



T.C.

HİTİT ÜNİVERSİTESİ

LİSANSÜSTÜ EĞİTİM ENSTİTÜSÜ

ADLİ BİLİMLER ANA BİLİM DALI

**GÜMRÜK KANUNU VE KAÇAKÇILIKLA MÜCADELE
KANUNUNUN BAZI MADDELERİNİN SUÇ VE CEZADA
KANUNİLİK İLKESİ, HAK ARAMA ÖZGÜRLÜĞÜ, MASUMİYET
KARİNESİ VE MÜLKİYET HAKKI KAPSAMINDA
DEĞERLENDİRİLMESİ**

Yüksek Lisans Tezi

Zeki ÖZLEN

Çorum - 2025

**GÜMRÜK KANUNU VE KAÇAKÇILIKLA MÜCADELE KANUNUNUN BAZI
MADDELERİNİN SUÇ VE CEZADA KANUNİLİK İLKESİ, HAK ARAMA
ÖZGÜRLÜĞÜ, MASUMİYET KARİNESİ VE MÜLKİYET HAKKI
KAPSAMINDA DEĞERLENDİRİLMESİ**

Zeki ÖZLEN

**Lisansüstü Eğitim Enstitüsü
Adli Bilimler Ana Bilim Dalı**

Yüksek Lisans Tezi

TEZ DANIŞMANI

Doç. Dr. Veysel DİNLER

Çorum-2025



T.C.
HİTİT ÜNİVERSİTESİ
LİSANSÜSTÜ EĞİTİM ENSTİTÜSÜ
YÜKSEK LİSANS TEZ ONAYI

ÖĞRENCİNİN

Adı ve Soyadı : Zeki ÖZLEN
Numarası : 210421014
Ana Bilim Dalı : Lisansüstü Eğitim Enstitüsü Adli Bilimler Anabilim Dalı
Programı : Adli Bilimler
Danışmanı : Doç. Dr. Veysel DİNLER
Tez Savunma Tarihi : 28/04/2025 **Saati:** 13.00
Tez Başlığı : Gümrük Kanunu ve Kaçakçılıkla Mücadele Kanununun Bazı Maddelerinin Suç ve Cezada Kanunilik İlkesi, Hak Arama Özgürlüğü, Masumiyet Karinesi ve Mülkiyet Hakkı Kapsamında Değerlendirilmesi

Hitit Üniversitesi Lisansüstü Eğitim Öğretim Yönetmeliği'nin **9. maddesi** uyarınca, yapılmış olan tez savunma sınavı sonunda adayın tezinin **KABULÜNE OY BİRLİĞİ** ile karar verilmiştir.

TEZ SAVUNMA SINAV JÜRİSİ		KARAR	
Ünvanı Adı ve Soyadı	Görevi	Kabul	Ret
Doç.Dr. A.Hakan YAVUZ	Jüri Başkanı	<input checked="" type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Doç.Dr. Veysel DİNLER	Tez Danışmanı	<input checked="" type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Dr. Öğretim Üyesi Özgür TAŞDEMİR	Üye	<input checked="" type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>

Prof. Dr. Osman ÇUBUK
Enstitü Müdürü

TEZ BİLDİRİMİ

Tez içindeki bütün bilgilerin etik davranış ve akademik kurallar çerçevesinde elde edilerek sunulduğunu, ayrıca tez yazım kurallarına uygun olarak hazırlanan bu çalışmada bana ait olmayan her türlü ifade ve bilginin kaynağına eksiksiz atıf yapıldığını beyan ederim.

(İmza)

Zeki ÖZLEN

**GÜMRÜK KANUNU VE KAÇAKÇILIKLA MÜCADELE KANUNUNUN BAZI MADDELERİNİN
SUÇ VE CEZADA KANUNİLİK İLKESİ, HAK ARAMA ÖZGÜRLÜĞÜ, MASUMİYET KARİNESİ
VE MÜLKİYET HAKKI KAPSAMINDA DEĞERLENDİRİLMESİ**

Zeki ÖZLEN

ORCID: 0009-0006-9075-6531

HİTİT ÜNİVERSİTESİ

LİSANSÜSTÜ EĞİTİM ENSTİTÜSÜ

Yüksek Lisans Tezi

Nisan 2025

ÖZET

Türkiye’de gümrük ve kaçakçılık mevzuatında bazı uygulamalar, özellikle mevzuattan kaynaklı olarak ceza adalet sisteminin temel ilkeleri ile bağdaşmamaktadır. Kanunlardaki bazı belirsizlik ve çelişkili düzenlemeler, uygulamada daha çok uygulayıcının inisiyatifine bırakılmaktadır. Bu durum aynı durumda olanlara farklı idari işlemlere ve çelişkili sonuçlara yol açmaktadır. Öyle ki, bu farklılık sadece kişilerin maddi kaybına değil, aynı zamanda ceza yaptırımını uygulanmasına ve gelecekteki iş yaşamına etki etmek kadar kişiler açısından çok sayıda olumsuz sonuca yol açmaktadır.

Bu çalışmanın amacı, gümrük ve kaçakçılık mevzuatını ceza adalet sisteminin temel ilkeleri çerçevesinde analiz ederek, sorunlu mevzuat hükümlerini ortaya koymak, bu hükümlerin uygulamada hangi hukuki ilkelere aykırı olduğunu belirlemektir. Çalışmada sadece durum tespiti yapılmayacak, aynı zamanda gümrük ve kaçakçılık mevzuatının iyileştirilmesi ve uygulamada hakkaniyetin sağlanmasına yönelik bazı öneriler getirilecektir.

Anahtar Kavramlar: Gümrük mevzuatı, Kaçakçılık mevzuatı, Ceza muhakemesi hukuku ilkeleri, Kanunilik ilkesi.

Bilim Kodu: 113801

AN ASSESSMENT OF CERTAIN ARTICLES OF THE CUSTOMS LAW AND THE ANTI-SMUGGLING LAW IN TERMS OF THE PRINCIPLE OF LEGALITY IN CRIMES AND PUNISHMENTS, FREEDOM TO CLAIM RIGHTS, THE PRESUMPTION OF INNOCENCE, AND THE RIGHT TO PROPERTY

Zeki ÖZLEN

ORCID: 0009-0006-9075-6531

HITIT UNIVERSITY

GRADUATE SCHOOL

Masters of Science Thesis

April 2025

ABSTRACT

In Turkey, certain practices in the customs and anti-smuggling legislation, particularly those stemming from the laws themselves, are not compatible with the fundamental principles of the criminal justice system. Some ambiguities and contradictory provisions in the legislation leave room for discretion by practitioners in its implementation. This leads to different administrative procedures and contradictory outcomes for individuals in similar situations. In fact, such inconsistencies result not only in financial losses for individuals, but also in criminal sanctions and numerous other negative consequences, including adverse impacts on their future professional lives.

The purpose of this study is to analyze the customs and anti-smuggling legislation within the framework of the fundamental principles of the criminal justice system, to identify problematic provisions, and to determine which legal principles these provisions violate in practice. This study will not only provide a situation analysis but will also offer several recommendations aimed at improving the legislation and ensuring fairness in its implementation.

Key Terms: Customs legislation, Anti-smuggling legislation, Principles of criminal procedure law, Principle of legality.

Science Code: 113801

TEŞEKKÜR

Bilgisi, tecrübesi ve tavsiyeleriyle yanımda olan, emeğini eksik etmeyen ve yaőadığım kafa karışıklığında her zaman yol gösterici olan değerli danışmanım Doç.Dr. Veysel Dinler'e teşekkür ederim.

Zeki ÖZLEN



İÇİNDEKİLER

ÖZET.....	iv
ABSTRACT.....	v
TEŞEKKÜR.....	vi
SİMGELER VE KISALTMALAR	x
GİRİŞ.....	1

1. BÖLÜM

GÜMRÜK VE KAÇAKÇILIK MEVZUATI

1.1. Gümrük Mevzuatı ve Gümrük Rejimleri	4
1.2. Serbest Dolaşıma Giriş Rejimi.....	5
1.3. Geçici İthalat Rejimi.....	6
1.4. GTİP (Gümrük Tarife İstatistik Pozisyonu)	8
1.5. Gümrük Kıymeti.....	9
1.6. Gümrük Vergisi.....	10
1.7. Eşyanın Menşei.....	11
1.8. 4458 sayılı Gümrük Kanunu'nun 234. Maddesi	13
1.9. 5607 sayılı Kaçakçılıkla Mücadele Kanunu Kapsamında Kaçakçılık Suçları	16
1.10. 5607 sayılı Kaçakçılıkla Mücadele Kanunu ile 4458 sayılı Gümrük Kanunu'nun İlişkisi.....	18
1.11. 5607 sayılı Kaçakçılıkla Mücadele Kanunu ile 5237 sayılı Türk Ceza Kanunu'nun İlişkisi.....	19
1.12. 5607 sayılı Kaçakçılıkla Mücadele Kanunu ile 5271 sayılı Ceza Muhakemesi Kanunu İlişkisi.....	19

2. BÖLÜM

GÜMRÜK VE KAÇAKÇILIKLA MÜCADELE KANUNUNDAKİ BAZI DÜZENLEMELERİN BELİRLİLİK İLKESİ, HAK ARAMA ÖZGÜRLÜĞÜ, MASUMİYET KARİNESİ VE MÜLKİYET HAKKI BAKIMINDAN DEĞERLENDİRİLMESİ

2.1. 5607 sayılı Kaçakçılıkla Mücadele Kanunu'nun 3/2. Maddesine Göre "Kaçakçılık" Suçu.....	22
2.1.1. Aldatıcı İşlem ve Davranışlar Kavramı	24
2.1.2. Korunan Hukuki Değer.....	28
2.1.3. Suçun Maddi Unsurları.....	28
2.1.4. Suçun Manevi Unsurları.....	30
2.1.5. Teşebbüs	31
2.1.6. İştirak.....	32
2.1.7. Etkin Pişmanlık.....	32
2.2. Maddenin Suç ve Cezada Kanunilik İlkesi Kapsamında Değerlendirilmesi	33
2.2.1. Suçların ve Cezaların Kanuniliği İlkesi	34
2.2.2. Suç ve Cezaların Belirli Olması.....	38
2.2.3. 5607 sayılı Kaçakçılıkla Mücadele Kanun'un 3/2 Maddesinin Belirli İlkesi Kapsamında Değerlendirilmesi	40
2.2.4. Eleştiriye Konu Maddenin Değiştirilmesine Yönelik Faaliyetler	44
2.2.5. Eleştiriye Konu Olan Maddenin Yeniden Düzenlenmesine İlişkin Öneri.....	45
2.3. 5607 sayılı Kaçakçılıkla Mücadele Kanun'un "Tasfiye" Başlıklı 16. Maddesi.....	46
2.3.1. Maddenin "Mülkiyet Hakkı" Kapsamında Değerlendirilmesi.....	47
2.3.2. Eleştiriye Konu Olan Maddenin Yeniden Düzenlenmesine İlişkin Öneri.....	54
2.4. 4458 sayılı Gümrük Kanunu Kapsamında Uzlaşma Müessesesi.....	54
2.4.1. 4458 Sayılı Gümrük Kanunu'nun 244/2 Maddesinde Yer Alan "İlişkili" İfadesinin Belirli İlkesi Kapsamında Değerlendirilmesi	55
2.4.2. "İlişkili" ifadesinin Masumiyet Karinesine Olan Etkisi	59
2.4.3. "İlişkili" İfadesinin Hak Arama Özgürlüğüne Olan Etkisi	61

2.4.4. Eleştiriye Konu Olan Maddenin Yeniden Dzenlenmesine İlişkin Öneri.....	63
2.5. Eleştiriye Konu Dzenlemelerin Uygulanmasına İlişkin Bazı Örnek Olaylar	64
2.5.1. Örnek Olay – 1	65
2.5.2. Örnek Olay – 2	66
2.5.3. Örnek Olay – 3	67
2.5.4. Örnek Olay- 4.....	67
2.5.5. Örnek Olaylar Üzerine Eleştiriler	68
SONUÇ	69
KAYNAKÇA	72



SİMGELER VE KISALTMALAR

AYM	: Anayasa Mahkemesi
A.TR	: Dolaşım Belgesi
ÇKP	: Çevre Katkı Payı
CMK	: 5271 sayılı Ceza Muhakemesi Kanunu
DGÖ	: Dünya Gümrük Örgütü
DTÖ	: Dünya Ticaret Örgütü
FOB	: Gemi Bordasında Teslim
GK	: 4458 sayılı Gümrük Kanunu
GTİP	: Gümrük Tarife İstatistik Pozisyonu
İGV	: İlave Gümrük Vergisi
KKDF	: Kaynak Kullanımını Destekleme Fonu Hakkında Karar
KDV	: 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu
KMK	: 5607 sayılı Kaçakçılıkla Mücadele Kanunu
ÖTV	: 4760 sayılı Özel Tüketim Vergisi Kanunu
TCK	: 5237 sayılı Türk Ceza Kanunu
TEV	: Telafi Edici Vergi
vb.	: ve benzeri

GİRİŞ

Dış ticaretin küresel ekonomi içerisinde önemi her geçen gün artmaktadır. 2020 yılında ortaya çıkan pandemi ve ardından Ukrayna-Rusya savaşının dünya ekonomisine olan olumsuz etkileri olmasına rağmen küresel anlamda dış ticaret hacminin sürekli olarak arttığı gözlemlenmektedir. Dış ticaret hacminin artmasına paralel olarak kaçakçılık fiillerinin sayısının da arttığı görülmektedir.¹

Devletler, gelişen dış ticaret hacmindeki gelişmelere paralel olarak gerek yerli üreticilerini korumak gerekse hazinelerine gelir sağlamak amacıyla, ithalata konu eşya için değişen oranlarda gümrük vergileri uygulamaktadır. Bu vergilerden kaçınmak isteyen ve kolay yoldan para kazanmak isteyen bazı yükümlüler, vergileri ödememek için çeşitli yollara başvurarak kaçakçılık yoluna gitmektedir.²

Hukuk devleti olmanın gereği olarak, cezalandırma yetkisinin devletlere ait olduğundan, kaçakçılık fiillerinin önlenmesi adına devletler, bu fiilleri gerçekleştiren ya da bu fiillere teşebbüs edenlere çeşitli yaptırımlar uygulama hak ve yetkisine sahiptir. Nitekim mevcut hukukumuzda, dış ticarete vergi kaybına neden olan fiillerin bazılarının kabahat olarak kabul edildiği ve uygulanacak idari yaptırımların 27 Ekim 1999 tarihli 4458 sayılı Gümrük Kanunu'nda (GK) düzenlendiği, bazılarının ise suç olarak kabul edilerek uygulanacak cezai yaptırımların 21 Mart 2007 tarihli 5607 sayılı Kaçakçılıkla Mücadele Kanununda (KMK) düzenlenmiş olduğu görülmektedir.

Her ne kadar suç fiilinin tanımlanması ve karşılığındaki yaptırımı belirleme yetkisi devletlere ait olsa da, bu yetki keyfi ve sınırsız olarak düşünülemez. Özellikle 1789 Fransız Devrimi sonrasında gelişen modern hukuk anlayışı ile ceza kavramı şekillendirilmiş ve belli prensiplere dayandırılarak devletin münhasır bir yetkisi haline gelmiştir. Devletler, bu yetkilerini kullanırken modern ceza hukukunun temel ilkelerinden sapamazlar. Suç ve cezada kanunilik ilkesinden, hak arama hürriyetinden, masumiyet karinesinden ve mülkiyet hakkının korunmasından uzaklaşamazlar. Diğer bir ifadeyle, yasa koyucu bir fiili suç olarak ihdas ederken yukarıda bazılarını saymış olduğumuz ceza hukukunun temel ilkelerine aykırı düzenlemeler yapamazlar. Ayrıca, suçların ve cezaların belirliliği ile suçlar ve cezalar arasındaki orantılılık ilkelerini göz önünde bulundurmamak mecburiyetindedirler. Belirtmek gerekir ki, vurgulamış olduğumuz bu hususlar sadece suç ve ceza için sınırlı olmayıp, aynı zamanda kabahat fiilleri ve idari yaptırımlar için de geçerli olmak zorundadır.

Kaçakçılığın ve vergi kaybına neden olan fiillerin önüne geçebilmek adına yasa koyucu, Gümrük Kanunu'nda kabahat fiillerini, 5607 sayılı Kanun'da ise suç fiillerini ve bunlara uygulanacak yaptırımları düzenlemiştir. Her ne kadar kanunilik ilkesi ceza hukukunun

¹ Ülkemiz dış ticaret hacmi 2022 yılı itibariyle 254,21 milyar dolarlık ihracat, 364,395 milyar dolarlık ithalat olarak gerçekleştirilmiştir. T.C. Ticaret Bakanlığı, *Dış Ticaret Verileri 2022*, Ankara, 2022.

² 2022 yılı itibariyle ülkemizde gümrüklerde 11 milyar 960 milyon değerinde kaçak eşya yakalaması gerçekleştirilmiştir. TÜİK, *Dış Ticaret İstatistikleri 2022*, Ankara, 2022.

evrensel ilkelerinden olsa da, suçlardan farklı niteliklere sahip olan kabahatler için de hukuki belirlilik ve güvenliğin sağlanması açısından, hukuk devletinin gereği olarak kabahatler için de geçerlidir.³

5607 sayılı Kanun'da düzenlenen suçların ekonomik suçlar kategorisinde yer aldığı göz önüne alındığında, ekonomik suçlar çoğu zaman, dâhil oldukları alana ilişkin kanunlarda önceden hükme bağlanan davranış kurallarını ayrıca ceza yaptırımına bağlar (gümrük işlemlerine yönelik kuralların 4458 sayılı Kanun'da düzenlenmesi, kurallara aykırılıkların ise aynı Kanunda kabahat olarak yaptırıma bağlanması ve suç kapsamında olması halinde ise 5607 sayılı Kanun kapsamında cezalandırılması gibi). Bu durum, kanunilik ilkesine uygun bir şekilde ve dikkatle kaleme alınmamış atıf normlarıyla oluşturulmuş olabilir. Bu yönüyle, kıyasa varabilecek geniş yorumlara imkân tanıyan, tipiklikten uzak tanımlar ihtiva eden genel kavramlar barındırabilir. Bu husus, ekonomi ceza hukuku normlarında kanunilik ilkesinin temin edilmesinde ve yorum yöntemlerinin kullanımı açısından ciddi zorluklar ortaya çıkarmaktadır.⁴ Nitekim belirtmiş olduğumuz üzere 5607 sayılı Kanun'da yer alan bazı normların bu şekilde olduğu söylenebilecektir. Fakat belirtmek gerekir ki, ekonomik suçlar da ceza hukukunun önemli bir parçası olup ceza hukukunun genel ilkeleriyle çelişmezler.

Hukukun evrensel ilkelerinden olan ve 1982 Anayasası'nın 38. maddesinde düzenlenen masumiyet karinesi, sadece yasada tipik suç olarak değerlendirilen fiil veya hareketler açısından değil, kabahat fiilleri ve idari yaptırımlar için de söz konusudur. Bu bağlamda, idari makamlar işlem ve eylemlerinde masumiyet karinesine riayet etmekle yükümlüdür. Aynı şekilde yasa koyucu da, suç olarak tanımlanmayan ancak cezai sonuçlar doğurabilecek kabahat fiillerine ilişkin düzenlemeleri yaparken bu anayasal ilkeye aykırı hükümler getirmemelidir.⁵ Ayrıca, Anayasamızda düzenlenen hak arama hürriyeti de yalnızca yargısal süreçlerle sınırlanabilecek bir hak olmayıp; idari başvuru yollarıyla bağımsız birtakım imkânları da ihtiva eden bir haktır.⁶

Bu çalışmanın temel iddiası, 1999 tarih ve 4458 sayılı Gümrük Kanunu ve 2007 tarih ve 5607 sayılı Kaçakçılıkla Mücadele Kanunu'nda yer alan bazı hükümlerin, uygulamada ceza adalet sisteminin bazı temel ilkelerine aykırı düştüğüdür. Daha açık bir ifadeyle, gümrük ve kaçakçılık mevzuatının bazı hükümleri, uygulamada tamamen idari personelin inisiyatifine bırakılmış olup; idari personelin vereceği karar doğrultusunda bir eylem kabahat olarak değerlendirilebileceği gibi suç olarak da değerlendirilebilmektedir. Her ne kadar eylemin kesin

³ Evren, Çetin. "Kabahatlerde Kanunilik İlkesi." *Journal of Istanbul University Law Faculty* 69, no. 1-2 (2011): 985.

⁴ Taşdemir, Özgür. "Ekonomi Ceza Hukukunda Cezasızlığı Görmek." Bildiri, 7. Uluslararası Asos Congress Hukuk Sempozyumu; Küçüktaşdemir, Özgür. *Ekonomik Suçlar Bağlamında Türk Ticaret Kanunu'nda Düzenlenen Suçlar ve Cezalar*. Doktora Tezi, Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2017, 39; Erman, Sahir. *Sahtekarlık Suçları, Ticari Ceza Hukuku*, Cilt 3. İstanbul, 1981, 45.

⁵ Kaplan, Ahmet. "İdari Yaptırımlarda Masumiyet Karinesi ve Anayasa Mahkemesinin Bireysel Başvuru Kararlarındaki Yaklaşımı." *Suç ve Ceza* 11, no. 1 (2019): 71-99.

⁶ Sarıaslan, Oğuz. "Gümrük Uyuşmazlıklarında İdari İşlemlerin Nitelendirilmesi Sorunu: Hak Arama Hürriyeti Kapsamında Mülkiyet Hakkının Özüne İlişkin Sakıncalar." *Uyuşmazlık Mahkemesi Dergisi* 11 (2018): 341-373.

olarak suç fiilini oluşturup oluşturmadığı hususunda yetkili makam yargılama makamları olsa da, eylem ile ilk karşılaşan gümrük idarelerinin eylemi suç ya da kabahat olarak değerlendirmeleri, yükümlü açısından çok farklı sonuçlara neden olacaktır. Suç olarak değerlendirilmesi halinde, eylemi gerçekleştiren yükümlünün bazı haklardan yoksun kalmasına neden olabilmekle birlikte daha ağır yaptırımlara maruz kalabilmektedir. Özellikle, kanunilik ilkesinin alt unsuru olan belirlilik ilkesine aykırılık içerdiği 5607 sayılı Kanun'un 3. maddesinin 2. fıkrasından kaynaklı olarak uygulamada, aynı eylemin suç mu kabahat mi olduğunun tespitinde yeknesaklık sağlanamamakta ve bu durumda farklı yükümlülerin aynı eylemlerine farklı yaptırımlar uygulanmasının adaletsizliğe yol açması kaçınılmazdır.

Ceza adalet sisteminin ilkelerine aykırılık bakımından, 5607 sayılı Kanun ile 4458 sayılı Kanunu'nun bazı hükümlerine odaklanılacaktır. 5607 sayılı Kanun'un 3. maddesinin 2. fıkrasında düzenlenen *"Eşyayı, aldattıcı işlem ve davranışlarla gümrük vergileri kısmen veya tamamen ödenmeksizin ülkeye sokan kişi, iki yıldan beş yıla kadar hapis ve on bin güne kadar adli para cezası ile cezalandırılır"* hükmü, suçta ve cezada kanunilik ilkesine uygunluk açısından değerlendirilecektir. Aynı Kanun'un "Tasfiye" başlıklı kaçak şüphesiyle el konulan eşyanın tasfiye edilme usulünün düzenlendiği 16. maddesinin 1. fıkrasında yer alan düzenleme, mülkiyet hakkı kapsamında; 4458 sayılı Kanun'un 244. maddesinin 2. fıkrasındaki *"Gümrük vergileri ve cezalarına ilişkin fiilin, 5607 sayılı Kanunda yer alan kaçakçılık suçları ile ilişkili olması hâlinde bu madde hükmü uygulanmaz"* hükmü ise, hak arama özgürlüğü, masumiyet karinesi ve belirlilik ilkesi kapsamında değerlendirilecektir.

Bu doğrultuda, tezimizi yakından ilgilendiren kavramlarla sınırlı olmak kaydıyla, birinci bölümde, gümrük mevzuatında yer alan temel kavramlara, 5607 sayılı Kanun kapsamında kaçakçılık kavramına ve kanunlar arasındaki ilişkilere değinilmiştir. İkinci bölümünde ise eleştirmiş olduğumuz kanuni düzenlemelere ve bu düzenlemelerin ceza adalet sisteminin, yine tezimizi ilgilendiren ilkelerle sınırlı olmak kaydıyla, değerlendirmelerine, eleştirilerine, çözüm önerilerine ve uygulamada karşılaşılan sorunlara örneklerle yer verilmiştir.

Sonuç olarak, ülkemizde dış ticaretin uygulama ve esaslarını düzenleyen gümrük ve kaçakçılık mevzuatının doğru işleyişi, kuralların uygulanmasında yeknesaklığın sağlanması, bireyler, tacirler ve devlet açısından son derece önem arz etmektedir. Bu çalışma mevzuat ve uygulamadaki eksikliklere bir nebze olsun çözüm önerisi sunmayı hedeflemektedir.

1. BÖLÜM

GÜMRÜK VE KAÇAKÇILIK MEVZUATI

1.1. Gümrük Mevzuatı ve Gümrük Rejimleri

Türkiye'nin jeopolitik konumu ve kıtalar arasında bir köprü işlevi görmesi, ülkeyi her dönem uluslararası ticaret açısından stratejik bir noktaya taşımıştır. Komşu ülkelerle olan kara ve deniz sınırları ile çok sayıda sınır kapısına sahip olması, dış ticaretin düzenlenmesi ve kaçakçılıkla etkin mücadele açısından gümrük mevzuatına büyük bir önem kazandırmaktadır.

Gümrük bir ülkeye giren veya bir ülkeden çıkan eşyanın diğer bir ifadeyle dış ticaretin kontrol ve denetiminin yapılmasını ve alınması gereken vergilerin tahsil edilmesini ifade eder. Bu kontrol ve denetimler, gümrük idareleri tarafından mevcut mevzuat doğrultusunda gerçekleştirilir.

Türkiye'de hâlihazırda uygulanan gümrük mevzuatı, Avrupa Birliği'nde uygulanan gümrük mevzuatına neredeyse tam uyumlu hale getirilmeye çalışılmıştır. Bu uyumu sağlarken, ülkemiz tarafı olduğu Dünya Ticaret Örgütü (DTÖ) [*World Trade Organization-WTO*] ve Dünya Gümrük Örgütü'nün (DGÖ) [*World Customs Organization-WCO*] anlaşmalardan kaynaklanan yükümlülüklerini de yerine getirmektedir. Gümrük Mevzuatının kapsamı aşağıdakilerden oluşur:

- 4458 sayılı Gümrük Kanunu,
- Gümrük Yönetmeliği,
- 5607 sayılı Kaçakçılıkla Mücadele Kanunu,
- 474 sayılı Gümrük Giriş Tarife Cetveli Hakkında Kanun,
- Tasfiye Yönetmeliği,
- 15481 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı,
- Tebliğler,
- Genelgeler,
- Gümrük Tarife Cetveli İzahname,
- Tasarruflu yazılar,

Ayrıca Ülkemizin kabul etmiş olduğu tek taraflı ve çok taraflı serbest ticaret antlaşmaları, menşei tespitine ilişkin yönetmelikler, transit rejimlerine ilişkin gümrük sözleşmeleri gibi çeşitli diğer antlaşmalar, karar ve sözleşme de yine gümrük mevzuatını oluşturan diğer yazılı kaynaklar arasında yer almaktadır.

Genel olarak Gümrük Kanunu, gümrük vergileri ile eşya ticareti hususunda öngörülen diğer önlemlerin uygulanmasını konu edinmiştir. Kanun'un birinci maddesinde amaç, ikinci maddesinde ise Türkiye Cumhuriyeti Gümrük Bölgesi'nin ne olduğu ve nereleri kapsadığı tanımlanmıştır. Diğer taraftan, Kanun; eşyanın Türkiye Gümrük Bölgesine girişinden çıkışına kadar tatbik edilecek işlemleri, gümrük rejimlerini, sınır ticaretine ilişkin hükümleri, gümrük yükümlülüğünü, yükümlülüklerle uyulmaması durumunda uygulanacak cezaları düzenlemektedir.

Gümrük Yönetmeliği, Gümrük Kanunu'na dayanılarak hazırlanmış ve Kanun'un yönetmelikle düzenlenmesini öngördüğü alanlara açıklık getiren bir alt düzenlemedir. Diğer taraftan, yine 5607 sayılı Kanun ve Gümrük Kanunu dayanak alınarak, Gümrük Müdürlüklerince işletilen geçici depolama alanları, genel ve özel antrepolara ve ambarlara eşya konulması, bu eşyanın muhafaza edilmesi, eşyanın teslimi ile tasfiyelik hale gelmiş olanların tasfiyesine ilişkin usul ve esasların belirtildiği Tasfiye Yönetmeliği de gümrük mevzuatının ana hatlarını oluşturmaktadır.

1.2. Serbest Dolaşıma Giriş Rejimi

"Serbest dolaşıma giriş rejimi", Gümrük Kanunu'nun 74 ila 78. maddelerinde, Gümrük Yönetmeliği'nin ise 204 ila 211. maddelerinde düzenlenmiştir. Kanunun ve Yönetmeliğin ilgili maddelerinde, serbest dolaşıma giriş rejiminde uygulanacak usul ve esaslar düzenlenmiş olup, Kanun'un 74. maddesinde serbest dolaşıma giriş kavramı şu şekilde tanımlanmıştır:

"Türkiye Gümrük Bölgesine gelen eşyanın serbest dolaşıma girişi; ticaret politikası önlemlerini uygulanması, eşyanın ithali için öngörülen diğer işlemlerin tamamlanması ve kanunen ödenmesi gereken vergilerin tahsili ile mümkündür."

Serbest dolaşıma giriş; yurt dışından ülkemize getirilen, ithali yasak eşyadan olmayan, yurda girişinde diğer kurumların iznine ya da uygunluk denetimine tabi olan eşya için gerekli izinlerin ya da uygunluk belgelerinin alınmış olmasına ve ithalinde öngörülen vergilerin tahsili ile mümkün olabilmektedir.⁷

Serbest dolaşıma giriş rejimi kapsamında beyan, Türkiye Cumhuriyeti Gümrük Beyannamesi (TCGB) ile yapılır. TCGB'nin şekli, hangi bilgileri muhteva etmesi gerektiği ve ne şekilde doldurulacağı, gümrük mevzuatı ile belirlenmektedir.

Gümrük beyannamesi genel olarak aşağıdaki bilgileri içerir:

— Gönderici ve alıcı firma bilgileri,

⁷ Yılmaz, B. N., ve Adıgüzel, M. "Türkiye'nin Gümrük Rejimi ile İlgili Sorunların İncelenmesi." *Working Paper Series* 3, no. 1 (2022): 25-42.

- Eşyanın tanımı,
- Eşyanın Gümrük Tarife İstatistik Pozisyonu (GTİP numarası),
- Eşyanın kıymeti,
- Eşyanın tarifesi,
- Eşyanın menşei,
- Eşyanın miktarı,
- Taşıma bilgileri,
- Varsa ödenmesi gereken vergiler ile miktarları,
- Eşyaya eşlik etmesi gereken belgeler (örneğin eşyaya ait fatura, menşe belgesi, uygunluk belgesi vb.),

Bu bilgileri içeren gümrük beyannameleri, gümrük idaresine sunulan ve beyan sahibini hukuken bağlayan resmi belgelerdir.

Gümrük idareleri, yükümlüler tarafından kendilerine sunulan gümrük beyannamelerinin gerekli kontrol ve denetimlerini, belge üzerinden tamamlayabileceği gibi, beyanname ve ekli belgeleri gümrük idaresine sunulan eşyanın fiziki kontrol ve denetimi ile de yerine getirebilmektedir.

Serbest dolaşıma giriş rejimi, esasen ithalat kavramını içinde barındıran bir rejimdir. Ancak aralarındaki temel fark, serbest dolaşıma giriş rejimine tabi tutulan eşyada gerekli prosedürlerin tamamlanması ve vergilerinin ödenmesi koşuluyla, gümrük gözetiminin sona ermesi ve böylelikle eşyanın iç piyasada serbestçe dolaşıma girebilmesidir. Türkiye'ye girişi yapılan her eşya için ise durum böyle değildir.

Örneğin, dâhilde işleme rejimi kapsamında buğday getirip bu buğdaydan un üreterek ihraç eden bir üreticinin ithal ettiği buğday, ithal eşya statüsünde olup serbest dolaşıma giren eşya statüsünde bulunmamaktadır. Dâhilde işleme rejimi geçici ithalat niteliğindedir, çünkü eşya serbest dolaşıma girmez. Zira buğday, dâhilde işleme rejimi kapsamında yurda getirildiğinden dolayı vergi tahsilatı yapılmaz; vergileri teminata bağlanır. Buğdaydan elde edilen unun ihraç edilmesi ile rejim tamamlanmış olur. Dolayısıyla eşya üzerindeki gümrük gözetimi devam ettiğinden, bu eşya serbest dolaşım statüsünde bulunmamaktadır.

1.3. Geçici İthalat Rejimi

Geçici ithalat rejimi, Gümrük Kanunu'nun 128 ila 134. maddelerinde, Gümrük Yönetmeliği'nin ise 376 ve devamı maddelerinde düzenlenmiş gümrük rejimlerinden bir diğeridir. Geçici ithalat rejimi, tanımından da açıkça görüleceği üzere bir eşyanın yurda geçici bir süreyle girmesi ve olağan yıpranmalar sonucunda tekrar yurt dışı edilmesi ya da, başlangıçta geçici

ithalat rejimine tabi tutulup, sonrasında ithalinde öngörülen vergilerin tamamının ödenmesi koşuluyla kati olarak ithal edilmesi ile son bulan bir rejimdir.⁸

Geçici ithalat rejimi 24 ay ile sınırlıdır. Bu süre içerisinde eşyanın ya yurt dışı edilmesi ya da yukarıda belirtilen şekilde vergilerinin tamamının ödenerek kati ithalata çevrilmesi gerekmektedir. Ayrıca, Kanun'un 129. maddesinin 2. fıkrasında belirtildiği gibi, geçici ithalat rejiminin her eşya için uygulanması mümkün değildir. Kural olarak yalnızca ayniyat tespiti mümkün olan eşya için tanınmış bir rejimdir. Örneğin, bir eşyanın üretiminde kullanılan ve tüketilebilen eşyanın genel olarak geçici ithalat rejimine konu edilebilmesi mümkün değildir.

Geçici ithalat rejiminde, tam muafiyet ve kısmi muafiyet olmak üzere iki farklı uygulama bulunmaktadır. Soyut kavramlarla ifade etmiş olduğumuz bu uygulamalara ilişkin olarak örneğin, bir elektrik santralının inşasında kullanılmak üzere getirilen vinç aletinin geçici ithalata tabi tutulup, 24 ay süre ile yurda getirilmesi ve olağan yıpranmalar dışında tekrar yurt dışına çıkarılması mümkündür. Kanun'un 133. maddesinin 1. fıkrası gereği vergiler, eşyaya ilişkin nihai verginin %3'ü ile eşyanın yurttaki kaldığı ay sayısının çarpımıyla hesaplanır.

Tam muafiyet suretiyle geçici ithalat rejimine ilişkin örnek ise, yurt dışında yaşayan bir Türk vatandaşının gerekli şartları taşıması koşuluyla, yabancı plakalı aracını herhangi bir vergi ödemediği aynı Kanun'un 130'uncu maddesinin 2. fıkrası delaletiyle Geçici İthal Edilen Kara Taşıtlarına ilişkin Gümrük Genel Tebliği uyarınca Türkiye'de 24 ay süre ile geçici olarak getirebilmesi diyebiliriz.

Gerek serbest dolaşıma giriş rejimlerinde gerek geçici ithalat rejimlerinde, eşyanın menşei, kıymeti, vergilendirmeye esas olan ağırlığı gibi unsurların gerçeğe uygun şekilde beyan edilmesi büyük önem taşımaktadır. Zira eşyanın ithalinde öngörülen vergilerin sağlıklı bir şekilde hesaplanabilmesi için bu bilgilerin gerçeğe aykırı biçimde beyan edilmesi durumu söz konusu olduğu zaman vergi kaybına neden olabilecektir. Yükümlülerin yaptığı beyanların doğruluğu, gümrük idareleri tarafından kontrol edilmektedir.⁹

Kati olarak ithal edilen veya geçici olarak ithal edilen eşyanın vergilerini ödemekle yükümlü olan yükümlüler, zaman zaman hatalı beyanda bulunabilmektedirler. Bu hatalar bazen bilerek ve isteyerek, bazen de Kanuna yeterince nüfuz edememekten kaynaklı olarak bazen de maddi hesap hatalarından kaynaklanabilmektedir. Bu duruma sebebiyet veren fiillere ilişkin yaptırımlar, hem Gümrük Kanunu'nda "Vergi kaybına neden olan işlemlere uygulanacak cezalar" başlıklı 234 ila 238. maddelerinde hem de 5607 sayılı Kanun'un 3. Maddesinde kaçakçılık suçları başlığı altında düzenlenmiştir.

⁸ Yılmaz ve Adıgüzel, 25-42.

⁹ Altıntaş, Ö. G. H. "Gümrük Vergilerinin Yapısının Türkiye Gümrük ve Avrupa Gümrük Mevzuatı Çerçevesinde Karşılaştırılması." Yüksek Lisans Tezi, Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Maliye Anabilim Dalı, Kütahya, 2018, 43-78.

1.4. GTİP (Gümrük Tarife İstatistik Pozisyonu)

Uluslararası ticarete gümrük işlemlerinin hızlandırılması, eşyaya yönelik ortak bir dil kullanımı ve gerekli istatistiki hesaplamaların yapılabilmesi için Dünya Gümrük Örgütü tarafından Armonize Sistem Nomenklatürü (*Harmonized System Nomenclature - HS Nomenclature*) geliştirilmiştir.¹⁰

Nomenklatür terimi, eşyaların belirli bir sistematik çerçevede sınıflandırılmasını ifade eder. Gümrük idareleri açısından ise nomenklatür kelimesi “eşya cetveli” anlamına gelmektedir.

Armonize Sistem Nomenklatürü, 21 bölüm ve 99 fasıldan (77, 98 ve 99 uncu fasıllar saklı tutulmuş) oluşan bir eşya dizin cetvelidir. Bu cetvelde, ticarete konu edilebilen her eşyaya 12 haneden oluşan kod numarası verilmiştir. Eşyaya verilen bu kod numarası, belirli bir mantık ve belirli bir sistematığe göre yapılandırılmıştır. Gümrük işlemlerinde bu kod numaraları GTİP (Gümrük Tarife İstatistik Pozisyonu) olarak adlandırılmaktadır.

Dünya Gümrük Örgütüne üye ülkeler, armonize sistem nomenklatürünü esas almak kaydıyla kendi tarife cetvellerini oluşturmaktadırlar. Ülkemizde ise yürürlükte olan tarife cetveli, 14 Mayıs 1964 tarihli 474 sayılı Gümrük Giriş Tarife Cetveli Hakkında Kanun ile düzenlenmiştir. Bu tarife cetvelinde, eşyanın GTİP numaraları ile gümrük vergisi oranları belirtilmektedir.

Tarife cetvellerinde yer alan bir eşyaya verilen GTİP numarasının ilk 6 rakamı, tüm ülkelerde aynı numaralardan oluşmaktadır. Diğer bir ifadeyle, ilk 6 rakam tüm ülkelerde aynı eşyayı temsil etmektedir. Sonra gelen rakamlar ise belli başlı ülke gruplarında ortak olup, son iki rakam, ulusal düzeyde istatistiksel ayırım yapmak amacıyla kullanılır. Örneğin, tüm ülkelerde, 0302.81 GTİP Kodu denildiğinde eşyanın “köpek balığı” olduğu anlaşılmaktadır. (474 sayılı Kanun)

Gümrük işlemlerinde eşyaya uygulanan gümrük vergileri oranları da, 474 sayılı Kanun ekinde yer alan Gümrük Giriş Tarife Cetvelinde belirtilen GTİP karşılığında yer alan vergi oranlarına göre tatbik edilmektedir. Bu bağlamda, eşyanın gümrük işlemlerinde vergilerinin tam ve eksiksiz olarak hesaplanabilmesi için, eşyanın GTİP numarasının doğru bir şekilde beyan edilmesi gerekmektedir. Aksi takdirde, eksik veri hesaplanmasına neden olabilecek bir GTİP numarası verilmesi halinde, söz konusu eylem, yeri geldiğinde Gümrük Kanununa göre kabahat olarak değerlendirileceği gibi, 5607 sayılı Kanun’a göre suç olarak değerlendirilip müeyyidelere tabi tutulabilecektir.

¹⁰ Yılmaz, M., Kırbıyık, M., ve Çiftçi, Y. “Armonize Sistem Neden, Nasıl ve Ne Zaman Güncellenir? Durum Çalışması: Biyodizel ve Gümrük Laboratuvarlarında Yapılan Analizler.” *Gümrük ve Ticaret Dergisi* 10 (2017): 99-105.

1.5. Gümrük Kıymeti

Eşyanın gümrük kıymeti, ithalat vergilerinin tarh ve tahakkuk edilmesinde önemli bir faktördür. Bu bağlamda, yükümlü tarafından ödenmesi gereken gümrük vergilerinin tam olarak ödenmesi ve bu kapsamda bir dış ticaret politikası aracı olarak bir dış ticaret politikası aracı olarak öngörülen işlevini yerine getirebilmesi, gümrük kıymetinin doğru, eksiksiz ve belirlenen yöntemlere uygun olarak belirlenmesini zorunlu kılmaktadır.¹¹

Gümrük Kanunu'nun 24. maddesinin 1. fıkrasına göre, ithal eşyasının gümrük kıymeti satış bedeli olarak tanımlanırken, Gümrük Yönetmeliği'nin 43. maddesinin 1. fıkrasının f bendine göre ise ithal eşyasının gümrük kıymeti, ithal eşyası üzerinden *ad valorem* sisteme göre gümrük vergisinin hesaplanmasına esas teşkil edecek eşya kıymeti şeklinde tanımlanmıştır.

Gümrük idareleri, kendisine sunulan bir ithal eşyası için vergi hesaplamaları yaparken, ithalat rejim kararlarında belirtilen oranlar üzerinden eşyanın kıymetine dayalı olarak (*ad valorem*) ya da ithal eşyasının ağırlığı, adedi gibi fiziki ölçüler üzerinden hesaplamalar yaparak tahakkuk ve tahsil işlemi gerçekleştirmektedir.¹²

Yukarıda belirtildiği üzere, tam ve doğru bir şekilde vergi hesaplaması yapabilmek için eşyanın kıymetinin doğruluğu büyük önem arz etmektedir. Nitekim yükümlü tarafından beyan edilen kıymet esas alınmakla birlikte, doğruluğuna ilişkin yasal bir karine mevcut değildir.

Gümrük idareleri, beyan edilen kıymetin doğruluğundan şüphe etmesi durumunda, eşyanın kıymetinin tespitine ilişkin olarak Gümrük Kanunu, Yönetmeliği ve Gümrük Kıymeti Yorum Notlarında belirtilen amir hükümler doğrultusunda gerekli araştırma yapma yetkisine sahiptir. Gümrük kıymeti, Kanun'un 23 ila 31. maddelerinde düzenlenmiş olup bu maddelerde, hangi unsurların kıymete dâhil edilmesi gerektiği ve hangi durumlarda beyan edilen kıymetinin kabul edilemeyeceği ayrıntılı bir şekilde düzenlenmiştir. Bu unsurlar kısaca özetlenecek olursa;

- Nakliye masrafları,
- Sigorta,
- Komisyonlar,
- Ambalaj bedeli,
- Royalti¹³,
- Lisans ücretleri

Gibi unsurlar, kıymete eklenecek unsurlardan oluşmaktadır.

¹¹ Kaya, M., ve Doğan, A. "Dış Ticarete Konu Eşyanın Vergilendirilmesinde Gümrük Kıymetinin Rolü, Beyanı ve Kontrolü." *Gümrük ve Ticaret Dergisi* 7, no. 19 (2020): 11.

¹² Şahin, Mehmet. "Günümüz Ticaret Savaşlarında Gümrük Vergilerinin Yeri ve Önemi." *Mali Çözüm Dergisi / Financial Analysis* 29, no. 152 (2019): 96.

¹³ **Royalty**: Fikri mülkiyet bedeli.

Eğer bu unsurlardan herhangi birisinin kıymete eklenmemesi durumunda, ithal eşyasının gümrük kıymeti düşük beyan edilmiş olacak ve bu durumda vergi matrahı düşük olacağından dolayı vergi kaybı söz konusu olacaktır.

Yukarıdaki paragrafta belirtmiş olduğumuz hususlara ilişkin örnekler vermek gerekirse: Örneğin, deniz yolu ile gelen bir ithal eşyasının FOB (*Free On Board*) (gemi bordasında teslim) olarak beyan edilmesi durumunda, yükümlünün eşyanın FOB kıymetine ilaveten taşıma ve sigorta bedelini de eklemesi gerekmektedir. Aksi takdirde, kıymet eksik beyan edilmiş olacaktır. Bir başka örnek olarak, eşyanın faturasının döviz cinsi Euro olmasına rağmen, Türk lirası karşısında daha düşük olan başka bir döviz cinsinin beyan edilmesi durumunda da, eşyanın kıymeti yine düşük beyan edilmiş olacaktır. Bu durumda, kıymet esasına dayalı vergi hesaplamasında matrah da düşük olacağından hesaplanan vergiler eksik olacaktır.

1.6. Gümrük Vergisi

Devletler, gümrük vergisi tatbiki ile iki temel amaca ulaşmayı hedefler. İlk amaç, kamuya gelir sağlamaktır; ikinci amaç ise yerli üreticileri ve sanayicileri korumaktır.¹⁴

Gümrük vergilerinin ilk fonksiyonu olan kamuya gelir sağlama, daha çok az gelişmiş ve gelişme yolunda olan ülkelerde daha belirgindir. Bu ülkelerde toplanan gümrük vergilerinin, toplanan tüm vergiler içerisindeki oranı, gelişmiş ülkelere kıyasla daha fazladır.¹⁵ Fakat günümüzde gümrük vergilerinin uygulanmasındaki asıl hedef, bu vergilerin diğer fonksiyonu olan yerli üretici ve sanayicileri korumaya yöneliktir. Günümüzde, devletler gümrük vergisi uygulayarak gelir elde etmekten daha çok, yerli üreticilerini uluslararası boyutta rekabete karşı korumayı hedeflemektedirler.¹⁶

Gümrük vergilerinin ne anlam ifade ettiğini yürürlükte bulunan Gümrük Kanunu ve Yönetmeliği çerçevesinde izah edecek olursak:

“Gümrük vergileri” deyimi, ilgili mevzuat uyarınca eşyaya uygulanan ithalat vergilerinin ya da ihracat vergilerinin tümünü (GK 3/8 maddesi)

“İthalat vergileri” deyimi, eşyanın ithalinde ödenecek gümrük vergisi ile diğer eş etkili vergiler ve mali yükleri (GK 3/9 maddesi)

“İhracat vergileri” deyimi, eşyanın ihracatında ödenecek gümrük vergisi ile diğer eş etkili vergiler ve mali yükleri (GK 3/10 maddesi) ifade eder.

¹⁴ Uluatam, Orhan. “Gümrük Vergilerimizin Koruyuculuğu Üzerine Bir Deneme.” *Ankara Üniversitesi SBF Dergisi* 25, no. 1 (1970): 200.

¹⁵ Şahin, 110.

¹⁶ Çelik, Kadir. *Uluslararası İktisat*. Trabzon: Celepler Matbaacılık, 2015, 29.

Gümrük Uzlaşma Yönetmeliği Ek-1'de ise gümrük vergilerinin kapsamına hangi vergilerin girdiği tek tek belirtilmiştir. Bunlar;

- Gümrük vergisi,
- İlave gümrük vergisi,
- Tek ve maktu vergi,
- Dampinge karşı vergi,
- Sübvansiyona karşı telafi edici vergi,
- KDV,
- ÖTV,
- Ek mali yükümlülük,
- Toplu konut fonu,
- Tütün fonu,
- Ek fon,
- KKDF (Kaynak Kullanımını Destekleme Fonu),
- ÇKP (Çevre Katkı Payı),
- TEV (ihracat),
- TRT bandrol ücreti (ticari olmayanlar için)

şeklinde sıralanmıştır. Buradan anlaşılacağı üzere, gümrük vergilerinin kapsamına yukarıda sayılan vergilerin dâhil olduğu görülmektedir.

Gümrük mevzuatı kapsamında yukarıda sayılan gümrük vergilerinin eksik ya da hiç ödenmemesi durumunu oluşturan fiillere ilişkin yaptırımlar ise yukarıda belirtmiş olduğumuz üzere Gümrük Kanunu ile 5607 sayılı Kanun'da düzenlenmiş bulunmaktadır.

1.7. Eşyanın Menşei

Menşe, bir eşyanın üretildiği ya da ekonomik olarak ait olduğu ülkeyi gösterir. Bu kavram, eşyanın hangi ülke menşeli olduğunun tespiti bakımından hem vergilendirme hem de dış ticaret politikaları açısından önemlidir.

Eşyanın menşeinin, yani hangi ülkeye ait olduğunun tespiti, gümrük vergilerinin hesaplanmasında ve korunma önlemi veya miktar kısıtlaması gibi ticaret politikası önlemlerinin uygulanmasında önemlidir.¹⁷ Örneğin, aynı eşyanın Bosna Hersek menşeli olması durumunda uygulanacak vergi ile Rusya menşeli olması durumunda uygulanacak vergi arasında fark söz konusu olmaktadır.

Bir eşyanın hangi ülke menşeli olduğu belirlenirken, o eşyanın alındığı ve satıldığı iki ülke arasındaki ticarete geçerli olan menşe kurallarına bakılır. 4458 sayılı Kanun'un 18.

¹⁷ Kaplan, Ömer. *Dış Ticarete Menşe Kuralları ve Gümrük Uygulamaları*. Ankara: Ata Ofset, 2005, 3.

maddesinde, tümüyle bir ülkede elde edilen veya üretilen eşyanın o ülke menşeli olduğu belirtilmiştir. Diğer taraftan, ülkemizin diğer ülkeler ile eşyanın menşeinin tespiti hakkında yapmış olduğu anlaşmalar çerçevesinde de eşyanın menşeinin tespiti yapılmaktadır.

Aynı Kanunda, tercihli menşei ve tercihli olmayan menşei hususları düzenlenmiştir. Tercihli menşei; İthalatçı ülke ile ihracatçı ülke arasında bir ticaret anlaşması varsa, eşyanın menşei de anlaşmada yer alan menşei tespiti kurallarına göre belirlenir. Örneğin, Türkiye ile İran İslam Cumhuriyeti arasında imzalanan Tercihli Ticaret Anlaşması, Türkiye ile Güney Kore arasında imzalanan serbest ticaret anlaşması ve Türkiye ile İngiltere arasında imzalanan serbest ticaret anlaşması çerçevesinde, yönetmelikler ile tercihli menşei kuralları düzenlenerek menşei kazanım usulleri belirlenmektedir.

Bu bağlamda, eşyanın tercihli menşeinden faydalanabilmesi için, sözü geçen yönetmelikte belirtildiği şekilde "menşe beyanı" yapılması gerekir. Bu beyan, eşyanın teşhis edilmesini mümkün kılmaya yeterli ayrıntılar içeren bir fatura, teslimat notu veya başka herhangi bir ticari belge üzerinde ihracatçı tarafından bulunulan bir beyan şeklinde yapılması gerekmektedir.

Türkiye'nin tercihli menşei kurallarını, karşılıklı taviz verilmesi esasına dayalı olarak ve tek taraflı olarak uyguladığı anlaşılmaktadır. Taviz verilmesi esasına dayalı vergi muafiyeti ve indirim anlaşmaya taraf ülkeler arasında karşılıklı olarak uygulanabileceği gibi tek taraflı da uygulanabilmektedir. Karşılıklı vergi tavizleri, Ülkemizin serbest ticaret anlaşması yapmış olduğu ülkeler için geçerli iken, Ülkemizin tek taraflı olarak vergi tavizi gösterdiği ülke grupları ise gelişme yolundaki (GYÜ) ve en az gelişmiş ülke (EAGÜ) gruplarıdır.

Yukarıda izah etmiş olduğumuz üzere, eşyanın menşeinin tespiti, uygulanacak dış ticaret politikaları için son derece önemli bir husustur. Bir eşyanın hangi ülke menşeli olduğunu belgelendirmek, eşyanın menşeinin tercihli veya tercihsiz menşe kurallarından hangisine dayanılarak belgelendiğine göre farklılık göstermektedir. Tercihli menşei ispatlamaya yarayan menşei belgeleri çok çeşitlilik arz etmekle birlikte, örnek olarak, EUR.1 belgesi, fatura beyanı gibi belgeler sayılabilecek olup eşyanın tercihli olmayan menşei ise, "menşe şahadetnamesi" ile belgelenmektedir.

Uygulamada, yükümlülere vergiden ya da dış ticaret politikası önlemlerinden kaçınmak amacıyla, gerçekte eşyanın taviz uygulanmayan ülke menşeli olduğu halde, taviz uygulanan menşeliymiş gibi gerçeğe aykırı şekilde beyanda bulunabilmektedir. Örneğin, 4412 tarife pozisyonunda yer alan kontrplak cinsi eşyanın Çin menşeli olması durumunda, İthalatta haksız rekabetin önlenmesine ilişkin 2024/10 sayılı tebliğ gereğince, söz konusu eşyanın metre küpünde 140 USD anti dumping vergisi mevcut olup, eşya Çin menşeli değilmiş gibi beyan edilirse bu vergiden kaçınılmış olunacaktır. Yine aynı eşyanın EAGÜ'de yer alan bir ülke olan, örneğin Afganistan menşeli olması durumunda gümrük vergisi sıfır olarak uygulanırken, GYÜ'

de yer alan Özbekistan menşeli olması durumunda gümrük vergisi oranı %3,5 olarak uygulanmaktadır.

Gümrük idarelerince, eşyanın beyan edilen menşenin gerçekliğinin kontrolü öncelikle menşei ispatlamaya yarayan belgelerin şekil şartları, imza örnekleri, ülke mühürleri gibi kontrolleri ile sağlanmaktadır. Diğer taraftan, şüphe hâsıl olması durumunda, söz konusu belgeler ilgili ülkesine sonradan kontrol kapsamında teyit edilmek üzere gönderilebilmektedir.

Beyan edilen menşei belgesinin gerçeği yansıtmadığının tespiti halinde ise duruma göre yine Gümrük Kanunu'nun 234. maddesi tatbik edilmekle aynı zamanda 5607 sayılı Kanun'un 3/2 maddesi kapsamında da işlem tesis edilebilmektedir.

1.8. 4458 sayılı Gümrük Kanunu'nun 234. Maddesi

Gümrük işlemlerinde vergi kaybına neden olacak bir fiilin varlığında, idari yaptırımlar Gümrük Kanunu'nun 234 ila 239. maddelerinde düzenlenmiştir. Burada özellikle Gümrük Kanunu'nun 234. maddesinin 5607 sayılı Kanun'un 3. maddesinin 2. fıkrası ile olan ilişkisinden söz etmek gerekecektir.

Gümrük Kanunu'nun 234/1-a maddesi şu şekildedir:

15 inci maddede belirtilen Gümrük Tarifesini oluşturan unsurlarda veya vergilendirmeye esas olan sayı, baş, ağırlık gibi ölçülerinde aykırılık görüldüğü ve beyana göre hesaplanan ithalat vergileri ile muayene sonuçlarına göre alınması gereken ithalat vergileri arasındaki fark %5'i aştığı takdirde, ithalat vergilerinden ayrı olarak bu farkın üç katı para cezası alınır.

Bu hüküm kapsamında gümrük tarifesini oluşturan unsurlar; vergi oranları, ithalat vergilerine ilişkin mali yükümlülükler, Türkiye'nin bazı devletlerle akdettiği tek taraflı ya da karşılıklı tercihli tarife düzenlemeleri ile belirli eşya gruplarına yönelik koşullu muafiyet ve indirim uygulamalarını içermektedir.

Maddede geçen vergilendirmeye esas olan sayı, baş, ağırlık gibi ölçülerde aykırılık ifadesi, beyan edilen eşyanın miktarı ile ilgilidir. Yükümlüsünce bu unsurlarda, vergilerin eksik ya da hiç ödenmemesi amacıyla yapılan beyan durumunda ya da hatalı yapılan eksik beyanlarda, somut olayın durumuna göre Gümrük Kanunu veya 5607 sayılı Kanun kapsamında işlem tesis edilecektir.

Yukarıda belirtmiş olduğumuz üzere, eşyanın vergilendirmesine esas olan unsurlardan bir tanesi de eşyanın menşeidir. Eşyanın menşenin yanlış beyan edilmesi durumunda, eşyaya uygulanacak vergilerde değişkenlik olabileceği açıktır. Yükümlüsünce eşyanın menşenin gerçeğe aykırı bir şekilde beyan edilmesi durumunda, idarece eşyanın gerçek menşenin tespiti

somut bir biçimde ortaya konulması halinde Kanun'un 234/1-a maddesi uygulama alanı bulacaktır.

Davacı tarafından ibraz edilen Form A belgelerinin menşe şahadetnamesi olarak kabul edilemeyeceği ve beyannamelerin ekinde menşe şahadetnamesi ibraz edilmediğinden bahisle söz konusu eşyanın ABD menşeli olduğunun kabulü suretiyle dava konusu ek tahakkuk ve ceza kararları alınmış ise de, 11/06/2018 tarih ve 2018/11973 sayılı Bakanlar Kurulunun Amerika Birleşik Devletleri Menşeli Bazı Ürünlerin İthalatında Ek Mali Yükümlülük Uygulanmasına Dair Kararı uyarınca bazı ürünlere ek mali yükümlülük öngörüldüğü, uyuşmazlık konusu serbest dolaşıma giriş beyannameleri muhteviyatı eşyanın Amerika Birleşik Devletleri (ABD) menşeli olduğuna yönelik ithalat yapılan firma nezdinde sorgulama ya da eşyanın menşesine ilişkin inceleme ve araştırma yapılmadığı, bu yönde yapılmış herhangi bir somut tespitin bulunmadığı anlaşıldığından, söz konusu ek tahakkuk ve ceza kararı ile bu kararlara vaki itirazın reddine dair işlemde hukuka uyarlık bulunmadığından, dava konusu işlemin iptali yolundaki mahkeme kararına yönelik istinaf başvurusunun reddine dair kararda sonucu itibarıyla isabetsizlik bulunmamaktadır.¹⁸

Belirtmek gerekir ki, menşe saptırmasından dolayı somut olayın durumuna göre, yani failin kastının başlangıçtan beri eksik ya da hiç vergi ödememek yönünde olması durumunda fiil 5607 sayılı Kanun kapsamında değerlendirilebilecektir. Bu bağlamda, menşe beyanının gerçeği yansıtmaması durumunda, gümrük idare amiri durumu Gümrük Yönetmeliği'nin 579. maddesi kapsamında değerlendirir. Gerekli görürse diğer kanunlar kapsamında da işlem yapılmasına karar verebilir. Diğer bir anlatımla, yükümlü tarafından beyan edilen eşyanın menşesinde idare ile bir uyuşmazlık ortaya çıkarsa, idare amiri, hem Gümrük Kanunu'na göre idari işlem uygulama yetkisine hem de 5607 sayılı Kanun kapsamında adli tahkikat başlatma yetkisine sahip bulunmaktadır.

"... Sanık ...'un yönetim kurulu başkanı, sanıklar ... ve ...'in yönetim kurulu üyesi ve yetkilisi oldukları Airfel Isıtma ve Soğutma Sistemleri Sanayi ve Ticaret A.Ş. tarafından Ambarlı, Çorlu, Erenköy ve Haydarpaşa Gümrük Müdürlüklerince tescilli gümrük beyannameleri ile Malezya'da mukim MIM Resources SDN BHD firmasından duvar tipi split klima ithal edildiği, gerçekte Çin menşeli olan duvar tipi split klimaların Malezya menşeli olarak gösterilmesi suretiyle menşe saptırması yapılarak 26.07.2006 tarih 26240 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan İthalatta Haksız Rekabetin Önlenmesine İlişkin 2006/20 sayılı Tebliğ ile konulmuş olan %25 oranındaki dampinge karşı verginin ödenmediği ve sanıkların ithal ettikleri Çin menşeli malı gümrük vergisini ödemekten kaçınmak için Malezya menşeli göstermek suretiyle sahte ithalat beyannamesi tanzim etmek suretiyle toplu kaçakçılık suçunu işledikleri tüm dosya kapsamından anlaşılma...¹⁹

¹⁸ Danıştay 7. Dairesi, E. 2023/1951, K. 2024/1356, 04 Mart 2024. (Tezde belirtilen kararlar <https://karararama.danistay.gov.tr/> sitesinden alınmıştır, ayrıca belirtilmeyecektir.)

¹⁹ Yargıtay 7. Ceza Dairesi, E. 2023/10579, K. 2023/7809, 05 Ekim 2023. (Tezde belirtilen kararlar <https://karararama.yargitay.gov.tr/> sitesinden alınmıştır, ayrıca belirtilmeyecektir.)

Gümrük Kanunu'nun 234/1-b maddesi;

"Kıymeti üzerinden ithalat vergilerine tabi eşyanın beyan edilen kıymeti, 23. ila 31. maddelerde yer alan hükümler çerçevesinde belirlenen kıymete göre noksan bulunduğu takdirde, bu noksanlığa ait ithalat vergilerinden başka vergi farkının üç katı para cezası alınır."

Şeklinde düzenlenmiştir.

Maddede sözü geçen "kıymet" ibaresinden eşyanın gümrük kıymeti anlaşılmaktadır. Gümrük kıymeti Kanun'un 23 ila 31. maddelerine göre tespit edilen vergi matrahına esas olan eşyanın değeridir. Bir eşyanın gümrük kıymeti, vergi matrahını oluşturduğundan, düşük gösterilmesi durumunda kamu aleyhine vergi kaybı söz konusu olacaktır. Özellikle serbest dolaşıma giriş rejimlerinde, eşyanın gümrük kıymetinin doğru beyan edilmesi gerekmektedir. Söz konusu kıymetlerin doğruluğundan şüphe edilmesi durumunda, ilgili idare Kanun'da belirtilen yöntemleri uygulamak suretiyle kıymet araştırmasına gidebilmektedir. Örneğin, eşyanın beyan edilen kıymeti, muayene veya denetim sonucuna göre tespit edilen kıymete göre noksan bulunması durumunda söz konusu madde gereği idari para cezası uygulanmaktadır.

Olay hakkında düzenlenen ... tarih ve ...sayılı cevaplı raporda; davacı tarafından yapılan ithalatlarda fatura tutarı olarak 161.675,79 USD kıymetin beyan edildiği, buna karşın Yapı ve Kredi Bankası Anonim Şirketinden alınan verilerin incelenmesinden davacı tarafından ihracatçı firmaya 866.390,00 USD tutarında para transferinin yapıldığının anlaşıldığı, davacının muhasebe kayıtlarından transfer edilen tutarın muhasebeleştirilmediği, beyan edilen gümrük kıymetinin ise muhasebe kayıtları ile uyumlu olduğu, fazla transfere ilişkin olarak davacı tarafından söz konusu tutarın 40 konteyner eşya için peşin ödeme bedeli olarak gönderildiği, ancak firmanın ekonomik durumunun kötü olması sebebiyle ithalatın yapılamadığı ve sonrasında Çin Halk Cumhuriyetinde yerleşik ihracatçı firma tarafından kalan eşyaların gönderilmediği ve para iadesinin de yapılmadığının ifade edildiği, bu açıklamanın ticari hayatın olağan akışına uygun olmadığı, 2017 tarihinden sonra herhangi bir ithalat işleminin bulunmadığı, fazla transfer edilen tutarın muhasebe kayıtlarına intikal ettirilmemesi, ihracatçı firma nezdinde alacaklı olunan tutar için herhangi bir hukuki girişimde bulunulmaması hususları dikkate alındığında, 704.714,21 USD tutarındaki fazla transferin gümrük kıymetine dahil edilmemesi sebebiyle işlem tesis edilmesi gerektiğinin belirtildiği anlaşılmıştır.²⁰

Gümrük Kanunu'nun 234/1-c maddesi ise

"Satış birimine göre miktar itibarıyla %5'i geçmeyen bir fark ile maddi hesap hatasından doğan noksan kıymet beyanlarında, bu farklara ait ithalat vergilerinden başka vergi farkının yarısı tutarında para cezası alınır."

²⁰ Danıştay 7. Dairesi, E. 2022/1056, K. 2024/4525, 07 Kasım 2024.

şeklinde düzenlenmiş olup; daha çok vergi farkının küçük ve maddi hesap hatasından kaynaklı olduğu durumlarda uygulanacak idari yaptırım düzenlenmiştir. Görüldüğü üzere Kanun'un 1. maddesinin üç bendinde de vergi kaybına neden olan fiillerin tespit edilmesi halinde uygulanacak idari yaptırımlar düzenlenmiştir.

1.9. 5607 sayılı Kaçakçılıkla Mücadele Kanunu Kapsamında Kaçakçılık Suçları

Günümüzde insanları kaçakçılığa motive eden en büyük unsurlardan bir tanesi eşya üzerindeki vergi yüküdür. Nitekim ülkemizde de gerek yerli üreticiyi korumak gerekse mali kaynak oluşturmak amacıyla ithalata konu eşyadan gümrük vergisi, katma değer vergisi, özel tüketim vergisi, ilave gümrük vergisi, anti dumping vergisi gibi vergiler tahsil edilmektedir. Bu vergileri ödememek amacıyla bazı kişiler yasa dışı yollara başvurmakta, bu durum da gümrük kaçakçılığı fiillerinin ortaya çıkmasına neden olmaktadır. Bütün bu faaliyetler gümrük kaçakçılığı kavramının oluşmasına neden olmaktadır.²¹

31 Mart 2007 Tarih ve 26479 sayılı Resmî Gazete ile yürürlüğe giren 5607 sayılı Kaçakçılıkla Mücadele Kanunu, kaçakçılık fiilleri ve yaptırımları ile kaçakçılığı önleme, izleme, araştırma usul ve esaslarının düzenlendiği özel bir ceza kanunudur. Söz konusu Kanun'da kaçakçılık kavramının tanımı yapılmamış olmakla birlikte kaçakçılık kavramını, Devletin yürürlükte bulunan yasalarına aykırı olarak yurda eşya girişi ya da çıkışı yapmak şeklinde tanımlamak mümkündür. Kanun'un kaçakçılık fiilleri başlıklı 3. maddesinde fıkralar halinde sayılan suç tipleri yasa dışı olarak gerçekleştirilen ithalat, ihracat ya da transit işlemleri suç olarak sayılmamış; yasa dışı yollardan ülkeye sokulmayan ancak iç piyasada üretilmiş olan tütün ve alkol ürünlerinin ruhsatsız ticari amaçla bulundurulması da bu Kanun kapsamında suç olarak düzenlenmiştir.

Kaçakçılık kavramı, Türkiye'nin de üyesi olduğu Dünya Gümrük Örgütü tarafından şu şekilde tanımlanmıştır:²²

"Ticarî eşya sevkiyatı üzerindeki vergi, resim ve harçları ödemekten kaçınmak veya buna teşebbüs etmek, ticarî eşya için uygulanmakta olan yasaklama, sınırlama ve kısıtlamalardan kaçınmak veya buna teşebbüs etmek veya ticaret hayatında meşru rekabet ilke ve uygulamalarını zedelemek amacıyla haksız ticarî avantaj elde etmek veya buna teşebbüs etmek amacıyla, ticarî eşyanın gümrük işlemlerine tâbi tutulmaksızın sınırdan içeriye geçirilmesi veya sınırdan dışarıya çıkarılması, eşyanın özelliklerinin gümrük idarelerine yanlış beyan edilmesi, eşyanın düşük veya yüksek kıymetlendirilmesi, menşe şahadetnamesi ve tercihli kota rejimlerinin suiistimali, dâhilde ve hariçte işleme rejimlerinin suiistimali, ithal ve ihraç lisansı ile ilgili

²¹ Çopur, İbrahim. "Gümrük Kaçakçılığıyla Mücadelede Karşılaşılan Sorunlar ve Çözüm Önerileri; Türkiye Gümrükleri Üzerine Bir Araştırma." Yüksek Lisans Tezi, Gaziantep Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ekonomi Hukuku Anabilim Dalı, 2014, 81.

²² Karakaş, Burhan. *Türk Hukukunda Gümrük Kaçakçılığı Suçları*. Ankara: Turhan Kitabevi, 2004, 203.

suiistimaller, miktarın veya kalitenin yanlış beyan edilmesi, sahte, taklit, korsan mallar, kayıt dışı işlemler, vergi iadesi ve geri ödeme uygulamalarında yanlış beyanlar, gerçeği yansıtmayan tasfiyeler.”

Diğer taraftan 5607 sayılı Kanun sistematik olarak incelendiğinde gümrük kaçakçılığı türlerinin beş ana kategoride sınıflandırılmış olduğunu görmekteyiz. Bunlar;

- İthalat kaçakçılığı
- İhracat kaçakçılığı
- Akaryakıt kaçakçılığı
- Tütün kaçakçılığı
- Alkollü içecekler kaçakçılığı şeklindedir.

Gümrük kaçakçılığının tüm bu türleri 5607 sayılı Kanun’un ikinci bölümünde kaçakçılık fiilleri başlığı altında düzenlenmiştir.

İthalat kaçakçılığı ile ilgili suçlar, gümrük işlemleri yapılmadan ülkeye girişi yasak olan eşyanın ithal edilmesi veya teşebbüs edilmesi olarak kabul edilebilir. İthalat kaçakçılığı daha ayrıntılı olarak hukuk kurallarına aykırı şekilde, gümrük işlemleri yapılmaksızın ya da sahte belge kullanılarak ya da gümrük rejim kurallarının ihlali suretiyle eşyanın ülkeye sokulması, gümrük bölgesine bırakılması, gelen eşyanın yurt dışına çıkarılmış gibi gösterilmesi ya da kanun gereği ithali yasak olan eşyanın ülkeye sokulması şeklinde tanımlamak mümkündür.

Bir eşyanın ithalat işlemlerinin usulüne uygun biçimde tamamlanabilmesi için gümrük mevzuatında belirtilen gümrük kurallarının tamamlanması gerekmektedir. Gümrük mevzuatında yer alan kurallara uyulmadan, eşyanın, ülke içerisine gümrük idaresinden saklanarak, gizlenerek veya beyana tabi tutulmadan sokulması halinde kaçakçılık suçu oluşmuştur denilebilmektedir. Bu yönüyle 5607 sayılı Kanun’un 4458 sayılı Kanun ile sıkı bir ilişkisi olduğunu söylemek mümkündür ve bu bağlamda, 5607 sayılı Kanun’un özellikle ithalat süreçlerine ilişkin suç tanımları 4458 sayılı Gümrük Kanunu hükümleri ile birlikte değerlendirilmelidir.

Kanun’da ithalat kaçakçılığına ilişkin olarak suç tipleri ise;

- Gümrük işlemlerine tabi tutmaksızın ülkeye eşya sokulması,
- Eşyayı, aldatıcı işlem ve davranışlarla gümrük vergileri kısmen veya tamamen ödenmeksizin ülkeye sokma eylemi,
- Transit rejimine tabi serbest dolaşımda olmayan eşyanın, rejim hükümlerine aykırı olarak ülke içerisinde bırakılması,
- Belli bir amaç için kullanılmak veya işlenmek üzere ülkeye geçici ithalat ve dahilde işleme rejimi çerçevesinde getirilen eşyayı, hile ile yurt dışına çıkarmış gibi işlem yapılması,
- İthali yasak olan eşyanın yurda sokulması şeklinde sayılmıştır.

İhracat kaçakçılığına ilişkin olarak ise;

- İhracı yasak olan eşyanın ülkeden çıkarılması,
- İhracat olmadığı halde olmuş gibi gösterme ya da miktar veya kıymetini olduğundan farklı gösterme eylemi (Hayali ihracat) şeklinde suç tanımlamalarının yapıldığını görmekteyiz.

Akaryakıt, tütün ve alkol kaçakçılığına ilişkin suç tiplerinin de yine Kanunun 3. maddesinde fıkralar halinde sayıldığını görmekteyiz. Esasen Kanun'un 3. maddesinde sayılan tüm suç tiplerine tezimize katkısı olmadığı düşüncesiyle ayrıntılı olarak yer vermemiş bulunmaktayız.

Yukarıda izah edildiği üzere 5607 sayılı Kanun esas itibarıyla, bir eşyanın yasal olmayan yollardan girmesini, ithali ya da ihracı yasak eşyaların yurda sokulmasını ya da yurttan çıkarılmasını, yanlış beyanda bulunulması halinde vergi kaybına neden olabilecek bir durum var ise bunun cezalandırılması gibi filleri yaptırım altına almaktadır. Dolayısıyla, münhasıran gümrük işlemleri ile ilgili olan kaçakçılık fiillerinin tanımlandığı ve yaptırımlarının belirlendiği Kanun, yürürlükte olan 5607 sayılı Kanun'dur.

İthalat kaçakçılığı olarak sayılan ve tezimizin ikinci bölümünde ayrıntılarıyla incelemeye tabi tutmuş olduğumuz kaçakçılık suçu ise eşyanın aldatıcı işlem ve davranışlarla gümrük vergilerinin bir kısmının ya da tamamının ödenmeksizin ülke içerisine sokulmasıdır. Söz konusu suç tipi Kanun'un 3. maddesinin ikinci fıkrasında "*Eşyayı, aldatıcı işlem ve davranışlarla gümrük vergileri kısmen veya tamamen ödenmeksizin ülkeye sokan kişi, iki yıldan beş yıla kadar hapis ve on bin güne kadar adli para cezası ile cezalandırılır*" şeklinde düzenlenmiştir.

1.10. 5607 sayılı Kaçakçılıkla Mücadele Kanunu ile 4458 sayılı Gümrük Kanunu'nun İlişkisi

4458 sayılı Kanun'un amacı, 1. maddesinde belirtildiği üzere, Türkiye Cumhuriyeti Gümrük Bölgesine giren ve çıkan eşyaya ve taşıt araçlarına uygulanacak gümrük kurallarını belirlemektir. Bu Kanun'un 54. maddesinde ise "Bu Kanun hükümlerine aykırı olarak; Türkiye Gümrük Bölgesine getirildiği veya gümrük kontrolüne tabi tutulmadığı saptanan eşyaya, 5607 sayılı Kanun ile ilgili diğer kanun hükümleri uygulanır." hükmüyle iki kanun arasındaki ilişki açıkça ortaya konulmuştur. Yine ilgili Kanun'un 10/A-4, 177/2, 180/2 ve 241/j maddelerinde de 5607 sayılı Kanun'a atıflar yapıldığı görülmektedir.

Mülga 4926 sayılı Kaçakçılıkla Mücadele Kanunu 1 Haziran 2005 tarihinde yürürlüğe giren Türk Ceza Kanunu ile uyumlaştırılması çalışmaları neticesinde kaldırılmış ve yerine 5607 sayılı Kanun yürürlüğe girmiştir. Mülga kanunda kaçakçılık fiilleri, mülga Türk Ceza Kanunu'na benzer şekilde "suçlar ve kabahatler" başlığı altında düzenlenmişti. 5607 sayılı Kanun ile kabahat içeren fiiller 4458 sayılı Kanuna aktarılmıştır.

Kabahat içeren fiiller ve yaptırımları 4458 sayılı Kanun'un 11. kısmının 2. bölümünde "*Vergi Kaybına Neden Olan İşlemlere Uygulanacak Cezalar*" başlığı altında 234 ila 239. maddelerine ilave edilmiştir. Bu maddelerde özetle; serbest dolaşıma giriş rejimi veya kısmi muafiyet

suretiyle geçici ithalat rejimine tabi tutulan eşyaya ilişkin olarak, dâhilde işleme rejimi, gümrük kontrolü altında işleme rejimi ve tam muafiyet suretiyle geçici ithalat rejimi hükümlerine tabi eşyaya ilişkin olarak, eşyanın genel düzenleyici idari işlemlerle ithalinin yasaklanmış olduğunun tespitine ilişkin olarak, gümrük idaresince yapılan kontrol neticesinde beyana aykırılık tespitine ilişkin olarak ve de transit rejimine tabi olan eşyaya ilişkin olarak yapılan usulsüzlüklere uygulanacak cezalar yer almaktadır. Burada yer alan usulsüzlükler kabahat sayılmakta ve idarece para cezası ve diğer yaptırımlar uygulanmaktadır.

1.11. 5607 sayılı Kaçakçılıkla Mücadele Kanunu ile 5237 sayılı Türk Ceza Kanunu'nun İlişkisi

Türk Ceza Kanunu genel hükümler ve özel hükümlerden oluşmakta olup; genel hükümler, yalnızca TCK için değil, ceza içeren tüm özel ceza kanunlarına da uygulanmaktadır. Şöyle ki; Kanunun 5. maddesi *"Bu Kanunun genel hükümleri, özel ceza kanunları ve ceza içeren kanunlardaki suçlar hakkında da uygulanır."* hükmü gereği 5607 sayılı kanunda düzenlenen suçlar hakkında 5237 sayılı Türk Ceza Kanunu'nun genel hükümleri uygulanacaktır. Dolayısıyla söz konusu Kanun'un genel hükümler kısmında bulunan 2. maddesinde düzenlenmiş olan suçta ve cezada kanunilik ilkesi ve idarenin düzenleyici işlemleri ile suç ve ceza konulamaz hükmü 5607 sayılı Kanun için de uygulama alanı bulacaktır.

Diğer taraftan yine Türk Ceza Kanunu'nun Genel Hükümler kısmında bulunan;

- Ceza sorumluluğunun şahsiliği,
- Kast,
- Taksir,
- Suça teşebbüs,
- Suça iştirak,
- Suçların içtimai,
- Güvenlik tedbirleri,
- Cezanın belirlenmesi,
- Müsadere

gibi hükümleri yine özel ceza kanunu olan 5607 sayılı Kanun için de kuşkusuz uygulama alanı bulacaktır.

1.12. 5607 sayılı Kaçakçılıkla Mücadele Kanunu ile 5271 sayılı Ceza Muhakemesi Kanunu İlişkisi

Bilindiği üzere, 4 Aralık 2004 tarihli 5271 sayılı Ceza Muhakemesi Kanunu'nun kapsamına ceza muhakemesinin nasıl yapılacağı hususundaki kurallar ile bu sürece katılan kişilerin hak, yetki

ve yükümlülükleri girmektedir. Bu bağlamda, 5607 sayılı Kanun'da suç ve ceza içeren kanun olduğu gözetildiği zaman ilk izlenim, tüm usul işlemlerinin CMK hükümlerine tabi olacağı yönündedir. Fakat belirtmek gerekir ki 5607 sayılı Kanun sadece suç ve ceza içeren maddelerden ibaret olmayıp aynı zamanda usul hükümlerinin de düzenlendiği bir Kanun metnidir.

5607 sayılı Kanun'un 3. bölümünde Usul hükümleri başlığı altında "arama ve el koyma", "Kaçak eşya naklinde kullanılan taşıta el koyma", "el konulan eşyanın muhafazası", "müsadere", "tasfiye" maddelerinde ayrıntılı düzenlemelerin yer aldığı görülmektedir. Ancak belirtmek gerekir ki, yasa koyucunun zaman zaman ihtiyaç gördüğü hususlarda 5271 sayılı Kanun'a da atıf yaptığı görülmektedir. Örneğin, arama ve el koymada, kaçak eşyanın naklinde kullanılan taşıta el koymada 5271 sayılı Kanun hükümlerine göre işlem tesis edilmesi gerektiği belirtilmiştir.

5607 sayılı Kanun'da düzenlenmiş olup çalışma konumuz dâhilinde bulunan "tasfiye" başlıklı usul düzenlemesine benzer bir düzenlemenin 5271 sayılı Kanun'un 132. maddesinde yer aldığı görülmektedir. Her iki düzenlemenin birbirine olan benzerliği ile farklılığına ilişkin açıklamalar ile kaçakçılıkla mücadele kapsamında suç konusu eşyanın tasfiye sürecinde uyulacak olan esas ve usullerde 5271 sayılı Kanun kapsamında mı yoksa 5607 sayılı Kanun kapsamında mı işlem tesis edileceğine yönelik olarak ilerleyen bölümde açıklamalar yapılacaktır.

Son olarak hükmün açıklanmasının geri bırakılması düzenlemesinin, suç fiilinin 5607 sayılı Kanun kapsamında kalması durumunda nasıl uygulanması gerektiği hususuna değinmekte fayda görmekteyiz. Bilindiği üzere, 5271 sayılı Kanun'un "hükmün açıklanması ve ertelenmesi başlıklı" 231. maddesinin 6/c fıkrasında hükmün açıklanmasının geri bırakılmasına karar verilebilmesi için, suçun işlenmesiyle mağdurun veya kamunun uğradığı zararın, aynen iade, suçtan önceki hale getirme veya tazmin suretiyle tamamen giderilmesi gerektiği belirtilmiştir. Bu bağlamda suç failine, kaçak eşyaya mahsus tespit varakasında gümrüklenmiş değeri gösterir miktarın devlet hazine ödenmesi hususu teklif edilerek bu düzenlemeden faydalanıp faydalanmak istemediği sorulmaktadır.²³

Hükmün açıklanmasının geri bırakılmasının uygulanmasına ilişkin olarak kanımızca tartışmalı olan durum ise suç fiilinin teşebbüs aşamasında kalmış olması haline ilişkindir. Bilindiği üzere, 5607 sayılı Kanun'da sayılan suç fiilleri, teşebbüs aşamasında kalmış olsa bile, tamamlanmış gibi cezalandırılmaktadır. Örneğin, eksik ya da hiç vergi ödememek adına eşyanın menşei hakkında gümrük idaresini yanıltıcı beyanda bulunan yükümlünün fiilinin gümrük idaresince tespit edilmesi durumunda henüz suç tamamlanmamış olup teşebbüs aşamasında kalmıştır. Bu bağlamda henüz devlet bir vergi kaybı yaşamamıştır. Dolayısıyla kamunun henüz uğradığı bir zarar da söz konusu değildir. Bu durumda 5271 sayılı Kanun'un 231/6-c fıkrası uygulanmadan failin yine bu düzenlemeden faydalanabilmesinin olanaklı olup olmadığı

²³ Yargıtay 7. Ceza Dairesi, E. 2015/13550, K. 2019/29454, 08 Nisan 2019.

tartışmalıdır. Bikirli ve Çilesiz bu durumlarda, failin, hükmün açıklanmasının geri bırakılması kurumundan sözü geçen fıkra uygulanmadan faydalanabilmesi gerektiğini belirtmektedir.²⁴



²⁴ Bikirli, Ahmet Y., ve Çilesiz, Selin. *Kaçakçılıkla Mücadele Kanunu Açıklaması*. 6. Baskı. Ankara: Adalet Yayınevi, 2022, 37.

2. BÖLÜM

GÜMRÜK VE KAÇAKÇILIKLA MÜCADELE KANUNUNDAKİ BAZI DÜZENLEMELERİN BELİRLİLİK İLKESİ, HAK ARAMA ÖZGÜRLÜĞÜ, MASUMİYET KARİNESİ VE MÜLKİYET HAKKI BAKIMINDAN DEĞERLENDİRİLMESİ

2.1. 5607 sayılı Kaçakçılıkla Mücadele Kanunu'nun 3/2. Maddesine Göre "Kaçakçılık" Suçu

Eşyayı aldatıcı işlem ve davranışlarla ülkeye sokma suçunun gerçekleştiği varsayılan durum ile ilgili olarak, mülga 1918 ve 4926 sayılı Kanunlarda ve mer'i 5607 sayılı Kanun'da, 28 Haziran 2014 tarih ve 6545 sayılı Kanunla değişikliğe uğrayana kadar, eşyanın "sahte belge" düzenlenmek suretiyle sokulmasına ilişkin bir vurgu vardı. Sadece mülga 1918 sayılı Kanun'da gerçeğe aykırı belgenin yanı sıra, ayrıca her türlü hile de bu kapsamda değerlendirilmiştir. Ancak, 4926 ve 5607 sayılı kanunların değişen 3/2 maddesinde, aldatıcı işlem sadece sahte belgeye bağlanmış idi.

"Eşyayı, aldatıcı işlem ve davranışlarla gümrük vergileri kısmen veya tamamen ödenmeksizin ülkeye sokan kişi, iki yıldan beş yıla kadar hapis ve on bin güne kadar adli para cezası ile cezalandırılır."

Eşyanın, aldatmak suretiyle vergileri kısmen ya da tamamen ödenmemesi hali, 1918 sayılı Kanun'un 20. maddesinde geçen "*Her ne şekilde olursa olsun hile veya suistimal gibi kanun dışı yollarla veya gerçeğe aykırı her türlü beyanname veya belge ibrazı ile gümrüğü yanıltarak muamelesini yaptırmak suretiyle eksik resim veya vergi ödemek veya resim veya vergileri ödememek, ödenmeksizin ödenmiş veya muamelesi yaptırılmış resim veya vergileri noksan verilen mal ve eşya için bu noksanlığın, resim veya vergileri ödenmemiş olan mal veya eşya için de tekmil resim veya vergilerin... üç misli ağır para cezası ile cezalandırılır.*" hükmüyle suç sayılmıştı. Bu suç için, verginin ödenmeyen kısmının veya verginin tamamı ödenmediyse tamamının üç katı olacak şekilde cezaya yer verilmekteydi. Ayrıca, sözü geçen Kanun'un devam eden fıkrasında, mal ve eşyanın yakalanması halinde müsaderesine karar verileceği de belirtilmekteydi.

4926 sayılı Kanun'un 3. maddesinin c bendinde yer alan "*Gerçeğe aykırı belge ile gümrük idaresini yanıltarak, vergilerini hiç ödememek veya eksik ödemek, vergileri ödenmeksizin ödenmiş veya işlemleri yaptırılmış gibi göstermek... suretiyle eşya ithal veya ithale teşebbüs etmek.*" hükmü ile mülga 1918 sayılı Kanun'da yer alan "*her ne şekilde olursa olsun hile veya suiistimal gibi kanun dışı yollarla*" ibaresi maddeden kaldırılarak sadece gerçeğe aykırı belge ifadesi suçun meydana gelmesi için maddi unsuru oluşturmuştur. Bu nedenle, suçun yalnızca

sahte belgeye dayandırılması uygulamada bazı kaçakçılık biçimlerinin kapsam dışı kalmasına yol açmıştır.

5607 sayılı Kanun'da 6545 sayılı Kanun ile yapılan değişiklik sonrasında "sahte belge kullanmak suretiyle" ifadesi kaldırılarak yerine "aldatıcı işlem ve davranışlarla" ifadesi getirilmiştir. Kanun maddesinde böylesine köklü bir değişikliğin arkasında yatan nedenlerden biri olarak, gümrük işlemlerinin giderek artan bir şekilde elektronik ortamda gerçekleştirilmeye başlanması ve yurt dışından gelen ya da yurt dışına giden yolcuların da yanıltıcı beyanlarda bulunarak ancak herhangi bir belge sunmaksızın gümrüğe tabi eşya getirebiliyor olmaları da gösterilebilir.²⁵

Meclis Genel Kurulundaki görüşmeler sırasında verilen değişiklik önergesi gerekçesi, "Maddenin ikinci fıkrasında yer alan "sahte belge kullanmak suretiyle" ibaresi, "aldatıcı işlem ve davranışlarla" şeklinde değiştirilmiştir. Bu suretle, sahtecilik oluşturmeyen aldatıcı davranışlarla gerçekleştirilen kaçakçılık fiilleri de bu fıkra kapsamında cezalandırılmış olacaktır. Örneğin, beyana dayalı olarak gerçekleştirilen gümrük işlemlerinde, yapılan sözlü beyanın gerçeği yansıtmaması halinde, gerçekleştirilen kaçakçılık fiilinden dolayı bu fıkra hükmüne istinaden cezaya hükmedilecektir."²⁶ Şeklinde değişiklik gerekçesi savunulmuştur.

Kanun'da yer alan "aldatıcı işlem ve davranışlar" ifadesi her ne kadar eski kanunlardaki yetersizliği gidermek adına getirilmişse de, uygulamada maddenin tatbikinde yeknesaklık sağlanamadığı için birçok sorunu beraberinde getirmiş olduğunu söyleyebilmek mümkündür.

Suçun maddi unsuru, ödenmesi gereken vergilerin kısmen ya da tamamen ödememek amacıyla aldatıcı işlem ve davranışlarda bulunarak ithalat işlemi yapılmasıdır. Suçun icra hareketi, failin aldatıcı işlem ve davranışlarda bulunmasıdır. Suçun manevi unsuru ise failin, ödenmesi gereken gümrük vergilerini kısmen ya da tamamen ödememek suretiyle eşya ithal etmek için bilerek ve isteyerek aldatıcı işlem ve davranışlarda bulunmasıdır. Dolayısıyla bu tür suçlar kasten işlenebilen suçlardandır. Manevi unsurun oluşup oluşmadığı konusunda her olayın somut özelliği dikkate alınarak Türk Ceza Kanunu'nun genel hükümlerinde yer alan kast ve taksir düzenlemeleri göz önünde bulundurularak yargılama makamlarınca gerekli değerlendirmeler yapılacaktır.²⁷

Uygulamada, fıkroda tanımlanan suçun daha çok sahte belge kullanılarak işlendiği görülmektedir. Örneğin, eksik vergi ödemek niyetiyle vergiye esas unsurlardan olan fatura kıymetinin düşük gösterilmesi, ticaret politikası önlemlerinden kaçınmak amacıyla ya da daha gerçeğinden daha düşük vergiye tabi bir GTİP ya da gerçeğe aykırı menşe beyanında bulunulması (uygulamada GTİP saptırması, menşe saptırması olarak anılır) gösterilebilir.

²⁵ Şağban, A. Cihan. "Gümrük ve Kaçakçılıkla Mücadele Mevzuatlarında Yer Alan Suç ve Kabahatler ile Cezaların Gelişim Sürecinin İncelenmesi ve Başka Ülke Uygulamalarıyla Karşılaştırılması." Uzmanlık Tezi, Gümrük ve Ticaret Bakanlığı, Gümrükler Muhafaza Genel Müdürlüğü, 2015, 98.

²⁶ TBMM, Türkiye Büyük Millet Meclisi Resmî Web Sitesi, <https://www.tbmm.gov.tr/>.

²⁷ Bikirli ve Çilesiz, 198.

Fakat sayılan bu örnekler yazılı beyana tabi gümrük işlemleri için geçerli olup bu hallerde ayrıca belgede sahtecilik de söz konusu olacaktır.

Yükümlüsünce serbest dolaşıma giriş beyannamesinde beyan edilen eşyanın, gümrük idaresince yapılan fiziki kontrol neticesinde daha fazla eşyanın tespit edilmesi halinde, yükümlünün resmî belgede sahtecilik suçunu işlediği...²⁸

Yasa koyucu, yapmış olduğu değişiklik ile belge kullanılmadan yapılan beyan türlerinde (sözlü beyan kapsamında) de aldatıcı işlem ve davranışların olması durumunu bu fıkra kapsamında cezalandırmak istemiştir.²⁹ Örneğin, gümrük idaresince yolcu salonlarında gümrüğe tabi eşyası olup olmadığına yönelik olarak beyana davet edilen kişinin gümrüğe tabi eşyasının olmadığını beyan etmesi üzerine, gümrük idaresince bu beyana itimat edilmemesi ve yolcunun yapılan aranmasında gümrüğe tabi eşya tespit edilmesi durumunda, bu fıkra kapsamında işlem tesis edilecektir. Diğer bir ifadeyle, Kanunda yer alan aldatıcı işlem ve davranışlar ifadesinde *aldatıcı işlem* yazılı beyanları, *aldatıcı davranış* ise sözlü beyanları temsil ettiğini değerlendirmekteyiz.

2.1.1. Aldatıcı İşlem ve Davranışlar Kavramı

Kanun'da suç olarak sayılan tipik fiilin oluşabilmesi için, ön koşul olan "*aldatıcı işlem ve davranışlarla*" ifadesinin bir tanımı yapılmamıştır. Öğretide ise genel olarak, Kanun metninde yer alan "*aldatıcı işlem ve davranışlar*" ifadesi ile kastedilenin sıradan bir aldatma olmadığı ifade edilmektedir. Bu ifadeden anlaşılması gerekenin bir hukuksuz işlemi yapma iradesinde ve kastında bulunan kişinin bilerek ve isteyerek daha nitelikli aldatma yoluna başvurması, yani hile kullanması olarak anlaşılması gerektiği vurgulanmaktadır. Nitekim, öğretide aldatıcı işlem ve davranışlara dair şu görüşlere yer verilmektedir.

Madde fıkrasında yer alan "*aldatma*" ifadesi hileyi andırmaktadır. Bu sebeple aldatma denildiği zaman muhatabın iradesinin sakatlanması gerekmektedir.³⁰ Yine, aldatıcı işlem ve davranışlar ifadesinden basit bir yalanı aşip nitelikli yalan şeklinde hileli hareketlerin anlaşılması gerektiğine değinildiğini görmekteyiz.³¹ Nitekim, Yargıtay'ın vermiş olduğu kararlarda da basit bir yalanın hileli hareket olarak kabul edilemeyeceğini belirttiği gibi hileli hareketin ne olduğuna dair yapılacak değerlendirmede ise eylemin mağdur üzerindeki etkisi, kandırılabilir hareket olup olmadığı ve mağdurun iyi niyeti ve güven duygularının suistimal edilip edilmediğinin araştırılması gerektiği şeklinde değerlendirmeler yaptığı görülmektedir.³²

²⁸ Yargıtay 7. Ceza Dairesi, E. 2015/27516, K. 2019/39008, 18 Aralık 2019.

²⁹ Bikirli ve Çilesiz, 195.

³⁰ Yurtcan, Erdener. *Kaçakçılıkla Mücadele Kanunu Şerhi*. 6. Baskı. Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2019, 49.

³¹ Çıldır, Şaban ve Korkmaz, Onur. *5607 Sayılı Kaçakçılıkla Mücadele Kanununda Düzenlenen Kaçakçılık Suçları*. 3. Baskı. Ankara: Yetkin Yayınları, 2020, 196; Akaner, Şule Ceren. *Kaçakçılıkla Mücadele Kanununda Yer Alan İthalat Kaçakçılığı Suçları*. Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2022, 190-192.

³² Yargıtay 7. Ceza Dairesi, E. 2013/10965, K. 2014/1863, 10 Şubat 2014; E. 2013/10074, K. 2014/4123, 11 Mart 2014; E. 2013/10055, K. 2014/3189, 03 Mart 2014.

Gümrük beyannamesindeki beyan edilen ve gerçeği yansıtmayan bilgilerin, beyannameye ekli belgelerden kolaylıkla anlaşılabilirdiği durumlarda söz konusu suçun oluşmadığını, zira aldatıcı işlem ve davranışın basit bir yalanı aşan hileli bir durumdur.³³

Bir işlem veya davranışın hile olarak değerlendirilmesinde, bu işlemin veya davranışın yöneltildiği muhatap ve olay dikkate alınmalıdır.³⁴ Uygulamada yerleşmiş kabule göre işlem ve davranışın hile boyutunda olabilmesi için muhatabın, yanıltılmış olması ve asıl gerçeğin ne olduğuna ilişkin olarak denetleme olanağının bulunmaması gerekmektedir.³⁵ Diğer bir anlatımla mağdurun denetleme istek ve imkânını ortadan kaldıracak bir eylem sergilenmediği sürece failin “soyut yalan” boyutunu aşmayan eylemleri hile olarak değerlendirilemeyecektir.³⁶

Hangi hareketin aldatma kabiliyeti olduğunun tespitine yönelik olarak net bir değerlendirme yapmak mümkün görünmemektedir.³⁷ Bu sebeple hareketin aldatıcılık vasfı taşıyıp taşımadığı, diğer bir anlatımla hile boyutuna varıp varmadığının tespiti, her somut olayın kendi özelliklerine göre belirlenmelidir.³⁸ Bu bağlamda, gerçekleştirilen hareketlerin aldatıcı olup olmadığının belirlenmesinde iyi bilgilendirilmiş, dikkatli ve tedbirli ortalama bir kişi ile somut olayın koşulları göz önüne alınmalıdır. Fakat belirtmek gerekir ki aldatıcı işlem ve davranışların aldatmaya yönelik kabiliyetinin de belirli bir ağırlık içinde olması da gerekmemektedir. Söz konusu hareket ve davranışların gümrük idaresini aldatmaya yetmiş ise suçun maddi unsurunun gerçekleşmiş olduğunu söyleyebilmek mümkündür.³⁹

Bu suç fiiline ilişkin olarak yukarıda vermiş olduğumuz örnekleri biraz daha derinlemesine inceleyecek olursak; örneğin, yükümlünün serbest dolaşıma giriş rejimi kapsamında tescil edip gümrüğe sunmuş olduğu gümrük beyannamesinde eşyaya ilişkin olarak beyan edilen GTİP’ in 4413 olduğu varsayımında eşya için öngörülen gümrük vergisi ve ilave gümrük vergisi sıfır olup ayrıca gözetime de tabi bulunmamaktadır. Tescil edilen gümrük beyannamesinin kırmızı hat olarak havale edilmesi durumunda (kırmızı hatta, eşyanın beyana uygunluğu fiziki kontrole tabi tutularak denetlenmektedir.) Kontrol memurunca söz konusu eşyanın tüm yönleriyle beyana uygunluk yönünden denetime tabi tutulması gerekmektedir. Dolayısıyla fiziki kontrole tabi tutan ilgili memur, eşyanın beyan edilen GTİP’ nin doğruluğunu teyit etmek için gerek herhangi bir işlem yapmadan eşyanın söz konusu tarifede olduğuna ilişkin kanaat getirebilir gerekse de analize tabi tutarak GTİP tespiti yaptırabilir (Uygulamada bu tespit basit ve mutad incelemeler olarak değerlendirilmektedir). Memurca yapılan kontrol sonucunda eşyanın beyan edilen GTİP numarasında olmadığı, gümrük vergisine, ilave gümrük vergisine ve

³³ Arslan, Cemil ve Erdoğan, Mehmet. “Aldatıcı İşlem ve Davranışlarla Gümrük Vergileri Kısmen veya Tamamen Ödenmeksizin Ülkeye Eşya Sokma Suçu.” 2018, 561.

³⁴ Centel, Nur, Zafer, Hamide ve Çakmut, Özlem Yenerer. *Kişilere Karşı Suçlar*. 5. Baskı. İstanbul: Beta Basım Yayım, 2021, 454.

³⁵ Çıldır ve Korkmaz, 196.

³⁶ Centel, Nur, Zafer, Hamide ve Çakmut, Özlem Yenerer. *Kişilere Karşı İşlenen Suçlar*, Cilt I. İstanbul, 2007, 453.

³⁷ Maviş, Volkan. “Dolandırıcılık Suçunun Hile Unsuruna İlişkin Sorunlar.” *İnönü Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi* 6, no. 3 (2016): 597–626. <https://doi.org/10.21492/inuhfd.239914>

³⁸ Yargıtay 11. Ceza Dairesi, E. 2005/144, K. 2006/5115, 05 Haziran 2006.

³⁹ Çıldır ve Korkmaz, 196.

gözetime tabi olan 4412 GTİP' inde olduğunun tespiti durumunda beyan edilen ile tespit edilen arasında ciddi bir vergi farkının ortaya çıkacağı açıktır. Bu durumda gümrük idaresinin aldatıldığı söylenemeyecektir.

Hileye ilişkin olarak yukarıda yapmış olduğumuz açıklamalar neticesinde yukarıdaki örnekteki yükümlünün işlemi hile boyutuna varamamıştır. Diğer taraftan, gümrük idaresi basit ve mutata bir inceleme ile gerçekliği ortaya çıkarmış olduğundan aldatılmış da sayılmayacaktır. Dolayısıyla, suçun maddi unsuru gerçekleşmemiştir diyebileceğiz. Ancak, yükümlünün kastının gerçekten vergiden kaçınmak olduğuna ilişkin bir tespit söz konusu ise suçun teşebbüs aşamasında kalmış olduğu söylenebilecektir. Peki bu kastın varlığını ya da yokluğunu kim araştırmakla yükümlüdür?

Belirtmek gerekir ki, gümrük idaresinin eksik vergi hususunu basit ve mutata araştırmadan ziyade daha etraflıca bir araştırma ve soruşturma neticesinde tespit ediyor ise bu kez eksik vergi ödeme fiilinin gümrük idaresini aldatmaya yönelik bir fiil olduğunu diğer bir ifadeyle fiilin 5607 sayılı Kanun kapsamında kalabileceğini söylemek mümkündür.

Sanıkların gerçekte ... menşeli olan eşyaların, menşesini ... olarak göstermek suretiyle dumping önlemine karşı eksik vergi ödemek amacıyla üzerlerine atılı kaçakçılık ve sahtecilik suçlarını işledikleri gözetilmeden atılı suçlardan mahkumiyetleri yerine beraatlerine karar verilmesi,⁴⁰

Uygulamada, ilgili gümrük idareleri, yukarıda verilen örnek duruma benzer durumlarda, yükümlünün beyanını aldatıcı işlem ve davranışlar biçiminde gerçekleştirdiği düşüncesiyle fiili suç kapsamında değerlendirebildikleri gibi fiili kabahat kapsamında da değerlendirebilmektedirler. Zira madde metnine lafzi olarak bakıldığı zaman buna cevaz verdiği görülebilmektedir.

Belirtmek gerekir ki, Kanun'da tanımı yapılmayan bu ifade, bütün gümrük işlemlerinde beyanda bulunan kişilerin ufak bir hata veya özensizliğinden kaynaklanan, vergi kaybına neden olabilecek eylemlerinin, aldatıcı işlem ve davranış biçiminde değerlendirilebileceği; bundan dolayı her ne şekilde olursa olsun vergi kaybına neden olan hatta 4458 sayılı Kanun kapsamında kabahat olarak değerlendirilmesi gereken bütün eylemlerin de 5607 sayılı Kanun'un 3/2 maddesi hükmü kapsamında özgürlüğü bağlayıcı ceza gibi kişinin en temel haklarından birinden mahrum kalmasına sebep olan bir müeyyide ile karşılaşmasına imkan tanımakta olup; uygulamada da örneklerine rastlamak mümkündür.⁴¹

Yukarıda belirtilen hata ile vergi kaybına neden olan eylemin suç olarak değerlendirilmesine ilişkin olarak failin Türk Ceza Kanunu'nun 30/1 kapsamında hata hükmünden faydalanması gerektiğine ve böylelikle eylemin kabahat olarak değerlendirilmesi suretiyle 4458 sayılı Kanun

⁴⁰ Yargıtay 7. Ceza Dairesi, E. 2021/29396, K. 2022/10750, 07 Haziran 2022.

⁴¹ Yavaş, Ergün. "Kaçakçılıkla Mücadele Kanununda Yer Alan Aldatıcı İşlem ve Davranış Fiili Kanunilik İlkesine Aykırıdır." <https://www.ergunyavas.com/kacakcilikla-mucadele-kanununda-yer-alan-aldatici-islem-ve-davranis-fiili-kanunilik-ilkesine-aykiridir>

kapsamında uygulama yoluna gidilmesine dair görüş bildiren⁴² olsa da bu görüşe katılmak mümkün değildir. Zira Türk Ceza Kanunu'nun 30/1 hükmü kasten işlenen suçlar bakımından uygulama alanı bulacağından dolayı olası kastla da işlenebileceğini düşündüğümüz 5607 sayılı Kanun'un 3/2 maddesinde hata hükmünden faydalanma alanı olmadığını değerlendirmekteyiz.

Yine aldatıcı işlem ve davranışlardan ne anlaşılması gerektiğine ilişkin olarak Gümrükler Genel Müdürlüğü'nün 17 Temmuz 2020 tarih ve 52302630 sayılı tasarruflu yazılarında;

“Gümrük vergilerinin ödenmemesi veya eksik ödenmesi amacıyla icra edilen bir fiilin aldatıcı işlem ve davranış olarak nitelendirilerek 5607 sayılı Kanun kapsamında değerlendirilmesinde;

- Eşya ve/ veya ambalajı üzerinde, eşyanın vergilendirmeye esas unsurlarının doğru olarak tespit edilmesini engellemeye yönelik olarak tahrifat yapılması,
- Gerçeğe aykırı veya sahte belge ibraz edilmesi veya orijinal belge üzerinde tahrifat yapılması gibi hususların varlığına bakılmasını ve “kasıt” unsurunun varlığının somut biçimde ortaya konulması gerektiğine...”

Şeklinde açıklamalarda bulunarak tüm gümrük idarelerine yönelik olarak dağıtımli yazı yazılmıştır. Esasen bu yazının yazılmasındaki amacın gümrük idarelerinde uygulamada yeknesaklık sağlamak olduğunu söylemek mümkündür.

Söz konusu tasarruflu yazı, vergi kaybına sebebiyet veren bir fiilin 5607 sayılı Kanun kapsamında suç olarak değerlendirilip savcılığa bildirimde bulunulabilmesi için iğfal kabiliyeti yüksek aldatıcı bir işlem ve evraklarda sahtecilik, tahrifat gibi durumların varlığı gerektiğine haklı olarak vurgu yapmıştır. Bu durumlar gerçekleşmeden bir vergi kaybı söz konusu olduğu zaman 4458 sayılı Kanun'un ilgili maddeleri gereğince işlem yapılması gerektiği açıktır. Öte yandan vergi kaybına neden olan fiilde “kasıt” unsuru yoksa yine suçtan bahsedemeyeceğimiz açıktır. Ancak suçun manevi unsuru olan “kast” unsurunun varlığı ya da yokluğu yargılama makamlarınca değerlendirilmektedir. Bu bakımdan söz konusu tasarruflu yazıda belirtilen kasıt unsurunun varlığının somut biçimde ortaya konulması gerektiği hususu idareye yüklenebilecek bir durum değildir.

Avrupa Birliği'ndeki gümrük ihlallerin yaptırımlara bağlandığı kanun metinlerine bakıldığında zaman gümrük ihlalleri, hileli ihlaller ve hileli sayılmayan usulsüzlükler olarak ikiye ayrılmaktadır. Örneğin Almanya' da gerçeğe aykırı beyan olması halinde kaçakçılık suçu oluşabileceği, İtalya' da gümrük vergilerinden kaçınmak üzere başvurulmuş “hileli” (*fraudolenti*) hareketlerin yaptırım altına alındığı, Fransa' da beyanname üzerine yoğunlaştığı, gerçeğe aykırı beyanların yaptırım altına alındığı ve bu haliyle “aldatıcı işlem ve davranış” ifadesine

⁴² Akaner, 197.

kiyasla daha somut kriterler belirlendiği, İspanya' da ise gerçeğe aykırı olan beyanın hileli davranışlarla yapılmasını aradığı görülmektedir.⁴³

Hileli gümrük usulsüzlükleri eşyanın menşei, kıymeti, GTİP numarasının yanıltıcı beyanı gibi fiiller ile ilgili olup, çoğunlukla serbest dolaşıma giriş rejimi beyanlarında ve kaçakçılık şeklinde gerçekleşmektedir.⁴⁴ Ancak hileli sayılmayan usulsüzlükler ise yine yukarıda sayılan ve gerek eşyanın vergilerinin hesaplanmasındaki ana unsurların gerekse de ticaret politikalarının uygulanmasında esas olan unsurların doğru beyan edilmemesiyle ilgili usulsüzlükler ile yükümlülükler taahhütlere uymama şeklindeki usulsüzlüklerdir.⁴⁵

2.1.2. Korunan Hukuki Değer

Meydana gelen suç konusu bakımından ortaya çıkabilecek fiiller, devletin sınırları içinde uyguladığı eşya giriş-çıkış kontrol ve yönetim alanındaki hâkimiyetine zarar vermektedir. Buna bağlı olarak bu noktada korunan hukuki değer, devletin daimî hâkimiyet yetkisidir. Özetle, bu suç ve genel olarak tüm kaçakçılık suçları açısından korunan hukuki değer, devletin ekonomik alanlarına ilişkindir.⁴⁶ Yine bu açıdan bakıldığı zaman vergilendirme açısından bir zafiyet oluşacağı için devletin ekonomik düzeninin ihlali de söz konusu olacaktır.⁴⁷

2.1.3. Suçun Maddi Unsurları

Suçun maddi unsuru, aldatıcı işlem ve davranışlarda bulunmak suretiyle gümrük vergilerinin kısmen veya tamamen ödenmeden eşyanın ithal edilmesidir. Suçun konusu, gümrük vergilerine tabi ve ithali yasak olmayan eşyadır. Suçun faili ise adına eşya getirilen kişi ile iştirak tespiti durumunda eşyayı gümrük idaresine sunan dolaylı ya da doğrudan temsilcisi olan kişilerdir.⁴⁸

Kanunun 3/2 maddesinde belirtilen bir suçun oluşabilmesi için aldatıcı işlem ve davranışın, eşyanın gümrük işlemleri sırasında gümrük idaresine beyanda bulunmak suretiyle gerçekleştirilebilir.⁴⁹ Beyanın konusu ise Gümrük Kanununun 59. maddesinde şu şekilde tanımlanmıştır:

⁴³ Köşeli, Fatih. "Kaçakçılıkla Mücadele Kanununda Aldatıcı İşlem ve Davranış Kavramı." *Gümrük ve Ticaret Dergisi* 11, no. 36 (2024): 96–110.

⁴⁴ Üyümez, Mustafa Ekrem, ve Gültekin, Rifat. "Avrupa Birliği'nde Gümrük İhlalleri ve Yaptırımlarının Uyumlaştırılması." *Mehmet Akif Ersoy Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi* 8, no. 17 (2016): 154–172.

⁴⁵ Üyümez ve Gültekin, 158–160.

⁴⁶ Orhan, Özlem. *5607 Sayılı Kaçakçılıkla Mücadele Kanunu Kapsamında İthalat Kaçakçılığı Suçları ve Yaptırımları*. Yüksek Lisans Tezi, İstanbul Sabahattin Zaim Üniversitesi Lisansüstü Eğitim Enstitüsü, 2022, 101.

⁴⁷ Aydın, Mustafa. *5607 Sayılı Kaçakçılıkla Mücadele Kanunu Çerçevesinde Kaçakçılık Fiilleri ve Yaptırımları*. Doktora Tezi, Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2011, 139.

⁴⁸ Şentürk, Cüneyt. *Kaçakçılıkla Mücadele Kanununda Yer Alan İthalat Kaçakçılığı Suçları*. Doktora Tezi, Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2016, 163.

⁴⁹ Bikirli ve Çilesiz, 193.

“1. Gümrük beyanı;

- a) Yazılı olarak,
- b) Bilgisayar veri işleme tekniği yoluyla,
- c) Sözlü olarak,
- d) Eşya sahibinin bu eşyayı bir gümrük rejimine tabi tutma istediğini ifade ettiği herhangi bir tasarruf yoluyla,
Yapılabilir. “

Bu beyan türlerinden herhangi birisinin aldatıcı işlem ve davranışlarla gerçekleştirilip vergi kaybına neden olması durumunda söz konusu madde uygulama alanı bulacaktır. Diğer taraftan, eşyanın gümrük idaresine sunulmadan yurda sokulması ve vergi kaybı oluşması durumunda 3/2 madde değil, 5607 sayılı Kanun’un 3/1 maddesi uygulanacaktır.

Yukarıda belirtmiş olduğumuz üzere suçun oluşabilmesi için öncelikle eşyanın ithali mümkün eşya olması yani ithali yasak olmaması ve eşyanın vergiye tabi bir eşya olması gerekmektedir.⁵⁰ Bu bağlamda vergilerden muaf bir eşya söz konusu ise bu suç oluşmayacaktır.⁵¹ Dolayısıyla suçun oluşabilmesi için gümrük vergilerinin kısmen ya da tamamen ödenmemesi gerekecektir. İthal yasak bir mala ilişkin aldatıcı işlem ve davranışlarda bulunma durumunda da burada belirtilen suç oluşmayacak Kanun’un 3/7 maddesi uygulama alanı bulacaktır. Zira ithali yasak mallar açısından gümrük vergisi söz konusu olmayacağı için eksik ya da hiç ödenmemiş gümrük vergilerinden de bahsedilemeyecektir.⁵²

Suçun işleniş yöntemlerine ilişkin olarak uygulamada karşılaşılan örnek durumlar şunlardır:⁵³

- “Eksik vergi ödemek amacıyla, aldatıcı işlem ve davranışlarla eşyanın tabi olduğu gümrük tarife istatistik pozisyonunun (GTİP) değiştirilmesi, yani daha düşük vergiye tabi bir başka GTİP ile beyanda bulunulması,⁵⁴
- Eksik vergi ödemek amacıyla eşyanın fatura değerinin gerçek değerinden daha düşük gösterilmesi, ya da matraha dahil edilmesi gereken unsurlardan bazılarının eklenmemesi,⁵⁵
- Menşe bazlı ticaret politikası önlemlerine tabi eşyanın söz konusu önlemleri etkisiz kılmak amacıyla gerçeğinden başka bir ülke menşeli eşyaymış gibi beyan edilmesi, diğer bir ifadeyle menşe saptırması”.⁵⁶

Ancak, yukarıda örneklerde yükümlünün bu hareketlerinin aldatıcı işlem ve davranışlarla mı, yoksa hata veya yanılma suretiyle mi işlendiğinin tespiti önem arz etmektedir. Eğer bu fiiller

⁵⁰ Akaner, 188.

⁵¹ Nur, Zeliha A. *Kaçakçılıkla Mücadele Kanunu Kapsamında İthalat Kaçakçılığı Suçları*. 1. Baskı. Ankara: Adalet Yayınevi, 2023, 62.

⁵² Bikirli ve Çilesiz, 195.

⁵³ Aydın, 143.

⁵⁴ Yargıtay 7. Ceza Dairesi, E. 2015/15040, K. 2017/6069, 17 Temmuz 2017.

⁵⁵ Yargıtay 7. Ceza Dairesi, E. 2019/10691, K. 2020/18359, 19 Ekim 2020.

⁵⁶ Yargıtay 7. Ceza Dairesi, E. 2019/3643, K. 2019/35573, 09 Ekim 2019.

hata veya yanılma sonucu yapılmışsa, kastın varlığını arayan Kanun'un 3/2 maddesi uygulama alanı bulmayacak, söz konusu vergi kaybı nedeniyle yükümlüler 4458 sayılı Kanun kapsamında idari yaptırımlarla karşılaşacaktır.

2.1.4. Suçun Manevi Unsurları

Bu suç, kasten işlenebilen bir suçtur. Failin, bilerek ve isteyerek, gümrük vergilerini kısmen ya da tamamen ödememek amacıyla gümrük idaresini aldatmaya yönelik davranışlarda bulunmak suretiyle yurda mal ithali şeklinde davranış ortaya koyması gerekmektedir.⁵⁷

Suçun işlenebilmesi için failin kastının, daha başından itibaren kaçakçılık suçunu işlemeye yönelik olması gerekmektedir. Eğer failin amacının eksik vergi ödemek amacıyla değil de hatalı bir beyan suretiyle gerçekleştirdiğine yönelik bir kanaat söz konusu ise bu suç oluşmayacaktır. Şartları oluşmuş ise Gümrük Kanunu kapsamında işlem tesis edilebilecektir.⁵⁸ Örneğin, failin serbest dolaşıma giriş beyannamesi ve eklerinde (CMR, Fatura ve hatta yurt dışı ihracat beyannamesinde dahi) ithalata konu edilen eşya için daha düşük vergi ödemek amacıyla GTİP numarasının veya kıymetinin gerçeğinden farklı gösterilerek beyan edilmesi durumunda failin kastının başlangıçtan beri eksik vergi ödeme olduğu söylenebilecektir. Ancak bunların aksine fail tarafından gümrük idaresine sunulan beyanname eklerinden olan faturada eşyanın gerçek değeri var iken hatalı bir şekilde Gümrük Beyannamesine daha düşük bir kıymet girilerek yapılan beyan işleminde failin kastının başlangıçtan beri eksik vergi ödeme olduğundan söz edilemeyecektir. Bu durumda, Gümrük İdaresi, Gümrük Kanunu çerçevesinde işlem tesis etmelidir.

Suç kastının varlığının tespit edilebilmesi için, vergi kaybına neden olan failin bilinçli bir hareketten mi kaynaklandığının belirlenmesi gerekmektedir. Yükümlü, beyannameye yer alan ve vergi miktarını etkileyen bilgileri çoğunlukla ithalatçıdan gelen veriler doğrultusunda hazırlar. Bu nedenle, ithalatçıdan gelen bilgilerde bir hata varsa, bu hatanın düzeltilmesi yönünde yükümlünün bilgilendirilip bilgilendirilmediği araştırılmalıdır.⁵⁹ Bununla birlikte failin tespitinin sıradan muayene ve kontrol işlemlerini bertaraf eder nitelikte olup olmadığı önemlidir.⁶⁰

Suçun olası kastla işlenip işlenemeyeceği hususunda ise, kanaatimizce suç, olası kastla da işlenebilir. Eğer eşyanın vergilendirmesine esas olacak unsurlarda yapılan beyanın yanlış ya da eksik olma ihtimali olduğu halde buna ilişkin olarak yükümlüsünce yeterli bir araştırma

⁵⁷ Bikirli ve Çilesiz, 197.

⁵⁸ Aksoyak, Bekir ve Özkan, Emrah. *Kaçakçılıkla Mücadele Kanunu Kapsamında İşlenen Suçlar*. Ankara: Türkiye Adalet Akademisi Yayını, 2022, 18.

⁵⁹ Yavuz, A. Hakan ve Ulgar, Osman B. *Uygulamada Kaçakçılıkla Mücadele Kanununda Düzenlenen Kaçakçılık Suçları*. 2. Baskı. Ankara: Adalet Yayınevi, 2025, 49.

⁶⁰ Yavuz ve Ulgar, 50.

yapılmaz ve vergilerin bu sayede kısmen ya da tamamen ödenmemesi olasılığı kabullenilerek hareket edilmesi halinde olası kast söz konusu olacaktır.⁶¹

Suçun taksirle işlenmesi mümkün olmakla birlikte failin taksirinden ötürü sorumluluğu söz konusu olmayacaktır. Çünkü söz konusu maddede, fiilin taksirle işlenmesi halinde cezalandırılacağına ilişkin bir düzenleme bulunmamaktadır.⁶² Bu durumda, 4458 sayılı Kanun'un vergi kaybında uygulanacak cezalar başlıklı 234 ila 238. maddeleri uygulama alanı bulacaktır.

2.1.5. Teşebbüs

Fıkra kapsamında düzenlenen suça teşebbüs mümkün olmakla birlikte 5607 sayılı Kanun'un 3/22 maddesinde belirtildiği üzere kaçakçılık fiilleri teşebbüs aşamasında kalmış olsalar bile tamamlanmış gibi cezalandırılır. Örneğin, gümrük idaresi tarafından yapılan kontrollerde, görevlilerin ihmalinden kaynaklanan bir sebep ile eşyanın gümrük vergilerinin hiç ya da eksik ödenmiş olması durumunda, suçun unsurları tamamlanmamış olacağından ceza sorumluluğu doğmayabilir. Ancak failer, aldatıcı işlem ve davranışlarda bulunarak eşyanın daha düşük vergili GTİP beyan edilmesi ve gümrük idaresinin dikkati sayesinde gerçek GTİP'in tespiti ve buna bağlı olarak asıl verginin tahakkuk ettirilmiş olması durumunda, eylem teşebbüs aşamasında kalmış olacaktır. Buna rağmen, bu durumun pratikte bir önemi olmayıp Kanun'un 3/22 maddesi kapsamında tamamlanmış gibi cezalandırılacaktır.⁶³

Bunun dışında, beyannamenin tescili ile onayından başlayıp eşyanın teslimine kadar geçen süreçte de suç, teşebbüs aşamasında kalmış olacaktır. Ancak tamamlanmış gibi cezalandırılan suçlar, genellikle kanunda açıkça belirtilmiş özel nitelikli suçlardır. Örneğin, göçmen kaçakçılığı, anayasal düzene karşı suçlar, Cumhurbaşkanına suikast ve fiili saldırı gibi suçlardır.

Kanun Koyucunun, kaçakçılık suçlarında da teşebbüs aşamasında kalmış olsa bile tamamlanmış suç gibi cezalandırma yoluna gitmesi, yani faili, fiilin yalnızca teşebbüs aşamasında kalmasına rağmen tamamlanmış gibi cezalandırması kanun koyucunun kaçakçılıkla mücadelede daha etkin bir yol izlemesinden kaynaklanmaktadır. Kanun'un 3. maddesinin yapısı incelendiğinde, yalnızca ekonomik nitelikli fiilleri düzenleyen fıkraların da yer aldığı görülmektedir. Bu bağlamda, söz konusu fiillerin kalkışma suçu kapsamında değerlendirilip, teşebbüs aşamasında kalmış olsa dahi tamamlanmış suç gibi cezalandırılmasının ceza adalet sistemi çerçevesinde ayrıca ele alınması gerektiği kanaatindeyiz.

⁶¹ Arslan ve Erdoğan, 549–600; Aydın, 146; aksi yönde görüş için bkz. Akaner, 207.

⁶² Arslan ve Erdoğan, 578.

⁶³ Yargıtay 7. Ceza Dairesi, E. 2024/779, K. 2024/3759, 28 Mart 2024.

2.1.6. İştirak

Suçta iştirak mümkün olup birden fazla kişi ile işlenebileceği gibi örgüt faaliyeti kapsamında da işlenebilir. Kamu çalışanlarının sorumluluklarına ilişkin olarak kaçakçılığı önlemek ve izlemekle görevli olan kamu çalışanlarının vergi kaybına neden olan fiile yönelik olarak kasten göz yumma eyleminde bulunmaları halinde 5607 sayılı Kanun'un 4/6 maddesi kapsamında suçun müşterek faili olarak sorumlulukları bulunmaktadır.

Gümrük müşavirlerinin sorumluluklarına ilişkin olarak ise belirtmek gerekir ki 4458 sayılı Kanun'un 225/1 maddesine göre eşyanın gümrükçe onaylanmış bir işlem veya kullanıma tabi tutulmasına ilişkin faaliyetler, doğrudan temsil yoluyla veya gümrük müşavirleri tarafından dolaylı temsil yoluyla takip edilip sonuçlandırılmaktadır. Gümrük Yönetmeliğinin 563. Maddesinde ise gümrük müşavirlerinin yükümlülükleri düzenlenmiş olup gümrük müşavirlerinin imzaladıkları beyanname ile ilgili cezai hükümlerin uygulanması açısından beyannameye belirtilen bilgiler ile beyannameye ekli belgelerin doğruluğundan sorumlu olduğu belirtilmiştir. Buradaki sorumluluk sınırlı bir sorumluluk olup gümrük müşaviri kendisine sunulan belge ve bilgilerin vergi kaybına neden olacak şekilde aldatıcı mahiyette ya da sahte olduğuna ilişkin bilgisinin olduğu durumlarda suç kapsamında sorumlulukları gündeme gelecek olup iştirak hükümlerinden cezalandırılması yoluna gidilebilecektir.⁶⁴ Ancak belirtmek gerekir ki bu durumlarda dahi gümrük müşavirlerinin cezalandırılabilmesi için kasten hareket etmesi gerekmektedir.

Sadece kendisine tevdi edilen belgelere göre beyanname düzenleme yetkisi bulunan gümrük müşavirinin kastından söz edilemez.⁶⁵

Gümrük Müşavirinin kaplar içine gizlenmiş kaçak eşyaları bilmesi mümkün olmadığından beraati gerekir.⁶⁶

Gümrük beyannamesine eklenen belgede sahtecilik şüphesi doğuracak şekilde tahrifat yapılmış olması hâlinde, müşavirden bu belgeyi araştırması beklenir. Buna rağmen herhangi bir araştırma yapmadan işlem gerçekleştirmesi ve beyanname ile belgeler arasında çelişki bulunması hâlinde, somut olayın özelliklerine göre müşavir hakkında resmi belgede sahtecilik ve kaçakçılık suçlarından soruşturma başlatılabilir.⁶⁷

2.1.7. Etkin Pişmanlık

Kaçakçılık suçlarına ilişkin olarak etkin pişmanlık hükümleri Kanun'un 5. maddesinde düzenlenmiştir. Söz konusu madde hükmünde, Kanun'un 3. maddesinin 7. fıkrası ayrıık

⁶⁴ Ergin, Yasin. *5607 Sayılı Kaçakçılıkla Mücadele Kanunu Kapsamında Kaçakçılık Suçları*. Yüksek Lisans Tezi, İstanbul Aydın Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2019, 70.

⁶⁵ Yargıtay 7. Ceza Dairesi, E. 2012/19683, K. 2012/27208, 07 Kasım 2012.

⁶⁶ Yargıtay 7. Ceza Dairesi, E. 2014/33865, K. 2017/2597, 03 Nisan 2017.

⁶⁷ Bikirli ve Çilesiz, 198-201.

tutulmak kaydıyla (ithali kanun gereği yasak olan eşyanın yurda sokulması) kaçakçılık fiilin işlenmesinden önceki aşamada resmi makamlara bildirilmesi durumu ve işlendikten sonraki aşamada bildirilmesi durumlarında cezaya hükmolunmayacağını ya da cezada indirim gidileceği hususları ile soruşturma aşamasında ya da kovuşturma aşamasında gümrüklenmiş değerinin iki katının ödenmesi hususunda savcı ya da hakim tarafından fiili işleyen sanık ya da şüpheliye ihtar edilmesi ve sanık ya da şüphelinin söz konusu miktarı ödemesi durumunda cezada indirim gidileceği hükümleri düzenlenmiştir.

Madde metninde yer alan *gümrüklenmiş değer* ise Kanun'un 2. maddesinin b fıkrasında tanımlanmış olup ithal eşyası için CIF kıymetleri ile gümrük vergilerinin dahil edilmesiyle ihraç eşyası için ise eşyanın FOB değeri ile gümrük vergilerinin toplanması suretiyle elde edilen değerdir.

Kanun'un 5. maddesinin 3. fıkrasında ise kaçakçılık fiilinin bir örgüt ya da mükerrerler tarafından işlenmesi durumunda gümrüklenmiş değerinin iki katının ödenmesi ihtar yapılmayacaktır. Zira söz konusu etkin pişmanlık hükümlerinden kaçakçılık fiilinin örgüt faaliyeti kapsamında işlenmesi durumunda ya da mükerrer olanlar tarafından işlenmesi durumunda etkin pişmanlıktan faydalanamayacakları hüküm altına alınmıştır.⁶⁸

Yerli üretim sigara, tütün mamulleri ve makaron gibi ürünlerin gümrüklenmiş değer hesaplamasında mevzuat boşluğu bulunduğu görülmektedir. Zira bu tür ürünler ne ithal ne de ihraç eşyası olarak tanımlanabilir. Bu nedenle Kanun'un 2. maddesinin (b) fıkrasına göre bunlar için hangi değerlendirme ölçütünün esas alınacağı tartışmalıdır. Zira yurt içinde, örneğin, yerli tütünden üretilen sigara cinsi eşya, Kanun kapsamında ne ithal eşyasıdır ne de ihraç eşyasıdır. Bu bağlamda sözü geçen nitelikteki eşyalar için Kanun'un 2. maddesinin b fıkrası kapsamında gümrüklenmiş değerinin nasıl yapılacağı kanımızca tartışmalıdır.

2.2. Maddenin Suç ve Cezada Kanunilik İlkesi Kapsamında Değerlendirilmesi

5607 sayılı Kanun'da kaçakçılık suçu olarak belirtilen 3. maddesinin 2. fıkrasında yer alan tipik fiilin maddi unsurunda icra hareketi olan "*aldatıcı işlem ve davranışlar*" biçiminde belirtilen ifadenin tanımı ve sınırları açıkça belirlenmemiştir. Bu nedenle, genel ve öznel özellikler taşıyan, yoruma açık, esnek bir yapıya sahip olduğu düşünüldüğü için bu ifadenin suç ve cezada kanunilik ilkesi kapsamında değerlendirmesinin yapılmasında fayda görmekteyiz. Bu değerlendirmeyi yapmadan evvel bu ilkeye ve bu ilkenin alt unsuru olan belirlilik ilkesine ilişkin açıklamalar yapmakta fayda vardır.

⁶⁸ Zop, Pınar. *Kaçakçılıkla Mücadele Kanunu Kapsamında İthalat Suçları*. Yüksek Lisans Tezi, Çankaya Üniversitesi Lisansüstü Eğitim Enstitüsü, 2024, 54.

2.2.1. Suçların ve Cezaların Kanuniliği İlkesi

Ceza hukukunda kanunilik ilkesi tarihsel süreçte devletleri yönetenlerin keyfi uygulamalarının bireyler ve toplum üzerinde oluşan olumsuz etkilerini sonlandırabilmek adına oluşturulmuş bir ilkedir. Böylelikle özellikle mutlakiyetçi kralların hakimler üzerinde oluşturmuş olduğu baskılar ve yine hakimlerin kendilerine göre yeni ceza ve yaptırım icat edebilmeleri en aza indirgenmiştir.⁶⁹

Suç ve cezada kanunilik ilkesinin tarihçesi çok eskilere dayanmaktadır. Nitekim aydınlanma öncesi dönemde M.Ö. 18. yüzyılda hazırlanan Hammurabi Kânunlarında, 70'ten fazla suçun düzenlendiği ve bu suçlar karşılığında verilecek cezaların belirlendiği görülmektedir. Antik Yunan döneminde ise ceza kanunlarının geriye yürümeyeceği ilkesinin uygulandığı görülmektedir.⁷⁰

Öğretide ise pek çok yazarın kanunilik ilkesinin köklerini 1215 tarihli Magna Carta Libertatum'da (Büyük Özgürlük Fermanı) aramakta olduğu görülmektedir.⁷¹ Nitekim söz konusu fermanın 39. maddesi şöyledir:

“Kendi zümresinden olanlar ya da ülkenin ilgili yasalarına uygun olarak verilen bir karar olmadıkça hiçbir özgür kişi tutuklanamaz, hapse atılamaz, mal ve mülkü elinden alınamaz, sürgüne yollanamaz ya da herhangi bir biçimde kötü muameleye maruz bırakılamaz.”

İslam hukukunda ise yine söz konusu ilkenin uygulandığı görülmektedir. Şöyle ki “*Nass olmadan akıl sahibine mükelleflerin fiilleri için hüküm yoktur.*” ve “*Fiil ve eşyada asıl olan mübahlıktır.*” kuralları uyarınca, yasak olduğuna ilişkin bir hüküm bulunmadığı sürece, kişinin, o fiilleri yapma ya da terk etme konusunda tam bir serbestiyelere sahip olduğu belirtilmektedir.⁷²

Hukukumuzda ise suç ve cezaların kanuniliği ilkesi, dolaylı olarak 1924, açık olarsa 1961 ve sonrasında 1982 Anayasa'sında hukuki güvenceye kavuşturulmuştur.⁷³ 1924 Anayasası'nın 72. maddesinde yer alan “*Kanunda yazılı hal ve şekillerden başka türlü hiçbir kimse yakalanamaz ve tutulamaz.*” hükmü ile 68. maddesinin 3. fıkrasında düzenlenen “*Hukuku tabiyeden olan hürriyetin herkes için hududu, başkalarının hududu hürriyetidir. Bu hudut ancak kanun marifetiyle tespit ve tayin edilir.*” hükümlerinin kanunilik ilkesi ile dolaylı olarak bağlı olduğu görülmektedir.⁷⁴

⁶⁹ Eşitli, Eylem A. “Suçların ve Cezaların Kanuniliği İlkesi.” *Türkiye Barolar Birliği Dergisi* 104 (2013): 225–246.

⁷⁰ Çağatay, Mustafa. *Suç ve Cezada Kanunilik İlkesi ve Anayasa Mahkemesinin Yaklaşımı*. Doktora Tezi, Kırıkkale Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2021, 18–22.

⁷¹ Eşitli, 226.

⁷² Çağatay, 19.

⁷³ Eşitli, 231.

⁷⁴ Dönmezer, Sulhi ve Erman, Sahir. *Nazari ve Tatbiki Ceza Hukuku*. Cilt 1. 14. Baskı. İstanbul: Der Yayınları, 2016, 6.

1961 Anayasası'nda ise ilkenin açık ve net bir şekilde yer aldığı görülmektedir. Zira 1961 Anayasası'nın "Kişinin Hakları ve Ödevleri" başlıklı ikinci bölümünde yer alan 33. Maddesinde, işlendiği tarihte yürürlükteki kanunda suç olarak görülmeyen bir fiil nedeniyle kişiye ceza verilemeyeceği, suçun işlendiği tarihte yürürlükte olan kanunda öngörülen cezadan daha ağır bir cezayla kimsenin tecziye edilemeyeceği, ceza ve güvenlik tedbirlerinin sadece kanunlarla ihdas edilebileceği açık bir şekilde belirtilmiştir.

1982 Anayasasında ise, 1961 Anayasasının ilke ile ilgili olarak kabul etmiş olduğu genel kuralların aynen benimsenmiş ve 38. maddesinde yer verilmiştir. Suç ve cezada kanunilik ilkesi genel kural olarak yürürlükteki Anayasamızda olmakla birlikte ceza kanunlarımızda da ilkenin hukuki güvenceye bağlandığını görmekteyiz. Şöyle ki; mülga 765 sayılı Türk Ceza Kanununun 1. maddesinde "*Kanunun açık bir biçimde suç saymadığı bir fiil için kimseye ceza verilmeyeceği, kimsenin kanunda yazılı cezalardan başka bir cezayla cezalandırılmayacağı*", 2. maddesinde ise işlendiği zamanın kanununa ve işlendikten sonra yapılan kanuna göre cürüm ve kabahat sayılmayan fiilden dolayı kimsenin cezalandırılmayacağı, kişi hakkında böyle bir cezanın verilmesi durumunda, cezanın uygulanmasının duracağı ve buna bağlanan kanuni sonuçlarının da ortadan kalkacağı, bir cürüm veya kabahatin işlendiği zamanın kanunu ile sonradan yürürlüğe giren kanun hükümleri birbirinden farklı ise failin lehinde olan kanunun tatbik ve infaz olunacağı hükümlerinin yer aldığı, yürürlükte bulunan Türk Ceza Kanununun yukarıda belirtmiş olduğumuz 2. maddesi ile daha geniş ve etraflıca düzenlendiği, 7. maddesi ile kanunların zaman bakımından uygulanmasının ele alındığı, 21/1 maddesinde, kast, suçun kanuni tanımındaki unsurların bilerek ve istenerek işlenmesi halinde varsayılacağını, 30/1 maddesinde, fiilin icrası sırasında suçun kanuni tanımındaki maddi unsurları bilmeyen bir kimsenin kasten hareket etmiş olmayacağına ve 61/10 maddesinde belirtilen "*Kanunda açıkça yazılmış olmadıkça cezalar ne artırılabilir, ne eksiltilebilir, ne de değiştirilebilir.*" hükmü de suç ve cezada kanunilik ilkesinin bir diğer görünümü niteliğinde olduğu görülmektedir.

Yukarıda genel olarak ilkenin tarihçesine değinildikten sonra suç ve cezada kanunilik ilkesinin ne anlama geldiğinden bahsetmeden evvel suç ve cezanın tanımlarını yapmak gerekmektedir. Bu tanımlamayı ise şekli anlamda ve maddi anlamda izah etmek yerinde olacaktır.

Şekli anlamda suçu, hukuk düzeni tarafından yaptırıma bağlanan insan davranış ve hareketleri, diğer bir anlatımla, yürürlükte bulunan kanunlarda suç olarak belirtilen fiiller olarak tanımlamak mümkündür.⁷⁵ Maddi anlamda suç ise, toplumda hâkim olan hukuki değerleri ihlal eden fiiller olarak tanımlanabilmektedir.⁷⁶

Ceza kavramı ise, devletin yetkili mercileri tarafından, yürürlükte bulunan kanunlarda suç olarak değerlendirilen fiilleri kusurlu hareketlerle işleyenleri bazı hak yoksunluklarına maruz

⁷⁵ Çağatay, 5.

⁷⁶ Koca, Mahmut ve Üzülmüş, İlhan. *Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler*. 9. Baskı. Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2016, 41.

bırakmak, sosyalleştirme amacına uygun olarak acı ve elem verici, korkutucu ve caydırıcı yaptırımlar uygulamak olarak ifade edilebilir.⁷⁷

Suç ve cezada kanunilik ilkesi ise kavram olarak suç olarak nitelendirilen eylemlerin ve karşılığında uygulanacak yaptırımların kanunlarda açık bir şekilde belli edilmesidir. Bu ilke ile birey, suç ve ceza ihdas etme yetki ve tekeline sahip bulunan devlet karşısında özgürlük güvencesini elde etmektedir. Diğer bir anlatımla yetki sahibi olan devletin keyfi olarak hareket etmesine bu ilke ile engel olunabilmektedir.⁷⁸

Kanunilik ilkesinin alt unsurları vardır. Bunlar; suçların ve cezaların kanuna dayanması, aleyhte olan ceza hükümlerinin geçmişe etkili olmaması, kıyas yasağı, suç ve cezaların belirliliği ve kesin kes kanunilik unsuru olarak sıralanabilir. Başka bir anlatımla, suç ve ceza içeren maddelerin düzenlenmesinde idari düzenleyici işlemlerin, yargısal yorumlar ile örf ve adetlerin kabul edilmemesi, belirlilik ilkesi, geçmişe yürümezlik ve kıyas yasağı kuralına önem verilmesi ile yasa maddelerinin öngörülebilir olması temel hukuksal öğeleri oluşturmaktadır.⁷⁹

Yasama erki hangi davranışın suç olduğunu açıkça ve yoruma mahal bırakmayacak biçimde belirlemeli ve kişilerin fiillerinin sonuçlarını öngörebilmesini sağlamalıdır.⁸⁰ Aksi takdirde hem yargılama makamlarının konusu suç olan fiilin değerlendirilmesinde gereğinden fazla takdir hakkı kullanmasına hem de yorum yapma yolu ile kıyas yapmasına sebebiyet verebilecektir. Benzer şekilde bireyler de yapmış oldukları herhangi bir fiilin suç sayılıp sayılmadığı konusunda tereddütleri olacaktır.

Anayasa Mahkemesinin ilkeye olan yaklaşımı ise şu şekildedir. *"Suç ve cezanın yasallığı" ilkesi; Anayasa'nın yasaklayıcı ve buyurucu kuralları ile gerek toplum yaşamı gerek kişi hak ve özgürlükleri yönlerinden getirdiği güvencelere aykırı olmamak koşuluyla bu konuda gerekli düzenlemeleri yapma yetkisinin yalnız yasa koyucuya ilişkin olmasını zorunlu kılar. Bu ilkenin esası, kişilerin yasak eylemleri ve bunlar karşılığında verilecek cezaları önceden bilmelerini sağlamak düşüncesine dayanmaktadır. Suç ve cezaların yalnızca yasayla konulup kaldırılması da yeterli olmayıp, kuralların kuşkuyla yer vermeyecek biçimde açık ve sınırlarının da belli olması gerekir.*⁸¹

Ekonomik suçları oluşturan normların kanunilik ilkesi kapsamında değerlendirilmesine ilişkin olarak ise söz konusu suç tiplerinin yapısına bakıldığı zaman bu normların kendilerine has yapısı oldukları görülmektedir. Bu nedenle ekonomik suçlarda kanunilik ilkesinin ve sonuçlarının üzerinde özellikle durulması gerekmektedir. Zira ekonomik suçlar genellikle açık

⁷⁷ Artuk, Mehmet Emin, Gökçen, Ahmet ve Yenidünya, Caner. *Ceza Hukuku Genel Hükümler*. 7. Baskı. Ankara: Adalet Yayınevi, 2013, 196-197.

⁷⁸ Özgenç, İzzet. *Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler*. 20. Baskı. Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2024, 131; Centel, Nur, Zafer, Hamide ve Çakmut, Özlem. *Türk Ceza Hukukuna Giriş*. 7. Baskı. İstanbul: Beta Yayıncılık, 2011, 46.

⁷⁹ Bulut, Meryem. "Kamu Görevlileri Disiplin Hukukunda Kanunilik İlkesini Yeniden Düşünmek." *Uyuşmazlık Mahkemesi Dergisi* 12 (2018): 232-235. <https://doi.org/10.18771/mdergi.496797>

⁸⁰ Akkaş, Ahmet Hakan. *Ceza Muhakemesi Bağlamında Yargı Mercileri Kararlarının Birbiri Üzerine Etkisi*. Ankara: Adalet Yayınevi, 2017, 50.

⁸¹ Anayasa Mahkemesi (AYM), E. 2004/70, K. 2009/7, 15 Ocak 2009, Resmî Gazete: 11 Mart 2009, Sayı: 27255.

veya eksik ceza normlarından oluşmaktadırlar. Bu bağlamda ekonomik ceza normlarının en dikkat çekici özelliğini atıf normlarıyla meydana getirilmeleri oluşturmaktadır. Ekonomik suçların, kanunilik ilkesi açısından önem arz eden bir diğer özelliği ise belirsiz genel normlar olmaları, yani genel koşullamalar içermeleri ve dolayısıyla genelleyici yoruma ihtiyaç bırakan bir yazım şekline sahip olmalarıdır.⁸²

Taşdemir' e göre ekonomik suçları oluşturan ceza normlarının atıf normlarından oluşmaları ve atıfta buldukları hükmün yapısı dikkate alınarak değerlendirildiklerinde normda geçen kavramların içeriklerinin bariz bir şekilde belirginleştiği ilgili hukuk alanındaki kavramsal sınırların aşılmaması kaydıyla kanunilik ilkesine aykırı bir durum söz konusu olmayacaktır.⁸³ Bu değerlendirmeye kısmen katılmakla birlikte Türk Ceza Kanunu'nda genel bir hüküm olarak düzenlenen temel bir ilkenin hukuk düzenine uygulamada ve pratikte bir fayda sağlamış olsa bile herhangi bir neden ile ihlal edilmesinin, hukuka olan güveni ortadan kaldıracağı ve ilerleyen dönemlerde yasama, yürütme ve yargı olarak bilinen kuvvetler ayrılığının da ortadan kaldırılmasının önünü açabilecek şekilde olduğu ifade edilmelidir.⁸⁴ Kaldı ki Ülkemiz açısından bakıldığı zaman Türk Ceza Kanunu'nun anayasal temeli bulunan genel ilkeleriyle yan ceza kanunlarında (tamamlayıcı ceza hukuku) bulunan düzenlemeler arasında çelişki olmayacağı açıktır.⁸⁵ Dolayısıyla 5607 sayılı Kanun'da düzenlenmiş suçlar da bu genel ilkelerden ayrık tutulamaz.

Suç ve cezada kanunilik ilkesinin, bireylere, devlete, yasama organına ve hâkimlere yönelik birçok güvence barındırmasına rağmen bu ilkeye öğretilerde eleştirilerin de olduğu görülmektedir. Örneğin, Örneğin, bu ilkenin suçlular lehine bazı ayrıcalıklar tanıdığı, mağduru yeterince korumadığı, suçla mücadelede çeşitli sakıncalar doğurduğu, tüm suç oluşturan fiillerin ceza kanunlarında önceden tanımlanmasının mümkün olmadığı ve özellikle hakaret ile devlete karşı işlenen suçlar gibi durumlarda kötülük yapmak isteyen kişilerin bu ilkeden yararlanmaya çalıştıkları yönünde eleştiriler bulunmaktadır.⁸⁶

İlkeye yöneltilen, suç oluşturan tüm fiillerin ceza kanunlarında tanımlanmasının imkânsız olduğu eleştirisine paralel olarak Anayasa Mahkemesi'nin soyut norm denetimi kapsamında incelemiş olduğu Türk Ceza Kanunu'nda "Halkı yanıltıcı bilgiyi alenen yayma" suçuna ilişkin olarak... *Kanun yapma tekniğinin doğası gereği kanunlar genel ve soyut nitelikte kurallar olup kanun koyucu tarafından somut olayın özelliğine göre değişebilecek tüm çözümlerin önceden kuralda düzenlenmesi mümkün değildir. Bu bağlamda mevcut uyumsuzluklara ilişkin sorunların*

⁸² Küçüktaşdemir, 42-43.

⁸³ Küçüktaşdemir, 44.

⁸⁴ Güner, Ufuk. "Ekonomik Suçlar ve Ekonomi Ceza Hukukuna İlişkin Yasal Düzenlemeler." *D.E.Ü. Hukuk Fakültesi Dergisi* (2019): 1429.

⁸⁵ Dursun, Selman. "Türk Ceza Hukuku Reformunun Ekonomi Ceza Hukukuna Etkileri." *Dünyada ve Türkiye'de Ceza Hukuku Reformları Kongresi*, Cilt II, 26 Mayıs-4 Haziran 2010, s. 2239-2250. İstanbul: On İki Levha Yayıncılık.

⁸⁶ Demirbaş, Timur. *Ceza Hukuku Genel Hükümler*. 16. Baskı. Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2021, 125-126; Centel, Zafer ve Çakmut, *Türk Ceza Hukukuna Giriş*, 47; Artuk, Gökçen, Yenidünya, *Ceza Hukuku Genel Hükümler*, 8. Baskı, Adalet Yayınevi, 2014, 100; Artuk, Mehmet Emin, Gökçen, Ahmet, Alşahin, M. Emin ve Çakır, Kenan. *Ceza Hukuku Genel Hükümler*. 14. Baskı. Ankara: Adalet Yayınevi, 2020, 155.

her somut olayın özelliği dikkate alınarak kuralın amacına uygun şekilde yorumlanması suretiyle mahkeme içtihatlarıyla çözülmesi gerekmektedir... şeklinde vermiş olduğu kararlar adeta yapılan eleştiriye katıldığını söyleyebilmek mümkün görünmektedir.

Yukarıda sözünü etmiş olduğumuz eleştirilerin hepsine cevap vermek başlı başına bir çalışma konusu olmakla birlikte özellikle suç oluşturan tüm fiillerin ceza kanunlarında tek tek belirtilmesinin imkânsız olduğu eleştirisine cevap olarak söylenebilir ki yasama organının her konuda dilediği kadar yasa yapma yetkisi olduğu açıktır. Bu bağlamda kanunun açık hükümleri dışında kalabilecek fiillerin ortaya çıkması durumunda yapılması gereken yasa koyucunun ivedilikle söz konusu fiilleri suç olarak sayan kanunları ihdas etmesidir. Kaldı ki, yasama organı zamanın ve koşulların gerektirdiği durumlarda örneğin, gelişen teknolojiye paralel olarak yeni ceza kanunları çıkarmakta ya da hali hazırdaki kanunlarda gerekli değişiklikler yapmaktadır.⁸⁷

Yine eleştirilere ilişkin olarak söylenebilir ki, ilkeye yapılan eleştirilerin sonuçlarının hâkimlerin kıyas yoluyla hüküm verebilmelerinin sakıncalarından daha az tehlikeli olacağı söylenebilecektir. Zira hâkimlerin olayları algılama ve değerlendirmeleri her zaman aynı mahiyet taşımayacağı ortadadır.⁸⁸

Son olarak kanunilik ilkesinin uygulama alanından bahsedecek olursak; kanunilik ilkesi, ekonomik suç ve cezalarında,⁸⁹ güvenlik tedbirlerinde,⁹⁰ adli cezalarda olduğu kadar katı bir şekilde uygulama alanını bulamasa da disiplin suç ve cezalarında⁹¹ ve kural olarak kabahatler ve idari yaptırımlarda⁹² da uygulama bulan bir ilkedir.

2.2.2. Suç ve Cezaların Belirli Olması

Kanunilik ilkesinin en önemli unsurlarından birisi suç ve cezaların belirli olmasıdır. Suçların ve cezaların belirli olması demek; suçu ve cezayı adlandırarak tüm yönleriyle açıklığa kavuşturmak, yasal olanla yasal olmayı birbirinden ayırt edebilmek demektir.⁹³

Feuerbach tarafından “nulla poena sine lege” veciz sözüyle hukuk terminolojisine kazandırılan cezalandırmanın yasal belirliliği ilkesi aydınlanma düşüncesinin bir ürünüdür.⁹⁴ Hatta aydınlanma döneminin öncesinde dahi Francis Bacon'un (1561-1626) “legis tantum interest, ut certa sit, ut absque hoc nec justa esse possit” (Yasa için, olmazsa adil olması da mümkün

⁸⁷ Demirbaş, 142.

⁸⁸ Artuk, Gökçen ve Yenidünya, 101; Artuk, Gökçen, Alşahin ve Çakır, 156.

⁸⁹ Çağatay, 121.

⁹⁰ Artuk, Mehmet Emin. *Kanunilik İlkesi ve Tarihiçesi*. Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2014, 45.

⁹¹ Çağlayan, Ramazan. *İdare Hukuku Dersleri*. 9. Baskı. Ankara: Adalet Yayınevi, 2021, 542.

⁹² Çağatay, 113.

⁹³ Sade, Ümit. *Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesinin 7. Maddesi Işığında Suç ve Cezada Kanunilik İlkesi*. Yüksek Lisans Tezi, İstanbul Kültür Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Hukuk Anabilim Dalı, 2007, 56.

⁹⁴ Dinler, Veysel. *Devletin Suç İhdas Etme ve Cezalandırma Yetkisinin Sınırı*. Ankara: Yetkin Yayıncılık, 2023, 101.

olmayan belirlilik o kadar önemli ki!) sözü bu ilkenin içerik olarak aydınlanma öncesinde bile bir değer olarak kabul edildiğini göstermektedir.⁹⁵

Belirlilik ilkesi, hukuksal güvenlikle ilişkili olup kişilerin hangi eylemlerinin hangi hukuksal yaptırımlara bağlandığını ve bu eylemlerinin karşılığında kişilere idarenin ne tür bir müdahale yetkisi olduğunu bilinmelidir. Kişi, ancak bu vaziyette kendisine düşen yükümlülükleri öngörebilir ve eylemlerini belirleyebilir.⁹⁶ Hukuk güvenliği, kuralların öngörülebilir olmasını, kişilerin tüm hareket ve davranışlarında devlete güven duyabilmesini, devletin de yasal düzenlemelerde bu güven duygusunu yıpratıcı düzenlemelerden kaçınmasını zorunlu kılar. Nihayet ceza içeren normlar yoruma ve genişletilmeye müsait olmamalı, açık ve net olmalıdır. Kanun koyucu elastiki deyim ve kavramlardan kaçınmalıdır.

Ceza içeren kanun maddeleri açık ve net olmak zorundadır. Zorlamayla da olsa genişletici bir yorum yapılmasına elverişli olmamalıdır. Kaldı ki ileri ve özgürlükçü hukuk düzenlerinde zorunlu ve emredici normların dar yorumlanması esastır. Suç ve cezaların belirliliği ilkesi ile ceza normunu uygulayan hâkimin suç ve cezanın öngörülebilirliğini engelleyici hukuk yaratıcı ya da yorumlayıcı kişisel yaklaşımların önüne geçilebilmiştir. Diğer bir anlatımla belirlilik ilkesi ile kanun metninin kişiden kişiye değişebilecek farklı yorumlara sebebiyet verecek olumsuz etkenlerin önüne geçilmiştir.

Yasama erki herhangi bir insan davranışını suç sayabilir. Bu yetki ve yükümlülük yasama erkine aittir.⁹⁷ Ancak suç olarak vasıflandırdığı bir davranışı tanımlarken gerek idari otoriterlerce gerek yargılama makamlarınca ve gerek sıradan kişiler tarafından aynı anlamı taşıyan ifadeler kullanılmalı ve sözü edilenler arasında farklı yorumlara sebebiyet verecek kelimelerden kaçınmalıdır. Diğer bir ifadeyle yasal düzenlemelerin bireyler, yargılama makamları ve idari otoriterler yönünden herhangi bir duraksamaya ve şüpheye yer vermeyecek biçimde açık, anlaşılabilir ve ayrıca keyfi uygulamalara karşı koruyucu önlem taşıması gerekmektedir.⁹⁸

Belirlilik ilkesini sadece yasal anlamda belirlilik ile sınırlandırmak mümkün değildir. Bu bağlamda belirlilik ilkesini geniş anlamda değerlendirmeli ve bu suretle belirlilik ilkesinden hukuki belirlilik anlaşılmalıdır. Bir başka söyleyişle hukuk kurallarında belirliliğinin temin edilmesi sadece kanunla düzenleme yapılması manasına gelmemektedir. Yasal düzenlemelere bağlı kalınarak ulaşılabilir, bilinebilir ve öngörülebilir olmak gibi gereklilikleri karşılaması şartıyla mahkeme içtihatları ve yürütmenin düzenleyici işlemleri (yönetmelik, tebliğ, genelge gibi) ile de hukuki belirlilik sağlanabilmelidir. Hukuki belirlilik ilkesinde asıl olan, bir hukuk

⁹⁵ Can, Orhan. "Belirlilik İlkesine Anayasal Bakış." *Erzincan Binali Yıldırım Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi IX* (2005): 90.

⁹⁶ Hakeri, Hakan. *Ceza Hukuku Genel Hükümler*. Ankara: Adalet Yayınevi, 2015, 88.

⁹⁷ Dinler, 139.

⁹⁸ Evren, 985.

kuralının uygulanmasıyla ortaya çıkacak neticelerin o hukuk düzeninde öngörülebilir olmasıdır.⁹⁹

Son olarak belirtmek gerekir ki Anayasa Mahkemesi belirlilik ilkesine yönelik olarak şu şekilde tanımlamada bulunmuştur. *“Hukuk devletinin temel ilkelerinden biri belirliliktir. Bu ilkeye göre yasal düzenlemelerin hem kişiler hem de idare yönünden herhangi bir duraksamaya ve kuşkuya yer vermeyecek şekilde açık, net, anlaşılır, uygulanabilir ve nesnel olması, ayrıca kamu otoritelerinin keyfi uygulamalarına imkân tanımaması gerekir. Belirlilik ilkesi; hukuksal güvenlikle bağlantılı olup bireyin kanundan, belirli bir kesinlik içinde, hangi somut eylem ve olguya hangi hukuksal yaptırımın veya sonucun bağlandığını, bunların idareye hangi müdahale yetkisini verdiğini bilmesini zorunlu kılmaktadır.”*¹⁰⁰

2.2.3. 5607 sayılı Kaçakçılıkla Mücadele Kanun’un 3/2 Maddesinin Belirlilik İlkesi Kapsamında Değerlendirilmesi

Kanun’un 3/2 maddesinde yer alan ve suçun maddi unsuru olan *“Aldatıcı işlem ve davranışlar”* ifadesinden ne anlaşılması gerektiğine ilişkin olarak yukarıda ayrıntılı bir şekilde tanımlamalarda bulunduk. Öğretide söz konusu ifadenin hileyi çağrıştırdığını, mağduru iğfal kabiliyetine sahip olması gerektiğini ifade ettik. Aynı zamanda aldatıcı işlem ve davranışın yöneltildiği muhatabın da önem arz ettiğini, muhataba göre değerlendirme yapılması gerektiğini belirtmiştik. Diğer taraftan aldatıcı işlem ve davranışlar ifadesine ilişkin olarak aldatıcı harekette karşıdakinin düşünce ve muhakeme yetisi üzerinde hataya düşürücü etki yaratacak davranış ve bunun sonucunda karşıdaki kişinin iradesinin sakatlanarak rıza göstermeyeceği bir konuda rıza göstermesi olarak tanımlamak da mümkündür.¹⁰¹

Öğretide her ne kadar aldatıcı işlem ve davranışlar ifadesinin hileyi çağrıştırdığı belirtilmiş olsa da hile kavramı aldatma kavramına nazaran daha dar kapsamlıdır. Zira hile yapmak ustalık isteyen nitelikli aldatma olup aldatmada ise belirli bir ustalık ya da ihtiva ettiği yalanın belli bir ağırlıkta olması gerekmemektedir. Diğer bir ifadeyle bir davranışın hile sayılması için yalanın ortaya çıkmaması adına çeşitli faaliyetlerde bulunulması gerekirken aldatma eylemi ise anlık ya da kendiliğinden dahi gerçekleşebilmektedir. Bu bağlamda aldatıcı işlem ve davranışların ilk muhatapları olan gümrük idareleri farklılık olmakla birlikte Kanun metnini lafzi anlamda yorumlayarak vergi kaybına neden olan fiili 5607 sayılı Kanun ile ilişkilendirebilerek suçun maddi unsurunun gerçekleştiğine kanaat getirebilmektedirler.

⁹⁹ AYM, E. 2017/144, K. 2016/198, 28 Eylül 2017, R.G. 18 Ekim 2017–30214.

¹⁰⁰ AYM, E. 2023/129, K. 2023/206, 30 Kasım 2023, R.G. 19 Kasım 2024–32434; benzer tanımlamalar için bkz. AYM, E. 2004/3, K. 2008/47, 31 Ocak 2008, R.G. 20 Mart 2008–26822; AYM, E. 2013/72, K. 2013/126, 31 Ekim 2013, R.G. 24 Ocak 2014–28892; AYM, E. 2013/67, K. 2013/164, 26 Aralık 2013, R.G. 27 Mayıs 2014–28954; AYM, E. 2013/52, K. 2013/160, 26 Aralık 2013, R.G. 9 Mayıs 2014–28995; AYM, E. 2013/110, K. 2014/8, 16 Ocak 2014, R.G. 9 Mayıs 2014–28995.

¹⁰¹ Koçak, Eyyüp. “Kaçakçılıkla Mücadele Kanununda Yer Alan Aldatıcı İşlem ve Davranış Kavramına İlişkin Bir Değerlendirme.” *Gümrük ve Ticaret Dergisi* 11, no. 35 (2024): 40–46.

Gümrük idarelerinde oluşan bu farklılığın yani yeknesak bir uygulama olmamasının nedeni aldatıcı işlem ve davranışlar ifadesinin çok geniş bir kavram olmasından kaynaklanmaktadır. Diğer bir ifadeyle söz konusu ifade belirlilik ilkesine aykırı bir şekilde geniş yorumlamaya müsait, elastik, açık ve net değildir. Bu bağlamda sözü geçen ifade belirlilik ilkesine uymamaktadır. Anayasa Mahkemesi'nin de vurguladığı gibi, kanunlar idari otoriteler açısından da açık, anlaşılır ve keyfi uygulamalara karşı koruyucu nitelikte olmalıdır. Bu bağlamda Kanun metninde yer alan "*Aldatıcı işlem ve davranışlarla*" ifadesinden ne anlaşılması gerektiği noktasında sadece yargılama makamları nezdinde değil idari otoriteler nezdinde de şüphe oluşturulmaması gerekmektedir. Diğer bir anlatımla sözü geçen ifade öznel olarak değerlendirilmeye tabi tutulabilme ihtimaline neden olmamalıdır.

Aldatıcı işlem ve davranışlar ifadesine benzer bir düzenlemenin Türk Ceza Kanunu'nun 217/A maddesinde düzenlenmiş olduğunu görmekteyiz. Söz konusu düzenleme "*Halkı yanıltıcı bilgiyi alenen yayma*" suçudur. Burada benzetmiş olduğumuz ifadeler 5607 sayılı Kanun'da yer alan "aldatma" fiili ile Türk Ceza Kanunu'nda de yer alan "yanıltma" fiilleridir.

Türk Ceza Kanunu'nun sözü geçen maddesi soyut norm denetimi kapsamında özetle; "*...Kuralda gerçeğe aykırı bilgi kavramının belirsizlik taşıdığı...*" gerekçesi ve diğer gerekçe nedenleri ile Anayasa'nın ilgili maddelerine aykırılığı ileri sürülerek iptali talep edilmiştir.¹⁰²

Anayasa Mahkemesi kanunilik yönünden yapmış olduğu değerlendirmede;

"Öte yandan her kuralda olduğu gibi dava konusu kuralla ilgili bazı uygulama sorunlarının ortaya çıkabileceği söylenebilir. Kanun yapma tekniğinin doğası gereği kanunlar genel ve soyut nitelikte kurallar olup kanun koyucu tarafından somut olayın özelliğine göre değişebilecek tüm çözümlerin önceden kuralda düzenlenmesi mümkün değildir. Bu bağlamda mevcut uyumsuzluklara ilişkin sorunların her somut olayın özelliği dikkate alınarak kuralın amacına uygun şekilde yorumlanması suretiyle mahkeme içtihatlarıyla çözülmesi gerekmektedir. Kuralın lafzı ile amacı birlikte yorumlanarak çözülebilecek sorunların uygulamaya ilişkin olduğu açıktır. Bu nedenle de kuraldan ziyade kuralın yorumlanmasıyla ilgili olarak çıkabilecek sorunlar anayasallık denetiminin konusu dışında kalmaktadır."¹⁰³

Bu itibarla suçun maddi ve manevi unsurlarının, suça ilişkin yaptırımın niteliğinin ve miktarının, suçun nitelikli hâllerinin kuralda herhangi bir tereddüde yer vermeyecek şekilde açık ve net olarak düzenlendiği gözetildiğinde kuralın belirsiz ve öngörülmez nitelikte olduğundan söz edilemez. Bu yönüyle kuralın kanunilik şartını taşıdığı anlaşılmaktadır. "

Gerekçesi ile kuralın kanunilik ilkesine aykırılık taşımadığı yönünde oy çokluğuyla karar verdiğini görmekteyiz.

¹⁰² AYM, E. 2022/129, K. 2023/189, 08 Kasım 2023, R.G. 23 Şubat 2024-32469.

¹⁰³ AYM, E. 2017/135, K. 2019/35, 15 Mayıs 2019, R.G. 26 Temmuz 2019-30843.

Kararın gerekçesine bakıldığı zaman kanunların genel ve soyut nitelikte kurallar olduğuna değinildiği, kanun koyucu tarafından somut olayın özelliğine göre değişebilecek tüm çözümlerin kuralda düzenlenmesinin mümkün olmadığı, bu bağlamda mevcut uyumsuzlukların mahkeme içtihatları ile çözümlenmesi gerektiği belirtilmiştir. Bu karara katılmak kanaatimizce mümkün değildir. Zira yukarıda ayrıntılarıyla izah etmiş olduğumuz belirlilik ilkesi sadece yargılama makamlarını ilgilendiren bir husus olmayıp yürütmeyi ve bireyleri de ilgilendiren bir ilkedir. Bu bağlamda kişiler mahkeme içtihatlarına göre davranışlarına yön vermekle yükümlü olmayıp kanunlara göre davranışlarına yön vermek zorundadır.

Karşı oy gerekçeleri ise kanımızca isabetli olup belirlilik ilkesine yönelik olarak gerekçeler şunlardır;

“Dava konusu kuralın kanunilik ölçütünü ne ölçüde karşıladığına baktığımızda, ortaya çıkan en önemli sorun gerçeğe aykırı bilgi kavramının belirsizliğinden kaynaklanmaktadır. Kuralın yorum ve uygulaması kişiler açısından rahatlıkla öngörülebilir değildir. Kanun koyucu bir fiili suç olarak nitelendirirken bu fiilin tüm bileşenlerini kişiler üzerinde herhangi bir duraksamaya ve onların zihinlerinde tereddüde mahal bırakmayacak şekilde olabildiğince açık ve somut olarak düzenlemelidir. Muğlaklık ve sınırları belirsizlik içeren suç sayılan fiiller geniş yorumlandıklarında temel haklar ve özgürlükler için hiç de iç açıcı olmayan sonuçlara yol açabilecektir. Burada aranan belirlilik hukuk devletinin olmazsa olmaz ilkelerindedir.”

Diğer karşı oy gerekçesi ise şöyledir;

“İncelenen kuralda suçun unsuru olarak öngörülen bazı kavramlar belirsiz olduğundan, keyfî yorumlara ve uygulamalara yol açacak niteliktedir. Özellikle “gerçeğe aykırı bir bilgiyi, kamu barışını bozmaya elverişli şekilde” yayma şartının -belirsizliği nedeniyle- çok sayıda ihlale yol açma potansiyelinin bulunduğu ve kanunilik ilkesi açısından sorun oluşturduğu açıktır. Anayasaya uygunluk denetiminde, incelenen kuralların anılan ilkeye uygun olup olmadığının uygulamadan bağımsız olarak kanun hükmü üzerinden değerlendirilmesi ve muhataplarınca öngörülebilir bir normun bulunup bulunmadığının bu şekilde tespit edilmesi gerekse de maddenin bazı soruşturma makamlarınca yapılan yorumu ve buna dayanan farklı uygulamaları da bu sorunu ortaya koymuştur.”

Diğer karşı oy gerekçesi ise;

“Kanun metnindeki ifade ve ibarelerin subjektif yorumlanmaya müsait olması ve kuralın açık ve anlaşılır olmaması Anayasa'nın 13. maddesindeki kanunilik şartının sağlanması noktasında önemli bir sorundur. Kanun hükmündeki muğlak ifadelerden kaynaklı çok farklı uygulamaların ortaya çıkma ihtimali ifade özgürlüğünün kullanımına Anayasa'ya aykırı kısıtlamalar getirilmesine neden olabilecektir.”

Oysa Anayasa Mahkemesinin yerleşik içtihadında da vurgulanmakta olduğu üzere bir kanuni düzenlemenin şeklen var olması yeterli olmayıp kuralların keyfiliğe izin

vermeyecek şekilde belirli, ulaşılabilir ve öngörülebilir nitelikte olması gerekmektedir.¹⁰⁴ Anayasa Mahkemesine göre bu bağlamdaki belirlilik ilkesi kanunla getirilen düzenlemelerin hem kişiler hem de idare yönünden herhangi bir duraksamaya ve kuşkuya yer vermeyecek şekilde açık, net, anlaşılır, uygulanabilir ve nesnel olması, ayrıca kamu otoritelerinin keyfi uygulamalarına karşı koruyucu önlem içermesi gerekir. Belirlilik ilkesi, hukuksal güvenlikle bağlantılı olup birey, kanundan, belirli bir kesinlik içinde, hangi somut eylem ve olguya hangi hukuksal yaptırımın veya sonucun bağlandığını bilmelidir. Birey ancak bu durumda kendisine düşen yükümlülükleri öngörebilir ve davranışlarını buna göre ayarlayabilir.¹⁰⁵

Anayasa Mahkemesi soyut norm denetimi kapsamında vermiş olduğu kararın karşı oy gerekçelerinde görülmektedir ki belirlilik ilkesinin, kanunla getirilen düzenlemelerin hem kişiler hem de idare yönünden herhangi bir duraksamaya ve kuşkuya yer vermeyecek şekilde açık, net, anlaşılır, uygulanabilir ve nesnel olması, ayrıca kamu otoritelerinin keyfi uygulamalarına karşı koruyucu önlem içermesi gerektiğine değinilmiştir. Bu bağlamda yukarıda izah etmiş olduğumuz üzere belirlilik ilkesinin muhatapları bireyler, idare ve yargılama makamlarıdır. Tüm bu izah edilen nedenlerle Halkı Yanıltıcı Bilgiyi Alenen Yayma Suçunun kanunilik ilkesine aykırılık taşıdığı yönünde karşı gerekçeler sunulmuştur. Bu bağlamda 5607 sayılı Kanun'da sözü geçen "aldatıcı" ifadesinin sözü geçen maddeye olan benzerliği göz önünde bulundurulduğu zaman söz konusu ifadenin uygulanmasına ilişkin olarak ilk işlemi başlatacak olan gümrük idaresi nezdinde de herhangi bir duraksamaya ve kuşkuya yer vermeyecek biçimde anlaşılır olması gerektiğini düşünmekteyiz. Dolayısıyla ifadenin belirlilik ilkesine aykırılık taşıdığını değerlendirmekteyiz.

Yine "*aldatıcı işlem ve davranışlar*" ifadesine benzer bir düzenleme olduğunu düşündüğümüz ve Anayasa Mahkemesinin soyut norm denetimi kapsamında iptal denetimine tabi tutmuş olduğu 4 Haziran 1985 tarihli 3213 sayılı Kanun'un 10. maddesine eklenen 6. fıkrasına ilişkin Anayasa Mahkemesinin kararına değinmekte fayda görmekteyiz.

İptali istenilen kural ile uyarma ve hak mahrumiyeti cezalarının verilmesi öngörülen "*gerçek dışı ve yanıltıcı beyanlar*" ın neler olduğunun kanunla düzenlenmesi gerekirken yönetmeliğe bırakılmasının suçların ve cezaların yasallığı prensibine, bu nedenle Anayasa'nın 2. 11. ve 38. maddelerine aykırı olduğu ileri sürülmüştür. Yüksek mahkeme söz konusu kurala ilişkin şu şekilde değerlendirme yapmıştır.

İptali istenen fıkrada gerçek dışı ve yanıltıcı beyanların neler olduğunun belirlenmesi yönetmeliğe dolayısıyla idarenin takdirine bırakılmakta, böylece yaptırım uygulanmasını sağlayacak eylemler belirsiz kılınmakta ve yönetmelikle suç oluşturulmaktadır. Bu nedenle kural, Anayasa'nın 2. ve 38. maddelerine aykırıdır. Öte yandan, Yasa'da açıkça düzenleme yoluna gidilmeden, gerçek dışı ve yanıltıcı beyanların neler olduğunu

¹⁰⁴ AYM, E. 2023/43, K. 2023/141, 26 Temmuz 2023, R.G. 18 Ekim 2023-32343.

¹⁰⁵ AYM, E. 2015/41, K. 2017/98, 04 Mayıs 2017, R.G. 03 Ağustos 2017-30143.

belirleme yetkisinin idareye bırakılması aynı zamanda yasama yetkisinin devri niteliğini de taşımaktadır.¹⁰⁶

Anayasa mahkemesi açıklamış olduğu bu nedenlerle kuralın Anayasa'nın 2., 7., 11. ve 38. maddelerine aykırı olduğunu belirterek iptali gerektiğini belirtmiştir.

Aldatıcı işlem ve davranışlar ifadesinin geniş anlam ihtiva etmesinden kaynaklı olarak uygulamada gümrük idarelerini karar alma sürecinde tereddütler yaşattığı görülmektedir. Şöyle ki; Bilindiği üzere gümrük iş ve işlemleri uzmanlık gerektiren bir alan olup; vergi kaybına neden olan bir eylem karşısında gümrük idareleri nasıl bir icra hareketi ile karşı karşıya kalmalı ki suçun faili tarafından aldatılabilsin? Örneğin kıymetine göre vergilendirilen bir eşyanın ithalat işlemi fatura EURO para cinsinden olduğu halde beyannameye daha az değerli olan başka bir para biriminden beyan edilmesi durumunda haliyle kıymet düşeceğinden buna ilişkin olarak da vergiler de daha az hesaplanacaktır. Bu durumda gümrük idaresi aldatılmış sayılıp 5607 sayılı Kanun'un 3/2 maddesi mi uygulanacak yoksa maddi hata olarak değerlendirilip Gümrük Kanunu'na göre eylem kabahat olarak mı değerlendirilecektir? Bu hususun değerlendirilmesinde esas alınacak ölçüt kast unsurunun varlığı veya yokluğudur. Eğer gümrük idaresi kast olduğuna ilişkin kanaatte bulunursa adli tahkikat başlatılacaktır. Fakat belirtmek gerekir ki olayda kast olup olmadığı hususunun incelenmesi gereken yer gümrük idaresi değil yargılama makamları olmalıdır. Çünkü olayı tüm ayrıntılarıyla inceleyebilecek ve hüküm verebilecek yer yargı makamlarıdır.

Bir an için düşünülebilir ki eylemde bulunan kişi eğer suçsuz ise yargılanarak beraat eder ve aklanır ve kişi hürriyetini bağlayıcı bir ceza ile karşılaşmaz, adli sicili bozulmaz ve telafisi imkânsız zarara uğramaz. Diğer bir anlatımla gümrük idarelerinin, eylemi suç olarak değerlendirmesi yükümlü bakımından ilk etapta çok ciddi zarara uğramasına neden olmaz şeklinde bir düşünce söz konusu olabilir. Fakat belirtmek gerekir ki ileride ayrıntılı bir şekilde izah edeceğimiz üzere gümrük idaresinin, eylemi suç olarak değerlendirmesinin esasen yükümlü açısından birçok mağduriyetlere yol açması kaçınılmazdır. Zira adli tahkikat süresince eşyaya el koyma kararı verilebilecek, belki de eşya soruşturma tamamlanana kadar gümrük idaresi tarafından tasfiye edilebilecektir. Diğer taraftan adli tahkikatın başlamış olması nedeniyle yükümlü uzlaşma hakkından da mahrum olacaktır. Nitekim benzer olaylarla uygulamada sıklıkla karşılaşılmaktadır.

2.2.4. Eleştiriye Konu Maddenin Değiştirilmesine Yönelik Faaliyetler

Kaçakçılıkla Mücadele Kanunu'nun 3/2 maddesinde yer alan "aldatıcı işlem ve davranışlar" ifadesinin belirlilik ilkesi kapsamında değerlendirmesini yapmıştık. Bu kavramın gerek adli mercilerce gerek idari görevli memurlar tarafından geniş yorumlanması veya keyfi

¹⁰⁶ AYM, E. 2004/70, K. 2009/7, 15 Ocak 2009, R.G. 11 Mart 2009-27255.

uygulanması hâlinde yükümlüler açısından olumsuz sonuçlar doğurabileceğini belirtmiştik. Nitekim bu husus, yani aldatıcı işlem ve davranışlardan ne kastedildiğinin izahı uygulamada yeknesaklığı sağlamak adına idarece çıkarılan tasarruflu yazılar ile çözümlenmeye çalışılmaktadır. Fakat tasarruflu yazıların bağlayıcılığı kanun, yönetmelik, tebliğ ya da genelge kadar kuvvetli olmamakla birlikte bu yazıların muhatabı sadece uygulamada görevli gümrük memurlarından ibaret olmaktadır. Bu sebeple bu ifadenin ne anlama geldiği, nasıl yorumlanması gerektiği idarenin düzenleyici işlemleri izah edilebilecek bir husus olmamakla birlikte idari personelin uygulamada kısmen de olsa birliği sağlamaya katkıda bulunmuş olsa da adli mercilerin yargılamada keyfi ya da geniş yorumlama suretiyle çeşitli kararlar verebilmelerinin önüne geçemeyeceği açıktır.

“Aldatıcı işlem ve davranışlar” ifadesinin uygulamada getirmiş olduğu sorunlar Ticaret Bakanlığının 2024 yılı bütçesinin görüşüldüğü Plan Bütçe Komisyonunda gündeme getirilmiş olup 5607 sayılı Kanun ile 4458 sayılı Kanun arasında aldatıcı işlem ve davranış yönüyle uygulanan müeyyide bakımından yargı kararlarıyla da belirginleşen farklılıkların mağduriyet ve sorunlara sebep olduğu ve bu sorunların giderilerek uygulamada birliği sağlayacak şekilde mevzuata açıklık getirilmesi gündeme getirilmiştir. Diğer bir ifadeyle kanun maddesinde yer alan söz konusu ifadenin belirlilik ilkesi kapsamında gözden geçirilmesi, maddenin yeniden düzenlenmesi gerektiği hususu konu edilmiştir.

Diğer taraftan aldatıcı işlem ve davranışların Kanun’da tanımlanmamış ve somutlaştırılmamış olması nedeniyle uygulamada ortaya çıkan mağduriyetlerden dolayı 2019 yılında İstanbul Gümrük Müşavirleri Derneği tarafından Ticaret Bakanlığı’na bir öneri metni gönderilmiş ve ilgili metinde yaşanan mağduriyetler belirtilmiş ve söz konusu ibarenin ceza hukukunun temel ilkelerine aykırı olduğu bu nedenle de bu ibarenin kanun metninden çıkarılması veya ‘aldatıcı işlem ve davranışın’ hangi fiillerden ibaret olduğunun kanunda açıkça belirtilmesi istikametinde yeni bir düzenlemeye gidilmesinin uygun olacağı şeklinde bir önerisi olmuştur.¹⁰⁷

Sonuç olarak “aldatıcı işlem ve davranışlar” ifadesinin yasama organınca belirlilik ilkesi kapsamında tekrar gözden geçirilmesi elzem olup somut norm denetimi kapsamında da Anayasa Mahkemesine iptali için başvurulması durumunda kanaatimizce maddenin iptali mümkün görülmektedir.

2.2.5. Eleştiriye Konu Olan Maddenin Yeniden Düzenlenmesine İlişkin Öneri

Yukarıda izah etmiş olduğumuz üzere madde metninde yer alan, suçun ön koşulu olan “aldatıcı işlem ve davranışlar” ifadesinin ne şekilde anlaşılması gerektiği hususunda gerek idarede gerekse yargılama makamlarında yeknesak bir uygulama olamayacağı açıktır. Söz konusu

¹⁰⁷ <https://www.igmd.org.tr/>

ifadeden ne anlaşılması gerektiğine ilişkin olarak belki yargı içtihatları ile uygulamada yeknesaklık sağlanabilecek olsa da idarenin de içtihatlarla hareket etmesi beklenemeyecektir. Bu bakımdan mağduriyetlerin oluşmaması adına söz konusu maddenin daha net, açık ve yoruma bırakılmayacak şekilde düzenlenmesinde yarar vardır. Her ne kadar madde gerekçesinde vergi kaybına neden olan fiillerin sadece sahte belge kullanma suretiyle işlenmediğine, sözlü beyanlar ile de vergi kaybına neden olan fiillerin işlenebildiği ve bu fiillerin de cezalandırılması talebi olduğu anlaşılıyorsa da bu hususlar Kaçakçılıkla Mücadele Kanununun 3. maddesine ilave fıkra ekleme suretiyle çözümlenebilecektir. Örneğin sözlü beyana tabi işlemlerde gerçeğe aykırı beyanda bulunmak suretiyle vergi kaybına neden olan kişinin cezalandırılacağı bir başka fıkra maddeye eklenebilir. Böylelikle mülga maddede yer alan daha özel ve objektif bir ifade olan “sahte belge kullanmak suretiyle” ibaresinin tekrar getirilmesinde bir engel kalmayacaktır.

2.3. 5607 sayılı Kaçakçılıkla Mücadele Kanun’un “Tasfiye” Başlıklı 16. Maddesi

Kaçakçılıkla Mücadele Kanunu’nun 16. maddesinde, Kanun’un 9, 10 ve 11. maddesi hükümlerine göre kaçak zannıyla el konulan eşyanın tasfiye sürecine ilişkin hükümler düzenlenmiştir. Söz konusu maddenin 1. fıkrası şu şekildedir:

“Bu kanunda tanımlanan suçların konusunu oluşturması dolayısıyla müsadere yaptırımının uygulanabileceği eşya, sahibine iade edilemez. Kaçak şüphesiyle el konulan kaçak akaryakıt hariç her türlü eşya hakkında, el koyma tarihinden itibaren altı ay, ancak eşyanın zarara uğraması veya değerinde esaslı ölçüde kayıp meydana gelme tehlikesinin varlığı veya muhafazasının ciddi külfet oluşturması halinde bir ay içinde, gerekli tespitler yaptırılarak soruşturma aşamasında hâkim, kovuşturma aşamasında mahkeme tarafından tasfiye kararı verilir. Bu süreler içinde karar verilmemesi halinde eşya derhal tasfiye edilir. Bu fıkra kapsamında tasfiye edilecek eşyadan tasfiye edilmeden önce numune alınması mümkün olan durumlarda numune alınır, numune alınması mümkün olmayan durumlarda eşyanın her türlü ayırt edici özellikleri tespit edilir.”

Maddenin ikinci fıkrası ise;

“Satılarak tasfiye edilen eşya veya taşıtların satış bedeli emanet hesabına alınır. Tasfiye edilen eşya veya taşıtların sahibine iadesine karar verilmesi halinde, satış bedeli Gümrük Kanunu’nun 180 inci maddesi hükümleri çerçevesinde el koyma tarihinden iade tarihine kadar geçen süre için kanuni faizi ile birlikte hak sahibine ödenir. Emanet hesabında bulunan tutarın hak sahibine yapılacak ödemeyi karşılamaması halinde aradaki fark, eşyanın imha edilmiş olması halinde ise imha edilen eşyanın bedeli, gümrük idaresince genel bütçenin ilgili tertibinden karşılanarak hak sahibine ödenir.”

Söz konusu Kanun’un gerekçesine bakıldığı zaman kaçak eşya için dava açma ve karar verme sürelerinin uzaması nedeniyle ekonomiye kazandırılmadığı, beklemeden kaynaklı değer kayıpların olduğu, eşyanın imha edilmesi gerekebildiği ve bunun da ayrı bir külfet olduğu,

ayrıca tasfiye sürelerinin uzaması nedeniyle ambarlarda yığılmalar olduğu hususları olduğu görülmektedir.¹⁰⁸ İlk olarak belirtmek gerekir ki yargılamanın uzun sürmesi bireyin iradesinde olan bir husus olmayıp bu husus dolayısıyla mülkiyet hakkına zarar verecek bir düzenlemenin hukuk devleti ilkesine aykırılık taşıdığını düşünmekteyiz.

Madde metninde görüldüğü üzere kaçakçılık şüphesiyle el konulan akaryakıt eşyası hariç diğer her türlü eşyanın el koyma tarihinden itibaren altı ay, zarara uğrama tehlikesi, değerinde kayıplar oluşması ihtimalinde veya muhafazası ciddi külfet oluşturan eşya için ise bir ay içerisinde soruşturma aşamasında hâkim, kovuşturma aşamasında ise mahkeme tarafından tasfiye kararı verileceği belirtilmiştir. Ayrıca, belirtilen sürelerde karar alınmadığı takdirde eşyanın derhal tasfiye edilmesi öngörülmüştür. Görüldüğü üzere, soruşturma veya kovuşturma aşamasında henüz nihai bir karar verilmemiş olsa dahi, el konulan eşya teminat karşılığı ya da geçici olarak dahi sahibine iade edilmeyecek; böylece mahkeme kararı olmaksızın, yürütmenin yargının yerine geçercesine hareket etmesiyle eşya idare tarafından tasfiye edilebilecektir.

Maddenin ikinci fıkrası ise satılarak tasfiye edilen eşya veya taşıtın bedelinin emanet hesaba alınacağı, eşya veya taşıtın iadesine yönelik bir kararın çıkması durumunda ise satış bedelinin Gümrük Kanunu'nun 180. maddesi hükümleri çerçevesinde (satış suretiyle tasfiye edilen eşya ve taşıtların satış bedellerinin tamamının sahipleri adına emanet hesaba alınması) el koyma tarihinden iade tarihine kadar geçen süre için faiziyle hak sahibine ödeneceği düzenlenmiştir.

2.3.1. Maddenin “Mülkiyet Hakkı” Kapsamında Değerlendirilmesi

Mülkiyet, kişinin eşya üzerinde kurmuş olduğu hâkimiyet olarak tanımlanabilen bir kavramdır.¹⁰⁹ Mülkiyet hakkının kapsamını maldan yararlanma, malı kullanma ve maldan tasarruf etme hakları oluşturmaktadır. Diğer bir ifadeyle mülkiyet hakkı mal üzerinde en geniş yetkiyi sağlayan aynı haktır. Hukuki bir yasal dayanak olmadığı sürece bu hakların devri ancak mülkiyet sahibinin iradesiyle gerçekleştirilebilir.

Mülkiyet ve mülk edinme kişilerin en tabi ve temel haklarıdır. Mülkiyet, devlet kavramından dahi önce var olan bir haktır. Bu nedenle, mülkiyet kavramı, insanlık tarihi boyunca insan hakları evrensel beyannameleri, anayasalar ve temel düzenlemeler gibi pek çok düzenlemelerde yer almıştır.¹¹⁰

¹⁰⁸ Bikirli ve Çilesiz, 1016.

¹⁰⁹ Akça, Kemal. “Anayasa Mahkemesi Kararlarında Mülkiyet Hakkı.” *İnönü Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi* 6, no. 3 (2016): 543–596.

¹¹⁰ Başpınar, Vedat. “Mukayeseli Hukukta ve Türk Hukuku'nda Mülkiyet Hakkı Teminatı.” *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi* 65 (2016): 633–658.

Mülkiyet hakkı Anayasamızın temel hak ve özgürlükler kapsamında negatif statü hakları içerisinde sayılan 35. maddesinde düzenlenmiş olup anayasal güvenceye bağlanmıştır. Negatif statü hakları, devlet tarafından dokunulmayan ancak bu hakların kullanım sınırlarını belirleyen haklardır. Bu haklara, kişiyi devlete karşı koruyan haklar olması nedeniyle, “koruyucu haklar” da denilmektedir.¹¹¹ Mülkiyet hakkı da bu kategori haklardan olduğu için devletin, kişinin mülkiyet hakkına dokunmaması asıl, müdahale etmesi ise istisna olmalıdır.

Yine belirtmek gerekir ki kamu makamlarının mülkiyet hakkına yönelik bir müdahalede bulunmaması şeklinde tabir edilen negatif yükümlülüklerinin yanı sıra Anayasamızın 5. Maddesi doğrultusunda usuli güvencelerin sağlanmasına yönelik olarak pozitif yükümlülükleri de bulunmaktadır. Usuli güvence ile kastedilen ise maliklerin savunma ve itirazlarının etkin bir şekilde dinlenmesini temin etme yükümlülüğü ve devletin yargısal yolları içeren etkili hukuksal bir alan sağlamasıdır.¹¹²

Anayasa'nın 35. maddesinde düzenlenen mülkiyet hakkı sınırsız bir hak olarak düzenlenmemiştir. Bu hakkın kamu yararının söz konusu olması halinde ve ancak kanunla sınırlandırılabilmesi öngörülmüştür. Bununla birlikte mülkiyet hakkının temel hak ve özgürlüklerden olması dikkate alındığı zaman mülkiyete olan müdahalenin temel hak ve özgürlüklerin sınırlandırılmasına ilişkin genel ilkeleri düzenleyen Anayasa'nın 13. maddesine de uygun olması gerekmektedir. Nitekim Anayasa'nın 13. maddesinde temel hak ve hürriyetlerin özüne dokunulmaması gerektiği, temel hak ve hürriyetlerin Anayasada belirtilen sebeplere bağlı olarak ancak kanunla sınırlandırılabilmesi ve bu sınırlamanın da Anayasa'nın sözüne ve ruhuna, demokratik toplum düzeninin ve lâik Cumhuriyetin gereklerine ve ölçülülük ilkesine aykırı olamayacağı belirtilmiştir.

Mülkiyet hakkı ayrıca Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesinin 1 No'lu Protokolünün 1. maddesinde düzenlenmiştir. Metnin Türkçe'ye çevrilmiş hali;¹¹³

Madde 1 - Mülkiyetin korunması Her gerçek ya da tüzel kişi, mülkiyetinden/malvarlığından müdahale edilmeksizin yararlanma hakkına sahiptir. Hiç kimse, kamu yararı uyarınca ve yasanın ve uluslararası hukuk genel ilkelerinin öngördüğü koşullara tabi olarak mülkiyetinden yoksun bırakılması hali hariç, mülkiyetinden yoksun bırakılmayacaktır.

Ancak yukarıdaki hükümler hiçbir biçimde, bir Devletin, mülkiyetin genel yarara uygun olarak kullanılmasını denetim altına almak ya da vergilerin yahut diğer katkıların/yükümlülüklerin yahut para cezalarının ödenmesini temin etmek üzere gerekli gördüğü nitelikteki yasaları yürürlüğe koyması yetkisine halel getirmeyecektir.

¹¹¹ Organ, İsmail ve Gölçek, A. Gülçin. “Anayasa’da Bulunan Kişi Hak ve Ödevlerinin Sınırlandırılması: Vergi Hukuku Açısından Bir Değerlendirme.” *Ömer Halisdemir Üniversitesi İİBF Dergisi* 10, no. 3 (2017): 117-129.

¹¹² Yılmazoğlu, Yunus Emre. “Vergisel Müdahalelerde Mülkiyet Hakkının Korunmasında Devletin Pozitif Yükümlülükleri-Hak Arama Hürriyeti İlişkisi.” *Danıştay ve İdari Yargı Günü 149. Yıl Sempozyumu*, 2017, 232-239.

¹¹³ Gemalmaz, Haydar Burak. *Mülkiyet Hakkı: Anayasa Mahkemesine Bireysel Başvuru El Kitapları Serisi*, Cilt 6. Avrupa Konseyi Yayını, 2018, 2.

Bu bağlamda gerek Anayasanın 35. Maddesinde gerek Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesindeki mülkiyet hakkına ilişkin düzenlemelere bakıldığı zaman mülkiyet hakkının sınırlandırılmasında esas alınan ölçütlerin hukukilik, meşru amaç – kamu yararı ve ölçülülük olduğu görülmektedir.¹¹⁴

Yukarıda belirtilen ölçütlerin uygulanmasında hukukilik yönünden uygun olan sınırlama bu kez kamu yararı ölçütü bakımından teste tabi tutulur. Bu iki aşamadan geçtikten sonra ise son aşama olan ölçülülük ölçütüne geçiş yapılır. Dolayısıyla ilk aşamadan geçmiş olsa dahi mülkiyet hakkına yönelik olarak yapılan sınırlandırma ölçülü değilse, diğer bir ifadeyle müdahalenin kamunun menfaati ile hakkı sınırlanan kişinin menfaati arasında adil bir denge kurulup kurulmadığı veya başvurucuya ölçüsüz ve aşırı bir külfet yüklenip yüklenmediği yönünden teste tabi tutulması gerekmektedir.¹¹⁵ Bu ölçütlerin herhangi birisinden geçemeyen sınırlandırma mülkiyet hakkının ihlali sonucunu doğuracaktır.

Hukukilik ölçütü bakımından mülkiyet hakkına yönelik olarak yapılan bir müdahalede ilk incelenmesi gereken ilke müdahalenin hukuki dayanağının olup olmadığı yani bir kanun hükmüne dayanıp dayanmadığı durumudur. Bu ilke sağlanamaz ise diğer ilkeler bakımından incelemeye gerek kalmaksızın mülkiyet hakkının ihlal edilmiş olduğu sonucuna varılacaktır.¹¹⁶

Mülkiyet hakkının düzenlendiği Anayasanın 35. maddesinin 2. fıkrası *“Bu haklar, ancak kamu yararı amacıyla, kanunla sınırlanabilir.”* şeklinde belirtmişken Temel hak ve hürriyetlerin sınırlandırılmasının düzenlendiği 13. maddesinin ilk cümlesi ise *“Temel hak ve hürriyetler, özlerine dokunulmaksızın yalnızca Anayasanın ilgili maddelerinde belirtilen sebeplere bağlı olarak ve ancak kanunla sınırlanabilir.”* şeklinde belirtilmiştir.

Anayasanın ilgili maddelerinde görüldüğü üzere mülkiyet hakkı, Anayasanın ilgili maddelerinde belirtilen sebeplere bağlı olarak ancak kanunla sınırlanabilir. Dolayısıyla mülkiyet hakkına yönelik müdahalenin Anayasa'ya uygun olabilmesi için müdahalenin kanuna dayanması gereklidir.

Meşru amaç ölçütü kapsamında Anayasanın 13 ve 35. maddelerinde belirtildiği üzere mülkiyet hakkı ancak kamu yararı var ise sınırlandırılabilir. Kamu yararı kavramı objektif bir tanıma elverişli olmayıp somut olay bazında değerlendirmeye tabi tutulması gerekmektedir.¹¹⁷ Mülkiyet hakkına yapılan müdahale ile suçun konusu olan eşyanın ülke ekonomisine, kamu düzenine, kamu sağlığına, genel ahlaka ve kamu güvenliği ile çevre sağlığı bakımından arz edebilecek tehlikelerin bertaraf edilmesi amaçlanmakta ise söz konusu müdahalede kamu yararı vardır diyebileceğiz.

¹¹⁴ Gemalmaz, 6.

¹¹⁵ Gemalmaz, 6.

¹¹⁶ Gemalmaz, H. Burak. *Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesinde Mülkiyet Hakkı*. 2. Baskı. İstanbul: Beta Yayınları, 2017, 462.

¹¹⁷ Anayasa Mahkemesi. *Yeter Deri Tekstil Sanayi ve Ticaret A.Ş. başv., B. No: 2015/8867, 21 Şubat 2019*. Erişim: <https://kararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/BB/2015/8867>

Ölçülülük ölçütüne ilişkin olarak ise mülkiyet hakkına yönelik müdahale ile ulaşılmak istenen kamu yararı ne kadar önemli ise mülkiyet hakkına sahip olan kişinin de malvarlığındaki azalma o denli önemlidir. Diğer bir ifadeyle malikin mülkiyet hakkına katlanabilir olup olamayacağı hususu ya da ekonomik durumu göz önünde bulundurulmalıdır. Örneğin, Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi (AİHM) bir kararında ortalama gelire sahip bir kişi için önemli bir miktar olan 20.000 dolara gümrükte beyan edilmediği için el konulması, kişinin kaçakçılık ya da vergi kaçırma gibi suçları işlediği yönünde bir somut bir delilin bulunmadığı ve el koymanın beyan kuralına aykırılıktan ötürü yapıldığı durumlarda mülkiyet hakkının ihlal edildiği sonucuna vardığını görmekteyiz.¹¹⁸

Ölçülülük ölçütü, bünyesinde elverişlilik, gereklilik ve orantılık kavramlarını içeren bir ilkedir. Elverişlilikten kastedilen, müdahale ile istenilen amaca ulaşılabilir ulaşamayacağı, orantılılık ile kastedilen, mülkiyet hakkına yapılan müdahale ile istenilen amaç arasında makul bir dengenin olup olmadığı ve gereklilik ile de kastedilen, mülkiyet hakkına yapılan müdahalenin zorunlu olup olmadığı diğer bir ifadeyle müdahalenin olmazsa olmazı olup olmadığıdır.¹¹⁹ Bu bağlamda mülkiyet hakkına müdahalenin ölçülü olabilmesi için müdahalenin elverişli, gerekli ve orantılı olması gerekmektedir.

Ölçülülük ilkesi, eylem ile önlem arasında adil bir dengenin kurulması demektir. Diğer bir ifadeyle müdahale ile güdülen amaç arasında aşırı bir dengesizliğin bulunmaması durumunda ölçülülük ilkesi sağlanmış olacaktır.¹²⁰

Yukarıda belirtmiş olduğumuz 5607 sayılı Kanun'un 16. maddesine benzer bir düzenlemenin 5271 sayılı Kanun'un "El konulan eşyanın muhafazası veya elden çıkarılması" başlıklı 132. maddesinde yer aldığını görmekteyiz. Söz konusu maddenin *birinci* fıkrasında el konulan eşyanın zarara uğraması veya değerinde esaslı ölçüde kayıp meydana gelme tehlikesinin varlığı halinde hükmün kesinleşmesinden önce elden çıkarılabileceği, *ikinci* fıkrasında elden çıkarma kararında yetkili merciin soruşturma evresinde hâkim, kovuşturma evresinde mahkeme olduğu, *üçüncü* fıkrasında elden çıkarma kararı verilmeden önce eşyanın sahibinin dinlenilmesi gerektiği ve elden çıkarılma kararının kendilerine bildirilmesi gerektiği, *dördüncü* fıkrasında el konulan eşyanın muhafazası ve zarar görmemesi için gerekli tedbirlerin alınması gerektiği, *beşinci* fıkrasında el konulan eşyanın soruşturma evresinde başsavcılık, kovuşturma evresinde ise mahkeme tarafından, istendiğinde takdirde derhâl iade edilmek şartıyla muhafaza edilmek üzere, ilgisine gerektiği takdirde teminat gösterilmesi koşuluyla teslim edilebileceği ve *altıncı* fıkrasında el konulan eşyanın delil olarak saklanmasına gerek kalmadığı durumlarda rayiç değeri karşılığında ilgisine teslim edilebileceği hususlarının düzenlendiğini görmekteyiz.

¹¹⁸ Gemalmaz, *Mülkiyet Hakkı*, 196.

¹¹⁹ Anayasa Mahkemesi. *Onur Tur Uluslararası Nakliyat Ltd. Şti. başv., B. No: 2015/947, 15 Kasım 2018*. Erişim: <https://kararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/BB/2015/947>

¹²⁰ Pekcanitez, Hakan, Atalay, Oğuz, Özkan, Mustafa Serdar ve Özkes, Muhammet. *İcra ve İflas Hukuku Ders Kitabı*. 2. Baskı. Ankara: On İki Levha Yayıncılık, 2015.

5607 sayılı Kanun'un 16. maddesini 5271 sayılı Kanun'un 132. maddesi ile karşılaştırarak mülkiyet hakkı kapsamında değerlendirecek olursak;

5271 sayılı Kanun'da eşyanın elden çıkarılmasında muhafazasının külfet oluşturması kıstası aranmadığı gibi değerinde esaslı ölçüde kayıp meydana gelme tehlikesinin varlığında ise hükmün kesinleşmeden elden "çıkarılabileceği" yani değer kaybı tehlikesi söz konusu olduğu durumlarda eşyanın elden çıkarılması yönünde yargılama makamlarına somut olay bazında inceleme imkanı vererek takdir hakkı tanıdığı, diğer bir anlatımla "çıkarılır" şeklinde emredici hüküm koyulmadığı, 5607 sayılı Kanun'da ise eşyanın muhafazasının külfet oluşturması halinde de tasfiye edileceği ve değerinde esaslı ölçüde kayıp meydana gelme tehlikesinin varlığı halinde yargılama makamlarından karar alınmasa dahi idari bir kararla tasfiye edileceği hatta muhafazaya veya değer kaybına ilişkin bir husus olmasa da dahi (akaryakıt hariç her türlü eşyanın) eşyanın tasfiye edileceğinin emredici kural şeklinde düzenlendiğini görmekteyiz.

İlk bakışta söz konusu düzenlemede mülkiyet hakkına ilişkin olarak eşyanın tasfiye edilmesi yerine dava süresince bekletilmesinin daha fazla zarara neden olabileceği somut durumlar söz konusu olabileceğinden kişi hakkı ile kamu yararı arasında bir orantısızlık yaratmayacağından dolayı meşru amaç ölçütünün sağlanmış olduğu söylenebilecektir. Örneğin, kaçak zannıyla el konulan "balık" cinsi eşyanın hem muhafazasının külfet olacağı hem de bekletildiği zaman değerinde esaslı ölçüde kayıp meydana geleceği açıktır. Bu bağlamda dava süresince eşyanın bekletilmesi yerine tasfiye edilmesi, tasfiye sonrası eşyanın iadesine yönelik hâkim ya da mahkemeden karar çıkması durumunda satış bedelinin sahibine iade edilmesi durumunda birey hakkı ile kamu yararı arasında bir denge oluşturulmuş olduğu söylenebilecektir. Fakat eşya bu örnekteki eşyanın niteliklerine sahip değil ise, örneğin, muhafazası külfet oluşturmayan ya da değerinde eksilme tehlikesi söz konusu olmayan "20 adet kol saati" cinsi eşyaya kaçak zannıyla el konulduğu varsayımında bu eşya belirtilen süreler sonrasında hâkimden ya da mahkemeden karar alınmasa dahi yine tasfiye edilecektir. Bu açıdan bakıldığı zaman somut olay bazında incelenmesi gereken birey hakkı ile kamu yararı arasında adil bir denge kurulup kurulmadığı ve ölçülülük ölçütünün sağlanıp sağlanmadığı tartışmalı hale gelmektedir. Kaldı ki Kanun maddesinde söz konusu ölçütlerin somut olay bazında incelenmesine müsaade edilmemiş, eşyanın belirtilen usulde tasfiye edileceği emredilmiştir. Ayrıca belirtmek gerekir ki her ne kadar tasfiye sonrası satış bedelinin sahibine iadesi yargılama sonucunda alınacak karar doğrultusunda sahibine iadesi söz konusu olsa da eşya sahibinin söz konusu eşyayı satın almış olduğu gerçek değeri ile tasfiye satışından elde edilen satış bedeli arasında oluşabilecek fark ve zararlara muhatap kalabileceği hususu da göz ardı edilmemelidir.

5271 sayılı Kanun'da eşyanın elden çıkarılması kararı verilmeden evvel ilgisinin dinlenilmesi ve kararın bildirilmesi belirtilmişken 5607 sayılı Kanun'da bu husus düzenlenmemiştir. Fakat

yukarıda belirtildiği üzere yetkili kamu makamlarının pozitif yükümlük kapsamında mülkiyete yapılacak müdahalelerde ilgisinin durumdan haberdar edilmelerini sağlamak veya ilgisini bilgilendirmek ve hukuki girişimleri işlevsiz kılmama yükümlülüğü bulunduğu için mülkiyet hakkının ihlaline neden olabilecektir.¹²¹

5271 sayılı Kanun'da eşyanın idari bir kararla elden çıkartılabileceğine ilişkin bir düzenleme bulunmazken 5607 sayılı Kanun'da yargı mercilerinden karar alınamasa dahi belirtilen sürenin sonunda eşyanın tasfiye edileceği düzenlenmiştir. Eşyanın delil niteliği taşıyıp taşımadığı hususu yargılama makamlarının yetkisinde olduğu için eşyanın elden çıkarılmasında, sahibine teslim edilmesinde ya da tasfiye edilmesinde yetkini yargılama makamlarında olması gerektiği açıktır. Zira eşyanın 5607 sayılı Kanun kapsamında tasfiye edilmesi işleminde eşya ihale ile satıldığından dolayı delil niteliği taşıma ihtimali bulunan eşya üçüncü kişilere geçmektedir.

Belirtmek gerekir ki suç konusu eşyanın kaçak eşya olması ya da kaçak olduğu şüphesi söz konusu ise tasfiye edilmesinde uygulanacak olan kural, 5607 sayılı Kanun'un 5271 sayılı Kanun'a göre daha özel Kanun olmasından dolayı Kanun'un 16. maddesidir.¹²²

Anayasa Mahkemesi 5607 sayılı Kanun'un 16. maddesinin 1. fıkrasının birinci cümlesine yönelik olarak (*Eksik vergi ödemek amacıyla sahte fatura ve belgelerle yurda araç sokulduğu ileri sürülerek açılan kamu davasında, itiraz konusu kuralın Anayasa'ya aykırı olduğu kanısına varan Mahkeme iptali için başvurmuştur.*) somut norm denetimi kapsamında yapmış olduğu bir incelemede, ... *Tasfiye gerçekleştirildikten sonra karar verilmesi durumunda ise satış bedelinin, el koyma tarihinden iade tarihine kadar geçen kanuni faizi ile birlikte hak sahibine ödeneceğini, Eşyanın tasfiye edilmek yerine bekletilmesinin tasfiyeden daha fazla zarara neden olacağını dolayısıyla müsadere edilme olasılığı bulunan eşyanın tasfiye edilmek üzere sahibine iade edilmemesi sonucu ortaya çıkan sınırlandırmanın, suçla korunan hukuki yarar dikkate alındığında bireyin hakları ile kamu yararı arasında açık bir dengesizlik yaratmadığını, ulaşılmak istenen meşru amaç ile de orantılı olduğu hususuna değinmiştir.*¹²³

Belirtmek gerekir ki Anayasa Mahkemesi eşyanın tasfiye edilmesinde meşru amacın korunduğu ve mülkiyet hakkının ihlal edilmediği kanaatine eşyanın muhafazasındaki güçlük ile beklemesi halinde değerinde meydana gelecek eksilme tehlikesi hususlarını göz önünde bulundurarak vardığını görmekteyiz. Ancak bu durumlar söz konusu değilken, hâkim ya da mahkeme kararı olmadan idari bir kararla madde gerekçesinde de belirtildiği üzere yığılmaları önlemek adına eşyanın tasfiye edilmesinde mülkiyet hakkına yapılan müdahalenin meşru amaç ile ölçülülük ölçütü bakımından kanımızca tartışmalı olduğu açıktır.

Diğer taraftan açıklamakta fayda gördüğümüz bir diğer husus ise satış suretiyle tasfiyesi yapılan eşyanın bedelinin sahibine ödenmesi ile birey hakkının korunduğu hususuna her

¹²¹ Gemalmaz, *Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesinde Mülkiyet Hakkı*, 464.

¹²² Yargıtay 7. Ceza Dairesi, E. 2016/20341, K. 2016/11534, 29 Aralık 2016.

¹²³ AYM, E. 2014/148, K. 2015/80, 10 Eylül 2015, R.G. 21 Ekim 2015-29509.

zaman katılmak mümkün değildir. Zira satış bedelinin iadesinin eşya sahibini tam anlamıyla tatmin etmeyecek durumlar da söz konusu olabilecektir. Örneğin söz konusu eşya belki de ikamesi zor, üretimi nadir, sanat eseri, koleksiyon eşyası veya antika tarzı özel olabileceği gibi başka bir rakip kişi ya da firmanın söz konusu eşyayı tasfiyeden satın alması durumunda eşyanın asıl sahibinin uğrayabileceği zararlar kendisine ödenen tasfiye bedeli ile giderilemeyecek boyutta olabilecektir.

Yukarıda belirtildiği üzere Kanun'un 16. maddesinde yer alan düzenlemedeki kuralların emredici kurallar olduğu görülmektedir. Bu bağlamda aksine bir davranış veya işlem yapılması mümkün değildir. Dolayısıyla maddede yer alan kuralın uygulanmasında eşya bazlı bir inceleme yapmak mümkün değildir. Diğer bir ifadeyle eşyanın tasfiyesinde daha doğrusu mülkiyete yapılan müdahalede uyulması gereken ölçütlerden olan kamu yararı ölçütünün ya da ölçülülük ölçütünün varlığı ya da yokluğu yönünde bir değerlendirme yaparak eşyanın tasfiyesine karar verilmesi yönünde bir değerlendirme yapmak mümkün değildir. Zira, eşyanın tasfiye edilmesi aşamasında hâkim ya da mahkemeden karar alınmasa dahi eşyanın idari kararlar tasfiye edilmesi idareye emredilmiştir.

Sonuç olarak, Kanun'un "El Konulan Eşyanın Muhafazası" başlıklı 11. maddesinin 2. fıkrasında "Gümrük idaresi, kaçak eşya ve taşıtların muhafazası için gerekli görülen yerlerde depo temin eder" hükmü ile 4. fıkrasında düzenlenen "Muhafazası özel tesis ve tertibatı gerektiren veya gümrük idaresinin depolama kapasitesini aşan eşya, özelliklerine göre doğrudan ilgili idarelere, bunun mümkün olmaması halinde büyükşehirler dahil ilçelerde kaymakam, illerde valinin uygun göreceği yerlere konulur." Hükümleri doğrultusunda söz konusu eşyaların muhafazası için her türlü tedbirleri almak zorunda iken eşyanın salt muhafazasının külfet oluşturması ya da bekletildiği zaman değerinde eksilme olacağı nedeniyle ya da bu hususların varlığı dahi söz konusu olmadığı durumlarda dahi henüz bir yargı kararı olmadan ya da eşyanın kaçak eşya olduğuna ilişkin bir yargı kararı olmadan satılması, bedelinin iadesi söz konusu olsa bile yukarıda izah etmiş olduğumuz üzere mülkiyet hakkının sınırlandırılmasında esas alınan ölçütlerden olan hukukilik ölçütüne uygun olduğu söylene de diğer ölçütlerden olan meşru amaç - kamu yararı yönünden ve ölçülülük yönünden Anayasaya aykırıdır. Kaldı ki el koymanın hukuki niteliğinin bir koruma tedbiri olduğu ve delillerin muhafazası amacına hizmet ettiği göz önünde bulundurulduğu zaman hâkim ya da mahkemeden eşyanın tasfiye edilmesine yönelik bir karar olmadan idari bir kararlar eşyanın tasfiye edilmesi koruma tedbirinin amacı ile de bağdaşmayacağı açıktır. Zira ceza muhakemesinde delillerin doğrudan doğrualığı ilkesi gereğince, delil mahiyetinden olan eşyanın soruşturma ya da kovuşturmanın her safhasında keşif veya muayeneye tabi tutulabileceği, diğer bir anlatımla eşyanın delil olma niteliğini taşıyabileceği ihtimali her zaman mevcuttur.¹²⁴ Bu bakımdan eşyanın idari bir kararlar tasfiye edilmesi delilin ortadan kaldırılmasına neden olabileceği düşünülmektedir. Son olarak

¹²⁴ Sarıtaş, Emine. "El Koymanın Hukuki Sonuçları Bağlamında El Konulan Eşya ve Diğer Malvarlığı Değerlerinin Teslim ve İadesi." *TBB Dergisi* (2022): 287; Yenisey, Feridun ve Nuhoglu, Ayşe. *Ceza Muhakemesi Hukuku*. 8. Baskı. Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2020, 84.

belirtmek gerekir ki öğretide Kanun'un sözü geçen maddesinin mülkiyet hakkı kapsamında bir tartışmaya tabi tutulmamış olduğunu görmekteyiz.

2.3.2. Eleştiriye Konu Olan Maddenin Yeniden Düzenlenmesine İlişkin Öneri

Çözüm önerisi olarak; el konulan eşyanın kaçak eşya olduğuna ilişkin mahkeme kararı olmadan tasfiyesinin mülkiyet hakkını ihlal edebileceği açıktır. Eşyanın muhafazasının külfetli olması ya da bekletildiği zaman değerinde eksilme ihtimalinin söz konusu olması durumlarında dahi eşyanın delil niteliği taşımadığı ve kamu güvenliği, kamu sağlığı veya genel ahlak açısından tehlikeli bir nitelik arz etmediği hallerde tasfiye edilmeden evvel 5271 sayılı Kanun'un 132. maddesinde olduğu gibi sahibine bildirimde bulunarak muvafakati alınmalıdır. Eşyanın tasfiye edilmesine ilişkin muvafakat alınmaz ise 5607 sayılı Kanun'un 10. maddesinde olduğu gibi sahibine gümrüklenmiş değeri kadar teminat karşılığında teslim edilebilme hususu düzenlenmelidir.

Teminat ile teslim edilen eşyanın yargılama sonucunda müsadere edilmesine yönelik bir kararın çıkması durumunda ise Türk Ceza Kanunu'nda düzenlenen kazanç müsadereci hükümleri doğrultusunda teminat olarak alınan tutarın müsadereci hükmüne hükmedilebilir.

2.4. 4458 sayılı Gümrük Kanunu Kapsamında Uzlaşma Müessesesi

Gümrük işlemleri sırasında, gümrük idaresi ile yükümlü arasında gümrük vergilerine ilişkin uygulamalardan (örneğin ek tahakkuk veya ceza kararları) kaynaklanan uyuşmazlıklar uygulamada sıkça karşılaşılmaktadır. Bu uyuşmazlıkların önemli bir kısmı yargıya intikal etmekte; bu da yargının iş yükünü artırmakta ve uyuşmazlıkların çözüm sürecini uzatmaktadır.¹²⁵

Kanun koyucu, bu tür uyuşmazlıkların yargıya taşınmadan önce idari aşamada çözülebilmesini teminen "itiraz" ve "uzlaşma" müesseselerini düzenlemiştir. İtiraz yolu, yargıya başvurmadan önce zorunlu olarak tüketilmesi gereken bir yol iken; uzlaşma başvurusu ise isteğe bağlıdır.

Uzlaşma kurumu, vergi ihtilaflarının idari aşamada çözümüne yönelik olarak yükümlü ile idare arasında yapılan müzakereler sonucunda, işlemlerin gümrük mevzuatına uygunluğunun denetlendiği pratik, esnek ve etkin bir uygulamadır.¹²⁶

¹²⁵ Aksüt, Burcu Demet ve Gök, Özlem. "Gümrük Vergilerinden Kaynaklanan Anlaşmazlıkların Uzlaşma Yolu İle Çözümü." *Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi* 18, no. 2 (2016): 75-126.

¹²⁶ Erdem, Turan. *Vergi Hukukunda Uyuşmazlıkların İdari Aşamada Çözümü ve Alternatif Çözüm Yolları*. 1. Baskı. Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2012, 393-394.

Uzlaşma, 4458 sayılı Gümrük Kanunu'nun 244. maddesinde düzenlenmiştir. Bu maddede uzlaşmanın kapsamı, başvuru süresi, komisyon yapısı ve uygulama esaslarına yer verilirken; ikinci fıkrasında ise uzlaşma başvurusunun yapılamayacağı durumlar açıkça belirtilmiştir.

Ayrıca, 27.08.2011 tarihli ve 28038 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan Gümrük Uzlaşma Yönetmeliği'nde, uzlaşmaya ilişkin usul ve esaslar düzenlenmiştir. Yönetmeliğin 4. maddesinin ikinci fıkrasında; yükümlünün mevzuata yeterince nüfuz edememesi, hükümleri yanlış yorumlaması veya yargı kararları ile idare arasında görüş ayrılığı bulunması hâllerinde uzlaşma yoluna başvurabileceği öngörülmüştür.

Bu çalışmada, ana konudan sapmamak adına uzlaşma kurumu ayrıntılı olarak incelenmemiş, yalnızca mülkiyet hakkı bağlamında tartışmaya konu olan 244. maddenin ikinci fıkrası, ilkeler ışığında değerlendirmeye tabi tutulmuştur.

2.4.1. 4458 Sayılı Gümrük Kanunu'nun 244/2 Maddesinde Yer Alan "İlişkili" İfadesinin Belirlilik İlkesi Kapsamında Değerlendirilmesi

Kanunilik ilkesinin alt unsuru olan belirlilik ilkesine ilişkin olarak ayrıntılı açıklamaları yukarıda yapmış idik. Bu bakımdan belirlilik ilkesine ayrı bir başlık açmadan değerlendirmelerimizi yapmış olacağız.

Kanunun 244/2 maddesi şöyledir. "*Gümrük vergileri ve cezalarına ilişkin fiilin, 5607 sayılı Kanunda yer alan kaçakçılık suçları ile ilişkili olması hâlinde bu madde hükmü uygulanmaz.*" Görüldüğü üzere uyuşmazlığa esas teşkil eden gümrük vergileri ve cezalarına ilişkin fiilin kaçakçılık suçu ile ilişkilendirilmiş olması durumunda yükümlünün uzlaşma başvurusu idarece reddedilmekte, diğer bir anlatımla uzlaşma başvuru yasağı söz konusu olmaktadır. Esasen bu fıkradaki düzenleme, devletin vergi kaçakçılığı suçu işleyen yükümlü ile anlaşma yapmasının temel ilkeler açısından doğru olmayacağından hareketle eklenmiştir.¹²⁷

Madde metninde yer alan "*ilişkili olması*" ifadesi geniş bir yoruma tabi tutulabilecek esnek bir ifade olup ne anlama geldiğine ilişkin Kanunda bir tanımı yapılmamışken adeta Kanunda çerçeve hüküm belirlenerek içeriğini doldurulması idareye bırakılmış bu haliyle de Gümrük Uzlaşma Yönetmeliğinin 6. maddesinin 5. fıkrası düzenlenmiştir. Madde metni ise şöyledir;

- Adli süreç başlamamış olmakla birlikte 5607 sayılı Kanunun 3. maddesi kapsamında takibatta bulunulması talebiyle fezleke veya rapor düzenlenmiş ya da adli makamlara bildirimde bulunulmuş olması,
- Adli mercilerce soruşturma ya da kovuşturma yapılıyor olması,
- İlgili Mahkeme tarafından ceza verilmiş olması,

¹²⁷ Hepaksaz, Eylem ve Sonkur, Gökhan. "Vergi Usul Kanunu ve Gümrük Kanunu Kapsamında Uzlaşma Müessesesi: Sayısal Veriler Işığında Değerlendirmeler." *Gümrük ve Ticaret Dergisi* 10 (2017): 51.

— Hallerinden birinin varlığının tespit edilmesi durumunda ilişki olduğu sonucuna varılır.

şeklinde tanımlanarak ilişkili olma kavramına netlik kazandırılmaya çalışılmıştır.

Vergi kaybına neden olan bir fiilin 5607 sayılı Kanun kapsamına girip girmediği hususu gümrük idare amirlerince değerlendirilerek yasa kapsamında işlem yapılıp yapılmayacağı tespit edilir. (Gümrük Yönetmeliği 579. maddesi) Gümrük idare amiri söz konusu fiilin 5607 sayılı Kanun kapsamında kaldığı düşüncesiyle hareket etmesi durumunda konuyu adli mercilere intikal ettirir. Diğer taraftan adli merciler de doğrudan kanun kapsamında soruşturma başlatabilir. Bu haliyle fiil 5607 sayılı Kanun ile ilişkilendirilmiş olur.

Belirtmek gerekir ki 5607 sayılı Kanun'un 3/2 maddesi ve 4458 sayılı Kanun'un 234. maddesi özelinde vergi kaybına neden olan bir fiil ile ilgili farklı gümrük idare amirlerinin yapacağı değerlendirmeler arasında her zaman bir yeknesaklık olmadığını belirtmiştik. Diğer bir ifadeyle idare amirlerinin bakış açıları ve algılama biçimleri farklı olabileceği gibi bazı idare amirleri vergi kaybına neden olan fiilin yükümlü tarafından kasten işlenmediği hususunda kanaat getirerek kaçakçılık suçunun unsurlarının oluşmadığı düşüncesine hâkim olabilirken, bazı amirler aynı nitelikteki fiiller için farklı değerlendirmelerde bulunabilmektedir. Bu durumda aynı eylemin 5607 sayılı Kanun kapsamında değerlendirilmesi halinde yükümlü uzlaşma talebinde dahi bulunamayacakken 4458 sayılı Kanun kapsamında değerlendirilmesi halinde uzlaşma başvurusunda bulunabileceği açıktır. Bu durumda da hakkaniyete ve eşitlik ilkesine aykırı işlemler tesis edilebileceği görülmektedir.

Adli merciler tarafından doğrudan yapılan soruşturmalarda ise soruşturma neticesinde kolluk kuvvetlerince hazırlanan fezlekenin savcılık makamınca işleme konulmama ihtimali her zaman mevcuttur. Kaldı ki fezleke kabul görebilir, iddianame hazırlanabilir, iddianame mahkemece kabul edilmeyebilir ya da daha ötesi yükümlü yargılama neticesinde beraat edebilir. Kısacası en baştan itibaren ortaya atılan iddianın isabetsiz olduğunun ortaya çıkması durumunda, yükümlü bir hak kaybına uğrayacak olup artık uzlaşma talebinde bulunamayacaktır.¹²⁸

Her ne kadar Gümrük Kanunu'nun 244/2 maddesinde yer alan düzenleme suç ve ceza olarak değerlendirilemez ise de söz konusu düzenlemede uzlaşma başvurusuna yönelik bir engellenin/yasaklamanın söz konusu olduğunu görmekteyiz. Bu bağlamda uzlaşmaya yönelik başvurunun, eylemin kaçakçılık fiili ile ilişkilendirildiği gerekçesi ile idarece reddedilmesi işleminin hukuki niteliğinin bir idari tedbir mi yoksa idari yaptırım mı olduğunun tespiti önem arz etmektedir. Zira eğer düzenlemeyi idari yaptırım olarak değerlendirir isek kanunilik ilkesi, kişisellik ilkesi, *ne (non) bis in idem* ilkesi, ölçülülük ilkesi, gerekçe ilkesi gibi ilkelerin yer aldığı bir hukuki koruma rejimi var olmaktadır.¹²⁹ İdari tedbir olarak kabulünde

¹²⁸ Yıldız, Gamze. "Gümrük Uzlaşma Müessesesi Uygulamasında Kaçakçılık Sorunu." *Financial Analysis / Mali Çözüm Dergisi* 139 (2017): 78.

¹²⁹ Kağıtçıoğlu, Mehmet. "İdarenin Ekonomik Kolluk Faaliyetinin Bir Görünümü: Sermaye Piyasası Kanununda İdari Tedbirler." *Marmara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Hukuk Araştırmaları Dergisi* 22, no. 3 (2016): 3315–3343.

ise, idari yaptırımlardan farklı olarak, idare hukuku rejimleri uygulanmakta, hukuka uygunluk değerlendirmesinde ise idare hukuku ölçütleri dikkate alınmakta ve bunlar için idare hukuku ilke ve kurallarının yanı sıra ceza hukuku ilke ve kurallarının uygulanmasına prensip olarak gerek bulunmamaktadır.¹³⁰

İncelemeye tabi tutmuş olduğumuz maddeyi 4 Ocak 2002 tarihli 4734 sayılı Kamu İhale Kanunu'nun 59. maddesinin 2. fıkrasındaki “*Bu Kanun kapsamında yapılan ihalelerden dolayı haklarında birinci fıkra gereğince ceza kovuşturması yapılarak kamu davası açılmasına karar verilenler ve 58 inci maddenin ikinci fıkrasında sayılanlar yargılama sonuna kadar Kanun kapsamında yer alan kamu kurum ve kuruluşlarının ihalelerine katılamaz...*” Hükmü ile benzerlik gösterdiğini düşünmekteyiz. Zira her iki düzenlemede de kişi hakkında kesinleşmiş bir mahkûmiyet hükmü söz konusu değilken bir taraf uzlaşma başvurusundan mahrum olmakta diğer taraf ise ihalelere katılmaktan mahrum olmaktadır.

Yukarıda sözünü etmiş olduğumuz 4734 sayılı Kanun'un 59/2 maddesi masumiyet karinesine aykırılık ettiği gerekçesiyle Anayasa Mahkemesi tarafından somut norm denetimi kapsamında incelenmiştir.

Anayasa Mahkemesi kararında, kamu davası açılmasıyla birlikte alınan kamu ihalelerinden yasaklama kararını, idari bir yaptırım niteliği taşımadığını belirterek, idari bir tedbir (önlem) olarak ele almıştır.¹³¹ Gerekçe olarak ise yargılama süresince getirilen bu düzenlemenin cezalandırma amacı gütmeyeceği ve yaptırım niteliği taşımadığı, idari önlem niteliği taşıdığını belirtmiştir. Bu bağlamda da söz konusu maddesinin masumiyet karinesine aykırılık oluşturmadığına hükmetmiştir.

“Kamu ihalelerinde Türk Ceza Kanunu'na göre suç teşkil eden fiil veya davranışlarda bulunduğu iddiasıyla haklarında ceza kovuşturması yapılarak kamu davası açılmasına karar verilenlerin yargılama süresince kamu ihalelerine katılmalarının önlenmesi, bu kişilerin bir hukuk kuralını ihlal ettikleri gerekçesiyle cezalandırılması amacını gütmemekte ve bir yaptırım niteliği de taşımamaktadır. Bu nedenle, itiraz konusu kural ile suçluluğu hükmen sabit olmayan bir kişiye yaptırım uygulandığından ve bunun suçsuzluk karinesine aykırılık oluşturduğundan söz edilemez.

Kamu ihalelerinde Türk Ceza Kanunu'na göre suç teşkil eden fiil veya davranışlarda bulunduğu iddiasıyla haklarında kamu davası açılanların yargılama süresince kamu ihalelerine katılmaktan yasaklı olmaları, yasa koyucu tarafından getirilen idari bir önlem niteliği taşımaktadır.”

¹³⁰ Kiremitçi, Ozan. “İdari Yaptırımlar ve İdarenin Yaptırım Düzenleme Yetkisi.” *Ombudsman Akademik* 18 (2023): 213–250.

¹³¹ AYM, E. 2007/68, K. 2010/2, 14 Ocak 2010, R.G. 28 Nisan 2010–27565.

Söz konusu karara ilişkin karşı oyda ise yasaklamanın hukuki niteliğinin, hak yoksunluğuna neden olan bir idari yaptırım olduğu, bu nedenle mahkemenin bu yasaklamayı idari tedbir olarak kabul edilmesinin yerinde olmadığı belirtilmiştir.¹³²

Danıştay içtihatlarında ise, istikrarlı bir şekilde ihalelerden yasaklama işleminin asıl olarak cezai nitelikte bir yaptırım olduğu ve idarî yaptırım niteliği taşıyan ihalelere katılmaktan yasaklama kararının iptali istemiyle açılan davalarda çekirdek ceza hukuku güvencelerinin uygulanması gerektiği, bu itibarla, idarî yaptırım (ceza) niteliği taşıyan ihalelere katılmaktan yasaklamaya ilişkin işlemlerin idarece tesisinde ve bu işlemlerin mahkemelerce hukuka uygunluk denetiminde suç ve cezaların kanuniliği ilkesinin sağladığı güvencelerin uygulanmasının gerekmekte olduğu belirtilmektedir.¹³³

Yukarıda izah edilen nedenler doğrultusunda uzlaşma başvurusunun engellenmesi bir yargı süreci ile sınırlandırılmamıştır. Fiilin 5607 sayılı Kanun ile ilişkili olması durumu uzlaşma başvurusunun reddi için yeterli görülüş, önlemden ziyade yaptırım niteliği taşıdığı değerlendirilmektedir. Zira tedbir geçici bir hukuki müessese olup tedbire konu olguların ortadan kalkması halinde uygulanan tedbirin de ortadan kaldırılması söz konusu olacağından dolayı tedbir uygulanan kişinin yürürlükteki hukuk düzenlemelerinde bulunan haklardan yeniden faydalanabilmesinin önü açılacaktır. Nitekim uzlaşmaya konu ek tahakkuk ve ceza kararının yükümlüye tebliğinden itibaren 15 gün içerisinde uzlaşma başvurusu yapılabileceğinden, yani hak düşürücü süreye tabi olduğundan dolayı uzlaşma başvurusunun engellenmesi idari tedbiri aşan bir işlem haline gelmekte ve artık idari yaptırım haline gelmektedir. Şöyle ki; tedbire konu olan işlem, yükümlünün fiilinin kaçakçılık ile ilişkilendirmesi nedeniyle uzlaşma başvurusunun engellenmesi olup eylemin kaçakçılık fiili ile ilişkisinin söz konusu olmadığına ortaya çıkması halinde dahi yükümlünün uzlaşma başvurusu engellenmektedir. Bu bağlamda idarenin bu eylemi idari yaptırım mahiyetinde olduğu açıktır. Dolayısıyla bu düzenlemenin de ceza ve ceza muhakemesi hukukunun ilkelerine tabi olduğu değerlendirilmektedir.

Sonuç olarak idari yaptırım niteliği taşıdığını düşündüğümüz söz konusu maddede yer alan *"ilişkili"* kavramı hukuki belirlilik ilkesi açısından tartışmaya açıktır. Kanun'da tanımlanmayan bu ifadenin özellikle temel hak ve özgürlüklerden olan masumiyet karanesi ve hak arama özgürlüğü ile yakından ilişkili olması göz önünde bulundurulduğu zaman idarenin düzenleyici işlemi olan yönetmelikle böylesine geniş bir yoruma tabi tutularak izah edilmeye çalışılması kanımızca kanunilik ilkesine aykırılık teşkil etmektedir. Son olarak belirtmek

¹³² Karşı oy gerekçesi bir alt başlıkta ayrıntılı olarak aktarılmıştır.

¹³³ Danıştay İdari Dava Daireleri Kurulu, E. 2017/280, K. 2019/1555, 04 Nisan 2019; Danıştay 13. Daire, E. 2014/5202, K. 2015/765, 25 Şubat 2015; idarî yaptırım niteliği taşıyan ihalelere katılmaktan yasaklama kararının iptali istemiyle açılan davalarda çekirdek ceza hukuku güvencelerinin uygulanması gerektiği kabul edilmektedir ayrıca bkz. E. 2015/3921, K. 2021/4098, 01 Aralık 2021; E. 2013/190, K. 2019/1627, 09 Mayıs 2019; E. 2013/1119, K. 2019/1059, 03 Nisan 2019; E. 2013/2468, K. 2019/881, 21 Mart 2019; E. 2013/2523, K. 2019/552, 25 Şubat 2019; E. 2013/722, K. 2017/25, 04 Ocak 2017; E. 2014/3269, K. 2016/2276, 08 Haziran 2016; E. 2010/1447, K. 2015/2656, 25 Haziran 2015.

gerekir ki, öğretide, Kanun'un sözü geçen maddesinin, belirlilik ilkesi kapsamında bir tartışmaya tabi tutulmamış olduğunu görmekteyiz.

2.4.2. “İlişkili” ifadesinin Masumiyet Karinesine Olan Etkisi

Bir üst başlıkta izah etmiş olduğumuz üzere söz konusu düzenlemenin hukuki niteliğinin hak yoksunluğuna neden olan bir yaptırım (ceza) olduğunu değerlendirmekteyiz. Bu bağlamda söz konusu düzenlemenin masumiyet karinesine de aykırılık teşkil etmemesi gerekmektedir.

Masumiyet karinesi suçluluğu mahkeme kararıyla kesinleşinceye kadar hiçbir kimsenin suçlu sayılmamasını ifade eder.¹³⁴ Masumiyet karinesi, sanığa mahkemelerin tarafsızlığı garantisi veren, onun kusuru ispat edilmeden önce suçlu gibi muamele görmesini engelleyen tabi ve dokunulmaz bir haktır.¹³⁵ Diğer bir anlatımla bu karine ile asıl vurgulanmak istenen, şüphelinin suçlu ile aynı muameleye tabi tutulmaması gerektiğidir.¹³⁶

Yukarıdaki izahların doğal sonucu olarak, kişinin masumiyeti “asıl” olup suçluluğu ispat külfeti iddia makamındadır. Bu yönüyle kimseye suçsuzluğunu ispat mükellefiyeti yüklenemez.¹³⁷ Anayasa Mahkemesi de masumiyet karinesine ilişkin olarak hukuk devleti ilkesi gereğince hakkında suç isnadı bulunan bir kişinin, suçlu olduğuna dair kesin bir hüküm tesis edilene kadar masum sayılması gerektiği ifade etmektedir.¹³⁸

Masumiyet karinesine ilişkin olarak tarihsel sürece bakıldığında zaman ilk kez 1789 tarihli *Fransız İnsan ve Yurttaş Hakları Bildirgesi*'nin 9. maddesinde tutukluluğa ilişkin olarak “Her insan, suçlu olduğu bildirilinceye kadar suçsuz sayılacağından, onun tutulması gerekli görüldüğü zaman, kendisini elde tutmak için gereken sıklıktan artık bir sertlik yasayla ciddi biçimde cezalandırılmalıdır”¹³⁹ şeklinde temel insan hakları arasında yer almıştır. Bununla birlikte söz konusu karine daha önceleri buna uyulmamakla birlikte İngiltere’de de bilinmekteydi. Ancak ilkeye ilk kez Amerika’da *Rhode Island Anayasası*’nda açıkça yer verilmiştir.¹⁴⁰

Hukukumuzda masumiyet karinesi Anayasanın 36. maddesinde güvence altına alınan adil yargılanma hakkının bir güvencesi olup Anayasa’nın 38. maddesinin 4. fıkrasında da ayrıca düzenlenmiştir. Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesinde yer alan 6. maddenin 2. fıkrası sonucu bir suç isnadıyla karşılaşan herkes için, kişinin suçluluğu kanunen kesinleşinceye kadar suçsuz sayılmaktadır. Hukuk devleti yapısı sonucu oluşan bu ilkeye ilişkin, bir suç isnadıyla itham

¹³⁴ Çayan, Gözde. “Masumiyet Karinesi Doktrini.” *Türkiye Adalet Akademisi Dergisi* 1, no. 42 (2021): 51.

¹³⁵ Üzülmüş, İlhan. “Türk Hukukunda Suçsuzluk Karinesi ve Sonuçları.” *Türkiye Barolar Birliği Dergisi* 58, no. 4 (2005): 55.

¹³⁶ Leigh, Leonard H. “Adil Yargılanma Hakkı ve Avrupa İnsan Hakları Antlaşması.” Çev. Selman Dursun. In *Adil Yargılanma Hakkı ve Ceza Hukuku: Prof. Dr. Nurullah Kunter’e Armağan*, edited by Kayıhan İçel and Yener Ünver, 335–357. Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2004, 324.

¹³⁷ Yıldırım, Aydın. “Anayasa Mahkemesi Uygulamasında Masumiyet Karinesi.” *Uyuşmazlık Mahkemesi Dergisi* 9 (2017): 491–517.

¹³⁸ AYM, E. 2013/133, K. 2013/169, 26 Aralık 2013, R.G. 09 Ocak 2014–28877.

¹³⁹ Üzülmüş, 41.

¹⁴⁰ Üzülmüş, 42.

edilmekte olan bir kişi yargı kararlarıyla suçsuz olduğu kesinleşene kadar, kişinin suçsuz olduğu üzerine varsayımına yer verilmektedir. Zira masumiyet karinesi, bütün insanlık için bir kişinin suç yapısına ilişkin suçsuz olduğu varsayımına göre hareket edilmesini gerekliliğini vurgulayan bir ilkedir.¹⁴¹

Masumiyet karinesi, adil yargılanma hakkının dahilinde savunma hakkıyla da yakından ilgilidir. Zira kendisine savunma hakkı verilmeden bireylerin cezalandırılması masumiyet karinesine uygun olmayıp karinenin ihlaline sebep olmaktadır.

Masumiyet karinesi, sadece hâkim veya mahkeme kararlarıyla değil, kamu kuruluşları tarafından da ihlal edilebilir.¹⁴² Örneğin, meclis tarafından çıkarılan bir kanun maddesi ya da idare tarafından çıkarılan bir yönetmelik maddesi de bu karineyi ihlal edebilmektedir. Diğer taraftan masumiyet karinesinin uygulama alanı sadece ceza kanunu düzenlemelerine ilişkin değildir. Karine, ceza kanunları kapsamında cezalandırmada, kabahatler kapsamında cezalandırmada ve idarenin cezalandırmasında da uygulama bulan bir karinedir.¹⁴³ Bu bağlamda idarenin düzenleyici işlemlerinde masumiyet karinesini ihlal edebilecek boyutta düzenlemelere yer vermemesi gerektiği izahtan varestedir.

Maddenin belirlilik ilkesi kapsamında incelenmiş olduğu bir üst başlıkta değinilen Anayasa Mahkemesi karşı oy gerekçesine yeniden dönecek olursak karşı oy gerekçesi şu şekilde belirtilmiştir.

“...Söz konusu düzenlemeden, kamu ihalelerine katılmaktan yasaklanmanın hukuki niteliğinin hak yoksunluğuna neden olan bir yaptırım (ceza) olduğu anlaşılmaktadır. Anayasa'nın 38. maddesinde, 'Suçluluğu hükmen sabit oluncaya kadar, hiç kimse suçlu sayılamaz' denilerek, kişilerin yasal bir düzenlemeye uymadıklarının hükmen saptanmasından sonra suçlu sayılabilecekleri öngörülmekte ve suçlu sayılmanın sonucu olarak da haklarında yaptırım uygulanabilmektedir.

İtiraz konusu kural ise yasak fiil veya davranışların hakkında kamu davası açılan tarafından işlendiğinin yargı kararı ile tespit edilmesi gereğini aramamakta, kamu davası açılmış olmasını tek başına yeterli sayarak, bu konumda olanların ihaleye katılmaktan yasaklanacaklarını hüküm altına almaktadır.

Kural, bu haliyle Anayasa'nın 38. Maddesindeki suçluluğu hükmen sabit oluncaya kadar hiç kimsenin suçlu sayılamayacağına ilişkin temel ceza ilkesine aykırıdır.”

Biz de yukarıdaki karşı oy gerekçesine katılmaktayız. Zira soyut norm denetimi kapsamında incelenmiş olan maddeye benzer olarak gördüğümüz Kanun'un 244/2 Maddesinin de idari yaptırım kapsamında kaldığını, maddenin ihdas edilmesindeki temel düşüncenin devletin

¹⁴¹ Çakır, Elif. “Medya Yoluyla Masumiyet Karinesine Müdahale.” *NKÜ Hukuk Fakültesi Dergisi* 2 (2022): 361–384.

¹⁴² Yıldırım, 495.

¹⁴³ Anayasa Mahkemesi. *Remzi Durmaz başv., B. No: 2013/1718, 2 Ekim 2013*. Erişim: <https://kararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/BB/2013/1718>; Çayan, Gözde. “Masumiyet Karinesi Doktrini.” *Türkiye Adalet Akademisi Dergisi* 1, no. 42 (2021): 67.

kaçakçı ile anlaşma masasına oturmayacağı olduğunu, ancak kişinin henüz kaçakçı olduğuna ilişkin bir yargı kararı henüz ortada yok iken kaçakçı muamelesi görmesi halini masumiyet karinesinin ihlali olarak değerlendirmekteyiz. Son olarak belirtmek gerekir ki öğretilerde Kanun'un sözü geçen maddesinin masumiyet karinesi kapsamında bir tartışmaya tabi tutulmamış olduğunu görmekteyiz.

2.4.3. "İlişkili" İfadesinin Hak Arama Özgürlüğüne Olan Etkisi

Hak arama özgürlüğü, haklarının ihlal edildiğini ileri süren kişilerin, ihlalin sonlandırılması ve olumsuz etkilerinin ortadan kaldırılması maksadıyla yetkili makamlara başvurma hakkını kapsar. Burada yetkili makamlardan kastedilen ise sadece mahkemeler olmayıp ihlalin niteliği de dikkate alınarak, ihlalin olumsuz etkilerinin ortadan kaldırılması amacına yönelik olarak idari mercilere başvuru yapabilme hakkını da kapsamaktadır.¹⁴⁴

Hak arama özgürlüğü öğretilerde başvuru yapılan makamlar bakımından ayrıma tabi tutulmaktadır. Bunlar yönetsel, siyasal ve yargısal olmak üzere üçe ayrılmaktadır.¹⁴⁵ Anayasada hak arama özgürlüğü başlıklı 36. maddesi hak arama özgürlüğünün bir yönü olan yargısal yönünü, 40. Maddesi "*Anayasa ile tanınmış hak ve hürriyetleri ihlâl edilen herkes, yetkili makama geciktirilmeden başvurma imkânının sağlanmasını isteme hakkına sahiptir*" şeklinde olup hak arama özgürlüğünün diğer yönü olan idari başvuru yönünü, 74. maddesi ise dilekçe hakkından bahsetmekte olup hak arama özgürlüğünün siyasi yönünü düzenlemiştir.

Yukarıda izah edildiği üzere hak arama özgürlüğü sadece yargı mercileri önünde davacı ve davalı olarak iddia ve savunmadan ibaret olmayıp idari ve bazen siyasi başvurular da bir hak arama yolu olarak değerlendirilmelidir. Bu bağlamda hak arama özgürlüğü, "adaleti bulma", "hakkı olanı elde etme" amacıyla yetkili organlara başvuruyu güvence altına almaktadır.¹⁴⁶

Adil yargılanma ilkesinin bir uzantısı olan hak arama özgürlüğünün güvence altına alınmaması durumunda gerçek bir hukuk devletinden bahsedilemez. Gerek yasama organı kanunları ihdas ederken, gerek yürütme organı yürürlüğe koymuş olduğu düzenleyici idari işlemler ile bireylerin hak arama özgürlüğüne engel olabilecek kurallardan uzak durmalı bu konuda hassasiyetle yaklaşmalıdır.

Türkiye Cumhuriyeti bir hukuk devletidir. Gerçek manada hukuk devletinden bahsedebilmek için kişilere hak arama özgürlüğü verilmeli, hukuk güvenliği tesis edilmelidir. Modern toplumlarda bireylerin hak ve menfaatlerinin ihlali halinde bireylere belirli kurallar ve yollar

¹⁴⁴ Bayraktar, Tuğçe Küçükcan. "Adil Yargılanma Hakkı." 2. Uluslararası Politik, Ekonomik ve Sosyal Araştırmalar Kongresi (ICPESS). Sarajevo: Center for Political, Economic and Social Research (PESA), 19-22 Mayıs 2017, Cilt 1: 168.

¹⁴⁵ Cebre, Ali. "Hak Arama Yolları ve Adil Yargılanma Hakkı." *Türkiye Adalet Akademisi Dergisi* (2011): 375.

¹⁴⁶ Köküarı, İsmail. "Hak Arama Özgürlüğü ve 2010 Anayasa Değişiklikleri." *Ankara Hacı Bayram Veli Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi* 15, no. 1 (2011): 163-208.

çerçevesinde ihlalleri sonlandırmak ve yoksun kaldıkları menfaatlerini temin etmek için hak arama özgürlüğü güvence altına alınmaktadır.

Maddeyi hak arama özgürlüğü kapsamında değerlendirmeye tabi tutacak olursak, Kanunda, yükümlülere, idare ile aralarında mevcut olan uyuşmazlık konusunun daha hızlı, daha masrafsız ve her iki taraf için daha tatmin edici olabilecek bir şekilde idari yargıya başvurmadan önce bir çözüm imkânı tanıyan uzlaşma başvurusu hakkı düzenlenmiştir.

Yükümlülerin, henüz kaçakçılık suçu işlediğine yönelik bir yargı kararı olmadan sadece Gümrük Uzlaşma Yönetmeliğinde bahsedilen hususlar doğrultusunda hareket edilerek kaçakçılık suçu ile ilişkilendirilmeleri neticesinde hak arama özgürlüğünün muhtevasında yer alan uzlaşma talebinde bulunmaları hakkının engellenmesi hak arama özgürlüğünü ihlal ettiğini düşünmekteyiz. Bu itibarla, kaçakçılık suçlarına ilişkin olduğu iddiasıyla yükümlüye uzlaşma başvuru hakkının yasaklanmasını “hukuk devleti” ilkesine aykırılık oluşturduğu düşünmekteyiz.

Belirtmek gerekir ki, yükümlünün gümrük idaresine uzlaşma için başvurduğu dönemde vergi kaybına ilişkin fiilin kaçakçılık suçuyla henüz ilişkilendirilmemiş olması nedeniyle gümrük idaresince kabul edilen uzlaşma başvurusunun kabul edilerek uzlaşmanın temin edilmesinden sonra fiilin 5607 sayılı Kanun ile ilişkili olduğu ortaya çıkması durumunda Gümrük Yönetmeliğinin 579. maddesinde belirtildiği üzere daha ağır yaptırımlar düzenleyen 5607 sayılı Kanun kapsamında işlem yapılacağından artık Gümrük Kanununa göre verilmiş cezalar kaldırılacağı için yapılan uzlaşma da hükümsüz kalacaktır. Dolayısıyla böyle bir durumda dahi devletin kaçakçı ile uzlaşma sağladığı husus söz konusu olmayacaktır.

Gümrük Kanunu’nda düzenlenen uzlaşma müessesesine benzer bir uygulamanın 4/1/1961 tarihli 213 sayılı Vergi Usul Kanunu’nun “Uzlaşma” başlıklı Ek 1. maddesinde düzenlendiğini görmekteyiz. Söz konusu maddede mükellef tarafından, ikmalen, re’sen veya idarece tarh edilen vergilere ilişkin vergi ziyayı cezalarının uzlaşma kapsamında kaldığı, vergi ziyayına mezkûr Kanunun 359. maddesinde yazılı fiillerle (Kaçakçılık suçları ve cezaları) sebebiyet verilmesi durumlarının ise uzlaşma kapsamında olmadığı düzenlenmiştir.

213 sayılı Kanun’un 344. maddesinin 1. fıkrasında vergi ziyayına neden olan fiilin vergi mükellefinin ödev ve sorumluluklarını yerine getirmemesi, vergiyi zamanında tahakkuk ettirmemesi ya da noksan tahakkuk ettirmesi gibi nedenlerden kaynaklanması durumunda ziyaa uğratılan verginin bir katı tutarında, ikinci fıkrasında ise vergi ziyayına 359. maddede yazılı fiillerle sebebiyet verilmesi halinde üç katı tutarında vergi ziyayı cezası kesileceği düzenlenmiştir.

Kanun’un 359. maddesinde ise genel olarak sahte belge ya da yanıltıcı belge kullanma suretiyle vergi ziyayına neden olan fiiller kaçakçılık suçu olarak düzenlenmiş olup aynı maddede cezalar da düzenlenmiştir. Bu bağlamda vergi ziyayına neden olan fiil 359. madde kapsamında ise hem

mükellef aleyhine ceza mahkemelerinde dava açılabilir hem de vergi zıyaı cezası 3 kat olarak uygulanacaktır. Diğer taraftan mükellef uzlaşma başvurusundan faydalanamayacaktır.

Yukarıda belirtilenler ışığında Kanun'un 344. maddesinin 2. fıkrası kapsamında vergi zıyaı cezası uygulanan mükellefin uzlaşma yoluna başvuramayacağı açıktır. Bu durumda mükellefin başvurulabileceği tek yol yargı olacaktır. Mahkemece yapılan yargılama neticesinde vergi zıyaına neden olan fiilin kaçakçılık fiili oluşturmadığı tespit olunması durumunda idarece uygulanan 344/2 maddesinin haksız olarak uygulandığı ortaya çıkacaktır. Bu durumda idare, mahkeme kararını yerine getirerek maddenin ikinci fıkrası kapsamında kesilen vergi zıyaı cezasını iptal edecek, aynı maddenin birinci fıkrası kapsamında vergi zıyaı cezası bir kat uygulayarak mükellefe tebliğ edecektir. Bu tebligat ile mükellefin uzlaşma yoluna başvurusunun önünde bir engel kalmayacaktır.¹⁴⁷

Gümrük Kanunu'nda ise yukarıda izah edilenin aksine vergi kaybına neden olan fiil nedeniyle hem Gümrük Kanunu kapsamında idari para cezası düzenlenmesi hem de fiilin 5607 sayılı Kanun kapsamında değerlendirilmesi, yapılan yargılama neticesinde fiilin Kanun kapsamında suç olmadığı tespiti halinde dahi bu durumun idari para cezasının muhteviyatına etki etmediği, diğer bir anlatımla idari para cezasının iptal edilerek yeni bir idari para cezası düzenlenerek yükümlüye tebliğ edilmesi söz konusu olmayacağı için her halükarda yükümlünün uzlaşma başvuru hakkı tekrar doğmayacaktır.

Son olarak belirtmek gerekir ki Gümrük Kanunu'nun sözü geçen maddesinin öğretide hak arama hürriyeti kapsamında bir tartışmaya tabi tutulmamış olduğunu görmekteyiz.

2.4.4. Eleştiriye Konu Olan Maddenin Yeniden Düzenlenmesine İlişkin Öneri

Çözüm önerisi olarak madde metninin yeniden düzenlenmesi gerektiğini düşünmekteyiz. İlişkili olma ifadesinin Kanunda geniş yorumlamaya mahal vermeyecek biçimde tanımlanmalıdır. Öte yandan bu ifadenin tamamen madde metninden çıkartılması, fiilin kaçakçılık suçu oluşturduğuna ilişkin yargılama makamlarınca sabit olduğuna ilişkin kararın aranması eklenebilir. Bu kez uzun süren yargılama neticesinde Gümrük Kanunu'nda belirtilen uzlaşmaya başvuru süresi kaçırılacağından bu yönden bakıldığı zaman da yargıya intikal etmiş olan durumlarda başvuru süresi durdurulabilir ya da uzlaşma başvuru hakkı saklı tutulabilir.

¹⁴⁷ Arslaner, Hasan. "Vergi Uyuşmazlıklarının İdari Aşamada Çözümünde Uzlaşma Müessesesi ve Etkinliği Sorunu." *Uluslararası İktisadi ve İdari İncelemeler Dergisi* 17 (2016): 296.

2.5. Eleştiriye Konu Düzenlemelerin Uygulanmasına İlişkin Bazı Örnek Olaylar

Vergi kaybına neden olan fiilin varlığı halinde Gümrük Kanunu'na göre mi yoksa 5607 sayılı Kanun'a göre mi işlem tesis edileceği büyük önem arz etmektedir. Diğer bir ifadeyle fiilin suç mu yoksa kabahat mi olduğunun ayırımı önemli bir husustur. Zira her iki kanunun hukuki sonuçları çok farklıdır.

Gümrük Yönetmeliğinin 579. maddesinde *“Bir fiilin hem Kanunun hem de kaçakçılıkla mücadele veya diğer ceza koyan kanunların kapsamına girebilecek olması durumunda, idare amiri durumu inceleyerek olay dolayısıyla, aynı zamanda diğer kanunlara göre işlem yapıp yapılmayacağını tespit eder.”* Hükmü amir olup, Yönetmelik maddesinden anlaşılacağı üzere hukuka aykırı olduğu değerlendirilen fiilin vasıflandırılması yani suç mu kabahat mi olduğu ayırımı ilk olarak Gümrük İdarelerinde başlamaktadır.

Uygulamada, Gümrük İdareleri, Gümrük Kanunu'nun 234. maddesi ile 5607 sayılı Kanun'un 3/2 maddesine tesir edebilecek bir fiilin oluşması durumunda söz konusu fiilin aldatıcı işlem ve davranışlarla icra edilip edilmediği hususunda tereddütler yaşayabilmektedirler. Kanun maddesinde geçen bu ifadenin bir tanımı ya da sınırları çizilmediği için fiilin hangi durumlarda gümrük idaresini aldatmış sayılacağı hususu netlik kazanmamıştır. Uygulamada yaşanan bu tereddütler neticesinde gümrük idareleri vergi kaybına sebebiyet veren bir fiilin varlığında tereddütler oluşmuş ise hem Gümrük Kanunu'na göre hem de 5607 sayılı Kanun'a göre işlem tesis edebilmektedirler.

Elbette Kabahatler Kanunu'nun 15/3. maddesinde de belirtildiği üzere bir fiil hem kabahat hem suç olarak düzenlenmiş ise sadece suçtan dolayı yaptırım uygulanabilir. Yine Gümrük Yönetmeliğinin 579. maddesinin 2. fıkrası *“soruşturma veya kovuşturma sonucunda Kanunda tayin edilen cezalardan daha ağır bir para cezasına karar verildiği veya fiilin suç teşkil ettiğine ve suçtan dolayı yaptırım uygulanmasına karar verildiği takdirde, kararın kesinleşmesi ve hükmolunan paranın tahsili şartıyla Kanuna göre verilmiş olan ceza kaldırılır ve alınmış olan para geri verilir.”* Amir hükmü gereğince vergi kaybına sebebiyet veren fiil dolayısıyla ya Gümrük Kanunu'na göre ya da 5607 sayılı Kanun'a göre işlem tesis edilecektir.

Gümrük idarelerince fiil dolayısıyla hem Gümrük Kanunu kapsamında hem de 5607 sayılı Kanun kapsamında işlem tesis edilmesinin yükümlülere farklı yansımaları olacaktır. Şöyle ki; Gümrük Kanunu uyarınca gümrük idareleri tarafından düzenlenen idari para cezaları için yükümlü veya ceza muhatabı uzlaşma talebinde bulunabilmektedir. Ancak gümrük vergileri ve cezalarına ilişkin fiilin 5607 sayılı Kanun kapsamında yer alan kaçakçılık suçları ile ilişkili olması durumunda uzlaşma başvurusu yapılamamaktadır. Yukarıda izah ettiğimiz üzere fiil sebebiyle gümrük idaresinin tereddütü sonucunda aynı zamanda 5607 sayılı Kanun uyarınca işlem tesis edilmesini teminen hazırlanan bir fezleke sebebiyle dahi kişilerin uzlaşma müessesine başvurma yolu kapanmış olacaktır. Takdir edilir ki bu durumda iş sahipleri ciddi

mağduriyetler yaşayabilecektir. Kaldı ki gerek hak arama özgürlüğü gerek masumiyet ilkesi dolaylı olarak kısıtlanacaktır.

2.5.1. Örnek Olay - 1

ABC firması 8418.50.90.00.00 tarife pozisyonunda bulunan Mobilya tipi diğer soğutucular cinsi İsviçre menşeli eşyayı Almanya'dan ithal etmektedir (Serbest Dolaşıma Giriş Beyannamesi). Tercihli tarifeden faydalanmak amaçlı A.TR Dolaşım Belgesi beyannameye eklenmiştir. %2,2 gümrük vergisiyle birlikte uygulanan %15 İGV (İlave Gümrük Vergisi) ödenmemiştir.

Sonradan kontrol esnasında müfettiş tarafından ekli belgelerin kontrolü sağlanmış ve tedarikçi beyanının bulunmadığı tespit edilmiştir. Bu durumda İGV' nin tahsili söz konusu olacaktır.

Not: tedarikçi beyanı bulunmadığı için A.TR belgesi geçersiz olup bu durumda tercihli tarifeden yararlanılamaz.

Gümrük vergisi matrahı: "10.000 TL"

Beyan edilen İGV: "0"

Beyan edilmeyen İGV: "1500 TL"

Aradaki farkın %5'i geçmesi sebebiyle 234-1/a maddesi uygulanacaktır. 1500 TL İGV alınarak ayrıyeten alınmayan verginin 3 katı olan 4500 TL ceza alınacaktır.

Yukarıda verilen örnekte görüldüğü üzere yükümlüsünce beyan edilen ve daha az vergi ödemesine imkân tanıyan A.TR belgesi gerekli şartları sağlamadığından dolayı hükümsüz kalmaktadır. A.TR belgesi ile eksik vergi ödeyen yükümlünün eylemi (sunmuş olduğu belgenin geçersizliğinin tespit edilmiş olması) aldatıcı işlem ve davranış olarak kabul edilecek mi? Yani söz konusu fiil suç mu yoksa kabahat olarak mı değerlendirilecektir. Elbette bu hususlara verilecek cevap somut olayda failin kastının olup olmadığının çözümü ile olacaktır.

Gümrük idareleri yargılama makamı olmadığı için fiilin suç olup olmadığı hususunda karar verme yetkilerinin bulunmadığı açıktır. Bu tip durumlarda Gümrük idareleri yukarıda izah etmiş olduğumuz şekilde Gümrük Yönetmeliğinin 579. Maddesi kapsamında işlem tesis etmektedirler yani somut fiil için çoğu zaman Gümrük Kanunu'na göre işlem ve akabinde fezleke eşliğinde durumu yargı makamlarına intikal ettirmektedirler.

Yargılama sonucunda fiilin suç olduğuna karar verilirse daha önce tesis edilen idari işlem neticesinde tahakkuk eden vergi ve cezaları iptal edilerek ödenmiş olması halinde yükümlüsüne iade edilmektedir. Bu durum aslında bir fiilden dolayı bir cezanın verilebileceği ilkesinin bir sonucudur. Ancak, yargılama makamınca fiilin suç oluşturmadığı ve mükellefin beraatine karar verilmesi durumunda sonuç ne olacaktır? Bu durumda elbette Kaçakçılık suçundan herhangi bir ceza verilmeyecektir. Ancak bu yargılama esnasında yükümlü ciddi

anlamda hak kayıplarına maruz kalabilecektir. Şöyle ki: Gümrük Kanunu kapsamında uzlaşma müessesesine başvuramayacaktır. Çünkü söz konusu Kanunda fiilin, 5607 sayılı Kanun'da yer alan kaçakçılık suçları ile ilişkili olması hâlinde uzlaşma hükümlerinden faydalanamayacağı belirtilmiştir.

Diğer taraftan eşya için el koyma kararı alınabilecek ve söz konusu eşya Kanun'un 16/1 maddesi kapsamında yargılama sonucu beklenilmeden tasfiyeye tabi tutulabilecektir. Görüldüğü üzere fiilin aldatıcı işlem ve davranışlara gerçekleştirildiği konusunda gümrük idaresince şüpheye düşülmesi neticesinde konunun yargı makamlarına taşınması durumunda oluşabilecek durumlar bunlardır. "Aldatıcı işlem ve davranışlar" ibaresi net olarak tanımlanmadığı için yükümlüsünce yapılabilecek, vergi kaybına sebebiyet verebilecek en ufak bir beyan hatasında dahi ciddi mağduriyetler oluşabileceği açıktır.

2.5.2. Örnek Olay - 2

ABC firması 8508.60.00.00.00 tarife pozisyonunda bulunan "elektrikli süpürge" cinsi Çin menşeli eşyayı Çin'den ithal etmektedir (Serbest Dolaşıma Giriş Beyannamesi). Her bir elektrik süpürgesinin CIF değeri 1000 TL'dir. Gümrük beyannamesinde 100 adet beyan edilmiştir. Ancak eşyanın fiziki muayenesinde muayene memuru tarafından 120 adet olduğu tespit edilmiştir.

Gümrük vergi oranı: %1,7

Beyan edilen gümrük vergisi matrahı: "100.000 TL"

Beyan edilen gümrük vergisi: "1700 TL"

Beyan edilmesi gereken gümrük matrahı: "120.000 TL"

Beyan edilmesi gereken Gümrük vergisi: "2040 TL"

Beyan edilen gümrük vergisi ile beyan edilmesi gereken gerçek gümrük vergisi arasındaki farkın %5'i geçmesi sebebiyle GK 234-1/a maddesi uygulanacaktır. 340 TL gümrük vergisi alınarak ayrıyeten alınmayan verginin 3 katı olan 1020 TL ceza alınacaktır.

Bu bağlamda gümrük vergisinin eklenmesi KDV matrahını da etkileyecektir. KDV matrahına ek 20.340 TL eklenecektir. %18 olan KDV oranına istinaden 3.661,2 TL ödenmesi gereken ek KDV tutarı söz konusu olacaktır. 3 katı olan 10.983,6 TL ise ayrıca ceza olarak alınacaktır.

Toplamda 16.004,8 TL ek ödeme söz konusu olacaktır.

Yine bu örnekte olduğu üzere eşyanın sayısının eksik beyan edilmesi fiili "aldatıcı işlem ve davranışlar" kapsamında değerlendirilebilir mi? Suçun manevi unsuru olan "kast" var mıdır yok mudur? Yükümlünün bu beyanı hile boyutuna varan bir eylem olarak değerlendirilebilir mi? Eşyanın fazla yüklenmiş olması durumu mahreç ülkesindeki ihracatçı tarafından

kaynaklanmış olabilir mi? Uygulamada görülmektedir ki bazı gümrük idare amirlerinin bu gibi durumların tespitinde sadece Gümrük Kanunu'nun 234/1-a maddesini tatbik etmekle yetinmekle birlikte bazı idare amirlerinin ise ayrıca 5607 sayılı Kanun kapsamında da adli tahkikat başlattıkları görülmektedir.

2.5.3. Örnek Olay – 3

Mobilya toptancılığı ile iştigal eden bir firma mobilya cinsi eşyayı Çin'den ithal etmektedir. Firma 4 konteyner eşya için gümrük beyannamesini ilgili gümrük idaresine sunmuştur. Eşyanın kıymetini toplamda 50.000 USD CIF olarak beyan etmiştir. (CIF kıymet beyanlarında eşyanın kıymetine navlun ve sigorta dâhil edilmiştir.)

Söz konusu beyannameyi inceleyen ilgili memur 4 konteyner mobilya cinsi eşya için beyan edilen CIF kıymet beyanını herhangi bir kıymet araştırması yapmadan düşük olduğu kanısına varmıştır. Zira Çin'den gelen bir konteyner için sadece navlun ücretinin 10.000 USD olduğunu, toplamda ise 40.000 USD olduğunu bilmektedir. İlgili memur beyanname ile ilgili bu hususu bir müzekkere ile idareye intikal ettirmiştir. İdare ise hem GK'nin 234/1-a maddesini uygulamış hem de durumu adli mercilerde tahkikat başlatılması için kolluk birimine intikal ettirmiştir. Adli kolluk ise yapılan beyanın aldatıcı işlem ve davranışlarla işlendiği gerekçesiyle fezleke hazırlayarak ve eşyaya el koyma kararı uygulayarak savcılığa intikal ettirmiştir.

Savcılık makamınca hazırlanan iddianame neticesinde yükümlü yargılanmaya başlanmış ve yaklaşık bir buçuk sene sonra beraat etmiştir. Eşya bu süre boyunca özel bir antrepeda günlüğü 2500 TL üzerinden saklandığı için muhafazasının ciddi külfet oluşturmuş olması nedeniyle eşya Kanun'un 16. Maddesine istinaden tasfiye işlemlerine tabi tutularak satılmıştır.

2.5.4. Örnek Olay- 4

Yine uygulamadan bir örnek verecek olursak;tekstil Ltd.'nin serbest dolaşıma giriş beyannamesi muhteviyatı tekstil mamulü cinsi eşyaya ilişkin olarak yapılan fiziki muayene ve incelemeler neticesinde eşyanın beyan edilen menşei ülkesinin Sırbistan olduğu fakat gerçek menşei ülkesinin Özbekistan olduğu tespit edilmiş olduğu gerekçesi ile Gümrük Kanununun 234/1-a maddesi tatbik edilmiştir. Gümrük İdaresi söz konusu file yönelik 5607 sayılı Kanun kapsamında ayrıca bir işlem başlatmamıştır.

Menşe beyanı ile ilgili yukarıda yer vermiş olduğumuz Yargıtay 7. Ceza Dairesi, E. 2023/10579, K. 2023/7809 sayılı kararında ise görülmektedir ki, Yüksek Mahkeme, menşe beyanının yanlış beyan edilmesi hususunu kaçakçılık suçu olarak değerlendirmiştir.

2.5.5. Örnek Olaylar Üzerine Eleştiriler

İlk başta anlaşılabilir bir husus aldatıcı işlem ve davranış olarak kabul edilebilir mi? Esasen basit ve mutlak bir araştırma yapılması halinde vergilendirmede büyük öneme sahip olan A.TR belgesinin geçerli olup olmadığı ya da navlun ücretlerinin ne kadar olduğunun tespiti kolaylıkla yapılabilmektedir. Zira söz konusu örnekte tedarikçi beyanının olmadığı durumda A.TR belgesinin geçerli olmayacağı aşikâr iken yine 4 konteyner eşya için beyan edilen kıymetin çok düşük olduğu açıkken ilgili memurlar bu fiiller karşısında aldatılmıştır denilebilir mi?

Belirtmek gerekir ki aldatıcı işlem ve davranışlar ifadesi geniş bir anlam taşıdığı için ilgili memur bu durumlarda dahi kendisini aldatılmış olarak değerlendirebilmektedir. Kaldı ki yargılama makamları da söz konusu eylemin aldatıcı nitelik taşıdığına ilişkin kanaat getirebilmektedir. Bu bağlamda aldatıcı işlem ve davranış ifadesinin yerine "hile" kullanılmış olsaydı örneklerdeki beyanlar hile olarak kabul edilebilir miydi? Kanımızca iğfal kabiliyeti olmadığı için hile kabul edilmezdi ve fiilin kaçakçılık suçu oluşturduğuna ilişkin bir kanaat elde edilemezdi.

Söz konusu 3 nolu örnekte yükümlü, kendisine Kanun'un 234. Maddesi kapsamında kesilen cezaya ilişkin olarak aynı Kanun'un 244. Maddesinde belirtilen uzlaşma başvurusunda bulunamamıştır. Zira fiil nedeniyle, gümrük idaresine bağlı kolluk kuvvetlerince 5607 sayılı Kanun'un 3/2 maddesine muhalefet olduğu gerekçesiyle kaçakçılık suçu oluşturduğuna ilişkin fezleke hazırlanmıştır. Fakat yükümlü yargılama neticesinde beraat etmiştir. Bu durumda yükümlü suçlu kabul edilerek uzlaşma hakkından yararlanamadığı için yükümlünün hem masumiyet karinesi hem de hak arama özgürlüğü ihlal edilmiştir.

Diğer taraftan ilgili firmanın henüz yargılaması devam ederken henüz suçluluğu sabit olmadığı halde el konulan eşyayı (suç eşyası gibi değerlendirilerek) muhafazası ciddi külfet oluşturduğu gerekçesiyle 5607 sayılı Kanun'un 16/1 maddesi kapsamında tasfiye suretiyle satılmıştır. Her ne kadar satış bedeli tasfiye yönetmeliğinde belirtilen kesintiler yapıldıktan sonra sahibine ödenmiş olmuş olsa da firma bu süreçte ticaret yapmış olduğu firmalara eşyanın temini noktasında vermiş olduğu taahhütlere uyamadığı için ticari olarak zarar uğramıştır. Bu bağlamda mülkiyet hakkı ihlal edilmiştir.

SONUÇ

5607 sayılı Kanun'un 6545 sayılı Kanun ile değişiklik yapılmadan önce 3/2 maddesi "*Eşyayı sahte belge kullanmak suretiyle gümrük vergileri kısmen ya da tamamen ödenmeksizin ülkeye sokan kişi bir yıldan beş yıla kadar hapis cezası ile cezalandırılır*". Şeklinde iken yapılan değişiklik ile "*sahte belge kullanmak suretiyle*" ifadesinin yerine "*aldatıcı işlem ve davranışlarla*" ifadesi getirilmiştir. İlk bakışta söz konusu değişiklik, belgeye bağlı olmayan ancak vergi kaybına yol açan fiillerin de cezalandırılmasına imkân tanıdığı için isabetli olarak değerlendirilebilir. Örneğin, vergi kaçakçılığının zamanla değişik yöntemler göstermesi, yazılı ya da sözlü beyanda bulunulmaksızın herhangi bir tasarruf yoluyla da ithalat işlemlerinin yapılabilmesi, yolcu işlemlerinde muafiyet fazlası eşyanın getirilmesi, yolcunun herhangi bir beyanda bulunmadan eşyayı yurt içine sokması durumunda mülga madde uygulama alanı bulamamaktaydı. Fakat değişiklik sonrası yeni düzenlemede yer alan "*aldatıcı işlem ve davranışlarla*" ifadesinin uygulamada ve pratikte fiillere tatbikinde birtakım önemli sonuçlar ve problemleri de beraberinde getirdiği söylenebilir.

Bilindiği üzere 5607 sayılı Kanun özel bir ceza kanunu olup Türk Ceza Kanunu'nun 5. maddesinde belirtildiği üzere bu Kanun'da yer alan genel hükümlere tabidir. Bu bağlamda Kanun'un Genel Hükümler kısmında yer alan 2. maddesinde düzenlenen suç ve cezada kanunilik ilkesi Kaçakçılıkla Mücadele Kanunu'nu da bağlayıcı niteliktedir. Bu bakımdan söz konusu Kanun'un 3/2 maddesinde yer alan ve Kanun'da ya da gerekçesinde herhangi bir tanımı yapılmayan "*aldatıcı işlem ve davranışlarla*" ifadesinin geniş yoruma açık olması özellikle fiil ile ilk karşılaşan gümrük idarelerinde yeknesaklık sağlanması hususunda olumsuzluk yaratmaktadır.

"*Aldatıcı işlem ve davranışlarla*" ifadesinden ne anlaşılması gerektiğine ilişkin olarak, öğreti ve içtihatlarda bu ifadenin "hile" kavramına eş değer olduğuna yönelik tespit ve kararların olduğu görülmektedir. Her ne kadar "hile" ifadesinden ne anlaşılması gerektiğine yönelik özellikle yargılama makamlarınca yerleşik içtihatlar oluşturulmuş ise de yukarıda değinmiş olduğumuz üzere fiil ile ilk karşılaşan gümrük idarelerince fiilin hile boyutunda kalıp kalmadığına ilişkin değerlendirmesi konusunda yeknesaklık bulunmamaktadır. Belirtmek gerekir ki idarenin, eylemin hile boyutunda olduğuna yani madde fıkrasında sözü geçen ifade kapsamında kaldığına ilişkin olarak bir değerlendirmede bulunması durumunda bu değerlendirmenin yükümlü aleyhine birçok olumsuz etkisi olacağı için aynı eylem karşısında farklı yükümlülerin farklı işlemlere tabi tutulmasına yol açabileceği açıktır. Bu bağlamda, idarenin, fiil ile karşılaştığında fiilin hile boyutunda kalıp kalmadığını tüm yönleriyle incelemeye tabi tutması durumunda adeta idarenin yargılama makamlarının yerine geçip karar vermesi gibi bir durum söz konusu olacağı açıktır.

İzah edilen bu nedenlerle, “aldatıcı işlem ve davranışlarla” ifadesinin kaldırılarak yerine mülga maddenin yeniden ihdas edilmesi, belge beyanı olmadan vergi kaybına neden olan eylemlerin cezalandırılmasına yönelik olarak ise ilave madde fıkra ihdas edilerek çözüm yoluna gidilmesi halinde uygulamada ve pratikte daha yeknesak uygulamaların olacağı düşünülmektedir.

Yine 5607 sayılı Kanun’un 16/1 maddesi kapsamında kişinin suçlu olup olmadığına, eşyasının suçun konusu olup olmadığına bakılmaksızın maddede belirtilen sürelerde eşyanın idari bir kararla tasfiye edilmesinin mülkiyet hakkını ihlal eder nitelikte olduğunu düşünmekteyiz.

Yükümlünün suçu sabit oluncaya dek eşyasının tasfiye edilmemesi gerektiği kanaatinde olmakla birlikte eşyanın niteliği göz önünde bulundurularak (muhafazasının ciddi külfet oluşturması hali ya da beklediği zaman değerinde esaslı bir kayıp meydana gelme ihtimali durumlarında) zaruri durumlarda tasfiye edilmesi gerekliliğinin doğması halinde 5271 sayılı Kanun’un 132. Maddesine paralel bir düzenlemenin ihdas edilmesi kanaatimizce daha uygun olacaktır.

Gümrük Kanunu’nun 244. maddesinin 1. fıkrasında ek tahakkuk ve ceza kararı muhteviyatı alacaklar için yükümlünün uzlaşma başvurusu yapabileceği, 2. fıkrada ise fiilin kaçakçılık suçları ile ilişkili olması durumunda uzlaşma başvurusu yapamayacağı belirtilmiştir. Madde metninde yer alan “ilişkili” ifadesi ilişkinin ne boyutta kalacağına ilişkin olarak aydınlatıcı biçimde tanımlanmamıştır. Bu bakımdan söz konusu ifade uygulamada çok geniş yorumlanabilmekte, hazırlanan bir fezleke dahi yeterli görülmektedir. Netice itibariyle fezleke kolluk birimlerince hazırlanmakta olup her zaman için yanlış ya da hatalı değerlendirmeler içerebilme olasılığı mevcuttur. Kişi, hazırlanan fezleke neticesinde soruşturma aşamasında kovuşturmaya yer olmadığı kararı alabileceği gibi kovuşturma aşamasında beraat kararı da alabilmektedir. Ancak bu süreçte uzlaşma başvurusu hak düşürücü süreye tabi olduğundan dolayı bu süreler kaçırılmakta ve uzlaşma başvuru hakkı kaybedilmektedir. Bu maddeye bir bütün halde bakıldığı zaman “ilişkili” ifadesi belirlilik ilkesine aykırıdır ve bu durum hak arama özgürlüğünün ihlaline yol açmaktadır.

Öneri olarak “ilişkili” ifadesi ya kanun metninden çıkartılmalı ya da tanımı yapılmalıdır. Diğer yandan yargılama makamlarınca fiilin kaçakçılık fiili olduğu kararı verilinceye kadar uzlaşma başvuru süreleri durdurulmalı, fiilin suç olmadığı kararı verilir ise de kişiye yeniden uzlaşma başvuru hakkı tanınmalıdır.

Diğer taraftan gelişen teknoloji, ülkelerin vergi politikaları ve dış ticaretin daha yaygın hale gelmesi ile rekabette bir adım öne geçebilmek adına vergilerden kaçınma (kaçırma) eylemlerine meyledilmenin arttığı gözlemlenmektedir. Bu eylemlere karşılık olarak tam anlamıyla yaptırım uygulayabilmek için ise uzmanlaşmış mahkemeler ve uzmanlaşmış birimlerin kurulmasının önem arz ettiğini düşünmekteyiz. Örneğin İngiltere’de 1987 yılında yolsuzlukla mücadele için “Serious Fraud Office” birimi oluşturulmuştur. Ekonomik suçların karmaşık olması nedeniyle ortaya çıkartılması, soruşturulması ve kovuşturulması ileri

düzeyde teknik bilgi ve tecrübe gerektirmektedir.¹⁴⁸ Bu yüzden izah etmiş olduğumuz üzere uzmanlaşmış kolluk birimlerinin, savcılıkların ve mahkemelerin kurulması ile tez çalışmamızda ileri sürmüş olduğumuz eksikliklerin çözümüne bir nebze katkı sağlayacağı açıktır.



¹⁴⁸ Taşdemir, “Ekonomi Ceza Hukukunda Cezasızlığı Görmek”.

KAYNAKÇA

Akaner, Şule Ceren. *Kaçakçılıkla Mücadele Kanununda Yer Alan İthalat Kaçakçılığı Suçları*. Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2022.

Akça, Kemal. "Anayasa Mahkemesi Kararlarında Mülkiyet Hakkı." *İnönü Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi* 6, no. 3 (2016): 543–596.

Aksoyak, Bekir, ve Emrah Özkan. *Kaçakçılıkla Mücadele Kanunu Kapsamında İşlenen Suçlar*. Ankara: Türkiye Adalet Akademisi Yayını, 2022.

Aksüt, Burcu Demet ve Özlem Gök. "Gümrük Vergilerinden Kaynaklanan Anlaşmazlıkların Uzlaşma Yolu İle Çözümü." *Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi* 18, no. 2 (2016): 75–126.

Altıntaş, Ö. G. H. "Gümrük Vergilerinin Yapısının Türkiye Gümrük ve Avrupa Gümrük Mevzuatı Çerçevesinde Karşılaştırılması." Yüksek Lisans Tezi, Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Maliye Anabilim Dalı, Kütahya, 2018.

Arslan, Cemil, ve Mehmet Erdoğan. "Aldatıcı İşlem ve Davranışlarla Gümrük Vergileri Kısmen veya Tamamen Ödenmeksizin Ülkeye Eşya Sokma Suçu (5607 Sayılı KMK m. 3/2)." *Gümrük ve Ticaret Dergisi* 44, no. 3 (2018): 549–600.

Arslaner, Hasan. "Vergi Uyuşmazlıklarının İdari Aşamada Çözümünde Uzlaşma Müessesesi ve Etkinliği Sorunu." *Uluslararası İktisadi ve İdari İncelemeler Dergisi* 17 (2016): 296.

Aydın, Mustafa. *5607 Sayılı Kaçakçılıkla Mücadele Kanunu Çerçevesinde Kaçakçılık Fiilleri ve Yaptırımları*. Doktora Tezi, Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2011.

Başpınar, Vedat. "Mukayeseli Hukukta ve Türk Hukuku'nda Mülkiyet Hakkı Teminatı." *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi* 65 (2016): 633–658.

Bayraktar, Tuğçe Küçükcan. "Adil Yargılanma Hakkı." 2. Uluslararası Politik, Ekonomik ve Sosyal Araştırmalar Kongresi (ICPESS). Sarajevo: Center for Political, Economic and Social Research (PESA), 19–22 Mayıs 2017.

Bikirli, Ahmet Y., ve Selin Çilesiz. *Kaçakçılıkla Mücadele Kanunu Açıklaması*. 6. Baskı. Ankara: Adalet Yayınevi, 2022.

Cebre, Ali. "Hak Arama Yolları ve Adil Yargılanma Hakkı." *Türkiye Adalet Akademisi Dergisi* (2011): 375.

Centel, Nur, Hamide Zafer, ve Özlem Yenerer Çakmut. *Kişilere Karşı İşlenen Suçlar*, Cilt I. İstanbul, 2007.

Centel, Nur, Hamide Zafer, ve Özlem Yenerer Çakmut. *Kişilere Karşı Suçlar*. 5. Baskı. İstanbul: Beta Basım Yayım, 2021.

Çağatay, Mustafa. *Suç ve Cezada Kanunilik İlkesi ve Anayasa Mahkemesinin Yaklaşımı*. Doktora Tezi, Kırıkkale Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2021.

Çakır, Elif. "Medya Yoluyla Masumiyet Karinesine Müdahale." *NKÜ Hukuk Fakültesi Dergisi* 2 (2022): 361–384.

Çayan, Gözde. "Masumiyet Karinesi Doktrini." *Türkiye Adalet Akademisi Dergisi* 1, no. 42 (2021): 67.

Çelik, Kadir. *Uluslararası İktisat*. Trabzon: Celepler Matbaacılık, 2015.

Çıldır, Şaban, ve Onur Korkmaz. *5607 Sayılı Kaçakçılıkla Mücadele Kanununda Düzenlenen Kaçakçılık Suçları*. 3. Baskı. Ankara: Yetkin Yayınları, 2020.

Çopur, İbrahim. "Gümrük Kaçakçılığıyla Mücadelede Karşılaşılan Sorunlar ve Çözüm Önerileri; Türkiye Gümrükleri Üzerine Bir Araştırma." Yüksek Lisans Tezi, Gaziantep Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ekonomi Hukuku Anabilim Dalı, 2014.

Dinler, Veysel. *Devletin Suç İhdas Etme ve Cezalandırma Yetkisinin Sınırı*. Ankara: Yetkin Yayıncılık, 2023.

Dönmezer, Sulhi, ve Sahir Erman. *Nazari ve Tatbiki Ceza Hukuku*, Cilt 1. 14. Baskı. İstanbul: Der Yayınları, 2016.

Dursun, Selman. "Türk Ceza Hukuku Reformunun Ekonomi Ceza Hukukuna Etkileri." Dünyada ve Türkiye'de Ceza Hukuku Reformları Kongresi, Cilt II, 26 Mayıs–4 Haziran 2010, s. 2239–2250. İstanbul: On İki Levha Yayıncılık.

Erdem, Turan. *Vergi Hukukunda Uyuşmazlıkların İdari Aşamada Çözümü ve Alternatif Çözüm Yolları*. 1. baskı. Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2012.

Ergin, Yasin. *5607 Sayılı Kaçakçılıkla Mücadele Kanunu Kapsamında Kaçakçılık Suçları*. Yüksek Lisans Tezi, İstanbul Aydın Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2019.

Erman, Sahir. *Sahtekarlık Suçları, Ticari Ceza Hukuku*, Cilt 3. İstanbul, 1981.

Eşitli, Eylem A. "Suçların ve Cezaların Kanuniliği İlkesi." *Türkiye Barolar Birliği Dergisi* 104 (2013): 225–246.

Evren, Çetin. "Kabahatlerde Kanunilik İlkesi." *Journal of Istanbul University Law Faculty* 69, no. 1–2 (2011): 985.

Gemalmaz, Haydar Burak. *Mülkiyet Hakkı: Anayasa Mahkemesine Bireysel Başvuru El Kitapları Serisi*, Cilt 6. Avrupa Konseyi Yayını, 2018.

Gemalmaz, Haydar Burak. *Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesinde Mülkiyet Hakkı*. 2. baskı. İstanbul: Beta Yayınevi, 2017.

Hakeri, Hakan. *Ceza Hukuku Genel Hükümler*. Ankara: Adalet Yayınevi, 2015.

Hepaksaz, Eylem ve Gökhan Sonkur. "Vergi Usul Kanunu ve Gümrük Kanunu Kapsamında Uzlaşma Müessesesi: Sayısal Veriler Işığında Değerlendirmeler." *Gümrük ve Ticaret Dergisi* 10 (2017): 51.

Kağıtçıoğlu, Mehmet. "İdarenin Ekonomik Kolluk Faaliyetinin Bir Görünümü: Sermaye Piyasası Kanununda İdari Tedbirler." *Marmara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Hukuk Araştırmaları Dergisi* 22, no. 3 (2016): 3315-3343.

Kaplan, Ahmet. "İdari Yaptırımlarda Masumiyet Karinesi ve Anayasa Mahkemesinin Bireysel Başvuru Kararlarındaki Yaklaşımı." *Suç ve Ceza* 11, no. 1 (2019): 71-99.

Kaplan, Ömer. *Dış Ticarete Menşe Kuralları ve Gümrük Uygulamaları*. Ankara: Gümrük Uzmanları Derneği Yayınları, 2005.

Karakaş, Burhan. *Türk Hukukunda Gümrük Kaçakçılığı Suçları*. Ankara: Turhan Kitabevi, 2004.

Kaya, M., ve A. Doğan. "Dış Ticarete Konu Eşyanın Vergilendirilmesinde Gümrük Kıymetinin Rolü, Beyanı ve Kontrolü." *Gümrük ve Ticaret Dergisi* 7, no. 19 (2020): 11.

Kiremitçi, Ozan. "İdari Yaptırımlar ve İdarenin Yaptırım Düzenleme Yetkisi." *Ombudsman Akademik* 18 (2023): 213-250.

Koçak, Eyyüp. "Kaçakçılıkla Mücadele Kanununda Yer Alan Aldatıcı İşlem ve Davranış Kavramına İlişkin Bir Değerlendirme." *Gümrük ve Ticaret Dergisi* 11, no. 35 (2024): 40-46.

Köküsarı, İsmail. "Hak Arama Özgürlüğü ve 2010 Anayasa Değişiklikleri." *Ankara Hacı Bayram Veli Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi* 15, no. 1 (2011): 163-208.

Köşeli, Fatih. "Kaçakçılıkla Mücadele Kanununda Aldatıcı İşlem ve Davranış Kavramı." *Gümrük ve Ticaret Dergisi* 11, no. 36 (2024): 96-110.

Küçüktaşdemir, Özgür. *Ekonomik Suçlar Bağlamında Türk Ticaret Kanunu'nda Düzenlenen Suçlar ve Cezalar*. Doktora Tezi, Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2017.

Leigh, Leonard H. "Adil Yargılanma Hakkı ve Avrupa İnsan Hakları Antlaşması." Çev. Selman Dursun. In *Adil Yargılanma Hakkı ve Ceza Hukuku: Prof. Dr. Nurullah Kunter'e Armağan*, edited by Kayıhan İçel and Yener Ünver, 335-357. Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2004.

Maviş, Volkan. "Dolandırıcılık Suçunun Hile Unsuruna İlişkin Sorunlar." *İnönü Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi* 6, no. 3 (2016): 597-626.

Nur, Zeliha A. *Kaçakçılıkla Mücadele Kanunu Kapsamında İthalat Kaçakçılığı Suçları*. 1. Baskı. Ankara: Adalet Yayınevi, 2023.

Organ, İsmail, ve A. Gülçin Gölçek. "Anayasa'da Bulunan Kişi Hak ve Ödevlerinin Sınırlandırılması: Vergi Hukuku Açısından Bir Değerlendirme." *Ömer Halisdemir Üniversitesi İİBF Dergisi* 10, no. 3 (2017): 117-129.

Orhan, Özlem. *5607 Sayılı Kaçakçılıkla Mücadele Kanunu Kapsamında İthalat Kaçakçılığı Suçları ve Yaptırımları*. Yüksek Lisans Tezi, İstanbul Sabahattin Zaim Üniversitesi Lisansüstü Eğitim Enstitüsü, 2022.

Pekcanitez, Hakan, Oğuz Atalay, Mustafa Serdar Özkan ve Muhammet Özekes. *İcra ve İflas Hukuku Ders Kitabı*. 2. baskı. Ankara: On İki Levha Yayıncılık, 2015.

Sarıaslan, Oğuz. "Gümrük Uyuşmazlıklarında İdari İşlemlerin Nitelendirilmesi Sorunu: Hak Arama Hürriyeti Kapsamında Mülkiyet Hakkının Özüne İlişkin Sakıncalar." *Uyuşmazlık Mahkemesi Dergisi* 11 (2018): 341-373.

Sarıtaş, Emine. "El Koymanın Hukuki Sonuçları Bağlamında El Konulan Eşya ve Diğer Malvarlığı Değerlerinin Teslim ve İadesi." *Türkiye Barolar Birliği Dergisi* (2022): 287.

Şağban, A. Cihan. "Gümrük ve Kaçakçılıkla Mücadele Mevzuatlarında Yer Alan Suç ve Kabahatler ile Cezaların Gelişim Sürecinin İncelenmesi ve Başka Ülke Uygulamalarıyla Karşılaştırılması." Uzmanlık Tezi, Gümrük ve Ticaret Bakanlığı, Gümrükler Muhafaza Genel Müdürlüğü, 2015.

Şahin, Mehmet. "Günümüz Ticaret Savaşlarında Gümrük Vergilerinin Yeri ve Önemi." *Mali Çözüm Dergisi / Financial Analysis* 29, no. 152 (2019): 96.

Şentürk, Cüneyt. *Kaçakçılıkla Mücadele Kanununda Yer Alan İthalat Kaçakçılığı Suçları*. Doktora Tezi, Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2016.

Taşdemir, Özgür. "Ekonomi Ceza Hukukunda Cezasızlığı Görmek." Bildiri, 7. Uluslararası Asos Congress Hukuk Sempozyumu.

Uluatam, Orhan. "Gümrük Vergilerimizin Koruyuculuğu Üzerine Bir Deneme." *Ankara Üniversitesi SBF Dergisi* 25, no. 1 (1970): 200.

Üyümez, Mustafa Ekrem, ve Rifat Gültekin. "Avrupa Birliği'nde Gümrük İhlalleri ve Yaptırımlarının Uyumlaştırılması." *Mehmet Akif Ersoy Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi* 8, no. 17 (2016): 154-172.

Üzülmez, İlhan. "Türk Hukukunda Suçsuzluk Karinesi ve Sonuçları." *Türkiye Barolar Birliği Dergisi* 58, no. 4 (2005): 55.

Yavuz, A. Hakan, ve Osman B. Ulgar. *Uygulamada Kaçakçılıkla Mücadele Kanununda Düzenlenen Kaçakçılık Suçları*. 2. Baskı. Ankara: Adalet Yayınevi, 2025.

Yenisey, Feridun ve Ayşe Nuhoğlu. *Ceza Muhakemesi Hukuku*. 8. baskı. Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2020.

Yıldırım, Aydın. “Anayasa Mahkemesi Uygulamasında Masumiyet Karinesi.” *Uyuşmazlık Mahkemesi Dergisi* 9 (2017): 491–517.

Yıldız, Gamze. “Gümrük Uzlaşma Müessesesi Uygulamasında Kaçakçılık Sorunu.” *Financial Analysis / Mali Çözüm Dergisi* 139 (2017): 78.

Yılmaz, B. N., ve M. Adıgüzel. “Türkiye’nin Gümrük Rejimi ile İlgili Sorunların İncelenmesi.” *Working Paper Series* 3, no. 1 (2022): 25–42.

Yılmaz, M., M. Kırbıyık, ve Y. Çiftçi. “Armonize Sistem Neden, Nasıl ve Ne Zaman Güncellenir? Durum Çalışması: Biyodizel ve Gümrük Laboratuvarlarında Yapılan Analizler.” *Gümrük ve Ticaret Dergisi* 10 (2017): 99–105.

Yurtcan, Erdener. *Kaçakçılıkla Mücadele Kanunu Şerhi*. 6. Baskı. Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2019.

Zop, Pınar. *Kaçakçılıkla Mücadele Kanunu Kapsamında İthalat Suçları*. Yüksek Lisans Tezi, Çankaya Üniversitesi Lisansüstü Eğitim Enstitüsü, 2024.

Diğer Yayınlar

<https://www.igmd.org.tr/>

TBMM. *Türkiye Büyük Millet Meclisi Resmî Web Sitesi*.

T.C. Ticaret Bakanlığı. *Dış Ticaret Verileri 2022*. Ankara, 2022.

TÜİK. *Dış Ticaret İstatistikleri 2022*. Ankara, 2022.

Yavaş, Ergün. “Kaçakçılıkla Mücadele Kanununda Yer Alan Aldatıcı İşlem ve Davranış Fiili Kanunilik İlkesine Aykırıdır.” <https://www.ergunyavas.com/kacakcilikla-mucadele-kanununda-yer-alan-aldatici-islem-ve-davranis-fiili-kanunilik-ilkesine-aykiridir>

Yargı Kararları

AYM, E. 2004/3, K. 2008/47 – 31 Ocak 2008

AYM, E. 2004/70, K. 2009/7 – 15 Ocak 2009

AYM, E. 2007/68, K. 2010/2 – 14 Ocak 2010

AYM, E. 2013/72, K. 2013/126 – 31 Ekim 2013

AYM, E. 2013/52, K. 2013/160 – 26 Aralık 2013

AYM, E. 2013/67, K. 2013/164 – 26 Aralık 2013

AYM, E. 2013/110, K. 2014/8 – 16 Ocak 2014

AYM, E. 2014/148, K. 2015/80 – 10 Eylül 2015

AYM, E. 2015/41, K. 2017/98 – 04 Mayıs 2017

AYM, E. 2017/144, K. 2016/198 – 28 Eylül 2017

AYM, E. 2017/135, K. 2019/35 – 15 Mayıs 2019

AYM, E. 2022/129, K. 2023/189 – 08 Kasım 2023

AYM, E. 2023/43, K. 2023/141 – 26 Temmuz 2023

AYM, E. 2023/129, K. 2023/206 – 30 Kasım 2023

Onur Tur Uluslararası Nakliyat Ltd. Şti., B. No: 2015/947 – 15 Kasım 2018
Yeter Deri Tekstil Sanayi ve Ticaret A.Ş., B. No: 2015/8867 – 21 Şubat 2019

Yargıtay 11. Ceza Dairesi, E. 2005/144, K. 2006/5115 – 05 Haziran 2006

Yargıtay 7. Ceza Dairesi, E. 2012/19683, K. 2012/27208 – 07 Kasım 2012

Yargıtay 7. Ceza Dairesi, E. 2013/10965, K. 2014/1863 – 10 Şubat 2014

Yargıtay 7. Ceza Dairesi, E. 2013/10055, K. 2014/3189 – 03 Mart 2014

Yargıtay 7. Ceza Dairesi, E. 2013/10074, K. 2014/4123 – 11 Mart 2014

Yargıtay 7. Ceza Dairesi, E. 2014/33865, K. 2017/2597 – 03 Nisan 2017

Yargıtay 7. Ceza Dairesi, E. 2015/15040, K. 2017/6069 – 17 Temmuz 2017

Yargıtay 7. Ceza Dairesi, E. 2015/13550, K. 2019/29454 – 08 Nisan 2019

Yargıtay 7. Ceza Dairesi, E. 2019/3643, K. 2019/35573 – 09 Ekim 2019

Yargıtay 7. Ceza Dairesi, E. 2015/27516, K. 2019/39008 – 18 Aralık 2019

Yargıtay 7. Ceza Dairesi, E. 2019/10691, K. 2020/18359 – 19 Ekim 2020

Yargıtay 7. Ceza Dairesi, E. 2021/29396, K. 2022/10750 – 07 Haziran 2022

Yargıtay 7. Ceza Dairesi, E. 2023/10579, K. 2023/7809 – 05 Ekim 2023

Yargıtay 7. Ceza Dairesi, E. 2024/779, K. 2024/3759 – 28 Mart 2024

Yargıtay 7. Ceza Dairesi, E. 2016/20341, K. 2016/11534 – 29 Aralık 2016

Danıştay 13. Daire, E. 2013/722, K. 2017/25 – 04 Ocak 2017

Danıştay 13. Daire, E. 2014/3269, K. 2016/2276 – 08 Haziran 2016

Danıştay 13. Daire, E. 2014/5202, K. 2015/765 – 25 Şubat 2015

Danıştay 13. Daire, E. 2010/1447, K. 2015/2656 – 25 Haziran 2015

Danıştay 13. Daire, E. 2013/2523, K. 2019/552 – 25 Şubat 2019

Danıştay 13. Daire, E. 2013/2468, K. 2019/881 – 21 Mart 2019

Danıştay 13. Daire, E. 2013/1119, K. 2019/1059 – 03 Nisan 2019

Danıştay İDDK, E. 2017/280, K. 2019/1555 – 04 Nisan 2019

Danıştay 13. Daire, E. 2013/190, K. 2019/1627 – 09 Mayıs 2019

Danıştay 13. Daire, E. 2015/3921, K. 2021/4098 – 01 Aralık 2021

Danıştay 7. Dairesi, E. 2023/1951, K. 2024/1356 – 04 Mart 2024

Danıştay 7. Dairesi, E. 2022/1056, K. 2024/4525 – 07 Kasım 2024

