, 101, 289.
[736]İçel, 2014, s. 280.; Özbek vd., 2015, s. 286.
[737]Öztürk, 2009, s. 133.; Özen, 2013, s. 95.; İçel, 2014, s. 286.; Özbek vd., 2015, s. 286.

hukuka aykırılık suçun bağımsız bir unsuru kabul edilmektedir[738]. Bu nedenle fiilin tipe uygun olup olmadığı ile tipe uygun bulunan fiilin hukuka aykırılık durumunun failin kusur durumunun tespitinden önce araştırılması gerekmektedir. Tipik fiilin gerçekleşmesi ise, hukuka aykırılığa karine oluşturmaktadır[739]. Şayet somut olayda hukuka aykırılık yok ise, faile yaptırım uygulanması da mümkün olmayacaktır[740].

Kabahatler Kanununda hukuka aykırılığa ilişkin doğrudan bir hüküm olmasa da Türk Ceza Kanununun hukuka uygunluk nedenlerine ilişkin hükümleri, kabahatler bakımından da uygulanmaktadır (KK, m.12/1). Ayrıca haksızlık oluşturan her kabahat için aynı zamanda hukuka aykırılık yönünden de bir belirleme yapılmaktadır[741]. Kabahatin yapısal unsuru olan hukuka aykırılık, sistematik olarak, kabahatin maddî ve manevî unsurundan sonra, ancak kusurluluktan önce gelmektedir[742]. Tipiklik ve hukuka aykırılık birlikte gerçekleştiğinde haksızlık da gerçekleşmekte[743] ve tipik fiile uygun somut hareket hukuka aykırılık karinesi taşımaktadır[744]. Bazı hallerde haksızlığın kanunî tanımında açıkça hukuka aykırılık vurgusu yapılabilmektedir. Nitekim eşyanın Türkiye Gümrük Bölgesine girişinin veya bu bölgeden çıkışının, serbest bölgelerdeki eşyanın tüketilmesinin, kullanılmasının veya gümrük gözetiminden çıkarılmasının Gümrük Kanununa aykırı şekilde, yani hukuka aykırı şekilde gerçekleşmesi halinde gümrük yükümlülüğü doğacağı açıkça belirtilmiş ve uygulanan gümrük kabahatleri açısından bu durum aynı şekilde kabul edilmiştir (GK, m.181-194). Aksi takdirde hukuka uygun eşya giriş veya çıkış işlemlerinin, tüketim veya kullanmaların ve gümrük gözetiminden çıkarmanın, gümrük kabahati oluşturması mümkün değildir.

2.5.8.2. *Hukuka uygunluk nedenleri*

Hukuk düzeni içerisinde hukuka aykırılığı ortadan kaldıran nedenlere hukuka uygunluk nedenleri denilmektedir. Hukuka uygunluk nedenleri hareketin gerçekleşmesi sonrasında etkisini göstererek hukuka aykırı hareketi hukuka uygun hale getirmektedir. Hukuk düzeninin birliği gereği, hukukun herhangi bir dalı tarafından yazılı ya da yazısız

[738]İçel, 2014, s. 284.; Özbek vd., 2015, s. 286.
[739]Kangal, 2011, s. 86.; Rençber, 2017, 331.
[740]Akbulut, 2010, s. 338.
[741]Akbulut, 2010, s. 338.
[742]Akbulut, 2010, s. 338.
[743]Öztürk, 2009, s. 133.
[744]Akbulut, 2010, s. 339.; Özbek vd., 2015, s. 287.

olarak izin verilen hareket, hukuk düzeninin bütünü için hukuka uygun hale gelmekte ve hareketin haksızlığı ortadan kalktığından yaptırım da uygulanmamaktadır[745].

Hukuka uygunluk nedenleri somut olaydaki fiilin hukuka aykırılığını ortadan kaldırmaktadır. Cezayı ortadan kaldıran objektif cezalandırılabilme şartları ve kişisel cezasızlık nedenlerinde somut olaydaki fiilin hukuka aykırılığı devam ederken, kusurluluğu ortadan kaldıran nedenlerde ceza ortadan kalksa da bazı hallerde güvenlik tedbirlerinin uygulanması mümkün olabilmektedir. Bu nedenle hukuka uygunluk nedenleri, objektif cezalandırılabilme şartları, kişisel cezasızlık nedenleri ve kusurluluğu ortadan kaldıran nedenler birbirinden farklıdır[746].

Ceza hukukunda "kusurluluğu kaldıran nedenler", "mazeret nedenleri" veya "isnadiyeti kaldıran nedenler" şeklinde ifade edilen hukuka uygunluk nedenleri, Türk Ceza Kanununda "ceza sorumluluğunu kaldıran veya azaltan nedenler" şeklinde ancak hatalı olarak düzenlenmiştir[747].

Kabahatler hukukunda hukuka uygunluk nedenleri bakımından ayrı bir düzenlemeye gidilmeksizin atıfta bulunulması nedeniyle Türk Ceza Kanunu hükümleri uygulama bulmaktadır (KK, m.12/1). Bu bağlamda, kanunlarında hüküm bulunan haller haricinde; "kanun hükmünün yerine getirilmesi", "meşru savunma", "ilgilinin rızası ve hakkın kullanılması" şeklinde sıralanan hukuka uygunluk nedenleri kabahatler bakımından da uygulanmak durumundadır (TCK, m.24-32). Ayrıca yükümlülük çatışması ile resmi izin de kabahatler bakımından hukuka uygunluk nedenleri arasındadır[748]. Bu bakımdan somut olayda kabahat olarak düzenlenen bir tipikliğin ihlâl edilmesi halinde hukuka aykırılık doğsa da[749] Türk hukuk sistemindeki hukuka uygunluk nedenlerinden birinin varlığı halinde, kabahat için de hukuka uygunluk durumu var demektir[750]. Bu durumda kabahat oluşmayacağından idarî yaptırım uygulanmaz[751].

Vergi hukukunda da hukuka uygunluk nedenleri uygulama bulmaktadır. Nitekim vergi ödevleri bakımından elektronik ortamda verilen bildirim ve formların normal süresinin bitiminden itibaren 10 gün içinde mükelleflere düzeltme izninin verilmiş olması

[745]Akbulut, 2010, s. 339.
[746]Öztürk, 2009, s. 133.
[747]İçel, 2014, s. 290.; Özbek vd., 2015, s. 290.
[748]Akbulut, 2010, s. 352; 356.; Kangal, 2011, s. 122-132.
[749]Özen, 2013, s. 95.
[750]Öztürk, 2009, s. 133.; Özen, 2013, s. 95.
[751]Çağlayan, 2006, s. 150.; Yalçın, 2007, s. 66.

ve bilgi vermeden imtina edecek kişilerin bilgi verme ödevini yerine getirmemesi hukuka uygunluk nedeni oluşturmaktadır[752].

2.5.8.3. *Gümrük kabahatlerinde hukuka uygunluk nedenleri*

Gümrük Kanununda düzenlenen gümrük kabahatleri ve karşılığında öngörülen idarî yaptırımlara ilişkin karar alma ve yerine getirme sürecinde Kabahatler Kanununda ve atıfta bulunduğu Türk Ceza Kanununda yer alan hukuka uygunluk nedenleri uygulanmak durumundadır. Ancak gümrük işlemleri sırasında kanun hükmünün yerine getirilmesi, meşru savunma, ilgilinin rızası ve hakkın kullanılması şeklindeki hukuka uygunluk nedenlerinin uygulama bulması çok güçtür.

Gümrük mevzuatında yer alan bazı hallerde hukuka uygunluk nedeni kabul edilebilmektedir. Nitekim ithali veya ihracı lisansa, şarta, izne, kısıntıya veya belli kuruluşların vereceği uygunluk veya yeterlilik belgesine tâbi olduğu halde uygunluk ve yeterlilik belgesine tâbi değilmiş veya belge alınmış gibi beyan edilen eşyanın ticari miktar ve mahiyette olmaması halinde kabahat oluşmamaktadır (2014/02 sayılı Genelge, m.1-2). Yine alıcı ile satıcı arasında ilişkinin varlığının kabul edildiği hallerde beyan sahibi satış bedelinin aynı veya yakın bir tarihte gerçekleşen emsal kıymetlerden birine çok yakın olduğunu ispatlarsa, satış bedeli yine geçerli sayılmaktadır (GY, m.55). Giriş özet beyanına ilişkin işlemlerde özet beyan veya özet beyan olarak kullanılan ticari veya resmi belgelerdeki kayıtlı miktara göre noksan veya fazla eşya çıksa da dökme gelen eşyada % 3'ü aşmayacak şekilde eşya cinsi itibarıyla Bakanlar Kurulu Kararı ile belirlenecek oranlardaki eksiklik ve fazlalıklar ile doğalgaz ürünlerinde boru hatları ile taşınarak ithal edilenler hariç % 4'ü aşmayan eksiklik ve fazlalıklar hakkında özet beyan takibatı yapılması ve idarî yaptırım kararı alınması söz konusu değildir (GK, m.237/4). Bu bakımdan gümrük idaresine verilen özet beyana göre eksiklik veya fazlalık gümrük kabahati oluştursa da bu eksiklik veya fazlalığın belirli bir oranın altında kalması veya eşyanın niteliği gereği eksilmeler bakımından hukuka uygunluk yaratılmıştır. Bu durumda idarî yaptırım uygulamanın objektif koşulunu eşyanın cinsine bağlı olarak % 3 veya % 4'ü aşan özet beyan eksikliği veya fazlalığı oluşturmaktadır. Dahilde işleme rejiminden doğan gümrük yükümlülüğü bakımından aynı izin kapsamında bir ihracat beyannamesi dolayısıyla fazla

[752]Taşdelen, 2010, s. 71.

ödenen vergi ile başka bir ihracat beyannamesi dolayısıyla noksan ödenen vergi arasında mahsup işlemi yapılması da bir hukuka uygunluk nedeni oluşturulmaktadır (GK, m.194/5).

2.6. Gümrük İşlemleriyle Bağlantılı Diğer Kabahatler

Gümrük idaresi gümrük işlemlerini yerine getirirken taşımacılık, kambiyo ve malî alana ilişkin mevzuatı uygulamak ve kişilerin uyumunu denetlemek durumundadır. Gümrük işlemleri sırasında mevzuattan kaynaklanan maddî ve şeklî ödevlerin ihlâl edildiği tespit edilebilmektedir. Bu durumda bazı hallerde idarî yaptırım uygulamakta; bazı hallerde ise, tespit ettiği ihlâlleri görevli ve yetkili idarelere bildirmektedir.

2.6.1. Taşımacılık kabahatleri

Taşıtları sevk ve idare eden kişilerin eşyanın gümrük kapılarından girişi ya da çıkışı sırasında taşımacılık mevzuatına[753] uyumu görevli personel tarafından denetlenmekte ve tespit edilen ihlâllerle mevzuatı uyarınca işlem yapılmaktadır[754]. Gümrük idaresinin karayoluyla yapılan taşımacılık kabahatleri için idarî yaptırım uygulama yetkisi vardır[755]. Ancak denizyoluyla yapılan taşımacılık ve karayolu trafik ihlâlleri için, biri dışında[756], idarî yaptırım uygulama yetkisi yoktur.

Karayoluyla yapılan taşımacılıkla ilgili olarak yetki belgesiz veya uygun olmayan yetki belgesiyle ya da taşıtları yetki belgesine kaydettirmeden taşımacılık yapmak, yolcuların sağlıklı, rahat ve güvenli bir yolculuk yapmasını sağlayacak tedbirleri almamak, yolcu ve eşyayı taahhüt ettiği yere kadar götürmemek, ücret ve zaman tarifesi düzenlememek, bunlara

[753]Türkiye'de karayoluyla yapılan taşımacılık faaliyetlerinin düzenlenmesi ve denetimi Ulaştırma ve Altyapı Bakanlığına aittir (1 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi, m.477). Türkiye'de karayolu taşımacılığı Karayolu Trafik Kanunu ve Karayolu Taşıma Yönetmeliği hükümleriyle düzenlenmiştir.

[754]Gümrük kapılarında gerçekleştirilen geçiş işlemleri sırasında yerine getirilen taşımacılık denetimleri, 1.9.2006'ya kadar kara kapılarında bulunan ulaştırma personelince yerini getirilmiştir. Ancak ulaştırma ve gümrük idaresi arasında kapılarda bekleme süresini artıran işlemlerin azaltılarak tek elden yürütülmesi, ortak veri tabanının kullanımı yoluyla mevzuata aykırı taşıt işlemlerinin önlenmesi ve taşımacılarla ilgili bilgilerin kolay takip edilmesi amacıyla 25.7.2006'da yetki devri protokolü imzalananmış ve protokol 1.9.2006'da yürürlüğe girerek gümrük kapılarındaki ulaştırma işlemleri ve denetimleri BİLGE sistemine entegre U-Net üzerinden gümrük personelince yapılmaya başlanmıştır.

[755]Ticaret Bakanlığının sınır kapılarındaki birimleri de taşımacılık faaliyetlerinin denetimi ve tespit edilen ihlâllere idarî yaptırım uygulanması konusunda yetkilidir (KTaK, m.27/1). Taşımacılık mevzuatındaki ihlâller için idarî para cezası (KTaK, m.26) ile uyarma, geçici durdurma ve iptal şeklinde idarî tedbirler (KTaY, m.76-78) için tutanak düzenlemektedirler.

[756]Ticarî taşıtların illerin hava ve iklim şartlarına göre yılın belirli dönemi için kış lastiği kullanmaları zorunludur (KTrK, m.65/A). Bu yükümlülüğe uymayanlara 2018 yılı için 715 TL idarî para cezası uygulanmaktadır. İdarî para cezası tutarı, yeniden değerleme oranında her takvim yılı başından geçerli olmak üzere artırılmakta (KK m.17/7, VUK mük. m.298) ve Emniyet Genel Müdürlüğü tarafından Trafik İdari Para Cezası rehberinde ilan edilmektedir.

uymamak veya farklı uygulamak, zorunlu hallerde sınır mülkî idare amirince verilecek izin dışında yolcu ve eşyayı sınır kapılarına taşımak veya buralarda aktarma yapmak, eşya depolamak, sınır kapısından yaya geçerek başka bir taşıta binmek ve meslekî yeterlilik belgesi olmaksızın taşıt kullanmak şeklindeki kabahatler karşılığında 2018 yılı için 283 TL ile 4.305 TL arasında değişen tutarlarda idarî para cezası uygulanmaktadır[757]. Bu çerçevede taşımacılık kabahati işleyenler hakkında gümrük personelince idarî para cezası gerektiren her bir kabahat için ayrı idarî para cezası karar tutanağı ve uyarma gerektiren her bir ihlâl için ayrı ihlâl tespit tutanağı düzenlenmekte ve ilgilisine tebliğ edilmektedir. Birden fazla ihlâlin aynı anda işlenmesi halinde ayrı idarî para cezası ve ihlâl tespit tutanağı düzenlenmektedir. İdari para cezalarının tahsili ve takibi malî mevzuat hükümlerine göre yerine getirilmektedir (Karayolu Taşıma Yönetmeliği, m.67).

Gümrük idaresi, tehlikeli madde taşımaları[758] konusunda denetimle görevli ve yetkili kurumlar arasındadır. Bu bağlamda gümrük personelince gümrük kapılarında yapılan denetimde tehlikeli madde taşımacılığına ilişkin taşımacılık mevzuatıyla ilgili ihlâllerin tespiti halinde tutanak tutulmaktadır. Tehlikeli Maddelerin Karayolu İle Taşınması Hakkında Yönetmelik m.26 uyarınca tutanaklar, uyarma ile ilgili olanlar için "İhlâl Tespit Tutanağı"; idarî para cezaları için "Karayolu Taşıma Kanunu İdari Para Cezası Karar Tutanağı" ve/veya "655 sayılı Kanun Hükmünde Kararname İdari Para Cezası Karar Tutanağı" olmak üzere iki şekilde düzenlenmektedir[759]. Tehlikeli Maddelerin Karayolu ile Taşınması Hakkında Yönetmelik uyarınca gümrük personelince düzenlenen idarî para cezası karar tutanakları, kararın kesinleşmesini takip eden 7 iş günü içinde takip ve tahsil edilmek üzere borçlunun ikametgâhının, tüzel kişilerin kanunî ikametgâhının veya iş merkezlerinin bulunduğu yerdeki vergi dairesine, birden fazla

[757]İdarî para cezası tutarları, yeniden değerleme oranında her takvim yılı başından geçerli olmak üzere artırılmakta ve Ulaştırma ve Altyapı Bakanlığı tarafından Genelgeler yoluyla duyurulmaktadır (KK m.17/7, VUK mük. m.298). 2018 yılı için geçerli olan idarî para cezası tutarları Bakanlığın 11.12.2017 tarihli ve (KDGM)-2017/10 sayılı Genelgesinin 1 No'lu ekinde duyurulmuştur. Ayrıca uyarma (Karayolu Taşıma Kanunu, m.27, Karayolu Taşıma Yönetmeliği, m.76), geçici durdurma (Karayolu Taşıma Yönetmeliği, m.77) ve iptal (Karayolu Taşıma Yönetmeliği, m.78) uygulanan ihlâller de bulunmaktadır.

[758]Taşımacılığın bir kısmı da Tehlikeli Malların Karayolu ile Uluslararası Taşımacılığına İlişkin Avrupa Anlaşması (ADR) kapsamında tehlikeli madde taşıması şeklinde gerçekleşmektedir. Türkiye'de tehlikeli madde taşımacılığının insan sağlığı ve diğer canlılar ile çevreye zarar vermeden yapılması ve taşımacılık faaliyetiyle ilgili kişilerin hak, sorumluluk, yükümlülüklerine ilişkin usul ve esasları belirlemek amacıyla Tehlikeli Maddelerin Karayolu ile Taşınması Hakkında Yönetmelik (RG, 24.10.2013 - 28801) yayımlanmıştır.

[759]İhlâller nedeniyle idarî para cezası, uyarma ve faaliyet durdurma şeklinde idarî yaptırımlar uygulanmaktadır. İhlâllere idarî para cezası uygulanması ve ihlâlin suç oluşturması halinde bu suçlara ceza uygulanması ayrıca uyarma, geçici durdurma ve iptal uygulanmasına engel değildir (Tehlikeli Maddelerin Karayolu ile Taşınması Hakkında Yönetmelik m.28-31). İdari para cezası tutarları, her takvim yılı başından geçerli olmak üzere o yıl için tespit ve ilan edilen yeniden değerleme oranında artırılarak uygulanmaktadır (KK m.17/7, VUK mük. m.298).

vergi dairesi bulunması halinde süreksiz vergileri tahsille görevli vergi daireleri ile Ulaştırma ve Altyapı Bakanlığına gönderilmektedir (m.27). İdari para cezalarının tahsili ve takibi malî mevzuat hükümleri esas alınarak yerine getirilmektedir.

Türkiye'de milletlerarası taşımacılık ağırlıklı olarak denizyoluyla yapılmaktadır. Türkiye sahillerinin bir noktasından diğer bir noktasına yapılan (dahili) taşımacılık yalnızca Türk bayraklı deniz taşıtlarıyla yapılabilmektedir. Ayrıca Türk kara suları ile nehir, göl veya boğazlarda deniz taşımacılığı yapma, bu gibi yerlerde çeşitli nitelikteki deniz taşıtlarını bulundurma, denizcilik ürünlerini avlanma ve çakıl, kum gibi unsurları ihracı hakkı Türk vatandaşlarına aittir. Kanunla getirilen yasaklama veya kısıtlamaları ihlâl eden deniz taşıtlarının kaptanlarına ve sahiplerine 1.000TL ile 25.000 TL arasında ve Türk vatandaşlarına tanınan hakları kullanan yabancılara 500 TL ile 1.500 TL idarî para cezası uygulanmaktadır. İdari para cezası kararı alma yetkisi o yerin mülkî idare amirine; idarî tedbirler konusunda karar alma yetkisi ise liman başkanına aittir (KbK, m.5). Türkiye Limanları ve İskeleleri Arasında Deniz Taşıtlarıyla Yapılan Taşıma İle Yükleme ve Boşaltmalarda Gümrük Gözetim ve Kontrolü Usul ve Esaslarına İlişkin Tebliğ, m.14/3 uyarınca gümrük denetimi sırasında bu nitelikteki ihlâllerin tespit edilmesi halinde idarî yaptırım kararları alınabilmesi için ihlâlin gerçekleştiği yerdeki mülkî idare amirliğine ve liman başkanlığına konu intikal ettirilmektedir.

Karayoluyla yapılan milletlerarası taşımacılıkta trafik kurallarına da uyulması zorunludur[760]. Nitekim taşınması özel izne bağlı yükler eşya kapsamına giren, ağırlık ve boyutları bakımından belirli özelliği olan, başka şekilde taşınması mümkün olmayan ve bölünmeyen yüklerin taşınması için Karayolları Genel Müdürlüğünden özel yük taşıma izin belgesi alınması (KTrK, m.33) ve taşıtlara ilişkin ağırlık, uzunluk, yükseklik ve genişlik limitlerin aşılmaması gerekmektedir (KTrY, m.128-129). Gümrük kapılarından geçişi sırasında gümrük idaresince de taşıtların taşıdıkları yüke bağlı izni ile ağırlık ve boyut ölçüleri denetlenmektedir. Gümrük idaresince limitleri aştığı tespit edilen taşıtların yurda girişlerinde izin belgesi aranmakta ve izni bulunmayan yerli plakalı taşıtların emniyet veya jandarma birimlerince idarî para cezası tutanağı düzenlenmesi sonrasında girişine izin verilmekte, yabancı plakalı taşıtların girişine ise izin verilmemektedir. Aynı

[760]Karayollarındaki trafik kuralları, yükümlülükler ile bunların uygulanması ve denetimi Karayolları Trafik Kanunu, Karayolları Trafik Yönetmeliği (RG, 18.7.1997 - 23053) ve Araçların Yüklenmesine İlişkin Ölçü ve Usuller ile Tartı ve Boyut Ölçüm Toleransları Hakkında Yönetmelik (RG, 8.11.2012 - 28461) hükümleriyle düzenlenmiştir. Ayrıca Ticaret Bakanlığı tarafından yayımlanan 2012/4 sayılı Genelgede karayolları trafik mevzuatı uyarınca yapılacak işlemler açıklanmıştır.

şekilde bu nitelikte ihlâle sebebiyet veren Türkiye Gümrük Bölgesinden çıkacak taşıtlara da emniyet veya jandarma birimlerince idarî para cezası tutanağı düzenlenmesi ve yabancı plakalı taşıtların para cezasını ödemeleri şartıyla çıkışına izin vermektedir (Transit Rejimi hakkında 2012/4 sayılı Genelge, m.17)[761]. Dolayısıyla gümrük personelinin trafik kabahatleri bakımından idarî yaptırım kararı alma ve uygulama yetkisi bulunmadığından, söz konusu kabahatlerin gümrük işlemleri sırasında tespit edilmesi halinde durum görevli ve yetkili birimlere bildirilmektedir.

2.6.2. Kambiyo kabahatleri

Milletlerarası ticaretin kolaylaştırılması ve ticaret erbabı üzerindeki olumsuz etkilerinin azaltılması amacıyla kambiyo hareketlerinde serbestlik olsa da nakit ve benzeri unsurlara kambiyo mevzuatı uyarınca belirli kurallar getirilmiş ve gümrük idaresi, gümrük kapılarından geçenlerin beraberindeki bu unsurların denetimi konusunda yetkilendirilmiştir (SGAÖHK, m.32). Gümrük idaresince yapılacak denetimin esası da gümrük idaresine yapılacak beyan ve bu beyanın doğruluğunun denetimi oluşturmaktadır. Bu amaçla Nakit Kontrolleri hakkında 2016/1 sayılı Genelgede yayımlanmıştır[762].

Türk parası, döviz veya bunlarla ödemeyi sağlayan belgeleri yurt dışına çıkaran veya yurda getiren yolcular, gümrük idaresinin talebi üzerine bunlarla ilgili olarak tam ve doğru açıklama yapmakla yükümlü olduklarından, talep edildiği halde herhangi bir açıklama yapılmaması veya yanlış ya da yanıltıcı açıklama yapılması halinde, bu kişilerin beraberindeki değerler gümrük idaresince muhafaza altına alınmaktadır. Gümrük idaresi gerçeğe aykırı açıklamada bulunanlara beraberindeki değer ile açıkladıkları değer arasındaki farkın onda biri kadar idarî para cezası uygulamaktadır. Ayrıca durum şüpheli sayılarak Mali Suçları Araştırma Kurulu Başkanlığına ve adlî birimlere intikal ettirilmektedir. 1.500 TL tutarını aşmayan farklar için idarî yaptırım kararı alınmamaktadır (SGAÖHK, m.16/2, 28)[763].

---

[761]Taşıtların tescil plakasına göre düzenlenen tutanaklar, Karayolları Trafik Kanunu Hükümleri Gereğince Uygulanan İdari Para Cezalarının Tahsilinde ve Takibinde Uygulanacak Usul ve Esaslar ile Kullanılacak Alındılar, Tutanaklar ve Defterler Hakkında Yönetmelik hükümlerine göre takip ve tahsil edilmektedir. Ayrıca İçişleri Bakanlığı Yabancı Plakalı Araçlara Verilen Trafik İdari Para Cezalarının Tahsiline İlişkin Yönetmelik (RG. 13.2.2018 - 30331) yayımlamış olup, sınır kapılarına gelen yabancı plakalı araçlarının idarî para cezası ödenmeden çıkışına gümrük idaresince izin verilmeyecektir (m.7).

[762]Nakit Kontrolleri hakkında 2016/1 sayılı Genelge. https://kms.kaysis.gov.tr/Home/Goster/74125 (Erişim Tarihi: 8.11.2018).

[763]Yeniden değerleme oranında her takvim yılı başından geçerli olmak üzere artırılan (VUK, mük.m.298) bu tutar; 2016'da 3.000 TL, 2017'de 3.110 TL ve 2018'de 3.560 TL'dir.

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

3. GÜMRÜK KABAHATLERİNE YÖNELİK İDARÎ YAPTIRIMLAR

Sosyal düzeni korumayı amaçlayan din, ahlâk, örf ve âdet ile hukuk kurallarından oluşan bütün davranış kuralları içerdikleri yükümlülüklere uyulması için zorlayıcı özelliği olan çeşitli yaptırımlar içermektedir. Ancak hukuk kuralları dışında kalan sosyal davranış kurallarının içerdiği yaptırımlar kınama, ayıplama veya dışlama gibi soyut-manevî özellik taşımaktadır. Hukuk kurallarına ilişkin yaptırımların zorlayıcılığı ise, devlet tarafından desteklenmiştir.

Hukuk kurallarının, dar anlamda mevzuatın, maddî içeriğini emir ve yaptırımlar (müeyyide) oluşturmaktadır[764]. Kişilere tanınan haklar ile yapmak veya yapmamak şeklindeki yükümlülüklerin her defasında, zamanında ve tam olarak yerine getirilmesi sadece emrin varlığını değil, aynı zamanda emrin ihlâli halinde uygulanacak yaptırımın varlığını da gerektirmektedir. Böylece bu yükümlülüklerin yerine getirilmemesi halinde görevli ve yetkili devlet organları devreye girerek bunların yerine getirilmesini sağlamaktadır[765]. Bu bakımdan idare, hukuk kurallarının ihlâli halinde ya kolluk yetkisini kullanarak adlî makamları devreye sokmakta ve adlî yaptırım uygulamakta veya doğrudan yetkili olduğu konularda idarî yaptırım uygulamakta ya da 2 durumun da söz konusu olmadığı hallerde re'sen icra gücünü kullanmaktadır[766]. Netice itibarıyla hukuk kurallarının kendilerinden beklenen işlevi yerine getirebilmesi orantılı, etkin ve caydırıcı bir yaptırımlar sistemiyle mümkün olup, kabahatler için bu gereklilik idarî yaptırımlarla karşılanmaktadır.

3.1. Yaptırım Kavramı

Hukuk kurallarının ihlâl edilmesine hukuk düzenince gösterilen tepki yaptırım olarak ifade edilmektedir[767]. Öğretide sıkça yaptırım ve ceza kavramları birbiri yerine kullanılsa da esasında ceza, ceza hukuku alanına ait bir kavram olup, her ceza bir yaptırım olmakla birlikte, her yaptırım bir ceza değildir[768]. Bununla birlikte, Gümrük Kanunu da

[764]Oğurlu, 2001, s. 21.; Çağlayan, 2006, s. 11.
[765]N. Bilge (1995). *Hukuk başlangıcı, hukukun temel kavramları ve kurumları*. 10. Baskı, Ankara: Turhan Kitapevi, s. 46.; Oğurlu, 2001, s. 21.
[766]Oğurlu, 2001, s. 33.
[767]Özay, 1985, s. 20.; Ulusoy, 2013, s. 5.
[768]Ulusoy, 2013, s. 5.

dahil, Kabahatler Kanunu öncesinde yürürlüğe giren birçok kanunun idarî yaptırımlara ilişkin kısımlarında idarî yaptırım yerine ceza kavramı kullanılmıştır.

Yaptırım, mevzuat ihlâlinin doğrudan karşılığı olup ve devlet gücüyle desteklenmiş zorlama içeriğine sahiptir[769]. Diğer bir ifadeyle yaptırım, kanun koyucunun emir veya yasak şeklindeki hükmünün etkisini sağlamak ve bu hükmü ihlâl eden kişinin fiiline karşı hukuk düzeninde meydana getirmiş olduğu bozukluğu düzeltmek amacıyla kullandığı bir araçtır[770]. Suç karşılığı uygulanan yaptırımlar, devletin adlî organlarınca ve özel infaz şekillerinde uygulanmaktadır[771]. Kabahat karşılığı uygulanan yaptırımlar ise yetkili idarî organlarca ve idarî usûllere göre uygulanmaktadır. Dolayısıyla mevzuat ihlâli neticesinde öngörülen yaptırımlar, yetkisine göre; mahkeme, polis, belediye, gümrük idaresi veya benzeri organlarca ve hukukî cebir altında yerine getirilmektedir[772]. Yaptırımsız bir tip düşünülemeyeceğinden[773], yaptırım da suç veya kabahat şeklindeki haksızlığın yapısal unsurlardan olan tipikliğin alt birleşenlerindendir. Haksızlıkların suç veya kabahat olarak ayrılmasında da karşılığında öngörülen yaptırım belirleyicidir (KK, m.2/1)

Ceza hukukunda suç karşılığı öngörülen adlî yaptırımlar, cezalar (TCK, m.45-52) ve güvenlik tedbirleri (TCK, m.53-61) şeklinde iki türe ayrılmaktadır. Cezalar, hürriyeti bağlayıcı cezalar ve adlî para cezası şeklinde uygulanmaktadır.

Adlî yaptırımların türlerinin ve derecesinin tespiti için suç içeren özel kanunların da göz önünde bulundurulması gerekmektedir. Bazı suçlar için kanunlarında düzenleme yapılması yerine Türk Ceza Kanununda yer alan cezalara atıfta bulunulmaktadır. Nitekim vergi suçlarından ekim-sayım beyanını denetlememe (VUK, m.246/2) ve yükümlünün özel işlerini yapma (VUK, m.363) suçlarının cezası görevi kötüye kullanma suçu (TCK, m.257/1) için; vergi mahremiyetinin ihlâli suçunun (VUK, m.362) cezası da ticari sır ve bankacılık sırrının açıklanmasıyla ilgili suç (TCK, m.239) için uygulanan cezalardır.

Kabahatler hukukunda kabahat karşılığı uygulanan yaptırımlar, idarî yaptırımlardır. İdari yaptırımlar, idarî para cezası ve idarî tedbirlerden ve idarî tedbirler de mülkiyetin kamuya geçirilmesi ve diğer tedbirlerden oluşmaktadır (KK, m.16).

[769]Çağlayan, 2006, s. 10.; Ulusoy, 2013, s. 5.
[770]Zanobini, 1964, s. 1.
[771]Özbek vd., 2015, s. 613.
[772]Oğurlu, 2001, s. 20.
[773]Özbek vd., 2015, s. 285.

3.2. İdarî Yaptırım Kavramı

İdarî yaptırımlar, kanunların açıkça yetki verdiği veya yasaklamadığı durumlarda, araya yargı kararı girmeden, idare hukukuna özgü usûllerle idarenin doğrudan doğruya gerçekleştirdiği bir işlemiyle uygulanan yaptırımlardır[774]. Anayasa Mahkemesine göre;

> Öğretide de kabul edildiği gibi idarenin, bir yargı kararına gerek olmaksızın yasaların açıkça verdiği bir yetkiye dayanarak İdare Hukukuna özgü yöntemlerle, doğrudan doğruya bir işlemi ile uyguladığı yaptırımlarla, verdiği cezalara "idarî yaptırım" denilmektedir[775].

Bir anlamda idarî yaptırımlar, idarenin görevini gereği gibi yerine getirebilmesi için kendisine verilen ve idarî işlem niteliği taşıyan bir yetkidir[776]. Organik ölçüt temelinde idarî yaptırımlar, yargı kararına veya başka bir karara ihtiyaç duyulmaksızın idarece doğrudan uygulanabilme özelliğine sahiptir[777].

Güçler ayrılığının henüz oluşmadığı dönemlerde idarî yaptırımlardan da söz edilemeyeceğinden idarî yaptırımlar, esas olarak müdahaleci devletin oluştuğu dönemde görülmeye başlamış[778] ve modern anlamda ilk kez 18. yüzyılın ikinci yarısından itibaren ortaya çıkmıştır[779]. Türkiye'de de Tanzimat dönemine kadar olan süreçte bugünkü anlamıyla idarî yaptırımlara rastlanmamaktadır[780].

Devlet idaresinin hızla büyümesi, çeşitli ihlâllerin suç olmaktan çıkarılması neticesinde acil ve hızlı tedbir alınması ve ihlâller karşılığından hızla yaptırım uygulanması ihtiyacından kaynaklanan[781] idarî yaptırımlar, düzenleyici ve denetleyici kurumların yaygınlaşmasıyla birlikte daha geniş bir alanda uygulama bulmuştur[782]. Böylece kamusal ihtiyaçları karşılama, kamu düzeni ve güvenliğini sağlama ve kamu sağlığını koruma gibi geniş bir alanda faaliyet yürüten idare, kararlarını re'sen icra ederken[783], bu faaliyetlerin gereği gibi icrası için yaptırımları kendisi uygulamaktadır.

---

[774]Özay, 1985, s. 35.
[775]AnyM. 23.10.1996 tarih ve E.1996/48, K.1996/41. (RG, 18.9.1997 - 23114).
[776]Zanobini, 1964, s. 25.; Karabulut, 2008, s. 11.; Rençber, 2017, s. 41.
[777]Zanobini, 1964, s. 26.; Karabulut, 2008, s. 15.
[778]Oğurlu, 2001, s. 24.
[779]E. Şen (1994). *Çevre ceza hukuku*. İstanbul: Kazancı Yayınları, s. 201; Oğurlu, 2001, s. 24.; Mahmutoğlu, 2009, s. 31.
[780]Oğurlu, 2001, s. 29.
[781]A. Karagülmez (2005). *Suç olmaktan çıkarma-idarî para cezaları-açıklamalı Kabahatler Kanunu*. Ankara: Seçkin, s. 31; Yalçın, 2007, s. 23.; Karabulut, 2008, s. 18.; Y. Güçlü (2010). *İdari para cezaları ve diğer idarî yaptırımlar*. 2. Baskı, Ankara: Seçkin, s. 81.
[782]T. Tan (2004). İdari Yaptırımlar ve Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesindeki Güvenceler. *Hukuk Kurultayı*. Ankara: Ankara Barosu Yayınları, s. 99.; Karabulut, 2008, s. 18.
[783]Gölcüklü, 1963, s. 16.; Oğurlu, 2001, s. 32.

3.3. İdarî Yaptırımların Hukukî Niteliği

İdari işlemler, tamamlandığında hukuka uygunluk karinesinden yararlanan, kamu yararı için içeriği önceden düzenlenmiş kurallara göre tek yanlı olarak oluşturulan ve herhangi bir yargı kararına gerek olmaksızın uygulanabilen idarî tasarruflardır. İdari işlemlerin; tüzük, yönetmelik, tebliğ, genelge gibi genel düzenleyici işlem ve belirli kişi veya kurumlara ilişkin idarî işlemler, yani, idarî karar olmak üzere iki türü bulunmaktadır. Bireysel idarî işlemler; şart-öznel işlemler, yapıcı-belirleyici işlemler, basit-kollektif-karma işlemler, yararlandırıcı-yükümlendirici işlemler, hazırlayıcı-ön-asli işlemler, zimni işlem ve isteğe bağlı işlem şeklinde türlere ayrılmaktadır[784]. Bu bağlamda idarî yaptırımlar belirli kişileri hedef aldıklarından, bireysel işlemler arasında ve öznel işlem olarak yer almaktadırlar. Ayrıca idarî yaptırımlar inşaî, yükümlendirici, isteğe bağlı olmayan ve aslî işlem niteliği taşımaktadırlar[785].

İdarî yaptırımlar, mevzuat ihlâlinin doğrudan karşılığı olarak uygulanırlar ve hukuksal zorlama içerirler[786]. İdarî yaptırımlar, cezalandırma amacı ağır basan bir araç olsa da esasında idarenin faaliyetlerini yürütürken tespit ettiği kabahatler için yaptığı idarî işlemlerdir. Bu nedenle idarî yaptırımlar da idarî işlemin yetki, şekil, sebep, konu ve amaç unsurlarına sahiptir.

3.3.1. Yetki

İdarî işlemlerde yetki konu, yer ve zamana göre karar alma yeteneği için Anayasa ve kanunlar tarafından belirli organ, makam veya kamu görevlilerine tanınan güçtür[787]. Diğer bir ifadeyle yetki, idarî işlemi veya kararı hukuk âleminde geçerli olabilecek şekilde alabilme yeteneği;[788] idarî makamı temsil eden kişilerin, kamu tüzel kişisi adına hukuki işlemler yapabilme ehliyetidir[789]. Nitekim yetki, belirli bir hukuki sonuca ulaşmak için yapılan işlemlerin veya idare açıklamasının herhangi bir kimse değil, ancak idare

[784]M. Günday (2002). *İdare hukuku*. Ankara: İmaj, s. 111.; Baykara, 2009, s. 3.
[785]Baykara, 2009, s. 7-9; 238-239.
[786]D. Tezcan (2009).İdari muhakeme hukuku ile ceza muhakemesi hukuku arasındaki farklılığın anlamı ve önemi, *İdari ceza hukuku sempozyumu*. (Ed: İ. Ulusan, F. B. Yavaşlar). Ankara: Seçkin, s. 163.; Rençber, 2017, s. 42.
[787]L. Duran (1982). *İdare hukuku ders notları*. İstanbul: İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayınları, s. 401.; Baykara, 2009, s. 4.
[788]F. Kırışık ve N. Aydın (2002). İdari işlemin unsurlarında takdir yetkisinin varlığı sorunu. *Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 7(2), s. 337.
[789]A. E. Akyazan (2009). Maddi açıdan idari işlemler. *TBB Dergisi*, 85, s.228.

adına irade açıklaması yapma yetkisine sahip kişilerce yapılabilir[790]. Bu bağlamda kabahat dolayısıyla idarî yaptırım kararını vermeye ilgili kanunda açıkça gösterilen idarî kurul, makam veya kamu görevlilerinin, kanunda açık hüküm bulunmayan hallerde ise, ilgili kamu kurum ve kuruluşunun en üst amiri yetkilidir (KK, m.22). İdari yaptırım uygulama konusunda idarenin yetkisi, temelde bağlı yetkidir; ancak, kanunda alt ve üst sınırı belirlenmiş para cezası varsa bu durumda takdir yetkisi vardır[791].

3.3.2. Şekil

Genel olarak şekil (biçim), bu işlemin yerine getirilmesi sırasında izlenen yol, yapılması geren maddi işlemlerdir[792]. Diğer bir ifadeyle şekil esasında idarî işlemin içinde yer aldığı belgeye işaret etmektedir[793]. İdarî işlemler, hazırlık veya ön işlemler de dahil olmak üzere çeşitli şekil kurallarına göre yerine getirildiklerinden, idarî yaptırımlar da şekil kurallarına tâbidirler[794]. Bu bağlamda idarî yaptırımların, tutanak düzenlenerek karara bağlanması, yazılı olma şekil şartını göstermektedir. Bu tutanakta; idarî yaptırım kararı verilen kişinin kimlik ve adresi, idarî yaptırım kararı verilmesini gerektiren kabahat fiili, bu fiilin işlendiğini ispata yarayacak bütün deliller, karar tarihi ve kararı veren kamu görevlilerinin kimliği ve kabahati oluşturan fiil, işlendiği yer ve zaman yer almaktadır (KK, m.25, TahGTB, III/A, 2013/38 sayılı Genelge, m.3).

İdarî işlem, yetkili organ ve makamlar tarafından karar alınmak veya kabul edilmek ve imza edilmek suretiyle tamamlanmakta ve yürürlüğe girmektedir. Son aşamada idarî yaptırımlar Tebligat Kanunu hükümleri çerçevesinde tebligat evrakı kullanılarak ilgili kişiye tebliğ edilmektedir (KK, m.26, TahGTB, III/B, 2013/38 sayılı Genelge, m.4). İdarî işlemin tebliği, gerçekleşme şartı değil, ilgilisi hakkında hüküm ve sonuç doğurabilme şartıdır[795].

---

[790]H. Yıldız (2014). Vergi inceleme işleminin bir idari işlem olarak unsurları yönünden hukuki analizi. *EÜHFD*, XVII(3–4), s. 135.
[791]Üstün, 2011, s. 47.
[792]Kırışık ve Aydın, 2002, s. 338.
[793]Akyazan, 2009, s. 228.
[794]Şekil unsuru ile usûl unsuru birbirinden farklıdır. Şekil idarî işlemin formuna (yazılı veya sözlü); usûl ise, idarî işlemin prosedürüne, bu işlemin yapılış sürecine ve aşamalarına ilişkindir. Yıldız, 2014, s. 135.
[795]Duran, 1982, s. 411.; Baykara, 2009, s. 6.

3.3.3. Sebep

İdarî işlemlerde sebep, idareyi bir işlem yapmaya sevk eden hukuki veya fiili etkenler veya nedenlerdir[796]. Bir anlamda idarî işlemin sebebi, o işlemin dayanağını göstermektedir[797]. Yere çöp atılması, gürültü yapılması, hız sınırının aşılması gibi kabahat oluşturan hareketlerin tespiti halinde idarî yaptırım uygulanması gereken hallerde ilgili kamu idaresi harekete geçeceğinden, görev alanlarıyla ilgili mevzuat ihlâllerinin varlığı ve tespiti bu idarenin idarî yaptırım uygulaması için sebebini oluşturmaktadır.

3.3.4. Konu

İdarî işlemlerde konu, hukuk düzeninde meydana getirilmek istenen değişiklik veya hukukî sonuçtur. İdari işlemin konusu, esasında idarî işlemin bizzat kendisidir[798]. Bir idarî yaptırımın konusu da koruma altına alınan hukukî ve maddî yarardır. Bu bağlamda kamu düzeninin korunması, idarî düzenin sağlanması, kanunlara uyan kişilerin haklarının korunması idarî yaptırımların konusudur. Dolayısıyla diğer idarî işlemler bakımından geçerli olan kamu yararının sağlanması ve korunması idarî yaptırımlar için de geçerlidir.

3.3.5. Amaç

İdarî işlemlerde amaç, idarî işlemin yerine getirilmesiyle elde edilmesi hedeflenen nihaî amaçtır[799]. İdari işlemde amaç, nihai olarak kamu yararıdır[800]. İdarî yaptırımın amacı da genel olarak kamu düzeninin korunması özelde de idarî düzeninin sağlanmasıdır. Nitekim Kabahatler Kanununun genel amacı toplum düzenini, genel ahlâkı, genel sağlığı, çevreyi ve ekonomik düzeni korumaktır (KK, m.1/1). İdarî yaptırımın ayrıca genel ve özel önleme amacı olup, genel amacı caydırıcılığı sağlayarak kabahat işlenmesini engellemek; özel amacı daha önce kabahat işleyen kişilerin ıslah edilerek bir daha kabahat işlemesine engel olmaktır.

3.4. İdarî yaptırımların diğer yaptırım türleriyle karşılaştırılması

Hukuk düzeninde uygulanan yaptırımların sınıflandırılması ve karşılaştırılması güç olsa da özel hukuk ve kamu hukuku şeklindeki ikili ayrımdan hareketle yaptırımların

[796]Akyazan, 2009, s. 229.
[797]Kırışık ve Aydın, 2002, s. 339.
[798]Akyazan, 2009, s. 229.; Yıldız, 2014, s. 142.
[799]Kırışık ve Aydın, 2002, s. 341.
[800]Yıldız, 2014, s. 143.

sınıflandırılması mümkündür. Bu bağlamda cebrî icra, tazminat ve hükümsüzlük şeklindeki yaptırımlar özel hukuk yaptırımları grubuna girmektedir[801]. Buna karşın ihtar, zorlama gibi kişi üzerinde uygulanan ve tedbir niteliğindeki yaptırımlar, meslek ve sanatın icrasından men, izin ve ruhsatın geri alınması, satışın durdurulması gibi yürütülen faaliyetlere ilişkin yaptırımlar, parasal yaptırımlar, elkoyma ve müsadere gibi kişinin malvarlığına yönelen yaptırımlar, pasaport vermeme, sürücü ehliyetinin geri alınması, sınırdışı etme, ölüm cezası ve hürriyeti bağlayıcı cezalar gibi yaptırımlar ile yokluk ve iptal gibi işleme uygulanan yaptırımlar kamu hukuku yaptırımlarıdır[802]. İdarî yaptırımlar ile diğer kamu hukuku yaptırımları arasında da farklılık vardır. Ayrıca idarî yaptırımlar, konusu suç teşkil etmeyen diğer hukuka aykırı fiiller ve meslek etiği kurallarının ihlâli nedeniyle uygulanan yaptırımlardan da farklıdır[803].

3.4.1. İdarî yaptırımlar ve adlî yaptırımlar

İdarî yaptırımlar ile adlî yaptırımlar arasında konu, amaç, yaptırım türü ve derecesi, yaptırım kararı alan ve uygulayan makam, yaptırımın sonuçları ve yaptırımın hukukî niteliği bakımından farklılıklar bulunmaktadır. Karşılığında idarî yaptırım öngörülen kabahatler ile karşılığında adlî yaptırım öngörülen suçlar arasında, koruma altına alınan hukukî değerin esas itibariyle sosyal düzen[804] olması nedeniyle, konu bakımından bir farklılık bulunmadığı görülse de korunan değerlerin zarar görme derecesinden kaynaklan nedenlerle idarî yaptırımlar ile adlî yaptırımlar farklıdır. Bu bakımdan adlî yaptırımlar sosyal düzeni bozan ağır nitelikte ihlâllerin karşılığı ve idarî yaptırımlar hafif nitelikte ihlâllerin karşılığı olup, idarî yaptırımlar adlî yaptırımlara göre daha az sertlik taşırlar[805].

İdarî yaptırımlar ve adlî yaptırımlar amaç yönünden de farklıdırlar. Adlî yaptırımlarda ceza çektirme ve caydırma amacı daha ağır basarken, idarî yaptırımlar idarî düzen içerisinde kişilere görevlerini hatırlatmayı ve sonrasında ihlâlleri düzeltmeyi amaçlar. Bu bakımdan idarî yaptırımlardaki temel amaç kamu hizmetinin aksamadan yürütülmesini sağlamak olduğundan, salt kişileri cezalandırmak amacıyla yapılan bir idarî işlem, o işlemi amaç unsuru bakımından hukuka aykırı hale getirecektir[806]. İdarî yaptırımlarda

[801]Çağlayan, 2006, s. 12-19.
[802]Oğurlu, 2001, s. 23-24.
[803]Sancaktar, 2009, s. 63.
[804]Oğurlu, 2001, s. 43.
[805]Oğurlu, 2001, s. 43.
[806]Ulusoy, 2009, s. 47.

özel önleme amacı ön plandadır[807] ve asıl hedef failin geçmişi değil geleceğidir[808]. Ancak idarî para cezası özelinde idarî yaptırımlar bir uyarı fonksiyonu görmekle birlikte, kamu zararının giderilmesi de amaç olabilmektedir[809].

Adlî yaptırımların temel amacı olan sosyal düzeninin korunması, idarî yaptırımlar bakımından idarî düzenin korunması şeklinde somutlaşmaktadır. Nitekim vergi kabahatlerinde temel amaç hazinenin zarara uğramasını engellemek ve vergi idarî düzeni korumaktır[810]. Dolayısıyla idarî yaptırımlarla amaçlanan idarî faaliyetlerin yaptırım tehdidiyle güvence altına alınmasıdır[811]. Ayrıca yargının gereksiz iş yükünden arındırılarak âdil yargılama yapılabilmesi için idarenin uzmanı olduğu konularda doğrudan yaptırım uygulaması, diğer bir ifadeyle özellikle regülatif idarî cezalar bakımından mahkemeleri basit ihlâllerle gereksiz yere meşgul etmek yerine çabukluk, pratiklik ve uzmanlıktan yararlanma[812] idarî yaptırım uygulamanın gerekçeleri arasındadır.

İdari yaptırımlar ile adlî yaptırımlar arasında yaptırım türü, derecesi ve yerine getirilmesi bakımından da farklılık bulunmaktadır. İdarî yaptırımların tâbi tutulduğu usûl kuralları da diğer yaptırımlara ve idarî işlemlere göre farklılık göstermektedir[813]. Kanun koyucu kabahatler hukukunda uygulanan yaptırımlar ile ceza hukukunda uygulanan yaptırım türleri bakımından farklı düzenlemelere gitmiştir.

Kabahatler Kanununda idarî yaptırımların neler olduğu belirtilmiş (KK, m16, 19); ancak adlî yaptırımlar arasında yer alan ve kişiyi hürriyetinden yoksun bırakan hapis cezasına idarî yaptırımlar arasında yer verilmemiştir. İdari yaptırımlar ağırlıklı olarak idarî para cezası şeklinde uygulandığından, kabahatlerde temel idarî yaptırım şeklî para cezasıdır.

İdarî yaptırımların, adlî yaptırımların aksine, başka bir yaptırıma dönüştürülmesi ve ertelenmesi mümkün değildir. Para cezaları örneğinden hareketle hem adlî para cezaları hem de idarî para cezaları, bir miktar paranın failden alınıp devlet hazinesine ya da kanunda belirtilen kurum veya kuruluşlara ödenmesi olsa da para cezasına karar veren merci, infaz şekli veya yerine getirilmesi ve sonuçları adlî ve idarî para cezaları bakımından farklıdır. Hukuka uygunluk karinesinden yararlanan idarî yaptırımlar doğrudan ilgili idare tarafından uygulanmakta ve adlî yaptırımlara göre daha kolay, ucuz

[807]Kangal, 2011, s. 184.
[808]Akbulut, 2010, s. 90.; Kangal, 2011, s. 184.
[809]Güçlü, 2010, s. 84.
[810]Şenyüz, 2017, s. 9.
[811]Oğurlu, 2001, s. 38.
[812]Ulusoy, 2013, s. 47
[813]Oğurlu, 2001, s. 41-42.; Rençber, 2017, s. 48.

ve hızlı yerine getirilmektedirler[814]. Adlî para cezaları gün-para sistemine göre, idarî para cezaları ise, maktû, nisbî veya kanunda alt-üst sınırı belirlenmiş tutarlara göre hesaplanmaktadır. Adlî yaptırımlar yargılama süreci sonucunda hâkim tarafından verilen hüküm üzerine ve özel infaz rejimine tâbi olarak uygulanmaktadır. İdarî yaptırımlar için ayrıca yargı kararına gerek yoktur. Dolayısıyla adlî yaptırımlar ile idarî yaptırımlar arasındaki temel farklılık, idarî yaptırımların ilgili idarece re'sen uygulanabilmesidir[815].

İdarî yaptırımlar ile adlî yaptırımların sonuçları bakımından da farklılık vardır. Adlî yaptırımlar adlî sicillere kaydedilmekte, ancak af ve benzeri kurumlarla ortadan kalkabilmektedir. Genel bir sicil kaydı uygulaması olmayan ve infazı derhal gerçekleştirilen idarî yaptırımlar çoğunlukla af veya benzeri kuruma konu olmaz. Mahkemelerce verilen idarî yaptırım kararları bile bir sicile kaydedilmezler. Bu bakımdan idarî yaptırım uygulanan kişinin damgalanması veya hakkında sosyal açıdan olumsuz bir değer yargısına varılması söz konusu değildir[816].

İdarî yaptırımlar ile adlî yaptırımlar hukukî nitelik açısından da farklıdır. Adlî yaptırımlar, cezanın belirlenmesi ve bireyselleştirilmesine ilişkin hükümler (TCK m.61-63) uyarınca ceza kanunlarında yer alan genel kurallar çerçevesinde belirlenmekte ve faile özgü uygulanabilmektedir. İdarî yaptırımlar ise, kanunda alt ve üst sınırı belirtilen idarî para cezası miktarı belirlenirken kabahatin haksızlık içeriği ile failin kusuru ve ekonomik durumunun göz önünde bulundurulması (KK, m.17/2) ve yerine getirmenin taksitlendirilmesi (KK, m. 17/3) dışında, bireyselleştirilmeye elverişli değildir. Tüzel kişiler hakkında adlî yaptırımlar kapsamında ceza sorumluluğu söz konusu değildir; ancak, onlara özgü güvenlik tedbiri uygulanabilirken (TCK, m.60), idarî yaptırımlar bakımından tüzel kişilerin kabahatten sorumluluğu kabul edilmiştir (KK, m.8/1).

3.4.2. İdarî yaptırımlar ve disiplin yaptırımları

Disiplin yaptırımları, devlet organlarının veya meslek kuruluşlarının düzenli ve disiplinli çalışması için kabul edilen çeşitli yükümlülüklere aykırı davranılması halinde uygulanan yaptırımlardır[817]. Disiplin yaptırımları memurlar, diğer kamu görevlileri, kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşları ve bunların üst kuruluşlarının mensupları ile yargı mensupları hakkında uyarma, kınama, kademe ilerlemesinin durdurulması,

[814]Kangal, 2011, s. 185.
[815]Oğurlu, 2001, s. 48.
[816]Kangal, 2011, s. 184.
[817]Otacı ve Keskin, 2010, s. 6.; Ulusoy, 2013, s. 149.

aylıktan kesme, meslekten ihraç şeklinde uygulanan ve seçenek yaptırımlara çevrilmeyen, ertelenemeyen, önödemeye ve tekerrür hükümlerine tâbi tutulmayan, adlî sicil kaydına alınamayan ve ceza yargılaması sonucu uygulanmayan yaptırımlardır. Disiplin yaptırımları toplumun tamamı yerine belirli meslek grubuna dahil kişileri ilgilendirdiğinden, bir meslek grubu için yaptırım uygulanan bir davranışa başka bir meslek grubu için uygulanmayabilmektedir. Hiyerarşik yapı içerisinde hukukî bağ alan kişilerin emir ve talimatlara uymamasının bir sonucu olan disiplin yaptırımında temel amaç, astın mevzuata, emir ve talimata uygun davranmasını sağlamaktır.

Disiplin yaptırımlarını idarî yaptırımlar grubu içinde gören bir görüşe göre bu yaptırımların kapsamı ve uygulama şeklî disiplin altında tutulmak istenen kişi veya kitlenin özelliklerine göre değişmektedir[818]. Bununla birlikte disiplin yaptırımlarının Kabahatler Kanunu kapsamında değerlendirilmesi mümkün değildir[819]. Nitekim Kabahatler Kanununda karşılığında idarî yaptırım uygulanan fiillerin kabahat oluşturduğu (KK, m.2/1) ve kabahat karşılığı idarî para cezası ve idarî tedbirlerin uygulanacağı belirtilmiştir (KK, m.16).

3.4.3. İdarî yaptırımlar ve yargılama hukuku yaptırımları

Yargılama hukuku yaptırımları, mahkemelerin belirli bir düzen ve disiplin içerisinde görevlerini yerine getirebilmelerini sağlamak amacıyla şahitlere, eşya iadesi yükümlüsü olanlara veya duruşma düzenini bozanlara yönelik uygulanan disiplin veya tazyik hapsi şeklindeki yaptırımlardır[820]. Kabahatler Kanunu kapsamına girmeyen bu yaptırımlara hâkim tarafından karar verilmekte ve itirazlar da kararı veren mercie veya bir üst mercie yapılmaktadır[821]. Mahkeme para cezaları ise, Hukuk Usûlü Muhakemesi Kanunu, Kadastro Kanunu, İcra ve İflas Kanunu, Kat Mülkiyeti Kanunu ve Ticaret Kanununda belirtilen ve mahkemeler tarafından uygulanan para cezalarıdır[822].

3.4.4. İdarî yaptırımlar ve medeni hukuk yaptırımları

Haksız fiil ve sözleşmeye aykırılıktan kaynaklanan medeni hukuk yaptırımlarında amaç kişilerin uğradığı zararın giderilmesi veya tazminidir[823]. Vergi kabahatleri özelinde

[818]Oğurlu, 2001, s. 39.
[819]Yalçın, 2007, s. 35.; Otacı ve Keskin, 2010, s. 9.; Rençber, 2017, s. 52.
[820]Kangal, 2011, s. 7.; Rençber, 2017, s. 55.
[821]Otacı ve Keskin, 2010, s. 9.; Rençber, 2017, s. 55.
[822]Yalçın, 2007, s. 38-41.
[823]Otacı ve Keskin, 2010, s. 9.

idarî para cezalarının tazminat sayıldığı görüşüne göre mükellefleri devlete karşı borçlu duruma sokan vergilendirme ilişkisinde, devlet hazinesine zarar verilmesi tazminat niteliğinde yaptırıma neden olmaktadır[824]. Ancak vergilemede özel hukuk yerine kamu hukukundan kaynaklanan zararın giderilmesi, sözleşme serbestisi yerine kanunîlik ilkesinin geçerli olması, kusurluluğu etkileyen hallerin uygulama bulması, para cezalarının doğrudan devlet hazinesine gelir kaydedilmesi gibi temel farklılıklar, vergi kabahatlerine uygulanan yaptırımların tazminat niteliğinde olmadığını göstermektedir[825]. Tazminat niteliğinde uygulanan para cezalarında amaç, devletin iktisadi ve malî zararının karşılanması ve failin cezalandırılmasıdır[826]. Medeni yaptırımlar, gerçek anlamda suç ya da kabahat teşkil etmezler; haksızlıklara karşı yükümlülüklerin hatırlatılması amacını taşırlar[827].

3.5. İdarî Yaptırım Türleri

Kabahatler hukukunda uygulama alanı bulan idarî yaptırımlar idarî para cezası ile idarî tedbirler olarak belirtilmiş ve idarî tedbirlerin de mülkiyetin kamuya geçirilmesi ile ilgili kanunlarda yer alan diğer idarî tedbirler olabileceği ifade edilmiştir (KK, m.16). Doktrinde, Kabahatler Kanununun disiplin cezalarını kapsamaması, regülatif cezalar ile kabahatlere verilen cezaları ayırmaması, idarî para cezaları dışındaki idarî cezalar ile idarî tedbirleri ayırmaması ve idarî cezalara özgü usûl kurallarına yer verilmemesi nedenleriyle sorunlu bulunmuş ve idarî yaptırımlar için farklı sınıflandırmalar yapılmıştır.

Tablo 3.1'de idarî yaptırımlara ilişkin alternatif bir sınıflandırılma sunulmaktadır.

Tablo 3.1. *İdarî Yaptırımların Sınıflandırılması*[828]

İDARİ YAPTIRIMLAR		
<u>İdari Cezalar</u>	**Regülatif Cezalar**	Regülatif Para Cezaları
		Faaliyete Nihaî veya Uzun Süreli Son Verme
	Kabahat Cezaları	Kabahat Para Cezaları
		Mülkiyetin Kamuya Geçirilmesi
	Disiplin Cezaları	Personel Disiplin Cezaları
		Meslekî Disiplin Cezaları
		Öğrenci Disiplin Cezaları
<u>İdari Tedbirler</u>	**Geçici Engelleme**	
	İdarî İznin (Ruhsat, Lisans) Geri Alınması	
	Eşyaya Geçici Elkoyma	
	Atipik İdari Tedbirler	

[824]Mutluer, 2008, s. 227.
[825]Mutluer, 2008, s. 234-235.
[826]Mahmutoğlu, 1995, s. 138.; Özen, 2013, s. 129.
[827]Özen, 2013, s. 130.
[828]Ulusoy, 2013, s. 33

Tablo 3.1'e göre idarî yaptırımlar için idarî cezalar ve idarî tedbirler şeklinde ikili bir ayrıma gidilmiş ve idarî cezalar da kendi içinde regülatif cezalar, kabahat cezaları ve disiplin cezaları şeklinde üçe ayrılmıştır. Sınıflandırmada kabahat cezaları kural olarak para cezası ve gerekli hallerde mülkiyetin kamuya geçirilmesi şeklinde uygulanan cezalardan oluşmaktadır. Genel kolluk yetkileri kapsamında kamu düzenini korumak amacıyla kabahat sayılan basit mevzuat ihlâlleri ve ağır etki ve sonuç doğurmayacağı varsayılan para cezaları[829] yanında regülatif cezalar da idarî yaptırımların kapsamına girmektedir[830]. Bu bakımdan kabahat cezaları farklı hukukî rejime tâbi olan, mevzuat ihlâli üzerine peşinen tahsil edilen, ceza tutarı maktu olarak belirlenen ve kanunlarında aksi belirtilmediği sürece adlî yargı tarafından denetime tâbi tutulan para cezalarıdır[831]. Regülatif cezalar, çok özel bir alandaki kamu düzeni korumak ve regüle etmek amacıyla özel yetkili idarî makamlarca verilen cezalardır; nitelik yönünden ekonomik düzen gibi belirgin bir alandaki düzeni korumayı ve regülasyonu sağlamayı amaçlayan, nicelik yönünden ise, muhatapları üzerinde ağır etki ve sonuçlar doğuran cezalar olması nedeniyle kabahat cezalarından farklı kabul edilmektedir[832]. Bu ayrımda Kabahatler Kanununda idarî tedbir olarak yer alan mülkiyetin kamuya geçirilmesi idarî ceza olarak ele alınmıştır.

Fransız hukuku esas alınarak yapılan başka bir sınıflandırmada idarî yaptırımlar, alınan izne bağlı yürütülen faaliyetin şartların sağlanamaması nedeniyle geri alınması gibi idare ile bir ilişki neticesinde uygulama alanı bulan yaptırımlar, gerekli belgelere sahip olmayan hava yolu şirketine para cezası verilmesi gibi bir hukukî yükümlülüğün parçası veya uzantısı şeklindeki idarî yaptırımlar, alkollü sürücünün sürücü belgesine el konulması gibi kamu güvenliği ve kamu sağlığını düşüren durumlara son vermek için uygulanan idarî yaptırımlar ve bağımsız idarî otoriteler tarafından düzenleme-regülasyon yetkileri çerçevesinde uygulanan idarî yaptırımlar şeklinde dörde ayrılmıştır[833].

Öğretide yapılan başka bir sınıflandırmada idarî yaptırımlar kolluk yaptırımları, disiplin yaptırımları ve diğer idarî yaptırımlar şeklinde üçe ayrılmış; diğer yaptırımlar da İtalyan hukukundaki sınıflandırma esas alınarak[834], malî yaptırımlar ve kişisel yaptırımlar şeklinde ikiye ayrılmıştır[835]. Malî yaptırımlar, kişilerin mal varlıkları üzerinde etkili olan

[829]Ulusoy, 2013, s. 147.
[830]Ulusoy, 2013, s. 140.
[831]Ulusoy, 2013, s. 147-149.
[832]Ulusoy, 2013, s. 12-13.
[833]A. Ş. Gözübüyük ve T. Tan (1999), *İdare hukuku. (cilt: II: idarî yargılama hukuku)*, Ankara: Turhan Kitapevi, s. 168.; Çağlayan, 2006, s. 49.
[834]Oğurlu, 2001, s. 88.
[835]Çağlayan, 2006, s. 50.; Erdem, 2010, s. 41.

ve sahip oldukları bazı şeylerden yararlanmalarının yasaklanması şeklinde uygulanan yaptırımları ifade etmektedir[836]. Bu sınıflandırmada idarî para cezaları, mülkiyetin kamuya geçirilmesi, elkoyma ve yıkma kararı malî yaptırımlar kapsamına girmektedir[837]. Kişisel yaptırımlar ise belirli bir hakkın veya özgürlüğün kısıtlanması sonucunu doğuran sürücü belgesi, izin veya ruhsat geri alma ile işyeri kapatma şeklindeki yaptırımlardır[838].

Hukuk kurallarının ihlâlinin suç ya da kabahat olmasına bakılmaksızın bir miktar paranın devlet hazinesine ödenmesi olarak tanımlanan[839] para cezalarına ilişkin başka bir sınıflandırmaya göre para cezaları; adlî para cezaları, tazminat niteliğinde para cezaları, medenî para cezaları, disiplin para cezaları ve idarî para cezalarından oluşmaktadır[840]. Kabahatler alanına hitap eden para cezası esas itibariyle idarî para cezasıdır.

Kabahatler hukukunda idarî yaptırımlar; idarî para cezası ve idarî tedbirler olmak üzere iki şekilde uygulanmaktadır (KK, m.16/1). Temel idarî ceza, idarî para cezasıdır. İdarî tedbirler ise mülkiyetin kamuya geçirilmesi ve diğer idarî tedbirlerden oluşmaktadır (KK, m.16/2). Gümrük kabahatleri bakımından da temel idarî yaptırım idarî para cezasıdır (GK, m.234-238, 241). Ayrıca belirli ihlâller için mülkiyetin kamuya geçirilmesine (GK, m.235/4, 236/5, 237/3, 237/6) ve bazı genel düzenleyici işlemlerde izin ve sertifika uygulamasının söz konusu olduğu yetkilendirilmiş yükümlü, antrepo ve geçici depolama yerlerine ilişkin ihlâller için de çeşitli idarî tedbirlere (GİKY, m. 153-157, 1 Sıra No'lu Tebliği, m.61-63) yer verilmiştir.

3.5.1. İdarî para cezası

İdarî yaptırımların en yaygın ve temel ceza türü, kişilerin mal varlığını hedef alan idarî para cezasıdır[841]. İdarî para cezası, genel bir tanımla, kanunda kabahat sayılan fiillerin işlenmesi nedeniyle bir yargı organı kararı gerekmeksizin, kanunda açıkça belirtilen miktardaki paranın devlet adına alınması şeklinde uygulanan cezadır[842]. Bu bağlamda idarî para cezası suç sayılmayan haksızlıklar için idarî bir işlem çerçevesinde

[836]Özay, 1985, s. 46.; Oğurlu, 2001, s. 89.; Çağlayan, 2006, s. 50.
[837]Çağlayan, 2006, s. 51.
[838]Oğurlu, 2001, s. 101.; Çağlayan, 2006, s. 62.
[839]Mahmutoğlu, 1995, s. 137.
[840]A. Karagülmez (2001). *Açıklamalı ve uygulamalı adlî ve idarî para cezaları*. Ankara: Seçkin, s. 22.; Meran, 2008, s. 56.
[841]Karagülmez, 2005, s. 252.; Çağlayan, 2007, s. 53.; Erdem, 2010, s. 43.; Otacı ve Keskin, 2010, s. 12.; Özen, 2013, s. 129.
[842]Mahmutoğlu, 1995, s. 139.; Oğurlu, 2001, s. 91.; Çağlayan, 2007, s. 53.; Karabulut, 2008, s. 22.; Erdem, 2010, s. 43.; Kangal, 2011, s. 185.; AnyM. 23.5.2001 tarih ve E.2001/232, K.2001/89. (RG, 19.1.2002 - 24645).

idarî usûllere göre ve idare tarafından verilen cezadır[843]. Kabahatler Kanunu uyarınca idarî para cezasına cumhuriyet savcısı veya hâkim tarafından karar verilmesi (KK, m.23-24), cezanın idarî para cezası niteliğini değiştirmez[844] ve cezaya itiraz edilmesi halinde yargı organın vereceği karar da cezanın idarî işlem özelliğini ortadan kaldırmaz[845]. İdarenin, şekli ve içeriği belirli bir karar almak suretiyle uyguladığı idarî para cezası, birel işlemler kapsamına giren idarî işlem niteliği taşımaktadır[846]. İdarî para cezasının tahsili için yargılama hukuku statüsünü ifade eden kesinleşmenin gerçekleşmesi gerekli değildir[847].

İdarî para cezası maktu, nispi ya da kanunda alt ve üst sınırı gösterilmek suretiyle miktarı gösterilen idarî para cezası olmak üzere üç tür uygulanmaktadır. İdari para cezasının türü, zamanaşımı süresinin ve idarî para eczası tutarının tespitinde belirleyicidir (KK, m.17).

3.5.1.1. *Maktû idarî para cezası*

Kabahat içeren kanunlarda idarî para cezasının idarî yaptırım olarak öngörülmesi halinde bu yaptırım ağırlıklı olarak maktû tutar olarak belirlenmektedir[848]. Maktû idarî para cezası, kabahat karşılığı ceza miktarının sabit bir tutar olarak uygulanmasıdır[849]. İdarî para cezası tutarının bu şekilde belirlenmesi, idarî yaptırım kararı alan idarenin alt ve üst sınır arasında idarî para cezası tutarını belirlerken takdir hakkını kullanmaya bağlı bir hataya düşmesini engellemesi ve idareler arasında veya aynı idarenin değişik birimleri arasında yeknesak uygulamanın sağlanması bakımından olumlu görülmektedir. Ancak ceza tutarının belirlenmesinde failin kusur derecesi, ekonomik durumu veya elde ettiği fayda ile kabahatin işlenme şekli veya zarar dikkate alınmadığından, maktû idarî para cezası adalet algılaması açısından olumsuz etki oluşturabildiğinden, kabahate göre maktû idarî para cezası tutarının kanun koyucu tarafından iyi belirlenmesi, yaptırımla amaçlanan sonuca ulaşılması ve adaletin temini için önemlidir[850].

Maktû idarî para cezası tutarının, enflasyona bağlı olarak zaman içinde değeri ve buna bağlı olarak orantılılık, etkililik ve caydırıcılık özellikleri azalabilmektedir. Bu nedenle maktû tutarlar, takvim yılı başından geçerli olmak üzere her yıl o yıl için Maliye

[843]Özen, 2013, s. 130.
[844]Kangal, 2011, s. 186.
[845]AnyM. 23.10.1997 tarih ve E.1997/19, K.1997/66. (RG, 16.1.1999 - 23585).; Karabulut, 2008, s. 23.
[846]Oğurlu, 2001, s. 91.
[847]Karagülmez, 2001, s. 538.
[848]Karagülmez, 2005, s. 253.; Güçlü, 2010, s. 85.
[849]Çağlayan, 2007, s. 55.; Kangal, 2011, s. 187.
[850]Güçlü, 2010, s. 86.; Kangal, 2011, s. 188.

Bakanlığınca tespit ve ilân edilen yeniden değerleme oranında[851] artırılmaktadır (VUK, mük. m.298, KK, m.17/7).

Tablo 3.2'de 2000-2018 yılları arasındaki yeniden değerleme oranları sunulmaktadır.

Tablo 3.2. *Yeniden Değerleme Oranları (2000-2018)*[852]

Yıllar	Dayanağı	Oranı (%)
2000	VUK Genel Tebliği Sıra No: 288 (RG, 8.12.2000, 24254)	56
2001	VUK Genel Tebliği Sıra No: 302 (RG, 25.12.2001, 24621)	53,2
2002	VUK Genel Tebliği Sıra No: 310 (RG, 8.12.2002, 24957)	59
2003	VUK Genel Tebliği Sıra No: 325 (RG, 4.12.2003, 25306)	28,5
2004	VUK Genel Tebliği Sıra No: 341 (RG, 20.11.2004, 25646)	11,2
2005	VUK Genel Tebliği Sıra No: 353 (RG, 18.11.2005, 25997)	9,8
2006	VUK Genel Tebliği Sıra No: 363 (RG, 28.11.2006, 26360)	7,8
2007	VUK Genel Tebliği Sıra No: 377 (RG, 17.11.2007, 26703)	7,2
2008	VUK Genel Tebliği Sıra No: 387 (RG, 20.11.2008, 27060)	12
2009	VUK Genel Tebliği Sıra No: 392 (RG, 14.11.2009, 27408)	2,2
2010	VUK Genel Tebliği Sıra No: 401 (RG, 12.11.2010, 27757)	7,7
2011	VUK Genel Tebliği Sıra No: 410 (RG, 17.11.2011, 28115)	10,26
2012	VUK Genel Tebliği Sıra No: 419 (RG, 10.11.2012, 28463)	7,80
2013	VUK Genel Tebliği Sıra No: 430 (RG, 19.11.2013, 28826)	3,93
2014	VUK Genel Tebliği Sıra No: 441 (RG, 15.11.2014, 29176)	10,11
2015	VUK Genel Tebliği Sıra No: 457 (RG, 10.11.2015, 29528)	5,58
2016	VUK Genel Tebliği Sıra No: 474 (RG, 11.11.2016, 29885)	3,83
2017	VUK Genel Tebliği Sıra No: 484 (RG, 11.11.2017, 30237)	14,47
2018	VUK Genel Tebliği Sıra No: 503 (RG, 30.11.2018, 30611)	23,73

Tablo 3.2'ye göre Gümrük Kanununun yürürlüğe girdiği 2000 yılından itibaren geçerli olan yeniden değerleme oranları enflasyonun yüksek seyrettiği 2000-2003 yılları arasında yüksek; sonraki yıllarda ise, dalgalı seyir izlemekle birlikte düşük oranlarda gerçekleşmiştir.

Gümrük Kanununda usulsüzlükler için maktû idarî para cezası öngörülmüştür. Usûlsüzlüğün özel nitelikli fiillerden oluşması halinde ise, idarî para cezası, usulsüzlükler için öngörülen temel maktû idarî para cezasının, ihlâlin türüne göre 2, 4, 6 ve 8 katı olarak uygulanmaktadır (GK, m.241/1, 241/3-7). Ayrıca ceza muhatabının kamu kurumu olması (GK, m.234/4, 238/3); eşyanın değersiz, atık ve artık madde olması (GK, m.235/1.b, 235/1.d) ve özet beyan ihlâllerinde (GK, m.237/2) de maktû idarî para cezası uygulanmaktadır.

Gümrük Kanunu ilk kez yürürlüğe girdiğinde 30.000.000 Lira olan temel maktû idarî para cezası tutarı, 2009'da 5911 sayılı Kanunla yapılan değişiklikle 60 Liraya indirilmiştir[853]. Maktu idarî para cezası tutarı yeniden değerleme oranında yılbaşından geçerli olmak üzere her yıl artırılmakta ve Gümrük Genel Tebliği ile ilan edilmektedir (GK, m.241/2).

[851]Yeniden değerleme oranı, ilgili yılın ekim ayında bir önceki yılın aynı dönemine göre Türkiye İstatistik Kurumu Yurt İçi Üretici Fiyat Endeksinde meydana gelen ortalama fiyat artış oranıdır (VUK mük. m. 298.B).
[852]http://www.resmigazete.gov.tr/default.aspx (Erişim Tarihi: 15.3.2018)
[853]Yeni Gümrük Kanunu Taslağında usulsüzlükler için idarî para cezası tutarı 100 Liradır (YGKT, m.224/1).

Tablo 3.3'te yürürlüğe girdiği tarihten itibaren usulsüzlük niteliğindeki gümrük kabahatleri için öngörülen temel maktû idarî para cezası tutarları sunulmaktadır.

Tablo 3.3. *Usulsüzlükler İçin Öngörülen Maktû İdarî Para Cezası Tutarı (2000-2017)*[854]

Dönemi	Dayanağı	Miktarı
5.2.2000-31.12.2000	GK m. 241.1	30.000.000 TL
1.1.2001-31.12.2001	Gümrük Genel Tebliği (Gümrük İşlemleri) (Seri No:6)	46.000.000 TL
1.1.2002-31.12.2002	Gümrük Genel Tebliği (Gümrük İşlemleri) (Seri No:12)	70.000.000 TL
1.1.2003-31.12.2003	Gümrük Genel Tebliği (Gümrük İşlemleri) (Seri No: 22)	111.000.000 TL
1.1.2004-31.12.2004	Gümrük Genel Tebliği (Gümrük İşlemleri) (Seri No: 28)	142.000.000 TL
1.1.2005-31.12.2005	Gümrük Genel Tebliği (Gümrük İşlemleri) (Seri No: 35)	157 YTL
1.1.2006-31.12.2006	Gümrük Genel Tebliği (Gümrük İşlemleri) (Seri No: 45)	172 YTL
1.1.2007-31.12.2007	Gümrük Genel Tebliği (Gümrük İşlemleri) (Seri No: 53)	185 YTL
1.1.2008-31.12.2008	Gümrük Genel Tebliği (Gümrük İşlemleri) (Seri No: 59)	198 YTL
1.1.2009-6.10.2009	Gümrük Genel Tebliği (Gümrük İşlemleri) (Seri No: 66)	221 YTL
7.10.2009-31.12.2009	5911 s. Kanunla değişik GK m. 241.1.	60 TL
1.1.2010-31.12.2010	Gümrük Genel Tebliği (Gümrük İşlemleri) (Seri No:76)	61 TL
1.1.2011-31.12.2011	Gümrük Genel Tebliği (Gümrük İşlemleri) (Seri No:77)	65 TL
1.1.2012-31.12.2012	Gümrük Genel Tebliği (Gümrük İşlemleri) (Seri No:89)	71 TL
1.1.2013-31.12.2013	Gümrük Genel Tebliği (Gümrük İşlemleri) (Seri No:101)	76 TL
1.1.2014-31.12.2014	Gümrük Genel Tebliği (Gümrük İşlemleri) (Seri No:111)	78 TL
1.1.2015-31.12.2015	Gümrük Genel Tebliği (Gümrük İşlemleri) (Seri No:119)	85 TL
1.1.2016-31.12.2016	Gümrük Genel Tebliği (Gümrük İşlemleri) (Seri No:138)	89 TL
1.1.2017-31.12.2017	Gümrük Genel Tebliği (Gümrük İşlemleri) (Seri No:143)	92 TL
1.1.2018-31.12.2018	Gümrük Genel Tebliği (Gümrük İşlemleri) (Seri No:146)	105 TL
10.3.2018-.	7099 sayılı Kanunla değişik GK m.241/7	5.000 TL

Tablo 3.3'e göre usulsüzlük niteliğindeki gümrük kabahati için öngörülen idarî para cezası miktarında, 5911 sayılı Kanunla yapılan değişiklik sonucu % 75'e yakın bir oranda indirime gidilmiştir. Bu indirimde ticaret erbabında yarattığı yakınmalar ve maktû idarî para cezası tutarının diğer idarî para cezalarıyla kıyaslandığında nisbî yüksekliği etkili olmuştur. 2018 yılı için usulsüzlük şeklindeki gümrük kabahati için temel maktû idarî para cezasının 105 TL olduğu dikkate alındığında özel nitelikleri için uygulanacak idarî para cezası tutarları, ihlâlin şekline göre, 210 TL, 420 TL, 630 TL ve 840 TL olmaktadır. Ayrıca deniz ve havalimanlarını işleten kuruluşlar ile geçici depolama yeri işleticileri, gümrüklü sahalarda gümrük işlemleriyle ilgili tahmil, tahliye, ardiye, saha içi taşıma ücret ve benzeri masraflara uymazlarsa 5.000 TL maktu idarî para cezası uygulanmaktadır.

3.5.1.2. *Nisbî idarî para cezası*

Kabahatler için uygulanan nisbî idarî para cezası, önceden kanun tarafından belirlenmemiş olan tutarının, kabahat dolayısıyla failin elde ettiği yararla veya neden

[854]http://www.resmigazete.gov.tr/default.aspx (Erişim Tarihi: 15.3.2018)

olduğu zararla orantılı olarak belirlendiği; dolayısıyla nihai tutarının somut olaya göre değişebildiği idarî para cezası türüdür[855]. Diğer bir ifadeyle, nisbî idarî para cezası, kanunda belirtilen şartlara ve unsurlara bağlı olarak tutarı değişebilen para cezasıdır[856]. Nisbî idarî para cezasıyla, kabahatin neticesine göre idarî para cezası tutarının ağırlaştırılarak, idarî yaptırımın etkisinin artırılması amaçlanmaktadır. Bu bakımdan nisbî idarî para cezasının tutarı, idarenin takdir hakkına değil nispet edildiği haksız kazanca, kabahat sonucu oluşan zarara veya benzeri ekonomik unsurlara bağlıdır[857].

Nisbî idarî para cezası için idarî para cezası tutarının hesaplanmasında esas alınan matrahın veya nispet edilen ekonomik unsurun değerinin enflasyona bağlı olarak zaman içinde artması nedeniyle idarî para cezası miktarı da kendiliğinden arttığından, maktu idarî para cezası için geçerli olan yeniden değerleme uygulaması bu tür idarî para cezası için söz konusu değildir[858]. Diğer taraftan, nisbî idarî para cezasının orantılılık, etkililik ve caydırıcılık niteliğini kaybetmemesi için ceza tutarının belirli bir miktarın altında kalmasının ya da üstüne çıkmasının istenmediği durumlarda, kabahat içeren kanunlarda nisbî idarî para cezası ile birlikte taban veya tavan para cezası tutarına yer verilebilmektedir.

Vergi kaybı niteliğindeki gümrük kabahati için uygulanan idarî para cezasının hukukî dayanağını beyan ile gümrük denetimi sonucunda belirlenen noksanlıktan kaynaklanan hazine zararı oluşturmaktadır[859]. Bu kabahate uygulanan idarî para cezasının tutarı, idarî para cezası matrahına belirli katsayıların uygulanması yoluyla nisbî olarak veya maktu tutarlar esas alınarak belirlenmektedir. Bu durumda idarî para cezası matrahı; ithalat vergileri farkı, ithalat vergileri, ihracat vergileri veya gümrük vergileri olabilmektedir. Ayrıca bu nitelikteki ihlâller için nisbî idarî para cezası tutarı belirlenirken ihlâlin niteliğine göre eşyanın CIF kıymeti veya gümrüklenmiş değeri esas alınmaktadır[860].

---

[855]Karagülmez, 2005, s. 253.; Çağlayan, 2007, s. 55.; Kangal, 2011, s. 188.
[856]Otacı ve Keskin, 2010, s. 13.
[857]Güçlü, 2010, s. 87.
[858]Güçlü, 2010, s. 87.
[859]Tuncer, 2000, s. 267.; Yüce ve Çelikkaya, 2016, s. 147.
[860]AnyM. 12.7.2017 tarih ve E.2017/121, K.2017/121 (RG, 25.8.2017 - 30165) kararında, Kocaeli 2. Vergi Mahkemesince Gümrük Kanunu m.238'de yer alan eşyanın gümrüklenmiş değeri ifadesinin ölçülülük ilkesi çerçevesinde Anayasa m.2 ve m.13'e aykırı olduğu ileri sürülerek iptali istendiği; milletlerarası eşya ticaretine ilişkin kurallara aykırılıklar için yaptırımlar getirmenin ve yaptırımların da caydırıcılığını belirlemenin kanun koyucunun takdir yetkisi kapsamında olduğu, dolayısıyla dahilde işleme rejimine aykırılık için belirlenecek idarî para cezasının miktarının hesaplanmasında eşyanın gümrüklenmiş değerinin dikkate alınmasının aykırılıkların önüne geçilmesi için uygulanan idarî yaptırımların caydırıcı olmasını sağlamaya yönelik olduğu, itiraz konusu ibarenin de ölçülülük ilkesiyle çelişen bir yönünün olmadığını, ithal edilen her farklı hammadde ve ara malın değerinin birbirinden farklı olması sebebiyle eşyanın gümrüklenmiş değerinin esas alınmasıyla amaç ile araç arasında makul ve uygun bir ilişki kurulduğu ve dahilde işleme rejimine aykırılıklar halinde uygulanacak yaptırımlar bakımından da farklı düzenlemeye gidildiği gerekçe gösterilerek gümrüklenmiş değer ibaresi Anayasaya aykırı bulunmamıştır.

İdarî para cezası tutarı belirlenirken matraha uygulanacak ceza katsayıları, ihlâlin niteliğine ve matraha göre 0,25 ile 4 arasında değişmektedir. Serbest dolaşıma giriş, geçici ithalat, dahilde işleme, gümrük kontrolü altında işleme rejimlerine ilişkin beyana aykırılıkların gümrük idaresi tarafından tespit edilmeden önce beyan sahibinde bildirilmesi sonucunda bu rejimlere ilişkin vergi kaybı niteliğindeki bazı gümrük kabahatleri için ceza katsayısı 0,15 olarak uygulanmaktadır (GK, m.234-238).

Usulsüzlük niteliğinde gümrük kabahatine neden olan ihlâllerden ithalat veya ihracat vergilerinden muaf eşyanın belirlenen gümrük kapıları dışında başka yerlerden izinsiz olarak ithal edilmesi, ihraç edilmesi veya bunlara teşebbüs edilmesi ile bu türdeki eşyayı gümrük işlemlerini yaptırmaksızın ülkeye sokulması, ülkeden çıkarılması veya bunlara teşebbüs edilmesi için eşyanın ithalatta CIF değerinin ve ihracata FOB değerinin 1/10'u oranında idarî para cezası uygulanmaktadır (GK, m.239/1). Aynı şekilde gümrük vergileri ödenmek suretiyle ihraç edilebilen eşyanın gümrük işlemlerine tâbi tutmaksızın veya gümrük vergileri tamamen veya kısmen ödenmeksizin TGB dışına çıkarılması halinde eşyanın gümrük vergilerinin 2 katı idarî para cezası uygulanmaktadır (GK, m.239/2).

3.5.1.3. *Alt ve üst sınırı kanunda gösterilen idarî para cezası*

Kabahat içeren kanunda idarî para cezası tutarı alt ve üst sınırları gösterilmek yoluyla da belirlenebilmektedir (KK, m.17/2). Bu bağlamda alt ve üst sınırı kanunla belirlenmiş idarî para cezası, fiilin oluşuna göre kanunda belirlenen parasal sınırlar arasında bir tutara karar vermeye yetkili olan mercilerin takdir hakkını kullanması yoluyla tutarı belirlenen para cezasıdır[861]. Böylece işlenen kabahatin haksızlık içeriği, failin kusuru ve ekonomik durumu gibi idarî yaptırımın bireyselleştirilmesini sağlayan hususlar, gerekçeli olarak, idarî yaptırım kararı alan idarece para cezası tutarı belirlenirken dikkate alınmaktadır. Kabahatler hukukunda cezanın belirlenmesinde idareye bu şekilde takdir hakkının tanınmış olması nedeniyle alt ve üst sınırı kanunla belirlenmiş idarî para cezası sık uygulama bulmamaktadır[862]. Ancak idarî para cezası kanunda belirtilen alt ve üst sınırları arasında belirlenirken idareye tanınan takdir hakkının bir benzeri, bu kararların yargı organlarınca denetimi sırasında hâkim tarafından da kullanılmaktadır[863].

[861]Çağlayan, 2007, s. 55.
[862]Karagülmez, 2005, s. 255.; Yalçın, 2007, s. 88.
[863]Güçlü, 2010, s. 89.

Gümrük Kanununda yer alan gümrük kabahatleri için uygulanan idarî para cezaları arasında alt ve üst sınırları gösterilmek yoluyla belirlenmiş idarî para cezası bulunmamaktadır. Bu nedenle idarî para cezası tutarı belirlenirken failin kusur derecesi, kabahatin işleniş şekli ya da failin ekonomik durumu gibi hususlar belirleyici değildir. Vergi kaybı niteliğindeki gümrük kabahati için öngörülen idarî para cezaları bakımından Gümrük Kanununda bir üst sınıra da yer verilmemiştir. Bununla birlikte, usulsüzlüklere uygulanan temel maktû idarî para cezası tutarı kamu kurum ve kuruluşlarıyla ilgili vergi kaybı niteliğindeki gümrük kabahatleri için her durumda uygulanacak idarî para cezasını (GK, m.234/4, 238/3) ve yine bu tutarın 8 katı da gümrük rejimleri ihlâllerine uygulanan nisbî idarî para cezasının asgari tutarını (GK, m.238/2) oluşturmaktadır.

İdarî para cezasının maddî boyutuna bakıldığında denetim raporları, ikinci kontrol ve sonradan kontrol faaliyetleri çerçevesinde gümrük idaresince verilen ceza kararlarına göre tahakkuk eden idarî para cezası tutarı, 2013'te 915.544.757 TL; 2014'te 2.274.768.172 TL; 2015'te 2.577.756.153 TL ve 2016'da 2.503.323.092 TL'dir[864]. 2017'de bu tutar % 0,52 oranında azalışla 2.490.282.841 TL olarak gerçekleşmiştir[865].

3.5.2. İdarî tedbirler

İdari ceza ile tedbir kavramı, cezalandırma amacı bakımından birbirinden farlıdır[866]. Kabahat içeren kanunda idarî yaptırım türleri arasında gösterilen unsurların taşıdığı cezalandırma amacı bu unsurun yaptırım veya tedbir olduğunun anlaşılması bakımından belirleyicidir. Nitekim idarî tedbirler geçici engelleme, idarî iznin geri alınması, eşyaya geçici elkoyma ve atipik idarî tedbirler şeklinde türleri bulunan; cezalandırma veya tedip etme amacından ziyade önleme amacının ön planda olduğu, kamu hizmetlerinin ve diğer idarî faaliyetlerin aksamasını önlemek, düzgün işlemesini sağlamak ve kamu düzeninin bozulmasını engellemek için uygulanan idarî yaptırımlardır[867].

Kabahatler hukukunda kabahat karşılığında uygulanan idarî tedbirler mülkiyetin kamuya geçirilmesi ve ilgili kanunlarda yer alan diğer tedbirlerdir (KK, m.16/2). Diğer tedbirler şeklindeki "torba" ifade kanunîlik ilkesiyle bağdaşmaması, belirlilik ve öngörülebilirlik niteliği taşımaması nedeniyle Anayasa Mahkemesinde açılan bir iptal

[864]GTB, 2017, s. 44.
[865]GTB, 2018, s. 51.
[866]Karabulut, 2008, s. 26.
[867]Ulusoy, 2013, s. 175.

davasında[868], idarî tedbirlerin esas olarak kendi kanunlarında yer alması ve bu ifadeyle yeni bir ceza yaratılmadığı gerekçesiyle Anayasaya aykırılık iddiası reddedilmiştir.

3.5.2.1. *Mülkiyetin kamuya geçirilmesi*

Ceza hukukunda güvenlik tedbiri olarak uygulanan müsadere, bir idarî tedbir olarak mülkiyetin kamuya geçirilmesi şeklinde düzenlendiği Kabahatler Kanunu ile ilk kez uygulamaya girmiştir. Mülkiyetin kamuya geçirilmesi toplum düzeninin, güvenliğinin ve sağlığının korunması konusunda ve kural olarak düzene aykırılık teşkil eden bir fiil sebebiyle idarece herhangi bir yargı kararı olmaksızın, doğrudan uygulanan ve kişilere sosyal yükümlülüklerini hatırlatmada ilave bir katkıda bulunan engelleyici ve talî nitelikte bir idarî yaptırımdır[869].

Kabahatin konusunu oluşturan veya işlenmesi suretiyle elde edilen eşyanın veya kaim değerin mülkiyetinin kamuya geçirilmesine, ancak kanunda açık hüküm bulunan hallerde ilgili idare tarafından karar verilebilmektedir (KK, m.18/1). Dolayısıyla idarenin genel düzenleyici işlemleriyle mülkiyetin kamuya geçirilmesi şeklinde idarî tedbir uygulanması mümkün değildir. Mülkiyetinin kamuya geçirilmesine karar verilebilmesi için kanunîlik ilkesi dışında başka şartlar da aranmaktadır. Nitekim mülkiyetinin kamuya geçirilmesi kararının konusunu oluşturan eşyanın iyi niyetli üçüncü kişilere ait olmaması gerekmektedir[870]. Faile ait olmaması veya kötü niyetli üçüncü kişilere ait olması ise, bu kararın alınmasına engel değildir[871]. Karara konu eşyanın kaim değerinin tespitinin de uzman kişilerce yapılması şarttır[872].

Mülkiyetinin kamuya geçirilmesine karar verilebilmesi için fail hakkında idarî para cezası veya başka bir idarî yaptırım kararı verilmesi şart değildir (KK, m.18/5). Ayrıca faile idarî para cezası verilmesi için kusurluluk hallerine ilişkin değerleme yapılması gerekse de mülkiyetin kamuya geçirilmesi bakımından failin yaşı, ruhsal ve bedensel durumu veya diğer kusur unsurlarına ilişkin bir değerlendirme yapılmasına gerek yoktur[873].

Mülkiyetin kamuya geçirilmesi kararı verilmesi eşyanın kullanılmaz hale getirilmesi, niteliğinin değiştirilmesi veya belli bir şekilde kullanılması şartlarından birinin yerine getirilmesine bağlı olarak bir süre ertelenebilmektedir. Bu süre içinde bu

[868]AnyM. 11.6.2009 tarih ve E.2007/115, K.2009/80. (RG, 26.11.2009 -27418).
[869]Mahmutoğlu, 1995, s. 152.; Oğurlu, 2001, s. 97.; Çağlayan, 2006, s. 58.; Özen, 2013, s. 137.
[870]Kangal, 2011, s. 206.
[871]Kangal, 2011, s. 207.
[872]Otacı ve Keskin, 2010, s. 23.
[873]Kangal, 2011, s. 205.

şartlardan birinin yerine getirilmemesi halinde eşyanın mülkiyetinin kamuya geçirilmesi kararı alınmaktadır (KK, m.18/2). Mülkiyetin kamuya geçirilmesine ilişkin karar, idarî para cezalarından farklı olarak ancak kesinleşmesi halinde yerine getirilebilmektedir (KK, m.18/8). Diğer bir ifadeyle, mülkiyetinin kamuya geçirilmesine karar verilen eşya, kararın kesinleşmesiyle birlikte yok edilebilir veya kanunun belirlediği şekilde kullanılabilir[874]. Bu nedenle karar kesinleşinceye kadar ilgili kamu kurum ve kuruluşu tarafından karara konu eşyaya elkonulabilmekte veya eşya kişilerin muhafazasına bırakılabilmektedir (KK, m.18/3). Kesinleşme, süresi içinde yargı yoluna başvurulmaması veya başvurulmuş olmakla birlikte olumsuz sonuçlanması halinde gerçekleşmektedir. Mülkiyetin kamuya geçirilmesi kararı için yargı yoluna başvurulmuş olması, yürütmeyi de durdurmaktadır[875].

Mülkiyetin kamuya geçirilmesi ile elkoyma ilişkili uygulamalardır. Bu bağlamda elkoyma bazı kanunlarda bir yaptırım türü olarak düzenlense de asıl yaptırım olmayıp, asıl yaptırım uygulanıncaya kadar başvurulan tedbir niteliğinde idarî uygulamadır[876]. Mülkiyetin kamuya geçirilmesi ise, ileriye dönük ve olası tehlikeyi önleyici nitelikte bir yaptırım türüdür[877]. Diğer bir ifadeyle elkoyma, geçici ve tedbir niteliği ağır basan bir idarî işlemdir[878]. Mülkiyetin kamuya geçirilmesinde elkoyma, ceza hukuku alanındaki elkoymadan farklı olarak, eşyanın kaçırılmasını engellemeye yönelik bir tedbir niteliği taşıdığından, isbat amacı da taşımamaktadır[879]. Elkoyma sonrasında, şartlar oluşursa, eşyanın mülkiyeti kanunda açık hüküm bulunan hallerde ilgili kamu kurum ve kuruluşuna, aksi takdirde devlete geçmekte; başka suretle değerlendirilemiyorsa imha edilebilmektedir (KK, m.18/4, 18/7).

Mülkiyetin kamuya geçirilmesi kapsamında başvurulan elkoymanın, ceza muhakemesi tedbiri olarak uygulanan elkoymanın aksine, usûlüne göre verilmiş hâkim kararına ve duruma göre yetkili kılınmış merciin yazılı emrine dayanmaması nedeniyle Anayasaya aykırı olduğu yönünde görüşler de bulunmaktadır[880]. Elkoyma için bazı durumlarda aramanın yapılması gerekli görüldüğünden, Kabahatler Kanununda aramaya ilişkin bir hükme yer verilmemiş olması da eksiklik kabul edilmektedir[881]. Ayrıca

[874]Özay, 1985, s. 46.; Oğurlu, 2001, s. 95
[875]Kangal, 2011, s. 209.
[876]Çağlayan, 2006, s. 60.
[877]Oğurlu, 2001, s. 95.
[878]Ulusoy, 2013, s. 183.
[879]Otacı ve Keskin, 2010, s. 20.; Kangal, 2011, s. 207.
[880]Çağlayan, 2006, s. 61.; Otacı ve Keskin, 2010, s. 23.; Kangal, 2011, s. 208.
[881]Kangal, 2011, s. 208.

elkoyma işleminin sınırlı bir süre için uygulanması esas olduğundan, sürenin amacı aşacak boyutlara ulaşması, tedbir niteliğindeki bu uygulama cezaya dönüşerek hukuka aykırı hale getirebilecektir[882].

Gümrük Kanununda vergi kaybı niteliğinde gümrük kabahati türündeki bazı ihlâller için idarî para cezası yanında eşyanın mülkiyetinin kamuya geçirilmesi şeklindeki idarî tedbire de yer verilmiştir[883]. Buna göre gümrük işlemlerine tâbi tutulan eşyanın; genel düzenleyici işlemlerle yasaklanmış, ithali, lisansa, şarta, izne, kısıntıya veya belli kuruluşların vereceği uygunluk veya yeterlilik belgesine tâbi olması (GK, m.235/4); gümrük antrepo rejimi, geçici depolama yerleri veya gümrük idaresince eşya konulmasına izin verilen yerlerde kayıtlara göre fazla çıkması (GK, m.236/5), beyana göre belirgin bir şekilde farklı cinste olması (GK, m.237/3) ve özet beyana göre fazla çıkması, özet beyan verilmemiş veya verilmiş olan özet beyanla ilişkisi olmaması (GK, m.237/6) hallerinde eşyaya elkonularak mülkiyetinin kamuya geçirilmesi kararı alınmaktadır.

Mülkiyetin kamuya geçirilmesi, eşyaya elkonularak gümrük gözetimi altına alınmasıyla başlamaktadır. Eşya gümrük gözetimi altındayken ihlâlin tespit edilmesi halinde önce eşyaya elkonulmakta sonra karar alınmaktadır. Elkoyma işlemi kararda ayrıca belirtilmektedir. Gümrük işlemleri tamamlanarak eşyanın sahibine teslim edilmesinden sonra ihlâlin tespit edilmesi durumunda ise önce mülkiyetin kamuya geçirilmesi kararı alınmakta daha sonra eşyaya elkonulmasına yönelik işlemler başlatılmaktadır. Mülkiyetin kamuya geçirilmesi kararında; eşyaya elkoyma kararı verildiğine, eşyanın derhal idareye teslim edilmesine, aksi takdirde idarece eşyaya elkonulacağına ve idareye yapılan itirazın elkoyma kararının icrasını durdurmayacağına yönelik açıklamalara yer verilmektedir. Mülkiyetin kamuya geçirilmesine konu eşyanın bulunamaması halinde eşyanın gümrüklenmiş değeri hesaplanarak karar alınmaktadır. Kararın kesinleşmesiyle mülkiyeti kamuya geçen eşya için tasfiyeye işlemleri başlatılmaktadır (2013/38 sayılı Genelge m.18, 2015/2 sayılı Genelge).

3.5.2.2. *Diğer idarî tedbirler*

Kabahatler hukukunda çeşitli kanunlarda yer alan belirli yaptırımlara ilişkin hükümler, kanunlarında Kabahatler Kanununa uygun değişiklik yapılıncaya kadar saklı

[882]Ulusoy, 2013, s. 183.
[883]Ticaret Bakanlığı tarafından yayımlanan 16.8.2013 tarihli ve 2013/38 sayılı, 12.1.2015 tarihli ve 2015/2 sayılı ve 20.6.2016 tarihli ve 2016/9 sayılı Genelgelerde mülkiyetin kamuya geçirilmesine ilişkin gümrük idaresince yerine getirilecek işlemlere yer verilmiştir.

tutulmuştur (KK, m.19/1). Bu durum, söz konusu yaptırımların kanunlarında idarî tedbir olarak değil de idarî ceza olarak düzenlenmesine ve Kabahatler Kanunuyla benimsenen idarî yaptırımlar sistemi ile ceza sorumluluğunun kişiselliği ilkesiyle bağdaşmaması gerekçesine dayandırılmıştır[884]. Bununla birlikte kanunlarında bu şekilde yer alan idarî uygulamaların diğer idarî tedbirler olarak ele alınması mümkündür[885].

Diğer idarî tedbirler geçici engelleme, işyerinin kapatılması, bir ticari faaliyet, meslek ve sanatın geçici olarak durdurulması, yasaklanması veya askıya alınması ile ulaşım araçlarının seyrüseferden veya trafikten alıkonulması gibi tedbir niteliğindeki yaptırımlardan oluşmaktadır[886].

İdari iznin geri alınması, bir faaliyetin yapılabilmesi için alınması gereken izin, ruhsat veya lisansın başlangıçtaki şartlarının sonradan kaybedilmesi ya da bu şartların hiç sağlanamadığının anlaşılması nedeniyle idarece geri alınması veya kaldırılmasıdır[887]. İhlâle karşılık gelmeleri ve muhatabı üzerinde olumsuz etki doğurması nedeniyle idarî yaptırım niteliği taşıyan idarî tedbirler kapsamına giren izin veya ruhsat iptalleri, bunların alınmasıyla ilgili başlangıçtaki koşulların sonradan ihlâline bağlı olarak yapılmışsa cezalandırma amacı taşımaktadır[888]. Nitekim tedbir niteliğindeki iznin geri alınması için açık bir yetki gerekmediğinden, iznin verilme şartlarının sağlanmadığının sonradan anlaşılması veya şartların kaybedilmesi halinde genel düzenleme yetkisi kapsamında idarî izin her zaman sonlandırabilirken, idarî ceza niteliğindeki idarî iznin iptalinde kanunla açıkça tanınmış bir yetki gerekmektedir[889].

Gümrük mevzuatının bütünü dikkate alındığında, diğer idarî tedbirler kapsamına girebilecek bazı idarî tedbirlerin gümrük işlemleri sırasında uygulandığı görülmektedir. Gümrük Kanununda hüküm bulunmaması nedeniyle kanunîlik ilkesine uymayan ve gümrük mevzuatı içinde dağınık bir görünüme sahip olan diğer idarî tedbirler eşyanın ve taşıtın Türkiye Gümrük Bölgesinden çıkışına izin verilmemesi, askıya alma, geri alma ve iptal, durdurma ve kapatma ve eşyanın yurt dışı edilmesi şeklindedir.

[884]https://www.tbmm.gov.tr/sirasayi/donem22/yil01/ss840m.htm (Erişim Tarihi: 15.10.2015)
[885]Yalçın, 2007, s. 99.; Otacı ve Keskin, 2010, s. 20.
[886]Ulusoy, 2013, s. 176.
[887]Ulusoy, 2013, s. 178.
[888]Ulusoy, 2013, s. 179.
[889]Ulusoy, 2013, s. 182.

3.5.2.2.1. *Çıkış izni verilmemesi*

Gümrük idaresince kamu alacağının tahsilini güvence altına almak amacıyla belirli hallerde eşyanın ve taşıtın çıkışına izin verilmeyebilmektedir. Genel idarî düzenlemelerde belirli hallerde idarî yaptırım kararı yerine getirilinceye kadar konusunu oluşturan eşyanın veya taşıtın gümrük gözetiminden çıkarılamayacağına veya Türkiye Gümrük Bölgesini terk edemeyeceğine ilişkin hükümlere yer verilmiştir[890].

Uygulanan yaptırımda etkinliğin sağlanması ve takibatının imkânsız hale gelmesini önlemek amacıyla eşyanın ve taşıtın yurt dışına çıkışına izin verilmediği ilk durum geçici ithalat rejimi kapsamında getirilen kara taşıtlarıyla ilgilidir. Bu taşıtlara ilişkin ihlâller nedeniyle idarî para cezası uygulanması halinde[891], ceza tahsil edilmeden veya teminata bağlanmadan taşıtın çıkışına izin verilmemektedir[892]. Yine ATA karnesi kapsamında geçici ithali yapılan eşyanın, süresi aşılarak yurt dışı edilmek üzere çıkış gümrüğüne getirilmesi halinde uygulanan idarî para cezasının tahsil edilmesi, teminata bağlanması veya eşyanın CIF kıymeti karşılığı dövizin güvence olarak verilmesi şartıyla çıkışına izin verilmektedir[893].

İdarî tedbir niteliğinde taşıt ve eşyanın Türkiye Gümrük Bölgesine çıkışına izin verilmediği bir diğer durum Transit rejimi hakkında 4 Seri No'lu Gümrük Genel Tebliğinde[894] belirtilmiştir. Buna göre hareket gümrük idaresince verilen güzergâh kat etme süresinin zorlayıcı sebep olmaksızın geçirilmesi durumunda varış gümrük idaresi idarî para cezası uygulamaktadır. Eşyanın yurt dışı edilmesi ise, idarî para cezasının ödenmiş olması şartına bağlıdır (Transit Tebliği, m.36/7)

3.5.2.2.2. *Askıya alma, geri alma ve iptal*

Gümrük işlemleriyle ilgili ödevlerini tam ve zamanında yerine getiren, düzenli ve izlenebilir kayıt sistemi olan, malî yeterlilik ve dış ticaret hacmi şartlarını taşıyan, emniyet

---

[890]Gümrüğün denetlemesi altındaki yerlerde bulunan eşya, eşyaya bağlı gümrük vergisi ve gümrüklerce alınan diğer vergiler ile para cezaları bakımından birinci derecede karşılık ve teminat hükmündedir (Mülga 1615 sayılı GK, m.72). Benzer bir hükme 4458 sayılı Gümrük Kanununda yer verilmemiştir.

[891]Gümrük Kanunu uyarınca idarî para cezası uygulanması halinde, tahsil edildiğinin veya teminata bağlandığının anlaşılması halinde taşıtın çıkışına izin verilmektedir (KarTGT, m.20/5)

[892]Gümrük Kanunu uyarınca (GK m.238, 241) idarî para cezası uygulanan taşıtlara ilişkin geçici bırakma-terk dilekçesi üzerine verilen bir aylık süre içerisinde taşıt yurtdışı edilmez veya ek süre talebinde bulunulmazsa, ceza muhatabı kendi iradesi ve arzusuyla taşıtını Türkiye Cumhuriyeti Devletine terk etmiş sayılır ve hiçbir hak talepte bulunamaz (Mülga KarTGT, 7 No'lu ek).

[893]Geçici İthalat Sözleşmesi ve Ekleri kapsamında ATA Karnesiyle geçici olarak ithal edilen eşya süresi aşılarak çıkış gümrüğüne getirilmesi halinde alınması gereken cezanın (GK, m.238) tahsil edildiğinin, teminata bağlandığının veya CIF kıymeti karşılığı dövizin güvenceye bağlandığının anlaşılması üzerine yurt dışına çıkarılabilir (4 Seri No'lu Gümrük Genel Tebliği, m.5/1).

[894]Transit rejimi hakkında 4 Seri No'lu Gümrük Genel Tebliği. (RG, 1.8.2017, 30141).

ve güvenlik standartlarına sahip, kendi denetimini yapabilen yükümlülere yetkilendirilmiş yükümlü (GİKY, m.153-157) ve onaylanmış kişi statüsü (OKST, m.61-63) düzenlemeleri temelinde sertifika verilerek gümrük işlemlerinde çeşitli kolaylıklar sağlanmaktadır[895]. Gümrük idaresi bu kolaylıklardan yararlanan sertifika veya statü belgesi sahiplerine, yükümlülüklerini ihlâl etmeleri halinde askıya alma, geri alma ve iptal şeklinde idarî tedbirler uygulamaktadır[896]. Yine gümrük antrepoları veya geçici depolama yeri işletenlerin gümrük mevzuatından kaynaklanan yükümlülüklerini ihlâl etmeleri halinde bu türdeki idarî tedbirler uygulanmaktadır (GY, m.525).

Askıya alma

Askıya alma şartların kaybedilmesi, riskli konularda tedbir alınmaması, form ve raporların zamanında ibraz edilmemesi, firmaya ilişkin değişiklerin zamanında bildirilmemesi, firmanın taşıma yaptırdığı araç sürücüsü veya yetkilendirilmiş yükümlü olmayan kişi hakkında kanun ve milletlerarası anlaşmalarla ithali, ihracı veya transiti yasaklanmış eşyanın taşınması veya karayolu taşıtı ya da konteynerlerin insan ticareti veya göçmen kaçakçılığına konu edilmesi nedeniyle dava açılması ve kesinleşmiş gümrük vergileri ve para cezalarının ödenmemesi hallerinde uygulanmaktadır (GİKY, m.26, 31, 42, 50, 55, 74, 94, 119, 141, 147, 152.; OKST, m. 24, 41, 52, 59).

Geri alma

Geri alma, sertifika veya statü belgesi sahibi yükümlülerin isteği haricinde, askıya alma süresi içinde gerekli şartlar sağlanamamışsa bu şartlar sağlanıncaya kadar ve yönetim kurulu üyeleri, sermayesinin %10'undan fazlasına sahip ortaklar ile gümrük ve dış ticaret işlemlerinde temsil yetkisi bulunanlar hakkında kamu güvenliğini tehdit edici ciddi suç veya ciddi boyutta malî suçlardan dolayı dava açılmışsa bu kişiler beraat edinceye kadar uygulanmaktadır (GİKY, m.43, 51, 56, 75, 95, 120, 142.; OKST, m.25, 30, 42, 53, 60).

[895]Sertifika sahiplerine tanınan kolaylıklar arasında eksik beyan usûlü, kısmî ve götürü teminat uygulaması, onaylanmış ihracatçı yetkisi kapsamında A.TR dolaşım belgesi, fatura beyanı veya EUR.MED fatura beyanı düzenleme, ihracatta yerinde gümrükleme, izinli gönderici veya izinli alıcı yetkisi, ithalatta yerinde gümrükleme, beyanın kontrol türüne ilişkin kolaylaştırmalardan yararlanma; emniyet ve güvenlik kontrollerine ilişkin kolaylıklar kapsamında azaltılmış zorunlu bilgileri içeren özet beyan verebilme vardır.
[896]Gümrük idaresince sertifika veya statü belgesi sahibi yükümlüler yazılı olarak uyarılabilmekte ve askıya alma veya iptal tedbiriyle birlikte usulsüzlük cezası (GK m.241/1) uygulanabilmektedir.

Gümrük müşavirlerinin sahip oldukları izin belgeleri de geri alınabilmektedir. Nitekim gümrük mevzuatına aykırı hareketleri tespit edilen gümrük müşavirleri ve gümrük müşavir yardımcılarının izin belgeleri merkezi denetim elemanları ve bölge müdürleri tarafından gerek görülmesi halinde tedbir mahiyetinde geçici olarak alınmakta ve gümrüklerde iş takip etmelerine izin verilmemektedir. Bu şekilde izin belgeleri alınanlar hakkında geçici olarak mesleki faaliyetten alıkoyma cezası verilmesi halinde, tedbir mahiyetinde izin belgelerinin alındığı süre, verilen cezadan mahsup edilmektedir (GK, geçici m.6/9).

Gümrük antrepoları ve geçici depolama yerleri işletenlerin tamirat ve bakım işlerini aksatmadan yerine getirme, sabit ve değişir unsurlarda izinsiz değişiklik yapmama, gümrük denetimi sırasında yardımcı olma, antrepo kayıtlarını usûlüne uygun tutma ve gümrük idaresinin talimatlarını yerine getirme konularında sorumluluğu vardır. Sorumluluklarını yerine getirmeyen işleticilere ilk tebligat tarihinden itibaren başlamak ve en fazla 1 yıl olmak üzere eksiklikleri tamamlamaları bildirilmektedir. Bu süre içerisinde bu yerlere eşya girişine izin verilmezken, eksikliklerin belirlenen sürede tamamlanmaması halinde işletme izinleri geri alınmaktadır. Bu kişilerin gümrük kabahati veya kaçakçılık suçu işlediklerinin tespit edilmesi halinde de açma veya işletme izni geri alınabilmektedir (GY, m.525).

İptal

İptal sertifika veya statü belgesinin yanlış veya eksik bilgilere veya sahte belgelere dayanılarak verildiğinin anlaşılması, yönetim kurulu üyeleri, sermayesinin %10'undan fazlasına sahip ortaklar ile gümrük ve dış ticaret işlemlerinde temsil yetkisi bulunanlar hakkında kamu güvenliğini tehdit edici ciddi suç veya ciddi boyutta malî suçlardan dolayı kesinleşmiş yargı kararı bulunması ve sertifika veya statü belgesinin kapsamı hak ve yetkiler ile özel tip mühürlerin başkası adına kullanılması hallerinde uygulanmaktadır (GİKY, m.156, OKST, m.63).

Gümrüksüz satış mağazaları ve depolarıyla ilgili işlemler sırasında Türk Ceza Kanunu, Kaçakçılıkla Mücadele Kanunu ve ceza içeren diğer kanunların örgütlü suç işlendiğinin anlaşılması ve durumun ciddi nitelik ve boyutlarda bulunması halinde ya da devam edeceğine dair hukukî delil ile ciddi şüphe ve emarelerin görülmesi halinde adlî takibat ya da mahkeme sonucu beklenmeden bu yerlerin açılış izinleri Ticaret Bakanlığı tarafından iptal edilebilmektedir. Ayrıca mağazalarca bilgisayar sistemleri dışında satış işlemi yapıldığının tespiti halinde bu yerlerin faaliyetleri durdurulurken, sistem üzerinde mükerrer satış veya limitüsti satış yapılmasını önleyen unsurların devredışı bırakıldığının

tespiti halinde bu yerlerin açılış izinleri iptal edilmektedir. Mağaza ve depolarda sahte ve taklit mal satışı yapıldığının mahkeme kararı ile kesinleşmesi halinde ise, mağazaların işletme izni iptal edilmektedir (GY, m.525, GSMY, m.29).

Transit rejimi hakkında 3 Seri No'lu Gümrük Genel Tebliğinde[897] ise, rejim kapsamında ham petrol, benzin, nafta, gazyağı, motorin ve jet yakıtının karayolu ve demiryolu ile transitini yapmak üzere izin verilen kişilerce ibraz edilen belgelerde tahrifat yapıldığının, ibraz edilen belgelerin sahte olduğunun, verilen izinlerin üçüncü kişilere devredildiğinin, verilen taahhütnameye aykırı davranıldığının, başvuru sırasında aranan şartların kaybedildiğinin tespiti hallerinde ve başvuruda bulunan kişiler ile taşıyıcı firmaların sahibi, sermayesinin % 10'dan fazlasına sahip gerçek kişi ortağı ile yönetim kurulu üyeleri veya temsile yetkili yöneticilerinden en az birisi hakkında kaçakçılık yapıldığı iddiasıyla dava açılması halinde mahkemelerce aksine karar verilinceye kadar transit rejimi kapsamında verilen izin askıya alınmakta ve kesinleşmiş mahkûmiyet kararı üzerine iptal edilmektedir (Transit Rejimi Tebliği, m.8).

3.5.2.2.3. *Durdurma veya kapatma*

Gümrük idaresince uygulanan bir diğer idarî tedbir gümrüksüz satış mağazaları ve depoları gibi yerler için durdurma veya kapatma kararı verilmesidir. Gümrük denetimi neticesinde denetim elemanlarının talebi halinde bu yerlerin derhal açılması, her türlü kolaylığın gösterilmesi, istenen bilgi ve belgelerin verilmesi zorunluluğuna uyulmaması halinde mağaza veya depolar, denetim elemanlarınca geçici olarak kapatılmakta; istenilen bilgi ve belgeler verildiğinde ise, tekrar açılmaktadır. Denetimlerde gümrük mevzuatına aykırılık tespit edilirse, mağaza ve depolar 10 güne kadar kapatılabilmektedir. Kapatma kararı Ticaret Bakanlığına bildirildikten sonra, tespit edilen aykırılıklar giderilinceye kadar mağaza faaliyetleri durdurulmaktadır. Ticaret Bakanlığı tarafından ihlâlin ciddiyeti ve tekrarı göz önünde bulundurularak geçici kapsatma süresi 1 yıla kadar uzatılabilmektedir. Ayrıca mağazalarca hak sahiplerine eşya satışının bilgisayar sistemleri vasıtasıyla yapılması gerektiğinden, bu sistemlerin dışında işlem tesis edildiğinin tespiti halinde de bu yerlerin faaliyetleri durdurulmaktadır (GSMY, m.28, 29).

[897]Transit rejimi hakkında 3 Seri No'lu Gümrük Genel Tebliği. (RG, 24.7.2012, 28363).

3.5.2.2.4. *Yurtdışı etme*

Gümrük idaresince uygulanan diğer bir idarî tedbir türü de eşyanın yurtdışı edilmesidir. Serbest dolaşıma giriş rejimine tâbi tutulan ve genel düzenleyici işlemlerle ithali yasak olan eşya ile ithali lisansa, şarta, izne, kısıntıya veya belirli kuruluşların vereceği uygunluk ve yeterlilik belgesine tâbi olduğu halde uygunluk ve yeterlilik belgesine tâbi değilmiş veya belge alınmış gibi beyan edilen eşyanın aynı zamanda değersiz, atık ve artık madde olması halinde idarî para cezası uygulanarak eşya yurt dışı edilmektedir (GK, m.235).

3.6. İdarî Yaptırımlara Yönelik Usûl İşlemleri

Kabahatler Kanununun idarî yaptırım kararlarına karşı kanun yoluna ilişkin hükümleri diğer kanunlarda aksine hüküm bulunmaması halinde, diğer genel hükümleri ise idarî para cezası ve mülkiyetin kamuya geçirilmesi yaptırımını gerektiren bütün ihlâller hakkında uygulanmaktadır (KK, m.3/1). Bu bağlamda yürürlüğe girdiği tarihten itibaren Kabahatler Kanununun idarî yaptırım kararı alınması ve uygulanması; idarî yaptırım kararlarının şekli ve içeriği; tebliği; kesinleşmesi; tahsili; zamanaşımı ve idarî para cezalarının genel bütçeye gelir kaydedilmesine ilişkin genel hükümleri, kanun yolu ile vergi aslına bağlı özel düzenlemeler haricinde, gümrük kabahatleri için de geçerli hale gelmiştir.

3.6.1. İdarî yaptırım kararları

Gümrük kabahatleri karşılığında idarî yaptırımların yerine getirilebilmesi için Kabahatler Kanununa uygun şekilde idarî yaptırım kararı alınmaktadır. İdari yaptırım kararının, girişte yapılan beyan ile beyanın denetimi sonucunda tespit edilen farklılıklar için verilen idarî para cezalarıyla ilgili olması halinde, vergiler tahakkuk ettikten sonra alınması gerekmektedir[898].

3.6.2. İdarî yaptırım kararı almaya yetkili kişiler

Kabahatler hukukunda ilgili kamu kurum ve kuruluşunun görev alanına giren yerlerde işlenen kabahatler dolayısıyla idarî yaptırım kararı vermeye kanunda belirtilen idarî kurul, makam veya kamu görevlileri ve açıkça bir belirleme yapılmayan hallerde ilgili

[898]Çelik, 1999a, s. 128.

kamu kurum ve kuruluşunun en üst amiri yetkilidir (KK, m.22/1). İdarî yaptırımlarla ilgili kamu tüzel kişileri aşağıdaki şekilde sınıflandırılmıştır (TahGTB, Kısım II):

- Devlet Tüzel Kişiliği: Genel bütçe kapsamında olup, Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanununa ekli (I) sayılı cetvelde yer alan kamu idareleridir. Kabahatler Kanunu uyarınca Cumhuriyet Savcıları ve Mahkemeler de bu kapsama girmektedir.
- İdari Kamu Kurumları: Devlet Tüzel Kişiliğinin öteden beri yürüttüğü kimi hizmet ve faaliyetleri yerine getirmek için kanunla kurulan ve Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanununa ekli (II) sayılı cetvelin (B) bölümünde yer alan özel bütçeli idarelerdir.
- Mahalli İdareler: Mahalli müşterek ihtiyaçları karşılamak üzere kurulmuş olan mahalli idareler; il özel idaresi, belediyeler ve köylerden oluşmaktadır.
- İktisadi Kamu Kurumları: İktisadi alanda faaliyette bulunmak için oluşturulan kamu tüzel kişileridir.
- Sosyal Kamu Kurumları: Kişilerin sosyal haklarını ve güvenliklerini karşılamak ve sağlamak üzere oluşturulan ve Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanununa ekli (IV) sayılı cetvelde yer alan Türkiye İş Kurumu ve Sosyal Güvenlik Kurumudur.
- Bilimsel Kamu Kurumları: Bilimsel, teknik ve kültürel alanlarda faaliyette bulunmak üzere oluşturulmuş olan ve Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanununa ekli (II) sayılı cetvelin (A) bölümünde yer alan özel bütçeli idarelerdir.
- Kamu Kurumu Niteliğindeki Meslek Kuruluşları: Belli mesleklere mensup insanların zorunlu olarak katıldıkları ve bağlı oldukları tüzel kişiliklerdir.
- Düzenleyici ve Denetleyici Kurumlar: Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanununa ekli (III) sayılı cetvelde yer alan Radyo ve Televizyon Üst Kurulu, Telekomünikasyon Kurumu, Sermaye Piyasası Kurulu, Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu, Enerji Piyasası Düzenleme Kurumu, Kamu İhale Kurumu, Rekabet Kurumu ile Tütün, Tütün Mamulleri ve Alkollü İçkiler Piyasası Düzenleme Kurumu ile (III) sayılı cetvelde yer almayan Tasarruf Mevduatı Sigorta Fonu ve Şeker Kurumu bu sınıfa girmektedir.

Gümrük kabahatlerinden kaynaklanan idarî yaptırımlara ilişkin yaptırım kararı alma yetkisi gümrük idaresinin amirlerine veya bunların yardımcılarına aittir (GK, m.232/3). Bu kişiler gümrük ve ticaret bölge müdürleri, gümrük müdürleri ile bunların yardımcılarıdır (2013/38 sayılı Genelge, m.2). Ayrıca gümrük işlemleriyle bağlantılı hukuka aykırı hareketin suç veya kabahat boyutu ve takip edilecek usûl kuralları açısından ön değerlendirme gümrük idaresinin amirleri veya yardımcıları tarafından yapılmaktadır (GY, m.579/1).

3.6.3. İdarî yaptırım kararının şekli ve içeriği

İdari yaptırım kararlarında bulunması gereken hususlar aşağıda sıralanmıştır:

- Hakkında idarî yaptırım kararı verilen kişinin kimlik ve adresi ile kimlik numarası veya vergi kimlik numarası,
- Karar tarihi ve kararı veren kamu görevlilerinin kimliği,
- İdari yaptırım kararı verilmesini gerektiren kabahat fiili, bu fiilin işlendiğini ispata yarayacak bütün deliller, kabahati oluşturan fiilin işlendiği yer ve zaman,
- İdari para cezasının ödeme süresi ve ödeme yeri,
- İdari yaptırım kararına karşı kanun yolu, mercii ve süresi,
- Peşin ödeme indirimi hakkı, taksitlendirme talebi hakkı, ödeme yapılmaması halinde uygulanacak yaptırım,
- Kararın tebliğ tarihi ve tebligatın yurtdışında yapılması halinde idarî para cezası tutarının Türk Büyükelçiliğine veya Konsolosluğuna ödenebileceği bilgileri ve
- İdari para cezası kararının Türkiye'de yerleşik olmayan kişi adına düzenlenmesi halinde, pasaport numarası, taşıt plakası, firma unvanı ve adresi gibi ceza kararının takibini kolaylaştırmak üzere gerekli bütün bilgiler (KK, m.25, TahGTB, m.III/A, GTahGT, m.7/1, 2013/38 sayılı Genelge, m.3).

Ayrıca idarî yaptırım kararının gümrük idaresinde kalan nüshası üzerine kesinleşme tarihi yazılmaktadır (2013/38 sayılı Genelge, m.3). İdarî para cezaları için uzlaşma ve itiraz yoluna gidilebilmesi nedeniyle, buna ilişkin kararda[899];

- İtiraz etmeden önce uzlaşma talebinde bulunulabileceği,
- Uzlaşma talebinde bulunulması halinde, itiraz süresinin duracağı,
- Uzlaşmanın vâki olmaması veya temin edilememesi halinde sürenin kaldığı yerden işlemeye devam edeceği, ancak sürenin bitimine 3 günden az kalmış olması halinde sürenin 3 gün uzayacağı

bilgisine yer verilmektedir (2013/38 sayılı Genelge, m.3). Yükümlüsünün ve gümrük idaresinin aynı olması ve aralarında maddî veya hukukî yönden bağlılık bulunması şartıyla birden fazla işleme veya beyannameye ilişkin gümrük vergileri ve idarî para cezaları için tek bir tahakkuk işlemi yapılarak idarî para cezası kararı alınabilmektedir (GK, m.232/2, GTahGT, m.11/1).

[899]İdarî para cezası dışındaki idarî yaptırımlar uzlaşmaya konu edilemez (2013/38 sayılı Genelge, m.3)

Kabahatin konusunu oluşturan veya işlenmesi suretiyle elde edilen eşyanın mülkiyetinin kamuya geçirilmesine ancak ilgili kanunda açık hüküm bulunması halinde karar verilebilmektedir (KK, m.18/1)[900]. İdari yaptırım kararlarında yer alması istenen unsurlar ile eşyanın cinsi, miktarı ve olaya ilişkin ayrıntılar mülkiyetinin kamuya geçirilmesi kararında da detaylı olarak belirtilmektedir (2013/38 sayılı Genelge, m.18/a).

3.6.4. İdarî yaptırım kararının tebliği

Kabahatler hukukunda idarî yaptırım kararının 7201 sayılı Tebligat Kanunu hükümlerine göre ilgilisine tebliğ edileceği, tebligat metninde söz konun karara karşı başvurulabilecek kanun yolu, mercii ve süresinin açıkça belirtilmesi öngörülmüştür (KK, m.26/1). Ayrıca bu kararlar, Hazine ve Maliye Bakanlığı ile kararı alanlar arasında yapılan protokoller çerçevesinde elektronik ortamda tebliğ edilebilmektedir (KK, m.26/4).

Gümrük idaresince alınan idarî yaptırım kararları da gerekçesi belirtilmek suretiyle verilmekte ve Tebligat Kanunu hükümlerine göre tebliğ edilmektedir. Tebligat metninde Gümrük Kanununa göre idarî yaptırım kararına karşı başvurulabilecek kanun yolu, mercii ve süresi ile idarî yaptırım kararının kişinin huzurunda verilmesi halinde bu husus belirtilmekte ve ilgili kişiden kararı imzalaması istenmektedir. İmzadan kaçınması halinde durum kararda belirtilerek, idarî yaptırım kararının bir örneği bu kişi veya kişilere verilmektedir. İdari para cezasına konu fiilin bir tüzel kişilik bünyesinde faaliyet gösteren dolaylı temsilci tarafından işlenmesi durumunda, idarî para cezası uygulanan tüzel kişiliğe de karar ayrıca tebliğ edilmektedir. İdari yaptırım kararlarının ilgilisine elden tebliğ edilmesi halinde karar üzerine tebellüğ edildiğine ilişkin imza alınmakta veya tebliğ-tebellüğ tutanağı düzenlenmektedir (KK, m.26/2-3, TahGTB, m.III/B, GTahGT, m.7/2-3, 2013/38 sayılı Genelge, m.4).

3.6.5. İdarî yaptırım kararının kesinleşmesi

Vergi hukukunda, tarh ve tebligat işlemini konu alan vergi/ceza ihbarnamesine ilişkin yargı yoluna başvurma imkânının ortadan kalkmasını ifade eden kesinleşme, bazı

[900]Gümrük Kanununda genel düzenleyici idarî işlemlerle ithalinin yasak eşya ile ithali, lisansa, şarta, izne, kısıntıya veya belli kuruluşların vereceği uygunluk veya yeterlilik belgesine tâbi olduğu halde uygunluk ve yeterlilik belgesine tâbi değilmiş veya belge alınmış gibi beyan edilen eşya (GK, m.235/4), antrepo beyannamesi kapsamındaki belirgin bir şekilde farklı cinste eşya (GK, m.236/5), özet beyana göre fazla çıkan eşya (GK, m. 237/3) ve özet beyan verilmeksizin yurda getirilen eşya (GK, 237/6) için mülkiyetin kamuya geçirilmesi idarî tedbirine yer verilmiştir.

hallerde tahakkuk ile birlikte; bazı hallerde ise, tahakkuktan sonra gerçekleşmektedir. Bu bağlamda beyana tâbi vergiler, beyannamenin verilmesi üzerine tahakkuk fişinin düzenlenmesiyle; ikmalen, re'sen veya idarece tarhta ise, tarh işlemine karşı yargı yoluna başvurulmasının neticesine göre gerçekleşmektedir[901].

Genel bütçeye gelir kaydedilmesi gereken idarî para cezalarının Amme Alacaklarının Tahsili Usulü Hakkında Kanuna göre takip edilebilmesi için idarî yaptırım kararlarının da kesinleşmesi gerekmektedir. Kesinleşen idarî para cezası kararları yine bu Kanuna göre tahsil edilmek için Hazine ve Maliye Bakanlığınca belirlenen tahsil dairelerine gönderilmektedir (KK, m.17/4, TahGTB, m.III/C).

Gümrük idaresince verilen idarî yaptırım kararının kesinleşmesi idarî para cezası ve mülkiyetin kamuya geçirilmesi bakımından farklılık taşımaktadır. Ayrıca gümrük idaresinin idarî yaptırım kararı alma, takip ve tahsilat yetkisi bulunduğundan, kararlarını Hazine ve Maliye Bakanlığına göndermesine gerek yoktur (2013/38 sayılı Genelge, m.7).

Gümrük idaresince alınan idarî yaptırım kararına tebliğ edildikleri tarih itibariyle 15 gün içerisinde itiraz edilmemesi halinde kesinleşme gerçekleşmektedir. İdarî yaptırım kararına itiraz edilmekle birlikte itirazın reddine karar verilmesi halinde bu kararın tebliğ edildiği tarihten itibaren vergi alacağına bağlı idarî para cezaları için 30 gün içinde vergi mahkemesine, vergi alacağına bağlı olmayan para cezaları için ise 60 gün içinde idare mahkemesine başvurulmadan sürenin bitmesiyle birlikte kesinleşme gerçekleşmektedir. Gümrük vergileri alacağına bağlı idarî para cezalarının dava konusu yapılması halinde mahkemece yükümlü aleyhine verilen kararın gümrük idaresine tebliğ edildiği tarihte gümrük vergileri tahsil edilebilir hale gelirken gümrük vergileri alacağına bağlı olmayan idarî para cezalarının tahsili için kesinleşme beklenmektedir (GTahGT, m.13, 2013/38 sayılı Genelge m.7/a-b).

İdari para cezaları hakkında gümrük idaresi ile ceza muhatabı uzlaşabilmektedir (GK, m.244). Uzlaşma tutanakları kesinlik taşıdığından, üzerinde uzlaşılan ve tutanakla tespit olunan hususlar hakkında taraflar şikâyette bulunamamakta ve dava açamamaktadır. Bu durumda uzlaşma tutanağının imzalandığı tarihte uzlaşılan tutarlar üzerinden idarî para cezaları kesinleşmektedir (2013/38 sayılı Genelge m.7/c).

[901]Karakoç, 2017b, s. 226.

3.6.6. İdarî yaptırım kararının takibi

Amme Alacaklarının Tahsili Usulü Hakkında Kanuna göre kamu alacaklarına yönelik takibat[902], alacaklı amme idaresinin mahalli tahsil dairesince yapılması gerekmektedir. İdari yaptırım kararlarını takibatına yönelik işlemler de gümrük idaresince mahallinde ve tahsil dairesi sıfatıyla Amme Alacaklarının Tahsili Usulü Hakkında Kanuna uygun olarak yerine getirilmektedir. Mahal, büyükşehir belediyesi sınırları içinde bulunan gümrük idaresi için büyükşehir belediyesi sınırı, illerde bulunan gümrük idaresi için merkez ilçe sınırları ve ilçelerde bulunan gümrük idaresi için ilçe sınırı içinde kalan alandır. Borçlu veya eşyanın başka bir mahalde bulunması halinde ise, takibat işlemleri, o mahaldeki aynı neviden kamu idaresinin tahsil dairelerine niyabeten (yerine geçerek) yaptırılmaktadır. Büyükşehir ve ilçe belediye sınırları içinde birden fazla gümrük idaresi olması halinde bu idarenin yetkili olduğu mahaller, gümrük ve ticaret bölge müdürlükleri tarafından belirlenmektedir (AATUHK, m.5, TahGTB, m.D/2, GTahGT, m.14, , 2013/38 sayılı Genelge m.8).

3.7. İdarî Yaptırımların Sona Ermesi

Kişiliğin sona ermesi, af-yeniden yapılandırma, başka bir soruşturmanın açılmış olması, daha önce alınmış bir kararın varlığı ve zamanaşımının gerçekleşmesi hallerinde kabahatten dolayı gümrük idaresince soruşturma açılmadığı gibi mevcut soruşturma sonlandırılmaktadır[903]. Ayrıca idarî yaptırım kararının yerine getirilmesi, terkin ve ceza muhatabının gönüllü vazgeçmesi, etkin pişmanlık göstermesi, idarî veya yargı yollarına başvurması neticesinde verilen karar üzerine gümrük idaresince verilen idarî yaptırımlar kısmen veya tamamen sona ermektedir[904].

3.7.1. Kişiliğin sona ermesi

Kişiliğin sona ermesi gerçek kişiler bakımından ölüm olayının gerçekleşmesi ve tüzel kişiler bakımından tasfiye sürecinin sonucunda gerçekleşmektedir.

---

[902]Türk Dil Kürümü Büyük Türkçe Sözlükte takibat kavramı, kovuşturma; kovuşturma kavramı da kovuşturmak işi, takibat, takip olarak tanımlanmıştır. http://www.tdk.gov.tr/index.php?option=com_bts&view=bts (Erişim Tarihi: 11.11.2018)

[903]Kangal, s. 267-276.

[904]Yeni Gümrük Kanunu Taslağında yapılan denetlemeler sonucunda hiç alınmadığı veya noksan alındığı belirlenen gümrük vergileri ile bunlara ilişkin cezaların toplam miktarının 25 TL'yi aşmaması ve tahakkukları ve tebliğleri için yapılacak giderlerin bu miktardan fazla olacağının tespiti halinde bu vergi ve cezalar tebliğ edilmeyebilecektir (YGKT, m.25/6).

3.7.1.1. *Gerçek kişilerde kişiliğin sona ermesi-ölüm*

Gerek ceza hukuku gerekse kabahatler hukuku alanında kişilerin sebep oldukları haksız fiiller nedeniyle yaptırımların, yalnızca o kişilere yönelik uygulanabileceği genel kabul görmüş bir ilkedir. Anayasaya göre de ceza sorumluluğu kişiseldir (Any, m.38/7).

Ceza hukukunda, bir kişinin haksız fiili dolayısıyla başka bir kişi sorumlu tutulmamakta ve mahkemeler tarafından sanık statüsündeki gerçek kişilerin ölümü halinde kamu davasının düşürülmesine karar verilmektedir. Ancak mahkemeler müsadere tedbirine konu unsurlar üzerinden davaya devam edilebilmekte ve müsadere kararı alabilmektedir. Hükümlü statüsündeki kişilerin ölümü halinde ise, hapis ve henüz infaz edilmemiş adlî para cezaları kalkarken, müsadereye ve yargılama giderlerine ilişkin olup ölümden önce kesinleşmiş bulunan hüküm infaz edilmektedir (TCK, m.64).

Vergi hukukunda da ölüm, vergi cezalarını tamamen sona erdiren nedenler arasında yer almaktadır (VUK, m.372). Cezaların şahsîliği ilkesinin sonucu olarak ölüm, vergi cezalarının kesinleşmesinden ziyade tahsil edilme durumu bakımından belirleyicidir[905].

Ceza sorumluluğunun kişiselliği ilkesi kabahatler hukukunda da yer bulmaktadır. Nitekim idarî para cezalarının, özel kanunlarda belirlenen sürelerde ödenmemesi ve kesinleşmesi halinde takip işlemleri Amme Alacaklarının Tahsili Usulü Hakkında Kanuna göre gerçekleştirilirken, hakkında idarî para cezası uygulanan kişinin ölümü üzerine idarî para cezası kararının yerine getirilmesinden vazgeçilmektedir (KK, m.17/4).

Gümrük kabahatleri için öngörülen idarî yaptırımlar bakımından da kabahatler hukukuyla benimsenen sisteme uygun şekilde cezanın kişiselliği ilkesi uygulama bulmaktadır. Örneğin beraberinde taşıtla Türkiye'ye giren kişinin ölmesi halinde geçici ithalat rejimi kapsamında verilen süre aşılmış olsa bile idarî yaptırım uygulanmaksızın taşıtın yurtdışına çıkış işlemleri yerine getirilmektedir (KarTGT, m.20/4).

3.7.1.2. *Tüzel kişilerde kişiliğin sona ermesi*

Tüzel kişiler hakkında verilen idarî yaptırım kararları bakımından tüzel kişilik sona erse bile Amme Alacaklarının Tahsili Usulü Hakkında Kanun uyarınca ortaklar veya kanunî temsilciler sorumlu tutulmaktadır. Bu kişilerin ölümü halinde, idarî yaptırım kararının muhatabı tüzel kişilik olsa da mirası reddetmemiş mirasçılar hakkında kamu alacağının takibine devam edilmektedir (AATUHK, mük.m.35).

[905]Karakoç, 2016a. s. 165-166.; Karakoç, 2016b, 199.; Karakoç, 2017b, 443.

3.7.2. Ödeme-tahsilat-yerine getirme

Vergi hukukunda vergilendirme işlemlerinin son aşamasını ve vergi borcunun en tâbii sona erme nedenini ödeme-tahsil oluşturmaktadır. Bu neden, yükümlünün iradesi neticesinde ödeme şeklinde ya da cebren tahsilat şeklinde gerçekleşebilmektedir[906]. Ödeme kamu hukuku ilişkisine dayandığından, vergi kanunlarında mutlaka ödeme zamanına ilişkin bir hüküm bulunmaktadır[907]. Vergi Usul Kanununda vergi idaresi tarafından kesilen idarî para cezaları için ödeme süresi düzenlenmiştir (VUK, m.368). Buna göre vergi cezaları, bu cezalar hakkında yargı yoluna başvurulmamışsa, dava açma süresinin sona erdiği tarihten; yargı yoluna başvurulmuşsa, vergi mahkemesinin kararı üzerine vergi dairesince düzenlenen ihbarnamenin (2. ihbarname) ilgiliye tebliğ edildiği tarihten başlayarak 1 ay içinde ödenmesi gerekmektedir. Bununla birlikte ceza hakkında istinaf veya temyiz başvurusu yapılması ve yürütmeyi durdurma kararı alınması halleri ile uzlaşma sonucuna göre para cezalarının ödeme zamanı değişebilmektedir[908].

Vergiler gibi idarî para cezası alacağını sona erdiren en temel neden ceza hukukundaki infaz karşılığı kabahatler hukukunda yerine getirme şekli olan alacağın borçlu tarafından ödenmesi ya da alacaklı idare tarafından tahsil edilmesidir.

Kabahatler Kanununda idarî para cezalarının ödeme süresine ilişkin herhangi bir hükme yer verilmediğinden, kabahat içeren kanun hükümlerinin dikkate alınması gerekmektedir. Ancak ilgili kanunlarda da ödeme zamanı gösterilmemişse Amme Alacaklarının Tahsili Usulü Hakkında Kanun geçerlilik kazanmaktadır. Buna göre ilgili kanunda ödeme süresi gösterilmeyen idarî para cezalarının ödeme süresi usûlüne uygun şekilde ilgilisine tebliğ edildikleri tarihten itibaren 1 aydır (AATUHK, m.37). İdari yaptırım kararında ödeme süresi açıkça belirtilmelidir (TahGTB, m.D/3, GTahGT, m.14, 2013/38 sayılı Genelge m.8).

Ödeme yeri idarî para cezalarının gelir kaydedildiği idareye göre değişmektedir. Genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerince verilen idarî para cezaları belirli oranın dışındaki kısmı ile Cumhuriyet başsavcılıkları ve mahkemelerce verilen idarî para cezaları ve ilgili kanunlarındaki hükümler saklı kalmak kaydıyla diğer kamu kurum ve kuruluşları tarafından verilen idarî para cezaları genel bütçeye, sosyal güvenlik kurumları ile mahalli idareler tarafından verilen idarî para cezaları kendi bütçelerine gelir

[906]Karakoç, 2017b, 231, 344.
[907]Karakoç, 2017b, 348, 441.
[908]Karakoç, 2017b, 442-443.

kaydedilmektedir. Kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşlarının verdiği para cezaları, kendi kanunlarındaki hükümlere tâbidir. Genel bütçeye gelir kaydedilmesi gereken idarî para cezalarına ilişkin kesinleşen kararlar, Amme Alacaklarının Tahsili Usulü Hakkında Kanuna göre tahsil edilmek üzere Hazine ve Maliye Bakanlığınca belirlenen tahsil dairelerine gönderilmektedir. Sosyal güvenlik kurumları ve mahalli idarelerce verilen idarî para cezaları, kanunlarında aksi hüküm olmadığı takdirde, bu idarelerce tahsil edilmektedir. Diğer kamu kurum ve kuruluşlarınca verilen ve genel bütçeye gelir kaydedilmesi gerekmeyen idarî para cezaları da kanunlarında özel hüküm yoksa genel hükümlere göre tahsil edilmektedirler (KK, m.17, TahGTB, m.D/3).

Gümrük idaresince verilen idarî para cezaları doğrudan genel bütçeye gelir kaydedilmektedir. İlgilinin rıza göstermesi halinde tahsilat derhal yerine getirilmekte ve ödemenin kanun yoluna başvurulmadan önce yapılması halinde ceza muhatabı 3/4'ü peşin ödeme indiriminden yararlandırılmaktadırlar. Ancak peşin ödeme indiriminin yapılması için ödeme süresi ve kanun yolu birlikte dikkate alınmaktadır. Nitekim gümrük vergileriyle birlikte alınması gereken idarî para cezaları gümrük vergileriyle aynı zamanda karara bağlanarak tebliğ edilirken, ilgili tarafından tebliğ tarihi itibariyle 15 gün içinde ödenmesi gerekmektedir. Gümrük vergisinin sadece idarî para cezası tutarının hesaplanmasında ceza matrahı olarak kullanıldığı veya gümrük vergileriyle ilişkili olmayan idarî para cezalarını ödeme süresi ise tebliğ tarihinden itibaren 1 aydır. İtiraz süresi ise, idarî para cezalarının tebliğ edildikleri tarihinden itibaren 15 gündür. Bu durumda gümrük vergilerine bağlı idarî para cezalarının ödeme süresi içerisinde ve itiraz yoluna gidilmeden ödenmesi halinde peşin ödeme indirimi yapılmaktadır. Gümrük vergilerine bağlı olmayan idarî para cezaların ödeme süresinin 1 ay ve itiraz süresinin 15 gün olması sebebiyle bu süre içerisinde itiraz yoluna gidilmeden ödeme yapılması halinde peşin ödeme indirimi yapılmaktadır. İndirim için ceza muhatabının ayrıca bir başvuru yapması gerekmediği gibi idarî para cezasında indirim yapılması da yargı yoluna başvurmaya engel değildir. Gümrük vergileri ve para cezalarının zamanaşımına uğraması halinde rızaen yapılan ödemeler kabul edilmektedir (GTahGT, m.14, 2013/38 sayılı Genelge m.8).

Mülkiyetin kamuya geçirilmesi kararının yerine getirilmesi için kesinleşmesi gerekmektedir. Ayrıca karara konu eşyanın kullanılmaz hale getirilmesi, niteliğinin değiştirilmesi veya belirli bir şekilde kullanılması şartlarından birinin yerine getirilmesine

bağlı olarak, mülkiyetin kamuya geçirilmesine ilişkin kararın yerine getirilmesi gümrük idaresince makul bir süre geciktirilebilmektedir (KK, m.18, 2013/38 sayılı Genelge m.18/c).

3.7.2.1. *İdarî para cezalarının gelir kaydı*

İdari para cezaları tahsilat sonrası bu amaçla açılmış bütçe hesaplarına kaydedilmesi yoluyla bütçe hesaplarına aktarılmaktadır. İdareler, tahsil ettikleri idarî para cezalarını, tahsil ettikleri ayı takip eden ayın 7. günü; bu tarihin resmi tatile rastlaması halinde tatili izleyen ilk iş günü; aralık ayı içerisinde tahsil edilen tutarı ise bütçe yılının son iş günü mesai saati bitimine kadar, borçlu ve idarî para cezası ve tahsilat bilgilerini içeren listelerle birlikte vergi dairelerine nakden ya da vergi dairelerinin Ziraat Bankası nezdindeki saymanlık hesabına aktarmaktadırlar. Tahsili yapılan idarî para cezası tutarlarının süresi içerisinde hazine hesaplarına aktarılmaması halinde ise, gecikme zammıyla[909] birlikte ilgili idareden tahsil edilmektedir (TahGTB, m.E).

Gümrük Kanunu uyarınca gümrük kabahatleri karşılığında uygulanan idarî para cezaları Kabahatler Kanununa uygun şekilde doğrudan genel bütçeye gelir kaydedilmektedir (KK, m.17/3). Diğer taraftan tahsil edilen idarî para cezalarının % 15'i, varsa muayene ve tahlilden önce cezayı gerektiren durumu ortaya çıkaran muhbirlere Ticaret Bakanlığı bütçesinin ilgili tertibinden ödenmektedir (GK, m.233)[910].

3.7.2.2. *İdarî para cezalarının tahsil usûlü*

Kabahatler Kanunu uyarınca idarî para cezalarının tahsil usûlü, idarî para cezasının düzenlendiği kanunlara göre ve ilgili kamu idaresince belirlenmektedir. Nitekim genel

[909]Gecikme zammı hesaplanırken Amme Alacaklarının Tahsili Usulü Hakkında Kanunda yer alan oran esas alınmaktadır (AATUHK m.51). Cumhurbaşkanı, gecikme zammı oranlarını aylar itibarıyla topluca veya her ay için ayrı ayrı, % 10'una kadar indirmeye, gecikme zammı oranı ile gecikme zammı asgari tutarını 2 katına kadar artırmaya, ayrıca gecikme zammı oranını aylar itibarıyla farklı olarak belirlemeye ve gecikme zammını bileşik faiz usulüyle aylık, 3 aylık, 6 aylık veya yıllık olarak hesaplatmaya yetkili olup, bu oran her ay için ayrı ayrı uygulanmak üzere % 2 olarak belirlenmiştir (62 sayılı Amme Alacakları İçin Uygulanan Gecikme Zammı Oranının Yeniden Belirlenmesine İlişkin Cumhurbaşkanlığı Kararı (RG, 5.9.2018, 30526), m.2).

[910]Mülga 1615 sayılı Gümrük Kanunu uyarınca vergi kaybına neden olan beyana aykırılık sonucu alınan idarî para cezaları, hizmet mahal ve şartları ve şahsi gayretleri itibariyle külfet ve zahmete katlanan amir ve memurlara, muayene ve tahlilden önce cezayı gerektiren durumun meydana çıkarılmasına hizmet eden muhbirlere, cezayı gerektiren durumu muayene, tahlil, denetleme veya inceleme ile meydana çıkaranlara ve Bakanlık merkez ve taşra mensuplarının ve ailelerinin genel menfaatlerinde sarf edilmek üzere Bakanlıkça bir talimatla tespit ve tayin edilecek usul ve esaslar dairesinde dağıtılmaktaydı (m/161).4458 sayılı Gümrük Kanununda değişiklik yapılmadan önce de idarî para cezalarının % 30'u muayene ve tahlilden önce cezayı gerektiren durumun tespitini sağlayan muhbirlere verilmesi, % 30'u cezayı gerektiren durumu muayene, tahlil, denetleme veya incelemeyle ortaya çıkarana verilmesi ve kalan tutarın da idarenin eğitim, geliştirme ve otomasyon hizmetlerinde kullanılmaktaydı (GK, mülga m.233)

bütçeye gelir kaydedilen idarî para cezaları için kesinleşen kararlar, ilgili kanununda tahsilata ilişkin hüküm varsa ilgili hükümler doğrultusunda; yoksa Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından belirlenen tahsilat dairelerince Amme Alacaklarının Tahsili Usulü Hakkında Kanuna göre takip ve tahsil edilmektedir (KK, m.17/4).

Gümrük idaresi, Gümrük Kanunu kapsamına giren vergiler bakımından tahsil dairesi olarak bütün işlemleri yerine getirme konusunda yetkilidir (GTahGT, m.14, 2013/38 sayılı Genelge m.8). Gümrük idaresi, gümrük kabahatleri dolayısıyla uyguladığı idarî para cezaları ve idarî tedbirlerin yerine getirilmesi bakımından da Hazine ve Maliye Bakanlığınca belirlenen tahsil daireleri gibi işlem yapabilmektedir. Bununla birlikte kamu borçlusunun veya onun mallarının bulunduğu yerde gümrük idaresi yoksa takip ve tahsil işlemleri, o mahaldeki Hazine ve Maliye Bakanlığına birimlerince yerine getirilmektedir (AATUHK, m.5).

3.7.2.3. *İdarî para cezalarının ödeme zamanı*

Kabahatler Kanununda idarî para cezalarının ne zaman ödeneceğine ilişkin bir hüküm yoktur. Ödeme süresinin belirlenmesinde, idarî para cezasının düzenlendiği kanunlara göre hareket edilmesi gerektiğinden, ilgili kanunlarda da ödeme süresine ilişkin bir hüküm olmaması halinde bütün kamu alacakları için geçerli olan ödeme süresi idarî para cezaları için de uygulama bulmaktadır. Bu durumda kabahat içeren kanunlarda ödeme süresinin belirtilmemiş olması halinde, idarî para cezalarının ödeme süresi, tebliğ edildiği tarihten itibaren 1 aydır (AATUHK, m.37).

Gümrük vergileri ilgili mevzuat uyarınca eşyaya uygulanan ithalat vergilerinin ya da ihracat vergilerinin tümü olup, gümrük denetimi sonucunda hiç alınmadığı veya noksan alındığı belirlenen gümrük vergileri ile işlemleri daha sonra yapılmak üzere teslim edilen eşyaya ilişkin gümrük vergilerinin, yükümlüye tebliğ edildiği tarihten itibaren 15 gün içinde ödenmesi zorunludur (GK, m.198/1). Ayrıca gümrük vergileriyle birlikte alınması gereken idarî para cezaları, bu vergilerle aynı zamanda karara bağlanarak tebliğ edilmekte ve aynı zamanda ödenmesi gerekmektedir (GK, m.232/1).

Gümrük kabahatleri karşılığında uygulanan idarî para cezalarının ödeme zamanının tespitinde bu cezaların gümrük vergisi alacağına bağlı olup olmaması belirleyicidir. Nitekim idarî para cezasının gümrük vergileri alacağına bağlı olması ve bu vergilerle birlikte tahakkuk ettirilmesi nedeniyle ödeme süresi bu tahakkuka bağlı olarak belirlenmektedir. İdarî para cezasının gümrük vergileri alacağına bağlı olmaması halinde

ise ödeme süresi Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanuna tâbidir. Bu durumda tebliğ edildikleri tarihten itibaren, gümrük vergileri alacağına bağlı olan idarî para cezaları (GK, m.234/1.a, 234/1.b, 234/1.c, 234/2, 234/4, 234/5, 235, 236/1) için ödeme süresi 15 gün (GK, m.3, 198, 232) ve gümrük vergileri alacağına bağlı olmayan idarî para cezaları (GK m. 236/2, 237, 238, 241) için ödenme süresi 1 aydır (AATUHK, m.234, 2013/38 sayılı Genelge m.8)[911]. İdarî yaptırım kararında ödeme süresinin belirtilmesi şarttır (2013/38 sayılı Genelge m.3)[912].

3.7.2.4. *İdarî para cezalarının ödeme yeri*

İdarî para cezalarının ödeme yeri idarî para cezalarını gelir kaydedecek kamu kurumlarına göre değişiklik gösterebilmektedir. Ayrıca genel bütçeye gelir kaydedilen idarî para cezalarının ödeme yeri bakımından idarî yaptırım kararının kesinleşmesi öncesi ve sonrası farklılık göstermektedir. Nitekim genel bütçe kapsamındaki kamu idarelerince verilen idarî para cezaları, idarî yaptırım kararı kesinleşmeden önce ödenmek istenmesi halinde muhasebe birimleri ve mutemetleri vasıtasıyla tahsil edilerek genel bütçeye aktarılmaktadır. Ayrıca bankalara tahsilat yetkisi vermesi halinde ödeme ilgili idarenin banka hesaplarına da yapılabilmektedir. Ödeme süresi içinde veya kesinleşmeden önce yapılan tahsilata ilişkin kararlar ayrıca vergi dairelerine gönderilmemektedir. Gümrük idaresi de bünyesindeki saymanlıklar vasıtasıyla peşin ödenmek istenen idarî para cezalarını derhal tahsil etmektedir. Genel bütçe kapsamındaki kamu idareleri tarafından verilen idarî para cezaları, idarî yaptırım kararı kesinleştikten sonra sadece vergi dairelerine ve ilgili vergi dairelerinin hesabının bulunduğu bankalara yapılabilmektedir. Kesinleşmesine rağmen ödenmeyen idarî para cezaları ise, tahsilatın sağlanması için borçlunun gerçek kişi olması halinde ikametgâhının; tüzel kişi olması halinde ise, kanunî veya iş merkezinin bulunduğu yerdeki vergi dairesine; birden fazla vergi dairesi bulunması halinde, süreksiz vergilerin tahsiliyle görevli vergi dairelerine gönderilmektedir. Bu durumda ilgili idareler, tahsilat ile idarî yaptırım kararı arasındaki bağlantıyı ortaya konulacak şekilde ilgili vergi dairesine bildirimde bulunulması şartıyla, kendileri de idarî para cezasını tahsil edebilmektedirler. Gümrük idaresi ise, tahsil idaresi yetkisine de sahip olduğundan, Gümrük Kanunu uyarınca verilen idarî para cezalarını saymanlıkları veya

[911]N. Bozkurt (2011). Zamanaşımına uğramış gümrük vergilerine para cezası uygulanabilir mi? *Mali Çözüm*, Temmuz-Ağustos 2011, s. 185.
[912]Yeni Gümrük Kanunu Taslağında bütün idarî para cezalarının ödeme süresi, tebliğ edildikleri tarihten itibaren 15 gün olarak belirlenmiştir (YGKT, m.217/4).

banka hesapları aracılığıyla tahsilini kendisi gerçekleştirmektedir (TahGTB, m.3/a-b, 2013/38 sayılı Genelge m.8).

3.7.2.5. *İdarî para cezalarında indirim*

Vergi hukukunda cezalarda indirim müessesesi, Vergi Usul Kanunu kapsamına dahil vergi, resim ve harçlar bakımından uygulama alanı bulmaktadır. Buna göre ikmalen, re'sen veya idarece tarh edilen vergi veya vergi farkını ve indirimlerden arta kalan vergi ziyaı, usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezalarının, ihbarnamelerinin tebliği tarihinden itibaren 30 gün içinde vergi dairesine vadesinde veya teminat göstererek vadenin bitmesinden itibaren 3 ay içinde ödeyeceğinin bildirilmesi halinde vergi ziyaı cezasında birinci defada yarısı, müteakiben kesilenlerde 1/3'ü ve usulsüzlük veya özel usulsüzlük cezasının yarısı indirilmektedir (VUK, m.376). Mükellefler veya vergi sorumluları bu imkândan yararlanırlar ise, indirim oranında vergi cezası sona erdiğinden, cezalarda indirim, vergi cezalarını kısmen sona erdiren nedenler arasında sayılmaktadır[913].

Gümrük idarelerince tahsil edilen vergiler ile bunlara ilişkin idarî para cezaları ise Vergi Usul Kanununun geçerli olmaması ve Gümrük Kanununda bir düzenleme olmaması sebebiyle, Kabahatler Kanunu hükümlerine tâbidir[914].

Vergi hukukunda cezalarda indirim müessesesi, idarenin alacağına bir an evvel kavuşmasını ve bir taraftan da yükümlülerin maliyetlerini kısmen de olsa azalmasını sağlamaktadır[915]. Cezalarda indirim ile uzlaşma müesseselerine birlikte yer verilmiş olsa da mutlak anlamda birbirlerinin alternatifi değildirler; aynı anda yükümlüler bu yollara başvuramazlar ve cezalarda indirimin sonuçları belirliyken uzlaşmaya varılması sonucunda cezada hangi oranda bir indirimin sağlanacağı önceden belli değildir[916].

Kabahat dolayısıyla idarî para cezası veren kamu görevlisi, ilgilinin rızası üzerine peşin ödeme sayarak tahsilatı derhal yerine getirmektedir. Bu durumda idarî para cezasını kanun yoluna başvurmadan önce ödeyen kişiden idarî para cezasının 3/4'ü tahsil edilmektedir (KK, m.17/6)[917]. Ayrıca idarî para cezasında peşin ödemeye bağlı re'sen indirim yapılması, kişinin

[913]Karakoç, 2016a, 195.; Karakoç, 2016b, 201.
[914]Y. Karakoç (2015a). Vergi cezası anlaşmazlıklarının çözüm yollarından cezalarda indirim müessesesi. *Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, Prof.Dr. Hakan Pekcanıtez'e Armağan, 16, s. 3638.
[915]Karakoç, 2012, s. 18.
[916]Karakoç, 2012, s. 19.
[917]Vergi Usul Kanunu kapsamındaki cezalarda indirim müessesesi ise, vergi ödevlisinin tek taraflı irade beyanı ile sonuç doğuran bir anlaşmazlık çözüm yoludur. Karakoç, 2015a, s. 3648. Kabahatler Kanunu kapsamındaki indirim müessesesi ise, şartların gerçekleşmesi halinde re'sen uygulanmaktadır.

bu karara karşı yargı yoluna başvurma hakkını kullanmasını engellememektedir. Peşin ödeme indirimi, yargı yoluna başvurulmadan önce uygulanabildiğinden, Kabahatler Kanununa göre yargı yolunun geçerli olduğu hallerde idarî yaptırım kararının tebliğ tarihinden itibaren geçecek 15 günlük başvuru süresi; mahkemeler tarafından verilen idarî yaptırım kararlarında ise, kararın tebliğ tarihinden itibaren geçecek 7 günlük itiraz süresi içinde ve idarî para cezasının düzenlendiği kanuna göre yargı yolunun geçerli olduğu hallerde ise ilgili kanundaki dava açma süresi içinde yapılan ödemelere re'sen uygulanmaktadır. Peşin ödeme indirimi, kanunî ödeme süreleri geçtikten sonra tahsil edilen idarî para cezalarına uygulanmaz. Bu durumda ilgili kanunlarda kanun yoluna ilişkin sürelerden daha az ödeme süresi belirlenmiş olması halinde peşin ödeme indirimi ancak ödeme süresi içinde uygulanabilmektedir. Dolayısıyla peşin ödeme indirimi, kanunî ödeme süresinin dava açma süresinden uzun olduğu hallerde dava açma süresi içerisinde yapılan ödemelere uygulanırken, kanunî ödeme süresi geçtikten sonra yapılan ödemelere uygulanmamaktadır. Kısmi ödemelerde de uygulanmayan peşin ödeme indirimi, idarî para cezasına ilişkin tahsilat makbuzunda, tahsilat tutarından ayrı olarak gösterilmektedir (TahGTB, m.4).

Gümrük Kanununun uygulanması bakımından idarî para cezalarında indirim yapılması yeni bir uygulama değildir[918]. Gümrük Kanununda da idarî para cezalarının ödeneceğinin bildirilmesi halinde ceza tutarında indirim yapılması öngörülmüştür[919]. Bununla birlikte Kabahatler Kanunu yürürlüğe girdikten sonra Gümrük Kanununda yapılan değişiklikle sadece Kabahatler Kanunu hükmü geçerli hale gelmiştir.

Gümrük Kanununa göre yükümlülerin, yargı yoluna başvurmadan önce (idarî) itiraz yoluna başvurması şarttır (GK, m.242). Ayrıca Kabahatler Kanununa göre peşin ödeme indirimi, itiraz yoluna başvurulmadan önce yapılacak ödemelere uygulanabilmektedir. Buna göre gümrük idaresince peşin ödeme indiriminin uygulanabilmesi, kanunî ödeme süresi henüz geçmemiş idarî para cezaları için geçerli olduğundan gümrük vergileri alacağına bağlı

[918]Mülga 1615 sayılı Gümrük Kanununda idarî para cezalarına karşı yetkili mahkemeye itiraz yoluna gidilmeden tebliğ tarihinden itibaren 15 gün içerisinde ödenmesi veya ödeneceğinin yazılı olarak bildirilmesi ve ceza takdir edildiği tarihten itibaren 3 ay içinde ödenmesi hallerinde ilgililerin itiraz hakkı düşmekte; ancak, idarî para cezası 1/3 noksanı ile tahsil edilmekteydi (m.160).

[919]İdarî yargı mercilerine itiraz yoluna gidilmeden ve ceza kararlarının tebliğ tarihinden itibaren 15 gün içerisinde cezanın ilgili kişi tarafından ödendiği veya ödeneceğinin yazılı olarak bildirildiği ve bu miktarın ceza kararlarının tebliği tarihinden itibaren 2 ay içinde ödendiği hallerde, itiraz hakkı düşmekte; ancak, idarî para cezası 1/3 noksanı ile tahsil edilmekteydi (GK, mülga m.244). Bu durumda Kabahatler Kanunu uyarınca 1/4 oranındaki peşin ödeme indirimin esas alınması, gümrük kabahatleri nedeniyle tahsil edilen idarî para cezası miktarını artırmıştır.

idarî para cezaları bakımından itiraz yoluna başvurulmadan ancak ödeme süresi içerisinde yapılacak ödemelerde ve gümrük vergileri alacağına bağlı olmayan maktû veya nisbî para cezalarında ise ödeme süresinin 1 ay ve itiraz süresinin 15 gün olduğu göz önüne alındığında itiraz yoluna başvuru süresi geçmekle birlikte henüz ödeme süresi geçmemiş idarî para cezalarına ilişkin ödemelerde mümkündür. Diğer taraftan yükümlünün peşin ödeme indiriminden yararlanması itiraz yoluna başvurmasına da engel değildir. Buna karşın uzlaşma talebinde bulunulan idarî para cezalarında uzlaşmanın sağlanması ve taksitlendirme talebinde bulunduğu idarî para cezalarında bu talebin kabul edilmesi hallerinde ise, ayrıca peşin ödeme indirimi uygulanmamaktadır (2013/38 sayılı Genelge m.9).

3.7.2.6. *İdarî para cezalarının cebren tahsili ve kanuni temsilcilerin durumu*

Kamu alacağının zamanında ödenmemesi üzerine kendine özgü usullerle ve idarenin kendi personeliyle cebren tahsiline ilişkin işlemlere başlanmaktadır[920].

Kabahatler Hukukunda idarî para cezalarının tahsil usulü, idarî para cezasını veren kamu idaresi ve idarî para cezasının düzenlendiği kanunlara göre belirlenmektedir. Bu bağlamda genel bütçeye gelir kaydedilmesi gereken idarî para cezalarına ilişkin kesinleşen kararların, Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun hükümlerine göre tahsil edilmek üzere, Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından belirlenen tahsil dairelerine gönderilmesi kabul edilmiştir (KK, m.17/4). Gümrük idaresi de kamu alacaklısı tahsil dairesi olarak (AATUHK, m.3) gümrük vergileri, cezaları ile bunlara bağlı fer'i kamu alacaklarının tahsilinde ve takibinde görevli ve yetkilidir.

İdarî para cezasının karara bağlanması, idarî para cezasını kamu alacağı[921] haline getirmektedir[922]. Kamu alacakları (AATUHK, m.1) kapsamına vergi dairelerince tahsil edilen vergi, resim ve harçlar gibi geleneksel kamu gelirleri yanında ecrimisil alacakları, parafiskal gelirler, fon gelirleri ile birlikte gümrük idarelerince tahsil edilen vergiler ve idarî para cezaları da girmektedir[923]. Kamu borçlusu, kendi iradesiyle kamu borcunu cebren tahsil sürecinin ön şartını oluşturan vadesinde ödememesi halinde hukukî cebir kullanılarak kamu alacağının teminatın paraya çevrilmesi ev haciz (AATUHK, m.55 vd.)

[920]Erginay, 1998, s. 139.
[921]Kamu alacağı ile kamu gelirleri kavramları aynı anlama gelse de, kamu hizmetlerinin finansmanında kullanılan ve kamu gücüne dayanılarak elde edilen iktisadî değerler, Hazine adına irat kaydedilmesi bakımından kamu geliri; bir talep hakkı doğurması bakımından kamu alacağıdır. Karakoç, 2016a, s. 81.
[922]Çağlayan, 2006, s. 57.; Kangal, 2011, s. 195.
[923]Karakoç, 2016a, s. 82.

ile iflâs yoluyla takibini (AATUHK, m.100) ve tahsilini sağlanmaktadır[924]. İdarî para cezasının zamanında ödenmemesi halinde de idare, zor kullanarak idarî para cezasını tahsil etme imkânına sahip olmaktadır[925]. Cebri icra takibinin hangi idare tarafından yerine getirileceği ise, idarî para cezasının gelir kaydedileceği bütçeye göre değişmektedir[926].

Kamu alacağının zamanında ödenmemesi neticesinde takip işlemleri kural olarak vergiyi tarh ve tahakkuk ettiren vergi dairesi tarafından tahsil dairesi sıfatıyla yerine getirilmektedir (AATUHK, m.5/I). Borçlu veya malları başka yerde ise, tahsil dairesinin, bu yerdeki aynı türdeki vergi dairesine istinabe yoluyla takip işlemlerini yaptırması gerekmektedir (AATUHK, m.5/II). Gümrük idareleri, ödeme zamanı içerisinde ödenmeyen idarî para cezaları için öncelikle ödeme emri düzenleyip kamu borçlusuna tebliğ etmesi (AATUHK, m.55) ve cebri icra takibine başlaması gerekmektedir (TahGTB, VI.1).

Kanunî tesilciler de Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun uyarınca amme alacaklarının ödenmesinden sorumludurlar (AATUHK, m.2, mük. m.35).

3.7.2.7. *Mülkiyetin kamuya geçirilmesi kararının yerine getirilmesi*

Kabahatler hukuku uyarınca kabahatin konusunu oluşturan veya işlenmesi suretiyle elde edilen eşyanın mülkiyetinin kamuya geçirilmesine ancak kanunda açık hüküm bulunan hallerde karar verilebilmektedir (KK, m.18/1). Ayrıca mülkiyetin kamuya geçirilmesi kararının yerine getirilmesi kesinleşmiş olmasına bağlıdır (KK, 18/8).

Gümrük kabahatlerinde mülkiyetin kamuya geçirilmesi kararının yerine getirilmesi bakımından eşyaya elkoyma önemli bir işlev görmektedir. Buna göre mülkiyetin kamuya geçirilmesi yaptırımına konu kabahatin eşyanın gümrük gözetimi altında bulunduğu sırada tespit edildiği hallerde eşyaya elkonulmakta ve sonrasında karar alınmaktadır. Gümrük Kanununda açıkça belirtilen hallerde eşyanın muhafazası amacıyla sahiplerine teslimi de mümkün olmadığından, elkoyma işleminin muhakkak yerine getirilmesi gerekmektedir. Eşyanın gümrük işlemleri tamamlanarak sahibine teslim edildiği hallerde ise, mülkiyetin kamuya geçirilmesi kararının alınması ile birlikte eşyaya elkonulmasına yönelik işlemlere başlanmaktadır (2013/38 sayılı Genelge m.18).

Mülkiyetin kamuya geçirilmesi kararına konu eşyaya elkonulması başlı başına bir işlem olmayıp, bu nitelikteki kararın yerine getirilmesine yönelik ön işlem niteliğindedir.

[924]Karakoç, 2016a, s. 173.
[925]Kangal, 2011, 195.
[926]Kangal, 2011, 196.

Bu nedenle, asıl işlem olan mülkiyetin kamuya geçirilmesi kararından bağımsızlığı bulunmayan eşyaya elkonulması işlemine itiraz edilemez (2013/38 sayılı Genelge m.18).

Eşyanın mevcut olmaması halinde eşyanın kaim değerin mülkiyetinin kamuya geçirilmesine karar verilebilmektedir (KK, m.18/6). Gümrük Kanununa göre kaim değer, yani eşyanın gümrüklenmiş değeri ithal eşyası için CIF ve ihraç eşyası için FOB kıymeti ile gümrük vergileri toplamından oluşmaktadır (GK, m.177/3, 2013/38 sayılı Genelge m.18). Mülkiyeti kamuya geçirilen eşya, başka suretle değerlendirilmesi mümkün değil ise, imha da edilebilmektedir (KK, m.18/7).

Mülkiyetin kamuya geçirilmesi kararının yerine getirilmesi geciktirilebilmektedir. Buna göre eşyanın kullanılmaz hale getirilmesi, niteliğinin değiştirilmesi veya ancak belli bir surette kullanılması mümkünse mülkiyetin kamuya geçirilmesine ilişkin karar belli bir süre geciktirilebilmektedir (KK, m.18/2, 2013/38 sayılı Genelge m.18).

3.7.3. Zamanaşımı

Vergi hukukunda zamanaşımı vergi alacaklısı olan devletin, belirli bir süre geçtikten sonra vergilendirme işlemlerini yapma; alacağını talep ve tahsil etme yetkisini ortadan kaldırmaktadır. Dolayısıyla zamanaşımı, vergi hukukunda vergi borcunu sona erdiren değil, takibini engelleyen bir nedendir ve vergi idaresince re'sen dikkate alınmaktadır[927]. Bu bağlamda Vergi Usul Kanununda vergiler ile ilgili olarak tarh zamanaşımı (VUK, m.114), vergi hatalarının düzeltilmesiyle ilgili olarak düzeltme zamanaşımı (VUK, m.116), vergi cezalarıyla ilgili olarak ceza kesme zamanaşımı (VUK, m.336, 374) ve Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanunda da kamu alacaklarının tahsiliyle ilgili olarak tahsil zamanaşımı (AATUHK, m.102) düzenlenmiştir[928].

Gümrük idaresince uygulanan idarî para cezaları ve mülkiyetin kamuya geçirilmesi bakımından zamanaşımı farklı esaslarda ele alınmaktadır.

3.7.3.1. *İdarî para cezalarında zamanaşımı*

İdarî para cezalarına ilişkin zamanaşımı konusunda ihlâlin aynı zamanda bir suç dolayısıyla soruşturmaya veya kovuşturmaya tâbi olması ile idarî para cezasının gümrük vergileri alacağına bağlı olup olmaması belirleyicidir.

[927]Karakoç, 2017b, s. 360-361.
[928]Karakoç, 2017b, s. 361-363.

3.7.3.1.1. *Suçla bağlantılı idarî para cezalarında zamanaşımı*

İdarî yaptırıma konu fiilin, ceza uygulamasını gerektiren bir fiile ilişkin olması ve zamanaşımı daha uzun bulunan bu fiil nedeniyle ceza davası açılmış olması halinde idarî yaptırım kararları Türk Ceza Kanununda yer alan dava ve ceza zamanaşımı süreleri içerisinde yerine getirilmektedir. Nitekim Gümrük Kanunu,

> MADDE 231 – (11.04.2013 tarihli, 28615 sayılı R.G. 6455 s.k. ile değişik) 1. İdari yaptırıma konu fiilin, ceza uygulamasını gerektiren bir fiile ilişkin olması ve zamanaşımı daha uzun bulunan bu fiil nedeniyle ceza davası açılmış olmak kaydıyla, idari yaptırım kararları Türk Ceza Kanunundaki dava ve ceza zamanaşımı süreleri içerisinde uygulanır. (GK, m.231/1)

hükmünü içermektedir. Gümrük Kanununun bu hükmü bir fiilin hem kabahat hem de suç oluşturması halinde sadece suçtan dolayı; ancak, suçtan dolayı yaptırım uygulanamayan hallerde ise, kabahatten dolayı yaptırım uygulanacağı şeklindeki Kabahatler Kanunu hükmüne (KK, m.15/3) de uygun düşmektedir.

3.7.3.1.2. *Vergi alacağına bağlı idarî para cezalarında zamanaşımı*

İdarî para cezası tutarı hesaplanırken idarî para cezasına dayanak bir vergi alacağının da bulunması anlamına gelen, idarî para cezasının vergi alacağına bağlı olması halinde tarh[929] ve tahsil zamanaşımı şeklinde iki tür zamanaşımı söz konusudur.

Tarh zamanaşımı

Gümrük vergileri alacağına bağlı idarî para cezalarının zamanaşımı, bu nitelikteki idarî para cezalarına ilişkin gümrük vergilerinin zamanaşımına tâbidir (GY, m.490/4, GTahGT, m.10/1). Gümrük Kanunu,

> Madde 197 – 2. Yapılan denetlemeler sonucunda hiç alınmadığı veya noksan alındığı belirlenen veya 1 inci fıkrada belirtilen şekilde tebliğ edilemeyen gümrük vergilerine ilişkin tebligat, gümrük yükümlülüğünün doğduğu tarihten itibaren üç yıl içinde yapılır. Şu kadar ki, gümrük yükümlülüğünün doğduğu olayla ilgili olarak dava açılması zaman aşımını durdurur (GK, m.197/2).

[929]2 Seri No'lu Gümrük Genel Tebliğinde (m.9) ve 2013/38 sayılı Genelgede (m.6) gümrük vergilerine ilişkin zamanaşımı "tahakkuk zamanaşımı" kapsamında açıklanmıştır. Vergi Usul Kanununda ise, "Vergi alacağının doğduğu takvim yılını takip eden yılın başından itibaren 5 yıl içinde tarh ve mükellefe tebliğ edilmeyen vergiler zamanaşımına uğrar" (VUK, m.114/1) hükmünde "tarh zamanaşımı" süresinin düzenlendiği, dolayısıyla konunun esasında teknik anlamda tarh zamanaşımı olduğu; ancak, doktrinde idarî para cezalarının sonuçların işlemin tebliğ edilip edilmemesine bağlı olduğundan hareketle "ceza tebliğ zamanaşımı" kavramının kullanılması da uygun bulunmaktadır. Şenyüz, 2017, s. 284. Ayrıca buradaki zamanaşımı tahakkuk zamanaşımı olarak da ifade edilmektedir. Çelik, 1999a, s. 90. Esasında tarh, tebliğ veya tahakkuk zamanaşımın hepsi de a aynı kuralı anlatmaktadır. Biyan, 2018, s. 206.

…

Madde 231 – 2. Gümrük vergileri alacağına bağlı idari para cezalarının zamanaşımı, bu idari para cezalarına ilişkin gümrük vergilerinin zamanaşımına tabidir (GK, m.231/2).

hükümlerini içermektedir[930]. Dolayısıyla gümrük denetimi sonucunda hiç alınmadığı veya noksan alındığı belirlenen veya tahakkukundan sonra yükümlüye tebliğ edilemeyen gümrük vergilerine ve bunlara ilişkin idarî para cezalarının tebligatı, gümrük yükümlülüğünün doğduğu tarihten itibaren 3 yıl içinde yapılabildiğinden, zamanaşımı süresinin dolması halinde vergi aslıyla birlikte idarî para cezaları da zamanaşımına uğramaktadır. Gümrük vergileriyle ilgili dava açılması gümrük idaresince re'sen dikkate alınması gereken zamanaşımı süresini durdurmaktadır (GTahGT, m.9, 2013/38 sayılı Genelge, m.6).

Tahsil zamanaşımı

Gümrük vergilerine bağlı idarî para cezalarının tahsilatına ilişkin zamanaşımı ise bütün kamu alacakları için temel kanun olan Amme Alacakları Tahsil Usulü Hakkında Kanuna göre tespit edilmektedir[931]. Buna göre;

Madde 102— Amme alacağı, vadesinin rastladığı takvim yılını takip eden takvim yılı başından itibaren 5 yıl içinde tahsil edilmezse zamanaşımına uğrar. Para cezalarına ait hususi kanunlarındaki zamanaşımı hükümleri mahfuzdur.

Zamanaşımından sonra mükellefin rızaen yapacağı ödemeler kabul olunur (AATUHK, m.102)

hükmü uyarınca tam ve zamanında tahakkuk ve tebliğ edilen kamu alacağı, vadesinin rastladığı takvim yılını takip eden yılın başından itibaren 5 yıl içinde tahsil edilmezse zamanaşımına uğramaktadır. Zamanaşımı süresinin dolması tahsil yetkisini sona erdirip kamu borcunu eksik borç haline getirirken; bu geçtikten sonra rızaen yapılan ödemeler ise, alacaklı idare tarafında kabul edilmektedir[932].

İdarî para cezalarına ilişkin tahsil zamanaşımını kesen ve durduran haller bulunmaktadır. Buna göre ödeme, haciz tatbiki, cebren tahsil ve takip muameleleri sonucunda yapılan her çeşit tahsilat, ödeme emri tebliği, mal bildirimi, mal edinme ve mal artmalarının bildirilmesi, ihtilaflı amme alacaklarında kaza mercilerince bozma kararı verilmesi, amme alacağının teminata bağlanması, kaza mercilerince icranın tehirine karar

[930]Yeni Gümrük Kanunu Taslağında da "idarî yaptırıma konu fiilin, ceza uygulamasını gerektiren bir fiile ilişkin olması ve zamanaşımı daha uzun bulunan bu fiil nedeniyle ceza davası açılmış olmak kaydıyla, idarî yaptırım kararları Türk Ceza Kanunundaki dava ve ceza zamanaşımı süreleri içerisinde uygulanır" şeklinde aynı hükme yer verilmiştir (YGKT, m.217/2).
[931]Arslan, 2016, s. 221.
[932]Biyan, 2018, s. 209.

verilmesi, 2 amme idaresi arasında mevcut bir borç için alacaklı amme idaresi tarafından borçlu amme idaresine borcun ödenmesi için yazı ile müracaat edilmesi, amme alacağının özel kanunlara göre ödenmek üzere müracaatta bulunulması ve/veya ödeme planına bağlanması hallerinde tahsil zamanaşımı süresi kesilmekte ve kesilmenin rastladığı takvim yılını takip eden takvim yılı başından itibaren yeniden işlemeye başlamaktadır (AATUHK, m.103). Diğer taraftan borçlunun yabancı memlekette bulunması, hileli iflas etmesi veya terekesinin tasfiyesi dolayısıyla hakkında takibat yapılmasına imkân yoksa bu hallerin devamı müddetince zamanaşımı işlemez ve bu sebeplerinin kalktığı günün bitmesinden itibaren işlemeye devam etmektedir (AATUHK, m.104).

3.7.3.1.2. *Vergi alacağına bağlı olmayan idarî para cezalarında zamanaşımı*

Kabahatler hukukunda idarî yaptırımlara ilişkin soruşturma ve yerine getirme zamanaşımı olmak üzere iki tür zamanaşımı süresi belirlenmiştir. Buna göre kabahate ilişkin tanımdaki fiilin işlenmesiyle veya neticesinin gerçekleşmesiyle işlemeye başlayan ve kabahati oluşturan fiilin aynı zamanda suç oluşturması halinde suça ilişkin dava zamanaşımı hükümlerinin uygulanacağı soruşturma zamanaşımı süreleri;

- Nispi idarî para cezalarında 8 yıl,
- Maktu idarî para cezalarında;
  - ✓ 100.000 TL veya daha fazla idarî para cezasını gerektiren kabahatlerde 5 yıl,
  - ✓ 50.000 TL veya daha fazla idarî para cezasını gerektiren kabahatlerde 4 yıl,
  - ✓ 50.000 TL'den az idarî para cezasını gerektiren kabahatlerde 3 yıldır (KK, m.20).

İdarî para cezası kararının kesinleşmesi tarihini izleyen takvim yılından itibaren işlemeye başlayan ve sürenin dolması halinde kararın artık yerine getirilemeyeceği anlamına gelen yerine getirme zamanaşımı süreleri ise;

- 50.000 TL veya daha fazla idarî para cezasına karar verilmesi halinde 7 yıl,
- 20.000 TL veya daha fazla idarî para cezasına karar verilmesi halinde 5 yıl,
- 10.000 TL veya daha fazla idarî para cezasına karar verilmesi halinde 4 yıl,
- 10.000 TL'den az idarî para cezasına karar verilmesi halinde 3 yıl,

olup, bu süreler kanun hükmü gereği olarak idarî yaptırım kararının yerine getirilmesine hiç başlanamaması veya yerine getirilememesi halinde işlemez (KK, m.21).

İdarî para cezası tutarı hesaplanırken idarî para cezasına dayanak bir vergi alacağının olmaması, yani vergi alacağının sadece idarî para cezasının hesaplanmasında bir matrah görevi görmesi veya ortada ayrıca bir vergi alacağının olmaması halinde maktû

ve nispi idarî para cezaları gümrük vergileri alacağına bağlı olmayan idarî para cezası sayılmakta ve bu durumda Kabahatler Kanununda yer alan soruşturma ve yerine getirme zamanaşımı hükümlerine tâbi olmaktadır. Ayrıca zamanaşımı süresi bakımından fiilin bir suçla bağlantılı olma durumumun da dikkate alınması gerekmektedir (GK, m.231/1, GTahGT, m.10/2, 2013/38 sayılı Genelge m.6).

3.7.3.2. *Mülkiyetin kamuya geçirilmesinde zamanaşımı*

Kabahatler hukukunda mülkiyetin kamuya geçirilmesi kararının yerine getirme zamanaşımı süresi 10 yıl olarak belirlenmiştir. Kesinleşmeden uygulanmayan mülkiyetin kamuya geçirilmesi kararının zamanaşımı süresi kesinleşmesinin rastladığı takvim yılını takip eden takvim yılı başından itibaren işlemeye başlamaktadır (KK, m.21).

3.7.4. Af

Vergi hukuku kapsamında yükümlülere uygulanan vergi cezalarını kısmen ya da tamamen kaldıran nedenler arasında af kanunları da bulunmaktadır[933]. Gelişmiş ve gelişmekte olan ülkelerde ceza hukuku alanında olduğu kadar vergi hukuku alanında da uygulama bulan aflar; siyasî, iktisadî, malî ve idarî nedenlere dayanmaktadır[934]. Olumlu ve olumsuz yanlarını savunan çeşitli görüşler olsa da[935] Cumhuriyet döneminde 7143 sayılı Kanuna kadar vergi ve para cezalarına ilişkin 35 adet af kanunu yayımlanmıştır[936]. Varlık barışı, vergi barışı, alacakların yeniden yapılandırılması gibi farklı adlar altında çıkarılan bu kanunlar yoluyla yaptırımların bir kısmından ya da tamamından tek taraflı olarak vazgeçilmektedir[937]. Af kanunları, vergi kaçıranlara veya vergi ödevini yerine getirmeyenler ile eksik getirenlere tanınan bir ayrıcalık olarak görülmesi ve süreklilik bulacağı düşüncesine bağlı olarak dürüst mükelleflerde oluşturduğu algı nedeniyle

[933]Öncel, Kumrulu ve Çağan, 2008, s. 219.
[934]R. Dönmez (1992). *Teoride ve uygulamada vergi afları*. Eskişehir: Anadolu Üniversitesi Yayın No: 557/92, s. 48-53; N. Edizdoğan ve E. Gümüş (2013). Vergi afları ve Türkiye'de vergi aflarının değerlendirilmesi. *Maliye Dergisi*, 164, s. 102-104.; Şenyüz, 2017, s. 352.
[935]V. Kargı (2011). Türkiye'de vergi aflarının vergi gelirlerine etkisi. *Zonguldak Karaelmas Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 7(13), s 105-108; G. Çetin (2007). Vergi aflarının vergi mükelleflerinin tutum ve davranışları üzerindeki etkisi. *Yönetim ve Ekonomi*, 14(2), s.174-176.; Edizdoğan ve Gümüş, s. 104-111.
[936]Çetin, 2007, s. 177.; Kargı, 2011, s. 110.; R. Kumkale (2016). Cumhuriyet tarihimizde çıkartılan vergi afları.http://www.alomaliye.com/2016/08/19/cumhuriyet-tarihimizde-cikartilan-vergi-aflari/ (Erişim Tarihi: 13.2.2017)
[937]Edizdoğan ve Gümüş, 2013, s. 100.; Karakoç, 2016a, 167.; Öner, 2017b, s. 171.

olumsuz etkileri olabilmektedir[938]. Diğer bir ifadeyle çok sık af kanunu çıkarılması, vergi ödeme bilincini ve alışkanlığını olumsuz etkilemektedir[939].

Af kanunlarının kapsamına Gümrük Kanunu ve ilgili diğer kanunlar bağlamında gümrük yükümlülüğü doğuran ve gümrük idaresince takip ve tahsil edilen gümrük vergileri, idarî para cezaları, faizler, gecikme faizleri ve gecikme zammı alacakları da girmektedir. Gümrük idaresi de yayımladığı Genel Tebliğler yoluyla kesinleşmiş, kesinleşmemiş veya dava aşamasında bulunanlar ile itiraz veya temyiz aşamasında kalan kamu alacakları için yeniden yapılandırma uygulamalarına açıklık getirmektedir[940].

3.7.5. Terkin

Kelime anlamı olarak terkin, kayıtlı veya yazılı bir şeyi silmektir[941]. Vergi hukuku terminolojisine göre tarh ve tahakkuk etmiş olan verginin silinmesi; tahsil edilen bir verginin ise, yükümlüye iade edilmesi yoluyla ortadan kaldırılmasıdır[942]. Terkin kamu idaresinin vergi alacağını, bütün hukukî sonuçlarıyla birlikte ortadan kaldıran bir idarî işlemdir[943].

Vergi hukukunda terkin işlemleri hatalı tarhiyat halinde, idare; kanunların yanlış (hukuka aykırı) uygulandığının tespiti halinde, yargı organı; kanunlarda yer alan şartların gerçekleşmesi halinde ise, genel idare tarafından genel idare tarafından yapılmaktadır[944]. Terkin nedenleri ise, yangın, yer sarsıntısı, yer kayması, su basması, kuraklık, don, hayvan veya haşarat istilası gibi tabiî afetler (VUK, m.115), tahsil imkânsızlığı (AATUHK, m.106) ve yargı kararı oluşturmaktadır. Terkin, vergi cezalarını da kaldıran

[938]F. Savaşan (2006). Vergi afları: teori ve Türkiye uygulaması ("vergi barışı" uygulama sonuçları). *Afyon Kocatepe Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi,* VIII(1), s. 48.; Kitapçı, 2013, s. 235.
[939]Karakoç, 2012, s. 26.; Karakoç, 2016a, 167.
[940]Gümrük vergileri ve idarî para cezalarını da kapsayan af kanunları arasında 4811 sayılı Vergi Barışı Kanunu, 6111 sayılı Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması ile Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu ve Diğer Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun (RG, 25.2.2011 - 27857), 6552 sayılı İş Kanunu ile Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılması ile Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılmasına Dair Kanun (RG, 11.9.2014 - 29616), 6736 sayılı Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılmasına İlişkin Kanun (RG, 29.1.2017 - 29963), 7020 sayılı Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması ile Bazı Kanunlarda ve Bir Kanun Hükmünde Kararnamede Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun (RG, 27.5.2017 - 30078) ile 7143 sayılı Vergi ve Diğer Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına İlişkin Kanun (RG, 18.5.2018 - 30425) bulunmaktadır.
[941]Şenyüz, 2017, s. 287.; Karakoç, 2017b, s. 367.
[942]Şenyüz, Yüce ve Gerçek, 2015, s. 195.
[943]Karakoç, 2016a, s.162.; Karakoç, 2017b, s. 367.; Öner, 2017b, s. 150.
[944]Karakoç, 2016a, s.162.; Karakoç, 2017b, s. 367.

nedenler arasındadır[945]. Terkin sonucunda vergi aslı veya buna bağlı cezalar kayıtlardan silinip, vergi aslı ya da cezasının veya her ikisinin bütün sonuçları kalkmaktadır[946].

Teknik anlamda olmasa da gümrük idaresince verilen idarî para cezası kararlarıyla ilgili terkin uygulaması, ilk olarak, cezaların zamanaşımına uğramaları halinde gerçekleşmektedir. Bu kapsamda gümrük idaresince yapılan incelemeler sonucunda tespit edilecek terkine tâbi kamu alacaklarına dair bilgiler, gerekli terkin izninin alınmasını teminen Merkezi Yönetim Muhasebe Yönetmeliği ekinde yer alan Bütçe Gelirleri Tahakkuk Artıklarından Zamanaşımına Uğramış Olanlara İlişkin Ayrıntı Cetveli düzenlenerek Gelir İdaresi Başkanlığına iletilmekte ve alınan terkin izni sonrasında terkin edilmektedir (AATUHK, m.102-104, GTahGT, m.28).

İkinci terkin nedeni ise, tahsil imkânsızlığına dayanmaktadır. Tahsil imkânsızlığı nedeniyle yetkili kamu idaresince tahsil zamanaşımı beklenilmeksizin terkin edilebilecek kamu alacağı 20 Türk Lirası olarak belirlenmiştir (AATUHK, m.106). Gümrük müdürlükleri, tahsili imkânsız veya tahsili için yapılacak giderlerin alacaktan fazla bulunduğu anlaşılan bu tutara kadar olan kamu alacağını terkin yetkisine sahiptirler. Gümrük müdürleri tarafından verilen Takipten Vazgeçme Onayı üzerine yapılacak terkin işleminde, terkin cetveli düzenlenmesine ve Gelir İdaresi Başkanlığından terkin izni alınmasına gerek bulunmamaktadır (GTahGT, m.29).

3.7.6. Gönüllü vazgeçme ve etkin pişmanlık

Gönüllü vazgeçme, teşebbüsle bağlantılı olarak düzenlenmiş bir hukukî kurumdur. Gönüllü vazgeçmede, teşebbüsten farklı olarak, hareket tamamen ve kesin olarak failin isteği ve çabasıyla tamamlanmaz, yani fail hareketi tamamlamaktan iradi olarak vazgeçer veya kabahatin neticesinin gerçekleşmesini engeller. Gönüllü vazgeçmedeki iradeli hareket, faile idarî yaptırımın uygulanmasını engelleyen şahsî sebepler arasında yer almaktadır. Ancak teşebbüsün toplum düzenini ya da idarî düzeni bozmaya yeterli olduğu hallerde ayrıca gönüllü vazgeçmenin de uygulanması yersiz ve çelişkili bulunmaktadır[947].

Ceza hukukunda failin, suçun icra hareketlerinden gönüllü vazgeçmesi veya kendi çabasıyla suçun tamamlanmasını ya da neticenin gerçekleşmesini engellemesi halinde teşebbüsten dolayı cezalandırılmaması; hareketlerinin tamamlanan kısmının suç

[945]Öncel, Kumrulu ve Çağan, 2008, s. 219.
[946]Karakoç, 2017b, s. 451.
[947]Otacı ve Keskin, 2010, s. 55.

oluşturması halinde sadece o suça ait ceza ile cezalandırılması; ayrıca, iştirak halinde işlenen suçlarda, sadece gönüllü vazgeçen suç ortağının, suçun gösterdiği gayreti dışında başka bir sebeple işlenmemiş olması veya bütün çabasına rağmen işlenmiş olması şartıyla gönüllü vazgeçmeden yararlanması esaslarına yer verilmiştir (TCK, m.36, 41).

Kabahatler hukukunda gönüllü vazgeçme, sırf hareket kabahatlerinde icra hareketlerine başlandıktan sonra ancak kabahat tamamlanmadan önce; neticeli kabahatlerde ise, icra hareketlerine başlandıktan sonra ancak netice gerçekleşmeden önceki aşamada mümkün olmaktadır[948]. Bu bağlamda kabahatler bakımından da gönüllü vazgeçme uygulama alanı bulmaktadır[949]. Ancak kabahatler hukukunda gönüllü vazgeçmenin uygulanabilmesi, kabahatin kanunî tanımında teşebbüsün de cezalandırılabileceğine dair hüküm bulunmasına bağlıdır (KK, m.13).

Ceza hukukunda etkin pişmanlık kurumu, belirli suçlar bakımından ve özel hükümler kapsamında ele alınmıştır[950]. Kabahatler hukukunda ise, etkin pişmanlığa ilişkin bir hükme yer verilmemiştir. Bu nedenle etkin pişmanlık uygulaması bakımından kabahat içeren özel düzenlemelerin göz önünde bulundurulması gerekmektedir. Bununla birlikte kabahatlerde de etkin pişmanlık yaptırımsızlık veya yaptırımda indirim olarak etkisini göstermektedir[951].

Vergi hukukunda da gönüllü vazgeçme ile pişmanlık ve ıslah kurumları uygulama alanı bulmaktadır. Nitekim pişmanlık ve ıslah durumu, vergi ziyaı kabahatinde, tamamlanmış kabahatin yükümlü tarafından kendiliğinden vergi dairesine haber verilmesi üzerine kayba uğratılan vergi miktarına bağlı olarak tespit edilen belirli tutarda pişmanlık zammının ödemesiyle kabahatten dolayı idarî yaptırım uygulamasını engellemektedir (VUK, m.371). Vergi hukukuna özgü bir kurum olan pişmanlık ve ıslah, kabahati ortadan kaldırmamakta ancak cezalandırmayı engellemektedir[952].

Gümrük kabahatleri bakımından teşebbüsün cezalandırıldığı tek kabahat ithalat veya ihracat vergilerinden muaf eşyanın gümrük kapıları dışında başka yerlerden izinsiz olarak ithali veya ihracıdır (GK, m.239/1). Bu durumda Türk Ceza Kanunun suça

[948]Özen, 2013, s. 115.
[949]Öztürk, 2009, s. 136.; Kangal, 2011, s. 152.; Özen, 2013, s. 115.
[950]Örneğin etkin pişmanlık organ ve doku ticareti (TCK, m.93); hırsızlık, mala zarar verme, güveni kötüye kullanma, dolandırıcılık, hileli iflâs, taksirli iflâs (TCK, m.168); uyuşturucu veya uyarıcı madde imal ve ticareti (TCK, m.192) ve sahte para veya kıymetli damga üretme, ülkeye sokma, nakletme, muhafaza etme veya kabul etme (TCK, m.201) suçları bakımından geçerli olabilmektedir.
[951]Yalçın, 2007, s. 79.
[952]Şenyüz, 2017, s. 316.

teşebbüs ve gönüllü vazgeçmeye ilişkin hükmü çerçevesinde somut olayda failin kastının araştırılması gerekmektedir (KK, m.13/1, TCK, m.35, 36).

Gümrük kabahatleri bakımından da etkin pişmanlık uygulama alanı bulmaktadır. Nitekim serbest dolaşıma giriş, geçici ithalat, dahilde işleme, gümrük kontrolü altında işleme rejimlerine ilişkin beyana aykırılıkların gümrük idaresince tespit edilmeden önce beyan sahibince bildirilmesi sonucunda bu rejimlere ilişkin vergi kaybı niteliğindeki belirli ihlâller için ceza katsayısı 0,15 olarak uygulanmaktadır (GK, m.234/3). Bu ihlâllerde etkin pişmanlık, kabahati ve cezayı bütünüyle ortadan kaldırmamakta; ancak, idarî para cezasının ağırlık derecesi azaltıcı etki göstermektedir. Etkin pişmanlığın uygulandığı diğer bir kabahatte ise, şartlı muafiyete tâbi dahilde işleme rejiminde doğan telafi edici verginin (GK, m.194/1) tam ve zamanında ödenmemesinden kaynaklanan vergi kaybı niteliğindeki gümrük kabahatidir. Verginin ödenmediğinin gümrük idaresince tespitinden önce yükümlüsünce bildirilmesi halinde kabahatten dolayı idarî yaptırım uygulanmaz (GK, m.234/5). Bu durumda etkin pişmanlık, kabahati ortadan kaldırmamakta; ancak, cezalandırmayı engellemektedir.

3.7.7. *Hata düzeltme*

Vergi işlemlerinde hata ihtimali bulunmaktadır[953]. Vergi hukukunda düzeltme işlemi, her türlü işlem hatası için yapılamamakta; yalnızca Vergi Usul Kanununda belirtilen vergilendirme hataları için yapılabilmektedir[954]. Bu bağlamda vergiye ilişkin hesaplarda ya da vergilendirmede yapılan ve haksız yere vergi alınmasına ya da eksik vergi istenmesine neden olan hatalar, vergi hatası sayılmaktadır (VUK, m.116-118). Vergi hataları ise, vergi kanunlarındaki hükümlerin yanlış yorumlanmasından veya uygulanmasından ya da vergi ödevlisinin yükümlülükleriyle ilgili olarak dikkat ve özen yükümlülüğüne uymaması neticesinde gerçekleşebilmektedir[955]. Bu durumda, düzeltme zamanaşımı süresi içinde hata düzeltme yoluna başvurulması ve bu başvurunun kabul edilmesi halinde, vergi borcu ve varsa cezalar düzeltilen miktar kadar, yani kısmen ya da tamamen ortadan kalkmaktadır[956].

[953]Şenyüz, 2017, s. 295.
[954]Öncel, Kumrulu ve Çağan, 2008, s. 174.; Karakoç, 2017b, s. 570. Öner, 2017b, s. 229.
[955]Karakoç, 2017b, s. 570.
[956]Karakoç, 2016a, s. 164.; Karakoç, 2016b, 216.; Karakoç, s. 586.

Gümrük Kanununda gümrük işlemleriyle ilişkili hataların düzeltilmesiyle ilgili doğrudan bir hüküm bulunmamaktadır[957]. Bununla birlikte kişilerin başvurabileceği itiraz hakkı, gümrük işlemleriyle ilgili hataların düzeltilmesi bakımından önemli bir işlev görmektedir[958]. Hatalı işlemlerin veya taksirle işlenen kabahatlerin gümrük idaresince verilen bilgiden kaynaklanıp kaynaklanmaması da belirleyici değildir; ancak, itiraz yoluna gidilmesi halinde veya uzlaşma görüşmelerinde bunun değerlendirilmesi mümkündür[959].

Gümrük işlemlerinin yerine getirilmesinde beyan önemli bir işlev gördüğünden hatalar da beyanname ve eki belgelerde somutlaşmaktadır. Bu bakımdan gümrük işlemlerinin tam olarak yerine getirilebilmesi için beyannamede yapılan hataların belirli şartlar altında, gümrük işlemleri sırasında veya sonrasında beyan sahibince veya gümrük idaresince re'sen düzeltilmesine ya da beyannamenin iptal edilerek yeni bir beyanname verilmesine izin verilebilmektedir (GK, m.63/1-64/1, GY, m.121-129, 193-194). Ancak beyan sahibine eşyanın muayene edileceğinin bildirilmesinden, bilgilerin yanlış olduğunun tespit edilmesinden ve belirli hallerde eşyanın teslim edilmesinden sonra beyannamede düzeltme yapılmasına izin verilmemektedir (GK, m.63/2). Bu durumda eşyanın teslimine kadar olan süreçte eşyanın muayenesi için bilgisayar sistemi tarafından beyanın kontrolü türünün kırmızı hat olarak belirlenmesinden ve beyan edilen eşyaya ilişkin bilgilerin yanlış olduğunun tespit edilmesinden önce beyannamede düzeltme yapılmasına izin verilmekte ve düzeltme işlemine konu işlem dolayısıyla herhangi bir cezai işlem uygulanmamakta; ancak beyanın kontrolü türü kırmızı hat olarak belirlenen eşyaya ilişkin bilgilerin yanlış olduğunun tespit edilmesinden önce düzeltme talebinde bulunulması beyana ilişkin aykırılıkların gümrük idaresince tespit edilmesinden önce beyan sahibince bildirilmesi kabul edilerek idarî para cezası indirimli uygulanmaktadır (GK, m.234/3, GY, m.121/3). Beyan edilen eşyaya ilişkin bilgilerin yanlış olduğunun tespit edilmesinden sonra yapılan düzeltme talepleri ise, kabul edilmemektedir (GY, m.121/3). Eşyanın yanlışlıkla ilgili gümrük rejimine tâbi tutulması veya eşyanın beyanda

[957]Yeni Gümrük Kanunu Taslağına göre verginin matrahına, oranına, tutarına veya vergiye ilişkin hata veya maddî hataların ek tahakkuk ve ceza kararlarının yükümlüye tebliğinden sonra tespiti halinde söz konusu kararların düzeltilerek yükümlüye yeniden tebliğ edilmekte ve tebliğ zamanaşımı süresi de 1 yıl daha uzayacaktır (YGKT, m.217/9).

[958]Gümrük Kanunu mülga m. 241'de yükümlülere, kendilerine tebliğ edilen gümrük vergileri için tebliğ tarihinden itibaren 15 gün içinde ilgili gümrük idaresine verecekleri bir dilekçe ile düzeltme ve düzeltme taleplerine ilişkin kararlara, idarî kararlara, gümrük vergilerine ve cezalara karşı 7 gün içinde kararı alan gümrük idaresinin bağlı bulunduğu gümrük başmüdürlüğüne; ilk kararı gümrük başmüdürlüğünün alması halinde, bu karara karşı 15 gün içinde Gümrük Müsteşarlığına itiraz talebinde bulunabilme hakkı tanınmıştı. 5911 sayılı Kanunla yapılan değişiklik sonrasında düzeltme başvurusu madde hükmünden çıkarılmıştır.

[959]Gök, 2016, s. 131.

bulunulan gümrük rejimine tâbi tutulmasının özel nedenlerle artık mümkün olmadığı hallerde ise, beyannamenin iptali de mümkündür (GK, m.64/1). Sonuçta başka bir eşyanın beyanı sonucu doğurmaması şartıyla hatalı gümrük beyannamesinin düzeltilmesi veya iptaline izin verilmiş olması, her durumda gümrük kabahatini sona erdiren bir neden oluşturmamakta; gerek beyan sahibinin gerekse gümrük idaresince re'sen yürütülen işlemler bakımından idarî ve adlî yaptırımlara ilişkin hükümler saklı tutulduğundan (GK, m.64/5) hata durumu kişi lehine sonuç doğurmamaktadır[960].

3.8. İdarî Yaptırımlara Yönelik Başvuru Hakları

Hukuk devleti, kendisini hukuk kurallarıyla bağlı hale getiren ve evrensel hukuk ilkelerine tâbi olan devlettir[961]. Hukuk devleti, temel hak ve özgürlükleri koruyan, kuvvetler ayrılığı ilkesini uygulayan, kanun önünde eşitliği sağlayan, bağımsız mahkemelerde hak arama özgürlüğünün olduğu, herkesin eylem ve işlemlerinden sorumlu tutulduğu devlettir[962]. Hukuk düzeni içerisinde kişilere ödevler yüklerken aynı zamanda yararlanabileceği çeşitli haklar da tanınmıştır. Özellikle kamu hukuku alanına ilişkin konularda bir tarafın üstün olan devlet ve onun somut yönü idare olduğu dikkate alındığında kişilerin idarî tasarruflar karşısında korunması için çeşitli haklardan yararlandırılması gerekmektedir. Aksi takdirde hukuk kurallarının kendisinden beklenen amaçları gerçekleştirmesi mümkün olmayacağı gibi idare tarafından yapılan eylem ve işlemlerde keyfilik ve yozlaşma söz konusu olacak ve bundan adalet algısı zedelenecektir. Nitekim 2004 yılında yayımlanan Başbakanlık Genelgesinde[963] de hukuk devleti olmanın ve siyasal katılımın gereği olarak, kişilerin idarî faaliyetlerin yürütülmesi sırasında idarî makamlara başvurmaları halinde hukukun üstünlüğünü, demokrasi ve saydamlık, eşitlik, tarafsızlık

[960]Kasten işlenebilen kabahatler için uygulama alanı bulan hata (KK, m.10/1) yönünden taksirle işlenebilen kabahatler bakımından bir tespit ya da değerlendirme yapılmayabilmektedir. Nitekim usulsüzlük niteliğindeki gümrük kabahati oluşturan ihlâllerden özet beyan, gümrük beyannamesi ve nihai kullanım izni iptalleri bakımından kabahatten sorumluluk özellikle yükümlünün hatasına bağlanmıştır (GY 82 No'lu Ek). Dolayısıyla sadece hatanın idareden kaynaklanması halleri için kabahatten sorumluluk kabul edilmemiştir. Yeni Gümrük Kanunu Taslağına göre ise, yargı organlarınca iptal edilenler hariç, bir hükmün uygulanması hususunda gümrük idaresinin genel tebliğ ve genelgeleri değiştirmek yoluyla görüş değiştirmesi ya da gümrük idaresiyle muhatap olan kişilere yazılı olarak hatalı izahat verdiği hallerde para cezası ve faiz uygulanmayacaktır (YGKT, m.217/9). Bu düzenleme, Vergi Usul Kanunu uyarınca yetkili makamların mükellefin kendisine yazı ile yanlış izahat vermiş olmaları veya bir hükmün uygulanma tarzına ilişkin bir içtihadın değişmiş olması halinde vergi cezası kesilmeyeceği ve gecikme faizi hesaplanmayacağı hükmüyle (VUK, m.369) aynıdır.

[961]Karabulut, 2008, s. 2.

[962]AnyM. 28.3.2001 tarih ve E.1999/51, K.2001/63 (RG. 29.3.2002 - 24710); Biyan, 2018, s. 31.

[963]2004/12 sayılı Başbakanlık Genelgesi, (RG, 24.01.2004-25356)

ve açıklık ilkeleri çerçevesinde demokratik ve şeffaf bir idarenin bireysel hak ve özgürlüklere duyarlı olunması vurgulanmıştır.

Anayasaya göre kişilerin kendileri ve kamuyla ilgili dilek ve şikâyetleri hakkında yetkili makamlara başvuru hakkı bulunmaktadır. Anayasa,

> *XV. Temel hak ve hürriyetlerin korunması*
>
> Madde 40 – Anayasa ile tanınmış hak ve hürriyetleri ihlâl edilen herkes, yetkili makama geciktirilmeden başvurma imkânının sağlanmasını isteme hakkına sahiptir.
>
> Devlet, işlemlerinde, ilgili kişilerin hangi kanun yolları ve mercilere başvuracağını ve sürelerini belirtmek zorundadır.
>
> Kişinin, Resmî görevliler tarafından vaki haksız işlemler sonucu uğradığı zarar da, kanuna göre, Devletçe tazmin edilir. Devletin sorumlu olan ilgili görevliye rücu hakkı saklıdır (Any.m.74).
>
> …
>
> *VII. Dilekçe, bilgi edinme ve kamu denetçisine başvurma hakkı*
>
> Madde 74 – Vatandaşlar ve karşılıklılık esası gözetilmek kaydıyla Türkiye'de ikamet eden yabancılar kendileriyle veya kamu ile ilgili dilek ve şikâyetleri hakkında, yetkili makamlara ve Türkiye Büyük Millet Meclisine yazı ile başvurma hakkına sahiptir.
>
> Kendileriyle ilgili başvurmaların sonucu gecikmeksizin, dilekçe sahiplerine yazılı olarak bildirilir. (Mülga üçüncü fıkra: 7/5/2010-5982/8 md.)
>
> Herkes, bilgi edinme ve kamu denetçisine başvurma hakkına sahiptir.
>
> …
>
> Bu maddede sayılan hakların kullanılma biçimi, Kamu Denetçiliği Kurumunun kuruluşu, görevi, çalışması, inceleme sonucunda yapacağı işlemler ile Kamu Başdenetçisi ve kamu denetçilerinin nitelikleri, seçimi ve özlük haklarına ilişkin usul ve esaslar kanunla düzenlenir (Any.m.74).
>
> …
>
> *B. Yargı yolu*
>
> Madde 125 – İdarenin her türlü eylem ve işlemlerine karşı yargı yolu açıktır. …
>
> İdari işlemlere karşı açılacak davalarda süre, yazılı bildirim tarihinden başlar.
>
> Yargı yetkisi, idarî eylem ve işlemlerin hukuka uygunluğunun denetimi ile sınırlı olup, hiçbir surette yerindelik denetimi şeklinde kullanılamaz. Yürütme görevinin kanunlarda gösterilen şekil ve esaslara uygun olarak yerine getirilmesini kısıtlayacak, idarî eylem ve işlem niteliğinde veya takdir yetkisini kaldıracak biçimde yargı kararı verilemez.
>
> İdari işlemin uygulanması halinde telafisi güç veya imkânsız zararların doğması ve idarî işlemin açıkça hukuka aykırı olması şartlarının birlikte gerçekleşmesi durumunda gerekçe gösterilerek yürütmenin durdurulmasına karar verilebilir.
>
> Kanun, olağanüstü hallerde, seferberlik ve savaş halinde ayrıca milli güvenlik, kamu düzeni, genel sağlık nedenleri ile yürütmenin durdurulması kararı verilmesini sınırlayabilir.
>
> İdare, kendi eylem ve işlemlerinden doğan zararı ödemekle yükümlüdür. (Any.m.125).

hükümlerini içermektedir. Diğer taraftan Dilekçe Hakkının Kullanılmasına Dair Kanun,

> Madde 7 - Türk vatandaşlarının ve Türkiye'de ikamet eden yabancıların kendileri ve kamu ile ilgili dilek ve şikâyetleri konusunda yetkili makamlara yaptıkları başvuruların sonucu veya yapılmakta olan işlemin safahatı hakkında dilekçe sahiplerine en geç otuz gün içinde gerekçeli olarak cevap verilir. İşlem safahatının duyurulması halinde alınan sonuç ayrıca bildirilir. (DHKDK, m.74)

hükmünü içermektedir. Bu bağlamda kişilerin sonuçlanmış veya devam etmekte olan idarî eylem ve işlemler ile ilgili olarak, ilgili mevzuatta yer alan idarî başvuru yollarına başvurabilmeleri ve yargı organlarında davacı olabilmeleri mümkündür.

Vergi hukukunda vergi idaresi ile vergi ödevlisi arasındaki vergi hukuku uygulamalarından doğan anlayış veya düşünce farklılıklarına vergi anlaşmazlığı denilmektedir. Anlaşmazlıkların, uyuşmazlık haline getirilip yargı yoluna başvurulmasına gerek kalmaksızın idare ile kişiler arasında kendiliğinden ya da başvuru üzerine çözüme kavuşturulmasına barışçıl yollar, yani vergi anlaşmazlıklarının (idarî aşamada) çözüm yolları adı verilmektedir.

Bu nitelikteki uzlaşma, hata düzeltme, cezalarda indirim ve pişmanlık ve ıslah gibi yollara yer verilmesinin temel amacı, yargı organlarına başvurulmadan anlaşmazlıkların hızla çözülmesi ve yargının iş yükünün hafifletilmesidir. Buna karşın taraflar arasında barışçıl yollarla çözüme kavuşturulabilme imkânı olan anlaşmazlıkların, anlaşmazlıktan çıkarak tarafların dışında kalan bir merciin, yargı organlarının çözümüne kavuşturulması halinde ise, uyuşmazlık söz konusudur[964]. Diğer bir ifadeyle vergi uyuşmazlığı (ihtilafı), vergi dairesi ile mükellef arasında vergi ödevi ilişkisinden doğan hukukî anlaşmazlıklardır[965]. Bu nitelikteki uyuşmazlıklar, sık değişen mevzuat, personelin hazineci yaklaşımı, yükümlülerin olumsuz tutum ve davranışları nedeniyle mükellefiyet, ceza kesme ve tahsil konularından doğmaktadır[966].

Kabahatler ve karşılığında öngörülen idarî yaptırımlar hukuk devletinin kişilere tanıdığı hak ve özgürlükleri sınırlandırıcı bir etkiye sahip olabilmektedir. Bu nedenle kendisine idarî yaptırım uygulanan kişiler, milletlerarası düzenlemelerle d kabul edilerek iç hukuka aktarılan çeşitli haklardan ve koruyucu ilkelerden yararlanmaktadır[967]. Ayrıca

[964]Y. Karakoç (2018). Vergi yargılaması hukuku- Vergi anlaşmazlıklarının / uyuşmazlıklarının çözüm yolları. 4. Baskı, Ankara: Yetkin, s. 39.
[965]Oktar, 2018b, 417.
[966]Erginay, 1998, s. 115.; Oktar, 2018b, 417.
[967]Kurt, 2014, s. 134.

yargı organları ve bireysel başvuru imkânı sunulan kurumların kararlarında, bu haklara ve hakların kullanılması sırasında gözetilmesi gereken koruyucu ilkelere yer verilmektedir.

Gümrük idaresi, gümrük idarî düzeninin korunması için idarî yaptırım uygulama yetkisine sahip olup, işlemleri sırasında temel hakları ve koruyucu ilkeleri dikkate almak durumundadır. Nitekim idarî eylem ve işlemlerde saydamlık, hesap verilebilirlik ile temel hakların korunması için kişilere tanınan ve kanunî düzenlemeler çerçevesinde koruma altına alınan haklar gümrük işlemleriyle ilgili durumlarda da uygulama bulmaktadır. Genel nitelikli bu haklar içerisinde vergi mevzuatından kaynaklanan ve gümrük işlemlerine ve gümrük idarî yaptırımlarına özgü ilave haklar da bulunmaktadır.

3.8.1. Gümrük idaresine yönelik başvuru hakları

Gümrük işlemleri nedeniyle gümrük idaresiyle muhatap olan kişiler bilgi talep etme ve karar isteme hakkı, itiraz hakkı, uzlaşma hakkı, mücbir sebepler ve beklenmeyen hallere ilişkin haklar, tecil ve taksitlendirme hakkı ile geri verme ve kaldırma işlemlerine ilişkin haklarını kullanmak amacıyla gümrük idaresine başvurabilmektedirler. Bu haklar, gümrük idaresince uygulanan idarî yaptırımlar için de geçerlidir.

3.8.1.1. *Bilgi talep etme ve karar isteme*

Dilekçe Hakkının Kullanımı Hakkında Kanun[968] ve Bilgi Edinme Hakkı Kanunu[969] kapsamında kamu kurum ve kuruluşları ile kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşlarına kendilerine yapılacak başvurulara ilişkin çeşitli yükümlülükler getirmiştir (DHKDK, m.7, BEHK, m.4, 5,). Ayrıca Gümrük Kanununda da kişilerin bilgi edinmesine ilişkin hüküm bulunmaktadır (GK, m.8, 9). Ancak Gümrük Kanununda gümrük idaresinden bilgi isteme ve karar isteme hakkı birlikte; ancak, sınırları belirsiz bir şekilde düzenlenmiştir. Nitekim kişilere gümrük idarelerinden, gümrük mevzuatının uygulanması hakkında bilgi talep edebilme hakkı tanıyan hükmünün (GK, m.8/1) bağımsız bir düzenleme mi olduğu yoksa bağlayıcı tarife ve menşe bilgisine ilişkin genel hüküm niteliği mi taşıdığı açık değildir. Bir görüşe göre Gümrük Kanununda düzenlenen bilgi talebinin gümrük işlemlerindeki tezahürü bağlayıcı tarife bilgisi ve bağlayıcı menşe bilgisidir[970]. Ticaret Bakanlığı tarafından yayımlanan "bilgi edinme" başlıklı paylaşımda

[968]1.11.984 tarihli ve 3071 sayılı Dilekçe Hakkının Kullanımı Hakkında Kanun. (RG, 10.11.1984, 18571).
[969]9.10.2003 tarihli ve 4982 sayılı Bilgi Edinme Hakkı Kanunu. (RG, 24.10.2003, 25269).
[970]http://agnhukuk.com/gumruk-islemlerinde-bilgi-talebi (Erişim Tarihi: 11.12.2018)

ise, bilgi edinme hakkının konusunu Bakanlığın görev ve yetki alanına giren, kayıtlarında bulunan veya bulunması gereken ve tamamen tekemmül etmiş işlemlere ait bilgi ve belgeler olduğu, Gümrük Kanunu ve başka kanunlara göre talep edilen bilgi ve belgelerin ise, Bilgi Edinme Hakkı Kanununa ilişkin başvuru kapsamında değerlendirilmeyeceği belirtilmiştir[971]. Bu nedenle doğrudan gümrük mevzuatının uygulanmasıyla ilgili konularda gümrük idaresinden, karar vermesini talep edilmesi gerekmektedir (GK, m.6/1).

3.8.1.1.1. *Bilgi talep etme*

Gümrük işlemlerinin mevzuat yoğun uygulamalar içermesi nedeniyle muhtemel hata ve ihlâllerin önüne geçilebilmesi için gümrük idaresinin bilgi talebinin karşılanması kadar bu işlemlere katılacak kişilerin bilgilendirilmesi de önemlidir. Ayrıca idarî işlemlerde şeffaflığın sağlanması için kişilerin kendisi lehine veya aleyhine kullanılan ve öğrenilmemesine bağlı olarak savunma hakkını kısıtlayan bilgi ve belgelere ulaşması gerekmektedir[972]. Gümrük idaresinden bilgi talebinin kapsamı, kişi bakımından vatandaşlık ya da karşılıklılık gibi bir sınırlandırmaya tâbi tutulmaması nedeniyle geniş; konusunun gümrük mevzuatının uygulanmasıyla sınırlı olması nedeniyle dardır[973].

Kişiler[974] gümrük mevzuatının uygulanması hakkında gümrük idaresinden bilgi talep edebilmektedirler (GK, m.8/1). Bilgi, gümrük idarelerince talepte bulunanlara sağladıkları açıklayıcı, yol gösterici görüş ve önerilerdir[975]. Bilgi bağlayıcı bilgi ya da bağlayıcı olmayan bilgi olabilir. Gümrük idaresinden sağlanan ve bağlayıcı nitelik taşımayan bilgiler karar niteliği taşımazlar[976]. Gümrük idaresinin verdiği bağlayıcı olmayan bilgiye karşı başvurulabilecek bir yol bulunmamaktadır; ancak, talebin reddi idarî karar niteliğinde olduğundan bunlara ilişkin yapılacak itiraz başvurusu sonrasında yargı yoluna gidilebilmesi mümkündür[977]. Bağlayıcı bilgi ise, kesin ve yürütülmesi zorunlu idarî işlem niteliği taşıdığından, itiraz ve neticesine göre dava konusu yapılabilmektedir[978].

[971]https://www.ticaret.gov.tr/iletisim/bilgi-edinme (Erişim Tarihi: 11.12.2018)
[972]Odyakmaz, 1997, s. 8.
[973]Gök, 2016, s. 118.
[974]Bilgi talebinden en fazla yararlanacak olan kişiler, yükümlülerdir. Çelik, 1999a. s. 35.
[975]Ö. Gök (2016). Gümrük idaresinden bilgi talep etme hakkı ve bilginin hukukî etkileri. *Vergi Sorunları Dergisi*, 337, s. 119.
[976]Gök, 2016, s. 119.
[977]Gök, 2016, s. 119-120.
[978]Gök, 2016, s. 121.

Bilgi isteme hakkının kapsamına gümrük mevzuatının işleyişi, menşe ve tarife konuları girmektedir[979]. Bilgiler, eşyanın kimyevî tahlili veya ekspertizi ya da talep edene geri gönderilmesi nedeniyle gümrük idarelerince yapılan masraflar haricinde, talep edene ücretsiz olarak verilmektedir (GK, m.8/2)[980].

3.8.1.1.2. *Karar isteme*

Gerekli bilgi ve belgelerle başvuran herkes gümrük mevzuatının uygulanmasına ilişkin bir karar vermesini gümrük idaresinden isteyebilmektedir (GK, m.6/1, GY, m.27). Karar, bağlayıcı tarife ve menşe bilgileri de dahil olmak üzere, gümrük idaresinin, gümrük mevzuatı ile ilgili belirli bir konuda bir veya daha fazla kişi üzerinde hukukî sonuç doğuran idarî tasarrufudur (GK, m.3/5).

Gümrük idaresinden karar talep edenler, bu kararın alınması için gerekli bütün bilgi ve belgeleri ibraz etmek zorundadırlar. Gümrük idaresi, talep edildiği tarihten itibaren 30 gün içinde yazılı olarak kararı almakta ve talepte bulunana yine yazılı olarak tebliğ etmektedir. Bu süre içerisinde karar alınamıyorsa, süre dolmadan gerekçesi ve ihtiyaç duyulan ek süre belirterek talepte bulunana bildirilmektedir. Gümrük idaresince talebin reddine veya aleyhe verilen kararlar gerekçeli olarak alınmakta ve kararda itiraz yolu gösterilmektedir. Gümrük idaresince alınan kararlar derhal uygulanmak durumundadır (GK, m.6).

Gümrük idaresince alınan bir kararın doğru veya tam bilgilere dayanılarak verilmediği hallerde talepte bulunanın lehine olan kararlar iptal edilmektedir. Kararın iptali, iptal kararının verildiği tarihten itibaren yürürlüğe girmektedir. Ayrıca karara esas teşkil eden bir veya birden fazla şartın gerçekleşmemiş veya gerçekleşemez olması ve lehe bir kararda belirtilen bir yükümlülüğe uyulmaması hallerinde karar değiştirilmekte veya iptal edilmektedir. Değiştirilen veya iptal edilen karar tebliğ edildiği tarihte yürürlüğe girmekle birlikte, talepte bulunanın hukukî menfaatleri göz önünde bulundurularak, kararın yürürlük tarihi ertelenebilmektedir (GK, m.7).

Gümrük işlemlerinin vergilendirme rejimiyle ilgili kısmı bakımından tarife ve menşe uygulamaları belirleyicidir. Bu özellikten hareketle talep üzerine gümrük idaresi bağlayıcı tarife veya bağlayıcı menşe bilgileri vermektedir. Bağlayıcı tarife bilgisi, eşyanın Türk Gümrük Tarife Cetvelinde sınıflandırılması amacıyla gümrük idaresince verilen idarî

[979]Selen, 2017, s. 22.
[980]Gümrük idaresinden bilgi talep edilmesi, Vergi Hukukundaki özelge uygulamasına benzetilebilir. Tuncer, 2001, s. 253.; Gök, 2016, s. 118.

karardır (GY, m.28/1). Bağlayıcı menşe bilgisi ise, eşyanın tercihli veya tercihli olmayan menşeinin tespiti konusunda sadece Türk Gümrük Tarife Cetvelinde aynı tarife pozisyonu alt açılımında bulunan ve aynı kanunî veya tercihli vergi oranına tâbi eşyayı ifade eden bir kalem eşya için verilen idarî karardır (GY, m.29/1). Bu kararlar gümrük idaresini sadece eşyanın tarife pozisyonu ve menşeinin tespiti konusunda ve yalnızca bilginin verildiği tarihten sonra tamamlanacak gümrük işlemleri için talepte bulunan kişiler için geçerlidir (GK, m.9/2). Veriliş tarihinden itibaren bağlayıcı tarife bilgisi 6 yıl; bağlayıcı menşe bilgisi ise, 3 yıl geçerlidir (GK, m.9/4).

Bağlayıcı tarife bilgisi, Türk Gümrük Tarife Cetvelindeki veya Dünya Gümrük Örgütünün nomanklatür, izahname ve tarife pozisyonlarına ilişkin kararlarındaki değişikliklere uymaması ve iptal edildiğinin veya değiştirildiğinin ilgili kişiye bildirilmesi hallerinde geçersiz hale gelmektedir (GK, m.9/5). Bağlayıcı menşe bilgisi ise, menşe kurallarında bir mevzuat düzenlemesi veya bir milletlerarası anlaşma gereğince değişiklik yapılması ve verilen bilginin söz konusu değişiklikle getirilen hükümlere uymaması, Dünya Ticaret Örgütünün Menşe Kuralları Anlaşması'na ve ilgili izahname ve kararlardaki bir değişikliğe uymaması ve bağlayıcı menşe bilgisinin iptal edildiğinin veya değiştirildiğinin ilgili kişiye bildirilmesi hallerinde geçersiz hale gelmektedir (GK, m.9/6). Geçerliliğini kaybeden bağlayıcı tarife veya menşe bilgisi sahibi, söz konusu bağlayıcı bilgiye dayanarak ve bu bilginin geçerliliğini kaybetmesinden önce, ilgili eşyanın alımı veya satımı üstüne bağlayıcı sözleşmeler yaptığı takdirde, geçerliliğini kaybeden tarife veya menşe bilgisini, geçersiz hale gelişinin yürürlüğe girdiği tarihten itibaren 6 ay daha kullanabilmektedir. Ayrıca gümrük işlemleri sırasında söz konusu eşya için bir ithalat, ihracat ya da ön izin belgesinin gümrük idaresine verilmesi halinde, bu belgenin geçerlilik süresi esas alınmaktadır (GK, m.9/7). Bağlayıcı tarife veya menşe bilgisine ilişkin bu durum ithalat ya da ihracat vergilerinin belirlenmesi, tarım politikası kapsamında ihracat vergileri iadesi ile ithalata veya ihracata verilen diğer bütün ödemelerin hesaplanması ve belgelerin, söz konusu tarife veya menşe bilgisine istinaden verilmiş olması şartıyla, eşyaya ait gümrük beyannamesinin tescili için gümrük işlemleri sırasında verilen ithalat, ihracat ya da ön izin belgesinin kullanımı amacıyla sınırlandırılmıştır (GK, m.9/8).

Vergi hukukunda ihlâle sebebiyet vermekle birlikte, vergi ödevlilerinin genel tebliğ, sirküler veya özelgelerde belirtilen açıklamalara uygun hareket etmeleri yanılma

sayılmakta (VUK, m.369) ve bu durumda kabahat işlememiş kabul edilmektedir[981]. Gümrük mevzuatında da geçerliliğini kaybeden bağlayıcı bilgilere istinaden yapılan gümrük işlemlerinde, sırf söz konusu karara istinaden yapılan işlemlerden dolayı sorumluluk doğmamaktadır (GK, m.9/7)[982].

3.8.1.2. *İtiraz*

İdare hukukunda itiraz, idarî işlemin unsurları yönünden hukuka aykırılığın bulunduğu ve bu nedenle işlemin ilgili idarece bir kez daha incelenmesi gereğini anlatma amacıyla kullanılan bir kavramdır[983]. Diğer bir ifadeyle itiraz, ilgili kişinin, hukukî durumunu olumsuz yönde etkileyen, menfaatini zedeleyen ve bu nedenlerle idarî davaya konu edilebilecek kesin ve yürütülmesi zorunlu bir işlem iddiasına işaret etmektedir[984]. İdarî itiraz, bir taraftan idareye kendi işlemini denetleme imkânı verme, diğer taraftan da yargı organlarının iş yükünü azaltma amacını taşımaktadır[985]. Gümrük Kanununda itiraz, yargı yoluna başvurulmadan önce kapsamına giren konularda kullanılabilen zorunlu bir yoldur[986]. İtiraz hakkı, gümrük kabahatlerini ve bunlara uygulanan idarî yaptırımları kısmen veya tamamen ortadan kaldırması ve hukukî durumun olması gerektiği şekilde yeniden tesisine imkân vermesi dolayısıyla kabahatler rejimi bakımından önemli bir haktır.

3.8.1.2.1. *İtirazın kapsamı*

Gümrük işlemleri nedeniyle gümrük idaresiyle muhatap olan kişiler Gümrük Kanunu,

> Madde 242- (Değişik: 18/6/2009-5911/64 md) 1. Yükümlüler kendilerine tebliğ edilen gümrük vergileri, cezalar ve idari kararlara karşı tebliğ tarihinden itibaren onbeş gün içinde bir üst makama, üst makam yoksa aynı makama verecekleri bir dilekçe ile itiraz edebilir.
>
> 2. İdareye intikal eden itirazlar otuz gün içinde karara bağlanarak ilgili kişiye tebliğ edilir.
>
> 3. İtiraz dilekçelerinin süresi içinde yanlış makama verilmesi halinde, itiraz süresinde yapılmış sayılır ve idarece yetkili makama ulaştırılır.
>
> 4. İtirazın reddi kararlarına karşı işlemin yapıldığı yerdeki idarî yargı mercilerine başvurulabilir (GK, m.242).

---

[981]Karakoç, 2016b, s. 69.; Karakoç, 2017b, 95.
[982]Yeni Gümrük Kanunu Taslağına göre gümrük idaresince yükümlüye yazılı olarak hatalı izahat verilmiş olması halinde, idarî para cezası ve faiz uygulanmayacaktır (YGKT, m.217/6).
[983]Yumuk, 2017, s. 180.
[984]Yumuk, 2017, s. 181.
[985]Yumuk, 2017, s. 181.
[986]B. D. Aksüt ve Ö. Gök (2016). Gümrük vergilerinden kaynaklanan Anlaşmazlıkların uzlaşma yolu ile çözümü. *DEÜ Hukuk Fakültesi Dergisi,* 18(2), s. 77.

hükmü uyarınca kendilerine tebliğ edilen gümrük vergilerine, cezalara idarî kararlara itiraz edebilmektedirler[987]. Söz konusu madde hükmü değiştirilmeden önce

> Madde 242-1. Yükümlüler, kendilerine tebliğ edilen gümrük vergileri için tebliğ tarihinden itibaren onbeş gün içinde ilgili gümrük idaresine verecekleri bir dilekçe ile düzeltme talebinde bulunabilirler.
>
> 2. Düzeltme talepleri ilgili gümrük müdürlüğü tarafından otuz gün içinde karara bağlanarak yükümlüye tebliğ edilir.
>
> 3. Kişiler, düzeltme taleplerine ilişkin kararlara, idari kararlara, gümrük vergilerine ve cezalara karşı yedi gün içinde kararı alan gümrük idaresinin bağlı bulunduğu gümrük başmüdürlüğü nezdinde itirazda bulunabilirler.
>
> 4. Gümrük başmüdürlüklerine intikal eden itirazlar otuz gün içinde karara bağlanarak ilgili kişiye tebliğ edilir. 5. İlk kararın alındığı idarenin gümrük başmüdürlüğü olduğu hallerde, bu karara karşı onbeş gün içinde Gümrük Müsteşarlığına itiraz edilebilir.
>
> 6. Gümrük Müsteşarlığına intikal eden itirazlar kırkbeş gün içinde karara bağlanarak ilgili kişiye tebliğ edilir. 7. Gümrük başmüdürlükleri ile Gümrük Müsteşarlığı kararlarına karşı işlemin yapıldığı gümrük müdürlüğünün veya gümrük başmüdürlüğünün bulunduğu yerdeki idarî yargı mercilerine başvurulabilir.(GK, mülga m.242)

şeklindeydi. Yapılan değişiklikle hangi işlemlerinin zorunlu itiraza tâbi olduğuna açıklık getirilirken, idarî usûl ve para cezalarına ilişkin belirsizlikler giderilmiştir[988]. Bu bağlamda zorunlu idarî itiraz kapsamına gümrük vergisi, eş etkili vergiler ve malî yüklerden beyannamenin tescil edildiği tarihte ihtirazi kayıtla beyan edilen ve yapılan denetimlerde hiç alınmadığı ya da noksan alındığı tespit edilen vergiler ile Gümrük Kanununun on birinci kısmındaki idarî para cezalarına ilişkin kararları girmektedir[989].

Gümrük idaresi gümrük işlemleriyle ilgili olarak kişilerin lehine ya da aleyhine karar alabildiğinden, kişilere bu kararlara karşı itiraz yoluyla başvurma hakkı tanınmıştır. Bir hak olmakla birlikte kabahat içeren kanunların, itiraz yolunu bir tercih yerine zorunluluk olarak düzenlemesi halinde, idarî yaptırım kararını geri alma imkânı sağlayan bu yol tüketilmeden yargı yoluna gidilmesi mümkün değildir[990].

Bu bakımdan gümrük vergileri kapsamında değerlendirilen her türlü malî yükümlülük ve bunlara ilişkin idarî para cezaları ile Gümrük Kanununa göre alınan diğer idarî yaptırım kararlarının dava edilebilmesi için itiraz yolunun kullanılması hem hak hem

[987]Yeni Gümrük Kanunu Taslağında itirazın konusu gümrük idareleri tarafından gümrük mevzuatının uygulanması ile ilgili olarak alınan ve doğrudan kendilerini ilgilendiren herhangi bir karar olarak belirtilmiştir (YGKT, m.35/1).
[988]Derdiyok, 2013, s. 65.; Yumuk, 2017, s. 185.
[989]Yumuk, 2017, s. 187-192.
[990]Kangal, 2011, s. 298.

de bir zorunluluktur[991]. Diğer bir ifadeyle, kişilerin bu kararlar hakkında idarî itiraz yoluna gitmesi ihtiyaridir; ancak, bu kararların konusunu oluşturan vergiler ve idarî para cezaları hakkında yargı yoluna gidebilmeleri, gümrük idaresinin itiraz yolu sonucunda itirazın reddi yönünde karar almasına bağlıdır[992]. Dolayısıyla bu durumda yargı yoluna başvurulması halinde davanın konusunu gümrük idaresince ilk kez tebliğ edilen karar değil, bu karara karşı itiraz yoluna gidilmesi halinde ilgili birimin verdiği başvurunun reddi yönündeki ikinci karardır. Danıştay da bir kararında[993], Gümrük Kanununda yer alan idarî itiraz usûlü tamamlanmadan idarî yargı yoluna başvurulamayacağını, itirazın gümrük idaresince karara bağlanarak ilgilisine tebliğinin zorunluluk olduğunu ve itiraza süresinde cevap verilmemesi halinde ise, idarî itirazın zımnen reddedildiğinin kabulü gerektiğini vurgulamıştır.

Yükümlülerin gümrük vergilerinin hesaplanmasında esas alınan kimyevî tahlil sonuçlarına da kendilerine tebliğ edildiği tarihinden itibaren 15 gün içinde itiraz hakkı vardır. Yapılan itiraz üzerine birinci tahlilin yapıldığı gümrük laboratuvarında görevli olan ve ilk tahlili yapan kimyager dışındaki 2 kimyager tarafından ikinci tahlil yapılmaktadır. Bünyesinde 3 kimyagerden fazla kimyager bulunmayan gümrük laboratuvarında yapılan tahlile itiraz edilmesi halinde, ikinci tahlil en az 2 kimyager bulunan en yakın gümrük idaresine ait laboratuvarda yaptırılmaktadır. İkinci tahlil sonucu, eşyanın teknik özellikleri ve nitelikleri açısından kesindir (GK, m.243).

Gümrük idaresinin idarî düzenleyici işlemlerine karşı itiraz yoluna başvurulması ise, mümkün değildir[994].

3.8.1.2.2. *İtirazın başvuru süresi ve usûlü*

Gümrük vergileri, bu vergiler ile birlikte alınması gereken idarî para cezaları ve gümrük idaresince kesilen diğer idarî para cezaları hakkında ilgili gümrük idaresince

---

[991]Çelik, 1999a, s. 79.; Yumuk, 2017, s. 180. Yeni Gümrük Kanunu Taslağında, yükümlülerin itiraz etmeden de doğrudan dava açabileceğine yer verilmiştir (YGKT, m.35/1). Böylece itiraz, yargı yoluna başvurmadan önce zorunlu bir yol olmaktan çıkarak seçimlik başvuru yolu halini alacaktır.

[992]Mülga 1615 sayılı Gümrük Kanunu uyarınca eşyanın vergi tahakkukuna esas tutulan teknik mahiyet ve niteliklerinin tayin ve tespitinde isabetsizlik bulunması, eşyanın tarifeye tatbikinde hata edilmesi, kıymet esasına göre vergiye tâbi eşyanın kıymetinin yanlış tayin ve tespit olunması, milletlerarası anlaşmaların yanlış tatbik edilmiş veya hiç itibara alınmamış bulunması, muaflık hükümlerinin yerine getirilmemiş veya yanlış tatbik edilmiş olması, ağırlık esaslarının uygulanmasında hata edilmesi ve eşyanın menşeinin yanlış tespit olunması şeklinde 7 neden ileri sürülerek itiraz edilebilmektedir (1615 sayılı mülga GK, m.78). Dolayısıyla itiraz konuya, matraha, tarifeye ve diğer konulara yönelik olabilmektedir. Çelik, 1999a. s. 79.

[993]Dş. 7.D. 14.10.2004 tarih ve E.2004/1536, K.2004/2443. http://pcgumrukmobil.com/G%C3%BCmr%C3%BCk%20Mevzuat%C4%B1/Dosyalar/Muafiyetler/DANK%20K.2004-2443.doc (Erişim Tarihi: 13.11.20118)

[994]Yumuk, 2017, s. 194.

karar alınarak ilgisine tebliğ edilmektedir (GK, m.231/1). Yükümlüler kendilerine tebliğ edilen gümrük vergileri, cezalar ve idarî kararlara karşı tebliğ tarihinden itibaren 15 gün içinde bir üst makama, üst makam yoksa aynı makama verecekleri bir dilekçeyle itiraz edebilmektedirler (GK, m.242/1).

Gümrük idaresi de kendilerine gelen itiraz başvuruları hakkında 30 gün içinde karar alarak ilgili kişiye tebliğ etmektedir (GK, m.6/1, 242/1). Bu süreye uyulması mümkün değilse, İdari Yargılama Usulü Kanunu hükümleri göz önünde bulundurularak süreyi aşılabilmektedir. Bu durumda, süre dolmadan önce başvuru sahibine süre aşımını haklı kılan gerekçeler ile gerekli görülen ek süre hakkında bilgi verilmektedir (GK, m.6/2). İtiraz başvurusunun süresi içinde olmak şartıyla gümrük idaresi hiyerarşisi içinde yanlış bir makama verilmesi halinde ise, itiraz süresinde yapılmış sayılmaktadır (GK, m.242/2). İtirazın reddedilmesi halinde yükümlüler işlemin yapıldığı yerdeki idarî yargı merciine başvurabilmektedirler (GK, m.242/3).

3.8.1.2.3. *İtirazın sonuçları*

İtiraz başvurusu üzerine gümrük idaresi sükût edebilir; başvuranı başka hukukî yollara yönlendirebilir; süresi içinde yapılmayan ve itiraz kapsamına girmeyen konularda yapılan başvuruları usulden reddedebilir ve başvuru konusu itiraz kapsamına girse ve süresi içinde yapılsa da esastan reddedebilir[995].

Gümrük idaresinin sükûtu halinde, yani süresi içerisinde itirazı karara bağlamaması halinde kişilerin başvurusu reddetmiş sayılmaktadır (İYUK, m.10/1). Bu durumda kişiler, sürenin bittiği tarihten itibaren dava açma süresi içinde, yargı yoluna başvurarak dava açabilmektedirler. Yine idarece verilen cevap kesin değilse, başvuran bu cevabı isteminin reddi sayarak dava açabileceği gibi kesin cevabı da bekleyebilir. Bu takdirde dava açma süresi işlemez. Ancak, bekleme süresi başvuru tarihinden itibaren 6 ayı geçemez (İYUK, m.10/2). Böyle bir durumun söz konusu olması halinde 30 günlük sürenin dolmasından önce, süre aşımını gerekli kılan gerekçeler ve 6 ayı aşmayacak şekilde ek süre başvurana bildirilmektedir (GK, m.6/2, GY, m.586). İtiraz incelemesi neticesinde yükümlü lehine karar verdiği hallerde ise, gümrük idaresi itiraz başvurusuna ilişkin cevabı yükümlüsüne ve ilgili mahkemeye bildirilerek, davanın konusuz kalması nedeniyle, karar verilmesine yer olmadığı kararı verilmesini talep etmesi gerekmektedir (2014/26 sayılı Genelge).

[995]Yumuk, 2017, s. 204-206.

Gümrük Kanunu uyarınca yapılan itirazlar üzerine idarece verilen cevabın kesin olmaması ve altı aylık bekleme süresi içinde de kesin cevap verilmemesi halinde bu sürenin dolduğu tarihi izleyen günden itibaren 30 gün içinde dava açılabilmektedir. Zımni ret için belirtilen süre dolmadan dava açılması halinde ise, ortada idarî işlem olmadığından davanın esasının incelenmesi mümkün değildir[996].

Zorunlu itirazın yargı yoluna başvuru süresine olan etkisi konusunda kanunî bir düzenleme bulunmamaktadır. Teoride zorunlu başvuru yoluna gidilmesinin dava açma veya dava süresinin durduğu; aksine idarî itiraza başvurulmasının, itiraza tâbi işlemin dava edilememesi ve tebliğin de yargı yoluna başvurma değil idarî başvuru süresini başlattığı dikkate alınarak dava açma süresine bir etkisinin olmadığı belirtilmektedir[997].

Başvurunun reddi üzerine, ret kararı hakkında yargı yoluna başvurulması mümkündür. İtirazın zorunlu olması nedeniyle, itiraz süresi olan 15 gün içinde itiraz edilmeden dava açılması halinde dava dilekçesi ve ekleri ilgili merciine tevdi edilmesi gerekmektedir[998]. Nitekim itiraz yoluna başvurulmadan doğrudan dava açılması idarî mercii tecavüzü oluşturmaktadır[999]. Hak düşürücü süre niteliğinde olan bu sürenin geçirilmesi halinde ise, davanın usûl yönünden reddi gerekmektedir. Bununla birlikte işlemde başvuru yolunun gösterilmediğinin veya başvuranın yanıltıldığının tespit edildiği hallerde itiraz için öngörülen süre geçirilmiş olsa da tevdi kararı verilmektedir[1000].

3.8.1.3. *Uzlaşma*

Uzlaşma, vergi borcunu ve varsa cezalarına ilişkin uyuşmazlığı kısmen veya tamamen sona erdiren nedenlerden biri ve idare ile mükellef arasındaki ihtilâfların yargı organlarına intikal ettirilmeden kısa zamanda çözüme kavuşturulmasını sağlayan idarî yollardandır[1001]. Almanya'daki uygulamalardan esinlenerek ilk kez 28.2.1963 tarihli ve 205 sayılı Kanunla Türk Vergi Hukukuna kazandırılan uzlaşma, vergi dairesi ile vergi ödevlisinin ikmalen, re'sen ve idarece tarh edilen vergiler ile bunlara ilişkin cezalar üzerinde anlaşarak konuyu ihtilâf (uyuşmazlık) olmaktan çıkarmalarıdır[1002]. Böylece

[996]Yumuk, 2017, s. 201.
[997]G. Özkan (2014). 4734 sayılı Kamu İhale Kanunun'da Öngörülen Zorunlu İdari Başvuru Yolları. *Türkiye Adalet Akademisi Dergisi*. 17, s. 95.: Yumuk, 2017, s. 216.
[998]Yumuk, 2017, s. 207.
[999]M. Kağıtçıoğlu (2017). İdari işlem teorisi çerçevesinde idarî mercii tecavüzü kavramının değerlendirilmesi. *Türkiye Adalet Akademisi Dergisi*. 30, s. 239.: Yumuk, 2017, s. 209.
[1000]Yumuk, 2017, s. 209.
[1001]Pehlivan, 2010, s. 109. Karakoç, 2016a, s.164.; Karakoç, 2017b, s. 543.
[1002]Karakoç, 2016b, s.216-217.; Karakoç 2017b, s. 449, 544.

tarhiyat öncesi uzlaşmada uzlaşmanın sağlanması halinde vergi ziyaı cezası ile usulsüzlük cezaları kesilmemekte, az kesilmekte, kısmen ya da tamamen kaldırılmakta; tarhiyat sonrası uzlaşmada uzlaşmanın sağlanması halinde ise, uzlaşılan miktar ölçüsünde vergi cezaları da kaldırılmaktadır[1003]. Olumlu sonuçlanması halinde yargı organlarının iş yükünün de hafiflemesini sağlayan uzlaşmanın, malî güce göre vergilendirme, kanun önünde eşitlik ve vergilerin ve cezaların kanunîliği ilkelerden uzaklaşılmasına neden olması yönünde eleştirisi bulunmaktadır[1004].

Uzlaşma, Vergi hukukunda tarhiyat öncesi uzlaşma ve tarhiyat sonrası uzlaşma şeklinde iki aşamada gerçekleşmektedir. Bu çerçevede tarhiyat öncesi uzlaşma kapsamına kaçakçılık suçlarına ilişkin olanlar hariç (VUK, m.359), ikmalen, re'sen ve idarece tarh edilen vergiler ile bunlara ilişkin vergi ziyaı, usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezaları (VUK, Ek.m.11); tarhiyat sonrası uzlaşmanın kapsamına ise, ikmalen, re'sen ve idarece tarh edilen vergiler ile bunlara ilişkin vergi ziyaı girmektedir (VUK, Ek.m.1). Tarhiyat sonrası uzlaşmaya vergi hataları ile bunun dışında her türlü maddi hata bulunduğunun (VUK, m.116-118), vergi ziyaına sebebiyet verilmesinin kanun hükümlerine yeterince nüfuz edememekten ya da yanılmadan kaynaklandığının (VUK, m.369) veya yargı kararları ile idarenin ihtilaf konusu olayda görüş farklılığının olduğunun ileri sürülmesi (VUK, Ek.m.1) durumunda idare ile mükelleflerin uzlaşabilmektedir. Ancak cezalarda indirim hakkından yararlanan ceza muhatapları uzlaşma yoluna başvuramazlar (VUK, Ek.m.9). Tarhiyat öncesi uzlaşma, vergi incelemesinin başlangıcından son tutanağın düzenlenmesine kadar her aşamada, tarhiyat sonrası uzlaşma talebinin ise vergi ihbarnamesinin tebliğ tarihinden itibaren 30 gün içinde yapılması gerekmektedir. Uzlaşma komisyonlarının tutacakları uzlaşma tutanakları kesin olduğundan, vergi dairelerince gereğinin derhal yerine getirilmesi gerekirken, üzerinde uzlaşılan hususlar hakkında dava açılması ve şikâyet yoluna başvurulması mümkün değildir. Dolayısıyla üzerinde uzlaşılması halinde vergi ve varsa cezalar kesinleştiğinden, uzlaşma, vergi borcunu ve varsa cezaları sona erdiren nedenler arasındadır[1005]. Tarhiyat öncesi uzlaşma sağlanamamış ise, tarhiyat sonrası uzlaşma talep edilemez; yargı yoluna başvurulması ya da cezalarda indirimden yararlanması mümkündür. Mükellefler, tarhiyat sonrası uzlaşmanın temin edilememesi halinde tekrar uzlaşma talebinde bulunamazlar;

[1003]Karakoç, 2017b, s. 451.
[1004]Karakoç, 2017b, s. 545-546.
[1005]Karakoç, 2016a, s.164.; Karakoç, 2017b, 544-569.;

uzlaşmanın vaki olmaması halinde uzlaşma talep ettiği vergi veya ceza için, uzlaşmanın vaki olmadığına dair tutanağın kendisine tebliğinden itibaren genel hükümler dairesinde ve yetkili vergi mahkemesinde, dava açma süresi bitmiş veya 15 günden az kalmış ise 15 gün olarak uzayan süresi içerisinde dava açabilirler ve uzlaşmanın vaki olması halinde ise, uzlaşma tutanakları kesinleşmektedir. Bu durumda ceza muhataplarının cezalarda indirim hükümlerinden yararlanması da mümkün değildir. Aynı vergi veya cezalar için uzlaşma talebinden önce dava açılmışsa dava, uzlaşma işleminin sonuca bağlanmasından önce vergi mahkemelerince incelenmezken; herhangi bir sebeple incelenir ve karara bağlanır ise, bu karar hükümsüz sayılmaktadır. Uzlaşmanın vaki olmaması halinde, durumun vergi dairesince yazılı olarak vergi mahkemesine bildirilmesi üzerine davanın görülmesine devam edilmektedir (VUK, Ek m.7)[1006].

Genel vergiler için uygulanan uzlaşma, Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması ile Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu ve Diğer Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılması Hakkında Kanunla Gümrük Kanununda yapılan değişiklik sonrasında 2011 yılından itibaren gümrük vergileri ve idarî para cezaları için de uygulanmaya başlanmıştır[1007]. Böylece gümrük işlemleri çerçevesinde yükümlülere ve ceza muhataplarına, kanun hükümlerine yeterince nüfuz edemediği, kanun hükümlerini yanlış yorumladığı veya yargı kararları ile idarenin ihtilaf konusu bir işleme ilişkin görüş farklılığının olduğu gerekçeleriyle, henüz itiraz başvurusu yapmadıkları gümrük vergileri ve idarî para cezaları için gümrük idareleriyle uzlaşma hakkı tanınmıştır (GK, m.244/1, GUY, m.4/2). Bu bakımdan gümrük ihtilâflarının idarî aşamada çözümün sağlayan uzlaşma, yükümlünün iradesine bağlı ve tercih edilebilir bir mekanizma oluşturmaktadır[1008]. Bu sayede gümrük idaresinin taraf olduğu ve sayısı hızla artan idarî (ve adlî) davaların da önüne geçilecektir[1009].

3.8.1.3.1. *Uzlaşmanın kapsamı*

Gümrük idaresi ile yükümlü veya ceza muhatabı olan kişiler arasında gerçekleşen uzlaşmanın kapsamına beyan ile gümrük idaresince yapılan tespit sonucunda belirlenen

[1006]Vergi hukukuna vergi incelemesi kapsamında sonradan eklenen tarhiyat öncesi uzlaşma kapsamında da mükelleflerin vergi idaresinden uzlaşma talebinde bulunması veya uzlaşmaya davet edilmesi mümkün olup, uzlaşmaya varılması halinde üzerinde uzlaşılan vergi ve varsa cezalar kesinleşmektedir. Karakoç, 2016a, s.164.
[1007]Gümrük Kanununda düzenlenen uzlaşmaya ilişkin ayrıca Gümrük Uzlaşma Yönetmeliği bulunmaktadır.
[1008]N. C. Karadağ ve İ. Organ (2014). Gümrük uzlaşması ve Vergi Usul Kanunu'ndaki uzlaşma kurumu ile karşılaştırılmalı olarak değerlendirilmesi. *Niğde Üniversitesi İİBF Dergisi*, 7(1) s. 373.; Aksüt ve Gök, 2016, s. 77.
[1009]Karadağ ve Organ, 2014, 382.; Aksüt ve Gök, 2016, s. 84.

farklılıklara ilişkin tebliğ edilen gümrük vergileri ile Gümrük Kanununda ve ilgili diğer kanunlarda yer alan gümrük idaresinin yetkili olduğu idarî para cezaları girmektedir (GK, m.244/1, GUY, m.4/1)[1010]. Böylece gümrük beyanının gümrük idaresi tarafından veya ikinci muayeneye yetkili görevliler tarafından kontrolü ile ikincil kontrol, sonradan kontrol, ertelenmiş kontrol kapsamında denetlenmesi sonucu ek tahakkuku yapılarak yükümlüye tebliğ edilen gümrük vergi alacakları ile kesilen ve muhatabına tebliğ edilen idarî para cezalarının tümü uzlaşma kapsamına alınmıştır (GUY, m.4/3). Bu bağlamda gümrük vergileri kapsamına giren gümrük vergisi, ilave gümrük vergisi, tek ve maktû vergi, dampinge karşı vergi, sübvansiyona karşı telafi edici vergi, katma değer vergisi, özel tüketim vergisi, ek malî yükümlülük, toplu konut fonu, tütün fonu, ek fon, kaynak kullanımını destekleme fonu, dahilde işleme kapsamındaki telafi edici vergi, çevre katkı payı ve TRT bandrol ücreti ile gümrük kabahatlerine ilişkin idarî para cezaları (GK, m.234-239, 241, DTDHK, m.4, KDVK, m.51, ÖTVK, m.16) uzlaşma konusu yapılabilmektedir (GUY, Ek-1 ve Ek-2). Ayrıca daha sonra yapılacak düzenlemelerle gümrük idarelerince tahsili yapılacak diğer alacaklar da uzlaşma kapsamına girebilecektir (GUY, m.5/1).

Gümrük vergilerinin matrahına girmekle birlikte aslı gümrük idaresince takip ve tahsil edilmeyen vergi ve benzeri malî yükler, mevzuatınca tahsilat aşamasına gelen alacaklar ve mülkiyetin kamuya geçirilmesi kararına konu eşya ise, uzlaşma kapsamına girmemektedir (GUY, m.6/1, 6/3, 6/7). Genel vergiler bakımından geçerli olduğu gibi (VUK, Ek m.1) gümrük vergileri ve idarî para cezalarına neden olan ihlâlin kaçakçılık suçlarıyla ilişkili olması halinde de söz konusu vergiler ve idarî para cezaları uzlaşma konusu yapılamamaktadır (GK, m.244/2, GUY. m.6/4). Dolayısıyla gümrük idare amirleri veya yardımcıları ile uzlaşma komisyonları tarafından uzlaşma sürecinin her aşamasında uzlaşma konusu alacaklarla ilgili olaylar açısından Kaçakçılıkla Mücadele Kanunu kapsamında da hukukî değerlendirme yapılması gerekmektedir (GY, m.579, GUY, m.6/5)[1011].

[1010]Yeni Gümrük Kanunu Taslağı uyarınca gümrük idarelerince düzenlenen ek tahakkuk ve ceza kararı kapsamına giren beyan ile gümrük idaresince yapılan tespit sonucunda belirlenen farklılıklara ilişkin tebliğ edilen gümrük vergileri, gümrük idaresince tespit edilmesinden önce beyan sahibince bildirilen farklılıklara ilişkin tebliğ edilen gümrük vergileri ile Gümrük Kanununda ve ilgili diğer kanunlarda öngörülen cezalar için tebliğ tarihinden itibaren 15 gün içinde uzlaşma başvurusu yapılabilmektedir (YGKT, m.37/1-2).

[1011]Yeni Gümrük Kanunu Taslağı uyarınca gümrük vergileri ve cezalarının, Kaçakçılıkla Mücadele Kanununda yer alan kaçakçılık suçlarıyla ilişkili olması halinde uzlaşmaya başvurulamamaktadır (YGKT, m.37/3).

Uzlaşma talebi, tebliğ edilen vergi ve cezaların tümü için ya da vergi veya idarî yaptırım türü itibariyle kısmen yapılabilirken, aynı tür vergi veya cezanın bir kısmı için yapılamamaktadır (GUY, m.5/2, 6/2).

Gümrük idarelerine yükümlünün kendisi, temsilcisi veya özel vekâletname verilmesi şartıyla gümrük müşaviri, veli ya da vasi veya aynı gümrük vergilerinin ödenmesinden yükümlü ile birlikte müştereken ve müteselsilen sorumlu olması halinde gümrük müşavirleri (GUY, m.12/1) ile iştirak halinde gümrük kabahati işlemeleri nedeniyle haklarında ceza uygulananların her biri uzlaşma talebinde bulunabilmektedir. (GUY, m.10/2)[1012].

3.8.1.3.2. *Uzlaşma başvurusunun süresi ve usûlü*

Gümrük idaresine uzlaşma talebinde bulunacak kişilerin Gümrük Uzlaşma Yönetmeliğinin 3 No'lu ekinde yer alan forma uygun şekilde düzenleyecekleri dilekçeyle uzlaşmaya yetkili komisyonların sekretarya hizmetlerini yürütmekle görevli birimine uzlaşma kapsamına giren alacakların kendilerine tebliğ edildikleri tarih itibariyle 15 gün içinde şahsen verecekleri veya taahhütlü postayla gönderecekleri[1013] dilekçeyle başvurması gerekmektedir (GK, m.244/1, GUY, m.10/1, 11/1). Gümrük vergileri ve cezalarının tebliğ tarihlerinin farklı olması halinde, uzlaşma başvurusunda, bunlardan en son olan tebliğ tarihi esas alınmaktadır (GUY, m.11/2). Uzlaşma başvurusunun yetkili komisyonlar dışındaki gümrük idarelerine yapılmış olması halinde ise, başvurular yetkili uzlaşma komisyonuna iletilmektedir (GUY, m.10/3). Yine aynı nitelikteki alacakların birden fazla gümrük müdürlüğünde veya Bölge Müdürlüğü bağlantılarında yapılan işlemlere ilişkin olması halinde söz konusu alacakların toplamı için tek bir uzlaşma yapılması gerekli ve yeterli görülmektedir. Bu durumda, uzlaşmaya konu alacaklara ilişkin detaylı bilgilerin verilmesi şartıyla, gümrük işlemlerinin yapıldığı herhangi bir gümrük idaresine uzlaşma başvurusu yapılabilmektedir (GUY, m.4).

Gümrük idaresine yapılan uzlaşma başvuruları, ilgili uzlaşma komisyonunun sekretarya hizmetlerini yürüten birimi tarafından öncelikle ve ivedilikle usul yönünden başvuru sahibinin yetkisi, başvuru süresi, uzlaşmanın kapsamı ve uzlaşmanın başvuru yapılan komisyonunun yetkisi içinde bulunup bulunmadığı yönünden ön incelemeye tâbi

[1012]İştirak edenlerin uzlaşma talebinde bulunulması ve uzlaşmanın vâki olması durumunda; uzlaşma, sadece başvuruda bulunanlar için hüküm ifade etmektedir (GUY, m.10/2).
[1013]Bu durumda başvuru, dilekçenin postaya verildiği tarihte yapılmış kabul edilmektedir (GK, m.14/3).

tutulmakta ve başvuru şartlarını taşımadığı anlaşılan başvurular ilgilisine bildirilmektedir (GUY, m.13/1). Başvuruya ilişkin eksikliklerin giderilebilir nitelikte olması halinde ise, eksikliklerin tamamlanması için başvuru süresinin sonuna kadar; bu sürenin sonunda başvurusunda bulunulmuş olması halinde ek 3 iş günü süre verilmektedir. Süre sonunda eksiklik giderilmemiş ise uzlaşma başvurusu reddedilmektedir (GUY, m.13/2). Uzlaşma talebinde bulunulan alacağın tutarının hatalı olması halinde, yine durum gerekçesi ile birlikte yükümlüye bildirilmekte ve uzlaşma görüşmeleri düzeltilmiş tutar üzerinden yürütülmektedir (GUY, m.13/7).

Uzlaşma talepleri, gümrük uzlaşma komisyonlarınca değerlendirilmektedir (GK, m.244/2). Bu amaçla Gümrük ve Ticaret Bölge Müdürlüğü Uzlaşma Komisyonları ve Merkezi Uzlaşma Komisyonları şeklinde 2 tür komisyon kurulmaktadır (GUY, m.7/1). Uzlaşma başvurusu miktarı 500.000 TL'ye kadar olanları Gümrük ve Ticaret Bölge Müdürlüğü Uzlaşma Komisyonları; bu tutarı aşan ihtilaflar ise, Merkezî Uzlaşma Komisyonları tarafından değerlendirilmektedir (GUY, m.9/1). Uzlaşma başvuruları uzlaşma komisyonu kayıtlarına girdiği tarihten itibaren, haklı gerekçelerin varlığı halinde uzatılmakla birlikte, en geç 45 günde sonuçlandırılmaktadır (GUY, m.18/1). Bununla birlikte uzlaşma komisyonlarının toplanması için ihtilaf tutarının en az toplam 10.000 Türk Lirası olması gerektiğinden, görüşmeler için uzlaşma başvuruları toplamının bu tutara ulaşması beklenmekte; ancak, 3 ay içerisinde bu tutara ulaşılamamışsa, takip eden ay içinde mevcut uzlaşma başvuruları değerlendirilmektedir (GUY, m.18/2).

3.8.1.3.3. *Uzlaşmanın sonuçları*

Uzlaşma komisyonu sekretaryası, uzlaşma taleplerinin uygun bulunduğunu, yapılacak görüşmeden 15 beş gün önce yazılı olarak ve e-posta adresine Tebligat Kanunu uyarınca ilgili kişilere tebliğ etmektedir. Yükümlünün talep etmesi halinde bu süreye bağlı kalınmaksızın önceki bir tarih de görüşme günü olabilmektedir (GUY, m.16/1). Uzlaşma komisyonunun başvuru sahibine bildirilen günde toplanamayacağının anlaşılması halinde yeni bir uzlaşma gününün belirlenmesi mümkün olup bu günün de başvuru sahibine bildirilmesi gerekmektedir. Aynı şekilde başvuru sahibinin de makul gerekçelerle katılım sağlanamayacağının toplantı başlamadan önce uzlaşma komisyonuna yazılı olarak bildirilmesi şartıyla ve bir defaya mahsus olmak üzere toplantı, görüşme tarihinin daha sonraki bir güne ertelenmesi mümkündür (GUY, m.17/1-2).

Yükümlünün uzlaşma davetiyesinde belirtilen yer, tarih ve saatte toplantıya katılması halinde uzlaşma görüşmelerine başlanmaktadır (GUY, m.16/3). Uzlaşma görüşmeleri sonucunda uzlaşma sağlandığı veya sağlanamadığı takdirde uzlaşma komisyonu durumu tutanakla tespit etmekte ve bu tutanak toplantıya katılanlarca imzalanmaktadır. Tebligata ilişkin imza alınan tutanak yükümlüye tebliğ edilmektedir. Yükümlünün uzlaşma davetine icabet etmemesi veya tutanağı almaktan imtina etmesi halinde tutanaklar, gereği yapılmak üzere derhal ilgili Gümrük ve Ticaret Bölge Müdürlüğüne veya gümrük müdürlüğüne gönderilmekte; ancak, başvurana ayrıca tebligat yapılmamaktadır (GUY, m.16/4-5).

Uzlaşmanın vâki olmaması halinde uzlaşma komisyonunun nihai teklifi uygun olarak tutanağa geçirilmekte ve bir nüshası başvurana verilmektedir. Bu durumda, itiraz süresi olan 15. günün mesai saati bitimine kadar komisyonun nihai teklifi kabul edilerek dilekçeyle ilgili gümrük müdürlüğüne bildirdiği takdirde, bu tarih itibariyle uzlaşma vâki olmuş sayılmaktadır (GUY, m.16/6). Uzlaşmaya ilişkin toplantı sonucunda uzlaşma vâki olmamışsa bu husus; uzlaşma vâki olmuşsa uzlaşılan tutar ilgili gümrük müdürlüğüne gönderilmektedir (GUY, m.19/1). Gümrük uzlaşma komisyonları tarafından tutulan uzlaşma tutanakları kesin olduğundan, üzerinde uzlaşılan hususlar gümrük idaresince derhal yerine getirilmektedir. Bu bağlamda uzlaşma tutanağının ilgili gümrük idaresine ulaşması üzerine, tahakkuk ve tebliğ edilmiş olan gümrük vergileri ile idarî para cezaları uzlaşılan tutarlara göre düzeltilmektedir. Ayrıca uzlaşmaya varılan hususlarla ilgili herhangi bir idarî inceleme, araştırma ve soruşturma ile geri verme ve kaldırma işlemine konu edilmemektedir (GUY, m.19/2-3). Yükümlü veya ceza muhatabı da üzerinde uzlaşılan ve tutanakla tespit edilen hususlar için hiçbir mercie şikâyette bulunamaz, geri verme veya kaldırma talebinde bulunamaz veya yargı yoluna başvuramaz (GK, m.244/4, GUY, m.21/3). Dolayısıyla vergi hukuku kapsamında uzlaşmaya varılması halinde düzenlenen tutanakların kesinliğinin biçimsel kesinlik, vergi dairesi için bağlayıcı olma, dava veya şikayet konusu edilememe ve başka bir makamın onayını gerektirmeme şeklindeki sonuçları[1014], gümrük uzlaşması için de benzer şekilde uygulama alanı bulmaktadır.

Uzlaşılan alacakla ilgili olarak Kaçakçılıkla Mücadele Kanununa göre daha sonra cezaya hükmedilmesi halinde, Gümrük Kanununa göre verilen cezalardan daha ağır bir para cezasına karar verilmesi veya fiilin suç oluşturduğuna ve suçtan dolayı yaptırım

[1014]Karakoç, 2016b, 227.

uygulanmasına karar verildiği takdirde, kararın kesinleşmesi ve hükmolunan paranın tahsili şartıyla Gümrük Kanununa göre verilmiş olan ceza kaldırılmakta ve alınmış olan para geri verilmektedir (GUY, m.21/3, GY, m.579/2).

Başvurucunun uzlaşılan gümrük vergileri ve idarî para cezalarını, uzlaşma tutanağının tebliğ tarihinden itibaren 1 ay içinde ödemesi gerekmektedir. Bu durumda gümrük vergilerin alınması gerektiği tarihten itibaren uzlaşma tutanağının imzalandığı tarihe kadar geçen süre için Amme Alacakları Tahsil Usulü Hakkında Kanun uyarınca gecikme zammı oranında gecikme faizi uygulanmaktadır (GK, m.244/5, GUY, m.24/1-3). Uzlaşılan idarî para cezaları için ayrıca Kabahatler Kanunu kapsamındaki peşin ödeme indirimi uygulanmaz (GK, m.244/6, GUY, m.23/1)[1015].

3.8.1.3.4. *Uzlaşma, itiraz ve dava yolu etkileşimi*

Vergi hukukunda tarhiyat öncesi veya tarhiyat sonrası uzlaşmanın vâki olması halinde, üzerinde uzlaşılan vergi ve varsa cezalar yani uzlaşma tutanağı kesinleştiğinden, bunlar hakkında yargı yoluna başvurulamaz. Tarhiyat öncesi uzlaşmanın temin edilememesi veya vaki olmaması halinde tarhiyat sonrası uzlaşmaya ve yargı yoluna gidilemez; ancak buna ilişkin tarhiyatın tebliği sonrasında yargı yoluna başvurulabilmesi mümkündür. Tarhiyat sonrası uzlaşmaya gidilmeden yargı yoluna başvurulması ve davanın kabulü halinde uzlaşmaya başvurulmaz; ancak uzlaşma talebinden önce dava açılmışsa uzlaşma sonuçlanıncaya kadar dava durur, karara bağlanmışsa da hüküm düşer. Buna karşın tarhiyat sonrası uzlaşmanın temin edilememesi veya vaki olmaması hallerinde ise, yargı yoluna başvurulabilmektedir[1016]. Diğer taraftan vergi hataları (VUK, m.116-118) dışındaki hatalar için hata düzeltme yoluna gidilmesi mümkün olmadığından, bunlara ilişkin uyuşmazlıklar için doğrudan yargı yoluna başvurulması gerekmektedir[1017]. Vergi hataları için dava açma süresi içinde hata düzeltme yoluna başvurulması halinde dava açma süresi durur; dava açma süresi geçtikten sonra şikâyet yoluyla yapılan hata düzeltme talepleri için ise, şikayet başvurusunun reddi kararının tebliği üzerine yargı yoluna başvurulabilmektedir[1018]. Cezalarda indirim hakkından yararlanılması ise, yargı yoluna başvurmama şartına bağlıdır; ancak zorunlu bir başvuru yolu olmayan bu haktan

[1015]Ağustos-2011 ile Aralık-2017 arasında yapılan toplam 21.835 adet başvurunun % 94'ü uzlaşmayla sonuçlanmış ve 314.040.168 TL tutarında kamu alacağı tahsil edilmiştir. GTB, 2018, s. 31.
[1016]Karakoç, 2018, s. 47.
[1017]Karakoç, 2018, s. 49.
[1018]Karakoç, 2018, s. 49.

yararlanmak yerine ya da çeşitli nedenlerle bu haktan yararlanılamaması halinde yargı yoluna başvurulabilir[1019].

Uzlaşmanın şartlarının gerçekleşmesi halinde gümrük idaresi ile yükümlü veya ceza muhatabı uzlaşma yoluna gidebilmektedir. Bununla birlikte uzlaşma talep edilen konular için, uzlaşma süreci sonuçlanmadan itiraz veya dava yoluna gidemez (GUY, m.14/2, 25/1). Aynı şekilde uzlaşmanın vâki olmaması veya temin edilememesi hallerinde, aynı alacaklar için yeniden uzlaşma talebinde bulunamazlar (GUY, m.22/3). Ancak uzlaşma talebi gümrük idaresince kabul edilmeyen kişiler, itiraz veya yargı yoluna başvurulabilirler (GUY, m.13/3). Yine uzlaşmanın vâki olmaması veya temin edilememesi hallerinde yükümlü veya ceza muhatabı ilgili tutanağın tebliğinden itibaren süresi içerisinde itiraz ya da dava yoluna başvurabilmektedir (GUY, m.22/1-2, 25/1)[1020]. Aynı gümrük vergilerinin ödenmesinden yükümlü ile birlikte gümrük müşavirlerinin müştereken ve müteselsilen sorumlu olması durumunda, taraflardan birinin uzlaşma diğerinin ise, itiraz başvurusunda bulunması halinde, itiraz başvurusu uzlaşma sonuçlandıktan sonra değerlendirmeye alınmaktadır (GUY, m.14/4). İtiraz başvuru yapılan alacaklar için sonradan uzlaşma başvurusunda bulunulması ise, mümkün değildir (GUY, m.25/1).

Son olarak, yükümlü veya ceza muhatabı üzerinde uzlaşılan ve tutanakla tespit olunan hususlar hakkında artık dava açamaz ve hiçbir mercie şikâyette bulunamaz (GK, m.244/4, GUY, m.21/3).

3.8.1.4. *Mücbir sebepler veya beklenmeyen haller*

Mücbir sebepler veya beklenmeyen haller, kişilerin süreye bağlı ödevlerini yerine getirirken iradesini geçici olarak ortadan kaldıran ve dıştan gelen fiili durumlardır[1021]. Vergi hukukunda bu haller kişilerin isteseler de hiçbir şekilde kendi çabası ve iradesiyle oluşunu ve sonuçlarını engelleyemeyecekleri doğal veya yapay durumlar olarak değerlendirilmekte[1022] ve varsa vergi ödevlerinin yerine getirilmesinin erteleneceği ve

[1019]Karakoç, 2018, s. 50.
[1020]Uzlaşma talebinde bulunulması halinde itiraz veya dava açma süresi dururken, uzlaşmanın vâki olmaması veya temin edilememesi hallerinde süre kaldığı yerden işlemeye başlamaktadır. Bu durumda itiraz ve dava açma sürelerinin bitimine 3 günden az kalmış ise, süreler 3 gün uzamaktadır (GK, m.244/1, GUY, m.14/1).
[1021]G. K. Yerlikaya (2012). Türk vergi hukukunda mücbir sebep halinin dava ve temyiz süresini durdurup durdurmayacağı sorunu. *Yalova Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi,* 1(1), s. 43; A. Erol (2012). Mükellef hakkı olarak mücbir sebepler ve sonuçları. *TBB Dergisi*, 103 s. 200.
[1022]Erol, 2012, s. 201.

bunlara ilişkin sürelerin işlemeyeceği kabul edilmektedir[1023]. Vergi Usul Kanununda mücbir sebep sayılan haller belirtilmekte birlikte (VUK, m.13), bu sebepler sınırlı sayı ilkesine tâbi tutulmamış ve genel mücbir sebepler de kabul edilerek takdire dayalı bir sistem kabul edilmiştir[1024]. Mücbir sebeplerin varlığı ve kabulü halinde yükümlülerin ve ilgili diğer kişilerin hakları korunarak ceza muhatabı olmasının önüne geçilmektedir[1025].

Gümrük mevzuatında da mücbir sebepler veya beklenmeyen haller benzer esaslarda kabul edilmiştir. Gümrük mevzuatında mücbir sebep, beklenmeyen hal veya benzeri durum kapsamında özellikle süreyle ilgili ihlâllerden kaynaklanan kusura dayalı sorumluluğu kaldıran haller olarak yangın, yer sarsıntısı, su basması, don, fırtına, kasırga gibi doğal afetler, grev ve lokavt, salgın hastalık, kısmî veya genel seferberlik ilânı, devletçe konulan yasaklar, abluka veya savaş hali, terör, ağır kaza, ağır hastalık ve tutukluluk, iflas veya ölüm, kamu otoritelerince faaliyetlerin durdurulması ve yükümlünün iradesi dışında meydana gelen ve müdahalesiyle önlenemeyecek hırsızlık, trafik kazası, eşyanın geldiği ülkede alıkonulmasına yer verilmiştir (GY, m.31/3). Bu bağlamda;

- Girişte özet beyan verme süresi (GK, m.35, GY, m.67, 68/1.c),
- Serbest dolaşımda bulunan eşyanın ihraç edildikten sonra yeniden serbest dolaşıma girişinde ithalat vergilerinden muaf tutulacağı süre (GK, m.168, GY, m.452/2),
- Gümrük vergilerinin geri verilmesi veya kaldırmasına ilişkin süreler (GK, m.210, 211/2, 213/1, 214),
- Beyanname iptaline ilişkin taleplerin yapılabileceği süreler (GY, m.124/2, 215/2),
- Dahilde işleme izin belgesinin süresi (GY m.353/1),
- Nihai kullanıma bağlı tercihli tarife uygulanan eşyanın süresi (GY, m.363),
- Gümrük kontrolü altında işleme rejimine ilişkin iznin süresi (GY, m.372),

geçirilmiş olsa bile mücbir sebepler veya beklenmeyen hallere ilişkin belgelerin gümrük idaresince kabul edilmesi halinde gümrük işlemleri tamamlanmaktadır. Ayrıca;

- Gümrük işlemlerinin Türkiye Gümrük Bölgesine giriş ve bu bölgeden çıkış yapılabilecek yetkili gümrük kapılarının kullanılmasına, transit rejimine tâbi eşyanın taşınması sırasında güzergâh takibine ve Türkiye Gümrük Bölgesi dışındaki limanlardan gelen gemilere ilişkin yükümlülükler (GK, m.33, 34/3, 38/1),

[1023]Yerlikaya, 2012, s. 48.
[1024]Karakoç, 2017b, 275-276.
[1025]Karakoç, 2016b, s. 198.; Karakoç, 2017b, 278, 440.

- Eşyaya veya taşıtlara ayniyet tespiti için uygulanan etiket, mühür ve benzeri araçların sökülmesi veya imhası (GK, m.68, GY, m.195/2),
- Transit eşya taşıyan bir taşıtın yoluna devam edememesi nedeniyle taşıdığı eşyanın başka bir taşıta aktarılması ya da bu nitelikteki eşyanın telef veya kaybı (GK, m.92, GY, m.273),
- Gümrükçe onaylanmış bir işlem veya kullanım belirlenmesi ve eşyanın geçici depolanmasıyla ilgili yükümlülüklere uyulmaması, eşyanın tahrip olması veya tekrar yerine konulamaması şeklinde kayıplar (GK, m.186),
- Gümrük antrepo rejimi, geçici depolama yerleri ve eşya konulmasına izin verilen yerlerde eşya eksiklikleri (GK, m.236),

hallerinde kişiler açısından gümrük yükümlülüğü doğmamış kabul edilmekte ve kabahatten sorumlu tutulmamaktadırlar. Mücbir sebeplere ve beklenmeyen hallere ilişkin yapılacak başvurunun kabulü ise, bu hallerin ilgili gümrük işlemi için öngörülen süreler içerisinde gerçekleştiğini kanıtlayan belge ibrazı ile en yakın gümrük idaresinin durumdan ve eşyanın bulunduğu hal ve yerden gecikmeksizin haberdar edilmesi şartlarına bağlıdır (GY, m.13/2). Örneğin eşyanın telef olması veya kaybı için mahkeme kararının, suçüstü şeklindeki hırsızlıkların hazırlık tahkikatı üzerine Cumhuriyet Savcılığınca verilen belge; hasar veya telef ya da kaybın herkesçe bilinen ve duyulan başka olaylar yüzünden olmuşsa o yerin en büyük mülkî idare amirince verilecek belge ve ilgili kurum veya kuruluşlardan alınacak diğer belgeler gümrük idaresine verilebilmektedir (GY, m.228/1,487/4, KarTGT, m.30/1,31/2).

3.8.1.5. *Tecil ve taksitlendirme*

Kişilerin, gümrük idaresince verilen idarî para cezalarını peşin ödeyerek zor duruma düşmeleri yerine tecil ve taksitlendirme hakkından yararlanması, Kabahatler Kanunu ve Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun hükümleri uyarınca yapacakları başvurunun kabul edilmesine bağlıdır.

Kabahatler Kanunu uyarınca kişilerin, ekonomik durumlarının müsait olmaması, ilk taksitinin peşin ödenmesi ve diğer taksitlerin de idarece belirlenen tarihlerde ödenmesi şartıyla, 1 yıl içinde ve 4 eşit taksitte ödeme imkânı vardır (KK, m.17/3). Taksitlendirme için ilgili kişinin idarî para cezasının kanunî ödeme süresi içinde yaptırım kararı alan idareye taksitlendirme başvurusunda bulunması gerekmektedir. Talebin kabulü için teminat ve tecil faizi uygulaması söz konusu değildir (ThGTEB, III.D/5).

Taksitlendirme başvurusu idarî yaptırım kararında gösterilen kanun yoluna başvurmayı engellememektedir (KK, m.17/6). İdarî para cezasının taksitlerin zamanında ve tam olarak ödenmemesi halinde, idarî para cezasının kalan kısmının tamamı muaccel hale gelmektedir. Ancak idarî yaptırım kararı kesinleşmediğinden, dava sürecinde idarî para cezası taksitlerin tam ve zamanında ödenmemesi halinde ödenmemiş olan taksit tutarları muacceliyet kazanmamakta ve ödenmeyen taksitlere yönelik takibat yapılamamaktadır. Ayrıca dava süresinin uzaması halinde 1 yıllık taksitlendirme süresi de geçersiz hale gelmektedir. Buna karşın davanın idarece verilen taksitlendirme süresi içerisinde sonuçlanması halinde dava sürecinde ödenmeyen taksit tutarları, ödeme süresi gelmemiş taksitlerle birlikte taksitlendirme süresinden kalan süreler içerisinde ve eşit tutarlar halinde ödenmek zorundadır. Taksitlerin tam ve zamanında ödenmemesi halinde idarî para cezasının kalan kısmı muacceliyet kazanmakta ve takip işlemlerine başlanılmaktadır. Dava süreci içinde borçlunun rızaen yaptığı ödemeler de kabul edilmektedir (ThGTEB, III.D/5).

Gümrük idaresince verilen idarî para cezaları için Kabahatler Kanunu kapsamında yapılacak taksitlendirme başvurusu, para cezası kararının kanunî ödeme süresi içerisinde ve yazılı olarak para cezası kararı alan gümrük idaresine yapılmaktadır. Birden fazla idarî para cezası kararı için tek bir taksitlendirme talebi yapılabilmektedir. Taksitlendirme talebinin değerlendirilmesi ve işlemlerin sonuçlandırılması, idarî para cezası kararını veren gümrük idaresince yerine getirilmektedir (2013/38 sayılı Genelge, m.12).

İdari para cezalarının Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun hükmü uyarınca da taksitlendirilmesi mümkündür. Buna göre yazılı talepte bulunulması, kamu borcunun vadesinde ödenmesinin kamu borçlularını zor duruma düşüreceğinin anlaşılması ve 50.000 TL'yi aşan kamu alacağı için bu tutarı aşan kısmının yarısı kadar teminat verilmesi şartıyla ilgili kamu idaresine kamu alacağını 36 ayı geçmemek üzere ve tacil faizi uygulayarak tecil edebilme yetkisi verilmiştir. Ayrıca tecil talebinin reddedilmesi halinde, kararın tebliğ edildiği tarihten itibaren 30 güne kadar verilen ödeme süresi sonu ve faiz uygulanmak suretiyle de kamu alacağı tecil edilebilmektedir. Tecil şartlarına uyulmaması ve değerini yitiren teminatın tamamlanamaması hallerinde kamu alacağı muaccel hale gelmektedir (AATUHK, m.48, 2013/38 sayılı Genelge, m.12).

Gümrük işlemleri kapsamında üzerinde uzlaşılan idarî para cezaları da dahil kamu alacakları için tecil ve taksitlendirme talebinde bulunulabilmektedir. Bu kapsamdaki taleplerin; 250.000 TL tutarına kadar olanları için Gümrük Müdürlükleri; 250.000-1.000.000 TL arası tutarlar için Gümrük ve Ticaret Bölge Müdürlükleri ve 1.000.000 TL

ve üzerindeki tutarlar için Ticaret Bakanlığı yetkilidir (GTahT, m.19). Tecil ve taksitlendirme talebi, kamu alacağının ilgilisine tebliğinden itibaren haczedilen malların paraya çevrilmesi aşamasına kadar Tecil ve Taksitlendirme Talep Formu ve Taksitlendirilmesi İstenilen Borç Bilgileri ve Mali Durum Bildirim Formu kullanılarak yetkili gümrük idaresine yapılması gerekmektedir. (GTahT, m.19). Tecil ve taksitlendirmeye ilişkin yazılı talebin gümrük idaresinin kaydına girdiği tarih, bu konuda yapılacak süre ve tecil faizi hesaplamalarına esas alınmaktadır. Tecil ve taksitlendirmeye ilişkin talebin değerlendirilmesinde kişinin çok zor durumunun tespiti amacıyla yetkilendirilmiş gümrük müşavirlerince hazırlanan Çok Zor Durum Halinin Tespitine İlişkin Rapor esas alınmaktadır (GTahT, m.20). Re'sen veya ihbar, şikâyet ya da bariz bir şüphe olması durumunda raporda yer alan bilgilerin doğruluğunun tespiti için inceleme yapılarak sonucunda söz konusu bilgilerin doğru olmadığının anlaşılması halinde tecil ve taksitlendirme işlemi iptal edilmektedir (GTahT, m.21).

Kabahatler Kanununun aksine Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun hükmü uyarınca yapılan tecil ve taksitlendirme işlemlerinde teminat ve faiz uygulaması bulunmaktadır. Bu amaçla zamanında ödenmeyen taksitler için borcun yedi gün içinde ödenmesi gerektiği, aksi halde teminatın paraya çevrileceği veya diğer şekillerle cebren tahsile devam edileceği borçluya bildirilmektedir. Bu süre içerisinde de kamu alacağı ödenmediği takdirde teminat paraya çevrilerek cebren tahsile devam edilmektedir. Tecil edilmiş borçlar için de normal vade tarihinden ödeme tarihine kadar geçen süre için gecikme zammı hesaplanmaktadır. Tecil edilen alacağın gecikme zammı uygulanamayan bir alacak olması halinde, bu alacaklar için ödenmiş olan tecil faizi iade veya mahsup edilmeyerek gelir kaydedilmektedir (AATUHK, m.56, GTahT, m.26).

3.8.1.6. *Geri verme ve kaldırma*

Beyanın bağlayıcılığı ilkesi gereği kişiler, yaptıkları beyandan doğan gümrük vergileri ve idarî para cezaları açısından gümrük idaresine karşı ve gümrük idaresi de fazla ve yersiz tahakkuk edilen gümrük vergilerinin ve hatalı olarak verilen idarî para cezalarının kaldırılması veya geri verilmesi açısından kişilere karşı sorumludur. Gümrük idaresinin sorumluluğu bakımından bir nevi itiraz ve düzeltme işlevi gören geri verme ve kaldırma talebi önemli bir gümrük işlemi oluşturmaktadır.

Geri verme, ödenmiş olan gümrük vergilerinin tamamen veya kısmen geri ödenmesi ve kaldırma ise, henüz ödenmemiş olan gümrük vergilerinin tamamen veya kısmen alınmamasına karar verilmesi işlemleridir (GK, m.210).

Kasten yapılan bir tahrifata dayananlar hariç olmak üzere kanunen ödenmemeleri gerektiği halde ödenmiş veya tahakkuk ettirilmemesi gerektiği halde tahakkuk ettirilmiş gümrük vergileri; gümrük idaresince re'sen ya da başvuru üzerine, yargı kararı, itiraz ya da uzlaşma sonucuna göre veya Cumhurbaşkanı tarafından belirlenecek hallere bağlı olarak geri verilmekte veya kaldırılmaktadır. Asıl kamu alacağıyla birlikte bunlara bağlı fer'ileri de geri verme veya kaldırma işlemlerine konu edilmektedir (GK, m.211-215, GTahT, m.30, 44).

Kişiler, kanunen ödenmemesi gereken gümrük vergileri ile idarî para cezalarının tebliğ tarihinden itibaren süresi içinde kanunî gerekçe göstererek Gümrük Yönetmeliğinin 78 No'lu ekinde yer alan Geri Verme veya Kaldırma Başvurusu Formunu kullanarak geri verilmesini veya kaldırılmasını talep edebilmektedir (GY, m.502/1). Başvuru formu her beyanname, ek tahakkuk ve ceza kararı için ayrı düzenlenmektedir. Ancak, bir beyanname ve bu beyannameye bağlı ceza kararı ile bir ek tahakkuk ve buna bağlı ceza kararı için tek bir başvuru formu düzenlenmektedir (GY, m.502/3) Yükümlülerce gösterilebilecek kanunî gerekçeler arasında gümrük beyannamesinin iptali, eşyanın kusurlu veya sözleşme hükümlerine aykırı olması nedeniyle ithalatçı tarafından kabul edilmemesi ve Türkiye'nin taraf olduğu milletlerarası anlaşma hükümleri çerçevesinde Bakanlar Kurulunca belirlenecek hallerdir. Gümrük idaresi geri verme ya da kaldırma kararı alırken talebin kabul edilemeyeceği özel durumları ayrıca dikkate almaktadır (2009/15481 sayılı Karar, m.120, GTahT, m.38).

Gümrük idaresince geri verme yapılabilmesi için yükümlünün Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun kapsamında gümrük idaresine muaccel hale gelmiş borcunun bulunmaması gerekmektedir. Bu nedenle başvuru sırasında gümrük idaresince kişilerden kesinleşmiş borcu olmadığı hususunda yazılı bildirimde bulunmaları istenmektedir (GTahT, m.39).

Geri verme ve kaldırma işlemi süresi gümrük vergileri ile idarî para cezalarının tebliğ tarihinden itibaren 3 yıl olarak öngörülmüştür. Bununla birlikte beyanname iptali halinde ödenmiş gümrük vergilerinin geri verilmesi talebi, gümrükçe onaylanmış işlem veya kullanım belirlenmesine ilişkin sürede, yani özet beyan verildiği tarihten itibaren denizyolu ile gelen eşya için 45; diğer bir yolla gelen eşya için 20 gün içinde ve gümrük

antrepolarında bulunan eşya için gümrükçe onaylanmış bir işlem veya kullanım tayin edilmesine ilişkin beyanname verilmesi halinde beyannamenin tescil tarihinden itibaren 30 gün içinde yapılmalıdır. Serbest dolaşıma giriş beyannamenin tescil tarihi itibariyle, kusurlu veya sözleşme hükümlerine aykırı olması sebebiyle, ithalatçı tarafından kabul edilmeyen eşyaya ait ithalat vergilerinin geri verilmesine ilişkin başvuru süresi ise, 1 yıldır. Bakanlar Kurulu tarafından belirlenecek hallerde geri verme ve kaldırma başvurunun süresi, gümrük vergilerinin yükümlüye tebliği tarihinden itibaren 1 yıldır. Mücbir sebepler ve beklenmeyen hallerde bu süreler uzatılabilmektedir (GK, m.211-214, GY, m.502, GTahT, m.32).

Geri verme veya kaldırmaya ilişkin talebin hukukî değerlendirmesi, 160.000,00 TL'ye kadar olan tutarlar için gümrük müdürlüğü, 817.000,00 TL'ye kadar tutarlar için gümrük ve ticaret bölge müdürlüğü ve bu tutarların üstü için Ticaret Bakanlığı tarafından yapılmaktadır (GY, m.500). Bu çerçevede ek süreler olmakla birlikte başvurunun kabul edilmesi halinde 30 gün içerisinde geri verme veya kaldırma kararı alınmaktadır (GTahT, m.31). İdarî yargı kararı gereği geri verme veya kaldırma işleminin ise, kararın idareye tebliğinden itibaren 30 gün içinde yerine getirilmesi gerekmektedir (İYUK, m.28, GTahT, m.42).

Geri verme kararının alındığı tarihten itibaren 3 ay içerisinde kararın uygulanmaması halinde bu sürenin bitiminden itibaren tecil faizi uygulanması gerekmektedir (GK, m.216, AATUHK, m.48). Diğer taraftan gümrük vergilerinin hatalı olarak kaldırılması veya geri verilmesi halinde ise ilk tahakkuk eden vergiler ile ödenmiş faizler tebliğ tarihinden itibaren 15 gün içinde ödenmesi gerekmektedir. Süresi içinde ödenmeyen gümrük vergileri için Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun uyarınca takibata geçilmektedir (GK, m.217).

Gümrük vergileri için geçerli olan geri verme ve kaldırma işlemleri gümrük idaresince verilen idarî para cezaları için de aynı kurallar çerçevesinde yerine getirilmektedir (GK, m.210, GY, m.511/1, GTahT, m.34)[1026].

[1026]Gümrük idaresince yükümlülerin başvuruları sonucunda 2013'te 96.113.350 TL; 2014'te 80.265.680 TL; 2015'te 137.512.879 TL ve 2016'da 169.216.246 TL tutarındaki gümrük vergileri için geri verme veya kaldırma işlemi yapılmıştır. GTB, 2017, s. 43. 2017'de geri verilen veya kaldırılan vergilerin tutarı ise, 278.308.384 TL olarak gerçekleşmiştir. GTB, 2018, s. 51.

3.8.2. Cebri icraya ilişkin haklar

Kesinleşmiş kamu alacağı hakkında belirli şartlar altında ve talep üzerine veya yapılan denetimler sırasında af (yeniden yapılandırma)[1027], tecil (AATUHK, m.48) ve terkin (AATUHK, m.115-116) işlemlerinin yapılması ve varsa hataların düzeltilmesi gerekmektedir[1028]. Ayrıca Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun uyarınca cebri icra işlemleri sırasında kamu idarelerinin alacaklarını koruyarak kolay ve hızlı tahsilini sağlamakla birlikte kamu borçlularına her türlü kolaylığı göstermesi ve durumlarının kötüleşmesine yol açmaması ve dolayısıyla borçlarını ödedikten sonraki durumlarını da düşünmesi ve gözetmesi gerekmektedir[1029].

Gümrük idaresiyle muhatap olan kişiler kamu alacağının güvence altına alınması ve cebri icra işlemleri sırasında ortaya çıkan uyuşmazlıkların çözüme kavuşturulması amacıyla özellikle yargı yoluna başvuru hakkından yararlanabilmektedir[1030]. Bu bağlamda teminata, ihtiyati hacze, ihtiyati tahakkuka dayanan ihtiyati hacze ve ödeme emrine karşı itiraz şeklindeki işlemler için tebliğ edildiği tarih itibariyle 15[1031] gün içinde vergi mahkemesinde (AATUHK, m.15, 20; BİMK, m.6, 13; İYUK, m.7, 37); kesin hacze karşı, alacağın niteliğine göre, 30 gün içinde vergi mahkemesinde veya 60 gün içinde idare mahkemesinde (AATUHK, m.58, 62; BİMK, m.6, 13, İYUK, m.7, 37); tecil ve terkin talebinin reddi halinde vergi yargısı organlarında (AATUHK, m.48, 105; DşK., m.24, İYUK, m.2); hacze karşı istihkak iddiasına ilişkin tahsil dairesinin bulunduğu yer hukuk mahkemesinde 7 gün içinde (AATUHK, m.24-30, 66-68) ve gayrimenkul ihalelerinin feshi için şikayet yoluyla 7 gün içinde icra mahkemesinde (AATUHK, m.99) ve menfi tespit için genel mahkemelerde (AATUHK, m.79) dava açılabilmektedir. Hürriyeti bağlayıcı ceza gerektiren emir ve yasaklara uymamadan kaynaklanan uyuşmazlıklar ceza mahkemelerinde dava konusu yapılırken, kamu borçlusunun özel hukuk ilişkisinden kaynaklanan uyuşmazlıklar ile belirli emir ve yasaklara uyulmamasından kaynaklanan uyuşmazlıklar,

[1027]Vergi barışı ve alacakların yeniden yapılandırılması gibi adlar altında yayımlanan af kanunları arasında 2003 yılında yayımlanan 4381 sayılı Kanun, 2011 yılında yayımlanan 6111 sayılı Kanun, 2014 yılında yayımlanan 6552 sayılı Kanun, 2016 yılında yayımlanan 6736 sayılı Kanun, 2017 yılında yayımlanan 7020 sayılı Kanun ve 2018 yılında yayımlanan 7143 sayılı Kanun bulunmaktadır.

[1028]Öner, 2017b, s. 209. Hata düzeltme yoluna kamu alacaklarının tahsili aşamasında da başvurulabilir. Karakoç, 2016a, s. 245.

[1029]Öner, 2017b, s. 189.

[1030]Kamu icra hukuku kapsamında tahsil işlemlerinden kaynaklanan uyuşmazlıklar teminat, ihtiyatî haciz, ihtiyatî tahakkuk, ödeme emri, haciz, tecil ve terkin işlemleriyle ilgilidir. Karakoç, 2016a, 243.

[1031]Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun m.15, 55, 56, 58, 60 yer alan "7" ibareleri 7061 sayılı Bazı Vergi Kanunları İle Diğer Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun (RG, 5.12.2017, 30261) m. 9 hükmüyle 1.1.2018 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere "15" olarak değiştirilmiştir.

duruma göre, hukuk mahkemeleri, icra mahkemesi ve ceza mahkemeleri şeklinde adlî yargının görev alanına girmektedir[1032].

3.8.3. Yargı yoluna başvuru hakkı

Dava, genel olarak, sübjektif hakkının ihlâl edildiğini, tehlikeye sokulduğunu veya kendisinden haksız bir talepte bulunulduğunu iddia eden kişilerin, dava hakkına istinaden ilgili yargı yoluna başvurarak hukukî koruma talep etmesidir[1033]. Anayasaya göre idarenin her türlü eylemine karşı yargı yolu açıktır (Any, m.125). Hukuk devletinin bir gereği olarak da yükümlülerin iddia ve itirazlarının bir mahkeme kararına bağlanması şarttır[1034].

Vergi hukukunda, yükümlülerin kendi beyanlarıyla çelişkiye düşmemeleri gereği, beyanlarına dayanan vergi tarhına karşı yargı yoluna gitmemeleri kabul edilmiştir (VUK, m.378/2). Bununla birlikte ihtirazi kayıtla beyan ve hata düzeltme taleplerinin kabul edilmemesi hallerinde yargı yoluna başvurulması mümkündür[1035]. Bu bağlamda vergi davalarının konusunu gümrük vergileri de dahil olmak üzere vergi, resim, harç ve benzeri kamu gelirlerine ilişkin vergilendirme işlemlerinden kaynaklanan ihtilâflar oluşturmaktadır ve dava neticesinde alınan kararlar, hukuka aykırı bulunan işlemin iptali ya da davanın reddi şeklindedir[1036].

3.8.3.1. *Gümrük işlemlerinde dava konusu olarak itiraz kararları ve diğer işlemler*

Gümrük işlemlerinden kaynaklanan ihtilâflar bakımından itiraza tâbi tutulması sonrasında dava konusu yapılabilecek işlemler ve diğer işlemler şeklinde ayrıma gidilmektedir. Nitekim gümrük vergileri kapsamında değerlendirilen her türlü malî yükümlülük ve bunlara ilişkin idarî para cezaları ile Gümrük Kanununa göre alınan diğer idarî yaptırım kararlarının dava edilebilmesi için itiraz yolunun kullanılması ve sonrasında yargı yoluna başvurulması; bunların dışında kalan konularda ise, genel hükümlere göre dava açılabilmesi mümkündür.

[1032]M. K. Mutluer (2011). *Vergi hukuku genel ve özel hükümler*, 3. Baskı, Ankara: Turhan, s. 342.; Karakoç, 2016a, 246-249; Karakoç, 2017b, 536-541.; Öner, 2017b, s. 225.
[1033]Karakoç, 2017b, s. 607.
[1034]Erginay, 1998, s. 115.
[1035]Karakoç, 2017b, s. 199.
[1036]Karakoç, 2017b, s. 608, 611.

3.8.3.2. *Gümrük işlemlerinde görevli ve yetkili mahkemeler*

Bir davanın konusuna aynı yargı kolunda yer alan ilk derece mahkemelerinden hangisinin bakacağını ifade eden ve kamu düzenine ilişkin olan görevle ilgili olarak vergi ve benzeri malî yükümlüklerden kaynaklanan ihtilafların çözümünde görevli mahkeme olarak vergi mahkemeleri; genel düzenleyici işlemlerden kaynaklanan ihtilâflarda ise, görevli mahkeme olarak Danıştay belirlenmiştir[1037]. Buna karşılık yetki, bir ihtilafa görevli mahkemelerden hangi yerdeki mahkemenin bakacağını belirtir ve yetkili mahkeme, yetkiyle ilgili bir hukukî belirleme yapılmamış olmak şartıyla, dava konusu olan idarî işlemi veya idarî sözleşmeyi yapan idarî merciin bulunduğu yerdeki idare mahkemesidir[1038]. Nitekim, ihtilâf konusu vergileri ve benzeri malî yükümlülükleri tarh ve tahakkuk ettiren; zam ve cezaları kesen; ödeme emrini düzenleyen, diğer ihtilâflarda dava konusu işlemi yapan yerdeki vergi mahkemesidir (İYUK, m.37).

Gümrük idaresince uygulanan idarî yaptırım kararları ve bu kararlara yönelik yapılan itiraz başvurularının reddine ilişkin kararlar, diğer idarî işlemlerde olduğu gibi yargı denetimine tâbidir. Gümrük Kanununun vergilendirmeye ilişkin hükümleri ile idarî yaptırımlar konusunda gümrük idaresi ile yükümlüler arasında oluşan ihtilaflarda idarî yargı görevlidir[1039]. Bu bağlamda gümrük idaresinin aldığı vergi ve vergi aslına bağlı idarî para cezaları için, zorunlu olan itiraz başvurusunun reddi üzerine, ret kararının tebliğ edildiği tarih itibariyle 30 gün içinde vergi mahkemesine; vergi aslıyla ilgisi olmayan idarî para cezaları için yine itiraz başvurusunun reddi üzerine, ret kararının tebliğ edildiği tarih itibariyle 60 gün içinde idare mahkemesine dava açılabilmektedir (İYUK, m.7/1)[1040].

Gümrük işlemleriyle ilgili yetkili mahkemeler ise, söz konusu işlemin yapıldığı gümrük idaresinin yer bakımından bağlı olduğu idarî yargı merciine göre belirlenmektedir (GK, m.242/4). Gümrük idaresinin bulunduğu yerde vergi mahkemesi yoksa, bu durumda yargı çevresine dahil olduğu vergi mahkemesi görevli mahkemedir[1041].

Bu itibarla gümrük kabahatleri, kabahatler hukuku bakımından genel görevli olan Sulh Ceza Hakimliğinin (KK, m.27/1) değil, idarî yargının görev alanına girmektedir (KK,

[1037]O. Demir (2004). Vergi uyuşmazlıklarının çözümünde görevli mahkeme. *AÜEHFD*, VIII(3-4), s. 186.; Yüce ve Çelikkaya, 2016, s. 229.; Karakoç, 2017b, s. 663-664.
[1038]Yüce ve Çelikkaya, 2016, s. 231.; Karakoç, 2017b, s. 667.
[1039]Mülga 1615 sayılı Gümrük Kanunu uygulamasında tüm cezalarla ilgili itiraz kararlarına karşı görevli ve yetkili mahkeme, gümrük işlemlerinin yapıldığı yerdeki Asliye Ceza Mahkemesiydi. Çelik, 1999a. s. 133.
[1040]Öner, 2017b, s. 330, 335. Ayrıca Ticaret Bakanlığı tarafından çıkarılan ve ülke çapında uygulanan düzenleyici işlemlere karşı ilk derece mahkemesi olarak Danıştay'da dava açılabilir (DşK, m.24/1.c)
[1041]Demir, 2004, s. 198.; O. Demir (2007). Vergi uyuşmazlıklarının çözümünde yetkili mahkeme. *EÜHFD*, XI(1-2), s. 236.

m.27/8). İdari yargı içinde de davaya bakma görevi, ilk derece mahkemesi olarak vergi mahkemeleridir[1042]. Bölge İdare Mahkemeleri, İdare Mahkemeleri ve Vergi Mahkemelerinin Kuruluşu ve Görevleri Hakkında Kanun[1043] m.7 uyarınca ihtilâf miktarı 25.000 Türk Lirasını aşmayan idarî işlemlere karşı açılan iptal ve tam yargı davalarına, görevli vergi mahkemesi hâkimlerinden biri bakmaktadır[1044].

İdare ve vergi mahkemelerinin 5.000 Türk Lirasını geçmeyen davalar hakkında verdikleri kararlar kesin olup, bunlara karşı istinaf başvurusu yapılamamaktadır. Bu nedenle mahkemelerin başvuran aleyhine verdiği kararın gümrük idaresine tebliğ edildiği tarihte gümrük vergileri ve idarî yaptırımlar kesinleşmektedir. Bu durumda gümrük vergileri için gümrük yükümlülüğünün başladığı tarih ile kesinleşme tarihi arasındaki süre için gecikme faizi hesaplanırken, idarî para cezaları için gecikme faizi hesaplanmamaktadır. Nitekim vergilerin ve cezaların kesinleşmesi yargı kararı üzerine gerçekleştiğinden, hiç alınmayan veya noksan alınan gümrük vergilerine, gümrük yükümlülüğünün başladığı tarih ile vergilerin kesinleştiği tarih arasındaki süre Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanunda belirtilen gecikme zammı oranında faiz uygulanabilmektedir (GK, m.193/3). Gümrük kabahatleri nedeniyle uygulanan idarî para cezalarının ihtilaf yaratılarak dava konusu yapılması nedeniyle gecikme faizine tâbi tutulacağı yönünde bir düzenleme bulunmamaktadır[1045].

İlk derece mahkemeleri olan vergi mahkemelerinde dava açılması halinde tahsil işlemleri kendiliğinden durmaktadır. Buna karşın kamu alacağının güvence altına alınmasına ve tahsiline yönelik uygulamalar arasında yer alan ihtiyati haciz, ödeme emri ve haciz işlemlerine karşı vergi mahkemesinde dava açılması yürütmeyi kendiliğinden durdurmamaktadır[1046].

İdare ve vergi mahkemelerinin 5.000 Türk Lirasını geçen kararları için, başka kanunlarda farklı bir kanun yolu belirtilmişse de, mahkemenin bulunduğu yargı çevresindeki bölge idare mahkemesine, kararın tebliğinden itibaren 30 gün içinde istinaf başvurusu

[1042]Demir, 2007, s. 237.
[1043]6.1.1982 tarihli ve 2576 sayılı Bölge İdare Mahkemeleri, İdare Mahkemeleri ve Vergi Mahkemelerinin Kuruluşu ve Görevleri Hakkında Kanun (RG, 20.1.1982, 17580).
[1044]Bölge İdare Mahkemeleri, İdare Mahkemeleri ve Vergi Mahkemelerinin Kuruluşu ve Görevleri Hakkında Kanun ek m.1 uyarınca belirtilen para sınırı, her takvim yılı başından geçerli olmak üzere, önceki yılda uygulanan para sınırları, o yıl için Vergi Usul Kanunu uyarınca Hazine ve Maliye Bakanlığınca her yıl tespit ve ilan edilen yeniden değerleme oranında artırılması suretiyle yeniden belirlenmekte olup, para sınır 2018 yılı için 36.000 Türk Lirasıdır.
[1045]Vergi Usul Kanunu uyarınca kesilen vergi ziyaı cezası ve mahkemeler tarafından verilen ve ceza niteliğindeki amme alacaklarında gecikme zammı uygulanırken, bunların dışındaki ceza niteliğindeki amme alacaklarına gecikme zammı uygulanmaz (AATUHK, m.51/3). Diğer taraftan ceza niteliğindeki amme alacaklarına gecikme faizi uygulanacağına ilişkin bir hüküm bulunmamaktadır.
[1046]Karakoç, 2017b, s. 627.

yapılabilmektedir (İYUK, m.45/1)[1047]. Bölge İdare Mahkemelerinin konusu 100.000 Türk Lirasını[1048] aşan davalara ilişkin kararları hakkında ise, Danıştay'a 30 gün içinde temyiz başvurusunda bulunulabilmektedir (İYUK, m.46/1.b)[1049]. Bu durumda gümrük kabahatleri dolayısıyla uygulanan idarî yaptırımların idarî yargıda dava konusu yapılması halinde, ihtilaf konusunun idarî para cezası olması halinde bu cezanın tutarına bağlı olarak, idare ve vergi mahkemeleri ilk derece; istinafa başvurulması halinde Bölge İdare Mahkemeleri ikinci derece ve temyiz yoluna başvurulması halinde Danıştay üçüncü derece yargı merciini oluşturmaktadır[1050]. Ayrıca mahkemelerin kesin kararları ile istinaf veya temyiz incelemesinden geçmeden kesinleşen kararlarının kanun yararına temyizi (bozma) (İYUK, m.51) ve şartların varlığı halinde yargılamanın yenilenmesi mümkündür (İYUK, m.53)[1051].

İstinaf ve temyiz yoluna başvurulması halinde derece mahkemesi kararlarının yürütmesi kendiliğinden durmamaktadır. Ancak talep edilmesi, teminat gösterilmesi ve diğer şartların varlığı halinde ilgili mercii tarafından yürütmenin durdurulmasına karar verilebilmektedir. Kanun yolu denetiminde derece mahkemelerinin kararlarının üst mahkemece bozulması halinde yürütme kendiliğinden durmaktadır[1052].

Gümrük işlemlerinden kaynaklanan ihtilâflarla ilgili görevli mahkeme konusunda tartışmalı olabilmektedir. Danıştay bir kararında[1053], kullanılmış eşyanın izinsiz ithal

---

[1047]İstinaf kanun yolu, ilk derece mahkeme ile temyiz incelemesi arasında yer alan ikinci derece denetim mekanizmasıdır ve istinafta, ilk derece mahkemesinin kararı hem hukukî hem de maddî yönden denetime tâbi tutulmaktadır. Yüce ve Çelikkaya, 2016, s. 289.

[1048]İdari Yargılama Usulü Kanunu ek m.1 uyarınca idarî davalara ilişkin para sınırları, her takvim yılı başından geçerli olmak üzere, önceki yılda uygulanan para sınırları, o yıl için Vergi Usul Kanunu uyarınca Hazine ve Maliye Bakanlığınca her yıl tespit ve ilan edilen yeniden değerleme oranında artırılması suretiyle yeniden belirlenmekte olup, istinaf yolunun uygulanmaya başlandığı 20.7.2016 tarihinde 100.000 Türk Lirası olarak belirlenen para sınırı 2018 yılı için 117.000 Türk Lirasıdır. Yüce ve Çelikkaya, 2016, s. 296.

[1049]İstinaf mahkemelerince konusu belirli bir tutarı aşan ihtilâflara karşı verilen hükmün hukuka ve usul kurallarına uygunluğunun Danıştay tarafından denetime tâbi tutulmasıdır.

[1050]Temyiz incelemesi üzerine Danıştay, onama (kararın hukuka uygun bulunması); değiştirerek onama (karar hukuka uygun olmakla birlikte gerekçesinin eksik bulunması ya da doğru bulunmaması nedeniyle gerekçenin düzeltilerek onanması); düzelterek onama (maddi hatalar ile düzeltilmesi mümkün eksiklik veya yanlışlıkların düzeltilerek kararın onanması); bozma (görev ve yetki dışında bir işe bakılması, hukuka aykırı karar verilmesi veya usul kurallarına uyulmaması nedeniyle kararın bozulması); kısmen onama kısmen bozma (karar içeriğinin kısmen yerinde olduğuna ve kısmen de bozularak yeniden yargılama yapılmasına karar verilmesi) karar verebilmektedir. Yüce ve Çelikkaya, 2016, s. 301.

[1051]Bunlardan istinaf ve temyiz mahkemelerin vermiş oldukları nihai kararların kesinleşmesini önleyen kanun yolları olarak olağan kanun yolları ve kesinleşmiş hükümlere karşı tanınmış olan kanun yolları olarak kanun yararına temyiz (bozma) ile yargılamanın yenilenmesi olağanüstü kanun yollarını oluşturmaktadır. Yüce ve Çelikkaya, 2016, s. 287.

[1052]Ayrıca bkz. Karakoç, 2017b, s. 625-630.

[1053]Dş. 10.D. 19.10.2015 tarih ve E.2015/2477 ve K.2015/4449; Danıştayın mülkiyetin kamuya geçirilmesi yaptırımında vergi mahkemelerinin görevli olduğunu belirttiği diğer kararları için bkz.: Dş. 10.D. 21.12.2015 tarih ve E.2015/3395, K. 2015/6055, Dş. 10. D. 30.3.2016 tarih ve E.2016/199, K.2016/1777 http://emsal.danistay.uyap.gov.tr (Erişim Tarihi: 1.11.2018). 21.12.2015 tarihli kararda karşı oyda mülkiyetin kamuya geçirilmesi idarî yaptırımının, çoğunluk kararında belirtildiğinin aksine, gümrük

edilemeyeceği şeklindeki kuralın (GK, m.235/4) ihlâli gerekçesiyle gümrük idaresince eşyanın mülkiyetinin kamuya geçirilmesine karar verildiğine; dava konusu kararın iptali isteminden kaynaklanan uyuşmazlığın görüm ve çözümünde idarî yargı mercilerinin görevli olduğuna (KK, m.3, GK, m.242); gümrük vergisine bağlı ceza niteliğinde alınan mülkiyetin kamuya geçirilmesine ilişkin kararın iptali istemiyle açılan davanın görüm ve çözümünde ise, vergi mahkemesinin görevinde olduğuna ve idare mahkemesinde açılan davanın görev yönünden reddedilerek dosyanın vergi mahkemesine gönderilmesine karar vermiştir.

3.8.4. Etik kurullara başvuru hakkı

Etik, kişilerin veya toplulukların davranışlarıyla iyi ya da kötü veya doğru ya da yanlış gibi değerlendirmeler yapmasına imkân veren ilkeler veya standartların bütünü olarak ifade edilmektedir[1054]. Bir anlamda etik doğru ve yanlışın, ödev ve yükümlülüğün ve sosyal sorumluluğun sorgulanması ve yaşamın daha iyi sürdürülmesidir[1055]. Esas amacın kamu yararının karşılanması olan idarî işlemler açısından etik etkin, verimli, dürüst, hesap verilebilir, vatandaş beyanının esas alındığı tarafsız ve saydam bir kamu yönetiminin oluşturulmasına, kamu hizmetlerinin hızlı, kaliteli, basitleştirilmiş ve düşük maliyetle gerçekleştirilmesine işaret etmektedir. Bu bakımdan idarî eylem ve işlemlerde etik tarafsızlık, dürüstlük ve hesap verilebilirlik için bir yönetim aracı ve aynı zamanda yolsuzluğu engelleme işlevi görmektedir (KGEKK, m.1).

1980 sonrası dönemde gerçekleşen millî ve milletlerarası düzenlemeler etik ilkelerin tespiti ve idarî işlemler sırasında gözetilmesi bakımından tetikleyici olmuştur[1056]. Ülkemiz de katılım gösterdiği çoğu milletlerarası düzenlemeyi iç hukukuna aktarmış ve özellikle 2004 yılı sonrası dönemde kamu yönetiminde etik için farkındalık oluşmuştur. Nitekim bu dönemde kamu görevlilerinin uymaları gereken saydamlık, tarafsızlık, dürüstlük, hesap verebilirlik, kamu yararını gözetme gibi etik davranış ilkeleri oluşturulmuş ve şikâyetleri

---

vergisine bağlı ceza niteliğinde olmayıp, eşyanın ithalinde öngörülen izin, kısıtlama gibi yükümlülüklere uyulmamasının sonucu uygulanan gümrük vergisinden bağımsız idarî bir yaptırım niteliğinde olduğu vurgulanmıştır.

[1054]Z. Odyakmaz ve O. Güzel (2013). İdarenin uygulamaları bakımından idare, etik ve ahlâk. *Ankara Barosu Dergisi*, 3, s. 23.

[1055]Odyakmaz ve Güzel, s. 23.

[1056]Avrupa Konseyinin (77)31 ve (2000)10 sayılı Kararları ile AB Temel Haklar Şartında idare için iyi idare yükümlülüğü, kişiler için iyi yönetim hakkı belirlenmiştir. Birleşmiş Milletler Genel Kurulu 12.12.1996'da Yolsuzluğa Karşı Eylem Planı çerçevesinde 51/59 No'lu Ülkelerin Kamu Görevlilerinin Etik Kodu hakkında tavsiye kararı ve OECD de 1996'da Kamu Yönetiminde Etik raporunu yayımlamıştır. Odyakmaz ve Güzel, s. 25.; Türk Sanayicileri ve İş Adamları Derneği [TÜSİAD] (2005). *Devlette etikten etik devlete: Kamu yönetiminde etik, kavramsal çerçeve ve uluslararası uygulamalar*, Cilt 1, İstanbul, s. 223.

değerlendirmek üzere Kamu Görevlileri Etik Kurulu Kurulması ve Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun[1057] ve Kamu Hizmetlerinin Sunumunda Uyulacak Usul ve Esaslara İlişkin Yönetmelik[1058] ile ilgili diğer yönetmelikler[1059] hazırlanmıştır. Etik davranış ilkelerini ihlâl ettiği iddiasıyla en az genel müdür veya eşiti seviyedeki kamu görevlileri hakkında Kurula ve diğer kamu görevlileri hakkında da ilgili kamu kurumlarının yetkili disiplin kurullarına başvuru yapılabilmektedir. Kamu görevlilerini karalama amacı güden, haklı bir gerekçeye dayanmayan, yeterli bilgi ve belge sunulmamış başvurular ile yargı organlarında görülmekte olan veya yargı organlarınca karara bağlanmış bulunan uyuşmazlıklar hakkında yapılan başvurular ise, kabul edilmemektedir (KGEKK, m.4).

2005-2014 döneminde Kamu Görevlileri Etik Kuruluna yapılan başvuruların toplam sayısı 1.821'dir[1060]. Bu başvuruların 297'si görev ve yetkilerin menfaat sağlamak amacıyla kullanılması, 284'ü kayırmacılık, 235'i dürüstlük, adalet, yasallık ve eşitlik şeklindeki genel etik davranış ilkelerine aykırılık, 225'i mobbing, 219'u çıkar çatışması, 215'i yolsuzluk, 108'i bilgi edinme hakkının ihlâli, 102'si kamu malları ve kaynaklarının gereği dışında kullanılması ve 136'sı da diğer nedenlere ilişkindir. Kurula yapılan başvuruların 1.237's, (% 68'i)[1061] usûle aykırı sayılarak kabul edilmemiş, incelemeye alınan başvuruların % 42,8'i hakkında etik ihlâl olmadığı ve 10'u genel müdür hakkında olmak üzere toplam 71'i (% 15'i) hakkında etik ihlâl olduğu kararı verilmiştir[1062]. Diğer taraftan Kurul, 2016'da yapılan 145 başvurunun sadece 5'i (% 3'ü) hakkında halka hizmet bilinci, dürüstlük ve tarafsızlık, saygınlık ve güven, çıkar çatışmasından kaçınma ve menfaat sağlamama şeklindeki etik ilkelerin ihlâl edildiği yönünde karar vermiştir[1063].

Milletlerarası girişimler temelinde hesap verilebilirlik, şeffaflık, katılımcılık ile iyi yönetişim benimsenmiş ve yolsuzlukla mücadeleye yönelik gümrük idaresi için de çabalar ortaya konulmuş ve gümrük personeline yönelik etik davranış ilkelerinin tespiti için şahsi sorumluluk, hukuka uygunluk, kamuyla ilişkiler, hediye ve indirim ile bağış almanın sınırlandırılması, çıkar çatışmasından kaçınma, siyasi faaliyetlerin sınırlandırılması,

---

[1057]25.5.2004 tarihli ve 5176 sayılı Kamu Görevlileri Etik Kurulu Kurulması ve Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun. (RG, 8.6.2004 - 25486).

[1058]Kamu Hizmetlerinin Sunumunda Uyulacak Usul ve Esaslara İlişkin Yönetmelik. (RG, 31.7.2009, 27305).

[1059]Kamu Görevlileri Etik Kurulu himayesinde ayrıca Kamu Görevlileri Etik Davranış İlkeleri ile Başvuru Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik (RG, 13.4.2005 - 25785) ile Denetim Görevlilerinin Uyacakları Mesleki Etik Davranış İlkeleri Hakkında Yönetmelik (RG, 14.9.2010 - 27699) hazırlanmıştır.

[1060]Kamu Görevlileri Etik Kurulu [KGEK] (2015). *Faaliyet raporu 2005-2015*. Ankara, s.15.

[1061]KGEK, 2015, s. 16.

[1062]KGEK, 2015, s. 18.

[1063]KGEK (2017). *Faaliyet raporu 2016*. Ankara, s. 9.

malî işlerin yönetimi, kamu malının ve hizmetlerinin kullanımı, kamu malı satınalmaları ve iş çevresi olma üzere 11 temel konu üzerinde yoğunlaşılmıştır[1064]. Böylece gümrük personelin mevzuata uygun hareket etmesi, görevini yerine getirirken dil, ırk, renk, din, mezhep, cinsiyet, engelli, siyasi düşünce, felsefî inanç, etnik veya sosyal köken ayrımcılığı yapmaması, görevi sırasında edindiği resmî veya gizli bilgilerden faydalanmaması ve üçüncü kişileri faydalandırmaması, kamu kaynaklarını özel işlerinde kullanmaması, adalet, tarafsızlık, dürüstlük, sorumluluk, şeffaflık ve profesyonellik değerlerini esas alarak hareket etmesi, toplumun genel ahlâk kurallarına uygun davranışlarda bulunması, göreviyle ilgili konularda çıkar çatışmasına girmemesi ve idarî işlemlere veya personele yönelik şikâyetlerin tarafsızca ve hızla değerlendirilmesi ve sonuçlandırılması istenmiştir[1065].

Gümrük işlemlerine önemli düzeyde katılan gümrük müşavirleri de faaliyetleri sırasında etik kurallara uygun hareket etmek durumundadır. Görevlerini bağımsız, tarafsız ve dürüst yapmayan meslek mensupları için geçici olarak mesleki faaliyetten alıkoyma cezası uygulanırken (GK, geçici m.6), görevlerini bağımsız, tarafsız ve dürüst yapmayan veya kusurlu olarak yapan veya mesleğin genel ilkelerine aykırı hareket eden yetkilendirilmiş gümrük müşavirinin yetki belgesi geri alınmaktadır. (YGMGT, m. 23/1). Danıştay da bir kararında[1066] gümrük müşavirlerinin görevlerini bağımsız, tarafsız ve dürüst yapmalarına işaret edilmiştir.

Yolsuzluk algılaması konusunda hem ülkemizin hem de gümrük idaresinin durumu oldukça kötüdür. Milletlerarası Şeffaflık Örgütü tarafından hazırlanan ve 176 ülkenin sıralandığı 2016 Yolsuzluk Algı Endeksi içerisinde Türkiye 41 puanla 75. sıradadır[1067].

[1064]Bu girişimler arasında Dünya Gümrük Örgütü himayesindeki 1993 ve 2003 tarihli Arusha, 1994 Colombus, 1997 Lima, 2001 İstanbul Deklarasyonları ile Avrupa Konseyi Kamu Görevlileri İçin Davranış Kuralları vardır. http://www.wcoom.org/~/media/wco/public/global/pdf/topics/integrity/instruments-and-tools/model-code-of-ethics-and-conduct.pdf?la=en (Erişim Tarihi: 1.2.2017). S. Akçay (2009). Gümrüklerde yolsuzluk: dışsal nedenleri, sonuçları ve önlemleri. *İş Ahlakı Dergisi*, 2(4), s. 17.

[1065]5176 sayılı Kanun ve Kamu Görevlileri Etik Davranış İlkeleri ile Başvuru Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik yürürlüğe girdikten sonra Ticaret Bakanlığı bünyesinde Rehberlik ve Teftiş Başkanlığı, Gümrükler Genel Müdürlüğü, Gümrükler Muhafaza Genel Müdürlüğü, Eğitim Dairesi Başkanlığı, İç Ticaret Genel Müdürlüğü ve Personel Dairesi Başkanlığından birer temsilcinin katılımıyla 26.12.2013 tarihli Bakanlık Makamı Onayı ile Gümrük ve Ticaret Bakanlığı Etik Komisyonu kurulmuştur. Komisyonu Başkanlığı tarafından 21.8.2015 tarihli ve 2015/3 sayılı Etik Genelgesi ile Gümrük ve Ticaret Bakanlığı Personeli Meslek Etik İlkeleri hazırlanmıştır.

[1066]Dş. 15. D. 27.9.2013 tarih, E.2013/8439, K.2013/6550. http://emsal.danistay.uyap.gov.tr (Erişim Tarihi: 2.12.2018)

[1067]Transparency International (2017). *Corruption perceptions index 2016. Berlin:* Transparency International International Secretariat, s. 4. Ülkelerin 0 ile100 arasında puanlandığı ve 100 puanın yolsuzluk bakımından oldukça temiz kabul edildiği Endekste; 90 puanlı Danimarka ve Yeni Zellanda 1.; 12 puanlı Kuzey Kore 174.; 11 puanlı Güney Sudan 175. ve 10 puanlı Somali 176. sırada bulunmaktadır.

Türkiye Ekonomik ve Sosyal Etüdler Vakfı tarafından Türkiye'de yolsuzluk algısını ölçmek için yapılan ankete dayanan rapora[1068] göre toplumda ikinci önemli konu olarak algılanan yolsuzluk bakımından farklı meslek grupları içinde gümrük personelinin yolsuzluğa yatkınlığını düşünenler[1069] % 2,4; yolsuzluğa karışmanın gümrük personelinin neredeyse tamamında olduğunu düşünenler[1070] % 60 ve yolsuzluğun gümrük idaresinde en üst seviyede yaygınlığını düşünenler[1071] % 51,7 oranında ölçülmüştür. Gümrük işlemlerinde etik dışı davranışların nedenlerini araştıran bir çalışmada sosyal ve malî haklarının az olması % 68; iş yükünün fazlalığı % 63; personelin sorumluluğu fazla olan işleri imzalamaları % 59; çalışma ortamının kötü olması % 58; vatandaşların işlerini bir an önce yaptırmak istemeleri ve sıralarını beklememeleri % 52; kurumun kamuoyundaki olumsuz imajının herkesi bu yönde hareket etmeye teşvik etmesi % 42; siyasi baskı ve telkinler % 41 ve ayrıca gümrük idaresiyle muhatap olan kişilerin yeterince bilgi sahibi olmaması şeklindeki nedenlerin olduğunu düşünenler % 57 oranında ölçülmüştür[1072]. Başka bir çalışmada ise gümrük işlemlerindeki sorunların nedenleri olarak; yoruma açık mevzuat çerçevesinde üstünlük kullanan personelin adil uygulama yerine kamu çıkarına öncelik vermesi % 27; sadece yapılan işin hesabını soran ancak yapılmayan ve keyfi geciktirilen işin hesabını sormayan denetim sistemi % 21 ve kamu hizmeti sunum standartlarının ve süreçlerinin yeterli tanımlanmaması % 11 oranında ölçülmüştür[1073].

3.8.5. Anayasa Mahkemesine bireysel başvuru hakkı

2010 yılında yapılan halk oylaması sonucu yapılan değişiklikle kişilere Anayasa Mahkemesine bireysel başvuru yapma hakkı tanınmıştır[1074]. Böylece Anayasa Mahkemesi, 23.9.2012 tarihinden itibaren bireysel başvuruları almaya ve norm yerine

[1068]Türkiye Ekonomik ve Sosyal Etüdler [TESEV] (2016). *Yolsuzluk raporları 2016: Türkiye'de Yolsuzluk Algısı*. İstanbul: TESEV Yayınları, s. 10.
[1069]Ankete katılanlara göre polis memurları % 4,9; belediye yetkilileri % 4,8 ve doktorlar % 4,6 oranı ile diğer meslekler içerisinde ön sıralarda ve hakimler % 1,8 oranı ile son sıradadır. TESEV, 2016, s. 12.
[1070]Ankete katılanlara göre milletvekillerinin yolsuzluğa karıştığını düşünenler % 61 oranı ile ilk sıradadır; öğretmenler ise % 10,8 oranı ile son sıradadır. TESEV, 2016, s. 14.
[1071]Ankete katılanlara göre yolsuzluğun yaygınlığı en fazla belediyelerde olduğunu düşünenler % 52,2 oranı ile ilk sıradadır; orduda olduğunu düşünenler ise % 20,9 oranı ile son sıradadır. TESEV, 2016, s. 15.
[1072]H. Ateş, T. Güloğlu ve M. Es (2009). Gümrük hizmetleri ve etik. *2. Kamuda ve Toplumda Etik Algılaması Konferansı*, Ankara, 8 Ekim 2009. 1-73
[1073]http://www.igm.org/tumhaber/duyuru/35995-gumruk-musavirligi-meslegi-algi-calismasi.html (Erişim Tarihi: 17.2.2015)
[1074]Bireysel başvuru hakkı AY m. 148 ve 30.3.2011 tarihli ve 6216 sayılı AY Mahkemesinin Kuruluşu ve Yargılama Usulleri Hakkında Kanun (*RG*, 3.4.2011, 27894) hükümleriyle düzenlenmiştir.

somut olay temelli yargı denetimi yapmaya başlamıştır[1075]. Bireysel başvuru hakkının getirilmesindeki temel amaç, iç hukukta temel hak ihlâllerinin ortadan kaldırılması ve buna bağlı olarak Türkiye aleyhine Avrupa İnsan Hakları Mahkemesine yapılan başvuru sayısını azaltmaktadır[1076]. Ancak başvuruların fazlalığı nedeniyle bireysel başvurulara ilişkin işlemler, Anayasa Mahkemesinin neredeyse asli işi halini almıştır[1077].

3.8.5.1. *Bireysel başvurunun genel esasları*

Bireysel başvuru hakkı, istisnaî ve ikincil nitelikte bir hak arama yoludur[1078]. Bu bakımdan Anayasa hükümleriyle güvence altına alınmış haklara yönelik ihlâllerinin millî hukuk içinde giderilmesi amacını taşıyan bireysel başvuru yolu, istinaf veya temyiz yolu niteliği taşımamaktadır[1079]. Ayrıca iç hukuk yolu olan bireysel başvuru yolunun Avrupa İnsan Hakları Mahkemesine yapılacak başvuru öncesinde tüketilmesi şarttır[1080]. Bu bağlamda bireysel başvurunun temel özelliklerini bir yargı yolu olması, ikincil nitelik taşıması, temel hakların ve özgürlüklerin ihlâline karşı kullanılabilmesi, kural olarak kamu gücüne dayanan işlemlere karşı başvurulabilmesi ve olağanüstü bir kanun yolu veya hukukî çare olması oluşturmaktadır[1081]. Bireysel başvuru hakkı Anayasa hükmüne dayanmakla birlikte, Anayasa Mahkemesinin Kuruluşu ve Yargılama Usulleri Hakkında Kanunla[1082] düzenlenmiştir.

Anayasaya göre, olağan kanun yollarını tüketmiş olmak şartıyla herkes Anayasa, Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi ve ülkemizin taraf olduğu ek protokoller ile güvence altına alınmış temel hak ve özgürlüklerden herhangi birinin kamu gücü tarafından ihlâl edildiği iddiasıyla Anayasa Mahkemesine başvuru hakkına sahiptir (Any, m.148/3).

Bireysel başvurular incelenirken Anayasa hükümleri belirleyici olsa da bireysel başvuruya konu edilecek hakların tespitinde ve Anayasa hükümlerinin yorumlanmasında

[1075]S. İnceoğlu (2013). Norm temelli denetimden olay temelli denetime, İHAS'a uyum ışığında bir değerlendirme. *Anayasa Yargısı Dergisi*, 30, s. 104.
[1076]H. Ekinci ve M. Sağlam (2015). *66 soruda bireysel başvuru*. 4. Baskı, Ankara: Anayasa Mahkemesi Yayınları, s.2.; T. Erdinç (2015). Karşılaştırmalı olarak Türk anayasa mahkemesine bireysel başvuru hakkı (anayasa şikâyeti). *TAAD*, 6(20), s. 94.
[1077]B. Algan (2014). Bireysel başvurularda "açıkça dayanaktan yoksunluk" kriterinin Anayasa Mahkemesi tarafından yorumu ve uygulanması. *AÜHFD*, 63(2), s. 248.
[1078]Ekinci ve Sağlam, 2015, s. s 1.
[1079]Ekinci ve Sağlam, 2015, s. 2.
[1080]Ekinci ve Sağlam, 2015, s. 37.
[1081]T. Erdem (2012). Anayasa Mahkemesine bireysel başvuru yolu ve vergi hukuku alanında uygulama imkanı. *Vergi Sorunları Dergisi*, 282, s. 86.
[1082]30.3.2011 tarihli ve 6216 sayılı Anayasa Mahkemesinin Kuruluşu ve Yargılama Usulleri Hakkında Kanun. (RG, 3.4.2011, 27894).

Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi esas alınmaktadır[1083]. Buna göre yaşam hakkı (Any, m.15/2, 17/1, 38/9; AİHS, m.2), işkence yasağı (Any, m.17/3; AİHS, m.3), kölelik ve zorla çalıştırma yasağı (Any, m.18; AİHS, m.4), özgürlük ve güvenlik hakkı (Any, m.19; AİHS, m.5), adil yargılanma hakkı (Any, m.36; AİHS, m.6), suç ve cezaların yasallığı (Any, m.15/2, 38/1; AİHS, m.7), özel yaşama, aile yaşantısına, konut ve haberleşme özgürlüğüne saygı (Any, m.20-22; AİHS, m.8), düşünce, din ve vicdan özgürlüğü (Any, m.24-32; AİHS, m.9), toplanma ve örgütlenme özgürlüğü (Any, m.33-34, 51, 53-54, 68-69; AİHS, m.11), evlenme ve aile kurma hakkı (Any, m.41; AİHS, m.12), etkili bir hukukî yola başvurma hakkı (Any, m.36-37, 40; AİHS, m.13), ayrımcılık yasağı (Any, m.10; AİHS, m.14), mülkiyet hakkı, mülkiyetin korunması (Any, m.35, 46-47; AİHS, P1-1), eğitim ve öğrenim hakkı (Any, m.42; AİHS, P1-2) ve serbest seçim hakkı Any, m.67; AİHS, P1-3) bireysel başvuruya konu edilebilecek haklardır[1084]. Vergilendirme ilişkisi dikkate alındığında, vergilendirme, tahsilat, cezalandırma ve ihtilafların çözüme kavuşturulması kapsamında mülkiyet hakkı, özel yaşama ve ayrımcılık yasağı ile etkili bir hukukî yola başvurma ve adil yargılanma haklarının bireysel başvuru kapsamına girdiği görülmektedir[1085].

Anayasa Mahkemesine bireysel başvuru yapılabilmesi çeşitli sınırlamalara tâbidir. Bu bağlamda yalnızca Türk vatandaşlarına tanınan hakların ihlâl edildiğini iddia eden yabancılar ile Anayasanın açıkça yargı denetimi dışında bıraktığı işlemler bireysel başvuru hakkı kapsamına girmemektedir. Ayrıca kanunlarla idarenin genel düzenleyici işlemlerinin soyut norm denetimi bireysel başvuru konusu yapılamamaktadır. Bununla birlikte mevzuatın kişiye uygulanmasına bağlı bir hak ihlâli oluşması halinde bireysel başvuru mümkündür[1086].

Bireysel başvuruların esastan incelenebilmesi, başvuruların dayanaktan açıkça yoksun olmaması şartına bağlıdır[1087]. Avrupa İnsan Hakları Mahkemesine yapılacak bireysel başvurular için de başvurunun açıkça dayanaktan yoksun olması kabul edilemezlik nedeni sayılmaktadır (AİHS, m.35/3). Bu bağlamda güncel ve kişisel bir hakkın doğrudan etkilenmesi, ihlâlin ve sonuçlarının ortadan kaldırılması için kanunlarda öngörülmüş olan idarî ve yargı yollarının tamamının tüketilmesi ve başvurunun Anayasa

[1083]Ekinci ve Sağlam, 2015, s. 38.
[1084]Erdem, 2012, s. 90-91.
[1085]Erdem, 2012, s. 101, 104.
[1086]Ekinci ve Sağlam, 2015, s. 7.
[1087]Algan, 2014, s. 250.

açısından önem taşıması bireysel başvurunun maddî şartlarını oluşturmaktadır (Any, m.148)[1088]. Kamu tüzel kişileri bireysel başvuru hakkına sahip değildir. Özel hukuk tüzel kişileri ise sadece tüzel kişiliğe ait hakların ihlâl edildiği gerekçesiyle bireysel başvuruda bulunabilmektedir (AMKYUHK, m.46/2-3).

Bireysel başvuru hakkı, mağdur olduğunu iddia eden kişilerce doğrudan veya mahkemeler ya da yurt dışı temsilcilikleri vasıtasıyla, başvuru yollarının tüketildiği veya böyle bir yol öngörülmemişse, ihlâlin öğrenildiği tarihten itibaren 30 gün içinde kullanılabilir. Bu süre, haklı bir mazeretin olması ve belgelenmesi şartıyla mazeretin kalktığı tarihten itibaren 15 gün daha uzayabilmektedir (AMKYUHK, m.47/1-5).

Anayasa Mahkemesi inceleme sonucunda bireysel başvuru hakkında "kabul edilebilir", "kabul edilemez", "bir temel hakkın ihlâl edildiği" veya "bir temel hakkın ihlâl edilmediği" kararlarını vermektedir (AMKYUHK, m.48, 50). Bu çerçevede Anayasa Mahkemesi, bireysel başvuruların şartları taşıma durumunu inceleyerek, şartları taşımayan, başvuranın önemli bir zarara uğramadığı başvurular ile açıkça dayanaktan yoksun başvurular hakkında "kabul edilemezlik" kararı vermektedir. Mahkemenin bu kararı kesindir[1089]. Hakkın ihlâl edildiğine karar vermesi halinde ise, ihlâlin ve sonuçlarının ortadan kaldırılması için yeniden yargılama yapılması amacıyla dosyayı ilgili mahkemeye gönderme kararı almakta; yeniden yargılamada hukukî yarar bulunmayan hallerde ise, başvuran lehine tazminata hükmetmektedir[1090]. Mahkeme başvuranın hakkının ihlâl edilmediğine karar vermesi halinde başvuran hakkında yargılama giderlerini karşılamasına ve ayrıca disiplin para cezasına hükmedebilmektedir[1091]. Bireysel başvuru üzerine verilen karar yasama, yürütme ve yargı organlarını, gerçek ve tüzelkişileri bağlayıcı nitelik taşımaktadır (AMKYUHK, m.66/1)[1092].

[1088]Ekinci ve Sağlam, 2015, s. 17. Başvuru yollarının tüketilmesi ölçütünün teorik alt yapısında bulunan ikincillik (subsidiarite) ilkesine anayasada yer alan temel hak ve özgürlüklere saygı gösterilmesini sağlama, onları uygulama ve yerine getirme görevi öncelikle Anayasa Mahkemesine değil, idarî makamlara ve diğer yargı organlarına ait olduğundan, bu haklarının ihlâl edildiği iddiasında bulunanlar, kural olarak, öncelikle diğer idarî makamlar ve yargı organlarına başvurmakla yükümlüdürler. H. S. Çelikyay (2015). Anayasa Mahkemesi'nin bireysel başvuru kararlarının "başvuru yollarının tüketilmesi" ölçütü açısından değerlendirilmesi. *İÜHFM*, LXXIII(1). s. 23.

[1089]Erdem, 2012, s. 97.

[1090]Erdem, 2012, s. 98-99.

[1091]Erdem, 2012, s. 99.

[1092]Anayasa Mahkemesi tarafından yayımlanan istatistiklere göre, 23.9.2012-31.12.2017 döneminde toplam 173.479 adet[1092] bireysel başvuru yapılmıştır. Başvurular adil yargılama hakkı (% 65), mülkiyet hakkı (% 13), ayrımcılık yasağı (% 9), kişi hürriyeti ve güvenliği (% 4), yaşam hakkı (3%), özel ve aile hayatına saygı hakkı (% 1), ile diğer konulara ilişkindir. Bireysel başvurular hakkında kabul edilemezlik (% 82), birleştirme (% 8), idarî ret (% 8) kararları verilirken, en az bir hakkın ihlâl edildiği kararı (% 2) ile başvurunun reddi kararları görece çok az bir paya sahiptir. Bu durum, bireysel başvuruların çoğunlukla kabul edilebilirlik şartlarını taşımadığın göstermektedir. Algan, 2014, s. 249. Mahkeme, ihlâl kararı verdiği

3.8.5.1. *Gümrük işlemlerine ilişkin bireysel başvuru örnekleri*

Gümrük mevzuatında Anayasa Mahkemesine yapılacak bireysel başvuru hakkının kullanılmasına ilişkin özel bir düzenleme bulunmamaktadır. Bununla birlikte gümrük işlemlerinin yargı sürecine konu edilmesi sırasında mağdur olduğunu iddia eden kişilerin genel hükümlere göre bireysel başvuru hakkından yararlanması mümkündür. Buna göre;

- İthal eşyasının gümrük kıymetinin eksik beyan edildiği gerekçesiyle yapılan cezalı vergi tahakkukuna karşı açılan davanın reddedilmesine bağlı olarak *ne bis in idem* ilkesinin ihlâl edildiği gerekçesiyle 3.1.2014'te doğrudan yapılan bireysel başvuru üzerine Anayasa Mahkemesi, katma değer vergisine ilişkin kabahatin ve sahte olduğu ileri sürülen faturalara ilişkin suçun koruduğu hukukî değerlerin farklı olduğu, somut olayda açılmış vergi davası ve ceza davası olsa da bunun aynı suçtan dolayı iki kez yargılanmama ve cezalandırılmama hakkı kapsamına girmediği ve önceki kararlarda bariz takdir hatası ve açık keyfilik olmadığı için başvuru açıkça dayanaktan yoksun bulunmuş ve kabul edilemez olduğuna karar vermiştir[1093].
- Gümrük idaresince ek tahakkuku yapılan katma değer vergisi ve vergiye bağlı idarî para cezasına karşı açılan davanın, idarî itiraz süreci tamamlanmadan erken açıldığı için reddedilmesine bağlı olarak âdil yargılanma hakkının ihlâl edildiği gerekçesiyle 1.12.2014'te İstanbul 4. Asliye Hukuk Mahkemesi aracılığıyla yapılan bireysel başvuru üzerine Anayasa Mahkemesi, âdil yargılanma hakkının ihlâl edildiğine ilişkin iddiayı kabul edilebilir bulmuş ancak hakkın ihlâl edilmediğine karar vermiştir[1094].
- Özel taşıtıyla Türkiye Gümrük Bölgesine giriş yapan ancak süresi içerisinde bu taşıtı yurt dışına çıkarmaması nedeniyle gümrük idaresince verilen idarî para cezasına karşı açılan davanın süre aşımı nedeniyle reddedilmesine bağlı olarak mahkemeye erişim hakkının ihlâl edildiği gerekçesiyle 11.12.2013'te Diyarbakır Bölge İdare Mahkemesi aracılığıyla yapılan diğer bir başvuru üzerine Anayasa Mahkemesi, âdil yargılanma hakkının ihlâl edildiğine ve kararın bir örneğinin âdil yargılama hakkı kapsamında

bireysel başvurularda adil yargılanma (% 78), mülkiyet (% 5), özel ve aile hayatının korunması (% 4), kişi hürriyeti ve güvenliği (% 4), ifade özgürlüğü (% 2), yaşam (% 2) hakların ihlâline karar vermiştir. Bireysel başvuru sayıları 2012'de 1.342; 2013'te 9.897; 2014'te 20.578; 2015'te 20.376; 2016'da 80.756 ve 2017'de 40.530 adettir. http://www.anayasa.gov.tr/icsayfalar/istatistikler/pdf/31122017_istatistik_tr.pdf (Erişim Tarihi: 3.2.2017)

[1093]AnyM. 25.3.2015 tarih ve 2014/72 Başvuru Numaralı Kararı. https://kararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr (Erişim Tarihi: 2.12.2018)

[1094]AnyM. 1.2.2017 tarih ve 2014/19070 Başvuru Numaralı Kararı. https://kararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr (Erişim Tarihi: 2.12.2018)

mahkemeye erişim hakkının ihlâlinin sonuçlarının ortadan kaldırılması amacıyla yeniden yargılama için Gaziantep Vergi Mahkemesine gönderilmesine karar vermiştir[1095].

- Gürbulak ve Halkalı gümrük idaresi arasında transit olarak eşya taşıyan aracın 2.5.2006 tarihinde kaza yapması üzerine kazaya ilişkin hazırlanan kolluk tutanaklarının eşyanın zayi olduğunu kanıtlamada yetersiz kabul edilmesi üzerine tahakkuk ettirilen vergilere karşı açılan davanın reddedilmesine bağlı olarak âdil yargılanma hakkının ihlâl edildiği gerekçesiyle 2.9.2013'te Adana 2. Vergi Mahkemesi aracılığıyla yapılan bireysel başvuru üzerine Anayasa Mahkemesi, somut olayda eşyanın kaza nedeniyle zayi olması halinde en yakın gümrük idaresine başvurularak bu durumun tespitinin gerekmesi nedeniyle trafik kaza tutanağındaki tespitlerin tek başına zayi halini ispata yeterli olmadığı gerekçesiyle başvurucunun açtığı davanın reddedildiği, yargılama sürecinde idarenin sunduğu delil ve görüşlerden bilgi sahibi olunmadığı ve bunlara etkili bir şekilde itiraz etme fırsatının sunulmadığı, kendi delillerini ve iddialarını sunma imkânı verilmediği ve uyuşmazlığın çözüme kavuşturulmasıyla ilgili iddiaların ilgili mahkemece dinlenmediğine ilişkin bir bilgi ya da kanıt sunulmadığı, ayrıca mahkeme kararlarında bariz takdir hatası veya keyfilik olmadığı gerekçeleriyle başvuruyu açıkça dayanaktan yoksun bulunmuş ve kabul edilemez olduğuna karar vermiştir[1096].
- Gümrük idaresince verilen idarî para cezasının başkalarına uygulanandan farklı ve fahiş miktarda hesaplanması nedeniyle eşitlik ilkesinin, idarî para cezasının iptali için açılan davanın reddedilmesi ve yargılamanın makûl sürede sonuçlandırılmaması nedenleriyle âdil yargılanma hakkının ihlâl edildiği gerekçesiyle 22.8.2013'te doğrudan yapılan diğer bir bireysel başvuru üzerine Anayasa Mahkemesi, somut olaya ilişkin davada başvuranın iddialarını mahkemede dile getirdiği ve mahkemece değerlendirildiği, karşı tarafın delil ve görüşlerinden haberdar olunduğu, bunlara cevap verme imkânı verilmediğine dair bir iddiada bulunulmadığı ve yargılama sürecinin hakkaniyete aykırı olduğuna dair bilgi ya da belge sunulmadığı, başvurunun esas itibarıyla yargılamanın sonucuna ilişkin olduğu, mahkeme kararlarında bariz takdir hatası veya açık keyfilik olmadığı ve yargılamanın sonucu itibarıyla âdil olmadığına ilişkin iddiaların açıkça dayanaktan yoksun olması nedeniyle kabul

[1095]AnyM. 23.2.2016 tarih ve 2013/8896 Başvuru Numaralı Kararı. https://kararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr (Erişim Tarihi: 2.12.2018)
[1096]AnyM. 6.1.2016 tarihli ve 2013/7267 Başvuru Numaralı Kararı. https://kararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr (Erişim Tarihi: 2.12.2018)

edilemez olduğuna; idarî para cezalarının birçoğunun sonradan yürürlüğe giren mevzuat uyarınca tanzim edildiğinden ayrımcılık yasağının ihlâl edildiğine ilişkin iddiaların açıkça dayanaktan yoksun olması nedeniyle kabul edilemez olduğuna; ancak İdari Yargılama Usul Kanununa tâbi bir yargılama sürecine ilişkin somut başvuru açısından 6 yılı aşan yargılamada makul olmayan bir gecikmenin olduğu gerekçesiyle makûl sürede yargılanma hakkının ihlâl edildiğine karar vermiştir[1097].

- İdari yargıda görülen davanın makul sürede sonuçlandırılmaması üzerine âdil yargılanma hakkının ihlâl edildiği gerekçesiyle 21.2.2013'te İstanbul 10. İdare Mahkemesi aracılığıyla yapılan bireysel başvuru üzerine Anayasa Mahkemesi, başvurunun süre aşımı nedeniyle kabul edilemez olduğuna karar vermiştir[1098].
- Gümrük işleminin iptali talebiyle açılan davanın süre aşımı nedeniyle reddedilmesi üzerine âdil yargılanma hakkının ihlâl edildiği gerekçesiyle 7.6.2013'te Mersin 2. İdare Mahkemesi aracılığıyla yapılan bireysel başvuru üzerine Anayasa Mahkemesi, somut olayda, transit rejimine tâbi eşyada tespit edilen eksiklik üzerine gümrük idaresince yapılan ek tahakkuk ve kesilen idarî para cezasının ödenmesi gerektiği, aksi halde eşya için verilen teminat mektubunun nakde çevrilmesi suretiyle tahsil edileceği yolunda tesis edilen 11.1.2004 tarihli işleme ilişkin itirazın reddine dair Başmüdürlük kararının iptali istemiyle açılan davalarda Danıştay'ın görev ve yetki dışında bir işe bakılmış olması, hukuka aykırı karar verilmesi veya usûl hükümlerine uyulmaması nedeniyle ilk derece mahkemesi kararlarını bozacağı, kararın esasına etkisi olan iddia ve itirazların kararda karşılanmamış olması, kararda birbirine aykırı hükümler bulunması, kararın usûl ve kanuna aykırı bulunması ve hükmün esasını etkileyen belgelerde hile ve sahtekârlığın ortaya çıkmış olması durumlarında kararın düzeltilmesi talebinde bulunulacağı ve devlet işlemlerinde ilgili kişilerin hangi kanun yolları ve mercilere başvuracağını ve sürelerini belirtmek zorunda olduğu hükümlerini dikkate alarak, bu hususların karşılanmadığı için süresi içinde dava açamadığına yönelik başvurucu iddiasının ciddi olduğu ve ilk derece mahkemesi tarafından bu iddia değerlendirilemediği için kanun yolu aşamasında ayrıca değerlendirilmesi gerektiği, ancak temyiz isteminin ve daha sonra karar düzeltme talebinin bu yönde bir hukukî değerlendirme yapılmaksızın reddedildiği ve gerekçeli

[1097]AnyM. 15.12.2015 tarih ve 2013/6405 Başvuru Numaralı Kararı. https://kararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr (Erişim Tarihi: 2.12.2018)
[1098]AnyM. 7.11.2013 tarih ve 2013/1582 Başvuru Numaralı Kararı. https://kararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr (Erişim Tarihi: 2.12.2018)

karar hakkının ihlâl edildiği yönündeki iddiasının kabul edilebilir olduğuna, âdil yargılanma hakkının ihlâl edildiğine karar vermiştir[1099].

3.8.6. Avrupa İnsan Hakları Mahkemesine bireysel başvuru hakkı

Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi, Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi ve eki protokollerine imzacı ülkeler tarafından kabul edilen yükümlülüklere uyulmasını sağlamak amacıyla yargısal denetim yapmak için kurulmuş olan sürekli koruma mekanizması niteliğinde bir yargı kurumudur (AİHS, m.19). Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi, kapsadığı temel hak ve özgürlükleri ihlâl eden ülkeye karşı Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi'ne bireysel başvuru imkânı tanımaktadır (AİHS, m.34)[1100]. Bu bağlamda Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi ile tanınan hakların ihlâline yol açan eylem ya da işlemden zarar gördüğünü, hakkı ihlâl edildiğini ve mağdur olduğunu iddia eden gerçek ve tüzel kişiler, sivil toplum örgütleri, dernekler ve vakıflar ile kişi toplulukları, iç hukuk yollarının tüketilmesi[1101] ve ilgili kararın kesinleşmesi sonrasındaki 6 aylık süre içerisinde Avrupa İnsan Hakları Mahkemesine başvurulabilmektedir (AİHS, m.35). İç hukuk yollarının etkin ve yeterli olmadığının kanıtlanması halinde bu yolların tüketilmesi şartı aranmamaktadır. Örneğin iç hukuk yolları yetersiz, etkisiz ve kullanılabilir nitelikte değilse, amaca uygun değilse, ihlâli ortadan kaldıramayacağı açıkça belliyse, ihlâlle ilgili olarak başvuranın iddialarının aksini gösteren yerleşik içtihatları yoksa iç hukuk yollarının tüketilmesi şartı aranmamaktadır[1102].

Avrupa İnsan Hakları Mahkemesinin başvuranın durumunun ihlâl öncesine dönüştürülmesi, ihlâle yol açan sebeplerin ortadan kaldırılması ve tazminat ödetilmesi şeklindeki kararları bağlayıcıdır. Kararların takibi Avrupa Bakanlar Komitesi adına Delegeler Komitesi tarafından yapılmaktadır (AİHS, m.46)[1103].

[1099]AnyM. 15.10.2015 tarih ve 2013/3963 Başvuru Numaralı Kararı https://kararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr (Erişim Tarihi: 2.12.2018)

[1100] Türkiye 28.1.1987'de Avrupa İnsan Hakları Mahkemesine bireysel başvuru hakkını ve 22.1.1990'da da Mahkemenin zorunlu yargı yetkisini tanımıştır.

[1101]İç hukuk yollarının tüketilmesi ihlâl iddiasıyla ilgili tüm hukukî yollara başvuru anlamına gelmektedir. Bu kapsamda ilgili Asliye Hukuk Mahkemesi, Ceza Mahkemesi veya İdare mahkemesi ve daha sonra temyiz ile varsa Yargıtay veya Anayasa Mahkemesi gibi daha üst bir yargı yolu iç hukuku oluşturmaktadır. https://www.echr.coe.int/Documents/COURTalks_Inad_Talk_TUR.PDF (Erişim Tarihi: 2.12.2018)

[1102]Ercan, 2014, s. 299. S. Yokuş (2016). Türkiye'den Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi'ne başvuruda iç hukuk yolu olarak Anayasa Şikayeti. *İstanbul Kemerburgaz Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 1(2) s. 34.

[1103]1959-2016 arası dönemde Avrupa İnsan Hakları Mahkemesine yapılan 712.659 bireysel başvurudan 58.025'i (% 8,14'ü) ve aynı dönemde hak ihlâli kararı verilen 19.500 başvurunun 3.270'i (% 16,7'si) Türkiye hakkındadır[1103]. Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi Türkiye'nin adil yargılama hakkını 832 defa; özgürlük ve güvenlik hakkını 707 defa; mülkiyet hakkını 653 defa; makul yargılama süresini 586 defa;

Yargılama konusu yapılan gümrük işlemleri ve gümrük kabahatleri dolayısıyla uygulanan idarî yaptırımlar suç isnadı niteliği taşıdığı kabul edilerek adil yargılanma hakkı (AİHS, m.6)[1104], mülkiyet hakkı (AİHS, 1 No'lu Ek Protokol)[1105] ve *ne bis in idem* ilkesi (AİHS, 7 No'lu Ek Protokol m.4)[1106] kapsamında değerlendirilerek başvuru konusu yapılmıştır. Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi, bu başvurularla vergilerle ilişkili cezaları suç isnadı olarak kabul ederek susma hakkı, çelişmeli yargı ilkesi, silahların eşitliği gibi ilkeleri idarî para cezalarına ilişkin davalarda da geçerli olduğunu; gümrüksüz satış mağazasının usulsüz kapatılması, vergi borcu nedeniyle taşınır eşyaya el konulması, haksız alınan verginin iadesinin geciktirilmesi mülkiyet hakkının ihlâli ve idarî para cezası yanında hapis cezasının verilmesinin de aynı eylemden dolayı iki kez mahkûm edilme anlamına geldiğini ve ihlâl oluşturduğunu kabul etmiştir[1107].

etkili başvuru hakkını 268 defa; soruşturma yürütülmesini 208 defa; etkin soruşturma yapılmamasını 204 defa; yargı kararlarının icra edilmesini 61 defa; ayrımcılık yasağını 15 defa ve kanunsuz ceza verilemeyeceği ilkesini 4 defa ihlâl ettiğine ve 73 başvuruda hak ihlâli olmadığına hükmetmiş ve 204 başvuru için de dostane çözüm sağlamıştır.; European Court of Human Rights [ECHR] (2017). *Overview 1959-2016*, Strasbourg, s. 3-9.

[1104]AİHM. 24.2.1994 tarih ve 12547/86 Başvuru No'lu Bendenoun vs. Fransa Kararı; 23.11.2006 tarihli ve 73053/01 Başvuru No'lu Jussila vs. Finlandiya Kararı; 20.9.2011 tarihli ve 14902/04 Başvuru No'lu Yukos vs. Rusya Kararı

[1105]AİHM. 10.7.2007 tarih ve 15084/02 Başvuru No'lu Bimer S. A vs. Moldova Kararı; 23.2.1995 tarihli ve 15375/89 Başvuru No'lu G. Dosier und F. Gmbh vs. Hollanda kararı

[1106]AİHM. 20.5.2014 tarih ve 11828/11 Başvuru No'lu Nykanen vs. Finlandiya Kararı; 27.11.2014 tarihli ve 7356/10 Başvuru No'lu L. Dev vs. İsveç Kararı.

[1107]Ercan, 2014, s. 301, 306.

DEĞERLENDİRME VE SONUÇ

Gümrük işlemleri, gümrük bölgelerine giren, bu bölgelerden çıkan veya gümrük gözetimi altında transit geçen eşyaya ilişkin gümrük mevzuatıyla düzenlenmiş kural ve uygulamalar çerçevesinde, hem gümrük idaresince hem de bu işlemler dolayısıyla gümrük idareleriyle muhatap olan kişilerce yerine getirilmesi zorunlu olan vergilere ve usûle ilişkin işlemlerdir. Bu bağlamda gümrük mevzuatı çerçevesinde kişilerin yapması veya yapmaması gereken birçok ödev belirlenmiş olup, söz konusu ödevlere uyulmaması suç ya da kabahat şeklinde ihlâlleri oluşturmaktadır. Gümrük mevzuatının milletlerarası yönünün ağırlıkta olmasına bağlı olarak gümrük ihlâlleri nedeniyle kişilerin karşılaşacağı adlî ya da idarî yaptırımların da milletlerarası düzeyde belirlenmesi beklenebilir. Ne var ki, günümüzde halen bu yaptırımlar, millî düzeyde ve ülkelerin cezalandırma politikasına bağlı olarak şekillenmektedir.

Gümrük ihlâlleri, yaptırım uygulayan makamın idarî organ, kurul veya kişi olması ve yaptırım sürecinin de idarî usûllere göre gerçekleşmesi hallerinde gümrük kabahati olarak değerlendirilmektedir. Gümrük kabahatlerinin amaçları, gümrük idarî düzeninin sağlanması bağlamında, uygun ve doğru bir gümrük gözetimi ve denetimi sürecinin yürütülmesi, ihlâllerin tespiti ve idarî yaptırıma tâbi tutularak genel ve özel önleme etkisinin sağlanması ve uyumlu kişilerin haklarının korunmasıdır. Bu amaçların gerçekleşmesi halinde legal ticaretin daha da kolaylaşarak hızlanacağı ve gümrük işlemlerinin kişiler üzerinde ilâve maliyetinin azalacağı varsayılmaktadır. Nitekim gümrük mevzuatıyla belirlenen ödevlere uyum maliyeti, ancak etkin bir cezalandırma sisteminin varlığı halinde illegal ticaret açısından bir teşvik veya haksız rekabet unsuru oluşturmamaktadır.

Türkiye'de gümrük kabahatleri, 2000 yılında yürürlüğe giren Gümrük Kanununda ve ağırlıklı olarak, ekonomik nitelikte ve vergi kaybına neden olanlar ile usulsüzlükler şeklinde düzenlenmiştir. Bununla birlikte, zaman içerisinde gümrük idaresinin görevlerinin artmasına bağlı olarak farklı mevzuatla düzenlenmiş olan dış ticaret, ulaştırma ve kambiyo ihlâlleri de gümrük denetimi sonucu tespit edilebilen ve gümrük idaresince idarî yaptırıma bağlanan kabahatler halini almıştır. Bu bağlamda, Gümrük Kanununda 2009'da yapılan değişiklikle Kanunun kabahatler kısmındaki "gümrük vergisi" ifadesi "ithalat vergileri" olarak değiştirilerek vergi kaybı niteliğindeki gümrük kabahatinin kapsamı genişletilmiş ve böylece bir taraftan gümrük idaresinin görevine giren kabahatlerin kapsamı genişlerken diğer taraftan da itiraz veya yargı yolu gibi

başvuru yollarıyla ilgili hukukî tartışmalar sona ermiştir. 2013'te yapılan değişiklikle ise, adlî yargının görevli olduğu Kaçakçılıkla Mücadele Kanununda yer alan kabahatler de Gümrük Kanununa aktarılarak gümrük idaresi görevli hale getirilmiştir. Böylece gümrük kabahatlerine bağlı olarak yargı organlarının iş yükü azalırken, gümrük idaresinin, gümrük kabahatleri ile Kaçakçılıkla Mücadele Kanununda yer alan kabahatlere yönelik farklı unsurları değerlendirmek yoluyla işlem yapmasına son verilmiştir. Diğer taraftan Kabahatler Kanununun yürürlüğe girmesiyle birlikte zaman içerisinde gümrük mevzuatında yapılan değişikler de gümrük kabahatlerinin bu Kanunla belirlenen kabahatler hukukuna uyum derecesini hızla yükseltmiştir. Ayrıca uzlaşma, Kamu Ombudsmanına başvuru ve Anayasa Mahkemesine bireysel başvuru yapılabilmesi gibi gümrük kabahatlerine yönelik kişileri koruyucu hakların uygulama alanı ve etkinliği de zaman içerisinde artış göstermiştir.

Vergi Usul Kanununda düzenlenen kabahatlerin sadece karşılaştırma amacıyla ele alındığı; esas olarak Gümrük Kanununda ve bu Kanunun temelini oluşturduğu gümrük mevzuatında yer alan gümrük kabahatlerinin incelendiği bu çalışmada elde edilen sonuçlar, yapılan değerlendirmeler ve öneriler başlıklar halinde aşağıda sunulmaktadır:

- Terminoloji

Gümrük Kanununda yer alan gümrük kabahatleri ve idarî yaptırımlar, kanunî tanımı yapılan ihlâllerin-fiillerin karşılığında uygulanan ve esasında ceza hukuku yaklaşımını yansıtan "ceza" kavramı esas alınarak sınıflandırmaya tâbi tutulmuştur. Nitekim Türk Ceza Kanununda adlî yaptırımlar, cezalar ve güvenlik tedbirleri olarak; cezalar da hapis cezaları ve adlî para cezaları olarak ikili ayrıma tâbi tutulmuştur. Gümrük Kanununun henüz Kabahatler Kanununun yürürlükte olmadığı bir tarihte çıkarılmış olduğu dikkate alındığında bu durum normal görülmekle birlikte artık Kabahatler Kanunu çerçevesinde benimsenen kabahatler hukuku yaklaşımı uyarınca "ceza" kavramı yerine, duruma göre kabahat veya idarî yaptırım kavramının kullanılması daha uygun olacaktır.

Vergi kaybı niteliğindeki gümrük kabahati tanımı içerisinde yer alan "fark" ifadesi de hukukî belirlilik bakımından bir karmaşa yaratmaktadır. Her ne kadar tam beyanlı yaygın basitleştirilmiş usûl haricinde kalan beyanın kontrolüne göre vergi farkı oluşturmayan veya %5'i aşmayan vergi farkı oluşturan ihlâller usulsüzlük sayılmışsa da kanunî tanımda yer alan farkın hem fazlalık hem de eksiklik anlamına gelmesi muhtemel olduğundan, bu ifadenin açık ve belirgin hale getirilmesi yerinde olacaktır.

Gümrük Kanununda “ceza uygulanacak işlemler” kapsamında “tespiti” şeklindeki ifade tarzı yerine ihlâlin tanımlanması daha doğru olacaktır. Nitekim, antrepo rejimine ilişkin beyannamede eşyanın farklı bir Gümrük Tarife İstatistik Pozisyonunda beyan edildiğinin tespiti örneğinde olduğu gibi, idarî yaptırım uygulanan tespit işlemi değil, bizatihi haksızlık oluşturan beyanın doğruluğunu sakatlayan harekettir.

- Amaç ve korunan hukukî değer

Gümrük kabahatleri ile ulaşılmak istenen amaç sadece gümrük idarelerince tahsil edilen vergi alacağının güvence altına alınarak hazinenin gelir kaybının önüne geçmek değil, aynı zamanda kamu yararı esasında ve gümrük idaresinin değişen ve gelişen görevleri çerçevesinde, gümrük idarî düzeninin korunmasıdır. Bu bakımdan gümrük kabahatleri salt ekonomik-malî nitelikte kabahatler değildir. Nitekim, serbest bölgelerde yürütülen faaliyetler ile ekonomik etkili ve şartlı muafiyete tâbi gümrük rejimlerinin mevzuatına uygun şekilde yürütülmesi veya yasaklamaya, kısıtlamaya, gözetim ve korunma önlemine tâbi eşyanın doğru şekilde gümrük işlemlerine tâbi tutulması, taşımacılık, nakit giriş-çıkış işlemleri düzeninin ve çevre, insan, hayvan ve bitki türleri ile kültürel hazinenin korunması bakımından istenilen izin ve belgelendirme şartlarına uyulması şeklindeki maddî ve şeklî ödevlerin yerine getirilmemesi de ihlâl olarak değerlendirilebilmektedir. Karşılığında öngörülen idarî yaptırımlar sayesinde kabahat sayılan bu ihlâllerin ilk defasında ve tekrar işlenmesinin önüne geçilmesi, diğer bir ifadeyle caydırıcılık ve ıslah etkisinin sağlanması da kanunda gümrük kabahatlerine yer verilmesinin amaçlarını oluşturmaktadır. Yine gümrük işlemlerinin kapsamına göre legal ticaretin kolaylaştırılarak hızlandırılması ve illegal ticaretin engellenmesi de gümrük mevzuatından kaynaklanan maddî ve şeklî ödevlere uyum gösteren kişilerin haklarının korunması ve hakkaniyetin sağlanması bakımından gümrük kabahatlerinin varlık amacını oluşturmaktadır.

Gümrük kabahatleri yoluyla korunan hukukî değer ise, hazine yararı ile birlikte sağlıklı bir çevrede yaşama, tüketici sağlığı ve güvenliği ile canlı türlerinin korunması üzerinde yoğunlaşmaktadır. Nitekim suçlar gibi kabahatler de kamu düzenini bozan ve bütün topluma zarar veren fiiller olması nedeniyle genelde toplumu oluşturan bütün kişilerin yararını ilgilendiren bir boyuta sahiptir. Bu durum kabahatlerin özel alanını oluşturan gümrük kabahatleri için de geçerlidir.

- Gümrük kabahatlerinde kanunîlik

Ceza normları, emir ve yasaklar içeren ve karşılığında belirtilen yaptırımlar yoluyla bunlara uymayanların cezalandırılmasını amaçlayan hukuk kurallarıdır. Ceza normunda yer alan adlî veya idarî yaptırıma göre suç veya kabahat oluşturan ve haksızlık içeriğine sahip fiiller için kanunîlik ilkesi geçerlidir. Ancak kabahat oluşturan fiiller bakımından, ilgili kanunda bulunan çerçeve hükme bağlı olarak bir esneklik tanınmış olup, bu hükmün içeriği idarenin genel düzenleyici işlemleriyle de doldurulabilmektedir. Bir anlamda bu esneklik sayesinde ilgili idareye idarî düzenin daha hızlı sağlanabilmesi amacıyla kabahat fiili oluşturabilme imkânı tanınmıştır. Gümrük idaresi de gerek Gümrük Yönetmeliğinin 82 No'lu ekinde gerekse yayımladığı birçok Tebliğde gümrük ihlâlleriyle ilgili usulsüzlüklere yer vererek, karşılığında Gümrük Kanununda belirtilen temel maktu idarî para cezasının uygulanacağına yer vermiştir. Bu durum kabahatler hukukunda benimsenen kanunîlik ilkesine uygun düşmekle birlikte Gümrük Kanununda, idarenin genel düzenleyici işlemlerinde yer alan ve idarî tedbir niteliği taşıyan izin veya sertifika iptali ile geçici veya sürekli faaliyet durdurma kararlarının dayanağını oluşturan çerçeve bir hüküm yoktur. Dolayısıyla mülkiyetin kamuya geçirilmesi kararı dışında kalan diğer idarî tedbirler hakkında Gümrük Kanununda hüküm bulunmaması eksiklik oluşturmaktadır. Kabahatler hukukuna uyum sağlanması ve idarî yaptırımların tamamında kanunîliğin sağlanması için Gümrük Kanununda diğer idarî tedbirlerin türünü, miktarını ve süresini de düzenleyen çerçeve bir hükme yer verilmesi yerinde olacaktır.

Gümrük Kanununda "Vergi Kaybına Yol Açan İşlemlere Uygulanacak Cezalar" bölümünde yer alan yolculara yönelik gümrük işlemlerinden kaynaklanan ihlâlin de kabahat sayılması mümkün değildir. Nitekim yolcu işlemlerine ilişkin ihlâller karşılığında, şahsi nitelikte veya hediye edilmek amacıyla izin verilen eşya için belirlenen limitlerin aşılması halinde usulsüzlüklere ilişkin temel maktu idarî para cezası ile kişisel ve hediyelik eşya kapsamı dışındaki eşyaya ilişkin beyana aykırılık halinde gümrük vergilerinin 2 katı tahsili şeklinde düzenlenmiştir. Kabahatler Kanununda yapılan kabahat tanımına göre karşılığında idarî yaptırım öngörülen haksızlıklar kabahat sayılmaktadır. Mevcut haliyle Gümrük Kanununda yolcuların söz konusu beyanlarından kaynaklanan ihlâle yönelik bir idarî yaptırıma yer verilmediğinden, bu ihlâlin gümrük kabahati sayılması doğru değildir. Ayrıca kabahat karşılığında gümrük personelinin doldurulmasına ve idareye verilmesine yardım ettiği sözlü beyan formu üzerinden tahsil edilen verginin değil, idarî yaptırım kararı alınmak suretiyle tahsil edilen idarî para cezasının esas alınması, usûl hükümleri açısından da uygun olacaktır. Dolayısıyla

kabahatler hukukuna uyum sağlanması amacıyla yolcu kabahati tanımının yeniden yapılması ve kanun hükmünde idarî yaptırım türüne ve miktarına mutlaka yer verilmesi yerinde olacaktır.

Ekonomik ve ticarî hayatın değişkenliğine ve bu durumun zararlı etkilerine karşı zamanında tepki verilebilmesi amacıyla dış ticarette uygulanan ek malî yükler konusunda Cumhurbaşkanının düzenleme yapma yetkisi bulunmaktadır. Ancak gümrük kabahatlerine yönelik nisbî idarî para cezalarının hesaplanmasında matrah işlevi gören gümrük vergilerinin Gümrük Kanununda tanımı yapılmış olsa da bunların neler olduğuna yer verilmemiştir. Bu durumda hukukî belirlilik sağlanamamış olması nedeniyle kanunîlik ilkesini ve farklı zamanlarda aynı kabahati işleyen kişilere Cumhurbaşkanı tarafından belirlenen vergi oranlarının esas alınması nedeniyle farklı idarî para cezası tutarı uygulanacağından kanun önünde eşitlik ilkesi zedelenecektir. Dolayısıyla Gümrük Kanununda gümrük vergileri kapsamına giren vergi ve diğer malî yüklerin neler olduğunun açık bir şekilde belirtilmesi ve idarî para cezalarının da en azından dönemsel olarak bütün kişilere aynı ağırlıkta uygulanmasını sağlayacak kanunî ölçütlere yer verilmesi yerinde olacaktır.

Gümrük kabahatlerinde kanunîlik ilkesi bakımından mülkiyetin kamuya geçirilmesi tedbirinin uygulaması da tartışmalı bir konu oluşturmaktadır. Nitekim mülkiyetin kamuya geçirilmesi kapsamında başvurulan elkoyma, ceza muhakemesi tedbiri olarak uygulanan elkoymanın aksine, hâkim kararı ve onayı aranmaması ve usûlüne göre verilmiş hâkim kararına veya yetkili merciin yazılı emrine dayanmaması ve elkoyma için aramanın yapılması gerekli görülmektedir. Her ne kadar Kaçakçılıkla Mücadele Kanununda yer alan hükümlerin gümrük kabahatlerine yönelik arama ve elkoyma işlemi açısından bu eksikliği giderdiği düşünülse de Kabahatler Kanununda böyle bir hükme yer verilmemiş olması Anayasaya aykırılık tartışmasına neden olmaktadır.

- Sık değişen gümrük mevzuatı ve malî aflar

Yürürlüğe girdiği tarihten bugüne Gümrük Kanununun çeşitli hükümleri 21 kez değiştirilmiş ya da iptal edilmiştir. Sık mevzuat değişikliği, belirli basitleştirme ve kolaylaştırmaların mevzuata aktarılması bakımından kişiler lehine olabilse de ilâve kural ve uygulamalara uyumun zaman alıcı ve maliyet artırıcı etkisi ile hataya sebebiyet vermesi nedeniyle bu değişikliklerden kişilerin olumsuz etkilenmesi söz konusu olabilmektedir. Bu nedenle yapılan değişikliklere kişilerin uyum gösterebilmesi için gerekli zamanın mutlak suretle ilgili mevzuatta belirtilmesi gerekmektedir. Diğer taraftan Gümrük

Kanununda yapılan değişiklikler, Kanunun gümrük kabahatlerine ilişkin kısmının sistematiğini de bozmuş ve bölüm başlıkları ile kapsadığı fiiller arasında uyumsuzluk oluşturmuştur. Nitekim Gümrük Kanununda "vergi kaybına neden olan işlemlere uygulanacak cezalar" ile "usulsüzlüklere uygulanacak cezalar" başlıkları altında vergi kaybı oluşturan ya da oluşturmayan, neticeli ya da neticesiz veya usulsüzlük niteliğindeki kabahat türleri birbiri içerisine girmiştir. Bu durum kabahat karşılığı uygulanacak idarî para cezasının tespitini de karmaşık hale getirmiştir. Dolayısıyla Gümrük Kanununun "cezalar" kısmının Kabahatler Kanununa uygun terminoloji ve kurallar ile etkililik, ölçülülük ve caydırıcılık ilkeleri gözetilerek açık, anlaşılır ve sistematik hale gelecek şekilde yeniden düzenlenmesi yerinde olacaktır.

Malî af veya yeniden yapılandırma gibi son dönemde sıkça başvurulan kanunî düzenlemelerin kapsamına gümrük idarelerince uygulanan idarî yaptırımların da dahil edilmesi nedeniyle gümrük işlemlerini zamanında ve tam olarak yerine getiren veya uyum düzeyi düşük kişilerin gönüllü uyumu üzerinde olumsuz etki oluşturabilmektedir.

- Damga vergisi ve harçlar

Gümrük işlemleri damga vergisi veya harç ödeme yükümlülüğüne ilişkin ödevleri de kapsayabilmektedir. Bununla birlikte Vergi Usul Kanunu hükümlerine tâbi olan bu yüklerin ödenme durumlarını denetlese de tespit edilen ihlâller bakımından gümrük idarelerinin idarî yaptırım uygulama yetkisi bulunmamaktadır. Uygulamada birlik sağlanması ve işlemlerin hızlandırılması amacıyla damga vergisi ve harçlara ilişkin idarî yaptırım uygulama yetkisinin gümrük idaresine de verilmesi önemli bir eksikliği giderecektir.

- Karayolu trafik kabahatleri

Gümrük personelinin, karayolu ulaştırma mevzuatından kaynaklanan kabahatlerin tespiti ve idarî yaptırıma bağlanması konusunda yetkisi bulunmaktadır. Bununla birlikte karayolu trafik mevzuatından kaynaklanan kabahatleri tespit edebilmekte ancak bu kabahatlere idarî yaptırım uygulama konusunda yetkisi bulunmamaktadır. Dolayısıyla uygulamada birlik sağlanması ve işlemlerin hızlandırılması bakımından karayolu trafik mevzuatında yer alan kabahatler için idarî yaptırım kararı alabilmesi yönünde gümrük personelinin de yetkilendirilmesi yerinde olacaktır.

- Tekerrür

Gümrük işlemlerinin basitleştirilmesi ve kolaylaştırılması kapsamına giren izin, teminat, mavi/yeşil hat gibi uygulamalardan yararlanma hakkının elde edilmesi bakımından aranan şartlar arasında gümrük idaresince uygulanan idarî yaptırımlara

ilişkin kişilerin geçmiş durumu da yer almaktadır. Diğer taraftan genel olarak tekerrür, idarî yaptırımların derecesi bakımından ağırlaştırıcı veya hafifletici etken olma fonksiyonu da görebilmektedir. Bununla birlikte ne Kabahatler Kanununda ne de Gümrük Kanununda tekerrüre ilişkin bir hüküm bulunmamaktadır. Bu nedenle özellikle gümrük kabahatleri ve idarî yaptırımlarına ilişkin Vergi Usul Kanununda yer alan tekerrür hükmü benzeri bir düzenleme esas alınarak Gümrük Kanununda da çerçeve bir hükme yer verilmesi, gümrük kabahatleriyle ulaşılmak istenen genel ve özel önleme amaçları açısından yerinde olacaktır.

- Mücbir sebepler

Mücbir sebeplerin süreleri durdurarak idarî yaptırım uygulanmasına engel olma şeklinde faili koruyucu bir etkisi bulunmaktadır. Gümrük Kanununda yer alan mücbir sebeplerin özellikle usulsüzlük niteliğindeki gümrük kabahatleri bakımından bu etkisi söz konusudur. Ayrıca özet beyan eksiklikleri veya fazlalıkları için de mücbir sebepler haklı bir gerekçe olarak kabul edilmektedirler. Bununla birlikte Gümrük Kanununda özellikle gümrük kabahatleri için geçerli olacak mücbir sebeplere ilişkin çerçeve kanun hükmü bulunmamakta, mevcut hükümler de gümrük mevzuatı içerisinde dağınık bir görünüm göstermektedir. Dolayısıyla Gümrük Kanununda gümrük kabahatleriyle ilgili olan mücbir sebeplere ilişkin çerçeve bir hükme yer verilmesi yerinde olacaktır.

- İdarî Para Cezalarının Türleri

Gümrük Kanununda gümrük kabahatleri karşılığında maktû ve nisbî idarî para cezası ile uygun haller için mülkiyetin kamuya geçirilmesi tedbirine yer verilmiştir. Buna karşın Kabahatler Kanununda idarî para cezası türleri arasında sayılan alt ve üst sınırı kanunla belirlenmiş idarî para cezasına Gümrük Kanununda yer verilmemiştir. Birçok ülkede uygulanan bu tür idarî para cezası failin kusur derecesine, fiilin işleniş şekline ve failin ekonomik durumuna ya da gümrük idaresiyle yaptığı işbirliğine göre idarî para cezası tutarının tespitine, diğer bir ifadeyle, ağırlaştırıcı veya hafifletici nedenlere göre idarî para cezası tutarının belirlenebilmesine imkân tanıması nedeniyle, âdil ve orantılı yaptırımlar rejimine daha uygun düşmektedir. Ancak uzlaşma görüşmeleri sırasında dikkate alınabilen bu unsurların etkin şekilde hukukî değerlendirmesinin yapılabilmesi için Gümrük Kanununda bu türden idarî para cezasına da yer verilmesi yerinde olacaktır.

- Vergi Usul Kanunu ve Gümrük Kanunu ile belirlenen farklı cezalandırma rejimi

Türkiye'de vergiler dahilde alınanlar bakımından Vergi Usul Kanunu ve ithalde alınanlar bakımından Gümrük Kanunu olmak üzere farklı usûl kanunu hükümlerine tâbidir. Bu durum, vergi kabahatlerine ilişkin usûl ve esas hükümlerinden kaynaklanan

farklı rejimleri beraberinde getirmektedir. Nitekim idarî yaptırımlara ilişkin zamanaşımı süresi, idarî itiraz, hata düzeltme, cezalarda indirim, şikâyet yoluyla üst makama başvuru, içtima, tekerrür şeklindeki hukukî kurumlar Vergi Usul Kanununa ve Gümrük Kanununa tâbi vergiler ve idarî para cezaları bakımından farklı esaslara tâbidir. Ayrıca Vergi Usul Kanunu kapsamında vergi ziyaı ve Kaçakçılıkla Mücadele Kanununda kaçakçılık suçu oluştursa da Gümrük Kanununda haksız iade niteliğinde bir fiile yer verilmemiştir.

- İdari kapasite

Türkiye'de gümrük işlemleri Ticaret Bakanlığı merkez ve taşra teşkilatı ve özellikle gümrük müdürlükleri bünyesinde görev yapan gümrük personelince yerine getirilmektedir. Gümrük personelinin ne kadar zor şartlar ve iş yükü altında görev yaptığı herkesin malûmudur. Bütün meslek gruplarında olduğu gibi gümrük personelinin de özlük haklarının iyileştirilmesi ve gümrük idarelerinde personel sayısı yönünden zafiyet oluşturulmaması, yolsuzlukların engellenmesi ve etkin bir gümrük denetimi bakımından şarttır. Ayrıca gümrük idaresinin ve gümrük personelinin meslek etiği bakımından imajının iyileştirilmesi ve korunması için gümrük işlemlerinin kolaylaştırılması ve işlemlerin elektronik ortamda yürütülerek insan faktörünün olabildiğince ortadan kaldırılması önemli bir işlev görecektir.

- Gümrük kabahatlerine ilişkin istatistiki veriler

Gümrük denetimi sırasında tespit edilen gümrük kabahatleri ve karşılığında uygulanan idarî yaptırımlarla ilgili temel problemlerden biri de birçok ülkede olduğu gibi Türkiye'de de konuya ilişkin istatistiki verilere ulaşılamamasıdır. Her ne kadar gümrük idaresince uygulanan idarî yaptırım kararlarının arşivlendiği ve bu idarî yaptırımların ceza kararları takip programı veya tahsilat takip programı şeklindeki elektronik yazılımlarla takip edildiği bilinse de bunlara ilişkin verilerin alenileştirilmemesi nedeniyle, ulaşılabilmesi mümkün olmamaktadır. Bu durum, gümrük kabahati oluşturan fiillerin görülme sıklığı ve bu fiillerin hangi kabahat türlerinde yoğunlaştığı ile idarî yaptırımların etkinliği ve caydırıcılığı gibi konularda sağlıklı analiz yapılabilmesi imkânını ortadan kaldırmaktadır. Bu nedenle Ticaret Bakanlığı tarafından gümrük kabahatlerine ve idarî yaptırımlara ilişkin istatistiki verilerin de paylaşılması, konunun kavranması ve akademik çalışmaların anlam kazanması bakımından yerinde olacaktır.

KAYNAKÇA

Kitaplar ve Makaleler

Adomaviciute, D. (2013). Customs role ensurig revenue collections. *European International Journal of Science and Technology,* 2(3), 48-58.

Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi-Avrupa Konseyi. (2010). *Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi*. http://www.danistay.gov.tr/upload/avrupainsanhaklarisozlesmesi.pdf (Erişim Tarihi: 19.3.2016).

Akbulut, B. (2010). *Türk Ceza Kanunu ile Kabahatler Kanununun genel hükümlerinin yaptırım hükümleri dışında karşılaştırmalı olarak incelenmesi*, Ankara: Adalet.

Akdoğan, A. (2009). *Kamu maliyesi*. 13. Baskı, Ankara: Gazi.

Akçay, S. (2009). Gümrüklerde yolsuzluk: dışsal nedenleri, sonuçları ve önlemleri. *İş Ahlakı Dergisi*, 2(4), 7-20.

Akdemir, T. ve A. Çavdar, A. (2015). Vergi suçu kavramı ve mükellefleri vergi suçu işlemeye yönelten etkenler. *AÜHF Prof.Dr. Nevzat Toroslu'ya Armağan*, Ankara: Ankara Üniversitesi Yayınları No: 459, 49-69.

Akıllıoğlu, T. (2004). İnsan Hakları ve Yönetim Hukuku: Avrupa Yönetim Hukukunun Oluşmasında Avrupa İnsan hakları Mahkemesi Kararlarının Rolü. http://www.idare.gen.tr/akillioglu-insan.htm (Erişim Tarihi: 15.3.2016).

Aksu, Y. (2012). Vergi hukukunda müteselsil sorumluluk kavramı ve bu bağlamda gümrük müşavirlerinin sorumluluğu. *Vergi Sorunları Dergisi*, 281, 173-182.

Aksoy, Ş. (1998). *Kamu maliyesi*, 3. Baskı, İstanbul: Filiz.

Aksüt, B. D. ve Gök, Ö. (2016). Gümrük vergilerinden kaynaklanan Anlaşmazlıkların uzlaşma yolu ile çözümü. *DEÜ Hukuk Fakültesi Dergisi,* 18(2), 75-125.

Aktan, C. C. (2006). Vergi psikolojisinin temelleri ve vergi ahlakı. *Vergileme ekonomisi ve vergileme psikolojisi* (Ed.: C. C. Aktan, D. Dileyici, İ. Y. Vural), Ankara: Seçkin.

Aktan, C. C. ve Çoban, H. (2006). Vergileme ekonomisi ve vergileme psikolojisi perspektifinden vergiye karşı tutum ve davranışları belirleyen faktörler. C. C. Aktan, D. Dileyici, İ. Y. Vural (Editörler), *Vergileme ekonomisi ve vergileme psikolojisi* içinde (s. 138-158). Ankara: Seçkin.

Aktan, C. C., Dileyici, D. ve Saraç, Ö. (2006). Vergilere karşı tepkiler ve vergilerin ahlaki ve sosyo-psikolojik sınırları. C. C. Aktan, D. Dileyici, İ. Y. Vural (Editörler), *Vergileme ekonomisi ve vergileme psikolojisi* içinde (s. 159-171). Ankara: Seçkin.

Akyazan, A. E. (2009). Maddi açıdan idari işlemler. *TBB Dergisi*, 85, 220-240.

Alacakaptan, U. (1975). *Suçun unsurları*. Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayınları, Ankara: Sevinç.

Algan, B. (2014). Bireysel başvurularda "açıkça dayanaktan yoksunluk" kriterinin Anayasa Mahkemesi tarafından yorumu ve uygulanması. *AÜHFD*, 63(2), 247-284.

Altıparmak, C. (2008). *Kabahatler hukukunda soruşturma zamanaşımı*. *İstanbul Barosu Dergisi, 82*(1), 49-57.

Arslan, M. (2016). *Vergi hukukunda zamanaşımı*. 2. Baskı, Ankara: Yaklaşım.

Aslan, M. Y. (2009). İdari yaptırımlar. *Türkiye Barolar Birliği Dergisi*, 85, 173-188.

Aslan, Y. (2010). Türk hukukunda tüzel kişilerin ceza sorumluluğu. *Ankara Barosu Dergisi, 2*, 233-246.

Atan, T. (1990). *Türk gümrük tarihi-başlangıçtan Osmanlı Devletine kadar*. Cilt 1, Ankara: Türk Tarih Kurumu Yayınları.

Ateş, H., Güloğlu, T. ve Es, M. (2009). Gümrük hizmetleri ve etik. *2. Kamuda ve Toplumda Etik Algılaması Konferansı,* Ankara, 8 Ekim 2009. 1-73.

Aydın, M. (2012). *5607 sayılı Kaçakçılıkla Mücadele Kanunu çerçevesinde kaçakçılık fiilleri ve yaptırımları*. Ankara: Adalet.

Ayyıldız, Y. (2014). Vergi mükelleflerinin suç ve ceza algısı: Türkiye alan araştırması. *Finans Politik & Ekonomik Yorumlar*, 51(598), 29-53.

Ayvacı, K. (2013). Gümrük müşavirlerinin temsil yetkisi ve bu yetkiden doğan sorumlulukları. *Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi*, 120, 1-3. (Çevrimiçi. Erişim Tarihi: 8.1.2017).

Bahçeci, B. (2011). Türkiye'de kamu alacaklarının müteselsil sorumluluk yoluyla tahsili eğilimi ve Gümrük Kanunu uygulaması. *AÜHFD*, 60(3), 423-445.

Baş, M. N. (2016). Gümrük müşavirlerinin mesleki faaliyetleri kapsamında dolaylı temsil yetkileri ve hukuki sorumlulukları. *Hacettepe HFD*, 6(1), 193-212.

Bayar, İ. N. (2013). *Vergi kaçakçılığı*. Ankara: Yetkin.

Baykara, B. (2009).*Teori ve pratik yönleriyle vergi ve vergi ceza hukuku*. Ankara: Maliye ve Hesap Uzmanları Derneği.

Bayraktar, K. (1984). Ceza hukukunda suç olmaktan çıkarma eğilimi. *İÜHFM*, L(1-4), 197-212.

Bilge, N. (1995). *Hukuk başlangıcı, hukukun temel kavramları ve kurumları*. 10. Baskı, Ankara: Turhan Kitapevi.

Biyan, Ö. (2018). *Vergi hukuku (Lisans öğrenimi için)*. Bursa: Dora.

Bozkurt, N. (2008). Yetkilendirilmiş gümrük müşaviri mi? Yeminli gümrük müşaviri mi? *Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi*, 52, 1-4. (Çevrimiçi. Erişim Tarihi: 9.1.2017).

Bozkurt, N. (2011). Zamanaşımına uğramış gümrük vergilerine para cezası uygulanabilir mi?. *Mali Çözüm*, Temmuz-Ağustos 2011, 181-189.

Bozkurt, N. (2011). İthalat sürecinde tahsil edilen ek mali yüklerin hukuksal anlamı. *Mali Çözüm*, Eylül-Ekim 2011, 137-146.

Candan, T. (2010). *Vergi suçları ve cezaları*. 3 Baskı, Ankara: Maliye ve Hukuk.

Candan,T. (2015). Cezaların şahsiliği ilkesi ve tüzel kişilerin vergi cezalarından sorumluluğu. https://turgutcandan.com/2015/06/18/cezalarin-sahsiligi-ilkesi-ve-tuzel-kisilerin-vergi-cezalarindan-sorumlulugu/ (Erişim Tarihi: 25.10.2017).

Centel, N. (1990). XIV. Uluslararası Ceza Kongresi Kararları (1-7.10.1989 Viyana). *Argumentum*, 1(1), 6-7.

Centel, N., Zafer, H. ve Çakmut, Ö. (2008). *Türk ceza hukukuna giriş*. İstanbul: Beta.

Çağlayan, R. (2006). *İdari yaptırımlar hukuku (kabahatler kanunu yorumu)*. Ankara: Asil.

Çelik, B. (1999a). *İthalde alınan vergilerden gümrük vergisi hukuku*, Ankara: İmaj.

Çelik, B. (1999b). İthalde alınan katma değer vergisi ve günümüzdeki önemi, *Gazi Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi*, *1*(2), 117-125.

Çelikyay, H. S. (2015). Anayasa Mahkemesi'nin bireysel başvuru kararlarının "başvuru yollarının tüketilmesi" ölçütü açısından değerlendirilmesi. *İÜHFM*, LXXIII(1). 21-62.

Çetin, G. (2007). Vergi aflarının vergi mükelleflerinin tutum ve davranışları üzerindeki etkisi. *Yönetim ve Ekonomi,* 14(2), 171-187.

Çiçek, H., Karataş, M. ve Yıldız, A. (2008). *Güneydoğu Anadolu Bölgesi'nde vergi yükümlülerinin vergiyi algılama ve tutum analizi: bir alan araştırması*. Ankara: T.C. Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı Yayın No: 2008/381.

Çiçek, H. G. ve Herek, H. (2012). Türkiye'de vergi suç ve cezalarının değerlendirilmesi: Antalya ili örneği. *Marmara Üniversitesi İİBF Dergisi, XXXII*(I), 311-342.

Çomaklı, Ş. E. (2008). *Türk vergi hukukunda fail kavramı*. Ankara: Savaş Yayınevi.

O. Demir (2004). Vergi uyuşmazlıklarının çözümünde görevli mahkeme. *AÜEHFD*, VIII(3-4), 185-234.

Demir, O. (2007). Vergi uyuşmazlıklarının çözümünde yetkili mahkeme. *EÜHFD*, XI(1-2), 219-257.

Demir, Ö. (1991). İthalatta vergi uygulamaları. *Hazine ve Dış Ticaret Dergisi*. 9.

Derdiyok, T. (2013). *Dış Ticarette Vergi ve Mali Yükümlülükler*. Ankara: Seçkin.

Dölek, A. (2004). *Gümrük işlemleri ve kaçakçılık*. İstanbul: Beta.

Dölek, A. (2013). *Gümrük işlemleri*. İstanbul: Umut Kitap.

Dönmez, R. (1992). *Teoride ve uygulamada vergi afları*. Eskişehir: Anadolu Üniversitesi, Yayınları.

Dönmezer, S. ve Erman, S. (1985). *Nazari ve tatbiki ceza hukuku*. Cilt I, İstanbul Filiz.

Duran, L. (1982). *İdare hukuku ders notları*. İstanbul: İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayınları.

Edizdoğan, N., Taş, M. ve Çelikkaya, A. (2007). *Vergi ceza ve yargılama hukuku*. Bursa: Ekin.

Edizdoğan, N. ve Gümüş, E. (2013). Vergi afları ve Türkiye'de vergi aflarının değerlendirilmesi. *Maliye Dergisi,* 99-119.

Ekinci, H. ve Sağlam, M. (2015). *66 soruda bireysel başvuru*. 4. Baskı, Ankara: Anayasa Mahkemesi Yayınları.

EGM-KOM. (2012). *Kaçakçılık ve organize suçlarla mücadele 2011 raporu*. Ankara.

EGM-KOM. (2014). *Kaçakçılık ve organize suçlarla mücadele 2014 raporu*. Ankara.

Ercan, T. (2016). *Türk hukukunda gümrük kabahatleri*. İstanbul: Oniki levha.

Erdağ, N. (2006). *Vergi idaremiz ve denetim müessesesi el kitabı*. İstanbul: Arıkan.

Erdem, T. (2010). *Vergisel kabahatler*. İstanbul: Beta.

Erdem, T. (2012). Anayasa Mahkemesine bireysel başvuru yolu ve vergi hukuku alanında uygulama imkanı. *Vergi Sorunları Dergisi*, 282, 83-106.

Erdem, T. (2013). 6455 sayılı Kanunla yapılan değişiklikler sonrasında Gümrük Kanununun ceza hükümleri, *Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi,* 114, 1-11. (Çevrimiçi, Erişim Tarihi: 9.1.2017).

Erdinç, B. (2012). İdari yaptırımların kavramsal çerçevesi ve cezai yaptırımlarla karşılaştırılması. *Ankara Barosu Dergisi, 70*(2), 240-276.

Erdinç, T. (2015). Karşılaştırmalı olarak Türk anayasa mahkemesine bireysel başvuru hakkı (anayasa şikâyeti). *TAAD, 6*(20), 87-138.

Erdoğan, E. ve Ener, M. (2005). *Küresel pazarın ekonomik üstleri serbest bölgeler teori, uygulama ve Avrupa Birliğine uyum sürecinde Türkiye'deki gelişimi*. Ankara. Nobel Yayın Dağıtım.

Eren, K. (2012). Bağımsız Devletler Topluluğu içinde Türk Cumhuriyetleri. *Ekonomi ve Yönetim Araştırmaları Dergisi,* 1(1), 43-73.

Erginay, A. (1998). *Vergi hukuku*. 16. Baskı, Ankara: Savaş.

Erol, A. (2012). Mükellef hakkı olarak mücbir sebepler ve sonuçları. *TBB Dergisi*, 103, 199-222.

Ertürk, E. (2006). *Uluslararası iktisadi birleşmeler*. 4. Baskı, Bursa: Alfa Aktüel.

ECHR. (2017). *Overview 1959-2016*. Strasbourg.

Gerçek, A. (2013). *Türk mali hukukunda teminat kurumu*. Ankara: Seçkin.

Gök, Ö. (2016). Gümrük idaresinden bilgi talep etme hakkı ve bilginin hukukî etkileri. *Vergi Sorunları Dergisi*, 337, 115-134.

Gökbunar, A. R. (2010). *Organize suçlarla mücadelede sivil silah: vergi*. Ankara: Maliye ve Hukuk.

Gökçelik, C. (2005). *Gümrük rejimleri.* Ankara: Gündüz Gümrük Müşavirliği.

Göker, C. (2013). Dış ticaret işlemlerine konulan ek mali yükümlülüklerde öngörülebilirlik ilkesi üzerine bir deneme. *Ankara Barosu Dergisi*, 2013/1, 113-124.

Gölcüklü, F. (1963). İdari ceza hukuku ve anlamı: idarenin cezai müeyyide tatbiki. *AÜSBFD,* XVIII(2), 115-182.

Gözler, K. (2003). *İdare hukuku*. Cilt I, Bursa: Ekin.

Gözler, K. (2010). *Anayasa hukukunun genel esasları (ders kitabı).* Bursa: Ekin.

Gözler, K. (2016). *Hukukun temel kavramları*. 14. Baskı, Bursa: Ekin.

Gözler, K. ve Kaplan, G. (2011). *Kısa idare hukuku*. Bursa: Ekin.

Gözübüyük, A. Ş. ve Tan, T. (1999). *İdare hukuku*. *(Cilt: II: İdari yargılama hukuku),* Ankara: Turhan Kitapevi.

Grainger, A. (2007). *Trade facilitation and supply chain management: a case study at the interface between business and government*. Phd. Birkbeck College, University of London.

Granier, A. (2008). Customs and Trade Facilitation: From Concept to Implementation. *World Customs Journal*, (2)1, 17-30.

GTB. (2012). *İdare faaliyet raporu-2011*, Ankara.

GTB. (2013). *İdare faaliyet raporu-2012*, Ankara.

GTB. (2014). *İdare faaliyet raporu-2013*, Ankara.

GTB. (2015). *İdare faaliyet raporu-2014*, Ankara.

GTB. (2016). *İdare faaliyet raporu-2015*, Ankara.

GTB. (2017). *İdare faaliyet raporu-2016*, Ankara.

GTB. (2018). *İdare faaliyet raporu-2017*, Ankara.

Güçlü, Y. (2010). *İdari para cezaları ve diğer idarî yaptırımlar*. 2. Baskı, Ankara: Seçkin.

E. Günay (2009). *Gümrük kaçakçılığı davalarında fiili değerlendirme-derdest*. Ankara: Seçkin.

Günday, M. (2002). *İdare hukuku*. Ankara: İmaj.

Hafızoğulları, Z. (2008). *Türk ceza hukuku ders notları 2007-2008*. Ankara: Başkent Üniversitesi, http://www.baskent.edu.tr/~zekih/ogrenci/CezaHukuku.pdf (Erişim Tarihi: 15.10.2015).

Hançerlioğlu, O. (1982). *Ticaret sözlüğü*. İstanbul: Remzi Kitapevi.

Işık, İ. ve Çabuk, M. (2007). *Vergi, muhasebe ve dış ticaret uygulamaları açısından serbest bölgeler*. Ankara: Maliye ve Hukuk.

İçel, K. (1984). İdari ceza hukuku ve kabahatleri suç olmaktan çıkarma eğilimi. *İÜHFM, L*(1-4), 117-131.

İçel, K. (2014). *Ceza hukuku: genel hükümler*. 6. Baskı, İstanbul: Beta.

İnceoğlu, S. (2013). Norm temelli denetimden olay temelli denetime, İHAS'a uyum ışığında bir değerlendirme. *Anayasa Yargısı Dergisi*, 30, 83-106.

JGK. (2014). *2013 yılı İdari faaliyet raporu*. Ankara.

Kağıtçıoğlu, M (2017). İdari işlem teorisi çerçevesinde idari mercii tecavüzü kavramının değerlendirilmesi. *Türkiye Adalet Akademisi Dergisi*. 30, 237-271.

Kangal, Z. T. (2011). *Kabahatler hukuku*. İstanbul: Oniki Levha.

Kaplan, R. (2013). Vergi kabahatlerinde yer ve kişi bakımından uygulama kuralları. *Vergi Dünyası*, 377, 99-107.

Karabulut, M. (2008). *İdari yaptırımların hukukî rejimi*. Ankara: Turhan.

Karadağ, N. C. ve İ. Organ, İ. (2014). Gümrük uzlaşması ve Vergi Usul Kanunundaki uzlaşma kurumu ile karşılaştırılmalı olarak değerlendirilmesi. *Niğde Üniversitesi İİBF Dergisi*, 7(1), 370-396.

Karagülmez, A. (2001). *Açıklamalı ve uygulamalı adlî ve idarî para cezaları*. Ankara: Seçkin.

Karagülmez, A. (2005). *Suç olmaktan çıkarma-idarî para cezaları-açıklamalı Kabahatler Kanunu*. Ankara: Seçkin.

Karakoç, Y. (2012). Türk vergi ceza hukuku üzerine bir değerlendirme. *Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 12, Özel Sayı, 3-26.

Karakoç, Y. (2015a). Vergi cezası anlaşmazlıklarının çözüm yollarından cezalarda indirim müessesesi. *Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi,* Prof. Dr. Hakan PEKCANITEZ'e Armağan, 16, 3637-3739.

Karakoç (2015b). Vergi ceza hukukuna ilişkin genel bilgiler. Y. Karakoç ve M.E. Üyümez (Editörler). *Vergi ceza hukuku* içinde (s. 2-29). Eskişehir: Anadolu Üniversitesi Açıköğretim Fakültesi Yayınları, No: 2065.

Karakoç, Y. (2016a). *Kamu icra hukuku*. Ankara: Yetkin.

Karakoç, Y. (2016b). *Vergi ceza hukuku*. Ankara: Yetkin.

Karakoç, Y. (2016c). *Vergi hukuku uygulamaları (Pratik çalışma kitabı)*. 2. Baskı, Ankara: Yetkin.

Karakoç, Y. (2017a). *Türk Hukuku'nda vergi kanunlarının Anayasaya uygunluğunun yargısal denetimi*. Ankara: Yetkin.

Karakoç, Y. (2017b). *Genel vergi hukuku (Ders kitabı)*. Ankara: Yetkin.

Karakoç, Y. (2017c). *Vergi yargılaması hukuku- Vergi anlaşmazlıklarının / uyuşmazlıklarının çözüm yolları*. 4. Baskı, Ankara: Yetkin.

Karakoç, Y. (2018). *Türk vergi yargılaması hukukunda delil sistemi*. 3. Baskı, Ankara: Yetkin.

Kargı, V. (2011). Türkiye'de vergi aflarının vergi gelirlerine etkisi. *Zonguldak Karaelmas Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 7(13), 101-115.

Karluk, S. R. (2009). *Uluslararası ekonomi*. 9. Baskı, İstanbul: Beta.

Katoğlu, T. (2012). Ceza hukukunda suçun mağduru kavramının sınırları. *AÜHFD, 61*(2), 657-693.

Kayhan, F. (1999). Özel hukuk uygulamasında yargı içtihatlarının ve içtihadı birleştirme kararlarının normatif gücü. *TBB Dergisi*, 2, 341-363.

KGEK. (2015). *Faaliyet raporu 2005-2015*. Ankara.

KGEK. (2017). *Faaliyet raporu 2016*. Ankara.

Kılıç, A. (2014). Kabahatler Kanunu'nun genel hükümlerinin vergi kabahatleri bakımından uygulanabilirliği. *Türkiye Adalet Akademisi Dergisi*, 5(18), 299-348.

Kılıç, K. (2013). *Kaçakçılık suçları, gümrük kabahatleri ve gümrük uyuşmazlıklarının çözüm yolları*. Ankara: Gazi.

Kırbaş, S. (2012). Vergi hukuku- temel kavramlar, ilkeler ve kurumlar. 19. Baskı, Ankara: Siyasal.

Kırışık, F. ve Aydın, N. (2002). İdari işlemin unsurlarında takdir yetkisinin varlığı sorunu. *Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 7(2), 331-344.

Kitapçı, İ. (2013). *Vergi etiği-vergi psikolojisi: verginin sosyo-psikolojik teorisi*. Ankara: Seçkin.

Koca, M. ve Üzülmez, İ. (2012). *Türk ceza hukuku genel hükümler*. 5. Baskı, Ankara: Seçkin.

Kumkale, R. (2016). Cumhuriyet Tarihimizde Çıkartılan Vergi Afları. http://www.alomaliye.com/2016/08/19/cumhuriyet-tarihimizde-cikartilan-vergi-aflari/ (Erişim Tarihi: 13.2.2017).

Kurt, H. (2014). İdari yaptırımlara karşı güvenceler. *Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*. *XVIII*(1), 131-178.

Küçükkutlu, N. (2000). *Sorularla gümrük mevzuatı rehberi*. Yayın No: 2000-40, İstanbul: İstanbul Ticaret Odası.

Kühne, H. H. (2009). Almanya'da idarî ceza hukukunun temelleri. İ. Ulusan ve F. B. Yavaşlar (Editörler), *İdari ceza hukuku sempozyumu* içinde (s. 111-122). Ankara: Seçkin.

Mahmutoğlu, F. S. (1995). *Kabahatleri suç olmaktan çıkarma eğilimi ve düzene aykırılıklar hukuku (idarî ceza hukukunda)*. İstanbul: Kazancı.

Mahmutoğlu, F. S. (2009). Suç-kabahat-ayrımı-idarî ceza hukuku'nun temelleri. İ. Ulusan ve F. B. Yavaşlar (Editörler), *İdari ceza hukuku sempozyumu* içinde (s. 27-42). Ankara: Seçkin.

Meran, N. (2008). *Kabahatler Kanunu ve kabahat içeren kanunlar*. 3. Baskı, Ankara: Adalet.

Muratoğlu, T. (2014) .Yargısal faaliyetler bağlamında tesis edilen disiplin yaptırımları ve bu yaptırımların hukuka uygunluğu. *Dicle Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 19(30-31), 77-147.

Mutluer, M. K. (2011). *Vergi hukuku genel ve özel hükümler*, 3. Baskı, Ankara: Turhan.

Mutluer, M. K. (2008) *Vergi genel hukuku*. 2. Baskı, İstanbul: İstanbul Bilgi Üniversitesi.

Nadaroğlu, H. (1974). *Kamu maliyesi teorisi*, İstanbul: Sermet.

Odyakmaz, Z. ve Güzel, O. (2013). İdarenin uygulamaları bakımından idare, etik ve ahlak. *Ankara Barosu Dergisi*, 3, 19-56.

Oğurlu, Y. (1999). İdari yaptırımlara genel bir bakış ve idarî yaptırım-ceza yaptırımı ayrımı. *A.Ü. Erzincan Hukuk Fakültesi Dergisi*, III(1), 143-194.

Oğurlu, Y. (2001). *İdari yaptırımlar karşısında yargısal koruma*. 2. Baskı, Ankara: Seçkin.

Oktar, S. A. (2018a). *Türk vergi sistemi*. 2. Baskı, İstanbul: Türkmen.

Oktar, S. A (2018b). *Vergi hukuku*. 13. Baskı, İstanbul: Türkmen.

Organ, İ. (2008). *Vergi denetimi ve Türkiye uygulaması*. Ankara: Gazi.

Otacı, C. ve Keskin, İ. (2010). *Türk kabahatler hukuku*. 2. Baskı, Ankara: Adalet Yayınevi.

Öncel, M., Kumrulu, A. ve Çağan, N. (2008). *Vergi hukuku*. 16. Baskı, Ankara: Turhan Kitabevi.

Önder, A. (1989). *Ceza hukuku genel hükümler*. Cilt II, İstanbul: Beta.

Öner, E. (2017a). *Türk vergi sistemi.* 8. Baskı, Ankara: Seçkin.

Öner, E. (2017b). *Vergi hukuku*. 8. Baskı, Ankara: Seçkin.

Özay, İ H. (1985). *İdari yaptırımlar*. İstanbul: İstanbul Üniversitesi.

Özbek, V.Ö., Kanbur, M. N., Doğan, K., Bacaksız, P., Tepe, İ. (2015). *Türk ceza hukuku genel hükümler*. 5. Baskı, Ankara: Seçkin.

Özen, M. (2013). *İdari ceza hukuku*. Ankara: Adalet.

Özen, M. (2014). *Vergi suçları ve kabahatleri.* Ankara: Adalet.

Özkan G. (2014). 4734 sayılı Kamu İhale Kanunun'da Öngörülen Zorunlu İdari Başvuru Yolları. *Türkiye Adalet Akademisi Dergisi*. 17, 66-110.

Öztürk, B. (2009). Kabahatler kanununun genel esasları. İ. Ulusan ve F. B. Yavaşlar (Editörler), *İdari ceza hukuku sempozyumu* içinde (s. 123-140). Ankara: Seçkin.

Pehlivan, O. (2010). *Vergi hukuku – genel ilkeler ve Türk vergi sistemi*. Trabzon: Derya.

Rençber, A. (2017). *Kabahat genel teorisi açısından vergi kabahatleri*. İstanbul: Onikilevha.

Sancaktar, O. (2009). İdari Cezaların Yaptırımlar Teorisindeki Yeri ve Türk Hukuku'ndaki Anayasal Temelleri. İ. Ulusan ve F. B. Yavaşlar (Editörler), *İdari ceza hukuku sempozyumu* içinde (s. 59-110). Ankara: Seçkin.

Saruç, N. T. (2015). *Vergi uyumu: teori ve uygulama*. Ankara: Seçkin.

Savaşan, F. (2006). Vergi afları: teori ve Türkiye uygulaması ("vergi barışı" uygulama sonuçları). *Afyon Kocatepe Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi,* VIII(1), 41-65.

Saygılıoğlu, N. ve Akçin, R. (2018). *Dış ticaret ve gümrük-teori, mevzuat, uygulama*. 2. Baskı, Ankara.

Selen, U. (2005). Dış ticaret yardım unsuru olarak dahilde işleme rejimi: Türkiye açısından değerlendirilmesi. *Akdeniz İ.İ.B.F. Dergisi,* (10), 182-205.

Selen, U. (2017). *Gümrük işlemleri ve vergilendirilmesi*. 9. Baskı, Bursa: Ekin.

Soysal, H. C., Uysal, O. ve Atabinici, M. (1999). *Gümrük ve dış ticaret terimleri sözlüğü*. İstanbul: Gümrük Müfettişleri Derneği Yayınları.

Soyaslan, D. (1990). *Yürütme organının suç ve ceza koyma yetkisi*. Ankara: Kazancı.

Şen, E. (1994). İdari ceza hukuku. *İÜSBFD, 8*, 21-50.

Şen, E. (1994). *Çevre ceza hukuku*. İstanbul: Kazancı Yayınları.

Şenyüz, D. (2017). *Vergi ceza hukuku (vergi kabahatleri ve suçları).* 10. Baskı, Bursa: Ekin.

Şenyüz, D., Yüce, M. ve Gerçek, A. (2015).*Vergi hukuku (Genel hükümler)*. 6. Baskı, Bursa: Ekin.

Takım, A., İmamoğlu, İ. K. ve Naktiyok, Y. (2018). *Dış ticaret işlemleri-kavram, teori, politika ve uygulama*. Bursa: Ekin.

Tan, T. (2004). İdari Yaptırımlar ve Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesindeki Güvenceler. *Hukuk Kurultayı*. Ankara: Ankara Barosu Yayınları.

Taşdelen, A. (2010). *Vergi kabahatleri*. Ankara: Turhan.

Taştan, M. (2013). Vergi kaçakçılığı suçlarından defter, kayıt ve belgeleri gizlemek suçu (VUK 359/a-2. madde). *Adalet Dergisi*, 45, 161-187.

Tekin, F. ve Çelikkaya, A. (2016). *Vergi denetimi*. 7. Baskı, Ankara: Seçkin.

TESEV. (2016). *Yolsuzluk raporları 2016: Türkiye'de Yolsuzluk Algısı*. İstanbul: TESEV Yayınları.

TI. (2017). *Corruption perceptions index 2016. Berlin*.

Tokatlıoğlu, M. Y. (2005). Türkiye'de dış ticaretin vergilendirilmesi ve Avrupa Birliği. *Akdeniz İ.İ.B.F. Dergisi,* 10, 46-72.

Toprak, V. (1967). *Gümrük mevzuatı ve tatbikatı*. Ankara: Sevinç.

Toroslu, N. (2008). *Ceza hukuku genel kısım.* 12. Baskı, Ankara: Savaş Yayınları.

Tunay, E. ve Güvenç, İ. (2007). *Türkiye'de mükelleflerin vergiye bakışı*. Ankara: Gelir İdaresi Başkanlığı Mükellef Hizmetleri Daire Başkanlığı Yayınları No: 51.

Tuncer, S. (2000). Gümrük müşavirliği. *Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi*, 95, 1-5. (Çevrimiçi, Erişim Tarihi: 9.1.2017).

Tuncer, S. (2001). *Gümrükler ve gümrük vergiler (teori-uygulama)*. Ankara: Yaklaşım.

Turabi, S. (2012). Kusurluluk ve kusurluluğu etkileyen haller. *Türkiye Barolar Birliği Dergisi*, 101, 267-292.

TÜSİAD. (2005). *Devlette etikten etik devlete: Kamu yönetiminde etik, kavramsal çerçeve ve uluslararası uygulamalar*, Cilt 1, İstanbul.

Tezcan, D. (2009).İdari muhakeme hukuku ile ceza muhakemesi hukuku arasındaki farklılığın anlamı ve önemi, İ. Ulusan, F. B. Yavaşlar (Editörler). *İdari ceza hukuku sempozyumu* içinde (s. 161-172), Ankara: Seçkin.

Ulusoy, A. (2009). İdari ceza hukuku'nun işlevi ve hukuk düzeni içindeki yeri. İ. Ulusan ve F. B. Yavaşlar (Editörler), *İdari ceza hukuku sempozyumu* içinde (s. 43-48). Ankara: Seçkin.

Ulusoy, A. D. (2013). *İdari yaptırımlar*. İstanbul: Oniki Levha.

UNCTAD/WCO. (2011), Risk management for customs controls. *UNCTAD Trust fund on trade facilitation negotiations Technical note No. 12*. Rev. 4., Geneva. http://unctad.org/en/Docs/TN12_RiskManagement.pdf (Erişim Tarihi: 15.10.2016).

Ü. S. Üstün (2011). Maliye Bakanlığının vergi kabahatlerini belirleme yetkisi. *EÜHFD*, XV(1-2), 25-57.

Üstün, Ü. S. (2013). *Nasıl bir vergi denetimi ve vergi yargısı*. İstanbul: Beta.

Üyümez, M. E. (2006). Vergi cezalarının hukuki niteliği. *Eskişehir Barosu Dergisi*, 10, 103-119.

Üyümez, M. E. (2016). *Vergi suç ve kabahatlerinde birleşme*. Eskişehir: Nisan.

Üyümez, M. E. ve Gültekin, R. (2016). Gümrük denetimi: türkiye uygulamalarının analizi. *Mehmet Akif Ersoy Üniversitesi Sosyal Bilimler Fakültesi Dergisi*, 8(14), 343-365.

WB. (2018). *Doing Business-2018*. Washington.

Widdowson, D. (2004) Managing Risk in the Customs Context. (91-99) *Customs Modernization Handbook*. (Edit. Luc de Wolf & Jose B. Sokol), Washington: World Bank.

Widdowson, D. (2005). International trade facilitation: The customs Imperative. *APEC Workshop on the WTO Trade Facilitation Negotiations*, Kuala Lumpur, 1-14, http://customscentre.com/wp-content/uploads/2012/09/international_trade_facilitation_the_customs_imperative.pdf (Erişim Tarihi: 15.10.2016).

Widdowson, D. (2007), "The changing role of Customs: evolution or revolution?", World Customs Journal, (1)1, 31-37.

Widdowson, D. (2012). Risk-Based Compliance Management Making it Work in Border Management Agencies. Washington: The World Bank.

Wolters, G. (2009). Alman kabahatler Hukuku'nun kanunî temelleri. (Çev: Cüneyt Bellican, Bilge Erson Asar), İ. Ulusan ve F. B. Yavaşlar (Editörler), *İdari ceza hukuku sempozyumu* içinde (s. 141-160). Ankara: Seçkin.

WCO. (2013). *Glossary of international customs terms*. Brussels.

WCO. (2017). *Annual report 2016-2017.* Brussels.

Yalçın, İ. (2007). *Tüm yönleriyle kabahatler hukuku*. Ankara: Seçkin.

Yayla, H. E., Özbek, F. M., Topal, M. H., Cengiz, E. (2009). Para sevgisinin vergi ahlakı üzerine etkisi. *Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi, 2*(3), 51-78.

Yavaşlar, F. B. (2009). Vergi Usul Kanununda yer alan vergisel kabahat ve yaptırımlar. İ. Ulusan ve F. B. Yavaşlar (Editörler), *İdari ceza hukuku sempozyumu* içinde (s. 285-297). Ankara: Seçkin.

Yerci, C. (2005). *Gümrük mevzuatı dahil tüm yönleriyle ithalatta kdv*. Ankara: Yaklaşım Yayıncılık.

Yerlikaya, G. K. (2012). Türk vergi hukukunda mücbir sebep halinin dava ve temyiz süresini durdurup durdurmayacağı sorunu. *Yalova Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi,* 1(1), 43-56.

Yıldız, H. (2014). Vergi inceleme işleminin bir idari işlem olarak unsurları yönünden hukuki analizi. *EÜHFD,* XVII(3–4), 129-154.

Yokuş, S. (2016). Türkiye'den Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi'ne başvuruda iç hukuk yolu olarak Anayasa Şikayeti. *İstanbul Kemerburgaz Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 1(2), 33-50.

Yumuk, H. (2017). Gümrük hukukunda zorunlu idari itiraz. Y. Karakoç, B. Pınar, Y. Taylar, Ö. Gök, B. D. Aksüt, E. S. Artun (Editörler) *Yedinci Genç Vergi Hukukçukarı Sempozyumu (Bildiri Kitabı)* içinde (s. 173-224). Ankara: Yetkin.

Yüce, M. ve Çelikkaya, A. (2016). *Örnek uygulamalarla gümrük uyuşmazlıkları ve çözüm yolları*. Bursa: Dora.

Zanobini, G. (1963). İdari ceza hukukunda kıstas meselesi. (Çev: H. Y. Günal) *AÜSBFD,* XVIII(3), 301-318.

Zanobini, G. (1964). *İdari müeyyideler*. (Çev: H. Y. Günal), Ankara: Sevinç.

Mahkeme Kararları

AİHM. 24.2.1994 tarih ve 12547/86 Başvuru No'lu Bendenoun vs. Fransa Kararı.

AİHM. 23.2.1995 tarih ve 15375/89 Başvuru No'lu G. Dosier und F. Gmbh vs. Hollanda Kararı.

AİHM. 23.11.2006 tarih ve 73053/01 Başvuru No'lu Jussila vs. Finlandiya Kararı.
AİHM. 10.7.2007 tarih ve 15084/02 Başvuru No'lu Bimer S. A vs. Moldova Kararı.
AİHM. 20.9.2011 tarih ve 14902/04 Başvuru No'lu Yukos vs. Rusya Kararı.
AİHM. 20.5.2014 tarih ve 11828/11 Başvuru No'lu Nykanen vs. Finlandiya Kararı.
AİHM. 27.11.2014 tarih ve 7356/10 Başvuru No'lu L. Dev vs. İsveç Kararı.
AnyM. 7.11.2013 tarih ve 2013/1582 Başvuru Numaralı Kararı. https://kararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr (Erişim Tarihi: 2.12.2018).
AnyM. 25.3.2015 tarih ve 2014/72 Başvuru Numaralı Kararı. https://kararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr (Erişim Tarihi: 2.12.2018).
AnyM. 15.10.2015 tarih ve 2013/3963 Başvuru Numaralı Kararı. https://kararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr (Erişim Tarihi: 2.12.2018).
AnyM. 15.12.2015 tarih ve 2013/6405 Başvuru Numaralı Kararı. https://kararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr (Erişim Tarihi: 2.12.2018).
AnyM. 6.1.2016 tarih ve 2013/7267 Başvuru Numaralı Kararı. https://kararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr (Erişim Tarihi: 2.12.2018).
AnyM. 23.2.2016 tarih ve 2013/8896 Başvuru Numaralı Kararı. https://kararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr (Erişim Tarihi: 2.12.2018).
AnyM. 1.2.2017 tarih ve 2014/19070 Başvuru Numaralı Kararı. https://kararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr (Erişim Tarihi: 2.12.2018).
AnyM. 23.10.1996 tarih ve E.1996/48, K.1996/41. (RG, 18.9.1997 - 23114).
AnyM. 23.10.1997 tarih ve E.1997/19, K.1997/66. (RG, 16.1.1999 - 23585).
AnyM. 28.3.2001 tarih ve E.1999/51, K.2001/63. (RG, 29.3.2002 - 24710).
AnyM. 23.5.2001 tarih ve E.2001/232, K.2001/89. (RG, 19.1.2002 - 24645).
AnyM. 18.10.2005 tarih ve E.2003/7, K.2005/71. (RG, 22.2.2006 - 26088).
AnyM, 11.6.2009 tarih ve E.2007/115, K.2009/80. (RG, 26.11.2009 - 27418).
AnyM, 11.10.2012 tarih ve E.2011/109, K.2012/145. (RG, 28.3.2013 - 28601).
AnyM. 27.12.2012 tarih ve E.2011/139, K.2012/205. (RG. 10.10.2013 - 28791).
AnyM. 22.5.2014 tarih ve E.2013/104, K.2014/96. (RG. 12.12.2014 - 29203).
AnyM. 12.7.2017 tarih ve E.2017/121, K.2017/121. (RG, 25.8.2017 - 30165).
Dş. 1. D. 18.4.2003 tarih ve E.2003/44, K.2003/49. http://emsal.danistay.uyap.gov.tr (Erişim Tarihi: 21.10.2018).
Dş. 7. D. 6.2.2003 tarih ve E.2003/121, K.2003/337. http://emsal.danistay.uyap.gov.tr (Erişim Tarihi: 21.10.2018).
Dş. 7. D. 14.10.2004 tarih ve E.2004/1536, K.2004/2443. http://pcgumrukmobil.com/G%C3%BCmr%C3%BCk%20Mevzuat%C4%B1/Dosyalar/Muafiyetler/DANK%20K.2004-2443.doc (Erişim Tarihi: 13.11.2018).
Dş. 7. D. 20.6.2007 tarih ve E.2005/1117, K.2007/2800. http://emsal.danistay.uyap.gov.tr (Erişim Tarihi: 23.10.2018).
Dş. 7. D. 19.1.2009 tarih ve E.2007/6470, K.2009/111. http://emsal.danistay.uyap.gov.tr (Erişim Tarihi: 29.10.2018).
Dş.7.D. 29.5.2012 tarih ve E.2009/2193, K.2012/2621. http://emsal.danistay.uyap.gov.tr (Erişim Tarihi: 1.12.2018).

Dş. 7.D. 21.12.2012 tarih ve E.2012/4237, K.2012/7610 http://emsal.danistay.uyap.gov.tr (Erişim Tarihi: 1.11.2018).

Dş. 7. D. 2.4.2012 tarih ve E.2008/4440, K.2012/1136. http://emsal.danistay.uyap.gov.tr (Erişim Tarihi: 1.11.2018).

Dş. 10. D. 5.12.2003 tarih ve E.2002/521, 2003/4772. http://emsal.danistay.uyap.gov.tr (Erişim Tarihi: 1.11.2018).

Dş. 10.D. 19.10.2015 tarih ve E.2015/2477 ve K.2015/4449 http://emsal.danistay.uyap.gov.tr (Erişim Tarihi: 1.11.2018).

Dş. 10.D. 21.12.2015 tarih ve E.2015/3395, K. 2015/6055 http://emsal.danistay.uyap.gov.tr (Erişim Tarihi: 1.11.2018).

Dş. 10. D. 30.3.2016 tarih ve E.2016/199 ve K.2016/1777 http://emsal.danistay.uyap.gov.tr (Erişim Tarihi: 1.11.2018).

Dş. 15. D. 27.9.2013 tarih ve E.2013/8439, K.2013/6550. http://emsal.danistay.uyap.gov.tr (Erişim Tarihi: 2.12.2018).

Dş. 15. D. 3.4.2018 tarih ve E.2016/6785, K.2018/3262. http://emsal.danistay.uyap.gov.tr (Erişim Tarihi: 28.10.2018).

Dş. İDDK. 23.12.2010 tarih ve E.2009/1188, K.2010/2507 http://emsal.danistay.uyap.gov.tr (Erişim Tarihi: 28.10.2018).

Y.7.C.D. 1.2.2005/21309/59. (Günay, 2009, s. 253).

Y.7.C.D. 19.6.2001/10347/11451. (Günay, 2009, s. 254).

İnternet Kaynakları

http://ggm.gtb.gov.tr/mevzuat/mevzuat-taslaklari/taslak-kanunlar (Erişim Tarihi: 1.8.2017).

http://www.wcoom.org/en/topics/facilitation/instrument-and-tools/conventions/pf_revised_kyoto_conv/kyoto_new/gach2.aspx (Erişim Tarihi: 25.1.2017).

http://www.wto.org/english/docs_e/legal_e/legal_e.htm (Erişim Tarihi: 5.7.2016).

http://www.wcoom.org/en/about-us/legal-instruments/conventions.aspx (Erişim Tarihi: 5.7.2016).

http://www.wcoom.org/en/about-us/wco-members/membership.aspx (Erişim Tarihi: 29.7.2016).

http://www.resmigazete.gov.tr (Erişim Tarihi: 15.3.2018).

https://kms.kaysis.gov.tr/Home/Kurum/24308261 (Erişim Tarihi: 12.12.2018).

http://emsal.danistay.uyap.gov.tr (Erişim Tarihi: 21.10.2018).

http://www.ekonomi.gov.tr/portal/faces/home/ithalat/ticaretPolitikasiSav/ticaretPolitikasiSavTicaret_Politikasi_Savunma_Araclari_Nedir_?_afrLoop=117097232220223&_afrWindowMode=0&_afrWindowId=1393a386yv_103#!%40%40%3F_afrWindowId%3D1393a386yv_103%26_afrLoop%3D117097232220223%26_afrWindowMode%3D0%26_adf.ctrl-state%3D1393a386yv_167 (Erişim Tarihi: 10.3.2017).

http://ggm.gtb.gov.tr/sikca-sorulan-sorular/bireysel/yolcu-muafiyetleri (Erişim Tarihi: 8.7.2016).

http://ec.europa.eu/taxation_customs/customs/procedural_aspects/general/sad/ (Erişim Tarihi: 1.9.2015).

http://ab.gtb.gov.tr/uluslararasi-orgutler/ortak-transit-rejimi (Erişim Tarihi: 1.12.2018).

http://www.pcgumrukmobil.com/Gümrük%20Mevzuatı/Gümrük%20Kanunu%20Gerekçesi.doc (Erişim Tarihi: 23.10.2018).

http://www.gso.org.tr/Content/?gsoSyfID=378 (Erişim Tarihi: 24.10.2018).

https://kms.kaysis.gov.tr/Home/Goster/140770 (Erişim: 27.10.2018).

https://kms.kaysis.gov.tr/Home/Goster/55386 (Erişim Tarihi: 27.10.2018).

https://www.ticaret.gov.tr/data/5b9147dc13b8770becf1e92b/Ticaret%20Bakanl%C4%B1g%CC%86%C4%B1%20Tes%CC%A7kilat%20S%CC%A7emas%C4%B1.pdf (Erişim Tarihi: 27.10.2018).

http://trakya.gtb.gov.tr/kurumsal/organizasyon-semasi (Erişim Tarihi: 6.8.2017).

http://risk.gtb.gov.tr/web/gumruk-istatistikleri/dis-ticaret-verileri (Erişim Tarihi: 6.3.2018).

http://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/user_upload/VI/GBG1.htm (Erişim Tarihi: 15.3.2018).

http://risk.gtb.gov.tr/web/gumruk-istatistikleri/dis-ticaret-verileri (Erişim Tarihi: 15.3.2018).

http://emsal.danistay.uyap.gov.tr (Erişim Tarihi: 1.11.2018).

http://www.tdk.gov.tr/index.php.?option=com_bts&arama=kelime&guid=TDK.GTS.53bb3a0703d908.11249387 (Erişim Tarihi: 1.7.2016).

http://risk.gtb.gov.tr/web/gumruk-istatistikleri/dis-ticaret-verileri (Erişim Tarihi: 15.3.2018).

https://ggm.gtb.gov.tr/data/521de102487c8e1908cf985b/2011-39.pdf (Erişim Tarihi: 27.10.2018).

https://risk.gtb.gov.tr/hakkimizda/gorevlerimiz (Erişim Tarihi: 27.10.2018).

http://risk.gtb.gov.tr/hakkimizda/kontrol-dairesi (Erişim Tarihi: 1.3.2017).

http://unctad.org/en/Docs/TN12_RiskManagement.pdf (Erişim Tarihi: 15.10.2016).

http://customscentre.com/wp-content/uploads/2012/09/international_trade_facilitation_the_customs_imperative.pdf (Erişim Tarihi: 15.10.2016).

https://ggm.gtb.gov.tr/data/521de49f487c8e1908cf986a/2009-21.pdf (Erişim Tarihi: 28.10.2018).

http://teftis.gtb.gov.tr/istatistikler/istatistikler (Erişim Tarihi: 1.3.2017).

http://teftis.gtb.gov.tr/istatistikler/istatistikler (Erişim Tarihi: 1.3.2017).

https://wcd.coe.int/com.instranet.InstraServlet?command=com.instranet.CmdBlobGet&InstranetImage=2009032&SecMode=1&DocId=752646&Usage=2 (Erişim Tarihi: 15.3.2016).

https://wcd.coe.int/com.instranet.InstraServlet?command=com.instranet.CmdBlobGet&InstranetImage=2011123&SecMode=1&DocId=392992&Usage=2 (Erişim Tarihi: 15.3.2016).

http://www.coe.int/t/dghl/standardsetting/cdcj/CDCJ%20Recommendations/CMRec(2007)7E.pdf (Erişim Tarihi: 15.3.2016).

http://www.idare.gen.tr/akillioglu-insan.htm (Erişim Tarihi: 15.3.2016).

http://www.baskent.edu.tr/~zekih/ogrenci/CezaHukuku.pdf (Erişim Tarihi: 15.10.2015).

https://ggm.gtb.gov.tr/data/521db47f487c8e1908cf97a0/2013-38.pdf (Erişim Tarihi: 28.10.2018).

https://ggm.gtb.gov.tr/data/568fbff31a79f5340cabc9a2/G%C3%BCmr%C3%BCk%20Kanunu%20235-1_c%20maddesine%20ili%C5%9Fkin%20uygulama_Ustyazi.pdf (Erişim Tarihi: 28.10.2018).

https://turgutcandan.com/2015/06/18/cezalarin-sahsiligi-ilkesi-ve-tuzel-kisilerin-vergi-cezalarindan-sorumlulugu/ (Erişim Tarihi: 25.10.2017).

https://ggm.gtb.gov.tr/data/5a69d917ddee7d1fa8b58a30/..2018-0%20say%C4%B1l%C4%B1%20Genelge.pdf (Erişim Tarihi: 29.10.2018).

https://ggm.gtb.gov.tr/data/586b63201a79f5d2f0424cb5/2017_22%20Say%C4%B1l%C4%B1%20Genelge.pdf (Erişim Tarihi: 29.10.2018).

http://hukuk.gtb.gov.tr/data/5440c4d7f293704d6c39e7c5/2012-2.pdf (Erişim Tarihi: 16.11.2018).

https://www.kararara.com (Erişim Tarihi: 3.11.2018).

http://www.tdk.gov.tr/index.php?option=com_bts&view=bts&kategori1=veritbn&kelimesec=301565 (Erişim Tarihi: 18.5.2016).

https://groups.google.com/forum/#!topic/izmirgumrukmusavir/Tgnd7KcmCOI (Erişim Tarihi: 13.8.2016).

http://www.resmigazete.gov.tr (Erişim Tarihi: 15.3.2018).

https://www.tbmm.gov.tr/sirasayi/donem22/yil01/ss840m.htm (Erişim Tarihi: 15.10.2015).

http://www.tdk.gov.tr/index.php?option=com_bts&view=bts (Erişim Tarihi: 11.11.2018).

http://www.alomaliye.com/2016/08/19/cumhuriyet-tarihimizde-cikartilan-vergi-aflari/ (Erişim Tarihi: 13.2.2017).

http://agnhukuk.com/gumruk-islemlerinde-bilgi-talebi (Erişim Tarihi: 11.12.2018).

https://www.ticaret.gov.tr/iletisim/bilgi-edinme (Erişim Tarihi: 11.12.2018).

http://pcgumrukmobil.com/G%C3%BCmr%C3%BCk%20Mevzuat%C4%B1/Dosyalar/Muafiyetler/DANK%20K.2004-2443.doc (Erişim Tarihi: 13.11.2018).

http://emsal.danistay.uyap.gov.tr (Erişim Tarihi: 1.11.2018).

http://www.wcoom.org/~/media/wco/public/global/pdf/topics/integrity/instruments-and-tools/model-code-of-ethics-and-conduct.pdf?la=en (Erişim Tarihi: 1.2.2017).

http://www.igm.org/tumhaber/duyuru/35995-gumruk-musavirligi-meslegi-algi-calismasi.html (Erişim Tarihi: 17.2.2015).

http://www.anayasa.gov.tr/icsayfalar/istatistikler/pdf/31122017_istatistik_tr.pdf (Erişim Tarihi: 3.2.2017).

https://kararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr (Erişim Tarihi: 2.12.2018).

https://www.echr.coe.int/Documents/COURTalks_Inad_Talk_TUR.PDF (Erişim Tarihi: 2.12.2018).