

T.C.
BEYKENT ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
HUKUK ANABİLİM DALI
KAMU HUKUKU BİLİM DALI

**GÜMRÜK İŞLEMLERİNDE VERGİLENDİRME
SÜRECİ VE KARŞILAŞILAN HUKUKİ
UYUŞMAZLIKLAR**

Yüksek Lisans Tezi

Tezi Hazırlayan:

Çiğdem DURMAZ

İstanbul, 2019

T.C.
BEYKENT ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
HUKUK ANABİLİM DALI
KAMU HUKUKU BİLİM DALI

**GÜMRÜK İŞLEMLERİNDE VERGİLENDİRME
SÜRECİ VE KARŞILAŞILAN HUKUKİ
UYUŞMAZLIKLAR**

Yüksek Lisans Tezi

Tezi Hazırlayan:
Çiğdem DURMAZ

Öğrenci No:
150000011

Danışman:
Prof. Dr. İlhami SÖYLER

İstanbul, 2019

YEMİN METNİ

Yüksek Lisans Tezi olarak sunduğum “Gümrük İşlemlerinde Vergilendirme Süreci ve Karşılaşılan Hukuki Uyuşmazlıklar” başlıklı bu çalışmanın, bilimsel ahlak ve geleneklere uygun şekilde tarafımdan yazıldığını, yararlandığım eserlerin tamamının kaynaklarda gösterildiğini ve çalışmamın içinde kullanıldıkları her yerde bunlara atıf yapıldığını belirtir ve bunu onurumla doğrularım. 19.06.2019




Aday: Çiğdem DURMAZ

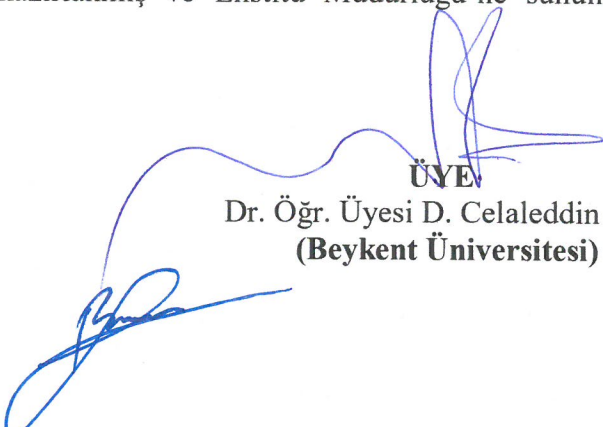
T.C.
BEYKENT ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ MÜDÜRLÜĞÜ
TEZLİ YÜKSEK LİSANS SINAV TUTANAĞI

19.06.2019

Enstitümüz *Hukuk* Anabilim Dalı *Kamu Hukuku* Programı yüksek lisans öğrencilerinden **15000011** numaralı **Çiğdem DURMAZ**'ın "*Beykent Üniversitesi Lisansüstü Eğitim – Öğretim Yönetmeliği*"nin ilgili maddesine göre hazırlayarak, Enstitümüze teslim ettiği "**Gümrük İşlemlerinde Vergilendirme Süreci ve Karşılaşılan Hukuki Uyuşmazlıklar**" konulu tezini, Yönetim Kurulumuzun 28/05/2019 tarih ve 2019/22 sayılı toplantısında seçilen ve Taksim Yerleşkesinde toplanan biz jüri üyeleri huzurunda, Beykent Üniversitesi Lisansüstü Eğitim ve Öğretim Yönetmeliğinin 29. maddesinin 3. fıkrası gereğince (30) dakika süre ile aday tarafından savunulmuş ve sonuçta adayın tezi hakkında ~~oyçokluğu/oybirliği~~ ile ~~Kabul/Red veya Düzeltme~~ kararı verilmiştir.

İşbu tutanak, 4 nüsha olarak hazırlanmış ve Enstitü Müdürlüğü'ne sunulmak üzere tarafımızdan düzenlenmiştir.


DANIŞMAN
Prof. Dr. İlhami SÖYLER
(Beykent Üniversitesi)


ÜYE
Dr. Öğr. Üyesi D. Celaleddin KAVAS
(Beykent Üniversitesi)


ÜYE
Prof. Dr. Bekir Mahmut KAŞIKÇI
(İstanbul Üniversitesi)

Adı ve Soyadı :Çiğdem DURMAZ
Danışmanı : Prof. Dr. İlhami SÖYLER
Türü ve Tarihi : Yüksek Lisans, 2019
Alanı : Kamu Hukuku
Anahtar Kelimeler : Eşya, Gümrük Kıymeti, Gümrük Tarifesi, Gümrük Vergisi, Gümrük Uyuşmazlıkları, Menşe.

ÖZ

GÜMRÜK İŞLEMLERİNDE VERGİLENDİRME SÜRECİ VE KARŞILAŞILAN HUKUKİ UYUŞMAZLIKLAR

Gümrük vergileri, genel anlamda bir ülkeye giren veya bir ülkeden çıkan eşyadan alınan vergileri ifade etmektedir. Gümrük vergileri, her ne kadar devlet hazinesine bir gelir sağlasa da, esas olarak ülke içi üretimi korumak, ihracatı artırmak, tarım politikaları oluşturmak gibi amaçlarla alınmaktadır. Gümrük vergileri mevzuatında kullanılan kavramlar “kendine özgü” bir yapı oluşturmuştur. Bu nedenle gümrük vergileri genel kullanımdaki kavramlara farklı anlamlar yüklediği için özel uzmanlık gerektiren bir uygulamaya dönüşmüştür.

Çalışmada gümrük işlemlerinin vergilendirilmesi sürecinin nasıl olduğu, gümrük idaresi ile yükümlüler arasında çıkan uyuşmazlıkların neler olduğu ve bu uyuşmazlıkların ne şekilde çözüme kavuşturulduğu hususlarının analiz edilmesi hedeflenmiştir. Bu kapsamda çalışmamızın ilk bölümünde gümrük işlemlerinde kullanılan temel kavramlar ile gümrük işlemlerinin neler olduğu incelenmiştir. İkinci bölümde ise ilk olarak gümrük vergilerinin yapısı, ardından gümrük işlemlerinin vergilendirilme süreci detaylı olarak izah edilmiştir. Çalışmanın üçüncü bölümünde ise, gümrük vergilerine ilişkin uyuşmazlıklarının neler olabileceği ve bu uyuşmazlıkların idari ve yargısal çözüm yolları anlatılmıştır. Çalışma genel bir değerlendirme ile sonuçlanmıştır.

Name and Surname : Çiğdem DURMAZ
Supervisor : Prof. Dr. İlhami SÖYLER
Degree and Date : Master, 2019
Major : Public Law
Key Words : Customs Duty, Customs Disputes, Customs Tariff,
Customs Value, Goods, Origin.

ABSTRACT

TAXATION PROCESS IN CUSTOMS TRANSACTIONS AND LEGAL DISPUTES ENCOUNTERED

Customs duties generally refer to taxes on goods that enter or exit a country. Customs duties is taken, although they provide an income to the state treasury, to protect domestic production, to increase exports or to support agricultural policies. From this point of view, customs duties are a means of protection which is applied for economic, political and social reasons. The concepts used in customs duties legislation have created a “unique” structure. For this reason, customs duties, which are already a technical issue, have become an application requiring special expertise since the concepts of general use have different meanings.

In our study, it is aimed to analyze the process of taxation of customs procedures, what are the disputes between the customs administration and the obliged parties and how these disputes are resolved. In this context, in the first part of our study, the basic concepts used in customs operations and customs procedures are examined. In the second part, the structure of customs duties and the process of taxation of customs procedures are explained in detail. In the third part of the study, the disputes regarding customs duties and the administrative and judicial remedies of these disputes are explained. The study resulted in a general evaluation.

İÇİNDEKİLER

Sayfa No.

ÖZ	i
ABSTRACT	ii
TABLolar LİSTESİ	vii
KISALTMALAR	viii
GİRİŞ	1

BİRİNCİ BÖLÜM

TEMEL KAVRAMLAR VE GÜMRÜK İŞLEMLERİ

1. TEMEL KAVRAMLAR	3
1.1. Gümrük	3
1.2. Dış Ticaret İşlemi	5
1.3. Gümrük Vergileri	6
1.4. Gümrük Kıymeti	9
1.5. Gümrük Tarifesi	9
1.6. Eşyanın Menşei	12
1.7. Gümrük Rejimi	14
1.8. Gümrük Uyuşmazlığı	14
2. GÜMRÜK İŞLEMLERİ	15
2.1. Gümrük Beyanı	16
2.2. Eşyanın Muayenesi	18
2.3. Gözetim ve Kontrol	19
2.4. Eşyanın Gümrüğe Sunulması	20
2.5. Eşyanın Geçici Depolanması	20
2.6. Gümrükçe Onaylanmış İşlem veya Kullanım	21

İKİNCİ BÖLÜM
GÜMRÜK VERGİLERİNİN YAPISI VE GÜMRÜK İŞLEMLERİNDE
VERGİLENDİRME SÜRECİ

1. GÜMRÜK VERGİLERİNİN YAPISI.....	24
1.1. Gümrük Vergilerinin Konusu	24
1.2. Gümrük Vergilerini Doğuran Olay	26
1.3. Gümrük Vergilerinin Yükümlüsü	28
1.4. Gümrük Vergilerinde Kıymet	30
1.5. Muafiyet ve İstisnalar.....	33
2. GÜMRÜK İŞLEMLERİNDE VERGİLENDİRME SÜRECİ	36
2.1. Tarh (Tahakkuk).....	37
2.2. Tebliğ	40
2.3. Verginin Kesinleşmesi	43
2.4. Teminat	44
2.5. Yükümlülüğün Sona Ermesi	48
2.5.1. Tahsil ve Ödeme	49
2.5.2. Gümrük Vergilerinin Geri Verilmesi veya Kaldırılması	50
2.5.3. Beyannamenin İptal Edilmesi	53
2.5.4. Beyan Zorunluluğunun Ortadan Kalkması	53
2.5.5. Zamanaşımı	54

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM
GÜMRÜK UYGULAMASINDA KARŞILAŞILAN UYUŞMAZLIKLAR VE
ÇÖZÜM YÖNTEMLERİ

1. GÜMRÜK UYGULAMASINDA KARŞILAŞILAN UYUŞMAZLIKLAR....	56
1.1. İdari Kararlara İlişkin Uyuşmazlıklar	57
1.2. Gümrük Vergilerine İlişkin Uyuşmazlıklar	59
1.2.1. Verginin Konusuna İlişkin Uyuşmazlıklar	59
1.2.2. Kıymet Tespitine İlişkin Uyuşmazlıklar	60
1.2.3. Tarifeye İlişkin Uyuşmazlıklar	62
1.2.4. Diğer Uyuşmazlıklar	63
1.3. Tahlil Sonuçlarına İlişkin Uyuşmazlıklar	65

2. GÜMRÜK UYUŞMAZLIKLARININ ÇÖZÜM YÖNTEMLERİ.....	66
2.1. İdari Çözümler	66
2.1.1. Gümrük Vergilerine İtiraz.....	67
2.1.1.1. İtiraz Başvurusunun Şekli ve Süresi.....	68
2.1.1.2. İhtirazi Kayıttan Sonra İtiraz	70
2.1.1.3. İnceleme Süreci	71
2.1.1.4. İtirazın Sonuçları	72
2.1.2. Tahlil Sonuçlarına İtiraz.....	73
2.1.2.1. Başvuru Şekli ve Süresi.....	75
2.1.2.2. İnceleme Süreci	76
2.1.2.3. Sonuçları	77
2.1.3. Uzlaşma	77
2.1.3.1. Uzlaşmanın Kapsamı.....	79
2.1.3.2. Başvuru Şekli ve Süresi.....	82
2.1.3.3. Uzlaşma Süreci	84
2.1.3.4. Sonuçları	85
2.1.4. Pişmanlık Bildirimi	86
2.1.4.1. Yararlanma Şartları.....	87
2.1.4.2. Sonuçları	88
2.2. Yargısal Çözümler	89
2.2.1. Görevli Mahkemeler	89
2.2.1.1. Vergi Mahkemeleri – İdare Mahkemeleri	90
2.2.1.2. Bölge İdare Mahkemeleri	91
2.2.1.3. Danıştay	92
2.2.2. Yetkili Mahkeme.....	93
2.2.3. Dava Açabilecek Kişiler	94
2.2.4. Dava Açma Süreleri	95
2.2.5. Dava Açmanın Sonuçları	96
2.2.5.1. Yürütmenin Durdurulması.....	97
2.2.5.2. Zamanaşımı Süresinin Durması.....	98
2.2.6. Yargı Kararlarına Karşı Başvuru Yolları	98

2.2.6.1. İstinaf.....	99
2.2.6.2. Temyiz.....	101
2.2.6.3. Kanun Yararına Temyiz.....	102
2.2.6.4. Yargılamanın Yenilenmesi.....	103
SONUÇ	105
KAYNAKÇA.....	111
ÖZGEÇMİŞ	123



TABLÖLAR LİSTESİ

	Sayfa No.
Tablo 1. Uzlaşmaya Konu Olabilecek Gümrük Vergileri.....	80
Tablo 2. Uzlaşmaya Konu Olabilecek Para Cezaları	81



KISALTMALAR

6111 sayılı Kanun	: 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
a.g.e.	: adı geçen eser
a.g.m.	: adı geçen makale
AATUHK	: 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun
AB	: Avrupa Birliği
AİHM	: Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi
BİMK	: 2576 sayılı Bölge İdare Mahkemeleri, İdare Mahkemeleri ve Vergi Mahkemelerinin Kuruluşu ve Görevleri Hakkında Kanun
BTB	: Bağlayıcı Tarife Bilgisi
DTÖ	: Dünya Ticaret Örgütü
Ege GTBM	: Ege Gümrük ve Ticaret Bölge Müdürlüğü
GATT	: Gümrük Tarifeleri ve Ticaret Genel Anlaşması
GGTCHK	: 474 sayılı Gümrük Giriş Tarife Cetveli Hakkında Kanun
GİB	: Gelir İdaresi Başkanlığı
GTİP	: Gümrük Tarife İstatistik Pozisyonu
Gümrük Kanunu	: 4458 sayılı Gümrük Kanunu

HMK : 6100 sayılı Hukuk Muhakemeleri Kanunu

İYUK : 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu

Kabahatler Kanunu : 5326 sayılı Kabahatler Kanunu

Kanun : 4458 sayılı Gümrük Kanunu

KMK : 5607 sayılı Kaçakçılıkla Mücadele Kanunu

m. : Madde

MEB : Milli Eğitim Bakanlığı

PTT : Posta ve Telgraf Teşkilatı

ss. : sayfa sayısı

TCK : 5237 sayılı Türk Ceza Kanunu

TDK : Türk Dil Kurumu

Tebliğat Kanunu : 7201 sayılı Tebliğat Kanunu

TGB : Türkiye Gümrük Bölgesi

TGTC : Türk Gümrük Tarife Cetveli

Uzlaşma Yönetmeliği : Gümrük Uzlaşma Yönetmeliği

VDDGK : Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu

VUK : 213 sayılı Vergi Usul Kanunu

WCO : Dünya Gümrük Örgütü

GİRİŞ

Gümrük vergileri, genel anlamda bir ülkeye giren veya bir ülkeden çıkan eşyadan alınan vergileri ifade etmektedir. Gümrük vergileri, her ne kadar devlet hazinesine bir gelir sağlasa da, esas olarak ülke içi üretimi korumak, ihracatı artırmak, tarım politikaları oluşturmak gibi amaçlarla alınmaktadır. Bu bakış açısıyla gümrük vergileri ekonomik, siyasi ve sosyal nedenlerle başvurulan bir korunma aracı olarak kullanılmaktadır. Ancak II. Dünya Savaşı sonrasında uluslararası ticaretin önüne konulan engellerin kaldırılması için girişimler başlatılmış, bu amaç doğrultusunda uluslararası örgütler kurulmuştur. Zaman içinde dış ticareti kısıtlayan engeller kısmen hafifletilmiştir. Özellikle uluslararası ekonomik entegrasyonlar bu sürece destek vermiştir.

Bilindiği gibi Türkiye, Gümrük Tarifeleri ve Ticaret Genel Anlaşması (GATT)'nin devamı niteliğinde olan Dünya Ticaret Örgütü (DTÖ)'ne 1994 yılında üye olmuştur. Dış ticaretin serbestleştirilmesi için ülkemiz de gümrük tarifelerini aşağıya çekmeyi ve ticari engelleri kaldırmayı taahhüt etmiştir. Ülkemiz, 1996 yılında Gümrük Birliği'ne katılarak Avrupa Birliği (AB)'ne doğru bir adım atmış, bu kapsamda gümrük mevzuatını Avrupa Birliği düzenlemelerine uyumlaştırma yükümlülüğü altına girmiştir. Nitekim 04.11.1999 tarih ve 23866 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 4458 sayılı Gümrük Kanunu (Gümrük Kanunu) 5 Şubat 2000'de yürürlüğe girmiştir.

Gümrük vergileri ile ilgili diğer önemli bir husus da 213 sayılı Vergi Usul Kanunu (VUK) hükümlerine tabi olmamasıdır. Vergi kanunları bakımından bir "çatı kanun" olan VUK, istisnaî bir hüküm olmadıkça tüm vergiler bakımından uygulanmaktadır. VUK'un 2'nci maddesinde, gümrük vergileri kapsam dışında bırakılmıştır. Bu nedenle, gümrük vergileri mevzuatında kullanılan kavramlar "kendine özgü" bir yapı oluşturmuştur. Bu nedenle zaten teknik bir konu olan gümrük vergileri genel kullanımdaki kavramlara da farklı anlamlar yüklediği için özel uzmanlık gerektiren bir uygulamaya dönüşmüştür. Hatta gümrük uyuşmazlıklarının büyük bir kısmı da gümrük mevzuatının yeteri kadar bilinmemesi veya yeteri kadar anlaşılabilmesi nedeniyle doğmaktadır. Gümrük uyuşmazlıklarının çözümü de diğer vergi uyuşmazlıklarının çözümüyle farklılık

göstermektedir. Buna göre gümrük uyuşmazlıklarının çözümünde idari çözüm yollarının tüketilmesi, bunlardan sonuç alınamaması halinde yargısal çözüm yollarına başvurulması zorunluluğu söz konusudur.

Çalışmada gümrük işlemlerinin vergilendirilmesi sürecinin nasıl olduğu ve gümrük idaresi ile yükümlüler arasında çıkan uyuşmazlıkların neler olduğu konuları anlatılarak, bu uyuşmazlıkların ne şekilde çözüme kavuşturulduğu hususlarının analiz edilmesi hedeflenmiştir. Bu kapsamda çalışmamızın ilk bölümünde öncelikle gümrük işlemlerinde kullanılan temel kavramlar incelenmiş, ardından gümrük işlemlerinin neler olduğu izah edilmiştir.

İkinci bölümde ilk olarak gümrük vergilerinin yapısı incelenmiştir. Buna göre; gümrük vergilerinin konusunun ne olduğu, verginin hangi olayla doğduğu, kimlerin gümrük vergisinin yükümlüsü olduğu, kıymetin gümrük vergileri bakımından önemi gibi konular izah edilmiş ayrıca gümrük vergileri bakımından muafiyet ve istisnalar üzerinde durulmuştur. İkinci bölümün diğer bir alt başlığı ise gümrük işlemlerinin vergilendirilmesi sürecidir. Bu kısımda; gümrük vergilerinin tarhi (ki bunun gümrük uygulamasında tahakkuk olduğunu ifade etmek gerekir), tebliği, verginin kesinleşmesi, teminat ve gümrük yükümlülüğünün sona ermesi konuları detaylı olarak işlenmiştir.

Çalışmanın üçüncü bölümündeysen, ilk kısımda gümrük vergileri uyuşmazlıklarının neler olabileceği ve bu uyuşmazlıkların nedenleri üzerinde durulmuştur. Ardından gümrük uyuşmazlıklarının çözüm yolları, idari ve yargısal çözümler başlıkları altında detaylı bir şekilde irdelenmiştir. Buna göre idari çözüm yolları olarak itiraz müessesesi, tahlil sonuçlarına itiraz, uzlaşma ve pişmanlık bildirim konuları dikkate alınmıştır. Yargısal çözümler kısmındaysa öncelikle görevli ve yetkili mahkemeler konusuna değinilmiş, ardından kimlerin hangi sürelerde nerelerde dava açabilecekleri izah edilerek bu davaların nasıl sonuçlar doğuracağı incelenmiştir. Ayrıca açılan davaların sonuçlarına karşı başvurulabilecek kanun yolları ele alınmıştır. Çalışma yapılan bir değerlendirme bölümü ile sonuçlandırılmıştır.

BİRİNCİ BÖLÜM

TEMEL KAVRAMLAR ve GÜMRÜK İŞLEMLERİ

Gümrük işlemlerinin vergilendirilme süreci incelenirken, gümrük uygulamasına ilişkin bazı temel kavramların bilinmesi de yararlı olacaktır. Bu bakımdan çalışmanın bu bölümünde önce bazı temel kavramların kısa açıklamalarına yer verilecek, ardından gümrük işlemlerinin tanımları yapılacaktır.

1. TEMEL KAVRAMLAR

Gümrük, hem hukuk, hem iktisat, hem de maliye bilimleri ile ilişki içerisinde olan, ayrıca kendine has teknik yönleri de bulunan bir uygulama dalıdır. Bu itibarla gümrüğün kendine özgü terimleri, deyimleri ve kavramları bulunmaktadır. Nitekim 4458 sayılı Gümrük Kanunu (Kanun)'nun¹ 3'üncü maddesinde ve yeri geldikçe Kanun'un diğer maddelerinin içinde birçok farklı kavram ve deyim tanımlanmıştır. Ayrıca, Gümrük Yönetmeliği'nde², Gümrük Uzlaşma Yönetmeliği'nde³ ve diğer gümrük mevzuatı içinde de birçok kavramın tanımları verilmiştir⁴. Bu bakımdan birçok kavramın gümrük için kendine has bir anlamı olduğu açıktır. Çalışmamızın bu bölümünde, çalışmanın ilerleyen kısımlarında sıklıkla karşılaştığımız veya gümrük vergileri için önem taşıdığı düşünülen kavram ve terimlerin kelime anlamlarına ve gümrük mevzuatı bakımından anlamlarına yer verilecektir.

1.1. Gümrük

Gümrük kavramının kökeni konusu tartışmalı olup hangi yabancı terimin karşılığı olduğu kesin olarak bilinmemektedir. Bir görüş kavramın ticaret anlamına

¹ 04.11.1999 tarih ve 23866 sayılı Resmî Gazete'de yayınlanmıştır.

² 07.10.2009 tarih ve 27369 (Mükerrer) sayılı Resmî Gazete'de yayınlanmıştır.

³ 27.08.2011 tarih ve 28038 sayılı Resmî Gazete'de yayınlanmıştır.

⁴ Bahadır Kır, Gümrük Uyuşmazlıklarının Alternatif Çözüm Yöntemleri, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Erciyes Üniversitesi, 2018, ss. 5.

gelen İtalyanca “*commercia*” veya Latince “*commercium*” kelimelerinden gelmiş olabileceğini, diğer bir görüş ise Yunanca “*kumerki*” kelimesinden değişerek bugünkü halini almış olabileceğini ileri sürmektedir⁵.

Türk Dil Kurumu (TDK)'nun internet sitesinde yer alan Güncel Türkçe Sözlük'te *gümrük* kelimesinin üç farklı anlamına yer verilmiştir. Buna göre *gümrük* “1. Bir ülkeye giren veya bir ülkeden çıkan mal ve eşya üzerinden alınan vergi; 2. Bu verginin alınması işlemiyle uğraşan devlet kuruluşu; 3. Sınır kapılarında denetim ve gözetim işlerinin yapıldığı yer” şeklinde tanımlanmıştır⁶. Türk Hukuk Lügatı'nda *gümrük* kavramı ise “Yabancı memleketlerden gelen ve kendi kanununda ve tarifelerinde yazılı esaslara göre rüsumata tâbi tutulan, bilûmum maddelerle şahısların, muayeneye tâbi tutulduğu hat ve mintikanın bütünü” şeklinde tanımlanmakta ve “Târife kanunlarına dayanarak memlekete giren eşyadan, muafiyetleri kanunla kabul edilenler müstesna; resim almak veya ayrıca bazı vergi ve resimleri toplamak ve ihraç olunan malların muayene ve kayıtlarını yapmak ve transit veya muvakkat kabul yolu ile memlekete gelen eşyanın muvakkaten ve emanetten resimlerini almak üzere teşkil edilen dairelere de” *gümrük* dendiği ifade edilmektedir⁷.

Orhan Hançerlioğlu'nun Ekonomi Sözlüğü'nde ise *gümrük* “Bir ülkeye giren ya da ülkeden çıkan mallardan alınan vergi... Gümrük işiyle uğraşan devlet dairesini ve *gümrük* muayenesi yapılan bölgeyi de dile getirir.” şeklinde tanımlanmıştır⁸. Ayrıca tüm bunlara ilave olarak, *gümrük* vergileri ile ilgili tüm konuları hükme

⁵ Mehmet Yıldırım, *Gümrük İşlemlerine Özgü Muhasebe Denetim Modeli*, Yayınlanmamış Doktora Tezi, Ankara Üniversitesi, 2006, ss. 4-5; Tayfun Ercan, *Türk Hukukunda Gümrük Kabahatleri*, Yayınlanmamış Doktora Tezi, İstanbul Ticaret Üniversitesi, 2016, ss. 6; Tayfun Ercan, *Türk Vergi Hukuku'nda ve Avrupa Birliği'nde Gümrük Vergisi Uyuşmazlıkları ve Analizi*, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Gazi Üniversitesi, 2009, ss. 3; Mustafa Asım Subaşı, *Gümrük İşlemlerinin Lojistik Maliyetlere Etkisi*, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Marmara Üniversitesi, 2009, ss. 3.

⁶ TDK Güncel Türkçe Sözlük, “*gümrük*”, http://www.tdk.gov.tr/index.php?option=com_gts&arama=gts&guid=TDK.GTS.5c80710f87a184.33700143, 07.03.2019.

⁷ Türk Hukuk Kurumu, *Türk Hukuk Lügatı* (3. Baskı), Başbakanlık Mevzuatı Geliştirme ve Yayın Genel Müdürlüğü, Ankara, 1991, ss. 106-107.

⁸ Orhan Hançerlioğlu, *Ekonomi Sözlüğü: Ekonomi Terimleri ve Ekonomi ile İlgili Ticaret ve Hukuk Terimleri* (5. Baskı), Remzi Kitabevi, İstanbul, 1993, ss. 147.

bağlayan mevzuat ve uygulamaların tamamı olarak tanımlanmaktadır⁹. Görüldüğü üzere *gümrük* kavramı, hem yurt içine sokulan eşya üzerinden alınan vergiyi, hem bu verginin alınması ile görevli kurumu/idareyi, hem bu verginin alındığı sınırdaki yeri/bölgeyi, hem de gümrük mevzuatını ifade etmektedir.

1.2. Dış Ticaret İşlemi

Ticaret, üretilmiş olan mal ve hizmetlerin belli bir bedel karşılığı tüketiciye ulaştırılmasına kadar yapılan faaliyetlerin tümü olarak tanımlanabilir. Ticaret, iç ve dış ticaret şeklinde ikiye ayrılmaktadır. Dış ticaret, ulusal sınırlar üzerinden mal ve sermaye akışını konu alır¹⁰. Dış ticaretin gerçekleştirilmesi sırasında karşılaşılan işlemlerse dış ticaret işlemleri olarak adlandırılır.

Dış ticaret işlemlerini, ithalat ve ihracat işlemleri oluşturmaktadır. Genel olarak dış ticaret işlemleri gerçekleştirilirken dört aşama söz konusu olmaktadır; ilk aşama hazırlık işlemleri, ikinci aşama taşıma ve sigortalama işlemleri, üçüncü aşama banka işlemleri ve son olarak gümrük işlemleri¹¹. Hazırlık aşaması, pazar araştırması yapılması, gerekiyorsa izin alınması, taraflar arasında anlaşma yapılması gibi alt süreçlerden oluşur. Taşıma ve sigortalama aşaması tarafların arasında maliyet ve risklerin paylaşılması ve ürünün nakli olarak özetlenebilir¹². Burada malların bir yerden başka bir yere sevki esnasında oluşabilecek hasarlar sigortalama ile güvence altına alınmaktadır¹³. Malların güvenli bir şekilde naklini takiben ödeme yükümlülüğü doğacaktır. Banka işlemleriyle yerine getirilen bu yükümlülük vergi kayıp ve kaçaklarının azaltılması açısından da önem arz etmektedir. Gümrük

⁹ Özgecan Gök, *Gümrük Vergisinden Kaynaklanan Uyuşmazlıklar*, Yayınlanmamış Doktora Tezi, Dokuz Eylül Üniversitesi, 2018, ss. 6.

¹⁰ Milli Eğitim Bakanlığı (MEB), *Muhasebe ve Finansman: Dış Ticaret Kavramları*, Milli Eğitim Bakanlığı, Ankara, 2011, ss. 3-4; Erkan Mustafa Üyümez, Raşit Gültekin, *Gümrük Denetimi: Türkiye Uygulamalarının Analizi*, Mehmet Akif Ersoy Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, 8, 14, 2016, ss. 345, <http://dergipark.gov.tr/makusobed/issue/19446/206977>, 28.02.2019.

¹¹ Ufuk Selen, *Gümrük İşlemleri ve Vergilendirmesi* (Güncellenmiş 9. Baskı), Ekin Kitabevi, Bursa, 2017, ss. 3.

¹² Ercan, *Türk Hukukunda...*, ss. 12-14.

¹³ MEB, a.g.e, ss. 9-10.

işlemleri aşaması ise gümrük beyannamesinin hazırlanması-teslimi-kabulü, malın ve belgelerin muayenesi ve kapatma işlemlerinden oluşmaktadır¹⁴.

1.3. Gümrük Vergileri

Gümrük vergileri, bir ülkeye giren yabancı mallardan veya bir ülkeden çıkan yerli mallardan, mallar gümrükten geçerken devlet tarafından alınan vergilerdir¹⁵. Genellikle ithal mallara uygulanmakla birlikte, ihracı sakıncalı görülen mallara uygulandığı da olur¹⁶. Gümrük vergileri, dünyanın en eski ve en yaygın vergilerden biridir¹⁷. Nitekim Adam Smith de gümrük vergilerinin harcama vergilerinden çok daha eski bir tarihinin olduğunu belirtmekte, hatta bazı yazarlar gümrük vergilerinin İngilizce’de gelenek anlamındaki “customs” kelimesi ile ifade edilmesinin sebebini, alışılmış yani geleneksel bir vergi olmasına bağlamaktadırlar¹⁸. Gümrük vergilerine belirli bir medeniyet seviyesine ulaşan ilk çağ doğu kültürlerinde rastlandığı bilinmektedir, örneğin Eski Mısır’da alım-satım üstünden alınan bir vergi bulunmadığı halde, ithalat ve ihracattan gümrük vergisi alınmaktaydı¹⁹. Bu döneme kadar gümrük vergileri, köprü, liman, pazar ve su yolu gibi yapılardan yararlananlardan alınan bir geçiş ücreti ya da ticareti korumak amacıyla alınan bir bedel niteliği taşımış olsa da; zamanla eşyaların ülke sınırlarında gerçekleşen

¹⁴ Ercan, Türk Hukukunda..., ss. 13-14.

¹⁵ Cevdet Bozkurt, *Yatırım Teşvik Belgesine İstinaden Gümrük Vergisi Muafiyeti Kapsamında Makine ve Teçhizat İthalatı*, Mali Çözüm Dergisi, 134, 2016, ss. 195,

http://archive.ismmmo.org.tr/docs/malicozum/134malicozum/015_Cevdet_BOZKURT.pdf, 06.03.2019; Hançerlioğlu, a.g.e., ss. 148-149; Halil Seyidoğlu, *Uluslararası İktisat Teori Politika ve Uygulama* (Geliştirilmiş 15. Baskı), Güzem Can Yayınları, İstanbul, 2003, ss. 132; Kır, a.g.e., ss. 7-8.

¹⁶ Hançerlioğlu, a.g.e., ss. 148-149.

¹⁷ Hançerlioğlu, a.g.e., ss. 148-149; Veli Kargı, Tacim Yaygır, *Küreselleşme ve Gümrük Vergisi*, ss. 6, https://www.google.com/url?sa=t&rct=j&q=&esrc=s&source=web&cd=2&cad=rja&uact=8&ved=2ahUKEwjX6Lugut3gAhUi2uAKHX8qDWYQFjABegQIBRAC&url=http%3A%2F%2Fapbs.mersin.edu.tr%2Ffiles%2Fvelikargi%2FPublications_019.pdf&usq=AOvVaw3QeZt1QUPB-ubvcayY2UaV, 28.02.2019; Seyidoğlu, a.g.e., ss. 132.

¹⁸ Kargı ve Yaygır, *Küreselleşme ve Gümrük Vergisi*, ss. 6.

¹⁹ Hatice Palaz Erdemir, Ramazan Gökbunar, *Efes Gümrük Yazıtında Gümrük Vergileri*, Gazi Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, 9, 1, 2007, ss. 228, <http://dergipark.gov.tr/gaziuiibfd/issue/28333/301120>, 28.02.2019.

dolaşımına, herhangi bir idarî hizmetin karşılığı olmaksızın, uygulanan bir vergi halini almıştır²⁰.

Gümrük Kanunu'nun 3'üncü maddesinin birinci fıkrasının 8'inci bendinin (a) alt bendinde *gümrük vergileri* deyiminin “*İlgili mevzuat uyarınca eşyaya uygulanan ithalat vergilerinin ya da ihracat vergilerinin tümünü*” ifade ettiği belirtilmiş; yine aynı fıkranın 9'uncu bendinde *ithalat vergileri* deyiminin: “*a) Eşyanın ithalinde ödenecek gümrük vergisi ile diğer eş etkili vergiler ve mali yükleri, b) Tarım politikası veya tarım ürünlerinin işlenmesi sonucu elde edilen bazı ürünlere uygulanan özel düzenlemeler çerçevesinde ithalatta alınacak vergileri ve diğer mali yükleri*” ifade ettiği, 10'uncu bendinde ise *ihracat vergileri* deyiminin: “*a) Eşyanın ihracatında ödenecek gümrük vergisi ile diğer eş etkili vergiler ve mali yükleri, b) Tarım politikası veya tarım ürünlerinin işlenmesi sonucu elde edilen bazı ürünlere uygulanan özel düzenlemeler çerçevesinde ihracatta alınacak vergileri ve diğer mali yükleri*” ifade ettiği belirtilmiştir.

Gümrük vergileri, devlete gelir sağlama amacından ziyade yurtiçi üreticileri yabancıların rekabetinden korumayı amaçlamaktadır²¹. Bu, son dönemde sayıları artan gümrük birlikleri ve serbest ticaret anlaşmalarının da etkisiyle, birçok ülkenin gümrük vergilerinin toplam vergi hasılatı içindeki payının azalışından anlaşılacaktır²². Bu kapsamda devletin gelir elde etme amacının olmaması nedeniyle, gümrük vergisinin teknik anlamda vergi olarak nitelendirilemeyeceği görüşü ileri sürülmüş olsa da, gümrüğün teknik anlamda bir vergi olduğu yönündeki

²⁰ Gök, Ö., a.g.e., ss. 6-11.

²¹ Gökhan Terzi, *Dış Ticarete Tek ve Maktu Vergi Uygulaması*, Mali Çözüm Dergisi, 143, 2017, ss. 93-102, http://archive.ismmmo.org.tr/docs/malicozum/143malicozum/06-Gokhan_TERZI.pdf, 01.03.2019; Mircan Yıldız Tokatlıoğlu, *Türkiye'de Dış Ticaretin Vergilendirilmesi ve Avrupa Birliği*, Akdeniz Üniversitesi İİBF Dergisi, 10, 2005, ss. 48, https://www.google.com/url?sa=t&rct=j&q=&esrc=s&source=web&cd=1&ved=2ahUKEwiwxtOG0d_gAhUD1uAKHd9PD6EQFjAAegQIBhAC&url=http%3A%2F%2Fwww.acarindex.com%2Fdosyalar%2Fmakale%2Facarindex-1423868847.pdf&usq=AOvVaw2eKMT3jLwRjacnAcRjF8yT, 01.03.2019; Özhan Uluatam, *Gümrük Vergilerimizin Koruyuculuğu Üzerine Bir Deneme*, Ankara Üniversitesi SBF Dergisi, 25, 1, 1970, ss. 185, <http://dergipark.gov.tr/download/article-file/37020>, 15.03.2019.

²² Kargı ve Yaygır, *Küreselleşme ve Gümrük Vergisi*, ss. 6.

görüş daha çok kabul görmektedir²³. Öte yandan gümrük vergisi dendiğinde, daha ziyade, ithalata uygulanan gümrük vergileri akla gelmektedir²⁴.

Gümrük Kanunu'nda ilgili mevzuat uyarınca eşyaya uygulanan ithalat ya da ihracat vergilerinin tümü olarak ifade edilen gümrük vergileri, Gümrük Uzlaşma Yönetmeliği'nin ekinde yer alan tabloda ise aşağıdaki şekilde sayılmıştır²⁵:

- Gümrük Vergisi
- İlave Gümrük Vergisi
- Tek ve Maktu Vergi
- Dampinge Karşı Vergi
- Subvansiyona Karşı Telafi Edici Vergi
- Katma Değer Vergisi
- Özel Tüketim Vergisi
- Ek Mali Yükümlülük
- Toplu Konut Fonu
- Tütün Fonu
- Ek Fon
- Kaynak Kullanımını Destekleme Fonu (KKDF)
- Çevre Katkı Payı

²³ Gök, Ö., a.g.e., ss. 6-11.

²⁴ Ercan, Türk Vergi Hukuku'nda..., ss. 3-5; Canatay Hacıköylü, *İthalat Sırasında Ödenen Vergiler ve Diğer Mali Yükümlülükler: Türkiye ve Cep Telefonu İthalatı*, Aksaray Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, 7, 2, 2015, ss. 23, <http://dergipark.gov.tr/aksarayiibd/issue/22544/240910>, 28.02.2019.

²⁵ Ersin NAZALI, *Vergi, Gümrük ve Sosyal Güvenlik Uyuşmazlıkları (İnceleme ve Davalar)*, Adalı Danışmanlık, İstanbul, 2017, ss. 294-300

- Telafi Edici Vergi (İhracat)
- TRT Bandrol Ücreti(Ticari olmayan eşya için)

1.4. Gümrük Kıymeti

Bir eşyaya ilişkin *gümrük kıymeti*, gümrük tarifesinin veya tarife dışı düzenlemelerin uygulanabilmesi için Gümrük Kanunu ve ilgili mevzuat hükümleri kapsamında tespit edilen değerdir²⁶. Gümrük Kanunu'nda *gümrük kıymeti* deyimini, advalorem vergiler bakımından, vergi hukukundaki matrah kavramının yerine kullanılmaktadır; buna göre gümrük vergisi, ilgili eşyanın kıymeti üzerinden hesaplanmaktadır²⁷. Kanun'un 24'üncü maddesinin birinci fıkrasında, advalorem tarife bakımından, ithal eşyanın gümrük kıymetinin satış bedeli olduğu ifade edilmiştir. Aynı fıkrada satış bedelinin fiilen ödenen veya ödenecek fiyat olduğu belirlenmiştir.

1.5. Gümrük Tarifesi

Dış ticarete konu olan malların çokluğu nedeniyle, eşyanın cinsi ve menşei ülkesine göre vergi oranlarını belirlemek ve bunu doğru bir şekilde uygulamak oldukça güçtür. Bu nedenle uluslararası tasnife²⁸ uygun gümrük tarifeleri ile vergileme yapılmaktadır. Yapılan anlaşmalar ile vergi uygulanacak eşyanın özellikleri bu konuda önem arz etmektedir²⁹. Gümrüklerde uygulanan vergi sistemi³⁰ de denilen *gümrük tarifesi*, uluslararası ticarete yabancı menşeli mallar bir ülkeye

²⁶ MEB, a.g.e, s. 7; Seyidoğlu, a.g.e., ss. 132-133.

²⁷ Halil Murat Fındık, *Gümrük Uyuşmazlıklarında Uzlaşma Müessesesi*, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Çağ Üniversitesi, 2016, ss. 36.

²⁸ Gümrük işlemlerinde tüm ülkeler, aynı cins mal için aynı kodları kullanmakta, böylece, belirli bir tarife kodu dünyanın her ülkesinde aynı malı ifade etmektedir. Bu sınıflandırma 1950'de Brüksel'de Gümrük İşbirliği Konseyi (sonradan Dünya Gümrük Örgütü –WCO- adını almıştır) kurulurken hazırlanmış ve Türkiye tarafından da Türk Gümrük Tarife Cetveli olarak kabul edilmiştir. Yıldırım, a.g.e., ss. 17-19.

²⁹ Ercan, Türk Vergi Hukuku'nda..., ss. 15; Fındık, a.g.e., ss. 38-39; Kır, a.g.e., ss. 50.

³⁰ Mahfi Eğilmez, *Tarife Dışı Engeller*, <https://www.mahfiegilmez.com/2012/11/tarife-ds-engeller.html>, 01.03.2019.

girerken, hangi cinsteki malın hangi matrah üzerinden ve hangi oranda vergiye tabi olacağını gösteren bir listedir³¹.

Eşyanın kolaylıkla bu liste içinde bulunabilmesi için analitik ve alfabetik sınıflandırmalar yapılabilir³². Vergi matrahı bakımından gümrük tarifelerinin advalorem, spesifik ve karma olmak üzere üç türü mevcuttur³³. Türkiye’de üç tarife de kullanılsa da, advalorem esaslı tarife daha yaygın bir şekilde uygulanmaktadır. Öte yandan ABD her üç tarifeyi birden, AB ise advalorem tarifeyi uygulamaktadır. Advalorem tarife, ithal edilen eşyanın kıymeti üzerinden uygulanmaktadır. Eşyanın kıymetinin esas alınması vergilemede bir adalet sağlasa da malın kıymetinin tespitindeki zorluklar ile fatura değerinin düşük gösterildiği durumların çokluğu advalorem tarifelerin uygulanmasını zorlaştırmaktadır. Spesifik tarife ise belirli bir fiziki miktar üzerinden alınacak verginin yine fiziki miktar olarak gösterildiği bir tarifedir. Matrahın tespiti; eşyanın ölçümü, sayılması veya tartımına dayalıdır. Bu tarifede vergi, miktara göre alındığından vergide adalet tam olarak sağlanamamaktadır. Karma tarifede ise hem advalorem, hem de spesifik tarife birlikte uygulanmaktadır³⁴.

Gümrük Kanunu’nda gümrük tarifesinin tanımının yapılması yerine kapsamının belirlenmesi yoluna gidilmiştir. Kanun’un 15’inci maddesinin üçüncü fıkrasında gümrük tarifesinin,

- a) Türk Gümrük Tarife Cetveli (TGTC)’ni,
- b) TGTC’ne dayanan veya bu cetvele alt açılımlar ekleyen diğer cetvelleri,

³¹ Ercan, Türk Vergi Hukuku’nda..., ss. 15; Hançerlioğlu, a.g.e., ss. 147; Raşit Gültekin, *Türkiye’de Dış Ticaretten Alınan Vergiler ve Eş Mali Yükümlülükler*, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Edirne Trakya Üniversitesi, 2008, ss. 137-138; Kır, a.g.e., ss. 50-51; Seyidoğlu, a.g.e., ss. 132-133; Türk Hukuk Kurumu, a.g.e, ss. 107.

³² Ercan, Türk Vergi Hukuku’nda..., ss. 15.

³³ Hüseyin Altıntaş, *Gümrük Vergilerinin Yapısının, Türkiye Gümrük ve Avrupa Gümrük Mevzuatı Çerçevesinde Karşılaştırılması*, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Dumlupınar Üniversitesi, 2018, ss. 51-53; Ercan, Türk Vergi Hukuku’nda..., ss. 16; Fındık, a.g.e., ss. 38.

³⁴ Altıntaş, a.g.e., ss. 51-53; Ercan, Türk Vergi Hukuku’nda..., ss. 16-17; Fındık, a.g.e., ss. 38.

- c) Türk Gümrük Tarifesi'nin kapsadığı eşyaya uygulanacak; gümrük vergi oranlarını, tarım politikasıyla bağlantılı özel düzenlemeler çerçevesinde alınan ithalat vergilerini,
- d) Türkiye'nin bazı ülke/ülke grupları ile yaptığı anlaşmalarda yer alan tercihli tarife uygulamalarını,
- e) Türkiye tarafından bazı ülkelere, ülke gruplarına veya toprak parçalarına tek taraflı olarak tanınan tercihli tarife uygulamalarını,
- f) İthalat vergilerinde, bazı eşyaya şartlı olarak uygulanacak muafiyet veya indirim uygulamalarını,
- g) Bunların dışında kalan diğer tarife uygulamalarını,

kapsadığı belirtilmektedir.

Türk Gümrük Tarife Cetveli'nin, Gümrük Yönetmeliği'nin 32'nci maddesinin birinci fıkrasının (n) bendinde “Eşyanın cins ve niteliklerine göre sistematik bir şekilde numaralandırılarak sınıflandırıldığı ve 474 sayılı Gümrük Giriş Tarife Cetveli Hakkında Kanunda yer alan gümrük vergisi oranlarının gösterildiği Bakanlar Kurulunca kabul edilen cetveli”ni ifade ettiği belirtilmiştir. Gümrük Giriş Tarife Cetveli Hakkında Kanun ile ithal edilecek eşyaya uygulanacak gümrük vergisi oranları belirlenmiş, gerekli hallerde yapılacak değişiklikler konusunda da Cumhurbaşkanı'na yetki verilmiştir. Verilen yetkiye istinaden belirlenen vergi oranları her yıl Cumhurbaşkanlığınca “İthalat Rejim Kararına Ek Karar” şeklinde yayımlanarak yürürlüğe girmektedir³⁵.

474 sayılı Gümrük Giriş Tarife Cetveli Hakkında Kanun³⁶ (GGTCHK)'un 1'inci maddesinde “cetvelde yer alan eşyaların pozisyonlarını, alt tarife pozisyonlarını ve bunlara ait sayısal kodları, bölüm, fasıl ve alt tarife pozisyon notlarını ve Armonize Sistemin yorumuna ait genel kuralları genişletmeye, açmaya, değiştirmeye ve bunlara ilişkin usul ve esasları belirlemeye” Cumhurbaşkanı'nın yetkili olduğu düzenlenmiştir³⁷. Cumhurbaşkanı, eşyaların gümrük vergilerinin had

³⁵ Kır, a.g.e., ss. 50-52.

³⁶ 25.05.1964 tarih ve 11711 sayılı Resmi Gazete'de yayınlanmıştır.

³⁷ GGTCHK, m. 1/2.

ve nispetlerini artırmaya ve azaltmaya, bunlara ilişkin gerekli değişiklikleri yapmaya, bu değişikliklerin uygulanmasına ilişkin esasları belirlemeye de yetkilidir³⁸. Bu kapsamda istatistik pozisyonlara bölünmüş Türk Gümrük Tarife Cetveli her yıl Cumhurbaşkanınca yayınlanan bir karar ile belirlenmektedir³⁹; bu cetvelde yer alan oranlar uygulamada geçerli olan gümrük vergileridir⁴⁰.

1.6. Eşyanın Menşei

Menşe, bir şeyin çıktığı ya da üretildiği yer anlamına gelmektedir⁴¹. Menşe işareti veya menşe şehadetnamesi ise üzerine konulduğu bir malın nerede yapıldığını gösteren belge veya araç anlamına gelmektedir⁴². TDK Güncel Türkçe Sözlük'te ise menşenin eş anlamlısı köken kelimesine yer verilmiştir. Buna göre köken kelimesi “1. Bir şeyin çıktığı, dayandığı temel, biçim, neden veya yer, menşe; 2. Soy, asıl; 3. Ticaret bir malın üretildiği veya yapıldığı, alındığı, getirildiği yer, menşe, orijin” anlamlarına gelmektedir⁴³.

Dış ticarete konu olan eşyaya uygulanan gümrük vergileri, anti dumping uygulamaları veya yerel ekonomiyi koruyucu tedbirler, eşyanın kökenine göre farklılaşmaktadır. Bu bakımdan eşyanın menşenin belirlenmesi önem taşımaktadır⁴⁴. Bir eşyanın tabi olduğu vergiler ve gümrük işlemleri, tercihli ve tercihli olmayan

³⁸ GGTCHK, m. 2/2.

³⁹ 27.12.2018 tarih ve 516 sayılı Cumhurbaşkan Kararnamesi ekinde İstatistik Pozisyonlara Bölünmüş Türk Gümrük Tarife Cetveli yayınlanmış olup, bu cetvel 2019 yılı boyunca yürürlükte olacaktır.

⁴⁰ Gültekin, a.g.e., ss. 139.

⁴¹ Altıntaş, a.g.e., ss. 53-54; Orhan Atalay, *Gümrük Uygulamalarında Karşılaşılan Sorunlar, Vergi Kayıpları ve Çözüm Önerileri*, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Süleyman Demirel Üniversitesi, 2017, ss. 34; Cevdet Bozkurt, *Menşe Kavramı ve Menşe Kazanma Kriterlerinin İlgili Mevzuat Işığında Değerlendirilmesi*, Mali Çözüm Dergisi, 104, 2011, ss. 150-151, <http://archive.ismmmo.org.tr/docs/malicozum/104malicozum/9%20cevdet%20bozkurt.pdf>, 14.03.2019; Hançerlioğlu, a.g.e. ss. 243; Fındık, a.g.e., ss. 42; Kır, a.g.e., ss. 10.

⁴² Hançerlioğlu, a.g.e. ss. 243; Şahin, A., *Gümrük Mevzuatı Uygulamaları*, 27.02.2014, ss. 8, http://bugunder.org/yuklenenler/1_d_0_icerik_1903_1495798973_3.pdf, 06.03.2019; Türk Hukuk Kurumu, a.g.e., ss. 228.

⁴³ TDK Güncel Türkçe Sözlük, “köken”, http://www.tdk.gov.tr/index.php?option=com_gts&arama=gts&guid=TDK.GTS.5ca47d2085f104.27194120, 03.04.2019.

⁴⁴ Altıntaş, a.g.e., ss. 53-54; Atalay, a.g.e., ss. 34, Bozkurt, C., *Menşe Kavramı...*, ss. 149; Fındık, a.g.e., ss. 42.

menşe kurallarının hangisinden yararlandığına göre değişmektedir. Tercihsiz menşe kuralları; “en çok kayırılan ülke”⁴⁵ kuralı kapsamında Dünya Ticaret Örgütü (DTÖ)’ne üye ülkelere tavizli vergi uygulanabilmesini sağlayan kurallardır. Bu kurallar DTÖ üyesi ülkelere gelen eşya için, ülke ayrımı yapılmaksızın uygulanır. Tercihli menşe kurallarıysa, “en çok kayırılan ülke” kuralına uyulmaksızın, esasları özel anlaşmalarla belirlenen kurallardır. Buna göre devletler, anlaşmalarla aralarındaki ticarete tavizli vergi oranlarından daha düşük gümrük vergileri uygulayabilmektedirler. Tercihli tarifeden yararlanacak eşya için eşyanın hangi ülkede üretildiğini gösteren Menşe Şahadetnamesi gibi belgelerin⁴⁶ bulunması gerekmektedir⁴⁷.

Gümrük Kanunu’nun 18’inci maddesinin birinci fıkrasında “*tümüyle bir ülkede elde edilen veya üretilen eşya, o ülke menşelidir*” hükmü yer almaktadır⁴⁸. Hâlbuki bir eşyanın üretim süreci birden çok ülkeyi kapsayabilmektedir. Bu nedenle eşyanın menşenin belirlenmesi gerekmektedir. İşte bu durum Kanun’un 19’uncu maddesinde “*üretimi birden fazla ülkede gerçekleştirilen eşyanın bir ülke menşeli sayılabilmesi için, o ülkede yeni bir ürün imal edilmesi veya imalatın önemli bir aşamasının ve ekonomik yönden gerekli görülen en son esaslı işçilik ve eylemin o ülkede bu amaçla donatılmış işletmelerde yapılması gerekir*” hükmüyle kurala bağlanmıştır⁴⁹. Ayrıca Gümrük Yönetmeliği’nin 33’üncü maddesinde Kanun hükmüne paralel bir düzenlemeye yer verilmiş, takip eden maddelerde tekstil ürünlerinin ve diğer ürünlerin menşenin belirlenmesine ilişkin detay düzenlemeler yapılmıştır.

⁴⁵ En çok kayırılan ülke kuralı (*most favored Nation rule*): Bu kurala göre DTÖ üyesi ülkeler ticaret yaptıkları ülkeler arasında ayırım yapamazlar. Herhangi bir üye ülkenin kayırılması halinde diğer tüm DTÖ üyelerine de aynı uygulamanın yapılması gerekir. Ömer Faruk Batirel, *Dünya Ticaret Örgütü Üyeliği, Dış Ticaret Vergileri ve Türkiye Uygulaması*, Journal of Life Economics, 3, 4, 2016, ss. 1-8, <http://dergipark.gov.tr/jlecon/issue/29435/315286>, 28.02.2019.

⁴⁶ Eşyanın menşenin tespiti için kullanılacak belgeler; Menşe Şahadetnamesi, EUR.1 / EURO. MED Dolaşım Belgesi, Form A Belgesi, Fatura Beyanı, A TR Dolaşım Belgesi, Tedarikçi Beyanı ve INF 4 Bilgi Formu olarak sayılabilir. Detaylı bilgi için bkz. Atalay, a.g.e., ss. 34-40.

⁴⁷ Atalay, a.g.e., ss. 34; Bozkurt, C., Menşe Kavramı..., ss. 150-152.

⁴⁸ Buna “doğrudan menşe kazanım” esasları da denmektedir. Buna göre bir ülkenin sahip olduğu kaynaklardan elde edilen eşyalar, ilgili ülke menşeli olmaktadır. Fındık, a.g.e., ss. 42-43.

⁴⁹ Buna ise “dolaylı menşe kazanımı” denmektedir. Buna göre birden fazla ülkede üretimi yapılan eşyalar, esas dönüşümün sağlandığı ülke menşeli olmaktadır. Fındık, a.g.e., ss. 42-43.

1.7. Gümrük Rejimi

Gümrük rejimi, gümrük bölgesine giren veya gümrük bölgesinden çıkan eşyanın hareket şeklini belirleyen işlemlere ilişkin süreçler olarak tanımlanabilir⁵⁰. Gümrük Kanunu'nun 3'üncü maddesinin birinci fıkrasının 15'inci bendi hükmüne göre gümrük rejiminin çeşitleri; serbest dolaşıma giriş rejimi, transit rejimi, gümrük antrepo rejimi, dâhilde işleme rejimi, gümrük kontrolü altında işleme rejimi, geçici ithalat rejimi, hariçte işleme rejimi ve ihracat rejimi şeklindedir. Takip eden bent hükmü kapsamındaysa gümrük beyanında bulunmak, belirlenen usul ve esaslar çerçevesinde eşyanın bir gümrük rejimine tabi tutulması talebinde bulunulması anlamına gelmektedir. Nitekim bu hükme paralel olarak, Kanun'un 58'inci maddesinin ilk fıkrasında "*bir gümrük rejimine tabi tutulmak istenen eşya, bu rejime uygun şekilde yetkili gümrük idaresine beyan edilir*" hükmü yer almaktadır. Gümrük Kanunu beşi⁵¹ şartlı muafiyet rejimi kapsamında olan sekiz gümrük rejimi öngörmektedir⁵².

1.8. Gümrük Uyuşmazlığı

Hukuki anlamda uyuşmazlık, ihtilaf, davalasma veya bir konu üzerinde birbirinden farklı görüşlerin olması nedeniyle anlaşmazlığa düşülmesi, çıkar çatışması olarak tanımlanabilir. Hukuki olarak uyuşmazlık; iki hukuk öznesi arasında bir borcun, hakkın, ödevin ve bir hukuki durumun üzerinde ortaya çıkan anlaşmazlık olarak ifade edilebilir⁵³. Gümrük uyuşmazlığı ise gümrük idaresiyle gümrük işlemine tabi eşyanın sahibi arasında, mevzuatın farklı yorumlanmasından kaynaklanan

⁵⁰ Ercan, Türk Vergi Hukuku'nda..., ss. 27; Ercan, Türk Hukukunda..., ss. 18.

⁵¹ Bu rejimler; transit, antrepo, şartlı muafiyet sistemi kapsamında dâhilde işleme, gümrük kontrolü altında işleme, geçici ithalat olarak sayılabilir. Diğer rejimler ise serbest dolaşıma giriş rejimi, ihracat rejimi ve hariçte işleme rejimidir.

⁵² Cahit Yerci, *Şartlı Muafiyet Rejimlerine Genel Bir Bakış (İdarenin Bir Uygulamasına Farklı Yaklaşım)*, Vergi Sorunları Dergisi, 312, 2014, ss. 1-2, <http://www.vergisorumlari.com.tr/makale/sartli-muafiyet-rejimlerine-genel-bir-bakis--idarenin-bir-uygulamasina-farkli-yaklasim-/5386>, 06.03.2019.

⁵³ Ayşe Gök, *Gümrük Vergileri Uyuşmazlıkları ve Çözüm Yolları*, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Celal Bayar Üniversitesi, 2015, ss. 116-119; Bahadır Kır, *Gümrük Uyuşmazlıklarının Alternatif Çözüm Yöntemleri*, Cumhuriyet Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi, 19, 2, 2018, ss. 90, <http://dergipark.gov.tr/cumuiibf/issue/40744/410997>, 28.02.2019; Turgut Candan, *Vergi Uyuşmazlıklarının Yargı Yoluyla Çözümü*, <https://turgutcandan.com/2016/03/30/vergi-uyusmazliklarinin-yargi-yoluyla-cozumu/>, 01.03.2019.

ihtilafa denmektedir⁵⁴. İlgililerle gümrük idaresi arasındaki uyuşmazlıklar geniş anlamda gümrük işlemlerinden, dar anlamdaysa gümrük vergilerinden kaynaklanmaktadır⁵⁵. Gümrük uyuşmazlıklarına örnek olarak; gümrük kıymeti konusundaki uyuşmazlıklar, eşyanın menşesine ilişkin uyuşmazlıklar, gümrük tarifesinin belirlenmesine ilişkin uyuşmazlıklar, istisna ve muafiyet şartlarının ihlalden kaynaklanan uyuşmazlıklar, şartlı muafiyet rejimlerinden yararlanıldığı durumlarda kurallara uyulmamasından doğan uyuşmazlıklar, mevzuata uyulmamasına ilişkin uyuşmazlıklar ve diğer uyuşmazlıklar verilebilir⁵⁶.

2. GÜMRÜK İŞLEMLERİ

Daha önce ifade edildiği üzere gümrük işlemleri, dış ticaret işlemlerinin son aşamasını oluşturmaktadır. Genel itibarıyla gümrük işlemleri, Türkiye Gümrük Bölgesi'ne eşya giriş ve çıkışına ilişkin kurallara uygun olarak yapılan işlemler ile bu işlemlere taraf olan diğer kişilerin gerçekleştirdiği işlemler olarak tanımlanabilir⁵⁷. Gümrük işlemleri, farklı cins ve türdeki değer, madde veya ürün şeklindeki eşyaya, gümrük idaresi tarafından belirlenen bir işlemle ya da kullanım şekli tayiniyle başlayan ve gümrük vergilerine ilişkin yükümlülüğün ortadan kalkması ile sonuçlanan bir dizi fiili ve şekli eylemden oluşmaktadır. Bir eşyayı gümrükten geçirmek isteyen kişiler, yapılacak kontrol ve denetimlere tabi olacaklar, tahakkuk edecek tüm vergi ve benzeri yükümlülükler ile ücretleri ödemeleri veya teminata bağlamaları gerekecek, ayrıca mevzuat gereği yapılması gereken her türlü işlemi gerçekleştireceklerdir⁵⁸. Öte yandan gümrük idaresi tarafından ilgili kişilere ilişkin olarak mevzuat gereği yapılan idari işlemleri de, geniş anlamda, gümrük işlemleri

⁵⁴ Fındık, a.g.e., ss. 2; Mehmet Ülkü, *Gümrük Vergisi Uyuşmazlıklarının İdari Aşamada Çözüm Yolları ve Vergi Usul Kanunu'nda Düzenlenen İdari Çözüm Yolları ile Karşılaştırılması*, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Gazi Üniversitesi, 2015, ss. 28; Şuheda Barlas, *Gümrük Uyuşmazlıkları*, 30.11.2011, <https://www.dunya.com/kose-yazisi/gumruk-uyusmazliklari/11620>, 19.03.2019.

⁵⁵ Fındık, a.g.e., ss. 2-3.

⁵⁶ Barlas, a.g.m.; Gök, A., a.g.e., ss. 116-119.

⁵⁷ Ercan, *Türk Hukukunda...*, ss. 12-14; Subaşı, a.g.e., ss. 5-6.

⁵⁸ Suat Gürsoylu, *Yetkilendirilmiş Yükümlü Statüsü Uygulaması, Gümrük İşlemleri ve Tedarik Zinciri Süreçlerine Etkisi*, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Maltepe Üniversitesi, 2018, ss. 3-4; Üyümez ve Gültekin, a.g.m., ss. 344.

arasında değerlendirmek gerekmektedir⁵⁹. Aşağıdaki b6l6mlerde g6mr6k b6lgesinde karşılaşılan işlemlerden bahsedilecektir.

2.1. G6mr6k Beyanı

G6mr6k beyanı, mevcut kurallara uygun olarak, eşyanın bir g6mr6k rejimine tabi tutulmasının istenmesidir⁶⁰. G6mr6k beyanıyla; ger6ekleştirilen dış ticaret işlemlerinin yasal hale gelmesi i6in devletin bilgilendirilmesi, bu işlemlerden doğan mali y6klerin hesaplanarak 6denmesi veya teminata bağlanması, eşyanın g6mr6k b6lgesi i6inde dolaşabilmesini sağlayacak g6mr6k rejimlerinin 6alıştırılması ama6lanmaktadır.

G6mr6k beyanı eşya sahibi tarafından, yazılı, s6zl6 veya bilgisayar veri işleme tekniği yollarından biriyle yapılabileceği gibi, başka herhangi bir yolla da yapılabilmektedir⁶¹. Eşyanın tabi olacağı g6mr6k rejimine ilişkin h6k6mlerin uygulanabilmesi i6in gereken t6m belgeler beyannameye eklenir⁶². Beyannameye eklenmesi gereken belgelere 6rnek olarak orijinal fatura, ithal eşyasına ait kıymet bildirim formu, konişmento veya y6k senedi, navlun faturası ve/veya sigorta poli6esi, dolaşım belgeleri g6sterilebilir⁶³. T6m şartları sağlayan beyannameler, ilgili eşyanın g6mr6ęe sunulmuş olması durumunda tescil edilirler⁶⁴. Tescil edilen beyanname, ait olduğu eşyanın vergileri ve para cezalarından dolayı taahh6t niteliğinde beyan sahibini bağlar ve vergilerin tahakkukuna esas tutulur⁶⁵.

⁵⁹ Osman Sariaslan, *G6mr6k Uyuşmazlıklarında İdari İşlemlerin Nitelendirilmesi Sorunu: Hak Arama H6rriyeti Kapsamında M6lkiyet Hakkının 6z6ne İlişkin Sakıncalar*, Uyuşmazlık Mahkemesi Dergisi, 6, 11, 2018, ss. 349, <http://www.dergi.uyuşmazlik.gov.tr/MakListeleme/23>, 28.02.2019.

⁶⁰ G6mr6k Kanunu, m. 58/1.

⁶¹ G6mr6k Kanunu, m. 59/1.

⁶² G6mr6k Kanunu, m. 60/2-a.

⁶³ Selen, a.g.e., ss. 57-58

⁶⁴ G6mr6k Kanunu, m. 61/1.

⁶⁵ G6mr6k Kanunu, m. 61/3.

Gerektiğinde⁶⁶, beyan sahibinin talebiyle, beyannamede düzeltme yapılmasına gümrük idareleri tarafından izin verilir⁶⁷. Gümrük Kanunu'nun 63'üncü maddesi gereğince, yükümlünün talebi üzerine beyannamede düzeltme yapılabilmesi için yapılacak düzeltmenin başka bir eşyanın beyanı sonucunu doğurmaması şarttır. Bu şartın gerçekleşmesine rağmen mezkûr maddenin (a), (b) ve (c) bentlerinde sayılan durumlar söz konusu ise yine beyannamede düzeltmeye izin verilmez. Bir eşya yanlışlıkla beyanname konusu olan gümrük rejimine tabi tutulmuşsa veya beyan edildiği rejime tabi tutulması artık mümkün değilse, gümrük idareleri, beyan sahibinin talebi üzerine, tescil edilmiş bir beyannameyi iptal edebilirler; ancak, eşyanın muayene edileceği bildirilmiş ise muayene sonucu alınmadan iptal talebi kabul edilmez⁶⁸.

Gümrük beyannameleri, gümrük idareleri ile entegre bir program aracılığıyla mükellef tarafından gece yarısı, gündüz, mesai saatlerinde ya da mesai harici olması fark etmeksizin günün herhangi bir zamanında mükellefin ofisinde, işyerinde ya da gümrük idaresince hazırlanmış olan veri giriş salonlarında doldurularak tescil edilir. Mükellefin beyanname doldurması ve tescil işlemi sırasında gümrük idaresinin herhangi bir dahli yoktur. Bu husus Ticaret Bakanlığınca (mülga Gümrük Müsteşarlığı) hazırlanan BİLGE (Bilgisayarlı Gümrük Etkinlikleri) Kullanıcı Kılavuzu'nun 93'üncü sayfasında; "6. TCGB(Türkiye Cumhuriyeti Gümrük Beyannamesi) Tescili" başlığı altında "yükümlü tarafından yaratılan beyannamenin hukuki bir sonuç doğurabilmesi için tescil edilmesi gerekir. Tescil, beyana ilişkin bilgilerin bilgisayar sistemine girilmesi ve sistem tarafından kaydedilmesidir. Manuel işlem yapılan idarelerde idare tarafından yapılan tescil, bilgisayarlı işlem yapan idarelerde yükümlü tarafından yapılmaktadır" şeklinde belirtilmiştir.

Yukarıda ayrıntılı olarak açıklandığı üzere bilgisayarlı işlem yapan gümrük idarelerinde tescilin yükümlü tarafından yapılacağı belirtilmiştir. Ancak, manuel işlem yapan gümrük idarelerinde tescilin gümrük idaresi tarafından yapılması söz

⁶⁶ Kanun'un 63'üncü maddesi hükmüne göre; eşyanın muayene edileceğinin beyan sahibine bildirilmesi, beyannamede yer alan bilgilerin yanlış olduğunun tespit edilmesi ve eşyanın teslim edilmesi hallerinden sonra beyannamede düzeltme yapılması mümkün değildir.

⁶⁷ Gümrük Kanunu, m. 63.

⁶⁸ Gümrük Kanunu, m. 64/1.

konusudur. 2000 yılından itibaren tüm gümrük idareleri otomasyon projesi kapsamında bilgisayarlı işlem yapan idareler haline getirilmiş olduğundan günümüzde manuel işlem yapan hiçbir gümrük idaresi bulunmamaktadır.

2.2. Eşyanın Muayenesi

Gümrük idareleri, beyan içeriğinin doğruluğunun tespiti amacıyla; beyannameyle ilgili belgeleri ve beyannamenin ekinde yer alan belgeleri kontrol edebilirler, eşyayı muayene edebilir veya numune alabilirler. Eşyanın tabi olduğu gümrük rejimine ilişkin hükümlerin uygulanmasında; eşya muayene edilirse muayene sonuçları, muayene edilmezse beyannameye yer alan bilgiler esas alınır⁶⁹. Eşya, gümrük idareleri tarafından konulmalarına izin verilen yerlerde veya antrepolarda⁷⁰ muayene edilebilir. Beyan sahibi, muayene ve numune alma sırasında kendi isteğiyle hazır bulunabileceği gibi gümrük idareleri tarafından kendisinin veya temsilcisinin hazır bulunması zorunlu tutulabilir⁷¹.

Bilgisayarlı gümrük işlemlerinin gerçekleştirildiği gümrük idarelerinde, beyannamenin kabulünden sonra bilgisayar sistemi tarafından risk ölçütlerine göre muayene türü ve görevli muayene memuru otomatik olarak belirlenir⁷². Kontrol türleri, Gümrük Yönetmeliği'nin 180'inci maddesinde;

- Kırmızı hat; eşyanın muayenesi ile birlikte belge kontrolünün de yapıldığı,
- Sarı hat; muayeneye gerek görülmeksizin eşyaya ait beyanname ve eklerinin doğruluğunun ve birbiriyle uygunluğunun kontrol edildiği,

⁶⁹ Gümrük Kanunu, m. 65/1 ve 2.

⁷⁰ Antrepo, yabancı menşeli bir eşyanın, belli bir süre boyunca, herhangi bir vergi ve resim ödemediği konulduğu, gümrük idaresinin denetimindeki yerler şeklinde tanımlanabilir. Oğuz Anter, Dış Satımda Gümrük İşlemleri ve Uygulaması, Erciyes Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, 2, 2, 1982, ss. 100, <http://dergipark.gov.tr/erciyesiibd/issue/38192/450149>, 15.03.2019.

⁷¹ Gümrük Kanunu, m. 66/1 ve 3.

⁷² Selen, a.g.e., ss. 63

- Mavi hat; Ticaret Bakanlığı'na belirlenen onaylanmış kişi statüsüne sahip kişilerin ihracatta yararlandığı, eşyanın çıkış işlemlerinin tamamlanmasından önce belge kontrolüne veya muayeneye tabi tutulmadığı,

- Yeşil hat; eşyanın belge kontrolüne veya muayeneye tabi tutulmadığı hat, şeklinde belirtilmiştir.

2.3. Gözetim ve Kontrol

Gümrük gözetimi, gümrük mevzuatına uyulmasını sağlamak üzere gümrük idareleri tarafından yapılan uygulamalardır⁷³. Eşya, bir gümrük idaresine getirildiğinde gözetime tabi olur. Eşya yetkili bir gümrük idaresi bulunmayan bir kapıya getirilirse geri çevrilir. Eşya yetkili bir gümrük kapısına geldiğinde, cinsine, geldiği ülkeye veya birliğe göre farklı gümrük işlemlerine tabi tutulur⁷⁴.

Gümrük idarelerinin fonksiyonu esas olarak gümrük mevzuatına uyulmasının ve gümrük mevzuatı ile bu mevzuata temas eden diğer mevzuatın doğru uygulanmasının sağlanmasıdır. Gümrük kontrolü ise gümrük mevzuatının doğru uygulanmasını teminen gümrük idarelerince yürütülen; eşyanın muayenesi, beyanname verilerinin gerçekliğinin doğrulanması⁷⁵, belgelerin varlığının ve gerçekliğinin doğrulanması, işletmelerin hesap ve diğer kayıtlarının incelenmesi, araçların kontrol edilmesi, kişilerin yanlarında ya da üstlerinde taşıdıkları eşyanın kontrolü ve bunlara benzer uygulamaları kapsamaktadır⁷⁶. Bu kontroller beyan sahibine, ilgili diğer kişilere veya belge ve verileri ticari amaçla elinde bulunduran diğer kişilere ait yerlerde yapılabilir. Mümkün olduğu takdirde eşya muayene de edilebilir⁷⁷.

⁷³ Gümrük Kanunu, m. 3/1-12.

⁷⁴ Serhat Aydemir, *E-Gümrük Uygulamaları*, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Maltepe Üniversitesi, 2015, ss. 90.

⁷⁵ Şahin, a.g.e., ss. 35.

⁷⁶ Gümrük Kanunu, m. 3/1-13.

⁷⁷ Gümrük Kanunu, m. 73/1.

2.4. Eşyanın Gümrüğe Sunulması

Eşyanın gümrüğe sunulması, eşyanın gümrük idaresine veya gümrük tarafından uygun görülen bir yere getirildiğinin gümrük idarelerine bildirilmesidir⁷⁸. Türkiye Gümrük Bölgesi'nden durmaksızın geçen bir taşıt içindeki eşya hariç olmak üzere, Türkiye Gümrük Bölgesi'ne ulaşan eşya, getiren kişi tarafından veya eşyanın gelişi sonrası taşıma sorumluluğunu üstlenen kişi tarafından, daha önce ibraz edilen gümrük beyannamesi ile ilişkilendirilmek suretiyle, gümrüğe sunulur. Sunum, gümrük bölgesine eşya getirildiğinin ilgili gümrük idaresine *sözlü* olarak bildirilmesi işlemidir⁷⁹. Sunumda, eşyanın getirildiği tarih ve saat, eşyanın hangi araçla geldiği gibi bilgiler gümrük idaresince, kayıt altına alınır⁸⁰. Öte yandan eşya ilk konulduğu yerden, gümrük idarelerinin izni olmadığı müddetçe alınamaz⁸¹. Ancak söz konusu eşyaya ilişkin işlemler; denizyolu ile gelmişse 45 gün, diğer yollarla gelmişse 20 gün içinde tamamlanmalıdır⁸².

2.5. Eşyanın Geçici Depolanması

Gümrüğe sunulan eşya, gümrük idaresi tarafından onaylanmış bir işleme veya kullanıma tabi tutuluncaya kadar geçen süre için "geçici depolanan eşya" statüsünde tutulur⁸³. Geçici depolanan eşya, yalnızca gümrük idaresinin uygun gördüğü yer⁸⁴ ve koşullarda tutulabilir. Gümrük idareleri, geçici depolanan eşya sahibinden gümrük vergilerinin ödenmesini sağlamak amacıyla teminat isteyebilir⁸⁵. Denizyolu ile gelen eşya için 45 gün, diğer yollarla gelen eşya için 20 gün ve yolcu beraberinde getirilen

⁷⁸ Gümrük Kanunu, m. 3/1-18.

⁷⁹ Aydemir, a.g.e., ss. 73.

⁸⁰ Gümrük Kanunu, m. 39.

⁸¹ Gümrük Kanunu, m. 45/3.

⁸² Gümrük Kanunu, m. 46/2.

⁸³ Gümrük Kanunu, m. 47.

⁸⁴ Geçici depolama yerleri; eşyanın her türlü dış etken ve müdahaleden korunmasını sağlayacak şekilde yapılmış, mümkünse taşıma araçlarının durduğu, yanaştığı veya indirme yapabildiği yerlere yakın olan ambar, ardiye, depo veya hangar gibi yerlerdir. Gümrük işlemlerinin yapıldığı liman gibi yerlerde bulunan üstü açık alanlar da geçici depolama yeri olarak kabul edilir. Aydemir, a.g.e., ss. 91-92.

⁸⁵ Gümrük Kanunu, m. 48/1.

eşya için 3 ay içinde, gümrükçe onaylanmış bir işlem veya kullanım tayini için gerekli işlemlere başlanmamışsa tasfiye edilirler⁸⁶.

2.6. Gümrükçe Onaylanmış İşlem veya Kullanım

Bir eşyanın “gümrükçe onaylanmış bir işlem veya kullanıma tabi tutulması” deyimi, eşyanın bir gümrük rejimine tabi tutulması, bir serbest bölgeye girmesi, yeniden ihracı, imhası veya gümrüğe terk edilmesi anlamına gelmektedir⁸⁷. Gümrük Kanunu’nda gümrük idarelerinde gerçekleştirilen işlemler, “Gümrükçe Onaylanmış İşlem ve Kullanımlar” başlığı altında düzenlenmekte olup, Türkiye Gümrük Bölgesi’ne giriş ya da çıkış yapacak eşya için öngörülen bütün işlemleri ifade etmektedir⁸⁸.

Bir eşya niteliğine, miktarına, menşesine, yükleme veya varış ülkesine bakılmaksızın, belirlenen şartlar altında her zaman gümrükçe onaylanmış işlem veya kullanımlardan birine tabi olabilir⁸⁹. İthalat ve ihracat yönetmelikleri kapsamında ithali ve ihracı yasak olarak belirlenen mal ve hizmetler için ise gümrükçe onaylanmış işlem veya kullanım uygulanamaz⁹⁰. Gümrük mevzuatına göre gümrüğe sunulan eşyanın gümrükçe onaylanmış bir işlem veya kullanıma tabi tutulması zorunludur⁹¹. İlgili mevzuat kapsamında ithali ve ihracı yasak olarak belirlenen mal ve hizmetler dışında gümrüğe sunulan tüm eşya için gümrükçe onaylanmış bir işlem veya kullanım tayin edilir. Öte yandan bir eşyanın Türkiye Gümrük Bölgesinde serbest dolaşıma girip girmediğine ilişkin durumuna “Gümrük Statüsü” denilmektedir⁹².

Gümrük Kanunu’nda serbest bölgelere eşya giriş-çıkış işlemleri ayrı bir gümrükçe onaylanmış işlem ve kullanım olarak düzenlenmiştir. Serbest bölgeler;

⁸⁶ Gümrük Kanunu, m. 50/1.

⁸⁷ Gümrük Kanunu, m. 3/1-14.

⁸⁸ Selen, a.g.e., ss. 27.

⁸⁹ Gümrük Kanunu, m. 55/1.

⁹⁰ Selen, a.g.e., ss. 27-28.

⁹¹ Tayfun Ercan, *Gümrük Uyuşmazlıkları ve Çözüm Yolları*(1. Baskı), Adalet Yayınevi, Ankara, 2012, ss. 63.

⁹² Gürsoylu, a.g.e., ss. 4.

ülkenin diğerk kısımlarından fiziki olarak ayrılan ve ticari, sınai ve hizmet faaliyetlerinin yapıldığı, buralarda yapılan sınai ve ticari faaliyetler için daha geniş muafiyet ve teşviklerin verildiği yerlerdir. Serbest bölgeler, dış ticaret mevzuatı açısından üçüncü ülke statüsünde tescil edilen yerler olup, bu alanlara eşya giriş ve çıkış işlemleri gümrük mevzuatında yer alan hükümlere göre yapılır⁹³.

Serbest bölgeler, Gümrük Kanunu'nun 152'nci maddesinde; Türkiye Gümrük Bölgesi'nin bir parçası olmakla birlikte, serbest dolaşımda olmayan eşyanın herhangi bir gümrük rejimine tabi tutulmaksızın ve serbest dolaşıma sokulmaksızın, gümrük mevzuatında öngörülen haller dışında kullanılmamak ya da tüketilmemek kaydıyla konulduğu, ithalat vergileri ile ticaret politikası önlemlerinin uygulanması bakımından, Türkiye Gümrük Bölgesi dışında olduğu kabul edilen, serbest dolaşımdaki eşyanın, bir serbest bölgeye konulması nedeniyle normal olarak eşyanın ihracına bağlı olanaklardan yararlandığı yerler olarak tanımlanmıştır.

Serbest bölgelerin sınırları ile giriş ve çıkış noktaları gümrük idarelerinin gözetiminde olup, giriş veya çıkış yapan kişi ve nakil vasıtaları gümrük idaresince kontrol edilir. Serbest bölgeye giren, kalan ve çıkan eşya gümrük idaresince muayene edilebilir. Serbest bölgeye konulan bir eşyanın kalabileceği süre sınırsızdır. Eşyanın Türkiye Gümrük Bölgesi'ne girişinde ve çıkışında uygulanan ticaret politikası önlemleri, eşyanın serbest bölgeye alınmasında ve serbest bölgeden çıkışında da uygulanır⁹⁴.

Serbest dolaşımda olmayan eşyanın, Türkiye Gümrük Bölgesi'nden yeniden ihracı mümkün olup, ticaret politikası önlemleri dahil olmak üzere, eşyanın ihracı için öngörülen işlemler gerektiğinde yeniden ihraç edilecek eşyaya da uygulanır⁹⁵. Yine serbest dolaşımda olmayan eşyanın önceden gümrük idaresine bildirilmek ve hazineye hiçbir mali bir külfet getirmemek şartıyla gümrük idaresinin gözetiminde imhası veya gümrüğe terk edilmesi mümkündür.

⁹³ Selen, a.g.e. ss. 29.

⁹⁴ Selen, a.g.e., ss. 29.

⁹⁵ Gümrük Kanunu, m. 163.

Gümrük Kanunu'nda eşyanın bir gümrük rejimine tabi tutulması da ayrı bir gümrükçe onaylanmış işlem ve kullanım olarak düzenlenmiştir. Gümrük rejimi, Türkiye Gümrük Bölgesi'ne giriş ve çıkış yapacak eşyalara ilişkin izlenecek işlem süreçlerinin usul ve esaslarını belirleyen düzenlemeler olarak tanımlanmakla birlikte, eşyanın TGB'de dolaşım şeklini belirler⁹⁶. Eşyanın tabi tutulacağı gümrük rejimleri Gümrük Kanunu'nda; serbest dolaşıma giriş rejimi, transit rejimi, dahilde işleme rejimi, geçici ithalat rejimi, hariçte işleme rejimi, gümrük kontrolü altında işleme rejimi, gümrük antrepo rejimi ve ihracat rejimi şeklinde belirtilmiştir⁹⁷.

⁹⁶ Ercan, Gümrük Uyuşmazlıkları ... , ss. 66.

⁹⁷ Gümrük Kanunu, m. 3/1-15.

İKİNCİ BÖLÜM

GÜMRÜK VERGİLERİNİN YAPISI VE GÜMRÜK İŞLEMLERİNDE VERGİLENDİRME SÜRECİ

Gümrük vergilerini anlayabilmek için iki ana yöntem izlenebilir; bunlardan ilki verginin yapısını incelemek, ikincisi ise vergilendirme sürecini incelemek. Bu bakımdan her ne kadar çalışmamızın ana konularından biri vergilendirme süreci olsa da, gümrük vergilerinin yapısını kavramak da önem arz etmektedir. Bu itibarla çalışmanın ikinci bölümü, “Gümrük Vergilerinin Yapısı” ve “Gümrük İşlemlerinde Vergilendirme Süreci” olmak üzere iki alt bölüme ayrılmıştır.

1. GÜMRÜK VERGİLERİNİN YAPISI

Bir vergi türünün anlaşılabilmesi için öncelikle verginin konusu, vergiyi doğuran olay, mükellefi ve matrahı gibi kavramlar incelenmelidir. Konu gümrük vergileri olunca mükellefin yerini yükümlü, matrahın yerini ise kıymet almaktadır. Aşağıdaki bölümlerde gümrük vergilerinin konusu, yükümlüsü, vergiyi doğuran olay, gümrük vergilerinde kıymet ile muafiyet ve istisnalar incelenecektir.

1.1. Gümrük Vergilerinin Konusu

Bir verginin konusu, ilgili vergi kanunu uyarınca, verginin ne üzerinden alındığıdır veya doğrudan ya da dolaylı olarak verginin kaynağını oluşturan iktisadi unsurdur⁹⁸. Bilindiği üzere Gümrük Kanunu’nda, eşyaya uygulanan ithalat ve ihracat vergilerinin tümü gümrük vergileri olarak tanımlanmıştır⁹⁹. Buradan gümrük vergilerinin eşya üzerinden alındığı görülebilmektedir. Bu nedenle gümrük vergilerinin konusunun eşya olduğu söylenebilecektir. Kanun’da eşya, “*her türlü*

⁹⁸ Abdurrahman Akdoğan, *Kamu Maliyesi* (Gözden Geçirilmiş ve Genişletilmiş Onaltıncı Baskı), Gazi Kitabevi, Ankara, 2014, ss. 120; Abdurrahman Akdoğan, *Türk Vergi Sistemi ve Uygulaması* (Gözden Geçirilmiş ve Genişletilmiş 5. Baskı), Gazi Kitabevi, Ankara, 2004, ss. 10.

⁹⁹ Gümrük Kanunu, m. 3/1-8.

madde, ürün ve değer” olarak tanımlanmıştır¹⁰⁰. Burada eşya kavramının sınırlarını tespit etmek gerekmektedir. Kanun’un 1’inci maddesinde, Kanun’un amacının “*Türkiye Cumhuriyeti Gümrük Bölgesine giren ve çıkan eşyaya ve taşıt araçlarına uygulanacak gümrük kurallarını belirlemek*” olduğu ifade edilmiştir. Bu nedenle verginin konusu olan eşyayı, Türkiye Cumhuriyeti Gümrük Bölgesi’ne giren veya çıkan eşya olarak anlamak gerekmektedir¹⁰¹. Bunun yanında, eşyanın hangi nedenle yer değiştirdiği, onun eşya olma niteliğine hiçbir şekilde etki etmez¹⁰².

Öte yandan ülkeye giren ve çıkan eşya gümrük vergilerinin konusunu oluşturduğu için ihracatın da gümrük vergisine tabi tutulduğu sonucu ortaya çıkmaktadır. Ancak ihracat gümrük vergisinden muaftır ve sadece Türkiye’ye sokulan eşya ve taşıt araçları gümrük vergisine konu olmaktadır¹⁰³. Bir eşyanın gümrük vergisinin konusunu oluşturmasının temel koşulu, onun taşınabilir olması ve uluslararası ticarete değişime konu olmasıdır. Bu kapsamda sadece elle tutulur gözle görülür cisimler değil, her türdeki eşya gümrük vergisinin konusuna girecektir. Örneğin, elektrik akımı, nakledilecek organlar, cenaze, bir disket içindeki yazılım ve bunun gibi birçok şey gümrük vergisinin konusunu oluşturabilecektir¹⁰⁴. Görüldüğü üzere gümrük vergisinde esas olan, uluslararası ticarete konu eşyadır; bu nedenle kişinin değişmesi vergiyi etkilemeyecektir¹⁰⁵.

¹⁰⁰ Gümrük Kanunu, m. 3/1-23.

¹⁰¹ Altıntaş, a.g.e., ss. 41-42; Ercan, *Türk Vergi Hukuku’nda...*, ss. 11-12; Fındık, a.g.e., ss. 28; Kır, a.g.e., ss. 14-15; Veli Kargı, Tacim Yaygır, *Küreselleşme ve Gümrük Vergisi*, ss. 7, https://www.google.com/url?sa=t&rct=j&q=&esrc=s&source=web&cd=2&cad=rja&uact=8&ved=2ahUKEwjX6Lugut3gAhUi2uAKHX8qDWYQFjABegQIBRAC&url=http%3A%2F%2Fapbs.mersin.edu.tr%2Ffiles%2Fvelikargi%2FPublications_019.pdf&usg=AOvVaw3QeZt1QUPB-ubvcauY2UaV, 28.02.2019; Selin Kılınç, *Gümrük Vergisi Uyuşmazlıklarının İdari ve Yargısal Aşamada Çözüm Yolları*, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Celal Bayar Üniversitesi, 2014, ss. 23-24; Denizhan Tuncer, *Vergi Tekniği Açısından Gümrük Vergisinin Değerlendirilmesi*, Yayınlanmamış Doktora Tezi, Uludağ Üniversitesi, 2007, ss. 85-86.

¹⁰² Tuncer, a.g.e., ss. 85.

¹⁰³ Ercan, *Türk Vergi Hukuku’nda...*, ss. 11-12; Kır, a.g.e., ss. 14-15; Tuncer, a.g.e., ss. 86.

¹⁰⁴ Kır, a.g.e., ss. 14-15; Tuncer, a.g.e., ss. 86.

¹⁰⁵ Ercan, *Türk Vergi Hukuku’nda...*, ss. 11-12.

1.2. Gümrük Vergilerini Doğuran Olay

Vergiye doğuran olay 213 sayılı Vergi Usul Kanunu¹⁰⁶ (VUK)'nun 19'uncu maddesinde “*vergi alacağı, vergi kanunlarının vergiyi bağladıkları olayın vukuu veya hukuki durumun tekemmülü ile doğar*” şeklinde düzenlenmiştir. Akdoğan (2014) vergiyi doğuran olayı, “*vergi kanunlarının verginin doğumunu bağladıkları bir olayın gerçekleşmesi veya hukuki bir durumun ortaya çıkması*”¹⁰⁷ olarak tanımlamıştır. Yani, vergi uygulaması bakımından önemli olan bu olay gerçekleştiğinde vergi mükellefiyeti doğacak, bu olay ortaya çıkmadığı sürece de vergi ile ilgili bir yükümlülükten bahsedilemeyecektir¹⁰⁸.

Gümrük vergileri bakımından vergiyi doğuran olay, Gümrük Kanunu'nun dokuzuncu kısmın birinci bölümünü oluşturan “*Gümrük Yükümlülüğünün Doğması*” başlığı altında detaylı olarak düzenlenmiştir. İthalatta gümrük yükümlülüğü, eşyanın serbest dolaşıma girmesiyle veya geçici ithaliyle doğar; yükümlülük, ithalat vergisine tabi olan eşyanın serbest dolaşıma girmesi veya geçici ithal edilmesi için verilen beyannamenin tescil edilmesiyle başlar¹⁰⁹. Bunun dışında,

- a) İthalat vergisine tabi bir eşyanın, Kanun'a aykırı olarak, Türkiye Gümrük Bölgesi'ne girmesiyle¹¹⁰,
- b) İthalat vergisine tabi olan ve bir serbest bölgede bulunan bir eşyanın, Kanun'a aykırı olarak, Gümrük Bölgesi'ndeki başka bir yere gitmesiyle¹¹¹,
- c) İthalat vergisine tabi olan ve gümrük gözetimi altındaki bir eşyanın, Kanun'a aykırı olarak, gümrük gözetimi dışına çıkarılmasıyla¹¹²,
- d) İthalat vergisine tabi olan bir eşyanın, geçici depolanması veya tabi tutulduğu gümrük rejiminin uygulanmasıyla ilgili yükümlülüklerden birinin yerine getirilmemesiyle¹¹³,

¹⁰⁶ 10.01.1961 tarih ve 10703 sayılı, 11.01.1961 tarih ve 10704 sayılı, 12.01.1961 tarih ve 10705 sayılı Resmî Gazete nüshalarında yayınlanmıştır.

¹⁰⁷ Akdoğan, Kamu Maliyesi, ss. 128.

¹⁰⁸ Akdoğan, Türk Vergi Sistemi..., ss. 11.

¹⁰⁹ Gümrük Kanunu, m. 181/1.

¹¹⁰ Gümrük Kanunu, m. 182/1.

¹¹¹ Gümrük Kanunu, m. 182/1.

¹¹² Gümrük Kanunu, m. 183/1.

¹¹³ Gümrük Kanunu, m. 184/1-a.

e) İthalat vergisine tabi olan bir eşyanın, bir gümrük rejimine tabi tutulmasına veya indirimli yahut sıfır ithalat vergi oranı uygulanmasına ilişkin şartlardan birine uyulmamasıyla¹¹⁴,

f) İthalat vergisine tabi olan ve bir serbest bölgede bulunan bir eşyanın, Kanun'a aykırı olarak tüketilmesiyle veya kullanılmasıyla¹¹⁵ gümrük yükümlülüğü doğar.

İhracat vergisine tabi olan bir eşyanın, Türkiye Gümrük Bölgesi dışına bir gümrük beyannamesi kapsamında ihraç edilmesiyle gümrük yükümlülüğü doğar¹¹⁶. Ayrıca ihracat vergisine tabi olan bir eşyanın Türkiye Gümrük Bölgesi dışına, gümrük beyanı yapılmaksızın çıkartılması durumunda gümrük yükümlülüğü doğar¹¹⁷. Bunların dışında, bir eşyanın, ihracat vergilerinden muaf olmaya ilişkin hükümlere uyulmadan Türkiye Gümrük Bölgesi dışına çıkmasıyla da gümrük yükümlülüğü doğmaktadır¹¹⁸. Gümrük vergileri bakımından vergiyi doğuran olayın en sık karşılaşılan şekli, eşyanın serbest dolaşıma girmesidir; yani eşyanın ithal edilmesi, Türkiye'de alınıp-satılabilmesi ve kullanıma sunulmasıdır¹¹⁹.

Vergiyi doğuran olayla birlikte, karşılıklı olarak taraflar arasında bir vergi borcu ilişkisi oluşmakta ve vergi borcu kendiliğinden doğmaktadır. Bu bakımdan vergiyi doğuran olayın gerçekleşip gerçekleşmediğinin ve gerçekleşme zamanının belirlenmesi, vergi borcunun doğduğu zamanı bilmek anlamına gelmektedir. Vergiyi doğuran olay ayrıca, uygulanacak mevzuatın belirlenmesi, matrahın ve vergi oranının tespiti, zamanaşımı sürelerinin bilinmesi gibi konular bakımından da önem arz etmektedir¹²⁰.

¹¹⁴ Gümrük Kanunu, m. 184/1-b.

¹¹⁵ Söz konusu eşyanın kaybolması ve bu kaybın kanıtlanamaması halinde de, eşya tüketilmiş veya kullanılmış sayılmaktadır. Gümrük Kanunu, m. 185/1.

¹¹⁶ Gümrük Kanunu, m. 188/1.

¹¹⁷ Gümrük Kanunu, m. 189/1.

¹¹⁸ Gümrük Kanunu, m. 190/1.

¹¹⁹ Akın, a.g.e., ss. 17; Kılınç, a.g.e., ss. 24.

¹²⁰ Altıntaş, a.g.e., ss. 46-49.

1.3. Gümrük Vergilerinin Yükümlüsü

Bir vergi uygulamasında iki taraf söz konusudur. Bunlardan biri devlet, diğeri ise mükelleftir. Devlet egemenlik gücünü kullanarak görevlerini yerine getirebilmek amacıyla vergi toplamaktadır¹²¹. Mükellef ise vergi kanunları gereği üzerine vergi borcu düşen gerçek veya tüzel kişi olarak tanımlanabilir¹²².

Gümrük Kanunu'nda "vergi mükellefiyeti" ifadesi yerine "gümrük yükümlülüğü" ifadesinin, "mükellef" ifadesi yerine ise "yükümlü" ifadesinin kullanılması tercih edilmiştir¹²³. Bu kapsamda Kanun'da gümrük yükümlülüğünü yerine getirmekle sorumlu olan kişi "yükümlü" olarak tanımlanmıştır¹²⁴. Buradaki gümrük yükümlülüğü deyimini ise gümrük vergilerinin ödenmesi zorunluluğunu ifade etmektedir¹²⁵.

Kanun'un 4'üncü maddesinde, gümrük idareleriyle muhatap olan kişilerin Kanun ve mevzuat hükümlerine uymakla; gümrük idarelerinin yapacağı gözetim ve kontrollere tabi olmakla; gümrük idarelerinin tahsil edeceği her tür vergi, resim, harç ve ücretleri ödemekle veya bunları teminata bağlamakla; mevzuat hükümlerinin uymayı zorunlu kıldığı her tür işlemleri yerine getirmekle sorumlu oldukları hususu düzenlenmiştir¹²⁶. Buradan gümrük yükümlülüğü kavramının yalnızca gümrük vergilerinin ödenmesiyle sınırlı olmadığı, tüm gümrük mevzuatını içine alan geniş kapsamlı bir kavram olduğu anlaşılmaktadır¹²⁷.

Esasen gümrük yükümlülüğü normal usulde yapılan beyanlar için, gümrük idaresince beyannamenin tescil edildiği¹²⁸ tarihte basitleştirilmiş usulde yapılan beyanlar için beyannamenin veya faturanın tescil edildiği tarihte veya kayıt işleminin yapıldığı tarihte¹²⁹ başlamaktadır. Ancak Gümrük Kanunu kapsamındaki her gümrük

¹²¹ Akdoğan, Kamu Maliyesi, ss. 129.

¹²² Akdoğan, Kamu Maliyesi, ss. 129; Akdoğan, Türk Vergi Sistemi..., ss. 14.

¹²³ Fındık, a.g.e., ss. 31.

¹²⁴ Gümrük Kanunu, m. 3/1-11.

¹²⁵ Gümrük Kanunu, m. 3/1-8-(b).

¹²⁶ Gümrük Kanunu, m. 4.

¹²⁷ Zeliha Demet Akın, *Gümrük İhtilaflarında Çözüm Yolları*, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Marmara Üniversitesi, 2010, ss. 16.

¹²⁸ Fındık, a.g.e., ss. 31-32.

¹²⁹ Ercan, Türk Vergi Hukuku'nda..., ss. 12-13.

rejimi için gümrük yükümlülükleri farklılık göstermektedir. Her gümrük rejimi bakımından yükümlülüğün başlangıç ve bitiş tarihleri de değişmektedir. Ayrıca Kanun'da gümrük yükümlülüğünün doğması ile vergi yükümlülüğünün doğması arasında bir ayrıma yer verilmemiştir. Zira gümrük yükümlülüğü doğarken, vergi yükümlülüğü de doğmaktadır¹³⁰.

İthalatta gümrük yükümlüsü, beyan sahibidir¹³¹. Dolaylı temsilin söz konusu olduğu durumlarda, hem hesabına gümrük beyanında bulunulan kişi, hem de temsilci yükümlüdür. Ancak temsilcinin yükümlülüğü, beyanda kullanılan verilerin yanlış olduğunu bildiği veya bilmesi gerektiği durumlarla sınırlıdır¹³². Bunun dışında,

a) İthalat vergisine tabi bir eşyanın Kanun'a aykırı olarak, Türkiye Gümrük Bölgesi'ne girmesi halinde veya serbest bölgede bulunan bir eşyanın Kanun'a aykırı olarak, Gümrük Bölgesi'ndeki başka bir yere gitmesi halinde; eşyanın girişini gerçekleştirenler, iştirak edenler ve bu girişin Kanun'a aykırı olduğunu bilenler ile eşyayı elde edenler veya elinde bulunduranlar¹³³,

b) İthalat vergisine tabi olan ve gümrük gözetimi altındaki bir eşyanın, Kanun'a aykırı olarak, gümrük gözetimi dışına çıkarılması halinde; eşyayı gümrük gözetiminden çıkaranlar, iştirak edenler ve eşyanın gümrük gözetiminden çıkarıldığını bilenler ile eşyayı elde edenler veya elinde bulunduranlar¹³⁴,

c) İthalat vergisine tabi olan bir eşyanın, geçici depolanması veya tabi tutulduğu gümrük rejiminin uygulanmasıyla ilgili yükümlülüklerden birinin yerine getirilmemesi halinde; söz konusu yükümlülükleri yerine getirmesi gereken kişiler¹³⁵,

d) İthalat vergisine tabi olan bir eşyanın, bir gümrük rejimine tabi tutulmasına veya indirimli yahut sıfır ithalat vergi oranı uygulanmasına ilişkin şartlardan birine uyulmaması halinde; söz konusu koşullara uyması gereken kişiler¹³⁶,

¹³⁰ Atalay, a.g.e., ss. 44-45.

¹³¹ Beyan sahibi deyimi, kendi adına beyanda bulunan kişiyi veya adına beyanda bulunulan kişiyi ifade etmektedir. Gümrük Kanunu, m. 3/1-17.

¹³² Gümrük Kanunu, m. 181/2.

¹³³ Gümrük Kanunu, m. 182/3.

¹³⁴ Gümrük Kanunu, m. 183/3.

¹³⁵ Gümrük Kanunu, m. 184/3.

¹³⁶ Gümrük Kanunu, m. 184/3.

e) İthalat vergisine tabi olan ve bir serbest bölgede bulunan bir eşyanın, Kanun'a aykırı olarak tüketilmesi veya kullanılması hallerinde; eşyayı tüketen veya kullananlar, Kanun'a aykırı olduğunu bilerek buna iştirak edenler¹³⁷,

gümrük yükümlüsüdürler ve gümrük vergilerinden sorumludurlar. Bunların dışında aynı gümrük vergilerinin ödenmesinden birden çok yükümlünün sorumlu olması halinde, bu kişiler vergilerin ödenmesine ilişkin olarak müştereken ve müteselsilen sorumludurlar¹³⁸.

1.4. Gümrük Vergilerinde Kıymet

Ülkeler, yerli üretimi korumak ve vergi gelirlerini artırmak için gümrük vergilerini artırmak isterlerken, iç pazardaki fiyatların aşırı yükselmesini önlemek ve dış ticaret hacmini artırmak da istiyorlardı. Bu nedenle eşyanın gümrük kıymetinin ve gümrük vergilerinin belirlenmesi konusunda ülkelerin birbirinden farklı uygulamaları söz konusu olabilmekteydi¹³⁹. Bu kapsamda, 1947 yılında imzalanan Gümrük Tarifeleri ve Ticaret Genel Anlaşması¹⁴⁰ (GATT) ile gümrük tarifelerine, gümrük kıymetine ve gümrük vergilerine ilişkin genel esaslar uluslararası alanda belirlenmeye başlandı.

¹³⁷ Gümrük Kanunu, m. 185/3.

¹³⁸ Gümrük Kanunu, m. 192.

¹³⁹ Atalay, a.g.e., ss. 75-77.

¹⁴⁰ 1947 yılında Cenevre'de 23 ülkenin katılımıyla imzalanan GATT'ı (General Agreement on Tariffs and Trade) Türkiye 1953 yılında imzalamıştır. GATT'ın dört temel prensibi vardır: a) En çok kayırlan ülke kuralı, b) Ulusal muamele kuralı, c) Gümrük vergilerinin indirilerek konsolide edilmesi ve son olarak d) Tarifeler yoluyla koruma yapılması. Detaylı bilgi için bkz. Gelir İdaresi Başkanlığı (GİB), *GATT Bilgilendirme Rehberi*, Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığı Avrupa Birliği ve Dış İlişkiler Daire Başkanlığı, Ankara, 2009, ss. 5-6,

http://gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/mevzuat/uluslararasi_mevzuat/gatt95.pdf, 10.04.2019.

1995 yılında ise GATT'ın devamı olacak şekilde Dünya Ticaret Örgütü¹⁴¹ faaliyet göstermeye başladı¹⁴². DTÖ'ye üye devletler eşyanın gümrük kıymetine ilişkin kuralları, GATT Kıymet Anlaşması hükümleri kapsamında belirlemektedirler. Nitekim Türkiye söz konusu anlaşmayı 1988'de imzalamış ve 1994 yılında ise yürürlüğe koymuştur. Buna göre gümrük vergisinin hesaplanmasında kullanılacak usul ve esaslar ile kıymetin tespitine ilişkin yöntemler bu anlaşma çerçevesinde belirlenmektedir¹⁴³.

Vergi teorisinde miktar üzerinden alınan vergilere *spesifik* vergiler, değer üzerinden alınan vergilere ise *advalorem* vergiler denmektedir. Gümrük Kanunu'nda hem değere ve hem de miktara ilişkin düzenlemeler yer almaktadır¹⁴⁴. Ancak esas olarak değere ilişkin düzenlemeler ağırlıktadır. Bu sistem gümrük yükümlüsünün ticari durumunu esas alan, malın gerçek maliyeti üzerinden vergi ödeme imkânı sağlayan bir yapı sağlamaktadır¹⁴⁵. Ayrıca gümrük kıymeti kavramı da vergi hukukundaki matrahın yerine kullanılmaktadır¹⁴⁶.

Ülkemizde eşyanın gümrük kıymeti, gümrük tarifesinin veya gümrük vergisiyle ilgili tarife dışı düzenlemelerin uygulanması amacıyla, Kanun'un 23 – 31'inci maddeleri arasında yer alan hükümlere göre tespit edilmektedir¹⁴⁷. Ayrıca Gümrük Yönetmeliği'nin 43 – 57'nci maddeleri arasında da gümrük kıymetinin nasıl belirleneceğine ilişkin detaylı düzenlemelere yer verilmiştir. Öte yandan gümrük kıymetinin miktar esasına göre belirlenmesinin söz konusu olduğu durumlar da söz konusudur. Buna göre Kanun'un 32'nci maddesinde ağırlık esasına göre vergiye tabi eşyaya ilişkin hükümler yer almaktadır. Yine, Gümrük Yönetmeliği'nin 58 ve

¹⁴¹ Dünya Ticaret Örgütü, GATT'ın yerini alması için 15 Nisan 1994 tarihinde bir anlaşmayla kurulmuş, 1 Ocak 1995'te faaliyete geçmiştir. GATT sadece mal ticaretini kapsayan kurallar koyarken, DTÖ mal ticareti, hizmetler ticareti ve ticari nitelikteki fikri mülkiyet hakları konularında da kurallar koymaktadır. GİB, GATT Bilgilendirme Rehberi, ss. 5-7; Ticaret Bakanlığı AB ve Dış İlişkiler Genel Müdürlüğü, *Dünya Ticaret Örgütü*, 14.08.2013, <http://ab.gtb.gov.tr/uluslararası-orgutler/dunya-ticaret-orgutu>, 06.03.2019.

¹⁴² GİB, GATT Bilgilendirme Rehberi, ss. 5-6.

¹⁴³ Atalay, a.g.e., ss. 75-77.

¹⁴⁴ Akın, a.g.e., ss. 20; Şahin, a.g.e., ss. 68.

¹⁴⁵ Yıldırım, a.g.e., ss. 13-16.

¹⁴⁶ Atalay, a.g.e., ss. 75-77; Ercan, *Türk Vergi Hukuku'nda...*, ss. 13; Fındık, a.g.e., ss. 36; Yıldırım, a.g.e., ss. 13-19.

¹⁴⁷ Gümrük Kanunu, m. 23.

59'uncu maddelerinde eşyanın ağırlığına ve kaplara ilişkin düzenlemeler yer almaktadır.

Buna göre ithal edilecek eşyanın gümrük kıymeti, o eşyaya ödenecek fiyattır; yani satış bedelidir¹⁴⁸. Gümrük kıymeti farklı yöntemlerle tespit edilir, ancak yöntemler Gümrük Yönetmeliği'nde yer alan sıra ile uygulanmalıdır; bir yöntemle tespit yapılamazsa diğer yöntemle geçilmelidir¹⁴⁹. Gümrük kıymetinin tespitinde ilk uygulanacak yöntem "satış bedeli" yöntemi¹⁵⁰, ikincisi "aynı eşyanın satış bedeli" yöntemi¹⁵¹, üçüncüsü "benzer eşyanın satış bedeli" yöntemi¹⁵², dördüncüsü "indirgeme" yöntemi¹⁵³ ve beşincisi "hesaplanmış kıymet" yöntemidir¹⁵⁴. Bu sırayla uygulanan yöntemlerle ithal eşyasının gümrük kıymeti belirlenemediğinde; gümrük kıymeti, Kanun'un 26'ncı maddesinde yer alan esaslar kapsamında, GATT'ın VII'nci maddesi ve bu maddenin uygulanmasına yönelik anlaşma hükümleri çerçevesinde belirlenir¹⁵⁵.

4458 sayılı Gümrük Kanunu'nun 23'üncü maddesinde, eşyanın gümrük kıymetinin uygulanması amacıyla bu bölümde yer alan hükümler çerçevesinde belirlenen kıymet olduğu belirtildikten sonra, 24'üncü maddesinin 1'inci fıkrasında ithal eşyasının gümrük kıymetinin, eşyanın satış bedeli olduğu belirtilmiş ve satış bedeli tanımı Türkiye'ye ihraç amacıyla yapılan satışta 27 ve 28'inci maddelere göre gerekli düzeltmelerin de yapıldığı fiilen ödenen veya ödenecek fiyat olarak yapılmış; aynı Kanun'un 26'ncı maddesinin, ithal eşyasının bu Kanun'un 24 ve 25'inci maddelerine göre saptanamayan gümrük kıymetinin belirlenmesini sağlamak amacıyla göndermede bulunduğu Gümrük Tarifeleri ve Ticaret Genel Anlaşmasının

¹⁴⁸ Gümrük Kanunu, m. 24/1; Assiye Aka, Avni Akın Ürünal, *Türkiye'de Dış Ticaret Uygulamaları: 4458 Sayılı Gümrük Kanunu Özelinde*, Balkan Sosyal Bilimler Dergisi, 7, 13, 2018, ss. 163, <http://dergipark.gov.tr/bsbd/issue/34559/336447>, 28.02.2019; Tahsin Yıldırım, (23 Kasım 1955), *Türk Gümrük Vergisinin Matrahı*, Maliye Araştırma Merkezi Konferansları, İstanbul, <http://dergipark.gov.tr/download/article-file/7548>, 15.03.2019.

¹⁴⁹ Gümrük Yönetmeliği, m. 44/1; Haldan Yazıcı, *Gümrük Kıymetinin Önemi*, 16.03.2018, <http://www.lojiblog.com/gumruk-kiymetinin-onemi/>, 06.03.2019.

¹⁵⁰ Gümrük Yönetmeliği, m. 45.

¹⁵¹ Gümrük Yönetmeliği, m. 46.

¹⁵² Gümrük Yönetmeliği, m. 47.

¹⁵³ Gümrük Yönetmeliği, m. 48.

¹⁵⁴ Gümrük Yönetmeliği, m. 49.

¹⁵⁵ Gümrük Kanunu, m. 26, Gümrük Yönetmeliği, m. 50.

VII. Maddesinin Uygulanmasına İlişkin Anlaşmanın 17'nci maddesinde de; bu anlaşmada yer alan hiçbir hükmün, gümrük idaresinin, gümrük kıymetinin belirlenmesi ile ilgili olarak ibraz edilen tutanak, vergi ve beyannamenin gerçeklik veya doğruluğunu araştırma hakkını sınırlandırmayacağı ve bu hakkı tartışma konusu haline getirecek şekilde yorumlanamayacağı öngörülmüştür.

Bu düzenlemelere göre; Türkiye Gümrük Bölgesi'ne giren eşyanın gümrük vergisine esas kıymetinin yükümlü tarafından beyan edilen satış bedeli olduğu yolundaki kural, beyannameye eklenen belgelerin gerçeklik ve doğruluğunun gümrük idaresi tarafından araştırılmasına ve bu araştırma sonucu söz konusu belgelerin gerçek ya da doğru olmasının anlaşılması halinde bu belgelerde yazılı satış bedeli yerine gümrük idaresince saptanan gerçek satış bedelinin tahakkuka esas alınmasına engel değildir.

Öte yandan eşyanın kıymetinin Türk Lirası üzerinde beyan edilmesi zorunludur. Ancak faturada (veya ilgili belgede) yabancı para üzerinden bir bedel yer alıyorsa bu tutarlar, gümrük yükümlülüğünün başladığı tarih TCMB döviz satış kuru üzerinden veya yabancı para konvertibl değilse TCMB'nin "Alım Satım Konu Olmayan Dövizlere İlişkin Bilgi Amaçlı Kurlar Listesi" üzerinden Türk Lirasına dönüştürülür¹⁵⁶. Vergilendirmede ağırlık esasının kullanıldığı ithal eşya içinse, eşyanın brüt ya da net ağırlığı dikkate alınmaktadır¹⁵⁷.

1.5. Muafiyet ve İstisnalar

Muafiyet, vergi kanunları kapsamında vergiye tabi olan kişilerin, yine bir kanunla, kısmen veya tamamen vergi dışı bırakılması olarak tanımlanabilir. İstisna ise benzer şekilde, vergi kanunları kapsamında vergilendirilmesi gereken vergi konularının, bir kanunla kısmen veya tamamen vergi dışı bırakılmasıdır¹⁵⁸. Diğer bir ifadeyle subjektif vergi yükümlülüğünün kaldırılmasına veya sınırlandırılmasına

¹⁵⁶ Gümrük Yönetmeliği, m. 57.

¹⁵⁷ Ercan, Türk Vergi Hukuku'nda..., ss. 13.

¹⁵⁸ Akdoğan, Kamu Maliyesi, ss. 132; Akdoğan, Türk Vergi Sistemi..., ss. 15; Altıntaş, a.g.e., ss. 56-57.

muafiyet, objektif vergi yükümlülüğünün kaldırılmasına veya sınırlandırılmasına ise istisna denilmektedir¹⁵⁹. Muafiyet ve istisnanın çeşitli sebepleri olabilir; örneğin ödeme güçlüğü çekenlerin vergi dışında tutulması sosyal bir sebeptir. Bazı vergilerin tahsilatının masraflı olması veya bazı kişilerden elde edilen vergi hasılatının tahsilat masrafından düşük olması gibi nedenlerle de muafiyet getirilmesi mümkündür. Özellikle ekonomik politikalar istisna ve muafiyet getirilmesinin başlıca sebeplerindendir; turizmi teşvik edici politikalar, sanayinin gelişmesi için uygulanan politikalar, belirli bir ürünün yurtiçindeki fiyatını kontrol amacıyla yapılan çalışmalar buna örnek olabilir. Bunların dışında siyasi sebepler, diplomatik nezaket, sağlık politikaları gibi birçok sebep muafiyet ve istisna getirilmesine neden olabilmektedir¹⁶⁰.

Gümrük Kanunu'nda muafiyet ve istisnalar 167 – 171'inci maddeler arasında düzenlenmiştir. Ancak diğer vergi düzenlemelerinden farklı olarak neyin muafiyet neyin istisna olduğu Kanun'da açıkça belirtilmemiş, “Gümrük Vergilerinden Muafiyet ve İstisna” başlığı altında toplu bir düzenleme yapma yoluna gidilmiştir. Kanun'da serbest dolaşıma sokulacak eşyanın hangi hallerde vergiden muaf olduğu, geri gelen eşyanın hangi şartlarda vergiden muaf olduğu¹⁶¹ ve denizden çıkartılan ürünlere ilişkin muafiyetlerin neler olduğu¹⁶² düzenlemeleri yer almaktadır. Buna göre Kanun'da, Cumhurbaşkanı için gelen eşyanın, diplomatik eşyanın, kolluk kuvvetleri için getirilecek eşyanın, değeri 150 Euro'yu geçmeyen eşyanın, belli şartlar altında kullanılmış eşyanın, çeyiz, mirasın, yolcu yanında getirilen eşyanın, değeri 430 Euro'yu geçmeyen hediyelik eşyanın, eğitim için getirilen cihazların, tıbbi tedavi amacıyla getirilen cihazların, bilimsel amaçla getirilen eşyanın, ticari mahiyet göstermeyen numunelerin, cenazenin, tabii afetlere yardım için gönderilen erzak ve eşyanın, spor müsabakaları için getirilen eczacılık ürünlerinin vb. birçok

¹⁵⁹ Fındık, a.g.e., ss. 45.

¹⁶⁰ Hava Eksilmez, *İthalatta Gümrük Muafiyetlerinin Hukuki, İktisadi, Mali ve Sosyal Etkilerinin Analizi*, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Gazi Üniversitesi, 2010, ss. 35.

¹⁶¹ Gümrük Kanunu, m. 168, 169 ve 170.

¹⁶² Gümrük Kanunu, m. 171.

eşyanın serbest dolaşıma sokulması halinde gümrük vergilerinden muaf olduğu düzenlenmiştir¹⁶³.

Gümrük Kanunu'nda yer alan muafiyetler şu ayrımlara tabi tutulabilirler¹⁶⁴:

a) *Tam ve kısmi muafiyet ayrımı*; tahsil edilmesi gereken gümrük vergilerinin tamamının vergi dışında kalması tam muafiyet, belirli bir kısmının vergi dışında bırakılması ise kısmi muafiyet olarak adlandırılır¹⁶⁵. Kanun'un 131'inci, 167-171'inci maddelerinde yer alan düzenlemeler *tam muafiyete*, Kanun'un 132'nci maddesinde yer alan düzenleme ise *kısmi muafiyete* örnek gösterilebilir.

b) *Şartlı ve şartsız muafiyet ayrımı*; belirli bir şarta bağlı olarak muafiyet oluşturulmasına şartlı muafiyet denmektedir. Doğal olarak bunun dışında kalan muafiyetler ise herhangi bir şarta tabi olmayan muafiyetlerdir¹⁶⁶. Kanun'un 79'uncu maddesinin birinci fıkrasının (a) bendinde şartlı muafiyet düzenlemesi deyiminin; serbest dolaşımda olmayan eşyaya, transit, antrepo, dâhilde işleme, gümrük kontrolü altında işleme ve geçici ithalat rejimlerinin uygulanması anlamına geldiği belirtilmektedir¹⁶⁷. Bir eşyanın şartlı muafiyete tabi olabilmesi, tahakkuk edecek tüm gümrük vergileri için teminat verilmesiyle mümkün olmaktadır¹⁶⁸. Serbest dolaşımda olmayan bir eşyanın, işlem görüp yeniden ihraç edilmek üzere (vergileri teminata bağlanarak) dâhilde işleme rejimi kapsamında geçici olarak ithal edilmesi, ardından işlem gören bu eşya ihraç edildiğinde teminatın iade edilmesi, şartlı muafiyet sistemi için bir örnektir¹⁶⁹.

c) *Sürelili ve süresiz muafiyet ayrımı*; süreli gümrük muafiyetinde muafılık bir süreye tabidir¹⁷⁰. Örneğin şartlı muafiyet sisteminde de gördüğümüz, dâhilde işleme rejimi kapsamında serbest dolaşımda olmayan bir eşyanın, işlem görüp

¹⁶³ Gümrük Kanunu, m. 167.

¹⁶⁴ Altıntaş, a.g.e., ss. 59-61.

¹⁶⁵ Altıntaş, a.g.e., ss. 59-60; Eksilmez, a.g.e., ss. 42; Şahin, a.g.e., ss. 44.

¹⁶⁶ Altıntaş, a.g.e., ss. 60; Eksilmez, a.g.e., ss. 43.

¹⁶⁷ Gümrük Kanunu, m. 79/1-a.

¹⁶⁸ Gümrük Kanunu, m. 81/2.

¹⁶⁹ Gümrük Kanunu, m. 108/1-2; Mehmet Maç, Eylem Yavuz, *Dahilde İşleme İzin Belgesi*, 01.06.2003, <http://www.vergi.tc/makaleDetay/MehmetMac/DAHILDE-ISLEME-IZIN-BELGESI/86a536c8-0f77-4ab2-aa3d-eab672ad8d13>, 06.03.2019.

¹⁷⁰ Altıntaş, a.g.e., ss. 60-61; Eksilmez, a.g.e., ss. 43.

yeniden ihraç edilmek üzere (vergileri teminata bağlanarak) geçici olarak ithal edilmesi, ardından işlem gören bu eşya ihraç edildiğinde teminatın iade edilmesi süreli bir muafiyettir¹⁷¹.

d) *Ekonomik yönden etkili olan ve olmayan muafiyet ayrımı*; Gümrük muafiyetlerinin sonuçları dikkate alınarak yapılacak bir değerlendirmede, ekonomik yönden etkili olup olmadığı şeklinde bir ayrıma da tabi tutulabilecektir¹⁷². Ekonomik yönden etkili olan muafiyete, yabancı ülkeden nakledilen bir işyerinin ithal edilen sermaye mallarına ve diğer malzemelerine tanınan muafiyet örnek verilebilir¹⁷³. Ekonomik yönden etkili olmayan muafiyete ise diplomatik muafiyetler¹⁷⁴ veya Cumhurbaşkanı'nın zat ve ikametgâhı için gelen eşyaya¹⁷⁵ uygulanan muafiyetler örnek verilebilir¹⁷⁶.

2. GÜMRÜK İŞLEMLERİNDE VERGİLENDİRME SÜRECİ

Vergilendirme süreci neredeyse tüm vergi çeşitlerinde birbirine benzeyen bir süreç izlemektedir. Her ne kadar kavramlar farklılaşsa da, yapılan işlemler farklı kanunlara dayansa da, vergilendirmeye gidilirken neredeyse aynı yol izlenmektedir. Bu bakımdan gümrük vergileri bakımından vergilendirme sürecinin tarh, tebliğ, tahakkuk ve tahsil aşamalarından oluştuğunu söyleyebiliriz¹⁷⁷. Ancak gümrük mevzuatının kendine has kavramlarını anlamak gerekmektedir. Gümrük uygulamasında önce tahakkuk gerçekleşmekte, ardından tahakkuk eden vergi tebliğ edilmekte veya tebliğ edilmiş sayılmakta, ardından itiraz sürelerinin dolmasını müteakip tahakkuk kesinleşmekte, daha sonra teminat alınmakta ve tahsilat gerçekleşmektedir. Aşağıda bu bölümler sırasıyla izah edilecektir.

¹⁷¹ Gümrük Kanunu, m. 108/1-2.

¹⁷² Altıntaş, a.g.e., ss. 60-61.

¹⁷³ Gümrük Kanunu, m. 167/1-8-a.

¹⁷⁴ Gümrük Kanunu, m. 167/1-2.

¹⁷⁵ Gümrük Kanunu, m. 167/1-1.

¹⁷⁶ Eksilmez, a.g.e., ss. 44.

¹⁷⁷ Güven Yıldız, *Gümrük Vergilerinde Ek Tarhiyat ve Uzlaşma*, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, İstanbul Üniversitesi, 2016, ss. 56; Mustafa Şahin, *Gümrük Vergilerinde Vergi Uyumunun Artırılması*, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Hacettepe Üniversitesi, 2017, ss. 46-47.

2.1. Tarh (Tahakkuk)

Devletin vergi gelirini elde edebilmesi için vergi kanunlarında vergi konusunun, mükellefin (veya yükümlünün), matrahın ve diğer vergi ile ilgili hususların düzenlenmesi yeterli değildir. Vergiyi doğuran olayın ortaya çıkmasını takiben ilgili düzenlemelere uygun olarak mükellefin borçlandırılması ve devletin alacaklandırılması için bir kısım işlemler yapılması gerekir. İşte bu işlemlere tarh denmektedir¹⁷⁸. Tarh, kaynağını devletin vergilendirme yetkisinden almaktadır¹⁷⁹. Bu bakımdan tarh, bir mükellef tarafından ödenmesi gereken vergi miktarının hesap edilmesi ve devletin alacağıının belirlenmesi için yapılan işlemler olarak tanımlanabilir¹⁸⁰. Nitekim buna paralel bir şekilde, Vergi Usul Kanunu'nda verginin tarhı, “*vergi alacağıının kanunlarında gösterilen matrah ve nispetler üzerinden vergi dairesi tarafından hesaplanarak bu alacağı miktar itibariyle tesbit eden idari muameledir*”¹⁸¹ şeklinde tanımlanmıştır.

Gümrük vergileri bakımından Kanun'da verginin tarhı açıkça tanımlanmamıştır¹⁸². Hatta Kanun'un hiçbir yerinde tarh ifadesi yer almamaktadır¹⁸³. Ancak, tarhiyat için gerekli olan gümrük kıymeti (matrah) ile tarifeye ilişkin detaylı düzenlemeler gümrük mevzuatında yer almaktadır. Ayrıca gümrük beyannamesi gümrük idaresinin tahakkuk servisine geldikten sonra, matraha ilgili oranın uygulanmasıyla vergi tutarı hesaplanmaktadır. Gümrük uygulamasında verginin tarhı, tahakkuk olarak ifade edilmektedir¹⁸⁴. Gümrük mevzuatı ile vergi mevzuatı arasında kavram birliği olmaması nedeniyle gümrük vergileri bakımından tarh (tahakkuk) ve verginin kesinleşmesi kavramlarının uygulayıcılar ve araştırmacılar tarafından birbirine karıştırıldığı gözlemlenmektedir. Gümrük vergilerinde tarh, vergi

¹⁷⁸ Akdoğan, Kamu Maliyesi, ss. 133.

¹⁷⁹ Serkan Açar, *Vergi Tahsilâtından Kaynaklanan Uyuşmazlıklar ve Çözüm Yolları*, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara, 2009, ss. 122.

¹⁸⁰ Akdoğan, Kamu Maliyesi, ss. 133-134; Akdoğan, *Türk Vergi Sistemi...*, ss. 16; Fındık, a.g.e., ss. 48-50; Öncel ve Çağan, a.g.e., ss. 14.

¹⁸¹ Vergi Usul Kanunu, m. 20.

¹⁸² Altıntaş, a.g.e., ss. 61-65; Ercan, *Türk Vergi Hukuku'nda...*, ss. 18-19; Fındık, a.g.e., ss. 48-50; Tuncer, a.g.e., ss. 92.

¹⁸³ Abdullah Ok, *Türk Hukukunda Gümrük Vergileri ve Cezaları*, Yayınlanmamış Doktora Tezi, Selçuk Üniversitesi, 2016, ss. 128.

¹⁸⁴ Altıntaş, a.g.e., ss. 61-65; Ercan, *Türk Vergi Hukuku'nda...*, ss. 18-19; Kır, a.g.e., ss. 53-56; Tuncer, a.g.e., ss. 92.

hukukunda alıştıığımız süreçten farklı gerçekleşmektedir¹⁸⁵; buna göre tarh, gümrük beyanının verilmesi, beyanın kabulü ve tescili, beyanın kontrolü ve verginin hesaplanması aşamalarından oluşmaktadır¹⁸⁶. Özetle, gümrük vergilerinde, tıpkı Vergi Usul Kanunu kapsamında beyana dayanan vergilerde olduğu gibi tarh ve tahakkuk işlemi birleşmektedir.

Kanun'da “*tescil edilmiş beyanname, ... gümrük vergileri tahakkukuna esas tutulur*” denmektedir¹⁸⁷. Yani gümrük vergilerinin tahakkuku¹⁸⁸, yükümlü tarafından verilen yazılı beyana dayanarak yapılmaktadır¹⁸⁹. Yazılı beyan, şekil ve içeriği Gümrük Yönetmeliği ile belirlenen ve Gümrük Yönetmeliği ek-14'te¹⁹⁰ bir örneği yer alan gümrük beyannamesiyle, aynı ekte yer alan kullanma talimatına uygun olarak, yapılır¹⁹¹. Beyannamede ithal edilecek eşyaya ilişkin detaylı bilgiler yer almaktadır¹⁹².

Gümrük yükümlülüğü beyanname tescil edildiği zaman başlayacağı için beyanın tescil edilmesi tarh aşamasının en önemli işlemlerinden biridir¹⁹³. Bu aşamada, gerekli şartlara uygun olarak hazırlanan beyannameler ve ekleri, ilgili eşya gümrüğe sunulmuşsa, Gümrük İdaresi tarafından tarih ve sayı verilerek tescil¹⁹⁴ edilir. Aksine bir hüküm yoksa eşyanın tabi olacağı tüm gümrük işlemlerinde

¹⁸⁵ Altıntaş, a.g.e., ss. 61-65; Fındık, a.g.e., ss. 48-50; Kır, a.g.e., ss. 53-56.

¹⁸⁶ Ercan, Türk Vergi Hukuku'nda..., ss. 18-19; Fındık, a.g.e., ss. 48-50; Kır, a.g.e., ss. 53-56.

¹⁸⁷ Gümrük Kanunu, m. 61/3.

¹⁸⁸ Kanun'da “tarh” yerine “tahakkuk” ifadesinin kullanılması Vergi Usul Kanunu'nda yer alan düzenlemelerle bir tezat oluşturuyor gibi görünse de, bu durumun VUK'da yer alan “Beyannameye Dayanan Tarhiyat” düzenlemeleriyle çelişen bir yönü bulunmamaktadır. VUK'nun 25'inci maddesinin ikinci fıkrasında “... vergi dairesince beyannamenin alınması üzerine bir tahakkuk fişi tanzim olunur ve bunun bir nüshası mükellefe veyahut beyannameyi mükellef namına vergi dairesine tevdi edene verilir. Bu suretle vergi tahakkuk etmiş olur.” hükmü yer almaktadır. Nitekim aynı maddenin ilk fıkrasında açıkça “beyan üzerinden alınan vergiler ‘Tahakkuk fişi’ ile tarh ve tahakkuk ettirilir” denmektedir. Görüldüğü üzere beyanname alınması sonrasında tarh ve tahakkuk aşamaları birleşmektedir. Buna benzer şekilde Gümrük Kanunu'nda da beyannamenin tescili sonrasında tahakkuk gerçekleşmiş olmaktadır. Bu aynı zamanda gümrük vergilerinin tarh edilmesi anlamına gelmektedir.

¹⁸⁹ Ercan, Türk Vergi Hukuku'nda..., ss. 18-19; Fındık, a.g.e., ss. 48-50; Kır, a.g.e., ss. 53-56.

¹⁹⁰ Gümrük Yönetmeliği ek-14, 07.02.2013 tarih ve 28552 sayılı Resmi Gazete'de yayınlanmıştır.

¹⁹¹ Gümrük Kanunu, m. 60/4; Gümrük Yönetmeliği, m. 112/1.

¹⁹² Detaylı bilgi için bkz. Gümrük Yönetmeliği ek-14.

¹⁹³ Kır, a.g.e., ss. 54-55; Şahin, a.g.e., ss. 27.

¹⁹⁴ Tescil, beyanda yer alan bilgilerin gümrük bilgisayar sistemine girilerek sistem tarafından tescil tarih ve sayısının verilmesini yahut beyannamenin mühürlenerek, sıra numarası ile tarih konulmasını ve bu bilgilerin tescil defterine işlenmesini ifade etmektedir. Gümrük Kanunu, m. 61/1.

beyannamenin tescil edildiği tarih esas alınacaktır. Ayrıca tescil edilen beyanname, bu aşamadan itibaren, ilgili eşyanın vergi ve para cezaları bakımından, bir taahhüt niteliğinde, beyan sahibini bağlar¹⁹⁵. Tescil edilmiş bir beyanname; beyan sahibi tarafından, eşyanın beyanname konusu rejime yanlışlıkla tabi tutulduğuna ya da bu rejime tabi olmasının artık mümkün olmadığına ilişkin kanıtların ibraz edilmesi halinde, gümrük idaresi tarafından iptal edilerek gerektiğinde yerine yeni bir beyanda bulunulmasına izin verilmektedir¹⁹⁶.

Kontrol gümrük işlemlerinin özünü oluşturmaktadır, çünkü beyana dayalı sistemde yükümlü bildirim görevini yerine getirmese veya eksik olarak yerine getirirse vergi kaybı veya kaçağı meydana gelecektir¹⁹⁷. Gümrük idaresi, beyannamede yer alan bilgilerin doğruluğunu araştırmak için, beyanname ekinde yer alan belgeleri kontrol edebilir, gerekirse ek belge verilmesini isteyebilir, eşyayı muayene edebilir veya tahlil için eşyadan numune alabilir¹⁹⁸; yani kontrol evrak üzerinden yapılabileceği gibi, fiziki bir muayene şeklinde de olabilmektedir¹⁹⁹. Böylece, beyanı yapılan eşyanın, gümrük idaresine sunulan eşyayla aynı olup olmadığı ve değerlerinin doğruluğu kontrol edilmiş olur. Burada en önemli husus, gümrük vergilerine temel teşkil eden gümrük kıymetinin denetlenmesidir²⁰⁰.

Öte yandan beyannamede yer alan bilgilerle, kontrol neticesinde ulaşılan sonuçlar uyumlu olursa, gümrük idaresi yetkilisi beyanname üzerine “uygundur” ibaresi koyar²⁰¹. Ayrıca, gümrük müfettişleri ve kontrolörleri ile gümrük idare amirleri, muayene edilmiş ve işlemleri tamamlanmış bir eşyayı istedikleri zaman, kontrol amacıyla ikinci bir muayeneye tabi tutabilirler²⁰². Eşya eğer muayene

¹⁹⁵ Gümrük Kanunu, m. 61.

¹⁹⁶ Gümrük Kanunu, m. 64/1.

¹⁹⁷ Ercan, *Türk Vergi Hukuku'nda...*, ss. 18-19; Kır, a.g.e., ss. 55-56.

¹⁹⁸ Gümrük Kanunu, m. 65/1.

¹⁹⁹ Kır, a.g.e., ss. 55-56. Muayene işlemi iki hat üzerinde görevli muayene memurları tarafından gerçekleştirilmektedir; “sarı hat”ta beyannamede yer alan bilgiler ile beyanname ekindeki belgeler üzerinden kontroller yapılmaktayken, “kırmızı hat”ta eşya fiziki olarak muayene edilmekte ve gerektiğinde tahlile numune göndermek suretiyle kontrol gerçekleştirilmektedir. Altıntaş, a.g.e., ss. 61-65; Fındık, a.g.e., ss. 48-50; İlhan Işık, *Gümrüklerde Beyanların Kontrol Usulleri*, 24.11.2016, <http://www.lojiblog.com/gumruklerde-beyanlarin-kontrol-usulleri/>, 06.03.2019.

²⁰⁰ Ercan, *Türk Vergi Hukuku'nda...*, ss. 18-19; Kır, a.g.e., ss. 55-56.

²⁰¹ Akın, a.g.e., ss. 22; Kılınç, a.g.e., ss. 33; Tuncer, a.g.e., ss. 92.

²⁰² Gümrük Kanunu, m. 65/3.

edilmemişse beyannamedeki bilgiler, muayene edilmişse muayenenin sonuçları, eşyanın tabi olduğu gümrük rejimi kurallarının uygulanması bakımından esas alınacaktır²⁰³. Gümrük idaresi tarafından yapılan kontroller sonrasında, beyannamenin iptal edilmesi de mümkündür. Beyannamenin tescilinden sonra eşyanın niteliğinde meydana değişiklikler veya bozulmalar vergide indirim sebebe sebep olmaz²⁰⁴.

Tarh işleminin gerçekleşebilmesi için son aşamada gümrük vergileri hesaplanmaktadır²⁰⁵. Beyanname, gümrük idaresinin tahakkuk servisine geldikten sonra²⁰⁶, gümrük yükümlülüğünün başladığı tarihte yürürlükte olan gümrük tarifesine göre ödenecek vergi tutarı hesap edilir²⁰⁷. Hesaplanan bu tutar gümrük vergileri tahakkuku izleme defterine kaydedilir²⁰⁸. Yapılan kayıtla birlikte gümrük vergilerinin tarihi tamamlanmış olur²⁰⁹. Öte yandan beyanın yanlış veya eksik yapılması durumlarında, yapılacak tespit sonrası gümrük vergilerinin eksik hesaplanan kısmı için vergilerin cezalı olarak alınması söz konusu olacaktır. Ancak beyanın fazla yapıldığının tespiti halinde de tahsil edilen vergilerin geri verilmesi gerekmektedir²¹⁰.

2.2. Tebliğ

Bilindiği üzere tarhiyat, verginin ödenmesi gereken tutarının tespit edildiği bir işlemdir. Doğal olarak, bu işlem aşamasında hata yapılmış ise bunun tespit edilmesi gerekir; hata yapılmassa bile, en azından vergiyi ödeyecek kişinin bu konuda oluşabilecek kuşularının bertaraf edilmesi, yani mükellefe kontrol hakkının verilmesi uygun olacaktır²¹¹. Bu bakımdan bireysel bir idari işlem niteliğindeki tarhiyatın tamamlanması sonrasında, vergilemenin hüküm ifade edebilmesi için, vergilemeye ilişkin belgelerin tebliğ usullerine uygun olarak yükümlüye bildirilmesi

²⁰³ Gümrük Kanunu, m. 65/2.

²⁰⁴ Ercan, Türk Vergi Hukuku'nda..., ss. 18-19.

²⁰⁵ Kır, a.g.e., ss. 56.

²⁰⁶ Tuncer, a.g.e., ss. 92.

²⁰⁷ Gümrük Kanunu, m. 15/1.

²⁰⁸ Gümrük Kanunu, m. 195/1. Bu defter elektronik ortamda tutulur. Gümrük Yönetmeliği, m. 489/1.

²⁰⁹ Kır, a.g.e., ss. 56; Tuncer, a.g.e., ss. 92.

²¹⁰ Tuncer, a.g.e., ss. 92-94.

²¹¹ Akdoğan, Kamu Maliyesi, ss. 135.

gerekmektedir²¹². Bu anlamda tebliğin fonksiyonunun vergi mükellefinin onayının alınması olduğu söylenebilecektir²¹³. Bunun dışında yapılacak tebliğin diğer bir fonksiyonu da, vergilendirmenin sonraki aşamalarının mükellefçe yerine getirilebilmesini teminen, tarh edilen vergi konusunda mükellefin bilgilendirilmesidir²¹⁴. Ancak tebliğ her tür vergi bakımından zorunlu değildir, beyan usulüne tabi vergilerde beyanın idareye tesliminde tarhiyat fişi kesildiğinden ayrıca bir tebligat yapılmamaktadır²¹⁵.

Öte yandan gümrük vergilerinin, tebligat bakımından diğer vergilerden farklılaşan yönleri bulunmaktadır. Buna göre, gümrük vergileri, tahakkuk²¹⁶ ettikten sonra tebliğ edilmektedir²¹⁷. Ancak gümrük vergilerinin kesinleşmesi tebligatın yapılmasıyla söz konusu olmaktadır²¹⁸. Bu bakımdan tebligat gümrük vergileri bakımından önemli bir müessesedir. Fakat Gümrük Kanunu'nda tebligatın tanımına yer verilmemiştir. Gümrük Kanunu'nda gümrük vergilerinin tebligatına ilişkin olarak vergilerin alınıp alınmadığı hususuna göre iki farklı yöntemle tebligat yapılacağı düzenlenmiştir.

İlk olarak, Gümrük Kanunu'nda gümrük vergilerinin, tahakkuk edilmelerinin hemen akabinde, beyanname üzerinde yükümlüye tebliğ edileceği düzenlenmiştir²¹⁹. Ayrıca gümrük beyannamesinde yükümlü tarafından beyan edilen vergi tutarıyla, gümrük idaresi tarafından hesaplanan vergi tutarı eşit olduğunda, gümrük idaresi tarafından ilgili eşyanın yükümlüye teslim edilmesi, verginin tebliği yerine geçmektedir²²⁰. Gümrük Yönetmeliği'nde ise gümrük vergilerinin tebliğinin,

²¹² Akdoğan, Kamu Maliyesi, ss. 135; Akdoğan, Türk Vergi Sistemi..., ss. 21; Öncel ve Çağan, a.g.e., ss. 17; Tuncer, a.g.e., ss. 94.

²¹³ Akdoğan, Türk Vergi Sistemi..., ss. 21; Fındık, a.g.e., ss. 51-52.

²¹⁴ Açar, a.g.e., ss. 123; Akdoğan, Türk Vergi Sistemi..., ss. 21.

²¹⁵ Öncel ve Çağan, a.g.e., ss. 17

²¹⁶ Bir önceki bölümde izah edildiği üzere gümrük uygulamasında verginin tarhi, tahakkuk olarak ifade edilmektedir. Altıntaş, a.g.e., ss. 61-65; Ercan, Türk Vergi Hukuku'nda..., ss. 18-19; Kır, a.g.e., ss. 53-56; Tuncer, a.g.e., ss. 92 ve 94-95.

²¹⁷ Fındık, a.g.e., ss. 51-52; Ercan, Türk Vergi Hukuku'nda..., ss. 20-21.

²¹⁸ Gümrük vergileri, tebliğ tarihinden itibaren 15 gün içerisinde itiraz edilmemesi veya dava açılmaması durumunda kesinleşmektedir. Gümrük Kanunu, m. 197/5 ve m. 242/1.

²¹⁹ Gümrük Kanunu, m. 197/1.

²²⁰ Gümrük Kanunu, m. 197/3.

sistem²²¹ üzerinde yapılabileceği, bunun yapılamadığı durumlarda belge üzerinde tebliğin yapılacağı hükmü yer almaktadır²²².

İkinci olarak, yapılan denetimler neticesinde alınmadığı veya eksik alındığı ya da beyanname üzerinde yükümlüye tebliğ edilemediği tespit edilen gümrük vergilerinin *tebligatı*, gümrük yükümlülüğünün ortaya çıkmasından itibaren üç yıl içerisinde yapılır²²³. Ancak bu şekildeki bir *tebligatın* nasıl yapılacağına ilişkin olarak Gümrük Kanunu'nda ayrıca hüküm bulunmadığından 7201 sayılı Tebligat Kanunu²²⁴ (Tebligat Kanunu) hükümleri kapsamında tebligat yapılacaktır²²⁵. Buna göre tebligat Posta ve Telgraf Teşkilatı (PTT) Genel Müdürlüğü veya memur vasıtasıyla²²⁶, yükümlünün bilinen²²⁷ son adresine²²⁸ yapılmalıdır. Vekil aracılığıyla yürütülen işlerde tebligat vekile, kanuni olarak temsilcisi olan kişilerde ise tebligat temsilciye yapılır²²⁹. Tüzel kişiler bakımından tebligat, tüzel kişiyi temsile yetkili kişilerden birine²³⁰, temsilcilerin mesai saatlerinde tüzel kişilik adresinde bulunmamaları halindeyse orada hazır bulunan memur veya çalışanlardan birine²³¹ yapılır. Tebliğ yapılacak kişinin adresinde bulunamadığı hallerde; tebligat aynı adreste oturan diğer kişilere²³² veya hizmetçilere²³³; bu mümkün değilse veya adreste bulunanlar tebellüğden imtina ederlerse tebligat o yerin muhtarına veya ihtiyar heyeti azalarından birine yapılır. Tebligatın farklı bir kişiye yapıldığı durumlarda, tebligat

²²¹ Sistem, Gümrük Yönetmeliği'nin 3'üncü maddesinin birinci fıkrasının (b) bendinde “*gümrük işlemlerinin yürütüldüğü yerel veya geniş alan ağı ile birbirine bağlı entegre bilgisayar sistemi*” şeklinde tanımlanmıştır.

²²² Gümrük Yönetmeliği, m. 489/2.

²²³ Gümrük Kanunu, m. 197/2.

²²⁴ Tebligat Kanunu, 19.02.1959 tarih ve 10139 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

²²⁵ Altıntaş, a.g.e., ss. 65; Kır, a.g.e., ss. 56-57. Tebligat Kanunu'nun 51'inci maddesinde “*Mali tebliğler, kendi kanunlarında sarahat bulunmayan hallerde, bu kanunun umumi hükümlerine tevfikân yapılır*” hükmü yer almaktadır.

²²⁶ Tebligat Kanunu, m. 1.

²²⁷ Adresi bilinmeyen kişilere ilişkin tebligat ilanen yapılmaktadır. İlanen yapılacak tebligatın usulü, Tebligat Kanunu'nun 28 ile 31'inci maddeleri arasında detaylı olarak düzenlenmiştir.

²²⁸ Tebligat Kanunu, m. 10/1. *Bilinen en son adres*, adres kayıt sisteminde bulunan yerleşim yeri adresidir. Tebligat Kanunu, m. 10/2.

²²⁹ Tebligat Kanunu, m. 11.

²³⁰ Tebligat Kanunu, m. 12.

²³¹ Tebligat Kanunu, m. 13.

²³² Muhatabın yerine tebellüğ edecek kişi görünüş itibarıyla 18 yaşından aşağı olmamalı veya belirgin bir şekilde ehliyetsiz olmamalıdır. Tebligat Kanunu, m. 22.

²³³ Tebligat Kanunu, m. 16.

evrakının teslim edildiği kişinin adresini içeren bir ihbarname muhatabın adresinde kapağa yapıştırılır ve bu tarihte tebligat yapılmış sayılır²³⁴.

2.3. Verginin Kesinleşmesi

Vergi hukukunda tahakkuk, tarh ve tebliğ edilen verginin ödenebilir aşamaya gelmiş olmasıdır. Ancak bunun için vergiyle ilgili herhangi bir uyuşmazlığın kalmamış olması; uyuşmazlık varsa uzlaşılması, dava açılmışsa sonuçlanmış olması gerekmektedir²³⁵. Diğer vergilendirme işlemlerinden farklı olarak burada herhangi bir işlem yapılmasına gerek bulunmamakta; tahakkuk uyuşmazlığının olmaması durumunda veya davanın sonuçlanması halinden kendiliğinden gerçekleşmektedir²³⁶. Gümrük Kanunu'nda ise tahakkuk kavramı yerine, “verginin kesinleşmesi” kavramı kullanılmaktadır. Vergi hukukunda tahakkuk nasıl verginin ödenebilir aşamaya gelmesi haliyse; gümrük uygulamasında da verginin kesinleşmesi, gümrük vergilerinin, yükümlü bakımından ödenebilir, gümrük idaresi açısından ise tahsil edilebilir aşamaya gelmesi durumudur²³⁷.

Daha önce izah edildiği üzere gümrük vergilerinin tarhı, beyannamenin verilmesinden, tahakkuk ettirilen verginin Gümrük Vergileri Tahakkukunu İzleme Defterine kaydına kadar geçen sürecin tümüdür²³⁸. Ardından gümrük vergileri yükümlüye tebliğ edilir²³⁹. İşte bu aşamada; tebliğ edilen gümrük vergileri, verginin tebliğinden itibaren 15 gün²⁴⁰ içinde itiraz edilmezse veya itiraz edilip, itirazın reddi üzerine yargı yoluna başvurulmazsa, bu sürenin sona ermesi ile kesinleşir; dava açılmış ve yükümlü aleyhine bir sonuç doğmuş ise kararın gümrük idaresine tebliği

²³⁴ Tebligat Kanunu, m. 21.

²³⁵ Açar, a.g.e., ss. 125; Akdoğan, Kamu Maliyesi, ss. 136; Akdoğan, Türk Vergi Sistemi..., ss. 28; Ercan, Türk Hukukunda..., ss. 11-12; Ercan, Türk Vergi Hukuku'nda..., ss. 21; Kır, a.g.e., ss. 57-58; Öncel ve Çağan, a.g.e., ss. 18.

²³⁶ Açar, a.g.e., ss. 125.

²³⁷ Altıntaş, a.g.e., ss. 65-66; Atalay, a.g.e., ss. 45-46; Ercan, a.g.e., ss. 21; Fındık, a.g.e., ss. 52-53; Kır, a.g.e., ss. 57-58; Tuncer, a.g.e., ss. 96-98.

²³⁸ Detaylı bilgi için bkz. 2.1. *Tarh (Tahakkuk)* başlıklı bölüm.

²³⁹ Detaylı bilgi için bkz. 2.2. *Tebliğ* başlıklı bölüm.

²⁴⁰ Gümrük Kanunu, m. 242/1. İtiraz dilekçesi, 15 gün içinde postaya verildiği takdirde, itirazın süresi içinde yapıldığı kabul edilir. Önal Yılmaz, *Gümrük İdarelerine Yapılacak İtirazlar*, 18.10.2016, <http://www.lojiblog.com/gumruk-idarelerine-yapilacak-iritazlar/>, 06.03.2019.

ile kesinleşir²⁴¹. Yani gümrük idaresi bakımından vergi tahsil edilebilir hale, gümrük yükümlüsü bakımından ise ödenebilir hale gelir. Ancak yükümlü verginin kesinleşmesini beklemeden de ödeme yapma hakkına sahiptir²⁴².

2.4. Teminat

Teminat ya da güvence kavramı, “1. Bir antlaşmada taraflardan birinin sorumluluğu üzerine alması; 2. Alınan sorumluluğa karşı olarak ortaya konulan şey; 3. Birinin şüphelerini dağıtmak için söylenen inandırıcı söz” anlamlarına gelmektedir²⁴³. Bu bakımdan, gümrük vergilerinin tahsilatını garantiye almak amacıyla tahakkuk eden vergiyle orantılı bir tutarın yükümlüden istenmesi, gümrük uygulamasında teminatın tanımı olarak ifade edilebilir.

Eşyanın, Türkiye Gümrük Bölgesi’nde bulunduğu neredeyse tüm hallerde teminat uygulanması mümkündür; antrepo, dâhilde işleme, geçici ithalat, gümrük kontrolü altında işleme ve transit rejimlerinde teminat alınmaktadır. Benzer şartlı muafiyet durumlarında da teminat uygulanmaktadır. Öte yandan, ticari nitelik taşımayıp yolcuya dönük uygulamalarda ise teminat uygulanması söz konusu değildir.²⁴⁴.

Gümrük idaresinin gümrük vergilerinin ödenmesini sağlamak için bir teminat verilmesini gerekli görmesi durumunda, gümrük yükümlüsü tarafından vergilerin % 20 fazlası teminat olarak ödenir. İdare yükümlü yerine başkasının teminat vermesini de kabul edebilir. Kamu kurumlarının, belediyelerin, kamu iktisadi kuruluşlarının ve yabancı misyon şeflerinin verecekleri garanti mektupları teminat olarak kabul edilebilir²⁴⁵. Teminat zamanla değer kaybederse gümrük idaresince ek teminat

²⁴¹ Gümrük Kanunu, m. 197/5.

²⁴² Gümrük Kanunu, m. 198/3.

²⁴³ TDK Güncel Türkçe Sözlük, "teminat, güvence", http://www.tdk.gov.tr/index.php?option=com_gts&arama=gts&guid=TDK.GTS.5cb729b2942c23.89306375, 17.04.2019.

²⁴⁴ Kır, a.g.e., ss. 58-63.

²⁴⁵ Gümrük Kanunu, m. 202/1, 2 ve 3.

verilmesi veya teminatın değiştirilmesi istenebilir²⁴⁶. Ayrıca teminatı veren kişi de, verdiği teminatın aynı değerdeki başka teminatla değiştirilmesini talep edebilir²⁴⁷. Gümrük yükümlülüğünün sona ermesi halinde teminat tamamen, gümrük yükümlülüğünün kısmen sona ermesi halinde ise teminat (eğer çözülmeye uygunsa) talep üzerine kısmen çözülür²⁴⁸.

Tahakkuk ederek tahsil aşamasına gelmiş gümrük vergileri için nakit teminatın dışında kalan teminata, teminatın kabul tarihinden başlayacak şekilde 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun²⁴⁹ (AATUHK)'un 51'inci maddesine göre hesaplanan gecikme zammı²⁵⁰ uygulanır. Benzer şekilde, şartlı muafiyet düzenlemesine tabi eşya için gümrük yükümlülüğü doğarsa beyannamenin tescili tarihinden başlayacak şekilde nakit teminatın dışında kalan kısma gecikme zammı uygulanacaktır²⁵¹. Şartlı muafiyet kapsamındaki eşya için indirimli teminat uygulanması durumunda gecikme zammı, teminatın nakit dışı olan kısmı ile teminat verilmeyen kısmı için uygulanır²⁵².

Gümrük uygulamasında üç tür teminat sistemi söz konusudur; bunlar, normal, toplu ve götürü teminatlardır. Normal Teminat, teminat alınması gereken her kamu alacağının teminatlandırılması şeklinde çalışmaktadır. Buna göre teminat konusu işlem sonuçlandığında teminat iade edilmektedir²⁵³. Diğer taraftan gümrük idaresi, talep olması halinde iki veya daha fazla işlemi kapsayacak şekilde toplu teminat verilmesine²⁵⁴ veya götürü teminat verilmesine izin verebilir.

Bir kişinin, transit rejimi hariç bütün gümrük işlemleri için, bir gümrük idaresine vermiş olduğu teminatın kullanılmasına *toplu teminat sistemi*

²⁴⁶ Gümrük Kanunu, m. 206/1.

²⁴⁷ Gümrük Yönetmeliği, m. 496.

²⁴⁸ Gümrük Kanunu, m. 206/2 ve 3.

²⁴⁹ 27.07.1953 tarih ve 8469 sayılı Resmî Gazete'de yayınlanmıştır.

²⁵⁰ Gecikme zammı, vadesinde ödenmeyen kamu alacağının ödenmeyen kısmına, vade sonundan başlayarak her ay için %2 oranında uygulanır. Gecikme zammı ay kesirlerine düşen kısmı için günlük olarak hesaplanır. AATUHK, m. 51/1.

²⁵¹ Gümrük Kanunu, m. 206/1.

²⁵² Gümrük Kanunu, m. 206/2.

²⁵³ Kır, a.g.e., ss. 62.

²⁵⁴ Gümrük Kanunu, m. 203.

denilmektedir²⁵⁵. Bu sistemden, dış ticaret şirketleri, uluslararası taşımacılık yapan firmalar, antrepo işletenler, liman vb. yerleri işletenler, dış ticaret işlemleri için finansman sağlayan kurum ve kişiler ile transit taşımacılık yapanlar yararlanabilmektedir. Teminatın toplu olarak verilmesi, kırtasiyecilik ve iş yükünü azaltmakta, gümrük işlemlerinin çok daha seri bir şekilde tamamlanmasına imkân vermektedir²⁵⁶. Öte yandan kural olarak tek bir gümrük idaresi nezdinde geçerli olan teminatın takip²⁵⁷ edilebilmesi mümkünse, söz konusu teminat diğer gümrük idarelerindeki işlemler için de geçerli olacaktır²⁵⁸. Toplu teminatta, her gümrük işleminde, o işlemin teminat miktarı kadar tutar, toplu teminattan düşülmekte, her teminat çözüldüğünde ise bu tutar hesaba ilave edilmektedir. Teminatın tükenmesi halinde toplu teminat sistemi durmaktadır²⁵⁹.

Götürü teminat sistemi ise, yetkilendirilmiş yükümlü²⁶⁰ sertifikasına sahip yükümlülerin veya onaylanmış kişi statü belgesine sahip kişilerin talebi üzerine, gümrük idaresi tarafından onaylanmış işlemlerin veya kullanımların ayrı ayrı teminatlandırılması yerine, transit rejimi dışındaki tüm işlemler için tek bir teminat verilmesidir²⁶¹. Götürü teminat sisteminde, verilecek teminat bir önceki yıl teminata konu olan değer %10'u tutarındadır; ancak bu sistemde teminat, dâhilde işleme rejimindeki eşyayı kapsıyorsa en az 250.000 Avro, dâhilde işleme rejimi dışındaki eşya içinse en az 75.000 Avro olmalıdır²⁶². Öte yandan götürü sistemde teminat tutarı, yıllık olarak Gümrükler Genel Müdürlüğüne (Bakanlıkça)

²⁵⁵ Gümrük Yönetmeliği, m. 493/1.

²⁵⁶ Kır, a.g.e., ss. 62-63.

²⁵⁷ Teminatın takibi, elektronik ortamda tutulan verilere dayalı olarak yapılmaktadır. Gümrük Yönetmeliği, m. 493/3.

²⁵⁸ Gümrük Yönetmeliği, m. 493/ 2.

²⁵⁹ Kır, a.g.e., ss. 62-63.

²⁶⁰ Gümrükler Genel Müdürlüğü, Türkiye Gümrük Bölgesi'nde faaliyette bulunan kişilere yetkilendirilmiş yükümlü statüsü verir. Bu kişiler, emniyet ve güvenlikle ilgili kolaylaştırılmış gümrük kontrollerinden ya da mevzuatın izin verdiği basitleştirilmiş uygulamalardan yararlanır. Gümrük Kanunu, m. 5/A. Yetkilendirilmiş yükümlü gümrük müşaviri, ihracatçı, ithalatçı, nakliyecisi ve taşıyıcı gibi birçok alandaki faaliyet gösteren kişileri kapsar (Şahin, a.g.e., ss. 83-84). Ulu ve Aracı (2012) yetkilendirilmiş yükümlüyü gümrük bölgesinin tümünde gerçekleştirdiği gümrük işlemleri çerçevesinde "güvene layık ekonomik operatör" şeklinde tanımlamaktadırlar. Cenk Ulu ve Cem Aracı, *Türkiye'de Dış Ticaret Lojistik Süreçleri: Maliyet ve Rekabet Unsurları*, TÜSİAD, 2012, İstanbul, ss. 83, https://tusiad.org/tr/yayinlar/raporlar/item/download/4873_ccc8a8363b5277c6e2f61af0faf1693b, 01.03.2019.

²⁶¹ Gümrük Yönetmeliği, m. 493/4 ve 5.

²⁶² Gümrük Yönetmeliği, m. 494/1.

belirlenmektedir²⁶³. Götürü teminat sistemi, toplu teminattan farklı olarak, düşün yapılarak çalışmaz. Belirli miktardaki teminatın bir kez verilmesiyle, eksi bakiye olsun olmasın, tüm işlemler teminatlı olarak gerçekleştirilir²⁶⁴.

Gümrük idarelerinin kabul edilecekleri teminatlar ile bu teminatların değerlendirilmesi hususu AATUHK hükümlerine göre belirlenecektir²⁶⁵, ayrıca aynı husus Gümrük Yönetmeliği'nde de düzenlenmiştir. Buna göre, Türk Lirası cinsinden para²⁶⁶; bankaların verdiği süresiz teminat mektupları²⁶⁷; Devlet İç Borçlanma Senetleri²⁶⁸; hükümet tarafından belirlenecek pay senedi ve özel sektör borçlanma senetleri²⁶⁹; ilgililerden veya (ilgililer lehine) üçüncü şahıslardan alacaklı kamu idarelerince haczedilen menkul ve gayrimenkuller²⁷⁰; kamu kurumlarınca, belediyelerce, kamu iktisadî teşebbüslerince ve Türkiye'deki yabancı misyon şeflerince verilen garanti mektupları²⁷¹ ve Merkez Bankası tarafından belirlenen kur üzerinden hesaplanan dövizler²⁷² teminat olarak gümrük idarelerince kabul olunur.

Gümrük idaresince teminat mektuplarının, gümrük idaresine teslimi sonrasında ilgili vergilerin tutarını karşılayıp karşılamadıkları incelenir ve uygun görülmesi halinde bu mektuplar teminata kabul edilirler. Götürü teminat usulünde idareye teslim edilen teminat mektupları belirlenecek teminat tutarını karşılamaları ve Gümrük Yönetmeliği eklerinde yer alan örneklerle uyumlu olmaları halinde teminat olarak kabul edilirler²⁷³. Değerinde zaman içerisinde değişimler olan gümrük vergileri için, bu değerleri devamlı karşılayabilecek düzeyde teminat belirlenir²⁷⁴. Götürü teminattan yararlanma hakkı geri alınanların, tüm yükümlülüklerinin

²⁶³ Gümrük Yönetmeliği, m. 494/3.

²⁶⁴ Kır, a.g.e., ss. 63.

²⁶⁵ Gümrük Kanunu, m. 205.

²⁶⁶ AATUHK, m. 10/1; Gümrük Yönetmeliği, m. 495/1-a.

²⁶⁷ AATUHK, m. 10/2; Gümrük Yönetmeliği, m. 495/1-b.

²⁶⁸ AATUHK, m. 10/3; Gümrük Yönetmeliği, m. 495/1-c.

²⁶⁹ AATUHK, m. 10/4; Gümrük Yönetmeliği, m. 495/1-ç. Hisse senedi ve borçlanma senetleri borsa değerinin %15 eksiği ile değerlendirilir. AATUHK, m. 10/4; Gümrük Yönetmeliği, m. 495/1-ç.

²⁷⁰ Gümrük Yönetmeliği, m. 495/1-d.

²⁷¹ Gümrük Yönetmeliği, m. 495/1-e. Teminat mektupları, alacak miktarından az olmamalı ve süresiz olmalıdır. Gümrük Yönetmeliği, m. 495/3.

²⁷² Gümrük Yönetmeliği, m. 495/1-f.

²⁷³ Gümrük Yönetmeliği, m. 497/1.

²⁷⁴ Gümrük Kanunu, m. 204/1.

teminata bağlanmasını takiben, götürü teminattan yararlanmak için verdiği teminat iade edilir²⁷⁵.

2.5. Yükümlülüğün Sona Ermesi

Gümrük vergilerinin ödenmesi veya tahsili, yükümlü ile devlet arasında doğmuş bulunan borç-alacak ilişkisini sona erdiren nedenlerin başında gelmektedir. Ancak, ödeme veya tahsilat dışında da bu ilişkiyi sonlandıran haller de olabilir²⁷⁶. Buna göre gümrük yükümlülüğü;

- a) Gümrük vergilerinin kaldırılması,
- b) Beyannamenin iptal edilmesi,
- c) Bir gümrük rejimi kapsamındaki eşyanın teslim edilmesinden önce zaptı, müsaderesi veya imhası; serbest dolaşımda olmayan bir eşyanın gümrük idaresinin gözetiminde imhası; eşyanın telef olması veya kaybolması,
- d) Gümrük vergilerine tabi bir eşyanın, Kanun'a aykırı şekilde Türkiye Gümrük Bölgesi'ne girmesi nedeniyle müsadere edilmesi

hallerinden birinin gerçekleşmesi durumunda sona ermektedir²⁷⁷.

Ayrıca Kanun'un 194'üncü maddesi kapsamında "*Türkiye'nin taraf olduğu anlaşma hükümlerine göre dâhilde işleme rejimi altında elde edilen Türk menşeli eşyanın anlaşmalara taraf ülkelere ithalinde, tercihli tarife uygulamasından yararlanmasının, bunların bünyelerine giren serbest dolaşımda olmayan eşyanın ithalat vergilerinin ödenmesi ve buna ilişkin belgelerin onaylanması koşuluna bağlı olması halinde, ithalata ilişkin*" olarak doğan gümrük yükümlülüğü, bu işlemlerin iptal edilmesiyle ortadan kalkmaktadır²⁷⁸. Öte yandan Kanun'da yer alan bu düzenlemelerin dışında genel hükümler kapsamında, zamanaşımı, terkin ve af gibi nedenlerle de gümrük yükümlülüğünün sonra ermesi mümkündür.

²⁷⁵ Gümrük Yönetmeliği, m. 498/4.

²⁷⁶ Ağar, a.g.e., ss. 127; Tuncer, a.g.e., ss. 98.

²⁷⁷ Gümrük Kanunu, m. 208.

²⁷⁸ Gümrük Kanunu, m. 209.

Aşağıda yer alan alt bölümlerde gümrük yükümlülüğünü ortadan kaldıran nedenlerden ödeme, vergilerin kaldırılması veya geri verilmesi, beyannamenin iptali detaylı olarak izah edilecek, ayrıca gümrük yükümlülüğünü sona erdiren diğer sebepler arasından zamanaşımı konusuna değinilecektir.

2.5.1. Tahsil ve Ödeme

Tarih ve tahakkuk eden verginin, ilgili kanunda öngörülen süreler içerisinde, borçlusu tarafından ödenmesi vergi borcunu sona erdirmektedir²⁷⁹. Tahsil kavramı ise, vergi borcunu kendi kendine yatırmayan borçlusundan, ilgili kanunlar çerçevesinde, borcun alınmasıdır. Tahsil ve ödeme sanki aynı kavramın farklı ifadeleriymiş gibi gözükse de, esas olarak vergi borcunun cebren ve rıza ile sonlandırılması bakımından farklılıkları söz konusudur²⁸⁰. Ancak Gümrük Kanunu'nda böyle bir ayırım göze çarpmamaktadır. Kanun'un 208'inci maddesinde açıkça "ödeme" kavramı kullanılmaktayken, Kanun'un farklı maddelerinde gümrük vergilerinin sona erdirilmesi anlamında hem "ödeme" hem de "tahsil" kavramları kullanılmaktadır.

Daha önce izah edildiği üzere, Kanun hükümlerine uygun olarak tebliğ edilen gümrük vergileri; tebliğ edilmesinden itibaren 15 gün içerisinde itirazda bulunulmaması veya süresi içerisinde idari yargıya başvurulmaması durumlarında kesinleşmekte, yani ödenebilir aşamaya gelmektedir. Ayrıca yargıya intikal etmiş bir vergi borcuna ilişkin olarak mahkemece yükümlü aleyhine karar verilmesi halinde, bu kararın gümrük idaresine tebliğ edildiği tarihte de gümrük vergileri tahsil edilebilir hale gelmektedir²⁸¹.

Bu aşamada, kontrol ve denetimler sonucunda hiç alınmadığı ya da eksik alındığı tespit edilen vergilerle, işlemleri sonradan yapılacak şekilde teslim edilen eşyanın vergilerinin, tebliğ tarihinden itibaren 15 gün içerisinde ödenmesi

²⁷⁹ Akdoğan, Kamu Maliyesi, ss. 138; Akdoğan, Türk Vergi Sistemi..., ss. 31; Öncel ve Çağan, a.g.e., ss. 19.

²⁸⁰ Akdoğan, Türk Vergi Sistemi..., ss. 33.

²⁸¹ Gümrük Kanunu, m. 197/5.

gerekmektedir. Yapılacak yazılı başvuruya istinaden bu süre, teminat alınması kaydıyla ve beyanname kapsamındaki eşyanın her kalemi için ayrı ayrı veya beyannamenin tümü için olmak üzere, 30 gün uzatılabilir. Uzatılan süre için AATUHK kapsamında tecil faizi²⁸² uygulanır²⁸³.

Öte yandan vergilerin tamamının veya bir kısmının sürenin bitmesi beklenmeden ödenmesi de mümkündür²⁸⁴. Gümrük vergilerine karşı yapılacak itiraz ödeme süresini keser. Ödeme süresi idarenin ya da yargı mercii kararının tebliği edilmesiyle birlikte yeniden başlar²⁸⁵. Gümrük vergileri Türk Lirası cinsinden gümrük veznelerine²⁸⁶ ödenir, yetkili bankalara da ödeme yapılabilir²⁸⁷. Süresinde ödenmemiş olan kesinleşmiş gümrük vergileri hakkında AATUHK hükümleri uygulanır²⁸⁸.

2.5.2. Gümrük Vergilerinin Geri Verilmesi veya Kaldırılması

Gümrük vergilerinin geri verilmesi deyimi, ödenmiş gümrük vergilerinin kısmen ya da tamamen geri ödenmesi; gümrük vergilerinin kaldırılması deyimi ise henüz ödenmemiş gümrük vergilerinin kısmen ya da tamamen alınmamasına karar verilmesi anlamına gelmektedir²⁸⁹. Gümrük Kanunu'nda dört farklı durum için gümrük vergilerinin geri verilmesi veya kaldırılması yönünde düzenlemelere yer

²⁸² Bir amme alacağı, borçlunun yazılı talebi ve teminat gösterilmesi şartıyla, faiz alınmak suretiyle 36 ayı geçmemek üzere tecil olunabilir. Teminat, amme alacağının 50.000 TL'yi aşan kısmının yarısı kadardır. 50.000 TL ve altındaki amme alacakları içinse teminat şartı aranmaz. Borcun teciline ilişkin talebi reddedilen borçlular, 30 güne kadar verilecek sürede ödeme yaparlarsa amme alacağı ödendiği tarihe tecil olunur. Haciz yapılmışsa, haczedilen mal teminat yerine geçmektedir. Tecil şartlarına uyulmaması, teminatın veya haczedilen malların değerlerini kaybetmelerine karşın bunların tamamlanmaması veya yerlerine başkalarının verilmemesi halinde kamu alacağı muaccel olur. AATUHK, m. 48. Tecil faiz oranı, halen yıllık % 22'dir. Hazine ve Maliye Bakanlığı Seri: C Sıra No:3 Tahsilat Genel Tebliği, m. 1.

²⁸³ Gümrük Kanunu, m. 198/1.

²⁸⁴ Gümrük Kanunu, m. 198/3.

²⁸⁵ Gümrük Kanunu, m. 198/2.

²⁸⁶ Ercan, Türk Vergi Hukuku'nda..., ss. 22; Kır, a.g.e., ss. 58; Tuncer, a.g.e., ss. 98.

²⁸⁷ Gümrük Kanunu, m. 200.

²⁸⁸ Gümrük Kanunu, m. 201.

²⁸⁹ Gümrük Kanunu, m. 210/1.

verilmiştir²⁹⁰. Bunlardan ilki sehven ya da yanlışlıkla²⁹¹ yapılan ödemeler veya tahakkukların olması halidir; ikincisi ithal edilen eşyanın hatalı veya sözleşme hükümlerine uygun olmaması durumudur; üçüncüsü beyannamenin iptal edilmesidir²⁹²; dördüncü ve son durum ise diğer hallerdir²⁹³.

Ödenmemesi gerekmesine rağmen ödendiği tespit edilen gümrük vergileri geri verilir, tahakkuk ettirilmemesi gerekmemesine rağmen tahakkuk ettirilmiş olan gümrük vergileri kaldırılır. Ancak, bu durumlar ilgilinin kasten yaptığı bir tahrifat sonucunda gerçekleşmişse, bu vergiler geri verilmez veya kaldırılmaz²⁹⁴. Ödenmemesi gerektiği halde ödenmiş olan gümrük vergileri, vergilerin tebliğinden itibaren üç yıl içinde ilgilinin gümrük idaresine başvurusu halinde kaldırılır veya geri verilir²⁹⁵. Bu durum kontrol ve denetim sonucunda ortaya çıkarsa, kaldırma veya geri verme işlemi aynı süre içerisinde doğrudan²⁹⁶ yapılır. Süre beklenmeyen durumlarda ve zorunluluk halinde uzatılabilir²⁹⁷.

Beyannamenin tescil edildiği tarihte kusurlu olduğu için veya ithal edilmesine ilişkin sözleşmeye aykırı olduğu için, ithalatçının kabul etmediği eşyaya ilişkin gümrük vergileri kaldırılır veya geri verilir. Bu durum ancak, eşyanın kullanılmamış²⁹⁸ olması ve Türkiye Gümrük Bölgesi dışına ihraç edilmesi²⁹⁹ koşullarının varlığı halinde söz konusu olabilecektir.

²⁹⁰ Sezai Kaya, *Gümrükte Vergi Planlaması*, Mali Çözüm Dergisi, 105, 2011, ss. 122-123, <http://archive.ismmmo.org.tr/docs/malicozum/105malicozum/6%20sezai%20kaya.pdf>, 01.03.2019.

²⁹¹ Şahin, a.g.e., ss. 28.

²⁹² Beyannamenin iptal edilmesi durumu, gümrük yükümlülüğünü sona erdiren haller arasında Kanun'un 208'inci maddesinde ayrıca sayıldığı için, ayrıca bir sonraki alt bölümde incelenmiş, bu bölümde detay verilmemiştir.

²⁹³ Kır, a.g.e., ss. 64-67.

²⁹⁴ Gümrük Kanunu, m. 211/1.

²⁹⁵ Gümrük Kanunu, m. 211/2; Gümrük Yönetmeliği, m. 502/5.

²⁹⁶ Kanun'da her ne kadar doğrudan yapılacağı ifade edilmiş olsa da Gümrük Yönetmeliği'nin 502'nci maddesinin ikinci fıkrasında, Gümrük Yönetmeliği ek-78'de yer alan formun doldurulması için yükümlünün gümrük idaresince bilgilendirileceği hususu düzenlenmiştir.

²⁹⁷ Gümrük Kanunu, m. 211/2.

²⁹⁸ Gümrük beyanı öncesinde, denemesi amacıyla geçici olarak teslim edilen eşyanın, sözleşme hükümlerine aykırı olduğunun veya kusurlu olduğunun deneme sırasında anlaşılacağı ispat edilmedikçe, eşyaya ilişkin gümrük vergileri kaldırılmaz veya geri verilmez. Gümrük Kanunu, m. 213/3.

²⁹⁹ İlgilinin talep etmesi halinde, eşyanın ihraç edilmesi yerine; eşyanın imha edilmesine, yeniden ihraç edilmek üzere transit veya gümrük antrepo rejimlerinden birine tabi olmasına veyahut serbest bölgeye konulmasına gümrük idaresince izin verilir. Gümrük Kanunu, m. 213/2.

Öte yandan teslimden önce hasar görmüş olan eşya da kusurlu eşya sayılır. Eşyanın kusurlu olduğu veya ithal edilmesine ilişkin sözleşmeye aykırı olduğu durumlarda yükümlünün, eşyaya ilişkin vergilerin kendisine tebliğ edilmesinden itibaren bir yıl içinde yapacağı başvuru üzerine vergiler geri verilir veya kaldırılır. Mücbir sebep söz konusu olduğunda bu süre uzatılır³⁰⁰. Sözleşme şartlarının ve fiyatın belirlenmesinde eşyanın kusurlu olduğunun dikkate alınması durumunda veya eşyanın kusurlu olduğu ya da sözleşme şartlarına uygun olmadığı teyit edildiği halde satın almanın gerçekleştirildiği durumda vergilerin iadesi veya kaldırılması söz konusu olmaz³⁰¹.

Yukarıda sayılan haller ve beyannamenin iptal edilmesi hali dışında, Türkiye'nin taraf olduğu uluslararası anlaşmalarda yer alan hükümler kapsamında da gümrük vergileri kaldırılır veya geri verilir. Gümrük vergilerinin bu şekilde kaldırılması veya geri verilmesi, söz konusu vergilerin yükümlüye tebliğinden itibaren bir yıl içerisinde ilgili gümrük idaresine başvuru yapılması halinde söz konusu olmaktadır. Ancak, mücbir sebep söz konusu olduğunda bu süre uzatılır³⁰².

Gümrük vergilerinin geri verilmesi kararının alınmasından itibaren üç ay içinde bu kararın uygulanmaması durumunda, ilgilinin talebine bağlı olarak, üç aylık süre sonundan başlamak üzere yükümlüye faiz³⁰³ ödenir³⁰⁴. Gümrük vergileri hata sonucu kaldırılmış veya geri verilmişse, başlangıçta tahakkuk eden vergiler, varsa ilgilinin talebi üzerine ödenmiş faizlerle birlikte yeniden yükümlüden tahsil edilir; tahsil edilmeyen miktarlar ise 15 gün içinde ödenir³⁰⁵.

Gümrük vergilerinin geri verilmesi veya kaldırılmasına ilişkin olarak, tutarı 100.000 TL'ye kadar olan işlemleri gümrük müdürlükleri, tutarı 100.000-500.000 TL arasında olan işlemler, Gümrük ve Dış Ticaret Bölge Müdürlükleri (mülga gümrük ve muhafaza başmüdürlükleri) ve tutarı 500.000 TL'nin üzerinde olan işlemleri

³⁰⁰ Gümrük Kanunu, m. 213.

³⁰¹ Gümrük Yönetmeliği, m. 501.

³⁰² Gümrük Kanunu, m. 214.

³⁰³ Bu faiz AATUHK'nda yer alan tecil faizine ilişkin hükümlere göre hesap edilir. Gümrük Kanunu, m. 216.

³⁰⁴ Gümrük Kanunu, m. 216.

³⁰⁵ Gümrük Kanunu, m. 217.

Ticaret Bakanlığı (mülga müsteşarlık) gerçekleştirme yetkisine sahiptir³⁰⁶. Gümrük vergilerinin geri verilmesine veya kaldırılmasına ilişkin başvuru, Gümrük Yönetmeliği ek-78'de yer alan formun doldurulması suretiyle gümrük idarelerine yapılır³⁰⁷. Geri verme veya kaldırma talebi incelenerek gümrük idare amiri tarafından otuz gün içinde karara bağlanır³⁰⁸.

2.5.3. Beyannamenin İptal Edilmesi

Bir beyanname kapsamında ödenen gümrük vergileri, söz konusu beyannamenin iptal edilmesi halinde, ilgilinin talebi üzerine geri verilir³⁰⁹. Gümrük beyannamesinin iptali amacıyla, denizyolu ile gelen eşyada özet beyanın verildiği tarihten itibaren 45 gün içinde, diğer yollarla gelen eşyada ise özet beyanın verildiği tarihten itibaren 20 gün içinde başvuru yapılması gerekir³¹⁰. Gümrük beyannamesinin iptaliyle, gümrük vergilerine ilişkin borç ortadan kalkar³¹¹. Öte yandan eşya tesliminden sonra beyanname iptali yapılamaz³¹². Ayrıca beyannamenin iptal edilmesi cezai hükümlerin uygulanmasına engel teşkil etmez³¹³.

2.5.4. Beyan Zorunluluğunun Ortadan Kalkması

Gümrük vergileri, bir ülkeye giren yabancı mallardan veya bir ülkeden çıkan yerli mallardan, mallar gümrükten geçerken devlet tarafından alınan vergiler³¹⁴ olduğu için, eşyanın gümrük bölgesine girişinin yapılamaması veya yapılamayacak durumda olması halinde gümrük beyannamesi verilmesine gerek olmayacak ve gümrük vergileri de ödenmeyecektir³¹⁵. Bu kapsamda teslim edilmeden veya serbest

³⁰⁶ Gümrük Yönetmeliği, m. 500/1. Tutarlar her yıl yeniden değerlendirilme oranı ile artırılmaktadır.

³⁰⁷ Gümrük Yönetmeliği, m. 502/1.

³⁰⁸ Gümrük Yönetmeliği, m. 504/2.

³⁰⁹ Kılınç, a.g.e., ss. 38.

³¹⁰ Gümrük Kanunu, m. 212; Gümrük Kanunu, m. 46/2; Gümrük Yönetmeliği, m. 499.

³¹¹ Ercan, Türk Vergi Hukuku'nda..., ss. 23.

³¹² Gümrük Kanunu, m. 64/4.

³¹³ Gümrük Kanunu, m. 64/5.

³¹⁴ Hançerlioğlu, a.g.e., ss. 148-149; Seyidoğlu, a.g.e., ss. 132; Kır, a.g.e., ss. 7-8.

³¹⁵ Kılınç, a.g.e., ss. 36; Tuncer, a.g.e., ss. 98.

dolaşıma girmeden önce, eşyaya el konulması, eşyanın imha edilmesi, eşyanın gümrüğe terk edilmesi veya mücbir sebeplerle eşyanın telef olması yahut kaybedilmesi hallerinden birinin varlığı söz konusu olduğunda gümrük vergilerini ödeme yükümlülüğü sona ermiş olacaktır³¹⁶.

2.5.5. Zamanaşımı

Zamanaşımı; alacaklının, kanunda belirlenmiş süre içinde hakkını talep etmemesi veya alacak davası açmaması sonucunda, alacağını talep etme hakkının ortadan kalktığı zaman sınırır. Ancak zamanaşımı alacağı veya borcu değil, bunun talep edilmesi hakkını ortadan kaldırmaktadır. Bu bakımdan borçlunun bilerek veya bilmeyerek yapacağı ödemeler geçerli olacaktır³¹⁷. Gümrük uygulamasında, gümrük vergilerine ilişkin olarak tebliğ, tahsil ve ceza zamanaşimleri söz konusudur. Tebligat³¹⁸ ve cezaya ilişkin zamanaşimleri Gümrük Kanunu'nda, tahsil zamanaşımıysa AATUHK'nda düzenlenmiştir³¹⁹.

Normal şartlar altında gümrük vergileri, tahakkukun akabinde gümrük yükümlüsüne tebliğ edilir. Ancak yapılan denetimlerde, alınmadığı ya da eksik alındığı tespit edilen yahut tebliğ edilmemiş olan gümrük vergilerinin tebligatı için zamanaşımı, yükümlülüğün doğduğu tarihten itibaren 3 yıl olarak belirlenmiştir. Bu zaman zarfında bu yükümlülüğe ilişkin bir davanın açılması zamanaşımını durdurur³²⁰. Vergi hukukunda tahakkuk zamanaşımının 5 yıl olduğu düşünüldüğünde, gümrük vergilerine ilişkin tebliğ zamanaşımının daha kısa

³¹⁶ Ercan, Türk Vergi Hukuku'nda..., ss. 22; Kılınç, a.g.e., ss. 36; Tuncer, a.g.e., ss. 98.

³¹⁷ Açar, a.g.e., ss. 328; Nevzat Bozkurt, *Zamanaşımına Uğramış Gümrük Vergilerine Para Cezası Uygulanabilir mi?*, Mali Çözüm Dergisi, 106, 2011, ss. 181, <http://archive.ismmmo.org.tr/docs/malicozum/106malicozum/10%20nevzat%20bozkurt.pdf>, 01.03.2019; Ercan, Türk Vergi Hukuku'nda..., ss. 23-24; Tuncer, a.g.e., ss. 100-101.

³¹⁸ Kanun'da gümrük vergilerinin tebliğ edilmesine ilişkin olarak düzenlenen bir zamanaşımı olduğu için çalışmada "tebliğ zamanaşımı" ifadesi tercih edilmiştir. Ancak farklı kaynaklarda bu adlandırma için "tahakkuk zamanaşımı" ifadesinin kullanıldığı da görülmektedir. Örnek için bkz. Ercan, Türk Vergi Hukuku'nda..., ss. 23-24.

³¹⁹ Ercan, Türk Vergi Hukuku'nda..., ss. 23-24.

³²⁰ Gümrük Kanunu, m. 197/1 ve 2.

belirlenmiş olmasının amacı; ithalatçının, vergiyle muhatap olduğu süreyi sınırlandırarak zarara uğramasını engellemek olabilir³²¹.

Bunun dışında gümrük vergileri alacaklarının, ceza uygulanmasını gerektirir ve zamanaşımı daha uzun olan bir fiile ilişkin olması durumunda, ceza davasının açılması halinde bu alacaklar Türk Ceza Kanunu³²² (TCK)'ndaki dava ve ceza zamanaşımı süresi içinde kovuşturulur ve tahsil edilir³²³.

Kesinleşmiş olan gümrük vergileri hakkında, süresi içerisinde ödenmedikleri takdirde AATUHK hükümleri uygulanacaktır³²⁴. Buna göre kamu alacağı, vadenin rastladığı yıldan bir sonraki takvim yılının başından itibaren 5 yıl içerisinde tahsil edilmezse zamanaşımına uğramaktadır³²⁵. Bu bakımdan gümrük vergileri kesinleştikleri yılı takip eden beşinci yılın sonunda tahsil zamanaşımına uğramaktadır³²⁶.

³²¹ Ercan, Türk Vergi Hukuku'nda..., ss. 23-24.

³²² 12.10.2004 tarih ve 25611 sayılı Resmi Gazete'de yayınlanmıştır.

³²³ Gümrük Kanunu, m. 197/4.

³²⁴ Gümrük Kanunu, m. 201.

³²⁵ AATUHK, m. 102.

³²⁶ Kılınç, a.g.e., ss. 40.

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

GÜMRÜK UYGULAMASINDA KARŞILAŞILAN UYUŞMAZLIKLAR VE ÇÖZÜM YÖNTEMLERİ

Daha önce de bahsedildiği üzere, uyuşmazlık; ihtilaf, davalasma, bir konu üzerinde birbirinden farklı görüşlerin olması nedeniyle anlaşmazlığa düşülmesi veya iki hukuk öznesi arasında bir borcun, hakkın, ödevin ve bir hukuki durumun üzerinde ortaya çıkan anlaşmazlık olarak ifade edilebilir³²⁷. Gümrük uyuşmazlığı ise gümrük idaresiyle gümrük işlemine tabi eşyanın sahibi arasında, mevzuatın farklı yorumlanmasından kaynaklanan ihtilafa denmektedir³²⁸. İlgililerle gümrük idaresi arasındaki uyuşmazlıklar geniş anlamda gümrük işlemlerinden, dar anlamdaysa gümrük vergilerinden kaynaklanmaktadır³²⁹. Gümrük uyuşmazlıklarına örnek olarak; gümrük kıymeti konusundaki uyuşmazlıklar, eşyanın menşesine ilişkin uyuşmazlıklar, gümrük tarifesinin belirlenmesine ilişkin uyuşmazlıklar, istisna ve muafiyet şartlarının ihlalden kaynaklanan uyuşmazlıklar, şartlı muafiyet rejimlerinden yararlanıldığı durumlarda kurallara uyulmamasından doğan uyuşmazlıklar, mevzuata uyulmamasına ilişkin uyuşmazlıklar ve diğer uyuşmazlıklar verilebilir³³⁰.

Çalışmanın bu kısmında, önce karşılaşılan gümrük uyuşmazlıklarının neler olduğu izah edilecek, takip eden bölümde ise gümrük uyuşmazlıklarının çözüm yöntemleri üzerinde durulacaktır.

1. GÜMRÜK UYGULAMASINDA KARŞILAŞILAN UYUŞMAZLIKLAR

Gümrük uygulamasında karşılaşılan uyuşmazlıklar üç başlık altında toplanabilir; bunlardan ilki gümrük idaresinin aldığı kararlara ilişkin uyuşmazlıklar, ikincisi gümrük vergilerinden kaynaklanan uyuşmazlıklar, üçüncüsü ise tahlil sonuçlarına ilişkin uyuşmazlıklardır. Her ne kadar bu uyuşmazlıkların en büyük

³²⁷ Kır, a.g.m., ss. 90.

³²⁸ Barlas, a.g.m.; Fındık, a.g.e., ss. 2; Ülkü, a.g.e., ss. 28.

³²⁹ Fındık, a.g.e., ss. 2-3.

³³⁰ Barlas, a.g.m.

bölümünü vergilendirmeye ilişkin uyuşmazlıklar oluştursa da konunun tam olarak irdelenebilmesi için her üç tipin de incelenmesi uygun olacaktır. Aşağıdaki bölümlerde bu üç tür sırasıyla izah edilecektir.

1.1. İdari Kararlara İlişkin Uyuşmazlıklar

Gümrük uygulamasında “karar” deyimini, gümrük idaresinin, gümrük mevzuatıyla ilgili olarak, belli bir konu hakkında, kişiler üzerinde hukuki sonuçlar doğuran idari bir işlem yapması anlamına gelmektedir³³¹; diğer yandan “karar” gümrük mevzuatının uygulanmasını³³² sağlamak amacıyla yapılan bir tasarruftur.

Mevzuatın uygulanmasına yönelik talebi olan kişiler, bu taleplerine ilişkin kararın alınabilmesi için gerekli olan bilgi ve belgelerin eklendiği bir yazı ile gümrük idaresine başvurmalıdırlar. Gümrük idaresi yapılan başvuruyu 30 gün içinde karara bağlamalı ve bu karar muhatabına yazılı olarak bildirilmelidir. 30 günlük süreye uyması mümkün olmayan gümrük idareleri, haklı gerekçelerini içeren bir yazı ile uzatılan ek süre hakkında başvuru sahibine bildirimde bulunurlar. Gümrük idaresi tarafından alınan olumsuz nitelikteki veya başvuru sahibi aleyhine sonuç doğuran kararlar itiraz yolu açık olarak gerekçeli olarak alınır. Son olarak, alınan kararlar derhal uygulanmalıdır³³³.

Gümrük idarelerinden talep edilebilecek konulara:

- a) Bağlayıcı tarife veya bağlayıcı menşe bilgilerinin talep edilmesi³³⁴,
- b) Tercihli tarife ile şartlı muafiyet ve indirim uygulanmasının talep edilmesi³³⁵,

³³¹ Gümrük Kanunu, m. 3/1-5.

³³² Gümrük Kanunu, m. 6/1 ve Madde Başlığı.

³³³ Gümrük Kanunu, m. 6.

³³⁴ Gümrük Kanunu, m. 9/1.

³³⁵ Gümrük Kanunu, m. 15/3 ve 4.

c) Özet beyan verilmesi sonrasında, eşyayı Türkiye Gümrük Bölgesine getiren veya taşıyan kişi tarafından beyandaki bir veya daha fazla bilginin değiştirilmesinin talep edilmesi³³⁶,

d) Gümrükçe onaylanmış bir işleme veya kullanıma tabi tutulmadan önce, gümrüğe sunulan eşyadan numune alınmasının veya bunun incelenmesinin talep edilmesi³³⁷,

e) Fikri ve sınai hak sahibinin yetkilerini ihlal eder mahiyetteki eşyanın alıkonulmasının veya bu eşyaya ilişkin gümrük işlemlerinin durdurulmasının talep edilmesi³³⁸,

f) Kullanılamaz hale gelen bir eşyanın imhasının veya Gümrük Bölgesi dışına çıkarılmasının talep edilmesi³³⁹,

g) Kısmen muayene edilen beyan edilmiş bir eşyanın tamamının muayene edilmesinin talep edilmesi³⁴⁰,

h) Gümrük antreposu açma izni verilmesinin talep edilmesi³⁴¹,

i) Dâhilde işleme izni verilmesinin talep edilmesi³⁴²,

j) Hariçte işleme izni verilmesinin talep edilmesi³⁴³,

hususları örnek olarak verilebilir. Bu taleplere ilişkin olarak da gümrük idareleri çeşitli kararlar alarak uygulamaya koymaktadırlar. Ancak gümrük idarelerinin vermiş olduğu bu kararlar her zaman başvuranın beklediği şekilde sonuçlanmamakta, bu nedenle gümrük idaresi ve başvuru sahibi arasında uyuşmazlıklar ortaya çıkabilmektedir³⁴⁴. İşte bu gibi durumlarda bir üst makama veya üst makamın olmaması durumunda aynı makama, kararın tebliğ edildiği tarihten itibaren 15 gün içerisinde yazılı olarak itiraz edilmesi³⁴⁵ mümkündür³⁴⁶.

³³⁶ Gümrük Kanunu, m. 35/B/4, 5 ve 6; Gümrük Kanunu, m. 165/D/4 ve 5.

³³⁷ Gümrük Kanunu, m. 41.

³³⁸ Gümrük Kanunu, m. 57/1 ve 2.

³³⁹ Gümrük Kanunu, m. 64/2.

³⁴⁰ Gümrük Kanunu, m. 67/1.

³⁴¹ Gümrük Kanunu, m. 95/2.

³⁴² Gümrük Kanunu, m. 110.

³⁴³ Gümrük Kanunu, m. 137/1; Gümrük Kanunu, m. 138.

³⁴⁴ Ülkü, a.g.e., ss. 33-34.

³⁴⁵ Çalışmanın ilerleyen bölümlerinde detaylı olarak izah edilecektir.

³⁴⁶ Gümrük Kanunu, m. 242/1.

1.2. Gümrük Vergilerine İlişkin Uyuşmazlıklar

Gümrük vergilerine ilişkin uyuşmazlıklar, eşyanın yükümlüye tesliminden sonra yapılan incelemelerde ortaya çıkabileceği gibi, eşya henüz gümrük idaresinin denetimindeyken de ortaya çıkabilmektedir³⁴⁷. Gümrük vergisine ilişkin uyuşmazlıkları üç ana başlık altında toplamak mümkündür; konuya yönelik uyuşmazlıklar, matraha yönelik uyuşmazlıklar ve diğer uyuşmazlıklar³⁴⁸. Matraha yönelik uyuşmazlıkları ise kıymet tespitinden kaynaklanan uyuşmazlıklar ve uygulanan tarifeden kaynaklanan uyuşmazlıklar olarak ikiye ayırmak mümkündür. Bu bakımdan aşağıda verginin konusuna, kıymet tespitine ve tarifeye ilişkin uyuşmazlıklar ile diğer uyuşmazlıklar alt bölümler halinde izah edilecektir.

1.2.1. Verginin Konusuna İlişkin Uyuşmazlıklar

Bilindiği üzere gümrük vergileri, eşyaya uygulanan ithalat ve ihracat vergilerinin tümüdür³⁴⁹. Yani gümrük vergileri eşya üzerinden alınmakta, gümrük vergilerinin konusunu eşya oluşturmaktadır. Eşya ise Kanun'da "*her türlü madde, ürün ve değer*" olarak tanımlanmıştır³⁵⁰. Eşyanın sınırları ise Kanun'un 1'inci maddesinde çizilmiştir; buna göre "*Türkiye Cumhuriyeti Gümrük Bölgesine giren ve çıkan eşyaya ve taşıt araçlarına uygulanacak gümrük kurallarını belirlemek*" Kanun'un amacı olarak ifade edilmiştir³⁵¹. Bu bakımdan gümrük vergilerinin konusu, Türkiye Cumhuriyeti Gümrük Bölgesi'ne giren veya çıkan eşya denilebilir.

Gümrük vergilerinin konusuna ilişkin uyuşmazlıklar, eşyanın niteliklerinin belirlenmesinde hata yapılması, eşyaya ilişkin muafiyet hükümlerinin hatalı uygulanmış olması veya bu hükümlerin hiç uygulanmamış olması gibi durumlarda ortaya çıkan ihtilaflardır³⁵². Bu nedenle öncelikle eşyanın niteliğinin doğru tespit edilmesi gerekmektedir. Bu kapsamda gümrük idaresine verilen beyannamede,

³⁴⁷ Barlas, a.g.m.; Gök, A., a.g.e., ss. 116-119.

³⁴⁸ Ülkü, a.g.e., ss. 28-29.

³⁴⁹ Gümrük Kanunu, m. 3/1-8.

³⁵⁰ Gümrük Kanunu, m. 3/1-23.

³⁵¹ Gümrük Kanunu, m. 1.

³⁵² Ülkü, a.g.e., ss. 29-30.

eşyanın cins, tür ve niteliklerinin doğru olarak yer alması gerekmektedir. Aksi takdirde bu durum hem gümrük idaresi hem de yükümlü bakımından olumsuz sonuçlar doğurabilecektir³⁵³.

Eşyaya cetveldeki farklı bir tarifenin uygulanması nedeniyle eksik alınan vergilerin olması halinde beyanın bağlayıcılığı ilkesi gereği eksik alınan vergi ve varsa buna ilişkin para cezaları yükümlüden istenebilecektir. Ya da yine aynı sebeple eşya için fazla vergi verilmiş olması gümrük idaresinin vergiyi iade etmesine neden olacaktır. Her iki durumda da idare ve yükümlü arasında uyuşmazlık doğması muhtemeldir. Ayrıca söz konusu eşyaya uygulanması gereken muafiyet hükümlerinin hatalı uygulanması, hatta hiç uygulanmaması gibi hallerde gümrük idaresiyle yükümlüler arasında uyuşmazlık doğabilecektir³⁵⁴. Bu duruma örnek olarak Danıştay VDDGK'nun “...söz konusu gümrük beyannamesi adına düzenlenen anonim şirketin, Gümrük Kanununun 167. maddesinin 3/a bendinde ismen yer alan kuruluşlardan olmadığı gibi, ithal konusu eşyanın Katma Değer vergisi Kanununun 16. maddesinin l/b bendi gereğince, bu vergiden istisna tutulmadığı anlaşılmalı, vergilerin kanunla kaldırılacağı, değiştirileceği, istisna ve muafiyet hükümlerinin yine kanunla getirileceği yolundaki Anayasa kuralına aykırı olarak 2000/53 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı gereğince katma değer vergisi istisnasından yararlanması söz konusu olmayan ithal eşyası için gümrük idaresince yapılan tahakkukta hukuki isabetsizlik görülmemiştir...” içtihadı örnek verilebilir³⁵⁵.

1.2.2. Kıymet Tespitine İlişkin Uyuşmazlıklar

Daha önce de değinildiği üzere, gümrük işlemlerine konu eşyanın matrahı hem eşyanın değerine göre, hem de miktarına belirlenebilmektedir. Gümrük vergileri miktar üzerinden alındığında spesifik vergiler, değer üzerinden alındığında ise advalorem vergiler söz konusu olmaktadır. Bu bakımdan matraha ilişkin

³⁵³ Gök, A., a.g.e., ss. 120-121.

³⁵⁴ Gök, A., a.g.e., ss. 120-121.

³⁵⁵ Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu (VDDGK)'nun 16.02.2007 tarihli, E. 2007/14 ve K. 2007/59 sayılı kararı. Ülkü, a.g.e., ss. 30.

uyuşmazlıklar gümrük kıymeti üzerinde yoğunlaşmaktadır³⁵⁶. Bir eşyaya ilişkin *gümrük kıymeti*, gümrük tarifesinin veya tarife dışı düzenlemelerin uygulanabilmesi için Gümrük Kanunu ve ilgili mevzuat hükümleri kapsamında tespit edilen değerdir³⁵⁷. Gümrük Kanunu'nda *gümrük kıymeti* deyimi, advalorem vergiler bakımından, vergi hukukundaki matrah kavramının yerine kullanılmaktadır; buna göre gümrük vergileri, ilgili eşyanın kıymeti üzerinden hesaplanmaktadır³⁵⁸.

Gümrük vergilerinin hesaplanması aşamasında gümrük kıymetinin yanlış belirlenmesi demek verginin matrahının da doğru tespit edilememesi anlamına gelmektedir. Bu durumda gümrük idaresi ile yükümlü arasında kıymetin doğru beyan edilip edilmediği, dolayısıyla da matrahın tespit edilmesine ilişkin bir uyuşmazlık doğacaktır³⁵⁹. Bu konuyla ilgili olarak Danıştay 7. Dairesi'nin gümrük idaresine ibraz edilen faturada gösterilen kıymetin gerçek satış bedeli olmadığına ilişkin içtihadı örnek olarak verilebilir. Buna göre "*Olayda; özet beyan eki yükleme listesinde gösterilen kıymetine nazaran eşyanın kıymetinin noksan beyan edildiği hususu tartışmasızdır. Her ne kadar, başka verilerle doğrulanmadığı sürece yalnızca anılan listede gösterilen kıymetin eşyanın gerçek kıymeti olarak alınması olanaklı değil ise de; Dairemizin E:2005/3461 ve 3462 sayılarında kayıtlı dosyalardaki bilgi ve belgelerden, aynı ihracatçı tarafından düzenlenen ve yükleme listeleri ile birlikte özet beyan ekinde bulunan faturalarda gösterilen kıymetlerin, anılan listelerde gösterilen kıymetlerle aynı olduğunun anlaşılması karşısında, gümrüğe ibraz edilen faturada gösterilen kıymetin gerçek satış bedeli olmadığı, gerçek satış bedelinin, özet beyan eki yükleme listesinde gösterilen kıymet olduğu sonucuna varılmaktadır... davacının borçlandığı gerçek satış bedelini gösteren yükleme listesinde gösterilen tutardan hareketle yapılan ek tahakkukta hukuka aykırılık bulunmadığına, ... oybirliği ile karar verildi.*"³⁶⁰. Görüldüğü üzere özet beyan ekinde yer alan fiyat bilgisi ile ibraz edilen faturada yer alan fiyat bilgisinin farklı olması ek tahakkuk yapılmasına neden olmuş, bu durum da yargıya taşınmıştır. Bu bakımdan matrah

³⁵⁶ Ülkü, a.g.e., ss. 30-31.

³⁵⁷ MEB, a.g.e, s. 7; Seyidoğlu, a.g.e., ss. 132-133.

³⁵⁸ Fındık, a.g.e., ss. 36.

³⁵⁹ Gök, A., a.g.e., ss. 121-125.

³⁶⁰ Danıştay 7. Dairesi'nin 24.05.2007 tarihli, E. 2005/3460 ve K. 2007/2521 sayılı kararı. <http://aghukuk.org/onemli-detay.php?id=1311>, 21.04.2019.

uyuşmazlıklarının en aza indirilebilmesi için ilk olarak gümrük kıymet beyanının tam ve doğru bir şekilde yapılması gerekmektedir. Ayrıca hem yükümlülerin ve hem de gümrük idaresi görevlilerinin kıymetin tespitine ilişkin mevzuatı en iyi şekilde kavramış olmaları gerekmektedir³⁶¹. Bu uyuşmazlıklar nedeniyle bu tip işleri yükümlü adına takip eden müşavirlik firmaları ülkemizde yaygın bir şekilde faaliyet göstermektedir³⁶².

Diğer taraftan GATT Kıymet Anlaşması, hem ithalatçının, hem de gümrük idaresinin, kıymetin belirlenmesi işlemlerine aktif şekilde dâhil olmalarını ve kıymetin doğru bir şekilde belirlenmesini sağlamak için ithalatçıyla gümrük idaresi arasında bir istişare gerçekleştirilmesini kabul etmiştir. Bu sayede, kıymete ilişkin uyuşmazlıkların azaltılması hedeflenmektedir³⁶³.

1.2.3. Tarifeye İlişkin Uyuşmazlıklar

Gümrük tarifesi, yabancı menşeli mallar bir ülkeye girerken, hangi cinsteki malın hangi matrah üzerinden ve hangi oranda vergiye tabi olacağını gösteren bir listedir³⁶⁴. Eşyanın kolaylıkla bu liste içinde bulunabilmesi için analitik ve alfabetik sınıflandırmalar yapılabilir³⁶⁵. Ancak Gümrük Tarife Cetveli anlaşılması zor, karmaşık ve teknik bilgi gerektiren bir yapıdadır. Bu nedenle öncelikle eşyanın Gümrük Tarife Cetveli'ndeki yerinin doğru tespit edilmesi gerekmektedir. Bu kapsamda gümrük idaresine verilen beyannamede, eşyanın tarife cetvelindeki yeriyle ilgili cins, tür ve niteliklerinin doğru olarak yer alması gerekmektedir. Aksi takdirde

³⁶¹ Gök, A., a.g.e., ss. 121-125.

³⁶² M. Esen Yağcı, *Gümrük Müşavirliği Mesleğinin Tarihsel Gelişimi ve Türkiye'deki Dış Ticaret İşlemlerine Etkileri*, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Marmara Üniversitesi, 2009, ss. 64; Merve Nur Baş Sobacı, *Gümrük Müşavirliği Mesleği ve Gümrük Müşavirlerinin Sorumlulukları*, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Ankara Yıldırım Beyazıt Üniversitesi, 2018, ss. 1.

³⁶³ Gök, A., a.g.e., ss. 121-125.

³⁶⁴ Ercan, *Türk Vergi Hukuku'nda...*, ss. 15; Hançerlioğlu, a.g.e., ss. 147; Kır, a.g.e., ss. 50-51; Seyidoğlu, a.g.e., ss. 132-133; *Türk Hukuk Kurumu*, a.g.e., ss. 107.

³⁶⁵ Ercan, *Türk Vergi Hukuku'nda...*, ss. 15.

bu durum hem gümrük idaresi hem de yükümlü bakımından olumsuz sonuçlar doğurabilecektir³⁶⁶.

Bu duruma Danıştay'ın “ithal konusu fotokopi makinasının tabi olduğu gümrük tarife ve istatistik pozisyonunun belirlenmesinin hukuki itilaf olduğu ve eşyanın en özel şekilde tanımlandığı pozisyona göre vergilendirilmesi gerektiği” hakkındaki içtihadı örnek olarak verilebilir. Buna göre “ithale konu fotokopi cihazının, elektrostatik sistemle çalışması nedeniyle 90.09 pozisyonunun tek tireli açılımlarından elektrostatik fotokopi cihazları kapsamında, orijinal görüntüden aracı yoluyla kopya çıkardığı için (dolaylı işlem) de, 90.09.12.00.00 istatistik pozisyonuna dahil olduğu anlaşıldığından, aksi yolda verilen ısrar kararında hukuka uygunluk görülmemiştir.”³⁶⁷ Bu ve bunun gibi tarife hataları fazla veya eksik vergi tahsilatına neden olmakta, bu da idare ile yükümlü arasında hukuki uyuşmazlıkların ortaya çıkmasına neden olmaktadır. Dolayısıyla gümrük idaresi ile yükümlü arasında eşyanın tarifesinin yanlış beyan edilmesi nedeniyle uyuşmazlıkların ortaya çıkması mümkündür³⁶⁸.

1.2.4. Diğer Uyuşmazlıklar

Gümrük uygulamasında, eşyanın kıymetine ilişkin uyuşmazlıklar, gümrük tarifesinin belirlenmesine ilişkin uyuşmazlıklar ve verginin konusuna ilişkin uyuşmazlıklar dışında da birçok uyuşmazlık tipleri mevcuttur; eşyanın menşesine ilişkin uyuşmazlıklar, istisna ve muafiyet şartlarının ihlalden kaynaklanan uyuşmazlıklar, şartlı muafiyet rejimlerinde kurallara uyulmamasından kaynaklanan uyuşmazlıklar, mevzuata uyulmaması nedeniyle doğan uyuşmazlıklar ve diğer uyuşmazlıklar buna örnek olarak verilebilir³⁶⁹. Bazı durumlarda uluslararası anlaşma hükümlerine ilişkin kuralların yanlış şekilde uygulanması veya hiç uygulanmaması

³⁶⁶ Gök, A., a.g.e., ss. 120-121.

³⁶⁷ Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu (DVDDGK)'nin 09.12.2005 tarihli, E. 2005/296 ve K. 2005/293 sayılı kararı. <http://www.aghukuk.org/onemli-detay.php?id=1306>, 21.04.2019.

³⁶⁸ Gök, A., a.g.e., ss. 125-127.

³⁶⁹ Barlas, a.g.m.

ile ilgili uyuşmazlıklar da söz konusu olabilmektedir³⁷⁰. Diplomatik muafiyetler, serbest ticaret anlaşmaları, NATO eşyaları gibi uluslararası boyut taşıyan düzenlemelerin hiç veya gereği gibi uygulanmayarak vergilendirmede hata yapılması, yükümlülere itiraz hakkı vermektedir³⁷¹.

Gümrük muayenesinde eşyanın menşeinin yükümlü beyanından farklı olduğunun tespit edildiği ve yükümlünün de kendi beyanının doğru olduğunu iddia ettiği durumlar en çok karşılaşılan uyuşmazlık tiplerinden biridir. Danıştay 7. Dairesi'nin bu konuyla ilgili kararı, menşe uyuşmazlıkları ile ilgili ilginç bir örnek oluşturacaktır: *"...Dosyanın incelenmesinden; ... Endonezya menşeli olarak beyan edilen 820 kap (balya) eşyanın örnekleme yoluyla on kabı üzerinde yapılan fiziki muayene sonucu orijinal balyaların içlerinde üretildiği firmayı ve metrajları gösteren etiketlerin bulunduğu; bu etiketlerin tercümesi sonucu eşyanın Çin Halk Cumhuriyetinde yerleşik... Firmasının ürünü olduğunun tespiti üzerine, etiketler mühür altına alınmakla birlikte eşyanın Çin menşeli olduğundan hareketle, İthalatta Haksız Rekabetin Önlenmesine İlişkin 2001/2 sayılı Tebliğ uyarınca dampinge karşı vergi ve katma değer vergisi ek tahakkuku yapıldığı; anılan tahakkuka vaki itirazın reddine ilişkin işlemin ise, Mahkemece, ceza mahkemesince verilen beraat kararının da dayanak alınması suretiyle istemin özeti bölümünde yazılı gerekçeyle iptal edildiği anlaşılmıştır. ... 5516 tarife ve istatistik pozisyonunda yer alan suni devamsız liflerden dokunmuş mensucatın Çin Halk Cumhuriyeti menşeli olanlarının Türkiye'ye ithalinde %87 oranında dampinge karşı vergi öngörülmüştür. ... olayda, eşyanın tamamını temsil eden on balya üzerinde yapılan fiziki muayene sonucu bulunan etiketlerde eşyanın Çin Halk Cumhuriyeti'nde yerleşik firma tarafından üretilmiş olduğu yazılıysa, bu durum, eşyanın Çin üretimi, dolayısıyla Çin menşeli olduğunu göstereceğinden, eşyaya ait olup, davalı İdarece mühür altına alındığı belirtilen etiketler ve tercümesi getirtilip görülmeden ve açıklanan şekilde inceleme yapılmadan verilen karar eksik incelemeye dayalı bulunmaktadır. Öte yandan; serbest dolaşıma giriş beyannamesinin tescil tarihi, beyannamenin Mahkemenin 2004/2286 esasında kayıtlı dosyada bulunan örneğinde 28.07.2003, dava*

³⁷⁰ Gök, A., a.g.e., ss. 127-130; Ülkü, a.g.e., ss. 32.

³⁷¹ Ülkü, a.g.e., ss. 32.

dilekçesinde ve davalı Gümrük Müdürlüğünce verilen cevap dilekçesinde 17.07.2003 ve dava konusu işlemde ise, 27.07.2003 olarak gösterilmesine karşın, Mahkemece beyannamenin tescil edildiği tarih açıklığa kavuşturulmaksızın, tescil tarihi olarak 17.07.2003 tarihinin belirtilmesi suretiyle karar verilmesi de diğer bir hukuka aykırılık halidir. Açıklanan nedenlerle, temyiz isteminin kabulüne ve mahkeme kararının bozulmasına; bozma kararı üzerine, Mahkemece yeniden verilecek kararla birlikte yargılama giderleri de hüküm altına alınacağından, bu hususta ayrıca hüküm tesisine gerek bulunmadığına, 10.04.2006 gününde oybirliği ile karar verildi.”³⁷²

Görüldüğü üzere bu tip durumlarda; gümrük idaresi ile yükümlü arasında eşyanın menşinin hatalı veya yanlış beyan edilmesi nedeniyle uyuşmazlık çıkabilmektedir. Hatta tescil tarihi konusundaki uyuşmazlık da dikkate alındığında birden fazla uyuşmazlık türü tek bir olayda ortaya çıkabilmektedir.

Esas olarak gümrük vergileriyle ilgili birçok uyuşmazlık türü somut olayda bir arada gerçekleşebilmekte, hatta birbiriyle iç içe geçmiş halde karşımıza çıkmaktadır. Bu bakımdan söz konusu uyuşmazlıkların çözüm yollarına, hatta gerçekleşmesinin engellenmesi yolunda gayret sarf etmekte yarar vardır.

1.3. Tahlil Sonuçlarına İlişkin Uyuşmazlıklar

Bilindiği üzere, gümrük vergilerinin hesaplanmasında eşyanın tarife pozisyonu oldukça önemlidir. Tarife pozisyonunu belirlemekse her zaman kolay olmamaktadır; bunun için kimi zaman kimyevi tahlile ihtiyaç duyulabilmektedir. Beyan edilen eşyanın tahlil edilmesi neticesinde eşyanın farklı bir tarife pozisyonunda olduğu sonucu ortaya çıkabilmekte, bu durum da ek tarhiyata ve para cezası uygulanmasına neden olmaktadır³⁷³. Kısaca yükümlülerce gümrük laboratuvarlarında yapılan kimyevi tahlil sonuçlarına itiraz edilebilmekte, yani bu aşamada da bir uyuşmazlık doğabilmektedir³⁷⁴. Gümrük idaresince mevzuat

³⁷² Danıştay 7. Dairesi'nin 10.04.2006 tarihli, E. 2005/1223 ve K. 2006/1143 sayılı kararı. Gök, A., a.g.e., ss. 128-129.

³⁷³ Ülkü, a.g.e., ss. 34.

³⁷⁴ Gök, A., a.g.e., ss. 129-130; Ülkü, a.g.e., ss. 34.

kapsamında yapılan ek vergi tarhiyatına veya para cezası uygulamalarına karşı yükümlüler, beyanlarının doğru olduğundan emin oldukları takdirde, süresi içinde itiraz ya da uzlaşma yoluna gidebilme imkânına sahiptirler³⁷⁵.

2. GÜMRÜK UYUŞMAZLIKLARININ ÇÖZÜM YÖNTEMLERİ

Hem idari hem de adli uyuşmazlıkların, dava yoluna gitmeden, anlaşarak veya dostça çözümlenmesini öneren yöntemlere alternatif uyuşmazlık çözüm yöntemleri denmektedir. Günümüzde şahıs ile idare arasında meydana gelen uyuşmazlıkların, idari yargıya gitmeden çözümlenmesini öngören yollar geliştirilmeye çalışılmaktadır; bu sayede adli ve idari yargının iş yükünün azaltılması ve uyuşmazlıkların daha hızlı çözümlenmesi suretiyle kamu yararı sağlanmaya çalışılmaktadır³⁷⁶. Bu kapsamda vergi hukukunda mükellef ile idare arasındaki uyuşmazlıklar da ya barışçıl yollarla (idari çözümler) ya da yargı yolu ile çözülmektedir³⁷⁷. Mükellef isterse barışçıl yollara başvurarak çözüm arar, isterse de doğrudan doğruya yargı yoluna başvurabilir. Ancak gümrük vergileri bakımından idari çözüm yolları tüketilmeden uyuşmazlığın yargı yoluna taşınabilmesi mümkün değildir³⁷⁸. Bu bakımdan çalışmanın bu bölümü iki alt bölüme ayrılmış olup, ilk alt bölümde gümrük uyuşmazlıklarının idari çözüm yöntemleri izah edilecek, sonraki bölümde ise yargı yolu ile gümrük uyuşmazlıklarının çözümü incelenecektir.

2.1. İdari Çözümler

Gümrük vergilerine ilişkin uyuşmazlıkların yargı yoluna gitmeksizin çözümlenmesine idari aşamada çözüm yöntemleri denilmektedir³⁷⁹. Uyuşmazlıkların ilk

³⁷⁵ Gök, A., a.g.e., ss. 127-130.

³⁷⁶ Mehmet Karaarslan, İdarenin Taraf Olduğu Uyuşmazlıkların Alternatif Uyuşmazlık Çözüm Yöntemleri ile Giderilmesi, Türkiye Barolar Birliği Dergisi, 140, 2019, ss. 72. <http://tbbdergisi.barobirlik.org.tr/ViewPDF-idarenin-taraf-oldugu-uyusmazliklarin-alternatif-uyusmazlik-cozum-yontemleri-ile-giderilmesi-1816>, 29.04.2019.

³⁷⁷ Akdoğan, Türk Vergi Sistemi..., ss. 68-69; Öncel ve Çağan, a.g.e., ss. 29.

³⁷⁸ Akın, a.g.e., ss. 44; Gök, A., a.g.e., ss. 130-132; Ülkü, a.g.e., ss. 51.

³⁷⁹ Kır, a.g.e., ss. 101-102.

çözüm merci, Ticaret Bakanlığı'nın idari birimleridir. İdari sürecin tamamlanmasının ardından yükümlüler yargı yoluna da başvurabileceklerdir³⁸⁰. Gümrük Kanunu'nun 242-244'üncü maddeleri arasında düzenlenen idari çözüm yöntemleri; gümrük vergilerine itiraz, tahlil sonuçlarına itiraz, uzlaşma ve etkin pişmanlık olarak sayılabilir³⁸¹. Bu yöntemler aşağıdaki bölümlerde detaylı olarak izah edilecektir.

2.1.1. Gümrük Vergilerine İtiraz

En çok kullanılan idari çözüm yolu *itiraz*dır³⁸². Yükümlüler gümrük vergileri ve cezalar ile idari kararlara karşı kendilerine tebliğ edildiği tarihten itibaren 15 gün içerisinde bir üst makama³⁸³ veya üst makamın olmaması halinde aynı makama yazılı olarak itiraz edebilirler³⁸⁴. İdare bu itirazları 30 gün içinde karara bağlamak zorundadır³⁸⁵. İtirazın reddedilmesi halinde yükümlü yargı yoluna başvurabilir³⁸⁶. Öte yandan itiraz yolu, yargıya başvurulabilmesi için zorunlu bir aşamadır³⁸⁷. Ancak 15 günlük süre içinde itiraz (veya uzlaşma) yoluna başvurulmadığı takdirde yargıya

³⁸⁰ Akın, a.g.e., ss. 44; Gök, A., a.g.e., ss. 130-132.

³⁸¹ Gümrük vergilerinin geri verilmesi ve kaldırılması uygulamasını da idari çözüm yöntemleri arasında sayan araştırmacılar (Ülkü, a.g.e., ss. 51) bulunmaktadır. Ancak çalışmamızda, gümrük vergilerini sona erdiren nedenler arasında izah edildiği için gümrük vergilerinin geri verilmesi veya kaldırılması konusuna bu bölümde yer verilmemiştir.

³⁸² Ülkü, a.g.e., ss. 53-54.

³⁸³ İtiraz, süresi içinde, yanlış makama yapılsa bile yetkili makama idarece ulaştırılır ve süresi içinde yapılmış sayılır. Gümrük Kanunu, m. 242/3.

³⁸⁴ Gümrük Kanunu, m. 242/1.

³⁸⁵ Gümrük Kanunu, m. 242/2.

³⁸⁶ Gümrük Kanunu, m. 242/4.

³⁸⁷ Danıştay 7. Dairesi'nin 28.02.2007 tarihli kararında, azlık oyu şerhinde, yargı yoluna başvurulabilmesi için itiraz yolunun tüketilmesi gerektiği hususu ile ilgili olarak, "...İdare hukukunda, kişilerin, haklarında tesis edilen işlemlere karşı, yargı yoluna başvurmadan önce, idari işlemin kaldırılması, geri alınması veya değiştirilmesi istemiyle amacıyla yapacakları başvurular; zorunlu ve ihtiyari olmak üzere iki türdür. Zorunlu olan başvuru, ihtiyari başvurunun aksine idari dava açılmadan önce tüketilmesi elzem olan ve aynı zamanda dava şartı olan bir başvurudur.

4458 sayılı Kanunun yukarıda yer verilen 242'nci maddesinde düzenlenen idari başvuru da, idari işlemin dava konusu edilebilmesi için tüketilmesi zorunlu bir başvuru olup, söz konusu düzenlemedeki amaç, diğer idari başvurularda olduğu gibi, idareye, yargı yolunun kullanılmasından önce, işleminin hukuka uygun olup olmadığı, hiyerarşik yollardan kontrolünü yapmak, şayet hukuka aykırı bir durum var ise, bu aykırılığı, işlemi geri almak, düzeltmek, kaldırmak veya yeni bir işlem tesis etmek suretiyle gidermek imkanını tanımaktır..." denmektedir. Danıştay 7. Dairesi'nin 28.02.2007 tarihli, E. 2006/567 ve K. 2007/811 sayılı kararı. <http://www.aghukuk.org/onemli-detay.php?id=1308>, 23.04.2019.

gidilmesi imkânı da kalmamaktadır³⁸⁸. Diğer taraftan Gümrük Kanunu kapsamında olmayan idari kararlara itiraz yolu uygulanmamaktadır³⁸⁹.

Yükümlüler itiraz yolunu, Kanun'un 244'üncü maddesinde düzenlenen uzlaşma hakkı ile aynı anda kullanamazlar. Yükümlüler, uyuşmazlık için önce uzlaşma yoluna gitmişler ve uzlaşma sağlanamamışsa, sonrasında ayrıca itiraz yoluna da gidilebilirler. Ancak önce itiraz yoluna başvurulmuşsa, idarenin itirazı reddetmesi durumunda artık uzlaşma yoluna gidilmesi imkânı bulunmamaktadır³⁹⁰.

İtiraz başvurusunun konusu gümrük vergileri ve idari kararlar olabildiği gibi, gümrük idarelerince uygulanacak para cezaları da olabilmektedir. Bilindiği üzere idari para cezaları 5326 sayılı Kabahatler Kanunu³⁹¹ (Kabahatler Kanunu)'nda düzenlenmiştir. Kabahatler Kanunu'nun 27'nci maddesinde idari para cezalarına karşı, uygulandıkları tarihten itibaren 15 gün içerisinde sulh ceza mahkemesine başvurulabileceği, başvurunun yapılmaması durumunda cezanın kesinleşeceği düzenlenmiştir. Ancak Kabahatler Kanunu'nun 3'üncü maddesinde Kanun hükümlerinin ilgili kanunlarda aksine hüküm bulunmaması halinde uygulanacağı hüküm altına alındığından gümrük uyuşmazlıkları bakımından idari para cezalarının itiraz yolu ile çözülmesi imkânı bulunmaktadır.

2.1.1.1. İtiraz Başvurusunun Şekli ve Süresi

Yükümlüler, gümrük vergilerinin, cezaların veya idari kararların kendilerine tebliğ edilmesinden itibaren 15 gün içerisinde gümrük idaresine, gerekçelerini³⁹² içeren bir dilekçeyle itiraz başvurusunda bulunurlar. İtiraz, ilk işlemi gerçekleştiren

³⁸⁸ Gök, A., a.g.e., ss. 163.

³⁸⁹ Ülkü, a.g.e., ss. 55.

³⁹⁰ Gök, A., a.g.e., ss. 163; Ülkü, a.g.e., ss. 53-54.

³⁹¹ 31.03.2005 tarihli ve 25772 (Mükerrer) sayılı Resmi Gazete'de yayınlanmıştır.

³⁹² Gümrük Yönetmeliği, m. 585/1.

birimin bir üst³⁹³ makamına yapılır. Bir üst makamın bulunmadığı durumlarda başvuru aynı makama yapılacaktır.

Süresi içerisinde yanlış makama verilen itiraz dilekçesi, idarece yetkili makama ulaştırılır ve itirazın süresi içinde yapılmış olduğu kabul edilir. Bu şekilde yanlış makama yapılan başvuru nedeniyle yükümlülerin hak kaybına uğramasının önüne geçilmiştir. İtiraz dilekçesi ilgili idareye posta ile de gönderilebilir. Taahhütlü gönderi ile yapılacak itirazlarda, dilekçenin postaya verildiği tarih başvuru tarihi olarak kabul edilirken, normal gönderi ile yapılan itirazlarda başvuru tarihi dilekçenin gümrük idaresine ulaştığı tarih olarak kabul edilecektir³⁹⁴.

İtiraz süresi, gümrük idarelerince tahakkuk ettirilerek yükümlüsüne tebliğ edilen gümrük vergilerinin kesinleşmesi bakımından önem arz etmektedir. Daha önce de bahsedildiği üzere Kanun'un 197'nci maddesinin beşinci fıkrasında; tebliğ edilen gümrük vergilerinin, süresi içinde itirazda bulunulmadığı veya yargı yoluna başvurulmadığı hallerde, itiraz süresinin bittiği tarihte kesinleşeceği hükmü yer almaktadır. Yani 15 günlük itiraz süresi içinde itirazın gerçekleşmemesi halinde, artık yargı yoluna da başvurulamayacağı için, tahakkuk eden vergiler kesinleşmiş olacaktır³⁹⁵.

Kanun'un 198'inci maddesinin birinci fıkrasında, yapılan kontrollerde ve denetimlerde hiç alınmadığı veya eksik alındığı tespit edilen gümrük vergilerinin, tebliğ tarihinden itibaren 15 gün içerisinde ödenmesi gerektiği düzenlenmiştir. Bu sürenin, ödeme süresi bitmeden yükümlünün yazılı talepte bulunması durumunda, gerekli teminatın da alınması şartıyla, otuz gün daha uzatılabileceği de ayrıca düzenlenmiştir. Ancak aynı maddenin ikinci fıkrasında, gümrük vergilerine itirazda bulunulmasının ödeme süresini keseceği hükmüne yer verilmiş; ödeme süresinin itiraz başvurusuna ilişkin kararın tebliği ile yeniden başlayacağı düzenlenmiştir.

³⁹³ Örneğin, söz konusu işlemler Gümrük Müdürlüğü tarafından yapılmışsa itiraz, Gümrük ve Ticaret Bölge Müdürlüğü'ne; Gümrük ve Ticaret Bölge Müdürlüğü tarafından yapılmışsa Gümrük ve Ticaret Bakanlığı'na yapılacaktır. Ancak işlemler Gümrük ve Ticaret Bakanlığı tarafından gerçekleştirilmişse, daha üst bir makam olmadığından, itiraz aynı makama yapılacaktır. Gök, A., a.g.e., ss. 164-167.

³⁹⁴ Gümrük Yönetmeliği, m. 585/4; Ülkü, a.g.e., ss. 55-56.

³⁹⁵ Gök, A., a.g.e., ss. 164-167; Ülkü, a.g.e., ss. 56-57.

2.1.1.2. İhtirazi Kayıttan Sonra İtiraz

Yükümlüler kendi beyanlarına uygun olarak tahakkuk eden gümrük vergilerine karşı itirazda bulunamaları da bu durumda itiraz yapılabilmesi için beyannameye bir ihtirazi kayıt konması yahut ihtirazi kayıt içeren bir dilekçenin idareye teslim edilmesi gerektiği yönünde görüşler mevcuttur³⁹⁶. Yani yükümlünün beyan ettiği gümrük vergileri ihtirazi kayıt konulmadıkça dava konusu yapılamaz³⁹⁷. Öte yandan gümrük mevzuatımızda henüz ihtirazi kayda ilişkin bir düzenleme bulunmamakta, ancak konu ile ilgili Danıştay kararları bulunmaktadır³⁹⁸.

İhtirazi kayıt içeren bir beyanda, yükümlü aslında gerçek bir irade beyanında bulunmaktan kaçınmış, idarece uygulanan işlemin (referans fiyat uygulaması, BTB vb. işlemler) zorlaması nedeniyle, idarenin görüş ve uygulamalarıyla uyumlu bir beyan yapmaktadır. Yani, yükümlü kuralların getirdiği bir engeli aşmak için *herhangi* bir beyanda bulunmakta, ancak vermiş olduğu dilekçeyle bu beyanın zorunluluktan dolayı yapıldığını ifade etmektedir. Yükümlü bu beyana karşı dava açmak suretiyle, Kanun'un 61'inci maddesinin üçüncü fıkrasında düzenlenmiş olan, "beyanın bağlayıcılığı" ilkesini de işlemez duruma getirmektedir³⁹⁹. Nitekim Danıştay 7. Dairesi'nin 07.12.2006 tarihli bir kararında da "...yukarıda yer verilen hükümlerinin birlikte değerlendirilmesinden; gümrük vergisi tahakkukları dolayısıyla vergi mahkemesinde idari dava açılabilmesinin, söz konusu tahakkuklara karşı Gümrük Kanununun anılan 242 nci maddesinde öngörülen düzeltme veya idari itiraz yollarına başvurulmuş ve bu başvuruların zımnen ya da açık olarak yetkili idari mercice reddedilmiş olması; düzeltme ya da itiraz yollarına başvurulabilmesi için de, idarece kendiliğinden yapılmış bir ek tahakkuk işleminin veya ihtirazi kayıtla verilen gümrük giriş beyannameğine dayalı tahakkukun bulunması gerekmektedir. İhtirazi kayıt, uygulamada, beyanın bağlayıcılığını etkisiz kılmak ve hak arama yollarına başvuru hakkını saklı tutmak amacıyla beyannameye konulan ve beyanın serbest irade ürünü olmadığını gösteren açıklama olarak nitelendirilmektedir.

³⁹⁶ Ülkü, a.g.e., ss. 54.

³⁹⁷ Ok, a.g.e., ss. 187-188.

³⁹⁸ Arslan, M. A., İhtirazi Kayıt ve Sorunları, Gümrük Dünyası Dergisi 63, 2009, ss. 3. <https://docplayer.biz.tr/amp/7770156-Ihtirazi-kayit-ve-sorunlari.html>, 24.04.2019. İhtirazi kayıt koymadan dava açılabilmesine ilişkin görüşler hakkında detaylı bilgi için bkz. Ok, a.g.e., ss. 187-190.

³⁹⁹ Arslan, M. A., a.g.m., ss. 4.

İhtirazi kaydın bu etkisini gösterebilmesi, yasalarda beyanda bulunulması için belli edilen süre veya zamanda konulmuş olmasına bağlıdır. Gümrük vergisi yönünden bu süre veya zaman da, gümrük yükümlülüğünün başladığı; başka bir deyişle, beyannamenin tescil edildiği tarihtir...” denmektedir⁴⁰⁰.

Bu görüşler ışığında, yükümlülerin kendi beyanları üzerine tahakkuk eden gümrük vergilerine karşı itirazda bulunabilmeleri için, beyannamenin tescil edildiği tarihte beyannameye bir ihtirazi kayıt konması yahut ihtirazi kayıt içeren bir dilekçenin aynı tarihte idareye teslim edilmiş olması gereklidir⁴⁰¹.

2.1.1.3. İnceleme Süreci

Öncelikle idareye verilen itiraz dilekçesi, bir üst makama sunulmak üzere teslim edilmişse, idarenin görüşü ve gerekli bilgi ve belgeleri de içerecek şekilde, yetkili makama gönderilir⁴⁰². İtiraz dilekçesi ilgili makama ulaştığında, idare önce itiraz dilekçesini şekil şartları bakımından inceler. Bu aşamada, başvurunun süresinde yapılıp yapılmadığı hususu ve dilekçenin yükümlü (veya onun temsilcisi) tarafından verilip verilmediği incelenir. Sürenin tespitinde, taahhütlü gönderi ile yapılacak itirazlar için dilekçenin postaya verildiği tarih, normal gönderi ile yapılan itirazlarda dilekçenin gümrük idaresine ulaştığı tarih başvuru tarihi olarak kabul edilir. Süre ve dilekçeyi veren kişi bakımından uygun olmayan itirazlar reddedilerek yükümlüye tebliğ edilir⁴⁰³. Ayrıca itiraz konusu işleme ilişkin bir uzlaşma başvurusunun olması da diğer bir red sebebi sayılır. İtirazın reddedildiği durumlarda, işlemin gerçekleştiği yerde idari yargı yoluna başvurulabilir⁴⁰⁴.

İtiraz usulüne uygun olarak yapılmışsa, başvuru incelemeye alınır⁴⁰⁵. İtiraz dilekçesine ilişkin karar alınırken; beyanname ve tüm belgeler incelenir, ayrıca

⁴⁰⁰ Danıştay 7. Dairesi'nin 07.12.2006 tarihli E. 2004/3431 ve K. 2006/3892 sayılı Kararı. <http://www.aghukuk.org/onemli-detay.php?id=1293>, 24.04.2019.

⁴⁰¹ Arslan, M. A., a.g.m., ss. 8; Ülkü, a.g.e., ss. 54.

⁴⁰² Gümrük Yönetmeliği, m. 585/3.

⁴⁰³ Gümrük Yönetmeliği, m. 585/2 ve 4.

⁴⁰⁴ Ülkü, a.g.e., ss. 58-59.

⁴⁰⁵ Ülkü, a.g.e., ss. 58-59.

eşyadan alınan örnek, örneğin alınması mümkün değilse eşyanın kendisi veya eşyayı görmeden fikir verecek belgeler incelenir. Gerek duyulduğu takdirde ilgili gümrük idaresinin görüşü de alınarak itiraz 30 gün⁴⁰⁶ içerisinde karara bağlanır ve karar itiraz edene bildirilir⁴⁰⁷. Ancak, gümrük idaresince 30 gün içinde karar verilmesi mümkün değilse; bu süre dolmadan başvuru sahibine, gerekçesini belirtmek suretiyle, karar verilebilmesi gerekli görülen ek süre hakkında bilgi verilir⁴⁰⁸. Öte yandan kararın yetkisi olmayan bir makam tarafından verilmesi bir iptal sebebidir. Ayrıca, itirazı inceleyen makam, itiraz konusu verginin veya cezanın miktarını arttıramaz⁴⁰⁹.

2.1.1.4. İtirazın Sonuçları

İncelemeye alınan itiraz başvurusu iki şekilde sonuçlanabilir; itiraz kabul edilir veya itiraz reddedilir. Yapılan itirazın haklı olduğuna karar verilirse, karar başvuru sahibine ve gereği yapılmak üzere ilgili gümrük idaresine tebliğ edilir. Böylece uyuşmazlık yargı yoluna başvurulmadan çözümlenmiş olur. Yapılan itirazın haklı olmadığına ve başvurunun reddine karar verilirse, karar yine başvuru sahibi ve ilgili idareye tebliğ edilir. Ancak bu durumda yükümlülerin karara karşı yargıya başvurma hakkı doğmuş olmaktadır. Burada dava, itiraz edilen işleme karşı değil, itiraz sonucunda verilen karara karşı açılacaktır⁴¹⁰.

İtirazın karara bağlanması öncesinde, yükümlüler uyuşmazlık konusu olan eşyayı gümrükten çekmek isterlerse, belirli şartları yerine getirdikleri takdirde bu

⁴⁰⁶ Gümrük idaresinin 30 günlük süre içerisinde yükümlüye cevap verilmediği durumlarda, idarenin başvuruyu zımnen reddettiği kabul edilmektedir. Bu konuyla ilgili olarak Danıştay 7. Dairesi'nin 10.04.2014 tarihli, E. 2011/8642 ve K. 2014/1982 sayılı kararında "...yükümlülerin itiraz başvurularının bir üst makamca otuz gün içinde karara bağlanarak sonucunun ilgisine tebliği yasal bir zorunluluk olduğundan; bu sürenin cevapsız geçirilmesi halinde, idari başvuruların zımnen reddedildiğinin kabulü zorunludur. Aksi halde, idari başvuruların, cevap verilmemek suretiyle sürüncemede bırakılması ve dolayısıyla, hak arama özgürlüğünün kısıtlanması sonucunu doğuracak uygulamaların ortaya çıkması kaçınılmazdır..." denmektedir. Gök, A., a.g.e., ss. 167-169. (İdarenin hareketsizliğinin zımnen red sayılması konusuna ilişkin detaylı bilgi ve eleştirel bir yaklaşım için bkz. Şerife Yıldız Akgül, *İdarenin Hareketsizliğine Karşı Bir Çözüm Olarak Zimni Kabulün Uygulanabilirliği Meselesi*, Marmara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Hukuk Araştırmaları Dergisi, 22, 3, 2016, ss. 3405-3434. <http://dergipark.gov.tr/maruhad/issue/36500/359890>, 24.04.2019).

⁴⁰⁷ Gümrük Yönetmeliği, m. 586.

⁴⁰⁸ Gümrük Kanunu, m. 6/2.

⁴⁰⁹ Ülkü, a.g.e., ss. 58-59.

⁴¹⁰ Ülkü, a.g.e., ss. 59-60.

istekleri kabul edilir; öncelikle bu talebin bir dilekçe ile gümrük idaresine verilmesi, yükümlü beyanına istinaden yapılan vergi tahakkukuyla, gümrük idaresi tarafından tahakkuk ettirilen vergiler arasındaki fark ve para cezaları için yükümlüden teminat alınması, uyuşmazlık idari yargıya intikal etmiş ise bu durumun belgelenmesi ve son olarak idarenin istediği diğer bilgi ve belgelerin ibraz edilmesi gereklidir⁴¹¹. Yükümlüden teminat alındığı durumlarda düşük kıymet beyanı şüphesiyle araştırma yapılıyorsa, bu araştırmanın eşyanın gümrükten çekilmesinin talep edildiği tarihten sonra bir yıl içinde sonuçlanmadığı durumda, gümrük idaresindeki mevcut olan verilere dayanılarak işlem tamamlanır⁴¹².

2.1.2. Tahlil Sonuçlarına İtiraz

Gümrük vergilerinin konusu, dış ticarete alım satımı yapılan eşyalardır. Bu açıdan vergilerin gereği gibi hesaplanabilmesi ve dış ticaret politikalarının uygulanabilmesi için eşyanın niteliklerinin tespit edilmesi gereklidir. Her ne kadar bazı eşyalar basit bir göz muayenesi ile kolayca tanınabilse de birçok eşyanın nitelikleri ancak kimyasal tahlil ile tespit edilebilmektedir⁴¹³. Önceki bölümlerde izah edildiği üzere, gümrük vergileri beyanname yöntemiyle alınan bir vergi türüdür. Beyanname, eşyanın cinsi, miktarı, hangi tarife pozisyonunda yer aldığı, ödenmesi gereken vergi tutarı gibi bilgiler yükümlü tarafından verilmekte; idare beyannameyi ve belgeleri kontrol edip gerekirse muayene yaparak beyanın doğruluğunu tespit etmekte, sonrasında tebliğ edilen vergiler süresi içinde tahsil edilerek eşya yükümlüye teslim edilmektedir⁴¹⁴. Gümrük vergilerinin kimyevi tahlil sonuçlarına göre tahakkuk ettirildiği durumlarda yükümlülerce söz konusu tahlil sonuçlarına eşya henüz gümrük idaresinin gözetimi altındayken itiraz edilmesi mümkündür. Yani gümrük idaresinin yaptığı tahlil sonuçlarının yanlış olduğu kanaatinde olan yükümlü, eşyanın ikinci kez tahlil edilmesini talep etme hakkına sahiptir⁴¹⁵.

⁴¹¹ Gümrük Yönetmeliği, m. 587/1.

⁴¹² Gümrük Yönetmeliği, m. 587/3.

⁴¹³ Gök, A., a.g.e., ss. 173-174.

⁴¹⁴ Ülkü, a.g.e., ss. 60-62.

⁴¹⁵ Gök, A., a.g.e., ss. 173-174.

Öte yandan dış ticaret işlemlerinin hacminin büyüklüğü nedeniyle ithal edilen tüm eşyaların tahlil ve muayenesi mümkün olmamaktadır. İşte bu nedenle, ithal edilen eşyanın cinsi, menşei, gümrük kıymeti ve daha birçok risk kriteri belirlenmekte ve hangi ürünlerin tahlil edileceği bu kriterlere göre belirlenmektedir. Günümüzde bu kriterler bilgisayar ortamına aktarılmış olup, beyannamelerin bilgisayar ortamında verilmesi sayesinde hangi eşyanın muayeneye sevk edileceği otomatik olarak belirlenebilmektedir⁴¹⁶. Bazı eşyalar ise her hâlükârda muayeneye tabi tutulmaktadırlar. Buna göre; Türk Gümrük Tarife Cetveli'ndeki pozisyonları belirtilen bazı eşyanın⁴¹⁷ dökme olarak gelmesi⁴¹⁸; Gümrük Yönetmeliği'nin 23 numaralı Eki'nde yer alan listede⁴¹⁹ bulunan bir eşya olması; muayene ile görevli personelin eşyanın gümrük tarife istatistik pozisyonunu tespit edememesi; işlenmiş tarım ürünlerinin bileşim tablosundaki yerinin belirlenmesinin gerekmesi, durumlarından birinin varlığı halinde laboratuvar tahlilinin yapılması mecburidir⁴²⁰.

Tahlil yapılmak suretiyle eşyanın özellikleri tespit edilmekte ve tabi olduğu gümrük mevzuatı belirlenmektedir. Tahlil sonucu yükümlünün beyanı ile paralel ise herhangi bir sorun ortaya çıkmamaktadır, ancak beyan ile tahlil sonucunun farklı olması durumunda uyuşmazlıkların yaşanması muhtemel hale gelmektedir. İşte bu uyuşmazlıkların çözülebilmesi için Kanun'da özel bir itiraz yolu düzenlenmesi yoluna gidilmiştir⁴²¹. Buna göre kimyevi tahlil sonuçlarına, tebliğ edildiği tarihten itibaren 15 gün içerisinde yazılı olarak Gümrük ve Ticaret Bölge Müdürlüğü'ne itiraz edilebilir. İtiraz sonucunda ikinci tahlil, ilk tahlilin gerçekleştirildiği laboratuvarında, ilk tahlili yapan görevli dışındaki iki kimyager tarafından yapılır. Yükümlü talep ettiği takdirde, gümrük idaresi, gümrük personeli olmayan bir kimyagerin de gözlemci olarak bu tahlile katılmasına izin verir. İtirazın yapıldığı laboratuvarında görevli kimyager sayısı üçten fazla değilse, ikinci tahlil en az iki kimyagerin görev yaptığı

⁴¹⁶ Ülkü, a.g.e., ss. 60-62.

⁴¹⁷ 28 ve 29'uncu fasıllar ile 27, 32, 34, 38 ve 39'uncu fasıllarda yer alan bazı tarife pozisyonları.

⁴¹⁸ Bu hüküm kapsamındaki eşyanın yükümlüsü Onaylanmış Kişi Statüsüne ya da yetkilendirilmiş yükümlü sertifikasına sahip ise tahlil sonucuna gerek olmaksızın eşya teslim edilir. Tahlilin sonucu vergilerin yeniden hesaplanmasını gerektirecek ölçüde beyan edilenden farklı çıkarsa, gümrük vergilerinin tahakkuku tahlil sonucuna göre yeniden yapılır. Gümrük Yönetmeliği, m. 196/6.

⁴¹⁹ Gümrük Yönetmeliği'nin eki olan söz konusu liste, çalışmanın ekinde yer almaktadır.

⁴²⁰ Gümrük Yönetmeliği, m. 196/1.

⁴²¹ Ülkü, a.g.e., ss. 60-62.

en yakın gümrük laboratuvarında gerçekleştirilir. İkinci tahlilin sonuçları, eşyanın teknik nitelik ve özelliklerinin tespiti açısından kesin sonuçlar doğurmaktadır⁴²².

Kimyevi tahlil sonuçlarına yapılan itirazın konusunu, tahlil raporlarında yer alan tespitler oluşturmaktadır, yani bu sonuçlara göre ek tahakkuk yapılması durumunda yükümlünün bu tahakkuka karşı da ayrıca Kanun'un 242'nci maddesi kapsamında itiraz hakkı da bulunmaktadır. Öte yandan tahlil sonuçlarına itiraz, başvurulması zorunlu bir yol değildir⁴²³.

2.1.2.1. Başvuru Şekli ve Süresi

Tahlil sonuçlarına yapılacak itiraz, ilk tahlilin yapıldığı gümrük müdürlüğünün bağlı olduğu Gümrük ve Dış Ticaret Bölge Müdürlüğü'ne yazılı olarak yapılır. Başvuru tahlil sonuçlarının tebliğinden itibaren 15 gün içerisinde yapılmalıdır⁴²⁴. Bu 15 günlük süre hak düşürücü nitelikte olduğu için hem idare, hem de yargı makamları resen dikkate alırlar⁴²⁵.

Başvuru dilekçesinde;

- a) Beyannamenin numarası ve tescil tarihi,
 - b) Eşyanın türü ve cinsi,
 - c) Tahlile neden itiraz edildiği,
 - d) Yeni tahlilde gözlemci kimyager olup olmayacağı,
 - e) Olacaksa kimyagerin adı, soyadı ve adresi,
- gibi bilgilerin yer alması gerekmektedir⁴²⁶.

⁴²² Gümrük Kanunu, m. 243.

⁴²³ Ülkü, a.g.e., ss. 60-62.

⁴²⁴ Gümrük Kanunu, m. 243/1; Gümrük Yönetmeliği, m. 588/1-a.

⁴²⁵ Ülkü, a.g.e., ss. 62-63.

⁴²⁶ Gümrük Yönetmeliği, m. 588/1-b.

2.1.2.2. İnceleme Süreci

Gümrük idaresi, öncelikle itirazın yasal süre içinde yapılıp yapılmadığını inceler. Eğer itiraz süresi içinde yapılmış ve gümrükte eşyaya ilişkin numuneler mevcutsa, her numune için 650 TL ikinci tahlil ücreti alınır⁴²⁷. İlk tahlile itiraz, numuneden kaynaklanan sebeplerle yapılmışsa, beyan sahibi veya temsilcisi ile “Alınan numuneler faturada yer alan eşyayı temsil etmektedir. İtirazım yoktur.” ibaresini içeren bir tutanak⁴²⁸ düzenlenerek tekrar numune alınır ve ilk tahlil tekrar yapılır⁴²⁹. Öte yandan şekil şartlarına uymayan itirazlar reddedilir ve durum yükümlüye tebliğ edilir. İtirazın reddi kararlarına karşı idari yargıya başvurulabilir⁴³⁰.

Numune⁴³¹, eşyayı temsil edecek şekilde, iki kere tahlil yapmaya yetecek miktarda alınmalıdır⁴³². İkinci tahlil için usulüne uygun⁴³³ şekilde alınan numune incelenmek üzere laboratuvara gönderilir⁴³⁴. Tahlillerin gümrük laboratuvarları dışındaki akredite laboratuvarlarda da yapılması mümkündür. Akredite laboratuvar, eşyanın özellikleri de göz önünde tutularak, “en yakın üniversite, ilgili bilimsel kuruluş, uzman ve uygulayıcı kurum laboratuvarları, özel laboratuvarlar” arasından sıraya uygun olarak seçilir⁴³⁵.

İkinci tahlil, ilk tahlilin yapıldığı laboratuvarında görev yapan ve ilk tahlili yapan görevli haricindeki iki kimyager tarafından yapılmalıdır. Yükümlü tarafından talep edilmesi halinde, gümrük personeli olmayan gözlemci⁴³⁶ bir kimyagerin ikinci tahlile katılması mümkündür. Üçten fazla kimyager bulunmayan bir gümrük laboratuvarında tahlil sonucuna itiraz edilirse, ikinci tahlil bünyesinde en az iki

⁴²⁷ Gümrük Yönetmeliği, m. 588/1-c.

⁴²⁸ Gümrük Yönetmeliği'nin 25 numaralı ekinde yer alan tutanak formatı kullanılır.

⁴²⁹ Gümrük Yönetmeliği, m. 588/1-ç.

⁴³⁰ Ülkü, a.g.e., ss. 63-64.

⁴³¹ Numune almak mümkün değilse veya numune alma işlemi eşyaya zarar veriyorsa eşya bütün olarak tahlil edilir. Gümrük Yönetmeliği, m. 198/1-c.

⁴³² Gümrük Yönetmeliği, m. 199/1-a.

⁴³³ Usulüne uygun alınmayan veya usulüne uygun gönderilmeyen numunelerin kullanıldığı tahlil sonuçları geçersizdir. Gümrük Yönetmeliği, m. 200/1-g.

⁴³⁴ Gümrük Yönetmeliği, m. 198/1-c.

⁴³⁵ Gümrük Yönetmeliği, m. 201/1.

⁴³⁶ Gözlemci statüsündeki kimyager, duyuru yapıldığı halde gelmezse, tahlil onun yokluğunda yapılır. Gümrük Yönetmeliği, m. 589/1-b.

kimyager olan en yakın gümrük laboratuvarında yapılır⁴³⁷. İlk tahlil gümrük laboratuvarları dışında yapılmışsa, ikinci tahlil Gümrük ve Dış Ticaret Bölge Müdürlüğü tarafından belirlenen bir başka laboratuvarında yapılır⁴³⁸.

2.1.2.3. Sonuçları

İkinci tahlil sonuçları, eşyanın nitelik ve teknik özelliklerinin tespiti bakımından kesindir⁴³⁹. Bu nedenle, ikinci tahlil sonuçlarıyla bu sonuçlara dayanarak tahakkuk ettirilen gümrük vergileri yükümlüye bildirilir⁴⁴⁰. Yapılan tahlil sonuçlarının yükümlünün beyanını teyit etmesi durumunda, tahsil masrafları yükümlüye iade edilir⁴⁴¹. Gümrük idaresi tahlil sonuçlarını dikkate alarak vergi tahakkuku yapabilir ve gerekirse para cezası uygulayabilir. Yükümlü ise tahlil sonucuna göre yapılan tahakkuk işlemine veya uygulanan para cezasına karşı Gümrük Kanunu'nun 242'nci maddesi kapsamında itiraz yoluna başvurabilir⁴⁴².

2.1.3. Uzlaşma

Uzlaşma, birden fazla kişinin aralarındaki düşünce veya çıkar ayrılıklarını, birbirlerine taviz vermek suretiyle, ortadan kaldırmalarıdır. Vergi hukukundaki uzlaşmaysa, vergi idaresi ve yükümlü arasındaki uyuşmazlıkların, yapılan görüşmelerle çözülmesidir⁴⁴³. Uzlaşma, Danıştay İçtihadı Birleştirme Kararı'nda *“vergi idaresi ile mükellefler ya da aslarına ceza kesilenler arasında, vergi kanunlarının uygulanması nedeniyle doğan uyuşmazlıkların, tarafların karşılıklı görüşmeleri yolu ile, daha başlangıçta, ödenecek olan vergi ve ceza miktarı üzerinde*

⁴³⁷ Gümrük Kanunu, m. 243/2; Gümrük Yönetmeliği, m. 589/1-a.

⁴³⁸ Gümrük Yönetmeliği, m. 589/1-c.

⁴³⁹ Gümrük Kanunu, m. 243/3; Gümrük Yönetmeliği, m. 590/1.

⁴⁴⁰ Gümrük Yönetmeliği, m. 590/1.

⁴⁴¹ Gök, A., a.g.e., ss. 174-176.

⁴⁴² Gök, A., a.g.e., ss. 176-177; Ülkü, a.g.e., ss. 64.

⁴⁴³ Mustafa Şahin, Gümrük Uzlaşma Müessesesi ve Vergi Hukukunda Uzlaşmanın Kaldırılması Gerekliliği, Mali Çözüm Dergisi, 142, 2017, ss. 225, http://archive.ismmmo.org.tr/docs/malicozum/142malicozum/17-Mustafa_Sahin.pdf, 01.03.2019; Ülkü, a.g.e., ss. 64.

mutabakat sağlanarak ortadan kaldırılması, yargısal yol ve usullerin uygulanmasına gerek bırakılmaksızın çözüme kavuşturulması” şeklinde tanımlanmıştır⁴⁴⁴. Uzlaşma sistemi, vergi idaresi ile yükümlüleri dava takibi yapmaktan kurtarmak, yargı mercilerinin iş yükünü azaltmak, bu sayede vergi tahsil hızını artırmak gibi sebeplerle 1963 yılında vergi hukukumuzda dâhil olmuştur. Uzlaşmanın, vergi idaresi ile mükellef arasındaki yaklaşım farklılıklarını veya anlaşmazlıkları gidermek, bu uyuşmazlıkların yargıya taşınmasını engellemek, sonuçta vergi tahsilatını artırmak gibi yararları vardır⁴⁴⁵. Uzlaşma, bu yararlarının yanında, vergilendirmenin adalet, eşitlik, genellik, kanunilik, mali güce göre vergilendirme⁴⁴⁶, yasama yetkisinin devredilmezliği ve kuvvetler ayrılığı⁴⁴⁷ ilkeleriyle bağdaşmaması nedeniyle eleştiriler de almaktadır.

Öte yandan her ne kadar 1963 yılından beri vergi sistemimizde uygulanıyor olsa da, gümrük vergileri VUK kapsamı dışında tutulduğu⁴⁴⁸ için uzlaşma müessesesi Gümrük Kanunu’na 6111 sayılı Kanun⁴⁴⁹’un 137 inci maddesi ile Kanun’un 244’üncü maddesinin yeniden düzenlenmesiyle girmiştir. Ayrıca uzlaşmaya ilişkin usul ve esaslar, Gümrük Uzlaşma Yönetmeliği⁴⁵⁰ (Uzlaşma Yönetmeliği) ile belirlenmiştir.

Uzlaşma, gümrük idaresi ve yükümlüler arasındaki uyuşmazlıkların yargıya gitmeden, karşılıklı anlaşmak suretiyle çözümlenmesidir. Uzlaşmayla idare; vergi ve

⁴⁴⁴ Danıştay İçtihadı Birleştirme Kurulu’nun 23.10.1986 tarihli, E. 1986/2 ve K. 1986/2 sayılı kararı. Aktaran, Başaran Yavaşlar, F., *Türk Vergi Hukuku’nda Uzlaşma*, Marmara Üniversitesi İİBF Dergisi, XXV, 2, 2008, 313, <http://www.fundabasaran.com/pdf/turk-vergi-hukukunda-uzlasma.pdf>, 01.03.2019.

⁴⁴⁵ Akdoğan, *Türk Vergi Sistemi...*, ss. 71.

⁴⁴⁶ Elif Yılmaz, *Uzlaşma Müessesesinin Hukuki Niteliği ve Temel Vergilendirme İlkeleri Açısından Değerlendirilmesi*, Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, XIII, 1-2, 2009, ss. 337-345. webftp.gazi.edu.tr/hukuk/dergi/13_14.pdf, 27.04.2019. Uzlaşma sisteminin hukuki olup olmadığına ilişkin tartışmalar için bkz. Başaran Yavaşlar, F., *Uzlaşma Uygulaması Hukuka Uygun mu?*, Vergi Sorunları Dergisi, 257, 2010, 163-171, <http://www.fundabasaran.com/pdf/uzlasma-uygulamasi-hukuka-uygun-mu.pdf>, 01.03.2019.

⁴⁴⁷ Cengiz Çelik, *Gümrük Uzlaşma Müessesesi Uygulamasında Yasallık Sorunu*, Mali Çözüm Dergisi, 136, 2016, ss. 132, <http://archive.ismmmo.org.tr/docs/malicozum/136malicozum/8.pdf>, 06.03.2019.

⁴⁴⁸ VUK, m. 2: “Gümrük idareleri tarafından alınan vergi ve resimler bu Kanuna tabi değildir.”

⁴⁴⁹ 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 (6111 sayılı Kanun) 25.02.2011 tarih ve 27857 (Mükerrer) sayılı Resmi Gazete’de yayınlanmıştır.

⁴⁵⁰ 27.08.2011 tarih ve 28038 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

cezaların bir bölümünden vazgeçmekte, bunun karşılığında alacaklarının kalan kısmının tahsil edilmesini sağlamaktadır. Bunun sonucunda yargılama sürecinin getirdiği sıkıntılar ve davaların takip edilmesi gerekliliği önlenmektedir. Yükümlü ise yargılama sonrasında uygulanacak faizle birlikte daha da artması muhtemel olan gümrük vergi ve cezalarının bir kısmını ödemek suretiyle, borcun kalan kısmından ve yargılama masrafları ile davaları takip yükünden kurtulmuş olacaktır. Bunların dışında, uzlaşma vergi mahkemelerinin iş yükünü de azaltmaktadır⁴⁵¹. Kısaca, uyuşmazlık yargıya başvurulmadan çözümlenebilmekte, yükümlüler bakımından ödemelerini indirimli olarak yaparken, gümrük idaresi de alacağını hızlıca tahsil etmektedir. Ayrıca her iki taraf bakımından maliyetler azaltılmış olmakta, zamandan ve işgücünde tasarruf edilmekte, gümrük vergilerinin tahsilatı bakımından bir güven ortamı oluşmaktadır⁴⁵².

Öte yandan uzlaşma uyuşmazlıklarının idari aşamada çözümü açısından itiraz yolunun alternatifi olarak düzenlenmiştir. Ayrıca uzlaşmaya başvurup başvurumama kararı da yükümlününündür; yani itiraz yoluyla çözüm arayan bir yükümlünün uzlaşma yolunu tüketmiş olması gibi bir şart bulunmamaktadır⁴⁵³. Ancak doğrudan itiraz yoluna giden bir yükümlü, uyuşmazlık çözülemezse artık uzlaşmaya başvuramayacaktır. Ayrıca yükümlü, kendisine tebliğ edilen alacaklar için itiraz hakkı ile uzlaşma hakkını aynı anda da kullanamayacaktır⁴⁵⁴.

2.1.3.1. Uzlaşmanın Kapsamı

İdare tarafından yapılan tespit sonucunda, beyanname ile tespit arasındaki farktan kaynaklanan gümrük vergileri ile Gümrük Kanunu'nda ve ilgili diğer

⁴⁵¹ Ege Gümrük ve Ticaret Bölge Müdürlüğü (Ege GTBM), *Uzlaşma Rehberi*, 2013, ss. 4. <http://ege.ticaret.gov.tr/data/522477d6487c8e61005e2f66ccc2aca5b829afef83c89ea504642ca4.pdf>, 27.04.2019.

⁴⁵² Gök, A., a.g.e., ss. 132-135.

⁴⁵³ Neslihan Coşkun Karadağ, İbrahim Organ, *Gümrük Uzlaşması ve Vergi Usul Kanunu'ndaki Uzlaşma Kurumu ile Karşılaştırılmalı Olarak Değerlendirilmesi*, Niğde Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, 7, 1, 2014, ss. 373, <http://dergipark.gov.tr/niguiibfd/issue/19754/211476>, 28.02.2019.

⁴⁵⁴ Cevdet Bozkurt, *Gümrük Vergileri ve Para Cezaları İçin Uzlaşma Müessesesi*, Mali Çözüm Dergisi, 108, 2011, ss. 109, <https://www.ismmmo.org.tr/Yayinlar/Mali-Cozum-Dergisi/sayi-108/--2126>, 01.03.2019.

kanunlarda yer alan cezalara ilişkin alacaklar üzerinde yükümlü ile idare uzlaşabilirler. Uzlaşma talebinde bulunulan gümrük vergileri ve cezalarının Kanun'u yeterince anlayamamaktan veya yanlış yorumlamaktan kaynaklandığı yahut ihtilaf konusu ile ilgili olarak yargı kararlarıyla gümrük idaresi arasında görüş farklılığının bulunduğu öne sürülerek uzlaşma talep edilebilir⁴⁵⁵. Ancak bu vergi ve cezalar için henüz itiraz başvurusu yapılmamış olmalı ve tebliğinden itibaren en fazla 15 gün içerisinde uzlaşma talebinde bulunulmuş olmalıdır⁴⁵⁶. Buna göre; beyannamenin, gümrük idaresince kontrol edilmesi, ikinci muayenede kontrol edilmesi, ikincil kontrolü, sonradan kontrolü veya ertelenmiş kontrolü sonucunda, ek tahakkuk yapıldıktan sonra tebliğ edilen gümrük vergileri ile idare tarafından uygulanıp tebliğ edilen para cezaları uzlaşma kapsamındadırlar⁴⁵⁷.

Aşağıdaki tablolarda uzlaşmaya konu edilebilecek vergiler ve cezalar listelenmiştir:

Tablo 1. Uzlaşmaya Konu Olabilecek 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 Kullanımını Destekleme Fonu
Çevre Katkı Payı
Telafi Edici Vergi (İhracat)
TRT Bandrol Ücreti (Ticari olmayan eşya için)

Kaynak: Gümrük Uzlaşma Yönetmeliği, Ek-1.

⁴⁵⁵ Gümrük Kanunu, m. 244/1; Uzlaşma Yönetmeliği, m. 4/1 ve 2.

⁴⁵⁶ Gümrük Kanunu, m. 244/1.

⁴⁵⁷ Uzlaşma Yönetmeliği, m. 4/3.

Tablo 2. Uzlaşmaya Konu Olabilecek 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.

Tablo 1’de yer alan gümrük vergileri ile Tablo 2’de yer alan para cezaları uzlaşmaya konu olabilmektedir. Ayrıca bu iki listede yer almayan ancak gümrük idareleri tarafından tahsil edilmesi gereken alacaklar da uzlaşmaya konu edilebilirler. Uzlaşma talebi, tebliğ edilen tüm alacaklar için yapılabileceği gibi istenilen türdeki bir vergi veya ceza için de yapılabilir. Ayrıca şartlı muafiyet rejimine ilişkin kuralların ihlal edilmesi sonucunda doğan alacağa konu para cezaları için de uzlaşmaya gidilebilir⁴⁵⁸.

Öte yandan bazı alacaklar vardır ki bunların uzlaşmaya konu edilemeyecekleri Uzlaşma Yönetmeliği’nde açıkça düzenlenmiştir. Buna göre; gümrük vergilerinin matrahına girdiği halde aslı gümrük idaresi tarafından takip ve tahsil edilmeyen vergi ve diğer mali yükler uzlaşmaya konu edilemezler⁴⁵⁹. Örneğin damga vergisi, ithalat esnasında alınsa bile, takip ve tahsili vergi dairelerince yapıldığı için gümrük idaresi ile yapılan uzlaşmaya konu edilemez⁴⁶⁰. Aynı türdeki bir vergi veya cezanın bir bölümü için de uzlaşma talebinde bulunulamaz⁴⁶¹. Alacağın tahsilat aşamasına geldiği durumlar için de uzlaşmaya gidilemez⁴⁶².

⁴⁵⁸ Uzlaşma Yönetmeliği, m. 5.

⁴⁵⁹ Uzlaşma Yönetmeliği, m. 6/1.

⁴⁶⁰ Ege GTBM, a.g.e., ss. 7.

⁴⁶¹ Uzlaşma Yönetmeliği, m. 6/2. Buna; 100.000 TL tutarında, tek bir beyannameye bağlı ve bir vergi türünden kaynaklı bir alacağın bir bölümü için uzlaşma talebinde bulunulamaması örnek olarak verilebilir. Ancak yönetmeliğin 6’ncı maddesinin ikinci fıkrasının yanlış anlaşılmağa müsait şekilde kaleme alındığı hususuyla ilgili olarak bkz. Burcu Demirbaş Aksüt, Özgecan Gök, *Gümrük Vergilerinden Kaynaklanan Anlaşmazlıkların Uzlaşma Yolu ile Çözümü*, D.E.Ü. Hukuk Fakültesi Dergisi, 18, 2, 2016, ss. 94.

⁴⁶² Gümrük Kanunu, m. 244/2; Uzlaşma Yönetmeliği, m. 6/3.

Ayrıca alacağın KMK'nun 3'üncü maddesinde düzenlenen kaçakçılık suçlarıyla ilişkili⁴⁶³ olması da uzlaşma talebinde bulunulması için engel teşkil etmektedir⁴⁶⁴. Son olarak eşyanın mülkiyetinin kamuya geçirilmesi ile ilgili kararlar da uzlaşma kapsamında değildir, söz konusu eşyaya ilişkin gümrük vergileri ve para cezaları uzlaşma başvurusuna konu olabilir⁴⁶⁵.

2.1.3.2. Başvuru Şekli ve Süresi

Yükümlünün kendisi uzlaşma başvurusunda bulunabileceği gibi, kendisinin dışında, yükümlünün;

- a) Temsilcisi,
- b) Özel vekâletname verdiği bir gümrük müşaviri,
- c) Velisi ya da vasisi,
- d) Aynı gümrük vergilerinin ödenmesinden birlikte sorumlu olduğu gümrük müşavirleri

uzlaşma başvurusunda bulunabilirler⁴⁶⁶. Bu kişiler Uzlaşma Yönetmeliği ekinde yer alan forma uygun şekilde hazırlanan bir dilekçe ile uzlaşma komisyonlarının ilgili birimine şahsen veya posta yoluyla başvururlar⁴⁶⁷. Uzlaşma talepleri, henüz itiraz edilmemiş gümrük vergilerinin veya para cezalarının ilgiliye tebliğ edilmesinden itibaren 15 günlük süre içinde yapılmalıdır. Gümrük vergisi ve

⁴⁶³ Bu hükmün uygulanmasında; kaçakçılık suçlarıyla ilgili olarak takibat yapılması amacıyla fezleke hazırlanması, rapor düzenlenmesi veya adli makamlara bildirimde bulunulması; adli makamlarca soruşturma veya kovuşturma yürütülüyor olması yahut mahkeme tarafından ceza verilmiş olması halleri "ilişkili" olma durumu olarak değerlendirilmektedir. Bu suçlarla ilişkili olup olmama, uzlaşmanın tüm aşamalarında dikkate alınmaktadır. Uzlaşma Yönetmeliği, m. 6/5 ve 6. Öte yandan KMK'nun 3'üncü maddesinde düzenlenen suçlar haricindeki ceza öngören kanunlardan kaynaklanan işlemlere konu olan alacaklar uzlaşmaya konu edilebilmektedir. Güven Yıldız, Gümrük Uzlaşma Müessesesinde Kaçakçılık Sorunu, Mali Çözüm Dergisi, 139, 2017, ss. 77, <http://archive.ismmmo.org.tr/docs/malicozum/139malicozum/5%20G%C3%BCven%20YILDIZ%20.pdf>, 01.03.2019.

⁴⁶⁴ Uzlaşma Yönetmeliği, m. 6/3 ve 4.

⁴⁶⁵ Uzlaşma Yönetmeliği, m. 6/7.

⁴⁶⁶ Uzlaşma Yönetmeliği, m. 12.

⁴⁶⁷ Uzlaşma Yönetmeliği, m. 10/1.

para cezası farklı tarihlerde tebliğ edilmişse, başvuru için son yapılan tebliğin tarihi dikkate alınır⁴⁶⁸.

Uzlaşma başvuruları; konusu 500.000 TL ve altındaysa Gümrük ve Dış Ticaret Bölge Müdürlüğü Uzlaşma Komisyonlarına, konusu 500.000 TL'yi aşanlar ise Merkezi Uzlaşma Komisyonlarına yapılır. Birden çok Gümrük ve Dış Ticaret Bölge Müdürlüğüne bağlı Gümrük Müdürlüklerine ilişkin aynı nitelikteki alacakların uzlaşmaya konu olması halinde, uzlaşma talepleri, uzlaşmaya esas alacak tutarı en fazla olan Bölge Müdürlüğünde oluşturulacak uzlaşma komisyonu tarafından sonuçlandırılır⁴⁶⁹.

Öte yandan uzlaşma talebinde bulunulması, itiraz veya dava açma sürelerini durdurur. Uzlaşma gerçekleşmezse bu süreler kaldığı yerden işlemeye devam eder. Fakat sürenin bitmesine üç günden daha az zaman kalmış ise süre üç gün uzar⁴⁷⁰. Ayrıca uzlaşma gerçekleşmediğinde aynı alacağa ilişkin olarak tekrar uzlaşma talep edilemez⁴⁷¹. Usulüne uyguna olarak uzlaşma başvurusu yapan bir yükümlü, uzlaşma konusu gümrük vergileri veya cezalar için, süreç sonuçlanmadan itiraz başvurusu yapamaz ve dava yoluna gidemez⁴⁷². Aynı vergilerin ödenmesi bakımından yükümlü ile birlikte müştereken ve müteselsilen sorumlu olan gümrük müşavirlerinin varlığı halinde, yükümlü ve müşavirin başvuruları birlikte sonuçlandırılır. Bu gibi durumlarda, uzlaşma görüşmelerine taraflardan yalnızca biri katılabileceği gibi, her ikisinin katılması da mümkündür⁴⁷³. Ayrıca benzer bir durumda taraflardan biri uzlaşma başvurusu yapmışken diğeri itiraz başvurusunda bulunmuşsa, itiraz başvurusu uzlaşma sonuçlanana kadar bekletilir⁴⁷⁴.

⁴⁶⁸ Uzlaşma Yönetmeliği, m. 11.

⁴⁶⁹ Uzlaşma Yönetmeliği, m. 9/1 ve 2.

⁴⁷⁰ Gümrük Kanunu, m. 244/1; Uzlaşma Yönetmeliği, m. 14/1.

⁴⁷¹ Gümrük Kanunu, m. 244/1.

⁴⁷² Uzlaşma Yönetmeliği, m. 14/2.

⁴⁷³ Uzlaşma Yönetmeliği, m. 14/3.

⁴⁷⁴ Uzlaşma Yönetmeliği, m. 14/4.

2.1.3.3. Uzlaşma Süreci

Uzlaşma talepleri, komisyonun ilgili birimi tarafından usul yönünden ivedilikle incelenir. Bu incelemede;

- a) Başvuranın yetkisi olup olmadığı,
- b) Başvurunun süresinde yapılıp yapılmadığı,
- c) Alacağın uzlaşma kapsamında olup olmadığı,
- d) Uzlaşmanın, komisyonun yetkisi kapsamında olup olmadığı

hususları değerlendirilir. Usule ilişkin şartlara sahip olmayan talepler değerlendirmeye alınmaz ve durum muhataba bildirilir⁴⁷⁵. Usul bakımından eksiklikler, giderilebilir nitelikteyse, yükümlüye bunları tamamlaması için başvuru süresi bitimine kadar zaman verilir. Ancak uzlaşma başvurusu, başvuru süresi bitimine yakın bir zamanda yapılmışsa, usule ilişkin eksikliklerin giderilmesi için ek olarak üç iş günü süre verilir. Her halükarda eksiklerin tamamlanması için verilen süre sonuna kadar eksikler tamamlanamazsa uzlaşma başvurusu reddedilir⁴⁷⁶. Uzlaşma tutarının hatalı olduğu tespit edilirse, durum yükümlüye bildirilir ve uzlaşmaya düzeltilmiş tutar esas alınır⁴⁷⁷.

Uzlaşma talebi usulüne uygun şekilde yapılmışsa, yükümlü uzlaşma görüşmelerine katılmak üzere en az beş gün öncesinden yazıyla veya e-posta ile davet edilir. Yükümlü talep ederse beş günlük süre dikkate alınmaksızın daha önceki bir tarihte uzlaşma görüşmeleri yapılabilir. Yükümlü davetiyede belirtilen yer ve zamanda toplantıda hazır bulunursa, uzlaşma görüşmeleri başlar⁴⁷⁸. Uzlaşma görüşmelerinde, yükümlünün kendisinin, yükümlünün veli veya vasisinin bulunması esastır. Ancak yükümlü toplantıya katılmadığı durumda, yükümlünün temsilcisi veya vekâletnameyle özel yetki verilen gümrük müşaviri toplantıya katılıp tutanakları imzalayabilir. Bunların dışında, aynı vergilerin ödenmesi bakımından yükümlüyle birlikte sorumlu olan ve uzlaşma başvurusunda bulunan, ayrıca görüşmelere katılan

⁴⁷⁵ Uzlaşma Yönetmeliği, m. 13/1.

⁴⁷⁶ Uzlaşma Yönetmeliği, m. 13/2. Talebin reddi işlemi, itiraz veya yargı yoluna açıktır; genel usullere göre dava edilebilir. Uzlaşma Yönetmeliği, m. 13/3.

⁴⁷⁷ Uzlaşma Yönetmeliği, m. 13/7.

⁴⁷⁸ Uzlaşma Yönetmeliği, m. 16/1 ve 3.

gümrük müşaviri de tutanakları imzalayabilir⁴⁷⁹. Uzlaşma görüşmelerine, yükümlü yanında bir gümrük müşaviri ile katılabilir. Ancak uzlaşma komisyonlarına, yükümlü dâhil, katılacak kişi sayısı üçü geçemez⁴⁸⁰.

Uzlaşma taleplerinin, başvuru dilekçesinin kayda girmesinden itibaren en fazla 45 gün içerisinde sonuçlandırılması gerekmektedir. Ancak, daha ayrıntılı bir inceleme veya araştırma yapılmasının gerekmesi halinde Komisyon, bu araştırma veya inceleme tamamlana değin çalışmalarına devam eder⁴⁸¹.

2.1.3.4. Sonuçları

Görüşmeler sonuçlandığında, durum üç nüsha halinde düzenlenen bir tutanakla belirlenir ve komisyon üyeleri ile yükümlü bu tutanağı imzalar. İmzalanan tutanağın bir nüshası yükümlüye tebliğ için, bir nüshası ilgili gümrük müdürlüğüne göndermek için, bir nüshası da uzlaşma komisyonunu dosyasında saklamak üzere kullanılır⁴⁸². Uzlaşma toplantısında uzlaşma vaki olmamışsa bu durum, uzlaşma vaki olmuşsa uzlaşılan tutarlar gümrük idaresine bildirilir⁴⁸³.

Uzlaşma vaki olmuşsa gümrük uzlaşma komisyonlarınca düzenleyecek tutanaklar kesindir ve gereği gümrük idaresi tarafından hemen yerine getirilir. Uzlaşma tutanağı ilgili gümrük idaresine ulaştınca, gümrük vergileri ve/veya para cezaları uzlaşılan tutarlar dikkate alınarak düzeltilir. Uzlaşılan hususlar da dâhil olmak üzere, uzlaşma komisyonlarının çalışma ve işlemleri hakkında dava açılmaz, şikâyet veya itirazda bulunulamaz, idari inceleme, araştırma ve soruşturma yapılamaz, vergilerin geri verilmesi veya kaldırılması talebinde bulunulamaz. Ayrıca uzlaşma komisyonlarının çalışmaları gizlidir⁴⁸⁴.

⁴⁷⁹ Uzlaşma Yönetmeliği, m. 15/1.

⁴⁸⁰ Uzlaşma Yönetmeliği, m. 15/2 ve 3.

⁴⁸¹ Uzlaşma Yönetmeliği, m. 18/1.

⁴⁸² Uzlaşma Yönetmeliği, m. 16/4 ve 5.

⁴⁸³ Uzlaşma Yönetmeliği, m. 19/1.

⁴⁸⁴ Uzlaşma Yönetmeliği, m. 21.

Uzlaşmanın vaki olmadığı ya da uzlaşmanın temin edilemediği durumlarda yükümlü, tahakkuk eden ve kendisine tebliğ edilen alacaklara karşı, uzlaşma tutanağının kendisine tebliğinden sonra itiraz veya dava yoluna gidebilir. İtiraz ve dava yolları gümrük mevzuatındaki genel hükümlere göre yürütülür. Ayrıca uzlaşma vaki olmadığı ya da temin edilemediği durumlarda aynı alacaklar tekrar uzlaşmaya konu olamaz⁴⁸⁵.

Uzlaşma gerçekleşmişse, uzlaşma konusu vergiler veya cezalar, tutanağın tebliğ edilmesinden itibaren bir ay içinde ödenir. Uzlaşılan vergilere ilişkin gümrük beyannamelerinin tescil tarihinden, uzlaşma tutanağı imzalanana kadar geçen zaman için, uzlaşılan tutar üzerinden gecikme zammı oranında faiz uygulanır⁴⁸⁶.

2.1.4. Pişmanlık Bildirimi

Pişmanlık, bazı suçlar veya kabahatler işlendikten sonra, şartları yerine getirmek kaydıyla, işlediği fiili haber veren suçlunun cezalandırılmaması veya indirimli olarak cezalandırılması sonucunu doğuran bir uygulamadır. Bu şekilde, hem gerçekleştirdiği fiilden dolayı pişmanlık duyan yükümlülerin bu davranışları teşvik edilmekte, hem de tahsil edilmesi belki de imkânsız olan vergilerin hazineye gelir olarak girmesi sağlanmaya çalışılmaktadır⁴⁸⁷. Gümrük uygulaması bakımından 5607 sayılı Kaçakçılıkla Mücadele Kanunu⁴⁸⁸ (KMK)'nin 3'üncü maddesinde düzenlenen kaçakçılık suçlarını işleyenler ve bu suçlara iştirak edenler ile Gümrük Kanunu'nun 234'üncü maddesinin birinci, ikinci ve beşinci fıkralarında yer alan fiilleri işleyenler pişmanlık düzenlemelerinden yararlanabilirler⁴⁸⁹.

Gümrük Kanunu'nda yer alan pişmanlık bildirimiminin hangi makama yapılacağı düzenlenmemiştir⁴⁹⁰. Bu bakımdan kamu kurumlarına, yargı organlarına, kolluk güçlerine bildirim yapılabileceği gibi kamuoyu açıklamasıyla ya da ilan

⁴⁸⁵ Uzlaşma Yönetmeliği, m. 22.

⁴⁸⁶ Uzlaşma Yönetmeliği, m. 24.

⁴⁸⁷ Ülkü, a.g.e., ss. 75.

⁴⁸⁸ 31.03.2007 tarih ve 26479 sayılı Resmi Gazete'de yayınlanmıştır.

⁴⁸⁹ Ülkü, a.g.e., ss. 76.

⁴⁹⁰ Ülkü, a.g.e., ss. 76-77.

yoluyla da bildirim yapılabilmesi ileri sürülebilir. Ayrıca bildirim şekli de Kanun'da düzenlenmemiş olup herhangi bir şekilde bildirim yapılması mümkün gözükmemektedir⁴⁹¹.

KMK'da ise iki tip pişmanlık düzenlemesi yer almaktadır. Bunlardan ilki aynı Kanun'un 3'üncü maddesindeki suçlardan birine iştirak etmiş olan kişinin; resmî makamlar tarafından haber alınmasından önce, *fiili, diğer failleri ve kaçak eşyanın saklandığı yerleri* ilgili makamlara bildirmesi durumunda; verilen bilgi sayesinde failer yakalanırsa veya kaçak eşya ele geçirilirse, bu kişi cezalandırılmaz. Haber alınmış olsa bile fiilin tamamıyla ortaya çıkmasına yardım eden kişiye verilecek ceza ise üçte iki oranında indirilir⁴⁹².

Bunun dışında Kanun'un 3'üncü maddesindeki suçlardan birini işleyen bir kişi, suç konusu eşyanın gümrüklenmiş değerinin iki katı parayı Hazine'ye ödediğinde işlediği kaçakçılık suçundan dolayı uygulanacak ceza yarıya indirilir. Burada bir bildirim söz konusu olmayıp, Hazine'ye ödeme yapılması pişmanlık belirtisi olarak yer almaktadır. Ayrıca ödemenin zamanı "soruşturma evresi sona erinceye kadar" şeklinde belirlenmiştir⁴⁹³.

2.1.4.1. Yararlanma Şartları

Gümrük Kanunu'nun 234'üncü maddesinin birinci, ikinci ve beşinci fıkralarında yer alan kabahatlerin işlenmesi halinde, beyan sahibi tarafından bu eylemlerin, idare tarafından tespit edilmeden önce, bildirilmesi zorunludur⁴⁹⁴. Ayrıca bu bildirim kendiliğinden yapılması gereklidir. Yakalanma ihtimalinin artmasına neden olan durumlar (denetim veya inceleme yapılacağına haber verilmesi gibi) sonrasında bu bildirim yapılması, bildirim kendi kendine yapıldığı konusunda şüphe uyandırmaktadır. Bildirim beyan sahibi dışında biri tarafından beyan

⁴⁹¹ Ülkü, a.g.e., ss. 76-77.

⁴⁹² KMK, m. 5/1.

⁴⁹³ KMK, m. 5/2.

⁴⁹⁴ Gümrük Kanunu, m. 234/1, 2 ve 3.

sahibinin haberi veya rızası olmaksızın yapılması durumunda da pişmanlık hükümlerinden yararlanılamayacaktır.

KMK'daki ilk tip pişmanlık düzenlemesinden yararlanabilmek için, ihbar edilen bilgi sayesinde faillerin yakalanması veya kaçak eşyanın ele geçirilmesi gerekmektedir. Etkin pişmanlık olarak tanımlanan diğer durumda ise suç konusu eşyanın gümrüklenmiş değerinin iki katı parayı Devlet Hazinesi'ne soruşturma sona erinceye kadar ödeyen fail ceza indiriminden yararlanabilecektir. Ayrıca diğer bir koşul da bu kişinin suçu birden fazla kez işlememiş olması veya suçun örgütlü olarak işlenmemesidir⁴⁹⁵.

2.1.4.2. Sonuçları

Kanun'un 234'üncü maddesinin üçüncü fıkrasında yer alan pişmanlık bildirimini düzenlemesi, vergi kaybına neden olan fiili ortaya çıkartan yükümlüye yalnızca para cezasında indirim getirmektedir. Ancak beşinci fıkrada yer alan pişmanlık düzenlemesinde para cezasının tamamen kaldırılması söz konusudur. Bu hüküm para cezasının kaldırılmasını sağladığı için idare ve ceza uygulanacak kişi arasındaki uyuşmazlık tamamen sona ermektedir. Üçüncü fıkra hükmü kapsamındaki pişmanlık bildirimini cezada yalnızca indirim yaptığı için uyuşmazlığı sona erdirmemekte, yükümlünün uygulanacak para cezasına karşı itiraz ve uzlaşma başvurusunda bulunma hakkı bulunmaktadır⁴⁹⁶.

KMK'nın 3'üncü maddesinde sayılan fiillerden herhangi birini işleyen bir kişinin aktif pişmanlık beyanında bulunması ve suç konusu eşyanın gümrüklenmiş değerinin iki katını ödeyerek verilecek cezanın yarısına indirilmesini sağlamaktadır. Kaçakçılık suçuna iştirak edenler ise bir nevi ihbarda bulunarak, suçun bütünüyle ortaya çıkmasına ve faillerin yakalanmasına yardım ettikleri takdirde cezalandırılmamaktadırlar⁴⁹⁷.

⁴⁹⁵ KMK, m. 5/2.

⁴⁹⁶ Ülkü, a.g.e., ss. 78-79.

⁴⁹⁷ Ülkü, a.g.e., ss. 78-79.

2.2. Yargısal Çözümler

Gümrük vergilerine ilişkin ortaya çıkan uyuşmazlıkların itiraz ve uzlaşma yöntemleriyle çözümü denendiği halde, uyuşmazlık konusunun halen çözülmemiş olması durumunda, yükümlüler bu ihtilafi yargı yoluna götürebileceklerdir. Bu bölümde genel hatlarıyla gümrük uyuşmazlıklarına ilişkin yargılama süreci incelenecektir. Buna göre öncelikle uyuşmazlıklar konusunda yetkili ve görevli mahkemelerden bahsedilecek, ardından bu mahkemelerde kimlerin, hangi sürelerde dava açabilecekleri izah edilecek, ayrıca açılan davaların muhtemel sonuçları değerlendirilecektir. Son olarak da yargı kararlarına karşı hangi yollara başvurulabileceği hususu özetlenecektir.

2.2.1. Görevli Mahkemeler

Yargılama hukukunda görevli mahkeme tabiri, bir uyuşmazlığın konu itibarıyla hangi tür mahkemelerin görev alanına girdiği, uyuşmazlığa ilişkin davanın hangi tür mahkemede görüleceğini ifade eden bir kavramdır. Yetkili mahkeme ise söz konusu görevli mahkemelerden coğrafi anlamda hangi bölgedeki/yerdeki mahkemenin davaya bakacağını göstermektedir⁴⁹⁸. Bilindiği üzere mali kanunlardan doğan uyuşmazlıkların yargı aşamasında çözümü esas olarak vergi yargısının görev alanına girmektedir⁴⁹⁹. Vergi yargısı ise idari yargıyı oluşturan parçalardan biri olarak karşımıza çıkmaktadır⁵⁰⁰.

İdari yargıda açılan bir davanın adli yargının görev alanına girdiğinin tespiti halinde görevsizlik kararı verilerek, dava reddolunur. Bu görevsizlik kararına karşı kanun yolları açıktır. Davanın idari yargının görev alanına girdiği saptanmakla birlikte, görevli mahkemede açılmadığının tespit edilmesi durumunda ise dosya,

⁴⁹⁸ Akın, a.g.e., ss. 62.

⁴⁹⁹ Akdoğan, Türk Vergi Sistemi..., ss. 77.

⁵⁰⁰ Gök, A., a.g.e., ss. 178.

görevsizlik kararı verilerek görevli mahkemeye gönderilir. Bu tür görevsizlik kararına karşı kanun yolları kapalıdır⁵⁰¹.

Ülkemizde vergi uyuşmazlıklarının çözülmesi sürecine katkı sunan başlıca üç yargı organı görev yapmaktadır: Vergi mahkemeleri, bölge idare mahkemeleri ve Danıştay⁵⁰². Bu mahkemelere ve idari yargılamaya ilişkin düzenlemeler 1982 yılında kabul edilerek yürürlüğe giren üç kanuna dayanmaktadır. Buna göre; 2576 sayılı Bölge İdare Mahkemeleri, İdare Mahkemeleri ve Vergi Mahkemelerinin Kuruluşu ve Görevleri Hakkında Kanun⁵⁰³ (BİMK), 2575 sayılı Danıştay Kanunu⁵⁰⁴ ve 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu⁵⁰⁵ (İYUK) mali yargılamaya ilişkin kuralları düzenlemektedir⁵⁰⁶. Vergi mahkemeleri, bölge idare mahkemeleri ve Danıştay vergi yargısında görev yapan mahkemeler oldukları gibi, bunlar görev ve yetki alanlarındaki gümrük uyuşmazlıklarının çözülmesinde de görev yapmaktadırlar. Buna göre her üç mahkemeye ilişkin bilgilere ve aşağıdaki alt bölümlerde yer verilmiştir.

2.2.1.1. Vergi Mahkemeleri – İdare Mahkemeleri

Vergi mahkemeleri, vergi, resim, harç, bunlara benzeyen mali yükümlülükler, bunlara ilişkin zam ve cezalar ile tarifelere ilişkin davaları; bu davalara ilişkin olarak AATUHK'nın uygulanmasına ilişkin davaları ve diğer kanunlarla verilen işleri çözümlenmekle görevlidirler⁵⁰⁷. Vergi mahkemeleri, bazı vergi uyuşmazlıkları için Danıştay'a yetki verilmesi dışında, genel görevli ve yetkili ilk derece mahkemeleridir; yani ilk derece mahkemesi sıfatıyla vergi uyuşmazlıklarını çözüme kavuşturmak üzere kurulmuşlardır⁵⁰⁸. Gümrük vergileri, bunlara bağlı para cezaları

⁵⁰¹ Ahmet Nohutçu, *İdari Yargı* (5. Baskı), Savaş Yayınevi, Ankara, 2012, ss. 347.

⁵⁰² Öncel ve Çağan, a.g.e., ss. 31-33.

⁵⁰³ 20.01.1982 tarih ve 17580 sayılı Resmi Gazetede yayınlanmıştır.

⁵⁰⁴ 20.01.1982 tarih ve 17580 sayılı Resmi Gazetede yayınlanmıştır.

⁵⁰⁵ 20.01.1982 tarih ve 17580 sayılı Resmi Gazetede yayınlanmıştır.

⁵⁰⁶ Gök, A., a.g.e., ss. 178.

⁵⁰⁷ BİMK, m. 6.

⁵⁰⁸ Gök, A., a.g.e., ss. 178-179.

ve bunların AATUHK kapsamında tahsil edilmelerine ilişkin uyuşmazlıklarla ilgili olarak görevli mahkemeler vergi mahkemeleridir.

İdare mahkemeleri ise vergi mahkemelerinin görev alanına giren davalarla, ilk derece mahkemesi olarak Danıştay'da görülecek olan davalar dışında kalan; iptal davalarını, tam yargı davalarını, kamu hizmetlerinin yürütülmesi için yapılan idarî sözleşmelerden dolayı taraflar arasında çıkan ve tahkim yolu öngörülenler dışında kalan uyuşmazlıklara ilişkin davaları ve diğer kanunlarla verilen işleri çözümlenmekle görevlidirler. Ayrıca özel kanunlarda Danıştay'ın görevli olduğu belirtilen ve İYUK ile idare mahkemelerinin görevlendirildiği davaları çözümlerler⁵⁰⁹. Gümrük idaresinin vergi mahkemelerinin görev alanına giren konular dışındaki iş ve işlemlerinden kaynaklanan uyuşmazlıklar bakımından görevli mahkeme ise idare mahkemeleridir.

Hem vergi, hem de idare mahkemelerinin görev alanına giren uyuşmazlıkların çözümü için İYUK hükümleri uygulanmaktadır. Ayrıca her iki mahkemede de kural olarak yazılı yargılama usulü uygulanmakta ve incelemeler evrak üzerinden yapılmaktadır⁵¹⁰.

2.2.1.2. Bölge İdare Mahkemeleri

Bölge idare mahkemeleri; istinaf başvurularını inceleyerek karara bağlamak, kendi yargı çevresindeki idare ve vergi mahkemeleri arasında ortaya çıkan görev ve yetki uyuşmazlıklarını kesin karara bağlamak ve diğer kanunlarla verilen görevleri yapmakla görevlidir⁵¹¹. Bölge idare mahkemeleri, başkanlık, başkanlar kurulu, daireler, bölge idare mahkemesi adalet komisyonu ve müdürlüklerden oluşmaktadır. Bölge idare mahkemelerinde bir idare, bir de vergi olmak üzere en az iki daire

⁵⁰⁹ BİMK, m. 5.

⁵¹⁰ İYUK, m. 1.

⁵¹¹ BİMK, m. 3/A.

bulunmaktadır⁵¹². Bölge idare mahkemesi bünyesinde bulunan idare ve vergi dairelerinin görevleri ise şöyle sıralanabilir⁵¹³:

- a) İstinaf başvurularını inceleyerek karara bağlamak.
- b) İlk derece mahkemelerinin verdiği yürütmenin durdurulması kararlarına yapılan itirazları inceleyerek karara bağlamak.
- c) Yargı çevresindeki ilk derece mahkemeleri arasında görev ve yetki uyuşmazlıklarını çözmek.
- d) Gerekli hallerde bir davanın aynı yargı çevresi içinde başka bir mahkemeye nakledilmesine veya yetkili mahkemenin tayin edilmesine karar vermek.
- e) Kanunlarla verilen diğer görevleri yapmak.

Bölge idare mahkemelerinin istinaf mahkemesi olarak görev tanımı oldukça geniştir. İstinaf başvurularında yalnızca hukuka uygunluk denetimi yapmakla kalmaz, gerekli hallerde ilk derece mahkemesinin kararını kaldırıp, yerine karar verebilir veya farklı bir ilk derece mahkemesini görevlendirebilir. Bu konu çalışmanın ilerleyen bölümlerinde daha detaylı bir şekilde izah edilecektir.

2.2.1.3. Danıştay

Danıştay, bir danışma ve inceleme mercii olup Anayasayla görevlendirilmiş Yüksek İdare Mahkemesidir⁵¹⁴. Danıştay'ın karar organları; daireler, Danıştay Genel Kurulu, İdari İşler Kurulu, İdari Dava Daireleri Kurulu, Vergi Dava Daireleri Kurulu, İçtihatları Birleştirme Kurulu, Başkanlar Kurulu, Başkanlık Kurulu, Yüksek Disiplin Kurulu ve Disiplin Kurulu olarak sayılabilir⁵¹⁵. Danıştay'da, dokuz dava, bir idari daire olmak üzere toplam 10 daire vardır⁵¹⁶. Danıştay, idari davaları ilk ve son derece mahkemesi olarak karara bağlar; idare mahkemelerinde, vergi mahkemelerinde ve ilk derece mahkemesi olarak Danıştay'da görülen davalarla ilgili kararlara karşı temyiz

⁵¹² BİMK, m. 3/1 ve 2.

⁵¹³ BİMK, m. 3/D/1.

⁵¹⁴ Danıştay Kanunu, m. 1.

⁵¹⁵ Danıştay Kanunu, m. 5.

⁵¹⁶ Danıştay Kanunu, m. 13/1.

taleplerini inceleyerek karar verir; kamu hizmetleriyle ilgili görüş verir ve diğer kanunlarla verilen görevleri yapar⁵¹⁷.

Danıştay'da vergi uyuşmazlıklarının çözümüyle görevli dört vergi dava dairesi bulunmaktadır; diğer dava daireleri ise idari davalara bakmaktadır. Danıştay bir temyiz mercii olarak, bir hukuk kuralının uygulanmadığı veya yanlış uygulandığı durumlarda ortaya çıkan hukuka aykırılıkları denetlemektedir⁵¹⁸; bu anlamda Danıştay temyiz incelemeleri sonucunda hatalı veya eksik olduğu kanaatine ulaştığı mahkeme kararlarını ancak bozmakla yetkilidir, yani sadece hukuka uygunluk denetimi yapmaktadır. Öte yandan Danıştay, gümrük idaresinin genel düzenleyici işlemleri bakımından ilk derece mahkemesi olarak görev yaparken, gümrük vergileri ve cezalarına ilişkin uyuşmazlıklar hakkında verilen ilk derece ve istinaf mahkemesi kararlarına karşı temyiz mercii olarak görev yapmaktadır⁵¹⁹.

2.2.2. Yetkili Mahkeme

Yargılama hukukunda, *görevli mahkeme* ifadesi, mahkemenin bir davaya konu itibarıyla bakmaya yetkili olduğunu gösterirken, *yetkili mahkeme* ifadesi ise mahkemenin bir davaya belirli coğrafi alan içerisinde bakmaya yetkili olduğunu göstermektedir⁵²⁰.

İYUK'un "*Vergi uyuşmazlıklarında yetki*" başlıklı 37'nci maddesinde "*Bu Kanuna göre vergi uyuşmazlıklarında yetkili mahkeme:*

a) *Uyuşmazlık konusu vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümleri tarh ve tahakkuk ettiren, zam ve cezaları kesen,*

b) *Gümrük Kanununa göre alınması gereken vergilerle Vergi Usul Kanunu gereğince şikayet yoluyla vergi düzeltme taleplerinin reddine ilişkin işlemlerde; vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümleri tarh ve tahakkuk ettiren,*

⁵¹⁷ Danıştay Kanunu, m. 23.

⁵¹⁸ Danıştay Kanunu, m. 23/1-a.

⁵¹⁹ Gök, A., a.g.e., ss. 181-182.

⁵²⁰ Akın, a.g.e., ss. 62; Gök, A., a.g.e., ss. 182-183.

c) *Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanunun uygulanmasında, ödeme emrini düzenleyen,*

d) *Diğer uyuşmazlıklarda dava konusu işlemi yapan,*

*Dairenin bulunduğu yerdeki vergi mahkemesidir.” hükmü yer almaktadır*⁵²¹. Buna göre gümrük uyuşmazlıkları bakımından, gümrük vergilerini tarh ve tahakkuk ettiren veya ödeme emrini düzenleyen gümrük idaresinin *bulunduğu yerdeki vergi mahkemesi* yetkili mahkemedir. Nitekim bu hükme paralel olarak Gümrük Kanunu’nda, itirazın reddilmesi halinde, işlemin yapıldığı yerdeki idari yargı makamlarına başvuru yapılabileceği hususu düzenlenmiştir⁵²².

2.2.3. Dava Açabilecek Kişiler

Daha önce de ifade edildiği üzere yükümlüler, kendilerine tebliğ edilen gümrük vergilerine ve para cezası kararlarına karşı idari çözüm yollarını tüketmeleri halinde yargı organlarına başvurulabilmektedirler. Ancak Kanun’da dava açabilecek kişilerin kimler olduğu açık bir biçimde düzenlenmemiştir. Bu nedenle dava açabilecek kişiler bakımından genel hükümler dikkate alınacaktır.

Yargılama hukukunda, “*ehliyet*” bir davada, davacı veya davalı olabilme yeteneğini ifade ettiği gibi, davacı veya davalı olarak bir davayı takip edebilme ve dava için gerekli işlemleri yapabilme yeteneğini de ifade etmektedir; bunlardan ilkinde taraf ehliyeti, ikincisine ise dava ehliyeti denmektedir⁵²³. İdari yargılamada ehliyet konusunda 6100 sayılı Hukuk Muhakemeleri Kanunu⁵²⁴ (HMK) hükümleri uygulanmaktadır⁵²⁵. HMK’da taraf ehliyetiyle ilgili olarak medenî haklardan yararlanma yeteneğine sahip olan kişinin, davada taraf ehliyetine de sahip olduğu

⁵²¹ İYUK, m. 37.

⁵²² Gümrük Kanunu, m. 242/4.

⁵²³ Mehmet Altundiş, *İdari Yargıda Dava Açma Ehliyeti*, Türkiye Barolar Birliği Dergisi, 69, 2007, ss. 344. <http://tbbdergisi.barobirlik.org.tr/ViewPDF-2007-307>, 29.04.2019.

⁵²⁴ 04.02.2011 tarih ve 27836 sayılı Resmi Gazete’de yayınlanmıştır.

⁵²⁵ İYUK, m. 31/1.

hükmüne yer verilmiştir⁵²⁶. Dava ehliyetinin ise medeni hakları kullanma yeteneğine göre belirleneceği düzenlenmiştir⁵²⁷. Bu bakımdan medeni haklarını kullanma hakkına sahip olan her yükümlü idari dava da açabilmektedir.

Öte yandan vergi mahkemelerinde dava dilekçeleri ehliyet bakımından incelenmekte ve dava ehliyetli yükümlünün avukat olmayan vekili tarafından açılmışsa, 30 gün içerisinde yükümlünün kendisi veya avukat olan bir vekilince tekrar dava açılması için, başvuru dilekçesi mahkeme tarafından reddedilmektedir⁵²⁸. Yani avukat olmayan bir gümrük müşavirinin ya da herhangi bir kişinin vekil olarak tayin edilmiş olması bu kişilere yükümlü adına dava açma yetkisi vermemektedir.

Son olarak yükümlünün kısıtlı veya küçük olması halindeyse, dava bu kişilerin kanuni temsilcileri veya bu kişilerin vekil olarak tayin edecekleri bir avukat aracılığıyla açılabilecektir. Ayrıca tüzel kişilerin de temsilcileri veya organları dava açabilecekleri gibi bunları vekil tayin edecekleri kişiler de dava açabileceklerdir⁵²⁹.

2.2.4. Dava Açma Süreleri

Dava açma süresi, özel kanunlarda ayrı bir süre öngörülmemişse, Danıştay ve idare mahkemeleri için 60 gün ve vergi mahkemeleri içinse 30 gündür. İdari uyuşmazlıklar için dava açma süresi yazılı bildirim yapıldığı tarihi izleyen gün başlar. Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümler ile bunların zam ve cezalarından kaynaklanan uyuşmazlıklar için dava açma süresi; tahakkuku tahsile bağlı vergilerde tahsilatın yapıldığı; stopaj yoluyla alınan vergilerde hak sahiplerine ödemenin yapıldığı; tescile bağlı vergilerde tescilin yapıldığı; idarenin dava açması gereken hususlarda ilgili kararın idareye geldiği ve tebliğ yapılan hallerde tebliğin yapıldığı tarihi izleyen gün başlamaktadır. Bu süre adresi belli olmayan kişiler için ilan yoluyla bildirim yapıldığı durumlarda, son ilan tarihini izleyen günden itibaren 15

⁵²⁶ HMK, m. 50.

⁵²⁷ HMK, m. 51.

⁵²⁸ İYUK, m. 15/1-d.

⁵²⁹ Yusuf Karakoç, *Vergi Yargılaması Hukukunda Avukatın Rolü*, Türkiye Barolar Birliği Dergisi, 59, 2005, ss. 76. <http://tbbdergisi.barobirlik.org.tr/ViewPDF-vergi-yargilamasi-hukukunda-avukatin-rolu-154>, 29.04.2019.

gün sonra işlemeye başlamaktadır⁵³⁰. Buna göre gümrük vergilerine ilişkin uyuşmazlıklarda öncelikle idari çözüm yolları tüketilmeli, bu yollarla çözülemeyen uyuşmazlıklara ilişkin kararların tebliğ edildiği tarihten itibaren 30 gün içinde vergi mahkemelerinde dava açılmalıdır.

İlgililer, bir işlem veya eylemin yapılması için idareye başvurduklarında, 60 gün içerisinde cevap verilmezse istek reddedilmiş sayılır ve ilgililer 60 günün bittiği tarihten itibaren dava açma süresi içinde dava açabilirler. İdarenin verdiği cevap kesin değilse, bu cevap istemin reddi sayılarak dava açılabilir veya kesin cevap beklenebilir. Ancak bekleme süresinde dava açma süresi işlemez ve bekleme başvuru tarihinden itibaren 6 ayı geçemez. Bekleme süresi içinde cevap verilirse, cevabın tebliğinden itibaren dava açma süresi içinde dava açılabilecektir⁵³¹.

Öte yandan gümrük vergileriyle ilgili bir uyuşmazlık için yükümlü itiraz yoluna gitmiş, ancak gümrük idaresi bu başvuruyu 30 gün içerisinde inceleyerek karara bağlamamışsa ve durum yükümlüye tebliğ edilmemişse, idarenin başvuruyu zımnen reddettiği sonucuna ulaşılabilecektir. Yükümlü de bu sürenin bitiminden itibaren 30 gün içinde vergi mahkemesine dava açabilecektir⁵³².

İYUK'ta süreler, ilan, tebliğ veya yayın tarihini izleyen günden itibaren işlemeye başlar ve tatil günleri sürelere dâhildir. Ancak sürenin son günü bir tatile rastlarsa, süre tatili izleyen ilk iş günü sonuna kadar uzar⁵³³.

2.2.5. Dava Açmanın Sonuçları

Mahkemeler açılan davaya bakmak ve davayı karara bağlamak zorundadırlar. Bu kapsamda gümrük vergileri uyuşmazlıklarına karşı açılan davalar da karara bağlanacaktır⁵³⁴. Ancak kararın verilmesinden önce de dava açmak birtakım sonuçlar doğuracaktır. Bunlar yürütmenin durdurulması, zamanaşımının kesilmesi ve

⁵³⁰ İYUK, m. 7/1, 2 ve 3.

⁵³¹ İYUK, m. 10.

⁵³² Gök, A., a.g.e., ss. 184-185.

⁵³³ İYUK, m. 8/1 ve 2

⁵³⁴ Gök, A., a.g.e., ss. 191.

derdestlik olarak sayılabilir⁵³⁵. Aşağıdaki alt bölümlerde gümrük uyuşmazlıklarına karşı dava açmanın sonuçlarından bazıları seçilerek izah edilmiştir.

2.2.5.1. Yürütmenin Durdurulması

Danıştay veya idari mahkemeler, bir idari işlemin uygulanması telafi edilemeyecek zararlara sebebiyet veriyorsa ve söz konusu idari işlem açık bir şekilde hukuka aykırıysa, idarenin savunmasını⁵³⁶ alarak idari işlemin yürütmesinin durdurulmasına karar verebilirler. Ancak bir idari işlem hakkında dava açılması söz konusu işlemin yürütmesini kendiliğinden durdurmaz; tarafların bu konuda mahkemeden talepte bulunması gerekmektedir. Yürütmenin durdurulması, dava açılmasının işlemin yürütülmesini durdurmayaacağı ilkesine getirilen bir istisnadır⁵³⁷. Yürütmenin durdurulması kararı alındığında, idari işlemin nasıl açıkça hukuka aykırı olduğu ve telafisi imkânsız zararların neler olduğu belirtilmek zorundadır⁵³⁸. Yürütmenin durdurulması kararları teminat karşılığında verilir; ancak idareden ve adli yardım alan kişilerden teminat alınmaz⁵³⁹. Yürütmenin durdurulması kararı; Danıştay dava dairelerince verilmişse İdari veya Vergi Dava Daireleri Kurullarına; bölge idare mahkemesi tarafından verilmişse en yakın bölge idare mahkemesine; idare ve vergi mahkemeleri veya tek hâkim tarafından verilmişse bölge idare mahkemesine kararın tebliğ edildiği tarihi izleyen günden itibaren 7 gün içerisinde itiraz edilebilir. Bu itirazlar hakkında 7 gün içinde karar verilmesi gerekmektedir; ayrıca itiraza ilişkin kararlar kesindir⁵⁴⁰.

Vergi uyuşmazlıklarından doğan davaların açılması, dava konusu vergi veya cezanın tahsil işlemini durdurur. Yani bu durum yürütmenin talep üzerine

⁵³⁵ Gök, A., a.g.e., ss. 188.

⁵³⁶ Uygulanmaya devam edildiğinde etkisi tükenecek bir idari işlemin yürütülmesi idarenin savunması alınmadan da durdurulabilir. Ancak bu gibi durumlarda daha sonra savunma alınarak tekrar karar verilir. İYUK, m. 27/2.

⁵³⁷ Ramazan Çağlayan, *İdari Yargılama Hukuku* (Güncellenmiş 5. Baskı), Seçkin Yayıncılık, Ankara, ss. 498.

⁵³⁸ İYUK, m. 27/1 ve 2.

⁵³⁹ İYUK, m. 27/6.

⁵⁴⁰ İYUK, m. 27/7.

durdurulması kuralının bir istisnasıdır⁵⁴¹. Buna göre, Gümrük Kanunu kapsamında alınan vergi ve ek mali yükümlülüklerin tarhına ve bunların zam ve cezalarına karşı açılan davalar, dava konusu işlemin tahsilini durduracaktır⁵⁴².

2.2.5.2. Zamanaşımı Süresinin Durması

Gümrük Kanunu'nunda, yapılan denetimlerde hiç alınmadığı veya eksik alındığı tespit edilen yahut yükümlüye tahakkukun hemen sonrasında tebliğ edilemeyen gümrük vergileri, yükümlülüğün doğmasından itibaren üç yıl içinde tebliğ edilmesi gerektiği hüküm altına alınmıştır. Ancak burada gümrük yükümlülüğünün doğduğu olaya ilişkin dava açılması zamanaşımını durduracaktır⁵⁴³. Öte yandan gümrük vergileri; ceza uygulanması gereken, zamanaşımı süresi daha uzun olan bir fiile ilişkinse ve bu fiil nedeniyle bir ceza davası açılmışsa, gümrük vergilerine ilişkin alacaklar TCK'da düzenlenen dava ve ceza zamanaşımı süreleri içinde tahsil edilirler⁵⁴⁴.

2.2.6. Yargı Kararlarına Karşı Başvuru Yolları

İlk derece mahkemelerinin verdiği kararlardaki hata, usulsüzlük ve diğer hukuka aykırılıkların düzeltilmesi, bunların hukuka ve kanunlara uygun hale getirilmesi için bir üst mahkemede incelenebilmesi amaçlarıyla taraflara tanınan başvuru yollarına “kanun yolu” denmektedir. Yargı kararlarına karşı başvurulabilecek kanun yolları, olağan ve olağanüstü olmak üzere ikiye ayrılır. Henüz kesinleşmemiş yargı kararlarına karşı başvuru ve bunların kesinleşmelerine engel olan kanun yollarına *olağan kanun yolları*; kesinleşmiş yargı kararlarına karşı

⁵⁴¹ Davacının gösterdiği adrese tebligat yapılmadığında, yeni adres bildirilene kadar dava dosyası işlemde kaldırıılır. Bu gibi durumlarda davanın açılması varsa tahsil işlemini otomatik olarak durdurmaz. İYUK, m. 27/3.

⁵⁴² Gök, A., a.g.e., ss. 188-190.

⁵⁴³ Gümrük Kanunu, m. 197/2.

⁵⁴⁴ Gümrük Kanunu, m. 197/4.

başvurularına ise *olağanüstü kanun yolları* denmektedir⁵⁴⁵. İYUK'ta, Ceza Mahkemesi Kanunu'nda olduğu gibi olağan ve olağanüstü kanun yolu ayrımı yapılmamış, kararlara karşı başvuru yolları istinaf, temyiz, kanun yararına temyiz ve yargılamanın yenilenmesi olarak düzenlenmiştir. Gümrük idaresince düzenlenen ek tahakkuk ve para cezası işlemlerine karşı açılan davada davayı kaybeden taraf, mahkeme tarafından verilen bu karara karşı sırasıyla istinaf ve temyiz kanun yollarına başvurarak verilen kararın kesinleşmesini önleyebilir⁵⁴⁶. Olağanüstü kanun yollarına başvurulabilmesi için ise birtakım sebeplerin varlığı aranmaktadır. Aşağıda vergi mahkemeleri tarafından verilen kararlara karşı başvurulabilecek kanun yolları genel hatlarıyla anlatılacaktır.

2.2.6.1. İstinaf

İstinaf kelime anlamı olarak *bir işe yeniden başlamayı* ifade etmekten, hukuk dilinde basitçe *yeniden yargılamayı* ifade etmektedir. Daha teknik bir ifadeyle istinaf, ilk derece mahkemesinin verdiği kararın, üst yetkili bir mahkeme tarafından kontrol edilerek, gerektiğinde ıslah edilmesi olarak tanımlanabilir. İdari yargı bakımından, idare veya vergi mahkemeleriyle temyiz incelemesi arasında, ikinci derece bir denetim mekanizmasıdır⁵⁴⁷.

Başka kanunlarda farklı kanun yolları öngörülse de, idare ve vergi mahkemesi kararlarına⁵⁴⁸ karşı kararı veren mahkemenin yargı çevresi içindeki bölge idare mahkemesine, kararın tebliğ tarihinden itibaren 30 gün içerisinde istinaf yoluna başvurulabilir⁵⁴⁹. Bölge idare mahkemesi başvuruyu inceledikten sonra, ilk derece mahkemesinin kararını hukuka uygun bularak istinaf başvurusunun reddine karar verebileceği gibi (karardaki maddi yanlışlıkların düzeltilmesi mümkünse) düzeltme

⁵⁴⁵ Murat Arslan, *Türk Vergi Yargısı Sisteminde Olağanüstü Kanun Yolları*, Sayıştay Dergisi, 53, 2004, ss. 99-100. <http://www.acarindex.com/dosyalar/makale/acarindex-1423911701.pdf>, 29.04.2019.

⁵⁴⁶ Gök, A., a.g.e., ss. 200.

⁵⁴⁷ Selda Taner, *Vergi Yargısında İstinaf Üzerine Bir Değerlendirme*, Türkiye Barolar Birliği Dergisi, 136, 2018, ss. 187. <http://tbdergisi.barobirlik.org.tr/ViewPDF-vergi-yargisinda-istinaf-uzerine-bir-degerlendirme-1774>, 29.04.2019.

⁵⁴⁸ Konusu 6.000 TL'yi geçmeyen davalar hakkında verilen kararlar kesindir; bu kararlara karşı istinaf yoluna başvurulamaz. İYUK, m. 45/1.

⁵⁴⁹ İYUK, m. 45/1.

yaparak yeniden aynı kararı da verebilir⁵⁵⁰. İlk derece mahkemesi kararının hukuka uygun olmadığı kanaatine ulaşan bölge idare mahkemesi, bu kararın kaldırılmasına karar verip, işin esasına ilişkin yeni bir karar verir⁵⁵¹.

Davanın görevsiz veya yetkisiz mahkemede görüldüğünün yahut davaya reddedilmiş veya yasaklanmış hâkim tarafından bakıldığıının tespiti durumunda, bölge idare mahkemesi istinaf başvurusunu kabul ederek ilk derece mahkemesinin kararını kaldırmaya ve dosyayı ilgili mahkemeye göndermeye karar verir. Bölge idare mahkemesinin bu yöndeki kararları kesindir. Bölge idare mahkemesinin temyize açık olmayan⁵⁵² kararları da kesin olup, bu kararlar, ilk derece mahkemesince 7 gün içinde tebliğe çıkarılır⁵⁵³.

Gümrük vergilerine ilişkin uyuşmazlık⁵⁵⁴ ilk derece vergi mahkemesinde karara bağlandıktan sonra davayı kaybeden taraf kararın kendisine tebliğ edilmesinden itibaren 30 gün içinde bölge idare mahkemesine istinaf başvurusunda bulunabilecektir. Bölge idare mahkemesi, vergi mahkemesinin vermiş olduğu kararı hukuka uygun bularak başvuruyu reddedebilir. Bölge idare mahkemesinin istinaf başvurusunu kabul ettiği durumlarda ise şu alternatifler ortaya çıkacaktır⁵⁵⁵;

a) Vergi mahkemesinin verdiği kararda düzeltilebilecek maddi hataların bulunduğu durumlarda, bölge idare mahkemesi gerekli düzeltmeleri yaparak aynı kararı tekrar verebilir. Dava konusu işlemin tutarı 144.000 TL'nin altındaysa bölge idare mahkemesinin bu kararı kesindir; aksi durumda karar temyiz edilebilir⁵⁵⁶.

b) Bölge idare mahkemesi, vergi mahkemesinin kararını hukuka uygun bulmayarak istinaf başvurusunu kabul ettiği durumlarda, ilk derece mahkemesi kararının kaldırılmasına karar verebilir. Bu durumda gümrük idaresi, temyiz yolu

⁵⁵⁰ İYUK, m. 45/3.

⁵⁵¹ İYUK, m. 45/4.

⁵⁵² Temyiz edilebilecek davalar İYUK'nun 46'ncı maddesinde sayılmıştır. Buna göre ilgili maddede sayılmayan davalar ile konusu 144.000 TL'yi aşmayan vergi davaları, tam yargı davaları ve idari işlemler hakkındaki kararlar "temyize açık olmayan kararlar" olarak tanımlanabilecektir. İYUK, m. 46.

⁵⁵³ İYUK, m. 45/5 ve 6.

⁵⁵⁴ Konusu 6.000 TL'yi geçen uyuşmazlıklar.

⁵⁵⁵ Gök, A., a.g.e., ss. 200-203.

⁵⁵⁶ İYUK, m. 46.

açık bir kararsa, mahkeme kararının tebliğinden itibaren 30 gün içerisinde, Danıştay'a temyiz başvurusunda bulunabilir. Temyiz yolu açık olmayan bir karar ise bölge idare mahkemesinin kararı kesinleşir. Konuyla ilgili gümrük idaresince daha önceden yapılan tahakkuk iptal edilir, varsa önceden ödenmiş vergiler yükümlüye iade edilir.

c) Son olarak vergi davasına görevsiz veya yetkisiz bir mahkemenin yahut reddedilmiş veya yasaklanmış bir hâkimin bakmış olduğunun tespit edilmesi halinde, bölge idare mahkemesi istinaf başvurusunu kabul eder; bu durumda vergi mahkemesi kararının kaldırılmasına ve dosyanın ilgili mahkemeye gönderilmesine karar verir. Bölge idare mahkemesinin bu yöndeki kararları kesindir.

2.2.6.2. Temyiz

İYUK'un 46'ncı maddesine göre; Danıştay dava dairelerinin nihai kararları, bölge idare mahkemelerinin konusu 144.000 TL'yi geçen vergi, tam yargı ve idari işlemlere ilişkin davalar hakkındaki kararları ile madde metninde sayılan diğer davalara ilişkin kararları, tebliğ edildikleri tarihten itibaren 30 gün içerisinde Danıştay'da temyiz edilebilmektedirler⁵⁵⁷.

Temyiz talepleri Danıştay Başkanlığına hitaben yazılmış dilekçeyle yapılmaktadır⁵⁵⁸. Danıştay yapılan başvuruyu inceledikten sonra; karar hukuka uygunsa kararı onar; kararın sonucu hukuka uygun olsa da gerekçe yanlış veya eksikse, gerekçeyi değiştirerek kararı onar; kararın düzeltilmesi mümkünse, kararı düzelterek onar. Danıştay, temyiz incelemesi neticesinde; görev ve yetki dışındaki işlere bakılmışsa, hukuka aykırı karar verilmişse, kararı etkileyebilecek nitelikte usul hataları söz konusuysa incelenen kararı bozar. Ayrıca gerekli hallerde kararları kısmen onayıp, kısmen bozabilir⁵⁵⁹.

Temyiz incelemesi sonucunda alınan karar, başvuru konusu kararı veren mahkemeye gönderilir. Bu bir bozma kararıysa, ilgili merci dosyayı inceler ve

⁵⁵⁷ İYUK, m. 46.

⁵⁵⁸ İYUK, m. 48/1.

⁵⁵⁹ İYUK, m. 49/1, 2 ve 3.

yeniden karar verir. Bölge idare mahkemesi, Danıştay'ın kararına uyabilir veya kararında ısrar edebilir. Bölge idare mahkemesinin kararında ısrar etmesi halinde, ısrar kararı da temyiz edilirse, konu Danıştay İdari Dava Daireleri Kurulu veya Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu tarafından incelenir ve karara bağlanır. Bu karara uyulması zorunludur⁵⁶⁰.

2.2.6.3. Kanun Yararına Temyiz

Kanun yararına temyiz ile çeşitli nedenlerle kanun yolları kullanılmadan kesinleşen mahkeme kararlarının üst mahkemece gözden geçirilmesi amacını taşımaktadır⁵⁶¹. Kanun yararına temyiz, yanlış bir yargısal içtihadın hukuk sistemine yerleşmesini önlemeyi hedefleyen bir kurumdur⁵⁶². İdari Yargılama Usulü Kanunu'nda kanun yararına temyiz için bir süre belirtilmemiştir. İdare mahkemelerinin, vergi mahkemelerinin ve bölge idare mahkemelerinin kesinleşmiş kararları ile istinaf veya temyiz incelemesinden geçmeden kesinleşmiş kararlar arasından yürürlükteki hukuka aykırı bir sonuç ifade edenler, ilgili bakanlıkların⁵⁶³ gerekli görmesi halinde veya Başsavcı tarafından kendiliğinden kanun yararına temyiz edilebilirler⁵⁶⁴. Temyiz isteği yerinde görülürse karar kanun yararına bozulur. Ancak bozma kararı, kesinleşmiş olan kararın hukuki sonuçlarını ortadan kaldırmaz⁵⁶⁵. Yani kanun yararına temyiz edilen karar bozulduğunda, kararı vermiş olan mahkeme davaya tekrar bakmaz veya kararında ısrar edemez; mahkemelerce yapılacak bir işlem veya alınacak bir karar söz konusu değildir⁵⁶⁶.

⁵⁶⁰ İYUK, m. 50.

⁵⁶¹ Serap Özdemir, Türk Vergi Yargısında Kanun Yolları, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, İstanbul Üniversitesi, 2010, ss. 106.

⁵⁶² Arslan, M., a.g.m., ss. 108.

⁵⁶³ İlgili bakanlıklar ifadesi bir görüşe göre; karara konu olayın ilgili olduğu bakanlık, davanın tarafı olan idarenin hiyerarşisi içinde bulunduğu bakanlık veya vesayet makamı olan bakanlık olarak algılanmalıdır. Ancak bir başka görüşe göre ilgili bakanlıklar, kararın bozulmasından yarar sağlayacak tüm bakanlıklar ile idare, vergi ve bölge idare mahkemeleri üzerinde gözetim-denetim yetkisi olan Adalet Bakanlığı olarak algılanabilir. Gök, A., a.g.e., ss. 209-210.

⁵⁶⁴ İYUK, m. 51/1.

⁵⁶⁵ İYUK, m. 51/2.

⁵⁶⁶ Gök, A., a.g.e., ss. 209-210.

2.2.6.4. Yargılamanın Yenilenmesi

Yargı sisteminde hukuka uygunluğun tam anlamıyla sağlanabilmesi için ilk derece mahkemelerinin kararlarının denetlenmesi, incelenmesi ve yargılama sırasında oluşabilecek hataların önlenmesi gerekmektedir. Ancak yargılama yapıldığı zamanda elde olmayan ve kararı etkileyecek bir kısım bilgi ve belgelerin, yargılama sonrasında ortaya çıkması durumunda, durumun hukuka uygun hale getirilebilmesi için yargılamanın yenilenmesi müessesesi kurulmuştur⁵⁶⁷. Yargılamanın yenilenmesi, bir mahkemece verilen ve kesinlik arz eden bir kararın belli bazı sebepler dolayısıyla aynı mahkemece iptal ve tadil edilmesini sağlamaya yarayan bir kanun yoludur⁵⁶⁸.

Yargılamanın yenilenmesine, aşağıda yer alan sebeplerin varlığı halinde, esas kararı vermiş olan mahkeme tarafından karar verilir⁵⁶⁹:

- a) Zorlayıcı sebeplerle veya lehine karar verilen tarafın eylemi nedeniyle; daha önce elde olmayan bir belgenin, karar sonrasında ele geçirilmesi,
- b) Karara esas olarak alınan belgenin sahte olduğunun ortaya çıkması⁵⁷⁰,
- c) Karar verilmesine dayanak olan bir ilam hükmünün, kesinleşmiş bir mahkeme kararıyla ortadan kalkması,
- d) Bilirkişinin gerçeğe aykırı beyanının mahkeme kararıyla belirlenmesi,
- e) Lehine karar verilen tarafın, karara etkili bir hile yapması,
- f) Davanın vekil veya kanuni temsilci olmayan kişilerle görülerek karara bağlanması,
- g) Karar veren hâkimler arasında çekinmeye mecbur birinin olması,
- h) Tarafları, konusu ve sebebi aynı olan başka bir davada farklı bir karar verilmesine neden olacak yasal bir dayanak olmadığı halde, önceki ilamın hükmüne aykırı bir kararın aynı veya başka bir mahkeme tarafından verilmiş olması,

⁵⁶⁷ Arslan, M., a.g.m., ss. 100.

⁵⁶⁸ Özdemir, a.g.e., ss. 90.

⁵⁶⁹ İYUK, m. 53/1 ve 2.

⁵⁷⁰ Yargılamanın yenilenmesini isteyen kişinin karar verildiği dönemde bundan haberinin olmaması gereklidir. İYUK, m. 53/1-b.

i) Kararın, İnsan Haklarını ve Ana Hürriyetleri Korumaya Dair Sözleşme hükümlerine aykırı şekilde verildiğinin, Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi (AİHM)'nin kararıyla tespit edilmesi veya AİHM'ne yapılan başvuru sonucunda kararın düşmesi.

Yargılamanın yenilenmesi süresi genel olarak altmış gündür; bu süre, yukarıda (h) maddesinde yer alan sebep için 10 yıl, (i) maddesinde yer alan sebep içinse AİHM kararının kesinleşmesinden itibaren bir yıldır⁵⁷¹. Yargılamanın yenilenmesi isteği karşı tarafın savunması alınınca incelenir ve sebeplerden birinin varlığı halinde davaya yeniden bakılır⁵⁷². İstem, kanunda yazan sebeplere dayanmıyorsa, reddedilir⁵⁷³.

Öte yandan ara kararlar, bilgi isteme, delil tespiti, dilekçenin reddi, görev ve yetkiye ilişkin merci tayini, işlemden kaldırma ve yürütmenin durdurulması gibi esasa ilişkin olmayan kararlar ile Danıştay'ın temyiz mercii olarak verdiği kararlar yargılamanın yenilenmesine konu olmamaktadır⁵⁷⁴.

⁵⁷¹ İYUK, m. 53/3.

⁵⁷² İYUK, m. 55/2.

⁵⁷³ İYUK, m. 55/3.

⁵⁷⁴ Arslan, M., a.g.m., ss. 101.

SONUÇ

“Gümrük işlemlerinde vergilendirme süreci ve karşılaşılan hukuki uyuşmazlıklar” konulu bu tez ile gümrük mevzuatının oldukça kapsamlı ve karmaşık olması nedeniyle gümrük vergilerinin vergilendirme sürecinin anlaşılır bir şekilde anlatımı ve çözüm getirilmesine katkı sağlanması adına gümrük uygulamasında sıklıkla ortaya çıkan ihtilafların ortaya konulması amaçlanmıştır. Bu amaç çerçevesinde gümrük uygulamasına ilişkin temel kavramların tanımı yapılmış, vergilendirme sürecinin nasıl olduğu anlatılarak ortaya çıkan uyuşmazlıklar ve bu uyuşmazlıkların ne şekilde çözüme kavuşturulduğu analiz edilmiştir.

Gümrük, hem hukuk, hem iktisat, hem de maliye bilimleriyle ilişki içerisinde olan, ayrıca kendine has teknik yönleri de bulunan bir uygulama dalıdır. Bu itibarla gümrüğün kendine özgü terimleri, deyimleri ve kavramları bulunmaktadır. Bu bakımdan birçok kavramın gümrük uygulaması bakımından kendine has bir anlamı olduğu açıktır. Bu itibarla çalışmada birçok kavramın Kanun’daki ve gümrük mevzuatındaki anlamı verilmiş, ayrıca gümrük uygulaması dışında hangi anlamda kullanıldıklarına da değinilmiştir.

Gümrük vergileri, genel anlamda bir ülkeye giren veya bir ülkeden çıkan eşyadan alınan vergileri ifade etmektedir. Gümrük vergileri, her ne kadar devlet hazinesine bir gelir sağlasa da, esas olarak ülke içi üretimi korumak, ihracatı artırmak, tarım politikaları oluşturmak gibi amaçlarla alınmaktadır. Bu bakış açısıyla gümrük vergileri ekonomik, siyasi ve sosyal nedenlerle başvuru bir korunma aracı olarak kullanılmaktadır. Ancak II. Dünya Savaşı sonrasında uluslararası ticaretin önüne konulan engellerin kaldırılması için girişimler başlatılmış, bu amaç doğrultusunda uluslararası örgütler kurulmuştur. Uluslararası ticaretin kolaylaştırılması amacıyla Türkiye de Dünya Ticaret Örgütü, Gümrük Birliği gibi uluslararası örgütlere üye olarak çeşitli ticari anlaşmalara imza atmıştır.

Çalışmada gümrük vergilerini daha anlaşılabilir kılma amacı çerçevesinde gümrük vergilerinin yapısı ve vergilendirme süreci incelenmiştir.

Gümrük vergilerinin yapısını verginin konusu, vergiyi doğuran olay, verginin yükümlüsü ve gümrük kıymeti oluşturmaktadır. Verginin konusu olan eşyayı, Türkiye Cumhuriyeti Gümrük Bölgesi'ne giren veya çıkan eşya olarak anlamak gerekmektedir. Gümrük vergileri bakımından vergiyi doğuran olay, Gümrük Kanunu'nun dokuzuncu kısmın birinci bölümünü oluşturan "*Gümrük Yükümlülüğünün Doğması*" başlığı altında detaylı olarak düzenlenmiştir. Kanun'da gümrük yükümlülüğünü yerine getirmekle sorumlu olan kişi "yükümlü" olarak tanımlanmıştır. İthal edilecek eşyanın gümrük kıymeti, o eşyaya ödenecek fiyattır; yani satış bedelidir.

Vergilendirme, neredeyse tüm vergi çeşitlerinde birbirine benzeyen aşamalardan oluşmaktadır. Her ne kadar kavramlar farklılaşsa da, yapılan işlemler farklı kanunlara dayansa da, vergilendirmeye gidilirken neredeyse aynı yol izlenmektedir. Bu açıdan gümrük vergileri bakımından vergilendirme sürecinin tarih (tahakkuk), tebliğ, verginin kesinleşmesi ve tahsil aşamalarından oluştuğu söylenebilir. Gümrük uygulamasında önce tahakkuk gerçekleşmekte, ardından tahakkuk eden vergi tebliğ edilmekte veya tebliğ edilmiş sayılmakta, ardından itiraz sürelerinin dolmasını müteakip vergi kesinleşmekte, daha sonra teminat alınmakta veya tahsilat gerçekleşmektedir.

Gümrük vergilerinin ödenmesi veya tahsili, yükümlü ile devlet arasında doğmuş bulunan borç-alacak ilişkisini sona erdiren nedenlerin başında gelmektedir. Ancak, ödeme veya tahsilat dışında da bu ilişkiyi sonlandıran haller olabilir. Buna göre gümrük yükümlülüğü;

- a) Gümrük vergilerinin kaldırılması,
- b) Beyannamenin iptal edilmesi,
- c) Bir gümrük rejimi kapsamındaki eşyanın teslim edilmesinden önce zaptı, müsaderesi veya imhası; serbest dolaşımında olmayan bir eşyanın gümrük idaresinin gözetiminde imhası; eşyanın telef olması veya kaybolması,
- d) Gümrük vergilerine tabi bir eşyanın, Kanun'a aykırı şekilde Türkiye Gümrük Bölgesi'ne girmesi nedeniyle müsadere edilmesi

hallerinden birinin gerçekleşmesi durumunda da sona erebilmektedir. Öte yandan Kanun'da yer alan bu düzenlemelerin dışında genel hükümler kapsamında, zamanaşımı, terkin ve af gibi nedenlerle de gümrük yükümlülüğünün sonra ermesi mümkündür.

Gümrük uyuşmazlığı gümrük idaresiyle gümrük işlemine tabi eşyanın sahibi arasında, mevzuatın farklı yorumlanmasından kaynaklanan ihtilafa denmektedir. İlgililerle gümrük idaresi arasındaki uyuşmazlıklar geniş anlamda gümrük işlemlerinden, dar anlamdaysa gümrük vergilerinden kaynaklanmaktadır. Gümrük uygulamasında karşılaşılan uyuşmazlıklar üç başlık altında toplanabilir; bunlardan ilki gümrük idaresinin aldığı kararlara ilişkin uyuşmazlıklar, ikincisi gümrük vergilerinden kaynaklanan uyuşmazlıklar, üçüncüsü ise tahlil sonuçlarına ilişkin uyuşmazlıklardır.

Hem idari hem de adli uyuşmazlıkların, dava yoluna gitmeden, anlaşarak veya dostça çözümlenmesini öneren yöntemlere alternatif uyuşmazlık çözüm yöntemleri denmektedir. Vergi hukukunda mükellef ile idare arasındaki uyuşmazlıklar ya barışçıl yollarla (idari çözümler) ya da yargı yolu ile çözülmektedir. Mükellef isterse barışçıl yollara başvurarak çözüm arar, isterse de doğrudan doğruya yargı yoluna başvurabilir. Ancak gümrük vergileri bakımından idari çözüm yolları tüketilmeden uyuşmazlığın yargı yoluna taşınabilmesi mümkün değildir.

Gümrük vergilerine ilişkin uyuşmazlıkların idari anlamda ilk çözüm merci, Ticaret Bakanlığı'nın idari birimleridir. İdari çözüm yöntemleri; gümrük vergilerine itiraz, tahlil sonuçlarına itiraz, uzlaşma ve etkin pişmanlık olarak sayılabilir. Uyuşmazlıkların idari aşamada çözümü ile adli makamların iş yükü azalmakta, gümrük idaresi ve gümrük vergilerinin yükümlüsü bakımından da hızlı ve kesin sonuçlara ulaşılmaktadır.

Gümrük vergilerine ilişkin ortaya çıkan uyuşmazlıkların itiraz ve uzlaşma yöntemleriyle çözümü denendiği halde, uyuşmazlık konusunun halen çözülmemiş olması durumunda, yükümlüler bu ihtilafı yargı yoluna götürebileceklerdir. Ülkemizde vergi uyuşmazlıklarının çözülmesi sürecine katkı sunan başlıca üç yargı

organı görev yapmaktadır: Vergi Mahkemeleri, Bölge İdare Mahkemeleri ve Danıştay. Bu mahkemeler vergi yargısında görev yapan mahkemeler oldukları gibi, görev ve yetki alanlarındaki gümrük uyuşmazlıklarının çözülmesinde de görev yapmaktadırlar. Öte yandan bu mahkemelerde olayın gerçekleştiği yargı çevresi içinde olanlar ise gümrük uyuşmazlıkları bakımından yetkili mahkeme olmaktadır.

Yargı kararlarına karşı başvurulabilecek kanun yolları, İYUK'ta istinaf, temyiz, kanun yararına temyiz ve yargılamanın yenilenmesi olarak düzenlenmiştir. Yani gümrük idaresince yapılan vergilendirme işlemlerine karşı açılan davada mahkeme tarafından verilen karar kesin değildir. Davayı kaybeden taraf bu karara karşı sırasıyla istinaf ve temyiz kanun yollarına başvurarak verilen kararın kesinleşmesini önleyebilir ya da kesinleşmiş mahkeme kararlarına karşı kanun yararına temyiz ve yargılamanın yenilenmesi müesseselerine başvurabilir.

Çalışmada yer alan incelemeler sonucunda öncelikle gümrük mevzuatı ile vergi mevzuatı arasında kavram birliğinin sağlanması gerektiği sonucuna ulaşılmıştır. Zira akademik açıdan gümrük uygulamasına ilişkin kaynakların büyük çoğunluğu vergi üzerine yapılan çalışmalardır. Bu bakımdan farklı kavramların kullanılmasının uygulayıcılar ve araştırmacılar üzerinde olumsuz etki bıraktığı, özellikle gümrük vergileri bakımından tarh (tahakkuk) ve verginin kesinleşmesi kavramlarının birbirine karıştırıldığı gözlemlenmiştir. Ayrıca bu sorunun diğer bir uzantısı da gümrük uygulamasına özgü çalışmaların yeterli miktarda olmamasıdır. Gümrük işlemlerinin vergilendirmesini konu edinen çalışmaların büyük çoğunluğu genel vergilendirme sürecini de içermektedir. İşte bu nedenlerle kavram birliğinin sağlanması yanında gümrük uygulamasına ilişkin programların yaygınlaştırılması için gerek akademik camianın ve Ticaret Bakanlığı'nın çeşitli çalışmalar yürütmesi gerekmektedir.

Yükümlü tarafından 4458 sayılı Gümrük Kanunu gereğince tesis edilen işlemler ve alınan kararlara karşı idari yargıda dava açılmadan evvel mezkûr Kanun'un 242'nci maddesinde düzenlenmiş olan "itiraz" yoluna başvurulması zorunlu ve tüketilmesi gereken bir yoldur. Diğer taraftan mezkûr Kanun'a 2011 yılında 6111 sayılı Kanun ile eklenen 244'üncü maddeyle gümrük vergi ve cezalarına ilişkin uzlaşma müessesesi getirilmiştir. Uyuşmazlıkların idari çözüm

yöntemlerinden uzlaşma müessesesi, başta kanunilik ve eşitlik ilkeleri olmak üzere vergilendirmenin temel ilkelerine aykırı olduğu gerekçesi ile eleştirilmekte ise de, alacağın tahsilatını hızlandırması ve yargı makamlarının iş yükünün azaltılması gibi imkanları beraberinde getirmektedir. Uzlaşma müessesesinin esin kaynağı olan Maliye Bakanlığı mevzuatı incelendiğinde “*itiraz*” müessesesinin bulunmadığı, vergi alacakları ve diğer alacaklar ile cezalar konusunda mükellef ile vergi idaresinin uzlaşmaması halinde mükellef tarafından doğrudan idari yargıda dava açılabilirdiği görülmüştür. 4458 sayılı Gümrük Kanunu’nun 242’nci maddesinde düzenlenmiş olan zorunlu itiraz yolunun kaldırılarak, mezkûr Kanun’a göre tesis edilen işlemler ve alınan kararlara karşı konusu para alacağı olan uyuşmazlıklarda dava açılmadan evvel yükümlüye uzlaşmaya başvurma zorunluluğu getirilmesiyle, hâlihazırda pek fazla fonksiyonu kalmayan itiraz müessesesi yerine, etkinliği alınan sonuçlarla kanıtlanan uzlaşma yoluyla uyuşmazlıkların yargı yoluna başvurulmadan çözülmesi sağlanabilecektir.

Uzlaşma müessesesi ile arabuluculuk müessesesinin entegre edilerek, oluşturulacak geniş kapsamlı müesseseye başvurunun, dava açılmadan önce tüketilmesi zorunlu bir yol olarak düzenlenmesi halinde de gümrük ihtilaflarının dava konusu edilmeden çözülmesi imkanı sağlanabilecektir. Adalet Bakanlığı verilerine göre arabuluculuk müessesesinin hukuki uyuşmazlıkların büyük bölümünü dava konusu olmadan çözdüğü, bu nedenle arabuluculuk müessesesinin iş davalarını ve ticari davaları kapsayacak şekilde genişletildiği, bu tür davalarda arabuluculuğa başvurunun dava şartı olarak düzenlendiği göz önünde bulundurulduğunda, arabuluculuk müessesesinin de kamu kurumlarında işlevselleştirilmesinin olumlu sonuçlarının olacağı düşünülmektedir.

Ülkemizin üye olduğu uluslararası örgütler ve imzaladığı ülkeler arası anlaşmaların uyumlaştırılması, değişen konjoktürel durumlar gibi nedenlerle gümrük mevzuatı dinamik bir yapıya sahiptir. Gümrük idaresi ile yükümlüler arasında sürekli değişen mevzuat hükümlerinin yanlış yorumlanması ya da gümrük işlemlerinin teknik bilgi ve uzmanlık gerektirmesi nedeniyle yükümlülerce yeterince anlaşılamadığından çeşitli ihtilaflar doğmaktadır. Teknik bilgi ve uzmanlık gerektiren gümrük iş ve işlemlerinin gümrük müşavirleri aracılığıyla yapılmasının

zorunlu kılınması, uyuşmazlıkların azalmasına katkı sağlayacağı gibi yeterli bilgiye sahip olmayan ve yahut mevzuatı yanlış yorumlayan yükümlüler açısından da oluşacak hak kayıplarını önleyecektir. Bunun yanında gümrük idaresi personeli ve gümrük müşavirlerinin etkin bir şekilde çalışabilmesi için gümrük vergilerinin bu dinamik yapısına paralel olarak eğitim programlarının çoğaltılması gerekmektedir. Gümrük mevzuatındaki karmaşıklığın giderilmesi, yükümlüler açısından anlaşılır nitelikte olması da uyuşmazlıkların azalmasına zemin hazırlayacaktır.



KAYNAKÇA

Kitap

- Ağar, S., **Vergi Tahsilâtından Kaynaklanan Uyuşmazlıklar ve Çözüm Yolları**, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara, 2009.
- Akdoğan, A., **Kamu Maliyesi** (Gözden Geçirilmiş ve Genişletilmiş Onaltıncı Baskı), Gazi Kitabevi, Ankara, 2014.
- Akdoğan, A., **Türk Vergi Sistemi ve Uygulaması** (Gözden Geçirilmiş ve Genişletilmiş 5. Baskı), Gazi Kitabevi, Ankara, 2004.
- Akın, Z. D., **Gümrük İhtilaflarında Çözüm Yolları**, Yüksek Lisans Tezi, Marmara Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2010.
- Altıntaş, H., **Gümrük Vergilerinin Yapısının, Türkiye Gümrük ve Avrupa Gümrük Mevzuatı Çerçevesinde Karşılaştırılması**, Yüksek Lisans Tezi, Dumlupınar Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2018.
- Atalay, O., **Gümrük Uygulamalarında Karşılaşılan Sorunlar, Vergi Kayıpları ve Çözüm Önerileri**, Yüksek Lisans Tezi, Süleyman Demirel Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2017.
- Aydemir, S., **E-Gümrük Uygulamaları**, Yüksek Lisans Tezi, Maltepe Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2015.
- Baş Sobacı, M. N., **Gümrük Müşavirliği Mesleği ve Gümrük Müşavirlerinin Sorumlulukları**, Yüksek Lisans Tezi, Ankara Yıldırım Beyazıt Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2018.
- Çağlayan, R., **İdari Yargılama Hukuku** (Güncellenmiş Beşinci Baskı), Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2014.

- Eksilmez, H., **İthalatta Gümrük Muafiyetlerinin Hukuki, İktisadi, Mali ve Sosyal Etkilerinin Analizi**, Yüksek Lisans Tezi, Gazi Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2010.
- Ercan, T., **Gümrük Uyuşmazlıkları ve Çözüm Yolları** (Birinci Baskı), Adalet Yayınevi, Ankara, 2012.
- Ercan, T., **Türk Hukukunda Gümrük Kabahatleri**, Doktora Tezi, İstanbul Ticaret Üniversitesi, Dış Ticaret Enstitüsü, 2016.
- Ercan, T., **Türk Vergi Hukuku'nda ve Avrupa Birliği'nde Gümrük Vergisi Uyuşmazlıkları ve Analizi**, Yüksek Lisans Tezi, Gazi Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2009.
- Fındık, H. M., **Gümrük Uyuşmazlıklarında Uzlaşma Müessesesi**, Yüksek Lisans Tezi, Çağ Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2016.
- Gelir İdaresi Başkanlığı, **GATT Bilgilendirme Rehberi**, Gelir İdaresi Başkanlığı Avrupa Birliği ve Dış İlişkiler Daire Başkanlığı, Ankara, 2009, http://gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/mevzuatek/uluslararası_mevzuat/gatt95.pdf, 10.04.2019.
- Gök, A., **Gümrük Vergileri Uyuşmazlıkları ve Çözüm Yolları**, Yüksek Lisans Tezi, Celal Bayar Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2015.
- Gök, Ö., **Gümrük Vergisinden Kaynaklanan Uyuşmazlıklar**, Doktora Tezi, Dokuz Eylül Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2018.
- Gültekin, R., **Türkiye'de Dış Ticaretten Alınan Vergiler ve Eş Mali Yükümlülükler**, Yüksek Lisans Tezi, Edirne Trakya Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2008.
- Gürsoylu, S., **Yetkilendirilmiş Yükümlü Statüsü Uygulaması, Gümrük İşlemleri ve Tedarik Zinciri Süreçlerine Etkisi**, Yüksek Lisans Tezi, Maltepe Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2018.

- Hançerlioğlu, O., **Ekonomi Sözlüğü: Ekonomi Terimleri ve Ekonomi ile İlgili Ticaret ve Hukuk Terimleri** (5. Baskı), Remzi Kitabevi, İstanbul, 1993.
- Kılınç, S., **Gümrük Vergisi Uyuşmazlıklarının İdari ve Yargısal Aşamada Çözüm Yolları**, Yüksek Lisans Tezi, Celal Bayar Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2014.
- Kır, B., **Gümrük Uyuşmazlıklarının Alternatif Çözüm Yöntemleri**, Yüksek Lisans Tezi, Erciyes Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2018.
- Milli Eğitim Bakanlığı, **Muhasebe ve Finansman: Dış Ticaret Kavramları**, Milli Eğitim Bakanlığı, Ankara, 2011.
- Nazalı, E., **Vergi, Gümrük ve Sosyal Güvenlik Uyuşmazlıkları**, Adalı Danışmanlık, İstanbul, 2017.
- Nohutçu, A., **İdari Yargı** (Beşinci Baskı), Savaş Yayınevi, Ankara, 2012.
- Ok, A., **Türk Hukukunda Gümrük Vergileri ve Cezaları**, Doktora Tezi, Selçuk Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2016.
- Öncel, M. ve Çağan, N., **Bankacılar İçin Mali Hukuk Bilgisi** (Sekizinci Baskı), Banka ve Ticaret Hukuku Araştırma Enstitüsü, Ankara, 1999.
- Özdemir, S., **Türk Vergi Yargısında Kanun Yolları**, Yüksek Lisans Tezi, İstanbul Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2010.
- Selen, U., **Gümrük İşlemleri ve Vergilendirilmesi** (Güncellenmiş Dokuzuncu Baskı), Ekin Kitabevi, Bursa, 2017.
- Seyidoğlu, H., **Uluslararası İktisat Teori Politika ve Uygulama** (Geliştirilmiş 15. Baskı), Güzem Can Yayınları, İstanbul, 2003.
- Subaşı, M. A., **Gümrük İşlemlerinin Lojistik Maliyetlere Etkisi**, Yüksek Lisans Tezi, Marmara Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2009.

- Şahin, M., **Gümrük Vergilerinde Vergi Uyumunun Artırılması**, Yüksek Lisans Tezi, Hacettepe Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2017.
- Tuncer, D., **Vergi Tekniği Açısından Gümrük Vergisinin Değerlendirilmesi**, Doktora Tezi, Uludağ Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2007.
- Türk Hukuk Kurumu, **Türk Hukuk Lügâtı** (3. Baskı), Başbakanlık Mevzuatı Geliştirme ve Yayın Genel Müdürlüğü, Ankara, 1991.
- Ülkü, M., **Gümrük Vergisi Uyuşmazlıklarının İdari Aşamada Çözüm Yolları ve Vergi Usul Kanunu'nda Düzenlenen İdari Çözüm Yolları ile Karşılaştırılması**, Yüksek Lisans Tezi, Gazi Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2015.
- Yağcı, M. E., **Gümrük Müşavirliği Mesleğinin Tarihsel Gelişimi ve Türkiye'deki Dış Ticaret İşlemlerine Etkileri**, Yüksek Lisans Tezi, Marmara Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2009.
- Yıldırım, M., **Gümrük İşlemlerine Özgü Muhasebe Denetim Modeli**, Doktora Tezi, Ankara Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2006.
- Yıldız, G., **Gümrük Vergilerinde Ek Tarhiyat ve Uzlaşma**, Yüksek Lisans Tezi, İstanbul Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2016.

Sürelî Yayın

- Aka, A. ve Ürünâl, A., **Türkiye’de Dış Ticaret Uygulamaları: 4458 Sayılı Gümrük Kanunu Özelinde**, Balkan Sosyal Bilimler Dergisi, 7, 13, 2018, 154-170, <http://dergipark.gov.tr/bsbd/issue/34559/336447>, 28.02.2019.
- Altundiş, M., **İdari Yargıda Dava Açma Ehliyeti**, Türkiye Barolar Birliğı Dergisi, 69, 2007, ss. 339-376. <http://tbbdergisi.barobirlik.org.tr/ViewPDF-2007-307>, 29.04.2019.
- Anter, O., **Dış Satımda Gümrük İşlemleri ve Uygulaması**, Erciyes Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, 2, 2, 1982, 89-102, <http://dergipark.gov.tr/erciyesiibd/issue/38192/450149>, 15.03.2019.
- Arslan, M. A., **İhtirazi Kayıt ve Sorunları**, Gümrük Dünyası Dergisi 63, 2009, ss. 1-8. <https://docplayer.biz.tr/amp/7770156-Ihtirazi-kayit-ve-sorunlari.html>, 24.04.2019.
- Arslan, M., **Türk Vergi Yargısı Sisteminde Olağanüstü Kanun Yolları**, Sayıştay Dergisi, 53, 2004, ss. 99-114. <http://www.acarindex.com/dosyalar/makale/acarindex-1423911701.pdf>, 29.04.2019.
- Başaran Yavaşlar, F., **Türk Vergi Hukuku’nda Uzlaşma**, Marmara Üniversitesi İİBF Dergisi, XXV, 2, 2008, 309-337, <http://www.fundabasaran.com/pdf/turk-vergi-hukukunda-uzlasma.pdf>, 01.03.2019.
- Başaran Yavaşlar, F., **Uzlaşma Uygulaması Hukuka Uygun mu?**, Vergi Sorunları Dergisi, 257, 2010, 163-171, <http://www.fundabasaran.com/pdf/uzlasma-uygulamasi-hukuka-uygun-mu.pdf>, 01.03.2019.
- Batirel, Ö. F., **Dünya Ticaret Örgütü Üyeliğı, Dış Ticaret Vergileri ve Türkiye Uygulaması**, Journal of Life Economics, 3, 4, 2016, 1-8, <http://dergipark.gov.tr/jlecon/issue/29435/315286>, 28.02.2019.

Bozkurt, C., **Gümrük Vergileri ve Para Cezaları İçin Uzlaşma Müessesesi**, Mali Çözüm Dergisi, 108, 2011, 99-110, <https://www.ismmmo.org.tr/Yayinlar/Mali-Cozum-Dergisi/sayi-108/--2126>, 01.03.2019.

Bozkurt, C., **Menşe Kavramı ve Menşe Kazanma Kriterlerinin İlgili Mevzuat Işığında Değerlendirilmesi**, Mali Çözüm Dergisi, 104, 2011, ss. 149-160, <http://archive.ismmmo.org.tr/docs/malicozum/104malicozum/9%20cevdet%20bozkurt.pdf>, 14.03.2019.

Bozkurt, C., **Yatırım Teşvik Belgesine İstinaden Gümrük Vergisi Muafiyeti Kapsamında Makine ve Teçhizat İthalı**, Mali Çözüm Dergisi, 134, 2016, 195-204, http://archive.ismmmo.org.tr/docs/malicozum/134malicozum/015_Cevdet_BOZKURT.pdf, 06.03.2019.

Bozkurt, N., **Zamanaşımına Uğramış Gümrük Vergilerine Para Cezası Uygulanabilir mi?**, Mali Çözüm Dergisi, 106, 2011, 181-190, <http://archive.ismmmo.org.tr/docs/malicozum/106malicozum/10%20nevzat%20bozkurt.pdf>, 01.03.2019.

Coşkun Karadağ, N. ve Organ, İ., **Gümrük Uzlaşması ve Vergi Usul Kanunu'ndaki Uzlaşma Kurumu ile Karşılaştırılmalı Olarak Değerlendirilmesi**, Niğde Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, 7, 1,2014, 370-396, <http://dergipark.gov.tr/niguiibfd/issue/19754/211476>, 28.02.2019.

Çelik, C., **Gümrük Uzlaşma Müessesesi Uygulamasında Yasallık Sorunu**, Mali Çözüm Dergisi, 136, 2016, 131-142, <http://archive.ismmmo.org.tr/docs/malicozum/136malicozum/8.pdf>, 06.03.2019.

Demirbaş Aksüt, B. ve Gök, Ö., **Gümrük Vergilerinden Kaynaklanan Anlaşmazlıkların Uzlaşma Yolu ile Çözümü**, D.E.Ü. Hukuk Fakültesi Dergisi, 18, 2, 2016, 75-125,

https://www.google.com/url?sa=t&rct=j&q=&esrc=s&source=web&cd=1&cad=rja&uact=8&ved=2ahUKEwja44jdwN_gAhVBpIsKHeXsBSQQFjAAe gQIChAC&url=http%3A%2F%2Fhukuk.deu.edu.tr%2Fwp-content%2Fuploads%2F2017%2F04%2FBURCU-DEMIRBAS-AKSUT-OZGECAN-GOK.pdf&usg=AOvVaw02NzV1AuWxU4Xkqgq8MPX, 01.03.2019.

Hacıköylü, C., **İthalat Sırasında Ödenen Vergiler ve Diğer Mali Yükümlülükler: Türkiye ve Cep Telefonu İthalatı**, Aksaray Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, 7, 2, 2015, 21-36, <http://dergipark.gov.tr/aksarayiibd/issue/22544/240910>, 28.02.2019.

Karaarslan, M., **İdarenin Taraf Olduğu Uyuşmazlıkların Alternatif Uyuşmazlık Çözüm Yöntemleri ile Giderilmesi**, Türkiye Barolar Birliği Dergisi, 140, 2019, ss. 71-113. <http://tbbdergisi.barobirlik.org.tr/ViewPDF-idarenin-taraf-oldugu-uyusmazliklarin-alternatif-uyusmazlik-cozum-yontemleri-ile-giderilmesi-1816>, 29.04.2019.

Karakoç, Y., **Vergi Yargılaması Hukukunda Avukatın Rolü**, Türkiye Barolar Birliği Dergisi, 59, 2005, ss. 63-89. <http://tbbdergisi.barobirlik.org.tr/ViewPDF-vergi-yargilamasi-hukukunda-avukatin-rolu-154>, 29.04.2019.

Kaya, S., **Gümrükte Vergi Planlaması**, Mali Çözüm Dergisi, 105, 2011, 109-126, <http://archive.ismmmo.org.tr/docs/malicozum/105malicozum/6%20sezai%20kaya.pdf>, 01.03.2019.

Kır, B., **Gümrük Uyuşmazlıklarının Alternatif Çözüm Yöntemleri**, Cumhuriyet Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi, 19, 2, 2018, 88-109, <http://dergipark.gov.tr/cumuiibf/issue/40744/410997>, 28.02.2019.

Palaz Erdemir, H. ve Gökbunar, R., **Efes Gümrük Yazıtında Gümrük Vergileri**, Gazi Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, 9, 1, 2007, 227-234, <http://dergipark.gov.tr/gaziuiibfd/issue/28333/301120>, 28.02.2019.

- Sarıaslan, O., **Gümrük Uyuşmazlıklarında İdari İşlemlerin Nitelendirilmesi Sorunu: Hak Arama Hürriyeti Kapsamında Mülkiyet Hakkının Özüne İlişkin Sakıncalar**, Uyuşmazlık Mahkemesi Dergisi, 6, 11, 2018, 341-373, <http://www.dergi.uyusmazlik.gov.tr/MakListeleme/23>, 28.02.2019.
- Şahin, M., **Gümrük Uzlaşma Müessesesi ve Vergi Hukukunda Uzlaşmanın Kaldırılması Gerekliliği**, Mali Çözüm Dergisi, 142, 2017, 225-233, http://archive.ismmmo.org.tr/docs/malicozum/142malicozum/17-Mustafa_Sahin.pdf, 01.03.2019.
- Taner, S., **Vergi Yargısında İstinaf Üzerine Bir Değerlendirme**, Türkiye Barolar Birliği Dergisi, 136, 2018, ss. 185-224, <http://tbbergisi.barobirlik.org.tr/ViewPDF-vergi-yargisinda-istinaf-uzerine-bir-degerlendirme-1774>, 29.04.2019.
- Terzi, G., **Dış Ticarete Tek ve Maktu Vergi Uygulaması**, Mali Çözüm Dergisi, 143, 2017, 93-102, http://archive.ismmmo.org.tr/docs/malicozum/143malicozum/06-Gokhan_TERZI.pdf, 01.03.2019.
- Uluatam, Ö., **Gümrük Vergilerimizin Koruyuculuğu Üzerine Bir Deneme**, Ankara Üniversitesi SBF Dergisi, 25, 1, 1970, 185-206, <http://dergipark.gov.tr/download/article-file/37020>, 15.03.2019.
- Üyümez, E. M. ve Gültekin, R., **Gümrük Denetimi: Türkiye Uygulamalarının Analizi**, Mehmet Akif Ersoy Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, 8, 14, 2016, 343-365, <http://dergipark.gov.tr/makusobed/issue/19446/206977>, 28.02.2019.
- Yerci, C., **Şartlı Muafiyet Rejimlerine Genel Bir Bakış (İdarenin Bir Uygulamasına Farklı Yaklaşım)**, Vergi Sorunları Dergisi, 312, 2014, 1-9, <http://www.vergisorunlari.com.tr/makale/sartli-muafiyet-rejimlerine-genel-bir-bakis--idarenin-bir-uygulamasina-farkli-yaklasim-/5386>, 06.03.2019.

- Yıldız Akgül, Ş., **İdarenin Hareketsizliğine Karşı Bir Çözüm Olarak Zımni Kabulün Uygulanabilirliği Meselesi**, Marmara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Hukuk Araştırmaları Dergisi, 22, 3, 2016, ss. 3405-3434.
<http://dergipark.gov.tr/maruhad/issue/36500/359890>, 24.04.2019.
- Yıldız Tokatlıoğlu, M., **Türkiye’de Dış Ticaretin Vergilendirilmesi ve Avrupa Birliği**, Akdeniz Üniversitesi İİBF Dergisi, 10, 2005, 46-72,
https://www.google.com/url?sa=t&rct=j&q=&esrc=s&source=web&cd=1&ved=2ahUKEwiwxtOG0d_gAhUD1uAKHd9PD6EQFjAAegQIBhAC&url=http%3A%2F%2Fwww.acarindex.com%2Fdosyalar%2Fmakale%2Facarindex-1423868847.pdf&usg=AOvVaw2eKMT3jLwRjacnAcRjF8yT,
01.03.2019.
- Yıldız, G., **Gümrük Uzlaşma Müessesesinde Kaçakçılık Sorunu**, Mali Çözüm Dergisi, 139, 2017, 67-84,
<http://archive.ismmmo.org.tr/docs/malicozum/139malicozum/5%20G%C3%BCven%20YILDIZ%20.pdf>, 01.03.2019.
- Yılmaz, E., **Uzlaşma Müessesesinin Hukuki Niteliği ve Temel Vergilendirme İlkeleri Açısından Değerlendirilmesi**, Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, XIII, 1-2, 2009, ss. 321-351.
webftp.gazi.edu.tr/hukuk/dergi/13_14.pdf, 27.04.2019.

İnternet Yayını

Barlas, Ş., **Gümrük Uyuşmazlıkları**, 30.11.2011, <https://www.dunya.com/kose-yazisi/gumruk-uyusmazliklari/11620>, 19.03.2019.

Candan, T., **Vergi Uyuşmazlıklarının Yargı Yoluyla Çözümü**, <https://turgutcandan.com/2016/03/30/vergi-uyusmazliklarinin-yargi-yoluyla-cozumu/>, 01.03.2019.

Danıştay 7. Dairesi'nin 07.12.2006 tarihli E. 2004/3431 ve K. 2006/3892 sayılı Kararı. <http://www.aghukuk.org/onemli-detay.php?id=1293>, 24.04.2019.

Danıştay 7. Dairesi'nin 24.05.2007 tarihli, E. 2005/3460 ve K. 2007/2521 sayılı kararı. <http://aghukuk.org/onemli-detay.php?id=1311>, 21.04.2019.

Danıştay 7. Dairesi'nin 28.02.2007 tarihli, E. 2006/567 ve K. 2007/811 sayılı kararı. <http://www.aghukuk.org/onemli-detay.php?id=1308>, 23.04.2019.

Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu (VDDGK)'nin 09.12.2005 tarihli, E. 2005/296 ve K. 2005/293 sayılı kararı. <http://www.aghukuk.org/onemli-detay.php?id=1306>, 21.04.2019.

Ege Gümrük ve Ticaret Bölge Müdürlüğü, **Uzlaşma Rehberi**, 2013. <http://ege.ticaret.gov.tr/data/522477d6487c8e61005e2f66/ccc2aca5b829afef83c89ea504642ca4.pdf>, 27.04.2019.

Eğilmez, M., **Tarife Dışı Engeller**, <https://www.mahfiegilmez.com/2012/11/tarife-ds-engeller.html>, 01.03.2019.

Işık, İ., **Gümrüklerde Beyanların Kontrol Usulleri**, 24.11.2016, <http://www.lojiblog.com/gumruklerde-beyanlarin-kontrol-usulleri/>, 06.03.2019.

Kargı, V. ve Yaygır, T., **Küreselleşme ve Gümrük Vergisi**, <https://www.google.com/url?sa=t&rct=j&q=&esrc=s&source=web&cd=2&cad=rja&uact=8&ved=2ahUKEwjX6Lugut3gAhUi2uAKHX8qDWYQFjA>

BegQIBRAC&url=http%3A%2F%2Fapbs.mersin.edu.tr%2Ffiles%2Fvelika
rgi%2FPublications_019.pdf&usg=AOvVaw3QeZt1QUPB-ubvcayY2UaV,
28.02.2019.

Maç, M. ve Yavuz, E., **Dahilde İşleme İzin Belgesi**, 01.06.2003,
[http://www.vergi.tc/makaleDetay/MehmetMac/DAHILDE-ISLEME-IZIN-
BELGESI/86a536c8-0f77-4ab2-aa3d-eab672ad8d13](http://www.vergi.tc/makaleDetay/MehmetMac/DAHILDE-ISLEME-IZIN-BELGESI/86a536c8-0f77-4ab2-aa3d-eab672ad8d13), 06.03.2019.

Şahin, A., **Gümrük Mevzuatı Uygulamaları**, 27.02.2014,
http://bugumder.org/yuklenenler/1_d_0_icerik_1903_1495798973_3.pdf,
06.03.2019.

TDK Güncel Türkçe Sözlük, "gümrük",
http://tdk.gov.tr/index.php?option=com_gts&view=gts, 07.03.2019.

TDK Güncel Türkçe Sözlük, "güvence",
[http://www.tdk.gov.tr/index.php?option=com_gts&arama=gts&guid=TDK.
GTS.5cb729b2942c23.89306375](http://www.tdk.gov.tr/index.php?option=com_gts&arama=gts&guid=TDK.GTS.5cb729b2942c23.89306375), 17.04.2019.

TDK Güncel Türkçe Sözlük, "köken",
[http://www.tdk.gov.tr/index.php?option=com_gts&arama=gts&guid=TDK.
GTS.5ca47d2085f104.27194120](http://www.tdk.gov.tr/index.php?option=com_gts&arama=gts&guid=TDK.GTS.5ca47d2085f104.27194120), 03.04.2019.

Ticaret Bakanlığı AB ve Dış İlişkiler Genel Müdürlüğü, **Dünya Ticaret Örgütü**,
14.08.2013, <http://ab.gtb.gov.tr/uluslararası-orgutler/dunya-ticaret-orgutu>,
06.03.2019.

Yazıcı, H., **Gümrük Kıymetinin Önemi**, 16.03.2018,
<http://www.lojiblog.com/gumruk-kiymetinin-onemi/>, 06.03.2019.

Yılmaz, Ö., **Gümrük İdarelerine Yapılacak İtirazlar**, 18.10.2016,
<http://www.lojiblog.com/gumruk-idarelerine-yapilacak-itirazlar/>,
06.03.2019.

Diğer Yayın

Ulu, C. ve Aracı, C., **Türkiye’de Dış Ticaret Lojistik Süreçleri: Maliyet ve Rekabet Unsurları**, TÜSİAD, 2012, İstanbul, https://tusiad.org/tr/yayinlar/raporlar/item/download/4873_cccba8363b5277c6e2f61af0faf1693b, 01.03.2019.

Yıldıran, T., (23 Kasım 1955), **Türk Gümrük Vergisinin Matrahı**, Maliye Araştırma Merkezi Konferansları, İstanbul, <http://dergipark.gov.tr/download/article-file/7548>, 15.03.2019.



ÖZGEÇMİŞ

14 Mayıs 1989 tarihi, Burdur ili Bucak ilçesi doğumluyum. İlköğretimi aynı ilçede tamamladıktan sonra, lise eğitimime Antalya ilinde devam ettim. 2016 yılında Marmara Üniversitesi, Hukuk Fakültesi'ne kaydoldum. Bu bölümden 2010 yılında mezun olduktan sonra, İstanbul Barosu'na kayıtlı olarak avukatlık stajımı tamamladım. 2015 yılında da, Beykent Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Hukuk Anabilim Dalında yüksek lisans eğitimine başladım. Ayrıca 2014 yılından beri, Ticaret Bakanlığı'nda avukat ünvanıyla görev yapmaktayım.

Aday: Çiğdem DURMAZ