

GÜMRÜKTE NOKSAN ADDEDİLEN EŞYA SEBEBİYLE VERGİLEMEDE KANUNİLİK İLKESİNİN İHLALİ

The Violation Of Legality Principle On Taxation Account Of Goods Claimed Short
At Customs

Doç. Dr. Ersan ÖZ*
Osman ERMUMCU**

ÖZET

Vergilendirmede kanunilik ilkesi; vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerin kanunla konulması, değiştirilmesi ve kaldırılmasıdır. Kanun koyucu, Anayasaya uygun olarak vergi kanunları çıkartmakta, ilgili kanunların verdiği izin doğrultusunda ilgili yıl bütçe kanununa da hüküm koymak suretiyle vergiler tahsil edilebilmektedir.

Suç ve cezaların kanuniliği ilkesi ise ceza hukukuna ait bir kavram olup Anayasa'nın 38. maddesinde ve TCK'nın 2. ve 7. maddelerinde düzenlenmiştir. Bu ilke; fiilin işlendiği zaman kanunun suç saymadığı fiil sebebiyle kimseye ceza verilemeyeceği, suçun işlendiği zaman öngörülenden daha ağır ceza verilmeyeceği, ceza ve ceza yerine geçen güvenlik tedbirlerinin ancak kanunla konulacağı gibi kurallar getirmektedir.

"Gümrükte Noksan Addedilen Eşya Sebebiyle Vergilemede Kanunilik İlkesinin İhlali" adlı bu çalışmada özellikle gümrüklerde limit dışı – limit fazlası satılan eşya nedeniyle uygulanan vergi ve cezalar değerlendirilmiştir. Gümrük Kanunu'nun hiçbir yerinde "**noksan addedilen eşya**" kavramının yer almadığı tespit edilmiştir. Bu kavramın yönetmelikle getirildiği ve limit fazlası veya limit dışı satılan eşya için kullanıldığı anlaşılmıştır. Başka önemli bir tespit ise, yönetmelikle tanımlanan bir fiile, kanunun başka bir fiil için öngördüğü vergi ve cezalar uygulanmakta olduğudur. Dolayısıyla, gümrük vergisi ve cezalarının, kendisi değil ancak, sebebi yüzünden "vergilerin kanuniliği" ilkesinin ihlal edildiği sonucuna ulaşılmış ve öneriler getirilmiştir.

Anahtar Kelimeler: Vergilemede Kanunilik İlkesi, Gümrük, Ceza, Noksan Addedilen Eşya.

* Pamukkale Üniversitesi, İkt. Ve İdr. Bil. Fak. Öğr. Üyesi, www.ersanoz.com, ersanoz@gmail.com

** İzmir Bölge İdare Mahkemesi Başkanı

ABSTRACT

The general principle of legality of taxation is the legislation, amendment or abolition of the financial liabilities such as tax, levy and fees. The law-maker in charge of enacting taxation laws in accordance with the Constitution is entitled to collect taxes providing legislation of bill on budget allocations within the framework of the laws.

The principle of legality of the crime and punishment, on the other hand, is a term related to penal law, and is specified in the Article 38 of the Constitution and Articles 2 and 7 of the Turkish Penal Code. This principle regulates the restrictions concerning punishability of the people committing a nonincriminating act, the degree of penalty imposed when the crime is committed and the conditions regarding the validity of security measures.

This study focuses on the taxes and penalties imposed on account of the sale of the goods exceeding the specified limit. In the light of this study, we found that Customs Law fails to handle the concept of **goods claimed short**. It is hereby understood that this concept has been legislated by regulation and used to refer to the goods sold out of limit. Another significant finding is that, for an act defined in the regulation, taxes and penalties specified for another act are imposed. With this respect, it is concluded that the violation of the principle of legality of the taxes is primarily due to the gap in the Customs Law on the goods claimed short rather than the customs duty and penalty.

Keywords: Principle of Legality of Taxation, Custom, Penalty, Goods Claimed Short.

GİRİŞ

Bu çalışmanın konusu, gümrük rejiminde gümrük muafiyetine tabi eşyaların limit dışı-limit fazlası olarak yapılan satışları sebebiyle, bu eşyaların “noksan addedilen eşya” kabul edilerek Gümrük Kanunu’nun 236. maddesi uyarınca tahsil edilen vergi ve cezalarının kanunilik ilkesine uygun olup olmadığını değerlendirmektir.

Bu değerlendirme yapılırken, öncelikle pozitif hukukta genel olarak kanunilik ilkesi ele alınacak olup, bilahare, vergi hukukunda kanunilik ilkesi, gümrük rejiminin genel olarak düzenleme alanı, gümrüklerde serbest dolaşıma girmeden mal satışı, bu satışlarda limit dışı-limit fazlası satış hali ve limit dışı-limit fazlası satışlara uygulanan müeyyidelerin hukuki tahlili yapılacaktır. Hukuki değerlendirmelerden sonra somut bazı mahkeme kararlarından örnekler ele alınıp sonuç kısmında da kanunilik ilkesine uygunluk için öneriler dile getirilecektir.

I. GENEL OLARAK KANUNİLİK İLKESİ

A. SUÇ VE CEZALARDA KANUNİLİK

Suç ve cezaların kanuniliği ilkesi daha ziyade ceza hukukuna ait bir kavram olup Anayasa'nın 38. maddesinde¹ ve TCK'nın 2. ve 7. maddelerinde² düzenlenmiştir.

Anayasa'nın 38. maddesinde düzenlenen suç ve cezalarda kanuniliğin esasları, genel olarak,

¹ **Anayasa Madde 38-** Kimse, işlendiği zaman yürürlükte bulunan kanunun suç saymadığı bir fiilden dolayı cezalandırılmaz; kimseye suçu işlediği zaman kanunda o suç için konulmuş olan cezadan daha ağır bir ceza verilemez.

Suç ve ceza zamanasını ile ceza mahkumiyetinin sonuçları konusunda da yukarıdaki fıkra uygulanır.

Ceza ve ceza yerine geçen güvenlik tedbirleri ancak kanunla konulur.

Suçluluğu hükmen sabit oluncaya kadar, kimse suçlu sayılmaz.

Hiç kimse kendisini ve kanunda gösterilen yakınlarını suçlayan bir beyanda bulunmaya veya bu yolda delil göstermeye zorlanamaz.

(Ek fıkra: 03/10/2001-4709 S.K./15. md.) Kanuna aykırı olarak elde edilmiş bulgular, delil olarak kabul edilemez.

Ceza sorumluluğu şahsidir.

² **TCK Madde 2-** (1) Kanunun açıkça suç saymadığı bir fiil için kimseye ceza verilemez ve güvenlik tedbiri uygulanamaz. Kanunda yazılı cezalardan ve güvenlik tedbirlerinden başka bir ceza ve güvenlik tedbirine hükümlenemez.

(2) İdarenin düzenleyici işlemleriyle suç ve ceza konulamaz.

(3) Kanunların suç ve ceza içeren hükümlerinin uygulanmasında kıyas yapılamaz. Suç ve ceza içeren hükümler, kıyasa yol açacak biçimde geniş yorumlanamaz.

TCK Madde 7- (1) İşlendiği zaman yürürlükte bulunan kanuna göre suç sayılmayan bir fiilden dolayı kimseye ceza verilemez ve güvenlik tedbiri uygulanamaz. İşlendikten sonra yürürlüğe giren kanuna göre suç sayılmayan bir fiilden dolayı da kimse cezalandırılmaz ve hakkında güvenlik tedbiri uygulanamaz. Böyle bir ceza veya güvenlik tedbiri hükümlenmişse infazı ve kanuni neticeleri kendiliğinden kalkar.

(2) Suçun işlendiği zaman yürürlükte bulunan kanun ile sonradan yürürlüğe giren kanunların hükümleri farklı ise, failin lehine olan kanun uygulanır ve infaz olunur.

(3) (Değişik fıkra: 29/06/2005-5377 S.K./2.md.) Hapis cezasının ertelenmesi, koşullu salıverilme ve tekrürle ilgili olanlar hariç; infaz rejimine ilişkin hükümler, derhal uygulanır.

(4) Geçici veya süreli kanunların, yürürlükte buldukları süre içinde işlenmiş olan suçlar hakkında uygulanmasına devam edilir.

(Ek fıkra: 03/10/2001-4709 S.K./15.md.) Hiç kimse, yalnızca sözleşmeden doğan bir yükümlülüğü yerine getirememesinden dolayı özgürlüğünden alıkonulamaz.

(Mülga fıkra: 07/05/2004-5170 S.K./5.md.)

(Değişik fıkra: 07/05/2004-5170 S.K./5.md.) *2* Ölüm cezası ve genel müsadere cezası verilemez.

İdare, kişi hürriyetinin kısıtlanması sonucunu doğuran bir müeyyide uygulayamaz. Silahlı Kuvvetlerin iç düzeni bakımından bu hükmeye kanunla istisnalar getirilebilir.

(Değişik fıkra: 07/05/2004-5170 S.K./5.md.) *2* Uluslar arası Ceza Divanına taraf olmanın gerektirdiği yükümlülükler hariç olmak üzere vatandaş, suç sebebiyle yabancı bir ülkeye verilemez.

- 1- fiilin işlendiği zaman kanunun suç saymadığı fiil sebebiyle ceza verilemeyeceği,
 - 2- suçun işlendiği zaman öngörülenden daha ağır ceza verilmeyeceği,
 - 3- ceza ve ceza yerine geçen güvenlik tedbirlerinin ancak kanunda konulacağı,
 - 4- masumiyet karinesi,
 - 5- hiç kimsenin kendisi ve yakınları aleyhine tanıklığa zorlanamayacağı,
 - 6- ceza sorumluluğunun şahsi olduğu,
 - 7- ölüm cezası verilemeyeceği,
 - 8- idarenin hürriyeti kısıtlayıcı ceza veremeyeceği,
 - 9- vatandaşın yabancı ülkeye iade edilemeyeceği,
- şeklinde sıralanabilir.

Ancak kanunlarda yer alan fiilleri suç olarak kabul eden³ suç ve cezada kanunilik ilkesinin esası, kişilerin yasak eylemleri önceden bilmelerini sağlamak, kişisel özgürlüklerin sınırını tanımlamak, yasak olanı yapmaktan çekinmek, yasak olmayanı yaparken de korkusuz hareket etme olanağını vermektir⁴. Bireylerin temel hak ve hürriyetlerini güvence altına almayı amaçlayan bu hükümler aynen vergi hukukunda da geçerlidir⁵.

Vergi cezalarının, yukarıda belirtilen mevzuat kapsamında ceza olup olmadığı ve suçların ve cezaların kanuniliği ilkesine tabi olup olmadığı konusu tartışmalıdır. Şöyle ki, vergi suç ve cezaları, 213 sayılı VUK'nun "Ceza Hükümleri" başlıklı dördüncü kitabında düzenlenmiştir. Kanunda vergi suçu tanımlanmamış, vergi cezaları ise VUK'nun 331. maddesinde "vergi kanunları hükümlerine aykırı hareket edenler bu kitapta yazılı vergi cezaları ve diğer cezalarla cezalandırılırlar" ifadesiyle yer almıştır. Vergi suçları, devlet hazinesine karşı işlenen ekonomik suçlardır. Yani hazine ve dolayısıyla kamu yararını ihlal eden eylemlerdir. Vergi suç ve cezaları ile güdülen amaç, vergi kanunlarının hukuki kurallara uygun olarak zamanında yerine getirilmesinin sağlanmasıdır⁶.

³ ŞENYÜZ, Doğan, *Vergi Ceza Hukuku*, Ekin Yayınevi, Bursa, 2011, s.5.

⁴ GÜNEŞ, Gülsen, *Verginin Yasallığı İlkesi*, Alfa Basım Yayım Dağıtım, İstanbul, 1998, s.10.

⁵ ÖZ Ersan, *Vergilendirilmede Kanunilik ve Türk Vergi Sistemi*, Gazi Kitabevi, Aralık 2004, s. 133.

⁶ ÖZ, *age*, s. 133.

Vergilendirmede kanunilik ilkesi ceza hukukundaki “kanunsuz suç ve ceza olmaz” ilkesiyle paralel bir anlam taşımakla birlikte, ceza hukukundaki tüm uygulama vergi ceza hukukunda da geçerli değildir. Öncelikle amaç farklılığı vardır. Ceza hukukundaki suç ve cezaların en iyi biçimde uygulanması amaçlanırken, vergi ceza hukukunda ise bu amaçlara ilaveten vergi borçlarının zamanında ve eksiksiz ödenerek devletin gelir kaynaklarının güvence altına alınması da hedeflenmektedir. İkinci önemli ayrım, ceza hukukunda takdire dayanan delil ilkesi vergi hukukunda geçerli olmamakla birlikte, ceza hukukundaki kıyas yasağı vergi hukukunda da geçerlidir⁷.

Görüldüğü üzere burada, vergi cezalarının, ceza hukuku anlamında ceza olmadığı dolayısıyla Anayasa'nın 38. maddesi ve Türk Ceza Kanunu'nda düzenlenen “suçların ve cezaların kanuniliği ilkesi” kapsamında olmadığı savunulmaktadır.

Bu konuda bir diğer görüş ise, “bireylerin temel hak ve hürriyetlerini güvence altına almayı amaçlayan “suç ve cezada kanunilik ilkesi” ceza hukukunun yanı sıra bir kamu hukuku dalı olan vergi hukukunda da geçerlidir”⁸ düşüncesidir.

Anayasa Mahkemesi bir kararında⁹; “Kuralda, ziyaa uğratılan verginin bir katına eklenecek olan cezanın hesaplanmasında esas alınacak olan gecikme faizi oranının Bakanlar Kurulu tarafından ne zaman belirleneceğinin bilinmemesi ve bu durumun, sonuçta öngörülecek ceza miktarında belirsizliğe yol açacak olması, Anayasa'nın 38. maddesinde sözü edilen, “ceza ve ceza yerine geçen güvenlik tedbirleri ancak kanunla konulur” ve 2. maddesindeki, “hukuk devleti ilkelerine aykırılık oluşturur” gerekçesine yer vermiştir.

Anayasa Mahkemesi bu kararında, vergi suç ve cezalarının da Anayasa'nın 38. maddesinde ifade edilen “suç ve cezaların kanuniliği ilkesi” kapsamında olduğunu kabul etmiştir.

Bize göre; vergi suç ve cezalarının da, kanunilik ilkesi kapsamında olduğunun kabulü gerekir. Ancak bu kanunilik Anayasa'nın 38. maddesinde düzenlenen cezai kanunilik anlamında değil Anayasa'nın 73. maddesinde düzenlenen vergilerin kanuniliği anlamında kanuniliktir.

⁷ Öz, *age*, s. 132.

⁸ KUMRULU Ahmet, *Vergi Hukukunun Bir Kısım Anayasal Temelleri*, AÜHFĐ, C.XXXVI, Sy. 1-4, Y.1979 b, s. 150.

⁹ AYM, E.2001/3, K.2005/4, KT.06/01/2005.

Çünkü vergi cezaları vergiye ve vergi ödemelerine bağlı cezalar olup vergilerin kanuniliği ilkesinin zorunlu kıldığı tüm sebepler vergi cezaları için de geçerlidir. Ancak vergi cezaları, ekonomik yaptırımlar olup, kanunilik özelliğini Anayasa'daki özel bir düzenlemeden almaktadır.

B. İDARENİN KANUNİLİĞİ

İdarenin kanuniliği, idarenin teşkilatına ve faaliyetine kanunun hakim olması, idarenin kanunlara saygılı olması, böylece yönetilenlerin, idarenin keyfi eylem ve işlemlerinden korunması anlamına gelir.

Hukuk devleti bir anlamda kanun devletidir. Ancak kanunun içeriğini dikkate almadan hukuk devletini kanun devletine indirgememiz doğru olmaz. Hukuk devletinde kanunlar, demokratik esaslara uygun usullerle yapılmalı, milli iradeyi yansıtmalı, hukukun genel ilkelerine uygun olmalıdır¹⁰.

Nitekim Anayasa'nın 6. maddesi uyarınca hiç kimse veya organ kaynağını anayasadan almayan bir devlet yetkisi kullanamaz. Anayasa'nın 8. maddesinde de; yürütme yetkisi ve görevinin Cumhurbaşkanı ve Bakanlar Kurulu tarafından, Anayasa'ya ve kanunlara uygun olarak kullanılacağı ve yerine getirileceği hükmü düzenlenerek, idarenin kanunlara uygun faaliyette bulunma zorunluğu vurgulanmıştır. Burada 6. madde ile idarenin kuruluşunda kanunilik, 8. madde ile de idarenin faaliyetlerinde kanunilik ilkesi düzenlenmiştir. Bunun yanında Anayasa'nın 123. maddesinde de *“idarenin kuruluş ve görevleriyle bir bütün olduğu ve kanunla düzenleneceği, kamu tüzel kişilerinin ancak kanunla veya kanunun açıkça verdiği yetkiye dayanarak kurulacağı”* düzenlenerek idarenin kuruluş yönünden kanuniliği vurgulanmıştır. Böylelikle bu üç maddede Anayasa, idarenin kanuniliğinin kuruluş yönüyle ve faaliyet yönüyle olmak üzere iki ayrı boyutunu düzenlemiştir.

Yönetimin hukuka bağlılığı (kanuniliği), hukuk devleti unsurları arasında sayılmaktadır. Anayasalar bu sebeple yönetimin hukuka uygunluğunu sağlayacak değişik yöntemler belirlemektedir. Buna örnek olarak idarenin her türlü eylem ve işlemlerinin yargı denetimine açık olmasını (AY. 125. md.) belirtebiliriz.

Anayasa Mahkemesi'ne göre “Hukuk devletinde, yönetimin tüm eylem ve işlemlerinin hukuka uygunluğu zorunludur. Bu nedenle hukuk

¹⁰ AKYILMAZ Bahtiyar, *İdare Hukuku*, Konya 2004, s. 85.

devletinin vazgeçilmez koşullarından birisi, idarenin yargısal denetimidir¹¹.”

İdarenin kanuniliği ilkeleri arasında, işlemlerinin kanunilik karinesine sahip olma hali de sayılabilir. “*İşte İdare Hukuku’nda bir işlemin idari yargı önünde dava konusu yapıp iptal edilmek suretiyle hukuka aykırılığı ispat edilmediği sürece o işlem ‘kanunilik karinesi’ uyarınca geçerli ve sağlıklı kabul edilir*¹².”

C. VERGİNİN KANUNİLİĞİ

1. GENEL ANLAMDA

Anayasa Mahkemesi’nce verginin kanuniliği ilkesinin unsurları şu şekilde belirlenmektedir: “verginin kanuniliği ilkesi, takdire dayalı keyfi uygulamaları önleyecek sınırlamaların yasada yer almasını gerektirmekte ve vergi yükümlülüğüne ilişkin düzenlemelerin konulması, değiştirilmesi veya kaldırılmasının yasa ile yapılmasını zorunlu kılmaktadır. Buna göre vergide, yükümlü, matrah, oran, tarh, tahakkuk, tahsil, uygulanacak yaptırımlar ve zamanaşımı gibi konuların yasayla düzenlenmesi zorunludur¹³.”

Bu ilke ile güdülen amacın, bireyin devlet karşısında mali yükümlülük anlamında güvenceye alınması olduğunu söylemek yanlış olmaz. Çünkü, bu ilkeler sayesinde keyfi, takdiri, sınırsız ölçülere dayalı mali külfet riski bertaraf edilmiş olur. Zaten takdir yetkisi idareye dilediği gibi keyfi şekilde değil, işin gereğini takdir etme suretiyle hareket etme serbestisi vermektedir¹⁴.

Vergide kanunilik ilkesinin önemli bir özelliği ve sağladığı güvence ise; sadece vergi konulması değil, verginin kaldırılması ve değiştirilmesinin de kanunla olması zorunluluğudur.

Kanun yapma süreci açık ve şeffaf bir süreç olup, yasama faaliyetleri bütün vatandaşlarca izlenebilir, bir kanun teklifi ve tasarısı Meclis gündemine gelip yasalaşmaya kadar, o yasanın muhtemel ekonomik sonuçlarından herkes haberdar olabilir. Bu nedenle yasa ile vergi kanunlarında yapılacak değişikliklerin serbest piyasa ve rekabet ortamını

¹¹ Aktaran: GÖZÜBÜYÜK Şeref, *Anayasa Hukuku*, Turhan Kitabevi, Ankara 2003, s. 165. AYM; E.1190/40, K.1991/33, KT.1.10.11991.

¹² ÖZAY İlhan, *Günışığında Yönetim*, Alfa Yayınları, İstanbul 1986, s. 342.

¹³ AYM, E. 2005/73, K. 2008/59, KT.21/12/2008.

¹⁴ ÜSTÜN, Ümit Süleyman, *Türk Vergi Hukukunda İdarenin Takdir Yetkisi*, Turhan Kitabevi Yayınları, Ankara, 2007, s.19.

bozacak şekilde bazı mükellefler yönünden sürprizler ortaya çıkarması söz konusu değildir. Bakanlar Kurulu kararları ise, hazırlık safhasında kamuya açık olmadığından, vergi miktar ve oranlarında yapılabilecek değişikliklerden ancak Bakanlar Kurulu kararının yayımlanmasıyla haberdar olabilecek mükellefler yönünden risklerin artması olasıdır. Verginin kanunla konulacağı ilkesi, her şeyden önce vatandaşları devlete karşı koruyan bir güvencedir¹⁵.

Bütün bu ifade edilen görüşler ışığında, vergide kanunilik ilkesinin en genel anlamda; verginin konulması, kaldırılması ve değiştirilmesinin kanunla olabileceğini ifade eden bir ilke olduğunu söylemek gerekir. Bunun yanında, vergide kanunilik ilkesinin gerekleri sadece bu üç unsurla da sınırlı değildir. Aydın Bölge İdare Mahkemesi'nin bir kararında “vergi ihdas etmek sadece yeni bir vergi türü belirlemekle sınırlı olmayıp, mevcut bir vergi türü ile yeni bir fiili (vergiyi doğuran olayı) ilişkilendirmek de vergi ihdası anlamına gelir ve bunun yukarıdaki Anayasal ilkeler gereği kanunla yapılması gerekir” gerekçesine yer vermiştir¹⁶. Yine vergide kanunilik ilkesinin vergiyi doğuran olayı da kapsadığı doktrinde şu şekilde ifade edilmiştir; “vergi hukukunda, vergilendirme işleminin sebep unsurunu oluşturan vergiyi doğuran olayın yasada açık olarak belirtilmesi zorunluğa yasallık ilkesini daha da sertleştirmektedir¹⁷.”

Buna göre, vergide kanunilik ilkesi vergi konulması, kaldırılması ve değiştirilmesinin kanunla yapılmasını öngördüğü gibi vergiyi doğuran olayın da kanunla belirlenmesi zorunluluğunu getirmektedir.

2. ANAYASAL DÜZENLEME

Vergi ödevi Anayasa'nın 73. maddesinde düzenlenmiş olup, vergide kanunilik ilkesi de bu madde içinde yer almaktadır. Anılan maddeye göre,

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

Vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı, maliye politikasının sosyal amacıdır.

¹⁵ AYM, E. 2005/73, K. 2008/59, KT.21/12/2008.

¹⁶ AYDIN BİM, E.2008/707, K.2008/100, KT.05/11/2008.

¹⁷ ÖNCEL Mualla, KUMRULU Ahmet, ÇAĞAN Nami, *Vergi Hukuku*, Turhan Kitabevi, 10. Bası, Ankara, 2003, s. 40.

Vergi, resim, harç ve benzeri yükümlülükler kanunla konulur, değiştirilir veya kaldırılır.

Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerin muaflık, istisnalar ve indirimleriyle oranlarına ilişkin hükümlerinde kanunun belirttiği yukarı ve aşağı sınırlar içinde değişiklik yapmak yetkisi Bakanlar Kurulu'na verilebilir.” Bu maddelerden de anlaşılacağı üzere vergilendirme yetkisi münhasıran yasama organına aittir. Devlet, vergilendirme yetkisini kullanarak kişilerin hak ve hürriyetlerine müdahale etmektedir¹⁸. Vergilendirme yetkisi; devletin ülkesi üzerindeki egemenliğine dayanarak vergi alma konusunda sahip olduğu hukuki ve fiili güç olarak tanımlanmaktadır¹⁹. Buna göre vergide kanunilik ilkesi; vergi ve benzeri mali yükümlülüklerin sadece yasama organı tarafından ve kanunla konulabileceğini, değiştirilebileceğini ve kaldırılabilceğini ifade etmektedir. Bu sebeple olağanüstü hal ve durumlar haricinde kanun harici düzenlemelerle vergi ve benzeri mali yükümlülük konulamaz, kaldırılamaz ve değiştirilemez.

Bu genel ilkenin belirlenmesinden sonra Anayasa'nın 73. maddesinde düzenlenen vergide kanunilik ilkesinin unsurları tespit edilecek olursa:

a. Vergiler

Vergi kanunla konulur, değiştirilir, kaldırılır. Vatandaş olmanın en temel mali külfeti vergidir. Herhangi bir hizmet karşılığı olmadan, devlet tarafından tahsil edilen bu temel mali yükümlülüğün kanunla konulması gerekir. Verginin kanuniliği ilkesi sadece verginin türünün, adının, miktarının, oranının kanunla konulması anlamına gelmemektedir. Verginin kanunla konulması ilkesi, “vergide, yükümlü, matrah, oran, tarh, tahakkuk, tahsil, uygulanacak yaptırımlar ve zamanaşımı gibi konuların yasayla düzenlenmesinin zorunlu olduğu²⁰” sonucunu doğurur.

Çünkü vergi ihdas etmek sadece yeni bir vergi türü belirlemekle sınırlı olmayıp, bir vergi türü ile yeni bir fiili (vergiyi doğuran olayı) ilişkilendirmek de vergi ihdası anlamına gelir ve bunun yukarıdaki Anayasal ilkeler (kanunilik) gereği kanunla yapılması gerekir. Aksi takdirde kanunda belirlenen birkaç vergi türü mevcutken, idari işlemle birçok yeni fiille ilişkilendirilerek vergi türleri aynı kalmakla birlikte vatandaş nezdinde hayatının birçok noktasında yeni vergi ve mali

¹⁸ TOSUNER, Mehmet, ARIKAN, Zeynep, Türk Vergi Yargısı, Kanyılmaz Matbaası, İzmir, 2011, s.20.

¹⁹ ÇAĞAN Nami, *Vergilendirme Yetkisi*, Kazancı Hukuk Yayınları, İstanbul, 1982, s.3.

²⁰ AYM, E.2005/173, K.2008/59, KT.21/02/2008.

yükümlülükler doğar. İşte bu halde vergilerin ve cezaların kanuniliği ilkesi ihlal edilmiş olur²¹.

Buna göre, verginin kanunla konulması verginin tüm kurucu unsurlarını ifade etmekte olup, sadece vergi türü, oranı, adı gibi unsurların ötesinde bir kapsama alanına sahiptir.

Yine Anayasa maddesinin lafzından da anlaşılacağı gibi, kanunilik ilkesi sadece verginin konulması aşamasıyla sınırlı değildir. Verginin “değiştirilmesi ve kaldırılması da” kanunla yapılır. Kamu hukukunun genel bir ilkesi olan “usulde paralellik ilkesi”nin burada anayasal bir hüküm halini aldığını görmekteyiz.

Danıştay’a göre, idare hukukunun en temel ilkelerinden birisi “usulde (yetki ve şekilde) paralellik” ilkesi olup, bu ilkeye göre, bir işlemin tesisinde uygulanan usul ve esaslar, aynı işlemin geri alınması veya kaldırılmasında da aynen uygulanacaktır²². Buna göre, tipik idari işlemlerde yargı içtihatlarıyla ortaya konulan usulde ve yetkide paralellik ilkesi, vergi konusunda Anayasal bir ilke olarak düzenlenmiştir.

Şu durumda, vergi ve verginin tüm asli unsurları kanunla konulduğu gibi, değiştirilmesi ve kaldırılması da kanunla yapılacaktır.

b. Vergi Benzeri Diğer Mali Yükümlülükler

Vatandaş olmanın mali yükümlülüğü sadece vergiden ibaret değildir. Vergiden sonra en genel anlamda bilinen mali yükümlülük olan harç ve resimler de verginin tabi olduğu kanunilik ilkesine tabidir. Hatta adı konulmayan bilahare ortaya çıkabilecek vergi, harç ve resim’e benzeyen mali yükümlülükler de verginin kanuniliği ilkesine tabidir. Bunlar vergiden farklı olarak yine devlet tarafından resen alınan ancak bir hizmetin karşılığı olarak ödenen mali yükümlülüklerdir. Anayasa, mali yükümlülükle ilgili kanunilik ilkesinde o kadar seçici ve hassas davranmıştır ki; bilinen mali yükümlülüklerin adını (vergi, resim, harç) sayarak ilkeyi bağlamamış “ve benzeri mali yükümlülükler” diyerek muhtemel vergi, resim, harç benzeri başka ad altında çıkabilecek mali yükümlülükleri de sınırlayıcı ilkeler kapsamına almıştır.

Böylelikle idare tarafından, değişik adlarda mali külfetler getiren düzenlemeler yapılması anayasal bir kuralla önlemiştir. Fakat bu sefer de,

²¹ AYDIN BİM, E.2008/606, K.2008/986, KT.05/11/2008.

²² D5D. E.1986/1688, K.1987/547, KT.06/04/1987, DD. s.68-69, Aktaran: AKYILMAZ, s.293.

benzeri mali yükümlülük sınıfına nelerin gireceği sıklıkla tartışma ve dava konusu haline gelmiştir. Aslında, aynen İspanya Anayasası'ndaki kanunilik düzenlemesinde olduğu gibi "Mali yükümlülük getiren her türlü düzenleme kanunla konur, değiştirilir ve kaldırılır" hükmü ihdas edilse, bu tür tartışmalar ve gereksiz davaların da önüne geçilmiş olacaktır.

c. Vergilerin Aleniliği

Anayasa'nın 73. maddesinde düzenlenen vergilerin kanuniliği ilkesinin doğal sonucu, vergilerin aynı zamanda teknik olarak bir kanun olmasıdır. Anayasa'nın 89. maddesi uyarınca da; Cumhurbaşkanı, Türkiye Büyük Millet Meclisi'nce kabul edilen kanunları on beş gün içinde yayımlar. Kanunların yayımlanması ise Resmi Gazete yoluyla yapılmaktadır. Dolayısıyla her kanun gibi vergiye ilişkin kanunlar da Resmi Gazete'de yayımlanacağından, vergilerin aleniyet kazanması sağlanmış olur.

d. Uluslararası Antlaşmalar

Anayasa'nın 90. maddesi uyarınca; Türkiye Cumhuriyeti adına yabancı devletlerle ve milletlerarası kuruluşlarla yapılacak antlaşmaların onaylanması, Türkiye Büyük Millet Meclisi'nin onaylamayı bir kanunla uygun bulmasına bağlıdır.

Görüldüğü gibi, uluslararası antlaşmalar yürürlüğe girerken teknik anlamda bir iç kanun halini almaktadır. Bu sebeple, kanunla uygun bulunan uluslararası bir antlaşmada mevcut bulunan vergi veya benzeri bir mali yükümlülük, kanunilik ilkesine aykırı olmayacaktır.

e. Bakanlar Kuruluna Yetki Devri

Anayasa'nın 73. maddesinin 3. fıkrasında kanunilik ilkesi belirtildikten sonra, 4. fıkrasında da çok sınırlı bir alanda istisna hükmü düzenlenmiştir. Bu istisna hükmü kanun koyucuya, sınırları Anayasa ile belirlenen bir alanda, Bakanlar Kurulu'na yetki devretme olanağı vermektedir. Buna göre; *mali yükümlülüklerin muaflık, istisnalar ve indirimleriyle oranlarına ilişkin hükümlerinde kanunun belirttiği yukarı ve aşağı sınırlar içinde değişiklik yapmak yetkisi Bakanlar Kurulu'na verilebilir.*

Bu ilkenin kıstasları şu şekilde sıralanabilir:

aa- mali yükümlülüğün sadece muaflık, istisna ve indirimleriyle, oranlarına ilişkin hükümlerinde,

- bb- kanunun belirlediği yukarı ve aşağı sınırlar içerisinde,
cc- kanunun yetki vermesi halinde,
dd- Bakanlar Kurulu kararıyla
değişiklik yapılabilir.

Bu kıstaslara göre kanun koyucu, mali yükümlülük koyma yetkisini istediği alanda başka bir organa yetki devredemez. Örneğin kanun koyucu Bakanlar Kurulu'na, yeni mali yükümlülük getirme, verginin konusunu genişletme, yeni mükellef veya sorumlu belirleme, tarh, tahakkuk, tahsil usulü belirleme gibi konularda istese de yetkisini devredemez.

ee- vergide kıyas yasağı mevcuttur:

Vergide kıyas yasağı Anayasa'da belirtilmemiş olup, verginin yasallığı ilkesinin doğal bir sonucu olarak ortaya çıkmaktadır. Yukarıda da belirtildiği üzere verginin kanuniliği ilkesi, mali yükümlülüğün tüm asli unsurlarının kanunla belirlenmesini gerektirmektedir. Bu sebeple, kanunda ifade edilenin dışında vergide, yükümlü, matrah, oran, tarh, tahakkuk, tahsil, uygulanacak yaptırımlar ve zamanaşımı gibi asli unsurlar kıyas yoluyla belirlenemez.

II. GÜMRÜK KANUNU'NUN DÜZENLEME ALANI

A. GENEL OLARAK

Gümrük vergisi, devlete kolay gelir sağlayan, XIX. yüzyıla kadar mali etkisi büyük olan ve XIX. yüzyıldan itibaren bir dış ticaret aracı hüviyetine bürünen çok stratejik bir vergidir²³.

Türk Gümrük rejiminin ana hatları 4458 Sayılı Gümrük Kanunu'nda belirlenmiştir²⁴. Gümrük Kanunu 13 kısım, 248 ana ve 6 geçici maddeden oluşan geniş kapsamlı karma nitelikte bir kanun olup, asıl amacı Türkiye'de gümrük düzenini korumak ve bunun işleyişini

²³ ÇELİK, Binnur, Gümrük Vergisi Hukuku, İmaj Yayıncılık, Ankara, 1999, sunuş. Gümrük vergisi denildiğinde akla ithalattan alınan vergi ve benzerleri gelmektedir. Fakat, günümüzde ihracattan da vergi alan ülkeler bulunmaktadır. Benzer şekilde Osmanlı Devleti'nde gümrük vergileri sadece ithalattan ve ihracat dediğimiz dış ticaretten değil, iç ticaretten de alınmıştır. Bu sebeple gümrük vergileri harici ve dahili gümrük vergileri olarak ikiye ayrılmıştı (Turhan ATAN, Türk Gümrük Tarihi, II. Cilt, Gümrük Müfettişleri Derneği Yayını, No:12, s.85.).

²⁴ GÜMRÜK KANUNU, 4458 Sayılı, 27/10/1999, 23866 RG.

sağlamaktır²⁵. Kanunun 1. Maddesinde ise, kanunun amacı, “Türkiye Cumhuriyeti Gümrük Bölgesine²⁶ giren ve çıkan eşyaya ve taşıt araçlarına uygulanacak gümrük kurallarını belirlemek” olarak tanımlanmıştır.

Yasanın 3. maddesinin 8. fıkrasında, Gümrük Vergileri, “yürürlükteki hükümler uyarınca eşyaya uygulanan ithalat vergilerinin ya da ihracat vergilerinin tümü” olarak, 9. fıkrasında ithalat vergileri “eşyanın ithalinde öngörülen gümrük vergileri ve eş etkili vergiler – tarım politikası veya işlenmiş tarım ürünleriyle ilgili özel düzenlemeler çerçevesinde alınan ithalat vergileri” olarak, 10. fıkrasında ise ihracat vergileri “–eşyanın ihracatında öngörülen gümrük vergileri ve eş etkili mali yükümler – tarım politikası veya işlenmiş tarım ürünleriyle ilgili özel düzenlemeler çerçevesinde alınan ihracat vergileri” olarak tanımlanmıştır. 3. maddenin 15. fıkrasında ise Gümrük Rejimi deyiminin: “serbest dolaşıma giriş rejimini – transit rejimini- gümrük antrepo rejimini – dahilde işletme rejimini – gümrük kontrolü altında işleme rejimini – geçici ithalat rejimini – hariçte işleme rejimini – ihracat rejimini” ifade edeceği belirtilmiştir. Böylelikle gümrük rejiminin ifade ettiği unsurlar belirlenmiştir .

B. ANTREPO REJİMİ

Gümrük rejimini oluşturan unsurlardan olan “gümrük antrepo rejimi” 4458 Sayılı Yasa’nın 93-107. maddeleri arasında düzenlenmiştir. Yasanın 93. maddesinin 1. fıkrasında gümrük antrepo rejimi “a- ithal vergilerine ve ticaret politikası önlemlerine tabi tutulmamış ve serbest dolaşıma girmemiş eşyanın, b- gümrük antreposuna alınması halinde ihracata ilişkin önlemlerden yararlanabilecek ihraç eşyasının, bir gümrük antreposuna konulmasına ilişkin hükümleri belirler” şeklinde tanımlanmıştır. Maddenin 2. fıkrasında ise antrepo işleticisi “gümrük antreposu işletmesine izin verilen kişi” şeklinde, kullanıcı ise “eşyanın antrepo rejimi beyanında bulunan kişi veya bu kişinin hak ve yükümlülüklerinin devredildiği kişi” şeklinde tanımlanmıştır. Özetle

²⁵TUNCER, Selahattin, Gümrükler ve Gümrük Vergileri (Teori-Uygulama), Yaklaşım Yayınları, Ankara, 2001, s.85.

²⁶ 4458 sayılı Gümrük Kanunu’nun 2. Maddesine göre “Türkiye Cumhuriyeti Gümrük Bölgesi, Türkiye Cumhuriyeti topraklarını kapsar. Türkiye kara suları, iç suları ve hava sahası gümrük bölgesine dahildir.

antrepo rejimi, gümrük vergilerine ve ticaret politikası önlemlerine tabi tutulmadan eşyanın depolanmasıdır²⁷.

Yasanın müteakip maddelerinde, gümrük antrepolarının kuruluş, açılış kuralları, işleticinin sorumlulukları, kullanıcının sorumlulukları, teminat koşulları, eşyanın antrepo kayıtlarına geçiriliş şekli, eşyanın kalış süresi, eşyanın elleçleme²⁸ işlemine tabi tutulması, eşyanın antrepodan izinli çıkarılması, fire oranları, eşyanın sayılması ve noksan çıkması halinde uygulanacak muamele ve müeyyideler belirlenmiştir.

III. GÜMRÜKTE NOKSAN ÇIKAN EŞYANIN MÜEYYİDESİ

A. NOKSAN ÇIKAN EŞYANIN VERGİLERİ

Gümrükte “*noksan çıkan eşya*” kavramı ilk olarak Gümrük Kanunu’nun 105. maddesinde düzenlenmiştir. Maddenin 1. fıkrası uyarınca, *genel ve özel antrepo işleticileri yıl sonunda antrepo mevcutlarına ilişkin bir listeyi gümrük idaresine verir. Her yıl, genel ve özel antrepolardaki eşya gümrük idaresince, işletici tarafından verilen liste göz önünde bulundurulmak suretiyle sayılır. Genel antrepolardaki eşyanın kısa sürede sayılamayacak kadar çok olması halinde, bunların gümrük idareleri tarafından örnekleme yöntemiyle sayılması mümkündür.*

Yasa maddesinin 2. fıkrasında ise “*Antrepolarda yapılan sayım sonucunda noksan çıkan eşyanın gümrük vergileri, duruma göre işletici veya kullanıcıdan tahsil edilir*” hükmüne yer verilmiş olup, 3. ve son fıkrasında *sayım sonucu fazla çıkan eşyaya uygulanacak muamele* düzenlenmiştir.

Bu yasa hükmüyle antrepolardaki eşyanın fiili durumuyla, idareye verilen listenin her yıl karşılaştırmasının yapılarak, rejim usulüne uygun olan eksilme dışında, eksik olan eşyanın tespitiyle eksik olan eşyanın gümrük vergilerinin tahsili amaçlanmıştır.

Çünkü gümrüksüz satış mağazaları ve depolarına konulan eşyalar, gümrük vergileri ödenmemiş ve serbest dolaşıma girmemiş eşyalar olup, buradaki eşyanın serbest dolaşıma girmesi gümrük vergilerinin ödenmesi veya 4458 Sayılı Yasa’nın ve diğer alt mevzuat hükümleri doğrultusunda

²⁷ÖZ, Ersan, Dış Ticarete Ulusal ve uluslararası Vergileme, Nobel Yayınevi, Adana, 2008, s.47.

²⁸ 4458 sayılı Gümrük Kanunu’na göre Elleçleme “gümrük gözetimi altındaki eşyanın asli niteliklerini değiştirmeden istiflenmesi, yerinin değiştirilmesi, büyük kaplardan küçük kaplara aktarılması, kapların yenilenmesi veya tamiri, havalandırılması, kalburlanması, karıştırılması ve benzeri işlemleri ifade eder”.

hak sahibi kişilere muafiyet limitleri dahilinde yapılan satışlarda mümkündür. Hal böyle olunca, depolardan mevzuatın öngördüğü usule göre çıktığı ortaya konulamayan ve sayımda eksik çıkan eşyalar, gümrük vergileri ödenmeden veya mevzuatın tanıdığı muafiyet ve istisnalardan yararlanmadan serbest dolaşıma çıkmış olmaktadır. Bu sebeple, noksan çıkan eşyanın gümrük vergilerinin tahsili, gümrük rejiminin doğal bir sonucu olarak tezahür etmektedir.

B. NOKSAN ÇIKAN EŞYANIN CEZALARI

Gümrük Kanunu'nun 234. ve devamı maddelerinde vergi kaybına neden olan işlemlere uygulanacak cezalar düzenlenmiştir.

Yasanın 236. maddesinde, depolarda yapılan sayım sonucu kayıtlara göre noksan eşya tespit edilmesi hali öngörülmektedir. Anılan yasa maddesinde,

“1- Gümrük antrepolarında veya gümrük idaresince eşya konulmasına izin verilen yerlerde yapılan sayımlarda kayıtlara göre eşyanın bir kısmının noksan olduğunun anlaşılması halinde, noksan çıkan eşyanın ithalat veya ihracat vergilerinin yanı sıra, bu vergilerin 3 katı para cezası alınır.

2- Gümrük antrepolarında veya gümrük idaresince eşya konulmasına izin verilen yerlerde yapılan sayımlarda kayıtlara göre fazla eşya çıkması halinde, bu eşyanın 177 ila 180. madde hükümlerine göre tasfiyeye tabi tutulmasının yanı sıra, fazla çıkan eşyaya ait ithalat veya ihracat vergileri tutarı kadar para cezası alınır.

3- Bu maddede belirtilen para cezaları, antrepo işleticilerinin veya kullanıcılarının sorumlulukları göz önünde bulundurularak, yapılan tespite göre bunlardan müteselsilen alınır” hükmüne yer verilmiştir.

Anılan hüküm, Gümrük Kanunu'nun on birinci kısım ikinci bölümünde yer almaktadır. On birinci bölüm başlığı “Cezalar” olup birinci bölüm “Genel Hükümler”, ikinci bölüm ise “Vergi Kaybına Neden Olan İşlemlere Uygulanacak Cezaları” düzenlemektedir. Maddenin sistematik konumunun belirlenmesi, anılan müeyyidelerin (vergi ve ceza) ceza niteliğinde düzenlendiğinin tespiti için önem arz etmektedir. Maddenin 1. fıkrasında sayımı sonunda noksan çıkan eşyanın vergi ve cezaları, 2. fıkrasında fazla çıkan eşyanın tasfiyesi ve cezası, 3. fıkrasında ise para cezalarının müteselsilen sorumluları belirlenmiştir.

Bu düzenlemede; gümrük eşyalarının bulundurulmasına izin verilen yerlerde (antrepo, mağaza) yapılan sayım sonunda kayıtlara göre noksan eşya tespit edilirse, gümrük vergileri tahsil edildiği gibi bu vergilerin 3 katı para cezası da tahsil edilecektir. Bu maddenin lafzında her ne kadar gümrük vergilerinden de bahsedilmekte ise de maddenin asıl düzenleme alanı, noksan çıkan eşyanın gümrük vergisi olmayıp, noksan çıkan eşya sebebiyle uygulanacak para cezasıdır. Çünkü, yasa hükmünde *“noksan eşyanın ithalat ve ihracat vergilerinin yanı sıra bu vergilerin 3 katı tutarında para cezası alınır”* denilmektedir. Buna göre, madde asıl cezayı düzenlemekte, cezanın oranını belirlerken, diğer maddeler uyarınca (örneğin 105. madde) tahsil edilecek olan gümrük vergilerinin *“yanı sıra”* para cezasının da alınacağını ve bu cezanın gümrük vergilerinin 3 katı olacağını belirtmektedir. Bu sebeple, bu madde; noksan eşyanın gümrük vergilerinin de tahsil olunacağını tekraren düzenleyen bir madde değil, cezaları düzenlerken gümrük vergilerini kıstas alan bir maddedir. Nitekim maddenin düzenlediği kısım başlığı *“Cezalar”* olup, bölüm başlığı da *“Vergi Kaybına Neden Olan İşlemlere Uygulanacak Cezalar”* şeklindedir. Bu bağlamda bu madde noksan çıkan eşyanın vergilerinin yasal dayanağı olmayıp cezalarının yasal dayanağıdır.

Bütün bu tespitler sonucunda; Gümrük Kanunu'nun 3. maddesinde, gümrük vergileri, ithalat vergileri ve ihracat vergilerinin, 93. maddesinde antrepo rejiminin, 96. maddesinde antrepo işleticilerinin sorumlulukları, 105. maddesinde, antrepolarda yapılan sayım sonrası noksan çıkan eşyanın gümrük vergilerinin işletici veya kullanıcıdan tahsil edileceği, 236. maddesinde ise, noksan çıkan eşya sebebiyle uygulanacak müeyyidelerin düzenlendiğini söyleyebiliriz.

C. GÜMRÜKTE MUAFİYET VE İSTİSNALAR

Serbest dolaşıma gümrük vergileri alınmadan sokulacak eşyalar ise yasanın 167. maddesinde düzenlenmiştir. Anılan yasa hükmü uyarınca; *“genel bir belirleme yapmak gerekirse; Cumhurbaşkanı'nın şahsi eşyaları, mütekabiliyet esasına göre getirilen diplomatik eşya, Milli Savunma Bakanlığı ve Emniyet Genel Müdürlüğü ihtiyacı için alınan güvenlikle ilgili bazı eşyalar, değeri 100 Euro'yu geçmeyen eşya, kullanılmış şahsi eşyalardan bazıları, değeri 300 Euro'yu geçmeyen yolcuların getirdiği eşya, nişan ve ödülleri, uluslararası çerçevede alınan hediyeler, bazı dernek ve vakıflara kuruluş amaçları doğrultusunda ithal edilen eşya, bir ticari faaliyetin yürütülmesi ile bağlantılı ithalat,*

ulaştırmacılıkta kullanılan bir kısım eşya, bilgi materyali, cenaze ile ilgili eşya ithali” vergiden muaf eşyalar olarak sayılmıştır.

Yasa maddesinin son fıkrasında ise; *“bu maddenin 4 ila 12. fıkralarında yer alan eşyayı tanımlamaya, bunların cins, nevi ve miktarı ile muafiyet ve istisna uygulanacak tutarları belirlemeye, maktu hadleri sıfıra kadar indirmeye veya iki katına kadar çıkarmaya ve sürelerle ilgili alt ve üst sınırları belirlemeye ve bu muafiyet ve istisnayı farklı eşyalar itibariyle birlikte veya ayrı ayrı uygulamaya Bakanlar Kurulu yetkilidir”* hükmü düzenlenmiştir. Bu fıkrada belirtilen bu (167) maddenin 4. fıkrasında, *“değeri 100 Euro’yu geçmeyen eşya”*, 12. fıkrasında ise *“diğer eşya”* başlığı altında; malül ve sakatların kullanımına mahsus eşya, doğal afetlerde zarar görenlere gönderilen eşya ile, spor müsabakalarında kullanılacak eczacılık ürünleri belirtilmektedir.

Yasa maddesinin diğer fıkralarında belirtilen eşyalar gümrük vergilerinden tümünden muaf tutulmuşken, 4. ve 12. fıkrada belirtilen eşyalarda, eşyanın tanımı, cinsi, nevi ve miktarı ile muafiyet ve istisna tutarları, oranları, süreleri gibi asli vergilendirme unsurlarını da içeren unsurları belirleme konusunda Bakanlar Kurulu’na yetki tanınmıştır.

İncelememizin esas konusu; gümrükte limit dışı veya limit fazlası çıkan eşyaya uygulanan müeyyidelerin kanunilik ilkesini ihlal edip etmediğı olmakla birlikte, 167. maddesinin bu hükmünün vergide kanunilik ilkesi yönünden kısa bir tahlilini yapmakta fayda bulunmaktadır.

İncelemenin başlarında vergide kanunilik ilkesi tanımlanırken, Anayasa Mahkemesi’nin çizdiği çerçeveye göre *“... vergide yükümlü, matrah, oran, tarh, tahakkuk, tahsil uygulanacak yaptırımlar ve zamanaşımı gibi konuların yasayla düzenlenmesi zorunludur”*.²⁹ Oysa, 167. maddenin son fıkrasında, 4. ve 12. fıkralarda yer alan eşyanın cinsi, nevi ve miktarını, muafiyet ve istisna tutarlarını belirlemeye Bakanlar Kurulu yetkili kılınmıştır. Bu unsurlar verginin asli unsurları olup kanunla belirlenmelidir. Kanunilik ilkesinin istisnası ise, Anayasa’nın 73. maddesinin son fıkrasında belirtilmiş olup, buna göre de Bakanlar Kurulu’nun yetkisi, mali yükümlülüklerin, muaflık, istisnalar ve indirimleriyle oranlarına ilişkin hükümlerinin *“kanunun belirttiğı yukarı ve aşağı sınırlar içinde”* değişiklik yapmaktan ibarettir. Oysa, 167. madde muafiyetle ilgili bir madde olmakla birlikte; Bakanlar Kurulu’na tanınan yetki kanunun belirlediğı alt ve üst sınırlar arasında oran belirlemenin

²⁹ AYM, E.2005/73, K.2008/59, KT.21/12/2008.

ötesinde, verginin konusu olan eşyayı tanımlamaya, cinsini, miktarını belirlemeye kadar gitmektedir. Bu haliyle de 167. maddenin son fıkrasının kanunilik ilkesinin ihlali örneği olduğunu ifade etmek gerekir.

Anılan yasa hükmü uyarınca Bakanlar Kurulu'nca her yıl, gümrükte satılan eşyalarla ilgili muafiyet sınırlarını belirleyen kararlar yayımlanmaktadır. Gümrüksüz Satış Mağazaları Yönetmeliği uyarınca, mağazadan yolcuya satış yapılması halinde usulünce satış fişi de düzenlenerek, mağazadan depoya veya diğer mağazalara eşya yollanması halinde ise eşya yollama kağıdı düzenlenerek işlem yapılmaktadır. Bu usule uygun olarak çıkan, ya da hiç çıkmayan eşya vergi muafiyetinden yararlanır. Bu usule uymadan çıkan ve depoda bulunmayan eşya *"noksan çıkan eşya"* olup 105. madde uyarınca gümrük vergileri işletici veya kullanıcıdan tahsil edilir.

IV. NOKSAN ADDEDİLEN EŞYA VE MÜEYYİDESİ

A. KONUYLA İLGİLİ HUKUKİ DÜZENLEME

Gümrük Kanunu'nun hiçbir maddesinde *"noksan addedilen eşya"* kavramı düzenlenmemiş olup, doğal olarak buna ilişkin müeyyide de düzenlenmemiştir. Bu kavrama en yakın kavram olarak kanunun 105. ve 236. maddelerinde *"noksan çıkan eşya"* düzenlenmiş olup, noksan çıkan eşyanın müeyyidelerine yer verilmiştir.

Noksan addedilen eşya, Gümrük Kanunu'nda yer almasa da gümrük rejiminde mevcut olup gerek kavram olarak, gerek müeyyide olarak yaygın uygulanan bir müessesedir. Yukarıda da belirtildiği üzere, fiilen yaygın uygulama alanı bulan bu kavramın müeyyidelerinin yasal anlamda düzenlendiği bir yer bulunmaktadır.

Noksan addedilen eşya'nın mevzuat temelini, Yönetmelikler oluşturmaktadır. Söz konusu Yönetmelik üç ayrı evre izlemiştir. Konuyla ilgili ilk Yönetmelik 10/03/2000 gün ve 23989 Sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan Gümrük Hattı Dışı Eşya Satış Mağazaları ve Depoları Yönetmeliğidir³⁰. Anılan yönetmeliğin 36. maddesinde *"Firmalar yıl sonunda mağaza ve depo mevcutlarına ilişkin bir listeyi gümrük idaresine verir. Gümrük idaresince her yıl firmalar tarafından verilen liste göz önünde bulundurulmak suretiyle buralardaki eşya sayılır. Eşyanın kısa sürede sayılamayacak olması halinde, bunların örnekleme yöntemiyle sayılmaları mümkündür."*

³⁰ Aydın BİM, E.2008/707, K.2008/1002, KT.05/11/2008.

Sayım sonunda tespit edilen fazla ve noksanlıklar hakkında gümrük mevzuatı hükümleri doğrultusunda aşağıda belirtilen şekilde işlem yapılır:

Mevcut kayıtlar ile sayım sonunda tespit edilecek miktarlar arasında fark bulunduğu takdirde noksan ve fazlalıkların sebebi araştırılır.

a) *Antrepolarda yapılan sayım sonucunda noksan çıkan eşyanın gümrük vergileri tahsil edilir.*

b) *Yapılan sayım sonucunda fazla çıkan eşya kayıtlara alınır. Bir fazlalığın geçerli nedenlerden ileri geldiğine gümrük idaresince kanaat getirilmediği takdirde, sözkonusu eşya, 4458 Sayılı Gümrük Kanunu'nun 177 ila 180. maddeleri hükümleri uyarınca tasfiyeye tabi tutulur.*

*Ayrıca yukarıda belirtilen fıkraların uygulanmasında 4458 Sayılı Gümrük Kanunu'nun 236. maddesine göre işlem yapılır. Yapılan inceleme ve denetlemeler sonucunda, hak sahibi olmayan kişilere yapıldığı ya da hak sahiplerine olmakla birlikte limit üzerinde gerçekleştiği belirlenen satışa ilişkin eşya da, **noksan çıkan eşya addedilerek işlem yapılır.** Bu tür eşyanın gümrük vergileri tahsil edilir. Ayrıca limit fazlası veya hak sahibi olmayan kişilere yapıldığı anlaşılan her bir satış için 4458 Sayılı Gümrük Kanunu ve 5607 Kaçakçılıkla Mücadele Kanunu³¹ hükümleri ile Gümrük Hattı Dışı Eşya Satış Mağazaları ve Depoları Yönetmeliği'nin 35. maddesi hükümlerine muhalefet teşkil etmesi halinde gereği ayrıca ifa edilir.” düzenlemesi yer almıştır.*

Anılan hüküm 10/08/2006 gün ve 24255 Sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan Yönetmelikle değişikliğe uğramıştır. Maddenin yeni halinde, ilk üç fıkrada; sayım sonrasında noksan veya fazla çıkan eşya ile ilgili düzenleme yapılmış olup, 4 ve 5. fıkralarda, limit dışı veya limit fazlası satış (hak etmeyenlere satış veya hak ettiğiinden fazla miktarda satış) düzenlenmiştir.

Anılan 4. ve 5. fıkralardaki düzenlemede “*yapılan inceleme ve denetlemeler sonucunda, hak sahibi olmayanlara yapıldığı ya da hak sahibi olanlara limit üstünde gerçekleştiği anlaşılan satışa ilişkin eşya, eksikliğin boyutuna bağlı olarak yapılacak adli takibat dışında noksan çıkan eşya addedilerek, Gümrük Kanunu'nun 236. maddesi uygulanır.*

³¹ 31 Mart 2007 Tarih ve 26479 Sayılı Resmi Gazete'de Yayımlanmıştır.

Hak sahibi olmayanlara satış yapılmasını, hak sahibi olanlara mükerrer ve limit üstünde satış yapılmasını önlemek üzere müsteşarlık tarafından uygulanması istenecek bilgisayar sistemi dışına çıkan mağaza ve depoların faaliyeti durdurulur. Sistem üzerinde değişiklik yapan mağaza ve depoların açılış izinleri iptal edilir” kuralına yer verilmiştir.

Söz konusu Yönetmelik 13/10/2006 tarihine kadar yürürlükte kalmış olup 26318 Sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan Gümrüksüz Satış Mağazaları Yönetmeliğinin 40. maddesi ile yürürlükten kaldırılmış ve yerini bu yeni Yönetmelik almıştır. Yeni yönetmeliğin (13/10/2006’da yürürlüğe giren) 36. maddesi de sayım sonrası noksan ve fazla çıkan eşyalar ile limit dışı veya limit fazlası olarak satılıp noksan addedilen eşyayı düzenlemektedir. Anılan yönetmeliğin 36. maddesi “*mağaza ve depolarda yapılan sayımlarda, firma tarafından verilen mağaza ve depo mevcutlarına ilişkin listeler ile eşyanın giriş ve çıkış belgeleri göz önünde bulundurulur. Eşyanın kısa sürede sayılamayacak olması halinde örnekleme yöntemiyle sayımı yapılabilir.*

Sayım sonunda noksan çıkan eşyanın vergileri tahsil edilir. Bu noksanlığın Gümrük Kanunu’nun 106. maddesinde sayılan geçerli nedenlerden ileri geldiği ispatlanmadığı takdirde noksan çıkan eşya için Gümrük Kanunu’nun 236. maddesine göre işlem yapılır.

Sayım sonunda fazla çıkan eşya kayıtlara alınır. Bu fazlalığın geçerli nedenlerden ileri geldiği ispatlanmadığı takdirde fazla çıkan eşya Gümrük Kanunu hükümleri çerçevesinde tasfiye edilir. Ayrıca, fazla çıkan kısım için Gümrük Kanunu’nun 236. maddesine göre işlem yapılır.

Yapılan inceleme ve denetlemeler sonucunda hak sahibi olmayanlara yapıldığı anlaşılan eşya ile hak sahibi olanlara limit üstünde satılan eşya noksan çıkan eşya addedilerek Gümrük Kanunu’nun 236. maddesi uygulanır. Eksikliğin boyutuna bağlı olarak yapılabilecek adli takibat hükümleri saklıdır.” şeklinde dir.

Yukarıda tespit edildiği üzere, “**noksan addedilen eşya**” kavramı gümrük mevzuatına Yönetmeliklerde girmiş olup, Gümrük Kanunu’nda bu kavram yer almamaktadır.

B. NOKSAN ADDEDİLEN EŞYANIN MÜEYYİDESİ

1. VERGİLER

Gümrük Kanunu’nun 105. maddesinde sayım sonrası noksan çıkan eşya düzenlenmiş olup, 2. fıkrasında, noksan çıkan eşyanın gümrük

vergilerinin işletici veya kullanıcıdan tahsil edileceği belirtilmiştir. Bu düzenleme müessesenin tabiatına uygun olup, yasanın öngördüğü sistem dışında dolaşıma giren eşya, yasada öngörülen muafiyetten yararlanamaz. Dolayısıyla, muafiyet dışı eşya olarak gümrük vergileri tahsil edilir. Yine yasa gereği bu vergilerin sorumlusu mutad dışı olarak antrepo işleticisi veya kullanıcıdır.

Noksan addedilen eşyada da noksan olan eşyada olduğu gibi, gümrük vergilerinin tahsil edilip edilemeyeceği muğlaktır. Öncelikle, yasada “noksan addedilen eşya” kavramına yer verilmemiş olup, Yönetmelikte tanımlanan fiil sebebiyle, bu fiilin vergiyi doğuran olay sayılıp, gümrük vergisi alınması vergide kanunilik ilkesine aykırı olur.

Konuyu düzenleyen Yönetmelik hükmü ele alınacak olursa; yönetmeliğin 1. fıkrasında eşyanın sayımı usulü düzenlenmekte olup, 2. fıkrasında noksan çıkan eşyanın vergilerinin tahsil edileceği ve yasanın 236. maddesine göre işlem yapılacağı, 3. fıkrasında ise, fazla çıkan eşyanın tasfiyesi düzenlenmekte idi³². Anılan yönetmeliğin ilk üç fıkrasındaki düzenleme, yasanın 105. ve 236. maddesine paralel bir düzenlemedir. Çünkü Yönetmelikte belirtilen noksan çıkan eşya kavramı da bu eşyaların gümrük vergilerinin sorumlulardan tahsil edileceği de zaten anılan yasa hükümlerinde düzenlenmiştir. Dolayısıyla yönetmeliğin bu fıkralarında düzenlenen eksik çıkan eşyaya uygulanacak müeyyidede kanunilik ilkesine aykırılık yoktur. Ancak şunu belirtmek gerekir ki, yasanın 236. maddesinde eksik çıkan eşyanın vergisinin tahsili değil, “vergilerin yanı sıra bu vergilerin 3 katı para cezası” alınacağı düzenlenmiştir. Başka bir ifadeyle 236. madde eksik çıkan eşyanın vergilerinin tahsilinin yasal dayanağı değildir. Vergilerin tahsilinin yasal dayanağı 105. maddedir. 236. maddenin bulunduğu on birinci kısım, “Cezalar” başlığını taşıdığı gibi, alt bölüm olan ikinci bölüm başlığında “Vergi Kaybına Neden Olan İşlemlere Uygulanacak Cezalar” şeklindedir.

Hal böyle olunca, yönetmeliğin atıfta bulunduğu 236. maddenin hem sistematik konumu hem lafzı gereği noksan çıkan eşyanın yasal dayanağı olduğu söylenemez. Ancak yasanın 105. maddesinde, eksik çıkan eşyanın gümrük vergilerinin işletici veya kullanıcıdan tahsil edileceği düzenlendiğinden Yönetmelikteki düzenleme vergiler yönünden kanuni dayanaktan yoksun değildir.

³² GÜMRÜKSÜZ SATIŞ MAĞAZALARI YÖNETMELİĞİ, 36. md., KT.13/10/2006 – 26318 RG.

Yönetmeliğin dördüncü fıkrasında düzenlenen “noksan addedilen eşya”ların, vergilerine gelince; hak sahibi olmayanlara veya hak sahibi olup da limit üstünde satılan eşyanın “noksan çıkan eşya” addedilerek Gümrük Kanunu’nun 236. maddesinin uygulanacağı düzenlenmektedir. Yönetmeliğin lafzından da anlaşılacağı gibi bu eşyalar “**noksan eşya**” değil “**noksan addedilen eşya**”dır. Noksan addedilen eşyanın ortaya çıkma şekli ise, yukarıda izah edildiği üzere, yasanın verdiği yetki uyarınca gümrük vergisinden muaf olacak malların türü, miktarı, oranı belirlenmekte olup, bu usule uyulmadan satış yapılmasıdır.

Buna göre gümrük mağazalarından alışveriş yapan yolculara, Bakanlar Kurulu kararıyla belirlenen miktarda vergiden muaf eşya satılmaktadır. Bu eşya satılırken alıcının (yolcunun) kaydının tutulması ve muafiyet dışı kişilerin alışveriş yapmaması veya muafiyet miktarından fazla satış yapılmaması gerekmektedir. Kontroller sırasında, muafiyet dışı kişilere satış yapılması (limit dışı) veya muafiyetten fazla eşya satılması (limit fazlası) halinin tespiti durumunda, yönetmeliğin 36. maddesinin 4. fıkrası uygulama alanı bulacaktır. 4. fıkra ise müeyyide öngörülmeyp doğrudan yasanın 236. maddesine atıf yapılmaktadır. Yukarıda da izah edildiği üzere yasanın 236. maddesi bir ceza maddesi olup, vergi tahsilatını öngörmemektedir. “noksan addedilen eşya” yasanın 105. maddesinde de düzenlenmediğinden yönetmeliğin 36. maddesinin 4. fıkrası uyarınca, noksan addedilen eşyanın gümrük vergilerinin tahsili için pozitif bir hüküm bulunmamaktadır.

Oysa 10/03/2000 tarihli Gümrük Hattı Dışı Eşya Satış Mağazaları ve Depoları Yönetmeliği’nin 5. fıkrasında, noksan addedilen eşya tanımlandıktan sonra, bu tür eşyaların gümrük vergilerinin tahsil edileceği, ayrıca yasanın 236. maddesine göre işlem yapılacağı, düzenlenmekte idi. Burada *gümrük vergilerinin tahsil edileceğine dair cümle ile ayrıca yasanın 236. maddesine göre işlem yapılacağı* cümlesinin ayrı olması manidardır. Yönetmelik adeta 236. maddenin sadece cezaları düzenlediğinin farkındadır. Bu düzenlemeye rağmen, eski Yönetmelik uyarınca da noksan addedilen eşyanın, gümrük vergilerinin yasal dayanağı olduğundan söz edilemez. Çünkü Gümrük Kanunu’nda ülkeye giriş çıkış yapan eşyaların gümrük vergileri ile noksan çıkan eşyanın gümrük vergileri düzenlenmiştir. Dolayısıyla Yönetmelikte belirtilse de “noksan addedilen eşya”nın gümrük vergilerinin tahsili kanunilik ilkesinin ihlali anlamına gelir.

Yine 10/03/2000 tarihli yönetmeliğin 10/08/2006 gün ve 26255 Sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan değişik 36. maddesinin 4. fıkrasında da “noksan addedilen eşya” için vergilerin tahsil edileceği ibaresi kaldırılmış olup, adli takibat dışında Gümrük Kanunu’nun 236. maddesinin uygulanacağı düzenlenmiştir. Böylelikle bir nevi, müeyyide anlamında 10/08/2006 tarihli Yönetmelikteki düzenleme öngörülmüştür.

Bu bağlamda, Yönetmeliğin gerek ilk düzenlemelerinde gerekse 13/10/2006 tarihli düzenlemesinde yer verilen “noksan addedilen eşya” için gümrük vergilerinin tahsil olanağı bulunmamaktadır. Çünkü Yönetmeliğin atıfta bulunduğu yasa maddesi, lafzı ve sistematik konumu olarak ceza hükmü içermekte olup vergi tahsilatına ilişkin hüküm içermemektedir.

2. CEZALAR

Yukarıda da izah edildiği üzere, kanuni boyutta, “noksan addedilen eşya” düzenlenmediği için bunlara ilişkin cezai düzenleme de bulunmamaktadır. “Noksan addedilen eşya” ve onun cezasının mevzuat kaynağını da Yönetmelikler oluşturmaktadır. Konu, yukarıda gelişim ve değişim safhası belirtilen ve halen yürürlükte olan 13/10/2006 gün ve 26318 Sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan Gümrüksüz Satış Mağazaları Yönetmeliği’nin 316. maddesinin 4. fıkrasında düzenlenmiştir. Anılan maddede, “noksan addedilen eşya” ile ilgili olarak Gümrük Kanunu’nun 236. maddesinin uygulanacağı belirtilmiştir. Yasanın 236. maddesinde ise yukarıda da belirtildiği üzere *“sayımlarda kayıtlara göre eşyanın bir kısmının noksan olduğunun anlaşılması halinde, noksan çıkan eşyanın ithalat veya ihracat vergilerinin yanı sıra, bu vergilerin üç katı tutarında para cezası alınır”* hükmü düzenlenmekte idi. Görüldüğü üzere burada, “sayım sonrası noksan çıkan eşya” kavramına yer verilmiş ve bu eşyaların, tahsil edilmesi gereken gümrük vergilerinin üç katı tutarında para cezası alınacağı belirtilmiştir.

Böylelikle yasada düzenlenen “sayım sonrasında noksan çıkan eşya” için öngörülen cezalar, Yönetmelikte düzenlenen “noksan addedilen eşya” için de uygulanacaktır. Noksan addedilen eşyanın ortaya çıkması ise, yukarıda açıklandığı üzere gümrük depo ve mağazalarından hak etmeyenlere muafiyete tabi eşya satılması veya hak ettiği miktardan fazla satılması (limit dışı-limit fazlası) şeklinde tezahür etmektedir. Burada cezanın konusu (ve de verginin) noksan addedilen eşya olup, cezayı (vergiyi) doğuran olay ise, sayım sonrası eşyanın eksik çıkması değil, hak

etmeyen kişilere muafiyetli eşya satılmasıdır. Kanununun 236. maddesinde düzenlenen cezanın (verginin) konusu ve cezayı (vergiyi) doğuran olay ile, yönetmelikte düzenlenen cezayı (vergiyi) doğuran olay farklıdır. Bunun yanında, yönetmelikte düzenlenen bir fiil için yasadaki cezanın öngörülmesi, suç ve cezaların kanuniliği ilkesinin de ihhalidir. Çünkü suç türü yönetmelikle belirlenmiştir.

V. NOKSAN ADDEDİLEN EŞYANIN HUKUKİ KONUMU

A. VERGİLER YÖNÜNDEN

Anayasa'nın 38/3. maddesinde suç ve cezaların kanuniliği ilkesi, 7. maddesinde de yukarıda ayrıntılı tahlil edildiği üzere verginin kanuniliği ilkesi, 124/1. maddesinde de yönetmeliklerin, yasa ve tüzüklerin uygulanmasını sağlamak üzere çıkarılacağı hükümleri düzenlenmektedir. Bu hükümlerin değerlendirilmesinden, vergi ve benzeri mali yükümlülükler getirilmesi ile bu yükümlülüğün ihlali halinde, verilecek cezaların kanunla belirlenebileceği, idari işlemle sadece muaflık-istisna indirim oranlarında değişiklik yapılabileceği, idarenin genel düzenleyici işlemle (yönetmelikle) sadece kanun ve tüzüklerin uygulanmasına dönük kural koyabileceği, kanunun düzenleme alanıyla ilgili kanunun emri dışında kural koyamayacağı sonucuna varılmaktadır.

Bu bağlamda, noksan addedilen eşya için tahsil olunacak vergiler değerlendirilecek olursa: Gümrük giriş ve çıkışlarında alınacak vergiler Gümrük Kanunu'nda düzenlenmiştir. Yasada ayrıca sayım sonucu noksan çıkan eşyanın gümrük vergilerinin alınacağı da düzenlenmiştir. Noksan addedilen eşya ise Gümrük Kanunu'nun hiçbir maddesinde verginin konusu olarak düzenlenmemiştir. Yönetmelikte düzenlenen verginin konusu ise "noksan addedilen eşya" olup, burada vergiyi doğuran olay ise, limit dışı veya limit fazlası satış yapılmasıdır. Böylelikle yönetmelikte, yasanın hiçbir maddesinde tanımlanmayan bir fiil (vergiyi doğuran olay) tanımlanarak, yasanın 236. maddesine atıf yoluyla bu madde uyarınca bu eşyanın gümrük vergilerinin tahsili yoluna gidilmektedir.

Burada vergide kanunilik ilkesi iki manada ihlal edilmektedir. Öncelikle yönetmelikle ihdas edilen vergiyi doğuran olay yasaya atıfta bulunulup vergilendirilmektedir. Böylelikle yönetmelikle vergilendirme yapılmakta olup, bununla vergide kanunilik ilkesi ihlal edilmektedir. Aksi düşünülecek olursa, kanunla belirlenen birkaç vergi türü mevcutken idari işlemle birçok yeni fiil ilişkilendirilerek vergi türleri aynı kalmakla

birlikte vatandaş nezdinde hayatın birçok noktasında yeni vergi ve mali yükümlülük doğmasının yolu açılır.

Nitekim, yönetmeliğin 36. maddesinin 4. fıkrası ile yasada olmayan vergiyi doğuran olay getirilerek, Anayasa'nın hem 73. maddesinde düzenlenen verginin kanuniliği ilkesi hem de 124/1. maddede düzenlenen, yönetmeliklerin yasa uyarınca çıkması gerektiği (normlar hiyerarşisi) ilkesi ihlal edilmiştir.

Bunun yanında yönetmeliğin atıfta bulunduğu, yasanın 236. maddesi gerek sistematik konum gerekse lafzı itibari ile “cezaları” düzenleyen bir madde olup, bu madde uyarınca, ayrıca gümrük vergisi tahsilatı, vergilerin kanuniliği ilkesinin ihlalinin bir başka boyutudur.

B. CEZALAR YÖNÜNDEN

Noksan addedilen eşyanın cezasının düzenlenmesi de vergiler gibidir. Yönetmeliğin 36. maddesinin 4. fıkrasında, noksan addedilen eşya için yasanın 236. maddesinin uygulanacağı düzenlenmiş olup, 236. maddenin 1. fıkrası uyarınca da noksan çıkan eşyanın gümrük vergilerinin üç katı para cezası alınır.

Burada da yasada “noksan addedilen eşya”nın değil, sayım sonucu noksan çıkan eşyanın gümrük vergilerinin üç katı para cezası alınacağı düzenlenmiştir. Bu sebeple kanuni düzenlemedeki cezanın sebebi ile yönetmelikte düzenlenen sebep farklıdır. Bu yönden de cezanın kanuniliği ilkesi ihlal edilmiştir. Çünkü cezanın kanuniliği sadece ceza türünün, miktarının kanunda belirlenmesi değil, cezanın sebebinin de kanunda belirlenmesi sonucunu doğurur. Hal böyle olunca, yönetmelikle cezaya konu fiiller (cezanın sebebi) belirlenerek, kanundaki bir ceza ile ilişkilendirilmesi cezanın kanuniliği ilkesine aykırıdır.

Bunun yanında “noksan addedilen eşya”da vergilendirmeyi izah ederken bu vergilendirmenin, vergilerin kanuniliği ilkesine aykırı olduğunu belirtmiştik. Bu durumda, cezaya ilişkin hüküm “... bu vergilerin 3 katı para cezası alınır” dediğine göre, verginin kanuniliği ilkesine aykırı olduğu tespit edilen vergiler hukuka aykırı olacağına göre, bunların üç katı para cezalarının da hukuka uyarlılığından söz edilemez.

VI. KONUYLA İLGİLİ MAHKEME KARARLARI

Vergi yargısının gümrük hukukuyla ilgili elbette pek çok kararı vardır. Burada değerlendirmeye tabi tutulacak olanlar ise, inceleme konusu çerçevesinde “limit dışı- limit fazlası satış” sebebiyle yönetmeliğin 36.

maddesi ve yasanın 236. maddesi uyarınca tahakkuk ettirilen vergi ve cezaları ile ilgili kararlar olacaktır.

Elde edilebilen mahkeme kararlarından³³, hem davanın reddi yönünde hem de iptali yönünde kararlar bulunmakla birlikte bunların hiçbirinde, ihtilafın “vergilerin kanuniliği” boyutuyla ele alınmadığı tespit edilmiştir. İhtilafı bu yönüyle ele alan tespit edebileceğimiz ilk karar(lar) Aydın Bölge İdare Mahkemesine aittir.

Bu kararlardan örnekler sunmak gerekirse:

– Gaziantep 1. İdare Mahkemesi’nin E: 2005/273 sayılı kararı: “...*davalı idarece işlem tesisine sebep olarak gösterilen onüç adet satış fişindeki yolcu isimlerinin giriş çıkış listelerinde bulunmaması ve hayali olması hususunun eksik incelemeye dayandığı, davacı şirkete ait mağazaca taahhütnameye aykırı işlem yapıldığı hususunun sabit bulunmadığı anlaşılmış olup, dava konusu işlemde hukuka uygunluk görülmemiştir.*” Bu kararda, ihtilaf maddi olay ve sübut konusunda ele alınmış ve tespit yeterli görülmemiştir.

– Edirne Vergi Mahkemesi’nin 31/12/2004 gün ve E: 2004/270, K: 2004/551 sayılı kararı: “...*giriş çıkış yapan yolcuların pasaport numaralarının yanlış yazılmış olabileceği, giriş çıkış kaydı görünmeyen yolcuların belirtilen tarihten bir gün önce veya bir gün sonra kayıtlarının olabileceği iddia edilmesi nedeniyle, uyuşmazlığa konu edilen satış fişlerinin ilgili tarihlerde Türkiye’ye giriş çıkış yapan yolcular adına ve yasal limitleri dahilinde düzenlenip düzenlenmediğinin bu iddialar karşısında yeniden açıklığa kavuşturulması gerekmektedir.*” Görüldüğü gibi bu kararda da maddi olay üzerinde durulup, iddialar ciddiye alınarak sübut konusunda idareye yükümlülükler getirilerek işlem iptal edilmiştir. Söz konusu vergi ve cezaların kanuniliği konusuna değinilmemiştir.

– Edirne Vergi Mahkemesi’nin 29/11/2002 gün ve E: 2002/405, K: 2002/632 sayılı kararı: “...*numaralı satış fişleri ile adlarına belge düzenlenen şahısların 28/04/2002 tarihinde çıkış yaptığı görüldüğünden, her ne kadar çıkış tarihleri farklı ise de yolcular adına satış fişi düzenlendiğinden bu fişlerin geçerli kabul edilmesi gerektiği...*” Burada da maddi olay irdelenerek, vergi ve ceza için yasal sebep oluşmadığı gerekçesiyle karar verilmiştir.

³³ AYDIN VM, E. 2007/1851, K.2008/1467, Dosya.

– Tekirdağ Vergi Mahkemesi'nin 05/09/2005 gün ve E: 2004/574, K: 2005/221 sayılı kararı: “...*usulsüz satışlar yapıldığı yönünde yeterli bir incelemeye dayalı kesin kanıtların ortaya konulmadığı görüldüğünden davacı şirket adına yapılan gümrük vergisi, katma değer vergisi, özel tüketim vergisi ve tütün fonu tahakkukunda yasaya uyarlık bulunmamaktadır.*” Bu kararda da maddi olayın sübutu yönünden hüküm kurulmuştur.

– Aydın Vergi Mahkemesinin 28/02/2008 gün ve E: 2007/1346, K: 2008/416 sayılı kararında, “... *olayda vergiyi doğuran olay, sadece antrepodaki eksiklik değil, vergi istisna ve muafiyeti tanınamayacak miktarda yapılan limit üstü teslimlerden kaynaklanmaktadır. Satış yapılan ve yurtdışında bulunan onca kişiden verginin tahsili mümkün bulunmadığından kanundaki ifadeye bağlı kalınarak (duruma göre) halin icaplarına göre antrepo işleticisinden antrepo kurallarına aykırı hareket halinde vergileri ödeyecekleri konusunda taahhüt alınmakta ve bu taahhüt mağaza açabilmenin koşullarından birini teşkil etmektedir.*” gerekçesiyle davanın reddi yolunda hüküm kurulmuştur. Bu kararda da mevzuatın niteliğiyle ilgili hiçbir muhakeme yapılmamış olup, limit dışı-fazlası satış sabit kabul edilerek antrepo rejimi gereği işleticinin verdiği taahhüt uyarınca vergi ve ceza tahakkuku hukuka uygun bulunmuştur.

– Aydın Vergi Mahkemesi'nin 05/10/2007 gün ve E: 2006/1427; K: 2007/1442 sayılı kararında ise, yukarıdaki kararında olduğu, antrepo işleticisinin verdiği taahhüt ve yasa gereği sorumlu olduğu vurgulandıktan sonra, “*davacı firmaca iki satış sayısı arasındaki fark nedeniyle aynı yolcunun alışveriş yaptığını bilemeyecekleri ileri sürülmüş ise de davacının işletmesinde pasaport numarası veya yolcu ismine göre kontrol sistemini kurarak mükerrer satışların önüne geçmesi zorunlu olup, aksi yaklaşımın gümrük hattı mağaza ve depolarından hak sahibi olmayan kişilere yapılacak satışları meşru hale getireceği...*” gerekçesine yer verilmiştir. Bu kararda, fiil sabit kabul edildikten sonra, antrepo işleticisi olmanın gereği olarak; işleticinin limit üstü veya fazlası satışı önleyecek tedbirleri alma görevi olduğu ifade edilmiştir.

– Aydın Vergi Mahkemesi'nin 18/03/2008 gün ve E: 2007/1110, K: 2008/538 sayılı kararında fiil sabit kabul edildikten sonra, “...*Nitekim, Gümrük Kanunu'nun 105. maddesinin 2. fıkrasında, gümrük idaresine antrepodan kural dışı olarak çıkan ve bu suretle noksan addedilen eşya ile ilgili gümrük vergilerinin kullanıcı veya işleticiden herhangi birinden tahsili konusunda takdir yetkisi tanınmış olup, bu takdir yetkisinin konu*

ile ilgili hiçbir kusuru bulunmayan ve yolcuya yapılan satışta limitin aşılmış ve aşılmadığı hususunda bilgi sahibi olması imkanı bulunmayan, dolayısıyla bu konuda sorumlu tutulamayacak olan antrepo işleticisi aleyhine kullanılması hukuka aykırı bulunmaktadır.” gerekçesiyle davanın kabulüne karar verilmiştir. Burada Mahkeme fiilden dolayı sorumluluğu kabul etmekte ancak *“işleticinin değil kullanıcının sorumlu tutulmasının gerektiğini, limitin aşılması konusunda hiçbir bilgi sahibi olmayan işleticinin sorumlu tutulmasını hakkaniyet ilkelerine uygun görmemekte.”* Mahkeme burada iki yanılığa düşmektedir; öncelikle *kullanıcının*, limit fazlasına sebep olan *yolcu* olduğunu kabul etmekte, sonra da yasa koyucu *“duruma göre işletici veya kullanıcıdan tahsil edilir”* dediği halde, işleticiden yapılan tahsilatı *“hakkaniyete”* aykırı bulmakta. Oysa yasanın açık hükmü karşısında hakkaniyet gerekçesiyle hüküm kurulamaz. Ayrıca yasaya göre kullanıcı antrepo veya mağazayı kullanan olup, teknik anlamda, kullanıcı yolcu değildir.

– Ankara 3. Vergi Mahkemesi’nin 08/12/2006 gün ve E: 2006/713, K: 2006/1629 sayılı kararında *“...yasal mevzuata göre, antrepo sayımına göre değil, bilgisayar ortamında mağazalardaki satış miktarları ile giriş miktarları arasındaki limit fazlaları gözetilerek ceza kesilmiştir.*

Bu durumda fili sayım yapılmadan 236/1. maddeye göre kesilen para cezasında hukuki isabet görülmemiştir” gerekçesiyle davanın kabulüne karar verilmiştir. Oysa yasada fili sayım zorunluluğu getirilmediği gibi ilgili yönetmeliği 36. maddesinde *“eşyanın kısa süre ile sayılamayacak olması halinde, bunların örnekleme yoluyla sayılması mümkündür”* denilmektedir.

Konuyla ilgili bazı vergi mahkemesi kararlarında ise, cezalar arasında yer alan *“tütün fonunun üç katına tekabül eden”* cezalar tütün fonu’nun bir vergi olmadığı gerekçesiyle iptal edilmiştir³⁴.

Gümrüklerde limit dışı-fazlası satış sebebiyle, bu satışların noksan eşya addedilerek tahakkuk ettirilen vergi ve cezalarına karşı açılan davalarda ihtilafa kanunilik ilkesi yönünden yaklaşp, vergi ve cezaları kanunilik ilkesine aykırı bulan ilk mahkeme kararı ise (tespit edebildiğimiz) Aydın Bölge İdare Mahkemesidir³⁵.

³⁴ Aydın VM, E.2007/1504, K.2008/831, KT.30/04/2008.

³⁵ Aydın BİM, E.2008/606, K.2008/986, KT.05/11/2008.

Anılan kararın değerlendirilmesinden, davacı şirket hakkında cevaplı rapor düzenlenerek, yurt dışına çıkış kaydı bulunmayan şahıslar adına sahte fiş düzenlenerek gümrüksüz eşya satıldığı ya da yurt dışına çıkan yolcuların bazılarının satış limitleri üzerinde muafiyetli mal satıldığının tespit edilerek gümrük vergisi, özel tüketim vergisi, katma değer vergisi ile tütün fonu düzenlendiği, bu vergilere karşı açılan davada Aydın Vergi Mahkemesince³⁶ “*ilgili yönetmeliğin 36. maddesi uyarınca limit dışı veya limit fazlası satılan eşyanın noksan eşya addedildiği, yasanın 236. maddesinde noksan eşyalar için getirilen müeyyidelerin uygulanacağı bu sebeple vergi ve vergilerin üç katı ceza alınmasında hukuka aykırılık bulunmadığı*” kararı verilmiştir. Anılan karara yapılan itiraz üzerine Aydın Bölge İdare Mahkemesi tarafından söz konusu karar ile “*Anayasanın 38/3. maddesi ve 73. maddesinde suç ve cezalarda kanunilik ile verginin kanuniliğinin düzenlendiği, Gümrük Kanunu’nda noksan çıkan eşyanın müeyyidelerinin düzenlendiği, yönetmelikte düzenlenen fiilin ise, limit dışı limit fazlası satılan eşya olduğu, yönetmelikte düzenlenen fiil için kanunda düzenlenen müeyyideye atıf yapılmasının kanunilik ilkesinin ihlali olacağı*” gerekçesiyle vergi mahkemesi kararını bozmuş ve davanın kabulüne karar vermiştir. Mahkeme anılan kararında kanunilik ilkesinin çerçevesini şu şekilde çizmiştir: “*vergi ihdas etmek sadece yeni bir vergi türü belirlemekle sınırlı olmayıp bir vergi türü ile yeni bir fiili (vergiyi doğuran olayı) ilişkilendirmek de vergi ihdası anlamına gelir ve bunun da yukarıdaki Anayasal ilkeler gereği kanunla yapılması gerekir. Aksi takdirde kanunla belirlenen birkaç vergi türü mevcutken, idari işlemle birçok yeni fiil ilişkilendirilerek vergi türleri aynı kalmakla birlikte vatandaş nezdinde hayatının birçok noktasında yeni vergi ve mali yükümlülükler doğar. İşte bu halde vergilerin ve cezaların kanuniliği ilkesi ihlal edilmiş olur. Nitekim noksan çıkan eşya yasa ile düzenlendiğinden bu kurala aykırılık bulunmamaktadır.*”³⁷

Anılan kararın sonuç kısmında da yönetmelikte “limit dışı veya fazlası eşya noksan addedilerek” yasanın noksan eşya için öngördüğü vergi ve cezalarla ilişkilendirilmesi vergilerin ve cezaların kanuniliği (AY. 38-73. md.) ve normlar hiyerarşisi (AY. 124. md.) ilkelerine aykırı olup bu doğrultuda tahakkuk ettirilen vergi ve cezalarda hukuka uyarlık bulunmadığı belirtilmiştir.

³⁶ Aydın VM, E.2007/1533, K.2008/51, KT.13/03/2008.

³⁷ Aydın BİM, E.2008/606, K.2008/986, KT.05/11/2008.

Aslında burada vurgulanması gereken bir başka husus ise; kanunun 236. maddesinde “noksan eşyanın ithalat ve ihracat vergilerinin yanı sıra bu vergilerin üç katı para cezası alınacağı” düzenlendiği halde, noksan addedilen eşyalar için vergiler içinde tütün fonu ve bunun da üç katı ceza tahakkuk ettirilmiş olmasıdır. Nitekim bazı mahkeme kararlarında³⁸ vergi ve cezaları yönünden dava reddedilse de “*tütün fonu vergi olmadığından fonun üç katı tutarında ceza alınmayacağı*” gerekçesiyle fondan kaynaklı ceza iptal edilmiştir. Mahkemenin çelişkisi ise aynı gerekçe ile fon tahakkukunu iptal etmemesidir.

Bu konuda Danıştay’ın ulaşabildiğimiz karar örnekleri olmamıştır. Bunun en önemli sebebi ise, noksan çıkan eşya ve noksan addedilen eşyaların gümrük değerleri zaten çok yüksek olmayıp, bu eşyalar üzerinden tahakkuk eden vergi ve cezalar toplamının tek hakim sınırını büyük oranda geçmemesidir. Dolayısıyla bu konudaki davalar, (hemen hemen tamamı) Danıştay’a temyizen değil BİM’lerine itirazın giden davalardır³⁹.

Buna ilişkin bir davada Danıştay 7. Dairesince⁴⁰ “*gümrük vergisi kadar ceza alınması öngörülen eşya vergiden muaf ise ceza da olmaz*” denilmiştir. Danıştay 7. Dairesi bir başka kararında⁴¹ “*vergi tahakkukuna ilişkin işlem ile para cezası kesilmesine ilişkin işlemlerin ayrı ayrı işlemler olduğu ve iki işlem arasındaki ilişkinin birinin diğerinin matrahını oluşturmaktan ibaret bulunduğu, bu nedenle itiraz edilmeksizin kesinleşen ve ödenen gümrük vergisi üzerinden kesilen para cezasına karşı açılan davada işin esasının incelenmesi gerektiği*”ne hükmetmiştir.

Danıştay 7. Dairesi, limit fazlası satış nedeniyle yapılan tahakkuka karşı açılan davada “*yönetmeliklerle belirlenen limitin aşılmasının ek tahakkuk gerektirdiği*” gerekçesiyle davayı reddeden Aydın Vergi Mahkemesi kararını⁴² onamıştır⁴³. Onama kararına karşı yapılan karar düzeltme talebini de reddetmiştir⁴⁴. Ancak karar düzeltme talebinin reddi kararı 3-2 oy çokluğuyla alınmış olup, 2 hakim yazdığı muhalefet konuya ilginç bir boyut kazandırmaktadır. Daire Başkanı Turgut Candan ve üye Özden

³⁸ Aydın VM, E.2007/801, K.2008/413, KT.28/02/2008, Aydın VM, E.2007/1504, K.2008/831, KT.30/04/2008.

³⁹ Tek Hakim Sınırı: 2007’de: 6.420 YTL, 2008’de 6.880 YTL, 2009’da: 8.260 YTL’dir.

⁴⁰ D7D, E.2001/41111, K.2001/3738, KT.25/12/2001.

⁴¹ D7D, E.2001/2302, K.2004/1474, KT.27/05/2004

⁴² Aydın VM, E.2002/164, K.2002/484, KT.25/09/2002.

⁴³ D7D, E.2003/100, K.2006/640, KT.22/02/2006.

⁴⁴ D7D, E.2006/4849, K.2007/3825, KT.27/09/2007.

Şar tarafından yazılan muhalefette, antrepo rejiminin özelliklerinden, işletici ve kullanıcının sorumluluklarından, verdikleri teminatın sebep ve öneminden bahsettikten sonra, “...idarece, mağazada bulunan eşya nedeniyle vergi ödeme yükümlülüğünün doğması halinde, tahsili gerekecek vergi ve cezanın güvenceye alınması amacıyla gümrük hattı dışı eşya satış mağazasının açılışı sırasında teminat alınması ve vergi ile cezanın tahsilinin gerekmesi halinde öncelikle anılan tutarların teminat tutarından karşılanması gerektiği sonucuna varılmıştır.”

SONUÇ

Vergilerin kanuniliği ilkesi, Anayasa'nın 73. maddesinde düzenlenmiş olup, başka maddelerinin de dolaylı olarak bu ilke ile ilgili olduğunu söyleyebiliriz. Bu bağlamda 2, 6, 7, 8, 10, 11, 13, 123, 124 ve 125. maddelerde kanunilik ilkesiyle ve dolayısıyla vergilerin kanuniliği ilkesiyle ilgilidir. Örneğin hukuk devletini düzenleyen 2. maddenin vergilerin kanuniliği ilkesiyle ilişkisini kim yadsıyabilir. Vergi ve cezaların düzenlenmesini yönetmeliklere hatta genelgelere bırakan bir sistemin hukuk devleti ile ilgisi olabilir mi? Bir devletin en önemli egemenlik alanı vergi ve benzeri mali yükümlülük koyabilme yetkisi olduğuna göre, 6. maddede egemenlik kayıtsız şartsız milletin olduğu düzenlendiğine göre, vergilendirme yetkisi milli iradenin en üst düzeyde tezahür ettiği Meclisten başka organa verilebilir mi? Vergide kanunilik ilkesi, vergilerin kanunla konulmasını gerektirdiğine göre 8. madde uyarınca yasama yetkisinin Meclise ait olması, vergide kanuniliğin bir başka anayasal dayanağı değil midir?

Nitekim Anayasa'nın 124. maddesi uyarınca, yönetmelikler, kanun ve tüzüklerin uygulanması için çıkarıldığına göre, kanunun düzenlemediği vergi ve benzeri mali yükümlülüğün yönetmelikle düzenlenmesi halinde bu hüküm ihlal edilmiş olmaz mı?

Bu tespitlerden hareketle, gümrüklerde limit dışı – limit fazlası satılan eşya nedeniyle uygulanan vergi ve cezalar değerlendirilecek olursa:

Yukarıda da izah edildiği üzere Gümrük Kanunu'nun hiçbir yerinde “**noksan addedilen eşya**” kavramı yer almamaktadır. Bu kavram yönetmelikle getirilmiş olup, limit fazlası veya limit dışı satılan eşya için kullanılmaktadır. Limit dışı – limit fazlası satılan eşya “vergiyi doğuran olay” olup, yönetmelikle düzenlenen bu fiil için, kanunun 36. maddesi ile getirilen vergi ve cezalar uygulanmaktadır. Böylelikle, yönetmelikle

tanımlanan bir fiile, kanunun başka bir fiil için öngördüğü vergi ve cezalar uygulanmaktadır.

Bu sebeple bu vergi ve cezaların, kendisi değil ancak, sebebi yüzünden “vergilerin kanuniliği” ilkesinin ihlal edildiği tespitini yapmak gerekir. Bu sebeple, yönetmeliğin 36. maddesi delaletiyle kanunun 236. maddesi uygulanarak tahakkuk eden vergi ve cezalarda, Anayasa’nın 2, 38, 73 ve 124. maddelerine uyarlık bulunmamaktadır.

Ancak, burada gümrük rejimi hilafına bir satışın varlığı da inkar edilemeyeceğine göre bu fiil, müeyyidesiz mi kalsın? Kanunsuz suç ve ceza olmaz ilkesi gereği eğer pozitif hukukta düzenleme yoksa suçların müeyyidesiz kalması gerekir. Bu da hukuk devletinin trajik bir sonucudur. Ancak somut olayda yönetmelikte düzenlenen fiil gerek yasal gerek idari bazdaki düzenlemelere aykırı olan vergi kaybına neden olan bir işlemdir. Bunun müeyyidesi de Gümrük Kanunu’nun 241. maddesinde düzenlenen usulsüzlük cezalarıdır.

Sonucu bir öneri ile bağlayacak olursak , ya kanuna “**noksan addedilen eşya**” fiili ilave edilecektir ya da bu fiile 236. madde uyarınca değil 241. madde uyarınca müeyyide uygulanacaktır.

KAYNAKÇA

- AKYILMAZ, B. (2004), İdare Hukuku, Sayram Yayınları, Konya.
- ATAN T., Türk Gümrük Tarihi, II. Cilt, Gümrük Müfettişleri Derneği Yayını, No:12.
- ÇAĞAN N. (1982), Vergilendirme Yetkisi, Kazancı Hukuk Yayınları, İstanbul.
- ÇELİK, B. (1999), Gümrük Vergisi Hukuku, İmaj Yayıncılık, Ankara.
- GÖZÜBÜYÜK, Ş. (2003), Anayasa Hukuku, Turhan Kitabevi, Ankara.
- GÜMRÜK KANUNU VE İLGİLİ MEVZUAT (2005), Seçkin Yayıncılık, Ankara.
- GÜNEŞ, G. (1998), Verginin Yasallığı İlkesi, Alfa Basım Yayım Dağıtım, İstanbul.
- KUMRULU, A. (1999), Vergi Hukukunun Bir Kısım Anayasal Temelleri, *AÜHFD*, CXXXVI, 1-4.
- ÖNCEL, M., KUMRULU A., ÇAGAN N. (2003), Vergi Hukuku, 10. Baskı, Turhan Kitabevi, Ankara.
- ÖZ, E. (2004). Vergilendirmede Kanunilik ve Türk Vergi Sistemi, Gazi Kitabevi, Ankara.
- ÖZ, E. (2008), Dış Ticarete Ulusal ve uluslararası Vergileme, Nobel Yayınevi, Adana.
- ÖZAY, İ. (1986), Günışığında Yönetim, Alfa Yayınları, İstanbul.
- ŞENYÜZ, Doğan (2011), Vergi Ceza Hukuku, Ekin Yayınevi, Bursa.
- TOSUNER, M., ARIKAN, Z. (2011), Türk Vergi Yargısı, Kanyılmaz Matbaası, İzmir.
- TUNCER, S. (2001), Gümrükler ve Gümrük Vergileri (Teori-Uygulama), Yaklaşım Yayınları, Ankara.
- TÜM VERGİ KANUNLARI (2010), Seçkin Yayınları, Ankara.
- ÜSTÜN, Ü. S. (2007), Türk Vergi Hukukunda İdarenin Takdir Yetkisi, Turhan Kitabevi Yayınları, Ankara

