



**T.C.
GİRESUN ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
ULUSLARARASI TİCARET VE LOJİSTİK YÖNETİMİ ANABİLİM DALI**

**LİMANLARDA YAŞANAN GÜMRÜK UYUŞMAZLIKLARI VE
ÇÖZÜM YOLLARI**

CUSTOMS DISPUTES AT PORTS

YÜKSEK LİSANS TEZİ

**HAZIRLAYAN
BERNA GÜNÇİÇEK ÇELİK**

**TEZ DANIŞMANI
DOÇ. DR. SALİH MEMİŞ**

GİRESUN-2023

JÜRİ ÜYELERİ ONAY SAYFASI

Giresun Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü'nün 16/05/2023 tarihli toplantısında oluşturulan jüri, Sosyal Bilimler Enstitüsü Uluslararası Ticaret ve Lojistik Yönetimi Anabilim Dalı Yüksek Lisans öğrencisi Berna GÜNÇİÇEK ÇELİK' in 'Limanlarda Yaşanan Gümrük Uyuşmazlıkları ve Çözüm Yolları' başlıklı tezini incelemiş olup aday 07/06/2023 tarihinde, saat 13.00'de jüri önünde tez savunmasına alınmıştır.

Aday çalışma, sınav sonucunda başarılı bulunarak jürimiz tarafından Yüksek Lisans tezi olarak kabul edilmiştir.

Sınav Jürisi	Unvanı, Adı Soyadı	İmzası
Üye (Başkan)	Doç. Dr. Bora GÖKTAŞ	
Üye	Doç. Dr. Salih MEMİŞ	
Üye	Doç. Dr. Selçuk KORUCUK	
Üye		
Üye		

ONAY

...../...../2023

Prof. Dr. Güven ÖZDEM
Enstitü Müdürü V.

YEMİN METNİ

Yüksek Lisans tezi olarak sunduğum “Limanlarda Yaşanan Gümrük Uyuşmazlıkları ve Çözüm Yolları” adlı çalışmamın, tarafımdan bilimsel ahlak ve geleneklere aykırı düşecek bir yardıma başvurmaksızın yazıldığını ve yararlandığım kaynakların kaynakçada gösterilenlerden oluştuğunu, bunlara atıf yapılarak yararlanılmış olduğunu belirtir ve bunu onurumla doğrularım.

07/06/2023

Berna GÜNÇİÇEK ÇELİK

ÖN SÖZ

Bu tez çalışmasında, limanlarda yaşanan gümrük uyuşmazlıklarında gümrük idaresi ile yükümlü arasında yaşanan uyuşmazlıkların sebepleri ve mevzuat çerçevesinde çözümü aşamasında mevcut yöntemlerin analizinin yapılması hedeflenmiştir. Limanlarda yaşanmış gümrük uyuşmazlıklarına ilişkin rastgele örnek olaylar seçilmiş ve çalışmanın bu örnek olaylar ile desteklenmesi amaçlanmıştır.

Tez çalışmam sürecinde rehberliğini, yardımını ve görüşlerini esirgemeyen tez danışmanım Sayın Doç. Dr. Salih MEMİŞ'e teşekkür ederim. Tezimin hazırlık sürecinde katkısı bulunan kız kardeşim Sıla GÜNÇİÇEK'e, her koşulda desteklerini ve varlıklarını hissettiğim aileme, özverisi, sabrı ve bana olan inancı için sevgili eşim Önel ÇELİK'e sonsuz teşekkür eder, bu çalışmanın bundan sonraki çalışmalara katkı sağlamasını dilerim.

ÖZET

Küreselleşme doğrudan veya dolaylı olarak ülkelerin ve bireylerin hayatını etkilemektedir. Dünya ekonomisinde yaşanan ekonomik ve ticari değişiklikler sonucunda oluşan talebin karşılanması amacı ile ulaştırma sistemlerinden en yaygın olarak kullanılan ve taşıma işleminde ana yüklenici konumunda olan denizyolu taşımacılığı, uluslararası taşımacılıkta önemli bir role sahiptir. Denizyolu taşımacılığında, uluslararası ticarete ve küresel tedarik zinciri içerisinde ülkelerin dışı açılan kapıları olan limanlar ise ihracat ve ithalatın gerçekleştirilebilmesi açısından son derece önemlidir.

Gümrük hizmetleri ile ülkeye giriş çıkış yapan eşyanın vergilendirilmesi ve ulusal ekonominin korunması amaçlanırken, globalleşen dünya düzeni içerisinde uluslararası ticaret, lojistik, seyahat gibi alanlarda yaşanan gelişmeler misyon genişlemesine sebep olmuştur. Bilhassa 20. Yüzyılın ikinci yarısından itibaren yapılan ikili ve bölgesel ticaret anlaşmalarının artışı, gümrük hizmetlerini daha karmaşık ve teknik bir konuya dönüştürmüştür. Ülkemizde, gümrük işlemlerinden alınan harç, resim ve diğer yükümlülükleri içerisinde barındıran 4458 sayılı Gümrük Kanunu yürürlükte. Çalışmada, gümrük idaresi ve yükümlüler arasında belirtilen hükümlere uyulmaması durumunda yaşanan uyuşmazlıklar açıklanmış, bu uyuşmazlıkların idari ve yargı yolları ile çözümüne yer verilmiştir. Bu kapsamda konunun somut olaylar üzerinden daha iyi anlaşılması için nitel bir araştırma modeli olarak bilinen örnek olay metodu kullanılmış ve limanlarda yaşanan gümrük uyuşmazlıkları nedeniyle dava konusu olan yüksek yargı içtihatları incelenmiştir. Sonuç bölümünde çalışma özelinde genel bir değerlendirme yapılmış ve gümrük uyuşmazlıklarının azaltılması hususunda çözüm önerileri sunulmuştur.

Anahtar Kelimeler: Liman, Gümrük, Limanlarda Gümrük Uyuşmazlığı, Gümrük Uyuşmazlıkları, Gümrük Vergisi.

ABSTRACT

Globalization directly or indirectly affects the lives of individuals and countries. In order to cover the demand created as a result of economic and commercial changes in the world economy, sea transportation that is the most widely used transportation system and the prime contractor in the transportation process has an important role in international transportation. In maritime transport, international trade and global supply chain, ports that are the gateways of countries have an important role for exports and imports.

It is aimed to tax the goods entering and leaving the country with custom services and to protect the national economy. In addition to this, the developments in international trade, logistics and travel in the globalizing world have caused the expansion of the mission. The increase in bilateral and regional trade agreements, especially since the second half of the 20th century, have changed custom services into a more complex and technical issue. In our country, the Customs Law 4458 is in force, which includes duties, fees and other obligations taken from customs procedures. In this study, the disputes that occur in case of discrepancy with the provisions indicated between the customs administration and obligators are explained. And also, the solution of these disputes by administrative and judicial means is given. In this context, in order to better understand the subject through concrete events, the case study method that is one of the qualitative research methods was used. The case-laws of the high courts, which were the subject of law suits due to customs disputes in ports, were examined.

In the conclusion part, a general consideration has been made in terms of the study and solutions have been presented to reduce customs disputes.

Keywords: Port, Customs, Customs Disputes at Ports, Customs Disputes, Customs Duty.

İÇİNDEKİLER

ÖN SÖZ.....	I
ÖZET.....	II
ABSTRACT	III
İÇİNDEKİLER	IV
KISALTMALAR LİSTESİ.....	IX
ŞEKİLLER LİSTESİ.....	XI
GRAFİKLER LİSTESİ.....	XII
GİRİŞ....	1

BİRİNCİ BÖLÜM

1. GÜMRÜK, GÜMRÜK VERGİSİ HAKKINDA BAZI TEMEL KAVRAMLAR, GÜMRÜK REJİMLERİ VE LİMANLARDA GÜMRÜK UYGULAMALARI.....	4-47
1.1. Gümrük Kavramı	4
1.2. Gümrük Vergisi Tanımı ve Tarihçesi	4
1.2.1. Gümrük Vergisi Tanımı.....	5
1.2.2. Gümrük Vergilerinin Tarihçesi	5
1.2.2.1. Cumhuriyet Öncesi Dönemde Gümrük Vergileri	6
1.2.2.2. Cumhuriyet Sonrası Dönemde Gümrük Vergileri	8
1.3. Gümrük Vergisine İlişkin Bazı Temel Kavramlar	11
1.3.1. Türkiye Cumhuriyeti Gümrük Bölgesi	11
1.3.2. Serbest Dolaşıma Giriş.....	12
1.3.3. Eşyanın Menşei	12
1.3.4. İş Takibi ve Temsil	13
1.4. Gümrük Rejimleri.....	13

1.4.1. Gümrük Rejimi Kavramı	14
1.4.2. Gümrük Rejimleri	14
1.4.2.1. Ekonomik Etkili Gümrük Rejimleri	15
1.4.2.1.1. Gümrük Antrepo Rejimi	15
1.4.2.1.2. Dahilde İşleme Rejimi.....	16
1.4.2.1.3. Gümrük Kontrolü Altında İşleme Rejimi	17
1.4.2.1.4. Geçici İthalat Rejimi	19
1.4.2.1.5. Hariçte İşleme Rejimi	20
1.4.2.2. Ekonomik Etkili Olmayan Gümrük Rejimleri	20
1.4.2.2.1. Serbest Dolaşıma Giriş Rejimi	21
1.4.2.2.2. İhracat Rejimi	21
1.4.2.2.3. Transit Rejimi	22
1.5. Antrepo	23
1.5.1. Antrepo Türleri	24
1.5.2. Antrepo Sayıları	25
1.6. Limanlarda Gümrük Uygulamaları.....	27
1.6.1. Liman Kavramı	27
1.6.2. Denizyolu Taşımacılığı.....	28
1.6.3. Dünyada Denizyolu Taşımacılığı	28
1.6.4. Türkiye’de Denizyolu Taşımacılığı.....	30
1.6.4.1. Türkiye’de Yer Alan Deniz Hudut Kapıları.....	31
1.6.4.2 Türkiye’de Yer Alan Gümrük İdareleri	38

İKİNCİ BÖLÜM

2. GÜMRÜK UYUŞMAZLIKLARI VE ÇÖZÜM YOLLARI.....	48
2.1. Uyuşmazlık ve Gümrük Uyuşmazlığı Kavramı	48
2.2. Gümrük Vergisi Uyuşmazlığının Kanuni Çerçevesi	51

2.3. Gümrük Uyuşmazlıklarının İdari Yollarla Çözümü	51
2.3.1 Uzlaşma Yolu İle Çözümü.....	52
2.3.1.1. Uzlaşmanın Yasal Dayanağı ve Kapsamı.....	53
2.3.1.2. Uzlaşmanın Amacı ve Sağlayacağı Yararlar	54
2.3.1.3. Uzlaşmaya Konu Olabilecek Alacaklar	55
2.3.1.4. Uzlaşmaya Konu Olamayacak Alacaklar	56
2.3.1.5. Uzlaşma Başvurusunun Süresi, Şekli, Usul Yönünden İncelenmesi	57
2.3.1.5.1. Uzlaşma Başvurusunun Süresi	57
2.3.1.5.2. Uzlaşma Talebinde Bulunabilecek Kişiler	58
2.3.1.5.3. Uzlaşma Başvurusunun Şekli.....	58
2.3.1.5.4. Uzlaşma Talebinin Usul Yönünden İncelenmesi.....	59
2.3.1.6. Uzlaşma Komisyonları ve Yetkileri.....	60
2.3.1.7. Uzlaşma Komisyonları Tarafından Yapılacak Çalışmalar	62
2.3.1.8. Uzlaşmanın Sonuçları	63
2.3.2. İtiraz Yolu İle Çözümü.....	65
2.3.2.1. İtirazın Yasal Dayanağı ve Kapsamı	65
2.3.2.2. İtirazın Süresi ve Başvurusu	67
2.3.2.3. İtirazın İncelenmesi ve Karara Bağlanması	68
2.3.2.4. İtirazın Karara Bağlanmasından Önce Eşyanın Çekilmesi	69
2.3.3. Kimyevi Tahlil Sonuçlarına İtiraz ve İkinci Tahlil.....	70
2.3.3.1. Kimyevi Tahlil Sonuçlarına İtirazın ve İkinci Tahlilin Dayanağı ve Kapsamı.....	70
2.3.3.2. Kimyevi Tahlil Sonuçlarına İtiraz.....	71
2.3.3.3. İkinci Tahlil	71
2.4. Gümrük Vergilerine İlişkin Uyuşmazlıkların İdari Yargı Sürecinde Çözüm Yolları.....	74

2.4.1. Gümrük Uyuşmazlıklarında Görevli ve Yetkili Mahkeme.....	74
2.4.1.1. Görevli Mahkeme.....	74
2.4.1.1.1. Vergi Mahkemeleri	75
2.4.1.1.2. İdare Mahkemeleri.....	76
2.4.1.1.3. Bölge İdare Mahkemeleri.....	77
2.4.1.1.4. Danıştay.....	77
2.4.1.1.5. Görevli Olmayan Yerlere Başvurma.....	78
2.4.2. İdari Yargı Kararlarına Karşı Kanun Yolları.....	79
2.4.2.1. Olağan Kanun Yolları	79
2.4.2.1.1. İstinaf Yolu	80
2.4.2.1.2. Temyiz Yolu.....	81
2.4.2.2. Olağanüstü Kanun Yolları	84
2.4.2.2.1. Kanun Yararına Temyiz.....	84
2.4.2.2.2. Yargılamanın Yenilenmesi	86
2.5. Limanlarda Yaşanan Gümrük Uyuşmazlıkları ve Çözüm Yolları	89

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

3. LİMANLARDA YAŞANAN GÜMRÜK UYUŞMAZLIKLARI VE ÇÖZÜM YOLLARI İLE İLGİLİ ÖRNEK OLAY İNCELEMESİ.....	91
3.1. Araştırmanın Amacı ve Önemi	91
3.2. Araştırmanın Kapsamı ve Sınırlılıkları.....	92
3.3. Araştırmanın Yöntemi ve Bulguları	92
3.4. 2017-2021 Yılları Arasında Türkiye'deki Vergi Mahkemelerinde Açılan Gümrük Uyuşmazlıkları Davalarının İncelenmesi	93
3.5. 2017-2021 Yılları Arasında Bölge İdare Mahkemelerine Gelen İstinaf Davalarının İncelenmesi	99
3.6. 2017-2021 Yılları Arasında Danıştay Dava Dairelerine Gelen Gümrük Uyuşmazlıkları Davalarının İncelenmesi	100

3.7. Gümrük Uyuşmazlıklarının Tarafların Tercih Ettiği Çözüm Yöntemine Göre Doğurduğu Sonuçlar	102
3.8. Örnek Olay İncelemesi.....	102
3.8.1. Örnek Olay (1).....	103
3.8.1.1. Örnek Olaya İlişkin Karar Özeti.....	103
3.8.1.2. Örnek Olaya İlişkin Danıştay Karar Sonucu	104
3.8.1.3. Örnek Olaya İlişkin Karar Değerlendirmesi.....	106
3.8.2. Örnek Olay (2)	106
3.8.2.1. Örnek Olaya İlişkin Karar Özeti.....	106
3.8.2.2. Örnek Olaya İlişkin Danıştay Karar Sonucu	108
3.8.2.3. Örnek Olaya İlişkin Karar Değerlendirmesi.....	108
3.8.3. Örnek Olay (3)	109
3.8.3.1. Örnek Olaya İlişkin Karar Özeti.....	109
3.8.3.2. Örnek Olaya İlişkin Danıştay Karar Sonucu	110
3.8.3.3. Örnek Olaya İlişkin Karar Değerlendirmesi.....	111
3.8.4. Örnek Olay (4)	111
3.8.4.1. Örnek Olaya İlişkin Karar Özeti.....	111
3.8.4.2. Örnek Olaya İlişkin Danıştay Karar Sonucu	112
3.8.4.3. Örnek Olaya İlişkin Karar Değerlendirmesi.....	113
3.8.5. Örnek Olay (5)	113
3.8.5.1. Örnek Olaya İlişkin Karar Özeti.....	113
3.8.5.2. Örnek Olaya İlişkin Danıştay Karar Sonucu	114
3.8.5.3. Örnek Olaya İlişkin Karar Değerlendirmesi.....	115
SONUÇ.....	116
KAYNAKÇA	123

KISALTMALAR LİSTESİ

AATUHK	: Amme Alacakları Tahsili Usulü Hakkındaki Kanun
AB	: Avrupa Birliği
ABD	: Amerika Birleşik Devletleri
AET	: Avrupa Ekonomik Topluluğu
Dİİ	: Dahilde İşleme İzni
DİİB	: Dahilde İşleme İzin Belgesi
DİR	: Dahilde İşleme Rejimi
E.	: Esas
EFTA	: Avrupa Serbest Ticaret Birliği
FSA	: Biçimsel Güvenlik Değerlendirmesi
GK	: Gümrük Kanunu
GKAİR	: Gümrük Kontrolü Altında İşleme Rejimi
GUY	: Gümrük Uzlaşma Yönetmeliği
HİR	: Hariçte İşleme Rejimi
IMO	: Uluslararası Denizcilik Örgütü
İYUK	: İdari Yargılama Usulü Kanunu
K.	: Karar
KDV	: Katma Değer Vergisi
KHK	: Kanun Hükmünde Kararname
M.	: Madde
ÖTV	: Özel Tüketim Vergisi
TDK	: Türk Dil Kurumu
TGB	: Türkiye Gümrük Bölgesi
VB.	: Ve Benzeri
VD.	: Ve Diğerleri
VUK	: Vergi Usul Kanunu

TABLolar LİSTESİ

Tablo 1. Türlerine Göre Antrepo Sayıları	25
Tablo 2. Bölge Müdürlüklerine Göre Antrepo Sayıları.....	26
Tablo 3. Türkiye'de Bulunan Deniz Hudut Kapıları	32
Tablo 4. Türkiye'de Yer Alan Gümrük Müdürlükleri ve Sınıfları	38
Tablo 5. Gümrük Uzlaşması Kapsamına Giren Gümrük Vergileri.....	55
Tablo 6. Gümrük Uzlaşması Kapsamına Giren Para Cezaları	56
Tablo 7. Kümülatif Bazda Gümrük Uzlaşma Sonuçları (2011-2021).....	64
Tablo 8. 2017-2021 Yılları Arasında Türkiye'deki Vergi Mahkemelerinde Gümrük Kanunundan Kaynaklanan Vergi, Fon ve Cezalar Dava Türüne Göre Açılan Dava Sayıları	94
Tablo 9. 2017-2021 Yılları Arasında Türkiye'deki Vergi Mahkemelerinde Gümrük Kanunundan Kaynaklanan Vergi, Fon ve Cezalar Dava Türünde Davacı ve Davalı Durumu	96
Tablo 10. 2017-2021 Yılları Arasında Türkiye'deki Vergi Mahkemelerinde Gümrük Kanunundan Kaynaklanan Vergi, Fon ve Cezalar Dava Türünde Açılış Yıllarına Göre Karara Bağlanan Dava Sayıları	96
Tablo 11. 2017-2021 Yılları Arasında Türkiye'deki Vergi Mahkemelerinde Gümrük Kanunundan Kaynaklanan Vergi, Fon ve Cezalara İlişkin Çıkan Dava Sayıları	97
Tablo 12. 2017-2021 Yılları Arasında Türkiye'de Bölge İdare Mahkemelerine Gelen Dava Sayıları.....	99
Tablo 13. 2017-2021 Yılları Arasında Türkiye'de Danıştay Dava Dairelerine Gelen Gümrük Vergisi Dava Sayıları.....	100
Tablo 14. 2017-2021 Yılları Arasında Türkiye'de Danıştay 7. Dairesi'nde Açılan ve Yıl İçinde Karara Bağlanan Dava Sayıları.....	101

ŞEKİLLER LİSTESİ

Şekil 1. Gümrük Uyuşmazlıklarının İdari Yollarla Çözümü 73



GRAFİKLER LİSTESİ

- Grafik 1.** 2017-2021 Yılları Arasında Türkiye’deki Vergi Mahkemelerinde Dava Türüne Göre Dava Sayısı Sıralamasında Gümrük Kanunundan Kaynaklanan Vergi, Fon ve Cezalara İlişkin Dava Sayısı Sıralaması 95
- Grafik 2.** 2017-2021 Yılları Arasında Türkiye’deki Vergi Mahkemelerinde Gümrük Kanunundan Kaynaklanan Vergi, Fon ve Cezalara İlişkin Verilen Kararların Dağılımı (%)..... 98



GİRİŞ

Sınır kavramının ortadan kalkması ve ticaret hacminin artması sonucunda ülkeler arasında ticaret talebi her geçen gün artmaktadır. Hammadde kaynaklarını sanayi merkezlerine bağlayarak bu merkezlerde üretimi yapılan ürünlerin dünya çapında dağıtımının sağlanmasında denizyolu taşımacılığının payı ise oldukça büyüktür. Dünyanın $\frac{3}{4}$ 'ünün denizlerle çevrili olması, deniz aşırı ülkelere yüksek miktarda yüklerin daha kolay ve güvenli taşınması, diğer taşıma modları ile kıyaslandığında daha ekonomik olması denizyolu taşımacılığını avantajlı kılmaktadır. Denizyolu taşımacılığında ülkelerin ticaret kapısı olarak bilinen limanlar ise küresel ticarete en önemli ulaştırma altyapısı olarak karşımıza çıkmaktadır.

İlk çağdan itibaren gümrük vergilerinin var olduğuna dair bilgiler pek çok kaynakta mevcuttur. Gümrük vergileri, tahsili gümrük idareleri tarafından yapılan mal ve eşyaların bir ülkenin sınırından başka bir ülkenin sınırına geçişi esnasında değer ya da miktar üzerinden alınan vergi olarak bilinmektedir. Aynı zamanda devletler açısından önemli bir gelir kaynağını oluşturmaktadır.

Devletler, dış ticaret işlemleri için gümrük politikaları uygulamakta ve bu işlemleri gümrük mevzuatı, taraf olunan uluslararası anlaşmalar ve diğer mevzuatlar dâhilinde yürütmektedir. Ülkemizde ise 4458 sayılı Gümrük Mevzuatı ve ikincil mevzuat kapsamında yürütülen gümrük hizmetlerinin karmaşık bir yapısı vardır. Gümrük idaresi ve yükümlülerin belirtilen mevzuat hükümlerine uymaması durumunda uyuşmazlıklar ortaya çıkmakta, bu durum ise devletin vergi gelirinin azalmasına sebep olmaktadır. Gümrük işlemlerinden kaynaklanan anlaşmazlıkların ortadan kaldırılabilmesi için idari ve yargı aşamalarında çözüm yolları mevcuttur.

Gümrük idaresi ve yükümlü veya yükümlünün temsilcileri arasında gümrük mevzuatında belirtilen hükümlere uyulmaması sonucunda uyuşmazlık yaşanabilmektedir. Yaşanan gümrük uyuşmazlıklar, 4458 sayılı Gümrük Kanunu kapsamında idari süreç ile yargısal süreç dâhilinde çözüme kavuşturulmaktadır.

Çalışmanın amaç ve hedefinin ortaya konulabilmesi için limanlar ve gümrük uygulamaları, gümrük rejimleri, gümrük kanunu kapsamında gümrük idaresi ile

yükümlü arasında yaşanan uyuşmazlıklar ve uyuşmazlıklara ilişkin idari ve yargı sürecinde çözüm yolları üzerine geniş bir literatür çalışması yapılmıştır. Limanlarda yaşanan gümrük uyuşmazlıklarında gümrük idaresi ile yükümlü arasında yaşanan bu uyuşmazlıkların sebepleri ile çözüm yollarında mevcut yöntemlerin incelenmesi hedeflenmiştir. Limanlarda yaşanmış gümrük uyuşmazlıklarına ilişkin rastgele seçilen örnek olaylar ile konunun desteklenmesi amaçlanmıştır.

Tez çalışması temel olarak kavramsal ve kuramsal çerçeveyi oluşturan bölümler ve örnek olay incelemesi bölümünden oluşmaktadır. Bu üç bölümde; gümrük, gümrük vergisi hakkında bazı temel kavramlar, limanlarda gümrük uygulamaları, gümrük idaresi ile yükümlü arasında yaşanan uyuşmazlıklar ve bu uyuşmazlıklara ilişkin çözüm yolları ele alınmıştır.

Birinci bölümünde, gümrük kavramı ile Cumhuriyet öncesi ve Cumhuriyet sonrası dönemde gümrük vergisinin tarihçesi açıklanmıştır. Ardından Gümrük Kanunu içerisinde mevcut ifadelerin daha iyi anlaşılması için Türkiye Cumhuriyeti Gümrük Bölgesi, serbest dolaşıma giriş, eşyanın menşei ile iş takibi ve temsil kavramları açıklanmış, eşyanın gümrük idaresi tarafından maruz kalacağı işlemlerin uygulanması için belirlenen kurallar bütünü olan gümrük rejimi ve yürürlükte olan gümrük rejimleri incelenmiştir. Son olarak liman kavramı ile denizyolu taşımacılığının dünyadaki ve Türkiye'deki durumu hakkında bilgi verilmiştir.

İkinci bölümde, uyuşmazlık, gümrük vergisi uyuşmazlığı kavramları ile gümrük vergisi uyuşmazlığının kanuni çerçevesi açıklanmıştır. Gümrük idaresi ile yükümlüler arasında yaşanan uyuşmazlıklarda yükümlülere hak olarak tanınan uzlaşma, itiraz ve kimyevi tahlile itiraz yolları mevzuat çerçevesinde incelenmiştir. Uzlaşma ve itiraz yolu kullanılarak mevcut uyuşmazlığın çözümlenememesi bir başka deyişle idari çözüm yöntemlerinin denenmiş ancak sonuç alınamamış olması durumunda başvuru idari yargı sürecindeki çözüm yolları ayrıntılı bir biçimde ele alınmıştır.

Üçüncü bölümünde, gümrük idaresi ile yükümlüler arasında yaşanan ve idari yargı konusu olan uyuşmazlıkların daha iyi anlaşılabilmesi için nitel araştırma yöntemlerinden biri olan örnek olay incelemesi yapılmış ve bu kapsamda dava konusu olan beş yüksek yargı içtihatına yer verilmiştir.

Çalışmanın sonuç bölümünde Türkiye'deki vergi mahkemeleri, bölge idare mahkemeleri ve Danıştay nezdinde 2017-2021 yılları arasında yaşanan gümrük uyuşmazlığı çözümüne ilişkin davaların nitelikleri incelenmiştir. Ardından limanlarda yaşanan gümrük uyuşmazlıkları konusu özelinde genel bir değerlendirme yapılmış, uyuşmazlık meydana gelmeden önce önleyici süreçler kapsamında ve uyuşmazlık meydana geldikten sonra düzeltici süreçler kapsamında muhtemel çözüm önerileri sunulmuş ve çalışma tamamlanmıştır.



BİRİNCİ BÖLÜM

1. GÜMRÜK, GÜMRÜK VERGİSİ HAKKINDA BAZI TEMEL KAVRAMLAR, GÜMRÜK REJİMLERİ VE LİMANLARDA GÜMRÜK UYGULAMALARI

Devletlerin bağımsızlık sembolü ve önemli bir gelir kaynağı olan gümrük, tarihsel süreç içerisinde farklı isimlerle farklı uygarlıklarda varlığını sürdürmüştür. Çalışmanın bu bölümünde ilk olarak gümrük ve gümrük vergisi kavramı ile tarihçesine yer verilmiştir. Ardından gümrük vergisinin daha iyi anlaşılması için bazı kavramlar ile ilgili açıklama yapılmıştır. Son olarak gümrük rejimleri ile gümrük işlemlerinin limanlarda yaşanan uygulamaları hakkında genel bilgiler aktarılmıştır.

1.1. Gümrük Kavramı

Gümrük kelimesi bir ülkenin sınırlarından giriş ve çıkış işlemlerinin yapıldığı dış ticaret unsuru olan malların yasal işlemlerine ait süreçlerin uygulandığı yerleri betimlemektedir.

Türk Dil Kurumu (TDK) gümrük kavramını “Bir ülkeye giren veya bir ülkeden çıkan mal ve eşya üzerinden alınan vergi, bu verginin alınması işlemiyle uğraşan devlet kuruluşu veya Sınır kapılarında denetim ve gözetim işlerinin yapıldığı yer” olarak tanımlamıştır (<https://sozluk.gov.tr/>).

Dış ticaret işlemine konu olan eşyanın, gümrük idaresi vasıtasıyla gördüğü işlemlerin takip edildiği bölge olarak da ifade edilmektedir (Gökçelik, 2009, 16).

1.2. Gümrük Vergisi Tanımı ve Tarihçesi

Gümrük vergisinin tanımı ve tarihsel süreci bu başlık altında incelenmektedir.

1.2.1. Gümrük Vergisi Tanımı

Gümrük Uzlaşma Yönetmeliği (GUY)'nde gümrük vergisi kavramı; eşyanın ithal işlemi veya ihraç işlemi sebebiyle gümrük idareleri tarafından tahakkuk ve tahsili gerçekleştirilen vergi olarak tanımlanmaktadır (GUY, m.3).

4458 sayılı Gümrük Kanunu (GK)'nda ise gümrük vergisi kavramı; eşyaya tatbik edilen ithalat vergileri ya da ihracat vergilerinin tamamı şeklinde tanımlanmaktadır (GK, m.3/8-10).

TDK'nın tanımlamaları ile gümrük ve gümrük vergisi kavramlarının benzer olduğu görülmektedir. Gümrük, ülkeye giriş veya ülkeden çıkış yapacak eşya üzerinden alınacak vergi için sınır kapılarında oluşturulan denetim ve gözetim işlemidir. Bu işlem esnasında alınan vergi de gümrük vergisidir. Tekil ifadeyi çağrıştıran gümrük vergisi esasında birçok vergiyi içerisinde barındırmaktadır (Tuncer, 2001, 4).

1.2.2. Gümrük Vergilerinin Tarihçesi

Antik çağlardan günümüze kadar ulaşan bazı tarihi kayıtlarda gümrük vergisinin varlığına ve uygulandığına dair bilgiler bulunmaktadır. Devletlerin gelir kaynağını oluşturan önemli bir unsur olarak karşımıza çıkan gümrük, bağımsızlıklarının ifade edilme biçimi olarak tasvir edilmektedir (Tuncer, 2001, 20).

Gümrük ve gümrük vergisi, tarih boyunca farklı isimler ile kullanılmıştır. Göktürklerde (M.S.552-630) gümrük vergisi anlamında kullanılan "tamga" kelimesi Türklerde gümrük anlamında kullanılmıştır. Bu vergilerin tahsilatını yapan memurlar ise "tamgacı" olarak nitelendirilmiştir. Selçuklular döneminde de bac, meks ve öşür kelimeleri kullanılmıştır (Özcan, 2011, 174–178). Gümrük vergisinin tarihsel süreç içerisinde var oluş sebebi bir ülke sınırları içerisine giren veya ülke sınırlarını terk eden eşyadan mevzuat dahilinde belirlenmiş oranlarda vergi alınarak, ülke içerisinde gerek ekonomik gerekse güvenilir bir ortam oluşmasını sağlamaktır (T.C. Kalkınma Bakanlığı, 2018, 5).

Türkiye’de gümrük vergilerinin varlığı eski dönemlere kadar uzanmaktadır. Tanzimat Döneminde yaşanan siyasal ve ekonomik olayların gümrük vergilerine etkisi sebebiyle Osmanlı İmparatorluğu’nda Tanzimat döneminin bir çığır açtığı bilinmektedir (Ercan, 2019, 16).

1.2.2.1. Cumhuriyet Öncesi Dönemde Gümrük Vergileri

Gümrük vergileri Osmanlı Devleti döneminde, iç ve dış ticarete giriş çıkışı yapılan maldan alınan vergi anlamında kullanılmasının yanı sıra gümrük iş ve işlemlerinin yürütüldüğü depo alanları için de sarf edilmiştir. Tanzimat Fermanı öncesi şer-i ve örfi hukuka dayanan vergiler İltizam ve Emanet usulleri dâhilinde toplanmıştır.

İltizam usulünde artırma yöntemi kullanılarak müteahhitlere ihale edilen gümrük vergileri, Emanet usulünde ise Gümrük Emin ve memurları aracılığı ile hazineye aktarılmıştır. 1859 yılında taşrada bulunan bazı gümrük eminleri İstanbul Gümrük Eminliği’ne bağlanmıştır. 1861 yılında kurulan Rüsumat Emaneti ile taşrada mevcut olan Gümrük Emanetleri müdürlük konumuna getirilmiş ve ilk Rüsumat Emininin Mehmet Kani Paşa olduğu bilinmektedir. Maliyeden ayrılan gümrükler ise İstanbul Emtia Eminliği’ne bağlanmıştır

(<https://istanbulbolge.ticaret.gov.tr/kurumsal/tarihce>).

1857 yılında “Mahreç Nizamnamesi” adında bir nizamname yayınlanmıştır. Bu nizamname ile amaçlanan gümrük resminin malın çıktığı yerde alınması zorunluluğu sonucunda kaçakçılık ile mücadele edebilmektir. 1839 ile 1876 yılları arasında ticaret alanında bir takım anlaşmalara imza atılmış ve hukuk alanında iyileştirmeler yapılmıştır (Ercan, 2019, 17). İmzalanan ticaret anlaşmaları gereği gümrük giriş vergilerinin artırılması neticesinde gümrük kaçakçılığında artış meydana gelmiştir. Kaçakçılık ile mücadele kapsamında Rüsumat Emaneti emrinde 1859 yılında Rüsumat Muhafaza Memurluğu kurulmuştur. 1931 yılında “Gümrük ve İnhisarlar” vekâletine bağlanan kuruluşa kaçakçılığın men, takip ve tahkiki görevleri ile sınır ve sahillerin emniyet ve gözetiminin sağlanması görevleri verilmiştir (Demirbilek, 2012, 206–223).

Osmanlı Devleti'nin iç (dâhili) ve dış (harici) gümrükler olmak üzere iki tür gümrük vergisi uyguladığı bilinmektedir. İç ticaret genellikle pazarlar, bedestenler ve kasaba pazarları gibi alanlarda iç gümrük uygulamalarının kontrolünde yürütülmüştür. Dış ticaret ise yaygın olarak ihraç yasaklarının varlığının hâkim olduğu bir politika dâhilinde kapitülasyon uygulamalarının etkisinde yürütülmüştür (Tabakoğlu, 2009, 370–389). Bu dönemde farklı ülkeden satın alınan ancak Osmanlı Devleti'nin gümrük sahasına sokulmadan başka ülkeye satışı yapılarak elde edilen gelirin halka yansması az olsa da yapılan bu faaliyetin ülke toprakları içerisinde olması önem arz etmiştir.

Roma İmparatorluğu, Bizans ve Anadolu Selçuklu Devleti dönemlerinde mevcut olan ticari yapılanma, Osmanlı Devleti'ne de miras olarak aktarılmıştır. Bu yapılanma sayesinde halkın tüketim mallarına olan ihtiyacı kolay şekilde çözülmüş, esnafın ticari işlemlerinde kullanacağı hammadde ihtiyacı karşılanmış ve bunun gibi faaliyetler sayesinde alınan vergiler ile hazineye gelir kaynağı elde edilmiştir (Genç, 2007, 525–532).

Tanzimat öncesi dönemde “Ezmine-i Atîka Gümrükleri” adı altında iç gümrüklerde tahsil edilen gümrük vergileri, Âmediyye, Reftiyye, Masdariyye ve Mürûriyye şeklinde dört bölüme ayrılmaktadır (Tuncer, 2001, 22).

Âmediyye: Günümüzde ithalat vergisini karşılığı olan, kara yolu ve deniz yolu ile getirilen her türlü ticari eşya ile mal üzerinden alınan gümrük vergisidir. 1856 yılının ikinci çeyreği itibarıyla “Mahreç Nizamnamesi” ile uygulanmasına son verilmiştir.

Reftiyye: Taşıma işlemi gerçekleşen eşya veya malın tekrardan Osmanlı Devleti sınırları dışına çıkarılması durumunda alınan vergidir.

Masdariyye: Teslim edildiği yerde tüketilmesi şartıyla geçerli olan vergi Osmanlı Devleti sınırları içerisinde satılan mal veya eşyadan alınmaktadır. Günümüz mevzuatına göre tüketim vergisi olarak adlandırabileceğimiz bu vergi, daha sonraki dönemlerde kaldırılarak sadece İstanbul Balıkhanesi'ne özgü uygulanmıştır.

Mürûriyye: "Bac-ı Ubur" yani “Geçiş Resmi” olarak ifade edilen bu vergi Osmanlı topraklarına giriş yapan ancak tüketimi yapılmadan başka ülkelere sevki olan eşya ve mallar üzerinden tahsil edilmektedir.

Osmanlı Devleti yabancı devletlere ithalat konusunda önemli imtiyazlar sağlamıştır. Kapitülasyonlar olarak adlandırılan bu ayrıcalıklar özellikle 19. yüzyılda devlet için oldukça ağır sonuçlar doğurmuştur. 1535 yılında Fransa ile başlayan kapitülasyonlar başka ülkelere de tanınmış ve fethedilen yerlerde daimî olmak için bir araç olarak görülmüştür (Acartürk ve Kılıç, 2011, 3). TDK, kapitülasyon kavramını; bir ülkenin sınırları dâhilinde yabancı ülkelere tanınan, kendi ülkesinin yurttaşlarına zarar verebilecek, iç piyasanın haksız rekabet şartları ile karşı karşıya kalacağı birtakım ayrıcalıklar şeklinde tanımlamaktadır (<https://sozluk.gov.tr/>).

Balta Limanı Ticaret Antlaşması, 16 Ağustos 1838'de İstanbul'un Baltalimanı semtinde İngiltere ile imzalanan bir ticaret antlaşmasıdır. Bu antlaşma ile uluslararası ekonomi içerisinde var olmayı hedefleyen Osmanlı Devleti, ekonomik performansı ve siyasi dengesizliği sebebiyle hedefine ulaşamamıştır. Ucuz İngiliz malları devlet sınırları içerisine girmiş, Tanzimat'ın getirdiği değişimler ve esnaf birliklerinin durumu sonucunda yerli sanayinin üretim hızı oldukça yavaşlamış, Osmanlı Devleti dışa bağımlı bir devlet haline dönüşmüştür (Özdemir vd., 2016, 35).

Balta Limanı antlaşması sonrasında kapsayan dönem içerisinde yabancılara gümrük imtiyazları tanınmış ve bu durum ithalatı arttırırken, yerli üretimin çökmesine neden olmuştur (Özdemir vd., 2016, 13). Osmanlı Devleti'nde dış ticaret unsuru ve ilerleme politikası olarak kullanılan kapitülasyonlar her ne kadar siyasi fayda sağlamış olsa bile ekonomik üstünlüğün yitirilmesine sebep olmuştur (Özdemir vd., 2016, 17).

Avrupalı devletler ile kapitülasyonların kaldırılması konusunda görüşmeler yapan Osmanlı Devleti'nin yöneticileri başarısız olmuş ve kapitülasyonlar Osmanlı Devleti'nin çöküşünde önemli bir etki yaratmıştır (Tabakoğlu, 2017, 425).

1.2.2.2. Cumhuriyet Sonrası Dönemde Gümrük Vergileri

Türkiye Cumhuriyeti'nin ilanı ile uzun yıllar ağır savaşlar yaşayan bir coğrafya teslim alınmıştır. Bu dönemde imzalanan Lozan Antlaşması'nın dış ticaret ve ekonomik büyüme açısından oldukça önemli olduğu bilinmektedir. Bu anlaşma ile

kapitülasyonlar tamamen kaldırılmış, karasularımızda yük ve yolcu taşıma hakkı (kabotaj) Türklere verilmiştir.

Osmanlı Devleti'nden miras kalan dış borçların ödenmesi 1929 yılında başlamıştır. Teşvik-i Sanayi Kanunu 1927 yılında çıkarılmış ve İş Bankası kurularak özel sektörün canlanması amaçlanmıştır (Acar, 1995, 25). Lozan Antlaşması'nın gereği yapılarak 1929 yılına kadar gümrük tarifelerinde değişiklik yapılamamıştır.

Beş yıl süresinin dolmasının ardından 1929 yılında yürürlüğe konulan 1499 sayılı "Gümrük Giriş Tarife Kanunu" Cumhuriyet döneminde tüm dış etkilerden bağımsız şekilde hazırlanan ilk Gümrük Kanunu olarak bilinmektedir. Ancak kanunun uygulanması ile kaçakçılık faaliyetlerinin artması neticesinde 1949 yılında 5383 sayılı Gümrük Kanunu kabul edilmiş ve yürürlüğe konulmuştur (Ercan, 2019, 18).

Cumhuriyet sonrası dönemde, ithal ikameci ekonomi politikası izlenerek dışa bağımlılıktan kurtulmak amacıyla ithal edilen malların ülke içerisinde üretilmesinin sağlanması amaçlanmıştır. Bu uygulama ile yerli sanayinin gelişmesi, büyümesi ve hızlı ekonomik kalkınmayı desteklemesi hedeflenmiştir.

1929 yılında yaşanan Dünya Ekonomik Buhranı etkisi ile korumacı ve müdahaleci bir anlayış ile hareket edilmiştir. "Kliring Sistemi" Türkiye tarafından değer görmüş ve 1931 yılında yürürlüğe giren kanun ile ithalat üzerinde sınırlama getirilmesi yetkisi verilmiştir. 1499 sayılı kanun, Cumhuriyet döneminin ilk Tarife Kanunu olarak bilinmektedir. Bu kanun vergi (matrah) ölçü birimi spesifik sistemi esas almaktadır. 1954 yılında ise ithal edilen eşyanın değeri üzerinden gümrük vergisinin tespit edilmesini esas alan advalorem sisteme geçiş yapılmıştır.

Türkiye ekonomisinde devletçilik yılları olarak bilinen 1934-1950 döneminde üretici ve aynı zamanda yatırımcı modelinde görev alan devlet, büyümede ithal ikamesi stratejisini uygulamıştır.

Türkiye'de planlı kalkınma dönemi 1960 yılından sonra beşer yıllık planlar dahilinde başlamıştır. Bu dönemde de ithal ikameci yöntem uygulanmıştır. 1960 ihtilali etkisi ile ülke içerisinde ekonomik durgunluğun yaşandığı döneme girilmiştir. 1963 yılında Ankara'da, Türkiye ile Avrupa Ekonomik Topluluğu (AET) arasında sermaye, işgücü, hizmet ve malların serbest dolaşımında olduğu bir ortak pazarın oluşturulması amacıyla Ankara Antlaşması imzalanmıştır. Bu antlaşma, Türkiye'nin

dünya ülkeleriyle olan ilişkilerini ilerletmeye çalıştığını göstermiştir. İç piyasanın yerli üretimde aktif rol oynayabilmesi için 1963-1974 yılları arasında da ithal ikamesi politikası izlenmiştir (Kazgan, 2006, 91–100).

1974 yılında Kıbrıs Adası üzerinde yaşayan Rum ve Türk vatandaşların arasındaki gerginliği ortadan kaldırmak ve hâkimiyeti sağlamak amacıyla Kıbrıs Barış Harekâtı gerçekleştirilmiştir. Bu harekât sonucunda Amerika Birleşik Devletleri'nin (ABD) ambargo uygulaması ve dünyada yaşanan petrol krizi ile ihracat gelirlerinde ciddi düşüş yaşanmıştır. Yaşanan siyasi karışıklıklar ve ekonomik istikrarsızlık nedeniyle Merkez Bankası rezervleri azalmış ve yatırımlarda ciddi kayıplar yaşanmıştır (Argın ve Bakkalcı, 2011, 403).

43. Türkiye Hükümeti, 1980 sonrası dönem içerisinde ithal ikameci ve dış ticareti sınırlandıran politika uygulamalarının yerine yaşanan ekonomik sıkıntının üstesinden gelenebilmesi ve ülkenin mevcut borçlarının ödenebilmesi amacıyla birtakım kararlar almıştır. Bu kararlar 24 Ocak 1980 tarihinde alındığı için 24 Ocak Kararları şeklinde adlandırılmıştır. 24 Ocak kararları bir önlem paketi olarak devreye koyulmuştur (Argın ve Bakkalcı, 2011, 414). 24 Ocak Kararları liberal ekonomi politikasını özümseyen Türkiye için ihracata yönelik sanayileşme ile ekonomik açıdan yapısal değişikliği beraberinde getirmiş, verimlilikte artış sağlayarak iktisadın rekabet gücünü artırmayı amaçlamıştır. (Özsoylu, 2016, 142). Bu süreç içerisinde Türk Eximbank'ın kurulması ve İhracatçı Birlikleri'ne tanınan yetkilerin artırılması ile ihracatın gelişmesi sağlanmıştır.

1990 yılında yaşanan Körfez Krizi, yüksek enflasyon oranı ve 1991 yılında yaşanan erken seçim gibi nedenler sonucunda 1994 yılında ekonomik kriz yaşanmış ve kriz sonucunda 5 Nisan Kararları yayımlanmıştır (Kaya, 2016, 17).

1995 yılında imza altına alınan Gümrük Birliği Anlaşması ile Gümrük Birliği¹ ülkeleri kendi aralarında yapacakları işlemlerde gümrük vergisinden muaf tutulmuşlardır. Gümrük Birliği'ne üye olmayan devletler için ise “ortak bir gümrük tarifesi” belirlenmiştir. Gümrük Birliği üye ülkeleri karşılıklı olarak gümrük vergilerini kaldırmış, birliğe üye olmayan ülkelere karşı gümrük vergileri

¹ **Gümrük Birliği:** Üye ülkelerin sahip olduğu malların tarife ve vergiden muaf tutularak serbest dolaşım sağlayabilmelerine olanak tanıyan bir dış ticaret politikası uygulamaları anlamındadır (<https://www.mfa.gov.tr/turkiye-ab-gumruk-birligi.tr.mfa.>), (Erişim tarihi: 01.07.2022).

uygulanmaya devam edilmiş ve ülke sınırları içerisinde üye ülkeler arasında hizmet, mal ve sermayenin serbest dolaşımını sağlamışlardır. Türk Gümrük Mevzuatının Avrupa Birliği mevzuatına uyumunun sağlanması amacı ile Gümrük Kanunu'nda birçok değişiklik yapılmıştır. Ekonomideki gidişatın iyileştirilmesi için enflasyonu düşürme programı uygulanmış ancak 2001 yılında yaşanan mali kriz ile program beklentisi karşılanamamıştır. Yaşanan kriz sebebiyle sabit döviz kuru uygulamasından dalgalı döviz kuru uygulamasına geçilmiş ancak bu durumda Türk lirasının yabancı para birimleri karşısında değer kaybetmesine kaçınılmaz olmuştur (Uygur, 2001, 54–57).

2008 yılında yaşanan ekonomik kriz dünya ülkeleri ile Türkiye'yi de etkilemiştir. 2009 yılı itibariyle döviz kurunda yaşanan yükseliş sebebiyle işsizlik oranı ve enflasyon artmış, ithalat ve ihracat performanslarında ise düşüş yaşanmıştır. Ancak 2010-2012 yılları arasında ihracat ve ithalatta artış yaşanmış, kriz öncesi dönemin üzerinde bir performans söz konusu olmuştur (Şentürk, 2014, 135). 2012 yılı sonrasında dünya çapında yaşanan durgunluk sebebiyle yurtiçinde üreticinin korunması amacıyla ek mali yükümlülükler uygulanmıştır. 2018 yılında yaşanan ekonomik kriz ve ABD ile siyasi gerginliklerin sonucunda enflasyon yükselmiş ve döviz kuru artmıştır (Akkaya ve Aktuğ, 2021, 14).

1.3. Gümrük Vergisine İlişkin Bazı Temel Kavramlar

Gümrük vergisi ve gümrük mevzuatının daha iyi anlaşılması için bilinmesi gereken bazı temel kavramlar aşağıda açıklanmaktadır.

1.3.1. Türkiye Cumhuriyeti Gümrük Bölgesi

Gümrük vergisi uygulanmasının doğruluğu açısından bu tanımın açık ve belirli oluşu oldukça önemlidir (Çelik, 2015, 206).

Türkiye Cumhuriyeti Gümrük Bölgesi; Türkiye kara suları, iç suları, hava sahası ve toprakların tamamını ifade etmektedir (GK, m.2). Bir eşyanın gümrük

vergisi kapsamında sayılması Türkiye Gümrük Bölgesi içerisine girmesi veya Türkiye Gümrük Bölgesi'nden çıkması ile ilişkilidir.

1.3.2. Serbest Dolaşıma Giriş

Gümrük Kanunu'nun temel unsurlarından biri olarak bilinmektedir. Serbest dolaşımda bulunan eşya; üretim sürecinde kullanılan girdilerin yerli veya yabancı olduğunun dikkate alınmadığı, serbest dolaşıma giriş rejimi kapsamında Türkiye Gümrük Bölgesi'ne giren ve GK. uyarınca Türk menşeli olan eşya olarak tanımlanmaktadır. Serbest dolaşımda bulunan eşya haricinde kalan, transit hükümleri mahfuz kalarak Türkiye Gümrük Bölgesi'nden çıkış yapan eşya ise serbest dolaşımda bulunmayan eşya olarak bilinmektedir. Eşyanın serbest dolaşıma giriş yapıp yapmaması, gümrük rejimleri ve onaylanmış diğer kullanım şekilleri açısından oldukça önemlidir (GK, m.6).

1.3.3. Eşyanın Menşei

TDK, menşe kavramını “birşeyin çıktığı yer, başlangıç” olarak tanımlanmaktadır (<https://sozluk.gov.tr/>). Üretilen bu eşya elde edildiği ülke menşeli olarak kabul görmektedir. Eşyanın menşei gümrük vergisinin hesaplanması esnasında kullanılmaktadır. Uygulanacak vergi oranları ise menşe ülkeye göre değişmektedir.

Tamamen bir ülkede üretilen eşya kavramı ile ülke sınırları içerisindeki madencilik faaliyeti sonucunda elde edilen ürünleri, hasatı yapılan bitkisel ürünleri, canlı hayvanları ve bu hayvanlardan elde edilen ürünleri, avcılık ve balıkçılık ürünleri ile ilgili ülkenin bandırasına sahip taşıtlar aracılığı ile uluslararası sularda avlanılan deniz ürünleri ve denizin dibinde bulunan topraktan çıkarılan ürünler, hammaddeye ulaşma amacıyla kullanılmış ürünlerden kalan artıklardan elde edilen

atıklar ile eşyanın üretim süreci içerisinde oluşan eşya ifade edilmektedir (GK, m.18/2).

Bir eşyanın üretildiği ülkeyi veya üzerinde işlem yapılmış ise bu değişikliği nedeniyle ait olacağı ülkeyi belirten belgeye “Menşei Şahadetnamesi” denilmektedir. Uluslararası ticarete büyük öneme sahip olan bu belgede eşyayı niteleyen bilgiler Gümrük Yönetmeliği'nin 40. maddesinde tanımlanmaktadır.

Menşei şahadetnamesi üzerinde yer alan bilgiler ile gerçek bilgileri arasında farklılık olması durumunda 5607 Sayılı Kaçakçılıkla Mücadele Kanunu hükümleri uygulanmaktadır.

1.3.4. İş Takibi ve Temsil

TDK, temsil kavramını “Birinin veya bir topluluğun adına davranma” olarak açıklamaktadır (<https://sozluk.gov.tr/>).

Gümrük vergisine özel olan iş takibi ve temsilde kişiler, gümrük idarelerindeki iş ve işlemlerini gerçekleştirmek için bir temsilci belirleme hakkına sahiptir. Temsil ilişkisi; temsil olunan, temsilci ve üçüncü kişiden oluşan bir ilişki olarak bilinmektedir.

Temsil doğrudan ve dolaylı olmak üzere iki şekilde yapılmaktadır. Bir iş yerine bağımlı olarak çalışan ve yetkilendirilmek suretiyle işlem gerçekleştirme gücüne sahip olan temsilci doğrudan temsil, kendi adıyla farklı kişinin hesabı için işlem yapılmasına ise dolaylı temsil denilmektedir. Dolaylı temsil kapsamında vekâletname ile yetki devri yapılmaktadır. Temsilci, temsilin şeklini ve temsil yetki belgesini gümrük idarelerine göstermek durumundadır (Yüce ve Çelikkaya, 2016, 8).

1.4. Gümrük Rejimleri

Eşyanın gümrük rejimine tabi olması kişinin talebi doğrultusunda gerçekleşmektedir. Her rejim için farklı kurallar bulunmakta ve söz konusu eşyaya uygulanacak kural, tabi olacağı gümrük rejimi doğrultusunda geçerli olmaktadır

(Ercan, 2019, 53). Gümrük mevzuatı içerisinde bulunan sekiz gümrük rejimi aşağıda açıklanmaktadır.

1.4.1. Gümrük Rejimi Kavramı

Dış ticaret işlemi içerisinde bulunan ürünlerin konusu ve iŐleniŐ amacı doğrultusunda uygulanacak gümrük süreçlerinin sınıflandırılması olarak ifade edilmektedir.

Geniş anlamı ile gümrük rejimi gümrüklerde gerçekleşen tüm işlemleri, dar anlamı ile ise gümrük mevzuatınca ithal ve ihraç edilen malların vergileme dâhilinde yapılacak tüm işlemlerini içermektedir. Gümrük rejimi, Türk Gümrük Mevzuatı için oldukça önemli bir yere sahiptir. Çünkü vergilendirilecek eşyanın tabi olduğu gümrük rejiminin belirlenmesi, vergilendirilmesinde uyulacak esaslar açısından son derece önemlidir (Yüce ve elikkaya, 2016, 3).

1.4.2. Gümrük Rejimleri

TDK, rejim kavramını “yönetme, düzenleme biçimi, düzen” olarak tanımlanmaktadır (<https://sozluk.gov.tr/>).

Gümrük rejimi kavramı ise eşyanın gümrük idaresi tarafından maruz kalacağı işlemlerin uygulanması için belirlenen kurallar bütünü olarak tanımlanmaktadır. Gümrük Kanunu’nda tam olarak tanımlanmamasına karşın gümrük rejimlerinin türleri düzenlenmiştir (GK, m.3/15).

Gmrke onaylanmış iŐlemlerden bir tanesi olan rejim, eşyaya uygulanacak işlemleri bir bütün olarak tanımlamaktadır (Dlek, 2017, 213). Bir başka tanıma göre ise belirli süreler içerisinde, Türkiye Gümrük Bölgesi’ne giriş veya çıkış yapan eşyalar için gümrükçe onaylanmış işlem veya kullanıma tabii olması durumunu ifade etmektedir (Yılmaz ve Adıgüzel, 2022, 27).

Gümrük rejimine tabi tutulma durumu ve bu durumda uygulanması gereken rejimleri kapsayan temel ilkeler 4458 sayılı Gümrük Kanununda düzenlenmiştir

(GK, m.58 vd.). Aynı zamanda bahse konu kanun içerisinde ekonomik etkili gümrük rejimleri de belirtilmiştir (GK, m.79/1-b). Ekonomik olmayan rejim türleri başlığı altında ayrıca bir düzenleme yapılmamış olsa dahi kalan rejim türleri için bu sonuca ulaşılmaktadır.

4458 Sayılı Gümrük Kanunu uyarınca ülkemizde aşağıda belirtilen sekiz ayrı gümrük rejimi uygulanmaktadır (GK, m.3/15).

- Serbest Dolaşıma Giriş Rejimi,
- Transit Rejimi,
- Gümrük Antrepo Rejimi,
- Dahilde İşleme Rejimi,
- Gümrük Kontrolü Altında İşleme Rejimi,
- Geçici İthalat Rejimi,
- Hariçte İşleme Rejimi,
- İhracat Rejimi

1.4.2.1. Ekonomik Etkili Gümrük Rejimleri

1.4.2.1.1. Gümrük Antrepo Rejimi

Gümrük antrepo rejimi, ithalat vergileri ve ticaret politikası önlemleri kapsamına alınmamış olan serbest dolaşımda bulunmayan eşya ve gümrük antreposuna dahil edilmesi durumunda ihracat önlemleri kapsamına girebilecek serbest dolaşımda bulunan eşyaların bir gümrük antreposuna konulmasına olanak sağlayan gümrük mevzuatı altında tanımlanan bir rejim türüdür (GK, m.93).

Bu rejim dahilinde, eşyanın ithalat vergileri ile ticaret politikası önlemlerine bağlı olmadan depolanmasına olanak sağlanmaktadır (GK, m. 93/1-a).

Gümrük antreposu işletmesine müsaade edilen kişi antrepo işleticisi olarak tanımlanmaktadır. Kullanıcı ise, eşyanın antrepo rejimi beyanında belirtilen kişi ya da bu kişinin yükümlülüklerinin devredildiği başka bir kişi olarak belirtilmektedir (GK, m. 93/2).

Gümrük mevzuatına tabi olan eşyanın depolanması amacıyla kurulan özel bir depo alanıdır (GK, m. 93/3).

Eşyanın satışının gerçekleşmesi, alıcı ve satıcının devretmek istedikleri eşyaya ilişkin devir taleplerini gümrük idaresine bildirmeleri ve eşyanın gümrük vergi ve cezalarının devralan kişiye devir olduğuna dair taahhütün belgelendirilmesi kaydıyla rejime giren eşya başka bir kişiye ya da farklı bir rejime devredilebilmektedir. Rejimler arasında geçiş yapılabilmenin tek şartı kayıt yolu ile beyanın yapılmasıdır. Dahilde İşleme Rejimi (DİR) ve Gümrük Kontrolü Altında İşleme Rejimi (GKAİR) içerisindeki işlenmiş ya da işlenmemiş eşya, antrepo stok kartları ile kaydedilerek antrepo rejimine girmektedir. Devredilmek istenilmesi durumunda ise bilgiler stok kartlarına işlenerek DİR ve GKAİR rejimlerine aktarılmaktadır (Selen, 2014, 111–112).

Antrepo rejiminin kapatılması ancak antrepo rejimi kapsamında işleme faaliyetine tabi tutulan eşyanın çıkışının gümrükçe kabul görmüş farklı bir işlem veya kullanımı ile söz konusudur (Selen, 2014, 114).

1.4.2.1.2. Dahilde İşleme Rejimi

DİR, Türkiye Gümrük Bölgesi'nden tekrardan ihracı istemiyle serbest dolaşımda bulunmayan ve ihraç ürünlerin üretilmesi amacıyla ithal edilen girdilere sağlanan gümrük muafiyeti ile ithal edilmesidir (GK, m.108).

DİR, şartlı muafiyet ya da geri ödeme şeklinde olabilmektedir. İşlem görmüş ürünler halinde eşyanın ihraç edilmesi durumunda teminatın iadesi söz konusudur. Bu şartlar altında işlem yapılarak rejimden faydalanılması ise şartlı muafiyet sistemini oluşturmaktadır (Dahilde İşleme Rejimi Kararı, m.5).

Şartlı muafiyet sistemi; serbest bölgeler haricinde Türkiye Gümrük Bölgesi'nde bulunan firmalar tarafından Dahilde İşleme İzin Belgesi (DİİB) ve Dahilde İşleme İzni (Dİİ) dahilinde ihracatı yapılacak ürünün girdilerinin ve serbest dolaşımda bulunmayan malzemelerin ticaret politikası önlemlerine tabi tutulmadan vergisinin teminata bağlanması ile ithal edilmesi ve ihraç taahhüdünün sonucunda teminatın iade edilmesidir (Argun ve Eroğlu, 2015, 65).

Geri ödeme sistemi ise işlem görmüş ürünün imalatı aşamasında kullanılan malzemelerin ithali sırasında doğan bütün gümrük vergilerinin ödenmesi sonrasında ürünün ihracatının söz konusu olması durumunda, bu ürünlerin ithalatı sırasında alınan işletme malzemesine ilişkin Katma Değer Vergisi (KDV) ve Özel Tüketim Vergisi (ÖTV) haricindeki vergilerin geri ödenmesi işlemi ifade etmektedir (Dahilde İşleme Rejimi Tebliği, m.11).

Bir başka deyişle, DİR çerçevesinde kullanılacak eşyanın ithalatı sırasında gümrük vergisinin ödendikten sonra işlem görmüş eşya halinde bulundurulup ihraç edilmesi ile ödenmiş vergilerinin iadesi işleminin gerçekleşmesi olarak ifade edilmektedir (Esen vd., 2019, 334).

Dahilde işleme izni verilebilmesi için işleme faaliyetlerini gerçekleştiren ya da bu faaliyetlerin yapılmasını isteyen kişinin talebi gerekmektedir (GK, m.110/1). Eşyanın kurgusu, kurulumu ve farklı bir eşya ile birleştirilmesini kapsayacak şekilde işçiliğin uygulanması, işlenme, yenilenme ve tamir edilmesi ile işleme sırasında tükenmiş olmalarına rağmen işlem görmüş ürünler içerisinde olmayan fakat üretim süreci içerisinde var olan veya bu sürecin işlem süresini kısaltmak için faydalı olan birtakım eşyaların kullanılması, işleme faaliyetleri olarak tanımlanmaktadır (GK, m.108/3).

1.4.2.1.3. Gümrük Kontrolü Altında İşleme Rejimi

TGB içerisinde bulunan serbest dolaşıma girmemiş bir diğer deyişle kesin ithali yapılmamış olan eşyanın ithalat vergileri ya da ticaret politikası önlemlerinden muaf tutularak nitelik veya durumunun değişmesine sebep olan işlemlere tabi tutulmaları sonucunda oluşan ürünün vergilendirilerek serbest dolaşıma girmesine ilişkin ekonomik etkili gümrük rejimidir. GKAİR neticesinde oluşan ürünler ise işlenmiş ürün adıyla bilinmektedir (GK, m.123/1).

Dahilde işleme rejimine paralel gümrük kontrolü altında işleme izni, işleme işini gerçekleştiren ya da yapılmasını talep eden kişinin isteği doğrultusunda verilmektedir. Burada izni vermeye yetkili idare gümrük idareleridir. Gümrük

idareleri izni yalnız Türkiye Gümrük Bölgesinde yerleşik kişi olarak bulunan kişilere vermektedir (GK, m.124).

Üretici firmaların işlenmiş ürünün gümrük vergisinden daha fazla gümrük vergisi alınan ithal girdi kullanması durumunda GKAIİR tercih edilmektedir. Genel olarak çevresel etkilere sebep olan âtıl ürünlerin bu rejim kapsamında ithaline izin verilmektedir. Bu tarz ürünler doğrudan ithal edildiğinde çevreye yaratacakları zarar sebebiyle hammadde ya da yarı mamul halinde işlendikten sonra işlenmiş ürünün içerisinde girişine müsaade edilmektedir (Selen, 2014, 96–97).

İşleme faaliyeti sonrasında oluşan eşyadan alınacak vergilerin, ithali sağlanan eşya üzerinden alınan vergilerden az olması durumu gümrük kontrolü altında işleme rejiminin ekonomik açıdan etkinliğinin göstergesidir (Yılmaz ve Adıgüzel, 2022, 28).

GKAIİR'in uygulanabilmesi için gerekli izin başvurusu beyan usulüne göre yapılmakta, beyan ise normal beyan ve basitleştirilmiş beyan şeklinde ikiye ayrılmaktadır. Normal beyan usulünün başvuruda kullanılması halinde ithal eşyanın işlenmiş ürünlerin içerisinde bulunduğu belirlenebildiği, işlenen eşyaya rejim uygulandığı esnadaki durumuna çevrilmesinin ekonomik açıdan söz konusu olmadığı, uygulanan rejim ile ithal edilen eşyanın menşe ve miktar sınırlamasında farklılık oluşturmadığı ve Türkiye'deki muadili olabilecek eşyanın üretimini yapan kişileri ekonomik açıdan zor durumunda bırakmayacağı durumlarda izin verilmektedir (GK, m.124/2).

Basitleştirilmiş beyan usulünün kullanılması ve eşyanın gümrük idaresine girişine dair beyannamenin verilmesi gerekli izin için başvuru yapılmış olması anlamını taşımaktadır. Yetkili gümrük idaresince bu başvurunun kabul edilmesi ile izin verilmesi için gerekli şartların sağlanması gerekmektedir (Selen, 2014, 98).

GKAIİR'den çıkış yani bir diğer deyişle rejimin kapatılması GY. 374. ve 375. maddelerinde belirtilen şartların uygulanma durumunun tespiti ile yapılır ve tespit raporu hazırlanır. Bu raporda verimlilik oranından faydalanılarak ithal edilen malın işleme tabi tutulan ve tutulmayan miktarları belirlenmektedir. Rejimden çıkış için ise fire verilen bölüm haricinde ithal edilen malım tamamının kullanılması gereklidir. Bu durum ise rejim ibra işlemleri olarak adlandırılmaktadır (Selen, 2014, 99).

1.4.2.1.4. Geçici İthalat Rejimi

Serbest dolaşıma girmemiş olan eşyanın, ithalatı esnasında kısmen veya tamamen vergi yükümlülüğünün dışında tutularak, eşyanın ihracat ve ithalat süreçlerinde hüküm altına alınan tarife dışı önlemlere tabi tutulmadan, Türkiye Gümrük Bölgesi içerisinde kullanılması esnasında makul sayılabilecek yıpranma haricinde, değişiklik yapılmadan yeniden ihraç işlemine olanak sağlayan gümrük rejimidir (GK, m.128).

Geçici ithalata ilişkin gerekli izin gümrük idareleri tarafından verilmektedir. İzin talebi ise eşyayı kullanan ya da kullandıran kişi tarafından yapılmalıdır. Eşya, geçici ithalat rejimi altında en fazla yirmi dört ay kalmaktadır (GK, m.130). Geçici ithalat rejimi ATA Karneleri Hakkındaki Gümrük Sözleşmesinin yürürlüğe girmesinin ardından etkin bir kullanıma dönüşmüştür (Selen, 2014, 102).

ATA Karnesi; uluslararası Geçici İthalat Sözleşmesi (İstanbul Sözleşmesi) uyarınca taraf olan ülkelerin kendi aralarında farklı bir belge talebi olmadan eşyanın geçici bir şekilde ithalatına ve aynı zamanda ihracatına olanak sağlamak amacıyla düzenlenen karnedir (Güneş, 2015, 141).

ATA Karneleri vasıtasıyla geçici suretle ithali yapılabilecek eşyalar ile gümrük idareleri tarafından ATA karnelerine uygulanacak işlemler Gümrük Genel Tebliği (Geçici İthalat) Seri No 4 (21.03.2005 tarihli, 25762 sayılı Resmi Gazete) yayımlanmıştır (Erdoğan ve Evintan, 2017, 109).

Geçici ithalat rejimi, tam muafiyet ve kısmi muafiyet başlıklarında incelenmektedir. İthali gerçekleştirilen eşyaların gümrük vergilerine tabi olmadığı durum Tam Muafiyet Suretiyle Geçici İthalattır. Kısmi Muafiyet Suretiyle Geçici İthalat ise, TGB içerisinde bulunan eşya için aylık olarak %3 oranında vergi alınmasını içermektedir. Bu kapsamda bir aydan daha az sürede kalan eşyalar için ayın tamamı üzerinden işlem yapılmaktadır (Şeker, 2020, 192).

1.4.2.1.5. Hariçte İşleme Rejimi

Gümrük Kanunu'nun 135. ve 149. maddeleri arasında hüküm altına alınan Hariçte İşleme Rejimi (HİR), aynı zamanda Gümrük Yönetmeliği'nin 396. ve 414. maddeleri arasında da bahse konu olmaktadır.

TGB dışında hariçte işleme faaliyetlerine tabi olmak kaydıyla serbest dolaşımdaki eşyanın geçici olarak ihracı ile işleme faaliyetleri sonucunda oluşan ürünün ithal vergilerinden tam ya da kısmi muafiyet uygulanmasıyla tekrardan serbest dolaşıma girişinin sağlandığı rejim olarak bilinmektedir (GK, m.135/1).

HİR ile ülkemiz dışındaki ucuz işgücünün kullanılması, mevcut teknolojinin yetersiz olduğu durumlarda ithal edilen eşyanın aktif olarak işlem görememesi durumunda tamirinin ürünün üreticisi tarafından yapılması ve yerli ürün kullanılmaya teşvik edilmesi amaçlanmaktadır (Coşkun ve Erol, 2011, 19).

Hariçte işleme faaliyetlerini gerçekleştirebilmek için alınacak izin eşya ve işlemin faaliyetine göre değişmektedir. TGB'de yerleşik kişilere geçici ihrac eşyasının işlenmesi sonucunda işlem görmüş eşya statüsünü alması ve yerli üreticilerin ekonomik çıkarlarının zarar görmemesi durumunda izin verilmektedir (GK, m.138).

HİR, diğer rejimler gibi beyan usulü ile uygulamaya alınmaktadır. Basitleştirilmiş usulde HİR beyanı yetkili gümrük idaresine yapılırken, normal usulde ise herhangi bir gümrük idaresine yapılabilmektedir. Ticari amaç taşımayan, tamirat sebebiyle yurtdışına çıkışına izin verilen eşyaların izin belgesinde eşyanın tespiti için detaylı bilgiye yer verilmeli ve bu bilgi aynı zamanda beyannamede de gösterilmelidir (Selen, 2014, 107).

TGB'den hariçte işleme faaliyeti sebebiyle geçici suretle ihracı gerçekleştirilen serbest dolaşımdaki eşya ve işlem sonucunda oluşan ürünler ithal vergilerinden tam veya kısmi muafiyet nedeniyle geriye döndüğünde, ihrac eşyasının ithalat vergileri düşülerek kısmi muafiyet uygulanmaktadır (Gölge, 2018, 65).

1.4.2.2. Ekonomik Etkili Olmayan Gümrük Rejimleri

1.4.2.2.1. Serbest Dolaşıma Giriş Rejimi

Serbest Dolaşıma Giriş Rejimi, Gümrük Kanunu'nun 74-78. maddeleri ile Gümrük Yönetmeliği'nin 204-211. maddeleri arasında açıklanmaktadır. TGB'ye gelen eşya ticaret politikası önlemleri uygulanarak, ithal edilmesinde gereken sürecin tamamlanması ile vergilerin tahsilatının sağlanması sonrasında serbest dolaşıma girmiş sayılmaktadır (GK, m.74). Eşyanın serbest dolaşım statüsü ithal edildikten sonra kazanılmaktadır.

Serbest dolaşımda bulunan eşya haricinde olan ve transit hükümleri korunarak TGB dışına çıkan eşya serbest dolaşımda bulunmayan eşya olarak tanımlanmaktadır (GK, m.3/6).

İthali yasaklanmamış her türlü yabancı menşeli eşyalar Serbest Dolaşıma Giriş Rejimi kapsamına dahil olabilmektedir. Bu kapsamda ithalatı yasaklanan ve ithalatı belirli kurum ve kuruluşlar tarafından yapılan eşyalar bulunmaktadır (Uyanık, 2021, 105).

İthali yasaklanmış olan eşyalar serbest dolaşıma girememektedir. Bazı eşyaların ithali özel kanunlar gereği belirli kurum ve kuruluşlar tarafından yapılmaktadır. Bu durumda bulunan eşyalar için ise ithalat işlemi belirtilen kuruluşlar tarafından yapılmakta ve serbest dolaşıma alınmaktadır. İthali izin dahilinde gerçekleştirilen eşyalar için yetkilendirilmiş kurum ve kuruluşlar haricinde farklı kurum ve kuruluşlar için işlem yapılmamaktadır (Selen, 2014, 69).

1.4.2.2.2. İhracat Rejimi

TDK ihracat kavramını; bir ülkede üretilen malların farklı ülke ya da ülkelere satılması olarak açıklamaktadır (sozluk.gov.tr). Bu tanım ile ihracatın geçerli olabilmesi için, yurtdışına satılması istenilen ve bu işlemin izin dahilinde olduğu mallar için alınacak izin ve gerekli prosedürün tamamlanarak Gümrük Kanununa uygun bir şekilde eşyanın TGB dışına çıkarılması gerekmektedir (Selen, 2014, 79).

İhracat rejimi, TGB dışına ihraç edilmesi arzusu ile serbest dolaşımda bulunan eşyanın çıkışı aşamasında uygulanacak hükümlerin belirtildiği düzenleme

biçimidir. Ticaret politikası önlemleri ile gerekmesi durumunda ihracatın yapılabilmesi için gereken vergilerin de dahil olduğu çıkış işlemlerini kapsayan sürecin tamamlanması ile ihracat gerçekleşmektedir (GK, m.150/1). Uluslararası ve iki devletin karşılıklı yapmış olduğu anlaşmalar, yürürlükteki hukuk kuralları ile yasaklanan veya ihracı izin doğrultusunda sağlanan eşyalar dışında kalan serbest dolaşımdaki eşyaların ihraç edilmesi ise serbesttir (Kaya, 2013, 182).

İhracat işlemi ihracatçıların, İhracatçı Birlikleri Genel Sekterliğine gümrük beyannamelerini onaylatmaları ve ardından gümrük idaresine başvurmaları ile başlamaktadır (İhracat Yönetmeliği, m.5). İhraç edilmesi istenilen eşyanın gümrük idaresine teslimi ve ardından başlayan gözetim ve kontrol faaliyeti, TGB sınırları dışına çıkarılması ile son bulmaktadır (Selen, 2014, 80). İhracat rejiminin hariçte işleme rejiminden farkı ise ihraç edilen eşyanın TGB sınırlarına dönmemesi olarak ifade edilmektedir (Saygılıoğlu ve Gerçek, 2007, 161).

Ekonomik kalkınmanın en önemli yapı taşlarından biri olan ihracat ile döviz girdisi elde edilerek ekonomiye katkı sağlanmakta, dünya ticareti içerisinde varlık gösterilmekte, uluslararası alanda rekabet edilmekte, gelir ve ödemeler dengesi sağlanmakta ve tüm bunlara paralel istihdam edilebilirliğin artırılması hususunda birtakım avantajlar söz konusu olmaktadır. Devletler, ihracatın gelişmesi amacıyla farklı stratejiler kurgulamakta, teşvikler uygulamakta ve birtakım düzenlemeler yapmaktadır. Bu durum ihracat rejimi ile diğer rejimlerin kıyaslandığında uygulamada kolaylık sağlandığını göstermektedir (Coşkun ve Erol, 2011, 2).

1.4.2.2.3. Transit Rejimi

Transit rejim, ticaret politikası önlemleri ve gümrük vergisine tabi tutulmayan aynı zamanda serbest dolaşım hakkı kazanmamış eşyanın ve gümrük işlemlerindeki süreci sona ermiş eşyanın TGB içerisinde belirlenmiş gümrük idareleri arasında taşınması işlemi sırasında uygulanan rejimdir. TGB içerisinde transit rejime tabi tutulan eşya, gerek yabancı ülkeler arasında gerekse Türkiye'den yabancı bir ülkeye çift yönlü olarak taşınabilmektedir. Bu durum gümrük gözetimi altında iç gümrük idareleri arasında da gerçekleşebilmektedir (GK, m.84/1-2).

Türkiye, 2013 yılında Avrupa’da kullanılan Ortak Transit Sistemine tam üyelik sağlayarak dahil olmuştur. Ortak Transit Sistemi; Ortak Transit Sözleşmesi temelinde Avrupa Birliği (AB) üye ülkeleri ve Avrupa Serbest Ticaret Birliği (EFTA) üye ülkelerinin uyguladıkları transit sistemidir. Ortak Transit Sistemi ile amaçlanan Avrupa Birliği (AB) üyesi olmayan ve Ortak Transit Rejimine taraf olan bir ülkede AB üyesi ülkenin daha az işlem ve maliyet ile süreci tamamlamasıdır (Yıldız, 2013, 28–29).

Transit rejimde eşyanın girişinin yapılacağı gümrük idaresine beyanın yapılması esastır. TIR Karnesi, ATA Karnesi, Kuzey Atlantik Anlaşmasına Taraf Devletler Arasındaki Sözleşme gereği gerekli görülen form 302, CIM Taşıma Belgesi, TR Transfer Notu ve TGB’ye giren eşyanın genel bilgilerini içeren ve eşya manifestosu olarak bilinen girişe ilişkin beyan özeti ile taşıma yapılabilmektedir (GK, m.84/3). Rejimin sonra ermesi ise gerekli belgeler ile taşınan malın varış gümrük idaresine uygun ve eksiksiz sunulması ile gerçekleşmektedir.

1.5. Antrepo

Antrepo; transit geçişi veya ithali yasaklanmamış eşyaların ve ihraç süreci başlamış ya da tekrardan ihraç edilmesi talep edilen eşyaların belirli şartlar dâhilinde konulduğu kapalı ve çevrili alanlar olarak bilinmektedir (Selen, 2014, 108). Gümrük Kanunu’nda antrepo ise “Gümrük Antreposu” şeklinde tanımlanmış ve gümrük gözetiminde olan eşyanın vazedilmesi için oluşturulan yerler olarak tanımlanmıştır (GK, m. 93/3).

Antrepolarda elleçleme² ve rutin işleme faaliyetleri yapılmaktadır. Gümrük antrepo rejimi içerisinde gümrük idarelerinin onayı doğrultusunda eşyanın işlenmesine bir diğer ifade ile elleçleme faaliyetlerine izin verilmektedir (Özışık, 2014, 321). Elleçleme kapsamında eşyanın esas niteliğinin bozulmadan yapılacak

² **Elleçleme:** Gümrük gözetimi altındaki eşyanın asıl özelliğinin değişikliğe uğratılmadan istiflenmesi, bulunduğu kaplardan daha ufak kaplara aktarılması, kapların tamir edilmesi ya da yenileme işlemi, yerinin değiştirilmesi ve benzeri işlemleri ifade etmektedir (Gümrük Kanunu, m.22).

işlemlerin uygulanması esastır. Gümrük idaresinden elleçleme izni alınmadan bu faaliyetin gerçekleştirilmesi halinde ise cezai yaptırım söz konusudur.

Eşyanın antrepoda bekleme süresinin bir üst sınırı bulunmamaktadır. Bu durum bütün antrepo çeşitlerinde geçerlidir. Antrepoda bulunan eşyanın başka rejime geçişi ancak beyanname verilmesi ve idare tarafından onaylanması durumunda söz konusu olmaktadır. Antrepo kullanıcıları ve işleticilerinden, ithal vergilerden muaf olan eşyalar, fuar vb. faaliyetlere katılması maksadıyla geçici olmak kaydıyla giriş yapan eşyalar ve ihraç amacıyla antrepoya koyulan eşyalar için teminat alınmamaktadır. Bu üç grup eşya haricinde gümrük vergilerinin karşılanması için teminat alınmaktadır (Selen, 2014, 111).

Ticaret işlemleri genelinde ithalatçının iş ve işlemlerini kolaylaştırıcı özelliği ile bilinen antrepolar, oluşabilecek kur farklarını ithalatçıya yansıtmaması ve dilediği zaman ürüne ait vergileri ödeyerek gerekli işlemlerini yapmasına fırsat tanıyan depolar şeklinde adlandırılabilir. Kurumların vergilerini farklı bir zamanda ödemek amacıyla ertelemek, ürünlerin depolanmasının yanı sıra ayniyetin bozulmadan imalat, ön/son montaj, bakım-onarım, yeniden paketleme, sıralama, mal bölme gibi kolay işlemlerin yapılması için firmalar tarafından kullanılmaktadır (Tanyas ve Başkak, 2012, 8).

1.5.1. Antrepo Türleri

Gümrük antrepoları iki ayrı gruba ayrılmaktadır. Bunlar uygulamadaki özelliklerinden ötürü genel ve özel antrepo olarak bilinmektedir. Genel antrepolar, herkes tarafından eşyanın konulabildiği, özel antrepolar ise antrepo sahibinin hem kullanıcı hem de işletici olduğu antrepolardır (Özeroğlu, 2011, 34-35). Genel antrepolar A, B ve F tiplerinden; özel antrepolar ise C, D ve E tiplerinden oluşmaktadır (GY, m.329/1).

1.5.2. Antrepo Sayıları

Ticaret Bakanlığı verilerinin oluşturduğu ve aşağıda yer alan Tablo 1’de görüldüğü üzere genel antrepolar içerisinde en yaygın olarak A tipi antrepolar kullanılmaktadır. Özel antrepolar içerisinde ise en yaygın olarak C tipi antrepoların kullanıldığı açıktır. 2021 ve 2022 yıllarında F tipi genel antrepo ile D tipi özel antrepoların hiç kullanılmadığı görülmektedir.

Tablo 1. Türlerine Göre Antrepo Sayıları

Antrepo Tipi	2016	2017	2018	2019	2020	2021	2022
Genel Antrepo							
A Tipi	601	603	578	606	601	598	607
B Tipi	2	1	1	2	1	1	1
F Tipi	2	2	2	1	1		
Genel Antrepo Toplamı	605	606	581	609	603	599	608
Özel Antrepo							
C Tipi	429	375	367	364	348	332	347
C Tipi (GSM)*	175	175	250	287	280	272	283
D Tipi	0	0	0	0	0		
E Tipi	4	3	3	3	1	1	1
Özel Antrepo Toplamı	608	553	620	654	629	605	631
Genel Toplam	1.213	1.159	1.201	1.263	1.232	1.204	1.239

*GSM: Gümrüksüz Satış Mağazaları

Kaynak:(<https://ticaret.gov.tr/data/62138a6a13b87612080b4e46/ANTREPO%20SAYILARI.pdf>),(Erişim Tarihi: 23.12.2022).

Tablo 2. Bölge Müdürlüklerine Göre Antrepo Sayıları

Bölge Müdürlüklerine Göre Antrepo Sayıları								
Bölge Adı	Genel Antrepo			Özel Antrepo				Toplam
	A Tipi	B Tipi	F Tipi	C Tipi	(GSM)*	D Tipi	E Tipi	
Batı Karadeniz	11	0	0	6	48	0	0	65
Batı Marmara	24	0	0	11	2	0	0	37
Doğu Akdeniz	41	0	0	16	2	0	0	59
Doğu Anadolu	2	0	0	0	5	0	0	7
Doğu Karadeniz	4	0	0	1	2	0	0	7
Doğu Marmara	117	0	0	99	0	0	0	216
Ege	57	0	0	44	15	0	0	116
Fırat	5	0	0	2	0	0	0	7
GAP	7	0	0	2	2	0	0	11
Gürbulak	10	0	0	0	5	0	0	15
İpekyolu	1	0	0	0	6	0	0	7
İstanbul	174	0	0	73	156	0	0	403
Kaçkar	5	0	0	0	7	0	0	12
Orta Akdeniz	83	1	0	35	2	0	0	121
Orta Anadolu	22	0	0	16	8	0	1	47
Orta Karadeniz	9	0	0	3	2	0	0	14
Trakya	1	0	0	2	17	0	0	20
Uludağ	34	0	0	37	4	0	0	75
Genel Toplam	607	1	0	347	283	0	1	1239

*GSM: Gümrüksüz Satış Mağazaları

Kaynak:(<https://ticaret.gov.tr/data/62138a6a13b87612080b4e46/ANTREPO%20SAYILARI.pdf>),(Erişim Tarihi: 23.12.2022).

Tablo 2’de görüldüğü üzere Bölge Müdürlüklerine göre antrepo sayıları incelendiğinde sayıların yüksek olduğu bölge müdürlüklerinin limanların olduğu bölgelerde olması dikkat çekmektedir.

1.6. Limanlarda Gümrük Uygulamaları

Limanlar, denizyolu taşımacılığı açısından oldukça önemlidir. Gümrükleme, depolama, taşıma ve aktarma şekilleri ile ticari faaliyetlerin gerçekleşmesinin sağlanmasının yanı sıra yüklerin taşınması ve yolcuların ulaşımının sağlanması açısından da önem arz etmektedir. Limanlarda gümrük uygulamaları bu başlık altında incelenmektedir.

1.6.1. Liman Kavramı

TDK, liman kavramını; deniz araçlarının park edebildiği, gemilerin yüklerini yükleyebildiği ve boşaltabildiği, yolcu taşımacılığında durak noktası görevini görebilen kimi zaman insan eliyle kimi zaman ise doğal olarak oluşan sığınaklar şeklinde ifade etmektedir (<https://sozluk.gov.tr/>).

İdarenin sınırların belirlenmesi sorumluluğunda olduğu, gemilerin yük ile yolcu transferi sağlayabilecekleri, aynı zamanda yatabilecekleri ve sığınabilecekleri, rıhtım, iskele, şamandıra, demir yerleri ve yaklaşma alanları bulunan, girişin kontrollü olarak sağlandığı, depolama alanları, atık maddelerin alınmasına yönelik tesisleri, sunulan hizmetlerin sağlanabilmesi için gerekli binaları ve farklı tüm yapılar ile kullanılabilir ya da boş sahaların tamamını kapsayan doğal veya yapay deniz yerleri liman olarak tanımlanmıştır (Limanlar Yönetmeliği, m.4/1(ş)).

Genel kabul görmüş liman tanımlarından da anlaşılacağı üzere yanaşma, depolama, yük ve yolcu taşıma, yükleme ve boşaltma gibi faaliyetler limanlarda gerçekleştirilmektedir. Sanayi ve ticari performansın artırılması hususunda ülke ekonomisine sağladığı katkı oldukça önemlidir (Bayraktutan ve Özbılgin, 2013, 11–41).

Birçok işleve sahip olan limanlar tarih boyunca değişmiş ve gelişmiştir. Farklı yük ve gemi tiplerine hizmet veren, mal ve yolcu transferinin yapıldığı, depolama, ambalajlama gibi lojistik faaliyetlerin gerçekleştirildiği üretici ve tüketicinin birbirine bağlandığı yerlerdir (Esmer, 2019, 3).

Teknolojinin gelişmesi ile oluşan ekonomik ve ticari değişiklikler ihracat ve ithalat oranları üzerinde oldukça büyük etkiye sahip olmuştur. Bu etki ile üretilen mallar, farklı taşıma modları ile üretilen ülkelerden tüketim talebi olan ülkelere doğru hareket içerisine girmiş ve bu sayede taşımacılık sisteminin gelişmesine sebep olmuştur (Bayraktutan ve Özbılgin, 2013, 11–41).

Uluslararası ticaret açısından oldukça önemli olan limanlar, yolcular ve malların aktarımını sağlayan, yüklerin elleçlenmesi ve depolanması işlevlerini yerine getirerek yeterli donanım ve altyapıyı bünyesinde barındıran ve aynı zamanda hizmet sunan kuruluşlardır. Diğer taşıma araçları ile gemiler arasındaki bağlantıyı sağlayan ve ticari işlemlerin aksamadan devam ettirilmesine imkân sağlayan ekonomi merkezleridir (Koldemir, 2008, 33).

1.6.2. Denizyolu Taşımacılığı

Taşımacılık, insanoğlunun ihtiyaç duyduğu ürünleri temin edebilmesi açısından oldukça önemlidir. Ürünlerin üretim ve tüketim güzergâhları arasında gerçekleşmesi gereken yer değiştirme işlemi için taşımacılık faaliyetinin gerçekleştirilmesi gerekmektedir (Beller Dikmen, 2021, 152). Taşımacılık faaliyetleri içerisinde denizyolu taşımacılığı ise uluslararası ticaretin can damarı konumundadır. Bu konumu itibarıyla ticaretin küreselleşmesinde önemli ve öncü role sahiptir (Korucuk ve Memiş, 2019, 135). Küreselleşen dünya düzeni içerisinde denizyolu taşımacılığı gerek ulaştırma maliyetleri açısından gerekse yüksek hacimli yüklerin kıtalararası taşınması aşamasında sağladığı kolaylık, güvenilirlik ve enerji tüketimi sebebi ile hava ve karayolu taşımacılığına göre daha uygun ve tercih edilir konumdadır (Akkartal, 2021, 212).

1.6.3. Dünyada Denizyolu Taşımacılığı

İnsan ihtiyaçlarının giderilmesi amacıyla zaman ve yer faydası sağlayarak mevcut kaynakların sürdürülebilir ve daha etkin kullanılması ulaştırma faaliyetleri ile

sağlanmaktadır. Bu faaliyetler ile ürünler tedarik zinciri içerisinde güvenilir, ucuz ve hızlı bir şekilde taşınmaktadır. Ulaştırma faaliyetleri ile ekonominin mal ve hizmet üretim kapasitesinin artırılması desteklenmektedir. Kapasite artırımı ile oluşan ekonomik büyüme ve ulaştırma sektörü karşılıklı olarak birbirini etkilemektedir. İhracat performansında ve üretimde itici güç olması ile katkı sağlayan etkin ulaştırma faaliyetleri rekabetçiliği geliştirmektedir. Bu şekilde iç ve dış pazarlara ulaşım daha kolay sağlanmaktadır (Bayraktutan ve Özbilgin, 2015, 406).

Yolcu ve malların gemiler ile taşınması işlemine denizyolu taşımacılığı adı verilmektedir. Tarihi çok eskilere kadar dayanan denizyolu taşımacılığı, teknolojinin gelişmesi ve ilerlemesi ile ticaretin vazgeçilmez bir unsuru olmuştur. Küreselleşme sonucunda dünya ticareti üzerinde kıtalararası rekabet artmaktadır. Bu bağlamda ağır ve hacimli yükler için mevcut taşımacılık güzergâhlarının yanı sıra, denizyolu taşımacılığı farklı taşıma modları ile kıyaslandığında oldukça ucuz, güvenilir ve çevreyi gözeten bir taşımacılık çeşidi olarak bilinmektedir (Erdönmez ve İncaz, 2016, 111).

Denizyolu taşımacılığının önemi her geçen gün artmaktadır. Bu durumu 2020 yılı içerisinde dünya genelinde taşınan yüklerin hacim bazlı yaklaşık olarak %89'unun denizyolu taşımacılığı ile gerçekleşmiş olması ve küresel bazda son yarım yüzyıl içerisinde taşınan yük hacminin 20 kat artmış olması net bir şekilde açıklamaktadır (T.C. Ulaştırma ve Altyapı Bakanlığı (2021). Ulaşan ve Erişen Türkiye 2021, 360).

Uluslararası denizyolu taşımacılığı dünya taşımacılığı açısından oldukça önemlidir. Bu taşımacılığın yapılmasında, ulusal ve bölgesel olarak ekonominin kalkınmasında ve küresel ekonominin gelişmesinde limanların etkisi büyüktür. Küresel ticaret içerisinde talep edilen malların talep edilen bölgelere ulaştırılmasında lojistik merkez görevini üstlenen deniz ticaretinin en önemli öğelerinden birisi olan limanlar, taşımacılık için oluşturduğu altyapının yanı sıra endüstriyel faaliyetler için de zemin oluşturmaktadır (Erkmen ve Özkaynak, 2015, 10).

1.6.4. Türkiye’de Denizyolu Taşımacılığı

Asya, Avrupa, Kafkasya ve Orta Doğu ile mevcut konumu itibarıyla Türkiye için denizyolu taşımacılığı önemli bir yere sahiptir. Denizyolu taşımacılığının lojistik sektörü içerisinde kazanç oranının yüksek olduğu bilinmektedir. Bu sebepten denizyolu sektörü sadece taşımacılık modu olmaktan çıkarak hizmet, endüstri ve ticaret sektörlerini de içerisinde barındırmaktadır (T.C. Ulaştırma ve Altyapı Bakanlığı (2021). Ulaşan ve Erişen Türkiye 2021, 360).

Kapitülasyonlar ile verilen kabotaj ayrıcalıkları Türkiye’de uluslararası taşımacılık ve kıyı taşımacılığının yabancı gemi işletmelerinin uygulamasına bırakılmasına sebep olmuştur. Türk deniz taşımacılığının ve deniz ticaretinin önündeki bu engel, 1923 yılında imzalanan Lozan Antlaşması ile kaldırılmış ve Türkiye bu antlaşma ile kabotaj hakkı elde etmiştir. Kabotaj hakkı Türkiye’de denizyolu taşımacılığında çığır açmıştır. Tarihsel sürece bakıldığında, 1936 yılında imzalanan Möntrö Boğazlar Sözleşmesi sonucunda Çanakkale ve İstanbul boğazlarının kontrolünde tam yetki Türkiye’ye verilmiştir. Barış ve savaş zamanlarında tüm yetkinin var oluşu denizyolu taşımacılığı açısından oldukça önemlidir. Deniz Ulaştırması Genel Müdürlüğü olarak adı değiştirilen Liman ve Deniz İşleri Dairesi Başkanlığı, 1945 yılında yürürlüğe giren 4470 sayılı Ulaştırma Bakanlığı Görevleri ve Kuruluşu Hakkında Kanun ile kurulmuştur. 1993 yılında yayınlanan 491 no.’lu Kanun Hükmünde Kararname (KHK) ile Denizcilik Müsteşarlığı kurulmuştur. 2011 yılında yayınlanan 655 sayılı KHK ile Ulaştırma, Denizcilik ve Haberleşme Bakanlığı’nın kurulması sonucunda ise Denizcilik Müsteşarlığı kaldırılmıştır. Ulaştırma ve Altyapı Bakanlığı’nın işleyişini sağlamak amacıyla oluşturulan örgütsel yapılanmasında gerçekleşen düzenlemeler sonucunda 2020 yılında Deniz ve İçsular Düzenleme Genel Müdürlüğü ile Deniz Ticareti Genel Müdürlüğü “Denizcilik Genel Müdürlüğü” çatısında birleştirilmiştir. Ulaştırma Hizmetleri Düzenleme Genel Müdürlüğü, Denizcilik Genel Müdürlüğü ile Tersaneler ve Kıyı Yapıları Genel Müdürlüğü günümüzde T.C. Ulaştırma ve Altyapı Bakanlığı çatısı altında bulunan kurumlardır. Bu kurumlar denizcilik sektörü ile ilgili düzenlemelerden sorumlu olan kurumlar olarak faaliyetlerini sürdürmektedir (UTİKAD (2021), Lojistik Sektörü Raporu, 115).

Türk denizciliğinin gelişmesi ve karayolu ağırlıklı yapılan taşımacılığın denizyolu taşımacılığına yönlendirilmesi amacıyla 2003 yılında Bakanlar Kurulu Kararı çıkarılmıştır. 01 Ocak 2004 tarihinde deniz taşıtlarında Özel Tüketim Vergisi İndirilmiş Yakıt Uygulaması başlatılmış ve denizyolu taşımacılık faaliyetinin artmasında etkileri görülmüştür. 2021 yılı Eylül ayı sonuna kadar sektöre 8,9 milyar TL destek sağlanmıştır. Sağlanan bu desteğin 18,4'ü kamu, 81,6'sı özel sektör tarafından kullanılmıştır. Türk sahipli deniz ticaret filomuz 2021 yılı başında 28,9 milyon taşıma kapasitesi ile 2003 yılına oranla 2 sıra yükselerek 15'inci sırada yerini almıştır (T.C. Ulaştırma ve Altyapı Bakanlığı (2021). Ulaşan ve Erişen Türkiye 2021, 362).

2003 yılında Türkiye limanları içerisinde elleçlenen konteyner miktarı yaklaşık 2,5 milyon TEU olarak gerçekleşmiştir. Bu miktar, 2021 yılı Eylül ayı itibariyle yaklaşık %366 artarak 11,6 milyon TEU olmuştur (T.C. Ulaştırma ve Altyapı Bakanlığı (2021). Ulaşan ve Erişen Türkiye 2021, 367).

Ülkemizde denizyolu taşımacılığı ihracat ve ithalatın sağlanmasında oldukça önemli bir yere sahiptir. 2020 yılı içerisinde ithalat amacıyla taşınması yapılan yüklerin yaklaşık % 94'ü, ihracat amacıyla taşınması yapılan yüklerin ise yaklaşık % 82'si deniz araçları ile yapılan taşımacılık sayesinde gerçekleşmiştir (T.C. Ulaştırma ve Altyapı Bakanlığı (2021). Ulaşan ve Erişen Türkiye 2021, 358).

1.6.4.1. Türkiye'de Yer Alan Deniz Hudut Kapıları

Ülkemizde 30 kara, 102 deniz, 64 hava, 8 demiryolu olmak üzere toplamda 204 gümrük kapısı mevcuttur. Kara gümrük kapılarında 23, hava hudut kapılarında 13, demiryolu hudut kapılarında 3 ve deniz hudut kapılarında 41 tane gümrük müdürlüğü faal durumdadır. Bunların yanı sıra 64 iç gümrük ve 10 serbest bölge gümrük müdürlüğü ile hizmet verilmektedir. 18 Gümrük ve Dış Ticaret Müdürlüğü'ne bağlı 164 Gümrük Müdürlüğü içerisinde 151 gümrük müdürlüğü faal, 13 gümrük müdürlüğü ise kapalı durumdadır (<https://ticaret.gov.tr/gumruk-islemleri/gumruk-idareleri/hudut-kapilari/hudut-kapilari-genel-bilgiler>). Deniz hudut kapılarında gümrük işlemleri gerçekleştirilmektedir.

Tablo 3. Türkiye'de Bulunan Deniz Hudut Kapıları

	HUDUT KAPISININ ADI	İL	HUDUT KAPISINA HİZMET VEREN GÜMRÜK MÜDÜRLÜĞÜ	BKK TARİH ve SAYISI	DURUMU	
					GEÇİCİ	FAAL
1	BOTAŞ	ADANA	BOTAŞ GÜMRÜK MÜDÜRLÜĞÜ	12.04.1983 - (Bak.Onayı)	GEÇİCİ	FAAL
2	TOROS TARIM LİMANI	ADANA	İSKENDERUN GÜMRÜK MÜDÜRLÜĞÜ	29.05.2017 - (Bak.Onayı)	GEÇİCİ	FAAL
3	SANKO LİMANI	ADANA	YUMURTALI K SERBEST BÖLGE	08.11.2017 - (Bak.Onayı)	GEÇİCİ	FAAL
4	ALANYA	ANTALYA	ALANYA GÜMRÜK MÜDÜRLÜĞÜ	05.02.1954 - 4/2364	DAİMİ	FAAL
5	KAŞ	ANTALYA	KAŞ GÜMRÜK MÜDÜRLÜĞÜ	05.02.1954 - 4/2364	DAİMİ	FAAL
6	FİNİKE	ANTALYA	FİNİKE GÜMRÜK MÜDÜRLÜĞÜ	04.03.1985 - 85/9182	DAİMİ	FAAL
7	ANTALYA	ANTALYA	ANTALYA GÜMRÜK MÜDÜRLÜĞÜ	05.02.1954 - 4/2364	DAİMİ	FAAL
8	KEMER	ANTALYA	ANTALYA GÜMRÜK MÜDÜRLÜĞÜ	18.04.2005 - 2005/8767	DAİMİ	FAAL
9	KAŞ-SETUR MARİNA	ANTALYA	KAŞ GÜMRÜK MÜDÜRLÜĞÜ	29.11.2012 - (Bak.Onayı)	GEÇİCİ	FAAL
10	HOPA	ARTVİN	HOPA GÜMRÜK MÜDÜRLÜĞÜ	23.03.1989 - 89/13879	DAİMİ	FAAL
11	KUŞADASI	AYDIN	KUŞADASI GÜMRÜK MÜDÜRLÜĞÜ	04.09.1953 - 4/1407	DAİMİ	FAAL
12	DİDİM YAT LİMANI	AYDIN	KUŞADASI GÜMRÜK MÜDÜRLÜĞÜ	16.11.2009 - 2009/15598	DAİMİ	FAAL
13	AYVALIK	BALIKESİR	AYVALIK GÜMRÜK MÜDÜRLÜĞÜ	04.09.1953 - 4/1407	DAİMİ	FAAL
14	AKÇAY	BALIKESİR	AYVALIK GÜMRÜK MÜDÜRLÜĞÜ	05.02.1954 - 4/2364	DAİMİ	FAAL
15	BANDIRMA	BALIKESİR	BANDIRMA GÜMRÜK MÜDÜRLÜĞÜ	24.01.1953 - 6/1334	DAİMİ	FAAL
16	BANDIRMA BAĞFAŞ	BALIKESİR	BANDIRMA GÜMRÜK MÜDÜRLÜĞÜ	11.05.2018 - (Bak.Onayı)	GEÇİCİ	FAAL

17	MARMARA BEDELAN	BALIKESİR	BANDIRMA GÜMRÜK MÜDÜRLÜĞÜ	11.05.2018 – (Bak.Onayı)	GEÇİCİ	FAAL
18	SARAYLAR	BALIKESİR	BANDIRMA GÜMRÜK MÜDÜRLÜĞÜ	11.05.2018 – (Bak.Onayı)	GEÇİCİ	FAAL
19	BARTIN	BARTIN	BARTIN GÜMRÜK MÜDÜRLÜĞÜ	21.03.1996 - 96/7917	DAİMİ	FAAL
20	GEMLİK	BURSA	GEMLİK GÜMRÜK MÜDÜRLÜĞÜ	14.02.1994 - 94/5339	DAİMİ	FAAL
21	MUDANYA	BURSA	MUDANYA GÜMRÜK MÜDÜRLÜĞÜ	14.02.1994 - 94/5339	DAİMİ	FAAL DEĞİL
22	BOZCAADA	ÇANAKKALE	ÇANAKKALE GÜMRÜK MÜDÜRLÜĞÜ	15.05.2015 – (Bak.Onayı)	GEÇİCİ	FAAL
23	ÇAN. BELYAT LİMANI	ÇANAKKALE	ÇANAKKALE GÜMRÜK MÜDÜRLÜĞÜ	11.01.2013 – (Bak.Onayı)	GEÇİCİ	FAAL
24	KARABİGA LİMANI	ÇANAKKALE	BİGA GÜMRÜK MÜDÜRLÜĞÜ	18.01.2013 – (Bak.Onayı)	GEÇİCİ	FAAL
25	İÇDAŞ-BİGA	ÇANAKKALE	BİGA GÜMRÜK MÜDÜRLÜĞÜ	30.07.2012 – 2012/3512	DAİMİ	FAAL
26	İÇDAŞ-2	ÇANAKKALE	BİGA GÜMRÜK MÜDÜRLÜĞÜ	11.05.2018 – (Bak.Onayı)	GEÇİCİ	FAAL
27	CENAL KARABİGA	ÇANAKKALE	BİGA GÜMRÜK MÜDÜRLÜĞÜ	11.05.2018 – (Bak.Onayı)	GEÇİCİ	FAAL
28	KÜÇÜKKUYU	ÇANAKKALE	ÇANAKKALE GÜMRÜK MÜDÜRLÜĞÜ	11.05.2018 – (Bak.Onayı)	GEÇİCİ	FAAL
29	KEPEZ	ÇANAKKALE	ÇANAKKALE GÜMRÜK MÜDÜRLÜĞÜ	05.07.2006 - 2006/10694	DAİMİ	FAAL
30	ENEZ	EDİRNE	İPSALA GÜMRÜK MÜDÜRLÜĞÜ	22.01.2021 - (Bak.Onayı)	GEÇİCİ	FAAL DEĞİL
31	GİRESUN	GİRESUN	GİRESUN GÜMRÜK MÜDÜRLÜĞÜ	27.08.1990 - 90/808	DAİMİ	FAAL
32	İSKENDERUN	HATAY	İSKENDERUN GÜMRÜK MÜDÜRLÜĞÜ	04.09.1953 - 4/1407	DAİMİ	FAAL
33	İSKENDERUN GÜBRETAŞ LİMANI	HATAY	İSKENDERUN GÜMRÜK MÜDÜRLÜĞÜ	26.09.2017 – (Bak.Onayı)	GEÇİCİ	FAAL
34	İSKENDERUN YAZICI LİMAN TESİSLERİ	HATAY	İSDEMİR GÜMRÜK MÜDÜRLÜĞÜ	26.09.2017 – (Bak.Onayı)	GEÇİCİ	FAAL
35	İSKENDERUN	HATAY	İSDEMİR	26.09.2017 –	GEÇİCİ	FAAL

	EKİNCİ İSKELESİ		GÜMRÜK MÜDÜRLÜĞÜ	(Bak.Onayı)		
36	İSKENDERUN ASSAN LİMAN İŞLETMELERİ	HATAY	İSKENDERUN GÜMRÜK MÜDÜRLÜĞÜ	26.09.2017 – (Bak.Onayı)	GEÇİCİ	FAAL
37	İSKENDERUN ATAKAŞ LİMANI	HATAY	İSKENDERUN/ İSDEMİR GÜMRÜK MÜDÜRLÜĞÜ	11.05.2018 – (Bak.Onayı)	GEÇİCİ	FAAL
38	İSKENDERUN TOSYALI LİMANI	HATAY	İSKENDERUN/ İSDEMİR GÜMRÜK MÜDÜRLÜĞÜ	25.07.2019 – (Bak.Onayı)	GEÇİCİ	
39	İSDEMİR LİMAN İŞLETMESİ	HATAY	İSDEMİR GÜMRÜK MÜDÜRLÜĞÜ	26.09.2017 – (Bak.Onayı)	GEÇİCİ	FAAL
40	MMK METALURJİ LİMAN İŞLETMESİ	HATAY	İSDEMİR GÜMRÜK MÜDÜRLÜĞÜ	26.09.2017 – (Bak.Onayı)	GEÇİCİ	FAAL
41	DÖRTYOL BOTAŞ LİMAN İŞLETMELERİ	HATAY	BOTAŞ/İSKENDERUN/İSDEMİR GÜMRÜK MÜDÜRLÜĞÜ	26.09.2017 – (Bak.Onayı)	GEÇİCİ	FAAL
42	DÖRTYOL DELTARUBİS PETROL TERMİNALI	HATAY	İSDEMİR GÜMRÜK MÜDÜRLÜĞÜ	26.09.2017 – (Bak.Onayı)	GEÇİCİ	FAAL
43	İSTANBUL (EM-5)	İSTANBUL	HAYDARPAŞ A - KARAKÖY YOL.SALONU - ZEYTİNBURN U GÜMRÜK MÜDÜRLÜĞÜ	04.09.1953 - 4/1407	DAİMİ	FAAL
44	PENDİK	İSTANBUL	PENDİK GÜMRÜK MÜDÜRLÜĞÜ	20.04.2005 - (Bak.Onayı)	GEÇİCİ	FAAL
45	SARAYBURN U	İSTANBUL	KARAKÖY YOL.SALONU GÜMRÜK MD.	13.05.2009 - (Bak.Onayı)	GEÇİCİ	FAAL
46	AMBARLI	İSTANBUL	AMBARLI GÜMRÜK MÜDÜRLÜĞÜ	21.12.2015 - (Bak.Onayı)	GEÇİCİ	FAAL
47	TUZLA TERSANELER BÖLGESİ	İSTANBUL	(Pendik) GÜMRÜK MÜDÜRLÜĞÜ	22.08.2016 - (Bak.Onayı)	GEÇİCİ	FAAL
48	ZEYTİNBURN U	İSTANBUL	ZEYTİNBURN U GÜMRÜK MÜDÜRLÜĞÜ	29.02.2016- 2016/8702	DAİMİ	FAAL
49	TCDD HAYDARPAŞ A LİMANI	İSTANBUL	HAYDARPAŞ A GÜMRÜK MÜDÜRLÜĞÜ	16.12.2016 - (Bak.Onayı)	GEÇİCİ	
50	MARMARA	İSTANBUL	AMBARLI	04.05.2018 -	GEÇİCİ	

			GÜMRÜK MÜDÜRLÜĞÜ	(Bak.Onayı)		
51	İZMİR (EM-5)	İZMİR	İZMİR YOL.SALONU GÜMRÜK MD.	04.09.1953 - 4/1407	DAİMİ	FAAL
52	DİKİLİ	İZMİR	DİKİLİ GÜMRÜK MÜDÜRLÜĞÜ	04.09.1953 - 4/1407	DAİMİ	FAAL
53	ÇEŞME	İZMİR	ÇEŞME GÜMRÜK MÜDÜRLÜĞÜ	04.09.1953 - 4/1407	DAİMİ	FAAL
54	ALİAĞA	İZMİR	ALİAĞA GÜMRÜK MÜDÜRLÜĞÜ	19.03.2007 - (Bak.Onayı)	GEÇİCİ	FAAL
55	FOÇA	İZMİR	FOÇA GÜMRÜK MÜDÜRLÜĞÜ	22.06.2005 - (Bak.Onayı)	GEÇİCİ	FAAL
56	SEFERİHİSAR	İZMİR	İZMİR YOL.SALONU GÜMRÜK MD.	18.05.2011 - (Bak.Onayı)	GEÇİCİ	FAAL
57	İNEBOLU	KASTAMONU	İNEBOLU GÜMRÜK MÜDÜRLÜĞÜ	26.05.1995 - 95/6940	DAİMİ	FAAL
58	İĞNEADA	KIRKLARELİ		24.04.2018 - (Bak.Onayı)	GEÇİCİ	
59	DERİNCE	KOCAELİ	DERİNCE GÜMRÜK MÜDÜRLÜĞÜ	01.10.1986 - 86/11048	DAİMİ	FAAL
60	ANAMUR	MERSİN	TAŞUCU GÜMRÜK MÜDÜRLÜĞÜ	23.10.1972 - 7/5299	DAİMİ	FAAL
61	AYDINCIK	MERSİN	TAŞUCU GÜMRÜK MÜDÜRLÜĞÜ	14.07.2014- (Bak.Onayı)	GEÇİCİ	
62	MERSİN	MERSİN	MERSİN GÜMRÜK MD.	04.09.1953 - 4/1407	DAİMİ	FAAL
63	TAŞUCU	MERSİN	TAŞUCU GÜMRÜK MÜDÜRLÜĞÜ	25.07.1955 - 4/5613	DAİMİ	FAAL
64	TAŞUCU-SEKA	MERSİN	TAŞUCU GÜMRÜK MÜDÜRLÜĞÜ	11.12.1998 - 98/12199	DAİMİ	FAAL
65	MERSİN AKKUYU ÇAMALAN KOYU	MERSİN	TAŞUCU GÜMRÜK MÜDÜRLÜĞÜ	27.06.2019- (Bak.Onayı)	GEÇİCİ	
66	MERSİN ERDEMLİ KUMKUYU YATLIMANI	MERSİN	TAŞUCU GÜMRÜK MÜDÜRLÜĞÜ	12.07.2019- (Bak.Onayı)	GEÇİCİ	
67	YEŞİLOVACIK	MERSİN	TAŞUCU GÜMRÜK MÜDÜRLÜĞÜ	29.05.2015 - (Bak.Onayı)	GEÇİCİ	FAAL
68	BODRUM	MUĞLA	BODRUM GÜMRÜK MÜDÜRLÜĞÜ	04.09.1953 - 4/1407	DAİMİ	FAAL

69	FETHİYE	MUĞLA	FETHİYE GÜMRÜK MÜDÜRLÜĞÜ	04.09.1953 - 4/1407	DAİMİ	FAAL
70	GÜLLÜK	MUĞLA	BODRUM GÜMRÜK MÜDÜRLÜĞÜ	04.09.1953 - 4/1407	DAİMİ	FAAL
71	GÜLLÜK MANDALYA	MUĞLA	BODRUM GÜMRÜK MÜDÜRLÜĞÜ	20.05.2016 - (Bak. Onayı)	GEÇİCİ	FAAL
72	GÖCEK	MUĞLA	FETHİYE GÜMRÜK MÜDÜRLÜĞÜ	04.07.2018 - (Bak. Onayı)	GEÇİCİ	FAAL
73	DATÇA	MUĞLA	MARMARİS GÜMRÜK MÜDÜRLÜĞÜ	19.08.1966 - 6/6822	DAİMİ	FAAL
74	MARMARİS	MUĞLA	MARMARİS GÜMRÜK MÜDÜRLÜĞÜ	04.09.1953 - 4/1407	DAİMİ	FAAL
75	TURGUTREİS	MUĞLA	BODRUM GÜMRÜK MÜDÜRLÜĞÜ	15.04.2003 - 2003/5497	DAİMİ	FAAL
76	YALIKAVAK	MUĞLA	BODRUM GÜMRÜK MÜDÜRLÜĞÜ	07.12.2004 - 2004/8205	DAİMİ	FAAL
77	MANTARBUR NU	MUĞLA	BODRUM GÜMRÜK MÜDÜRLÜĞÜ	03.02.2012 - 2012/2792	DAİMİ	FAAL
78	BOZBURUN	MUĞLA	MARMARİS GÜMRÜK MÜDÜRLÜĞÜ	25.09.2009 - (Bak.Onayı)	GEÇİCİ	FAAL
79	ÜNYE	ORDU	ÜNYE GÜMRÜK MÜDÜRLÜĞÜ	04.07.2002 - (Bak.Onayı)	GEÇİCİ	FAAL
80	FATSA	ORDU	ÜNYE GÜMRÜK MÜDÜRLÜĞÜ	06.09.2012 - (Bak.Onayı)	GEÇİCİ	FAAL
81	RİZE	RİZE	RİZE GÜMRÜK MÜDÜRLÜĞÜ	28.02.1991 - 91/1536	DAİMİ	FAAL
82	KARASU	SAKARYA	SAKARYA GÜMRÜK MÜDÜRLÜĞÜ	27.12.2016 - 39(Bak.On4 0ayı)	GEÇİCİ	
83	SAMSUN	SAMSUN	SAMSUN GÜMRÜK MÜDÜRLÜĞÜ	05.0412.195 4 42- 4/2364	DAİMİ	FAAL
84	YEŞİLYURT	SAMSUN	SAMSUN GÜMRÜK MÜDÜRLÜĞÜ	07.11.2016 - (Bak.Onayı)	GEÇİCİ	FAAL
85	TOROS TARIM KIYI TESİSİ	SAMSUN	SAMSUN GÜMRÜK MÜDÜRLÜĞÜ	08.11.2017 - (Bak.Onayı)	GEÇİCİ	FAAL
86	SİNOP	SİNOP	SİNOP GÜMRÜK MÜDÜRLÜĞÜ	01.11.1991 - 91/2400	DAİMİ	FAAL
87	TEKİRDAĞ	TEKİRDAĞ	TEKİRDAĞ GÜMRÜK	05.02.1954 - 4/2364	DAİMİ	FAAL

			MÜDÜRLÜĞÜ			
88	OPET PETROLÇÜLÜ K MARMARA EREĞLİSİ A.Ş.	TEKİRDAĞ	TEKİRDAĞ GÜMRÜK MÜDÜRLÜĞÜ	24.11.2017 – (Bak.Onayı)	GEÇİCİ	FAAL
89	ASYAPORT LİMANI A.Ş.	TEKİRDAĞ	TEKİRDAĞ GÜMRÜK MÜDÜRLÜĞÜ	24.11.2017 – (Bak.Onayı)	GEÇİCİ	FAAL
90	MARTAŞ MARMARA EREĞLİSİ LİMAN TESİSLERİ A.Ş	TEKİRDAĞ	TEKİRDAĞ GÜMRÜK MÜDÜRLÜĞÜ	24.11.2017 – (Bak.Onayı)	GEÇİCİ	FAAL
91	TEKİRDAĞ MARMARA DEPOCULUK	TEKİRDAĞ	TEKİRDAĞ GÜMRÜK MÜDÜRLÜĞÜ	29.03.2018 – (Bak.Onayı)	GEÇİCİ	FAAL
92	TEKİRDAĞ TMO İSKELESİ	TEKİRDAĞ	TEKİRDAĞ GÜMRÜK MÜDÜRLÜĞÜ	29.03.2018 – (Bak.Onayı)	GEÇİCİ	FAAL
93	TEKİRDAĞ BOTAŞ LNG	TEKİRDAĞ	TEKİRDAĞ GÜMRÜK MÜDÜRLÜĞÜ	29.03.2018 – (Bak.Onayı)	GEÇİCİ	FAAL
94	TRABZON	TRABZON	TRABZON GÜMRÜK MÜDÜRLÜĞÜ	16.10.1988 - 88/13400	DAİMİ	FAAL
95	YALOVA RO-RO TERMİNALİ	YALOVA	YALOVA GÜMRÜK MÜDÜRLÜĞÜ	09.06.2017 – (Bak.Onayı)	GEÇİCİ	FAAL
96	AKSA LİMANI	YALOVA	YALOVA GÜMRÜK MÜD	13.06.2018 – (Bak.Onayı)	GEÇİCİ	FAAL
97	SEFİNE TERSANESİ	YALOVA	YALOVA GÜMRÜK MÜDÜRLÜĞÜ	13.06.2018 – (Bak.Onayı)	GEÇİCİ	FAAL
98	TERSAN TERSANESİ	YALOVA	YALOVA GÜMRÜK MÜDÜRLÜĞÜ	13.06.2018 – (Bak.Onayı)	GEÇİCİ	FAAL
99	YALOVA TERSANELER BÖLGESİ	YALOVA	YALOVA GÜMRÜK MÜDÜRLÜĞÜ	13.06.2018 – (Bak.Onayı)	GEÇİCİ	FAAL
100	ZONGULDAK	ZONGULDAK	ZONGULDAK GÜMRÜK MÜDÜRLÜĞÜ	19.10.1987 - 87/12228	DAİMİ	FAAL
101	EREĞLİ LİMANI	ZONGULDAK	KARADENİZ EREĞLİ GÜM. MD.	28.03.1996 - 96/7942	DAİMİ	FAAL
102	EREN LİMANI	ZONGULDAK	ZONGULDAK GÜMRÜK MÜDÜRLÜĞÜ	28.06.2013 – (Bak.Onayı)	GEÇİCİ	FAAL

Kaynak:(<https://ticaret.gov.tr/gumruk-islemleri/gumruk-idareleri/hudutkapilari/hudut-kapilari-genel-bilgiler>),
(Erişim Tarihi: 18.08.2022).

1.6.4.2 Türkiye’de Yer Alan Gümrük İdareleri

Ülkemizde 18 bölgede toplam 164 gümrük müdürlüğü bulunmaktadır. Bu gümrük müdürlükleri yetkilerine göre sınıflandırılmaktadır. Sınıflandırmalar; A ve B sınıfı olarak iki çeşide ayrılmaktadır. A sınıfı gümrükler, gümrük işlemlerinin her türlüünü yapabilmek yetkisine sahiptir. B sınıfı gümrükler ise yalnızca yolcular ve yanlarındaki eşya ile T.C. Ticaret Bakanlığı tarafından belirlenen gümrük işlemlerini yapmaya yetkili kılınmıştır (Gümrük Yönetmeliği, m.560/1).

Tablo 4. Türkiye’de Yer Alan Gümrük Müdürlükleri ve Sınıfları

SIRA NO	BATI AKDENİZ GÜMRÜK VE DIŞ TİCARET BÖLGE MÜDÜRLÜĞÜ (ANTALYA)	BULUNDUĞU İL	SINIFI
1	1 Antalya Gümrük Müdürlüğü	Antalya	A
	2 Antalya Havalimanı Gümrük Müdürlüğü	Antalya	A
	3 Antalya Serbest Bölge Gümrük Müdürlüğü	Antalya	A
	4 Isparta Gümrük Müdürlüğü	Isparta	A
	5 Alanya Gümrük Müdürlüğü	Antalya	A
	6 Kaş Gümrük Müdürlüğü	Antalya	B
	7 Finike Gümrük Müdürlüğü	Antalya	B
	8 Bodrum Gümrük Müdürlüğü	Muğla	A
	9 Marmaris Gümrük Müdürlüğü	Muğla	A
	10 Milas Havalimanı Gümrük Müdürlüğü	Muğla	A
	11 Dalaman Havalimanı Gümrük Müdürlüğü	Muğla	A
	12 Fethiye Gümrük Müdürlüğü	Muğla	A

SIRA NO	ORTA AKDENİZ GÜMRÜK VE DIŞ TİCARET BÖLGE MÜDÜRLÜĞÜ (MERSİN)	BULUNDUĞU İL	SINIFI	
2	1	Mersin Gümrük Müdürlüğü	Mersin	A
	2	Mersin Serbest Bölge Gümrük Müdürlüğü	Mersin	A
	3	Mersin Akaryakıt Gümrük Müdürlüğü	Mersin	A
	4	Taşucu Gümrük Müdürlüğü	Mersin	A
	5	Adana Gümrük Müdürlüğü	Adana	A
	6	İncirlik Gümrük Müdürlüğü	Adana	A
	7	Botaş Gümrük Müdürlüğü	Adana	A
	8	Yumurtalık Serbest Bölge Gümrük Müdürlüğü	Adana	A
SIRA NO	ORTA ANADOLU GÜMRÜK VE DIŞ TİCARET BÖLGE MÜDÜRLÜĞÜ (ANKARA)	BULUNDUĞU İL	SINIFI	
3	1	Ankara Gümrük Müdürlüğü	Ankara	A
	2	Esenboğa Gümrük Müdürlüğü	Ankara	A
	3	Konya Gümrük Müdürlüğü	Konya	A
	4	Karaman Gümrük Müdürlüğü	Karaman	A
	5	Kayseri Gümrük Müdürlüğü	Kayseri	A
	6	Aksaray Gümrük Müdürlüğü	Aksaray	A
	7	Kırşehir Gümrük Müdürlüğü	Kırşehir	A
	8	Ankara Gar Gümrük Müdürlüğü	Ankara	B
	9	Ürgüp Gümrük Müdürlüğü	Nevşehir	B
	10	Niğde Gümrük Müdürlüğü	Niğde	A
	11	Kayseri Serbest Bölge Gümrük Müdürlüğü	Kayseri	Kuruluş çalışması devam etmektedir.

SIRA NO	GAP GÜMRÜK VE DIŞ TİCARET BÖLGE MÜDÜRLÜĞÜ (GAZİANTEP)		BULUNDUĞU İL	SINIFI
4	1	Gaziantep Gümrük Müdürlüğü	Gaziantep	A
	2	Islahiye Gümrük Müdürlüğü	Gaziantep	A
	3	Öncüpınar Gümrük Müdürlüğü	Kilis	A
	4	Şanlıurfa Gümrük Müdürlüğü	Şanlıurfa	A
	5	Akçakale Gümrük Müdürlüğü	Şanlıurfa	A
	6	Gaziantep Havalimanı Gümrük Müdürlüğü	Gaziantep	A
	7	Adıyaman Gümrük Müdürlüğü	Adıyaman	A
	8	Karkamış Gümrük Müdürlüğü	Gaziantep	A
	9	Çobanbey Gümrük Müdürlüğü	Kilis	A
	10	Ceylanpınar Gümrük Müdürlüğü	Şanlıurfa	A
	11	Mürşitpınar Gümrük Müdürlüğü	Şanlıurfa	Kuruluş çalışması devam etmektedir.
SIRA NO	DOĞU AKDENİZ GÜMRÜK VE DIŞ TİCARET BÖLGE MÜDÜRLÜĞÜ (HATAY)		BULUNDUĞU İL	SINIFI
5	1	İskenderun Gümrük Müdürlüğü	Hatay	A
	2	Cilvegözü Gümrük Müdürlüğü	Hatay	A
	3	Yayladağı Gümrük Müdürlüğü	Hatay	A
	4	Antakya Gümrük Müdürlüğü	Hatay	A
	5	İsdemir Gümrük Müdürlüğü	Hatay	A
	6	Osmaniye Gümrük Müdürlüğü	Osmaniye	A
	7	Zeytin Dalı Gümrük Müdürlüğü	Hatay	A
SIRA NO	İPEKYOLU GÜMRÜK VE DIŞ TİCARET BÖLGE MÜDÜRLÜĞÜ		BULUNDUĞU İL	SINIFI

		(HABUR)		
6	1	Diyarbakır Gümrük Müdürlüğü	Diyarbakır	A
	2	Mardin Gümrük Müdürlüğü	Mardin	A
	3	Nusaybin Gümrük Müdürlüğü	Mardin	A
	4	Habur Gümrük Müdürlüğü	Şırnak	A
	5	Batman Gümrük Müdürlüğü	Batman	A
	6	İpekyolu Gümrük Müdürlüğü	Şırnak	A
	7	Ali Rıza Efendi Gümrük Müdürlüğü	Şırnak	Kuruluş çalışması devam etmektedir.
	8	Aktepe Gümrük Müdürlüğü	Şırnak	
	9	Gülyazı Gümrük Müdürlüğü	Şırnak	
SIRA NO	DOĞU ANADOLU GÜMRÜK VE DIŞ TİCARET BÖLGE MÜDÜRLÜĞÜ (VAN)		BULUNDUĞU İL	SINIFI
7	1	Van Gümrük Müdürlüğü	Van	A
	2	Esendere Gümrük Müdürlüğü	Hakkari	A
	3	Kapıköy Gümrük Müdürlüğü	Van	A
	4	Üzümlü Gümrük Müdürlüğü	Hakkari	A
	5	Yüksekova Gümrük Müdürlüğü	Hakkari	A
	6	Derecik Gümrük Müdürlüğü	Hakkari	Kuruluş çalışması devam etmektedir.
SIRA NO	DOĞU KARADENİZ GÜMRÜK VE DIŞ TİCARET BÖLGE MÜDÜRLÜĞÜ (TRABZON)		BULUNDUĞU İL	SINIFI
8	1	Trabzon Gümrük Müdürlüğü	Trabzon	A
	2	Giresun Gümrük Müdürlüğü	Giresun	A

SIRA NO	ORTA KARADENİZ GÜMRÜK VE DIŞ TİCARET BÖLGE MÜDÜRLÜĞÜ (SAMSUN)	BULUNDUĞU İL	SINIFI
9	1	Samsun Gümrük Müdürlüğü	A
	2	Çorum Gümrük Müdürlüğü	A
	3	Ordu Gümrük Müdürlüğü	A
	4	Ünye Gümrük Müdürlüğü	A
	5	İnebolu Gümrük Müdürlüğü	A
	6	Sinop Gümrük Müdürlüğü	A
	7	Amasya Gümrük Müdürlüğü	A
	8	Ordu-Giresun Havalimanı Gümrük Müdürlüğü	A
SIRA NO	DOĞU MARMARA GÜMRÜK VE DIŞ TİCARET BÖLGE MÜDÜRLÜĞÜ (KOCAELİ)	BULUNDUĞU İL	SINIFI
10	1	İzmit Gümrük Müdürlüğü	A
	2	Derince Gümrük Müdürlüğü	A
	3	Dilovası Gümrük Müdürlüğü	A
	4	Gebze Gümrük Müdürlüğü	A
	5	Körfez Petrokimya Gümrük Müdürlüğü	A
	6	Sakarya Gümrük Müdürlüğü	A
	7	Karadeniz Ereğli Gümrük Müdürlüğü	A
	8	Zonguldak Gümrük Müdürlüğü	A
	9	Karabük Gümrük Müdürlüğü	A
	10	Bartın Gümrük Müdürlüğü	A
	11	Bolu Gümrük Müdürlüğü	A
SIRA NO	İSTANBUL GÜMRÜK VE DIŞ TİCARET BÖLGE MÜDÜRLÜĞÜ	BULUNDUĞU İL	SINIFI

		(İSTANBUL)		
11	1	Haydarpaşa Gümrük Müdürlüğü	İstanbul	A
	2	Erenköy Gümrük Müdürlüğü	İstanbul	A
	3	İstanbul Deri Serbest Bölge Gümrük Müdürlüğü	İstanbul	A
	4	Sabiha Gökçen Havalimanı Gümrük Müdürlüğü	İstanbul	A
	5	Pendik Gümrük Müdürlüğü	İstanbul	A
	6	İstanbul Havalimanı Yolcu Salonu Gümrük Müdürlüğü	İstanbul	A
	7	Atatürk Havalimanı Kargo Gümrük Müdürlüğü	İstanbul	A
	8	İstanbul Posta Gümrük Müdürlüğü	İstanbul	A
	9	Muratbey Gümrük Müdürlüğü	İstanbul	A
	10	Beylikdüzü Akaryakıt Gümrük Müdürlüğü	İstanbul	A
	11	Karaköy Yolcu Salonu Gümrük Müdürlüğü	İstanbul	A
	12	Trakya Serbest Bölge Gümrük Müdürlüğü	İstanbul	A
	13	Yeşilköy Gümrük Müdürlüğü	İstanbul	A
	14	Atatürk Havalimanı Serbest Bölge Gümrük Müdürlüğü	İstanbul	A
	15	Ambarlı Gümrük Müdürlüğü	İstanbul	A
	16	Zeytinburnu Gümrük Müdürlüğü	İstanbul	A
	17	Halkalı Gar Gümrük Müdürlüğü	İstanbul	A
	18	İstanbul Havalimanı Gümrük Müdürlüğü	İstanbul	A
SIRA NO	TRAKYA GÜMRÜK VE DIŞ TİCARET BÖLGE MÜDÜRLÜĞÜ		BULUNDUĞU İL	SINIFI

		(EDİRNE)		
	1	Kapıkule Gümrük Müdürlüğü	Edirne	A
	2	Kapıkule Gar Gümrük Müdürlüğü	Edirne	A
	3	İpsala Gümrük Müdürlüğü	Edirne	A
	4	Dereköy Gümrük Müdürlüğü	Kırklareli	A
	5	Hamzabeyli Gümrük Müdürlüğü	Edirne	A
	6	Uzunköprü Gümrük Müdürlüğü	Edirne	A
	7	Pazarkule Gümrük Müdürlüğü	Edirne	B
SIRA NO	BATI MARMARA GÜMRÜK VE DIŞ TİCARET BÖLGE MÜDÜRLÜĞÜ (TEKİRDAĞ)		BULUNDUĞU İL	SINIFI
13	1	Tekirdağ Gümrük Müdürlüğü	Tekirdağ	A
	2	Çerkezköy Gümrük Müdürlüğü	Tekirdağ	A
	3	Çorlu Havalimanı Gümrük Müdürlüğü	Tekirdağ	A
	4	Avrupa Serbest Bölge Gümrük Müdürlüğü	Tekirdağ	A
	5	Çanakkale Gümrük Müdürlüğü	Çanakkale	A
	6	Biga Gümrük Müdürlüğü	Çanakkale	A
	7	Gökçeada Gümrük Müdürlüğü	Çanakkale	Kuruluş çalışması devam etmektedir.
	8	Bozcaada Gümrük Müdürlüğü	Çanakkale	Kuruluş çalışması devam etmektedir.
SIRA NO	ULUDAĞ GÜMRÜK VE DIŞ TİCARET BÖLGE MÜDÜRLÜĞÜ (BURSA)		BULUNDUĞU İL	SINIFI
14	1	Bursa Gümrük Müdürlüğü	Bursa	A

	2	Mudanya Gümrük Müdürlüğü	Bursa	A
	3	Gemlik Gümrük Müdürlüğü	Bursa	A
	4	Bandırma Gümrük Müdürlüğü	Balıkesir	A
	5	Eskişehir Gümrük Müdürlüğü	Eskişehir	A
	6	Yalova Gümrük Müdürlüğü	Yalova	A
	7	Ayvalık Gümrük Müdürlüğü	Balıkesir	A
	8	İnegöl Gümrük Müdürlüğü	Bursa	A
	9	Kütahya Gümrük Müdürlüğü	Kütahya	A
	10	Balıkesir Gümrük Müdürlüğü	Balıkesir	Kuruluş çalışması devam etmektedir.
SIRA NO		EGE GÜMRÜK VE DIŞ TİCARET BÖLGE MÜDÜRLÜĞÜ (İZMİR)	BULUNDUĞU İL	SINIFI
15	1	İzmir Gümrük Müdürlüğü	İzmir	A
	2	Adnan Menderes Gümrük Müdürlüğü	İzmir	A
	3	Çeşme Gümrük Müdürlüğü	İzmir	A
	4	Manisa Gümrük Müdürlüğü	Manisa	A
	5	Aliağa Gümrük Müdürlüğü	İzmir	A
	6	Ege Serbest Bölge Gümrük Müdürlüğü	İzmir	A
	7	İzmir TIR Gümrük Müdürlüğü	İzmir	A
	8	İzmir Serbest Bölge Gümrük Müdürlüğü	İzmir	A
	9	İzmir Yolcu Salonu Gümrük Müdürlüğü	İzmir	A
	10	Dikili Gümrük Müdürlüğü	İzmir	A
	11	Alaşehir Gümrük Müdürlüğü	Manisa	A
	12	Aydın Gümrük Müdürlüğü	Aydın	A
	13	Kuşadası Gümrük Müdürlüğü	Aydın	A

	14	Foça Gümrük Müdürlüğü	İzmir	B
	15	Uşak Gümrük Müdürlüğü	Uşak	A
	16	Afyonkarahisar Gümrük Müdürlüğü	Afyonkarahisar	A
	17	Denizli Gümrük Müdürlüğü	Denizli	A
SIRA NO		FIRAT GÜMRÜK VE DIŞ TİCARET BÖLGE MÜDÜRLÜĞÜ (MALATYA)	BULUNDUĞU İL	SINIFI
16	1	Malatya Gümrük Müdürlüğü	Malatya	A
	2	Kahramanmaraş Gümrük Müdürlüğü	Kahramanmaraş	A
	3	Sivas Gümrük Müdürlüğü	Sivas	A
	4	Elazığ Gümrük Müdürlüğü	Elazığ	A
SIRA NO		GÜRBULAK GÜMRÜK VE DIŞ TİCARET BÖLGE MÜDÜRLÜĞÜ (GÜRBULAK)	BULUNDUĞU İL	SINIFI
17	1	Doğubeyazıt Gümrük Müdürlüğü	Ağrı	A
	2	Gürbulak Gümrük Müdürlüğü	Ağrı	A
	3	Erzurum Gümrük Müdürlüğü	Erzurum	A
	4	Dilucu Gümrük Müdürlüğü	Iğdır	A
	5	Kars Gümrük Müdürlüğü	Kars	A
	6	Iğdır Gümrük Müdürlüğü	Iğdır	A
	7	Borualan Gümrük Müdürlüğü	Iğdır	Kuruluş çalışması devam etmektedir.
	8	Akyaka Gümrük Müdürlüğü	Kars	Kuruluş çalışması devam etmektedir.
SIRA NO		KAÇKAR GÜMRÜK VE DIŞ TİCARET BÖLGE MÜDÜRLÜĞÜ	BULUNDUĞU İL	SINIFI

		(HOPA)		
18	1	Rize Gümrük Müdürlüğü	Rize	A
	2	Hopa Gümrük Müdürlüğü	Artvin	A
	3	Sarp Gümrük Müdürlüğü	Artvin	A
	4	Türkgözü Gümrük Müdürlüğü	Ardahan	A
	5	Aktaş Gümrük Müdürlüğü	Ardahan	A
	6	Muratlı Gümrük Müdürlüğü	Artvin	Kuruluş çalışması devam etmektedir.
	7	Demir İpekyolu Gümrük Müdürlüğü	Ardahan	Kuruluş çalışması devam etmektedir.

Kaynak:(<https://ticaret.gov.tr/gumruk-islemleri/gumruk-idareleri/gumruk-idareleri-listesi/gumruk-idareleri-listesi>), (Erişim tarihi: 07.09.2022).

İKİNCİ BÖLÜM

2. GÜMRÜK UYUŞMAZLIKLARI VE ÇÖZÜM YOLLARI

Gümrük işlemlerinden alınan vergi ve diğer yükümlülöklere ilişkin hükümler ve uyuşmazlıklara dair çözüm yöntemleri çerçeve kanun niteliği taşıyan 4458 sayılı Gümrük Kanunu ile düzenlenmiştir. Bu düzenleme sebebiyle uyuşmazlıklar ve çözüm yöntemleri için gerekli işlemler Gümrük Kanunu ve Gümrük Yönetmeliği temelinde işlem yapılmaktadır.

Çalışmanın bu bölümünde ilk olarak gümrük idaresi ile yükümlüler arasında yaşanan uyuşmazlıkların tanımına ve sebeplerine yer verilmiş ardından uyuşmazlıkların çözüm yolları hakkında bilgiler açıklanmıştır.

2.1. Uyuşmazlık ve Gümrük Uyuşmazlığı Kavramı

TDK uyuşmazlık kavramını, “Uyuşmama durumu” olarak tanımlanmaktadır (sozluk.gov.tr). Hukuk dilinde ise birtakım görevlerin yerine getirilmemesi sonucunda iki taraf arasında oluşan görüş ayrılığını ifade eden “niza, ihtilaf, çekişme, dava, kavga” olarak belirtilmektedir (Yılmaz, 2021, 801).

Hukuk devletinin bir gereği idare tarafından gerçekleştirilen her türlü işlem ve eylemle karşın yargı yolunun açık olmasıdır. İdare ve kişiler arasında meydana gelen uyuşmazlıklarda ölkemizde idari yargı sistemi benimsenmiştir (Özbek, 2005, 90).

Uyuşmazlık, her iki tarafında da bir konu üzerinde ayrı görüşlere sahip olmaları sebebiyle ihtilafa düşme durumları olarakta tanımlanmaktadır (Kızılot ve Taş, 2010, 151).

Gümrük idareleri, Gümrük Kanunu içerisinde düzenlenen gümrük rejimlerinin ve idari yaptırımların uygulanması, gümrük vergilerinin tahakkuk

ettirilmesi ve yükümlüden³ alınması, gümrük mevzuatı doğrultusunda karar alarak yükümlülere tebliğ edilmesi, kanunda kabahat olarak tanımlanmış fiiller için bu kabahati işleyen yükümlüye idari para cezası verilmesi gibi işlemlerini Gümrük Kanunu ve bu kanun kapsamında oluşturulan ikincil düzenlemeler çerçevesinde yürütmektedir. Tüm bu işlemler mevzuat içerisinde yer almakta iken gümrük uyuşmazlığı kavramı tanım olarak yer almamaktadır. Tanım olarak açıklanmamış olması uyuşmazlığın var olmayacağı anlamını taşımamaktadır. Gümrük idarelerinin bu işlemleri yapan kişiler ile ilgili hukuki sonuç doğuracak bir işlem yapması ve kişilerin bu işlemlerin doğru olmadığını düşünmesiyle kanun kapsamında itiraz etmeleri sonucunda gümrük uyuşmazlığı meydana gelmektedir. Oluşan uyuşmazlık durumunun uzlaşma süreci ve itiraz süreci içerisinde çözüme kavuşturulma merciinde yetkili idare gümrük idaresidir. Dava açılması durumunda ise idari yargı tarafından işlem tahsis edilmektedir (Kılıç, 2022, 345).

Konunun içeriğine bakılmaksızın taraflar arasında oluşan maddi ya da manevi çıkar çatışması uyuşmazlık olarak adlandırılmaktadır. Gümrük Kanunu çerçevesinde ise gümrük idaresinin sorumlulukları ile yükümlülerin çıkar çatışmasında bulunmaları durumu gümrük uyuşmazlığı olarak ifade edilmektedir (Selen, 2014, 197). Gümrük uyuşmazlıkları, vergi uyuşmazlıkları bağlamında değerlendirilmekte ve gümrük idaresi ile yükümlü arasındaki görüş ayrılığı sebebiyle ortaya çıkmaktadır. Gümrük uyuşmazlıkları temelde Gümrük Kanunu uygulamaları, 6183 sayılı Amme Alacakları Tahsili Usulü Hakkındaki Kanun (AATUHK) ve bu alandaki genel düzenleyici işlemler sonucunda oluşan uyuşmazlıklardan oluşturmaktadır. Alacaklı (devlet) ile borçlu (yükümlü) arasında oluşan uyuşmazlıklar gümrük mevzuatının uygulanmasında yaşanan sorunlar, vergiyi doğuran olay, tahakkuk, tahsil ve ceza uygulamaları sırasında tarafların anlaşamama durumu gibi bireysel işlemler sonucu oluşabildiği gibi idarenin uygulamaya koyduğu genel düzenleyici işlemlerde bu sonucu doğurabilmektedir (Yüce ve Çelikkaya, 2016, 171–172).

Tüm bunlara paralel, gümrük mevzuatının yapısı gereği uzmanlık gerektirmesi, mevcut ve gelişen yapıyla uyum sağlayamaması ve kararlarının

³ **Yükümlü:** Gümrük yükümlülüğünü yerine getirmekle sorumlu olan kişiyi ifade etmektedir (Gümrük Kanunu, madde 3/11).

anlaşılması noktasında karmaşıklık yaşanması gibi sebeplerden idare ile yükümlüler arasında da uyuşmazlık yaşanmaktadır (İnneci ve Tosuner, 2018, 405).

Gümrük idareleri, beyanda bulunan kişilerin yükümlülüklerinin yerine getirilip getirilmediğini incelemektedir. Aşağıda genel olarak uyuşmazlık konusu olayların sebepleri belirtilmiştir (Selen, 2014, 198);

- Royalti sözleşmeleri, borçlara ilişkin dekontlar, vade ve kur farkı faturaları ve fiyat farklılıkları,
- Menşe-i sorunları,
- Gümrük Tarife İstatistik Pozisyonu cetveli kapsamında yaşanan problemler,
- Damping ya da sübvansiyona ilişkin yürütülen soruşturmalar sonucunda yaşanan sorunlar,
- Ticaret politikası önlemlerine ilişkin oluşan sorunlar,
- Yetkili idarelerin kontrollerinde yaşanan sorunlar,
- Gümrük idarelerinin herhangi bir aşamasında Kanun dâhilinde verilecek kararlar sonucunda yaşanan sorunlar,
- Gümrük beyan işlemleri kapsamında belirtilen yasal sürelere riayet edilmemesi sonucunda yaşanan sorunlar.

Türk Vergi Hukukunda vergi sorunlarının hukuki uyuşmazlık durumuna gelip yargısal çözüm yollarına başvurularak çözülmesi ve tarafların yargı aşamasından önce konuyu karşılıklı çözümlemesine idari aşamada çözüm yolları denilmektedir. İdari aşamada çözüm yolları ile uyuşmazlıklar kısa sürede çözülebildiği için idare ve yükümlü tarafından öncelikli tercih sebebi olmaktadır (Sarılı, 2020, 73).

Gümrük uyuşmazlıklarında yargı yoluna gidilmeden önce idari başvuru yolu tüketilmelidir. Bir başka deyişle; yükümlünün öncelikli olarak idari başvuru hakkını kullanması ve bu başvurunun sonuçsuz kalması gerekmektedir. Bu durum ise gümrük vergisini diğer vergi çeşitlerinden farklı kılan bir özelliktir (Yüce ve Çelikkaya, 2016, 172).

2.2. Gümrük Vergisi Uyuşmazlığının Kanuni Çerçevesi

Gümrük idareleri tarafından tahsilatı gerçekleştirilen vergi ve resimler Vergi Usul Kanunu (VUK) kapsamında değerlendirilmemekte, Gümrük Kanununun 242. maddesi kapsamında değerlendirilmektedir (VUK., m.2). İthalat sırasında tahsil edilen vergiler, gümrük idarelerinin tahsil ettiği diğer vergiler ile bu vergiler için hesaplanan ve tahsilatı yapılan cezalara ilişkin oluşacak olan uyuşmazlıklar, Gümrük Kanunu ve ilgili diğer kanun hükümleri doğrultusunda uygulanmaktadır (Yerci, 2020, 722).

Gümrük uyuşmazlıklarına karşı idari kararlar için 4458 sayılı Gümrük Kanunu uygulanmaktadır. Bunun yanı sıra diğer yasal dayanaklar ise AATUHK ve 5607 sayılı Kaçakçılıkla Mücadele Kanunu'dur.

2.3. Gümrük Uyuşmazlıklarının İdari Yollarla Çözümü

VUK hükümleri kapsamında mükellefler uyuşmazlık konusunu direk olarak idari yargıya aksettirebilmektedir. Ancak bu durum gümrük vergileri söz konusu olduğunda geçerliliğini yitirmektedir. Mükellefler, gümrük vergilerinde yaşadıkları uyuşmazlığı öncelikli olarak idari yollarla çözmeye çalışmalı, sonuç alınamaması durumunda ise yargısal yollara başvurmalıdır.

Barışçıl yollar ya da bir diğer deyişle idari aşamada çözüm yolları; yargı yoluna gidilmeden idarenin veya gümrük yükümlülerinin başvurusu sonucunda uyuşmazlıkların çözüme ulaşmasına olarak ifade edilmektedir. Yargı merciine taşınmadan uyuşmazlıklar çözüme kavuştuğu için barışçıl çözüm yolları olarak adlandırılmaktadır (Yardımcıoğlu ve Kütükçü, 2014, 4).

Gümrük Uzlaşma Yönetmeliği (GUY), 27.08.2011 tarih ve 28038 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe konulmuştur. Bu yönetmelik, uzlaşma sürecinin yol haritası niteliğindedir. Yol haritasında, gümrük uyuşmazlıklarının çözümü sürecinde itiraz ve uzlaşma başlıkları altında iki yöntem belirlenmiştir. Uzlaşma kapsamı, uzlaşma komisyonların oluşturulması ve yetkileri, uzlaşmaya ilişkin yapılacak başvuruların incelenme şartları, uzlaşma komisyonunun

sorumluluğu, uzlaşmaya ilişkin neticeler, teminatlı işlemler ile itiraz ve uzlaşma hakkının aynı anda kullanılmaması konularını içeren süreçler bu yönetmelik ile düzenlenmiştir.

Gümrük işlemlerinden ve vergilerinden kaynaklanan uyuşmazlıkların çözümü için 2011 yılında iki temel değişiklik yapılmıştır. 5911 sayılı Gümrük Kanunu İle Bazı Kanun Ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun'un çıkarılması sonucunda gümrük işlemlerinde düzeltme talebinde bulunma hakkı kaldırılmıştır. 6111 sayılı yasa ise gümrük idaresi ile gümrük yükümlüsüne aralarında oluşması muhtemel uyuşmazlıkların itiraz aşamasından farklı olarak uzlaşma mekanizması içerisinde çözümüne olanak sağlamıştır (Selen, 2014, 213–214).

Gümrük vergisi uyuşmazlıklarının idari yollarla çözümü Gümrük Kanunu'nun 242-246. maddeleri arasında açıkça belirtilmiştir. Gümrük idaresi mevzuat gereği kuralları uygulamak ve kural ihlalleri yapılması durumunda ise gerekli cezayı düzenlemekle mükelleftir. Bu bağlamda idare ile muhatapları arasında oluşan uyuşmazlıklar, idari uyuşmazlık olarak karşımıza çıkmaktadır. Bir başka deyişle gümrük uyuşmazlıklarının idari işlere ilişkin uyuşmazlıklar olduğu ifade edilmektedir (Kaplan, 2019, 21).

Gümrük vergisi uyuşmazlıklarının idari çözüm yolları uzlaşma, itiraz ve kimyevi tahlile itiraz şeklindedir. Bu çözüm yolları aşağıda incelenmektedir.

2.3.1 Uzlaşma Yolu İle Çözümü

TDK, uzlaşma kavramını “uyuşma, uzlaş, uzlaşım, mutabakat, konsensüs” olarak tanımlamaktadır (sozluk.gov.tr). Bu kavramın vergi hukukundaki karşılığı ise; idare ile mükelleflerin oluşması muhtemel uyuşmazlıkların yargı yoluna gidilmeden taraflar tarafından çözülmesi olarak bilinmektedir. Uzlaşmanın sağlanması ile dava aşamasında oluşacak masrafların, bekleme sürecinin, ödenmesi gereken ceza ile vergi ve gecikme faizi gibi birtakım ödemelerin önüne geçilmektedir. Tüm bu süreçlerin yürütülmesi için gereken çabanın ve harcanacak zamanı da engellediği

için yükümlüler ve vergi idareleri açısından uzlaşma müessesesi oldukça önem arz etmektedir (Kızılot ve Kızılot, 2007, 222).

4458 Sayılı Gümrük Kanunu kapsamında uzlaşma müessesesine ilişkin bilgiler aşağıda incelenmektedir.

2.3.1.1. Uzlaşmanın Yasal Dayanağı ve Kapsamı

213 sayılı Vergi Usul Kanunu'na, 19.02.1963 tarihli ve 205 Sayılı Yasanın 22. maddesine eklenen maddeler ve vergi hukukunda uzlaşma kurumu düzenlenmiş ve ilgili kanun kapsamında yaşanan uyuşmazlıkların çözümü noktasında belirleyici olmuştur. VUK'un 2. maddesi, gümrük idarelerinin almış olduğu vergi ve resimleri kapsam dışında bırakmıştır. Bu durum sonucunda ise GK 244. maddesi hükümlerinin tatbik edileceği açıklanmıştır (Coşkun Karadağ ve Organ, 2014, 373).

Gümrük Kanunu ve Gümrük Uzlaşma Yönetmeliği birlikte değerlendirildiğinde, gümrük idareleri tarafından tahsilatı yapılan gümrük vergi ve cezalarının gümrük vergilerinde uzlaşmanın kapsamını oluşturduğu görülmektedir (Ercan, 2016, 238).

4458 Sayılı Gümrük Kanunu'nun 244 üncü maddesinde uzlaşmaya ilişkin usul ve esasların belirtilmiştir. Bu usul ve esasların belirlenebilmesi için 31.08.2011 tarihinde yürürlüğe giren 27.08.2011 tarih ve 28038 sayılı Resmi Gazete'de Gümrük Uzlaşma Yönetmeliği yayınlanmıştır. Yönetmelik ile birlikte "uzlaşma müessesesi" tanımlanmış, uzlaşmanın kapsamı ile uzlaşma konusunda idarenin yetkileri belirlenmiştir (Selen, 2014, 216).

Gümrük Kanunu içerisinde idari çözüm yollarından biri olarak yer alan uzlaşma müessesesi, 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu ile düzenlenmesine rağmen gümrük vergisi alacakları açısından uygulanmasının söz konusu olmadığı görülmektedir. 6111 sayılı Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması ile Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu ve Diğer Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun beraberinde kamu alacaklarının yapılandırılmasını ve Gümrük Kanunu'nda düzenlemesi yapılan

bir madde ile de gümrük vergisi alacaklarına yönelik “uzlaşma müessesesi” kavramını ortaya çıkarmıştır (Bozkurt, 2011, 99).

Gümrük idaresi tarafından yapılacak tespitin öncesinde beyan sahibi tarafından yapılan bildirimde bulunan farklılıklar ya da beyan sonucunda gümrük idaresinin tespiti ile oluşan farklılıklar için tebliğ edilen gümrük vergileri alacakları uzlaşmanın kapsamında girmektedir. Aynı zamanda Gümrük Kanunu ve ilgili kanunlar kapsamında kesintisi yapılan idari para cezaları uzlaşma kapsamı içerisinde yer almaktadır (Yüce ve Çelikkaya, 2016, 185). Uzlaşma talebinde bulunulması kanun hükümlerinin yanlış yorumlanması, yeterince anlaşılabilmesi ve yargı kararları ile idarenin görüş farklılığının olması durumlarında mümkündür (Bozkurt, 2011, 101).

2.3.1.2. Uzlaşmanın Amacı ve Sağlayacağı Yararlar

Uzlaşma müessesesi, gümrük idaresi ile yükümlü arasında meydana gelen anlaşmazlıkların yargı yoluna gidilmeden görüşme yolu kullanılarak çözümlenmesini amaçlamaktadır (Kılıç, 2022, 362).

Ticaret Bakanlığı uzlaşma müessesesinin amacını; “yükümlüden talep edilen vergi ve cezaların bir bölümünden vazgeçilerek vergi alacağının hızlı bir şekilde tahsil edilmesi ve buna bağlı yargı sürecine gidilmeden oluşacak sorunların önlenmesi ile konunun çözümlenmesi” olarak açıklamaktadır (T.C. Ticaret Bakanlığı. (2021). Faaliyet Raporu, 74).

İdare, yükümlünün beyanı üzerine vergi gelirlerinde kayıp yaşanmaması ve beyan işleminin mevzuata uygun olması açısından doğruluk denetimi yapmaktadır. Bu aşamada yükümlüden, idareden veya vergi mevzuatından kaynaklanan birtakım eksikliklerin var olması durumunda ihtilaflar yaşanmaktadır. Yaşanan bu uyuşmazlıkların çözümünde yargı yoluna başvurulmadan önce idari çözüm yollarından biri olan görüşme yoluyla ihtilafın ortadan kaldırılması uzlaşma ile sağlanmaktadır (Sarılı, 2020, 73).

Uzlaşma ile gümrük idaresine, yükümlüden tahsil edilmesi istenilen gümrük vergi veya cezalarının tahsilatının hemen yapılması ile önemli bir katkı

sağlanmaktadır. Bu işlem yapılırken bir kısım alacaktan vazgeçilmesi durumu söz konusu olsa da işlemin vergi mahkemelerine taşınmasının önüne geçilmesinin ve sürecin hızlanmasının sağlandığı görülmektedir. Böylelikle davaların artışı ve bu davaların takibinde harcanacak zaman ve emek bertaraf edilmektedir. Uyuşmazlığın yargıya intikali halinde artan faizlerle yükselen vergi veya ceza borcu ile dava sürecinde yapılacak masraflar yükümlü açısından zor bir durum oluşturmaktadır. Söz konusu borcun uzlaşılabilir bölümünün ödenmesi sonucunda yükümlü bu sürecinin tümünü yaşamamış olacaktır (Kılıç, 2022, 362).

Birçok ülke, yaşanan bu süreçleri göz önünde bulundurarak oluşan uyuşmazlık durumunda öncelikle görüşme yolunu tercih etmektedir. Amerika Birleşik Devletleri, İngiltere, Avustralya ve Hollanda’da, uzlaşmanın sağlanamaması durumunda yargı yoluna başvurulmadan en çok tercih edilen yöntem olan ve arabuluculuk olarak bilinen üçüncü kişiler ile süreç çözümlenmeye çalışılmaktadır (Demirbaş Aksüt ve Gök, 2016, 86–87).

2.3.1.3. Uzlaşmaya Konu Olabilecek Alacaklar

Uzlaşma konusu alacaklar, gümrük vergileri alacakları, Gümrük Kanunu ve ilgili diğer kanunlarda belirtilen cezalardan oluşmaktadır (GK, m.244).

Gümrük Uzlaşma Yönetmeliği’nin 1 No.lu ekinde uzlaşmaya konu olabilecek gümrük vergileri, aynı yönetmeliğin 2 No.lu ekinde ise uzlaşma konusu olabilecek para cezaları belirtilmiştir.

Tablo 5. Gümrük Uzlaşması Kapsamına Giren Gümrük Vergileri

Gümrük Vergisi
İlave Gümrük Vergisi
Tek ve Maktu Vergi
Dampinge Karşı Vergi
Sübvansiyona Karşı Telafi Edici Vergi
Katma Değer Vergisi,
Özel Tüketim Vergisi
Ek Mali Yükümlülük
Toplu Konut Fonu

Tütün Fonu
Ek Fon
Kaynak Kullanımı Destekleme Fonu
Çevre Katkı Payı
Telafi Edici Vergi (İhracat)
TRT Bandrol Ücreti (Ticari olmayan eşya için)

Kaynak: Gümrük Uzlaşma Yönetmeliği, EK-1

Tablo 6. Gümrük Uzlaşması Kapsamına Giren Para Cezaları

Kanun Adı	Maddeleri
4458 sayılı Gümrük Kanunu	234,235,236,237,238,239,241
2976 sayılı Dış Ticaretin Düzenlenmesi Hakkında Kanun	4
3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu	51
4760 sayılı Özel Tüketim Vergisi Kanunu	16

Kaynak: Gümrük Uzlaşma Yönetmeliği, EK-2.

Yukarıda belirtilen tablolarda yer almamasına rağmen gümrük idarelerinin tahsilatı sorumluluğunda olan alacaklar ve ilgili yönetmeliğin yayım tarihinden sonra yapılacak düzenlemeler doğrultusunda oluşan alacaklar uzlaşma konusu olabilmektedir. Ayrıca şartlı muafiyet rejimleri hükümlerinin ihlal edilmesi sonucunda oluşacak alacağın tahsilinin yükümlüye tebliği ile başlayan süreçte on beş gün içerisinde alacağa ilişkin uygulanan para cezaları uzlaşmaya konu edilebilmektedir. Yükümlüye bildirilen alacakların hepsini kapsayabilen uzlaşma talebi vergi ve cezaların tür olarak belirlenip bir bölümü için de söz konusu olabilmektedir (GUY., m.5/1-3).

2.3.1.4. Uzlaşmaya Konu Olamayacak Alacaklar

Gümrük vergilerinin matrahı içinde olmasına rağmen gümrük idaresi tarafından takibi ve tahsil işlemi gerçekleştirilmeyen vergiler için yükümlü uzlaşma talebi ile gümrük idaresine başvuru yapamaz (GUY., m.6/1-1). Bunun yanı sıra yükümlü, gümrük idaresi tarafından kendisine tebliğ edilen vergi veya cezaların

tamamı için ya da farklı türden olmak kaydıyla bir bölümü üzerinden uzlaşma isteğinde bulunurken, benzer türden vergi ya da cezaların bir kısmı için uzlaşma talebinde bulunamamaktadır (GUY, m.6/1-2).

Tahsilat aşamasına geçilmiş alacaklar ve 21/03/2007 tarihli ve 5607 sayılı Kaçakçılıkla Mücadele Kanunu'nun 3. maddesinde belirtilen kaçakçılığa ilişkin suçlar sebebiyle tebliğ edilen vergi veya cezalar uzlaşma konusu haline getirilemez. Bu aşamada uzlaşma komisyonlarının sekreteryaya işlemlerini yürüten birimlerin söz konusu alacağın bu suçlar kapsamında olup olmadığını araştırması gerekmektedir. Bu araştırma esnasında 5607 sayılı Kaçakçılıkla Mücadele Kanunu'nun 3. maddesinde belirtilen kaçakçılık suçlarında bulunulması talebiyle bir rapor düzenlenmesi ya da adli mercilere bildirilmesi, adli merciler tarafından soruşturma veya kovuşturma yapılması veya mahkemece cezanın uygun görülmesi durumunda uzlaşma yapılmaz. Ayrıca bir eşya hakkının kamuya geçirilmesi noktasında verilen kararlar uzlaşma konusu olamazken, bu eşyanın gümrük vergileri ya da para cezaları ise uzlaşma konusu olmaktadır (GUY., m.6/1-7).

2.3.1.5. Uzlaşma Başvurusunun Süresi, Şekli, Usul Yönünden İncelenmesi

Gümrük vergileri ve para cezalarına yönelik uzlaşma yolu için başvuru süresi, uzlaşma talebinde bulunabilecek kişiler, uzlaşma başvurusunun şekli, uzlaşma talebinin usul yönünden incelenmesi aşağıda incelenmektedir.

2.3.1.5.1. Uzlaşma Başvurusunun Süresi

Uzlaşma hakkını kullanma durumu yükümlüye bırakılmıştır. İtiraz için başvuru yapılmayan ya da itiraz başvurusu yapılan ancak süreci tamamlanmayan gümrük vergileri ve idari para cezalarına yönelik uzlaşma talebinde bulunmaktadır. Bu aşamada uzlaşma talebinin, yükümlülere tebliğ edilen tarihten itibaren on beş gün içerisinde yapılması gerekmektedir (GK, m.244/1-c). Bu hükümden de anlaşılacağı üzere uzlaşma talebinde bulunmak isteyen gümrük yükümlüsünün itiraz yolundan

önce uzlaşma yolunu kullanması gerekmektedir. İtiraz hakkını kullanan yükümlünün itirazının gümrük idaresi tarafından kabul görmemesi durumunda, çözüme itiraz yolu ile başlaması nedeniyle uzlaşma hakkının varlığı sona ermekte ve yükümlü uzlaşma talebinde bulunamamaktadır.

Uzlaşma talebi üzerine duran itiraz veya dava açma süresi uzlaşamaması halinde durduğu yerden işlemeye başlamaktadır. Şayet sürenin bitmesine beş günden az zaman kalmışsa bu süreye beş gün ilave edilmektedir. Uzlaşmanın sağlanamaması ya da gerçekleşmemesi hâlinde yeniden uzlaşma talebinde bulunulması söz konusu değildir (Ekinci, 2015, 47).

2.3.1.5.2. Uzlaşma Talebinde Bulunabilecek Kişiler

Yükümlü, temsilcisi ya da noterden alınan vekâletnamenin verilmesi şartıyla gümrük müşaviri, aynı gümrük vergisinin tamamının veya bir bölümünün ödenmesinden sorumlu olan gümrük müşaviri ile veli veya vasisi aracılığı ile uzlaşma başvurusu yapılmaktadır (GUY, m.12). Bu başvurunun yazılı olarak gümrük idaresine yapılması gerekmektedir (Yüce ve Çelikkaya, 2016, 188).

2.3.1.5.3. Uzlaşma Başvurusunun Şekli

Uzlaşma başvurusu, yükümlü, temsilcisi ya da noterden alınan vekâletnamenin verilmesi şartıyla gümrük müşaviri, aynı gümrük vergisinin tamamının veya bir bölümünün ödenmesinden sorumlu olan gümrük müşaviri ile veli veya vasi tarafından gümrük işlemlerinin bilgisayarlı ortamda yürütülmesinin sağlanması amacıyla kullanılan bir yazılım sistemi olan BİLGE sistemi üzerinden yapılmaktadır. Başvurunun süre açısından değerlendirilmesinde BİLGE sisteminden yapılan uzlaşma başvurusuna ilişkin tarih geçerli kabul edilmektedir. BİLGE sistemi için şifre alınamaması durumunda uzlaşma komisyonu başkanlığına hitaben Gümrük Uzlaşma Yönetmeliği'nin EK-3 te yer alan formunun doldurulması ve bu form ile idareye başvurulması şartı mevcuttur. Bu durumda idarenin evrak kaydına giriş

yapılan tarih ya da formun taahhütlü şekilde postaya verildiği tarih geçerli olmaktadır (GUY, m.10/1).

Ortaklık sebebiyle ceza kesilen kişiler birbirinden bağımsız olarak uzlaşma için talepte bulunabilmektedir. Uzlaşmanın sağlanması durumunda ise sadece uzlaşmaya başvuranlar bu kapsamda değerlendirilmektedir (Ercan, 2016, 241–242).

Uzlaşma başvurusu sadece yetkili uzlaşma komisyonlarına yapılmakta, belirtilen komisyonlar haricinde farklı gümrük idarelerine başvuru yapılması durumunda ise başvuru yetkili uzlaşma komisyonuna yönlendirilmektedir. Uzlaşma konusu bakımından aynı içeriğe sahip alacaklar birden fazla gümrük müdürlüğünde ya da bölge müdürlüklerindeki işlemlerle ilgili olması durumunda alacakların bütünü bir uzlaşma konusu olmaktadır (GUY., m.10/3,4).

Uzlaşma başvurusunda bulunan yükümlünün, kendisine tebliğ edilen gümrük vergilerinin veya cezalarının tebliğ tarihlerinin birbirlerinden farklı olması halinde, idarenin işlem tarihinin son tebliğ edilen tarih olması gerekmektedir (Yüce ve Çelikkaya, 2016, 191).

2.3.1.5.4. Uzlaşma Talebinin Usul Yönünden İncelenmesi

TDK usul kelimesini; “Bir amaca ulaşmak için izlenen düzenli yol, yöntem, tarz” şeklinde tanımlamaktadır (<https://sozluk.gov.tr/>). Hukukta usul kelimesi ise yargılama sürecinin başlangıcı, değerlendirilmesi ve sonuçlanması aşamalarında bir düzen içerisinde izlenecek yol anlamına gelmektedir (Ekinci, 2015, 37).

Gümrük idaresine ulaşan uzlaşma talepleri, uzlaşma komisyonu sekreteryası tarafından ilk olarak usul yönünden incelenmektedir. Bu aşamada uzlaşma başvurusu yapan kişinin başvuruda bulunabilecek kişiler arasında yer alıp almadığı, başvurunun süresi içerisinde gerçekleştirilme durumu, uzlaşmaya ilişkin talebinin konusu ve uzlaşma komisyonunun yetki sınırları içerisindeki durumu değerlendirilmektedir. Usul açısından uygun olmayan talepler ise değerlendirmeye alınmadan yazılı olarak ya da elektronik ortamda başvuru sahibinde tebliğ edilmektedir. Uzlaşma başvurusu usul yönünden uygun görülürse, uzlaşma komisyonu sekreteryası tarafından uzlaşma komisyonuna iletilmekte, uzlaşma başvurusu usul yönünden eksiklikler içermekte

ancak bu durum başvuru sahibi tarafından tamamlanabilir nitelikte ise başvuru süresinin sonuna kadar eksikliklerin tamamlanması için yükümlüye süre verilmektedir. Bu süre bitiminde uzlaşma başvurusu yapılması halinde ise üç iş günü ek süre verilmektedir. Üç iş günü bitiminde eksikliklerin giderilmemiş olması durumunda ise talep reddedilmektedir. Bu durumda başvuru sahibi duruma itiraz edebilmekte ve yargı yoluna gidebilmektedir (GUY., m.13).

2.3.1.6. Uzlaşma Komisyonları ve Yetkileri

Gümrük idarelerinin temsiliyeti uzlaşma komisyonları tarafından sağlanmaktadır. Gümrük ve Dış Ticaret Bölge Müdürlüğü Uzlaşma Komisyonları ve Merkezi Uzlaşma Komisyonları bu amaç için kurulmaktadır. Gümrük ve Dış Ticaret Bölge Müdürlüğü Uzlaşma Komisyonlarında bölge müdürü veya belirleyeceği bölge müdür yardımcısı komisyonlara başkanlık etmektedir. Üç üyeden oluşan komisyona Bölge müdürü ya da bölge müdür yardımcısı başkanlık eder. Kalan iki üye ise bölge müdürü tarafından şube müdürü, gümrük müdürü, müdür yardımcısı, şef ve muayene memuru arasından belirlenmektedir. Merkezi Uzlaşma Komisyonlarına ise bakan yardımcısı veya gümrükler genel müdürü başkanlık etmektedir. Bu komisyonlar, başkan tarafından belirlenen, Bakan Yardımcısı, Gümrükler Genel Müdürü, Risk Yönetimi, Tasfiye ve Döner Sermaye Genel Müdürü, Rehberlik ve Teftiş Başkanı, Gümrükler Genel Müdürlüğü Genel Müdür Yardımcıları ve Daire Başkanları ile Risk Yönetimi, Tasfiye ve Döner Sermaye Genel Müdürlüğünün sonradan kontrolle ilgili dairesinin bağlı bulunduğu Daire Başkanı ve Genel Müdür Yardımcısı arasından başkan dâhil, üç üyeden oluşmaktadır. Aynı gün içerisinde yirmi veya üzerinde uzlaşma görüşmesi olması durumunda Gümrük ve Dış Ticaret Bölge Müdürlüğü sorumluluğunda en çok iki uzlaşma komisyonu teşekkül ettirilmektedir. Komisyonlara ulaşan ilk uzlaşma talebinin başvuru tarihi başlangıç sayılmaktadır. Bu tarihten sonra ulaşan uzlaşma talepleri üç ay içerisinde 10.000 TL'ye ulaşmaz ise takip eden ay içinde mevcut uzlaşma talepleri sonuçlandırılmaktadır (GUY., m.7).

Komisyonlar, üyelerin tamamının hazır bulunması halinde toplanmakta ve uzlaşma taleplerine ilişkin kararlar komisyonlarda oy çokluğu ile alınmaktadır.

Komisyon başkanı ya da üyelerine vekâlet edecek kişilerin komisyonda görevinin olması gerekmektedir (Bozkurt, 2011, 104).

Uzlaşma komisyonlarının başkanları bu komisyonların oluşturulması ve çalışmaları aşamalarında mevzuata uygunluğun sağlanması, görevin yürütülmesi sürecindeki gizlilik ile sürecin güvenli sonuçlandırılması için görev yapmaktadır. Aynı zamanda tüm bu çalışmalar esnasında oluşabilecek sorunlar için de önlemler almaktadır (Yüce ve Çelikkaya, 2016, 189).

Uzlaşma için yapılan başvurularda konusu 750.000.- TL'ye kadar olanlar (bu tutar dâhil) için Gümrük ve Dış Ticaret Bölge Müdürlüğü Uzlaşma Komisyonları yetkilendirilmiştir. Konusu 750.000.-TL'yi aşan başvuruların görüşülmesi durumunda ise yetkili Merkezi Uzlaşma Komisyonları olarak belirlenmiştir (GUY m. 9/1).

Birden çok Gümrük ve Muhafaza Başmüdürlüğüne bağlı Gümrük Müdürlükleri ve bağlantılı olan uzlaşma konusu aynı nitelikteki alacaklar, Merkezi Uzlaşma Komisyonunun yetkisi alanındaki alt tutarın aşılması şartıyla uzlaşmaya esas olacak tutarının kıyaslandığında en yüksek olan Gümrük ve Muhafaza Başmüdürlüğü içerisinde meydana getirilecek uzlaşma komisyonunca çözüme kavuşturulmaktadır (Ercan, 2016, 244,245), (GUY m. 9/1,2).

Uzlaşma komisyonlarının karar alma ve alınan bu kararların uygulanmasını isteme alanlarının belirlenmesinde esas alınan değer; eşya için gümrük vergileri ve vergi sonucunda kesilen cezaların tümü, beyannamede bulunan kalemlere düşen alacakların tümü, benzer nitelikteki alacaklar için yapılan işlemlerin sayısal olarak fazla olması durumunda ise bu alacakların tümü üzerinden tespit edilmektedir. Bunun yanı sıra vergi aslına bağlı olmayan cezalar ve usulsüzlük cezaları birbirinden farklı, özdeş özelliğe sahip para cezalarının sayısal olarak yüksek olması durumunda ise verilen cezaların tümü hesaplanmaktadır. Geçici nitelikteki alacaklar ise değer tespitinde kapsam dışında bırakılmaktadır (Selen, 2014, 217).

2.3.1.7. Uzlaşma Komisyonları Tarafından Yapılacak Çalışmalar

Uzlaşma komisyonu görüşmelerine; yükümlünün kendisi, velisi, vasisi veya temsilcisi, vekâletname ile özel yetki vermesi halinde gümrük müşaviri veya sorumluluğun müşterek ve müteselsil olduğu gümrük müşaviri katılabilmektedir. Belirtilen kişiler aynı zamanda toplantı tutanaklarını imzalama yetkisine sahiptir. Uzlaşma toplantılarına yükümlünün de dâhil edilmesi kaydıyla en fazla üç kişi katılmaktadır (GUY m. 15).

Uzlaşma talebinin kabul edilmesi durumunda en az beş gün önceden uzlaşma davetiyesi yükümlüye ilgili sekreteryaya tarafından resmi yazı şeklinde tebliğ edilmektedir. Bu tebliğin diğer yöntemi ise yükümlünün uzlaşma talebine ilişkin dilekçesinde belirttiği elektronik posta adresine yapılması şeklinde gerçekleşmektedir. Uzlaşma görüşmeleri uzlaşma davetiyesi üzerinde mevcut olan bilgiler ışığında yükümlünün uzlaşma toplantısına katılımı ile başlamaktadır. Görüşme sonucunda uzlaşma sağlanması halinde komisyon tutanak düzenlemekte, bu tutanak yükümlüye tebliğ edilmekte ve gerekli işlemlerin yapılabilmesi için Gümrük ve Dış Ticaret Bölge Müdürlüğüne ya da gümrük müdürlüğüne gönderilmektedir. Görüşme sonucunda uzlaşamaması halinde ise uzlaşmanın sağlanamamasının sebebini içeren tutanak yükümlüye tebliğ edilmektedir. Yükümlünün tutanağı imzalamak istememesi veya uzlaşma davetine katılmaması durumunda ise ayrıca tebligat işlemi yapılmamaktadır (Selen, 2014, 220).

Uzlaşma tutanaklarının yükümlü tarafından imzalanması ile yükümlüye tebliğ işlemi gerçekleştirilmiş sayılmakta, bu koşullar altında yükümlüye tekrardan tebligat yapılmamaktadır. Uzlaşma komisyonunun teklifinin yükümlü tarafından kabul görmemesi sonucunda uzlaşma vaki olmamaktadır. Bu durum tutanak altına alınmakta ve bir nüshası yükümlüye verilmektedir. Yükümlünün, belirtilen süre içerisinde komisyonun teklifini kabul ettiğine dair dilekçesini gümrük müdürlüğüne bildirmesi ile uzlaşma vaki olmuş sayılmaktadır (Yüce ve Çelikkaya, 2016, 194).

Yükümlünün uzlaşma davetine icabet etmemesi veya tutanağı imzalamak istememesi hallerine uzlaşmanın temin edilememesi denilmektedir. Bu şartlar altında gerekçenin yer aldığı dilekçe üç suret olarak düzenlenmekte, bir sureti almak istemesi durumunda yükümlüye teslim edilmektedir. Kalan iki nüshadan biri uzlaşma

dosyasına, diğeri ise işlemin devamı için gümrük idaresine gönderilmektedir (Kılıç, 2022, 372)

Yükümlüye ait uzlaşma talebini içeren dilekçenin, ilgili gümrük idaresinin kayıt işlemini yaptığı tarih itibariyle kırk beş gün içerisinde sonuçlandırılması gerekmektedir. Belirlenen uzlaşma gününde toplantıda nihai karar verilememesi ve içerik ile ilgili daha kapsamlı inceleme gerektiren durumun var olması halinde ise süre aşımı olabilmektedir (GUY m. 18/1).

2.3.1.8. Uzlaşmanın Sonuçları

Uzlaşmanın gerçekleşmesi ile gümrük uzlaşma komisyonları tarafından düzenlenecek uzlaşma tutanakları kesin hüküm niteliğindedir. İlgili gümrük müdürlüğü tarafından tahakkuk ve tebliği gerçekleştirilen gümrük vergi ve cezaları, uzlaşma sağlanan tutarlar üzerinden değerlendirilmekte ve gerekli işlem yapılmaktadır (Bozkurt, 2011, 107).

Yükümlü, uzlaşma konusu alacağı için uzlaşma komisyonunun teklifini kabul etmediği durumda dava yoluna gidebilmektedir. Ancak bu şartlar altında tekrardan uzlaşma talebinde bulunması söz konusu değildir (GUY, m. 22).

Gümrük vergi ve cezaları kapsamında uzlaşma sağlanması durumunda 30/3/2005 tarihli ve 5326 sayılı Kabahatler Kanunu hükmü gereği peşin ödeme durumunda indirim geçerli olmamaktadır (GUY, m. 23). Uzlaşmanın sağlanması ile uzlaşma tutanağı tarihinden itibaren bir ay içinde ödemenin tamamlanması gerekmektedir (GUY, m. 24).

Uzlaşma komisyonunun çalışmalarına yönelik dava açılmamakta, şikâyet edilememektedir. Çalışmalar, idari soruşturma konusu haline getirilememekte, geri verme ya da kaldırma istemiyle dava konusu edilememektedir (Kılıç, 2022, 196)

Ticaret Bakanlığı'nın yayınladığı idare faaliyet raporlarına göre ülkemizde 2011-2021 yılları arasında kümülatif olarak belirtilmiş mevcut gümrük uyuşmazlıkları için başvuru uzlaşma sayısı, uzlaşma oranı ve uzlaşma yolu ile tahsil edilen tutar aşağıdaki tabloda yer almaktadır.

Tablo 7. Kümülatif Bazda Gümrük Uzlaşma Sonuçları (2011-2021)

Tarih Aralığı	Uzlaşma Başvuru Sayısı	Uzlaşma Oranı	Alacak Tahsilatı Tutarı
31.08.2011-31.12.2018	26.965	%94	352.617.074,84 TL
31.12.2018-31.12.2019	9.461	-	40.747.382.925 TL
31.12.2019-31.12.2020	10.160	-	84.627.066,82 TL
31.12.2020-31.12.2021	12.390	-	92.901.811,44 TL

Kaynak: (T.C. Ticaret Bakanlığı, 2021, 74); (T.C. Ticaret Bakanlığı, 2020, 110); (T.C. Ticaret Bakanlığı, 2019, 58); (T.C. Ticaret Bakanlığı, 2018, 70)'den yararlanılarak derlenmiştir.

2011 yılı Ağustos ayı itibariyle başlayan gümrük uzlaşma uygulaması ile 2021 yılı sonunda toplam 58.976 uzlaşma başvurusu yapıldığı görülmüştür. Uzlaşma müessesesinin kullanılması sonucunda yaklaşık 587 milyon TL'lik alacak tahsil edilmiştir (T.C. Ticaret Bakanlığı Faaliyet Raporu, 2021, 74).

2.3.1.9. İtiraz ve Uzlaşma Hakkının Aynı Anda Kullanılmaması ve Teminat İşlemler

Tebliğ işlemi gerçekleşen gümrük vergi ve cezaları için yükümlü itiraz ve uzlaşma hakkını beraber kullanamamaktadır. Uzlaşma konusu alacaklar, uzlaşma komisyonunun teklifinin yükümlü tarafından kabul görmemesi durumunda itiraz konusu olabilmekte, itiraza konu olan alacaklar ise tekrardan uzlaşma konusu olamamaktadır (GUY, m.25)

Konum olarak gümrüklü sahalarda bulunan ve tahakkuk eden alacağı bulunan eşyalar için, yükümlünün talebi doğrultusunda söz konusu alacaklar teminata bağlanarak eşya sahibine teslim edilmektedir. Bu konudaki uzlaşmanın vaki olması durumunda ise uzlaşma sağlanan meblağ teminattan düşülerek işlem yapılmakta, uzlaşma sağlanan meblağın nakit ödenmesi durumunda ise teminatın iadesi

sağlanmaktadır. Uzlaşmanın vaki olmaması durumunda süreç genel hükümlere göre yürütülmektedir (Kılıç, 2022, 376).

2.3.2. İtiraz Yolu İle Çözümü

İtiraz kavramı; gümrük vergisi uyuşmazlıklarında gümrük idarelerine yapılan başvuruları ifade etmekte iken diğer vergi uyuşmazlıklarında ise idari dava yolunu terennüm etmektedir. Gümrük vergisi konusunda yargı aşamasındaki uyuşmazlıklar VUK kapsamında düzenlenmiş vergilerde olduğu gibi idari yargı esaslarına göre çözümlenmektedir.

Gümrük vergisi uyuşmazlıkları sadece kanunda “itiraz” başlığı altında düzenlenen konuları kapsamamaktadır. Ayrıca gümrük idaresinin mevzuatın uygulanmasına dair özelgelerine, kararlarına, bilgi taleplerine ve daha önce tahsil edilmemiş ya da eksik tahsil edilmiş olması nedeniyle idare tarafından hesaplanan ve yükümlüye tebliğ edilen vergi uygulamalarına karşı da itiraz etme ve dava açma hakkı bulunmaktadır.

2.3.2.1. İtirazın Yasal Dayanağı ve Kapsamı

213 sayılı Vergi Usul Kanunu, vergi kanunlarının tamamının uygulanmasına ilişkin genel esasları içeren çatı niteliğinde bir kanundur. Ancak tahsilatı yapılan vergi ve resimler VUK hükümlerine dâhil edilmemiştir. Bu vergi ve resimler için 4458 sayılı Gümrük Kanunu’nun 242. maddesi hükümleri geçerli olmaktadır (VUK, m.2). Gümrük Kanunu’nun 242. 243. ve 244. maddeleri, gümrük vergisi uyuşmazlığı söz konusu olması durumunda itirazları, itiraz mercilerini ve usule ilişkin hükümleri, Gümrük Yönetmeliği’nin 585. ve 587. maddeleri ise itirazlara ilişkin başvuru şekilleri ve inceleme yöntemleri, itirazların karara bağlanma şartları ve bu karar öncesinde eşyanın geri çekilmesi süreçlerini düzenlemektedir.

Gümrük Kanunu’nun “İtirazlar” bölümünde gümrük vergi ve cezaları ile idari kararlar için itiraz yolu düzenlenmiştir. Gümrük uyuşmazlıklarında idari çözüm

yolları tüketilmeden yargı yoluna başvurulamamaktadır. Ayrıca usulüne uygun itiraz başvurusu yapılamaması yargı yolunu da engellemektedir (Armağan ve Seyhan, 2020, 443).

Gümrük vergilendirme işlemlerinin söz konusu olduğu zaman dilimi boyunca gümrük idaresi tarafından ithalat sırasında tahsilatı yapılacak tüm vergi ve ek mali yükler itiraz kapsamında değerlendirilmektedir. Bir anlamda yükümlülerin yapacağı itiraz, gümrük idaresinin işlemlerine karşı başvuru yapılması anlamını taşımaktadır (Kılıç, 2022, 380).

Tahakkuk ve tahsilatı eş zamanlı gerçekleşen ve eşya üzerinden alındığı bilinen gümrük vergileri uyumsuzluğu, eşya gümrük denetiminde iken veya gümrük denetimi bitiminde de söz konusu olabilmektedir (Kızılot ve Kızılot, 2012, p 495–496). Bu gibi durumlarda öncelikle idari aşamada uyumsuzluğun çözümünün aranması yoluna gidilmelidir. Sonuç alınamaması durumunda söz konusu uyumsuzluk yargı aşamasında itiraza konu edilebilmektedir (Demirbaş Aksüt ve Gök, 2016).

1615 Sayılı Eski Gümrük Kanunu'nun 78. maddesinde gümrük vergisi tahakkuklarına karşı itiraz sebepleri aşağıdaki şekilde belirtilmiştir. Buna göre;

1. Eşyanın vergi tahakkuku için önemli kıstas olan teknik özellikleri ve niteliklerinin belirlenmesinde tutarsızlık olması,

2. Eşyanın tarifeye tatbikinde yanlışlığın meydana gelmesi,

3. Kıymet, üzerinden vergiye tabi olan eşyanın kıymetinin hatalı belirlenmesi,

4. Uluslararası anlaşmaların uygulanmasında yapılan yanlışlıklar,

5. Muaflık hükümlerinin uygulanmasında yapılan hatalar,

6. Ağırlık esaslarının tatbik edilmesindeki hatalı işlemler,

7. Hatalı işlem neticesinde eşyanın menşesinin farklı tespit edilmesi,

durumları itiraz sebepleri olarak sıralanmıştır. Ancak 4458 Sayılı Gümrük Kanunu'nda itiraz sebepleri tek tek belirtilmemiş, bütüncül bir yaklaşım ile itiraz yollarının kapsamı genişletilmiş ve "İtirazlar" başlığı altında açıklanmıştır.

2.3.2.2. İtirazın Süresi ve Başvurusu

İtiraz sürecinin işleyişi Gümrük Kanunu'nun 242.maddesi ve Gümrük Yönetmeliği'nin 585.-587. maddeleri arasında düzenlenmiştir.

Yükümlüler, tebliğ işlemi tamamlanan gümrük vergilerine, cezalara ve idari kararlara itiraz edebilmektedir. İtiraz süresi, tebliğ tarihi itibariyle on beş gün olarak belirlenmiştir. İtiraz, öncelikli olarak bir üst makama, üst makamın bulunmadığı durumda aynı makama yapılmaktadır. İtirazın reddedilmesi durumunda ise idari yargı mercilerine başvurulabileceği hüküm altına alınmıştır (GK, m.242/1,2,3,4).

İtiraz başvurusu dilekçe ile yapılmaktadır. İdare kendisine verilen itiraz dilekçesini otuz gün içerisinde karara bağlamakla ve yükümlüye yazılı olarak tebliğ etmekte görevlidir. Yanlış makama verilen itiraz dilekçeleri süresi dâhilinde idare tarafından yetkili makama ulaştırılmaktadır. Yükümlünün itirazının reddi durumunda idari yargı mercilerine başvuru hakkı bulunmaktadır (GK, m.242/1,2,3,4).

Ticaret Bakanlığı, kendisine bağlı idari birimler olan Gümrükler Genel Müdürlüğü, Gümrük ve Dış Ticaret Bölge Müdürlüğü ve Gümrük Müdürlüğü hiyerarşik bir yapıya sahiptir. Gümrük yükümlüleri, itiraz dilekçelerini sunarken işlemlerinin geçerli sayılabilmesi için bu teşkilat yapısına dikkat etmelidir. Şayet bir gümrük yükümlüsünün, Gümrük Müdürlüğü'nün bir kararına itiraz etmek istemesi durumunda, itiraz dilekçesini sunması gereken makam Gümrük ve Dış Ticaret Bölge Müdürlüğü olmaktadır (Es, 2021, 107).

Yükümlünün idareye vereceği itiraz dilekçesinde itirazın konusu ve nedeni ile dayanağı delilleri gösteren belgeler, itiraz edilen idarenin adı, itiraz dilekçesinin düzenlendiği tarih, itiraz edilecek işleme ilişkin tebliğ tarihi ile itirazı gerçekleştiren kişinin itiraz sahibi olması durumunda kişisel bilgileri ile vergi numarası, itirazı gerçekleştiren kişinin temsilci olması durumunda ise bu durumu kanıtlayan bilgiler bulunmalıdır (Kılıç, 2022, 380,381).

İtiraz dilekçesinin belirtilen kanuni süre içerisinde yanlışlıkla farklı bir makama verilmesi durumunda itiraz geçerli süre dahilinde yapılmış sayılarak ilgili makama ulaştırılmaktadır. Diğer bir deyişle, itirazın yanlışlıkla farklı bir makama yapılmış olması, itirazın süresi içerisinde yapılmış olmasına engel değildir (GK, m.242/3).

Uzlaşma yoluna başvuran yükümlüler, uzlaşmanın sonuca bağlanmadığı durumlarda idari itiraz yolunu kullanma hakkına sahiptir. Uzlaşma başvurusundan kaynaklanarak yasal olarak duran idari itiraz süresi uzlaşmanın sağlanamadığının tebliğ edilmesi ile başlamaktadır. Bu aşamada idari itiraz süresinin sona ermesine üç gün kalmış ise süreye üç gün daha eklenmektedir (Yüce ve Çelikkaya, 2016, 177).

2.3.2.3. İtirazın İncelenmesi ve Karara Bağlanması

Gümrük mevzuatı ile belirlenen işlemleri yerine getiren birimlere yükümlü tarafından posta yoluyla ve taahhütlü olarak itiraz gerçekleştirilmektedir. İtiraz dilekçesi ile doğrudan ve posta yoluyla gümrük idaresine yapılan itirazda, itirazın yapıldığı gümrük idaresinin kayıt işlemini yaptığı tarih geçerlidir. Buna paralel taahhütlü posta aracılığıyla gerçekleştirilen itirazlarda ise dilekçesinin postaya verildiği gün esas alınmaktadır (GY, m.585/4).

Gümrük idaresi, itiraz dilekçesi kendisine ulaştıktan sonra ilk olarak dilekçeyi şekil ve usul yönünden incelemekte, dilekçenin belirtilen başvuru süresinin içinde verilip verilmediğine, dilekçeyi veren kişinin yükümlü veya onu temsil eden kişi olup olmadığına, itirazın yapıldığı makamın doğru olup olmadığına bakmaktadır (Kılıç, 2022, 382). Dilekçenin şekil ve usul yönünden uygun bulunması durumunda ise esas yönünden incelemeye geçilmektedir. İtiraza konu her türlü bilgi ve belgenin yükümlü tarafından gümrük idaresine sunulması gerekmektedir. Anlaşmazlık konusu beyanname ve yükümlünün kendi lehinde kullanabileceği her türlü belge, ilgili eşyadan örnek alınması durumunda bu örnek, örnek alınamaması durumunda eşyanın kendisi ya da eşyayı tanımlayacak belgeler incelenmektedir. İdarenin ihtiyaç görmesi durumunda bahse konu gümrük idaresinin görüşünün alınması ile kanunda belirtilen otuz günlük süre içerisinde inceleme karara bağlanmakta ve ilgili kişiye tebliğ edilmektedir (GY, m.586).

Yükümlünün yaptığı başvurunun idareye ulaştığı tarih itibariyle otuz gün içerisinde karar alınması gerekmektedir. Fakat gümrük idarelerinin bu süreye uyamama durumunun söz konusu olması halinde, süre aşımı yapılabilmektedir. Otuz gün olarak belirlenen süre dolmadan yükümlüye süre aşımının gerekçesi ve süre

uzatımı için ihtiyaç duyulan ek süreyi içerecek bilgi verilmektedir (GK, m.6/2). İdari Yargılama Usulü Kanunu (İYUK) hükmü uyarınca ek süre, yükümlünün başvurusundan itibaren altı ayı geçmeyecek şekilde belirlenmelidir. Ek sürenin kullanılması ile yükümlü, İYUK 10. maddesinin 2.fıkrasında idarenin altmış gün içerisinde vereceği cevabın kesinlik içermemesi durumunda, yükümlünün verilen cevabı isteminin reddi sayması ile dava açabileceği ya da kesin cevabı bekleyebileceği belirtilmektedir. Bu hükme dayanarak yargı yoluna başvurabilmektedir (İYUK, m.10/2).

Gümrük idaresinin kesin ve yürütülmesi zorunlu kararı bulunmadan bir başka deyişle yapılan itiraz üzerine idare tarafından işlem yapılarak ilgisine tebliği halinde kesin ve yürütülmesi zorunlu bir duruma gelmektedir. İdarenin itirazı karara bağlaması için verilen sürelerin bitiminde itiraz kesin karara bağlanamamış ve ilgisine tebliğ edilememiş ise bu durumda itirazın zımnen reddedildiği düşünülerek yargı yoluna gidilmesi söz konusu değildir. İdarenin vereceği kesin karar beklenmesi ve verilecek karara göre yargı yoluna gidilmesi gerekmektedir (Yüce ve Çelikkaya, 2016, 182).

İtiraz incelemesi itirazın kabulü ya da reddedilmesi şeklinde sonuçlanmaktadır. Verilen her iki karar da kesinlik içermektedir. İtirazın kabul edilmesi durumunda gümrük idaresi gereği olarak işlemi kaldırmakta veya verilen karara göre yenilemek üzere gerekli işlemi yapmaktadır (Kılıç, 2022, 383). İtirazı reddedilen yükümlü bu kararı için işlemin ifa edildiği mahalde bulunan idari yargı mercilerine başvurabilmektedir (İYUK, m 242/4).

2.3.2.4. İtirazın Karara Bağlanmasından Önce Eşyanın Çekilmesi

İdare tarafından karar verilmeden önce ihtilafa konu eşyanın çekilmesi ve teslim alınmasının istenmesi durumunda;

- Yükümlü tarafından kararların belirtilmiş olması ve talebi içeren dilekçenin ilgili gümrük idaresine sunulması,

- Yükümlü tarafından yapılan beyan doğrultusunda vergi tahakkukları ve tahakkuk ettirilen tüm vergiler arasında oluşan fark ve para cezalarının teminata bağlanması,
- İdari yargı merciine uyuşmazlığın bildirilmesi durumunda resmi olarak belgelendirilmesi,
- Tüm belge ve bilginin idareye sunulması,

şartların sağlanması gerekmektedir. Bu koşullar altında itiraz karara bağlanmadan eşyanın geri çekilmesi söz mümkündür (Selen, 2014, 224).

İdare ve yükümlü arasında çıkan uyuşmazlığın vergi tahakkukunun kesinleşmesinden önce yaşanması halinde, yürürlükteki yasaklama ve kısıtlama hükümlerini bozabileceği için bu hüküm uygulanmaz. Yükümlünün beyanı ile düzenlenen vergi tahakkukları ve idare tarafından tahakkuk işlemi yapılan tüm vergiler arasındaki fark ve para cezalarının teminata bağlanması sırasında düşük kıymet beyanı sebebiyle kıymete ilişkin araştırma yapılması ve araştırmanın bir yıl içerisinde sonuçlanmaması durumunda gümrük idaresi mevcut verilerine göre işlemi sonuca bağlamaktadır. Bu süre bitiminde alınan cevaplar sonucunda vergi farkı oluşmuş ise gerekli işlem tahsis edilmektedir (GY, m.587/2-3).

2.3.3. Kimyevi Tahlil Sonuçlarına İtiraz ve İkinci Tahlil

Gümrük vergisinin özelliği gereği var olan ikinci tahlil, itiraz şekli itibariyle eşyaya ilk yapılan tahlilin ikinci defa yapılması anlamına gelmektedir (Tuncer, 2000, 121).

2.3.3.1. Kimyevi Tahlil Sonuçlarına İtirazın ve İkinci Tahlilin Dayanağı ve Kapsamı

Gümrük Kanunu'nun 243. ve Gümrük Yönetmeliği'nin 588-590. maddeleri arasında itiraz hakkı ve ikinci tahlile ilişkin usul ve esaslar düzenlenmiştir.

2.3.3.2. Kimyevi Tahlil Sonuçlarına İtiraz

Gümrük vergileri, tahakkuk işleminin ardından yükümlüsüne tebliğ edilmektedir. Gümrük vergisinin tahakkuk ettirilmemesi, eksik işlem yapılması ya da tebligatı hemen yapılmayan gümrük vergileri için gümrük yükümlülüğünün oluşmasının ardından üç yıl içinde tebligatın yapılması gerekmektedir. Ancak bu yükümlülüğe sebep olan olayla ilgili dava açılır ise bu durum zaman aşımını durdurmaktadır. Yükümlünün gümrük beyannamesi üzerindeki vergi tutarı ile idarenin tespit ettiği vergi tutarının aynı olması durumunda eşyanın yükümlüye teslimi tebliğ işlemi yerine geçmektedir. Süresi içerisinde itiraz edilmemiş veya dava açılmamış ise süre sonunda tebliğ edilen gümrük vergileri kesinleşmiş sayılmaktadır. Süresi içerisinde dava açılması durumunda ise verilen karşıt kararın idare tarafından tebliğ edildiği tarihte tutarın tahsili söz konusudur (GK, m.197).

Gümrük Kanunu'nun 197. maddesinde belirtilen şartlar altında kimyevi tahlil sonuçlarına tebliğ tarihinden itibaren itiraz edilebilmektedir. Bu itirazın on beş gün içerisinde gümrük ve muhafaza müdürlüğüne yazılı suretle yapılması gerekmektedir (GK, m.243/1).

2.3.3.3. İkinci Tahlil

Yükümlünün ikinci tahlil talebinde bulunması idarenin vermiş olduğu karara değil tahlil sonucuna itiraz etmesi anlamını taşımaktadır. İkinci tahlil sonucuna yapılacak itiraz ise idarenin kararına karşı itiraz edilmesi anlamına gelmektedir. Çünkü eşyanın nitelikleri ve teknik özelliklerinin belirlenmesi açısından ikinci tahlil sonucu kesinlik taşımakta ve işlemler bu sonuca göre devam ettirilmektedir. Yükümlü, tahlil masraflarını ödemek şartıyla ikinci tahlilin yapılması için başvurabilmektedir. Ardından bu talebini beyan eden dilekçesi ve ekinde birinci tahlil raporu, gümrük beyannamesi ve ekleri ile başvurusunu yapmalıdır. İtirazın sebebi numuneden kaynaklı ise beyan sahibi ya da temsilcisi ile muayene memuru ve işletme görevlisi arasında Gümrük Yönetmeliği'nin 25 numaralı ekinde bulunan

numune ve şahit numune alma tutanağı düzenlenmekte ve yeniden alınan numune ile tahlil tekrarlanmaktadır (Selen, 2014, 226).

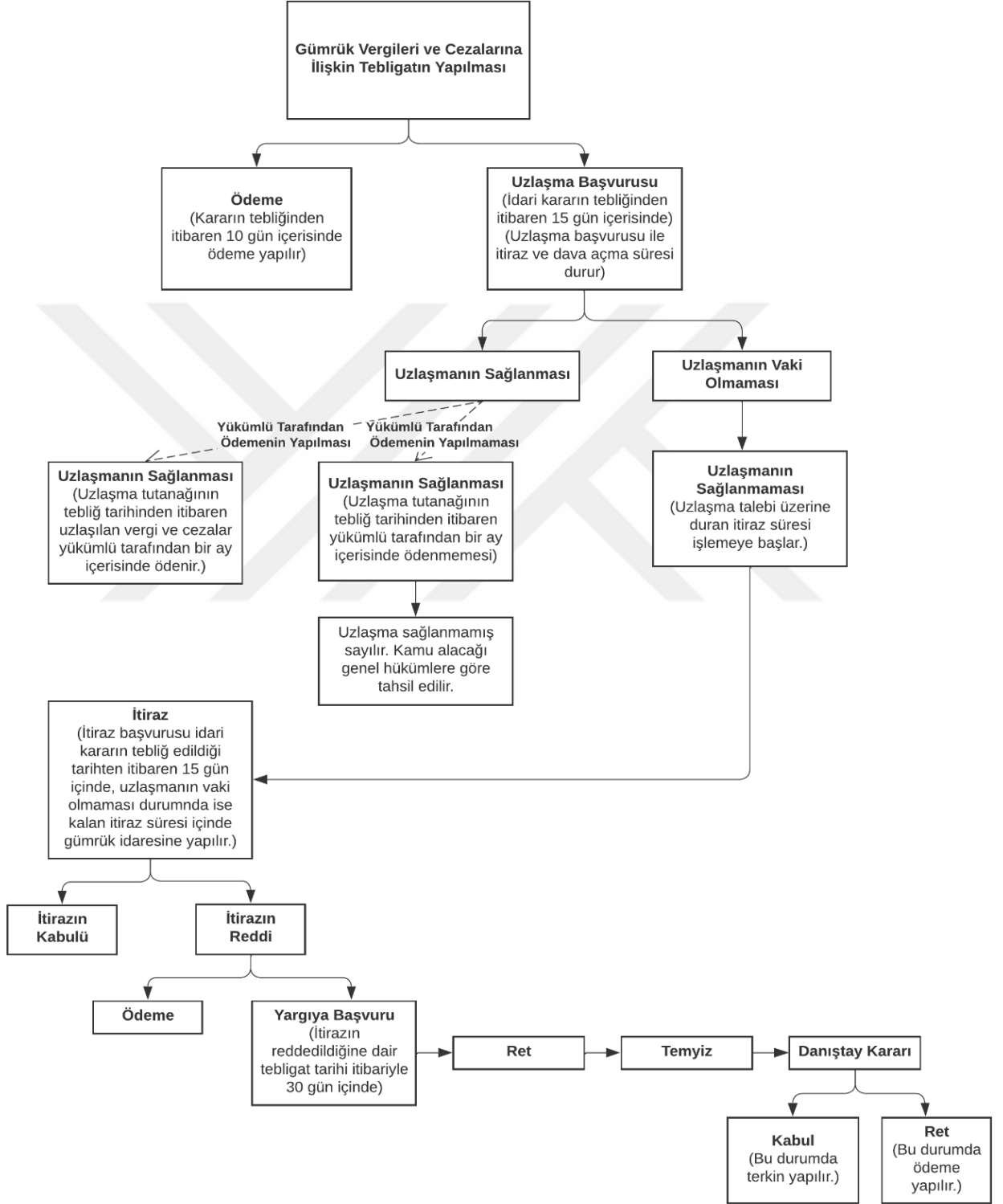
İtiraz üzerine yapılacak ikinci tahlilde şart; ilk tahlilin yapıldığı laboratuvarında görevli olan ve işlemi gerçekleştiren kimyager haricinde iki kimyager tarafından tahlilin yapılmasıdır. Yükümlünün gümrük idarelerinden talepte bulunması halinde ise gümrük kimyageri olmayan bir kimyagerin gözlemci olarak tahlil işleminde bulunmasına izin verilmektedir. Şayet gümrük laboratuvarı bünyesinde üç kimyager ve üzeri personel bulundurmuyor ise bünyesinde iki kimyager bulunan ve konum olarak en yakında olan gümrük laboratuvarında ikinci tahlil işlemi gerçekleştirilmektedir (GK, m.243/2). Gözlemci kimyagerin tahlile gelmemesi durumunda ise yapılan tahlil işlemi gözlemci yokken gerçekleştirilmekte ve tahlil sonucu geçerli sayılmaktadır (GY, m.589/b).

Birinci tahlilin geçerli bir laboratuvarında yani gümrük laboratuvarında yapılmaması durumunda, gümrük ve muhafaza başmüdürlüğü gerçekleştirecek ikinci tahlili münasip bir laboratuvarında yaptırmaktadır (GY, m.589/c).

İkinci tahlil sonucunun ilk yapılan tahlil sonucu ile aynı olması durumunda ikinci tahlil sonucu yükümlü tarafından gerekli işlemin yapılması için bildirilmektedir. Ancak ikinci tahlil sonucu ile ilk yapılan tahlil sonucunun farklılık göstermesi durumunda tahakkuk ettirilecek gümrük vergileri ikinci tahlilin neticesine göre belirlenmekte ve bu durum yükümlüye tebliğ edilmektedir (Ercan, 2016, 259).

Şekil 1. Gümrük Uyuşmazlıklarının İdari Yollarla Çözümü

Gümrük Uyuşmazlıklarının İdari Yollarla Çözümü



Kaynak: Gümrük Uzlaşma Yönetmeliği'nden yararlanılarak oluşturulmuştur.

2.4. Gümrük Vergilerine İlişkin Uyuşmazlıkların İdari Yargı Sürecinde Çözüm Yolları

Gümrük Kanunu içerisinde yer alan uzlaşma ve itiraz süreçlerinin denenmesi ve uyuşmazlığın çözüme kavuşturulamaması durumunda konu idari yargıya taşınmaktadır. Bu aşamada idari yargı sürecinin başlatılması için süreçlerin tüketilmiş olması gerekmektedir. İdari çözüm yolları tüketilmeden dava açılması söz konusu değildir.

Gümrük uyuşmazlıklarında görevli ve yetkili mahkemeler ile yargı kararlarına karşı başvuru yolları aşağıda incelenmektedir.

2.4.1. Gümrük Uyuşmazlıklarında Görevli ve Yetkili Mahkeme

Yükümlülerin, kendilerine tebliğ edilen tarih itibariyle on beş gün içerisinde gümrük vergileri, cezaları ile idari kararlara karşı itiraz hakkına sahip oldukları Gümrük Kanunu'nun 242. maddesi ile hüküm altına alınmıştır. Dava konusu gümrük başmüdürlükleri tarafından sonucu kesinleşmiş cezalara yapılan itirazların reddi yönündeki kararları içermektedir (Yüce ve Çelikkaya, 2016, 229). Bu davalar, görevli ve yetkili mahkeme kavramlarını ortaya çıkarmaktadır.

2.4.1.1. Görevli Mahkeme

Vergi uyuşmazlıklarının idari çözüm yolları ile çözülemediği durumlarda diğer bir çözüm yolu olarak yargı yolu ile çözüm yolları karşımıza çıkmaktadır.

Türk yargı sistemi, Fransız idari yargısı model alınarak oluşturulmuştur. Bu sistemde idari yargı vergi yargısını içerisinde barındırmaktadır. İstinaf sistemine geçiş, 6545 sayılı Türk Ceza Kanunu İle Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun ile gerçekleştirilen birtakım düzenlemeler sonucunda 28/06/2014 tarihi itibariyle sağlanmıştır. Geçiş döneminde bölge idare mahkemeleri, istinaf mahkemelerine dönüştürülmüş ve 20/07/2016 tarihi itibari ile çalışmalarına

başlamıştır. Vergi yasasında yürürlükteki üç merciili ve iki dereceli yapı değişmiş ve üç merciili yapıya geçilmiştir. Burada belirleyici olan unsur dava konusunun işlemin tutarıdır. Üç aşamalı bu sistemde eski sistem gibi vergi uyuşmazlıklarının çözümünde davanın açıldığı mahkeme yani ilk derece mahkemesi vergi mahkemeleri olarak görevlendirilmiştir. Dava konusu işlem tutarı davanın bir sonraki aşamada görüleceği yargı mercilerini belirlemektedir (Terzi, 2019, 41).

Ülkemizde vergi uyuşmazlıkları genel itibariyle idari yargının çalışma alanı içerisindedir. Cezalar sebebiyle ya da vergi, resim ve harçlar gibi mali yükümlülüklerin tarhi, tebliği, tahakkuku, tahsil işlemleri nedeniyle oluşan vergi uyuşmazlıklarının yargı yolu ile çözümünde vergi mahkemeleri, bölge idare mahkemeleri ve Danıştay görev yapmaktadır (Akdoğan, 2006, 148). Bu üç çeşit yargı merciinden ilki, ilk derece yargı mahkemeleri olan idare mahkemeleri ve vergi mahkemeleridir. İdare mahkemeleri ve vergi mahkemelerinin üstünde ara mahkeme özelliğinde bulunan bölge idare mahkemeleri yer almaktadır. Danıştay ise belirtilen yargı merciileri arasında en üst yargı mercii olarak bilinmektedir (Yüksel, 2016, 131,134). Bahse konu üç mahkeme ise Danıştay Kanunu (2575 Sayılı Kanun) Bölge İdare Mahkemeleri, İdare Mahkemeleri ve Vergi Mahkemelerinin Kuruluşu ve Görevleri Hakkında Kanun (2576 Sayılı Kanun) ve İdari Yargılama Usul Kanunu (2577 Sayılı Kanun) kapsamında görevlerini sürdürmektedir.

2.4.1.1.1. Vergi Mahkemeleri

2576 sayılı Bölge İdare Mahkemeleri, İdare Mahkemeleri ve Vergi Mahkemelerinin Kuruluşu ve Görevleri Hakkında Kanun'un 6.maddesinde vergi mahkemelerinin görev alanı hüküm altına alınmıştır. Bu doğrultuda gümrük vergilerinden kaynaklanan uyuşmazlıklar ile 6183 sayılı AATUHK kapsamında meydana gelen uyuşmazlıklarda görevli yargı yeri vergi mahkemeleridir. Kural işlemler sonucunda oluşan vergi uyuşmazlıklarında görevli yargı yeri ise Danıştay olarak bilinmektedir (Kılıç, 2022, 561).

İdari yargı içerisinde vergi mahkemeleri ve idare mahkemeler görevli ilk derece mahkemeleri olarak görev yapmaktadır. Cumhurbaşkanı kararları ve

Cumhurbaşkanlığı kararnameleri dışındaki düzenleyici işlemlerde, ülke genelinde uygulanması amacıyla oluşturulan düzenleyici işlemlerde, Danıştay İdari Dairesi veya Danıştay İdari İşler Kurulu kararları işlemlerinde, birden çok idarenin ya da vergi mahkemesinin çalışma alanı içerisinde olan işlerde, Danıştay Yüksek Disiplin Kurulu kararlarında ve Danıştay Başkanlığı işlemlerinin Danıştay Yüksek Disiplin Kurulunun görevi ile alakalı işlemlerinde, ilk derece mahkemesi görevlidir (Yeşil, 2016, 19).

Vergi mahkemelerinin görev alanı ise genel bütçe, il özel idareleri, belediye ve köylere ait mali yükümlülükler, bu işlemlerin cezalarıyla tarifelere ait davaları, 06/01/1982 tarih ve 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un uygulanması ile meydana gelen davaların çözümünü kapsamaktadır (Yeşil, 2016, 20).

2.4.1.1.2. İdare Mahkemeleri

İdare mahkemeleri, gümrük vergileri dışında kalan uyuşmazlıkların çözüm merciidir. Bu uyuşmazlık gümrük idareleri ile yükümlüler arasında oluşmaktadır (Kılıç, 2022, 564).

İdare mahkemelerinin görevi; iptal davaları, tam yargı davaları, tahkim yolu öngörülen imtiyaz şartlaşma ve sözleşmelerinden doğan uyuşmazlıkların haricindeki kamu hizmetlerinden birinin yürütülmesi için yapılan idarî sözleşmelerden dolayı taraflar arasında çıkan uyuşmazlıklara ilişkin davaları, diğer kanunlarla verilen işler ile özel Kanunlarda Danıştay'ın görevli olduğu belirtilen ve İdari Yargılama Usulü Kanunu ile idare mahkemelerinin görevli kılınmış bulunduğu davaları çözüme ulaştırmaktır. Bu davalar vergi mahkemelerinin çalışma alanı içerisindeki ve ilk derecede Danıştay'da çözülecek davalar dışında kalan davaları kapsamaktadır (2576 Sayılı Kanun, m.5).

2.4.1.1.3. Bölge İdare Mahkemeleri

Bölge idare mahkemeleri; istinaf başvurularını inceleyip uyuşmazlık ile ilgili karar vermekle, yargı içerisindeki idare ve vergi mahkemeleri arasında görevlere ve yetkilere ilişkin oluşan uyuşmazlıkları kesin olarak karara bağlamakla ve diğer kanunlarla kendilerine verilen görevleri yerine getirmekle sorumludur (2576 Sayılı Kanun, m.3/A).

Bölge idare mahkemeleri 2576 sayılı Kanun gereği kurulmuştur. Oluşumu yargı çevreleri itibariyle vergi mahkemeleri ile benzerlik göstermektedir. Bölge idare mahkemeleri içerisinde vergi ve idare olmak üzere en az iki daire mevcuttur (2576 Sayılı Kanun, m.3/2).

Gümrük uyuşmazlıkları çerçevesinde bölge idare mahkemeleri, öncelikli görevli mahkemeler olmamakla birlikte, idare ve vergi mahkemelerinin istinaf başvurularını incelemek ve ardından karara bağlamakla ve her iki mahkeme arasında olan yetki ve görev uyuşmazlıklarının kararının verilmesinde görevli mahkemelerdir (Kılıç, 2022, 565).

2.4.1.1.4. Danıştay

1982 Anayasası'na göre; kanunun farklı bir organa bırakmadığı idare ve vergi mahkemeleri tarafından verilen karar ve hükümleri inceleyen son anayasa kuruluşu Danıştay'dır. Aynı zamanda kanun ile belirlenmiş birtakım davalarda ilk ve son derece mahkemesi olarak görev yapmaktadır (1982 Anayasası, m.155). Danışma ve inceleme mercii olarak bilinen Danıştay, 2575 sayılı Danıştay Kanunu'nda ise Türkiye Cumhuriyeti Anayasası'nın görevlendirdiği Yüksek İdare Mahkemesi olarak belirtilmiştir (2576 sayılı Kanun, m.1) .

Danıştay idarenin yargı yolu ile denetlenmesi görevini yürütmektedir. Bu kapsamda gümrük idaresinin yönetmelik, tüzük vb. işlemleri karşısında ilk derece mahkemesi ve temyiz merciidir. Bunlara ek olarak idare ve vergi mahkemeleri tarafından verilen kararlar temyiz yoluyla incelemekte ve karara bağlamaktadır (Kılıç, 2022, 567).

Cumhurbaşkanı kararları ile Cumhurbaşkanı tarafından çıkarılan Cumhurbaşkanlığı kararnameleri dışındaki düzenleyici işlemler, ülke genelinde uygulanacak Bakanlıklar ile kamu kuruluşları veya kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşlarınca çıkarılan düzenleyici işlemler, Danıştay İdari Dairesinin ya da Danıştay İdari İşler Kurulunun kararlarına binaen yapılan işlemler, birden fazla vergi mahkemesi ya da idarenin yetki alanına giren çalışmalar, Danıştay Yüksek Disiplin Kurulu kararları ve işlemleri aleyhine açılacak iptal ve tam yargı davaları ile tahkim yolu öngörülmeven kamu hizmetleri ile ilgili imtiyaz şartlaşma ve sözleşmelerinden doğan idari davalar ile belediyeler ile il özel idarelerinin seçim sonucu var olan organlarının bu sıfatlarını kaybetmeleri ile ilgili taleplerini incelemek, Danıştay ilk derece mahkemesinin görev alanını oluşturmaktadır (2575 Sayılı Kanun, m.24).

2.4.1.1.5. Görevli Olmayan Yerlere Başvurma

Görev yeri itibariyle Danıştay'a, idare ya da vergi mahkemelerine açılması gereken davalar adli yargı mercilerine açılabilir. Bu durumda ilgili mahkeme görevsizlik kararı vererek davanın görülmesi gereken yeni mahkemeyi göstermektedir. Bu kararın verildiği tarih itibariyle otuz gün içerisinde veya bu sürenin dolması halinde idari dava açılması için öngörülen sürenin dolmaması durumunda görevli mahkemede dava açılabilir (İYUK, m.9).

2.4.1.2. Yetkili Mahkeme

Göreve ilişkin hükümlerin saklı kalması koşuluyla, kanunlarda yetkili idare mahkemesinin gösterilmemesi durumunda davaya konu idari işlemi ya da sözleşmeyi düzenleyen merciin var olduğu yerdeki mahkeme yetkili idare mahkemesidir (İYUK, m.32/1). Ayrıca idari yargılama hukukunun uygulanmasında yetki kamu düzeninde olduğu için tarafların aralarında anlaşarak yetkili mahkeme belirleme durumu söz konusu değildir (Yüce ve Çelikkaya, 2016, 231).

Gümrük Kanunu'nun 242'inci maddesinin 4 üncü fıkrasında itirazın reddi kararları için başvurulacak mercii olarak işlemin tesis edildiği yerdeki idari yargı mercileri yetkili kılınmıştır. Bu ifade ile gümrük işlemlerini gerçekleştiren gümrük idaresinin bulunduğu yerdeki vergi mahkemesinin gümrük vergileri kaynaklı oluşan uyuşmazlıklarda yetkili olan mahkeme olduğu sonucuna varılmaktadır.

Gümrük Kanunu kapsamında tahsilatı yapılması gereken vergilere ilişkin tarh ve tahakkuk işlemi yaparak ödeme emri düzenleyen ve diğer uyuşmazlıklarda davaya konu işlemi yapan gümrük idaresinin olduğu yerde bulunan vergi mahkemesi yetkili mahkeme olarak belirtilmektedir (İYUK, m.37).

2.4.2. İdari Yargı Kararlarına Karşı Kanun Yolları

Kanun yolu, yargılama hukukunda mahkemelerin yargılama sonucunda vermiş oldukları kararların bir üst mahkeme aracılığıyla denetlenmesi anlamını taşımaktadır (Çağlayan, 2015, 963).

Davanın tarafları ilk derece mahkemesinin vermiş olduğu kararın kanun yoluna (yasa yolu) başvurarak tekrardan incelenmesini isteme hakkına sahiptir. Kanun yolu, olağan kanun yolları ve olağan üstü kanun yolları olmak üzere iki ayrıma tabi tutulmaktadır (Kılıç, 2022, 607).

Mahkemelerin verdiği kesinleşmemiş hükümlere karşı gidilen kanun yolları olağan kanun yolları, kesinleşmiş hükümler için başvuru kanun yolları da olağanüstü kanun yollarıdır. İdari yargılama usulü hukukunda olağan kanun yolları istinaf ve temyizdir. Olağanüstü kanun yolları ise kanun yararına bozma ve yargılanmanın yenilenmesinden oluşmaktadır (Çağlayan, 2015, 703).

2.4.2.1. Olağan Kanun Yolları

Mahkemelerin yargılama neticesinde vermiş olduğu kararların kesinleşmesini engelleyen kanun yoludur. Olağan kanun yolları İdari Yargılama Usulünde istinaf ve temyiz olmak üzere iki kanun yoluna ayrılmaktadır (Ercan, 2016, 281). Olağanüstü

kanun yolu ise kesinleşmiş olan ilk derece mahkemesi kararına karşı gidilen kanun yoludur (Tan ve Gözübüyük, 2016, 1000).

2.4.2.1.1. İstinaf Yolu

TDK, istinaf kavramını; mahkemenin vermiş olduğu kararın kabul edilmeyerek bir üst mahkemeye götürülmesi olarak açıklamıştır (sozluk.gov.tr). Hukuki anlamda ise, ilk derece mahkemelerinin kesinlik kazanmamış nihai kararlarının maddi olay bağlamında ve hukuki açıdan denetlenmesini sağlayan ve hukuka aykırılıklarının giderilmesini amaçlayan bir kanun yoludur (Çınar, 2010, 14–15).

İstinaf yolu, ilk derece mahkemesi ve yüksek mahkeme (teyviz incelemesi) arasında ikinci derece denetim mekanizması olarak bulunmaktadır. Aynı zamanda ilk derece mahkemesinin nihai kararlarını denetleyen ilk yargı yoludur. Bu açıdan bakıldığında kendine özgü olması sebebiyle belirli şartlar altında yeni yapacağı yargılama sonucunda nihai kararı kaldırarak yeniden karar verme yetkisine sahiptir. İlk derece yargılamasının yapıldığı vergi mahkemesinin ardından karar bölge adliye mahkemesinde istinaf incelemesine konu olacak ardından ise Yargıtay’da teyviz incelemesi yapılacaktır. İstinaf kanun yolunun bu şekilde uygulanmaya başlanması ile idari yargı içerisinde yargılama üç dereceli bir yargılama sistemine dönüşmüştür (Yüce ve Çelikkaya, 2016, 289).

İYUK 46. maddesinde hüküm altına alınan teyzize açık olmayan kararlar kesin olmakla beraber ivedi yargılama usulü kapsamındaki davalar ile konusu beş bin Türk lirasını (2022 yılı için dokuz bin Türk lirası) geçmeyen vergi davaları, tazminat ve alacak davaları ve idari işlemler için iptal talebi ile açılan davalar için istinaf yoluna başvurulamamaktadır (İYUK, m. 45/1,2,8).

İstinaf incelemesi neticesinde verilen ancak kesinleşmeyen kararlar için teyviz yoluna gidilmektedir. İYUK’un 45. maddesinde, idare ve vergi mahkemelerinin kararlarına karşı farklı kanunlarda değişik bir kanun yolunun öngörülebileceği belirtilmektedir. Bu durumda ilgili kararın tebliğ edilmesini müteakip otuz gün içerisinde mahkemenin var olduğu yargı çevresindeki bölge idare

mahkemesine istinaf yoluna başvurulabileceği ifade edilmektedir (Kaplan, 2019, 479). Buradan da anlaşılacağı üzere idare ve vergi mahkemelerinin kararlarına karşı istinaf başvurusu yapılmaktadır.

İstinaf yoluna başvurabilmek için öncelikle bölge idare mahkemesine aleyhine karar verilen kişi ya da kanuni temsilcisi tarafından dilekçe ile başvuru yapılmalıdır. Başvuru yapılabilmesi için ilk derece mahkemesinin kişinin aleyhine bir karar vermiş olması, kararın nihai olması, davanın konusunun İYUK 45. maddesinin 1. fıkrasında belirtilen maddi değer üzerinde olması gerekmektedir. Aleyhine karar verilen kişiye yönelik tahakkuk ettirilen vergi ve cezaların durdurulması talebiyle kişinin istinaf yolu ile yürütmenin durdurulmasını istemesi gerekmektedir (Yüce ve Çelikkaya, 2016, 289–290).

Kamu güvenliği ya da genel ahlak sebebiyle kısıtlamanın söz konusu olmadığı istinaf duruşmaları açık yapılmaktadır. Tarafların duruşmaya gelmemesi durumunda duruşma, sunulan yazılı iddia ile savunmalar ve bunları destekleyici evraklar üzerinden yapılmaktadır. Ancak taraflardan herhangi birinin duruşmaya katılması durumunda duruşmaya gelen taraf dinlenmekte, her iki tarafın duruşmaya katılması durumunda ise karşılıklı olarak ikişer defa söz verilmektedir (İYUK., m.18).

İstinaf yargı yolu öncesinde mahkeme kararları hukuki olarak değerlendirilmek üzere Danıştay'a temyize gitmekte iken 6545 sayılı Kanun ile idari yargıda istinaf düzenlemesi getirilerek maddi ile hukuki açıdan kararlar yeniden incelenmekte ve değerlendirilmektedir.

2.4.2.1.2. Temyiz Yolu

Temyiz kelimesi arapça kökene sahiptir ve TDK'da "Mahkeme nezdinde verilen kararın kanun ve usul yönünden incelenmesini sağlayan yasal yol" olarak açıklanmaktadır (sozluk.gov.tr). Hukuki anlamda ise; ilk derece mahkemesinin vermiş olduğu karara ilişkin hükümlerin tekrardan incelenmesi için yüksek dereceli mahkemeye başvurulması olarak ifade edilmektedir (Yılmaz, 2003, 687).

İstinaf yolu haricinde diğer olağan kanun yolu olan temyiz incelemesinde

idari yargı düzeninin temsili olan mahkeme Danıştay'dır. Danıştay, kanun yolu mercii olarak görevlendirmesini Anayasa'nın 155. maddesinden almaktadır. İstinaf kanun yolunun 2014 yılında kabul edilmesinin ardından ivedi yargılama usulüne tabi uyuşmazlıklar ile merkezi ve ortak sınavlara ilişkin uyuşmazlıklar haricinde idare ve vergi mahkemeleri tarafından alınan nihai kararlar ilk olarak bölge idare mahkemesine istinaf başvurusu şeklinde, bölge istinaf mahkemesi kararına karşı Danıştay'a temyiz başvurusu şeklinde yapılmaktadır (Akyılmaz vd., 2021, 790).

Temyiz aynı zamanda yargı sisteminin en üst ve nihai kararın verileceği merciiye başvurulmasıdır. İstinaf mahkemeleri tarafından verilen ve taraflar tarafından uygun bulunmayan nihai kararların temyiz yolunda Danıştay tarafından hukuka uygunluğunun denetimi sağlanmaktadır (Gözübüyük, 2001, 494).

Bölge idare mahkemeleri tarafından konusu yüz bin Türk Lirasını (2022 yılı için iki yüz altmış bir bin Türk lirası) üzerindeki vergi davaları, tam yargı davaları ve idari işlemler aleyhine açılan davalar için Danıştay'a başvurulabilmektedir (İYUK, m. 46/b).

Danıştayda ilk derece mahkemesi sıfatıyla verilen kararlar ile ilk derece mahkemeleri tarafından nihai karara bağlanan temyiz yolu açık bir davaya karşı açılan temyiz kanun yolu, Danıştay tarafından tekrar görülmekte ve karara bağlanmaktadır. Bu davalarda yeniden yargılama yapılmamakta, davanın hukuka uygunluğu denetlenmektedir. İstinaf merciiinde incelenen ve nihai karara bağlanan mahkeme kararları temyiz merciiinin inceleme konusunu oluşturmaktadır. Usul ve esas bakımından hukuka aykırılığın görülmesi durumunda dava Danıştay tarafından bozulmakta ve ilk derece mahkemesine gönderilmektedir (Yüce ve Çelikkaya, 2016, 296).

İYUK 46. maddesinde aşağıda belirtilen temyizi yapılabilecek kararlar hüküm altına alınmıştır. Bu kararlar Danıştay dava dairelerinin nihai kararları ve bölge idare mahkemelerinin karar bakımında aşağıda verilen kararları kapsamaktadır. Bu kararların farklı kanunlarda aksine hükmü olsa bile Danıştay'da karar tebliğ tarihi itibariyle otuz gün içinde temyiz edilebilmektedir (İYUK, m. 46). Bu kararlar;

- İdare tarafından yapılmakta olan düzenleyici işlemlerin sonucundan olumsuz etkilenen kişilerin açtığı iptal davalarının idari yargı mercii tarafından hukuka aykırı bulunması ile iptal kararı için açılan iptal davaları,

- Kamu görevinden, öğrencilikten ya da bir meslekten çıkartılma sonucunda doğan işlemler için açılan iptal davaları,
- Belirli bir ticari faaliyetin yapılmasını engelleyen işlemler için ve atama, naklen atama ve görevden alma işlemlerine karşı açılan iptal davaları,
- İmar planları ve parselasyon işlemleri için açılan iptal davaları,
- Düzenleyici ve denetleyici kurulların almış olduğu kararlar için açılan davalar,
- Maden, taşocakları, orman, jeotermal kaynaklar ve doğal mineralli sular ile ilgili uygulamada mevzuattan kaynaklanan işlemler için açılan davalar,
- Ülke genelinde düzenlenen kamu hizmetine giriş ve öğrenim sınavları için açılan davalar,
- İşletme izni verilen kıyı tesislerinin izin durumu için mevzuattan kaynaklanan davalar,
- Yap-İşlet Modeli ile Elektrik Enerjisi Üretim Tesislerinin Kurulması ve İşletilmesi ile Enerji Satışının Düzenlenmesi Hakkında Kanun, Serbest Bölgeler Kanunu, Toprak Koruma ve Arazi Kullanımı Kanunu, Tabiat Varlıklarını Koruma Merkez Komisyonu ve Kültür Varlıklarını Koruma Yüksek Kurulu'nun yapılan itirazlara karşı verdiği kararlar,
- 18/11/1983 tarihli ve 2960 sayılı Boğaziçi Kanunu'ndan kaynaklanan Danıştay dava daireleri ve bölge idare mahkemelerinin konusu olan nihai kararları kapsamaktadır.

Danıştay verilen nihai karara ait davanın taraflarından biri veya her ikisinin temyiz talebi üzerine inceleme yapmaktadır. İYUK'un 20. maddesine göre ivedi yargılama usulünde verilen nihai kararlara karşı kararın tebliğ tarihi itibarıyla on beş gün içerisinde temyiz yoluna başvurulmaktadır (İYUK, m.20).

Temyiz başvuruları Danıştay başkanlığına hitaben yazılmalı ve imzalı olmalıdır. Başvuru dilekçesi; tarafların isim ve gerçek kişi olmaları durumunda T.C kimlik numarası bilgilerini, dava konusu, sebebi ve delilleri ile idari işleme ait bildirim tarihi, uyuşmazlık konusu verginin çeşidi, yılı ve tutarını, ihbarnamenin tarihi ile numarasını, bulunması durumunda mükellef hesap numarasını, uyuşmazlığa konu davaya ait karar ve ilgili belgelerin asıl veya örneklerini içermelidir (İYUK,

m.3) Dilekçede eksiklik olması durumunda gerekli düzeltmenin yapılması için on beş günlük süre tanınmakta ve bu durum Danıştay ya da bölge idare mahkemesi tarafından kişiye tebliğ edilmektedir. Belirtilen süre içerisinde eksikliklerin tamamlanmaması durumunda ise başvuru yapılmamış sayılmaktadır (İYUK, m.48/2).

Danıştay temyiz incelemesinin sonucunda onama ve bozma kararları olmak üzere iki tür karar vermektedir. Bu kararlara ek olarak kısmen onama veya kısmen bozma kararları da verebilmektedir. Kararın hukuka uygun bulunması sonucunda onama, kararın hukuka uygun bulunmaması durumunda ise bozma kararı ile yargılama yapılmaktadır. Kararı veren mahkemeye, temyiz incelemesi sonunda verilen karar gönderilmektedir. Taraflara yedi gün içinde kararın tebliğini yapmak mahkemenin sorumluluğundadır. Bozma kararı ile gelen dosyanın mevcut olması durumunda mahkeme tekrardan dosyayı incelemekte ve gerekli işlemleri yapmak üzere yeniden karar vermektedir (Akyılmaz vd., 2021, 796–797).

2.4.2.2. Olağanüstü Kanun Yolları

Kesinleşmiş yargı kararları için söz konusu olan kanun yoludur. Bu yargı kararlarının konusunu; kanun yolu öngörülmüş olmasına rağmen süresi içerisinde başvuru yapılmayan ve kesinleşen kararlar, verildikleri an itibariyle kanun yolu öngörülmediği için kesinleşen kararlar ve kanun yolu incelemesinin ardından kesinleşen kararlar oluşturmaktadır. Olağanüstü kanun yolları; kanun yararına bozma (İYUK, m.51) ile yargılanmanın yenilenmesinden (İYUK, m.53) oluşmaktadır (Akyılmaz vd., 2021, 814)

2.4.2.2.1. Kanun Yararına Temyiz

2577 sayılı İdari Yargılama Usul Kanunu'nun üçüncü bölümü içerisinde kararlara karşı başvuru yollarınının 51. maddesinde düzenlenmiştir. Kanun yararına temyiz için 2577 sayılı İdari Yargılama Usul Kanunu'nda iki koşul bulunmaktadır. Bunlar; idare ve vergi mahkemeleri ve bölge idare mahkemelerinin istinaf ya da

temyiz incelemesinden geçmeyen yargı kararlarının kesinleşmesi ile niteliği itibariyle mevcut hukuk düzenine aykırılık oluşturması ve bu mahkemelerin verdiği kesin kararları içermesidir (İYUK, m.51/1).

Kanun yararına temyiz, mahkemenin vermiş olduğu nihai kararın daha üst yargı mercii tarafından yeniden incelenmesi anlamını taşımaktadır. Olağanüstü bir kanun yolu olması ise kesinleşmiş bir mahkeme kararına karşı alınmasından kaynaklanmaktadır. Kanun yararına temyiz kanun yolunun, olağan temyiz yolundan farkı ise bozma kararının daha önce verilmiş olan hukuki sonucu ortadan kaldırmamasıdır. Bir başka deyişle, karara ait hüküm ve sonuçlar korunmaktadır. Kanun yararına temyiz aşamasında karar uygun görülmez ise reddedilmekte, uygun görülür ise kanun yararına bozulmaktadır (Akyılmaz vd., 2021, 818). Buradan da anlaşılacağı üzere kanun yararına temyiz ile esasa ilişkin karar veren mahkeme sadece uyarılmaktadır.

Kanun yararına temyiz yolu ile temyiz yolu arasında birtakım farklar bulunmaktadır. Bu farklar aşağıda belirtilen şekilde sıralanmaktadır.

- Kanun yararına temyiz yoluna gidilmesi için kararın kesin olması gerekmekte iken temyiz yolunda ilk derece mahkemesinin son kararlarına karşı dava söz konusudur.

Kanun yararına temyiz yolunda başvuru için süre söz konusu değil iken temyiz davalarında başvuru için süre bulunmaktadır (Bayraklı, 2011, 291–293).

- Bölge İdare Mahkemeleri (BİM) kararlarına karşı kanun yararına temyiz yolu açık iken temyiz yolu kapalıdır.
- Kanun yararına temyiz yolunda ilgili bakanlığın talebi veya Danıştay Başsavcısının uygun görmesi sonucunda bu yola gidilmekte iken temyizde davanın muhatapları tarafından başvuru yapılması gerekmektedir.
- Kanun yararına temyiz yolunda olaya ait mahkeme kararında hukuki değişiklik söz konusu olamaz iken temyiz yolunda olaya ait mahkeme kararında bozma ya da onama kararının verilmesi ile karar üzerinde hukuki değişiklik söz konusudur.
- Kanun yararına temyiz yolunda amaç hukuk âleminde hukuka aykırı içtihatların oluşmasını engellemek iken temyiz yolunda amaç ilk derece mahkemelerinin kararlarının hukuka uygunluğunu sağlamaktır.

- Kanun yararına temyiz yolunda verilen karar Resmi Gazete’de yayınlanırken, temyiz yolunda verilen karar Resmi Gazete’de yayınlanmaz.

İYUK'un 51. maddesinin 1. fıkrasında kanun yararına temyiz başvurularını sadece Danıştay Başsavcısının yapabileceği belirtilmiştir. Başsavcının yapacağı başvuru ilgili bakanlıkların talebi üzerine olabileceği gibi re’sen de olabilmektedir. Davanın tarafları kanun yararına temyiz için direk başvuru yapamamakta, Danıştay Başsavcısından kanun yararına temyiz başvurusu yapması için istekte bulunabilmektedir. Bu aşamada takdir yetkisi başsavcıya aittir (İYUK, m.51/1).

Bozma kararının sonuçlanmasının ardından karar ilgili bakanlığa gönderilmektedir. Aynı zamanda da Resmi Gazete’de yayımlanmaktadır (İYUK, m. 51/3).

2.4.2.2.2. Yargılamanın Yenilenmesi

Olağanüstü bir kanun yolu olan yargılamanın yenilenmesi, idari yargıda İYUK'un 53. maddesinde hüküm altına alınmıştır. Yargılamanın yenilenmesi talebi, Danıştay ile bölge idare, idare ve vergi mahkemelerin vermiş olduğu kararların bu kanun ile belli sebeplere dayanarak aynı mahkeme tarafından iptal edilmesine veya değiştirilmesine olanak sağlamaktadır (İYUK, m.53).

Mahkemeler tarafından verilen kararın infazı sırasında ya da infazın tamamlanmasının ardından karara ilişkin hata söz konusu olabilmektedir. Yargılamanın yenilenmesi, ilgililerin talebi üzerine hatalı durumun tekrar incelenmesi ve gerekli görülmesi sonucunda düzeltilmesine yönelik süreci kapsamaktadır (Kılıç, 2022, 613–614).

Yargılama makamı mevcut uyuşmazlığı bir sonuca bağlamakla görevlidir. Sonuca bağlamak için verilen kararın hukuka uygunluğu tartışma konusudur. Kanun yolları ile verilen kararların üst makamlar tarafından incelenmesi ve gerek görülmesi halinde hukuka aykırılık ya da mevcut yanlışlığın giderilmesi sağlanmaktadır (Şahin ve Göktürk, 2016, 235).

Danıştay, bölge idare, idare ve vergi mahkemelerinin vermiş olduğu kararlar ile ilgili yargılamanın yenilenmesi talep edilmektedir. Bu durum için gerekli sebepler ise İYUK'un 53. maddesi 1.fıkrasında dokuz ayrı sebep olarak belirtilmiştir. Bu sebepler;

1. Farklı sebeplerden ötürü elde edilemeyen belgenin mahkemenin kesin kararından sonra elde edilmesi,
2. Karara esas olarak alınan belgenin sahte olduğunun anlaşılması ya da belgenin sahteliğine ait hükmün karardan önce verilmiş olması ancak yargılamanın yenilenmesi talebinde bulunan kişinin kararın verildiği zamanda bu durum ile ilgili bilgisinin olmaması,
3. Kesinleşen mahkeme kararıyla karara esas olarak alınan bir ilâm hükmünün bozulması,
4. Bilirkişinin bilerek ve isteyerek gerçek dışı beyanda bulunmasının mahkeme kararıyla tespit edilmesi,
5. Davası olumlu sonuçlanan tarafın verilen kararın belirlenmesini etkileyecek öneme sahip gerçek olmayan beyanda bulunması,
6. Davanın görüşülmesi sürecinde uygun olmayan kişiler ile görüşülmüş ve davanın karara bağlanmış olması,
7. Dava ile ilgili karar vermiş olan başkan, üye veya hâkimin görev yasağı ve tarafsızlığını sağlama konusunda tereddütte düşürecek durumların var olması,
8. Aynı veya farklı bir mahkemenin dava tarafları ve konusu aynı olan bir dava kararı için kanuna aykırılık söz konusu olmamasına rağmen ilk verilen hükmün tersinde bir karar verilmesi,
9. Verilen hükmün, İnsan Haklarını ve Ana Hürriyetleri Korumaya Dair Sözleşme ya da eki protokoller açısından ihlal edildiğinin Avrupa İnsan Hakları Mahkemesinin kesinleşmiş kararıyla belirlenmesi ya da Avrupa İnsan Hakları Mahkemesine hüküm aleyhinde yapılan başvuru sonucunda tek taraflı deklarasyon veyahut dostane çözüm ile düşme kararının belirlenmesi,

Olarak hüküm altına alınmıştır (İYUK, m.53/1). Belirtilen bu sebepler haricinde yargılamanın yenilenmesi söz konusu değildir.

Yargılamanın yenilenmesi, davanın taraflarından birisinin talebi olabilir. Ancak kanun yolu incelemesi devam eden davalar için yargılamanın yenilenmesi talebinde bulunulamaz. Bu talepte bulunulması için kararın kesinleşmiş olması gerekmektedir. Ancak kanun yolu incelemesi devam ederken yukarıda sayılan sebeplerden herhangi birinin varlığı durumunda bu incelemeyi yapan merciinin bilgilendirilmesi gerekmektedir (Akyılmaz vd., 2021, 816).

Yargılamanın yenilenmesi için yapılacak olan başvurular, kesinleşmiş kararı vermiş olan mahkemeye yapılmaktadır. Dava, bu kararı veren mahkeme tarafından değerlendirilmektedir (İYUK, m.53/2).

İYUK'un 53. maddesinin 1. fıkrasının h bendinde; bir davanın tarafları, konusu ve sebebi aynı iken ve verilen karara hilaf olacak bir kararın verilme sebebini oluşturacak kanuni bir dayanak bulunmaz iken, aynı veya farklı bir mahkeme tarafından verilen ilamın hükmüne aykırı bir karar verilmesi durumunda yargılamanın yenilenmesi talebinde bulunma süresi on yıldır. İnsan Haklarının ve Ana Hürriyetleri Korumaya Dair Sözleşme veya eki protokoller göz ardı edilerek hükme bağlanan ve konu ile ilgili Avrupa İnsan Hakları Mahkemesine yapılan başvuruya ilişkin düşme kararının barışçıl veya tek taraflı deklarasyon neticesinde verilmesi sebeplerinden ötürü Avrupa İnsan Hakları Mahkemesinin kesin karar tarihinden itibaren yargılamanın yenilenmesi talebinde bulunma süresi bir yıl ve diğer sebepler için yargılamanın yenilenmesi talebinde bulunma süresi ise altmış gün olarak ifade edilmektedir (İYUK, m.53/3).

Danıştay'ın temyiz mercii olarak verdiği onama, bozma veya ret kararlarına karşı yargılamanın yenilenmesi talebinde bulunulması söz konusu değildir. Bunun yanı sıra ara kararlar, yürütmenin durdurulması, ilk inceleme, bilgi istemi, davanın esası ile ilişkili olmayan kararlar, dilekçenin reddi ile görev ve yetki uyuşmazlığına ilişkin kararlarda da yargılamanın yenilenmesi söz konusu değildir (Candan, 2020, 1264–1265).

Gümrük vergilerine ilişkin yargılamanın yenilenmesi talebi gümrük idaresi ya da yükümlüleri tarafından yukarıda belirtilen süre ve sebepler dâhilinde yapılmaktadır. Usulüne uygun hazırlanan dava dilekçesi ve ekleri kararı veren mahkemeye verilmekte ve yargılamanın yenilenmesi talep edilmektedir. Karşı tarafa tebliğ edilen dilekçe ve eklere istinaden savunma alınmakta, talepler

incelenmekte, gerekçelerin uygun görülmesi durumunda davaya tekrar bakılmakta ve eski kararın doğru bulunması durumunda ise karar yenilenmektedir (İYUK, m.55/2). Kanunda belirtilmeyen sebepler ile yargılamanın yenilenmesi ve kararın düzeltilmesi talebi mevcut ise bu durumda istemin reddine karar verilmektedir (İYUK, m.55/3).

2.5. Limanlarda Yaşanan Gümrük Uyuşmazlıkları ve Çözüm Yolları

Denizyolu taşımacılığının kilit konumunda olan limanlarda yolcu ve mal taşınması işlemi her geçen gün büyümektedir. Bu faaliyetler sırasında oluşabilecek risklerin tanımlanması ve önlenmesi için belirlenen risk değerlendirme yöntemlerinin aktif bir şekilde uygulanması gerekmektedir. Bu açıdan bakıldığında denizyolu taşımacılığının güvenliği oldukça önem arz etmektedir. 1980’li yılların sonlarında yaşanan büyük ölçekli deniz kazaları, deniz güvenliğine ilişkin yasal alt yapının sorgulanmasını sağlamıştır. Uluslararası Denizcilik Örgütü (IMO) tarafından denizcilik faaliyetlerinde emniyetin sağlanması adına çalışmalar yapılmış ve kılavuz rehber niteliğinde olan Biçimsel Güvenlik Değerlendirmesi (FSA) uygulaması geliştirilmiştir. FSA uygulaması ile belirlenen önlemler kontrol edilmektedir. Bu süreçte denizcilik çalışma alanının işlerliği neticesinde meydana gelebilecek risklerin değerlendirilerek asgari düzeye indirilmesi için IMO’nun sunduğu seçeneklerin gerçekçi ve düzenli bir şekilde uygulanması gerekmektedir. Bu sayede FSA, risklerin yönetiminde alınacak kararların geliştirilmesi aşamasında güvenilir bilgi sağlamaktadır (Akyıldız, 2009, 11-17).

Uluslararası ticaretin oldukça karmaşık bir yapıya dönüşmesi gümrük hizmetlerinin birçok teknik husus içermesine sebep olmuştur. Gümrük tarife cetveline ilişkin uyuşmazlıklar, menşe konusundaki uyuşmazlıklar, eşya kıymetini etkileyen royalti sözleşmeleri, borç dekontları, iskonto, vade ve kur farkı faturalarını kapsayan uyuşmazlıklar, referans fiyat uygulamalarını içeren uyuşmazlıklar ile kurum ve kuruluş kontrollerinden kaynaklı uyuşmazlıklar genel olarak karşılaşılan problemler olarak karşımıza çıkmaktadır. Yaşanan uyuşmazlıklar için Gümrük Kanunu içerisinde yer alan uzlaşma ve itiraz süreçleri ile çözüm aranmaktadır. Mevcut uyuşmazlığın çözüme kavuşturulamaması durumunda ise görevli ve yetkili

mahkemeler tarafından incelenmesinin talep edilmesi üzerine konu idari yargıya taşınmaktadır. Davanın tarafları bu mahkemelerin vermiş olduğu nihai kararların bir üst mahkeme tarafından denetlenmesini isteme hakkına sahiptir. Mahkemelerin verdiği kesinleşmemiş veya kesinleşmiş hükümler için ise başvurulacak kanun yolları yaşanan bu uyuşmazlıkların çözüm yolları olarak uygulanmaktadır.



ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

3. LİMANLARDA YAŞANAN GÜMRÜK UYUŞMAZLIKLARI VE ÇÖZÜM YOLLARI İLE İLGİLİ ÖRNEK OLAY İNCELEMESİ

Ülkelerin gelirleri içerisinde oldukça önemli bir paya sahip olan gümrük vergilerinin tahakkuku, tahsilatı aşamasında yükümlüler ve gümrük idaresi arasında mevcut olan uyuşmazlıkları ve ilgili uyuşmazlıklara ilişkin çözüm yolları ikinci bölümde değerlendirilmiştir.

Çalışmanın bu bölümünde Türkiye’de idari yargı sistemi (vergi mahkemeleri, bölge idare mahkemeleri ve Danıştay) içerisinde 2017-2021 yılları arasında yaşanan gümrük uyuşmazlığı çözümüne ilişkin davaların nitelikleri incelenmiştir. Bu incelemede Türkiye’deki vergi mahkemeleri ile Danıştay Yedinci Dairesi’ne belirtilen yıllar içerisinde gümrük uyuşmazlığı dava türünde verilen kararlar, dava artış ve azalışları ile taraflar açısından bu süreçlerin sonuçlarına yer verilmiştir. Bölge idare mahkemelerinde ise dava türü ayırımına ilişkin bilgi bulunmaması sebebiyle istinaf incelemelerine ilişkin bilgi paylaşılmıştır. Ardından limanlarda yaşanan gümrük uyuşmazlıkları ve çözüm yolları ile ilgili meydana gelen uyuşmazlıkların oluşma sebebi, çözüm yollarında uygulanan işlemler ve çözüm sürecindeki kanun yollarını açıklamak amacıyla dava konusu olan beş örnek yüksek yargı içtihatının incelemesi yapılmıştır.

3.1. Araştırmanın Amacı ve Önemi

Limanlarda yaşanan gümrük uyuşmazlıklarının azaltılması hususunda çözüm önerileri sunulurken yaşanabilecek gümrük uyuşmazlıklarının azaltılmasının sağlanması araştırmanın amacını oluşturmaktadır. Literatürde gümrük uyuşmazlıkları ile ilgili yapılmış sınırlı sayıda çalışma bulunmaktadır ancak denizyolu taşımacılığında kilit konumda olan limanlarda yaşanan gümrük uyuşmazlıklarına yönelik çalışmanın olmaması çalışmayı diğer çalışmalardan ayıran önemli bir husus olarak görülmüştür.

Bu durum çalışmanın literatürdeki eksikliği doldurması, araştırmacılara, akademisyenlere ve diğer kişilere katkı sağlaması açısından önem arz etmektedir. Ayrıca bu alanda gerekli iyileştirme ve düzenlemelerin yapılabilmesi açısından da oldukça önemlidir. Çalışma sonucunda ortaya çıkan sonuçların, limanlarda yaşanan gümrük uyuşmazlıklarının çözümünde gümrük idareleri ile yükümlülere fayda sağlayacağı öngörülmektedir.

3.2. Araştırmanın Kapsamı ve Sınırlılıkları

Araştırmanın kapsamını, Türkiye'deki limanlarda yaşanan gümrük uyuşmazlıkları ve çözüm yolları oluşturmaktadır. Bu teorik bilgilerin günlük hayat ile pekiştirilmesi ve konuyu aydınlatma işlevini yerini getirmesi amacıyla 5 yüksek yargı içtihatı kararı incelenmiş ve uyuşmazlıkların giderilmesi bakımından çözüm önerileri ortaya koymak istenmiştir.

Araştırma, nitel bir araştırma modeli olarak bilinen örnek olay yöntemi ile sınırlıdır. Ayrıca konu ile ilgili az sayıda çalışma bulunması araştırmanın sınırlılıkları arasında yer almaktadır.

3.3. Araştırmanın Yöntemi ve Bulguları

Nitel araştırma yöntemi, araştırma problemini bütüncül bakış açısı ile yorumlayarak incelemektedir. Araştırmaya konu olaylar mevcut hallerinde ele alınırken insanlar olayları kendi düşünceleri ile yorumlanmaktadır (R. Coşkun vd., 2017, 74). Örnek olaylara ilişkin yapılan çalışmalar nitel araştırma yöntemlerinden biri olup literatürde farklı isimlerle yer almaktadır. Bunlar; olay incelemesi, durum çalışması, vaka çalışması, örnek olay inceleme yöntemidir.

Örnek olay çalışması; bir konu, belli bir belgenin veya bir olayın kapsamlı olarak incelenmesi şeklinde tanımlanmaktadır (Bogdan ve Biklen, 2003, 54). Nitel bir durum çalışmasında olay veya olgunun tanımı ve onu incelerken ortaya çıkan temalar ele alınmaktadır. Örnek olay incelemesinde araştırmacı sınırlandırılmış

durumu görüşme, gözlem, doküman, rapor gibi veri toplama araçları ile incelemektedir. Bu işlem sonucunda elde ettiği sonuçlar ile durumun oluşma şekli açıklanmaktadır (Creswell ve Creswell, 2018, 192–194).

Limanlarda yaşanan gümrük uyuşmazlıklarına ilişkin çözüm yollarının yaşanmış olaylar üzerinden örneklendirilmesinin sağlanması amacıyla tez çalışmasında araştırma yöntemi bakımından örnek olay yöntemi tercih edilmiştir. Limanlarda yaşanan gümrük uyuşmazlıklarının sebepleri ve bu uyuşmazlıklar neticesinde belirlenen çözüm yollarına dair beş örnek olaya ait bulgular incelenmiştir. Bu örnek olaylar yaşanmış, gerçek olayları kapsamaktadır. İdari itiraz sürecine başvurulduktan sonra yargı sürecine dahil edilen bu gerçek olaylar neticesinde işletilen süreçler ve başvuru çözümleri açıklanmıştır.

3.4. 2017-2021 Yılları Arasında Türkiye’deki Vergi Mahkemelerinde Açılan Gümrük Uyuşmazlıkları Davalarının İncelenmesi

Türkiye’deki vergi mahkemelerinde dava türü açısından gümrük kanunundan kaynaklanan vergi, fon ve cezalara ilişkin açılan dava sayıları bakımından en yüksek dava sayısının 2019 yılında 13.445 dava sayısı olduğu, en düşük dava sayısının ise 7.108 dava sayısı ile 2017 yılında olduğu gözlemlenmektedir. Tablo 7 incelendiğinde, belirtilen yıllara göre 2019 yılında diğer dava türlerine kıyasla ilgili uyuşmazlıkta artış olduğu tereddütte yer vermeyecek derecede sabittir. Ayrıca, yıldan yıla toplam açılan dava sayısında yaşanan artış, yargı süreci üzerinde oluşan iş yükü artışını göstermektedir. Bu bağlamda gümrük uyuşmazlıklarının yıllar içerisinde Türkiye yargılamasında gittikçe önem kazandığı söylenebilir.

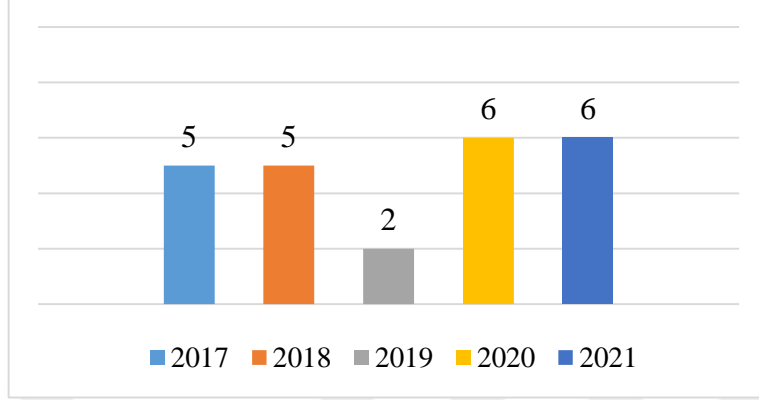
Tablo 8. 2017-2021 Yılları Arasında Türkiye’deki Vergi Mahkemelerinde Gümrük Kanunundan Kaynaklanan Vergi, Fon ve Cezalar Dava Türüne Göre Açılan Dava Sayıları

Yıllar	Dava Türü	Dava Sayısı	Dava Türleri İçerisindeki Oranı %	Diğer Dava Türleri Dâhil Toplam Açılan Dava Sayısı
2017	Gümrük Kanunundan Kaynaklanan Vergi, Fon ve Cezalar	7.108	7,0	101.094
2018		8.240	8,4	98.456
2019		13.445	12,3	109.502
2020		9.916	7,4	133.990
2021		10.577	7,8	136.443
Toplam		49.286		579.485

Kaynak: (T.C. Adalet Bakanlığı Adli Sicil ve İstatistik Genel Müdürlüğü, Adli İstatistikler, 2017, 266); (T.C. Adalet Bakanlığı Adli Sicil ve İstatistik Genel Müdürlüğü, Adli İstatistikler, 2018, 276);(T.C. Adalet Bakanlığı Adli Sicil ve İstatistik Genel Müdürlüğü, Adli İstatistikler, 2019, 274); (T.C. Adalet Bakanlığı Adli Sicil ve İstatistik Genel Müdürlüğü, Adli İstatistikler, 2020, 274); (T.C. Adalet Bakanlığı, Adli Sicil ve İstatistik Genel Müdürlüğü, Adli İstatistikler, 2021, 272) ’den yararlanılarak derlenmiştir.

2017-2021 yılları arasında Türkiye’deki Vergi Mahkemelerinde 37 tane dava türü bulunmaktadır (T.C. Adalet Bakanlığı, 2021, 272). Grafik 1’de görüleceği üzere Gümrük Kanunundan kaynaklanan vergi, fon ve cezalara ilişkin açılan davalar dava sayısına göre diğer dava türleri arasında 2021 ve 2020 yıllarında 6. sırada, 2019 yılında 2. sırada ve 2018 ve 2017 yıllarında ise 5. sırada yer almaktadır. İşbu bilgi uyarınca, gümrük kaynaklı uyuşmazlıkların dava türleri arasında önemli bir yere sahip olduğunu ve uyuşmazlıkların yüksek bir bölümünü bünyesinde barındırdığını söyleyebiliriz.

Grafik 1. 2017-2021 Yılları Arasında Türkiye’deki Vergi Mahkemelerinde Dava Türüne Göre Dava Sayısı Sıralamasında Gümrük Kanunundan Kaynaklanan Vergi, Fon ve Cezalara İlişkin Dava Sayısı Sıralaması



Kaynak: (T.C. Adalet Bakanlığı Adli Sicil ve İstatistik Genel Müdürlüğü, Adli İstatistikler, 2017, 266); (T.C. Adalet Bakanlığı Adli Sicil ve İstatistik Genel Müdürlüğü, Adli İstatistikler, 2018, 276); (T.C. Adalet Bakanlığı Adli Sicil ve İstatistik Genel Müdürlüğü, Adli İstatistikler, 2019, 274); (T.C. Adalet Bakanlığı Adli Sicil ve İstatistik Genel Müdürlüğü, Adli İstatistikler, 2020, 274); (T.C. Adalet Bakanlığı, Adli Sicil ve İstatistik Genel Müdürlüğü, Adli İstatistikler, 2021, 272) ’den yararlanılarak derlenmiştir.

2017-2021 yılları arasında Türkiye’deki vergi mahkemelerinde gümrük uyuşmazlıklarına ilişkin açılan davalarda davacılar gerçek kişi ve tüzel kişi olarak ayrılmaktadır. Davalılar ise tüzel kişilerden teşekkül etmektedir. Tablo 8’de verilen bilgiler ışığında, davacı en fazla gerçek ve tüzel kişi sayısının 13.508 ile 2019 yılında, davacı en az gerçek ve tüzel kişi sayısı 7.131 ile 2017 yılında olduğu tespit edilmiştir. Davalı tüzel kişi sayısının 13.538 ile en fazla 2019 yılında, 7.158 ile en az 2017 yılında olduğu görülmektedir. Davalı tüzel kişi sayıları ile davacı gerçek ve tüzel kişi sayılarının 2019 ve 2020 yıllarında 2018 yılına göre arttığı görülmektedir. Davacı gerçek ve tüzel kişi sayıları ile davalı tüzel kişi sayılarının 2020 ve 2021 yıllarında, 2019 yılına göre azaldığı görülmektedir. Gerçek ve tüzel kişi olan taraflar, yaşamış oldukları gümrük uyuşmazlıklarını yargı aşamasına taşıyarak çözüme ulaşmayı hedeflemiştir. Tablo incelendiğinde 2017, 2018, 2019, 2020 ve 2021 yıllarının tamamında davacı tarafı, gerçek kişiye nazaran çoğunlukla tüzel kişilerin oluşturduğu tablodan gözlemlenmektedir.

Tablo 9. 2017-2021 Yılları Arasında Türkiye’deki Vergi Mahkemelerinde Gümrük Kanunundan Kaynaklanan Vergi, Fon ve Cezalar Dava Türünde Davacı ve Davalı Durumu

Yıllar	Dava Türü	Davacı Gerçek ve Tüzel Kişi Sayısı	Davacı		Davalı Tüzel Kişi Sayısı
			Gerçek Kişi Sayısı	Tüzel Kişi Sayısı	
2017	Gümrük Kanunundan Kaynaklanan Vergi, Fon ve Cezalar	7.131	990	6.141	7.158
2018		8.287	1.345	6.942	8.324
2019		13.508	2.013	11.495	13.538
2020		9.950	1.382	8.568	10.047
2021		10.663	1.612	9.051	10.745
Toplam		49.539	7.342	42.197	49.812

Kaynak: (T.C. Adalet Bakanlığı Adli Sicil ve İstatistik Genel Müdürlüğü, Adli İstatistikler, 2017, 266); (T.C. Adalet Bakanlığı Adli Sicil ve İstatistik Genel Müdürlüğü, Adli İstatistikler, 2018, 276); (T.C. Adalet Bakanlığı Adli Sicil ve İstatistik Genel Müdürlüğü, Adli İstatistikler, 2019, 274); (T.C. Adalet Bakanlığı Adli Sicil ve İstatistik Genel Müdürlüğü, Adli İstatistikler, 2020, 274); (T.C. Adalet Bakanlığı, Adli Sicil ve İstatistik Genel Müdürlüğü, Adli İstatistikler, 2021, 272) ’den yararlanılarak derlenmiştir.

Tablo 9 incelendiğinde, Türkiye’deki vergi mahkemelerinde geçmiş yıllarda gümrük uyuşmazlıklarına ilişkin karara bağlanan en yüksek dava sayısının 11.786 ile 2019 yılında, karara bağlanan en düşük dava sayısının ise 9.144 ile 2018 yılında gerçekleştiği görülmektedir.

Tablo 10. 2017-2021 Yılları Arasında Türkiye’deki Vergi Mahkemelerinde Gümrük Kanunundan Kaynaklanan Vergi, Fon ve Cezalar Dava Türünde Açılış Yıllarına Göre Karara Bağlanan Dava Sayıları

Karara Bağlanan Dava Yılları	Davanın Açılış Yılı						Toplam Karara Bağlanan Dava Sayısı	Toplam Dava Sayısına Göre %
	2016 ve Öncesi	2017	2018	2019	2020	2021		
2017	4.103	3.744	-	-	-	-	7.847	8,3
2018	199	3.314	5.631	-	-	-	9.144	7,9
2019	21	66	2.554	9.145	-	-	11.786	11,6
2020	2	1	50	4.162	5.928	-	10.143	8,6
2021	-	-	1	129	3.873	7.006	11.009	8,1

Kaynak: (T.C. Adalet Bakanlığı Adli Sicil ve İstatistik Genel Müdürlüğü, Adli İstatistikler, 2017, 267); (T.C. Adalet Bakanlığı Adli Sicil ve İstatistik Genel Müdürlüğü, Adli İstatistikler, 2018, 277); (T.C. Adalet Bakanlığı Adli Sicil ve İstatistik Genel Müdürlüğü, Adli İstatistikler, 2019, 275); (T.C. Adalet Bakanlığı Adli Sicil ve İstatistik Genel Müdürlüğü, Adli İstatistikler, 2020, 275); (T.C. Adalet Bakanlığı, Adli Sicil ve İstatistik Genel Müdürlüğü, Adli İstatistikler, 2021, 273) 'den yararlanılarak derlenmiştir.

Türkiye'deki vergi mahkemelerinde 2017-2021 yılları arasında açılan gümrük uyuşmazlığı davalarında verilen kararlar Tablo 10'da, verilen kararın türüne göre yer almaktadır. Belirtilen yıllar arasında 49.286 dava açıldığı Tablo 7'de görülmektedir. Bu davaların 45.604 tanesi mahkeme tarafından karara bağlanmıştır.

2017-2021 yılları arasında açılan davaların 2.502 tanesi kısmen kabul kısmen ret olarak karara bağlanmıştır. Mahkeme tarafından ilgili işlemlerin hukuka uygun bulunmadığı tespit edilen kısmı yönünden davacı istemleri yerinde görülmüştür. Karara bağlanan toplam dava sayısının %65,59'u iptal kararlarından oluşmaktadır.

Tablo 11. 2017-2021 Yılları Arasında Türkiye'deki Vergi Mahkemelerinde Gümrük Kanunundan Kaynaklanan Vergi, Fon ve Cezalara İlişkin Çıkan Dava Sayıları

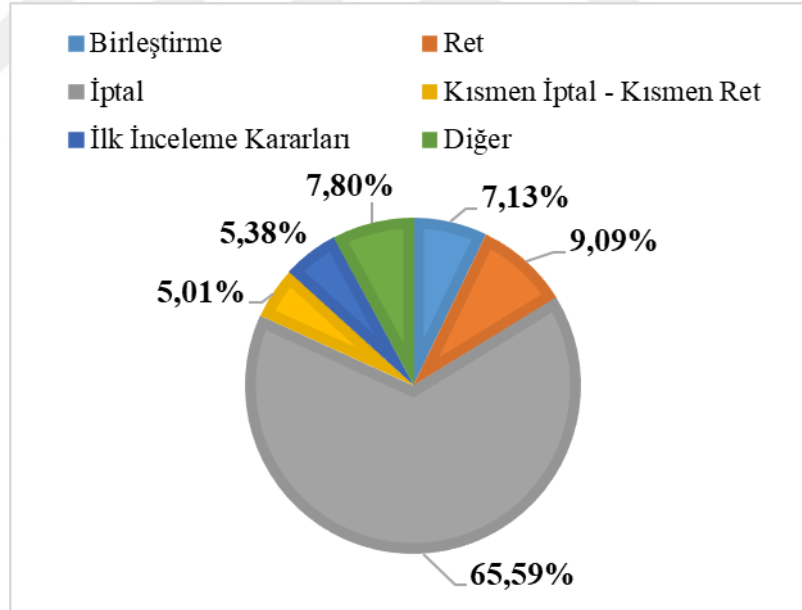
Karar Türü	Yıllara Göre Çıkan (Karara Bağlanan) Dava Sayıları					
	2017	2018	2019	2020	2021	Toplam
Birleştirme	173	1.420	590	807	572	3.562
Ret	942	999	905	763	930	4.539
İptal	5.238	4.821	8.349	7.116	7.226	32.750
Kısmen İptal-Kısmen Ret	460	400	364	418	860	2.502
İlk İnceleme Üzerinde Dilekçe Ret, Dava Ret ve Merciiine Tevdi	325	483	828	547	501	2.684
Mercii Tayini-Bağlantı	135	350	347	84	85	1.001
Kabul Feragat vb. Nedenlerle Karar Verilmesine Yer Olmadığı	236	311	133	169	529	1.378
Davanın Açılmamış Sayılmasına	5	3	36	29	10	83
Re'sen İnceleme Üzerine Verilen Kesin Kararlar	163	229	111	79	120	702
Diğer	170	128	123	131	176	728
Toplam	7.847	9.144	11.786	10.143	11.009	49.929

Kaynak: (T.C. Adalet Bakanlığı Adli Sicil ve İstatistik Genel Müdürlüğü, Adli İstatistikler, 2017, 267); (T.C. Adalet Bakanlığı Adli Sicil ve İstatistik Genel Müdürlüğü, Adli İstatistikler, 2018, 278); (T.C. Adalet Bakanlığı Adli Sicil ve İstatistik Genel Müdürlüğü, Adli İstatistikler, 2019, 276); (T.C. Adalet Bakanlığı Adli Sicil ve

İstatistik Genel Müdürlüğü, Adli İstatistikler, 2020, 276); (T.C. Adalet Bakanlığı, Adli Sicil ve İstatistik Genel Müdürlüğü, Adli İstatistikler, 2021, 274) 'den yararlanılarak derlenmiştir.

2017-2021 yılları arasında Türkiye'deki Vergi Mahkemeleri tarafından Gümrük Kanunundan kaynaklanan vergi, fon ve cezalara ait verilen kararların % 7,13'ü birleştirme, % 9,09'u ret ile, % 65,59'u iptal ile, % 5,01'i kısmen iptal-kısmen ret ile, % 5,38'i ilk inceleme üzerine verilen kararlar ile neticelenmiştir. % 7,80 oranındaki kararlar ise diğer kararlardan oluşmaktadır. Belirtilen yıllarda, 49.929 karar arasından 32.750 tanesi iptal edilmiştir. İptal kararı ile ilgili işlemin hukuka aykırı olduğu tespit edilmiştir. Verilen kararların % 65,59'unu oluşturan bu karar dikkat çekmektedir.

Grafik 2. 2017-2021 Yılları Arasında Türkiye'deki Vergi Mahkemelerinde Gümrük Kanunundan Kaynaklanan Vergi, Fon ve Cezalara İlişkin Verilen Kararların Dağılımı (%)



Kaynak: (T.C. Adalet Bakanlığı Adli Sicil ve İstatistik Genel Müdürlüğü, Adli İstatistikler, 2017, 267); (T.C. Adalet Bakanlığı Adli Sicil ve İstatistik Genel Müdürlüğü, Adli İstatistikler, 2018, 278); (T.C. Adalet Bakanlığı Adli Sicil ve İstatistik Genel Müdürlüğü, Adli İstatistikler, 2019, 276); (T.C. Adalet Bakanlığı Adli Sicil ve İstatistik Genel Müdürlüğü, Adli İstatistikler, 2020, 276); (T.C. Adalet Bakanlığı, Adli Sicil ve İstatistik Genel Müdürlüğü, Adli İstatistikler, 2021, 274) 'den yararlanılarak derlenmiştir.

3.5. 2017-2021 Yılları Arasında Bölge İdare Mahkemelerine Gelen İstinaf Davalarının İncelenmesi

2577 Sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun geçici 8. Maddesi gereği 20 Temmuz 2016 tarihini itibariyle bölge idare mahkemeleri istinaf incelemelerine başlamıştır (İYUK, geçici m.8).

Tabloya 11'e göre; bölge idare mahkemelerinin, kendisine yıl içinde gelen ve geçen yıldan devraldığı dava sayısına oranla karara bağladığı dava sayısı oranı oldukça yüksektir. Bu doğrultuda, bölge idare mahkemelerinin istinaf incelemelerinin yargı yükünü hafiflettiği gözlemlenebilir.

Bölge idare mahkemeleri içerisinde yer alan vergi dava daireleri, Gümrük Kanunundan kaynaklanan vergi, fon ve cezalarda dahil olmak üzere vergiye ilişkin doğan uyuşmazlıkları çözümlenmektedir. Gümrük uyuşmazlıkları dava türünde sayısal veri paylaşılmadığı için bu hususta inceleme yapılamamaktadır.

Tablo 12. 2017-2021 Yılları Arasında Türkiye'de Bölge İdare Mahkemelerine Gelen Dava Sayıları

Gönderen Yargı Mercii : Vergi Mahkemesi	Başvuru Türü: İstinaf	Yıllar				
		2017	2018	2019	2020	2021
	Geçen Yıldan Devren Gelen	1.166	13.646	9.779	8.441	15.127
	Yıl İçinde Açılan	44.732	53.064	44.947	53.159	64.039
	Yıl İçinde Karara Bağlanan	30.415	56.956	46.283	46.480	62.498
	Bir Sonraki Yıla Devreden	13.630	9.749	8.442	15.120	16.668

Kaynak: : (T.C. Adalet Bakanlığı Adli Sicil ve İstatistik Genel Müdürlüğü, Adli İstatistikler, 2017, 271); (T.C. Adalet Bakanlığı Adli Sicil ve İstatistik Genel Müdürlüğü, Adli İstatistikler, 2018, 281); (T.C. Adalet Bakanlığı Adli Sicil ve İstatistik Genel Müdürlüğü, Adli İstatistikler, 2019, 279); (T.C. Adalet Bakanlığı Adli Sicil ve İstatistik Genel Müdürlüğü, Adli İstatistikler, 2020, 280); (T.C. Adalet Bakanlığı, Adli Sicil ve İstatistik Genel Müdürlüğü, Adli İstatistikler, 2021, 278) 'den yararlanılarak derlenmiştir.

3.6. 2017-2021 Yılları Arasında Danıştay Dava Dairelerine Gelen Gümrük Uyuşmazlıkları Davalarının İncelenmesi

Danıştay Başkanlık Kurulu'nun 2020/62 sayılı kararında dava daireleri arasındaki iş bölümü belirlenmiştir. Gümrük ve ithaline ilişkin vergiler, özel tüketim vergisi, motorlu taşıtlar vergisi, veraset ve intikal vergisi ile gider vergileri kapsamındaki davalar ile temyiz başvurularının çözümü Danıştay Yedinci Daire'nin görev sorumluluğundadır(<https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2020/12/2020121910.pdf>).

Bu bağlamda çalışmamızda Danıştay Yedinci Dairesi'ne gelen gümrük uyuşmazlıkları dava konusu verileri incelenmiştir. Geçen yıldan devren gelen ve yıl içerisinde gelen dava sayıları, yıl içinde karara bağlanan ve bir sonraki yıla devreden dava sayılarının yıllar itibariyle düştüğü görülmektedir. Dava sayıları itibariyle en yüksek dava sayılarının geçen yıldan devreden ve yıl içinde açılan dava sayıları olduğu görülmektedir.

Tablo 13. 2017-2021 Yılları Arasında Türkiye'de Danıştay Dava Dairelerine Gelen Gümrük Vergisi Dava Sayıları

	Yıllar				
	2017	2018	2019	2020	2021
Geçen Yıldan Devren ve Yıl İçinde Gelen	9.823	8.548	7.601	6.436	7.211
Yıl İçinde Karara Bağlanan	3.836	3.449	3.157	2.192	3.178
Bir Sonraki Yıla Devreden	5.987	5.099	4.444	4.244	4.033
Toplam	19.646	17.096	15.202	12.872	14.422

Kaynak: (T.C. Adalet Bakanlığı Adli Sicil ve İstatistik Genel Müdürlüğü, Adalet İstatistikleri, 2017,18); (T.C. Adalet Bakanlığı Adli Sicil ve İstatistik Genel Müdürlüğü, Adalet İstatistikleri, 2018, 18); (T.C. Adalet Bakanlığı Adli Sicil ve İstatistik Genel Müdürlüğü, Adalet İstatistikleri, 2019, 18); (T.C. Adalet Bakanlığı Adli Sicil ve İstatistik Genel Müdürlüğü, Adalet İstatistikleri, 2020, 18); (T.C. Adalet Bakanlığı Adli Sicil ve İstatistik Genel Müdürlüğü, Adalet İstatistikleri, 2021, 18) 'den yararlanılarak derlenmiştir.

Tablo 13’de görüldüğü üzere Danıştay 7. Dairesi’nde yıl içinde açılan dava sayısı en yüksek 5.899 ile 2019 yılında görülürken, en düşük açılan dava sayısı ise 3.939 ile 2020 yılında olduğu görülmüştür. Karara bağlanan en yüksek dava sayısı 7.058 ile 2019 yılında görülürken, en düşük dava sayısı ise 5.379 ile 2020 yılında olduğu tespit edilmiştir. Belirtilen yıllar içerisinde ilk derece mahkemesinde verilen karar sebebiyle açılan en düşük dava sayısı 18 ile 2019 yılında, en yüksek dava sayısı ise 48 ile 2018 yılında yaşanmıştır. Temyizen verilen karar ile açılan en düşük dava sayısı 3.896 ile 2020 yılında, en yüksek dava sayısı ise 5.881 ile 2019 yılında olduğu görülmektedir.

Tablo 14. 2017-2021 Yılları Arasında Türkiye’de Danıştay 7. Dairesi’nde Açılan ve Yıl İçinde Karara Bağlanan Dava Sayıları

İlk Derece					
	2017	2018	2019	2020	2021
Geçen Yıldan Devreden	49	44	37	33	31
Yıl İçinde Açılan	57	48	18	43	18
Yıl İçinde Karara Bağlanan	62	55	22	45	19
Temyiz					
	2017	2018	2019	2020	2021
Geçen Yıldan Devreden	16.177	12.056	11.207	10.052	8.614
Yıl İçinde Açılan	2.435	5.468	5.881	3.896	5.087
Yıl İçinde Karara Bağlanan	6.556	6.317	7.036	5.334	6.098

Kaynak: T.C. Adalet Bakanlığı Adli Sicil ve İstatistik Genel Müdürlüğü, Adalet İstatistikleri, 2017, 19; T.C. Adalet Bakanlığı Adli Sicil ve İstatistik Genel Müdürlüğü, Adalet İstatistikleri, 2018, 19; T.C. Adalet Bakanlığı Adli Sicil ve İstatistik Genel Müdürlüğü, Adalet İstatistikleri, 2019, 19; T.C. Adalet Bakanlığı Adli Sicil ve İstatistik Genel Müdürlüğü, Adalet İstatistikleri, 2020, 19; T.C. Adalet Bakanlığı Adli Sicil ve İstatistik Genel Müdürlüğü, Adalet İstatistikleri, 2021, 19.

3.7. Gümrük Uyuşmazlıklarının Tarafların Tercih Ettiği Çözüm Yöntemine Göre Doğurduğu Sonuçlar

Gümrük uyuşmazlıkları idari süreç ve yargısal süreç ile çözümlenmektedir. Kanun koyucu, gümrük uyuşmazlıklarının çözümü noktasında idari yolu zorunlu tutmuştur. Bu şekliyle yükümlüler açısından bakıldığında emek ve zaman tasarrufu sağlanması ve kısa süre içerisinde sonuca bağlanması, idare açısından bakıldığında ise mahkemelerde oluşacak iş yükünün azaltılması ve alacağın tahsilinin hızlı yapılması açısından idari çözüm yolu önem arz etmektedir (İnneci ve Tosuner, 2018, 427).

Yargısal süreç içerisinde mükellef açısından bakıldığında; dava süreci içerisinde duran tarh edilen vergi ve cezanın tahsilatının bekletilmesi sonucunda ödeme için zaman kazanılması, davanın kazanılması durumunda ise maddi olarak kazanç sağlanılmasının mükellefin lehine bir durum oluşturduğu söylenebilmektedir. Tersisi durumunda ise dava masrafları ile duran tarh edilen vergi ve cezaya ilave edilecek faiz neticesinde ödenecek vergi miktarının artması ise mükellefin aleyhine bir durum oluşturmaktadır.

Gümrük uyuşmazlığının yargısal çözüm sürecine idare açısından bakıldığında; söz konusu davanın kazananının idare olması durumunda alacağa faiz eklenerek tahsilatının yapılması ve mükellef takibinin ortadan kalkması ile iş yükünün azalacağı söylenebilirken, tersi durumda ise uyuşmazlık konusu alacağın tahsilatının yapılamamasının yanı sıra dava masraflarının idareye ek bir yük yükleyeceği, iş yükünün artacağı ve idarenin itibar kaybı yaşayacağı söylenebilmektedir.

3.8. Örnek Olay İncelemesi

Limanlarda yaşanan gümrük vergilerinde rastlanılan uyuşmazlıklara ait çözüm yollarının somut olaylar ile incelenmesi, işbu uyuşmazlıkların günlük hayattaki yeri ve konusunun açıklanan teorik bilgiler ile pekiştirilmesi açısından önemli görülmektedir. Örnek olay çalışmasının araştırma yöntemi olarak seçilmesi ise konuyu aydınlatma işlevini yerini getirmektedir. Bütün bilgiler ışığında, bu bölümde ilgili örnek uyuşmazlık olaylarına uygulanan işlemler değerlendirilecektir. İlgili

uyuşmazlıklara konu olan olaylar, yargı süreci içerisinde ilerleyen olaylar arasında yer almaktadır. Bu bağlamda limanlarda yaşanan gümrük vergisi uyuşmazlıklarının ortaya çıkış sebebi ve çözüm yollarında uygulanan işlemler görülecek ve çözümünde yer alan kanun yolları açıklanacaktır.

3.8.1. Örnek Olay (1)

3.8.1.1. Örnek Olaya İlişkin Karar Özeti

İlgili örnek olayda Başbakanlık Gümrük Müsteşarlığı temyiz isteminde bulunmuştur. Karşı taraf... Denizcilik İşletmesi Kollektif Şirketi olup kendini vekil aracılığı ile temsil ettirmektedir.

Olayda özetle, yükümlü şirkete ait olup dış seferinden dönen olay konusu gemi, yükünü boşaltmasının ardından Türk limanları arasında gümrüklenmemiş bir başka ifade ile transit yakıt kullanması sebebiyle kullanılmış olduğu fuel oil ve motorin ile ilgili gerçekleşen itirazı reddeden Gümrükler Genel Müdürlüğü ilgili işlemi 1615 Sayılı Gümrük Kanunu uyarınca değerlendirmiştir. İşbu kanunun muafiyetler başlıklı 8. maddesi yabancı ülkelere sefer düzenleyen uçak ve gemilerin, madde içeriğinde belirtilen şartlar doğrultusunda belirlenmiş olan eşyalara ait resim ve vergilerden muaf tutulduğunu belirtmiştir. Ayrıca, Gümrük Yönetmeliği'nin 1380. maddesi uyarınca da seferini yabancı limanlara düzenleyen milli gemilerin yağlayıcı ve yakıt maddeleri bakımından gümrük vergilendirilmelerinin aranılmayacağı düzenlenmiştir. Aynı kanunun 1393. maddesi de yabancı ülkelere sefer yapan Türk gemilerinden düzenli halde seferi olanların, yaptıkları yabancı ülkeleri seferinin ardından Türk limanına dönüp tekrar yabancı ülkelere sefere çıkmaları durumunda da limandaki beklemelerine ait sürelerin yabancı ülkelere yapılmış olan seferin devamı niteliğinde sayılacağını hükme bağlamıştır. (İlgili maddeler güncel haliyle Gümrük Yönetmeliği'nin 482. maddesi kapsamında sayılmıştır.)

İlk derece mahkemesi olan İstanbul 8'inci Vergi Mahkemesi'nin 26.04.1996 gün ve E:1994/2450; K:1996/1130 sayılı kararı, gümrük vergi ve resimlerinden muaf olan fuel oil ve yakıttan ötürü yapılan yargılamada isabet görülmediğine dair gerekçe

ile iptal edilmiştir. İlgili iptal kararı, dahili seferin ardından harici sefere geçme müracaatları arasındaki 13 gün içerisinde gemiye dair yapılan çıkış belgesi olmadığından, kullanmış yakıtlara ait vergi ödemesi yapılması gerektiğini öne sürerek verilmiştir.

Olay işleyişinde savunma verilmemiş olup Tetkik Hâkimi... ..., temyiz dilekçesinde ileri sürülmüş iddiaları 2577 Sayılı Kanunun 49.maddesinin 1.fikrası uyarınca belirtilen bozma sebeplerine uymadığı, mahkeme kararının dayandığı hukuki nedenler karşısında bozmaya uygun görmeyip mahkeme kararının ve dolayısıyla temyiz talebinin reddedilmesi ile birlikte kararın onanması gerektiğini ifade etmiştir.

Danıştay Savcısı... .. konu ile ilgili 2577 Sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 49.maddesinin 1.fikrası uyarınca yapılan temyiz incelemesi sonucu Danıştay'ın görev ve yetkisi kapsamının dışında bulunan bir işe bakılmış olması, verilen kararın hukuka aykırı olması ve usul hükümlerine uyulmaması sebebiyle ilgili kararın bozulması gerektiğini öne sürmüştür.

3.8.1.2. Örnek Olaya İlişkin Danıştay Karar Sonucu

Danıştay 7. Dairesi ilgili uyuşmazlığı 1615 sayılı Gümrük Kanunu uyarınca çözümlenmiştir. Buna göre, ilgili kanunun Muafiyetler başlıklı 8.maddesinin 7.fikrasına ait (a) ve (b) bendi, milli deniz ve hava gemilerinin yabancı liman ve meydanlarda sadece kendi ihtiyaçları için temin ettikleri işletme malzemesi ve donatım eşyaları ile yabancı deniz ve hava gemilerinin kendilerine ait içlerinde getirdikleri ya da Türk limanlarında bulunan fakat gümrüklenmemiş mallardan temin ettikleri yağlayıcı maddeler, yakıtlar, yolculara ve gemi adamlarına özel yiyecek ve içecekler ile donatım ve işletmeye ait malzemelerin gümrük vergisi kapsamında muaf olduğunu hükme bağlamıştır. Aynı maddenin devamında yer alan (c) bendi ise, bahsi geçen hükümlerin yabancı ülkelere sefer yapan Türk gemi ve uçakları için de uygulama alanı oluşturacağını düzenlemiştir. Fakat ilgili taşıtlar kabotaj seferleri sırasında yabancı yiyecek, içecek ve yakıt maddelerini vergilerini ödemek şartı ile kullanabilecektir. Bu taşıtlardan muntazam seferleri olanlar yabancı ülkelere yapmış

oldukları seferden sonra Türk limanına avdet ederek tekrar dış seferlere çıkacak ise bu limanda bekledikleri süreler de yabancı ülkelere yapılmış olan seferlerin devamı niteliğinde sayılacaktır. Gümrük Yönetmeliği'nin 1391. maddesinin ilgili 3. fıkrasında gemilerin üç ay içinde yabancı limanlara sefer yapmamaları durumunda yakıt ve kumanyalarına dair vergilerin alınacağı düzenlenmiş olup ilgili kanunun 1393. maddesi yabancı ülkelere sefer yapan Türk gemilerinden düzenli seferi olanlara ait düzenleme getirmiştir. Buna göre, bu gemiler yabancı ülkelere yapmış oldukları seferden sonra Türk limanına dönerek tekrar dış sefere çıktıkları takdirde limanda bekleme süreleri yabancı ülkeye yapılmış olan seferin devamı niteliğinde sayılacaktır. İşbu maddeye eklenen 21.06.1990 tarih ve 20555 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanması ile birlikte yürürlüğe giren 2. fıkra hükmü yurt dışı seferinden dönmüş olan gemiler ile ilgili ayrı bir uygulama getirmiştir. Eklenen fıkra hükmü doğrultusunda yurt dışı seferinden dönen ve yüklerinin tamamını Türk limanlarında boşaltan gemiler, diğer Türk limanlarına beyannamesi tescilli olan ihraç yükünü temin etmek üzere boş durumda hareket ettiği takdirde yine yapılan dış seferin devamı niteliğinde olduğu belirtilmiştir.

Dosya incelendiğinde, Danıştay dış seferden dönen geminin Gümrük Muhafaza Müdürlüğü'nün 07.04.1994 tarihine ait tutanağı ile dahili sefere geçiş yapmış olduğu ve ... Gümrük Muhafaza Müdürlüğü'nün 20.04.1994 tarihli tutanağı ile birlikte harici sefere geçiş yapma isteğinde bulunduğunu görmüştür. Danıştay geminin, ...'dan ...'ya hareket ettiği tarihte gemi namına tescil edilen bir çıkış beyannamesi bulunmadığı gerekçesiyle dahili sefere geçiş yapmış olduğu tarih ile harici sefere geçiş yapmış olduğu tarih arasında kullanılan ve gümrüklenmemiş olan motorin ile mazota denk gelen gümrük resim ile vergilerinin tahsili yoluna gidildiğine kanaat getirmiştir.

Dava konusunu oluşturan uyuşmazlık tarihinde yürürlükte bulunan Gümrük Yönetmeliği'nin 1993. maddesinin ilgili 2.fıkrası Danıştay tarafından dikkate alınmış ve harici seferden dönmüş olan geminin yükünü boşalttığı... limanındaki bekleme süresinin dışında harici sefere çıkış tarihine kadar mevcut geçmiş süre dahilinde gümrüklenmemiş (transit) halde bulunan yakıt kullanabilmesi için mevcut olması gereken ihraç yüküne dair adına tescilli olan bir çıkış beyannamesi bulunmadığından,

ilgili konular incelenmeden yazılı gerekçe ile verilen mahkeme kararı isabetsiz bulunmuştur.

Danıştay, ilgili kanun hükümlerini ve somut olayın işleyişini göz önünde bulundurarak temyiz isteminin kabulü ile mahkeme kararının bozulmasına 04.12.1997 gününde oybirliği ile karar vermiştir.

3.8.1.3. Örnek Olaya İlişkin Karar Değerlendirmesi

İlgili uyuşmazlığın çözümü noktasında geminin dahili seferden harici sefere geçiş yapması ve bu açıdan yapılacak vergi tahsilinin niteliği önem taşımaktadır. Ayrıca, bu hususta geminin tescilli bir çıkış beyannamesi olması da değerlendirmeye alınması gereken hususlardan biridir. Dolayısıyla, işbu kararında incelenmesinde Danıştay tarafından gereken hususların göz önüne alındığı kanaati oluşmuştur.

3.8.2. Örnek Olay (2)

3.8.2.1. Örnek Olaya İlişkin Karar Özeti

Söz konusu örnek olayda davalı... Bakanlığı adına... Gümrük Müdürlüğü, davacı ise ... Gümrük Müşavirliği Anonim Şirketi'dir. İlgili temyiz istemi, ... Bölge İdare Mahkemesi... Vergi Dava Dairesinin... tarih ve E: .. , K: ... sayılı kararının incelenerek bozulmasına ilişkindir.

... Dış Ticaret Lojistik Depolama Tekstil Gıda Taşımacılık Ticaret Limited Şirketi adına tescil edilmiş... tarih ve... sayılı transit beyannamesi muhteviyatı baz yağlı cinsi eşyanın transit ticaret bakımından yurt dışına gönderilmek üzere mühürlü sevki sonrası yapılan kontrolde mühürlerin bozuk halde limana giriş yapıldığı belirtilmiştir. Buna ek olarak, beyannameye konu oluşturan eşyalar yurt içine su ile değiştirilmek sureti ile bırakılmıştır. İşbu dava, davacı gümrük müşaviri tarafından 4458 sayılı Gümrük Kanunu'nun 236. maddesinin 1.fıkrası kapsamında, eşyanın

gümrüklenmiş olan değeri üzerinden hesaplanmış halde karar verilen para cezası ile ilgili yapılan itirazın reddine dair işlemin iptali istemiyle açılmıştır.

İlk Derece Mahkemesi kararında özetle, ... Vergi Mahkemesinin... tarih ve E:..., K:... sayılı kararıyla 09/09/2014 tarih ve 97569 sayılı transit beyannamesi muhteviyatı baz yağ cinsine haiz eşyanın... Limanına yanaşacak olan... isimli gemi ile yurt dışı edileceği, ... Dış Ticaret Lojistik Depolama Tekstil Gıda Taşımacılık Ticaret Limited Şirketi tarafından 08/09/2014 tarihinde verilen dilekçe ile belirtilmiştir. Akabinde, eşya... Limanından... Limanına konteynerler aracılığıyla 09/09/2014 tarihi saat 20:20'de mühürlü olarak sevk edilmiştir. Konteynerlerin 10/09/2014 tarihi saat 11:47'de... Limanına giriş işlemleri yapılmıştır. Bu süre zarfından yaklaşık olarak 2 ay geçtikten sonra yapılmış olan incelemede mühürlerin bozulduğu ve baz yağı niteliğine sahip olan eşyanın su ile değiştirilmiş olduğu tespit edilmiştir. İşlem, davacı taraf müşavirlik şirketi adına müteselsil sorumlu sıfatıyla gerçekleşmiş ise de, usulüne uygun olarak verilen transit beyannamesi muhteviyatı eşyanın, eşya sahibi olan şirketin vermiş olduğu dilekçeden bahisle... Limanına gelmeden önce mühürlerin bozulduğu hususunda bir tespit bulunmamıştır. 4458 sayılı Gümrük Kanunu'nun 229. maddesi uyarınca gümrük beyannamesi ya da beyanname kabul edilen diğer belgeler üzerinde imzası bulunan gümrük müşavirlerinin imzaları ve verdikleri beyanla sınırlı olarak müteselsil sorumluluk altında oldukları hükmü ve eşyanın limanda bulunduğu süre zarfı boyunca gümrük idaresinin gözetimi altında bulunduğu hususu beraber değerlendirildiğinde, davacı şirketin müşavirlik sıfatıyla sorumluluğu ve dava konusuna haiz eşyanın yurt içinde bırakılması arasında bulunan illiyet bağının kesilmiş olduğu sonucuna ulaşılmıştır. Dolayısıyla, İlk Derece Mahkemesi söz konusu uyuşmazlığa ait işlemin iptaline karar vermiştir.

Bölge İdare Mahkemesi ise, İstinaf başvurusunu hukuka ve usule uygun bulmuş olup ayrıca davalı taraf idarenin ileri sürmüş olduğu iddiaların söz konusu kararın kaldırılmasına yönelik niteliğe sahip olmadığı gerekçesiyle 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 45. maddesinin 3. fıkrası gereği istinaf başvurusunun reddine karar vermiştir.

Temyiz eden, yapılmış olan incelemede transit beyannamesi muhteviyatı eşyanın taşındığı konteynerlerin mühürlerinin bozulmuş olduğu ve baz yağ olarak

belirtilen eşyanın su ile değiştirilmiş olduğunun tespitini esas alarak, kayıp niteliğindeki gümrük vergilerinin ödenmesinde müteselsil sorumluluğu bulunan davacı taraf şirket adına yapılan işlemin hukuka uygun olduğunu ileri sürmektedir. Karşı taraf savunma vermemiş olup Danıştay Tetkik Hâkimi... ilgili hususta, temyiz isteminin reddi ile kararın onanması gerektiğini düşünmektedir.

3.8.2.2. Örnek Olaya İlişkin Danıştay Karar Sonucu

Uyuşmazlık temyiz aşamasına kadar gelmiş, kararı veren Danıştay Yedinci Dairesi bu bağlamda hukuki değerlendirmesini yapmış ve Bölge İdare Mahkemelerinin nihai kararlarının temyiz ile bozulmasının 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 49. maddesi ile belirtilen hallerden birinin mevcut olması durumunda mümkün olduğunu belirtmiştir. İlgili karar Danıştay tarafından usul ve hukuka uygun bulunmuş, dilekçede ileri sürülmüş olan nedenlerin kararın bozulmasını sağlayacak nitelikte olmadığına kanaat getirilmiştir. Dolayısıyla, Danıştay temyiz isteminin reddi ile Bölge İdare Mahkemesi'nin vermiş olduğu kararın onanmasına karar vermiştir.

3.8.2.3. Örnek Olaya İlişkin Karar Değerlendirmesi

Dava konusu olaya konu eşyanın gümrüklenmiş değeri üzerinden hesaplanarak karar verilen para cezası mevcuttur. Önemli olan hususlardan biri de eşyanın mühürlü sevki sonrası yapılan kontrolde mühürlerin bozuk halde limana giriş yaptığı ve söz konusu eşyaların yurt içine su ile değiştirilmek suretiyle bırakıldığı belirtilmiştir. Tüm bu hususlar beraber değerlendirildiğinde Danıştay ve Bölge İdare Mahkemesinin vermiş olduğu kararın yerinde olduğu kanaati oluşmuştur.

3.8.3. Örnek Olay (3)

3.8.3.1. Örnek Olaya İlişkin Karar Özeti

İlgili olay bakımından davacı şirket adına tescilli 20.10.2000 tarihli 1595 sayılı Deniz Giriş Manifestosu içeriği eşyanın eksik bulunduğu 21.10.2000 tarihli tutanak ile tespit edilmiştir. 4458 sayılı Gümrük Kanunu'nun 237. maddesi gereği kesilen gümrük para cezasına ait itirazın reddine ilişkin işlem, dava konusu olayda, gemi yüküne ilişkin verilen özet beyan uyarınca emtia noksanlığı olduğundan 21.10.2000 tarihli tutanak ile tespit edilerek, davacıya bu tarihten itibaren 6 ay süre verilerek eksikliğin ispatı istenmiştir. Davacı tarafından, kendisine verilen süre içerisinde herhangi bir belge sunmak suretiyle eksikliğin ispatı yapılmamıştır. İşbu ispatın yapılmaması sonucu davaya konu para cezası kesilmiştir. Akabinde istenen belgenin mahreç liman acenteliğinden temini sağlanarak, 09.05.2001 tarihinde davalı taraf tarafından Gümrük İdaresine verilmiştir. Eksikliğin izahı bu şekilde yapılmış olup davalı İdareye noter tasdikli tercümesi sunulan ve... Cumhuriyet Denizcilik ve Gemicilik Bakanlığının mühür ve imzasını taşıyan 19.04.2001 tarihli düzeltmeye ilişkin manifestosunda, ilgili yükün söz konusu gemideki yer yetersizliği sebebiyle eksik yüklendiği belirtilmiştir. İşbu belge eksikliğin ispatı amacıyla verilmiş olup içeriğinin doğruluğu yerinde olduğundan, idarece bu belgeye itibar edilmesi gerekmesine rağmen para cezası kesilmesinin yasal dayanaktan yoksun olduğu gerekçesiyle ilgili cezayı iptal eden... Vergi Mahkemesinin 13.11.2001 gün ve E: 2001/284; K: 2001/342 sayılı kararının davacı Şirket tarafına kesilen para cezasının yerinde olduğu kanısıyla bozulması istenmektedir.

Bu doğrultuda Tetkik Hâkimi...ve Danıştay Savcısı... 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 49. maddesinin 1.fikrasında belirtilen bozma sebeplerinin temyiz dilekçesinde bulunmadığı gerekçesiyle temyiz isteminin reddi ile kararın onanması gerektiğini düşünmektedir.

3.8.3.2. Örnek Olaya İlişkin Danıştay Karar Sonucu

Danıştay 7. Dairesi yukarıda bahsi geçen ilgili uyuşmazlığı nihai hükme bağlamıştır. Danıştay bu hususta, 4458 sayılı Gümrük Kanunu'nun 237. maddesinin 1.fikrasında yer alan 42. madde ile 45. madde hükümlerine göre taşıt araçlarının sahipleri, acenteleri ya da kaptanları tarafından gümrük idaresine verilmiş olan özet beyan ya da özet beyan niteliğinde kullanılan ticari ya da resmi belgelerdeki kayıtlı miktar uyarınca eksik çıkmış olan kapların mahrecinden yüklenmemiş ya da yanlışlıkla başka bir yere çıkartılmış veyahut çalınmış, kaza sebebiyle yok olmuş bulunduğu gümrük idaresi tarafından belirlenecek süre içerisinde ispatlanamadığı durumda ilgili eksik kaplara ait olan eşyadan tarife pozisyonuna ya da tarife pozisyonu tespit edilemediği takdirde türüne ve cinsine göre tarifede dahil olduğu faslın en yüksek vergiye tabi pozisyonuna göre hesaplanacak olan gümrük vergisi tutarında para cezası alınacağı belirtilmiştir. Gümrük Yönetmeliği'nin "Özet Beyan Hükümlerinin İhlali" başlıklı 869. maddesi, Gümrük Kanunu'nun 42 ve 45. maddesi hükümlerine göre taşıt araçlarının sahipleri, kaptanları ya da acenteleri tarafından gümrük idaresine verilen özet beyan ya da özet beyan niteliğinde kullanılan ticari veya resmi belgelerdeki kayıtlı miktar uyarınca eksik olan kapların mahrecinden yüklenmemiş ya da yanlışlıkla başka yere çıkartılmış veyahut çalınmış, kaza sebebiyle yok olmuş olduğunun 6 ay içerisinde kanıtlamadığı durumda, eksik kaplara ait eşyadan tarife pozisyonuna ya da tarife pozisyonu tespit edilemediği takdirde türüne ve cinsine göre tarifede dahil olduğu faslın en yüksek vergiye tabi pozisyonuna göre hesaplanacak olan gümrük vergisi tutarında para cezası alınacağını hükme bağlamıştır.

Dosya incelendiğinde, Danıştay tarafından, davacı şirket adına tescilli 20.10.2000 tarihli ve 1595 sayılı Deniz Giriş Manifestosu içeriği eşyanın verilmiş olan özet beyan uyarınca eksikliğinin tespiti ile şirkete 26.10.2000 tarihli ve 38883 sayılı yazıyla ilgili tarihten itibaren 6 ay süre verildiğini ve bu noksanlığın ispatının istendiğini, yazının davacı taraf şirkete 15.11.2000 tarihinde tebliğ olduğunu, şirket tarafından gümrük kayıtlarına 09.05.2001 tarihinde ulaşan dilekçe ile mahreç liman acenteliğinden alınan 19.04.2001 tarihli manifesto düzeltme belgesi sunularak manifesto eksiklik takibinin kaldırılması istendiği, davalı idarece ilgili düzeltme

belgesinin süresi içerisinde verilmediği sebebiyle belge dikkate alınmadan kesilen para cezasına yapılmış bulunan itirazın reddi ile ilgili işlemin yazılı gerekçeye dayanarak iptal edilmiş olduğu anlaşılmıştır. Danıştay bu hususta, mevzuata göre uygulanan sürelerin süre bildirimini ile ilgili yazının tebliğ tarihinden itibaren başladığını görüşünde belirtmiştir. Gümrük Kanunu'nun 237. maddesi ayrıca Gümrük Yönetmeliği'nin 869. hükmü gereği eksik çıkan eşya ile ilgili olarak açıklama istenmiş ve idarenin kayıtları altına giren dilekçe ile yapılan açıklama 6 aylık süre içinde yapılmıştır. Bu bağlamda, belirtilen 6 aylık sürenin eksikliğinin tespiti ile ilgili tutanağın düzenlendiği tarihten itibaren başlaması dikkate alındığında, davacı şirket adına kesilen para cezasına dair yapılan itiraz talebinin reddine ilişkin işlemin iptaline karar veren mahkeme kararında isabetsizlik bulmamıştır. İşbu uyuşmazlık bakımından Danıştay temyiz isteminin reddine karar vermiştir. (İlgili madde hükümleri güncel haliyle 4458 sayılı Gümrük Kanunu 237. maddesinde belirtilmiştir.)

3.8.3.3. Örnek Olaya İlişkin Karar Değerlendirmesi

Söz konusu uyuşmazlık bakımından gemi yüküne dair verilen özet beyan içerisinde emtia noksanlığının mevcut olduğu görülmüştür. Bu doğrultuda Danıştay'ın vermiş olduğu işbu karar incelendiğinde, davacı şirket adına kesilmiş olan para cezasının 4458 Sayılı Gümrük Kanununun 237. maddesi ve Gümrük Yönetmeliğinin 869. hükmü gözetilerek verildiği söylenebilir. Uyuşmazlığın özeti ve Danıştay kararı beraber değerlendirildiğinde Danıştay'ın yerinde bir inceleme yaptığı kanaati oluşmuştur.

3.8.4. Örnek Olay (4)

3.8.4.1. Örnek Olaya İlişkin Karar Özeti

Söz konusu uyuşmazlık itibariyle davacı tarafa ait K1 isimli geminin dahili sefer esnasında transit yakıt kullanmış olduğundan bahisle gerçekleşen gümrük ve

katma değer vergilerine dair yapılan itirazın reddi ile ilgili işlemin iptali söz konusudur. Davacı tarafça, Mersin Gümrük Müdürlüğü'nce 02.09.2010 tarihinde harici seferden dahili sefere geçirilmiş olan geminin, 16.09.2010 tarihinde tekrar harici sefere çıktığı zamana dek dahili seferde yakıt harcadığının kaptan ve makine jurnalinin yaptığı incelemelerden anlaşıldığı belirtilmiştir. Dolayısıyla gümrük vergisi ve gümrük vergisi üzerinden hesaplaması yapılan katma değer vergisi bakımından hukuka aykırı bir durumun söz konusu olmadığı da belirtilmiştir. Ayrıca bu katma değer vergisinin 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'nun "İthalatta matrah" başlığını taşıyan 21. maddesi hükmüne göre dahilde alınan özel tüketim vergisinin, ithalde alınan katma değer vergisinin matrahına dahil edilmesi mümkün olmadığı düşünülmüş ve talebin bu kısmında yasal dayanak görülmediğinden bahisle katma değer vergisine ilişkin kısım yönünden dava reddedilmiştir. İlgili karar uyarınca Gümrük Yönetmeliği'nin 482. maddesi gereği, gemi üç aylık süre henüz dolmadan tekrar harici sefere çıkmış olduğundan davacı tarafından, dahili seferde kullanılan transit yakıt için yapılmış işlemde hukuka aykırılık bulunmadığı gerekçesiyle davalı idarece, kararın bozulması istenmektedir.

3.8.4.2. Örnek Olaya İlişkin Danıştay Karar Sonucu

Bu bağlamda Tetkik Hâkimi, temyiz dilekçesinde ileri sürülen hususları bozma nedenlerine uygun görmediğinden kararın onanması gerektiğini düşünmektedir. Danıştay Yedinci Dairesi ise, benzer şekilde temyiz dilekçesinde ileri sürülen iddiaların, kararın bozulmasını sağlayacak nitelikte görmemiş olup oy çoğunluğu ile tarafların temyiz istemlerinin reddi ile kararın onanmasına karar vermiştir.

İlgili karar bakımından karşıoy görüşe de değinmek gerekmektedir. Gümrük Yönetmeliği'nin dış seferden dönen gemilere ilişkin olarak düzenlemiş olduğu 482. maddesinin 1. fıkrası uyarınca, Türkiye Gümrük Bölgesi dışına sefer yapmış olan gemilerden düzenli seferli olan gemilerin, yabancı ülkelere yaptıkları seferden son Türk limanına dönerek akabinde tekrar dış sefere çıkmış olmaları halinde, bu limandaki üç aya kadar olan bekleme sürelerinin yabancı ülkelere yapılan seferin

devamı sayılacağı, ilgili maddenin 2. fıkrası bakımından ise yurt dışı seferden dönen gemilerin Türk limanlarında yüklerinin tamamını boşalttıktan sonra diğer Türk limanlarına ihraç yükünü almak üzere boş veya kısmen ihraç yükü alarak hareket etmeleri halinin de dış seferin devamı sayılacağı hüküm altına alınmıştır. Ayrıca, işbu maddenin üçüncü fıkrasında dış seferden dönen gemilerin Türkiye'ye ilk giriş limanında yurt dışından ya da yurt içinde antrepolardan almış oldukları transit akaryakıt ve kumanyalarının tespiti yapılacağı ve üç aylık süre içerisinde Türk limanları arasında sefer yapılması halinde tüketilen akaryakıt uğradığı en son Türk limanında vergilendirileceği düzenlenmiştir. Bu bağlamda transit yakıtın kullanımını açısından Gümrük Yönetmeliği'nin yukarıda detaylıca bahsedilen maddesi uyarınca dahili seferde mi yoksa harici seferde mi kullanılmış olduğunun incelenmesi gerekmektedir. Karşıoy görüşü bu noktada kısmen katılmama olup ilgili madde uyarınca yeterli araştırma ve inceleme yapılmadığı düşünülmektedir.

3.8.4.3. Örnek Olaya İlişkin Karar Değerlendirmesi

Uyuşmazlık, Gümrük Yönetmeliği'nin 482. maddesi uyarınca incelenmiştir. Transit yakıtın geminin dahili seferinde mi yoksa harici seferinde mi kullanılmış olduğu bahsi geçen maddenin uygulanabilirliği bağlamında önem taşımaktadır. İncelemiş olduğumuz Danıştay'ın ilgili kararı bu anlamda yeterince değerlendirilmemiş olması sebebiyle kısmen yerinde olmadığı kanaati oluşmuştur.

3.8.5. Örnek Olay (5)

3.8.5.1. Örnek Olaya İlişkin Karar Özeti

İlgili davaya konu oluşturan uyuşmazlık bazında Gümrük Kanunu'nun 237. maddesi uyarınca karara bağlanan para cezasına yapılmış olan itirazın reddine ilişkin iptal istemi söz konusudur. Uyuşmazlık konusu olayda, davacının acenteliğini yapmış olduğu F1 firmasına ait olan X1 isimli gemiyle taşınan K1 yüzer

antreposunda 24.12.2007 gün ve 360 sayılı özet beyan ile tahliye edilen motorin cinsi eşya mevcuttur. İşbu eşyanın, özet beyana göre eksik olduğu tespit edilmiş olup davacı acenteden bu eksikliğin ispat ve izahı talep edilmiştir. İstanbul Üçüncü Vergi Mahkemesi'nce, eksiklik hususunda davalı idare olan X1 gemisinin maliki yurtdışında yerleşik F1 firmasının vekili tarafından ilgili belgelerin belirtilmiş olduğu ve yapılan inceleme uyarınca belgelerin eşyanın yüklendiği limandaki en büyük mülki idare amirince, gümrük idaresince, ticaret ve sanayi odalarınca veya liman başkanlığınca onaylanmış belgeler sıfatına haiz olmadığı anlaşılmıştır. İlk derece mahkemesince, eksiklik izahı süresinde yapılmadığı ve gemi maliki tarafından verilmiş bulunan belgelerin kabul edilmemesi gerekçelerine dayanarak dava reddedilmiştir. Ancak işbu kararın eşyanın taşıyıcısı olmadıkları ve Türk Ticaret Kanunu'nda düzenlenen anlamda acentelik sıfatını da taşımadıkları, işlemin ceza kararı olduğunun açık olmasına rağmen, bu cezanın hesaplanmasında sadece gümrük vergisinin dikkate alınması gerektiği, özel tüketim ve katma değer vergisinin dikkate alınmaması gerektiği ileri sürülerek bozulması talep edilmiştir.

3.8.5.2. Örnek Olaya İlişkin Danıştay Karar Sonucu

Tetkik Hâkimi bu hususta dava konusunu oluşturan para cezasının hesaplanırken özel tüketim vergisi ile bu vergiye bağlı olarak hesaplanan katma değer vergisinin, Bakanlar Kurulu tarafından (I) sayılı (<https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2013/12/20131201-1-1.doc>) listede belirtilen eşyaya ilişkin olarak düzenleme yapılmadığından ve verginin ithalat aşamasında değil, dahilde ve davacı şirketin katma değer vergisi yönünden alınması gerektiğinden bahisle kararın bozulması gerektiğini düşünmektedir

Danıştay Yedinci Dairesi ise, Gümrük Kanunu'nun 237. maddesi uyarınca F1 firmasına ait olan ve X1 isimli geminin motorin cinsi eşya niteliğine haiz yüküne dair mahkeme kararını kısmen uygun görmüştür. Şöyle ki; para cezasını gerektiren fiilin işlenmiş olduğuna dair yapılan tespitleri yerinde görmüş fakat cezanın hesaplanmasında mevcut olan özel tüketim vergisi ile katma değer vergisine ilişkin kısımda yerindelik bulmamıştır. Danıştay kararında, 4760 sayılı Özel Tüketim

Vergisi Kanunu'nun 1. maddesi uyarınca (I) sayılı listedeki malların ithalatçıları veya rafineriler dahil imal edenler tarafından tesliminin özel tüketim vergisinin konusunu oluşturacağı ve 2. maddesinde ise teslimin, bir mal üzerindeki tasarruf hakkının malik veya adına hareket edenlerce, alıcıya veya hareket edenlere devredilmesini ifade edeceği belirtilmiştir. İşbu Kanununun 14. maddesinde, Bakanlar Kurulunun, (I) sayılı listedeki mallar için vergilendirmeyi ithal aşamasında gümrük idarelerine yaptırmaya yetkili olduğunun hükme bağlandığı yer almaktadır. Ayrıca, Bakanlar Kurulu'nca, (I) sayılı listedeki eşyaya ilişkin özel tüketim vergisinin gümrük idarelerince tahsili yolunda düzenleme yapılmadıkça, söz konusu verginin ithalat aşamasında değil, dahilde ve davacı şirketin katma değer vergisi yönünden bağlı olduğu vergi dairesi tarafından alınması gerekmektedir. Bahsi geçen sebepler doğrultusunda, dava konusu para cezasının özel tüketim vergisi ile bu vergi üzerinden hesaplanan katma değer vergisine ilişkin kısmında yetki yönünden hukuka uygunluk görülmemiştir. Dolayısıyla, Danıştay Yedinci Dairesi temyiz isteminin kabulü ile mahkeme kararının bozulmasına karar vermiştir.

3.8.5.3. Örnek Olaya İlişkin Karar Değerlendirmesi

İlgili uyuşmazlık Gümrük Kanunu'nun para cezasını düzenleyen 237. maddesi kapsamında yer almaktadır. Uyuşmazlıkta gemi ile taşınan antrepoda mevcut bulunan eksik eşya söz konusudur. Ayrıca, burada özel tüketim vergisi ve katma değer vergisi açısından bir değerlendirme yapılması gerekmektedir. Dolayısıyla yukarıda incelemiş olduğumuz Tetkik Hâkimi ve Danıştay'ın kararı hususunda işbu gümrük uyuşmazlığının çözüme ulaştırıldığı kanaati oluşmuştur.

SONUÇ

Sanayi devrimi ile buhar gücü insan, hayvan, su ve rüzgâr gücünün yerini almış ve bu durum üretimde ve toplumsal alanda yeni bir düzenin oluşmasını sağlamıştır. 1980'li yılların ilk dönemlerinde sanayide yapılan düzenleme ve buna paralel ekonomide oluşan değişim sanayileşmeyi tetiklemiştir. Bu yıllarda yaygın etkilerinin hissedilmeye başlandığı küreselleşme ile ülkeler arasındaki ilişkiler artmış, uluslar birbirinden etkilenmiş ve istekleri farklılaşmıştır. Dünya ekonomisinde yaşanan bu gelişme ile ekonomik anlamda sınırlar yok olmuştur. Artan uluslararası ticaret hacmi ise taşımacılık faaliyetlerinin hızla yükselmesine sebep olmuştur.

Taşımacılık faaliyetlerinde talep edilen ürünün en kısa sürede en az maliyet ile güvenilir bir biçimde taşınması temel amaçtır. Küresel ticaretin en önemli destekleyicisi konumunda olan denizyolu taşımacılığı ise maliyet, esneklik, güvenlik ve büyük miktarda yükleri taşıyabilme özelliğine sahiptir. Bu durum denizyolu taşımacılığını diğer taşıma modlarına kıyasla daha avantajlı ve tercih edilir bir konuma getirmektedir. Ticarete konu olan yüklerin artması ile ülkelerin ticaret kapısı olarak bilinen limanlar daha çok değer kazanmakta ve ulaştırma altyapısı olarak karşımıza çıkmaktadır. Bunun yanı sıra limanların sanayi ve ticaretin gelişmesine sağladığı katkı ile de denizyolu taşımacılığında önemli bir aktör olduğu görülmektedir.

Toplumun ihtiyaç duyduğu kamu hizmetlerinin üretilmesi ve sunulması için gerekli olan kaynağı oluşturmak amacıyla alınan vergiler, toplum tarafından ödenen bir mali yükümlülüktür.

Tarihsel süreç içerisinde farklı isimler altında farklı uygarlıklarda var olduğu bilinen gümrük, ulusların bağımsızlık sembolü olarak da bilinmektedir. Ülkeye girişi ve ülkeden çıkışı yapılacak eşya için sınır kapılarında denetim ve gözetim işlemi yapılmakta, bu denetim ve gözetim işlemi esnasında alınan vergi gümrük vergisini oluşturmaktadır. Gümrük vergisi, her ne kadar tekil ifadeyi çağrışırsa da esasında birçok vergiyi içerisinde barındırmaktadır. Gümrük vergisinin eski çağlardan bugüne kadar medeniyet bulgusu taşıyan toplumlarda var olduğuna ilişkin tarihi kayıtlar bulunmakta ve bu uygulamanın eski medeniyetlere kadar uzandığı bilinmektedir.

Osmanlı Devleti dönemi içerisinde yaşanan siyasi dengesizlikler sebebiyle uluslararası ekonomi içerisinde tutunmakta zorluklar yaşamıştır. Dönem içerisinde artan gümrük kaçakçılığının önlenmesi amacıyla birtakım girişimlerde bulunulması kaçınılmaz olmuştur. Cumhuriyet sonrası dönemde de benzer şekilde iyileştirmeler yapılmıştır.

Gümrük vergileri, devletlerin ticaret politikalarını uygulamaları ve gelir kaynağı oluşturması açısından oldukça önemli bir yere sahiptir. Dış ticaret işlemlerinin çeşitliliği gümrük vergileri oranlarının farklılaşmasına ve dolayısıyla bu vergilendirme sürecinin karmaşık bir yapıya dönüşmesini sağlamaktadır. Yapısı gereği karmaşık olan gümrük vergilerinin gümrük idareleri veya yükümlüler tarafından tam olarak anlaşılabilmesi ve yükümlülerin kasti ya da yanlışlıkla yapmış oldukları bildirimler sonucunda gümrük idaresi ile yükümlüler arasında uyuşmazlıklar yaşanmaktadır.

Yükümlülerin cezaya uğramamaları için gümrük istatistik pozisyonuna uygun beyan vermeleri gerekmektedir. Yükümlülerin beyanını yaptıkları eşyanın ait bulunduğu beyan şekline, beyanda bulunma sürelerine, beyanın içeriğinin farklılaştırılması usulüne uygun olup olmadığına dikkat etmeleri gerekmektedir. Bu aşamada gümrüğe sunulan eşyanın gümrük istatistik pozisyonuna uygunluğu büyük önem taşımaktadır.

Gümrük idaresi yükümlülerin beyanı üzerine işlem tesis etmekte ve vergilendirme yapmaktadır. Aynı zamanda yapacağı muayene ile eşyanın gümrük istatistik pozisyonuna uygunluğunu kontrol etmektedir. Gümrük idaresinin yaptığı muayene, denetleme ya da kontrol sürecindeki tespiti arasında farklılık olması durumunda gümrük idaresi ek vergi tahakkuku ya da ceza kararları düzenleme yetkisine sahiptir. Gümrük idaresinin yapacağı bu işlemlerin yükümlüler tarafından hukuka uygun bulunmadığı durumlarda itiraz edebilme hakkı saklıdır. İtiraz sonucunda ise gümrük idaresi ile yükümlü arasında gümrük uyuşmazlığı meydana gelmektedir. Oluşan gümrük vergilerinin veya düzenlenen cezaların yükümlüye tebliğ edilmesi ile tahsilatı yapılmaktadır. Gümrük vergileri Vergi Usul Kanunu kapsamı dışında olduğundan yükümlüye yapılacak olan tebligatlar, Tebligat Kanunu hükümlerine tabii olarak gerçekleştirilmektedir. Yapılacak tebligat ile yükümlüye vergilendirme ile ilgili bildirim yazılı yapılmaktadır. Tebligat işlemi yapılması ve

yükümlünün bu duruma itiraz etmemesi sonucunda tahakkuk işlemi gerçekleştirilmektedir.

Gümrük idaresi ile yükümlüler arasında yaşanacak uyuşmazlıklar idari süreçte ve yargı sürecinde çözümlenmektedir. Gümrük uyuşmazlıklarının idari süreçte çözümünde 4456 sayılı Gümrük Kanunu hükümleri uygulanmaktadır. Bu aşamada yükümlü veya sorumlu gümrük idaresine itiraz edebilmekte veya uzlaşma yolunu seçebilmektedir. Uyuşmazlıkların çözümünde yargı yoluna başvurulmadan önce idari çözüm yollarından biri olan uzlaşma yolu ile uyuşmazlığın çözülmesi sağlanmaktadır. Uzlaşma talebinde bulunmak isteyen gümrük yükümlüsü itiraz yoluna başvurmadan önce uzlaşma yolunu kullanmalıdır. Uzlaşma yolu ile yükümlüden tahsili talep edilen gümrük vergi ya da cezalarının bir kısım alacaktan vazgeçilerek yapılması, mevcut süreci hızlandırdığından gerek gümrük idaresi açısından gerekse yükümlü açısından önemlidir. Aynı zamanda uzlaşma yolu ile vergi mahkemelerine intikal edebilme potansiyeli olan iş yükü de azalmaktadır.

Gümrük uyuşmazlıklarının yargı aşamasında çözüme ulaştırılabilmesi için ise Gümrük Kanunu içerisinde yer alan uzlaşma ve itiraz süreçlerinin denenmesi ve uyuşmazlığın çözüme kavuşturulamaması gerekmektedir. İdari süreç tüketilmeden yargı yoluna başvurmak mümkün değildir. Bu işlem İdari Yargılama Usulü Kanunu çerçevesinde yürütülmektedir. Vergi uyuşmazlıklarına dair yargılama aşaması ve ayrıca çözüm yolu vergi mahkemeleri, bölge idare mahkemeleri ve Danıştay yoluyla sağlanmaktadır. Bu üç çeşit yargı merciinden ilki, ilk derece yargı mahkemeleri olan idare mahkemeleri ve vergi mahkemeleridir.

Yükümlüler, vergi mahkemesi ve idare mahkemesi kararlarına idari yargıya tabi olmaları sebebiyle, bölge idare mahkemesine itirazda bulunmakta veya bu karar, Danıştay'da temyiz edilmektedir. Temyiz incelemesinin ardından yerel mahkemenin kararında eksiklik görülmesi veya çelişki bulunması durumunda verilen kararın düzeltilmesi İdari Yargılama Usulü Kanunu'nda belirtilen karar düzeltme sebeplerine uygun olarak yapılmaktadır.

İlk derece mahkemesinin verdiği karara karşı kanun yoluna başvurularak ilgili kararın tekrardan incelenmesi talep edilmektedir. İdari yargılama usulünde mahkemelerin verdiği hükümler için başvuru kanun yolları olağan ve olağanüstü olarak iki kısımda incelenmektedir. Kesinleşmemiş hükümler açısından olağan kanun

yolları mevcuttur ve istinaf ile temyizden oluşmaktadır. Kesinleşmiş hükümler için ise başvuru kanun yolları olağanüstü kanun yolları olup kanun yararına bozma ve yargılanmanın yenilenmesinden oluşmaktadır.

İstinaf kanun yolunda, ilk derece mahkemesinin nihai kararlarını denetleyen ilk yargı yolu olması sebebiyle belirli şartlar altında yeni yapacağı yargılama sonucunda nihai kararı kaldırarak yeniden karar verme yetkisine sahiptir. Temyiz incelemesi ile ise en üst ve nihai karar verilmektedir. Temyiz kanun yolunda idari yargı düzenini Danıştay temsil etmektedir. İlk derece mahkemeleri tarafından nihai karara bağlanan temyiz yolu açık davalar ve Danıştay dava dairelerinin ilk derece mahkemesi olarak belirlediği kararlar yargılama yapılmadan sadece davanın hukuka uygunluğu denetlenerek karara bağlanmaktadır. Bu aşamada usul ve esas bakımından hukuka aykırılığın mevcudiyeti durumunda ise dava bozulmakta ve ilk derece mahkemesine geri gönderilmektedir. Bozma kararı ile geri gelen dosya mahkeme tarafından tekrardan incelenmekte ve gerekli işlemlerin yapılabilmesi için yeniden karar verilmektedir.

Olağanüstü kanun yolları kesinleşmiş yargı kararları için geçerli olmakla birlikte kanun yararına bozma ve yargılanmanın yenilenmesinden oluşmaktadır. Kanun yararına temyiz kanun yolunda; idare mahkemeleri ile vergi mahkemeleri ve bölge idare mahkemelerinin istinaf ya da temyiz incelemesinden geçmeyen yargı kararlarının kesinleşmesi sonucunda mevcut hukuk düzenine aykırılık oluşturması ve bu mahkemelerin verdiği kesin kararları içermektedir. Kesinleşmiş bir mahkeme kararına karşı alındığı için olağanüstü kanun yolu olarak nitelendirilmektedir. Bu aşamada verilen karar uygun görülmez ise reddedilmekte, uygun görülür ise kanun yararına bozulmaktadır. Danıştay veya mahkeme tarafından verilen kararın hukuki sonuçları ortadan kalkmamakta, esasa ilişkin karar veren mahkeme sadece uyarılmaktadır.

İdare tarafından gerçekleştirilen eylem ve işlemlerin tümü için yargı yolu açıktır ve dava tarafları için kullanılması bir anayasal hak olarak sunulmuştur. Danıştay, bölge idare mahkemeleri, idare mahkemeleri ve vergi mahkemelerinin kararlarına dava taraflarından biri veya her ikisi, mahkemenin verdiği kararın infazı aşamasında veya infazın tamamlanmasının ardından davanın yenilenmesi talebinde bulunabilmektedir.

Bu tez çalışması, nitel bir araştırma modeli olarak bilinen örnek olay yöntemi ile sınırlıdır. Konunun aydınlatma işlevinin yerine getirilmesi amacıyla 5 yüksek yargı içtihatı kararı örnek olay çalışması olarak incelenmiştir. Bir diğer sınırlılık ise konu ile ilgili az sayıda çalışma bulunmasıdır.

Çalışma sonucunda limanlarda yaşanan gümrük uyuşmazlıklarının azaltılması amacıyla uyuşmazlık meydana gelmeden önce önleyici süreç kapsamında, meydana gelmiş bir uyuşmazlığın yargı safhasında olması durumunda ise düzeltici süreç kapsamında sunulacak teorik ve pratik öneriler çözüm yolu olarak karşımıza çıkmaktadır.

Gümrük Kanunu'nun karmaşık yapısının sadeleştirilmesi, daha anlaşılır olması için çalışmalar yapılması, rehber ve yayınlar hazırlanarak süreçlerin desteklenmesi ve danışmanlık hizmeti alınabilmesi için idare bünyesinde danışmanlık ofisi kurulması önleyici süreç kapsamındaki önerileri oluşturmaktadır. Gümrük Kanunu içeriği gereği karmaşık bir yapıya sahiptir. Uygulamada yaşanan sorunların analiz edilerek alınan dönütlerin alanında uzman kişilerden oluşan ilgili kurul, komisyon veya çalışma gruplarında değerlendirilmesi sonucunda mevzuat daha anlaşılır bir yapıya sahip olacaktır. Belgelerin fazla oluşu, bazı belgelerin elde edilmesi sürecinde yaşanan bürokratik süreçler ve sebep olduğu maliyetler yükümlüler açısından işlem zorluğuna, ek maliyetlere ve zaman kaybına neden olmaktadır. Bu durum ise gümrük hizmetlerinin etkili ve faydalı bir şekilde ilerleyebilmesi bakımından iş birliği ve uyumun gerekliliğini ortaya koymaktadır. Bunların yanı sıra gümrük idaresi tarafından bilgi iletişim teknolojilerinin daha efektif kullanılması ile dönemsel olarak yayınlanacak destekleyici rehberler ve yayınlar öğretici sürecin bir parçası haline gelecek ve bilgiye erişimin kolaylaştırılması sağlanmış olacaktır. Yasal yükümlülüklerin bilinmemesi, eksik bilinmesi veya gümrük mevzuatının uygulanmasının yoruma ve fikir ayrılıklarına dayandığı durumlarda sürecin başlangıcında yaşanması muhtemel sorunları önlemek ve karar alma süreçlerinde hem gümrük idaresi görevlilerine hem de yükümlülere yardımcı olmak amacıyla idare bünyesinde gümrük vergilendirmesi ile ilgili alanında yetmiş, uzman kişilerden oluşan danışmanlık ofisleri yapılması ile muhtemel sonuçlar ve alternatif çözümler konusunda gerekli bilgilendirme ve yönlendirmenin doğru yapılması sayesinde gümrük uyuşmazlıklarının önüne geçilebileceği

düşünülmektedir. Tüm bunlara paralel gümrük idareleri bünyesinde mevcut insan kaynağı için mevzuat kapsamında yaşanan yeni gelişmeler ışığında düzenlenecek bilgilendirme toplantıları ve uyuşmazlık konuları ile ilgili gümrük idaresi tarafından periyodik olarak düzenlenecek eğitimler sonucunda beceri kaynaklı hatalar azalacaktır. Bu durum kurumsal kapasitenin artırılması ve kurumun örgütsel yapısının güçlenmesine sebep olacaktır. Bir diğer husus olarak uyuşmazlığın bir tarafı olan yükümlüler için belirli bir takvim dâhilinde düzenlenecek toplantı ve eğitimler ile sıkça yapılan hatalara ve süreçlere ilişkin bilgilendirmelerin yapılması ile olası hataların önüne geçilmesinde katkısı sağlayacağı düşünülmektedir.

Denizyolu taşımacılığında kaynaklanan gümrük uyuşmazlıklarının yaşanmasının ardından idari aşamada uzlaşma müessesesinin aktif olarak tanıtımı ve adli yargı aşamasında bilirkişilik mekanizması düzeltici süreç kapsamındaki önerileri oluşturmaktadır.

Gümrük uyuşmazlıklarının idari aşamada bir diğer deyişle yargı yoluna gitmeden barışçıl yollarla çözümünde uzlaşma müessesesi oldukça önemli bir yere sahiptir. Uyuşmazlığa sebep olan konu üzerinde uzlaşmanın sağlanması sonucunda idare ve yükümlü açısından bakıldığında olması gerekenden az ancak zamanında tahsilatın yapılması ve yargı yükü oluşturup sürecin uzamasının önüne geçilmesi her iki tarafın lehine bir durum oluşturmaktadır. Bu aşamada uzlaşma müessesesinin yükümlülere tanıtımının daha iyi yapılması ve işin uzmanı gümrük idareleri tarafından gerçekleştirilmesi sonucunda uyuşmazlıklar daha hızlı son bulacak, gümrük idaresi ve yükümlüler için emek, zaman ve masraf kaybı söz konusu olmayacak, yargı organlarının iş yükü hafifleyecek ve uyuşmazlık konusu alacakların ivedi şekilde tahsilatı yapılacaktır.

Ekonomik ve hukuki süreçlerin karma bir yapıya dönüşmüş olması sebebiyle gümrük uyuşmazlıkları her geçen gün artmaktadır. Limanlarda yaşanan gümrük uyuşmazlıklarının analiz edilmesi ve çözümlenmesi ise bu alanda uzmanlık gerektirmektedir. Belli uyuşmazlık tiplerinin alanlarında uzman kişiler tarafından özel mahkemeler kurularak değerlendirilmesi sonucunda dava sürecinde daha az hata yapılma durumu ile davanın daha kısa sürede tamamlanma durumu söz konusu olacaktır. Buna paralel olarak yargılamanın kolaylaştırılması, yargılama için öngörülen olağan zaman süresinin aşılmaması ve ayrıca gereksiz masraf oluşmaması

sağlanacaktır. Yargı süreci, sonucunun kesin olmasına rağmen uzun ve masraflı bir süreçtir. Bu süreç içerisinde gümrük ve dış ticaret alanında bulunan dış ticarettten alınan vergi, resim, harç ve mali yükümlülükler, menşei tespiti, CİF, FOB ve Gümrüklenmiş değer, kaçakçılık ve kaçak eşya ile transit ve serbest dolaşım alt alanlarına hâkim bilirkişilerin niteliğinin artması yargılama sürecine katkı sağlayacaktır. 30143 sayılı Bilirkişilik Yönetmeliği'nin 30. madde 8. fıkrasına göre bilirkişilerin toplamda altı saatten az olmamak kaydıyla üç yılda bir defa yenileme eğitimine katılmaları zorunludur. Belirtilen üç yıl süresinin kısaltılması ve yenileme eğitimi sonuna sınav uygulaması eklenmesi alanda görev yapan bilirkişilerin daha dinamik ve alana hâkim olmalarını sağlayacaktır.

Yaşanan uyuşmazlıklar neticesinde dış ticaret faaliyeti aksamakta, gümrük idaresi ile yükümlü açısından gelir ve zaman kaybı oluşmaktadır. Tüm bu iyileştirme önerilerinin yargının iş yükünün azalmasında, dış ticaret faaliyetlerinin aksamadan devam etmesinde ve uluslararası alanda rekabet gücünün artırılmasında katkı sağlayacağı düşünülmektedir.

KAYNAKÇA

ACAR, Yalçın, **Tarihsel Açıdan Türkiye Ekonomisi ve İzlenen İktisadi Politikalar (1923- 1963)**, (3.baskı), Bursa 1995.

ACARTÜRK, Ertuğrul-KILIÇ, Ramazan, **Osmanlı Devletinde Kapitülasyonların İktisadi ve Sosyal Perspektiften Analizi**, Hacettepe Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, Sayı 2, 2011, s. 1-21.

AKDOĞAN, Abdurrahman, **Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi**, Gazi Kitabevi Yayınları, Ankara 2006.

AKKARTAL, Gonca Reyhan, **Uluslararası Denizyolu Taşımacılığında Yaşanan Tehdit ve Çözüm Önerileri**, Bekyoz Akademi Dergisi, Sayı 2, 2021, s. 210-222.

AKKAYA, Şahin-AKTUĞ, Muhammet, **Teorik Temelleri ve Gelişimi Bakımından Özel Tüketim Vergilerinin Analizi**, Maliye Çalışmaları Dergisi, Sayı 65, 2021, s. 1-23.

AKYILMAZ, Bahtiyar-SEZGİNER, Murat-KAYA, Cemil, **Türk İdari Yargılama Hukuku**, Savaş Yayınları, Ankara 2021.

AKYILDIZ, Hakan, (2009). **Bir Balıkçı Gemisinin Sistemik Güvenlik Değerlendirmesi**, İstanbul Teknik Üniversitesi Gemi ve Deniz Teknolojisi Dergisi, Sayı 179, 2009, s. 11-17.

ARGIN, Nilüfer-BAKKALCI, A. Can, **Türkiye'nin Dış Ticaret Tarihi**, Ekin Yayınevi, Bursa 2011.

ARGUN, Doğan-EROĞLU, Nevber, **Dahilde İşleme Rejimi Kapsamında Gerçekleşen İşlemlerin Muhasebeleştirilmesi**, Marmara Üniversitesi Öneri Dergisi, Sayı 44, 2015, s. 61–81.

ARMAĞAN, Aylin-SEYHAN, Serkan, **Gümrük Kanunu'nda İdari İtiraz Yolu**, Hacettepe Hukuk Fakóltesi Dergisi, Sayı 2, 2020, s. 441-460.

BAYRAKLI, Hasan Hüseyin, **Vergi Uyuşmazlıkları Ve Çözüm Yolları**, Celepler Matbaacılık Yayın ve Dağıtım, Afyonkarahisar 2011.

BAYRAKTUTAN, Yusuf-ÖZBİLGİN, Mehmet, **Uluslararası ve Yurtiçi Ticarete Taşıma Türlerinin Payı: Bir Analitik Hiyerarşi Prosesi (AHP) Uygulaması**, Çankırı Karatekin Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, Sayı 2, 2015, s. 405-436.

BAYRAKTUTAN, Yusuf-ÖZBİLGİN, Mehmet, **Limanların Uluslararası Ticarete Etkisi ve Kocaeli Limanlarının Ülke Ekonomisindeki Yeri**, Kocaeli Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi, Sayı 26, 2013, s. 11-41.

BELLER DİKMEN, Beyhan, **Türkiye'de Denizyolu Yük Taşımacılığı Hizmeti Veren İşletmelerin Finansal Performanslarının Oran Analizi Yöntemi İle İncelenmesi**, Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Meslek Yüksekokulu Dergisi, 2021, s. 151-161.

BOGDAN, Robert C.-BIKLEN, Sari Knopp, **Qualitative Research of Education: An Introductive to Theories and Methods**, (4th ed.), 2003.

BOZKURT, Cevdet, **Gümrük Vergileri ve Para Cezaları İçin Uzlaşma Müessesesi**, Mali Çözüm Dergisi, Sayı 108, 2011, s. 99-110.

CANDAN, Turgut, **Açıklamalı İdari Yargılama Usulü Kanunu**, Yetkin Yayıncılık, Ankara 2020.

COŞKUN, Atayeter-EROL, Arzu, **Türkiye’de Uygulanmakta Olan İhracat Teşvikleri**, Kahramanmaraş Sütçü İmam Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, Sayı 1, 2011, s.1-26.

COŞKUN KARADAĞ, Neslihan-ORGAN, İbrahim, **Gümrük Uzlaşması Ve Vergi Usul Kanunu’ndaki Uzlaşma Kurumu İle Karşılaştırmalı Olarak Değerlendirilmesi**, Niğde Üniversitesi İİBF Dergisi, Sayı 1, 2014, s. 370-396.

COŞKUN, Recai-ALTUNIŞIK, Remzi-YILDIRIM, Engin, **Sosyal Bilimlerde Araştırma Yöntemleri SPSS Uygulamalı**, Sakarya Kitabevi, (9. baskı), Sakarya 2017.

CRESWELL, W. John-CRESWELL, J. David, **Research Design: Qualitative, Quantitative and Mixed Methods Approaches**, SAGE Publications, (3.th ed.), London 2018.

ÇAĞLAYAN, Ramazan, **İdari Yargılama Hukuku**, Seçkin Yayınevi, (7.baskı), Ankara 2015.

ÇELİK, Kenan, **Uluslararası İktisat**, Celepler Matbaacılık Yayın ve Dağıtım, Trabzon 2015.

ÇINAR, Ali Rıza, **İstinaf**, Fasikül Aylık Hukuk Dergisi, Sayı 8, 2010, s. 14-15.

DEMİRBAŞ AKSÜT, Burcu-GÖK, Özgecan, **Gümrük Vergilerinden Kaynaklanan Anlaşmazlıkların Uzlaşma Yolu İle Çözümü**, Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, Sayı 2, 2016, s. 75-126.

DEMİRBILEK, Sinan, **Tek Parti Döneminde İnhisarlar (1923-1946)**, Çağdaş Türkiye Tarihi Araştırmaları Derneği, Sayı 24, 2012, s. 203-232.

DÖLEK, Ali, **Gümrük İşlemleri**, Umut Kitap, (3.baskı), İstanbul 2017.

EKİNCİ, Ahmed Celaddin, **Usul Hukuku Açısından Gümrük Kanunu ve Vergi Usul Kanunu'nun Analizi**, Gümrük ve Ticaret Dergisi, Sayı 5, 2015, s. 34-50.

ERCAN, Tayfun, **Türk Hukukunda Gümrük Kabahatleri**, On İki Levha Yayınları, İstanbul 2016.

ERCAN, Tayfun, **Gümrük Hukuku**, Ekin Yayınevi, Bursa 2019.

ERDOĞAN, Osman-EVİNTAN, Orhan, **Geçici Kabulden Geçici İthalat-Dahilde İşleme Rejimine Geçişte Uygulanan Terminolojiler ve İdari/Adli Müeyyide Tarihçesi**, Gümrük ve Ticaret Dergisi, Sayı 10, 2017, s. 106-111.

ERDÖNMEZ, Emin Serkan-İNCAZ, Serap, **2018 Yılına Kadar AB Denizyolu Taşımacılığının Stratejik Hedefleri Ve Önerilerinin Türkiye'ye Yansıması**, Journal Of Emerging Economies And Policy, Sayı 1, 2016, s. 111-125.

ERKMEN, Tansel-ÖZKAYNAK, Süleyman, **Liman İşletmeciliğinde Sürdürülebilir Liman Ekonomisi Stratejisi Sürdürülebilirlik ve İnovasyon**, II.Ulusal Liman Kongresi, İzmir 2015.

ES, Asaf, **Gümrük Vergisi ve Gümrük Vergi Uyuşmazlıklarının İdari ve Adli Çözüm Yolları**, Seçkin Yayınevi, Ankara 2021.

ESEN, Sinan-AYAS, Işıl-IDAN, Baldauryen, **Dahilde İşleme Rejiminde Karşılaşılan Sorunlar Ve Çözüm Önerileri**, İşletme Bilimi Dergisi, Sayı 2, 2019, s. 331-355.

ESMER, Soner, **Liman ve Terminal Yönetimi**, Anadolu Üniversitesi Açıköğretim

Fakültesi Yayını, Eskişehir 2019.

GENÇ, Mehmet, **Osmanlılar: İktisadi ve Ticari Yapı**, TDV. İslam Ansiklopedisi, İstanbul 2007.

GÖKÇELİK, Cahit, **Gümrük ve Dış Ticaret Uygulamaları**, Yetkilendirilmiş Gümrük Müşavirliği ve Denetim Yayınları, İstanbul 2009.

GÖLGE, Çetin, **Hariçte İşleme Rejiminde KKDF**, Gümrük ve Ticaret Dergisi, Sayı 14, 2018, s. 64-67.

GÖZÜBÜYÜK, A. Şeref, **Yönetsel Yargı**, Turhan Kitabevi, (14. baskı), Ankara 2001.

GÜNEŞ, Yakup, **Gümrük İşlemlerinde Kullanılan 40 Temel Belge**. Gümrük Ticaret Dergisi, Sayı 6, 2015, s. 141-145.

İNNECİ, Ahmet-TOSUNER, Mehmet, **Türkiye’de Gümrük Uyuşmazlıklarının İdari Çözümü: Karşılaştırmalı Bir Değerlendirme**, Maliye Dergisi, Sayı 174, 2018, s. 402-430.

KAPLAN, Gürsel, **İdari Yargılama Hukuku.** , Ekin Yayınevi, (4. baskı), Bursa 2019.

KAYA, Ferudun, **Dış Ticaret İşlemleri Yönetimi Yeni Mevzuat ve Belgeler**, Beta Yayınevi, (4.baskı), İstanbul 2013.

KAYA, Ferudun, **Dış Ticaret İşlemleri Yönetimi**, Beta Yayınevi, İstanbul 2016.

KAZGAN, Gülten, **Tanzimat’tan 21. Yüzyıla Türkiye Ekonomisi**, İstanbul Bilgi Üniversitesi Yayınları, (3. baskı), İstanbul 2006.

KILIÇ, Kaptan, **Kaçakçılık Suçları ve Gümrük Kabahatleri**, Seçkin Yayınevi, Ankara 2022.

KIZILOT, Şükrü-KIZILOT, Zuhâl, **Vergi İhtilafları ve Çözüm Yolları**, Yaklaşım Yayıncılık, (12. baskı), Ankara 2007.

KIZILOT, Şükrü-KIZILOT, Zuhâl, **Vergi İhtilafları ve Çözüm Yolları**, Yaklaşım Yayınları, (20. baskı), Ankara 2012.

KIZILOT, Şükrü-TAŞ, Metin, **Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi**, Yaklaşım Yayınları, (2. baskı), Ankara 2010.

KOLDEMİR, Birsen, **Marmara Bölgesi Liman Yeri Seçiminde Bölge Ekonomisi, Kıyı Jeolojisi ve Jeomorfolojisinin Önemi: Silivri Alanı**, Uygulamalı Yerbilimleri Dergisi, Sayı 1, 2008, s. 32-45.

KORUCUK, Selçuk-MEMİŞ, Salih, **Yeşil Liman Uygulamaları Performans Kriterlerinin Dematel Yöntemi İle Önceliklendirilmesi: İstanbul Örneği**. Avrasya Uluslararası Araştırmalar Dergisi, Sayı 16, 2019, s. 134-148.

ÖZBEK, Mustafa, **İdari Uyuşmazlıkların Çözümünde Yargılama Dışı Usuller (I)**, Türkiye Barolar Birliği Dergisi, Sayı 56, 2005, s. 90-132.

ÖZCAN, **Uzun Hasan Kanunları ve Osmanlı Dönemine Yansımaları**, Ankara Üniversitesi, Osmanlı Tarihi Araştırma ve Uygulama Merkezi Dergisi, Sayı 29, 2011, s. 173-192.

ÖZDEMİR, Ünal-KANTÜRK YİĞİT, Güzin-ORAL, Muhammed, **Cumhuriyetten Günümüze Ekonomi Politikaları Bağlamında Türk Dış Ticaretinin Gelişimi**, Sayı 35, 2016, s. 149-174.

ÖZEROĞLU, Ali İhsan, **Dış Ticaret ve Antrepo Rejimi**, Anadolu Bil Meslek

Yüksekokulu Dergisi, Sayı 22, 2011, s. 33-38.

ÖZİŞİK, Şerafettin, **Gümrük Müşavirliği ve Gümrük Müşavir Yardımcılığı Sınavlarına Hazırlık**, On İki Levha Yayıncılık, (1. baskı), İstanbul 2014.

ÖZSOYLU, Ahmet Fazıl, **Türkiye Ekonomisi Tarihsel Gelişim**, Karahan Kitabevi, (3.baskı), Adana 2016.

ŞAHİN, Cumhuriyet-GÖKTÜRK, Neslihan, **Ceza Muhakemesi Hukuku II.**, Seçkin Yayınevi, (5. baskı), Ankara 2016.

SARILI, Özgül, **Türkiye’de Vergi Uyuşmazlıklarında İdari Çözüm Yolu Olarak İzaha Davet Uygulaması**, Gümrük Ticaret Dergisi, Sayı 22), 2020, s. 72-85.

SAYGILIOĞLU, Nevzat-GERÇEK, Adnan, **Dış Ticaret ve Gümrük (Kurallar, İşlemler ve Vergileme)**, Yaklaşım Yayınları, Ankara 2007.

ŞEKER, Ayberk, **Uluslararası Ticaret**, Nobel Akademik Yayıncılık, (1. baskı), Ankara 2020.

SELEN, Ufuk, **Gümrük İşlemleri ve Vergilendirilmesi**, Ekin Yayınevi, (6. baskı), Bursa 2014.

ŞENTÜRK, Mehmet, **Gümrük Birliği Üyelüğünden Günümüze Türkiye’nin Dış Ticareti Üzerine Bir İnceleme**, Akademik Yaklaşımlar Dergisi, Sayı 1, 2014, s. 127-142.

T.C. Adalet Bakanlığı, **Adli Sicil ve İstatistik Genel Müdürlüğü, Adalet İstatistikleri**, 2017.

T.C. Adalet Bakanlığı, **Adli Sicil ve İstatistik Genel Müdürlüğü, Adalet İstatistikleri**, 2018.

T.C. Adalet Bakanlığı, **Adli Sicil ve İstatistik Genel Müdürlüğü, Adalet İstatistikleri**, 2019.

T.C. Adalet Bakanlığı, **Adli Sicil ve İstatistik Genel Müdürlüğü, Adalet İstatistikleri**, 2020.

T.C. Adalet Bakanlığı, **Adli Sicil ve İstatistik Genel Müdürlüğü, Adalet İstatistikleri**, 2021.

T.C. Adalet Bakanlığı, **Adli Sicil ve İstatistik Genel Müdürlüğü, Adli İstatistikler**, 2017.

T.C. Adalet Bakanlığı, **Adli Sicil ve İstatistik Genel Müdürlüğü, Adli İstatistikler**, 2018.

T.C. Adalet Bakanlığı, **Adli Sicil ve İstatistik Genel Müdürlüğü, Adli İstatistikler**, 2019.

T.C. Adalet Bakanlığı, **Adli Sicil ve İstatistik Genel Müdürlüğü, Adli İstatistikler**, 2020.

T.C. Adalet Bakanlığı, **Adli Sicil ve İstatistik Genel Müdürlüğü, Adli İstatistikler**, 2021.

T.C. Kalkınma Bakanlığı, **On Birinci Kalkınma Planı (2019-2023)**, 2018.

T.C. Gümrük Hizmetlerinin İyileştirilmesi Çalışma Grubu, **Çalışma Grubu Raporu**, 2018.

T.C. Ticaret Bakanlığı, **Faaliyet Raporu**, 2018.

T.C. Ticaret Bakanlığı, **Faaliyet Raporu**, 2019,

T.C. Ticaret Bakanlığı, **Faaliyet Raporu**, 2020.

T.C. Ticaret Bakanlığı, **Faaliyet Raporu**, 2021.

T.C. Ulaştırma ve Altyapı Bakanlığı, **Ulaşan ve Erişen Türkiye 2021**.

TABAKOĞLU, Ahmet, **Türkiye İktisat Tarihi**, Dergah Yayınları, (9. baskı), İstanbul 2009.

TABAKOĞLU, Ahmet, **Türkiye İktisat Tarihi**, Dergah Yayınları, İstanbul 2017.

TAN, Turgut-GÖZÜBÜYÜK, A. Şeref, **İdare Hukuku Cilt II İdari Yargılama Hukuku**, Turhan Kitabevi, (8. baskı). Ankara 2016.

TANYAŞ, Mehmet-BAŞKAK, Murat, **Farklı Açılardan Depoların Sınıflandırması**, Ulusal Lojistik ve Tedarik Zinciri Kongresi, Konya 2012.

TERZİ, Gökhan, **Gümrük Vergileri Anlaşmazlıklarında Çözüm Yollarının Vergi Usul Kanunu Hükümleriyle Karşılaştırmalı Olarak Değerlendirilmesi**, Gümrük ve Ticaret Dergisi, Sayı 15, 2019, s. 32–43.

TUNCER, Selahattin, **Gümrük Uyuşmazlıkları ve Çözüm Yolları-I**. Yaklaşım Dergisi, Sayı 89, 2000, s. 121.

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

UTİKAD, **Lojistik Sektörü Raporu 2021**.

UYANIK, Mustafa, **Dış Ticaretten Ahnan Mali Yükümlülüklerde İdarenin**

Düzenleyici İşlem Yapma Yetkisi, Adalet Yayınevi, Ankara 2021.

UYGUR, Ercan, **2000 Kasım ve 2001 Şubat Krizleri Üzerine Değerlendirmeler**, Mülkiyeliler Birliği Dergisi, Sayı 227, 2001, s. 54-55.

YARDIMCIOĞLU, Mahmut-KÜTÜKÇÜ, Mehmet, **Vergi Uyuşmazlıklarında İdari Ve Adli Çözüm Yolları**, Kahramanmaraş Vergi Dairesi Başkanlığında Örnek Çalışma, Akademik Araştırmalar ve Çalışmalar Dergisi, Sayı 11, 2014, s. 2-26.

YERÇİ, Cahit, **Yorum ve Açıklamalarla Gümrük Hukuku Ve Davaları Örnekler-Çözümler-İçtihatlar**, Seçkin Yayıncılık, Ankara 2020.

YEŞİL, Ufuk, **Türk Yargı Sisteminde Görev ve Hüküm Uyuşmazlıklar**, Uyuşmazlık Mahkemesi Yayınları, Ankara 2016.

YILDIZ, Güven, **Ortak Transit Rejimi ve NCTS**, Gümrük ve Ticaret Dergisi, Sayı 29, 2013, s. 28-34.

YILMAZ, Buse Nur-ADIGÜZEL, Muhittin, **Türkiye'nin Gümrük Rejimi İle İlgili Sorunların İncelenmesi**, İstanbul Ticaret Üniversitesi Dış Ticaret Enstitüsü, Sayı 1, 2022, s. 25-42.

YILMAZ, Ejder, **Öğrenciler İçin Hukuk Sözlüğü**, Yetkin Yayınları, Ankara 2003.

YILMAZ, Ejder, **Hukuk Sözlüğü**, Yetkin Yayınları, (8. baskı), Ankara 2021.

YÜCE, Mehmet-ÇELİKKAYA, Ali, **Örnek Uygulamalarla Gümrük Uyuşmazlıkları ve Çözüm Yolları**, Dora Yayıncılık, Bursa 2016.

YÜKSEL, Mahmut, **6545 Sayılı Kanun Işığında Vergi Yargılama Hukukunda Kanun Yararına Temyiz**, Vergi Sorunları Dergisi, Sayı 328, 2016, s. 127-

136.

Web:<https://www.mfa.gov.tr/turkiye-ab-gumruk-birligi.tr.mfa> 01 Mayıs 2022'de alınmıştır.

Web:<https://sozluk.gov.tr/> 08 Ağustos 2022'de alınmıştır.

Web:<https://ticaret.gov.tr/gumruk-islemleri/gumruk-idareleri/gumruk-idareleri-listesi/gumruk-idareleri-listesi> 07 Mayıs 2022'de alınmıştır.

Web:<https://ticaret.gov.tr/gumruk-islemleri/gumruk-idareleri/hudut-kapilari/hudut-kapilari-genel-bilgiler> 18 Mayıs 2022'de alınmıştır.

Web:<https://ticaret.gov.tr/gumruk-islemleri/gumruk-idareleri/hudut-kapilari/deniz-hudut-kapilari> 19 Temmuz 2022'de alınmıştır.

Web:<https://istanbulbolge.ticaret.gov.tr/kurumsal/tarihce> 10 Ekim 2022'de alınmıştır.

Web:<https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2020/12/20201219-10.pdf> 07 Aralık 2022'de alınmıştır.

Web:<https://view.officeapps.live.com/op/view.aspx?src=https%3A%2F%2Fwww.resmigazete.gov.tr%2Feskiler%2F2013%2F12%2F20131201-1-1.doc&wdOrigin=BROWSELINK> 10 Aralık 2022'de alınmıştır.

Web:<https://ticaret.gov.tr/data/62138a6a13b87612080b4e46/ANTREPO%20SAYILARI.pdf> 23 Aralık 2022'de alınmıştır.

10/11/12.01.1961 Tarihli 10703/10704/10705 Sayılı Resmi Gazete'de Yayımlanmış Olan, 04.01.1961 Kabul Tarihli **213 Sayılı Vergi Usul Kanunu**.

20.01.1982 Tarihli 17580 Sayılı Resmi Gazete’de Yayımlanmış Olan, 06.01.1982 Kabul Tarihli **2576 Sayılı Bölge İdare Mahkemeleri, İdare Mahkemeleri Ve Vergi Mahkemelerinin Kuruluşu Ve Görevleri Hakkında Kanunu.**

20.01.1982 Tarihli 17580 Sayılı Resmi Gazete’de Yayımlanmış Olan, 06.01.1982 Kabul Tarihli **2577 Sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu.**

06.01.1996 Tarihli 22515 Sayılı Resmi Gazete’de Yayımlanmış Olan, **İhracat Yönetmeliği.**

04.11.1999 Tarihli 23866 Sayılı Resmi Gazete’de Yayımlanmış Olan, 27.10.1999 Kabul Tarihli **4458 Sayılı Gümrük Kanunu.**

27.01.2005 Tarihli 25709 Sayılı Resmi Gazete’de Yayımlanmış Olan, **2005/8391 Sayılı Dâhilde İşleme Rejimi Kararı.**

30.12.2007 Tarihli 26742 Sayılı Resmi Gazete’de Yayımlanmış Olan, **2007/13033 Mal ve Hizmetlere Uygulanacak Katma Değer Vergisi Oranlarının Tespitine İlişkin Kararı.**

07.10.2009 Kabul Tarihli 27369 Sayılı Resmi Gazete’de Yayımlanmış Olan, **Gümrük Yönetmeliği.**

27.08.2011 Tarihli 28038 Sayılı Resmi Gazete’de Yayımlanmış Olan, **Gümrük Uzlaşma Yönetmeliği.**

31.10.2012 Tarihli 28453 Sayılı Resmi Gazete’de Yayımlanmış Olan, **Limanlar Yönetmeliği.**

19.12.2020 Tarihli 31339 Sayılı Resmi Gazete’de Yayımlanmış Olan, **Danıştay Başkanlık Kurulu’nun 2020/62 Sayılı Kararı.**

T.C. Danıştay Başkanlığı 7. Daire'nin E. 1996/4040, K.1997/4502 Sayı ve 04.12.1997 Tarihli Kararı.

T.C. Danıştay Başkanlığı 7. Daire'nin E. 2018/3065, K.2021/803 Sayı ve 08.02.2021 Tarihli Kararı.

T.C. Danıştay Başkanlığı 7. Daire'nin E. 2011/9228, K.2015/1342 Sayı ve 13.03.2015 Tarihli Kararı.

T.C. Danıştay Başkanlığı 7. Daire'nin E. 2012/1383, K.2015/4569 Sayı ve 18.09.2015 Tarihli Kararı.

T.C. Danıştay Başkanlığı 7. Daire'nin E. 2021/5001, K.2004/1386 Sayı ve 20.05.2004 Tarihli Kararı.