

T.C.
DOKUZ EYLÜL ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
MALİYE ANABİLİM DALI
MALİ HUKUK YÜKSEK LİSANS PROGRAMI
YÜKSEK LİSANS TEZİ

TÜRKİYE’DE GÜMRÜK UYUŞMAZLIKLARI VE
İDARİ ÇÖZÜM YOLLARININ DEĞERLENDİRİLMESİ

Hakan TANRIÖVER

Danışman

Dr. Öğr. Üyesi Ayşe GÜNAY BEKÂR

İZMİR - 2021

TEZ ONAY SAYFASI



YEMİN METNİ

Yüksek Lisans Tezi olarak sunduğum “Türkiye’de Gümrük Uyuşmazlıkları ve İdari Çözüm Yollarının Değerlendirilmesi” adlı çalışmanın, tarafımdan, akademik kurallara ve etik değerlere uygun olarak yazıldığını ve yararlandığım eserlerin kaynakçada gösterilenlerden oluştuğunu, bunlara atıf yapılarak yararlanılmış olduğunu belirtir ve bunu onurumla doğrularım.

....../....../2021

Hakan TANRIÖVER

ÖZET

Yüksek Lisans Tezi

Türkiye’de Gümrük Uyuşmazlıkları ve İdari Çözüm Yollarının

Değerlendirilmesi

Hakan TANRIÖVER

Dokuz Eylül Üniversitesi

Sosyal Bilimler Enstitüsü

Maliye Anabilim Dalı

Mali Hukuk Programı

Gümrük vergileri olarak ifade edilen kavram, bünyesinde pek çok vergiyi barındırmaktadır. Burada ifade edilen bir grup vergi, fon, kesinti ve ek mali yüklerdir. Dış ticarete konu eşyanın, Gümrük Tarife İstatistik Pozisyonu’nun öngördüğü kapsamda Gümrük Vergisi’ne ek mali yükler de söz konusu olabilmektedir. Gümrük Vergisi, Vergi Usul Kanunu hükümlerine tabi değildir. Vergi Usul Kanunu’nun 2. Maddesi’nde de gümrük idareleri tarafından tahsil edilen vergi ve resimlerin, 4458 sayılı Gümrük Kanunu kapsamında yasal çerçevesinin çizildiği belirtilmiştir. Gümrük vergilerine yönelik olarak temelde iki tür idari para cezası düzenlenmiştir. Bunlar, vergi kaybına neden olan eylemlere uygulanacak olan cezalar ve usulsüzlük cezaları olarak tasnif edilmektedir. Ayrıca gümrük vergileri, gümrük rejimlerine tabidir. İthalatı ya da ihracatı gerçekleştirilen eşyanın hangi usul ve esaslara göre gümrük işlemlerinin sürdürüleceği ve hangi gümrük vergilerine tabi olacağı, ilgili gümrük rejimine göre değişebilmektedir. Gümrük işlemleri sonucunda ortaya çıkan uyuşmazlıkların yargıya intikal ettirilmeden idari çözüm yolları ile giderilmesi mümkündür. İdari kararlar kapsamında yaşanan uyuşmazlıklarda; uzlaşmaya gidilebilmekte veya itiraz ve tahlil sonuçlarına karşı itiraz (ikinci tahlil) yapılabilmektedir.

Bu çalışmada, gümrük uyuşmazlıklarının idari aşamada çözüm yolları incelenmiştir. Çalışmanın birinci bölümünde; gümrük kavramı, gümrük vergilerinin tarihi, gümrük vergilerinin işleyiş mekanizması ve gümrük vergisi

ile birlikte tahsil edilen ek yükler incelenmiştir. İkinci bölümde ise; gümrük rejimleri, suç ile kabahat ayrımı, gümrük kabahatleri, gümrük vergileri kapsamında cezalar ele alınmıştır. Üçüncü ve son bölümde ise, gümrük uyuşmazlıkları ve uyuşmazlıkların idari aşamadaki çözüm yolları üzerinde durulmuştur.

Anahtar Kelimeler: Gümrük, Gümrük Vergisi, Gümrük Kanunu, İdari Çözüm Yolları, Gümrük Uyuşmazlıkları.



ABSTRACT

Master's Thesis

Evaluation of Customs Disputes and Administrative Solutions in Turkey

Hakan TANRIÖVER

Dokuz Eylül University

Graduate School of Social Sciences

Department of Finance

Financial Law

The concept, which is referred to as customs duties, contains many taxes. A group expressed here are taxes, funds, deductions and additional financial burdens. Additional financial burdens may be placed on Customs Duty within the scope stipulated by the Tariff Statistics Position of the goods subject to foreign trade. Customs Duty is not subject to the provisions of the Tax Procedure Act. Section 2 of the Tax Procedure Act. In article 4458, it is stated that the legal framework of the taxes and pictures collected by the Customs Authorities is drawn up. There are basically two types of administrative fines of customs duties. These are classified as penalties and misconduct penalties that will be applied to actions that cause tax loss. In addition, customs duties are subject to customs regimes. The procedures and principles of the imported or exported goods and which customs duties they will be subject to many vary according to the relevant customs regime. It is possible to resolve disputes arising as a result of customs procedures by administrative solutions without being referred to the judiciary. In disputes within the scope of administrative decisions; a compromise can be reached or an objection (second analysis) can be made against the objection and the results of the analysis.

In this study, solutions to customs disputes at the administrative stage are examined. In the first part of the study; the concept of customs, the history of customs duties, the mechanism of operation of customs taxes and additional loads collected with customs tax are examined. In the second part; customs regimes, separation of crime and misdemeanor, customs misdemeanors, penalties within

the scope of customs duties are discussed. In the third and final chapter, the solution of customs disputes and disputes in the administrative stage is emphasized.

Keyword: Customs, Customs Duty, Customs Law, Administrative Solutions, Customs Disputes.



TÜRKİYE’DE GÜMRÜK UYUŞMAZLIKLARI VE İDARİ ÇÖZÜM YOLLARININ DEĞERLENDİRİLMESİ

İÇİNDEKİLER

TEZ ONAY SAYFASI	ii
YEMİN METNİ	iii
ÖZET	iv
ABSTRACT	vi
İÇİNDEKİLER	viii
KISALTMALAR	xvii
TABLolar LİSTESİ	xx
GİRİŞ	1

BİRİNCİ BÖLÜM

GÜMRÜK VERGİSİ İLE İLGİLİ GENEL KAVRAMLAR, TARİHÇESİ, ÖZELLİKLERİ, TÜRLERİ VE TEKNİK YAPISI

1.1. GÜMRÜK VE GÜMRÜK VERGİSİ KAVRAMI İLE GÜMRÜK VERGİLERİNİN TARİHÇESİ	4
1.1.1. Gümrük Kavramı	4
1.1.2. Gümrük Vergilerinin Tanımı ve Kapsamı	5
1.1.3. Gümrük Vergilerinin Tarihsel Süreci	6
1.1.3.1. Dünya’da Gümrük Vergilerinin Tarihsel Süreci	7
1.1.3.2. Türkiye’de Gümrük Vergilerinin Tarihsel Süreci	9
1.1.3.2.1. Cumhuriyet Öncesi Dönemde Gümrük Vergilerinin Gelişimi	9

1.1.3.2.2. Cumhuriyet Sonrası Dönemde Gümrük Vergilerinin Gelişimi	12
1.2. GÜMRÜK VERGİLERİNİN TEKNİK YAPISI	15
1.2.1. Gümrük Vergileri İle İlgili Bazı Temel Kavramlar	16
1.2.1.1. Gümrük Vergilerinde Verginin Konusu	16
1.2.1.2. Gümrük Vergilerinde Vergiyi Doğuran Olay	16
1.2.1.3. Gümrük Vergilerinin Yükümlüsü	18
1.2.1.4. Gümrük Vergilerinin Matrahı ve Eşyanın Kıymeti	19
1.2.1.5. Gümrük Vergilerinin Oranları ve Tarife Yapısı	21
1.2.1.6. Gümrük Vergilerinde Muafiyet ve İstisna	24
1.2.2. Gümrük Vergilerinin Vergilendirme Süreci	27
1.2.2.1. Gümrük Vergilerinin Tarhı	27
1.2.2.2. Gümrük Vergilerinin Tahakkuku	30
1.2.2.3. Gümrük Vergilerinin Tebliği	33
1.2.2.4. Gümrük Vergilerinin Ödenmesi ve Teminatı	34
1.2.2.4.1. Gümrük Vergilerinin Ödenmesi	35
1.2.2.4.2. Gümrük Vergilerinin Teminatı	36
1.2.2.4.2.1. Toplu Teminat	38
1.2.2.4.2.2. Götürü Teminat	38
1.2.2.4.2.3. İndirimli Teminat	39
1.2.3. Gümrük Vergilerinde Matrahın Türüne Göre Vergilendirme	39
1.2.3.1. Ad Valorem (Değer Esaslı) Gümrük Vergilendirmesi	39
1.2.3.2. Spesifik (Miktar Esaslı) Gümrük Vergilendirmesi	40
1.2.3.3. Karma Gümrük Vergilendirmesi	41
1.2.4. Dış Ticaretten Alınan Vergiler ve Ek Mali Yükler	41
1.2.4.1. Gümrük Vergisi	42

1.2.4.2. İlave Gümrük Vergisi	43
1.2.4.3. Özel Tüketim Vergisi	44
1.2.4.4. Katma Değer Vergisi	47
1.2.4.5. Ek Mali Yükümlülük	50
1.2.4.6. TRT Bandrol Ücreti	51
1.2.4.7. Tütün Fonu	54
1.2.4.8. Toplu Konut Fonu	56
1.2.4.9. Çevre Katkı Payı	57
1.2.4.10. Kültür ve Turizm Bakanlığı Kesintisi	58
1.2.4.11. Tek ve Maktu Vergi	59
1.2.4.12. Kaynak Kullanımını Destekleme Fonu (KKDF)	60
1.2.4.13. Anti Damping Vergisi ve Sübvansiyona Karşı Telafi Edici Vergi	62
1.2.4.14. Damga Vergisi	63
1.2.4.15. Destekleme ve Fiyat İstikrar Fonu (DFİF)	64
1.2.4.16. Telafi Edici Vergi (TEV)	65
1.2.5 Dış Ticaretten Tahsil Edilen Mali Yüklerin Bütçedeki Payı	66

İKİNCİ BÖLÜM

GÜMRÜK REJİMLERİ, GÜMRÜK KABAHAHLERİ VE CEZALARI

2.1. GÜMRÜK REJİMLERİ	70
2.1.1. Serbest Dolaşıma Giriş Rejimi	72
2.1.2. Transit Rejimi	73
2.1.2.1. Transit Rejim’de Eşyanın Sorumluluğu	74
2.1.2.2. Transit Rejim’de Gümrük Süreci	75
2.1.3. Gümrük Antrepo Rejimi	76

2.1.4. Dâhilde İşleme Rejimi	79
2.1.4.1. Dâhilde İşleme Rejimi'nin Amacı ve Avantajları	79
2.1.4.2. Dâhilde İşleme Rejimi'nin Uygulama Sistemi	80
2.1.4.2.1. Şartlı Muafiyet Sistemi (Suspension System)	80
2.1.4.2.2. Geri Ödeme Sistemi (Drawback System)	81
2.1.5. Gümrük Kontrolü Altında İşleme Rejimi	81
2.1.6. Geçici İthalat Rejimi	83
2.1.7. Hariçte İşleme Rejimi	85
2.1.7.1. Hariçte İşleme Rejimi'nin İşleyiş Mekanizması	86
2.1.7.2. Hariçte İşleme Rejimi'nin Uygulanamayacağı Durumlar	86
2.1.7.3. Hariçte İşleme Rejimi İzin Kriterleri	86
2.1.8. İhracat Rejimi	87
2.2. 4458 SAYILI GÜMRÜK KANUNU'NDA YER ALAN GÜMRÜK VERGİSİ KABAHATLERİ VE CEZALARI	88
2.2.1. Kabahat Kavramı ve Gümrük Kabahatleri İle Kabahatler Kanunu İlişkisi	88
2.2.2. Suç ve Kabahat Kavramları Arasındaki Farklılıklar	91
2.2.3. Gümrük Cezaları ve Özellikleri	94
2.2.3.1. Gümrük Cezalarının Tanımı ve Kapsamı	94
2.2.3.2. Gümrük Cezalarının Özellikleri	97
2.2.3.3. Gümrük Cezalarına Uygulanan Yaptırımların Yürütülmesi	101
2.2.4. Gümrük Cezalarının Sınıflandırılması	101
2.2.4.1. Vergi Kaybına Neden Olan Fiiller ve Cezaları	103
2.2.4.1.1. Beyan Farklılıkları İle Hiç Ödenmemiş Ya Da Eksik Ödenmiş İthalat Vergileri Kapsamında Uygulanan Cezalar (G.K. 234. Madde)	103

2.2.4.1.1.1. Serbest Dolaşıma Giriş Rejimi Ya Da Kısmi Muafiyet Suretiyle Geçici İthalat Rejimi'nde Beyan Farklılıkları Kapsamında Uygulanacak Ceza (G.K. 234/1. Madde)	103
2.2.4.1.1.2. Hiç Ödenmemiş Ya Da Eksik Ödenmiş İthalat Vergileri Kapsamında Uygulanacak Ceza (G.K. 234/5. Madde)	105
2.2.4.1.2. İthalatı Veya İhracatı Yasaklı Olan Eşyanın Bulunması, Beyan Edilen Eşyanın Fazla Ya Da Eksik Çıkması ve Beyan Edilenden Farklı Bir Eşyanın Tespit Edilmesi (G.K. 235. Madde)	106
2.2.4.1.2.1. Serbest Dolaşıma Giriş Rejimi'ne Tabi Eşyalarla İlgili İhtilaflı Durumlar Karşısında Ceza (G.K. 235/1-a-b. Madde)	106
2.2.4.1.2.2. İthal Edilmesi Lisansa, İzne, Şarta, Kısıntıya ve Birtakım Kuruluşların Sağlayacağı Yeterlilik Ya Da Uygunluk Belgesine Tabi Olan Eşyayı Bu Şartlara Tabi Değilmiş Ya Da Belge Temin Edilmiş Gibi Beyan Etme ve Cezası (G.K. 235/1-c-d-e. Madde)	107
2.2.4.1.2.3. Yolcuların Gümrük Mevzuatına Aykırı Olarak Bulundurdukları Eşyalar Çerçevesinde Uygulanacak Cezalar (G.K. 235/3. Madde)	108
2.2.4.1.3. Antrepolarda Veya Gümrük İdaresi Tarafından Belirlenen Yerlerde Bulunan Eşyalarla İlgili Cezayı Gerektirecek Durumlar (G.K. 236. Madde)	109
2.2.4.1.3.1. Teminatı Alınmış Eşyanın Antrepodan Ya Da Tutulmasına İzin Verilen Yerlerden İzinsiz Çıkarılması, Eşyanın Değiştirilmesi ve Sayımlar Neticesinde Eşyanın Eksik Çıkması Karşısında Ceza Uygulanması (G.K. 236/1. Madde)	109

2.2.4.1.3.2. Gümrüksüz Satış Mağazalarından Yapılan Satışlar İle İlgili Kabahatlere Karşı Uygulanacak Ceza (G.K. 236/4. Madde)	110
2.2.4.1.4. Gümrük Vergileri Ödenmek Suretiyle İhraç Edilebilen Eşyanın Gümrük İşlemlerine Tabi Tutulmadan Ya Da Gümrük Vergileri Kısmen Veya Tamamen Ödenmeden Türkiye Gümrük Bölgesi'nden Çıkarılması İle İlgili Ceza (G.K. 239/2. Madde)	111
2.2.4.2. Usulsüzlüğe Neden Olan İşlemler ve Cezalar	111
2.2.4.2.1. Dâhilde İşleme Rejimi, Gümrük Kontrolü Altında İşleme Rejimi ve Tam Muafiyet Suretiyle Geçici İthalat Rejimi Kapsamında Eşyanın Beyan, Muayene, Denetleme Veya Teslimden Sonra Yapılan Kontroller Neticesinde Ortaya Çıkan Beyan Farklılıklarına Uygulanacak Ceza (G.K. 234/2. Madde)	112
2.2.4.2.2. Gümrük Kanunu'nun 235. Maddesi'nin Usulsüzlük Hükümleri	113
2.2.4.2.2.1. İhracatı Genel Düzenleyici İşlemler Kapsamında Yasaklanmış Olan Eşyaların İhraç Edilmesi Sonucunda Uygulanacak Ceza (G.K. 235/2-a. Madde)	113
2.2.4.2.2.2. İhracatı Çeşitli İzne, Şarta, Lisansa Ya Da Bazı Kuruluşların Sağlayacağı Yeterlilik Veya Uygunluk Belgesine Tabi Olan Eşyaların, İfade Edilen Yeterlilik Ya Da Uygunluk Belgesine Tabi Değilmiş Veya Bu Belgelerden İstenilenleri Temin Edilmiş Gibi Beyan Etmeleri Durumunda Uygulanacak Ceza (G.K. 235/2-b. Madde)	113
2.2.4.2.2.3. Türkiye Gümrük Bölgesi'ne Gelen, Transit Rejimi'ne Tabi Tutulan ve Serbest Dolaşımda Olmayan Eşya İle İlgili Beyan Edilenden Farklı Cinsten Eşyanın Olması Durumunda Uygulanacak Ceza (G.K. 235/5. Madde)	114
2.2.4.2.3. Gümrük Kanunu'nun 236. Maddesi'nin Usulsüzlük Hükümleri	115

2.2.4.2.4. Gümrük Kanunu'nun 237. Maddesi'nin Usulsüzlük Hükümleri	116
2.2.4.2.4.1. Özet Beyan	116
2.2.4.2.4.2. Özet Beyan Ya Da Özet Beyan Yerine Kullanılan Belgelerde Eksik Veya Fazla Çıkan Eşyaya İlişkin Hükümler (G.K. 237/1-2. Madde)	119
2.2.4.2.4.3. Dökme Gelen Eşya İle İlgili Olarak Uygulanan Para Cezasına İlişkin Hükümler (G.K. 237/4. Madde)	120
2.2.4.2.4.4. Eşya Miktarının Gümrük İdaresi Tarafından Tespit Edilemediği Durumlar (G.K. 237/5. Madde)	120
2.2.4.2.4.5. Türkiye Gümrük Bölgesi'ne Özet Beyan Verilmeden Eşyanın Girmesi Ya Da Özet Beyanın Zamanlamasından Kaynaklanan İhtilaflı Durumlar (G.K. 237/6. Madde)	121
2.2.4.2.4.6. Özet Beyan Konusunda Yaşanacak ve Para Cezasını Gerektirecek Durumlarda Tahsil İşlemi Uygulanacak Kişiler (G.K. 237/7. Madde)	121
2.2.4.2.4.7. Özet Beyanın Verilme Sürelerine İlişkin Ceza Hükümleri	122
2.2.4.2.5. Dâhilde İşleme Rejimi, Gümrük Kontrolü Altında İşleme Rejimi ve Geçici İthalat Rejimi'nin İhlali Sonucunda Uygulanacak İdari Para Cezaları (G.K. 238. Madde)	122
2.2.4.2.6. Gümrük Vergilerinden Muaf Eşyaları Belirtilen Gümrük Kapıları Dışındaki Yerlerden İthal Ya Da İhraç Etmek (G.K. 239. Madde)	123
2.2.4.2.7. Gümrük Kanunu'nda Ayrı Ceza Belirlenmiş Haller Dışındaki Yapılan Usulsüzlükler ve Uygulanacak Cezalar (G.K. 241. Madde)	124
2.2.5. Gümrük Cezalarının Zaman Aşımı Süresi	127

2.2.5.1. Kabahatler Kanunu Soruşturma Zaman Aşımı (K.K. 20. Madde)	130
--	-----

2.2.5.2. Kabahatler Kanunu Yerine Getirme Zaman Aşımı (K.K. 21. Madde)	130
--	-----

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

GÜMRÜK UYUŞMAZLIKLARININ İDARİ AŞAMADA ÇÖZÜM YOLLARI

3.1. GÜMRÜK UYUŞMAZLIKLARI	132
3.1.1. Gümrük Uyuşmazlığı ve Kanuni Çerçevesi	132
3.1.2. Gümrük Uyuşmazlık Türleri ve Nedenleri	133
3.1.2.1. Gümrük İşlemlerinde Ortaya Çıkan Uyuşmazlıklar	133
3.1.2.2. Gümrük Vergilendirmesi İle İlgili Ortaya Çıkan Uyuşmazlıklar	134
3.2. GÜMRÜK UYUŞMAZLIKLARININ İDARİ AŞAMADA ÇÖZÜM YÖNTEMLERİ	135
3.2.1. Uzlaşma Yoluyla Uyuşmazlıkların Çözümü	137
3.2.1.1. Uzlaşmanın Tarihsel Süreci	137
3.2.1.2. Uzlaşmanın Amacı	138
3.2.1.3. Uzlaşma Kapsamında Değerlendirilen Durumlar	139
3.2.1.4. Üzerinde Uzlaşma Sağlanabilecek Alacaklar	140
3.2.1.5. Uzlaşma Konusu Yapılamayacak Alacaklar	141
3.2.1.6. Uzlaşma Talebinde Bulunmaya Yetkili Olanlar ve Başvuru Süresi	141
3.2.1.7. Uzlaşma Talebinde Bulunma Şekli	142
3.2.1.8. Uzlaşma Talebinin İncelenmesi ve Talebin Neticeleri	143
3.2.1.9. Uzlaşma Komisyonlarının Oluşumu ve Yetkileri	145
3.2.1.10. Uzlaşma İşlemlerinin Süresi ve Uzlaşmanın Sonuçları	147

3.2.1.10.1. Uzlaşmanın Kesinliği (Vaki Olması) ve Alacaklar İle Gecikme Zammı ve Gecikme Faizinin Ödenmesi	149
3.2.1.10.2. Uzlaşmanın Vaki Olmaması Ya Da Temin Edilememesi (İtiraz ve Kanun Yolu)	150
3.2.2. İtiraz Yoluyla Uyuşmazlıkların Çözümü	151
3.2.2.1. İtiraz Edebilecek Kişiler ve İtiraz Süresi	152
3.2.2.2. İtiraz Dilekçesinin Sunulacağı İdari Birim	153
3.2.2.3. İtiraza Konu Olacak Hususlar	154
3.2.2.4. İtiraz Yolunun İşletilmesi ve Ödeme Süresi Arasındaki İlişki	154
3.2.2.5. İtirazın Kanun’da Belirtilen Sürede Yapılmaması ve İdarenin Kanun’da Belirtilen Süre İçerisinde Cevap Vermemesi Durumları	155
3.2.2.6. İtiraz Başvurusunun Henüz Sonuçlanmadan Eşyanın Teslim Alınması	156
3.2.3. Tahlile Tabi Tutulan Eşyalar Kapsamında İtiraz (İkinci Tahlil)	157
3.3. GÜMRÜK UYUŞMAZLIKLARININ ÇÖZÜMÜNDE DİĞER İDARİ YÖNTEMLER	161
3.3.1. Gümrük Uyuşmazlıklarının Sulh Yolu İle Çözümü	161
3.3.2. Kamu Denetçiliği Kurumu (Ombudsman)’na Başvuru	164
SONUÇ	166
KAYNAKÇA	172

KISALTMALAR

AATUHK	Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun
AB	Avrupa Birliği
ABD	Amerika Birleşik Devletleri
AET	Avrupa Ekonomi Topluluğu
ATA	Admission Temporaire
A.TR	Admission Temporaire Roulette
BİLGE	Bilgisayarlı Gümrük Etkinlikleri
BKK	Bakanlar Kurulu Kararı
CIF	Cost-Insurance-Freight
CMK	Ceza Muhakemesi Kanunu
ÇK	Çevre Kanunu
DİR	Dâhilde İşleme Rejimi
DİRK	Dâhilde İşleme Rejimi Kararı
DFİF	Destekleme Ve Fiyat İstikrar Fonu
DTÖ	Dünya Ticaret Örgütü
DVK	Damga Vergisi Kanunu
EFTA	European Free Trade Organization
FOB	Free On Board
GATT	General Agreement On Tariffs And Trade
GİR	Geçici İthalat Rejimi
GK	Gümrük Kanunu
GKAİR	Gümrük Kontrolü Altında İşleme Rejimi
GSM	Gümrüksüz Satış Mağazaları
GSYİH	Gayri Safi Yurt İçi Hâsıla
GTİP	Gümrük Tarife İstatistik Pozisyonu
GUY	Gümrük Uzlaşma Yönetmeliği
GY	Gümrük Yönetmeliği
HİR	Hariçte İşleme Rejimi
HMK	Hukuk Muhakemeleri Kanunu
İYUK	İdari Yargılama Usulü Kanunu

IMF	International Money Fund
KDKK	Kamu Denetçiliği Kurumu Kanunu
KDV	Katma Değer Vergisi
KDVK	Katma Değer Vergisi Kanunu
KHK	Kanun Hükmünde Kararname
KK	Kabahatler Kanunu
KKDF	Kaynak Kullanımını Destekleme Fonu
KMK	Kaçakçılıkla Mücadele Kanunu
KMYKK	Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu
MB	Merkez Bankası
MSB	Milli Savunma Bakanlığı
OKK	Ortaklık Konseyi Kararı
ÖTV	Özel Tüketim Vergisi
ÖTVK	Özel Tüketim Vergisi Kanunu
PAAMK	Pan Avrupa-Akdeniz Menşe Kümülasyonu
PAMK	Pan Avrupa Menşe Kümülasyonu
RG	Resmi Gazete
SDGR	Serbest Dolaşıma Giriş Rejimi
STA	Serbest Ticaret Anlaşması
TBMM	Türkiye Büyük Millet Meclisi
TC	Türkiye Cumhuriyeti
TCK	Türk Ceza Kanunu
TDK	Türk Dil Kurumu
TEV	Telafi Edici Vergi
TGB	Türkiye Gümrük Bölgesi
TL	Türk Lirası
TRT	Türkiye Radyo Televizyon Kurumu
TRTK	Türkiye Radyon Televizyon Kanunu
USD	United States Dollar
vb.	Ve Benzeri
VUK	Vergi Usul Kanunu
WCO	World Custom Organization

WB
WTO

World Bank
World Trade Organization



TABLÖLAR LİSTESİ

Tablo 1: Gümrük Tarife Cetveli	s. 23
Tablo 2: 2018 - 2020 Yılları Arasında İkincil Kontrol Sonuçları	s. 33
Tablo 3: Bandrol Ücreti Tarifesi	s. 52
Tablo 4: Damga Vergisi Ücret Tarifesi	s. 64
Tablo 5: Dış Ticaretten Tahsil Edilen Mali Yüklerin Vergi Gelirleri İçerisindeki Payı	s. 67
Tablo 6: Türlerine Göre Dış Ticaretten Tahsil Edilen Mali Yükler	s. 68
Tablo 7: Türlerine Göre Antrepo Sayıları	s. 77
Tablo 8: Uzlaşmaya Konu Para Cezaları	s. 140
Tablo 9: Uzlaşma Talep Formu	s. 143
Tablo 10: Kümülatif Olarak Gümrük Uzlaşma Sonuçları	s. 148
Tablo 11: Laboratuvarlara Tahlile Gelen Beyanname – Numune Sayıları ve Ücret Toplamı	s. 160

GİRİŞ

Gümrük kavramı ve vergilerinin uygulanması çok eski çağlara kadar uzanmaktadır. Gümrük kavramının etimolojik kökeni incelendiğinde, farklı medeniyetlerde farklı isimlerle kullanıldığı gözlemlenmektedir. Kelimenin Latince kökeni “Commercium” olarak kullanılmaktadır. Türkçe de yer alan “Gümrük” şeklindeki kullanımı ise Arapçadan alınmıştır. Ayrıca İngilizce de “Customs”, Fransızca da ”Douane”, Portekizce de “Aduna”, İtalyanca da “Dogana”, Almanca da “Zoll” ve Rusça da “Tomajniya” kelimelerinin karşılığı, “Gümrük” olarak ifade edilmektedir.

Özellikle 1980’li yılların ilk dönemlerinden itibaren, dünya çapında başlayan küreselleşme akımının da etkisi ile, dünya ticaretinin boyutu hızlı bir şekilde sınır tanımaksızın artmış ve bu artış hem yatırımcılar ve üreticiler hem de devletler için olumlu sonuçlar doğurmuştur. Ticari hayatın canlanması ile birlikte beraberinde ticari faaliyetler kapsamında uygulanan gümrük vergilerinin de rolü eş değerli olarak artırmaktadır. Gümrük vergileri ile birlikte ithalatın ve ihracatın vergilendiriliyor olması, ülkelerin vergi politikaları açısından oldukça önemlidir. Çünkü vergilendirmede alt yapının kurumsal bir şekilde doğru yapılandırılması ile, tahsil edilecek vergi kazançları da artış gösterecektir. Gümrük vergileri tam olarak bu kısma yerleşmektedir. Dolayısıyla gümrük teşkilatının iyi organize edilmesi ülkelerin lehine olacaktır.

Gümrük vergilerinin uygulanıyor olmasının tek amacı devlete vergi geliri sağlamak değildir. Verginin refleksleri arasında ticari politikaların belirlenmesi de bulunmaktadır. Örneğin, ithal ürünlere kısıtlamalar getirilerek yerli sanayiye koruma fonksiyonu, ticari politikalar neticesinde uygulanan yaptırımlar ya da düzenlemelerden birisidir. Ayrıca gümrük vergileri ile birlikte tahsil edilen birtakım ek mali yüklerle beraber ülkeye gelen malların kontrol altında tutulma stratejisi, gümrük vergilerine siyasi bir misyon da yüklemiştir. Örneğin, uygulanan Anti Damping Vergileri veya Sübvansiyona Karşı Telafi Edici Vergiler ile hem ticari hayatın akışının zedelenmesini önlemeyi, hem de ülkelerin belli sınırlar çerçevesinde egemenlik haklarını korumayı sağladığı ifade edilebilir. Bu nedenle gümrük vergilerinin işlevlerini değerlendirirken, geniş bir yelpazede ele almak gerekir.

Bu çalışma da, tek misyonu gelir sağlamak olmayan, siyasi ve sosyal birtakım yönleri de bulunan gümrük vergilerini daha yakından anlamaya yönelik hazırlanmıştır.

Çalışmanın Birinci bölümü iki ana alt başlık altında değerlendirilmektedir. İlk alt başlıkta, gümrük kavramının tanımı ile başlanarak, gümrük vergileri ve gümrük vergilerinin tarihsel süreci ele alınmaktadır. Nitekim gümrük vergilerinin tarihsel arka planının çok eski uygarlıklara uzanıyor olması ve ticari hayatın başladığı dönem kadar geçmişinin olması konunun önemini artırmaktadır.

Birinci bölümün ikinci ana alt başlığında ise, gümrük vergilerinin sistematik yapısı ele alınarak, daha teknik unsurlar irdelenmektedir. Vergi Usul Kanunu ile kıyaslanacak pek çok argüman yine bu başlık altında gözlemlenmekte, gümrük vergilerinin geçtiği işlem süreci bu kısımda incelenmektedir. Bu işlemler vergiyi doğuran olayla başlayıp, verginin tahsil edilmesi ile son bulan süreçler bütünüdür. İlerleyen kısımda ise, gümrük vergisinin dış ticaret üzerinden tahsil edilen diğer vergiler, fonlar, kesintiler ve ek mali yükler değerlendirilmektedir. Vergi matrahına katılan bu unsurlar, verginin üzerinden hesaplanacağı tutarın nelerden ibaret olduğunu kısaca belirtmektedir.

Çalışmanın ikinci bölümü ise, tıpkı birinci bölümde olduğu gibi iki ana başlık altında değerlendirilmiştir. Birinci ana alt başlıkta, gümrük vergilendirme sürecinin temel yapı taşlarından olan ve vergilendirme sürecinde uygulanacak protokolleri içeren gümrük rejimleri ele alınmıştır. Bu rejimlerle ilgili, gümrük vergilendirmesi ve gümrük işlemleri süreçlerinde nasıl bir yol haritası izleneceği ifade edilmiştir. İkinci ana alt başlıkta ise, gümrüklerde yaşanan ve ihtilaflı durumlar oluşturan eylemlere uygulanacak cezalar incelenmektedir. Bu cezalar, vergi kaybına neden olan eylemlere uygulanan cezalar ve gümrük usulsüzlüklerine karşı uygulanacak cezalar (idari para cezaları) şeklinde sınıflandırılmaktadır.

Son bölüm olan üçüncü bölümde ise, kabahatler ile suçların ayrımı kanunlar ekseninde yapılmakta ve idari aşamada ortaya çıkan uyuşmazlıkların çözüm yöntemlerine değinilmektedir. Bu yöntemler; uzlaşma, itiraz ve tahlil sonuçlarına karşı itiraz (ikinci tahlil) şeklinde üç kısımda değerlendirilmektedir. Bu kısımda uzlaşma ve itiraz müesseselerinin, Vergi Usul Kanunu ile Gümrük Kanunu bağlamında birbirlerinden farklı şekilde uygulandıkları ifade edilmektedir. Ayrıca üçüncü bölümün sonunda, Gümrük Kanunu'nda yer almayan ancak, idari uzlaşma

yöntemlerinden olan, gümrük uyuşmazlıklarının sulh yoluyla çözümü ve Kamu Denetçiliği Kurumu (Ombudsman)'ndan bahsedilmiştir. Böylece gümrük uyuşmazlıklarının da idari eylemler kapsamında bir kimliğe sahip olduğu ve idari bazı alternatif çözüm yöntemleri (Gümrük Kanunu'nda yer almayan) ile de uyuşmazlıkların sonuçlandırılabilceğı ifade edilmektedir.



BİRİNCİ BÖLÜM

GÜMRÜK VERGİSİ İLE İLGİLİ GENEL KAVRAMLAR, TARİHÇESİ, ÖZELLİKLERİ, TÜRLERİ VE TEKNİK YAPISI

1.1. GÜMRÜK VE GÜMRÜK VERGİSİ KAVRAMI İLE GÜMRÜK VERGİLERİNİN TARİHÇESİ

Gümrük kelimesinin kökeni çok eski çağlara kadar uzanmaktadır. Ticaretin toplum hayatında yer aldığı dönemlerden itibaren gümrük vergisi, farklı medeniyetlerde farklı isimlerle nitelendirilmiş olsa bile, işleyiş biçimi itibariyle benzerlik göstermekteydi. Zamanla küreselleşmenin artması beraberinde ulusların, birlikte sürdürülebilir bir ticaretin oluşturulması adına vergiler noktasında pek çok yeni düzenlemeler veya anlaşmalar yapma yoluna gitmelerini sağlamıştır. Yeni uluslararası birlikler kurulmuş, vergiler itibariyle regülasyonlar hayata geçirilmiştir. Tüm bunlar ticaretin canlı tutulması için gereken çalışmalar niteliğindedir. Tarihsel süreç içerisinde, gümrük vergileri de sürekli değişim göstererek günümüzdeki son halini almıştır.

1.1.1. Gümrük Kavramı

Gümrük kelimesinin kökeni çok eski medeniyetlere kadar dayanmaktadır. Eski Yunan'da, Hindistan'da, Mısır'da bu kavram farklı isimler altında kullanılmıştır. Kökeni, Yunanca "Ticaret" anlamına gelen "Kommerkion" ve Latince "Commercium" kelimelerinden gelmektedir. Dilimize de Arapça'dan "Gümrük" olarak geçmiştir (<https://www.etimolojiturkce.com/kelime/g%C3%BCmr%C3%BCk>). Aynı zamanda İspanyolca ve Portekizce'de "Aduna", Almanca'da "Zoll", Fransızca'da "Douane", İtalyanca'da "Dogana" ve Rusça'da da "Tamojniya" şeklinde ifade edilmiştir (Şahin, 2019: 3).

Türk Dil Kurumu (TDK)'nın sözlüğünde ise bu kelimenin birden çok manası bulunmaktadır. Bunlar: "Bir ülkeye giren veya bir ülkeden çıkan mal ve eşya üzerinden alınan vergi.", "Bu verginin alınması işlemiyle uğraşan devlet kuruluşu." ve

“Sınır kapılarında denetim ve gözetim işlerinin yapıldığı yer” olarak ifade edilmektedir (<https://sozluk.gov.tr/>).

“Gümrük” kelimesi, hem bir verginin adı, hem de örgütün kendisini ifade etmektedir. Genel olarak bir tanım yapmak gerekirse eğer, “gümrük” kendi kanun ve tarifelerinde yazılı hükümler ekseninde vergiye tabi olan ve yabancı ülkelerden gelen bütün eşyaların muayene işleminin gerçekleştirildiği hat ve bölgedir (Es, 2021: 19).

Gümrük kavramı, Gümrük Kanunu (GK)’nda doğrudan tanımlanmasa bile, ilgili Kanun’un 3. Maddesi’nde daha geniş kapsamlı bir ifade olan “gümrük vergileri” kavramı tanımlanmıştır. Buna göre, 04.11.1999 tarihli 23866 sayılı Resmi Gazete (RG)’de yayımlanmış olan, 27.10.1999 kabul tarihli 4458 sayılı Gümrük Kanunu’nun 3/8-a. Maddesi’nde; “*“Gümrük vergileri” deyimi, ilgili mevzuat uyarınca eşyaya uygulanan ithalat vergilerinin ya da ihracat vergilerinin tümünü.*” şeklinde gümrük vergileri kavramı açıklanmıştır.

1.1.2. Gümrük Vergilerinin Tanımı ve Kapsamı

Gümrük vergileri, yurt dışında üretilen ürünlerin ithalatı neticesinde “Varış Ülkesi”^{*} prensibine göre tahsil edilen tüketim vergileridir. Aynı zamanda eşyaların, bir ülkenin sınırından geçmesi sonucunda tahsil edilen bir çeşit “Hudut Vergisi” olarak da isimlendirilmektedir (Yüce ve Çelikkaya, 2016: 2).

Bir diğer tanımlamaya göre ise; gümrük vergileri, gümrüğe tabi malların genel olarak ülke sınırlarından girişi sırasında değeri ya da miktarı üzerinden tahsil edilen vergilerdir. Gümrük vergilerinin diğer vergi çeşitleri ile kıyaslandığında oldukça teknik bir yapısı olduğu ve uluslararası alanla diğer vergilere göre çok daha bağlantılı bir vergi türü olduğu ifade edilebilir. Gümrük vergileri matrah tespiti, tarife, tahsil idaresi vb. noktalarda diğer vergilerden ayrılmaktadır. Dolayısıyla gümrük vergileri sahip olduğu kendisine özgü yapısı sebebiyle, 10-12.01.1961 tarih ve 10703-10705 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmış olan 213 sayılı Vergi Usul Kanunu (VUK) kapsamına alınmamıştır. 04.11.1999 tarih ve 23866 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmış olan 4458 sayılı Gümrük Kanunu ile düzenlenmiştir (Tosuner ve İnneci,

* Varış Ülkesi: “*Varış ülkesinde vergilendirme esas itibarıyla, ithalatın vergilendirildiği, ihracatta vergi iadesi sisteminin bulunduğu, başka bir deyişle, ihracatın istisna tutulduğu bir vergilendirme şeklidir.*” (Saraçoğlu ve Ejder, 2002: 67).

2018: 403). Gümrük vergileri günümüzde ağırlıklı olarak ithalattan tahsil edilen vergi türüne dönüşmüştür.

İlk zamanlar gümrük vergileri uygulama şekli itibariyle hem ithalat, hem ihracat, hem de transit ticaret işlemlerinin bütünü üzerinden tahsil edilmekteydi. Günümüzde neredeyse bütün ülkelerde çoğunlukla “ithalat üzerinden” tahsil edilen bir vergi özelliği göstermektedir. Böylece gümrük vergileri ile, ithal edilen ürünlerin ülke içinde üretilen ürün ve hizmetlere karşı avantajlı bir konum elde etmesinin de önüne geçilmeye çalışılmıştır (Yüce ve Çelikkaya, 2016: 2).

Gümrük Vergisi her ne kadar çoğunlukla ithal işlemlere uygulanan bir vergi olsa da, durum sadece bundan ibaret değildir. Gümrük Kanunu’nun kapsamına yalnızca ithalattan alınan gümrük vergileri değil, aynı zamanda ihracat işlemleri neticesinde tahsil edilen ihracat vergileri de alınmıştır. Gümrük Kanunu’nun 3/9. Maddesi’nde;

“İthalat vergileri” deyimi,

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 eder.

şeklinde ithalat vergileri kavramı ifade edilmektedir.

Aynı şekilde Kanun’un 10. Maddesi’nde;

“İhracat vergileri” deyimi,

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 eder.

açıklaması ile de ihracat vergileri kavramı hüküm altına alınmıştır.

1.1.3. Gümrük Vergilerinin Tarihsel Süreci

Gümrük vergileriyle ilgili kayıtlar, eski çağlara kadar dayanmaktadır. Mısır’da, Bizans’da, Çin’de ve Roma’da tarih öncesi dönemlerde gümrüklerin varlığına ilişkin bilgiler mevcuttur (Erdemir ve Gökbunar, 2007: 228).

Gümrük vergilerinin geçmişinin, ticaretin dünyada yayılmaya başladığı dönem kadar eski olduğunu ifade edilir. İngilizce “Custom Tax” diye ifade edilmesinin nedeni de, uygulaması “geleneksel” hale gelmiş çok eski bir vergi olmasından dolayıdır (Yüce

ve Çelikkaya, 2016: xviii). Çalışmanın bu aşamasında, dünyada gümrük vergilerinin ve ardından Türkiye’de gümrük vergilerinin tarihine ilişkin değerlendirmeler yapılacaktır.

1.1.3.1. Dünya’da Gümrük Vergilerinin Tarihsel Süreci

Eski çağlardan günümüze kadar belli bir medeniyet seviyesine ulaşmış bütün toplumlarda, gümrük vergilerinin uygulandığına ilişkin bulgular mevcuttur. Gümrük vergilerinin ne kadar geçmişe götürülebileceği tam olarak bilinmemektedir. Bununla birlikte en azından yazılı metin haline getirilerek kayıt edilmiş ve günümüze de bir bütün halinde gelebilmiş olanlar bu verginin ne zaman ve nasıl uygulandığı konusunda bir fikir oluşturmaktadır (Erdemir ve Gökbnar, 2007: 227). Çalışmanın bu bölümünde, dünya tarihinde gümrük vergilerinin yakın sayılabilecek bir döneminden itibaren yaşanan gelişmeler ele alınacak ve bu nokta da “Merkantalizm*” döneminden başlanarak ifade edilecektir.

Merkantalizm döneminden itibaren değerlendirilmeye alınmasının sebebi ise, Merkantalizm’in kapitalist sistemin ilk şekli olan “Ticari Kapitalizm” olarak kabul edilmesidir (Giray, 2018: 23). Gümrük vergilerinin uygulanma nedenlerinden birisi, iç piyasadaki yerli üreticiyi korumaktır. Yurt dışından ithal edilen düşük maliyetli mallar üzerine ilave vergiler uygulanarak, bu malların iç piyasada çok ucuz fiyatlardan alıcı bulmasının önüne geçilmek istenmektedir. İktisadi bir görüş olarak karşımıza çıkan Merkantalizm döneminde de, gümrük vergilerinin kullanımı Merkantalizm’in felsefesi ile örtüşmektedir. Buradaki amaç da, yukarıda da ifade edildiği gibi en basit haliyle iç piyasayı korumak ve değerli madenlerin ülke dışına çıkışını önlemektir.

Ancak ilerleyen süreçte ticari politikalarda aşırı bir korumacılık söz konusu olmuş ve Merkantalist’lerin Gümrük Vergisi aracılığıyla izledikleri yöntem doğru bulunmamıştır. Sonraki süreçte de bu korumacılık fikri Adam Smith tarafından eleştirilmiş ve gerçekleştirilen ticaretin serbest bırakılması düşüncesi ortaya atılmıştır (Edizdoğan ve Çelikkaya, 2012: 257-258). Yaklaşık olarak üç asır süren bu korumacı anlayış, 1930 Ekonomik Buhranı’nın neticesinde ciddi eleştirilere maruz kalmıştır.

* Merkantalizm: “1450-1750 yılları arasında geçerli olan bir görüştür. Bu görüşe göre bir ülkede devletin organik yapısı, ağırlıklı maliye politikası uygulanmasını gerektirir. Bu görüşün en önemli savunucuları, Montaigne, Bodin, Colbert, Thomas Mun’dur.” (Kalenderoğlu, 2017: 377-378).

Büyük Buhran'ın yaşandığı yıllarda, dünya ticaretinde uluslararası işbirliğinden uzak bir dönem geçirilmiştir. Uluslar, içlerinde bulundukları dış ödeme açıklarını ve işsizlik gibi sorunlarını çözebilmek için diğer uluslardan bağımsız bireysel hareket etmekte, bu da rekabetçi devalüasyonlara ve karşılıklı tarife anlayışlarına (yükseltmelerine) sebep olmaktadır. İkinci Dünya Savaşı sonrasındaki dönemde ise, ülkelerin gümrük tarifelerini fazlasıyla yükseltmeleri ile birlikte tarife uygulamalarında önemli farklılıklar söz konusu olmuştur. Bazı ülkeler gümrük tarife yapılarında ayrımcı politikalar izlemişlerdir. Yani eşyalara uygulanan tarife oranları, ithal edilen ülkeye göre farklılıklar arz etmektedir. Bunun neticesinde ise, dünyada kaynak dağılımında etkinliğin bozulması ve ardından ülkeler arasındaki ticarete haksız rekabet şartlarının oluşmasına neden olmuştur (Seyidoğlu, 2017: 238).

Bu dönemde yaşanan gelişmeler ülkelerin ekonomilerini düzeltmek için yeterli olmamış ve iktisadi birliğin sağlanmasının ulusların ekonomisi için önemli bir reçete olacağı noktasında bir takım kararlara varılmış ve bu doğrultuda somut adımlar atılmıştır.

Bu adımların en önemlilerinden bir tanesi, 1947 yılında “Gümrük Tarifeleri Ve Ticaret Genel Anlaşması (General Agreement On Tariffs And Trade - GATT)”nın imzalanmasıdır. Bu anlaşmaya göre, tarifelerin aşağıya çekilmesi ve uluslararası ticaretin önündeki diğer kısıtlamaların kaldırılması amaçlanmıştır (Şahin, 2019: 16). GATT uluslararası ticaretin serbestleşmesi noktasında önemli katkılar sağlamıştır. Bunun sonucunda, üye ülkelerde uygulanan ortalama Gümrük Vergisi oranları, İkinci Dünya Savaşı sonrasında neredeyse % 40 düzeylerinde iken, GATT'ın kurulması ile birlikte, sonraki dönemlerde % 5'lere varacak seviyede azaltılmıştır. Sonuç olarak 01.01.1995 tarihinden itibaren GATT, uluslararası bir kurum olan “Dünya Ticaret Örgütü (World Trade Organization - WTO)”ne dönüştürülmüştür (Edizdoğan ve Çelikkaya, 2012: 265). Dünya ticaretinin önündeki Gümrük Vergisi ve benzeri başka engeller, karşılıklı uzlaşi çerçevesinde bir takım ortak önlemler alınarak (vergi indirimleri vb.), nihayetinde ticarete yeni bir bakış açısı kazandırılmıştır.

1.1.3.2. Türkiye’de Gümrük Vergilerinin Tarihsel Süreci

Türkiye’de gümrük vergilerinin tarihi çok eski dönemlere kadar uzanmakla beraber, Osmanlı İmparatorluğu’nda Tanzimat Dönemi bir dönüm noktası olarak nitelendirilebilir. Tanzimat Dönemi’nin öncesinde ve sonrasında yaşanan siyasal ve ekonomik gelişmeler, gümrük vergilerinin etkin değerlendirilmesi üzerinde önemli rol oynamıştır. Bu nedenle Cumhuriyet öncesi dönem ve Cumhuriyet sonrası dönem olmak üzere gümrük vergilerinin gelişimi iki alt başlık altında incelenecektir.

1.1.3.2.1. Cumhuriyet Öncesi Dönemde Gümrük Vergilerinin Gelişimi

Osmanlı Devleti’nin ilk zamanlarında iki türlü Gümrük Vergisi uygulaması söz konusu olmuştur. Bunlar; iç (dâhili) ve dış (harici) gümrükler olarak iki sınıfta değerlendirilir. İç ticarete şehirler ve iskeleler arasında birbirinden farklı isimler altında tahsil edilen gümrük vergileri, bir tüketim vergisi özelliği taşımasının ötesine geçememiştir. Dış ticaret üzerinden tahsil edilen vergiler daha ziyade kapitülasyonlar ile düzenlenmiştir. İlk zamanlarda bu anlaşmalar hükümdarların ömürleri ile sınırlı tutulmaktadır. Ancak 1700’lerin ortasından itibaren bu anlaşmalar, süreklilik arz etmeye başlamıştır (Trak’tan aktaran Yereli, 1994: 83). Ticaret ile ilgili düzenlenen bu anlaşmaların, ticaret haricinde siyasi hükümler içerdiği de söylenebilir. Çünkü o dönemde gerçekleştirilen bu tür anlaşmalar, ülkelerin bağımsızlıklarını da bazen doğrudan, bazen de dolaylı yoldan etkilemektedir. Özellikle ilk kapitülasyon anlaşmalarının yapıldığı dönemlerde bu anlaşmalar eşit haklar çerçevesinde gerçekleştirilmektedir. Ancak sonraki dönemlerde Osmanlı Devleti zayıfladıkça, ulusal egemenliği de sarsan bir durum ortaya çıkmıştır. Osmanlı Devleti’nde o dönemdeki gümrük vergileri misyonları itibari ile, yalnızca ithal veya ihraç edilen ürünlere uygulamakla sınırlı kalmamıştır. Aynı zamanda devletin sınırları içerisindeki limanlar veya kara yolu vasıtasıyla dolaşımı gerçekleştirilen ürünler üzerinden de vergi tahsilatı yapılmıştır. Bu durum da iç gümrükler ve dış gümrükler kavramını ortaya çıkartmıştır.

İç (dâhili) gümrüklerde tahsil edilen vergiler; Amediyye, Reftiyye, Masdariyye ve Müruriyye şeklinde isimlendirilen dört bölüme ayrılmıştır. Bunlar şöyle açıklanabilir (Yereli, 1994: 84-85);

Amediyye: Osmanlı Devleti sınırları içerisinde yer alan kara ya da deniz yolu ile taşınması gerçekleştirilen ürünlerden, varış noktasında tahsil edilen vergilerdir. Bu yerler; İstanbul, Samsun, Trabzon, Edirne, Selanik ve Kavala olarak örneklendirilebilir. Söz konusu vergilendirilme biçimi, 1856 yılının ilk çeyreğine kadar devam etmiş, sonrasında ise çıkartılan “Mahreç Nizamnamesi” ile yürürlükten kaldırılmıştır.

Reftiyye: Bir ülkeye taşınması gerçekleştirilip, sonrasında o ülkede tüketilmeden başka bir ülkeye gönderilen ya da Osmanlı Devleti sınırları dışına çıkartılan eşyalardan çıkışları sırasında tahsil edilen bir vergi şeklidir.

Masdariyye: Osmanlı Devleti sınırları içerisinde herhangi bir limana ya da şehre getirilip satılan eşyalardan tahsil edilen vergi türüdür. Ancak bu vergi ile ilgili küçük bir detay söz konusudur. Eşyaların bu vergiye konu olabilmesi için teslimatının yapıldığı yerde tüketilmesi gereklidir.

Müruriyye: Yabancı tüccarların ticaretlerinin yaygınlaşması neticesinde ortaya çıkan bir vergidir. Bu verginin bir diğer ismi ise "Bac-ı Ubur" bir diğer şekliyle, “Geçiş Resmi” olarak ifade edilebilir. Müruriyye Vergisi’nin temel mantığı ise, Osmanlı topraklarına gelen ve o topraklarda tüketilmeden başka ülkelere taşınması gerçekleştirilen eşyalardan transit geçişlerine karşılık ya da geçiş hakkı olarak tahsil edilen bir vergi olmasıdır. Bu vergi için, ilgili bölgelere göre bir takım farklı oranlar belirlenmiştir. Kimi bölgelerde % 3, kimi bölgelerde % 4 olarak uygulaması gerçekleştirilmiştir.

Dış (harici) gümrükler ise, Osmanlı Devleti’nin yabancı devletlere sağladığı kapitülasyonlar ya da ticaret anlaşmalarına dayanmaktadır. İlk zamanlar da yabancı devletler, eşyaları üzerine konulacak gümrük vergileri için, bir takım imtiyazlar talep etmişlerdir. Bunlar zamanla kapitülasyon olarak isimlendirilmiştir. Yabancı devletlere bu noktada sağlanan en eski imtiyaz, Fatih Sultan Mehmet döneminde hayata geçirilmiş ve bu imtiyaz Venediklilere sağlanmıştır. Sonraki dönemlerde bu tür imtiyazları, Mısır’ın fethi öncesi Yavuz Sultan Selim tarafından Fransızlara sağlanan ve kapsamı 1650 ve 1669 tarihli antlaşmalarla genişletilen imtiyazlar izlemiştir.

Konusu geçen dönemlerde tahsil edilen gümrük vergileri oranı, % 3 ile % 5 arasında değişiklik göstermiştir. Fransızlara sağlanan ikinci bir imtiyaz ise 1673 yılında, Fransız malları için gümrük vergilerinin % 5’ten % 3’e indirilmesi şeklinde olmuştur. O yıllarda İngilizler ve Hollandalılar, hali hazırda % 3 üzerinden Gümrük Vergisi demekteydiler (Yereli, 1994: 86).

Osmanlı Devleti 1600’l yılların ikinci yarısında en başta ekonomik sebepler olmak üzere, gerek savaşa finansman sağlamak, gerek sarayın yüklü miktarlara ulaşan harcamalarını finanse etmek ve gerekse de kontrolü altında bulunan ticaret yollarının verimini arttırarak hazineye kaynak oluşturmak için bu şekilde imtiyazlar sunmak durumunda kalmıştır.

O dönemde yaşanan en önemli gelişmelerden birisi de, 1838 tarihli Balta Limanı Anlaşması’dır. Anlaşmanın bir çeşit kapitülasyon özelliği taşıdığı ve Osmanlı Devleti aleyhinde ağır hükümler içerdiği ifade edilir. Hem bu anlaşmanın tezahürü olarak, hem de Osmanlı Devleti’nin kş içerisinde olduğu başka sebeplerin sonucu olarak, çok kısa bir süre içerisinde yerli sanayi durma noktasına gelmiştir.

Türk Dil Kurumu Sözlüğü “Kapitlasyonu”; bir ülkenin sınırları dâhilinde yabancı ülkelere tanınan, kendi ülkesinin yurttaşlarına zarar verebilecek, i piyasanın haksız rekabet şartları ile karşı karşıya kalacağı birtakım ayrıcalıklar şeklinde tanımlamaktadır. Osmanlı Devleti’nin zayıflama dönemi içerisinde gerçekleştirilen bu tür anlaşmalar milli egemenliği ciddi manada zedeleyen bir nevi ticari esaret anlaşmalarına dönüşmüştür. Osmanlı Devleti artık kendi gümrük vergisi oranlarını belirleyemez ve kendi vatandaşlarından tahsil ettiği vergiyi yabancılardan tahsil edemeyecek bir konuma gelmiştir (şahin, 2019: 11-12).

Kapitalist ekonominin büyümesindeki ilk adımlardan birisi olarak düşünülen kapitülasyonlar, Osmanlı Devleti için oldukça büyük bir tehditti. Osmanlı Devleti’nin içinde bulunduğu durum, giderek yarı sömürgeci farksız bir hal almıştır. 1900’l yılların başında devletler, kapitülasyonların kaldırılması için adımlar atmaya başlamıştır. Fakat Lozan Anlaşması imzalanana kadar kapitülasyonların tamamen kaldırılması söz konusu olmamıştır (İnalçık’tan aktaran şahin, 2019: 12).

1.1.3.2.2. Cumhuriyet Sonrası Dönemde Gümrük Vergilerinin Gelişimi

Türkiye Cumhuriyeti'nin kurulması ile birlikte, siyasi ve ekonomik olarak bağımsızlığın sağlanması yönünde önemli adımlar atılmıştır. Bu dönemde imzalanan Lozan Anlaşması ile gerek kapitülasyonların kaldırılması, gerekse de Duyun-u Umumiye'nin yetkilerinin sonlandırılması ile birlikte, iktisadi anlamda da bağımsızlığa giden yolda çok önemli bir aşama kaydedilmiştir.

Ancak yine de imzalanan Lozan Anlaşması ile birlikte kapitülasyonların tamamen kaldırıldığını ifade etmek yanlış olur. Lozan Anlaşması 1916 tarihli Osmanlı gümrük tarifelerinin 1929 yılına kadar olduğu gibi uygulanmasını şart koştuğu için, Türkiye Cumhuriyeti Devleti'nin bu tarihe kadar düşük olarak belirlenmiş olan Gümrük Vergisi oranlarını artırması mümkün olmamıştır. Ardından 01.06.1929 tarihinde 1499 sayılı “Gümrük Giriş Tarife Kanunu” kabul edilerek, Cumhuriyet döneminde hiçbir dış etkene maruz kalınmaksızın hazırlanan ilk gümrük tarifesi kanunu hayata geçirilmiştir (Edizdoğan ve Çelikkaya, 2012: 258).

Takip eden dönemde gümrüklerde ve dış ticarete müdahaleciliğe başlanması ve dünyada sarsıcı boyutlara ulaşacak olan ekonomik buhranın etkisiyle birlikte, uluslararası çapta korumacılık anlayışı benimsenmiştir. 1932 yılında dönemin hükümeti dış ticaret kapsamında ikili anlaşmalara dayalı olarak takas sistemini ilke edinmiştir. Bir takım ülkelerle “kliring^{*}” anlaşmaları yapılmış ve ithalat kotaları aktif hale getirilmiştir (Öner'den aktaran Tuncer, 2007: 10-11).

Mevzuata yönelik gerçekleştirilen çalışmalar da bir yandan yürütülmüş ve daha önceleri uygulanmaya başlanmış olan 1510 sayılı Kanun'a göre daha ağır yaptırımlar taşıyan, 1918 sayılı “Kaçakçılığın Men ve Takibine Dair Kanun” 1932 yılında yürürlüğe konulmuştur (Tuncer, 2007: 11).

Günümüzde hâlen kullanılan ve vergilendirmede “Ad valorem” sistemini getirmiş olan “Gümrük Giriş Tarife Cetveli”, 25.05.1964 tarihli 11711 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmış olan, 14.05.1964 tarihli 474 sayılı Gümrük Giriş Tarife Cetveli Hakkında Kanun ile hayata geçirilmiştir. Tarife kanunları dışında ayrı olarak

^{*} Kliring: “Kliring iki ülke arasında yapılan alışverişin malla gerçekleştirilmesi, yani mal takası yapılmasına verilen isimdir. Bu sistem sayesinde listelerde yazılı eşyalar kolay bir şekilde ülkeye girebilmektedir. Ülkeye giren mallara karşılık Türk malı alınması mecburidir. Böylece döviz ihtiyacı da oluşmamaktadır.” (Gürdamar, 2020: 40).

çıkartılan ilk kanun, 11.05.1949 tarihli 7204 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmış olan, 02.05.1949 kabul tarihli 5383 sayılı Gümrük Kanunu’dur. Gümrükler 1861 yılında Rüşumat Emaneti vasıtasıyla doğrudan Sadrazamlığa bağlı bir kurum olarak yönetilirken, Rüşumat Emaneti’nin 1909 yılında kaldırılarak Rüşumat Umum Müdürlüğü olarak Maliye Bakanlığı’na bağlanması uygulamasından 22 yıl sonra vazgeçilmiş ve gümrükler, tekel idaresi ile birleştirilerek bir bakanlık altında baştan revize edilmiştir (Tuncer, 2007: 11).

1972 tarihine gelindiğinde ise, dönemin ekonomik konjonktüründen kaynaklı gereklilikler sebebiyle, 1615 sayılı Gümrük Kanunu, 01.02.1973 tarihinde uygulamaya konulmuştur. Bu Kanun, Gümrük Vergisi yükümlülerinin, gümrük hattından ürün geçiren gerçek ya da tüzel kişi olduğunu, Gümrük Vergisi’nin matrahının ise, eşyaların satış bedeli olduğunu, vergiyi meydana getiren olayın, vergiye tabi ürünleri Türkiye Cumhuriyeti gümrük hattından geçirmek üzere gümrük idarelerine yapılan beyanın teşkil ettiğini öngörmüştür (Tuncer, 2007: 11).

1983 yılında Gümrük Teşkilatı Maliye Bakanlığı bünyesine bağlanmış ve bu sistem 1993 yılına kadar devam etmiştir. 02.07.1993 tarihli ve 485 sayılı Gümrük Müsteşarlığı’nın Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname ile birlikte gümrükler, yeniden Maliye Bakanlığı’ndan ayrılarak, Başbakanlığa bağlı bir Müsteşarlık olarak yapılandırılmıştır (Tuncer, 2007: 11-12). 1960’lı yıllarda ekonomik entegrasyon ve gümrük sistemi ile ilgili olarak uluslararası boyutta önemli bir adım atılmıştır. Bu adım, Türkiye’nin Avrupa Ekonomik Topluluğu (AET) ile imzaladığı Ankara Anlaşması’dır. Söz konusu anlaşma ile birlikte, Türkiye ile Avrupa Ekonomik Topluluğu arasında bir “Gümrük Birliği” sağlamak hedeflenmiştir.

Ankara Anlaşması, Türkiye ile Avrupa Ekonomik Topluluğu arasında 12.09.1963 tarihinde Ankara’da imzalanmıştır. Anlaşma daha sonra 20.11.1964 tarihli 6/3930 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile 01.12.1964 tarihinde yürürlüğe girmiştir (Karluk, 2013: 33). Anlaşmanın Türkiye ile topluluk ülkeleri arasında ekonomik entegrasyonu sağlamak, malların gümrükleri sürecinde ortak tarifeler oluşturmak, iş gücünün serbest dolaşımını tesis etmek, taraflar arasında sosyal bağların kuvvetlendirilmesini sağlamak gibi pek çok misyonu ve hedefi söz konusu olmuştur.

Ankara Anlaşması’nın yürürlüğe girmesinden dört yıl sonra Ortaklık Konseyi, Türkiye’nin ekonomik konjonktürünü göz önünde bulundurarak, Türkiye’nin üyeliğe

geçiş dönemindeki gerçekleşme şartları, usulleri, sıra ve takvimleri ile ilgili hükümlerini bir Katma Protokol ile belirleyeceğini öngörmüştür. Bu amaçla Katma Protokol hazırlanmış ve Ortaklık Konseyi'nin 19.11.1970 tarihli oturumunda kabul edilmiştir. Anlaşmanın bütününe onay işlemlerinin gecikmesinden dolayı, Katma Protokol'ün sadece ticari standartları belirleyen hükümlerini yürürlüğe koyan Geçici Anlaşma, 01.07.1971 tarihinde imzalanmış ve 01.09.1971 yılında yasalaşmıştır. 30.09.1971 yılında Gümrük Tarifeleri ve Ticaret Anlaşması (General Agreement On Tariffs And Trade – GATT) üye ülkelerin parlamentolarında da kabul edildikten sonra, 01.01.1973 yılında yürürlüğe girmiştir (Karluk, 2013: 53). Katma Protokol'ün temel amaçları içerisinde, Türkiye ile üye ülkeler arasında ticaret politikalarını yakınlaştırmak, ortak etkinlik alanlarını genişletmek ve gümrük birliğini daha da benimsemek gibi hedefler bulunmaktadır.

Türkiye ile Avrupa Ekonomik Topluluğu (sonradan değişecek ismiyle Avrupa Birliği (AB)) arasında gerek 1964 yılında, gerekse de 1973 yılında imzalanan anlaşmalar ekonomik etkenlerin gelişmesi ile yeni düzenlemelerin, standartların ve kuralların oluşturulması gibi bir takım ihtiyaçları da doğurmuştur.

Bu revizyonların sağlanması ihtiyacı, Ortaklık Konseyi'nin 06.03.1995 tarihli kararı ile giderilmiştir. Karar daha sonra 01.01.1996 tarihinden itibaren Türkiye ile taraf ülkeler arasında “Gümrük Birliği”nin sağlanmasına yol açmıştır. Ancak Ortaklık Konseyi Kararları (OKK), yalnızca gümrük birliğinin sağlanması ile sınırlı kalmamıştır. Topluluğun ortak rekabet politikaları, devlet yardımları sistemi, fikri ve sınai mülkiyet ve teknik engellerin kaldırılması, mevzuat uyumu, malların serbest dolaşımı ve müşterek ticaret politikaları gibi adımların hayata geçirilmesi noktasında da kritik öneme sahip olmuştur (Karluk, 2013: 57).

Tüm bu yaşanan gelişmelerin ardından Türkiye Büyük Millet Meclisi tarafından 04.11.1999 tarihinde 23866 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmış olan, 27.10.1999 kabul tarihli, 4458 sayılı Gümrük Kanunu 05.02.2000 tarihinde yürürlüğe girmiştir. Avrupa Birliği’nin Gümrük Kodu, yeni oluşturulan Gümrük Kanunu’muza büyük oranda entegre edilmiştir. Bu açıdan değerlendirilince bu son yasa ile birlikte,

* Gümrük Birliği: “Gümrük Birliği, taraflar arasındaki ticarete mevcut gümrük vergileri, eş etkili vergiler ve miktar kısıtlamalarıyla, her türlü eş etkili tedbirin kaldırıldığı ve ayrıca, birlik dışında kalan üçüncü ülkelere yönelik olarak da, ortak gümrük tarifesinin uygulandığı bir ekonomik entegrasyon şekli olarak tanımlanmaktadır.” (<https://ticaret.gov.tr/dis-iliskiler/avrupa-birligi/gumruk-birligi>).

Avrupa Birliği gümrük düzenlemelerine uyum arttırılmıştır ( elikkaya'dan aktaran Edizdoğan ve  elikkaya, 2012: 258-259).

Türkiye ile Avrupa Birliği arasında Gümrük Birliği'nin sağlanması amacıyla yalnızca 4458 sayılı Gümrük Kanunu oluşturulmamıştır. 2000'li yıllardan sonra da entegrasyona yönelik pek çok adım atılmıştır. Bununla ilgili olarak, 31.03.2007 tarihli ve 26479 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmış olan, 21.03.2007 kabul tarihli 5607 sayılı Kaçakçılıkla Mücadele Kanunu hayata ge irilmifitir. Böylelikle bütün gümrük suçlarına ilişkin yeni düzenlemeler yapılmıştır.

2011 yılına gelinceye kadar, Gümrük Müsteşarlığı adıyla 18 yıl boyunca çalışmalarına devam etmiş olan Müsteşarlık kurumu, 08.06.2011 tarihli ve 27958 sayılı Resmi Gazete'nin mükerrer sayısında yayımlanan Gümrük ve Ticaret Bakanlığının Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname ile Sanayi ve Ticaret Bakanlığı'nın iç ticaret ile ilgili olarak, dört Genel Müdürlüğü birleştirilmiştir. Bunun neticesinde gümrük teşkilat yapısı, Gümrük ve Ticaret Bakanlığı adı altında yeniden yapılandırılmıştır. 2011 yılından itibaren Ekonomi Bakanlığı ve Gümrük ve Ticaret Bakanlığı adı altında faaliyetlerini sürdüren bu iki kurum, Cumhurbaşkanlığı Hükümet Sistemi'ne geçişle birlikte 2018 yılında birleştirilmiştir. 10.07.2018 tarihli ve 30474 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmış olan 1 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi ile Ticaret Bakanlığı kurulmuştur. 10.01.2019 tarihli ve 30651 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 27 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi ile teşkilat yapısı yeniden şekillendirilmiştir (<https://ticaret.gov.tr/kurumsal/tarihce>).

1.2. GÜMRÜK VERG LER N N TEKN K YAPISI

Gümrük vergilerinin işleyiş mekanizmasını, ortaya çıkabilecek ihtilaflı durumları, bu durumların çözümü için atılacak adımları ve yöntemlerin neler olduğunu anlayabilmek için öncelikle gümrük vergilerinin teknik olarak ifade ettiği kavramların neler olduğunu ve bu kavramların içeriğini anlamak gerekir. Dolayısıyla çalışmanın bu başlığı altında, gümrük vergileri ile ilgili pek çok kavram açıklanacaktır.

1.2.1. Gümrük Vergileri İle İlgili Bazı Temel Kavramlar

Gümrük Vergisi'nin konusu, vergiyi doğuran olay, verginin yükümlüsü, matrah ve eşyanın kıymeti, oranları ve tarife yapısı, muafiyet ve istisna kavramları ilgili alt başlıklarda açıklanmaktadır.

1.2.1.1. Gümrük Vergilerinde Verginin Konusu

Gümrük vergilerinin konusunu, dış ticaret işlemlerinin vergilendirilmesi oluşturmaktadır. Gümrük vergilerinde vergilendirme hem ithalat hem ihracat aşamasında olmasına rağmen, ithalat aşaması vergilendirmenin çok daha büyük bir kısmını kapsamaktadır. Dolayısıyla yapılan tanımlamalar daha çok ithalat süreci ile ilgili değerlendirilmektedir.

Türkiye'ye ya da herhangi bir ülkenin sınırları içerisine ithalatı gerçekleştirilen eşya, gümrük vergilerinin konusunu oluşturmaktadır. Türkiye'ye ithalatı gerçekleştirilen eşya söylemi ile, Türkiye Cumhuriyeti Gümrük Bölgesi (TGB)'ne getirilen eşyadan söz edilmektedir. Türkiye Cumhuriyeti Gümrük Bölgesi, Türkiye Cumhuriyeti topraklarını kapsamaktadır. Türkiye kara ve iç suları ve hava sahası gümrük bölgesi içinde yer almaktadır. Kanun'da ifade edilen Türkiye Gümrük Bölgesi ve Gümrük Bölgesi kavramları Türkiye Cumhuriyeti Gümrük Bölgesi'ni ifade etmektedir (G.K., m: 2). Belirtmek gerekir ki, TGB'ne getirilen tüm eşyalar Gümrük Vergisi'ne tabi değildir. TGB'ne getirilen bir eşyanın Gümrük Vergisi'ne tabi tutulup tutulmayacağı Gümrük Mevzuatı, İthalat Rejim Kararı ve ilgili diğer mevzuat hükümleri göz önünde bulundurularak kararlaştırılır (Öner, 2020: 344).

1.2.1.2. Gümrük Vergilerinde Vergiyi Doğuran Olay

Mükellef için vergi borcunun varlığı, devlet için vergi alacağı anlamına gelmektedir. En temelde bu iki taraf arasındaki borç alacak ilişkisi vergiyi doğuran olayın ortaya çıkmasını sağlar. 10/11/12.01.1961 tarihli 10703/10704/10705 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmış olan, 04.01.1961 kabul tarihli 213 sayılı Vergi Usul Kanunu (VUK)'nun 19. Maddesi'nde; "*Vergi alacağı, vergi kanunlarının vergiyi*

bağladıkları olayın vukuu veya hukuki durumun tekemmülü ile doğar.” ifadesi ile vergiyi doğuran olayın tanımına yer verilmiştir. Vergiyi doğuran olayın zamanının kesin olarak bilinmesi, objektif bir şekilde tespitin yapılması, hem mükellefler açısından, hem de vergi dairesi açısından oldukça önemlidir. Vergiyi doğuran olayın tespitin objektif ve zamanında yapılması, bilhassa vergi döneminin tespiti ve zamanaşımının beraberinde getireceği hukuki sonuçları açısından oldukça önemlidir (Tosuner ve Arıkan, 2019: 73-74).

Verginin konusu ve mükellefinin vergi yasalarında lafzen ifade edilmiş olması vergi borcunun ortaya çıkması için yeterli gerekçeyi sunmamaktadır. Vergi borcunun doğabilmesi için vergi mükellefiyle verginin konusunun kesişmesi gerekir (Öner, 2020: 117-118). Gümrük vergileri açısından ise vergiyi doğuran olay, Gümrük Vergisi’ne tabi olan eşyanın serbest dolaşıma girmesidir. Serbest dolaşıma giren eşya, ithal edilmiş eşyadır ve dolaşıma giren eşyanın Türkiye’de serbestçe alıma ya da satıma konu olabilmesini ifade etmektedir (Şenyüz, Yüce ve Gerçek, 2021: 362). Eşyanın Türkiye Gümrük Bölgesi’ne girişi ile birlikte, eşya üzerinde vergiyi doğuran olay gerçekleşmiştir.

Gümrük Kanunu ile; gümrük vergileri, ihracat ve ithalat vergileri olmak üzere sınıflandırılmıştır. Bunun sonucu olarak, gümrük yükümlülüğünün ortaya çıkışı da birbirinden farklıdır. Gümrük Yönetmeliği’nin 483. Maddesi ithalat esnasında vergiyi doğuran olayı, vuku bulan ithalat işlemine bağlı olarak;

1) İthal Gümrük Vergisi’ne tabi eşyaların serbest dolaşıma girmesi,

2) Gümrük Vergisi’ne tabi ürünlerin kısmi muafiyet şekliyle geçici ithalatının gerçekleştirilmesi,

şeklinde iki farklı kritere bağlamıştır. Kısaca ifade etmek gerekirse, Gümrük Vergisi’ne muhatap eşyanın, serbest dolaşıma girmesi vergiyi doğuran olayın ortaya çıkması anlamına gelmektedir. Gümrük Kanunu’nun 74. Maddesi’nde, Türkiye Gümrük Bölgesi’ne gelen eşyanın serbest dolaşıma girebilmesinin kanunen ödenmesi icap eden verginin tahsilatı ile mümkün olabileceği ifade edilmiştir (Selen, 2020: 187-188). 07.10.2009 tarihli 27369 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmış olan, Gümrük Yönetmeliği (GY)’nin “İhracat vergilerine tabi eşya” başlıklı 488. Maddesi’nde ise ihracat işlemlerinde vergiyi doğuran olaydan bahsedilmiştir. Gümrük yükümlülüğü, normal usule göre gerçekleştirilen beyanlarda, gümrük beyannamesinin tescil edildiği

tarihte, basitleştirilmiş usulde gerçekleştirilen beyanlarda ise basitleştirilmiş işlemlere ilişkin beyannamenin veya faturanın tescil edildiği veya tescil hükmünde olan kayıt işleminin gerçekleştirildiği tarih itibarıyla başlar (G.Y., m: 488).

1.2.1.3. Gümrük Vergilerinin Yükümlüsü

Vergi Usul Kanunu'nun 8. Maddesi'nde mükellef kavramı şöyle tanımlanmıştır: *“Mükellef, vergi kanunlarına göre kendisine vergi borcu terettüb eden gerçek veya tüzel kişidir.”* Vergi Usul Kanunu'na göre vergi sorumlusu ise, yine bir gerçek kişi ya da tüzel kişi olabilir. Fakat vergi sorumlusunun, vergi mükellefi gibi herhangi bir borcu yoktur. Sorumlu ödediği vergiyi mükelleften tahsil ederek vergi dairesine o vergi borcunu ödemekle yetkili ve görevlidir (Ürel, 2016: 87).

Gümrük Kanunu'na göre ise “Gümrük (Vergi) Yükümlülüğü”, yükümlünün gümrük işlemlerinden doğan vergilerini ödemesi mecburiyetini ifade eder. “Yükümlü” ise, gümrük yükümlülüğünü yerine getirmek zorunda olan kişilerdir. İlke olarak bu kişiler, gerçek ya da tüzel kişiler olabilir (Yerci, 2020: 449). Gümrük Kanunu'nun 3/11. Maddesi'nde yükümlü kavramı tam olarak; *““Yükümlü” deyimi, gümrük yükümlülüğünü yerine getirmekle sorumlu bütün kişileri ifade eder”* şeklinde belirtilmiştir.

Gümrük Vergisi alacağının muallakta kalmasını engellemek ve kamu alacağının garanti altına alınmasını sağlamak için gümrük vergilerinde sorumluluk müessesesine yer verilmiştir (Yüce ve Çelikkaya, 2016: 21). Aynı gümrük vergilerinin ödenmesinden birden çok yükümlünün sorumlu olması durumunda, bunlar ilgili vergilerin ödenmesinden müştereken ve müteselsilen sorumludurlar (G.K., m: 192). Gümrük Kanunu, Vergi Usul Kanunu'ndan farklı olarak “sorumlu” kavramını tanımlamamıştır. Fakat bununla birlikte Gümrük Kanunu'nun 4, 65, 181, 182, 183, 189 ve 229'uncu maddelerinde sorumluluğa ilişkin hükümlere yer verilmektedir (Ülkü, 2015: 13). Gümrük Kanunu'nun 4. Maddesinde ise, vergi yükümlüsünün gerek maddi yükümlülükleri gerekse de uyması gereken bir takım kurallar bakımından şekli yükümlülüklerine yer verilmiştir. İlgili Madde hükmüne göre;

Gümrük idareleriyle muhatap olan kişiler bu Kanun ve Cumhurbaşkanlığı kararnameleri ile bunlara dayanılarak çıkarılan mevzuat hükümlerine uymak; gümrük idarelerinin gerek bu Kanun'da gerek diğer mevzuat hükümlerine göre yapacağı gözetim ve kontrollere tabi olmak; bu idarelerin kendi adına veya başka

idareler nam veya hesabına tahsil edeceği her tür vergi, resim, harç ve ücretleri ödemek veya bunların teminata bağlamak; mevzuat hükümlerinin uymayı zorunlu kıldığı her tür işlemleri yerine getirmekle sorumludurlar.

hükümüyle sorumluluğun genel olarak kapsamına değinilmiştir.

Gümrük vergileri, eşya üzerine konulan bir vergi olmasından dolayı yükümlü arka planda kalmaktadır. Dolayısıyla gümrük yükümlülüğünün eşyaların sahiplerine endekslenemeyeceği aşikârdır. Gümrük vergilerinin uygulanmasında, yükümlü ile temsil hakkı arasında yakın bir bağlantı söz konusudur. Temsil hakkının tercih edilmesi durumunda, gümrük beyannamesi, eşyanın sahibi adına hareket eden, doğrudan veya dolaylı temsilciler vasıtasıyla yürütülür. Böyle bir durumda beyannameyi imzalayan temsilciler, beyan sahibi sıfatıyla, gümrük idarelerine karşı sorumlu tutulmaktadırlar. Dolayısıyla temsilciler, beyan sahibi sıfatıyla vergi yükümlülüğünü üstlenmiş olurlar. Bu noktada yükümlülük temsilin özelliklerine göre değişmektedir (Selen, 2020: 185).

1.2.1.4. Gümrük Vergilerinin Matrahı ve Eşyanın Kıymeti

Verginin matrahı, gerekli indirim, istisna veya muafiyetler neticesinde ortaya çıkan, üzerinden verginin hesaplanacağı ya da alınacağı kıymettir. Vergilerin matrahını oluşturan kıymet, ölçülebilir veya sayılabilir şekilde fiziksel olabilir. Bu şekilde sayı, litre, metre, adet, metrekare vb. miktarlarla ifade edilir ise, bu tür vergilere spesifik (miktar esaslı) vergiler denir. Verginin matrahı fiyat eksenli olacak şekilde ifade edilirse bu tür vergiler de, ad valorem (değer esaslı) vergiler şeklinde isimlendirilir (Tosuner ve Arıkan, 2019: 75).

Gümrük Tarifeleri ve Ticaret Genel Anlaşması'nın VII. Maddesi'nin Uygulanmasına Dair Anlaşma'da, ithal eşyanın gümrük kıymetinin, üzerinden ad valorem (değer esaslı) yöntemin uygulanarak, gümrük vergilerinin tarh edileceği ifade edilmiştir (GATT VII., m: 15/a). Ayrıca Gümrük Kanunu'nda ve Gümrük Yönetmeliği'nde kullanılacak matrah türü belirtilmiştir. Gümrük Yönetmeliği'nin 43/f. Maddesi'nde; *“İthal eşyasının gümrük kıymeti: İthal eşyası üzerinden ad valorem sisteme göre gümrük vergisinin hesaplanmasına esas teşkil edecek eşya kıymeti.”* şeklinde hem eşyanın gümrük kıymeti hem de eşyanın gümrük kıymetinin hangi matrah hesaplama şekline göre olacağı belirtmiştir. Eşyanın gümrük kıymeti, gümrük

tarifesinin ve eşya ticareti ile ilgili belirli konularda getirilen tarife dışı düzenlemelerin uygulanması maksadıyla, bazı hükümler çerçevesinde belirlenen kıymettir (G.K., m: 23). Yine Gümrük Kanunu'nun 24/1 Maddesi'nde eşyanın kıymetine ilişkin; "*İthal eşyasının gümrük kıymeti, eşyanın satış bedelidir.*" şeklinde gümrük kıymeti ile eşyanın satış bedeli arasındaki ilişkiye dair bir açıklama yapılmıştır.

Eşyanın satış bedeli kavramı ile anlatılmak istenen eşyanın; mal bedeli, sigorta ve navlun* (Cost, Insurance, Freight-CIF) şeklinde ifade edilen üç bedelin toplanması ile ortaya çıkan değeridir. Satıcının eşyayı satarken kendisine yapılan ya da yapılacak olan ödemeyi ifade eder. Eşyanın satış bedeli olarak ortaya çıkan bu kavram "eşyanın gümrük kıymeti" şeklinde ifade edilir.

Eşyanın satış bedeli olan bu fiyat, eşyanın Türkiye'de alıcısına ulaştırıldığı gümrük bölgesindeki fiyatıdır. Eşyanın Gümrük Vergisi'ne tabi olacak kıymetinin Türk Lirası (TL) cinsinden beyan edilmesi şarttır. Fatura ya da diğer dokümanlarda yazılı olan döviz cinsinden olan değer (yabancı paralar), gümrük yükümlülüğünün doğduğu tarihte yürürlükte olan Merkez Bankası (MB)'nın döviz kuru fiyatı üzerinden hesaplanarak Türk Lirası'na çevrilir. Gümrüklerde ithalat sırasında tahsil edilen diğer vergi ve fonların matrahları ve bu matrahların üzerinden hesaplanan vergi çeşitlilik arz etmektedir. Örneğin; Katma Değer Vergisi'nin (KDV) matrahı, tüm harcamalar, Gümrük Vergisi ve diğer mali mükellefiyetlerin tamamından meydana gelmektedir (Selen, 2020: 192-193).

Gümrük Vergisi'nin matrahı oluşturulurken, fiyat temel alınarak hesaplanan ad valorem (değer esaslı) yöntem uygulanmasına rağmen, Gümrük Kanunu'nun 32. Maddesi'nde de belirtildiği gibi, spesifik (miktar esaslı) matrahlar üzerinden de vergi hesaplanabileceği belirtilmiştir.

Gümrük Kanunu'nun 32. Maddesi'nde Gümrük Vergisi'nin, fiziki birim olarak eşyanın ağırlığı üzerinden tahsil edileceği ifade edilirken, bahsedilen ağırlık, eşyanın kendi ağırlığına ilave olan tüm ambalaj materyalleri ve kapların ağırlıklarının toplamı olan ağırlık ve eşyanın "net ağırlığı" olmak üzere iki farklı ağırlık şekli kriter olarak alınmıştır (Selen, 2020: 193).

* Navlun: Navlun kavramı, nakliye ya da taşıma bedeli olarak da isimlendirilmektedir. Eşyanın bir yerden başka bir yere taşınması nedeniyle taşıyan ile taşıtan arasında gerçekleştirilen anlaşma çerçevesinde taşıtan tarafından taşıyıcıya ödenen bedeldir. Navlun bedeli, taşıyan ile taşıtan kişiler arasında gerçekleştirilen navlun sözleşmesi ile belirlenir (Terzi, 2017: 239).

1.2.1.5. Gümrük Vergilerinin Oranları ve Tarife Yapısı

Ülkelerin Gayri Safi Yurt İçi Hasıla (GSYİH)'ları içerisinde, vergi gelirlerinin çok büyük bir önemi vardır. Bu durum ise, vergilerin efektif olarak toplanabilmesi için, kurumsal altyapısının işlevsel bir şekilde oluşturulması zorunluluğunu beraberinde getirir. Aynı durum hemen hemen tüm vergi gelirleri için olduğu gibi, gümrük vergileri için de geçerlidir. Vergi matrahına sağlıklı bir biçimde vergi oranının uygulanabilmesi için, vergi beyanının eksiksiz ve kanunlara uygun biçimde oluşturulması şarttır.

Gümrük vergilerinin oranları eşyaların ürün gruplarına, pozisyonlarına ve benzerlerine göre farklılık göstermektedir. Bu noktada birkaç vergi oranından söz edip, genelleme yapmak mümkün değildir. İthal edilecek eşyaya uygulanacak vergi oranının doğru tespiti için gümrük tarife cetvelleri bulunmaktadır. Bu tarife cetvelleri sayesinde, eşyanın özellik gösteren durumlarına göre uygulanacak vergi oranı belirlenir.

İfade edilen tarife konusu, tamamen pratiğe dayanan teorik tarafı uygulamanın gölgesinde kalan bir bilim olarak görülmektedir (Ata'dan aktaran Yüce ve Çelikkaya, 2016: 67). Bu konu kendi içinde o kadar derindir ki, Alman maliyeciler, çeşitli vergilere uygulanacak oran ve bu oranları kapsayan vergi tarifelerine ayrı ve bağımsız bir bilim dalı olarak "Vergi Tarife İlmi" şeklinde isim vermişlerdir. Bu durum bilhassa gümrük vergileri için geçerlidir (Tuncer'den aktaran Yüce ve Çelikkaya, 2016: 67). Sağlıklı bir tarife yapısının uygulanabilmesi için uluslararası standartlara entegre olmuş "Gümrük Giriş Tarife Cetvelleri" kullanılmaktadır. Bu cetveller, bir ülkenin ithalatı söz konusu olduğunda ne gibi bir yol haritası izleneceği hakkında bilgi vermektedir. İşlemler gerçekleştirilirken atılacak adımların sıralaması önemlidir. Öncelikle eşyanın teknik unsurlarının doğru tespit edilmesi ve ardından bu tespit çerçevesinde doğru oranın uygulanması gerekir. İthal eşyanın geldiği menşe ülke ile ikili anlaşmaların da tarife özellikleri açısından önem arz ettiği bilinmesi gereken bir başka husustur (Yüce ve Çelikkaya, 2016: 67-68).

Gümrük Tarife Cetveli, yurtdışından gelen ithal eşyanın üzerinden hangi oranlarda vergi hesaplanacağını bulmak için oldukça önemlidir. Gerek Gümrük Vergisi oranlarını, gerekse de tarife yapısını anlamak için Gümrük Tarife Cetveli'nde,

Gümrük Tarife İstatistik Pozisyonu (GTİP)’na bakmak gerekir. Gümrük Kanunu doğrudan gümrük tarifesinin tanımına yer vermemiştir. Ancak gümrük tarifesinin, eşyanın hangi pozisyonlara ayrılacağı noktasında sınırlarını ifade eden genel bir değerlendirme yapmıştır. Gümrük Kanunu’nun 15/3. Maddesi’ne göre;

Gümrük Tarifesi:

- a) Cumhurbaşkanı ’nca kabul edilen Türk Gümrük Tarife Cetveli ’ni,*
 - b) Tamamen veya kısmen Türk Gümrük Tarife Cetveli ’ne dayanan veya bu cetvele alt açılımlar ekleyen ve eşya ticaretine ilişkin tarife önlemlerinin uygulanması için tespit edilen diğer cetvelleri,*
 - c) Türk Gümrük Tarifesi ’nin kapsadığı eşyaya uygulanacak;*
 - Gümrük Vergi oranlarını,*
 - Tarım politikası veya tarım ürünlerinin işlenmesi sonucu elde edilen bazı ürünlere uygulanan özel düzenlemeler çerçevesinde alınan ithalat vergilerini,*
 - d) Türkiye'nin bazı ülkeler veya ülke grupları ile yaptığı tercihli bir tarife uygulaması gerektiren anlaşmalarda yer alan tercihli tarife uygulamalarını,*
 - e) Türkiye tarafından tek taraflı olarak bazı ülkeler, ülke grupları veya toprak parçaları için tanınan tercihli tarife uygulamalarını,*
 - f) İthalat vergilerinde, bazı eşyaya şartlı olarak uygulanacak muafiyet veya indirim uygulamalarını,*
 - g) Yukarıdakilerin dışında kalan diğer tarife uygulamalarını,*
- Kapsar.*

şeklinde düzenlenerek gümrük tarifesinin kapsamına değinilmiştir.

Gümrük Tarife Cetveli’nde yer alan Gümrük Tarife İstatistik Pozisyonu ile birlikte, eşyanın tarife pozisyonu ve özel kanuni şartları belirlenir. Birçok eşyanın farklı kriterlere göre uygulama aşamasında özellik arz etmesi bazen karmaşık gelebilmektedir. Bu karmaşanın önüne geçebilmek için, eşyaların tanımlanması ve tarife cetvellerinin efektif olarak kullanılabilmesi açısından “Armonize Mal Tanımı ve Kodlama Sistemi (The Harmonized Commodity Description and Coding Systems)” şeklinde ifade edilen, eşyayı tespit etme sistematüğinden yararlanılmaktadır. Bu sistem ilk defa ismi 1994 yılında Dünya Gümrük Örgütü (World Customs Organization – WCO) olarak değıştirilecek olan Gümrük İşbirliği Konseyi tarafından, 1981 yılında taslak olarak ortaya çıkmıştır. 01.01.1988 tarihinde 38 ülke tarafından kabul edilen bu sistem, günümüzde Türkiye’nin de 01.01.1989 tarihinde dâhil olması ile birlikte, 206 ülke tarafından kabul edilmiştir (Selen, 2020: 193).

Uluslararası seviyede bu sistemin düzenlenmesi işlemi, Dünya Gümrük Örgütü tarafından gerçekleştirilir. Ülkemizde ise, bu sistemden ya da tarife cetvelinden sorumlu olan kurum Ticaret Bakanlığı’dır. Gümrüklerde eşyaların vergilendirilmesi adına temeli bu sistem oluşturur ve buna göre vergilendirme süreci hayata geçirilir. Armonize Sistem (Tarife Cetveli), 21 fasıl ve 96 bölümden oluşmaktadır

(<https://www.mevzuat.net/fayda/gtip-nedir-nasil-tespit-edilir.aspx>). Öncelikli olarak altı haneli bir kod yapısı bulunmaktadır. Bu kodların ilk iki hanesi “fasılları” niteler. Sonraki iki hane ile birlikte (toplamda dört haneli) oluşan rakamlar “pozisyonları” ve son iki hane (toplamda altı haneli) ise “alt pozisyonları” ifade eder. Bu altı haneli kod yapısı Dünya Gümrük Örgütü’ne kayıtlı tüm ülkeler için standarttır. Avrupa Birliği (AB) altı haneli kod sisteminin üzerine iki haneli (toplamda sekiz haneli) bir kod ilavesi yaparak “eşyanın son halini” tanımlar. Oluşan sekiz haneli kod yapısına “Avrupa Birliği Nomanklatörü” denir. Ülkemizde ise AB’den farklı olarak ilave dört haneli bir sistem (toplamda on iki hane) kullanılmaktadır. İlave olan ilk iki hane (toplamda on hane) “milli alt açılımlar” şeklinde ifade edilir. İlave olan en son iki hane ise (toplamda on iki hane) “istatistiksel amaçlar” için kullanılan koddur. Toplamda on iki haneli bu kod yapısına Gümrük Tarife İstatistik Pozisyonu (GTİP) ismi verilmiştir. Ülkemizde uygulanan, Gümrük Tarife Cetveli’nde yer alan eşyanın Gümrük Tarife İstatistik Pozisyonu’na şu şekilde örnek verilebilir;

30.06.10.90.10.11 GTİP koduna sahip “Cerrahi ve Dişçilikte Kullanılan Emici Steril Hemostatlar” tarife cetvel yapısı:

Tablo 1: Gümrük Tarife Cetveli

300610	90	10	11
Armonize Sistem Nomanklatür Kodu	Kombine Nomanklatür Kodu	Milli Alt Açılım Kodu	İstatistik Kodu

Kaynak: [https://www.gumruk.com.tr/gtip/listele.aspx?ID=3006.10>ip=--cerrahi-dikisler-icin-steril-katgutler-benzeri-steril-dikis-malzemeleri-\(-cerrahi-ve-discilikte-kullanilan-sterilemilibilir-iplikler-dahil\)-ve-cerrahi-yaralarin-kapatilmasinda-kullanilan-steril-doku-yapisticilari-steril-laminaryalar-ve-steril-laminarya-fitilleri-cerrahi-ve-discilikte-kullanilan-steril-emilebilir-hemostatlar-cerrahi-ve-discilikte-kullanilan-steril-yapismayi-onleyiciler-\(emilebilir-olsun-olmasin\)](https://www.gumruk.com.tr/gtip/listele.aspx?ID=3006.10>ip=--cerrahi-dikisler-icin-steril-katgutler-benzeri-steril-dikis-malzemeleri-(-cerrahi-ve-discilikte-kullanilan-sterilemilibilir-iplikler-dahil)-ve-cerrahi-yaralarin-kapatilmasinda-kullanilan-steril-doku-yapisticilari-steril-laminaryalar-ve-steril-laminarya-fitilleri-cerrahi-ve-discilikte-kullanilan-steril-emilebilir-hemostatlar-cerrahi-ve-discilikte-kullanilan-steril-yapismayi-onleyiciler-(emilebilir-olsun-olmasin)).

Örnekte de görüldüğü gibi ilk altı hane Dünya Gümrük Örgütü’ne kayıtlı tüm ülkeler için standart bir koddur. Sonraki ilave iki kod, AB Nomanklatörü’nü ifade eder.

Sonraki dört kod ise ülkemizin uyguladığı bir düzenlemedir. Bu son dört kodun ilk ikisi, yukarıda da belirtildiği gibi, milli alt açılım kodu olarak ifade edilir. Son iki haneli kod ise istatistik pozisyonunu belirler ve nihayetinde on ikili bir kod yapısı ortaya çıkar. İşte bu yapı ise, Gümrük Tarife İstatistik Pozisyonu olarak ifade edilir. Çin, Amerika Birleşik Devletleri (ABD) ve Kanada’da 10 haneli, Hindistan’da 8 haneli, Japonya ve Moldova’da 9 haneli kodlar uygulanmaktadır.

1.2.1.6. Gümrük Vergilerinde Muafiyet ve İstisna

Muafiyet ve istisnalar mantık olarak birbirleriyle benzerlik gösterirler. Muafiyet, vergi kanunlarına göre vergilendirilmesi icap eden kişi ya da kişi gruplarının, aynı ya da diğer vergi kanunlarıyla kısmen veya tamamen vergi haricinde değerlendirilmesi anlamına gelmektedir. İstisna, vergi kanunları dâhilinde vergilendirilmesi gerekli olan vergi konularının, aynı ya da başka vergi kanunları ile kısmen veya tamamen vergi dışı bırakılması anlamında değerlendirilir (Akdoğan, 2019: 53-54).

Gümrük vergilerinde, muafiyet ve istisnalara ilişkin hükümler belli bir sistematikten ve düzenden uzaktır. Muafiyet ve istisnaların hükümlerini kolayca belirlemek zordur. Kanunda Gümrük Vergisi’ne ilişkin birçok muafiyet ve istisnaya yer verilmiştir (Selen, 2020: 189). Kanun ve tebliğler haricinde bir takım uluslararası anlaşmalarda da muafiyetlere ve istisnalara yer verilmiş olması bu iki kavramın düzensiz ve karışık olduğuna işaret eder.

Gümrük vergilerinde verginin konusunu eşya oluşturduğu için, istisnalarla verginin konusunda sınırlamaya gidilerek bir takım eşya ya da eşya gruplarının vergi kapsamı dışında tutulması söz konusu olmaktadır (Şahin, 2019: 75). Gümrük Kanunu’nun 167/4. Maddesinde ifade edildiği şekliyle; “*Değeri 150 EURO’yu geçmeyen eşya,*” vergiye tabi meblağın dahli dışında tutulmasına örnek olarak verilebilir. Kitaplar için 150 Euro, diğer eşyalar için ise 0 (sıfır) Euro istisna vardır. Bu maddede “eşya” ifadesi kullanılarak (verginin konusu ifade edilmiş), istisnaya vurgu yapılmıştır. Aynı Kanun’un 167/6-a. Maddesi’nde ifade edildiği üzere; “*Değeri 430 EURO’yu geçmemek üzere yolcuların beraberindeki hediyelik eşya,*” hem “yolcular” ifadesi ile muafiyete, hem de “eşya” ifadesi ile istisnaya vurgu yapılmıştır. Gümrük

Kanunu'nun, altıncı kısmının birinci bölümünde gümrük “muafiyet” ve “istisnaları” üzerine açıklamalara genel olarak yer verilmiştir. Ayrıca Kanun'un 167. Maddesi ile birlikte, 168, 169 ve 170 maddelerinde yine muafiyet ve istisnalara yer verilmiştir (Şenyüz, Yüce ve Gerçek, 2021: 362). Bununla birlikte Ticaret Bakanlığı tarafından yayınlanan tebliğlerde de detaylı bir biçimde muafiyet ve istisnalar ile ilgili düzenlemeler yapılmıştır.

Gümrük Kanunu muafiyet ve istisnalar arasında herhangi bir ayırım gözetmemiştir ve bu muafiyetler ile istisnalar Gümrük Kanunu'nun 167. Maddesi'nde belirtilmiştir. Kanun'da yer alan muafiyetler ve istisnalar şunlardır;

1. Cumhurbaşkanı'nın zat ve ikametgâhı için gelen eşya,
2. Mütakabiliyet esasına göre ithal edilen diplomatik eşya,
3. Genelkurmay Başkanlığı, Milli Savunma Bakanlığı, kuvvet komutanlıkları, Milli İstihbarat Teşkilatı Başkanlığı, Savunma Sanayii Başkanlığı, Jandarma Genel Komutanlığı, Sahil Güvenlik Komutanlığı ve Emniyet Genel Müdürlüğü'nün münhasıran asli görevleri ve Bakanlığın kaçakçılıkla mücadele görevi ile ilgili olarak ithal edecekleri her türlü araç, gereç, silah, teçhizat, makine, cihaz ve sistemleri ve bunların araştırma, geliştirme, eğitim, üretim, modernizasyon ve yazılımı ile yapım, bakım ve onarımlarında kullanılacak yedek parçalar, akaryakıt ve yağlar, hammadde, malzeme ile bedelsiz olarak dış kaynaklardan alınan yardım malzemesi,
4. Değeri 150 Euro'yu geçmeyen eşya,
5. Gerçek kişiler tarafından serbest dolaşıma sokulacak şahsi eşyadan;
 - a) Yerleşim yerlerini Türkiye Gümrük Bölgesi'ne nakleden gerçek kişilere ait, alındığı tarihte üç yaşından büyük olmayan kullanılmış motorlu veya motorsuz özel nakil vasıtaları,
 - b) Yerleşim yerlerini Türkiye Gümrük Bölgesi'ne nakleden gerçek kişilere ait her türlü kullanılmış ev eşyası,
 - c) Yerleşim yeri Türkiye'de olan bir Türk ile evlenerek veya evlenmek üzere Türkiye'ye gelen kişilere ait çeyiz eşyası,
 - d) Miras yoluyla intikal eden kişisel eşya,
 - e) Türkiye'ye öğrenim görmek amacıyla gelen öğrencilere ilişkin eğitimle ilgili malzemeler ve eğitimle ilgili diğer ev eşyası,
 - f) Türkiye Gümrük Bölgesi'nden geçici olarak çıkan gerçek kişilerin geri getirdiği kullanılmış ev eşyası,
 - g) Yerleşim yeri Türkiye dışında olan gerçek kişilerin Türkiye'de satın aldıkları veya kiraladıkları konutlarında kullanılmak üzere geçici veya kesin olarak getirdikleri ev eşyası,
 - h) Yolcuların kendi kullanımlarına mahsus ticari mahiyette olmayan kişisel eşya,
6. Gerçek kişilerce serbest dolaşıma sokulacak diğer eşyadan;
 - a) Değeri 430 Euro'yu geçmemek üzere yolcuların beraberindeki hediyelik eşya,
 - b) Şeref nişanları veya ödülleri,
 - c) Uluslararası ilişkiler çerçevesinde alınan hediyeler,
7. Cumhurbaşkanı'nca belirlenecek kişi, kurum ve kuruluşlar tarafından ticari gaye güdülmemek ve amacı doğrultusunda kullanılmak üzere ithal edilen eşyadan;
 - a) Eğitim, bilim ve kültürel amaçlı eşya ile bilimsel alet ve cihazlar,
 - b) Tıbbi teşhis, tedavi ve araştırma yapılmasına mahsus alet ve cihazlar,

- c) Bilimsel araştırma amacına yönelik hayvanlar ile biyolojik veya kimyasal maddeler,
- d) İnsan kaynaklı tedavi edici maddeler ile kan gruplama ve doku tipi ayırma belirteçleri,
- e) İlaç özelliği olan ürünlerin kalite kontrolü amacına yönelik maddeler,
- f) Ulusal araştırma geliştirme kurumları tarafından yürütülen veya desteklenen araştırma ve geliştirme faaliyetlerinde kullanılmak üzere ithal edilen eşya,
8. Bir ticari faaliyetin yürütülmesi ile bağlantılı ithalat;
- a) İşyeri nakli suretiyle ithal edilen sermaye malları ve diğer malzemeler,
- b) Türkiye Gümrük Bölgesi'nde faaliyette bulunan çiftçilerin, komşu ülkedeki mülklerinden elde ettikleri ürünler,
- c) Komşu ülkelerdeki çiftçiler tarafından Türkiye Gümrük Bölgesi'ndeki mülklerinde kullanılmak üzere getirilen, toprak ve ekinlerin işlenmesi amacına yönelik tohum, gübre ve diğer ürünler,
- d) Ticari mahiyet arz etmeyen numuneler,
- i - Önemli değeri olmayan numunelik eşya ve modeller,
- ii - Basılı reklamcılık dokümanları ve reklamcılık amacına yönelik malzemeler,
- iii - Bir ticari fuarda veya benzeri bir faaliyette kullanılan veya tüketilen ürünler,
- e) İnceleme, analiz veya test amaçlı olarak ithal edilen eşya,
9. Ulaştırmacılıkta kullanılan eşya;
- a) Taşıma sırasında eşyanın istifi ve korunması için yardımcı maddeler,
- b) Canlı hayvanların nakli sırasında kullanılan kuru ot, yem ve yiyecek maddeleri ile ilaçları,
- c) Ulaşım araçları ile özel konteynerlerde mevcut bulunan akaryakıt ve madeni yağları,
- d) Deniz ve hava ulaşım araçlarına ait donatım ve işletme malzemesi,
- e) 1/7/2010 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere, yolcu ve yük taşımacılığı faaliyetlerinde bulunan hava yolu şirketlerinin bu faaliyetlerinde kullanılmak üzere ithal edilen hava taşıtları, motorları ve bunların aksam ve parçaları,
10. Bilgi materyali ithalatı;
- a) Yayın hakları veya endüstriyel ve ticari patent haklarını koruyan örgütlere gönderilen eşya,
- b) Turistik reklamcılık malzemeleri,
- c) Ticari değeri olmayan çeşitli belge ve eşya,
- 11) Cenaze ve cenaze ile ilgili eşyanın ithali;
- a) Savaş kurbanları anıtları ile mezarlıkların yapımı, bakımı ve süslenmesi amacına yönelik eşya,
- b) Tabutlar, cenaze kül kapları ve süsleme niteliği olan cenaze levazımatı,
- 12) Diğer eşya;
- a) Malul ve engellilerin kullanımına mahsus eşya,
- b) Tabii afetler, tehlikeli ve salgın hastalıklar, büyük yangınlar, radyasyon ve hava kirliliği gibi önemli nitelikteki kimyasal ve teknolojik olaylar ile büyük nüfus hareketleri gibi kriz hallerinden zarar görenlere gönderilen eşya,
- c) Türkiye'de düzenlenen uluslararası spor müsabakalarında kullanılmak üzere getirilen eczacılık ürünleri,
- Birinci fıkranın (3) ila (12) numaralı bentlerinde yer alan eşyayı geliş süreleri dâhil tanımlamaya, bunların cins, nevi ve miktarlarını belirlemeye, muafiyet ve istisna uygulanacak tutarları sıfıra kadar indirmeye veya iki katına kadar çıkartmaya ve bu muafiyet ve istisnayı farklı eşya itibariyle birlikte veya ayrı ayrı uygulamaya ve ticari mahiyette bulunmayan vergiye tabi eşyadan alınacak gümrük vergilerini göstermek üzere ilgili kanunlarda belirtilen hadleri geçmemek şartıyla tek ve maktu bir tarife uygulamaya Cumhurbaşkanı yetkilidir.

ifadeleri ile muafiyet ve istisnalar hüküm altına alınmıştır. Gümrük vergilerinin muafiyet ve istisna durumları, birtakım Gümrük Rejimleri'nde belirtilmiştir.

1.2.2. Gümrük Vergilerinin Vergilendirme Süreci

Gümrük vergileri ile ilgili vergilendirme süreci, Gümrük Kanunu'nda düzenlenmiştir ve Vergi Usul Kanunu hükümlerine tabi değildir. Nitekim Vergi Usul Kanunu'nun *“Gümrük ve tekel vergileri”* başlıklı 2. Maddesi'nde; *“Gümrük idareleri tarafından alınan vergi ve resimler bu Kanuna tabi değildir. Bu vergi ve resimlerle ilgili olarak 27/10/1999 tarihli ve 4458 sayılı Gümrük Kanunu'nun 242 nci maddesi hükümleri uygulanır.”* ifadesi ile gümrük vergileri uygulamasının kanuni dayanağı açıkça ifade edilmiştir.

Vergi Usul Kanunu'nda vergilendirme süreci; tarh, tebliğ, tahakkuk ve tahsil aşamalarından meydana gelmektedir. Ancak gümrük vergilerinin vergilendirme sürecinde ise, bu aşamaların uygulanış biçimleri itibariyle, Vergi Usul Kanunu'na göre bir takım farklılıklar içerdiği söylenebilir. Gümrük Kanunu'nda yer alan vergilendirme sürecinde, tarh işleminden sonra tahakkuk gelir ve sonrasında tebliğ edilip tahsil aşamasına geçilir. Bu farklılıkla ilgili, Gümrük Kanunu'nun 197/1. Maddesi'nde düzenleme yapılmıştır. Tahakkuku gerçekleştirilen verginin yükümlüye tebliğ edileceği ifade edilmiştir. Bu farklılıklar ve daha pek çoğu Vergi Usul Kanunu ile Gümrük Kanunu arasında söz konusudur. Dolayısıyla gümrük vergilendirme süreci çerçevesinde yer alan işleyiş, nispeten Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre daha karmaşık haldedir. Tüm bu vergilendirme süreci, açıklamalarla birlikte başlıklar halinde ifade edilecektir.

1.2.2.1. Gümrük Vergilerinin Tarhı

Verginin tarhı, vergi alacağının kanunlarda belirtilen matrah ve nispetler üzerinden vergi dairesince hesaplanarak ilgili alacağı miktar itibariyle tespit eden idari bir muameledir (V.U.K., m: 20). Verginin tarhı demek, verginin hesaplanmasını ifade etmektedir. Verginin tarhını hesaplamak için beyan edilen tutarın belirlenmesi gerekir. Verginin tarhı, yükümlülerin beyanı üzerine gerçekleştirilir. Gümrük Kanunu'nda,

vergi tarhı için sunulan beyan şekilleri açıklanmıştır. Gümrük Beyanı; yazılı olarak, bilgisayar veri işleme tekniği yoluyla, sözlü olarak ve eşya sahibinin bu eşyayı bir gümrük rejimine tabi tutma talebini belirttiği herhangi bir tasarruf yoluyla, gerçekleştirilir (G.K., m: 59/1).

Kanunda vergi tarhiyatı kavramına yer verilmemiştir. Ancak bununla birlikte verginin tarhı noktasında detaylı düzenlemelere değinilmiştir.

Uygulanış şekli itibariyle beyan, gümrük beyannamesi vasıtasıyla yapılır. Beyannamede geçen eşyanın türü, cinsi, özelliği ile Gümrük Giriş Tarife Cetveli’ndeki tertip ve sınıflandırması belirtilerek olması gereken şekilde işlenir. Bu beyan formu üzerinde, gümrük vergilerinin hesaplanmasına ilişkin kısımda, ödenmesi gereken vergiler hesaplanarak beyan edilir. Beyanname idare tarafından tarih ve sıra numarası verilerek kabul edilir. Kabul edilen beyannamedeki bilgiler beyan eden kişiyi sorumlu kılar. Bunun nedeni ise, beyannamede yer alan unsurların verginin tarh işlemine esas oluşturacak bilgileri içermesinden kaynaklıdır. Beyannamesi verilen eşya ya da eşyalar gümrüğe sunulur ve akabinde gümrük muayene memurunca kısmen ya da tamamen denetime tabi tutulur. Böylece beyannamede bildirilen eşyaların, gümrüğe sunulan eşyalarla aynı olup olmadığı ve kıymetlerinin örtüşüp örtüşmediği saptanır. Gümrük beyannamesindeki bilgiler ile fiili denetim neticesindeki bilgiler birbirlerini teyit ediyorsa, muayene memuru vasıtasıyla beyanname üzerine “uygundur” açıklaması eklenir. Daha sonraki süreçte beyanname tahakkuk servisine gelir. Beyan edilen kıymete, ürünlerin Gümrük Tarife Cetveli’nde belirtilen oran uygulanarak Gümrük Vergisi hesaplanmış olur (Selen, 2020: 214-215).

Hesaplaması yapılan vergi miktarının, gümrük vergileri tahakkukunu izleme defterine ya da bilgisayara kaydı gerçekleştirilir. Bu süreçle ilgili olarak Gümrük Kanunu’nun 195/1. Maddesi’nde; *“Gümrük idaresi tarafından gerekli bilgiler kullanılarak tahakkuk ettirilen gümrük vergileri, Gümrük Vergileri Tahakkukunu İzleme Defterine veya bilgisayara kaydedilir. Bilgisayara kayıt halinde, bilgisayar çıktıları Gümrük Vergileri Tahakkukunu İzleme Defteri yerine geçer.”* yer alan açıklamalara göre, tahakkuk ettirilen gümrük vergilerinin sonrasında hangi işleme tabi tutulacağı hüküm altına alınmıştır. Böylece gümrük vergilerinin tarh süreci tamamlanmış olur. Gümrük Kanunu’nun 197/1. Maddesi’ne göre ise; *“Gümrük*

vergileri, tahakkukundan hemen sonra yükümlüye tebliğ edilir.” şeklinde ifade edilmiştir.

Gümrük Kanunu’nun 197. Maddesi’ndeki ifadeye göre, ilk olarak tahakkuk işleminin gerçekleştirileceği ve sonrasında yapılan bu işlemin yükümlüye tebliğ edileceği şeklinde bir yargıya varılabilir. Bu durum, Gümrük Vergisi’nin özelliğinden kaynaklanmaktadır. Gümrük Mevzuatı’nda “vergi tahakkuku” kavramı, başka vergilerde olduğu gibi verginin ödenmesi icap eden aşamaya gelmesi anlamına gelmemektedir. Verginin tarhı (hesaplanması) anlamında kullanılmaktadır. Böylece Gümrük Kanunu’nda, verginin tahakkuku (verginin hesaplanması anlamında), verginin tebliği ve verginin tahsili olmak üzere üç aşamada değerlendirilebilir (Yüce ve Çelikkaya, 2016: 83).

Gümrük vergilerinin tarhiyatı gerçekleştirilirken iki esas kriter dikkate alınmaktadır. Bunlar, gümrük vergilerinin hesaplanmasında önem arz eden “eşyanın menşei” ve vergi oranının uygulanacağı matrahı belirten “kıymet tespiti” şeklinde ifade edilir. Menşe kavramı, eşyanın ekonomik olarak geldiği ülkeyi ya da uyruğunu ifade etmektedir (Yeşilova, 2017: 47). Eşyanın menşei kavramı, birden çok amaç için kullanılmaktadır. Hem ithalatla ilgili gümrük vergilerinin hesaplanması sürecinde, hem de kota ve anti-damping ve bunlara benzer araçların uygulanmasının takibi çerçevesinde dış ticaretin kontrol edilebilmesi maksadıyla kullanılmaktadır (Bozkurt, 2011: 149). Eşyanın menşeinin değişmesine bağlı olarak, uygulanacak verginin de değişebileceğini düşünürsek doğru menşe tespiti oldukça önem arz eder. Eşyanın gümrük kıymetinin tespiti zahmetli ve karışık bir süreçtir. Gümrük kıymeti, Gümrük Kanunu’nun 23. ve 31. Maddeleri arasında belirtilir ve ilgili hükümler dikkate alınarak eşyanın menşei tespit edilir. Gümrük kıymetinin saptanması, uluslararası anlaşmalar ve kanunlar ekseninde gerçekleştirilir. Buna göre gümrük kıymetinin tespitine ilişkin Gümrük Kanunu’ndaki hükmün kaynağını, Dünya Ticaret Örgütü kapsamında hayata geçirilen anlaşmalar oluşturur (Yeşilova, 2017: 59). Gümrük Vergisi’nin matrahı “satış bedeli yöntemine” uygun olarak tespit edilir. Eşyanın satış bedelinin tespitinin yapılamadığı durumlarda ise, Gümrük Yönetmeliği’nin 37. ve 44. Maddeleri arasında yer alan değer tespit yöntemleri hiyerarşik biçimde kullanılır.

Tarh işleminin sonucunda yükümlüye tebliğ edileceği açıktır. Tebliğ ile ilgili olarak, Gümrük Kanunu tebliğin standartlarını belirlemiştir. Yükümlü olanlar

tarafından gümrük beyannamesinde gösterilen vergi miktarı ile gümrük idaresi tarafından hesaplanan vergi miktarının eşit olması durumunda, gümrük idarelerinin eşyayı yükümlüye teslim etmesi, gümrük vergilerinin yükümlüye tebliğ edilmesi şeklinde değerlendirilir (G.K., m: 197/3).

Anlaşılabacağı üzere, Gümrük Vergisi'nde tebliğ işlemi diğer vergilere göre bazı özellikler göstermektedir. Gümrük Vergisi'nde tahakkuk fişi ya da tebliğ varakası türünde belgeler kullanılmadığından dolayı hesaplanan vergi, gümrük beyannamesi üzerinden mükellefe tebliğ edilmiş sayılır (Yüce ve Çelikkaya, 2016: 83).

1.2.2.2. Gümrük Vergilerinin Tahakkuku

Verginin tahakkuku, tarh ve tebliğ edilen bir verginin ödenmesi gereken safhaya gelmesidir (V.U.K., m: 22). Gelirin elde edilmesi açısından tahakkuk, gelirin mahiyeti ve tutarınca kesinleşmesine işaret eder ve gelirin ödenmesi söz konusu olan aşamaya girmesi veya sahibi tarafından talep edilebilir duruma gelmesi anlamını vermektedir (Taşkın, 2018: 213).

Gümrük vergilerinin vergilendirmesinde, Vergi Usul Kanunu'nda olduğu gibi tarh ve tahakkuk aşamaları birbirinden farklı süreçler şeklinde değerlendirilmemelidir. Gümrük Kanunu'nda söz konusu bu iki vergilendirme aşaması, daha iç içe girmiş iki kavram olarak düşünülebilir. Ayrıca Gümrük Kanunu'nda tarh ifadesine değinilmemiş ve tarh kavramı ile ilgili bir düzenleme söz konusu değildir. Verginin tahakkuku ve ek tahakkuku konuları ise kanunda ifade edilmiştir (Gültekin, 2019: 73).

Gümrük vergileri, gümrük idaresi tarafından ilgili gümrük müdürlüklerince tahakkuk edilir. Buradaki tahakkuk kavramı ile ifade edilmek istenen durum, ödenmesi gereken gümrük vergilerinin idarece hesaplanması kısaca verginin tarhından bahsedilmektedir. Tam bu noktada ek olarak, gümrük vergileri ile akla gelen yalnızca Gümrük Vergisi'nin kendisi olmamalı, aynı zamanda Katma Değer Vergisi (KDV), Özel Tüketim Vergisi (ÖTV) ve Toplu Konut Fonu olmak üzere eşyanın ithali sebebiyle gümrük idaresince tahsil edilen vergi, resim, fon ve ek mükellefiyetlerin tamamı anlaşılmalıdır. Gümrük vergilendirme sürecini kısaca ifade edecek olursak, gümrük sorumluluk alanında bulunan eşya, resmen (fiilen) ithalatı gerçekleştirilene kadar gümrük idaresinin gözetimi altında kalır. Eşya ile ilgili tasarrufta bulunacak

kişiler, “Serbest Dolaşıma Giriş Beyannamesi”ni beyan ederler. Bu beyanname verginin tahakkukuna esas teşkil eder. Beyan şekilleri, sözlü olarak, yazılı olarak veya bilgisayar veri işleme tekniği yoluyla yapılabilir. Asıl olan bilgisayar veri işleme yöntemidir. Beyanname tescil edildikten sonra eşyanın beyannameye uygun olup olmadığını anlamak için, gümrük idaresi beyannameyi inceleyebilir ve gerekli ek belgeleri yükümlüden talep edebilir. Ardından gerekli görülmesi halinde eşya ile ilgili muayene de gerçekleştirilebilir. Tüm bu kontroller tamamlanıp gereken şartlar sağlandıktan sonra ise, gümrük vergileri tahakkuk eder ve ardından yükümlüye bildirilir (Öner, 2020: 354-355).

Gümrük Vergisi’nin yükümlüsü vasıtasıyla, gümrük beyannamesinde ifade edilen vergi miktarı ile gümrük idaresinin hesapladığı vergi miktarı eşit ise tahakkuk işlemi gerçekleşir. Kısacası vergi artık ödenecek aşamaya gelmiş olur. Bu noktadan itibaren, Gümrük Vergisi’nin yükümlüsü beyanname üzerinde düzenleme yapamaz. Yalnızca eşyanın muayenesinden önce, türü ve özelliği değiştirilmeksizin, eşyanın miktarı revize edilebilir. Bunun nedeni ise, eşyanın türünün ya da özelliğinin değiştirilmesinin doğrudan tarifede bir değişikliğe yol açacak olmasından dolayıdır (Selen, 2020: 242).

Gerçekleştirilen kontroller neticesinde, verginin eksik tahsil edildiğinin ya da hiç tahsil edilmediğinin tespiti söz konusu olursa, ilgili eksiklik gümrük yükümlüsüne tebliğ edilir. Gümrük vergilerine ilişkin yükümlüye tebliğ edilen bu durumda ise zaman aşımı süresi vardır. İkmalen ve resen tarhiyatlarda tahakkuk zaman aşımı üç yıl olarak belirlenmiştir. Elbette ki bu süre zarfında yükümlülerin dava açması halinde ise, üç yıllık zaman aşımı süresi durur.

Gümrük beyan sahibi olan yükümlünün yanlış beyanda bulunması neticesinde, hiç alınmadığı ya da eksik alındığı tespit edilen gümrük vergilerine, gümrük yükümlülüğünün başladığı tarihle vergilerin kesinleştiği tarih arasındaki zaman için 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun hükümleri kapsamında tespit edilen gecikme zammı oranında faiz uygulanır. Eğer gümrük vergilerinin kesinleşmesinden önce yükümlü tarafından ödenmek istenmesi gibi bir durum söz konusu olursa faiz, ödeme tarihine kadar hesaplanarak vergilerle beraber tahsil edilir (G.K., m: 193/3).

Ticaret Bakanlığı'nın yayımladığı, 21.01.2014 tarihli ve 28889 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmış olan 2 Seri No'lu Gümrük Genel Tebliği'nin "*Tahakkukun Yapılması*" başlıklı 4. Maddesi'nde, ek tahakkuk işleminin hangi durumlarda yapılacağı ve hangi durumlarda ek tahakkuk işleminin yapılmayacağı hüküm altına alınmıştır. Buna göre:

- Gerçekleştirilen kontroller ve denetlemeler sonucunda hiç alınmamış olduğu ya da eksik tahsil edildiği fark edilen gümrük vergileri için ek tahakkuk işlemleri, zamanaşımı süreleri göz önünde bulundurularak gerçekleştirilir.

- Ek tahakkuka esas alacak aslının, 6183 sayılı Kanun'da belirtilen miktarın altında kalması durumunda ek tahakkuk gerçekleştirilmez ve vergi aslına bağlı olarak ceza kararı da düzenlenmez.

- Şartlı muafiyet rejimlerine girişte ya da nihai kullanım izni çerçevesinde, tahakkuku yapılan ve teminata bağlanan gümrük vergileri ile ilgili olarak, söz konusu rejim hükümlerinin ihlal edilmesi durumunda, alacak aslına ilişkin ayrıca tahakkuk gerçekleştirilmez.

Ek tahakkuk işleminin standartlarını, gümrük idaresinin aldığı kararlar belirler. Gümrük Yönetmeliği'nde de bu hususlarla ilgili hükümlere yer verilmiştir. Verginin konusu ve yükümlüsü ile gümrük idaresinin aynı olması durumunda, aralarında maddi ya da hukuki açıdan bağıllık olması koşuluyla, birden fazla işlem ya da beyanname ile ilgili gümrük vergileri ve para cezalarına tek tahakkuk ve ceza kararı düzenlemesi gerçekleştirilebilir (G.Y., m: 490/3).

Aşağıdaki tabloda, verileri Ticaret Bakanlığı'nın Faaliyet Raporları'ndan alınmış olan 2018-2020 yılları arasında ek tahakkuk ve buna bağlı ceza miktarları belirtilmiştir.

Tablo 2: 2018-2020 Yılları Arasında İkincil Kontrol Sonuçları

Yıl	Ek Tahakkuk Tutarı (TL)	Ceza Tutarı (TL)	Toplam (TL)
2020	225.141.235	598.106.563	823.247.798
2019	157.689.261	504.635.345	662.324.606
2018	160.841.330	570.944.034	731.785.364

Kaynak: Ticaret Bakanlığı 2020 Faaliyet Raporu, 2021: 127.

Ticaret Bakanlığı 2019 Faaliyet Raporu, 2020: 96.

Ticaret Bakanlığı 2018 Faaliyet Raporu, 2020: 82.

1.2.2.3. Gümrük Vergilerinin Tebliği

Gümrük vergileri, tahakkuk işleminin hemen ardından yükümlüye tebliğ edilir (G.K., m: 197/1). Daha öncede ifade edildiği gibi, Gümrük Kanunu ile Vergi Usul Kanunu birbirinden tebliğ ve tahakkuk işlemlerinin sırası yönüyle farklılık içermektedir. Vergi Usul Kanunu’nda tahakkuk işleminin verginin tebliğinden sonra gerçekleştiği ifade edilir. Ancak Gümrük Kanunu’nda verginin tahakkukundan sonra tebliğ edildiği belirtilir.

Gümrük vergileri, Vergi Usul Kanunu’nun dışında tutulduğundan dolayı, Vergi Usul Kanunu’nun tebliğ işlemi hükümleri, gümrük vergileri için uygulanmamaktadır. Gümrük vergilerinde tebliğler genel kanun niteliğinde olan, 19.02.1959 tarihli ve 10139 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmış olan, 7201 sayılı Tebligat Kanunu hükümlerine göre uygulanır. Tebligat Kanunu’nda, gümrük vergilerinin tebliği ile ilgili yükümlülerin, çoğunlukla gümrükte mevcut bulundukları düşünülerek tebligatın hali hazırda mevcut bulunan yükümlülere memur tarafından yapılması şeklinin getirildiğini ifade edilir (Şahin, 2019: 58). Nitekim yapılan açıklamalarla ilgili olarak 7201 sayılı Tebligat Kanunu’nun 48. Maddesi’nde; *“Gümrük ve inhisar işlerinde, kendi kanunlarının imkân verdiği hallerde muamelenin cereyan ettiği yerde hazır bulunan alakalıya tebligat memuru vasıtasıyla yapılır.”* şeklinde gümrük işlemlerinde tebligatın işleyiş şekli açıkça ifade edilmiştir.

Tebliğat Kanunu konuya bu şekilde açıklık getirse de uygulamada durum biraz daha farklıdır. Gümrük yükümlüsünün beyanı sonrasında, gümrük idaresince beyanın uygun görülüp onaylanarak verginin tahakkuk etmesi halinde vergi tebliğ edilmemektedirler. Tebliğatın yapılması için, daha sonrasında yapılan kontroller neticesinde ek tahakkuk işleminin gerçekleştirilmesi ya da gümrük beyannamesinin verilmemiş olması gerekir. Daha öncede ifade edildiği gibi, yükümlü vasıtasıyla gümrük beyannamesinde gösterilen vergi miktarıyla, gümrük idaresi tarafından hesaplanan vergi miktarının eşit olması durumunda, gümrük idarelerinin eşyayı yükümlüye teslim etmesi, gümrük vergilerinin yükümlüye tebliğ edilmesi şeklinde değerlendirilir (G.K., m: 197/3). Madde hükmünden de anlaşılacağı üzere, Gümrük Vergisi'nin yükümlüye tebliğ ediliş şekli ile eşyanın teslimi arasındaki ilişki ifade edilmiştir. Ancak şunu da belirtme gerekir, tebliğatın yapılmasının ek tahakkuk işlemleri için anlam ifade ettiği söylenebilir.

Tahakkuk başlığında ifade edildiği üzere, ek tahakkukun zaman aşımı süresi üç yıldır. Dolayısıyla gümrük vergilerinin tebliğatı içinde, bu sürenin söz konusu olduğu söylenebilir. Nitekim Gümrük Kanunu'nun 197/2. Maddesi'nde de açıkça; *“Yapılan denetlemeler sonucunda hiç alınmadığı veya noksan alındığı belirlenen gümrük vergilerine ilişkin tebliğat gümrük yükümlülüğünün doğduğu tarihten itibaren üç yıl içinde yapılır. Şu kadar ki, gümrük yükümlülüğünün doğduğu olayla ilgili olarak dava açılması zaman aşımını durdurur.”* tebliğatın yapılması için gerekli süre hüküm altına alınmıştır.

1.2.2.4. Gümrük Vergilerinin Ödenmesi ve Teminatı

Tahakkuku ve tebliğ işlemleri gerçekleştirildikten sonra Gümrük Vergisi'nin son aşaması olan tahsil aşamasının da farklı şekilleri mevcuttur. Bu aşamada gerçekleştirilecek işlemler neticesinde eşyanın gümrükle ilişkisi sona ermektedir. Eşyanın gümrükle ilişkisinin sona ermesi için, gümrük vergilerinin ödenmesi ya da teminata bağlanması gereklidir.

1.2.2.4.1. Gümrük Vergilerinin Ödenmesi

Gümrük vergilerinin ödenmesi işlemi, Vergi Usul Kanunu'na göre temelde bir takım farklılıkları içerir. Gümrük vergilerinin, ödenme zamanı tahakkuk ve tebliğ işlemlerinin gidişatına göre değişmektedir. Eğer tahakkuk işlemi neticesinde yükümlü tarafından yapılan beyan ile gümrük idaresinin hesapladığı vergi tutarı birbirine uyuyorsa yani arada fark yok ise, o anda gümrük yükümlüsüne tebliğ işlemi gerçekleştirilir. Bu da gümrük vergilerinin ödenebileceği anlamına gelir. Nitekim ithal edilen bir eşyanın gümrük gözetiminde kalmasının çeşitli maliyetlere neden olacağı düşünülürse, yükümlü gümrük vergilerini ödeyip eşyayı bir an önce gümrükten çıkartmak isteyecektir. Bununla birlikte Gümrük Kanunu'nun 46/2. Maddesi'nde, gümrüğe teşrif eden eşya ile gümrükçe onaylanmış bir işlem ve bu işlemle ilgili süreçlerin sonuçlandırılması için bir süre sınırı da belirtilmiştir. Şöyle ki;

Özet beyan kapsamındaki eşyaya, gümrükçe onaylanmış bir işlem veya kullanım belirlenerek, buna ilişkin işlemler;

a) Denizyolu ile gelen eşya için, özet beyan verildiği tarihten itibaren kırk beş gün,

b) Diğer bir yolla gelen eşya için, özet beyanın verildiği tarihten itibaren yirmi gün, içinde tamamlanır.

şeklinde ifade edilerek, gümrük gözetimine girdiği andan itibaren ilgili Kanun'da belirtilen süreler çerçevesinde beyan işlemlerinin gerçekleştirilmesi gerekir. Belirtilen süreler içerisinde gümrük vergileri ödenmez ise ya da teminata bağlanmaz ise, eşyanın tasfiye süreci başlatılır.

Gümrük vergileri Türk Lirası cinsinden ödenir. Söz konusu ödeme, 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'da öngörülen usullere göre gerçekleştirilir (G.K., m: 200/1). Belirtilen süreler içerisinde ödenmeyen kesinleşmiş gümrük vergileri ile ilgili olarak, 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun hükümleri uygulanır (G.K., m: 201). 28.07.1953 tarihli 8469 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmış olan, 21.07.1953 kabul tarihli 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun (AATUHK)'un 37. Maddesine göre;

Amme alacakları hususi kanunlarında belli edilen zamanlarda ödenir. Hususi kanunlarında ödeme zamanı tespit edilmemiş amme alacakları Maliye Vekaleti'nce belirtilecek usule göre yapılacak tebliğden itibaren bir ay içinde ödenir. Bu ödeme müddetinin son günü amme alacağının vadesi günüdür. Amme borçlusu isterse borcunu belli zamanlardan önce ödeyebilir.

şeklinde ödeme süresi belirtilmiştir.

Yapılan kontrol ve denetlemeler neticesinde hiç alınmadığı veya eksik alındığı tespit edilen gümrük vergileri ile işlemleri daha sonra yapılmak üzere teslim edilen eşyaya ilişkin gümrük vergilerinin, yükümlüye tebliğ edildiği tarihten itibaren on beş gün içinde ödenmesi zorunludur (G.K., m: 198/1). Hatırlatmak gerekirse yukarıda da ifade edildiği gibi, yükümlünün beyanı ile gümrük idaresince yapılan kontroller neticesinde tahakkuk eden vergiler için bir süre belirtilmemiştir. Ancak 6183 sayılı AATUHK’da bu sürenin 1 ay olduğu hüküm altına alınmıştır (Şahin, 2019: 60).

Gümrük vergileri için tahakkuk ve tahsil zamanaşımı süreleri söz konusudur. Tahakkuk zamanaşımının süresi, hiç tahakkuk etmemiş vergilerin kesinleştirildiği süreyi ifade eder. Gümrük vergilerinde tahakkuk zamanaşımı süresi, yükümlülüğün doğduğu tarihten itibaren üç yıl olarak belirlenmiştir. Tahakkuk etmiş olan vergilerin tahsil edileceği süreyi tanımlayan tahsil zamanaşımı süresi ise, 6183 sayılı AATUHK’na göre beş yıl olarak belirtilmiştir (Selen, 2020: 244).

1.2.2.4.2. Gümrük Vergilerinin Teminatı

Teminat, bir hakkı güvenceye ya da garantiye almak anlamında kullanılır. Teminat aynı (eşya veya mal) ve şahsi (bireysel) olarak verilebilmektedir (Gerçek, 2013: 21). Gümrük işlemleri kapsamında teminat, eşyanın gümrük vergilerine ve idari para cezalarına karşılık alınmaktadır (Gültekin, 2019: 78). Gümrük Yönetmeliği’nin 495. Maddesi’nde teminat olarak kabul edilen değerler sıralanmıştır. Gümrük işlemleri esnasında teminat alınmasına ihtiyaç duyulan durumlarda (G.Y., m: 495);

a) Tedavülde bulunan nakit Türk Lirası (TL),

b) Bankalarca verilen süresiz teminat mektupları,

c) Hazine ve Maliye Bakanlığı’nca ihraç edilen Devlet İç Borçlanma Senetleri ya da bu senetler yerine düzenlenen belgeler (Nominal bedele faiz dâhil edilerek ihraç edilmiş ise bu işlemlerde anaparaya tekabül eden satış değerleri esas alınır.),

ç) Hükümet tarafından belli edilecek Millî Esham ve Tahvilât (Bu Esham ve Tahvilât, teminatın kabul edilmesine en yakın borsa cetvelleri üzerinden %15 noksanıyla değerlendirilir.),

d) İlgililer ya da ilgililer lehine üçüncü şahıslar tarafından gösterilen ve alacaklı amme idarelerince haciz varakalarına müsteniden haczedilen menkul ve gayrimenkul eşya,

e) Genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerinin, belediyelerin, sermayesinin tamamı devlete ait olan kamu iktisadî teşebbüslerinin ve Türkiye’deki yabancı misyon şeflerinin verecekleri garanti mektupları,

f) Merkez Bankası tarafından kabul edilen ve Merkez Bankası’nın belirlediği döviz kuru üzerinden hesaplanan dövizler, teminat olarak idarece kabul edilir.

Teminat olarak verilmesi gereken tutar ve teminatın kimler tarafından verileceği, ayrıca Gümrük Kanunu’nda da ifade edilmiştir. Gümrük mevzuatı uyarınca, gümrük idarelerinin gümrük vergilerinin ve diğer amme alacaklarının ödenmesini sağlamak için bir teminat verilmesini gerekli görmeleri durumunda, bu teminat söz konusu vergiler tutarının % 20 fazlasıyla yükümlü ya da yükümlü olması muhtemel kişi tarafından verilir (G.K., m: 202/1). Ayrıca, gümrük idareleri, teminat vermesi istenen kişinin yerine başka bir kişinin de teminat vermesini kabul edebilir (G.K., m: 202/2). Gümrük vergileri için kabul edilecek teminatlarla bunların değerlendirilmesi 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun hükümlerine göre yapılır. Yabancı paraların T.C. Merkez Bankası (MB) efektif alış kuru üzerinden hesaplanan değeri üzerinden teminat olarak kabulüne ise Bakanlık yetkilidir (G.K., m: 205). Dolayısıyla teminat olarak kabul edilecek değerlerin 6183 sayılı AATUHK’na göre tespit edileceği ifade edilmiştir.

Gümrük Kanunu’nun 206/2. Maddesi’nde ise, teminatın alınmasını gerekli kılan gümrük yükümlülüğü son bulduğunda ise teminat çözülür, ifadesiyle teminatın kalkmasının şartı ifade edilmiştir.

Gümrük Yönetmeliği’nin 493-498. Maddeleri ile, Gümrük Kanunu’nun 202-207. Maddeleri’nde yer alan hükümler incelendiğinde, teminat ile ilgili olarak üç farklı türünden bahsedilmektedir. Bunlar; toplu teminat, götürü teminat ve indirimli teminat şeklinde niteliklerine göre isimlendirilmiştir.

1.2.2.4.2.1. Toplu Teminat

Toplu teminata ilişkin hükümler Gümrük Yönetmeliği'nde açıklanmıştır. Toplu teminat uygulamasında, bir kişinin bir gümrük idaresine her türlü gümrük işlemleri ile ilgili vermiş olduğu teminat, o kişinin o gümrük idaresindeki Transit Rejimi hariç bütün gümrük işlemleri için kullanılır. Takip edilebilir olması halinde söz konusu teminat diğer gümrük idarelerinde de geçerli olmaktadır. Toplu teminatın takibi, Bakanlıkça belirlenen hükümlere uygun olarak elektronik ortamda kayda alınan veriler üzerinden gerçekleştirilir (G.Y., m: 493).

1.2.2.4.2.2. Götürü Teminat

Götürü teminat uygulamasında, gümrük yükümlülüğü gerektiren ya da gerektirebilecek birden fazla işlem için Bakanlık tarafından belirlenecek koşulları taşıyanların talepleri üzerine, gümrükçe onaylanmış işlem ya da kullanımlardan her biri için ayrı ayrı teminat verilmesi yerine, Transit Rejimi hariç tüm işlemleri kapsayacak bir teminat verilebilir. Götürü teminat uygulamasından; yetkilendirilmiş yükümlü sertifikasına ya da onaylanmış kişi statü belgesine sahip yükümlüler ve antrepo işleticileri faydalanabilir. Götürü teminat, 4760 sayılı Özel Tüketim Vergisi Kanunu'nda yer alan bazı eşyalara ilişkin kamu alacakları hariç, eşyanın gümrükçe onaylanmış işlem ya da kullanıma tabi tutulmasına ilişkin tüm kamu alacakları için geçerlidir. Götürü teminat sisteminden faydalanabilme şartları ve sistemin işleyişi ile ilgili usul ve esaslar Bakanlık tarafından belirlenir (G.Y., m: 493).

Götürü teminat sisteminden faydalanmak için verilecek teminat miktarı, bir önceki yılda gümrük işlemleri sebebiyle teminat konusu olan toplam değer in %10'udur. Ancak, teminatın Dâhilde İşleme Rejimi kapsamındaki eşyayı da içermesi durumunda 250.000 Euro, Dâhilde İşleme Rejimi dışındaki gümrük işlemleri kapsamı durumunda ise 75.000 Euro'dan az olamaz. Teminatın 2.000.000 Euro'yu aşmayan tutarda verilmesi de söz konusu olabilir. Teminat ifade edilen bu bedeller karşılığı TL cinsinden de verilebilir. Götürü teminat miktarı, yıllık olarak Bakanlık tarafından belirlenmektedir (G.Y., m: 494).

1.2.2.4.2.3. İndirimli Teminat

İndirimli teminat, bazı mükelleflere önceden belirlenen şartlar çerçevesinde tanınan bir hak niteliğindedir. Esas itibarıyla ihracatı ya da bir takım faaliyetleri teşvik etmek amacıyla uygulanır (Veske'den aktaran Gerçek, 2013: 42). İndirimli teminat sistemi, gümrük kanunlarında ödenmesi söz konusu olan kamu borçlarının bir bölümünün teminat olarak verilmesi şeklindedir. Aynı işleyiş şekli vergi kanunları için de geçerlidir (Gerçek, 2013: 42).

1.2.3. Gümrük Vergilerinde Matrahın Türüne Göre Vergilendirme

Matrahın türüne ya da verginin tarife şekline göre gümrük vergileri incelendiği zaman, temelde üç farklı şekilde vergilendirmenin uygulandığı ifade edilir. Bunlar; Ad valorem (Değer Esaslı) Gümrük Vergilendirmesi, Spesifik (Miktar Esaslı) Gümrük Vergilendirmesi ve Karma Gümrük Vergilendirmesi olarak tasnif edilir. Bu kısımda ifade edilen üç farklı vergilendirme şekli incelenecektir.

1.2.3.1. Ad Valorem (Değer Esaslı) Gümrük Vergilendirmesi

Ad valorem gümrük vergilendirmesi, söz konusu eşyanın değeri üzerinden tespit edilen vergi oranının uygulanması şeklinde bir vergilendirme yöntemidir. Eşyanın değeri olarak tabir edilen kavram, gümrüklenmiş değer olarak Gümrük Kanunu'nun 3/26. Maddesi'nde; *“Gümrüklenmiş değer”* deyimi, *Uluslararası Kıymet Sözleşmesi'ne göre belirlenecek; ithal eşyası için eşyanın CIF kıymeti ile gümrük vergileri toplamını, ihraç eşyası için FOB kıymeti ile gümrük vergilerinin toplamını; ifade eder*” şeklinde belirtilmiştir.

Eşyanın ithalatında, CIF (Cost Insurance Freight) olarak ifade edilen kavram, eşyanın gümrük kıymeti üzerine, sigorta, navlun ve ayrıca varsa eğer nakliye ücretinin ilave edilmesi neticesinde elde edilir (https://sezaikaya.com/post/cif-bedel-gumruk-kiymeti-midir_37). Eşyanın ihracatı için kullanılan teslim şekli olan FOB (Free On Board) ise, ihracatçı konumunda bulunan satıcı firma, yükü, alıcı pozisyonunda bulunan ithalatçının talebi üzerine istenilen tarih aralığında ve yine alıcı yani

ithalatçının talebi doğrultusunda limanda, gemiye yükleme işlemini de içine alacak şekilde teslim edilmesidir. FOB fiyatı hesaplanmasına, ihracatçı konumunda olan firma bazı masraflar ve kar paylarını ekleyerek FOB fiyatını tespit eder. Buna göre FOB fiyat hesabı şöyle yapılır: Ürün maliyetine; kar payı, paketleme, yükleme, iç nakliye, liman masrafları ve gümrük masrafları eklenerek FOB fiyatı ortaya çıkartılır (<https://www.ihracat.co/p/fob-free-on-board-teslim-sekli.html>). FOB'un bir başka ifade ile anlamı, eşyanın tedarikini sağlayanın, ürünün nakliyesinin gerçekleştirileceği geminin (ya da diğer nakliye araçlarının) güvertesine taşınıncaya kadar olan sorumluluğunu kapsar.

Türkiye'nin kabul etmiş olduğu tarife sistemi, kural olarak Ad valorem (Değer Esaslı) Vergilendirme Sistemi'dir. Nadiren de olsa bazen Spesifik (Miktar Esaslı) Vergilendirme Sistemi uygulanabilmektedir (Çelik'ten aktaran Gök, 2018: 65). Ad valorem gümrük vergilendirme şeklinde matrahın belirlenmesi için önemli olan unsur, eşyanın değeri ve gümrük tarife cetvelinde bulunduğu sınıfıdır.

1.2.3.2. Spesifik (Miktar Esaslı) Gümrük Vergilendirmesi

Spesifik vergilendirme, eşyanın adet sayısı, ağırlığı, alkol düzeyi, yüzölçümü, içerisinde yer alan bileşenlerinin miktarı şeklinde fiziki ve teknik özellikler temel alınarak hesaplanır. Gümrük Vergisi hesaplanırken söz konusu eşyalarla ilgili hükümler ise, Gümrük Kanunu'nun 32. Maddesi'nde detaylı bir biçimde yer almaktadır.

Bu vergilendirme şeklinde eşyanın kıymetine ya da sınıfa göre bir değerlendirme yapılmadığı için, Ad valorem vergilendirmeye göre daha adil olduğu söylenebilir. Aynı zamanda hesaplama şeklinin daha basit ve değerlerin daha objektif unsurlar üzerinden yapılması dolayısıyla, Spesifik vergilendirme yönteminde verginin bulunması daha kolaydır. Söz konusu vergilendirme şekli, eşyanın bedeli üzerinden hesaplanmadığı için, enflasyon veya deflasyon dönemlerinde vergi gelirleri üzerinde herhangi bir değişikliğe yol açmayacaktır. Spesifik vergilendirme ile Ad valorem vergilendirme arasında hangi yöntemin daha avantajlı olduğu, içinde bulunulan konjoktüre göre değişebileceği için, tartışmalı bir konudur.

1.2.3.3. Karma Gümrük Vergilendirmesi

Karma gümrük vergilendirmesinde, yukarıda ifade edilen iki tarife yapısının birlikte uygulanması söz konusudur. Karma gümrük vergilendirmesi, hammaddesi vergilendirilmiş mamul mallar için uygulanmaktadır. Böylelikle hammadde sanayisinde vergi ile sağlanan korumanın bu şekilde dengelenmeye çalışıldığı ifade edilebilir (Dölek'ten aktaran Gök, 2018: 65).

1.2.4. Dış Ticaretten Alınan Vergiler ve Ek Mali Yükler

Gümrük vergilerinin tahsil edilmesinin pek çok sebebi vardır. Bunlar, devlet bütçesine gelir sağlamak, ithalata getirilen vergiler neticesinde iç piyasayı yabancı mallara karşı korumak vb. nedenler olabilir. Özellikle de bu tarz vergi uygulamaları, gelişmekte olan ülkelerde sık rastlanan politikalardır. İthalattan dolayı tahsil edilen pek çok vergiler, fonlar ve ek mali yükler söz konusu iken, ihracat için tam olarak aynı durum geçerli değildir. Çünkü ihracat işlemleri sürecinde, ithalatta olduğu kadar vergi ve ek mali yükler yoktur. Fakat bununla birlikte ihracat işlemleri aşamasında yine de vergi ve ek mali yük bulunmaktadır.

Aynı zamanda tarihsel süreçte dönemler itibariyle, ihracattan tahsil edilen vergiler olmuştur. Osmanlı Devleti döneminde “Reftiye” adıyla ihracat kapsamında vergi tahsil edilmiştir. Türkiye Cumhuriyeti’nde ise, İkinci Dünya Savaşı zamanında “Toprak Mahsulleri Çıkış Vergisi” adıyla bir vergi toplanmıştır (Kolçak, 2013: 205). Günümüzde ise ihracat işlemleri aşamasında, Telafi Edici Vergi ve Destekleme ve Fiyat İstikrarı Fonu adı altında vergi ve ek mali yük bulunmaktadır. Dolayısıyla hem ithalat, hem ihracat aşamalarında birden çok vergi ve ek mali yükler süreç kapsamında tahsil edilmektedir. Gümrük Kanunu’nda da gerek ithalat vergilerinin tanımında, gerekse de ihracat vergilerinin tanımında, ek mali yüklere de değinilmiştir.

Gümrük vergileri, ilgili mevzuat kapsamında eşyaya uygulanan ithalat vergileri veya ihracat vergilerinin tümü olarak belirtilir. İthalat vergileri ise, eşyanın ithalatı aşamasında ödenecek gümrük vergileri ile diğer eş etkili vergiler ve mali yükler olarak tanımlanır. Ayrıca ihracat vergilerinin tanımında da, ihracat işlemleri aşamasında

gümrük vergileri ile birlikte tahsil edilen eş etkili vergiler ve mali yükler olduğu belirtilmiştir (G.K., m: 3/8-9-10).

Türkiye Cumhuriyeti (T.C.) Anayasası'nın 167. Maddesi'nde, dış ticaretin ülke ekonomisinin çıkarlarına hizmet etmesi amacıyla ithalat, ihracat ve diğer dış ticaret işlemleri üzerine getirilen vergi ve buna benzer mali yükümlülükler haricinde, ek mali yükümlülükler uygulamaya ve bunları kaldırmaya kanunen Cumhurbaşkanı'na yetki verildiği hüküm altına alınmıştır. Cumhurbaşkanı'na 2976 sayılı Dış Ticaretin Düzenlenmesi Hakkında Kanun vasıtasıyla verilen yetki çerçevesinde, vergi ve buna benzer mali yükümlülükler dışında, ek mali yükler getirme yetkisi tanınmıştır.

Çalışmanın bu başlığı altında, ağırlıklı ithalat olmakla birlikte dış ticaret işlemleri sürecinde hangi vergilerin, fonların, ücretlerin ve diğer kesintilerin tahsil edildiği ve bu işlemlerin hangi mevzuata dayandırıldığı ele alınacaktır.

1.2.4.1. Gümrük Vergisi

Gümrük Vergisi bilhassa, dış ticaretin neticesinde ortaya çıkan vergiler arasında en çok bilinen vergidir. 25.05.1964 tarihli 11711 sayılı Resmi Gazetede yayınlanan 474 sayılı Gümrük Giriş Tarife Cetveli Hakkında Kanun ile birlikte meşrulaştırılmıştır. Mevcut Kanun ile birlikte Cumhurbaşkanı'nın Kanun'da yer verilen vergileri sıfıra indirme ya da %50 'ye çıkartma yetkisi vardır. Cumhurbaşkanı'na verilen bu yetki kapsamında, Cumhurbaşkanı tarafından yayınlanan İthalat Rejim Kararı, İthalat Rejim Kararına Ek Kararlar ve Gümrük Tarife İstatistik Pozisyonu (GTİP) bünyesinde uygulanacak vergi oranları düzenlenir (Şahin, 2019: 109).

Gümrük Vergisi'nin hesaplanması sırasında kullanılacak olan oranların tespit edilmesine ilişkin tarife cetvelleri, her yıl Resmi Gazete'de yayımlanmaktadır. Türkiye'ye ithal edilecek eşyaların Gümrük Vergisi oranları, İthalat Rejim Kararı'nın eki olarak yayınlanan, Gümrük Tarife İstatistik Pozisyonu (GTİP) cetvellerinde (Sayı: I, II, II-A, III, IV, V ve VI) bulunmaktadır. Hem ithalatçılar hem de ihracatçılar tüm yıl boyunca gerçekleştirdikleri ticari faaliyetleri için, hangi oranda ya da miktarlarda vergi ödeyeceklerini bu cetveller yardımıyla tespit etmektedirler. GTİP cetvellerinde Gümrük Vergisi oranları, eşya ve madde politikaları ile tarafı olduğumuz tercihli

ticaret anlaşması gerçekleştirdiğimiz ülkeler kriter alınarak bu ekseninde belirlenmiştir (Selen, 2020: 155).

1.2.4.2. İlave Gümrük Vergisi

İlave Gümrük Vergisi dış ticaret kapsamında, tarife dışı önlem ve fark giderici bir vergi olarak nitelendirilebilir. İlave Gümrük Vergisi çerçevesinde, yerli üretim ürünleri bir takım ekstra önlemler kapsamında ithal ürünlere karşı muhafaza etme amacı söz konusudur. Kısacası İlave Gümrük Vergisi, ithalatın negatif bir takım etkilerinden korunması istenen iç piyasadaki sektörlerin ürünlerini, istenilen fiyat düzeyine getirilinceye kadar, ithal ürünlerden ilave olarak tahsil edilecek bir vergi ve bir dış ticaret politikası aracı olarak değerlendirilebilir (<http://www.lojiblog.com/ilave-gumruk-vergileri/>).

25.05.1964 tarihli 11711 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmış olan, 14.05.1964 kabul tarihli 474 sayılı Gümrük Giriş Tarife Cetveli Hakkında Kanun’un 2. Maddesi’nde yukarıda da belirtildiği gibi;

Cumhurbaşkanı, bu Kanunun eki Gümrük Giriş Tarife Cetveli’nde yer alan eşyaların Gümrük Vergisi had ve nispetlerini 50’ye kadar yükseltebilir, sıfıra kadar indirebilir veya bu Cetveldeki had ve nispetleri %50’sine kadar artırabilir. Cumhurbaşkanı ayrıca, tarifedeki notlarda gerekli değişiklikleri yapmaya, bu değişikliklerin uygulanmasına ilişkin usul ve esasları belirlemeye de yetkilidir.

İfadesi ile bu noktada İlave Gümrük Vergisi’nin sınırları belirlenmiş ve bu sınırların belirlenmesinde yetkilinin Cumhurbaşkanı olduğu ifade edilmiştir.

İlave Gümrük Vergisi ilk olarak, 15.09.2011 tarihinde 28055 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmış olan, 2011/2203 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı çerçevesinde tekstil ve hazır giyim ürünlerine uygulanmıştır. Sonraki yıllarda da bu uygulama bazı dönemlerde devam etmiştir. Ancak İlave Gümrük Vergisi, ithalatı yapan ülkenin her zaman kendi inisiyatifine göre şekillenmemektedir. İlave Gümrük Vergisi’nde bir takım muafiyetler söz konusudur. Çünkü ticari anlaşmalara taraf olan ülkelerin o ülke menşeli ürünlerine bu vergi uygulanmamaktadır. Vergi muafiyeti kapsamında değerlendirilen durumlar şunlardır (<http://www.lojiblog.com/ilave-gumruk-vergileri/>);

- Doğrudan Avrupa Birliği'nden A.TR (Admission Temporaire Roulette) Belgesi* ve Menşe Şahadetnamesi* ile getirilmesi durumunda,
 - Avrupa Serbest Ticaret Birliği (European Free Trade Association-EFTA)* ülkelerinden EUR 1 Belgesi* veya Fatura Beyanı ile ürün ithal edilmesi durumunda,
 - Serbest Ticaret Anlaşması ülkelerinden EUR 1 veya Fatura Beyanı ile ürünlerin ithal edilmesi durumunda,
- İlave Gümrük Vergisi uygulanmamaktadır.

1.2.4.3. Özel Tüketim Vergisi

Özel Tüketim Vergisi, 12.06.2002 tarihli ve 24783 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmış olan, 06.06.2002 tarihinde kabul edilen 4760 sayılı Özel Tüketim Vergisi Kanunu (ÖTVK)'nın çıkartılması neticesinde yasal bir zemine oturmuştur. Özel Tüketim Vergisi (ÖTV)'nin, Katma Değer Vergisi (KDV)'ne göre en önemli farklarından birisi, bir defaya mahsus tahsil edilmesidir. Oysa KDV, üretimin her

* A.TR Dolaşım Belgesi: “A.TR belgesi Avrupa Topluluğu ile Türkiye arasındaki Serbest Ticaret Anlaşmasına istinaden, Avrupa Topluluğu'na dâhil, A bendinde listesi verilen ülkelerle aramızdaki ticarete, serbest dolaşımda bulunan eşya (Türkiye veya topluluk menşeli olan veya üçüncü ülke menşeli olup Türkiye veya toplulukta ithal işlemleri tamamlanmış, gerekli gümrük vergisi, eş etkili vergi ve resimleri tahsil edilmiş, bu vergi ve resimleri tam veya kısmi bir iadedden yararlanmamış eşya) için, ihracatçı firma tarafından düzenlenen belgedir. Avrupa Topluluğu ülkelerine sanayi ürünü ve işlenmiş tarım ürünleri ihracatı için kullanılır. İhracatçı firmanın bağlı bulunduğu Ticaret veya Sanayi Odası tarafından tasdiklenip, Gümrük İdaresince vize edilir.” (<https://www.oaib.org.tr/tr/bilgi-merkezi-ihracat-belgeleri-dolasim-ve-mense-belgeleri-atr-dolasim-sertifikasi.html>).

* Menşe Şahadetnamesi: “Menşe şahadetnamesi, ürünün teşhis edilmesini sağlamak üzere gerekli tüm ayrıntıları taşır. Menşe şahadetnamesinde; eşyayı gönderenin adı ve soyadı, Türkiye'deki alıcısının adı ve soyadı, kapların marka, numara ve sayıları, eşyanın cinsi, nev'i, daralı ve net ağırlıkları veya diğer ölçüleri, şahadetnameyi veren makamın tasdik şerhi, Menşe şahadetnamesi eşyanın o ülkede gördüğü değişiklik ve işlemlerden ötürü o ülke menşeli addedilerek verilmiş ise bu husustaki etraflı açıklamalar yer alır.” (Turan ve Özel, 2020: 193).

* Avrupa Serbest Ticaret Birliği (EFTA): “Avrupa Ekonomik Topluluğu (AET)'nin kurulması, batı Avrupa ülkelerinin alternatif bir entegrasyon arayışına girmelerine neden oldu. Avrupa genelinde savaş endişesi iş birliğini hızlandırmış, bunun neticesinde AET'nin kurulmasından sonra 1959 yılında bir araya gelen bazı ülkeler 1960 yılında AET'ye kısmen alternatif olarak Avrupa Serbest Ticaret Birliği-EFTA (European Free Trade Association)'yı kurmuşlardır. İngiltere'nin öncülük ettiği bu gurubu kuran ülkeler şunlardır; İngiltere, Avusturya, Norveç, Danimarka, Portekiz, İsveç ve İsviçre'dir.” (Yenipazarlı, 2019: 257).

* EUR 1 Belgesi: “Avrupa Birliği ile aramızdaki tarım ürünleri ticaretinde ve Avrupa Birliği'ne paralel olarak imzaladığımız Serbest Ticaret Anlaşmaları'nın yürürlüğe girdiği A bendinde listesi verilen ülkelerle aramızdaki ticarete tercihli rejimden yararlanılabilmesi için, menşe statüsünü belgelemek üzere düzenlenen dolaşım belgesidir. İhracatçı firmanın bağlı bulunduğu Ticaret veya Sanayi Odası tarafından elektronik ortamda tasdiklenip, Gümrük İdaresince yine elektronik ortamda vize edilir.” (<http://www.ebso.org.tr/tr/anasayfa-12-52-40/eur1-dolasim-belgesi>).

aşamasında yaratılan katma değer üzerinden tahsil edilen bir yayılı muamele vergisidir (Şenyüz, Yüce ve Gerçek, 2021: 331).

Yeni bir Kanun olmasına rağmen, esas olarak yeni vergiler getirmemiş; yürürlükten kaldırılmış olan çeşitli kanunlar ve kanun maddelerinde yer verilen; vergi, katılım payı, fon gibi vergisel yükümlülüklerin yerine geçmiştir. Dolayısıyla bu Kanun için ifade edilebilecek tek yenilik, fazlaca düzensiz halde bulunan tüketim vergisi mevzuatının daha düzgün bir şekil almasını sağlamak ve toplu bir genel tüketim vergisi kanunu olan Katma Değer Vergisi Kanunu (KDVK) yanında, toplu bir Özel Tüketim Vergisi Kanunu (ÖTVK) olarak misyonuna başlamış olmasıdır (Tosuner ve Arıkan, 2019: 427).

Günümüzde Gümrük Vergisi ve Katma Değer Vergisi haricinde, ithal edilen malların bazıları üzerinden tahsil edilen vergilerden birisi de Özel Tüketim Vergisi'dir. 2001 yılında Avrupa Birliği müktesebatına uyum çerçevesinde, tesis edilmesi gereken orta vadeli öncelikler içinde Özel Tüketim Vergisi'nin ekonomik alanda yerini alması gündemdeydi. Bunun nedeni ise, Avrupa Birliği için Özel Tüketim Vergisi'nin, Katma Değer Vergisi'nden sonra entegrasyona en önce yer verilen vergilerden birisi olmasından kaynaklıydı (L. Cartou'dan aktaran Tokatlıoğlu, 2005: 62).

4760 sayılı Özel Tüketim Vergisi Kanuna ekli; (I) sayılı listedeki malların ithalatçıları veya rafineriler dâhil imal edenler tarafından teslimi, (II) sayılı listedeki mallardan kayıt ve tescile tâbi olanların ilk iktisabı, (II) sayılı listedeki mallardan kayıt ve tescile tabi olmayanlar ile (III) ve (IV) sayılı listelerdeki malların ithalatı ya da imal veya inşa edenler tarafından teslimi, (I), (III) ve (IV) sayılı listelerdeki mallar ile (II) sayılı listedeki mallardan kayıt ve tescile tâbi olmayanların özel tüketim vergisi uygulanmadan önce müzayede yoluyla satışı, bir defaya mahsus olmak üzere Özel Tüketim Vergisi'ne tâbidir (Ö.T.V.K., m: 1). Böylece Kanun'un 1. Maddesi'nde, ekli listelerde yer alan ürün grupları için verginin konusu ve verginin bir defaya mahsus olarak tahsil edileceği hüküm altına alınmıştır.

Özel Tüketim Vergisi'nin ortaya çıkmasına sebep olan olay, tıpkı Katma Değer Vergisi'nde olduğu gibi ithalat safhasında gümrük yükümlülüğünün vuku bulmasıdır. Serbest Dolaşıma Giriş Beyannamesi'nin tescil edilme tarihi ile birlikte gümrük yükümlülüğü başlar. Özel Tüketim Vergisi, Katma Değer Vergisi gibi kapsayıcı genel bir vergi değildir. Katma Değer Vergisi'nde, istisna ya da muafiyetler haricinde her

türlü eşya Katma Değer Vergisi'ne tabidir. Özel Tüketim Vergisi'nde ise, Kanun'da belirtilen listeler dâhilinde vergi uygulaması gerçekleştirilir (Onursal, 2017: 383). En temelde dört gruba ayrılan bu listelerde, belli standartlara ve tasnif yöntemlerine göre ürün ve ürün grupları bulunmaktadır.

I Sayılı Liste: A ve B cetvelleri olmak üzere kendi içinde iki gruba ayrılırlar. A cetveli içerisinde; benzin türleri, doğal gaz, fuel oil vb. ürünler bulunur. B cetvelinde; vernik, solvent, eter vb. ürünler yer almaktadır. Vergiye tabi tutulmaları için ihtiyaç duyulan iktisadi süreç ise, bu malları ithal ya da imal edenler tarafından ilk teslimidir (Değirmendereli, 2020: 207).

II Sayılı Liste: Motorlu araçlar bu listede yer almaktadır. Bunlar kara, deniz ve hava taşıtlarıdır. Bu listede binek otomobil, uçak, otobüs, kamyon, minibüs ve karavan gibi araçlar ya da yük taşıma amaçlı olarak kullanılan; motosiklet, çekiciler, uçak, helikopter, yat, kotra ve gemi gibi taşıtlar yer almaktadır. Motorlu taşıt olarak nitelendirilmesine rağmen, listede yer verilmediği için traktörler Özel Tüketim Vergisi'ne dâhil değildir. II Sayılı Liste'de yer alan motorlu taşıtların vergilerinin ortaya çıkacağı aşama, ilgili taşıt ya da taşıtların kayıt ve tescile tabi olup olmama durumuna göre değişir (Öner, 2020: 268-269).

III Sayılı Liste: Kolalı içecekler, alkollü içkiler, tütün ve tütün mamulleri bu listede yer almaktadır. Her türlü içki, her türlü bira, şarap, kolalı gazozlar, tütün, puro, enfiye, sigaralar ve bunlarla birlikte içilen tütün Özel Tüketim Vergisi'ne dâhildir (Taylar, 2012: 444). Alkollü içecekler, tütün mamulleri ve kolalı gazozların ithal edilmesi durumunda, ithalat aşamasında, yurt içinde imal edilmeleri durumunda ise imalatçıları vasıtasıyla bayilere ya da perakendecilere teslimi aşamasında vergilendirilir (Öner, 2020: 270).

IV Sayılı Liste: Kişisel bakım ürünleri, kozmetik ürünleri, parfümler, kürkler/taklit kürkler, bu malların mamulleri, kitaplar broşürler, elektronik eşyalar (buzdolabı, bulaşık makinesi, çamaşır makinesi vb.), züccaciye sınıfına giren ürünler bu listeye girmektedirler (Şin, 2016: 273). Yine bu listedeki ürünlerde, ithal edilmeleri durumunda ithalat aşamasında, yurt içinde imal edilmeleri durumunda ise imalatçıları vasıtasıyla teslim edilme sürecince vergilendirilirler (Şenyüz, Yüce ve Gerçek, 2021: 333).

Özel Tüketim Vergisi Kanunu'nun "*Vergileme ölçüleri ve matrah*" başlığı altında yer alan bölümü incelendiğinde, listelerde yer alan eşya gruplarının vergileme ölçülerinin, yalnızca bir vergilendirme türünden ibaret olmadığı görülmektedir. Listelerdeki farklılıklar neticesinde bazı eşya veya eşya grupları ad valorem yönteme göre vergilendirilirken, bazılarının ise spesifik yönteme göre vergilendirildiği ifade edilebilir. Bu farklılıklar Özel Tüketim Vergisi Kanunu'nun 11. Maddesi'nde hüküm altına alınmıştır. Kısaca belirtmek gerekirse, ilgili Kanun maddesi kapsamında (I) sayılı listede yer alan eşyalar için spesifik (miktar esaslı) vergilendirme uygulanmaktadır. (II), (III) ve (IV) sayılı listelerde yer alan eşyalar için ise, ad valorem (değer esaslı) vergilendirme uygulanmaktadır. Ayrıca Özel Tüketim Vergisi oranlarını, Özel Tüketim Vergisi Kanunu'nun 12/2. Maddesi'nde, Cumhurbaşkanı'nın belirlemeye yetkili olduğu ifade edilmiştir.

1.2.4.4. Katma Değer Vergisi

Katma Değer Vergisi Kanunu (KDVK)'nda Katma Değer Vergisi, dâhilde alınan Katma Değer Vergisi ve ithalde alınan Katma Değer Vergisi olmak üzere iki kısımda düzenlenmiştir (Tuncer'den aktaran Gültekin, 2019: 66). Oran, istisna, muafiyet ve indirim standartları açısından bu iki tür Katma Değer Vergisi arasında fark yoktur (Gültekin, 2019: 66).

02.11.1984 tarihli 18563 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmış olan, 25.10.1984 kabul tarihli 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'nun "*Verginin konusunu teşkil eden işlemler*" başlıklı 1. Maddesi'nde Katma Değer Vergisi'nin konusu olan işlemler hüküm altına alınmıştır. Kanun'un 1. Maddesi'nde; "*Türkiye'de yapılan işlemler Katma Değer Vergisi'ne tabidir*" ifadesi ile KDV'nin konusunun ya da uygulanabilmesinin; Kanun'da belirtilen işlemlerin Türkiye'de yapılması suretiyle, KDV'nin uygulanabileceği hüküm altına alınmıştır.

Katma Değer Vergisi Kanunu'nda vergiyi doğuran olaya şöyle yer verilmiştir (K.D.V.K., m: 10); "Vergiyi Doğuran Olay:

a) Mal teslimi ve hizmet ifası hallerinde, malın teslimi ya da hizmetin gerçekleştirilmesi,

b) Malın tesliminden ya da hizmetin gerçekleştirilmesinden önce fatura ya da benzeri belgeler verilmesi durumlarında, bu belgelerde gösterilen tutarla sınırlı olmak üzere fatura ya da benzeri belgelerin düzenlenmesi,

c) Kısım kısım mal teslimi ya da hizmet yapılması mutad olan veya bu hususlarda mutabık kalınan durumlarda, her bir kısmın teslim edilmesi ya da bir kısım hizmetin gerçekleştirilmesi,

d) Komisyoncular aracılığıyla ya da konsinyasyon suretiyle gerçekleştirilen satışlarda, ürünlerin alıcıya teslimi,

e) Ürünün alıcıya ya da onun adına hareket edenlere gönderilmesi durumunda, ürünün nakliyesine başlanması ya da nakliyecisi veya sürücüsüne tevdi,

g) Su, elektrik, gaz, ısıtma, soğutma ve benzeri enerji dağıtım ya da kullanımlarında bunların bedellerinin tahakkuk ettirilmesi,

ı) İthalatta, Gümrük Kanunu kapsamında Gümrük Vergisi ödeme mükellefiyetinin başlaması, Gümrük Vergisi'ne tabi olmayan işlemlerde ise gümrük beyannamesinin tescili,

j) İkametgâhı, işyeri, kanuni merkezi ve iş merkezi Türkiye'de bulunmayanlar tarafından yabancı ülkeler ile Türkiye arasında gerçekleştirilen taşımacılık ile transit taşımacılıkta gümrük bölgesine girilmesi ya da gümrük bölgesinden çıkılması, durumlarında meydana gelir.

Katma Değer Vergisi ile ilgili olarak düzenlenen istisna ve muafiyetler de söz konusudur. Bu istisna ve muafiyetler, Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 11. Maddesi'nde "*İhracat İstisnası*" ifadesiyle yer almaktadır ve "*Mal ve Hizmet İhracatı*" başlığı altında düzenlenmiştir. İlgili Kanun'un 16. Maddesi'nde ise, "*İthalat İstisnası*" ile ilgili düzenlemelerden söz edilmiştir. Katma Değer Vergisi'nin oranı ise, vergiye tabi her bir işlem için % 10 olarak belirlenmiştir. Ancak Cumhurbaşkanı bu oranı, dört katına kadar artırmaya, % 1 'e kadar indirmeye, bu oranlar kapsamında muhtelif mal ve hizmetler ile bazı malların perakende safhası ve inşaatın yapıldığı arsanın ya da konutun vergi değeri ve bulunduğu yeri esas alarak konut teslimleri için farklı vergi oranları tespit etmeye yetkilidir (K.D.V.K., m: 28).

Mal ve hizmetlere uygulanacak Katma Değer Vergisi oranlarının tespitine ilişkin 30.12.2007 tarihli ve 26742 sayılı Resmi Gazete'de yayınlanan 2007/ 13033 sayılı karar çerçevesinde, Katma Değer Vergisi oranı (I) sayılı liste için % 1, (II) sayılı

liste için ise % 8'dir. Bu listeler haricinde kalan mal ve hizmet grupları için belirlenmiş olan oran % 18 olarak uygulanmaktadır (Şahin, 2019: 113-114).

Katma Değer Vergisi'nin, dâhilde alınan Katma Değer Vergisi ve ithalde alınan Katma Değer Vergisi olarak ikiye ayrıldığı belirtilmişti. İthalde alınan Katma Değer Vergisi'nin matrahı, Katma Değer Vergisi Kanunu'nda ifade edilmiştir. İthalatta, verginin matrahı aşağıda belirtilen unsurların toplamıdır (K.D.V.K., m: 21):

a) İthal edilen malın Gümrük Vergisi tarhına esas olan kıymeti, Gümrük Vergisi'nin kıymet esasına göre alınmaması ya da malın Gümrük Vergisi'nden muaf olması durumunda sigorta ve navlun bedelleri dâhil (CIF) değeri, bunun belli olmadığı durumlarda ise malın gümrük idaresi tarafından tespit edilecek değeri,

b) İthalat esnasında ödenen her türlü vergi, resim, harç ve paylar,

c) Gümrük beyannamesinin tescil tarihine kadar gerçekleştirilen diğer giderler ve ödemelerden vergilendirilmeyenler ile mal bedeli üzerinden hesaplanan fiyat farkı, kur farkı gibi ödemeler.

Gümrük vergilerinin hesaplanmasında, Katma Değer Vergisi içerisinde pek çok unsuru göz önünde bulundurmak gerekir. Eşyaya ait Katma Değer Vergisi hesaplanırken CIF (Maliyet, Sigorta ve Navlun - Cost, Insurance and Freight) tutarı ve Gümrük Vergisi tutarı toplanır. Ayrıca eşyanın gümrük beyannamesinin tescil işlemine kadar gerçekleştirilen yurtiçi harcamalar (liman hizmetleri, yükleme, demuraj ücreti*, tahliye, satın alma komisyonu, banka giderleri, tahlil ve kalite kontrol masrafları vb.) eklenerek Katma Değer Vergisi matrahı belirlenir. Ortaya çıkan bu matrah, Katma Değer Vergisi oranıyla (%1, %8, %18'den birisi) çarpılarak ödenmesi gereken Katma Değer Vergisi ortaya çıkar. Bu noktada önem arz eden hususlardan birisi de, eşyanın gümrük beyannamesinin tesciline kadar olan dönemde gerçekleştirilen harcamaların dikkate alınacak olmasıdır. Örneğin, gümrük işlemlerinin yapılması amacıyla eşyanın geçici depoya alınması sonucu ortaya çıkan ardiye*, geçici depoya alınması için gerçekleştirilen nakliye giderleri, demuraj ücreti

* Demuraj Ücreti: İthalat ya da ihracat işlemleri sürecinde, konteynerde bulunan eşyanın tahliye edilmesi için ithalatçı ve ihracatçı arasında yapılan anlaşma ile belirtilmiş olan sürenin aşılması durumunda, konteyner başına ithalatçı tarafından ödenen gecikme ücretidir. Bir başka tanımlamaya göre ise, belirlenen süresi içerisinde tahliyesi yapıp sahibine geri gönderilmeyen konteynerler için ödenen ve günlük olarak hesaplanan gecikme cezası olarak ifade edilir (Özbay ve Özçelik, 2020: 106). Demuraj ücretleri gecikilen güne ve konteynerin ölçüsüne göre farklı tarifelenmektedir.

* Ardiye: Gümrük alanlarına gelen yüklerin, kapalı ya da açık alanlarda muhafaza edilmesi, paketlenme ve etiketlenme işlemlerinin gerçekleştirilmesi ile buna benzer katma değer yaratan hizmetler için

vb. tescil işlemlerinden önce eşya için yapılan yurtiçi harcamalar olduğundan Katma Değer Vergisi matrahının içerisinde yer alacaktır. Tescil işleminden sonra gerçekleştirilen harcamalar (ardiye, yükleme, nakliye, gümrükleme hizmetleri vb.) Katma Değer Vergisi matrahına yansıtılmayacaktır (Tekin ve Tekin, 2018: 215).

1.2.4.5. Ek Mali Yükümlülük

Ek mali yükümlülük ile ilgili olarak, 15.02.1984 tarihli 18313 sayılı Resmi Gazete’de yayınlanmış olan, 02.02.1984 kabul tarihli 2976 Sayılı Dış Ticaretin Düzenlenmesi Hakkında Kanun’un 1. Maddesi’nde;

Dış ticaretin, ülke ekonomisinin yararına düzenlenmesini sağlamak amacıyla ithalat, ihracat ve diğer dış ticaret işlemleri üzerine vergi ve benzeri yükümlülükler dışında ek mali yükümlülükler konulması ve kaldırılması, bu yükümlülüklerle ilişkin esasların tespit edilmesi ve oluşan fonların kullanılması bu Kanun hükümlerine göre yürütülür.

şeklinde ifade edilerek ek mali yükümlülüklerin tahsil edilmesi ile ilgili genel bir çerçeve çizilmiştir.

Kanun maddesinde ifade edildiği gibi, bazen korunma önlemi olarak, bazen de dış ticaretin ülke ekonomisi faydasına düzenlenmesine ortam oluşturmak için “Ek Mali Yükümlülük” başlığı altında bir takım önlemler alınmaktadır. Bununla ilgili olarak Dünya Ticaret Örgütü (DTÖ)’nün Korunma Önlemleri Anlaşması çerçevesinde bir ithal malın, benzeri ya da doğrudan rakibi olabilecek şekilde mal üreten yerli firmalar üzerinden ciddi manada zarar veya zarar unsuru teşkil edecek biçimde artan miktar ve koşullarda ithal edilmesi durumunda, bu zarar ya da zarar tehdidinin bertaraf edilmesi için, sınırlı ve geçici olmak koşulu ile korunma önlemi alınabilmektedir (Şahin, 2019: 117-118).

Ayrıca ek mali yükümlülüklerle ilgili olarak, 2018/11799 sayılı Bazı Ürünlerin İthalatında Ek Mali Yükümlülük Tahsili Hakkında Karar yayımlanmıştır. Karar’ın 1/1. Maddesi’nde; *“Bu karar, bazı ülkeler menşeli eşyanın Avrupa Birliği ülkeleri üzerinden ithalatı sonucunda ülkemiz aleyhine ortaya çıkan tarife farklılığının giderilmesi amacıyla hazırlanmıştır.”* hükmüne yer verilerek, çıkartılan ek mali yükümlülük eksenindeki Karar’ın amacına vurgu yapılmıştır. 2018/11799 sayılı

ödenen ücretlerdir. Ardiye ücretleri; karayolu, deniz yolu ve hava yolu için ayrı tarifeler ekseninde hesaplanmaktadır (Özbay ve Özçelik, 2020: 103).

Karar'ın diğer madde hükümlerinde ise, uygulama ile ilgili usul ve esaslar ile yürürlükten kaldırılan mevzuat ve atıflara değinilmiştir.

1.2.4.6. TRT Bandrol Ücreti

Türkiye Radyo Televizyon Kurumu (TRT) bandrol ücreti, 15.12.1984 tarihli 18606 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmış olan, 04.12.1984 tarihinde kabul edilen 3093 sayılı “Türkiye Radyo – Televizyon Kurumu Gelirleri Kanunu (TRTK)” çerçevesinde tahsil edilmektedir. Türkiye Radyo - Televizyon Kurumu'na sürekli ve yeterli gelir kaynağı sağlamak maksadıyla yaratılan bu Kanun; radyo, televizyon, video ve birleşik cihazlarla görsel ve/veya işitsel yayınları alabilen her türlü cihazlardan alınacak ücretler, elektrik enerjisi gelirlerinden ayrılacak paylar ile çeşitli hasılatların tahakkuk, tahsilat işlemlerini kapsar (T.R.T.K., m: 1). TRT Kanunu'nun 1. Maddesi'nde açıklanan cihazları imal edenler satıştan önce; ithalatını gerçekleştirenler serbest dolaşıma girişinde bandrol ya da etiket almaya mecburdur (T.R.T.K., m: 3).

Bu cihazları (bandrol uygulamasına dahil olanları) ithal edenler için ödenecek tutar, Gümrük Giriş Beyannamesi'ndeki (Özel Tüketim Vergisi hariç) Katma Değer Vergisi matrahı üzerinden tespit edilir. Kanun'un 4. Maddesi'nde, vergi uygulanacak cihazlarla ilgili oranlar tek tek sıralanmıştır. Bu oranların belirlenmesinde ise Cumhurbaşkanı yetkilidir.

TRT Gelirleri Kanunu'nun 5/a-b Maddeleri'nde ücretlerin tahsilatıyla ilgili açıklama yapılmıştır;

Bu Kanun'un 1 inci maddesinde belirtilen cihazları imal ve ithal edenler bir ay içinde sattıkları cihazlardan tahsil ettikleri ücretleri en geç müteakip üçüncü ayın onuna kadar Türkiye Radyo - Televizyon Kurumu'na bir beyanname ile bildirerek ve aynı süre içerisinde ödemekle yükümlüdürler. Aksi takdirde her geçen gün için yürürlükteki en yüksek ticari kredi faizi oranı üzerinden tahakkuk ettirilecek faiz miktarı ile birlikte 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun (gecikme cezası hariç) hükümlerince tahsil olunur. Bandrol ücretleri, Gümrük idarelerince ithalatta alınan gümrük vergileri ve diğer mali yükümlülüklerden ayrı olarak tahsil olunur ve yapılan aylık tahsilat toplamı en geç takip eden ayın on beşinci gününe kadar Türkiye Radyo-Televizyon Kurumu'na intikal ettirilir. Bu ücretlerin tahsiline, iadesine, teminata bağlanmasına ve tahsil edilen ücretlerin Türkiye Radyo-Televizyon Kurumuna aktarılmasına ilişkin usul ve esaslar Ticaret Bakanlığı ile Türkiye Radyo-Televizyon Kurumu arasında müştereken belirlenir.

ifadeleri ile tahsilatın ne zaman yapılacağı belirtilmiştir.

24.12.2019 tarihli 30988 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmış olan, 1841 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi ile 2020 yılında da geçerli olan ve 2021 yılında da aynı miktarlar üzerinden uygulanacak olan, bandrol ücretleri hüküm altına alınmıştır.

23.12.2020 tarihli 31343 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmış olan, 3324 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararı’nda;

Ticari ithalat maksadı dışında yurt dışından getirilecek televizyon, radyo, video ve birleşik cihazlar ile görsel ve/veya işitsel yayınları alabilen diğer cihazlardan 2021 yılında alınacak maktu ücretlerin, 23/12/2019 tarihli ve 1841 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararı’nda yer aldığı şekilde tespit edilmesine, 3093 sayılı Türkiye Radyo-Televizyon Kurumu Gelirleri Kanunu’nun 4 üncü Maddesi gereğince karar verilmiştir.

hükümü ile önceki yıllarda belirtilen bandrol ücretlerinin devam edileceği ile ilgili hüküm açıklanmıştır. Tabloda ayrıntılı bir şekilde, cihazların cinslerine göre tahsil edilecek bandrol ücretleri belirtilmiştir.

Tablo 3: Bandrol Ücreti Tarifesi

Cihaz Cinsi	
1. Televizyon	
51 Ekran kadar (51 dâhil)	10 Avro
52 Ekran-67 Ekran arası (67 dâhil)	16 Avro
68 Ekran-85 Ekran arası (85 dâhil)	22 Avro
86 Ekran-116 Ekran arası (116 dâhil)	34 Avro
117 Ekran-148 Ekran (148 dâhil)	40 Avro
148 Ekrandan yukarısı	80 Avro
Oto Televizyonu	8 Avro
2. Radyolar	
Cep tipi radyo alıcıları	1 Avro
Saatli radyo ve radyolu saatler, bir müzik aleti (elektronik org gibi) üzerindeki radyolar, oyuncaklar üzerindeki radyolar, ışıldaklar ve radyolu vantilatörler	1 Avro
Oto radyo alıcıları	1 Avro
Taşınabilir radyo alıcıları	2 Avro
3. Videolar	18 Avro

4. Set Üstü Medya Kutuları (Set Top Box) ile her türlü uydu alıcı cihazları	7 Avro
5. Birleşik Cihazlar (Kombine)	
a) Televizyon ağırlıklı birleşik cihazlar	
Televizyon-Radyo	9 Avro
Televizyon-Radyo-Teyp	13 Avro
Televizyon-Video	19 Avro
Televizyon-Radyo-Video	21 Avro
b) Radyo ağırlıklı birleşik cihazlar	
Cep tipi radyo kasetçalar (radyo-walkman)	1 Avro
Taşınabilir (pilli) radyo-pikap	3 Avro
Taşınabilir (pilli) radyo-kasetçalar	3 Avro
Oto Radyo-Kasetçalar	3 Avro
Oto Radyo-Kompakdiskçalar	4 Avro
Taşınabilir (pilli) Radyo-Kompakdiskçalar	4 Avro
Radyo-Kasetçalar	5 Avro
Radyo-Kompakdiskçalar	7 Avro
Radyo-Pikap	7 Avro
Radyo-Kasetçalar-Pikap	14 Avro
Radyo-Kasetçalar-Pikap-Kompakdiskçalar	18 Avro
Radyo-Kasetçalar-Kompakdiskçalar	18 Avro
6. Diğer Cihazlar	
Cep Tipi Radyolu Mp3-Mp4 Çalar Ve Benzerleri	2 Avro
Radyo Ve/Veya TV'li navigasyon cihazları	7 Avro
Radyo Ve/Veya TV'li DVD-VCD player ve benzerleri	15 Avro
Radyo Ve/Veya TV'li ev sinema sistemleri	15 Avro
Taşıtlarda kullanılmaya mahsus navigasyonlu multimedya cihazları	10 Avro
7. Cep Telefonları	20 Avro
8. Bilgisayarlar Ve Tablet Bilgisayarlar	10 Avro

9. Yukarıda sayılan cihazlar dışında kalan her türlü cihazlar	18 Avro
---	---------

Kaynak: 24.12.2019 sayılı 30988 tarihli Resmi Gazete’de yayımlanmış olan, 1841 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararı.

1.2.4.7. Tütün Fonu

Tütün Fonu’nun oluşturulmasının birçok amacı vardır. Bunlar; tütün eken kişilerin eğitim almaları, tütün borsasının kurulması, tütün üreticileri kooperatiflerinin finansmanı, bu sektörde kurulacak olan depolama ve kurutma tesislerinin teminini sağlamak vb. amaçlar için, Tütün Fonu kurulmuştur.

Tütün Fonu, 03.06.1986 tarihli 19126 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmış olan, kabul tarihi 28.05.1986 ve 3291 sayılı Kanun şeklinde kurulmuştur. Sonraki süreçle birlikte, 03.03.2001 tarih ve 4629 sayılı Kanunla kaldırılmıştır (Tuncer, 2007: 82). 21.02.2001 tarihli ve 4629 sayılı Bazı Fonların Tasfiyesi Hakkında Kanun ile tasfiyesi gerçekleşmiş olmasına rağmen, aynı Kanun’un Geçici 1-A-a-1 Maddesi kapsamında tahsiline devam edileceği ve doğrudan bütçeye gelir olarak yazılacağı hüküm altına alınmıştır. Tütün Fonu’nun tutarı ise, Bazı Mallara Uygulanacak Tütün Fonu Tutarlarının Belirlenmesine Dair 2009/15685 sayılı Karara göre belirlenir (Şahin, 2019: 119).

Tütün Fonu’nun tasfiye edilmiş olması, tamamen buradan elde edilen geliri ortadan kaldırmamıştır. Tütün Fonu adı altında tahsil edilen tutarlar, aynı usulle tahsiline yönelik bir düzenleme yapılmıştır. Tütün Fonu’nun kaldırılması için IMF (International Money Fund) ve Dünya Bankası (World Bank)’nın baskıları olmuştur. Bunun da sebebi, uluslararası çaptaki sigara üreticilerinin Türkiye’deki yerel pazara sahip olmak istemesinden kaynaklıdır. Ayrıca Tütün Fonu’nun kaldırılması gündemi, Avrupa Birliği (AB) üyelik müzakereleri çerçevesinde baskı unsuru olarak da kullanılmıştır (<https://vergidosyasi.com/2019/01/01/tutun-fonu-nedir-nicin-kuruldu-nicin-kaldirildi/>). Tüm bu politik ve ekonomik baskılar çerçevesinde, Tütün Fonu’nun kademeli olarak kaldırılması yönünde politikalar izlenmiştir. Bununla ilgili olarak, Ziraat Mühendisleri Odası’nda yayınlanan ve Tütün Eksperleri Derneği’nin hazırlamış olduğu, 13.12.2018 tarihli ve 09.04.2020 tarihi itibarıyla güncellenmiş olan raporda, Tütün Fonu’nun

yıllara göre fiyatlandırılması ve bu Fon'dan dolayı yaşanan gelir kayıpları niceliksel olarak ifade edilmiştir. Aşağıda bu rapora kısaca değinilmektedir.

Ülkemizdeki tütünçülük faaliyetlerinin geliştirilmesi kapsamında 1986 yılından itibaren ithalatı gerçekleştirilen tütünler kilogram başına üç Amerikan Doları ve paketlenme başına ise 40 Cent uygulanan Tütün Fonu, Avrupa Birliği (AB) – Türkiye İlerleme Raporları'nın "Fiyatlandırma ve Vergilendirme" başlıklı 16. Faslı dâhilinde, 29.12.2009 tarih ve 27447 sayılı Resmi Gazetede yayınlanarak yürürlüğe giren düzenleme ile 2010 yılından itibaren "Şişirilmiş Tütün", "Şişirilmiş Tütün Damarı" ile "Homojenize Tütün" gibi işleminden geçmiş olan tütünlerde sıfırlanmıştır. "Yaprak Tütün" de ise ilk olarak 03.12.2010 tarih ve 27801 sayılı Resmi Gazete'de yayınlanarak yürürlüğe girmiş olan Karar ekseninde 2011 yılı itibariyle 2.25 USD (United States Dollar)/Kg olarak tespit edilmiştir. Her yılın sonunda yürürlüğe konulan Bakanlar Kurulu Kararı (BKK) neticesinde aşamalı olarak azaltılmış ve 2017 yılı süresince 0.30 USD/Kg olarak belirlenmiştir. 2018 yılında ise 0.15 USD/Kg olan fon, yıl sonu itibariyle sıfırlanmıştır. 2010 yılından bu yana Tütün Fonu'nda yapılan sıfırlama ve aşamalı indirimler sonucunda, Türkiye'nin sadece Fon itibariyle yaşamış olduğu kayıp 2017 yılı sonunda 1 milyar dolardan fazladır. 11 Haziran 2018 tarihinde Resmi Gazete'de yayımlanan, 2018/11973 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararı ekseninde ABD Menşeli Bazı Ürünlerin İthalatında Ek Mali Yükümlülük Uygulanmasına Dair Karar'da Değişiklik Yapılmasına İlişkin Karar ile ABD'den ithalatı gerçekleştirilen tütünlere % 60 oranında ek vergi uygulanması hayata geçirilmiştir. 2017 yılında toplam 522.7 milyon dolarlık tütün ithalatımızda ABD menşeli tütünlerin payı yaklaşık olarak 51 milyon dolardır (https://www.zmo.org.tr/genel/bizden_detay.php?kod=30641&tipi=38&sube=0).

11.06.2018 tarihli 30448 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmış olan, 2018/11973 sayılı Amerika Birleşik Devletleri Menşeli Bazı Ürünlerin İthalatında Ek Mali Yükümlülük Uygulanmasına Dair Karar'ın 1. Maddesi'nde; *"Bu kararın amacı, Amerika Birleşik Devletleri (ABD) menşeli bazı eşyanın ithalatında ek mali yükümlülük tahsil edilmesidir. Ekli tabloda yer alan eşyanın ABD menşeli olanlarının ithalatında karşılarında gösterilen oranlarda ek mali yükümlülük tahsil edilir."* hükmüyle kararın amacı ve ek mali yükümlülüklerin tahsil edileceği ürünlerin ekli listede olduğu belirtilmiştir. Karar'ın ekli listesinde; *"Pozisyon No 24.01 Yaprak tütün*

ve tütün döküntüleri, Ek Mali Yükümlülük % 30” şeklinde konu başlığını içeren tütün ürünleri kapsamında, bu ürünlere uygulanacak ek mali yükü ile ilgili oran belirtilmiştir.

1.2.4.8. Toplu Konut Fonu

Toplu Konut Fonu, 2976 sayılı Dış Ticaretin Düzenlenmesi Hakkındaki Kanun çerçevesinde, 2985 sayılı Toplu Konut Kanunu ile T.C. Merkez Bankası gözetiminde, 1984 yılında kurulmuştur (Tuncer, 2007: 76). 31.12.1995 tarihli İthalat Rejimi Kararı uyarınca Toplu Konut Fonu ödemesi gerçekleştirilerek, ithali yapılacak olan eşyalar gümrük yükümlülüğünün ortaya çıktığı tarihte geçerli oran ve miktar ekseninde bu Fon’a tabi tutulacaktır.

Toplu Konut Fonu, 03.07.2001 tarihli 24451 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmış olan, 20.06.2001 tarihinde kabul edilen 4684 sayılı Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun’un geçici 3/d Maddesi’ne göre; *“Tasfiye edilen Toplu Konut Fonu gelirleri arasında yer alan aşağıdaki gelirlerin, bu konuda yeni bir düzenleme yapıluncaya kadar Hazine adına tahsiline devam edilerek Hazine hesaplarına intikali sağlanır.”* burada belirtilen gelirler, Kanun’un geçici 3/d-2 Maddesi’nde; *“Diğer mevzuatla Toplu Konut Fonu için verilmesi öngörülen paralar.”* şeklinde ifade edilmiştir. Ayrıca Kanun’un geçici 3/d-3. Maddesi’nde oranlarla ilgili kararın Cumhurbaşkanı tarafından belirtildiği ifade edilmiştir. Şöyle ki; *“Belirtilen nispet ve miktarları yeniden tespiti, azaltmaya veya kaldırmaya Cumhurbaşkanı yetkilidir.”* 4684 sayılı Kanun’da belirtilen yukarıdaki madde hükümlerine göre, Toplu Konut Fonu’nun Hazine’ye gelirlerinin devam ettiği açıkça belirtilebilir.

Toplu Konut Fonu hem spesifik hem de ad valorem esasa göre tahsil edilmektedir. Spesifik (miktar) esas çerçevesinde, ithal eşyanın matrahı olarak değerlendirilen ölçüler; ton, kilo, litre, adet, metrekare vb. üzerinden hesaplanmaktadır. Ad valorem (değer) esasına göre vergilendirme ise, eşyanın satış bedeli üzerinden hesaplanır ve gümrük idaresince tahsil edilir. Spesifik matrah ekseninde tahsil edilen Toplu Konut Fonu Euro, ad valorem matrah esasına dayalı şekilde vergilendirme durumunda ise ABD Dolar’ı üzerinden hesaplanır ve o günkü kur çerçevesinde Türk Lirası (TL) olarak ödenir (Selen, 2020: 176).

Cumhurbaşkanlığı tarafından yayınlanan, İthalat Rejim Kararları ve İthalat Rejim Kararına Ek Kararlar ile birlikte Gümrük Vergisi oranlarının yanında Toplu Konut Fonu oranları da yayınlanmaktadır (Şahin, 2019: 118). İthalat Rejim Kararı kapsamında ve bu kararın eki içerisinde yer alan III sayılı (İşlenmiş Tarım Ürünleri) ve IV sayılı (Balıkçılık ve Su Ürünleri) mallardan Toplu Konut Fonu tahsil edilir. İlave olarak, Cumhurbaşkanlığı tarafından çıkartılan İthalat Rejim Kararları'na Ek Kararlarda, bazı malların (ceviz, muz ve sarımsak gibi) ithalatında mevcut Gümrük Vergisi oranına indirimler uygulanarak, maktu Toplu Konut Fonu konulmuştur. Bununla ilgili olarak 05.08.2020 tarihli 31204 sayılı Resmi Gazetede yer alan 04.08.2020 tarihli Cumhurbaşkan Kararı ek karar incelenebilir (Yerci, 2020: 288).

1.2.4.9. Çevre Katkı Payı

11.08.1983 tarihli 18132 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmış olan, 09.08.1983 tarihinde kabul edilen 2872 sayılı Çevre Kanunu'nun nihai hedefi, tüm canlıların ortak varlığı olan çevrenin, sürdürülebilir çevre ve sürdürülebilir kalkınma ilkeleri doğrultusunda korunmasını sağlamaktır (Ç.K., m: 1). Bu Kanun, doğanın devamlılığını koruyabilmek için uygulanması gereken birtakım kuralların toplandığı ve yasallaştırıldığı bir düzenlemedir. İthalatına izin verilen kontrole tâbi yakıt ve atıkların CIF bedelinin yüzde biri ile hurdaların CIF bedelinin binde beşi oranında tahsil edilecek tutar, Çevre Katkı Payı olarak alınır. Tahsil edilen bu miktarlar, muhatapları tarafından en geç ertesi ayın on beşine kadar ilgili mal saymanlıkları hesaplarına aktarılır ve bütçeye gelir olarak kaydedilir (Ç.K., m: 18/a). Söz konusu madde hükmünde yer verilen karar, Çevre Kanunu'nun kuruluş felsefesini doğrudan destekler niteliktedir. Doğa için ciddi anlamda tehlike arz eden unsurlardan bazıları yakıt ve diğer atıklardır. Bunların ithalatı sonucunda oluşabilecek olumsuz durumların önüne geçilebilmek adına alınabilecek en verimli önlemlerden bazıları, vergilendirme ya da pay ödemesi şeklindeki regülasyonlarla sağlanmaktadır.

1.2.4.10. Kùltür ve Turizm Bakanlığı Kesintisi

13.12.1951 tarihli 7981 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmış olan, 05.12.1951 tarihinde kabul edilmiş 5846 sayılı Fikir Ve Sanat Eserleri Kanunu kapsamında, Kùltür ve Turizm Bakanlığı Kesintisi gerçekleştirilmektedir. 5846 sayılı Fikir Ve Sanat Eserleri Kanunu’nun 44. Maddesi’nde;

Her türlü boş video kaseti, ses kaseti, bilgisayar disketi, CD, DVD gibi taşıyıcı materyaller ile, fikir ve sanat eserlerinin çoğaltılmasına yarayan her türlü teknik cihazı ticari amaçlı imal veya ithal eden gerçek ve tüzel kişiler, imalat veya ithalat bedeli üzerinden yüzde üçü geçmemek üzere Cumhurbaşkanı kararıyla belirlenecek orandaki miktarı keserek, ay içinde topladıkları meblağı, sonraki ayın en geç yarısına kadar Kùltür Bakanlığı adına Vakıflar Bankası’nda açılacak özel hesaba yatırmakla yükümlüdürler. Özel hesapta toplanan bu tutarların dörtte biri Kùltür ve Turizm Bakanlığı Merkez Saymanlığı hesabına aktarılır ve bütçeye gelir kaydedilir.

söz konusu kesintilerin kapsamı ve kesintilerin tahsil edileceği yerler hüküm altına alınmıştır.

5846 sayılı Kanun’un 44. Maddesi’ne göre, fon dâhilinde gerçekleştirilecek düzenlemeler Cumhurbaşkanı tarafından belirlenmektedir. Bakanlar Kurulu’nun 21.10.2008 tarihli 2008/14193 sayılı Kararı neticesinde, Kùltür Fonu kesintisi gerçekleştirilecek olan ürünler Bakanlar Kurulu Kararı’nın 1. Maddesi’nde ifade edilen ekli listede GTİP’leri ile beraber verilmiştir. Belirtilen bu ürünlerden ise, % 0.5, % 2 ya da % 3 oranlarında fon kesintisi gerçekleştirilmektedir. 2008/14193 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı, 2012/3021 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı neticesinde yürürlükten kaldırılmıştır (Çiçek ve Atalay, 2017: 22). 31.08.2013 tarihli ve 2013/5260 sayılı Fikir ve Sanat Eserlerinin Çoğaltılmasına Yarayan Teknik Cihazlar ile Boş Taşıyıcı Materyallerin İmalatı veya İthalatında Yapılacak Kesinti Oranlarının Belirlenmesine İlişkin Karar’ın 1/2. Maddesi’nde kesinti oranları şöyle ifade edilmiştir;

Söz konusu materyallerin ve teknik cihazların;

a) Üretimini yapan gerçek ve tüzel kişiler, ihraç edilenler hariç olmak üzere ay içinde sattıkları materyaller ve teknik cihazların imalat bedeli üzerinden ekli listede belirtilen oranlardaki tutar, takip eden ayın en geç on beşinci gününe kadar,

b) Serbest dolaşıma giriş sağlayan gerçek ve tüzel kişiler, gümrük kıymeti üzerinden ekli listede belirtilen oranlardaki tutarı serbest dolaşıma giriş beyannamesinin tescilinden önce,

Kùltür ve Turizm Bakanlığı’nda belirlenecek bir ulusal bankada Bakanlık adına açılan özel hesaba yatırmakla yükümlüdür.

1.2.4.11. Tek ve Maktu Vergi

Tek ve Maktu Vergi, ticari özellik göstermeyen eşya, kara taşıtlarında yer alan akaryakıt ve sınır ticareti vasıtasıyla serbest dolaşıma sokulacak eşya için Cumhurbaşkanı'na verilen yetki uyarınca uygulanmaktadır (Gültekin, 2019: 60). Gümrük Kanunu'nun, 167. ve 172. Maddeleri'nde, Tek ve Maktu Vergi tarifesinin uygulanmasına Cumhurbaşkanı yetkilidir ifadesi yer almaktadır. Tek ve Maktu Vergi uygulaması ile ilgili olarak, eşyanın ticari özellik ve mahiyet taşıması durumu ile ilgili kriterler ve standartlar, 07.10.2009 tarihli 27369 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmış olan 2009/15481 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı olan, 4458 Sayılı Gümrük Kanunu'nun Bazı Maddeleri'nin Uygulanması Hakkında Karar'ın 61/62. Maddeleri'nde düzenlenmiştir.

İlgili Karar'ın 61. Maddesi'nde; *“Her bir yolcu için toplam gerçek kıymeti 430 Avro'yu geçmeyen eşya için uygulanır. Ancak, 15 yaşından küçük yolcular için bu miktar 150 Avro olarak uygulanır.”* ilgili Karar'ın 62. Maddesi'nde;

1. Önemli değeri olmayan eşya ve yolcu beraberinde getirilen hediye eşya muafiyeti hükümleri saklı kalmak üzere, her bir sevkîyat ya da 18 ve daha yukarı yaştaki her bir yolcu için kıymeti 1500 Avro'yu geçmeyen eşyanın;
 - a) Avrupa Birliği ülkelerinden doğrudan gelmesi durumunda %18,
 - b) Diğer ülkelerden gelmesi durumunda %20,oranında ve kıymeti üzerinden tek ve maktu bir vergi tahsil edilir.
2. Birinci fıkrada sözü edilen limit dâhilinde getirilen eşyanın;
 - a) Yolcu beraberinde ya da yolcunun gelişinden bir ay önce veya bir ay sonra gelmesi ya da yabancı bir ülkeden posta veya hızlı kargo taşımacılığı yoluyla gelmesi,
 - b) Ticari miktar ve mahiyet arz etmemesi,
 - c) Kişinin şahsına ve ailesinin kullanımına mahsus olması,
 - ç) Posta veya hızlı kargo taşımacılığı yoluyla gelenlerde brüt 30 kilogramı geçmemesi,gerekir.

listeler ve bu listelere tek tek uygulanacak oranlar hüküm altına alınmıştır.

Tek ve Maktu Vergi uygulaması ile ilgili olarak kara taşıtlarında kullanılan akaryakıt ile ilgili düzenlemeye ise, 2009/15481 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı'nın 96/1. Maddesi'nde şu şekilde yer verilmiştir;

- Motorlu ticari araçların ve özel konteynerlerin standart depolarında mevcut bulunan ve gümrük vergilerinden muaf olarak ithal edilecek yakıt miktarı;*
- a) TIR çekicilerinde 550 litre,
 - b) İstiap haddi 15 tona kadar olan (15 ton dâhil), kamyon ve tankerlerde 300 litre,
 - c) İstiap haddi 15 tonun üzerinde olan kamyon ve tankerlerde ise 400 litre,
- aşamaz.

ifadesi ile, gümrük vergilerinden muaf olarak ithal edilecek yakıt niceliksel olarak belirtilmiştir.

2009/15481 sayılı BKK'nın 96/3. Maddesi'nde; *"Gümrük kapılarında standart depo fazlası olarak tespit edilen petrol ürünlerinden, ilgili petrol ürünü için litre başına 6/6/2002 tarihli ve 4760 sayılı Özel Tüketim Vergisi Kanunu uyarınca uygulanmakta olan Özel Tüketim Vergisi tutarının %50 fazlası tutarındaki vergi, tek ve maktu vergi olarak tahsil edilir."* ifadesiyle Tek ve Maktu Vergi'nin kullanıldığı bir diğer alan ifade edilmiştir.

Sınır ticaretleri ile ilgili düzenlemeler, 18.03.2016 tarihli ve 29657 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmış olan, 25.01.2016 tarihli ve 2016/8478 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı eki Sınır Ticareti'nin Düzenlenmesine İlişkin Karar ile birlikte ortaya konulmuştur. 2016/8478 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı'nın 9/1-2. Maddeleri'nde;

Bu karar kapsamında, esnaf veya tacir ya da mağaza kiralayan tarafından ilgili gümrük kapısı veya Sınır Ticaret Merkezi'nden 30 gün içerisinde en fazla 75.000 ABD Doları karşılığı Türk Lirasına kadar değerde eşya ithal edilebilir. İthalatta tek ve maktu vergi uygulanır. Tek ve Maktu Vergi; Gümrük Vergisi oranı sıfır, Katma Değer Vergisi ile Özel Tüketim Vergisi oranları tam olarak hesaplanır.

ifade edildiği üzere, gerçekleştirilecek ithalat kapsamında hesaplanacak Tek ve Maktu Vergi ile ilgili hükümler açıklanmıştır.

1.2.4.12. Kaynak Kullanımını Destekleme Fonu (KKDF)

07.06.1988 tarihli ve 19835 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmış olan, 88/12944 sayılı ve 12.05.1988 tarihli, Kaynak Kullanımını Destekleme Fonu Hakkında Karar'ın 1. Maddesi'ne göre;

Kalkınma planı ve yıllık programlarda öngörülen hedeflere uygun olarak yatırımların yönlendirilebilmesi ve ihtisas kredilerinde kredi maliyetlerinin düşürülmesi amacıyla 1211 sayılı Kanunun 3098 sayılı Kanunla değişik 40 ıncı madde II-b, c fıkralarına dayanılarak Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankası nezdinde "Kaynak Kullanımını Destekleme Fonu" kurulmuştur.

ifadesi ile, ilgili Fon'un kuruluş amacı belirtilmiştir.

4684 sayılı Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun'un geçici 3/a Maddesi hükmünce, Kaynak Kullanımını Destekleme Fonu (KKDF) tasfiye edilmiştir. Ancak ilgili konuda yeni bir düzenleme gerçekleştirilinceye kadar yürürlükten kaldırılmış olan hükümlere göre tahsilinin gerçekleştirilmesine devam edileceği, bunun yanında doğrudan genel bütçeye gelir

olarak kaydedilmek üzere Devlet Hazinesi'ne aktarılacağı ifade edilmiştir (Gürbulak, 2018: 35).

KKDF ile birlikte arzu edilen asıl hedef ise, kalkınma planı ve yıllık programlarda öngörülen amaçlara uygun olarak, ihracatı ve yatırımlarda kaynak kullanımını desteklemek amacıyla banka kaynaklarının bu alanlara aktarılması ve ihtisas kredilerinde, kredi maliyetlerinin aşağıya çekilmesidir. Söz konusu bu Fon ile ihracat, ithalat süreçlerinin özendirilmesi ya da caydırılması mekanizmaları işletilebilir. KKDF yurt içi ve yurt dışı kredi kullanımlarında anapara, faiz ya da ithal edilen mal bedeli üzerinden tahsil edilen ve bankalar tarafından T.C. Merkez Bankası'na aktarılan bir fondur (Tekin ve Tekin, 2018: 235). KKDF ile ilgili en önemli husus, tahsil edilmesindeki gerekçenin tüketim mallarının ithalatını azaltarak, ülke içinde tüketime yönlenecek olan kaynakların tasarrufa doğru yönlendirilmesi ve nihayetinde yatırıma ya da ihracata teşvik edilmesidir (Tekin ve Tekin, 2018: 237). Yani ithalatçıların tüketim mallarını ithal etmesi yerine, ihracatçıların tüketim mallarını üretmesini dolayısıyla da ithalat için harcanan kaynakların yerli üretimi ve akabinde ihracatı artırması amaçlanmaktadır. Dolayısıyla eğer ithalat yapılacaksa da bu ithalat nihai tüketim malları için değil de, ara mal olarak yapıp devamında nihai mal olarak ihraç ile birlikte tekrar satılması şeklinde olmalıdır.

88/12944 sayılı Kaynak Kullanımını Destekleme Fonu Hakkında Karar'ın 3/d. Maddesi'ne göre;

Kabul kredili, vadeli akreditif ve mal mukabili ödeme şekline göre yapılan ithalatta % 6 oranında yatırılacak tutar. İhracatın, (İhracatı teşvik belgesi ve vergi, resim ve harç istisnası belgesine bağlanmış ihracat sayılan satış ve teslimler ile döviz kazandırıcı hizmet ve faaliyetler dâhil) finansmanı amacıyla kullanılan krediler ve ihracatı teşvik belgesi ile dâhilde işleme izin belgesi kapsamında yapılan ithalatta yukarıdaki oranlar %0 olarak uygulanır.

ödeme şekli, ithalatta uygulanacak oran ve ihracatta uygulanacak oran ifade edilmiştir.

88/12944 sayılı Kaynak Kullanımını Destekleme Fonu Hakkında Karar'ın, *Fon'a Kesinti Yapılmayacak Krediler*" başlığı altında yer alan 4/9-14. Maddelerinde;

Petrol, (petrol mahsulleri dâhil), gübre, gübre hammaddesi, buğday, arpa ithalatının finansmanı amacıyla kullanılacak krediler ve ithalat işlemleri, Yatırım Teşvik Belgesi kapsamında yapılan ithalat ve bu belge kapsamında kullanılan 2 yıldan uzun vadeli krediler, Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankası yukarıda belirtilen Fon'a kesinti yapılmayacak kredilerin kapsamını genişletmeye veya daraltmaya yetkilidir.

hükmü hangi şartlarda Fon'a kesinti yapılmayacağını ifade etmiştir. Gerek 88/12944 sayılı Karar'ın 3/d Maddesi, gerekse de aynı Karar'ın 4/9-14. Maddesi olsun

gözlemlemekteyiz ki, dış ticaret işlemleri kapsamında söz konusu Fon’la ilgili kesintiler yapılmamaktadır ve bu durumda bir nevi dış ticaret işlemlerini kolaylaştırmanın hedeflendiği ifade edilebilir.

1.2.4.13. Anti Damping Vergisi ve Sübvansiyona Karşı Telafi Edici Vergi

Damping; bir pazarı ele geçirmek ya da mevcut stok eşyayı elden çıkartmak maksadıyla, piyasa fiyatından ve bazen de maliyet fiyatından daha aşağıda bir bedelle satmaktır (Sobutay, 2004: 31). Gümrük Tarifeleri ve Ticaret Genel Anlaşması (GATT)’nın VI. Maddesi hükmüne göre, herhangi bir ülkenin bir başka ülke ya da ülkelere karşı damping yapması halinde, bu durumun neticesinde zarar gören ülke ya da ülkeler “Anti Damping Vergisi” uygulayabilirler (Öz ve Bozdoğan, 2012: 109). Dampinge Karşı Vergi, ihraç ürünlerine damping uygulamak maksadıyla, Türkiye’yi ithalatta haksız rekabete uğratan ülkelere, Türkiye’ye ithali gerçekleştirilen dampinge konu ürünlere uygulanır. Dampinge karşı hayata geçirilecek olan bu verginin amaçladığı nihai hedef ise, dampinge konu olan ithalat işleminin neticesinde oluşacak zararın giderilmesidir. Dampinge yol açan ithal işlemin, Türkiye’de, bir üretim kolunda madden zarar yaratması ya da maddi zarar tehdidi oluşturması, herhangi bir üretim kolunun hayata geçirilmesine fiziki olarak engel olması ya da geciktirmesi şeklinde bu tür olası senaryolar ifade edilen zarar türleridir.

Sübvansiyon ise, bir ürüne ya da bir faaliyetin kapsamına, devletin politikaları çerçevesinde uygulanan yardımdır. Sübvansiyona karşı uygulanacak olan Telafi Edici Vergi ise, ihraç ürünlerine sübvansiyon uygulamak üzere, Türkiye’yi ithalatta haksız rekabet koşullarına maruz bırakan ülkelere Türkiye’ye ithal edilen sübvansiyona konu olan ürünlere uygulanır. Telafi Edici Vergi’de amaç ise, sübvansiyona konu olan ithalat sebebiyle meydana gelen zararın telafisidir (Yerci, 2020: 284).

İthalatta haksız rekabete sebep olabileceği için, Dampinge Karşı Vergi ve Telafi Edici Vergi önlemlerine gidilmektedir. 01.07.1989 tarihli 20212 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmış olan, 14.06.1989 kabul tarihli 3577 sayılı İthalatta Haksız Rekabetin Önlenmesi Hakkında Kanun’un 9. Maddesi’nde; “*Dampinge Karşı Vergi veya Telafi Edici Vergi Gümrük İdareleri’nce, ithalde alınan diğer vergilerden ayrı olarak tahsil olunur veya teminata bağlanır.*” hükmüne yer verilerek ithalat sırasında

haksız rekabete yol açabilecek işlemlere karşı vergi tahsil edileceği ve bunun gümrük idareleri tarafından gerçekleştirileceği belirtilmiştir. Dampinge Karşı Vergi ile Telif Edici Vergi uygulamasının tanımına da ayrıca 3577 sayılı Kanun'da yer verilmiştir. Kanun'un “*Dampinge Karşı Vergi Ve Telif Edici Vergi*” başlıklı 7. Maddesi'nde;

Yapılan soruşturma sonucunda Kurul tarafından belirlenen ve Bakanlıkça onaylanan damping marjı veya sübvansiyon miktarı kadar dampinge konu malın ithalinde dampinge karşı vergi, sübvansiyona konu malın ithalinde ise telif edici vergi alınır. Bununla birlikte, dampinge veya sübvansiyona konu ithalat nedeni ile meydana gelen zararın telifisinin, tespit edilen damping marjı veya sübvansiyon miktarından daha az bir miktar veya oranda vergi konulmasıyla mümkün olabileceğinin belirlenmesi halinde bu oran veya miktarda vergi uygulanır. Bu vergilerin, ithali evvelce gerçekleştirilen mallar için, geriye dönük olarak uygulanmasına ilişkin esaslar Cumhurbaşkan Kararı ile tespit edilir. Ancak, geriye dönük uygulamanın süresi geçici önlemlerin alındığı tarihten itibaren 90 günü geçemez.

belirtilmiştir.

1.2.4.14. Damga Vergisi

Damga Vergisi kanuni dayanağını, 11.07.1964 tarihli 11751 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmış olan, 01.07.1964 tarihli 488 sayılı Damga Vergisi Kanunu'ndan alır. Yazılıp imzalamak ya da imza yerine geçen bir işaret konmak suretiyle düzenlenen ve herhangi bir hususu ispat ya da belli etmek amacıyla ibraz edilebilecek olan belgelerle, elektronik imza kullanılarak manyetik ortamda ve elektronik veri şeklinde oluşturulan belgeler Damga Vergisi'ne tabidir (D.V.K., m: 1). Damga Vergisi nispi ya da maktu olarak tahsil edilir. Nispi vergide, kâğıtların nevi ve mahiyetlerine göre, bu kâğıtlarda yazılı belli para, maktu vergide kâğıtların mahiyetleri esastır. Belli para terimi, kâğıtların ihtiva ettiği ya da bunlarda yazılı rakamların hâsıl edeceği parayı ifade eder (D.V.K., m: 10).

Gümrük idareleri bazı belgelerin kullanılması neticesinde, bu belgeler üzerinden belli tutarlarda Damga Vergisi tahsilatı yapmaktadırlar. Örneğin; gümrük beyannameleri, özet beyan formları, ordinolar, konşimentolar, taşıma senetleri ve menşe şahadetnameleri Damga Vergisi'ne tabidir. İhracat sürecinde kullanılan belgeler Damga Vergisi'nden istisna tutulmuştur (Onursal, 2017: 386). Aşağıdaki tabloda 2017-2021 yılları arasında gümrük işlemleri sırasında düzenlenen özet beyan formları, gümrük beyannameleri ve menşe ispat belgeleri için tahsil edilen Damga Vergisi tutarları belirtilmiştir.

Tablo 4: Damga Vergisi Ücret Tarifesi

Değer: TL	2017	2018	2019	2020	2021*
Özet Beyan Formları	7,80	8,90	11,00	13,40	14,60
Gümrük Beyannamel eri	68,60	78,50	97,10	119,00	129,80
Menşe İspat Belgeleri	17,80	20,30	25,10	30,70	33,40

Kaynak: Yerci, 2020: 348.

1.2.4.15. Destekleme ve Fiyat İstikrar Fonu (DFİF)

Destekleme Ve Fiyat İstikrar Fonu (DFİF), 02.02.1984 kabul tarihli ve 2976 sayılı Dış Ticaretin Düzenlenmesi Hakkında Kanun'un 2. Maddesi'ne göre, 13.10.1988 tarihinde yayımlanmış olan, 88/13384 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile hayata geçirilmiştir. 88/13384 sayılı Destekleme Ve Fiyat İstikrar Fonu Hakkında Karar'ın 1. Maddesi'nde; *“Dış ticaretin ekonomik şartlara uygun olarak yürütülmesini sağlamak amacıyla Türkiye Cumhuriyeti Merkez Bankası'nda “Destekleme ve Fiyat İstikrar Fon'u” teşkil edilmiştir.”* hükmü ile DFİF kuruluş gerekçesi belirtilmiştir.

DFİF kapsamında gerçekleştirilen kesintiler, ek olarak tahsil edilen mali yük statüsünde değerlendirilebilir. Bu bağlamda gerçekleştirilen kesintiler, Gümrük Kanunu'nda yer alan tanım çerçevesinde, ihracat vergileri, dolayısıyla gümrük vergileri deyiminin kapsamı dâhilindedir. Yani ihracat için gerçekleştirilen bu

* 29.12.2020 tarihli 31349 sayılı Mükerrer Resmi Gazete'de yayımlanmış olan, 65 Seri No'lu Damga Vergisi Kanunu Genel Tebliği.

kesintiler Gümrük Kanunu'nun işleyişine tabidir (Yerci, 2020: 80). İhracat vergileri ekseninde tahsil edilen DFİF'in, ödemesi gerçekleştirilmediği takdirde Gümrük Kanunu'nun 239/2. Maddesi'nde yer alan açıklamalar kapsamında cezai yaptırım uygulanır. İlgili kanun maddesinde; *"Gümrük vergileri ödenmek suretiyle ihraç edilebilen eşyayı, gümrük işlemlerine tabi tutmaksızın veya gümrük vergileri kısmen veya tamamen ödenmeksizin Türkiye Gümrük Bölgesi'nden çıkaranlara eşyanın gümrük vergilerinin yanı sıra bu vergilerin iki katı idari para cezası verilir."* şeklinde cezanın sınırları açıkça ifade edilmiştir.

1.2.4.16. Telafi Edici Vergi (TEV)

Üçüncü ülke menşesine sahip olan eşyanın, ithalatı gerçekleştirildikten sonra üretim aşamasının sonucunda ihraç edilecek eşya olarak A.TR Dolaşım Belgesi ve Menşe İspat Belgesi* ile birlikte; Avrupa Birliği üyesi olan ülkelere, Pan-Avrupa Menşe Kümülasyonu*na ya da Pan-Avrupa-Akdeniz Menşe Kümülasyonu*na taraf olan ülkelere veya Serbest Ticaret Anlaşması* imzaladığımız ülkelere ihracatının gerçekleştirilmesi durumunda, ithal edilen eşya ile ilgili ihracat esnasında beyan usulüne göre ödenen bir vergi türüdür. TEV'in oranı, eşyanın ihraç edildiği tarihteki kura göre hesaplanır ve ödenir (<https://www.gumruktv.com.tr/videolar/telafi-edici->

* Menşe İspat Belgesi: *"İki ülke arasında ticarete konu edilen bir mal, bu ülkeler arasındaki ticarete geçerli olan kuralları karşılıyorsa, tercihi muameleden yararlanılmak istenmesi halinde, bu durumu ispatlayan bazı belgelerin düzenlenmesi gerekir. Bu belgeler, ticarete geçerli olan kuralların niteliğine göre, menşe ispat veya dolaşım belgesi olarak adlandırılır."* (<https://gumrukrehberi.gov.tr/sayfa/d%C4%B1%C5%9F-ticaret-i%C5%9Flemlerinde-neden-men%C5%9Fe-ispat-veya-dola%C5%9F%C4%B1m-belgesi-d%C3%BCzenlenir>).

* Pan-Avrupa Menşe Kümülasyonu Sistemi: *"PAMK "Pan Avrupa Menşe Kümülasyonu Sistemi" nin kısa adıdır. Bu menşe kümülasyon sistemine Avrupa Birliği, EFTA ülkeleri, CEEC (Orta ve Doğu Avrupa Ülkeleri), Baltık Devletleri, Slovenya, Türkiye ve Faroe Adaları dahildir."* (<https://www.ugm.com.tr/pamk-sistemi>).

* Pan-Avrupa-Akdeniz Menşe Kümülasyonu Sistemi: *"PAAMK Sistemi, Türkiye, Avrupa Birliği, EFTA (İsviçre, Lihtenştayn, İzlanda ve Norveç), Cezayir, Fas, Filistin, İsrail, Lübnan, Mısır, Tunus, Ürdün ve Faroe Adaları'nın dahil olduğu çapraz menşe kümülasyonu esasına dayalı serbest ticaret alanı sistemi olarak tanımlanabilir."* (<https://ticaret.gov.tr/data/5b872d6c13b8761450e18f5f0dccc311c3e6057ce5e7faca73994056f.pdf>).

* Serbest Ticaret Anlaşması: *"Serbest Ticaret Anlaşması (STA), taraf ülkelerin kendi aralarında gümrük vergisi ve kısıtlamalarını kaldırmaları, ancak üçüncü ülkelere karşı ortak bir gümrük tarifeleri oluşturmamaları, anlaşma dışında kalan üçüncü ülkelere her üye ülkenin kendi millî gümrük tarifesi uygulayabildiği bir ekonomik birleşmedir. STA'da gümrük birliğinden farklı olarak üçüncü ülkelere ortak bir gümrük tarifesi uygulanmamaktadır. Ayrıca Gümrük Birliği'nde serbest dolaşım ilkesi geçerli iken STA'da ise menşe kuralları uygulanır."* (http://www.iib.org.tr/files/downloads/mevzuat/sta_kilavuz.pdf).

vergi-nedir). Vergi oranı ile ilgili olarak, Gümrük Kanunu'nun 194/3. Maddesi'nde; *“Dâhilde İşleme Rejimi'ne tabi tutulan serbest dolaşımda bulunmayan eşyaya ilişkin ithalat vergileri, ihracata ilişkin beyannamenin tescili tarihindeki vergi oranı ve diğer vergilendirme unsurlarına göre hesaplanır.”* ifadesinde yer verilmiştir.

İhracat işlemleri sürecinde tahsil edilen Telafi Edici Vergi, ithalat vergilerinin kendisidir. Şartlı muafiyet kapsamında yer alan Dâhilde İşleme Rejimi (DİR) uygulaması sebebiyle, ithalatın gerçekleştirildiği süreçte tahsil edilemeyen ithalat vergilerinin, ihracat aşamasında tahsil edilmesini gerçekleştirmek amacıyla konulmuştur (Yerci, 2020: 82). Telafi Edici Vergi'nin matrahını ise, ihraç edilen ürün ya da ürünlerin CIF fiyatı oluşturur. Ama gümrük vergilerinden muaf olarak ithal edilen mamul ya da yarı mamullerin, imalat işleminde kullanılması ile ortaya çıkan nihai eşyanın ihracatı durumunda ihracat beyannamesinin tescil anında Telafi Edici Vergi ödenir (Kolçak, 2013: 206).

1.2.5 Dış Ticaretten Tahsil Edilen Mali Yüklerin Bütçedeki Payı

Küreselleşmenin beraberinde getirdiği ortak ticaret anlayışları ile birlikte, dış ticaret işlemlerinin sürdürülebilirliği adına düşük vergi oranları uygulanmasına rağmen, dış ticaretten tahsil edilen mali yükler, devlet bütçesine gelir sağlayan en önemli kaynaklardan birisidir. Dış ticaret işlemleri ekseninde yalnızca Gümrük Vergisi tahsil edilmemektedir. Bu verginin yanı sıra dış ticaret işlemleri ile birlikte tahsil edilen birçok vergiler, fonlar ve kesintiler bulunmaktadır. Tüm bunları bir araya getirince, dış ticaretten tahsil edilen mali yükler kapsamında oldukça ciddi gelirler sağlanmaktadır ve devlet bütçesinde bu gelirler önemli rol oynamaktadır. Hazine ve Maliye Bakanlığı'nın her yıl yayınlamış olduğu Genel Bütçe Gelir İstatistikleri incelendiğinde, dış ticaretten tahsil edilen mali yüklerin son on bir yıllık veriler kapsamında, vergi gelirlerinin yüzde 18 ile 24'lük kısmını oluşturduğu gözlemlenmektedir. Bu oran, dış ticaretten tahsil edilen mali yüklerin bütçede ne kadar fazla yer aldığı ile ilgili oldukça yüksek ve ciddi bir orandır.

Aşağıdaki tabloda da 2011 ile 2021 yılları arasında, on bir yıllık dönem içerisinde uluslararası ticaret ve muamelelerden alınan vergilerin, vergi gelirleri içerisindeki payı gösterilmektedir.

Tablo 5: Dış Ticaretten Tahsil Edilen Mali Yüklerin Vergi Gelirleri İçerisindeki Payı

(Bin TL)	Dış Ticaretten Tahsil Edilen Mali Yükler	Vergi Gelirleri	Oranı
2011	53.451.636	260.945.623	% 20.4
2012	55.310.438	286.324.162	% 19.3
2013	68.269.135	334.704.964	% 20.3
2014	71.143.780	362.175.100	% 19.6
2015	83.166.476	419.094.393	% 19.8
2016	86.248.490	471.729.227	% 18.2
2017	112.932.462	550.397.373	% 20.5
2018	138.220.671	636.651.069	% 21.7
2019	142.731.633	690.343.850	% 20.6
2020	185.410.510	852.176.785	% 21.7
2021*	125.398.480	509.186.427	% 24.6

Kaynak: <https://muhasebat.hmb.gov.tr/genel-yonetim-butce-istatistikleri>.

Tabloyu incelediğimizde, dış ticaret kapsamında kamu bütçesine oldukça yüksek oranlarda gelir sağlandığı ve özellikle son beş yıllık dönemde bu oranların giderek

* 2021 yılı vergi gelirleri, Haziran ayına kadar olan altı aylık dönemin toplamıdır.

yükseldiği gözlemlenmektedir. 2020 yılı ile birlikte tüm dünyada hızla yayılan ve dünyayı etkisi altına alan Covid-19 küresel pandeminin etkileri uluslararası ticaretin maliyetlerini artırmış ve bu durum ticarete olumsuz yansımış olsa da, sonraki yıllarda Covid-19 salgınının azalması ile birlikte, uluslararası ticarete maliyetlerin azalacağı, ticaretin tekrar hızlanacağı ve böylece devlet bütçelerinde dış ticaret işlemlerinden tahsil edilen mali yüklerin artacağı söylenebilir.

Aşağıdaki tabloda ise, Ticaret Bakanlığı tarafından 01.09.2021 tarihinde yayınlanan dış ticaret işlemleri sürecinde tahsil edilen vergi, fon ve diğer mali yüklerin yıllık olarak devlet bütçesine ne kadarlık bir katkı yaptığı gösterilmektedir. Tablo incelendiğinde, özellikle Gümrük Vergisi, Katma Değer Vergisi, Özel Tüketim Vergisi ve İlave Gümrük Vergisi'nin bütçeye en yüksek miktarda katkıyı sağladığı ifade edilebilir. İlave Gümrük Vergisi gelirlerinin fazla olması, birçok ticari önlem gerektiren politikaların nedeni olarak gösterilebilir. Yerli üreticiyi, düşük maliyetli ucuz ithal ürünlere karşı korumak en çok bilinen önlem politikasıdır.

Tablo 6: Türlerine Göre Dış Ticaretten Tahsil Edilen Mali Yükler

Değer: TL	2018	2019	2020	2021*
Gümrük Vergisi	8.711.700.964	8.896.194.412	11.150.587.076	10.400.657.075
İlave Gümrük Vergisi	5.216.217.809	5.732.933.092	10.686.961.374	8.252.828.974
ÖTV*	5.310.042.213	7.152.628.766	12.594.147.360	8.591.557.135
KDV	121.988.947.020	127.485.972.019	154.833.378.480	150.955.371.720
Ek Mali Yükümlülük	550.563.998	1.700.477.644	3.030.533.761	922.678.354

* 2021 yılı vergi gelirleri, yılın ilk sekiz aylık (Ağustos sonuna kadar olan) toplamıdır.

* Özel Tüketim Vergisi gelirleri; I, II, III ve IV. Listelerin toplamı olarak gösterilmiştir.

TRT Bandrol Ücreti (Ticari)	1.337.815.775	1.421.143.594	2.318.722.108	1.447.644.139
Tütün Fonu	34.289.788	148.494	4.256	302.104
Toplu Konut Fonu	231.572.079	210.897.781	904.701.566	253.817.318
Çevre Katkı Payı	342.953.895	334.914.946	378.902.855	478.832.946
Tek ve Maktu Vergi	69.935	111.128	146.288	144.933
KKDF	393.118.440	362.384.677	440.967.124	347.806.949
Dampinge Karşı Vergi	847.421.412	883.061.227	925.652.674	761.356.490
Sübvansiyon a Karşı Vergi	1.045	30.266	28.174	625
Damga Vergisi	276.062.364	340.159.224	400.508.239	317.867.059
Telafi Edici Vergi (İhracat)	346.749.028	388.409.847	421.944.539	431.040.864

Kaynak:<https://ticaret.gov.tr/data/5d63d89d13b8762f7c43a738/26-Vergi%20Turune%20Gore%20Tahsil%20Edilen%20Gumruk%20Vergileri.pdf>.

İKİNCİ BÖLÜM

GÜMRÜK REJİMLERİ, GÜMRÜK KABAHAHLERİ VE CEZALARI

2.1. GÜMRÜK REJİMLERİ

Küreselleşmenin giderek yükselmesi ve beraberinde ticarete getirdiğı rekabet, ülkelerin eşya ve hizmet ticareti yaparken uyguladıkları politikaları daha verimli bir hale getirmelerini zorunlu kılmıştır. Bunun sonucu olarak kaliteli ve fiyatlandırması daha makul, rekabet gücü üst düzeyde piyasaların ve ticaret ortamının yaratılması söz konusu olmuştur. Ülkemizde de gerek ihraç, gerekse de ithal ürünlerin ticaretinde optimum faydayı üreticiler ve tüketiciler nezdinde oluşturabilmek adına pek çok önlemler ve yenilikler üzerine çalışılmaktadır. Dış ticaret mevzuatında yeni yapılanmalar hayata geçirilerek Türk ihracatçısının uluslararası pazarlarda rekabet edebilme, ürettiğı ürünleri mevcut ve yeni pazarlara sürebilmesi, dünya standartlarında kaliteyi yakalayabilmesi amaçlanmaktadır. Ticarete ön planda tutulan tüm bu hedefler doğrultusunda ekonomik etkili rejimler ticaret mekanizmasına entegre edilmiştir. Örnek vermek gerekirse, ihracatçıların ürünlerini uluslararası alanda rekabet edilebilir kılmak bu noktada önem arz eden konuların başında gelmektedir. İhraç ürünlerinde KDV ve ÖTV uygulanmayarak, bu süreçte ihracatçılar için üretimi teşvik ve uluslararası pazarlarda rekabet edebilme gücünü beraberinde getiren düzenlemeler gerçekleştirilmektedir. Bahsedilen tüm bu amaçlarla ekonomik etkili gümrük rejimleri uygulanmaktadır. Gümrük rejimleri ekonomik etkili gümrük rejimleri ve ekonomik etkili olmayan gümrük rejimleri şeklinde ikiye ayrılmaktadır. Ekonomik etkili rejimler (Tekin, 2018: 557);

- Dâhilde İşleme Rejimi,
- Hariçte İşleme Rejimi,
- Gümrük Kontrolü Altında İşleme Rejimi,
- Geçici İthalat Rejimi,
- Gümrük Antrepo Rejimi,

olarak incelenmektedir. Ekonomik etkili olmayan gümrük rejimleri ise;

- Serbest Dolaşıma Giriş Rejimi,
- İhracat Rejimi,

- Transit Rejimi,
şeklinde ifade edilebilir.

Ekonomik etkili gümrük rejimleri Türkiye'nin gümrük mevzuatının, Avrupa Birliği gümrük mevzuatıyla uyumlu hale getirilmesi gerekli olan başlıklar arasında sayılmak suretiyle ilk olarak 26.03.1995 tarihli Ortaklık Konseyi Kararı ile resmi bağlamda yazılı hale getirilmiştir. Ekonomik etkili gümrük rejimi ifadesi, Gümrük Kanunu'nun 79/1-b Maddesi'nde ifade edilmiştir. Söz konusu madde hükmünde; *"Ekonomik etkili gümrük rejimi deyimi; Antrepo, Dâhilde İşleme, Gümrük Kontrolü Altında İşleme, Geçici İthalat, Hariçte İşleme rejimlerinin uygulanması anlamına gelir"* ifadesi ile bu kavram ve hangi gümrük rejimlerini içerdiği kanun vasıtasıyla yasal zemine oturtulmuştur (Ela, 2021: 42-43-44). Ekonomik etkili gümrük rejimleri ekseninde düzenlenen eylemlere tabi olan eşyalar Türkiye Gümrük Bölgesi'nde, gümrük idareleri gözetimi ve kontrolü altında katma değer yaratma sürecine alınırlar. Bu başlık altında yer alan rejimleri mühim kılan iki temel unsur bulunmaktadır. Bunlar (Selen, 2020: 90-91);

- a) Katma değer yaratma faaliyetlerinin, gümrük idaresinin gözetimi ve bilgisi kapsamında gerçekleşiyor olması,
- b) Bazı kriterlerin sağlanması karşılığında, gümrük vergilerinden istisna ve muafiyet hakkı kazandırmasıdır.

Gümrük rejimleri ile ilgili olarak yalnızca ekonomik etkili olanlar ve ekonomik etkili olmayanlar tasnif edilmemektedir. Aynı zamanda, gümrük rejimlerinin şartlı muafiyete tabi olanlar ve muafiyet içermeyenler şeklinde bir sınıflandırmaya da konu oldukları ifade edilebilir.

Şartlı muafiyet uygulamasına tabi olanlar, Gümrük Kanunu'nun 79/1-a Maddesi'nde;

Şartlı muafiyet düzenlemesi deyimi, serbest dolaşımda olmayan eşyaya,

- Transit,
- Antrepo,
- Şartlı muafiyet sistemi kapsamında dâhilde işleme,
- Geçici ithalat,

Rejimleri'nin uygulanması anlamına gelir.

şeklinde, şartlı muafiyet düzenlemesine tabi olan gümrük rejimleri belirtilmiştir.

2.1.1. Serbest Dolaşıma Giriş Rejimi

Serbest Dolaşıma Giriş Rejimi ile ifade edilmek istenen süreç, eşyanın gümrük bölgesine girmesi ile birlikte başlamaktadır. Serbest dolaşımdan kastedilen ise, eşyanın gümrük sınırına girişi ve bununla birlikte yapılması gereken işlemlerin tamamlanması neticesinde, ülkenin sınırları içerisinde serbest bir biçimde dolaşabilmesi anlamına gelmektedir (Argın ve Bakkalcı, 2011: 289). Serbest Dolaşıma Giriş Rejimi Gümrük Kanunu'nun 74-78. Maddeleri ile Gümrük Yönetmeliği'nin 204-211. Maddeleri arasında düzenlenmiştir.

27.01.2005 tarihli 25709 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmış olan, 2005/8391 sayılı Dâhilde İşleme Rejimi Kararı (DİRK) 3. Maddesi'nde serbest dolaşımda olan eşya ile ilgili açıklama yapılmıştır. Serbest dolaşım statüsünde kabul edilen eşya, Gümrük Kanunu'nda, tamamıyla Türkiye Gümrük Bölgesi'nde elde edilen ve içerisinde Türkiye Gümrük Bölgesi dışındaki ülke ya da topraklardan ithal edilen girdileri (ara malları) bulundurmayan ya da şartlı muafiyet düzenlemelerine tabi olan eşyadan elde edilen ve tabi olduğu rejim hükümleri kapsamında özel ekonomik önem arz etmediği tespit edilen ya da Türkiye Gümrük Bölgesi dışındaki ülke veya topraklardan serbest dolaşıma giriş rejimine tabi tutularak ithal edilen ya da Türkiye Gümrük Bölgesi'nde yukarıda belirtilen eşyadan ayrı ayrı veya birlikte elde edilen veya üretilen eşyadır (D.İ.R.K., m: 3).

Serbest dolaşımda olmayan eşya kavramı ise, serbest dolaşımda olan eşya dışında kalan eşya ile transit hükümleri saklı kalmak üzere Türkiye Gümrük Bölgesi'ni fiilen terk eden eşyayı ifade etmektedir (G.K., m: 3/6).

Serbest Dolaşıma Giriş Rejimi için yapılan tanımlamalardan bir diğeri ise, Türkiye Cumhuriyeti Gümrük Bölgesi'ne gelmiş olan eşyanın serbest dolaşıma girmesi, belirlenmiş olan "ticaret politikaları önlemleri"* nin uygulanması, eşyanın ithalatı için öngörülen birtakım işlemlerin tamamlanması ve kanunun ödenmesini istediği vergilerin tahsil edilmesi ile gerçekleşir. Gümrük vergileri tahsil edilen ve ticari bazı politikaların ya da önlemlerin uygulandığı eşyalar, Türkiye ve Avrupa Birliği ülkelerini içine alan Gümrük Birliği sınırları içerisinde serbest dolaşımda

* Ticaret Politikası Önlemleri: "Gözetim, korunma önlemleri, miktar kısıtlamaları ve ithalat veya ihracat yasaklamaları gibi eşyanın ithal ve ihracı ile ilgili hükümlerle belirlenmiş tarife dışı önlemleri, ifade eder." (G.Y., m: 3/1-n).

bulunabilme hakkını kazanırlar. Gümrük Birliği dâhilinde olan ülkelere, üçüncü ülkelerden yapılan ticari faaliyetler için bazı önlemler uygulanmaktadır. Bu önlemler, ticari faaliyeti gerçekleştirilen ürünlerden gümrük vergisi ve buna bağlı vergilerin tahsil edilmesi şeklinde olmaktadır. Belirtmek gerekir ki, Gümrük Birliği üyesi ülkelerden herhangi birine üçüncü ülkelerden eşya gelmesi halinde, uygulanan ticaret politikası önlemleri ve tahsil edilen vergiler, aynı eşyanın Gümrük Birliği'ne dâhil olan bir ülkeye ihraç edilmesi noktasında tahsil edilmemektedir. Bunun nedeni ise, üçüncü bir ülkeden Gümrük Birliği üyesi olan herhangi bir ülkeye girişi gerçekleşen eşya, o andan sonra Gümrük Birliği içerisinde serbest dolaşım hakkına sahip olmaktadır. Serbest dolaşım haklarına sahip olan eşya için bu hakların ortadan kalkması durumu da söz konusu olabilir. Bu haller 2005/8391 sayılı Dâhilde İşleme Rejimi Kararı 4. Maddesi'nde ifade edilmiştir. İlgili Madde hükmüne göre (Gökgöz ve Şeker, 2014: 147-148);

- 1) Serbest Dolaşıma Giriş Beyannamesi'nin iptal edilmiş olması,
 - 2) Geri ödeme sisteminin uygulandığı Dâhilde İşleme Rejimi kapmasında, işlendikten sonra ihracatı gerçekleştirilen eşya ile ilgili gümrük vergilerinin geri verilmesi ya da kaldırılması,
 - 3) Gümrük Kanunu'nun 213. Maddesi'nde ifade edildiği üzere, eşyanın hasarlı ya da satış sözleşmesinde yer alan standartlara uygun olmaması sebebiyle, gümrük vergilerinin geri verilmesi ya da kaldırılması,
 - 4) Gümrük Kanunu'nun 214. Maddesi'nde hükmedildiği şekliyle, eşyanın ihraç edilmesine, geri gönderilmesine ya da gümrükçe onaylanmış başka bir işlem ya da kullanıma tabi tutulması sebebiyle gümrük vergilerinin geri verilmesi ya da kaldırılması,
- durumları, eşyanın Serbest Dolaşıma Giriş Rejimi'ni sona erdiren unsurlardır.

2.1.2. Transit Rejimi

Transit Rejimi ile ilgili genel hükümler, Gümrük Kanunu'nun 84-92. Maddeleri'nde hüküm altına alınmıştır. Transit Rejimi; ithalat vergileri ve ticaret politikası önlemlerine tabi olmayan ve serbest dolaşımda bulunmayan, ihracat ile ilgili gümrük işlemleri sonuçlandırılmış, eşyanın, gümrük gözetimi altında Türkiye Gümrük

Bölgesi içindeki bir noktadan diğerine taşınması durumunda uygulanan rejimdir. Gümrük idareleri tarafından, Transit Rejimi'ne tabi olan eşyanın Türkiye Gümrük Bölgesi içinde; yabancı bir ülkeden yabancı bir ülkeye, yabancı bir ülkeden Türkiye'ye, Türkiye'den yabancı bir ülkeye ve bir iç gümrük idaresinden diğer bir iç gümrük idaresine taşınmasına izin verilmektedir (G.K., m: 84/1-2). Ayrıca Kanun'un 84. Maddesi'nin diğer hükümlerinde Transit Rejimi ile ilgili detaylı açıklamalara yer verilmiştir.

3. Transit Rejimi'ne tabi eşyanın Türkiye Gümrük Bölgesi'nde taşınması;

- a) Transit Rejimi beyanı kapsamında,
- b) TIR karnesi kapsamında,
- c) Transit belgesi olarak kullanılan ATA karnesi kapsamında,
- d) Kuvvetlerin Statüsüne Dair Kuzey Atlantik Anlaşmasına Taraf Devletler Arasındaki Sözleşme kapsamında,
- e) Posta kolileri dâhil olmak üzere posta yoluyla,
- f) Yönetmelik ile belirlenecek hallerde, demiryolu ile taşımada CIM Taşıma Belgesi, büyük konteynerler ile taşımada TR Transfer Notu, havayolu ve denizyolu ile taşımada eşya manifestosu kapsamında, yapılır.

4. a) Transit Rejimi'ne tabi tutulan eşya ve gerekli belgeler, rejimi düzenleyen hükümlere uygun olarak varış gümrük idaresine sunulduğunda, Transit Rejimi sona erer.

b) Hareket gümrük idaresindeki bilgi ve belgeler ile varış gümrük idaresindeki bilgi ve belgelerin karşılaştırılması sonucunda, Transit Rejimi'nin usulüne uygun olarak sonlandırıldığının belirlenmesi halinde rejim ibra edilir.

5. Transit Rejimi'nin uygulanmasında ekonomik etkili bir gümrük rejimine tabi eşyanın taşınmasına ilişkin olarak Bakanlıkça belirlenecek özel hükümler saklıdır. Bakanlık, transit eşyanın cinsine, niteliğine ve taşımanın özelliğine göre veya Türkiye'nin uluslararası anlaşmalardan kaynaklanan yükümlülükleri çerçevesinde, bu Bölümdeki madde hükümlerine bağlı kalmaksızın Transit Rejimi'ne ilişkin düzenlemeler yapılması konusunda yetkilidir.

2.1.2.1. Transit Rejim'de Eşyanın Sorumluluğu

Gümrük Kanunu'nda eşya ile ilgili sorumluluğun kapsamı düzenlenmiştir. Esas sorumlu, eşyayı belirlenen süre kapsamında ve gümrük idarelerince eşyanın ayniyetinin tespiti maksadıyla alınan önlemlere uymak suretiyle, varış gümrük idaresine sağlam ve eksiksiz biçimde sunmak ve Transit Rejimi'ne ilişkin hükümlere uymakla yükümlüdür. Asıl sorumlunun bir önceki cümlede ifade edilen yükümlülükleri saklı kalmak kaydıyla, Transit Rejim hükümlerine göre taşındığını bilerek eşyayı kabul eden taşıyıcı ya da alıcı da eşyayı belirlenen süre içerisinde ve gümrük idareleri tarafından eşyanın ayniyetinin tespiti maksadıyla alınan tedbirlere uymak suretiyle, varış gümrük idaresine sağlam ve eksiksiz bir biçimde sunmakla

yükümlüdür. Bir gümrük yükümlülüğü söz konusu olduğunda, asıl sorumlu, Transit Rejimi'ne tabi tutulan eşya ile ilgili olarak gümrük idaresine karşı mali olarak sorumlu olandır. 5607 sayılı Kanun uyarınca gümrük idaresi tarafından işlem yapıldığı hâllerde, asıl sorumlunun sorumluluğunun belirlenmesinde fiilin işlenmesinde dahlinin olup olmadığı hususu dikkate alınır (G.K., m: 86).

2.1.2.2. Transit Rejim'de Gümrük Süreci

Transit Rejim çerçevesinde gümrük işlemlerinin uygulanma süreci, Gümrük Kanunu'nun 88-92. Maddeleri'nde "*Transite İlişkin Gümrük İşlemleri*" başlığında ifade edilmiştir.

Transit Rejim kapsamında eşya, ihbar ya da şüphe durumları haricinde, varış gümrük idaresine kadar muayene edilmeden ve icap ettiği takdirde mühürlü bir şekilde ya da muayene memuru eşliğinde sevk edilir. Transit Rejimi'ne tabi olan eşyanın, gerek görüldüğü takdirde muayene edilmesi söz konusu olabilir. Gümrük muayenesini gerektiren bir durumda, yapılacak muayenede eşyanın taşınmasından sorumlu kişiler, temsilci ya da asıl sorumlu bulunabilir (G.K., m: 88).

Transit Rejime tabi olan eşya ile ilgili şüpheli bir durum ya da bir ihbar söz konusu olursa, sürecin nasıl işleyeceği Gümrük Kanun'un 90. Maddesi'nde ifade edilmiştir. Örneğin, Türk karasularından geçiş yapan bir gemi ile ilgili ihbar varsa veya şüpheli herhangi bir durumun varlığı tespit edilirse, eşyaların bulunduğu bölmeler mühür altına alınır. Ayrıca memur tayin edilerek gemiye eşlik ettirilebilir ya da gemi Türk karasularından çıkana kadar gözlenebilir.

Bazen de transit halindeki eşyanın bazı nedenlerle taşınmasına devam edilemediği türden ve önceden öngörülemeyen durumlarda yaşanabilir. Böyle durumlarda eşyanın taşınmasını gerçekleştiren taşıt, en yakın gümrük idaresine durumu bildirir. Transit eşya, başka bir araca aktarılır ve bu durum gümrük idaresinin gözetiminde gerçekleştirilir. Yaşanan bu süreç bir tutanakla belgelendirilir. Şayet eşya Türkiye Gümrük Bölgesi içinde transit halindeyken birtakım nedenlerden dolayı kullanılamayacak duruma gelirse, telef olan eşyadan gümrük vergileri alınmaz (G.K., m: 92). Transit eşya ile ilgili ifade edilen; gümrük muayenesine karar verilmesi,

teminat alınması, memur eşliğinde sevk edilmesi ya da diğer önlemlerin uygulanması ve bu işlemlerle ilgili düzenlemelerin yapılmasında Bakanlık yetkilidir (G.K., m: 89).

2.1.3. Gümrük Antrepo Rejimi

Gümrük Antrepo Rejimi ile ilgili düzenlemeler, Gümrük Kanunu'nun "*Gümrük Antrepo Rejimi*" başlıklı 93-107. Maddeleri arasında hüküm altına alınmıştır. Gümrük Antrepo Rejimi, ithalat vergilerine ve ticaret politikası önlemlerine tabi tutulmamış ve serbest dolaşıma girmemiş olan eşyanın, gümrük antreposuna alınması durumunda ihracata ilişkin önlemlerden yararlanabilecek serbest dolaşımda bulunan eşyanın, bir gümrük antreposuna alınması ile ilgili hükümleri belirler (G.K., m: 93/1).

Gümrük Yönetmeliği'nin 328/1 Maddesi'nde ise, "Gümrük Antreposu" kavramına ve türlerine açıklık getirilmiştir.

Gümrük antreposu, gümrük gözetiminde olan eşyanın ya da izin verildiği durumlarda serbest dolaşımda olan eşyanın ihraç edilmek suretiyle konulduğu genel ve özel antrepoları ifade eder. Genel antrepo, eşyanın konulması için herkes tarafından kullanımına izin verilen gümrük antreposudur. Özel antrepo ise, yalnız antrepo işleticisine ait eşyanın konulması amacıyla oluşturulan antrepodur (G.Y., m: 328/1).

Benzer şekilde antrepo kavramının açıklamasına, Gümrük Kanunu'nun 94/1. Maddesi'nde de yer verilmiştir. Gümrük antrepoları niteliklerine göre birbirlerinden ayrılmaktadırlar. Her antreponun kendisine özel birtakım nitelikleri bulunmaktadır. Bu antrepo tipleri A, B, F ve C, D, E tipi olarak nitelendirilmekte ve Gümrük Yönetmeliği'nin 329. Maddesi'nde açıklanmaktadır.

Tablo 7: Türlerine Göre Antrepo Sayıları

Antrepo Tipi	2016	2017	2018	2019	2020	2021
A TİPİ	601	603	580	606	601	599
B TİPİ	2	1	1	2	1	1
F TİPİ	2	2	2	1	1	1
Genel Antrepo Toplamı	605	606	583	609	603	601
C TİPİ	429	375	372	364	348	346
C TİPİ (GSM*)	175	175	175	287	280	273
D TİPİ	0	0	0	0	0	0
E TİPİ	4	3	4	3	1	1
Özel Antrepo Toplamı	608	553	551	654	629	620
Genel Toplam	1213	1159	1134	1263	1232	1221

Kaynak:<https://ticaret.gov.tr/data/5d63d89d13b8762f7c43a738/Web%20sayfas%C4%B1%20antrepo-gdy%20say%C4%B1lar%C4%B1.pdf>.

* GSM: Gümrüksüz Satış Mağazaları.

Antrepolar yalnızca ihraç edilecek eşyaların konulduğu yerler olarak görülmemelidir. Aynı zamanda ülkeye kaçak olarak getirilen eşyalar ya da belli bir süre sonra yurt dışına çıkarılması gereken eşyalar da, kanunen gerçekleştirilmesi gereken işlemler tamamlanıncaya kadar antrepolarda bekletilirler. Ayrıca kaçak eşyalar, bir süre sonra satılarak paraya çevrilirler. Eşyanın satış bedeli üzerinden belirlenen oranlarda, bulundukları antrepolara da bir gelir sağlamış olurlar (Özeroğlu, 2011: 37).

İthal eşyanın antrepoda bekletilmesi ile ilgili olarak da belirtebilir ki, ithal eşyası için bir gümrük yükümlülüğü söz konusu olduğu zaman, eşyanın antrepo maliyeti ve antrepoda bulunduğu süre dâhilinde korunması için gerçekleştirilen masraflar, fiilen ödenen ya da ödenecek fiyattan ayrı olarak gösterilmeleri kaydıyla gümrük kıymetine dâhil edilmez (Derdiyok, 2013: 128).

Gümrük antrepolarının işletilmesi ve buna bağlı bazı izinlerin alınması ile ilgili yetkili makam Ticaret Bakanlığı'dır. Antrepoların işletilmesi için yetki ya da izin verilen işleticilerin, sorumluluklarının da kanunen belli bazı standartlar ekseninde sınırları çizilmiştir. Antrepo işleticisi, eşyanın gümrük antreposunda bulunduğu süre dahilinde eşyanın gümrük gözetimini sağlamaktan, Gümrük Antrepo Rejimi çerçevesinde eşyanın saklanması ve korunması ile ilgili yükümlülükleri yerine getirmekten ve izinde belirtilen özel şartlara uymaktan sorumludur (G.K., m: 96).

Gümrük antrepoları temelde, genel ve özel antrepo olarak ikiye ayrılır. Fakat uygulanmadaki nitelikleri nedeniyle çeşitli alt sınıflara ayrılırlar. Genel antrepoların; (A), (B) ve (F) tipleri, özel antrepoların; (C), (D) ve (E) tipleri bulunmaktadır. Bunları kısaca açıklamak gerekirse (Utkulu ve Aydemir, 2013: 77);

- A tipi antrepo; işleteninin stok kayıtlarını tuttuğu ve antrepoya alınan eşya ile ilgili herhangi bir eksiklik söz konusu olması durumunda, gümrük vergilerini ödemekten sorumlu olduğu genel bir antrepo tipidir.

- B tipi antrepo; antrepoya alınan eşyadan, Gümrük Kanunu'nun 97/1. Maddesi'nde ifade edilen kullanıcının sorumlu tutulduğu ve bununla birlikte antrepo beyannamesinin kullanıcı tarafından verildiği genel bir antrepo tipidir. Antrepo işleticisi yalnızca depoyu kiralar dolayısıyla sınırlı bir sorumluluğu vardır.

- C tipi antrepo; hem işleticisi konumunda bulunan kişi, hem de kullanıcısı aynı olan ve antrepoya konulan eşyadan bu kişinin sorumlu olduğu özel bir antrepo tipidir.

- D tipi antrepo; kullanan ve işletenin aynı kişi olduğu ve Gümrük Kanunu'nun 104/3. Maddesi hükümlerinin uygulandığı özel bir antrepodur.
- E tipi antrepo; kullanıcısı ile işleticisinin aynı olduğu, Gümrük Kanunu'nun 93/4. Maddesi uyarınca, izin hak sahibinin depolama yerinin antrepo kabul edildiği ya da depolama yeri olmazsa bile, eşyaya Antrepo Rejimi hükümlerinin uygulandığı özel bir antrepo türüdür.
- F tipi antrepo; gümrük idarelerinin bizzat kendisi tarafından işletildiği genel bir antrepo tipidir. Serbest dolaşımda bulunmayan eşyanın sunulduğu sergi ve fuarlar da özel antrepo sayılmaktadır.

2.1.4. Dâhilde İşleme Rejimi

Dahilde İşleme Rejimi, ihracatçıların ithal ettikleri eşyaları işledikten sonra ihraç etmeleri şartıyla, ihraç edilmesi arzu edilen eşyaların üretimi için gereksinim duydukları ara malları ya da mamulleri, ithalata konu olan vergilerden ve diğer ticaret politikası önlemlerinden (kota, anti-damping, anti-sübvansiyon) etkilenmeksizin, teminat karşılığında ithal edilmelerine imkan sağlayan ekonomik etkili gümrük rejimidir. Özetleyecek olursak, ihracat yapmak kaydıyla kullanılması gereken ürünlerin ithal edilmesi sırasında uygulanacak vergi ve eş etkili diğer mali yükümlülüklerin muafiyetini sağlayan, ihracatı teşvik etmek için uygulanan bir gümrük rejimidir (Şahin ve Tekin, 2019: 1415). Dâhilde İşleme Rejimi, Gümrük Kanunu'nun, "Dâhilde İşleme Rejimi" başlıklı 108-122. Maddeleri'nde düzenlenmiştir.

2.1.4.1. Dâhilde İşleme Rejimi'nin Amacı ve Avantajları

2005/8391 sayılı Dâhilde İşleme Rejimi Kararı'nın "Amaç" başlıklı 1. Maddesi'nde; *"Bu Karar; Dünya piyasa fiyatlarından hammadde temin etmek suretiyle ihracatı artırmak, ihraç ürünlerine uluslararası piyasalarda rekabet gücü kazandırmak, ihraç pazarlarını geliştirmek ve ihraç ürünlerini çeşitlendirmek amacıyla hazırlanmıştır."* ifadesi ile, Dâhilde İşleme Rejimi'nin amacı açıklanmıştır.

Dâhilde İşleme Rejimi, şartlı muafiyet uygulamaları içerisinde en yaygın ve bilindik olan rejimdir. İki önemli şartın Dâhilde İşleme Rejimi kapsamında karşılanması gerekir. İthal edilen eşyanın hammadde veya aramalı olması gerekliliği bu şartlardan ilkidir. İkinci şart ise, ithal edilen malın işlenmiş nihai mal olarak ihraç edilmiş olması gerekliliğidir (Selen, 2020: 92). Dâhilde İşleme Rejimi'nin, üretimin daha sağlıklı bir düzlemde yapılabilmesi adına bazı avantajları da beraberinde getirdiği ifade edilebilir. Dâhilde İşleme Rejimi ile birlikte var olan söz konusu bu avantajlar; dünya piyasalarında belirlenen fiyattan ham madde temin etmek, ihracatı artırmak, ihraç edilen ürünlerin dünya piyasalarında rekabet edebilme gücüne katkı sağlamak, yeni ihraç pazarları bulmak ve geliştirmek, üreticileri gümrük vergilerinden kurtarmak, iş gücüne katkı sağlamak, ihraç ürünlerinin portföyünü artırmak ve yeni teknoloji girişleri ile birlikte araştırma ve geliştirme çalışmalarına katkıda bulunmak şeklinde sıralanabilir (Sayılğan ve Şenol, 2010: 39).

2.1.4.2. Dâhilde İşleme Rejimi'nin Uygulama Sistemi

Dâhilde İşleme Rejimi'nin uygulama sistemi iki farklı şekilde olmaktadır. Bunlar, Şartlı Muafiyet Sistemi (Suspension System) ve Geri Ödeme Sistemi (Drawback System) olarak tasnif edilir.

2.1.4.2.1. Şartlı Muafiyet Sistemi (Suspension System)

Gümrük Kanunu'nun 108/1. Maddesi'nde, Dâhilde İşleme Rejimi ile şartlı muafiyet sistemi kısaca açıklanmıştır. Buna göre;

Serbest dolaşımda olmayan eşya, işlem görmüş ürünlerin üretiminde kullanılmasından sonra Türkiye Gümrük Bölgesi'nden yeniden ihraç edilmesi amacıyla, gümrük vergileri ve ticaret politikası önlemlerine tabi tutulmaksızın ve vergileri teminata bağlanmak suretiyle, Dâhilde İşleme Rejimi kapsamında geçici olarak ithal edilebilir. Eşyanın işlem görmüş ürünler şeklinde ihracı halinde, teminat iade olunur. Eşyanın bu şekilde Dâhilde İşleme Rejimi'nden yararlanmasına şartlı muafiyet sistemi denir.

Şartlı muafiyet sistemi, Dâhilde İşleme Rejimi ekseninde ihraç edilecek olan eşyanın üretimi safhalarında kullanılan ve bununla birlikte serbest dolaşımda olmayan hammaddelerin, Türkiye Gümrük Bölgesi'nde yerleşik kişiler tarafından ithalatı esnasında doğan vergilerin teminata bağlanması ve ticaret politikası önlemlerine tabi

olmaksızın ithalatının gerçekleştirilmesi ve üretim sonucunda ortaya çıkan eşyanın ihraç edilmesi ile birlikte alınan teminatın iade edilmesi biçiminde gerçekleşmektedir (Ela, 2021: 60).

2.1.4.2.2. Geri Ödeme Sistemi (Drawback System)

Geri ödeme sistemine göre, serbest dolaşımda olan eşyanın işlem görmüş ürünlerin üretiminde kullanılmasından sonra Türkiye Gümrük Bölgesi'nden ihraç edilmesi durumunda, söz konusu eşyanın serbest dolaşıma girişi sırasında tahsil edilmiş olan ithalat vergileri, Dâhilde İşleme Rejimi kapsamında geri verilir. Dolayısıyla eşyanın bu şekilde Dahilde İşleme Rejimi'nden yararlanmasına da geri ödeme sistemi denilir (G.K., m: 108/2). Bu madde hükmüne göre geri ödeme sistemi, Dâhilde İşleme Rejimi kapsamında serbest dolaşıma giren hammadde ile birlikte işlem görmüş eşyanın ihraç edilmesi durumunda, ithal edildiği sırada tahsil edilen verginin geri ödenmesi biçiminde açıklanabilir (Ela, 2021: 61).

2.1.5. Gümrük Kontrolü Altında İşleme Rejimi

Gümrük Kontrolü Altında İşleme Rejimi ile ilgili işlemler, Gümrük Kanunu'nun 123-127. Maddeleri arasında düzenlenmiştir. Aynı zamanda Gümrük Yönetmeliği'nin 370-375. Maddeleri arasında Rejim ile ilgili standartlar yer almaktadır. Serbest dolaşıma girmemiş olan eşyanın Türkiye Gümrük Bölgesi'nde, ticaret politikası önlemlerine ya da ithalat vergilerine tabi tutulmaksızın, özelliğini ya da durumunu değiştiren işlemlere tabi tutulması ve devamında bu işlemlerden elde edilen eşyanın, gümrük vergileri ile birlikte serbest dolaşıma alınmaları ile ilgili hükümler Gümrük Kontrolü Altında İşleme Rejimi'ne göre gerçekleştirilir. Tüm bu süreçlerden geçen ürünler işlenmiş ürün olarak adlandırılır (G.K., m: 123/1).

Başka bir tanıma göre ise, Gümrük Kontrolü Altında İşleme Rejimi, işlenmiş olan eşyanın ithalat vergisinin, bünyesinde yer alan ithal eşyanın vergisinden daha düşük olduğu işlemler ya da serbest dolaşıma giriş sırasında aranılan birtakım teknik düzenlemelere uygunluğunun sağlanması için, işleme faaliyetine tabi tutulması

gereken eşya için uygulanmaktadır (<https://www.ticaret.gov.tr/gumruk-islemleri/sikca-sorulan-sorular/ticari/gumruk-kontrolu-altinda-isleme>).

Gümrük Kontrolü Altında İşleme Rejimi bazı izinlere ve standartlara bağlanmıştır. Bunlarla ilgili kriterler Kanun'un 124. Maddesi'nde düzenlenmiştir. Buna göre; Gümrük Kontrolü Altında İşleme İzni, işleme işini gerçekleştiren ya da başkasına yaptıran kişinin talep etmesi üzerine gümrük idareleri tarafından sağlanır. İzin, yalnızca Türkiye Gümrük Bölgesi'nde yerleşik kişilere; işlenmiş ürünler içinde ithal eşyasının teşhisinin mümkün olduğu, eşyanın işlenmesi sürecinden sonra, Rejim'e tabi tutulduğu esnadaki niteliğine ya da durumuna dönüştürülmesinin ekonomik bağlamda söz konusu olmadığı, Rejim'in uygulanmasının, ithal eşyasının tabi olduğu menşe ve tutar kısıtlaması kurallarının etkilerini yanıltmayacağı, Türkiye'deki benzer ürünlerin, üreticilerinin temel ekonomik menfaatlerini negatif yönde etkilemeyen, bir işleme faaliyeti oluşturma ya da devam ettirme yönündeki ekonomik hedefler doğrultusunda davranıldığı durumlarda, Gümrük Kontrolü Altında İşleme İzni verilir.

Ayrıca belirtmek gerekir ki, Gümrük Kontrolü Altında İşleme Rejimi çerçevesinde bazı ürün gruplarına uygulanacak işlemler sınırlandırılmıştır. Yani söz konusu Rejim ekseninde, Rejim'e konu olan ürünlere yönelik olarak her türlü işlemin uygulanması söz konusu değildir (Canitez, 2017: 267).

Gümrük Kontrolü Altında İşleme Rejimi eşyanın, işleme faaliyeti sonrasında gümrük vergilerine ve ticaret politikası önlemlerine tabi tutularak serbest dolaşıma girmesi sebebiyle, Dâhilde İşleme Rejimi'nden ve özelliğini değiştiren işlemlere tabi tutulması sebebiyle de, elleçleme* ile kısıtlı işleme faaliyetlerini kapsayan Gümrük Antrepo Rejimi'nden ayrılmaktadır (Gültekin, 2019: 46).

Söz konusu Rejim için alınan izinlerin de belli süreleri vardır. Gümrük Kontrolü Altında İşleme Rejimi ile ilgili iznin geçerlilik süresi, ekonomik koşullar, başvuruda bulunanların özel şartları ve işletme faaliyetinin özellikleri göz önünde

* Elleçleme: Gümrük gözetimi altında bulunan eşyanın, asıl özelliklerinde herhangi bir değişiklik yapmadan istiflenmesi, bulunduğu yerinin değiştirilmesi, büyük kaplardan küçük kaplara aktarılması, bulunduğu kaplarının yenilenmesi ya da onarımı, havalandırılması, kalburlanması, karıştırılması ve benzer işlemler için elleçleme kavramı kullanılmaktadır (<https://www.gumruktv.com.tr/video/ellecleme-nedir-2>).

bulundurularak gümrük idaresi tarafından her başvuru için azami iki yıl olarak belirlenir. İfade edilen sürenin başlangıcı izin belgesinin tarihidir. İzin süresinin sonu ise, izin belgesinde yer alan sürenin bittiği ayın son günü olarak ifade edilmiştir. İfade edilen süreler, mücbir sebep ya da izin sahibi tarafından ileri sürülen haklı gerekçelere bağlı olarak üç aya kadar uzatılabilir (G.Y., m: 372).

2.1.6. Geçici İthalat Rejimi

Geçici İthalat Rejimi ile ilgili düzenlemelere, Kanun'un 128. ve 134. Maddeleri arasında yer verilmiştir. Ayrıca Geçici İthalat Rejimi ile ilgili olarak, Gümrük Yönetmeliği'nin 376-389. Maddeleri'nde de düzenlemeler yer almaktadır. Geçici İthalat Rejimi, serbest dolaşıma girmemiş olan eşyanın, ithalat vergilerinden tamamen veya kısmen muaf olarak ve ticaret politikası önlemlerine tabi tutulmaksızın, Türkiye Gümrük Bölgesi içinde kullanılması ve kullanım neticesindeki olağan yıpranma haricinde, herhangi bir değişikliğe uğramadan yeniden ihraç edilmesine imkan sağlayan işlemlerin ya da hükümlerin uygulandığı rejimdir (G.K., m: 128).

Gümrük Yönetmeliği'ne göre de, Gümrük Kanunu'nda yapılan tanımlamaya çok benzer bir açıklama yapılmıştır. Buna göre Geçici İthalat Rejimi; serbest dolaşıma girmemiş olan eşyanın ithalat vergilerinden kısmen veya tamamen muaf, ayrıca ticaret politikası önlemlerine de tabi tutulmaksızın Türkiye Gümrük Bölgesi sınırları içerisinde kullanılması ve bu kullanıma bağlı olarak oluşabilecek olası yıpranmalar dışında herhangi bir değişikliğe uğramadan tekrar ihracına imkan sağlayan hükümlerin yer aldığı ve uygulandığı bir Rejim'dir. Türkiye'de Geçici İthalat Rejimi, 31.03.2004 kabul tarihli 5108 sayılı Kanun ile onaylanmıştır. Türkiye'nin de taraf olduğu Geçici İthalat Sözleşmesi kapsamında, pek çok eşya ve eşya grubu ATA (Admission Temporaire) Karnesi ile, Geçici İthalat Rejimi ile geçici ithalat işlemlerine konu olmaktadır. Bu karne ismini, Fransızca "*Admission Temporaire*" ve İngilizce "*Temporary Admission*" ifadelerinden almaktadır ve geçici kabul anlamına gelmektedir (Canitez, 2017: 188).

21.03.2005 tarihli 25762 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmış olan, 4 Seri Nolu Gümrük Genel Tebliği (Geçici İthalat)'nin 2. Maddesi'ne göre; "*ATA Karnesi, taşıma araçları hariç olmak üzere eşyanın geçici ithali için kullanılan, ayniyet tespitine*

yarayan ve ithalat vergileri ile ithalatta alınan diğer vergilerin uluslararası alanda geçerli şekilde teminata bağlandığını gösteren, gümrük beyannamesi olarak kabul edilen, uluslararası bir gümrük belgesidir.” ifadesi ile ATA Karnesi’nin kapsamına değinilmiştir.

Geçici İthalat Rejimi kapsamında, ATA karnesi ile geçici ithalatı yapılacak ürünler de hüküm altına alınmıştır. 4 Seri Nolu Gümrük Genel Tebliği (Geçici İthalat Rejimi)’nin 3. Maddesi’nde ürünlerden bazılarını şu şekilde sıralayabiliriz.

- 1) Sergi, Fuar, Toplantı ve Benzeri Etkinliklerde Teşhir Edilecek veya Kullanılacak Eşya,
- 2) Mesleki Malzeme,
- 3) Konteynerler, Paletler, Ambalajlar, Numuneler ve Ticari Bir İşleme İlgili Olarak İthal Edilen Diğer Eşya,
- 4) İmalat Amacıyla İthal Edilen Eşya,
- 5) Eğitsel, Bilimsel veya Kültürel Amaçlarla İthal Edilen Eş,
- 6) Yolcu Zati Eşyası ve Sportif Amaçlarla İthal Edilen Eşya,
- 7) Turistik Tanıtım Malzemeleri,
- 8) Sınır Ticareti Kapsamında İthal Edilen Eşya,
- 9) İnsani Amaçlarla İthal Edilen Eşya vb.

Gümrük Kanunu, geçici ithalat için izin talebinde bulunulması ile ilgili düzenlemeye yer vermiştir. Buna göre geçici ithalat izni, eşyayı kullanan ya da kullandıranların talebi üzerine gümrük idaresi tarafından verilir. İthal eşya ile ilgili ayniyet tespitinin mümkün olmadığı durumlarda, Geçici İthalat Rejimi’nin uygulanmasına izin verilmemektedir. Fakat, eşyanın ya da yapılacak olan işin özelliği itibariyle, ayniyet tespiti kapsamında önlemlerin alınmamasının Rejim’in kötüye kullanılmasına neden olmayacağı durumlarda, gümrük idareleri vergilerin tamamını teminata bağlamak suretiyle, Geçici İthalat Rejimi’nin uygulanmasına müsaade edebilir (G.K., m: 129/1-2).

İthal eşyasının yeniden ihraç edilmesi ya da gümrükçe onaylanmış yeni bir işlem veya kullanıma tabi tutulması için gerekli süreler, izin verilen kullanımın amacına uygun olacak şekilde Bakanlık tarafından belirlenir. Özel süreler saklı kalmak üzere, eşyanın Geçici İthalat Rejimi altında kalma süresi azami yirmi dört ay olarak belirlenir (G.K., m: 130/1-2).

Geçici İthalat Rejimi kapsamında, eşyalar üzerinden vergilerin hangi oranda ve nasıl tahsil edileceği ile ilgili hususlar, Gümrük Kanunu 133/1-2. Maddeleri’nde düzenlenmiştir. Buna göre;

Kısmi muafiyet suretiyle Geçici İthalat Rejimi’ne tabi tutulan eşyadan her ay için alınacak ithalat vergileri, Geçici İthalat Rejimi’ne ilişkin beyannamenin tescil

tarihinde, söz konusu eşyanın serbest dolaşıma girmiş olması halinde alınacak vergiler tutarının %3'ü olarak tespit edilir. Alınacak ithalat vergileri tutarı, uygulanacak faizler hariç olmak üzere, söz konusu eşyanın Geçici İthalat Rejimi'ne tabi tutulduğu tarihte serbest dolaşıma girmesi halinde alınacak vergileri aşamaz.

2.1.7. Hariçte İşleme Rejimi

Hariçte İşleme Rejimi, Gümrük Kanunu'nun 135-149. Maddeleri arasında hüküm altına alınmıştır. Bununla birlikte Gümrük Yönetmeliği'nin 396-414. Maddeleri arasında da yine bu Rejim'den bahsedilmektedir.

Serbest dolaşımda olan eşyanın hariçte işleme sürecine tabi tutulmak üzere, Türkiye Gümrük Bölgesi'nden geçici olarak ihraç edilmesi ve bu işlemlerin neticesinde, elde edilen ürünlerin ithal vergilerinden tamamen ya da kısmen muaf olacak şekilde yeniden serbest dolaşıma girmesi ile ilgili süreç, Hariçte İşleme Rejimi olarak ifade edilir. Hariçte İşleme Rejimi, Gümrük Kanunu'nun 144-148. Maddeleri'nde öngörülen "Standart Değişim Sistemi"*ne dayalı da olarak uygulanır (G.K., m: 135/1).

Hariçte İşleme Rejimi serbest dolaşımda olan eşyanın işlenmesi, onarımının yapılması ya da yenilenmesi amacıyla geçici olarak ihraç edilmesi ve işleme tabi tutulmuş eşyanın tamamen ya da kısmen muafiyetten faydalanarak serbest dolaşıma girmesinin sağlanması ile ithal edilen işlem görmüş eşyaların aynısını ya da benzerini üreten Türkiye'deki üreticilerin temel ekonomik menfaatlerinin negatif etkilenmemesi şartıyla ihraç eşyasının satışının özendirilmesini amaçlamaktadır (Gökgöz ve Şeker, 2014: 153).

* Standart Değişim Sistemi: "Türkiye Gümrük Bölgesi dışında tamir edilmek istenen eşyanın yerine, tamir işlemi tamamlanarak gümrük bölgesine geri getirilinceye kadar geçen süre içerisinde kullanılmak üzere, serbest dolaşımda olmayan eşyanın (ikame ürün) geçici olarak ithal edilerek kullanılmasına olanak veren sistemdir. Standart değişim sistemine ilişkin hariçte işleme izni gümrük müdürlükleri tarafından verilir. Bu durumda geçici ihracat eşyası ile ikame eşyanın gümrük işlemleri aynı gümrük müdürlüğü tarafından yapılır." (<https://www.ticaret.gov.tr/gumruk-islemleri/sikca-sorulan-sorular/ticari/haricte-isleme>).

2.1.7.1. Hariçte İşleme Rejimi'nin İşleyiş Mekanizması

Serbest dolaşımda bulunan eşyanın, yurtdışında işlenmek amacıyla geçici süreyle ihracatı, Hariçte İşleme Rejimi vasıtasıyla mümkün olmaktadır. Söz konusu bu mekanizma şu şekilde işlemektedir (Argın ve Bakkalcı, 2011: 301-302):

- 1) Serbest dolaşımda bulunan eşya Türkiye Gümrük Bölgesi'nden çıkarılmakta,
- 2) Bahsi geçen işlem geçici süreyle gerçekleştirilmekte,
- 3) Söz konusu olan bu sürece geçici ihraç ismi verilmekte,
- 4) Geçici ihraç neticesinde elde edilen ürünler ülkeye alınmakta,
- 5) Elde edilen ürünler, tamamen ya da kısmen muafiyetle Türkiye Gümrük Bölgesi'ne girmekte,
- 6) Daha sonra bu ürünler yeniden serbest dolaşıma girmekte ve tüm işleyiş sürecine de Hariçte İşleme Rejimi adı verilmektedir.

Gümrük Kanunu'nda ise, Hariçte İşleme Rejimi'nin işleyiş şekli 139-143. Maddeleri arasında düzenlenmiştir.

2.1.7.2. Hariçte İşleme Rejimi'nin Uygulanamayacağı Durumlar

Hariçte İşleme Rejimi; ihracı, ödenmiş ithalat vergilerinin geri verilmesine ya da teminata bağlanmış ithalat vergilerinin kaldırılmasına yol açan, ihracından önce, nihai kullanımları sebebiyle tam muafiyet suretiyle serbest dolaşıma giren ve bu muafiyetin tanınması için gerekli şartları taşımaya devam eden ve ihracı, ihracat vergi iadesini gerektiren ya da ihracı nedeniyle tarım politikası çerçevesinde vergi iadesi dışında bir mali avantaj sağlanan, serbest dolaşımdaki eşyaya uygulanmaz (G.K., m: 136).

2.1.7.3. Hariçte İşleme Rejimi İzin Kriterleri

Hariçte işleme izni; Türkiye Gümrük Bölgesi'nde yerleşik olan kişilere, işlem görmüş olan eşyaların geçici ihracat eşyasının işlenmesi neticesinde elde edildiğinin tespiti mümkün olan hallerde ve talep edilen iznin, Türkiye'deki üreticilerin temel

ekonomik çıkarlarına ciddi anlamda zarar verecek durumda olmadığı hallerde, verilir (G.K., m: 138).

2.1.8. İhracat Rejimi

Türkiye sınırları içerisinde yer alan serbest dolaşımdaki eşyaların Türkiye Gümrük Bölgesi dışına çıkartılması ile ilgili işlemleri ve hükümleri düzenleyen rejim, İhracat Rejimi'dir. Serbest dolaşımda olan eşyalar, ticaret politikası önlemlerine uygun bir şekilde ve ihracat için ödenmesi gereken vergilerin tamamlanmasından sonra Türkiye dışına çıkabilmektedirler. İhracata konu olan beyannamenin, ihracat işlemleri için yetkili gümrük idaresine verilmesi gerekmektedir (Yeşilova, 2017: 136).

Gümrük Kanunu'nda İhracat Rejimi ile ilgili hükümler, Kanun'un 150-151. Maddeleri'nde düzenlenmiştir. Gümrük Yönetmeliği'nde ise, söz konusu rejim ile ilgili açıklamalara, 415-418. Maddeler arasında yer verilmiştir.

İhracat Rejimi, serbest dolaşım statüsünde olan eşyanın ihraç edilmesi amacıyla Türkiye Gümrük Bölgesi dışına çıkarılması ile ilgili hükümlerin uygulandığı Rejim'dir. İhracat, ticaret politikası önlemleri ve gerektiğinde ihracat vergileri de dâhil olmak üzere çıkış işlemleri kapsamında hükümlerin hayata geçirilmesi ile gerçekleşmektedir. TGB'nden ihraç edilecek olan eşya, ihracatla ilgili gümrük beyannamesinin yetkili gümrük idaresine beyan edilmesi ile gerçekleşir. TGB'nden çıkacak eşyanın gümrük beyannamesi kapsamında işlemlere tabi tutulmayacağı şeklindeki durumlar ve şartlar Gümrük Yönetmeliği ile belirlenmektedir. Bakanlığın gerek görmesi üzerine, ihracatı gerçekleştirilecek eşyanın cinsine, niteliklerine ve ihracatın özelliğine göre ihracatın daha kolay gerçekleştirilmesini sağlayacak standartları belirlemeye yetkisi bulunmaktadır (G.K., m: 150).

İhracat Rejimi ile Hariçte İşleme Rejimi karıştırılmamalıdır. İhracat Rejimi'nde, eşyanın ülke dışına çıkarılması ve bir daha geri gelmemesi durumu söz konusudur. Fakat Hariçte İşleme Rejimi'nde, serbest dolaşımda bulunan eşya geçici süre ile Türkiye Gümrük Bölgesi dışına çıkarılır, gerekli onarım ya da yenileme faaliyetleri gerçekleştirildikten sonra, kısmen veya tamamen muafiyetlerden yararlanarak tekrar serbest dolaşıma alınır.

İhraç eşyasının, gümrük beyannamesinin tescili esnasında bulunduğu durumunu ve özelliğini gümrük kontrolünden çıktığı sırada da aynı şekilde muhafaza etmesi ve bu şekilde Türkiye Gümrük Bölgesi'ni terk etmesi koşuluyla fiilen ihraç edilmiş sayılır. Böylece, ihraç eşyası üzerindeki gümrük kontrolü sona erer (G.K., m: 151).

2.2. 4458 SAYILI GÜMRÜK KANUNU'NDA YER ALAN GÜMRÜK VERGİSİ KABAHAHLERİ VE CEZALARI

Gümrük işlemleri esnasında gerçekleştirilen eylemlerden dolayı, pek çok farklı kabahat ortaya çıkabilmektedir. Bu kabahatler niteliğine göre ağır suç sayılabilecek türden kabahatler veya daha basit ve hafif birtakım yaptırımların uygulanması şeklinde kabahatler olarak ifade edilebilir. Kabahatler, normalde Kabahatler Kanunu (KK)'nda yer almaktadır. Ancak sonraki süreçte yapılan düzenlemelerle, gümrük işlemlerinden kaynaklı olan kabahatler, Gümrük Kanunu kapsamına alınmıştır. Gümrük mevzuatının sürekli değişen, dinamik ve karmaşık yapısından ötürü, gümrük işlemleri beraberinde bir takım olumsuz sonuçlar doğurmaktadır. Bu sonuçlar en temelde, iki farklı ayrıma tabi tutulmaktadır. Gümrük Kanunu'na göre, vergi kaybına yol açan kabahatler ve vergi kaybına yol açmaktan dolayı olmayan, yalnızca gümrük işlemlerinin şekil veya usul hükümlerine uyulmamasından kaynaklı olan kabahatler şeklinde birbirlerinden ayrılırlar. Bu başlık altında da, hem suç ve kabahat ayrımına değinilecek, bunların özelliklerinden bahsedilecek, hem de devamında Gümrük Kanunu'nda yer alan bu kabahatlerin neler olduğu ve karşılığında hangi cezaların uygulandığı incelenecektir. Ayrıca bu kabahatlerden dolayı uygulanacak olan cezalarla ilgili zaman aşımı sürelerine de değinilecektir.

2.2.1. Kabahat Kavramı ve Gümrük Kabahatleri İle Kabahatler Kanunu İlişkisi

Kabahat kavramı, suç kavramı bünyesinde incelenen eylemlerin önem dereceleri göz önünde bulundurularak yapılan sınıflandırma sonucunda ortaya çıkmıştır. 18. Yüzyılda Alman hukukçularca ifade edilmiş ve bir hukuk dalı olarak

inşa edilen kabahatler, suç ve kabahat ayrımıyla beraber bağımsız kavramlar haline gelmişlerdir (Rençber'den aktaran Gültekin, 2019: 126).

Kabahatler hukuku ve bu kavramla ilgili ayrı bir bilim dalı olarak hukukumuz içerisinde, 30.05.2005 tarihli ve 5326 sayılı Kabahatler Kanunu oluşturulmuştur. 2005 yılında getirilen Kabahatler Kanunu ile birlikte kabahatlerle ilgili genel esaslar, sorumluluk esasları, yaptırım çeşitleri, yaptırımlarla ilgili olarak karar alma süreci, kanun yolu ve pek çok kabahatler hüküm altına alınmıştır. İfade edilen konulara ilişkin düzenlemelerin genel hükümleri Ceza Kanunu'ndaki düzenlemelerle benzerlikler göstermektedir (Akbulut, 2019: 93-94). Kabahatler Hukuku, Ceza Hukuku içinde yer alan bir alt disiplindir ve Genel Ceza Hukuku'nun kurum ve kavramlarının gümrük kabahatleri ile örtüştüğü ölçüde değerlendirilmesi gerekir (Akbulut'tan aktaran Gök, 2018: 188).

Gümrük kabahatleri, gümrük idarelerine gerçekleştirilmesi istenilen beyanlarda birtakım eksiklikler ya da farklılıkların bulunması nedeniyle, vergi kaybına neden olan ya da usul hükümlerine uymama şeklinde ortaya çıkan davranışlar olarak ifade edilebilir. Bu kabahatler karşısında, gümrük idarelerinin uygulamış oldukları parasal özellik taşıyan cezalara da gümrük cezaları denilmektedir. Gümrük kabahatleri, temelinde yükümlülerin devlete karşı işlemiş oldukları kabahat özelliğinde suçlardır. Bununla birlikte, kabahat niteliğindeki eylemlerin neticesinde, genel olarak parasal nitelikte yaptırımların uygulanması gerekmektedir. Fakat burada dikkat edilmesi gereken husus; ifade edilen bu parasal yaptırımlar, ceza hukuku kapsamında değerlendirilen adli para cezası olarak değil, idari bir karar veya yaptırım olarak, idari para cezası özelliği göstermektedir (<http://www.lojiblog.com/gumruk-islemlerinde-sikca-karsilasilan-cezalara-genel-bir-bakis/>).

31.03.2005 tarihli 25772 sayılı (Mükerrer) Resmi Gazete'de yayımlanmış olan, 30.03.2005 kabul tarihli 5326 sayılı Kabahatler Kanunu'nun 2. Maddesi'nde; *"Kabahat deyiminden; kanunun, karşılığında idarî yaptırım uygulanmasını öngördüğü haksızlık anlaşılır."* hükmü ile kabahat kavramı tanımlanmıştır.

Kabahatler neticesinde hayata geçirilecek olan idarî yaptırımlar, idarî para cezası ve idarî tedbirlerden oluşmaktadır. İdarî tedbirler, mülkiyetin kamuya geçirilmesi ve söz konusu kanunlarda yer alan diğer tedbirlerdir (K.K., m: 16). Bu Kanun maddesinden de anlaşılacağı üzere, idari yaptırımlar yalnızca para cezalarından

ibaret değildir. Aynı zamanda mülkiyetin kamuya geçirilmesi ve bununla birlikte bazı kanunlarda yer alan diğer tedbirlerin de idari yaptırım olarak değerlendirileceği belirtilmektedir.

Kabahatler Kanunu'nda, idari yaptırım kararlarına karşı kanun yoluna ilişkin hükümler ifade edilmiştir. Gümrük cezalarına karşı idari para cezasının ya da mülkiyetin kamuya geçirilmesi şeklinde yaptırımların uygulanacağı belirtilmiştir (K.K., m: 3). Gümrük idaresi ile yükümlüler arasında oluşacak uyuşmazlık konuları ile ilgili olarak, Gümrük Kanunu'nda da düzenleme yapılmıştır. Buna göre Kanunu'nda, yükümlülerin kendilerine tebliğ edilen gümrük vergileri, cezalar ve idari kararlara karşı on beş gün içerisinde bir üst makama, bir üst makam bulunmuyorsa aynı makama itiraz dilekçesi verebileceği ifade edilmektedir. İdareye ulaşan itiraz dilekçelerine karşı ise, idarenin otuz gün içerisinde kararını ilgili kişiye tebliğ edileceği yine Gümrük Kanunu'nda hüküm altına alınmıştır (G.K., m: 242).

Belirtildiği üzere, gümrük cezalarına ilişkin kanun yolu düzenlenmiş olduğu için, Kabahatler Kanunu'nun 3. Maddesi hükmü çerçevesinde, aynı konunun genel hükümlerine göre değil, Gümrük Kanunu'nun bu konu ile ilgili özel olarak düzenlenen idari ve yargısal süreç, yaptırımın uygun görülmesi durumunda hayata geçirilecektir (Uğur'dan aktaran Yerci, 2020: 522).

Kabahatler Kanunu'nun 1 ile 31. Maddeleri'nde genel hükümler ifade edilmiştir. İlgili maddelerde, idari yaptırımlara karar verme yetkisi, idari yaptırımların çeşitleri, idari yaptırımların zamanaşımı, tebliği, idari yaptırımlara karşı harekete geçilecek olan başvuru yolları ve yasal başvuruların süreleri ile ilgili standartlar düzenlenmiştir. Kabahatler Kanunu'nu genel olarak değerlendirdiğimizde, uygulamada birliği sağlamak maksadıyla çıkarılmış olmasına rağmen, ortaya koyduğu çoklu yapısı sebebiyle; kabahatlerin yaptırımlara bağlanması, takip edilmesi, yerine getirilmesi noktasında kanun yollarının karışık bir hal aldığı ifade edilebilir. Yalnızca Gümrük Kanunu'nda değil, aynı zamanda Kabahatler Kanunu'nda ve daha sonra yürürlüğe giren pek çok kanunda da, o kanunların kendilerine özel usul ve başvuru yollarının oluşturulduğu görülür. Dolayısıyla bu durum, Kabahatler Kanunu'nun uygulanması noktasında bir bütünlüğün sağlanamadığını gösterir (Güçlü, 2020: 36-37).

Gümrük kabahatleri neticesinde uygulanacak yaptırımlar yalnızca idari para cezası ve mülkiyetin kamuya geçirilmesi ile sınırlı değildir. Bunun yanı sıra, eşyanın gümrüğe terk edilmiş sayılması ve eşyanın yurtdışı edilmesi de idari yaptırımlarla düzenlenmiştir (Gök'ten aktaran Selen, 2020: 257).

2.2.2. Suç ve Kabahat Kavramları Arasındaki Farklılıklar

Suçlarla kabahatlerin Türk Ceza Kanunu (TCK)'na göre ayrılmasının pek çok nedeni bulunmaktadır. Sosyal, siyasal ve ekonomik şartların değişmesi ile birlikte, bazı önemsiz görülebilecek ihlallere karşı, devlet idaresine birtakım hakların tanınması gerekliliği ön plana çıkmıştır. Bilhassa mahkemelerdeki iş yükünün fazla olması, bazı suçların caydırıcılık niteliğini kaybetmiş olması, adaletin gecikmesi, yargılamalar sürecinde maliyetlerin ekonomik olmayışı ve infaz sırasında yaşanan aksaklıklar kabahat niteliğindeki haksızlıkların Ceza Kanunu'ndan ayrı tutulması ve kendi kanununu oluşturmasını zorunlu kılmıştır (Meran'dan aktaran Arslaner, 2017: 29).

Vergi kanunlarında belirtilen hükümlere uygun olarak davranılmadığı takdirde, vergi mükellefleri ihlal ettikleri hükümlerin ağırlıklarına göre, “vergi kabahati” ya da “vergi suçu” işlemiş olurlar. Tıpkı Gümrük Kanunu'nda olduğu gibi, vergi kabahatleri ve suçları ile ilgili olarak Vergi Usul Kanunu'nda da bu kavramlara yer verilmiştir.

Vergi kabahatleri Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre yaptırıma tabi tutulmaktadır. Vergi suçları ise, Ceza Muhakemesi Kanunu (CMK)'nda düzenlenmiştir (Şenyüz, Yüce ve Gerçek, 2021: 8).

Türk Ceza Kanunu'nda suç kavramı ile ilgili doğrudan bir tanım yer almamaktadır. Fakat suç teşkil eden eylemler ayrı ayrı ifade edilmiştir. Suç kavramı tanımlanacak olursa; tipe uygun, hukuka aykırı, kusurlu insan davranışı olarak ifade edilebilir. Ayrıca suç için bazı özel unsurlarında temellendirilmesi gerekir. Buna göre, insan davranışının eseri olarak; sonuç gerçekleşmemiş (teşebbüs), fiilin kasten yapılmamış (taksir) veya hareketsiz kalınmak suretiyle de (ihmal) gerçekleşmiş olabilir. Suç aynı zamanda birden fazla kişi tarafından da (iştirak) gerçekleşebilir ve bazı şartların varlığı birden fazla veya sonucun tek suç sayılmasını da gerektirebilir (suçların içtimai) (Özbek, Doğan ve Bacaksız, 2020: 206-207). Bir başka suç tanımına göre ise, kanunun suç olarak düzenlenmesinde menfaat gördüğü herhangi bir değer

ihlalinin cezalandırılması şeklinde ifade edilebilir. Suç ile birlikte kanun tarafından korunan, esasen ihlal edilmemesi gereken bir emir ihlal edilmiş olur. Bu ihlalin neticesinde ise, ihlali gerçekleştirenler ceza yaptırımına maruz bırakılırlar. Ceza yaptırımı gerektiren bu eylem ya da eylemler, insanın canına veya ruhuna yönelik olabileceği gibi, malına yönelikte olabilir (Soyaslan'dan aktaran Yüce, 2018: 1-2).

Suçun Türk Ceza Kanunu'nda tanımlanmamış olmasından dolayı, her yazar suç ile ilgili kendi tanımını yapmıştır. Buna bağlı olarak da kendi suç teorilerini oluşturmuşlardır (Artuk'tan aktaran Sarıcaoğlu, 2017: 131). 765 sayılı Türk Ceza Kanunu yürürlükte iken suçlar, “cürümler” ve “kabahatler” şeklinde ikiye ayrılmıştı. Cürümler için hapis, ağır hapis ve ağır para cezaları düzenlenmişken, kabahatler için çok hafif hapis ve para cezaları öngörülmüştür. 5237 sayılı Türk Ceza Kanunu'nda ise, eski Kanun'da yer alan suçların cürüm ve kabahat olarak ayrılması durumu kaldırılmış ve yalnızca suçlara yer verilmiş, kabahatler ise suç olmaktan çıkartılmıştır (Güçlü, 2020: 17). Kısacası kabahatler, eski Türk Ceza Kanunu'na göre ceza hukukunun bir unsuru olarak Ceza Kanunu'nun ve ceza yargısının görev sahasına girmektedirken, yeni Türk Ceza Kanunu'nda kabahatler, ceza kanun ve yargısının ilgi ve yaptırım alanından çıkartılarak, ayrıca bir kanun düzenlenmiş ve idari cezalar ile yaptırımlara bağlanmıştır (Güçlü, 2020: 18).

Suç ile kabahat arasındaki farklılıkları şöyle ifade edebiliriz (Akbulut, 2020: 42);

- Suç neticesinde yaptırım olarak ceza ve tedbirler öngörülmektedir. Kabahat için ise, idari para cezası ve tedbirler düzenlenmiştir.
- Suçun tespiti ve yaptırımların uygulanması yargısal süreci gerektirmektedir. Kabahatler ekseninde ise, kabahat olarak nitelendirilen eylemlerin tespiti ve yaptırımların uygulanması idare tarafından gerçekleştirilen tasarruflardır.
- Suç neticesinde mahkûmiyet kararı verilirse, bu adli sicile işlenmektedir. Kabahatlerden dolayı uygulanan idari yaptırımlar ise sicile işlemez.
- Nasıl ki kabahatler neticesinde uygulanan idari yaptırımlar sicile işlenmiyorsa, kabahatlerden dolayı uygulanan yaptırımlarda da hürriyeti bağlayıcı bir ceza bulunmamaktadır.
- Suçlar, tanımından da anlaşıldığı üzere kasten işlenmektedirler. Kabahatler ise hem kasten hem de taksirle işlenebilmektedir.

- Suçlarda teşebbüs cezaya muhatap tutulur, kabahatlerde ise teşebbüs kurala göre cezalandırılmaz.
- Suçlarda, iştirak açısından ayırt etme prensibi kabul edilmiştir. Kabahatlerde ise teklik sistemi uygun görülmektedir. Kabahatlerde, oluşan kabahatin işlenmesine katılan ya da katkı sağlayan herkes kabahatin faili olarak kabul edilmektedir.
- İçtima bakımından, suçlarda zincirleme suç, aynı nevi fikri içtima, farklı nevi içtima kabul edilmiştir. Kabahatlerde ise, zincirleme suç ve aynı nevi fikri içtima kabul edilmemektedir.
- Kabahatlerde kusurlu olma durumunu hafifleten sebeplerin uygulanması kabul edilmemektedir.
- Suçlar için, eylemin işlendiği sırada 12 yaşından küçük olanların ceza yükümlülüğü kabul edilmemektedir. Kabahatler için ise, 15 yaşını doldurmamış olanların idari para cezası yükümlülüğü bulunmamaktadır.
- Suçlarda suçu işleyen failin eyleminden tüzel kişilerin ceza yükümlülüğü kabul edilmemektedir. Kabahatlerde ise, tüzel kişilerin idari yaptırım yükümlülüğü bulunmaktadır.
- Suçlar için, ihmalle ilgili olarak genel hükümlerde herhangi bir düzenlemeye yer verilmemektedir. Kabahatlerde ise, kabahatin ihmali şeklinde de işlenebileceği hüküm altına alınmıştır.
- Suçlar kapsamında, idarenin düzenleyici işlemleri çerçevesinde suç yaratılması kabul edilmemiştir. Kabahatlerde çerçeve hükmün içeriğinin, idarenin genel ve düzenleyici işlemleriyle doldurulabileceği hükme bağlanmıştır.

Yukarıda yapılan açıklamalar, kanun maddelerinde gerçekleştirilen yenilikler ya da değişiklikler ve suç ile kabahat arasındaki farklılıkların Gümrük Vergisi açısından değerlendirilmesinde şunu ifade edebiliriz: Gümrük Vergisi ile ilgili yükümlülüklerle uyulmaması neticesinde oluşan suç ve kabahatlerin hangilerinin suça ya da kabahate konu olduğu farklı kanunlarda düzenlenmiştir. Gümrük Kanunu'nda ifade edilen hükümlere göre, tahsil edilmesi gereken vergiler ve ek mali yükümlülüklerle ilgili olarak aykırılıklardan kaynaklanan kabahatler ve bu durumlara karşı uygulanacak olan yaptırımlar Gümrük Kanunu'nda düzenlenmiştir. Vergi yükümlülüğü çerçevesinde oluşan ve aykırılık teşkil eden suçlar ve bu suçlara karşı

uygulanacak ceza veya yaptırımlar ise Kaçakçılıkla Mücadele Kanunu'nda düzenlenmektedir (Karakoç'tan aktaran Gök, 2018: 186).

2.2.3. Gümrük Cezaları ve Özellikleri

Gümrük cezalarını kapsayan konular ve unsurlar, genel olarak vergi cezalarının yalnızca bir kısmını oluşturmaktadır. Aynı zamanda Vergi Usul Kanunu ile ortak noktalar söz konusudur. Fakat Vergi Usul Kanunu'ndaki işleyiş ile Gümrük Kanun'undaki işleyiş arasında pek çok farklılık bulunmaktadır. Dolayısıyla gümrük cezalarını incelerken, olabildiğince Gümrük Kanunu ve bu Kanun ile ilişkili kanunlar ekseninde kalmaya çalışılacaktır.

2.2.3.1. Gümrük Cezalarının Tanımı ve Kapsamı

Gümrük cezaları, gümrük mevzuatı kapsamında suç niteliği taşıyan eylemler itibariyle, bu eylemleri gerçekleştiren kişi veya kişilere uygulanan yaptırımlar olarak tanımlanabilir. Gümrük Kanunu'na göre, idari bir işleme tabi olan eylemin, 5237 sayılı Türk Ceza Kanunu içinde suç olarak nitelendirilmesi söz konusu olabilir (Yeşilova, 2017: 143). Gümrük cezaları ile ilgili hükümler, Gümrük Kanunu'nun 231. Maddesi ile 241. Maddeleri'nde düzenlenmiştir. Kanun'un 231 ile 233. Maddeleri'nde uygulama esasları ile ilgili hükümler ön plandadır. Gümrük Kanunu'nun cezayı öngören hükümleri ise, Kanun'un 234 ile 241. Maddeleri arasında ifade edilmektedir (Yerci, 2020: 517).

Gümrük işlemleri ile ilgili olarak ortaya çıkan ve cezayı gerektiren eylemlerin, hangi kanun itibariyle uygulanacağını belirlemek oldukça önemlidir. Bunun sebeplerinden birisi, gümrük cezaları kapsamında uygulanan para cezalarının kim tarafından tahsil edileceğidir. İkinci sebebi ise, kesilen para cezalarının iptaline ilişkin görevli olan mahkemenin belirlenmesidir.

Gümrük Kanunu ekseninde cezayı gerektiren eylemler esas olarak, 5607 sayılı Kaçakçılıkla Mücadele Kanunu (KMK), 4458 sayılı Gümrük Kanunu ve 5326 sayılı Kabahatler Kanunu etrafında şekillendirilmektedir. Ancak bu Kanunlar'ın kapsamına giren eylemler ve buna bağlı olarak uygulanan cezalar farklılık göstermektedir. Bunun

nedeni ise, cezanın oluşmasını sağlayan eylemin kaynağının birbirinden farklı olmasıdır. 5607 sayılı Kaçakçılıkla Mücadele Kanunu, 4458 sayılı Gümrük Kanunu kapsamına girmesi gerekirken, hiçbir şekilde devletin kontrolüne girmemiş ya da kontrollere girmiş olsa bile sahte belge ve hileli işlemler gerçekleştirilmiş, fakat devletin kontrolleri neticesinde tespit edilmiş gümrük mevzuatına aykırı eylemlerle ilgili cezaları düzenlemektedir. Söz konusu bu kanunlarda bahsedilen ceza öngörülen eylemler ve cezaların birbirinden ayrı değerlendirilmesini zorunlu kılan hususlardan birisi de, cezaların özelliğinden kaynaklanmaktadır. Bu cezalar, ilgili kanunlara göre idari ya da adli ceza niteliğindedir. Gümrük idareleri tarafından uygulanan cezalar, idari cezalardır ve genel olarak parasal niteliktedir. Ceza mahkemeleri tarafından verilen cezalar ise, adli ceza sınıfında değerlendirilmektedir. Buradaki cezalar gümrük kaçakçılığı kapsamında değerlendirilir. Bahsedilen cezalar, 5607 sayılı Kaçakçılıkla Mücadele Kanunu, 5237 sayılı Türk Ceza Kanunu ve 5326 sayılı Kabahatler Kanunu'nda düzenlenmiştir (Selen, 2020: 254-255).

Ayrıca gümrük kabahatleri neticesinde ortaya çıkan uyuşmazlıklar, idari yargı kolu kapsamında vergi mahkemelerinde çözüme kavuşturulduğundan, Vergi Hukuku'nun ve İdare Hukuku'nun temel hükümlerinin de ihmal edilmemesi gerekmektedir (Doğan'dan aktaran Gök, 2018: 188). Bir eylem için, Gümrük Kanunu'na göre para cezası öngörülmesinin amacı, kişi ya da kişilere yaptırım uygulamaktan ziyade, aynı durumun oluşmasına sebebiyet verecek herhangi bir eylemin tekrarlanmaması maksadıyla alınan idari bir önlem niteliği taşımaktadır (Yüce ve Çelikkaya, 2016: 147).

Gümrük para cezalarının uygulanması konusunda yetkili idare, gümrük idaresidir. Danıştay 7. Daire'sinin almış olduğu, E.2012/4237, K.2012/7610, T.21.12.2012 kararı çerçevesinde, gümrük vergileri ile ilgili gümrük idarelerinin ceza uygulamaya yetkili olduğu belirtilmiş ve vergi dairesi tarafından uygulanan cezaların kanuna aykırı olduğu kabul edilmiştir. Ayrıca ceza uygulanması ile ilgili kararın iptali konusunda görevli olan merciin, söz konusu kararın idari bir karar olma özelliğinden dolayı, idari yargı mercii olması gerektiği belirtilmiştir (Yeşilova, 2017: 144).

İdarî para cezası ve mülkiyetin kamuya geçirilmesi ile ilgili idarî yaptırım kararına karşı, kararın tebliği tarihinden itibaren en geç on beş gün içinde, sulh ceza

mahkemesine başvuruda bulunulabilir. Bu süre içerisinde başvurunun yapılmaması durumunda idarî yaptırım kararı kesinleşmektedir (K.K., m: 27/1).

Yukarıdaki madde hükmünden anlaşıyor ki, diğer yasalarda ya da kanunlarda idari para cezaları ve mülkiyetin kamuya geçirilmesi ile ilgili olarak idari yaptırımlara karşı kendi kanunlarında başka bir yol veya hüküm öngörülmemiş ise, sulh ceza hâkimliği genel görevli yargı merciidir. Fakat yaptırımların düzenlendiği kanunda başka bir yargı mercii görevli olarak belirlenmiş ise (bu çoğunlukla idare mahkemeleridir) görevli olarak belirtilen bu yargı mercii, gerçekleştirilen başvuruları kabul edecek ve inceleyecektir (Güçlü, 2020: 21).

Bununla ilgili olarak Danıştay 10. Dairesi'nin, E. 2008/7233, K. 2010/9110, T. 23.11.2010 kararına göre;

Dava konusu işlemin dayanağı olan Tütün Fonu tahakkukuna ilişkin işlemin iptali istemiyle açılacak davanın görüm ve çözümü idari yargı yerlerine ait olduğundan, bu işleme dayanılarak tesis edilen Tütün Fonu'nun iki katı tutarındaki para cezasının iptali istemiyle açılacak davanın da idari yargı yerlerinde görülmesi gerekmektedir.

(<https://www.hukukturk.com/Sonuc?q=k&p=2605&KararTuru=2501&Merci=4557%2C4563>) şeklinde hüküm bildirerek, bu davaların sulh ceza mahkemesi yerine, idari yargı yerlerinde görüleceği belirtilmiştir.

Gümrük vergileri ile ilgili cezaların görüleceği mahkemeler ekseninde, 20.01.1982 tarihli 17580 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmış olan, 06.01.1982 kabul tarihli 2576 sayılı Bölge İdare Mahkemeleri, İdare Mahkemeleri ve Vergi Mahkemelerinin Kuruluş Ve Görevleri Hakkında Kanun'un 6/a-b-c Maddeleri'nde;

Vergi mahkemeleri:

a) Genel bütçeye, il özel idareleri, belediye ve köylere ait vergi, resim ve harçlar ile benzeri mali yükümler ve bunların zam ve cezaları ile tarifelere ilişkin davaları,

b) (a) bendindeki konularda 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanunun uygulanmasına ilişkin davaları,

c) Diğer kanunlarla verilen işleri,

Çözümler.

hükmü ile vergi mahkemelerinin görevleri açıklanmıştır. Bu açıklamalara göre, gümrük vergileriyle ilgili para cezalarının iptali konusunda vergi mahkemesinin görevli olduğu ifade edilebilir.

Gümrük Kanunu'nda değerlendirilen cezayı gerektiren eylemlerin bazıları adli cezayı gerektirecek nitelikte olmasına rağmen, Gümrük Kanunu kapsamında cezalandırıldığı ifade edilmiştir. Bu konuda tam olarak sınırların çizilmediği

kanaatindeyiz. Konu ile ilgili açıklamalar yaparken, Danıştay kararlarına değinilmesinin sebeplerinden birisi de bu konudaki fikir birliğinin tam anlamıyla sağlanamamış olmasındandır. Bir örnekle bahsedilen durumu değerlendirecek olursak, Gümrük Kanunu'nun 235/2-a. Maddesi'nde yer alan; İhracat Rejimi'ne tabi olan eşya ile ilgili olarak, yapılan beyan ile muayene ve denetleme ya da kontrol neticesinde, eşyanın gümrük idaresinin kararları kapsamında ihracatının yasaklanmış olduğunun tespit edilmesi durumunda, eşyanın gümrüklenmiş değerinin iki katı idari para cezası uygulanır. Madde hükmünde ifade edilen eylemin gerçekleştirilmesi durumunda uygulanacak para cezasının açıkça idari bir işlem şeklinde olacağı ifade edilmiştir. Ancak buradaki ihraç etmenin yasak olduğu eşya ya da eşyaların ihraç edilmesi eyleminin idari ceza kapsamında olması tartışmaya açıktır.

Danıştay kararları bağlayıcı nitelikte kararlardır. Bunun nedeni ise, Danıştay kararlarına karşı dava yolunun olmaması ve kararların kesin olmasıdır. Danıştay'a açılacak olan davalara temyiz davaları denir.

Gümrük uyuşmazlıklarının ortaya çıkarmış olduğu ve sonucunda cezaya hükmedilen olaylara karşı olarak Vergi Mahkemesi'ne dava açılır. Vergi Mahkemesi'nin verdiği kararlara karşı ise, dava konusu Bölge İdare Mahkemesi'ne intikal ettirilir. Bölge İdare Mahkemesi kararlarına karşı ise Danıştay'a başvurulabilir. Danıştay'ın hangi dairesinin davayı üstleneceği ile ilgili sorunlar ortaya çıkabilir.

Danıştay 7. Dairesi, gümrük ve ithalata ilişkin vergilere, gider vergilerine, Özel Tüketim Vergisi'ne, Veraset ve İntikal Vergisi'ne, Motorlu Taşıtlar Vergisi'ne ilişkin davalar ve temyiz başvurularını çözüme kavuşturur. Danıştay 10. Dairesi ise pek çok farklı alanda davaları ve temyiz başvurularını çözümler. Ancak biz yalnızca konu ile ilgili olanları ifade edeceğiz. Bunlar, gümrük mevzuatı uyarınca gümrük müşavir ve müşavir yardımcıları hakkında tesis edilen işlemler ve vergi davalarına bakan dava daireleri haricinde, diğer dava dairelerinin görevleri dışında kalan uyuşmazlıklardan doğan davalardır (<https://www.danistay.gov.tr/içerik/26>).

2.2.3.2. Gümrük Cezalarının Özellikleri

Önceki başlıklarda, Gümrük Kanunu'nda yer alan idari yaptırımlar ile Kabahatler Kanunu arasındaki ilişki ifade edilmişti. Tüm bu ifade edilenlerden

çıkartılacak sonuç ise, Gümrük Kanunu kapsamında uygulanan idari yaptırımlar ya da cezaların kendi içinde dinamiklerinin farklı olduğu yönündedir. Dolayısıyla gümrük cezalarının diğer ceza türleri ile benzerlikleri olduğu gibi farklılıkları da vardır. Bu başlık altında gümrük cezalarının özelliklerine değinilecektir. Bu özellikler şöyle ifade edilebilir:

1) Gümrük cezaları, Gümrük Kanunu'nda öngörülmüştür. 12.10.2004 tarihli 25611 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmış olan, 26.09.2004 kabul tarihli 5237 sayılı Türk Ceza Kanunu'nun *"Suçta ve cezada kanunilik ilkesi"* başlıklı 2/1. Maddesi'nde ifade edildiği üzere; *"Kanun'un açıkça suç saymadığı bir fiil için kimseye ceza verilemez ve güvenlik tedbiri uygulanamaz. Kanun'da yazılı cezalardan ve güvenlik tedbirlerinden başka bir ceza ve güvenlik tedbirine hükmolunamaz."* dolayısıyla buradan kanunsuz suç olmayacağı sonucu çıkartılabilir. Aynı durum gümrük cezaları içinde elbette ki geçerlidir. Gümrük cezalarının uygulanabilmesi için kanuni bir dayanağı olması gerekmektedir. Gümrük cezaları da kanuni dayanağını 4458 sayılı Gümrük Kanunu'ndan almaktadır.

Kanunilik ilkesi gereğince, hem yaptırım uygulanması icap eden eylemin kanunlarda düzenlenmesi, hem de yaptırımın bizzat kanunlarda belirlenmesi gerekir. Dolayısıyla kanunlarda ifade edilmeyen (düzenlenmeyen) herhangi bir eylemden ötürü kimsenin ceza yaptırımına maruz kalamayacağı ve kanunlarda düzenlenmeyen yaptırımdan yola çıkılarak da kimsenin mesul tutulamayacağı belirtilebilir (Akbulut, 2019: 100).

2) Gümrük cezalarının uygulanabilmesi noktasında, gümrük yükümlüsünün kasıtlı olarak cezaya muhatap bir eylemde bulunup bulunmadığına bakılmaz. Gümrük Kanunu'na göre, gümrük cezalarında kastın oluşması şartı aranmaz. 5607 sayılı Kaçakçılıkla Mücadele Kanunu'nda ifade edilen cezalarda, cezayı gerektiren duruma sebep olanların kasıtlı hareket edip etmedikleri değerlendirilir (Cimilli, 1977: 260).

Ceza Hukuku kapsamında kastın varlığı oldukça önemlidir. Bununla ilgili olarak, 5237 sayılı Türk Ceza Kanunu'nun "Kast" başlıklı 21/1. Maddesi'nde; *"Suçun oluşması kastın varlığına bağlıdır. Kast, suçun kanuni tanımındaki unsurların bilerek ve istenerek gerçekleştirilmesidir."* ifadesi ile kastın varlığı suçun oluşumu ile birebir bağlantılı görülmektedir.

Kast olarak ifade edilen kavram, suçun yasal tanımında yer alan unsurlarının biliniyor olması ve neticelerinin doğrudan veya dolaylı olarak fark etmeksizin, arzulanarak fiilin gerçekleştirilmesidir. Kastın var olduğuna dair suçun kanundaki tanımında yer alan unsurların yalnızca bilinmesi yeterli değildir. Aynı zamanda eylemin gerçekleştirilmesinden doğan sonuçlarının da özgür iradeye dayanarak istenmesi gerekir (Apaydın, 2018: 9).

3) Gümrük Kanunu'na göre, cezayı gerektirecek eylemler için aynı zamanda Kaçakçılıkla Mücadele Kanunu veya diğer ceza hükmündeki kanunlar çerçevesinde işlem yapıp daha ağır bir cezaya hükmedilmiş ise, Gümrük Kanunu'nda yer verilen cezalar için ayrıca yaptırım uygulanmayacaktır (Yüce ve Çelikkaya, 2016: 148).

4) Gümrük Kanunu'nda belirtilen cezalardan birden fazlasına girebilecek özellikte olduğu hallerde, daha ağır cezanın içeriğini oluşturan madde hükmü uygulanır. Yükümlülerin cezaya tabi tutulmaları, bu fiilleri gerçekleştiren yükümlüler hakkında diğer idari yaptırımların uygulanmasına da engel teşkil etmez (Yüce ve Çelikkaya, 2016: 148).

5) Gümrük vergileriyle beraber tahsil edilmesi gerekli olan para cezaları, bu vergiler ile eş zamanlı karara bağlanarak tebliğ edilir ve aynı sürede ödenmektedir (G.K., m: 232/1). İfade edilen madde hükmünde, Kanun'da yer alan cezaların ödenme zamanı ifade edilmiştir.

6) Gümrük cezaları, kanun yollarına başvurulmadığında veya kanun yollarına başvuru hallerde, bu kanun yollarının tüketilmesi ile kesinleşir. Cezaların davaya konu edilmesi durumunda ise, cezalarla ilgili sürecin yürütülmesi, vergi mahkemesinde görülen davalar haricinde durmaz. İşlemlerin yürütülmesinin durması için, yürütmenin durdurulması yönünde bir talepte bulunulması gerekmektedir (Yerci, 2020: 519). Cezalar kanun yoluna başvurulmaması halinde tebliğ süresi sonunda kesinleşir (Selen, 2020: 257).

7) Cezalar ilk olarak üst makam nezdinde itiraza, eğer itiraz reddedilirse idari yargı yollarına gidilerek davaya konu edilebilir (Yerci, 2020: 522).

8) Cezaların, Kabahatler Kanunu'nun (kanun yolu hariç) genel hükümlerine tabi oldukları ifade edilebilir. Bununla ilgili olarak, Kabahatler Kanunu'nun genel hükümleri, Gümrük Kanunu'nun ceza hükümlerinin önüne geçer. Bu eksende, cezaların ödeme süreleri, cezaların soruşturulması ve yerine getirilmesi zaman aşımı

süreleri, cezalarda indirim ile birlikte cezayı gerektiren eylemlere katılım Kabahatler Kanunu hükümlerine göre belirlenir (Yerci, 2020: 518).

9) Gümrük para cezaları, eğer itiraz edilmezse vergi tahakkukunun kesinleşmesinden, idari mercilere itiraz edilmişse de, bu itirazın neticelenmesinden itibaren karara bağlanır. Cezaya hükmedilen durumlarda, bu kararın idarenin kendi hatasından kaynaklandığı bir durum olduğu anlaşılırsa bu karar, aleyhinde karar verilmiş yükümlüye gerçekleştirilecek olan tebligattan önce ya da sonra re'sen düzeltilebilir. Ceza uygulamasında, eşyanın beyan edilen cins, nev'i ve özelliği göz önünde bulundurulur (Yüce ve Çelikkaya, 2016: 149). Gümrük Kanunu'nun 231/5. Maddesi'nde; *“Gümrük idaresi tarafından yükümlüye yazı ile yanlış izahat verilmiş olması hâlinde idari para cezası ve faiz uygulanmaz.”* ifadesi ile yanlış bir izahat ile ilgili olarak herhangi bir cezanın veya faizin uygulanmayacağı hüküm altına alınmıştır.

10) Ceza yaptırımında bulunulacak eşyanın tarife pozisyonunun alt açılımının tespit edilmesi söz konusu olduğunda, cins, nev'i ve özelliği noktasında gerekli bilgilerin bulunamaması durumunda, eşyanın girdiği tarife pozisyonundaki en düşük vergi oranını içeren açılım dikkate alınır (Yüce ve Çelikkaya, 2016: 149).

11) Gümrük vergileri kapsamındaki idari yaptırımlar, Gümrük Kanunu'nun 231/3. Maddesi'nde; *“Gümrük vergilerine ilişkin idari yaptırım kararları ve bu kararlara yönelik itirazlar hakkında bu Kısım ve On İkinci Kısım hükümleri uygulanır.”* şeklindeki düzenleme ile yaptırımların, Gümrük Kanunu'nun 11. Kısmı'nda yer alan 231-241. Maddeleri ile aynı Kanun'un 12. Kısmı'nda yer alan 242-245. Maddeleri arasında yer aldığı belirtilmiştir. Ayrıca gümrük vergileri kapsamında uygulanacak yaptırımlar konusunda Gümrük Kanunu'nun ceza hükümleri (Gümrük Kanunu 231-242. Maddeleri) ile başvuru (kanun) yolu hükümleri, Kabahatler Kanunu'nun genel hükümlerinin önüne geçer. Bu eksende, söz konusu olan bu yaptırımların ödeme, zamanaşımı ve itiraz süreleri Gümrük Kanunu'nun ifade edilen hükümlerine göre uygulanır. Bu noktalarda hükmün bulunamaması durumunda ise, Kabahatler Kanunu'nun genel hükümleri esas alınır (Yerci, 2020: 518).

2.2.3.3. Gümrük Cezalarına Uygulanan Yaptırımların Yürütülmesi

Gümrük cezaları kapsamında yaptırım uygulamaya yetkili olan kişiler; kanunlar, genelgeler ve yönetmeliklerde açıkça ifade edilmiştir. Gümrük Kanunu'nda idari yaptırım kararları gümrük idarelerinin amirleri ya da yardımcıları tarafından alınır (G.K., m: 232/3).

Kabahatler Kanunu'nun 22. Maddesi'nde idari yaptırım kararlarının alınması ile ilgili hususlar belirtilmiştir. Kabahat dolayısıyla idari yaptırımlarla ilgili kararları almaya Kanun'da açıkça ifade edilen idari kurul, makam ya da kamu görevlileri yetkilidir. Kanun'da açık hüküm bulunmayan durumlarda ise, ilgili kamu kurum ve kuruluşunun en üst amiri idari yaptırım kararlarında yetkilidir. İdari kurul, makam ya da kamu görevlileri, yalnızca kamu kurum ve kuruluşunun görev sahasına giren yerlerde işlenen kabahatler dolayısıyla idari yaptırım kararı almaya yetkilidir.

16.08.2013 tarihinde yayımlanan 2013/38 sayılı Genelge'nin, "İdari Yaptırım Kararını Verme Yetkisi" başlıklı 2. Maddesi'nde;

İdari yaptırım kararlarının gümrük idare amirleri veya yardımcıları (gümrük müdürleri ve gümrük ve ticaret bölge müdürleri veya bunların yardımcıları) tarafından karara bağlanması gerekmektedir. İdari yaptırım kararları, kararda yer alan yükümlü sayısından bir fazla düzenlenir ve fazla olan nüsha dosyasında saklanır.

ifadesi ile, kararları uygulamaya yetkili kamu personeline açıklık getirilmiştir. Ayrıca yaptırımların işleyiş şekline de kısaca değinilmiştir.

Aynı zamanda yaptırımların uygulanması ya da yürütülmesi ile ilgili olarak Gümrük Yönetmeliği'nde de açıklamalara yer verilmiştir. Para cezaları uygulamasına, gümrük işleminin gerçekleştirildiği gümrük idare amirleri ya da yardımcıları tarafından gerekçesi de ifade edilecek şekilde karar verilir ve düzenlenen karar yükümlüsüne tebliğ edilir. İlgili memurlarca yapılacak ceza teklifleri, idare amirlerince uygun görülmediği durumda gerekçesi gösterilmek suretiyle aynı şekilde karara bağlanır (G.Y., m: 580/1).

2.2.4. Gümrük Cezalarının Sınıflandırılması

Gümrük Kanunu çerçevesinde cezalar, temel olarak iki başlık altında uygulanmaktadır. Bu cezalardan ilki, vergi kayıplarına neden olan eylemler

neticesinde uygulanan cezalardır. İkinci olarak ise, gümrük işlemleri sırasında önceden belirlenen standartların dışında eylemlerde bulunulması noktasında uygulanan cezalardır. Bir diğer ifadeyle, usulsüzlük sonucu uygulanan cezalar olarak da belirtilebilir. Çalışmanın bu bölümünde, en temelde iki başlığa ayrılan bu cezaların hangi eylemler neticesinde ve hangi oranlarda uygulanacağı ifade edilecektir.

Gümrük Kanunu'nun On Birinci Kısımında "*Cezalar*" başlığı altında, gümrük cezaları ile ilgili hükümler düzenlenmiştir. Tüm bu hükümler, Gümrük Kanunu'nun 231-241. Maddeleri arasında yer alır. Kanun'un On Birinci Kısımının Birinci Bölümünü oluşturan 231-233. Maddeleri arasında, gümrük vergileri ile ilgili "*Genel Hükümler*" yer almaktadır. İkinci bölüm, "*Vergi Kaybına Neden Olan İşlemlere Uygulanacak Cezalar*" başlığı altında düzenlenmiştir. Bu başlık, Kanun'un 234-238. Maddeleri içerisinde yer alır. Üçüncü bölüm ise, "*Usulsüzlüklere İlişkin Cezalar*" başlığı şeklinde ifade edilmiştir. Bu kısım ise Kanun'un 239-241. Maddeleri arasında yer almaktadır.

Fakat tam bu noktada şunu belirtmek gerekir, 6455 sayılı Kanun ile, Kaçakçılıkla Mücadele Kanunu'nda düzenlenen kabahatler, Gümrük Kanunu'na dâhil edilince bu Kanun'un sistematığı zarar görmüştür. Yani Gümrük Kanunu'nda "*Vergi Kaybına Neden Olacak İşlemlere Uygulanacak Cezalar*" başlığı altında vergi kaybına neden olacak cezalarla birlikte, bunların içerisinde Kaçakçılıkla Mücadele Kanunu'ndan aktarılan ve özelliği itibarıyla vergi kaybına neden olmaktan ziyade, başka türlü hukuksuz gerçekleştirilen kabahatleri tanımlayan ve bu kabahatler ile ilgili cezaların içeriğini açıklayan hükümler de vardır (Kılıç, 2013: 717). Dolayısıyla "*Vergi Kaybına Neden Olan Kabahatler*" başlığı altında yer alan bazı maddeler, "*Usulsüzlüklere Neden Olan Kabahatler*" başlığı altında incelenecektir.

Gümrük Kanunu'nun On İkinci Kısım ise, "*İtirazlar*" başlığı şeklinde düzenlenmiştir. Bu başlık altında, gümrük cezalarına karşı başvuru yolları belirtilmiş ve bunlarla ilgili sürelerle yer verilmiştir. Gümrük cezaları kapsamında belirlenen süreler ve bu sürelerin zamanaşımaları başka bir başlık altında ayrıca incelenecektir. Başvuru makamları ise, önceki başlıklarda ifade edilmiştir.

2.2.4.1. Vergi Kaybına Neden Olan Fiiller ve Cezaları

Vergi kayıplarının hangi durumlarda oluştuğu ve bunlarla ilgili cezalar, Gümrük Kanunu'nun 234-238. Maddeleri'nde, "*Vergi Kaybına Neden Olan İşlemlere Uygulanacak Cezalar*" başlığı altında hüküm altına alınmıştır.

Vergi kaybına yol açan kabahatler şeklinde ifade ettiğimizde, vergi beyannamesinde belirtilen ile idarenin kontrolleri sonucu tespit ettiği miktar arasındaki farklılıktan bahsedildiği ve vergi kaybına yol açan durumu oluşturduğu belirtilebilir. Bu durumlar çeşitli şekillerde oluşmaktadır ve Gümrük Kanunu'nun ilgili maddelerinde ifade edilmiştir.

2.2.4.1.1. Beyan Farklılıkları İle Hiç Ödenmemiş Ya Da Eksik Ödenmiş İthalat Vergileri Kapsamında Uygulanan Cezalar (G.K. 234. Madde)

Gümrük Kanunu'nun 234. Maddesi'nde, vergi kayıplarına sebep olan eylemler arasında yanlış beyanda bulunma, ithalat vergilerinin vaktinde ödenmemesi ya da eksik ödenmesi eylemleri ile ilgili yaptırımlar ifade edilmiştir. Aynı zamanda vergi kayıplarının rejimler noktasında yaşanan ihlallerden kaynaklı olduğu da yine bu madde hükümlerinde ifade edilmiştir.

2.2.4.1.1.1. Serbest Dolaşıma Giriş Rejimi Ya Da Kısmi Muafiyet Suretiyle Geçici İthalat Rejimi'nde Beyan Farklılıkları Kapsamında Uygulanacak Ceza (G.K. 234/1. Madde)

Gümrük Kanunu'nun 234/1. Maddesi'nde, eşyanın özelliklerinde değişiklikler ile eşyanın sahip olduğu ölçü standartlarında bir takım niceliksel farklılıkların bulunduğu, tarife yapısındaki yanlışlıkların beyannamede hatalara yol açtığı ve gümrük kıymeti beyanında bazı ihlallerin yer aldığı belirtilebilir.

Gümrük idaresine karşı gerçekleştirilen ve özellikle ithalat vergilerini kaçırmaya yönelik olarak, gerçekte ilgisi olmayan beyanların para cezalarına çarptırıldığı gözlemlenmektedir. Mevzuata göre tahsil edilmesi gereken ithalat vergilerinin alınamaması ya da eksik tahsil edilmesi sonucunda vergilerden beklenen

faıdanın elde edilememiş olması para cezalarının uygulanmasını beraberinde getirir (Kılıç, 2013: 721).

Gümrük Kanunu'nun 234/1. Maddesi'nde yukarıda ifade edilmiş olan gümrük rejimleri kapsamında uygulanacak para cezaları hüküm altına alınmıştır. Serbest Dolaşıma Giriş Rejimi ya da Kısmi Muafiyet Suretiyle Geçici İthalat Rejimi'ne tabi olan eşya ile ilgili olarak, gerçekleştirilen beyan ile muayene ve denetleme ya da teslimden sonra kontrol neticesinde;

- Gümrük tarifesini bir araya getiren unsurlarda ya da vergilendirmeye esas olan sayı, baş, ağırlık gibi ölçülerinde aykırılık tespit edildiğı ve beyana göre hesaplanan ithalat vergileri ile muayene neticelerine göre tahsil edilmesi gereken ithalat vergileri arasındaki fark %5'i açtığı durumda, ithalat vergilerinden ayrı olarak söz konusu farkın üç katı para cezası uygulanır.

- Kıymeti üzerinden ithalat vergilerine tabi olan eşyanın beyan edilen kıymeti, tespit edilen kıymete göre eksik olduğı durumda, bu eksikliğe ait ithalat vergilerinden başka vergi farkının üç katı para cezası uygulanır.

- Satış birimine göre miktar itibarıyla %5'i geçmeyen bir fark ile maddi hesap hatasından dolayı eksik kıymet beyanlarında, bu farklara ait ithalat vergileri haricinde vergi farkının yarısı tutarında para cezası uygulanır.

Ayrıca ithalattan tahsil edilen Katma Değer Vergisi ve Özel Tüketim Vergisi'nde de bu konu ile ilgili hükümlere yer verilmiştir. Mükelleflerin ithalat esnasında beyan ettikleri matrah ile tahakkuk ya da inceleme yapanların veya teftişe yetkili kılınanların buldukları matrahlar üzerinden hesaplanan vergi farkları hakkında Gümrük Kanunu uyarınca Gümrük Vergisi'ndeki esaslar çerçevesinde ceza uygulanır (K.D.V.K., m: 51).

Özel Tüketim Vergisi Kanunu'na göre ise, gümrükte vergisi ödenmeden ya da eksik ödenerek ithal edilen malların hiç alınmamış ya da eksik alınmış Özel Tüketim Vergisi ile vergiden müstesna olduğı durumda yanlışlıkla alınan ya da fazla alındığı tespit edilen Özel Tüketim Vergisi hakkında, Gümrük Kanunu'ndaki esaslara göre işlem yapılır. İthalatı gerçekleştirilecek olan eşyaya ilişkin beyan üzerinden hesaplanan vergilerle muayene ve denetleme sonucu hesaplanan vergiler arasındaki farklarda, yine Gümrük Kanunu uyarınca ithalat vergileri noksanlıklarında uygulanacak esaslara göre para cezası uygulanır (Ö.T.V.K., m: 16/3).

Gümrük Kanunu’nda, vergi kaybına neden olacak aykırılıkların gümrük idaresi tarafından tespit edilmesinden önce, beyan sahibi tarafından bildirilmesi söz konusu olursa, cezalar yüzde on nispetinde uygulanır (G.K., m: 234/1). Genel yönetim kapsamındaki kamu idareleri* için uygulanacak cezalar, Gümrük Kanunu’nun 241/1. Maddesi’nde yer alan hükümlere göre uygulanır (G.K., m: 234/4). Gümrük Kanunu’nun 241/1. Maddesi’nde, ifade edilen usulsüzlük cezası için öngörülen ceza tutarı 2020 yılında 159 TL olarak kararlaştırılmıştır. 2021 yılı için ise bu ceza, 173 TL olarak belirlenmiştir.

2.2.4.1.1.2. Hiç Ödenmemiş Ya Da Eksik Ödenmiş İthalat Vergileri Kapsamında Uygulanacak Ceza (G.K. 234/5. Madde)

Gümrük Kanunu’nun 234/5. Maddesi’nde, Dâhilde İşleme Rejimi kapsamında alınan Türk menşeli eşyaların, anlaşmalara taraf olan ülkelere ithalatında, sistemlerine giren ve serbest dolaşımda bulunmayan eşyaların ithalatından doğan vergilerinin eksik ödenmesi ya da zamanında ödenmemesi konuları düzenlenmektedir.

Gümrük Kanunu’nun 194. Maddesi’ne göre, ödenmesi gereken Telfi Edici Vergi’nin süresi içinde ödenmediğinin ya da eksik ödendiğinin gümrük idaresi tarafından yapılan kontroller neticesinde tespit edilmesi durumunda, ödenmesi gereken ithalat vergileri faizleri ile birlikte tahsil edilir ve gümrük yükümlüsüne bu vergilerin dörtte biri tutarında para cezası uygulanır. Hiç ödenmemiş ya da eksik ödenmiş ithalat vergilerinin yükümlüsü tarafından gümrük idaresinin tespitinden önce bildirilmesi şeklinde bir durum söz konusu olursa, bu cezaya hükmedilmeyerek yalnızca gecikme zammı tahsil edilir (<http://www.lojiblog.com/gumruk-islemlerinde-sikca-karsilasilan-cezalara-genel-bir-bakis/>).

* Genel Yönetim Kapsamındaki Kamu İdareleri: Merkezi Yönetim Kapsamındaki Kamu İdareleri (Genel Bütçeli İdareler, Özel Bütçeli İdareler ve Düzenleyici ve Denetleyici Kuruluşlar), Sosyal Güvenlik Kurumu, Mahalli İdareler (Belediyeler, İl Özel İdareleri ve Bunların Kurdukları Özel Birlikler) (Tüğen, 2019: 36).

2.2.4.1.2. İthalatı Veya İhracatı Yasaklı Olan Eşyanın Bulunması, Beyan Edilen Eşyanın Fazla Ya Da Eksik Çıkması ve Beyan Edilenden Farklı Bir Eşyanın Tespit Edilmesi (G.K. 235. Madde)

İthal edilmesi genel düzenleyici idari işlemler neticesinde yasaklanan eşyanın tespit edilmesi, ihracatının da yine aynı şekilde genel düzenleyici işlemler ekseninde yasaklanmış olan eşyaların ortaya çıkması, beyan edilenden fazla ya da eksik eşyanın tespit edilmesi ve beyan edilen eşyadan farklı bir eşyanın yapılan teknik analizler neticesinde fark edilmesi gibi durumlarda uygulanacak cezalar, Gümrük Kanun'un 235. Maddesi altında düzenlenmiştir.

2.2.4.1.2.1. Serbest Dolaşıma Giriş Rejimi'ne Tabi Eşyalarla İlgili İhtilaflı Durumlar Karşısında Ceza (G.K. 235/1-a-b. Madde)

Serbest Dolaşıma Giriş Rejimi'ne tabi tutulan eşya ile ilgili olarak, yapılan beyan ile muayene ve denetleme ya da teslimden sonra kontrol neticesinde, eşyanın genel düzenleyici işlemler kapsamında ithalinin yasaklanmış olduğunun tespit edilmesi halinde, eşyanın gümrük vergilerinin alınması ile birlikte, gümrüklenmiş değerinin dört katı idari para cezası uygulanır. İthalatı yasak olan eşyanın değersiz, artık ya da atık madde olması durumunda uygulanacak idari para cezası; dökme halinde gelen eşyadan ton başına otuz bin Türk Lirası, ambalajlı gelmesi durumunda ise kap başına altı yüz Türk Lirası hesaplanır ve eşya yurtdışı edilir (G.K., m: 235/1-a-b).

235/1-a Maddesi'nde ifade edilen genel düzenleyici işlemler yürütmenin (Hükümet ve/veya Kamu İdareleri) hazırlayıp yürürlüğe sunduğu; yönetmelik, tüzük, tebliğ vb. metinlerden oluşmaktadır. Bu eşyalar kişisel mahiyet taşımamaktadır ve daha çok ticari amaçlar için kullanılan eşyalar olarak ifade edilmektedir (Kılıç, 2013: 753).

2.2.4.1.2.2. İthal Edilmesi Lisansa, İzne, Şarta, Kısıntıya ve Birtakım Kuruluşların Sağlayacağı Yeterlilik Ya Da Uygunluk Belgesine Tabi Olan Eşyayı Bu Şartlara Tabi Değilmiş Ya Da Belge Temin Edilmiş Gibi Beyan Etme ve Cezası (G.K. 235/1-c-d-e. Madde)

Eşyanın ithalatı, belli bazı kuruluşların vereceği ve gümrük idaresine ibrazı ya da beyanı zorunlu olan lisans, izin, uygunluk belgesi ya da ifade edilen bu belgeler yerine geçen bilgiye bağlı olmasına rağmen, eşya belge ya da bilgiye tabi değilmiş ya da belge veya bilgi alınmış gibi beyanda bulunulduğunun ortaya çıkarılması durumunda, varsa eşyanın fark gümrük vergilerinin alınmasına ilave olarak, gümrüklenmiş değerinin iki katı idari para cezası verilir (G.K., m: 235/1-c).

Burada ifade edilen lisans, uygunluk belgesi ve izin kavramları, Türkiye Gümrük Bölgesi (TGB)'ne gelen ya da TGB'den çıkartılan eşyaların bazı rejimlere tabi tutulması esnasında, gümrük beyannamesinin tescili için gümrük idaresince bakılan, belli bazı kurumlar tarafından verilen izin belgelerini ifade etmektedir. İthalatı bazı mercilerin iznine bağlı olan bu belgeler, eşya için düzenlenmektedir. Bu belgelerde önceden belirlenmiş sabit isimler bulunmamaktadır. Lisans, izin belgesi, ithalat lisansı, uygunluk yazısı, uygunluk belgesi ve kontrol belgesi olarak isimlendirilmektedirler. İthalatı izne, lisansa ya da herhangi bir uygunluk belgesine tabi olan, birtakım rejimlere tabi tutulan ve gümrük beyannamesinin gümrük idaresi tarafından tescil edilebilmesi için bazı kurumlar tarafından izin belgesi aranan eşyalara örnek verecek olursak (Yerci, 2020: 570-571);

- Kara Haritaları (Uygunluk Belgesi (Serbest Dolaşıma Giriş Rejimi (SDGR) için gereklidir), Milli Savunma Bakanlığı (MSB) Harita Genel Müdürlüğü),
- Gübre (Uygunluk Yazısı (SDGR, DİR, Geçici İthalat Rejimi (GİR) ve Gümrük Kontrolü Altında İşleme Rejimi (GKAİR) için gereklidir), Tarım ve Orman Bakanlığı),
- Radyoaktif Maddeler (Uygunluk Yazısı (SDGR, DİR, GİR, GKAİR, Hariçte İşleme Rejimi (HİR) ve Transit Rejimi için gereklidir), Nükleer Düzenleme Kurumu),
- Ozon Tabakasını İncelten Maddeler, (İthal Lisansı (SDGR, DİR, GİR, GKAİR ve HİR için gereklidir), Ticaret Bakanlığı İthalat Genel Müdürlüğü),

- Sivil Hava Taşıtları, (Uygunluk Yazısı (SDGR ve GİR için gereklidir), Ulaştırma ve Altyapı Bakanlığı Sivil Havacılık Genel Müdürlüğü),
 - Deniz Haritaları, (Uygunluk Belgesi (SDGR için gereklidir), MSB Deniz Kuvvetleri Komutanlığı Seyir, Hidrografi ve Oşinografi Dairesi Başkanlığı),
- belirtilebilir.

Eşyanın değersiz, artık ya da atık madde olması halinde, idari para cezası; dökme halinde gelen eşya için ton başına sekiz bin Türk Lirası, ambalajlı gelmesi durumunda ise kap başına iki yüz Türk Lirası olarak hesaplanır ve eşya yurtdışı edilir. Bakanlık tarafından belirlenen süre kapsamında, eşyanın ithalinin uygun bulunduğuna ilişkin belge ya da bilginin düzenlenmesi veya ilgili kurum ya da kuruluş tarafından gerçekleştirilen denetimin olumlu sonuçlandığının bildirilmesi durumunda, Gümrük Kanunu'nun 241/1. Maddesi'nde yer alan idari para cezası hükümleri uygulanır (G.K., m: 235/1-d-e).

2.2.4.1.2.3. Yolcuların Gümrük Mevzuatına Aykırı Olarak Bulundurdıkları Eşyalar Çerçevesinde Uygulanacak Cezalar (G.K. 235/3. Madde)

Yolcuların, gümrük mevzuatı uygulamasına göre kişisel ve hediyeelik eşya kapsamı dışında olup beyanlarına aykırı olarak üzerlerinde, eşyası arasında ya da taşıma araçlarından çıkan veya başka birisine ait olmasına rağmen kendisininmiş gibi gösterdiği eşyanın, gümrük vergileri iki kat olarak uygulanır ardından eşya sahibine teslim edilir. Gümrük vergileri ödenmediği durumda ise, eşya gümrüğe terk edilmiş sayılır (G.K., m: 235/3).

Yolcuların gümrük mevzuatına göre kişisel ve hediyeelik eşyaların vergiler ekseninde, muafiyet kapsamında değerlendirileceği ifade edilir. Söz konusu değerlendirme, Gümrük Kanunu'nun "*Gümrük Vergilerinden Muafiyet Ve İstisna*" başlıklı 167. Maddesi'ne göre yasal boyut kazanmıştır. Ayrıca Kanun'un 235/3. Madde hükmünde belirtilen "*Kişisel Eşya*" kavramı ile ilgili olarak, 07.10.2009 tarihli 27369 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmış olan, 2009/15481 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı'nın 58. Maddesi'nde; "*Ek-9'daki listede yer alan kişisel eşyaya muafiyet tanınır. Ek-9'daki listenin (A) bölümünde belirtilen eşya sadece yolcu beraberinde,*

(B) bölümünde belirtilen eşya ise, yolcu beraberinde ya da yolcunun gelişinden bir ay önce veya bir ay sonra getirilebilir.” hükmüne yer verilerek kişisel eşya kavramının yasal sınırları çizilmiştir. 2009/15481 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı’nın Ek-9’da yer alan “Yolcu Beraberi Kişisel Eşya”; tüketim maddeleri (tütün ve tütün ürünleri, kozmetik ürünler, gıda ürünleri) ve diğer eşya (giyim ve yolculuk eşyası, elektronik/dijital eşya, müzik aletleri, spor ve oyun aletleri, sağlık cihazları ve mutfak eşyası) olarak belirtilmiştir.

2.2.4.1.3. Antrepolarda Veya Gümrük İdaresi Tarafından Belirlenen Yerlerde Bulunan Eşyalarla İlgili Cezayı Gerektirecek Durumlar (G.K. 236. Madde)

Gümrük Kanunu’nun 236. Maddesi’nde; izin alınmadan gümrük idarelerince belirlenmiş yerlerden ya da antrepolardan eşyaların çıkartılması, eşya konulmasına izin verilen yerlerde yapılan kontrollerde eşyanın fazla çıkmış olması, gümrüksüz satış gerçekleştirilen yerlerde hak sahibi olmayanlara satışların yapılması ihlali, beyan edilen eşyanın farklı cinsten çıkmış olması gibi ihtilaflı durumların ve bu ihlallerin sonucunda uygulanacak ceza oranları ya da miktarları hüküm altına alınmıştır.

2.2.4.1.3.1. Teminatı Alınmış Eşyanın Antrepodan Ya Da Tutulmasına İzin Verilen Yerlerden İzinsiz Çıkarılması, Eşyanın Değiştirilmesi ve Sayımlar Neticesinde Eşyanın Eksik Çıkması Karşısında Ceza Uygulanması (G.K. 236/1. Madde)

Teminat alınmış olmasına rağmen, gümrük işlemlerine başlanmadan ya da bu işlemler bitirilip gümrük idaresinin izni alınmadan gümrük antrepoları ya da gümrük idaresi tarafından eşya bulundurulmasına müsaade edilen yerlerden, kısmen ya da tamamen eşya çıkarılması ya da buralardaki eşyanın değiştirilmesi veya yapılan sayımlarda kayıtlara göre eşyanın bir bölümünün eksik olduğunun anlaşılması şeklindeki durumlarda, söz konusu eşyanın gümrük vergilerine ek olarak gümrüklenmiş değerinin iki katı idari para cezası uygulanır (G.K., m: 236/1).

Gümrük Kanunu'nda ifade edildiği üzere serbest dolaşımda olmayan eşyalar, Türkiye Gümrük Bölgesi'ne ilk anda ve gümrüğe sunulmasının hemen sonrasında geçici depolama yerlerine alınırlar. Belirtilen bu alanlara eşya konulması ile birlikte ayrıca bir rejim beyanında bulunulması ve eşyalarla ilgili söz konusu o an için gerekli olan rejim hükümlerinin uygulanması gerekir. Söz konusu zamanda eşyalar, henüz devletin koyduğu ithal eşyalara uygulanacak ithalat vergilerine tabi tutulmamış ya da ithal vergileri alınmamış ve dış ticaret politikası önlemleri uygulanmamış eşyalardır. Bundan dolayı da, bahsedilen eşyalar gümrük idarelerinin sıkı gözetimi ve denetimi altındadırlar. Dolayısıyla bu şekilde hizmet veren yerlerin görev ve sorumlulukları mevzuat ekseninde sıkı denetimler altında bulunmaktadır. Geçici olan bu depolama işlemleri ile ilgili hükümlere, Gümrük Kanunu'nun 46-50. Maddeleri arasında ve Gümrük Yönetmeliği'nin de 73. ve 98. Maddeleri arasında yer verilir (Kılıç, 2013: 770-771).

Eşya, gümrüğe sunulmasının ardından gümrükçe onaylanmış bir işlem ya da kullanıma tabi tutuluncaya kadar geçici depolanan eşya statüsündedir ve bu şekilde isimlendirilir (G.K., m: 47).

Geçici depolanan eşya, yalnızca gümrük idareleri tarafından uygun bulunan yerlerde ve bu idarelerin belirlediği şartlarda depolanabilir. Gümrük idareleri, geçici depolanan eşya için tahakkuk edebilecek gümrük vergilerinin ödenmesini sağlamak üzere eşya sahibinden teminat isteyebilir (G.K., m: 48/1). Teminat alınmış olsa dahi, gümrük işlemlerine başlanmadan ve bu işlemler tamamlanıp gümrük idaresinin izni alınmadan, antrepolardan kısmen ya da tamamen eşya çıkartılamaz (G.K., m: 98).

2.2.4.1.3.2. Gümrüksüz Satış Mağazalarından Yapılan Satışlar İle İlgili Kabahatlere Karşı Uygulanacak Ceza (G.K. 236/4. Madde)

Gümrüksüz satış mağazalarından hak sahibi olmayanlara satış yapılması durumunda satışa konu olan eşyaya, hak sahibi olmakla beraber limit üstü satış yapılması durumunda da limit üstü eşyaya ait ithalat vergileri ile birlikte bu vergilerin üç katı para cezası verilir (G.K., m: 236/4).

2.2.4.1.4. Gümrük Vergileri Ödenmek Suretiyle İhraç Edilebilen Eşyanın Gümrük İşlemlerine Tabi Tutulmadan Ya Da Gümrük Vergileri Kısmen Veya Tamamen Ödenmeden Türkiye Gümrük Bölgesi'nden Çıkarılması İle İlgili Ceza (G.K. 239/2. Madde)

Gümrük Kanunu'nun 239/2. Maddesi'nde gümrük işlemlerine tabi tutulma noktasında ihtilaflı durumlar yaratan ihraç ürünlerle ilgili ceza hüküm altına alınmıştır; *“Gümrük vergileri ödenmek suretiyle ihraç edilebilen eşyayı, gümrük işlemlerine tabi tutmaksızın veya gümrük vergileri kısmen veya tamamen ödenmeksizin Türkiye Gümrük Bölgesi'nden çıkaranlara eşyanın gümrük vergilerinin yanı sıra bu vergilerin iki katı idari para cezası verilir.”* bu Kanun maddesi, 6455 sayılı Kanun'un düzenlemesi ile, Kaçakçılıkla Mücadele Kanunu'ndan Gümrük Kanunu'na alınmıştır.

Yapılan açıklamalar ve Kanun maddesi ekseninde kabahatin ortaya çıkmasına neden olan eşya, Kanun'un düzenlemesine göre ihracı esnasında gümrük vergilerinin ödenmesi gereken eşyadır. Dolayısıyla gümrük vergilerinden muaf eşyalar ilgili kabahatin konusunu oluşturmazlar. Gümrük vergilerinden muaf olan eşyanın ihracatı durumunda, gümrük işlemlerine tabi tutulmaması gibi bir kabahatin gerçekleşmesi söz konusu olursa, bu noktada Gümrük Kanunu'nun 239/1. Maddesi'nde yer alan ceza hükmü uygulanır (Kılıç, 2013: 786-787). Gümrük Kanunu'nun 239/1. Maddesi'nde ifade edilen kabahatin oluşmasına sebep olan eylemler, gümrük vergilerinin kaybına yol açan kabahatler sınıfında değerlendirilmesi doğru değildir. İlgili madde hükmünde yer alan fiiller usulsüzlük başlığı altında incelenecektir.

2.2.4.2. Usulsüzlüğe Neden Olan İşlemler ve Cezalar

Usulsüzlüğe neden olan kabahatler, vergi kanunlarında yer alan şekil ve usul hükümlerine uyulmaması durumunda ortaya çıkar. Usulsüzlük kabahatleri Gümrük Kanunu'nda ifade edildiği gibi Vergi Usul Kanunu'nda da belirtilmiştir (Yavaşlar, 2017: 78). Vergi Usul Kanunu'nun 351. Maddesi'nde; *“Usulsüzlük vergi kanunlarının şekle ve usule mütaallik hükümlerine riayet edilmemesidir.”* şeklinde tanımlanmıştır.

Gümrük Kanunu’nda usulsüzlüklere uygulanacak cezalar, Kanun’un, “*Usulsüzlüklere İlişkin Cezalar*” başlığı altında ve 239, 240 ve 241. Maddelerde hüküm altına alınmıştır.

2.2.4.2.1. Dâhilde İşleme Rejimi, Gümrük Kontrolü Altında İşleme Rejimi ve Tam Muafiyet Suretiyle Geçici İthalat Rejimi Kapsamında Eşyanın Beyan, Muayene, Denetleme Veya Teslimden Sonra Yapılan Kontroller Neticesinde Ortaya Çıkan Beyan Farklılıklarına Uygulanacak Ceza (G.K. 234/2. Madde)

Gümrük Kanunu’nun 234. Maddesi “*Vergi Kaybına Neden Olan İşlemlere Uygulanacak Cezalar*” başlığı altında değerlendirilmektedir. Fakat daha önce de açıklandığı gibi bazı maddelerde ve fıkralarda yer alan kabahatler, usulsüzlük olarak ele alınmaktadır. Dolayısıyla “*Usulsüzlüklere İlişkin Cezalar*” başlığı kapsamında ifade edilmektedir. Söz konusu bu durum, Gümrük Kanunu’nun; 234/2, 235/2, 235/5, 236/2, 236/5, 237 ve 238. Maddeleri’nin tamamı için geçerlidir.

Dâhilde İşleme Rejimi, Gümrük Kontrolü Altında İşleme Rejimi ve Tam Muafiyet Suretiyle Geçici İthalat Rejimi hükümlerine tabi eşya ile ilgili olarak yapılan beyan ile muayene ve denetleme ya da teslimden sonra kontrol neticesinde; birinci fıkrada belirtilen farklılıkların tespit edilmesi durumunda vergi farkının yarısı tutarında idari para cezası uygulanır (G.K., m: 234/2). Söz konusu bu Kanun maddesinde ifade edilen gümrük rejimleri, şartlı muafiyet düzenlemesine tabi olan gümrük rejimleridir. Şartlı muafiyete tabi olan gümrük rejimleri ise, daha önce de ifade edildiği üzere; Transit, Antrepo, Dâhilde İşleme, Gümrük Kontrolü Altında İşleme ve Geçici İthalat Rejimleri’nden oluşmaktadır.

Eşyanın bir şartlı muafiyet düzenlemesine tabi tutulması, ilgili eşya için tahakkuk edebilecek her türlü gümrük vergilerine karşılık teminat verilmesi şartına bağlıdır (G.K., m: 81/2). Buna göre, bahsi geçen rejimlere tabi tutulan eşya için, rejime tabi tutulma sırasında, ileri bir tarihte ortaya çıkma ihtimali olan (tahakkuk edebilecek) vergiler için teminat verilmesi gerekir (Yerci, 2020: 544).

2.2.4.2.2. Gümrük Kanunu’nun 235. Maddesi’nin Usulsüzlük Hükümleri

Gümrük Kanunu’nun 235/2-a, 235/2-b ve 235/5. Maddeleri’nde ifade edilen kabahatler usulsüzlükler başlığında değerlendirilmektedir.

2.2.4.2.2.1. İhracatı Genel Düzenleyici İşlemler Kapsamında Yasaklanmış Olan Eşyaların İhraç Edilmesi Sonucunda Uygulanacak Ceza (G.K. 235/2-a. Madde)

İhracat Rejimi’ne tabi tutulan eşyaya ilişkin olarak, yapılan beyan ile muayene ve denetleme ya da kontrol sonucunda, eşyanın ihracının genel düzenleyici işlemlerle yasaklanmış olduğunun tespit edilmesi durumunda, eşyanın gümrüklenmiş değerinin iki katı idari para cezası verileceği hüküm altına alınmıştır (G.K., m: 235/2-a).

Ayrıca Kaçakçılıkla Mücadele Kanunu’nda, ihraç edilmesi kanunen yasak olan eşyayı ülke dışına çıkaran kişi, fiil daha ağır cezayı gerektiren başka bir suç oluşturmadığı takdirde bir yıldan üç yıla kadar hapis ve beş bin güne kadar adli para cezası ile cezalandırılır (K.M.K., m: 3/8). Yukarıda ki başlıklarda, suç ve kabahat ayırımına değinilmişti. Bu ayırımın benzeri, Gümrük Kanunu 235/2-a ve Kaçakçılıkla Mücadele Kanunu 3/8. Maddeleri’nde de gözlemlenmektedir. Eşyanın ihracının Kabahatler Kanunu’na göre suç teşkil etmesi hürriyeti bağlayıcı cezaların oluşmasına sebebiyet veren adli bir ceza şeklinde iken, Gümrük Kanunu’nda ise aynı suçun cezası idari yaptırım şeklinde ortaya çıkmaktadır.

2.2.4.2.2.2. İhracatı Çeşitli İzne, Şarta, Lisansa Ya Da Bazı Kuruluşların Sağlayacağı Yeterlilik Veya Uygunluk Belgesine Tabi Olan Eşyaların, İfade Edilen Yeterlilik Ya Da Uygunluk Belgesine Tabi Değilmiş Veya Bu Belgelerden İstenilenleri Temin Edilmiş Gibi Beyan Etmeleri Durumunda Uygulanacak Ceza (G.K. 235/2-b. Madde)

Eşyanın ihracı, birtakım kuruluşların vereceği ve gümrük idaresine ibrazı ya da beyanı zorunlu olan lisans, izin, uygunluk belgesi veya bu belgeler yerine geçen bilgiye bağlı olmasına rağmen, eşya belge ya da bilgiye tabi değilmış veya belge ya da

bilgi alınmış gibi beyanda bulunulduğunun tespiti durumunda, gümrüklenmiş değerinin onda biri kadar idari para cezası verilir (G.K., m: 235/2-b).

Gümrük Kanunu'nun 235/1-c ile 235/2-b Maddeleri için ifade edilen kabahatler birbirlerine benzemektedirler. Birisi (235/1-c) bazı koşullara uyulmadan eşyanın ithalatını hayata geçirirken, diğeri ise (235/2-b) eşyanın ihracatı için benzer bir kabahati işlemektedir. Her ikisi içinde ceza uygulamadaki temel motivasyon, devletin koyduğu kurallara uygun bir şekilde davranılmasını sağlamaktır. Kanun'un 235/2-b Maddesi'nde ihraç durumu ile ilgili yapılan açıklamalarda ifade edilen eşyalar, ticari nitelikte olan eşyalardır (Kılıç, 2013: 803).

2.2.4.2.2.3. Türkiye Gümrük Bölgesi'ne Gelen, Transit Rejimi'ne Tabi Tutulan ve Serbest Dolaşımda Olmayan Eşya İle İlgili Beyan Edilenden Farklı Cinsten Eşyanın Olması Durumunda Uygulanacak Ceza (G.K. 235/5. Madde)

Türkiye Gümrük Bölgesi'ne getirilen ve varış gümrük idaresine karayolu ile sevk edilmek üzere Transit Rejime konu olan ve serbest dolaşımda olmayan eşyanın, yapılan kontroller ya da muayenelerin sonucunda, beyan edilenden belirgin bir şekilde farklı cinsten eşya olduğunun teknik analiz ve incelemelere gerek olmaksızın tespit edilmesi durumunda, farklı çıkan eşyanın gümrüklenmiş değerinin iki katı idari para cezası uygulanır (G.K., m: 235/5).

Eşyanın beyan edilenden farklı çıkması ise, eşyanın gümrük vergileri toplamının, beyan edilen eşyanın gümrük vergileri toplamından fazla olması şeklinde olabilir. Eşyanın beyan edilene göre eksik çıkması durumunda ise, eksik çıkan eşya için gümrük vergilerinin alınması ile birlikte eşyanın gümrük vergilerinin iki katı idari para cezası uygulanır. Aynı zamanda farklı çıkan eşyanın, beyan edilen eşyaya göre çeşitli lisansa, izne, şarta, belli kuruluşların vereceği uygunluk ya da yeterlilik belgesine vb. bağlı olması durumu da, yine idari para cezasını beraberinde getirir. Bu üç farklı varyasyonda da idari para cezası aynı oranlarda, yukarıda da ifade edildiği gibi iki kat olarak uygulanır. İlave olarak, beyan edilene göre fazla eşya olduğu tespit edildiğinde ise, fazla çıkan eşyanın gümrük vergileri kadar idari para cezası uygulanır ve eşyanın fazla çıkan kısmı için tasfiye süreci başlatılır.

Beyan sahibi, eşyanın gümrük vergileri toplamının, beyan edilen eşyanın gümrük vergileri toplamından fazla olması şeklinde ortaya çıkan uyuşmazlık durumunu, gümrük idaresi tespit etmeden önce kendi inisiyatifi ile bildirirse idari para cezası yüzde on oranında uygulanır. Aynı şekilde farklı çıkan eşyanın beyan edilen eşyadan farklı şekilde, ithalinin çeşitli lisansa, şarta, izne ve belli kuruluşların vereceği uygunluk ya da yeterlilik belgesine tabi olması durumunda da gümrük idaresinden önce davranıp yaşanan bu durumu bildirirse, yine yüzde on oranında ceza ile muhatap olacaktır.

235/5-b Maddesi'ne göre, izah edilen ve ithalatının şarta, izne, lisansa ya da bazı kuruluşların tahsis edeceği uygunluk ya da yeterlilik belgesine tabi olan eşya/eşyaların neler olduğu, Gümrük Kanunu'nda özellikle belirtilmemiştir. Ancak bu eşya ya da eşyalar belirtilmemiş olsalar bile anlaşılabilecektir ki bunlar, Kanun'un yasaklamadığı, ithalatının herhangi bir koşula dayanmadığı, serbest olan eşya dışında kalan ve bununla birlikte bazı kurum veya kuruluşların sağladığı izinlerle ithal edilecek eşya ya da eşyalar olduğu ifade edilebilir (Yerci, 2020: 581).

2.2.4.2.3. Gümrük Kanunu'nun 236. Maddesi'nin Usulsüzlük Hükümleri

Gümrük Kanunu'nun 236. Maddesi'nin 2. ve 5. Fıkraları, usulsüzlükler kapsamında değerlendirilmiştir. Bu Madde hükümlerinde vergi kaybına neden olacak kabahatlerden değil, usule uygun eylemlerde bulunulmamasından söz edilebilir.

Gümrük antrepolarında ya da gümrük idaresi tarafından eşya konulmasına izin verilen yerlerde yapılan sayımlarda kayıtlara göre fazla eşya çıkması durumunda, bu eşyanın tasfiyeye tabi tutulmasının yanı sıra, fazla çıkan eşyaya ait ithalat ya da ihracat vergileri tutarı kadar para cezası uygulanır (G.K., m: 236/2). Bu Madde hükmüne göre, antrepolarda ya da eşya konulmasına izin verilen yerlerde yapılan incelemeler sonucu fazla çıkan eşya kapsamında uygulanacak olan para cezası hüküm altına alınmıştır.

Eşyanın, Gümrük Antrepo Rejimi'ne tabi tutulmasına ilişkin beyanın kontrolü ya da muayenesi sonucunda, antrepo beyannamesinde beyan edilenden belirgin bir şekilde farklı cinsten eşya olduğunun tahlil, teknik inceleme ve araştırmaya gerek olmaksızın tespit edilmesi hâlinde; farklı çıkan eşyanın gümrük vergileri toplamının beyan edilen eşyanın gümrük vergileri toplamından fazla olması

durumunda, farklı çıkan eşyaya ilişkin gümrük vergilerinin iki katı idari para cezası verilir. Farklı çıkan eşyanın beyan edilen eşyadan farklı şekilde, ithalinin lisansa, şarta, izne, kısıntıya veya belli kuruluşların vereceği uygunluk ya da yeterlilik belgesine tabi olması durumunda ise, farklı çıkan eşyanın gümrüklenmiş değerinin iki katı idari para cezası verilir (G.K., m: 236/5).

Gümrük Kanunu'nun 236/5. Maddesi'nin uygulanması açısından, Gümrük Antrepo Rejimi'ne tabi tutulan eşyanın kontrolü sonucunda, beyan edilenden açıkça farklı olduğu tahlil, teknik inceleme ve araştırmaya gerek olmadan kolayca anlaşılabilen ve gümrük vergileri ya da ticaret politikası önlemleri açısından farklılık oluşturan eşya, belirgin bir şekilde farklı cinsten eşya olarak kabul edilir (G.Y., m: 328/2).

2.2.4.2.4. Gümrük Kanunu'nun 237. Maddesi'nin Usulsüzlük Hükümleri

Gümrük Kanunu'nun 237. Maddesi, özet beyan konusunda cezaya sebep olacak kabahatler ve bunların cezalarına ilişkin olduğu için, öncelikle özet beyanı genel olarak tanımlamak gerekmektedir. Sonrasında ise Kanun'un 237. Maddesi'nde ifade edilen kabahatlere uygulanacak cezalar değerlendirilecektir.

2.2.4.2.4.1. Özet Beyan

Özet beyan, Türkiye Gümrük Bölgesi (TGB)'ne giren eşyanın, gerek emniyetini gerekse de güvenliğini sağlamak açısından risk analizine tabi tutulması amacıyla, eşyanın giriş gümrük idaresine ulaşmadan önce elektronik olarak verilen ve eşyayı taşıyan araç ile eşyaya ilişkin genel bilgilerin yer aldığı beyan türüdür. Türkiye Gümrük Bölgesi'nin kara suları ya da hava sahasından, gümrük bölgesi içerisinde durmaksızın geçen, taşıtlarla transferi gerçekleşen eşya haricinde, Türkiye Gümrük Bölgesi'ne getirilen eşya için özet beyan verilmesi gerekir.

Özet beyanla ilgili olarak hükümler, Gümrük Kanunu'nun İkinci Bölüm, "*Özet Beyan ve Eşyanın Türkiye Gümrük Bölgesi'ne Girmesi*" başlığı altında, 35/A, 35/B ve 35/C Maddeleri'nde düzenlenmiştir. Ayrıca özet beyanla ilgili olarak, Gümrük Yönetmeliği'nin "*Birinci Kısım*" ve "*Özet Beyan*" başlıklı, 60-71. Maddeleri'nde

açıklamalar yer almaktadır. Gümrük Kanunu'nun 35/A-1. Maddesi'nde; *“Türkiye Gümrük Bölgesi'nin kara suları veya hava sahasından gümrük bölgesi içinde durmaksızın geçen taşıt araçları ile taşınan eşya hariç olmak üzere, Türkiye Gümrük Bölgesi'ne getirilen eşya için özet beyan verilir.”* hangi eşya için özet beyan düzenlenmesinin yapılacağı ifade edilmiştir.

Özet beyan eşyanın girişinin yapılacağı gümrük idaresine verilir. Giriş gümrük idaresine gereken bilgilerin hemen iletilebildiği ya da elektronik ortamda erişimin sağlandığı durumlarda, özet beyanın giriş gümrük idaresi dışında başka bir gümrük idaresine verilmesi söz konusu olabilir. Özet beyan eşyanın Türkiye Gümrük Bölgesi'ne girişinden ya da gelmesinden hemen önce verilir (G.K., 35/A-2-3).

Eşyanın Türkiye Gümrük Bölgesi'ne getirilmesinden önce özet beyanın verileceği ile ilgili düzenlemeden sonra, Kanun bu özet beyanın ibraz edilmesi ve bu süreçte ortaya çıkabilecek belli başlı değişiklikler ve istisnai durumları da hüküm altında almıştır. Eşyanın Türkiye Gümrük Bölgesi'ne gelmesinden önce özet beyanın ibraz edilme süresi, bu süreye uygulanacak istisnalar ve bu süre ile ilgili değişiklikler, özet beyandan vazgeçilebilmesi ile ilgili hususlar; özel durumlarla bazı eşya trafiği, taşıma biçimi ve yükümlü çeşitleri ile özel güvenlik regülasyonlarının öngörüldüğü uluslararası anlaşmalar göz önünde bulundurularak yönetmelik ile düzenlenir (G.K., m: 35/A-4).

Özet beyanın içeriği ile birlikte yazılı olarak verilmesi ve hangi teknikte açıklanacağı konusundaki hususlar, Gümrük Kanunu'nun 35/B-1-2-3. Maddesi'nde belirtilmiştir;

Özet beyanın şekli ve içeriği; öncelikle güvenlik ve emniyet amacı ile uluslararası standartlar ve ticari uygulamalardan yararlanılarak risk analizi ve gümrük kontrollerinin etkin yapılabilmesi için gerekli bilgileri kapsayacak şekilde yönetmelik ile belirlenir.

Özet beyan veri işleme tekniği kullanılarak hazırlanır. Gerekli ayrıntıları içermesi halinde ticari bilgiler ile liman veya taşıma bilgileri kullanılabilir. Bakanlık, istisnai durumlarda yazılı olarak düzenlenen özet beyanları, veri işleme tekniği kullanılarak hazırlanan özet beyanlar ile aynı düzeyde risk yönetimi uygulanmasına imkân verilmesi kaydıyla kabul edebilir.

Özet beyanın hangi eşya için, ne zaman ve ne şekilde verileceği, içeriği ve hazırlanış tekniği ile birlikte kimler tarafından verileceği de Gümrük Kanunu'nun 35/B-4-5. Maddesi'nde şöyle ifade edilmiştir: Özet beyan, eşyayı TGB'ne getiren ya da eşyanın gümrük bölgesine taşıma sorumluluğunu üstlenen kişilerce gümrük

idaresine verilir. İfade edilen kişilerin yükümlülükleri saklı kalmak koşuluyla özet beyan;

- Eşyanın TGB’de taşıma sorumluluğunu üstlenen kişiler adına hareket eden kişi,
- Eşyayı yetkili gümrük idaresine sunabilen ya da eşyanın sunulmasını sağlayan kişi,
- Yukarıdaki madde hükümlerinde belirtilen kişilerin temsilcisi, tarafından, yönetmelik ile belirlenen şartlar uyarınca verilebilir.

Bu noktada 35/B-4 Maddesi’nde ifade edilen “taşıyıcı” kavramına açıklık getirmek gerekir. Gümrük Yönetmeliği’nin 60/2. Maddesi’nde; “*Taşıyıcı, Kanun’un 35/B Maddesi’nin dördüncü fıkrası uyarınca eşyayı Türkiye Gümrük Bölgesi’ne getiren veya gümrük bölgesine taşıma sorumluluğunu üstlenen kişidir.*” şeklinde taşıyıcı kavramına 35/B-4. Maddesi’ne atıfta bulunarak açıklama getirilmiştir.

Özet beyan verildikten sonra, Gümrük Kanunu ekseninde bazı bilgilerin güncellenmesi ya da değiştirilmesi olanağı sağlanmıştır. Fakat bu değişiklikler her zaman için söz konusu değildir. Bazı değişikliklerin yapılmasına izin verilmemektedir. Dördüncü ve beşinci fıkralarda ifade edilen kişilerin talepte bulunmaları durumunda, özet beyanın verilmesinden sonra bir ya da daha fazla bilginin değiştirilmesine gümrük idareleri tarafından izin verilmektedir. Ancak, özet beyanı veren kişiye eşyanın muayene edileceğinin iletilmesinden, söz konusu bilgilerin yanlış olduğunun tespitinden ve eşyanın boşaltılmasına izin verilmesinden sonra özet beyanda değişiklik yapılmasına imkan verilmemektedir (G.K., 35/B-6).

Tüm bunlarla birlikte özet beyanın düzenlenmesi ve sunulması gibi vazgeçilebilmesi gibi bir durumda Gümrük Kanunu’na göre imkân dâhiline alınmıştır. Giriş gümrük idaresi, Gümrük Kanunu’nun 35/A-3-4. Maddesi’ne göre belirlenecek süre sonlanmadan önce, gümrük beyannamesi verilen eşya kapsamında özet beyan sunumundan vazgeçebilir. Böyle bir durumda, gümrük beyannamesi, Kanun’un 35/B. Maddesi’nde öngörülen özet beyanda bulunması gerekli olan asgari bilgileri içerir ve tescil edilene kadar özet beyan statüsüne sahiptir. Giriş gümrük idaresine gerekli olan bilgileri derhal iletebildiği ya da elektronik ortamda erişimini sağladığı durumlarda, gümrük beyannamesinin giriş gümrük idaresi dışında bir gümrük idaresine verilmesi durumu da söz konusu olabilir (G.K., m: 35/C-1).

2.2.4.2.4.2. Özet Beyan Ya Da Özet Beyan Yerine Kullanılan Belgelerde Eksik Veya Fazla Çıkan Eşyaya İlişkin Hükümler (G.K. 237/1-2. Madde)

Özet beyan ya da özet beyan olarak kullanılabilen belgelerde, eşya ile beyan arasında eşyanın az ya da çok çıkması gibi birtakım tutarsızlıklar söz konusu olabilmektedir. Gümrük Kanunu, eşyanın eksik veya fazla çıkması hususuna karşı farklı standartlarda cezalar hükmetmiştir.

35/A-C Maddesi'nde yer alan hükümlere göre sunulan özet beyan ya da özet beyan statüsüne sahip olan, resmi ya da ticari belgelerdeki kayıtlı miktara göre eksik çıkan kapların mahrecinden yüklenmemiş ya da yanlışlıkla başka yere çıkartılmış veya kaza ve avarya* neticesinde yok olmuş ya da çalınmış olduğu gümrük idaresi tarafından belirlenen süre zarfında kanıtlanamaz ise, bu eksik kaplara ait eşyadan tarife pozisyonuna ya da tarife pozisyonu tespit edilemiyorsa türüne ve cinsine göre tarifede dâhil olduğu faslın en yüksek vergiye tabi pozisyonuna göre hesaplanacak gümrük vergileri kadar para cezası uygulanır (G.K., m: 237/1). Kanun'un 237/1. Maddesi'ne göre, ceza belirlenmesi mümkün değilse, eksik olan her bir kap için Kanun'un 241/1. Maddesi'nde belirtilen tutarda para cezası uygulanır (G.K., m: 237/2).

Özet beyan ya da özet beyan yerine geçen belgelerde belirtilenden fazla çıkan eşya konusundaki düzenlemelere, Gümrük Kanunu'nun 237/3. Maddesi'nde yer verilmiştir. Buna göre; 35/A ile 35/C Madde hükümlerine göre, verilen özet beyan ya da özet beyan niteliğinde kullanılan ticari ya da resmi belgelerdeki kayıtlı tutara göre fazla çıkan kapların yanlışlıkla mahrecinden fazla olarak yüklenmiş olduğu gümrük idaresi tarafından belirlenecek süre içinde ispatlanamaz ise eğer, ilgili eşyaya el konularak mülkiyetinin kamuya geçirilmesi şeklinde karar alınır. Eşya tasfiyeye tabi tutulur ve eşyanın CIF kıymeti kadar para cezası uygulanır. Gümrük Kanunu'nun 237. Maddesi'nin ilk üç fıkrasını incelediğimizde, ilk iki fıkrasında eşyanın eksik çıkması ile ilgili olarak uygulanacak para cezası ile, üçüncü fıkrada ifade edilen eşyanın fazla çıkması durumunda uygulanacak para cezasının birbirlerinden farklı olduğu ifade edilebilir.

* Avarya: Gemiye ya da yüke, kendi yıpranmalarından ya da sis, buz vb. doğa olaylarından ya da gemi personelinin yükle ilgili eylemlerinden veya savaş esnasında uluslararası deniz ticareti hukukunun kapsadığı özel kuralların mülkiyeti muhafaza etmemesinden kaynaklı oluşan maddi hasar ve olağanüstü giderlerdir (Aldemir ve Aldemir, 2018: 85).

2.2.4.2.4.3. Dökme Gelen Eşya İle İlgili Olarak Uygulanan Para Cezasına İlişkin Hükümler (G.K. 237/4. Madde)

Dökme eşya olarak ifade edilen kavram, ambalajlanmamış halde olan ve genel olarak yüklenmesi ile boşaltılması işlemleri mekanik araçlarla yapılan eşyalardır (https://www.igmd.org.tr/Gumruk-Kiymeti-Acisindan-Dokme-Esya_haberi).

2009/15481 sayılı 4458 Sayılı Gümrük Kanunu'nun Bazı Maddeleri'nin Uygulanması Hakkında Karar'ın 3/f Maddesi'nde dökme eşya kavramına açıklık getirilmiştir;

Dökme eşya; Levha, kangal, profil, kütük, firkete, her türlü boru, rulo sac ve pik gibi ambalaj olarak sayılabilen veya ambalajlanmış eşya dışında kalan; maden cevheri, mineraller, hurda demir, kömür, hububat, hayvan yemi, küspe, çimento, klinker, ponza, suni gübre, mucur gibi ambalajlanmamış ve genellikle yükleme ve boşaltması mekanik vasıta ve tesis gerektiren her nevi gaz, sıvı ve katı maddeleri.” olarak dökme eşya kavramı açıklanmış ve örneklendirilmiştir.

Gümrük Kanunu dökme eşya kapsamında cezayı gerektirecek suç ile ilgili hükümler konusunu ayrıca belirtmiştir. Dökme şeklinde gelen eşya için yüzde üçü aşmamak üzere eşya cinsi itibarıyla Cumhurbaşkanlığı Kararı ile belirlenecek oranlardaki fazlalıklar ve eksiklikler için takibat yapılmaz. Doğalgaz ürünlerinde boru hatları ile taşınarak ithal edilenler hariç olmak üzere, bu oran % 6'yı aşmayacak biçimde uygulanır (G.K., m: 237/4).

2.2.4.2.4.4. Eşya Miktarının Gümrük İdaresi Tarafından Tespit Edilemediği Durumlar (G.K. 237/5. Madde)

Eğer eşya ile ilgili miktar gümrük idaresi tarafından tespit edilemez ise, o halde rejim beyannamesinde yer alan miktara bakılarak eşyanın eksikliği ya da fazlalığı konusunda fikir sahibi olunmaktadır. Eşya tutarının gümrük idaresi tarafından tespitinin gerçekleştirilemediği ve rejim beyanının belgelerinde kayıtlı miktarlara göre yapıldığı hallerde, tespit edilen tutar farklılıkları özet beyan eksiklik ya da fazlalığı olarak değerlendirilmektedir. Gerçekleştirilen özet beyan eksiklik ya da fazlalık takibi neticesinde, miktar farklılığı sebebiyle cezayı gerektiren bir durumun oluşması halinde, Kanun'un 234. Madde hükümleri uygulanmayarak sadece bu Madde hükümlerine göre işlem yapılır (G.K., m: 237/5).

2.2.4.2.4.5. Türkiye Gümrük Bölgesi'ne Özet Beyan Verilmeden Eşyanın Girmesi Ya Da Özet Beyanın Zamanlamasından Kaynaklanan İhtilaflı Durumlar (G.K. 237/6. Madde)

Türkiye Gümrük Bölgesi'ne giriş yapan taşıt araç içerisinde özet beyan verilmeden eşya getirildiğinin gümrük idaresi tarafından tespit edilmesi ya da eşyanın boşaltılmasına izin verildikten sonra gümrük idaresine bildirildiği ve bu eşyanın verilmiş olan özet beyanlardan biri ile ilişkili olmadığının anlaşıldığı durumlarda, ilgili eşya için özet beyan verme yükümlülüğü olan kişinin tespit edilmesi halinde kişinin kendisi, tespit edilememesi durumunda ise eşyayı Türkiye Gümrük Bölgesi'ne getiren kişi tarafından, eşyanın bir yanlışlık üzerine mahrecinden fazla olarak yüklenmiş olduğu gümrük idaresi tarafından belirlenen süre içinde kanıtlanamadığı durumda, söz konusu eşyaya el konulur. Eşyanın mülkiyetinin kamuya devredilmesi yönünde karar verilir ve eşya tasfiyeye tabi tutulur. Ayrıca eşyanın CIF kıymeti kadar para cezası verilir (G.K., m: 237/6). Bu Madde hükmünde, olası yaşanabilecek özet beyandan kaynaklı ihtilaflı durumların karşısında uygulanacak yol haritası belirtilmiş ve ardından gerekli görülen izahın yapılmaması durumunda eşya için uygulanacak yaptırımlar ifade edilmiştir.

2.2.4.2.4.6. Özet Beyan Konusunda Yaşanacak ve Para Cezasını Gerektirecek Durumlarda Tahsil İşlemi Uygulanacak Kişiler (G.K. 237/7. Madde)

Tüm bu özet beyan konusunda ifade edilen olası para cezasını gerektirecek durumlarda, bu cezaların tahsil edileceği muhatabın kim ya da kimler olduğu, Kanun'da hüküm altında alınmıştır. Kanun'un 237/1-2-3. Maddeleri'nde ifade edilen para cezaları özet beyanı veren kişinin kendisinden, 237/6. Madde hükmünde belirtilen para cezası ise özet beyanı vermekle yükümlü olduğu tespit edilen kişiden, bu kişinin tespit edilememesi durumunda ise eşyayı Türkiye Gümrük Bölgesi'ne getiren kişiden tahsil edilir (G.K., m: 237/7).

Gümrük Kanunu'nun 237/2. Maddesi'nde, 1. Fıkra'ya göre para cezasının belirlenmesinin mümkün olmaması durumunda, Kanun'un 241/1. Maddesi'nde

belirtilen miktarlarda para cezası uygulanacağı belirtilmiştir; “Bu Kanun’da ayrı bir ceza tayin edilmiş haller saklı kalmak üzere, bu Kanun’a ve bu Kanun’da tanınan yetkilere dayanılarak çıkarılan ikincil düzenlemelerle getirilen hükümlere aykırı hareket edenlere söz konusu düzenlemelerde açıkça öngörülmüş olması kaydıyla 173 TL usulsüzlük cezası uygulanır.”

2.2.4.2.4.7. Özet Beyanın Verilme Sürelerine İlişkin Ceza Hükümleri

Özet beyan ya da özet beyan niteliğinde olan belgelerin zamanında verilmemesi veya özet beyanda ifade edilen eşyalarla ilgili yanlış beyanda bulunulması durumu, Gümrük Kanunu’nun, usulsüzlüklere ilişkin cezaların belirtildiği 241. Maddesi’nde ayrıca hüküm altına alınmıştır. Kanun’un 35/A. Maddesi’ne göre özet beyan ya da özet beyan niteliğine sahip resmi veya ticari belgenin süresi dahilinde verilmemesi durumunda, Kanun’un 241/1. Maddesi’nde ifade edilen usulsüzlük cezasının (01.01.2021 tarihinden itibaren 173 TL) miktarının iki katı kadar idari para cezası uygulanır (G.K., m: 241/3-d). Gümrük Kanunu’nda yer alan düzenlemelere aykırı olarak taşıt araçlarından eşya boşaltılması, özet beyan ya da özet beyan olarak kullanılan ticari ve resmi belgelerde kayıtlı eşyanın cinsinin yanlış beyan edilmesi ya da kapların türleri ile üzerlerinde kayıtlı numara ve işaretlerin özet beyan kayıtlarına uygun olmaması halinde ise usulsüzlük cezası 241/1. Madde’de ifade edilen ceza miktarının dört katı oranında uygulanır (G.K., m: 241/4-c).

2.2.4.2.5. Dâhilde İşleme Rejimi, Gümrük Kontrolü Altında İşleme Rejimi ve Geçici İthalat Rejimi’nin İhlali Sonucunda Uygulanacak İdari Para Cezaları (G.K. 238. Madde)

Gümrük Kanunu’nun 238. Maddesi’nde, bazı gümrük rejimlerden kaynaklanan ihlallerle ilgili uygulanacak para cezaları ifade edilmiştir. Ayrıca, usulsüzlüklere uygulanan para cezaları başlığı altında yer alan Kanun’un 241. Maddesi’ne değinilerek bazı yaptırımların, bu madde hükmüne göre uygulanacağı açıklanmıştır. Buna göre Kanun ‘un 238. Maddesi’nde;

1. 241. Madde’de ifade edilen usulsüzlük cezası uygulanacak durumlar hariç;

a) Dâhilde İşleme Rejimi, Gümrük Kontrolü Altında İşleme Rejimi ile Geçici İthalat Rejimi'ne ilişkin hükümlerin ihlali hâlinde, eşyanın gümrüklenmiş değerinin iki katı,

b) Tam muafiyet suretiyle geçici olarak ithal edilen özel kullanıma mahsus taşıtlara ilişkin rejim ihlallerinde, gümrük vergileri tutarının dörtte biri,

c) Dâhilde İşleme Rejimi ve Gümrük Kontrolü Altında İşleme Rejimi'ne ilişkin hükümler ihlal edilmekle birlikte, rejim kapsamı ithal eşyasının işleme faaliyetindeki hâli veya işlem görmüş ürün hâli de dâhil olmak üzere, gümrük gözetiminden mevzuata aykırı olarak çıkarılmamış olduğunun tespiti hâlinde, ithal eşyasının gümrük vergileri ile ilgili rejime ilişkin beyannamenin tescil tarihinden tespitin yapıldığı tarihe kadar geçen süre için 6183 sayılı Kanun'a göre tespit edilen gecikme zammı oranında faizin toplamı kadar,

d) (b) bendinde belirtilen taşıtlar hariç olmak üzere, Geçici İthalat Rejimi kapsamında ithal edilen eşyanın süresi içerisinde gümrükçe onaylanmış başka bir işlem veya kullanıma tabi tutulmaması durumunda gümrük vergileri ile rejime ilişkin beyannamenin tescil tarihinden tespitin yapıldığı tarihe kadar geçen süre için 6183 sayılı Kanun'a göre tespit edilen gecikme zammı oranında faizin toplamı kadar,

İdari para cezası verilir.

2. Birinci fıkranın (c) ve (d) bentlerinde belirtilen eşyanın, yapılacak tebligat tarihinden itibaren altmış gün içinde gümrükçe onaylanmış başka bir işlem veya kullanıma tabi tutulmaması hâlinde, ayrıca gümrük vergileri tutarında idari para cezası verilir.

3. Birinci fıkraya göre verilen cezalar 241 inci Madde'nin altıncı fıkrasında belirtilen miktardan az olamaz.

İfadeleri ile bazı gümrük rejimlerinin ihlal edilmesi neticesinde uygulanacak cezalar hüküm altına alınmıştır.

2.2.4.2.6. Gümrük Vergilerinden Muaf Eşyaları Belirtilen Gümrük Kapıları Dışındaki Yerlerden İthal Ya Da İhraç Etmek (G.K. 239. Madde)

Burada Gümrük Kanunu'nun 239. Maddesi'nde yapılan düzenlemeye göre, ithalat ya da ihracat vergilerinden muaf olan eşyaların belirtilen gümrük kapılarından farklı olacak şekilde, başka kapılardan ithal veya ihraç etme durumunda uygulanacak usulsüzlük cezaları incelenecektir. Ayrıca, ihracı gerçekleştirilen ürünlerle ilgili olarak, gümrük vergilerinin kısmen ödenmesi ya da tamamen ödenmemesi durumunda ne tür yaptırımların uygulanacağı ifade edilecektir.

İthalat ya da ihracat vergilerinden muaf tutulan eşyayı Kanun'un 33. Maddesi'nde yer alan hükümler kapsamında, belirtilenen gümrük kapıları dışında başka yerlerden izinsiz olarak ithal ya da ihraç veya bunlara teşebbüs edenlerle, bu tür eşyayı gümrük işlemlerini yaptırmadan yurda sokanlar ya da çıkaranlar ile buna kalkışanlara, ilgili eşyanın ithalata konu olması durumunda, CIF değerinin, ihracata

konu olması durumunda ise FOB değerinin onda biri oranında para cezası uygulanır (G.K., m: 239/1).

Bahsi geçen, Gümrük Kanun'un 33. Maddesi'nde yer alan hükümde, taşıtların Türkiye Gümrük Bölgesi'ne giriş ve çıkışları ile ilgili hususlar belirtilmiştir.

Türkiye Gümrük Bölgesi'ne giriş ve çıkış gümrük kapılarından yapılır. Türkiye Gümrük Bölgesi'nin giriş noktalarındaki gümrük kapıları ile içeride bulunan gümrük kapıları arasında belirli yolların takip edilmesi zorunludur. Giriş ve çıkış kapıları ile bunları birbirine bağlayan yollar ve hava taşıtlarının Türkiye Gümrük Bölgesi'nde inebilecekleri gümrük işlemi yapılan havalimanları ilgili kamu kuruluşlarının görüşleri alınarak, Bakanlıkça tespit edilerek Resmi Gazete'de yayımlanır.

Kanun'un 239/1. Maddesi'nde ifade edilen kabahatin konusu; ithalat ya da ihracat vergilerinden muaf tutulan eşya olduğu için, bu noktada arzulanan sonucun vergilerin eksiksiz bir biçimde alınması olmadığı ortaya çıkmaktadır. Söz konusu bu Madde'de amaçlanan kamu yararı, devletin ithalat ya da ihracat ile ilgili gerçekleştirmiş olduğu mevzuatın, gümrük idareleri vasıtasıyla uygulanması ve bir otoritenin sağlanmasıdır (Kılıç, 2013: 852).

2.2.4.2.7. Gümrük Kanunu'nda Ayrı Ceza Belirlenmiş Haller Dışındaki Yapılan Usulsüzlükler ve Uygulanacak Cezalar (G.K. 241. Madde)

Gümrük Kanunu'nun 241. Maddesi'nde, özellikle düzenlenen ve neticesinde belirtilen bir yaptırımın uygulanmasına bağlı olan kabahatler dışında kalan kabahatler düzenlenmiştir.

Kanun'un 241. Maddesi'ni değerlendirdiğimiz zaman, genel ve özel olarak nitelendirilebilecek oldukça fazla sayıda kabahate yer verildiği gözlemlenmektedir. Örneğin; Kanun'un 241/1. Maddesi'nde, Gümrük Kanunu'nun ve bu Kanun ekseninde çıkartılan ikincil düzenlemelerle getirilen hükümlere aykırı olan eylemler açıklanmıştır. Ayrıca Kanun'un 241/3. ve 241/6. Maddeleri'nde ise, daha spesifik ya da özel kabahat eylemlerine yer verildiği belirtilebilir (Kılıç, 2013: 857). Tüm ifade edilenlere göre Gümrük Kanunu'nun 241. Maddesi'nde;

1. Bu Kanun'da ayrı bir ceza tayin edilmiş haller saklı kalmak üzere, bu Kanun'a ve bu Kanun'da tanınan yetkilere dayanılarak çıkarılan ikincil düzenlemelerle getirilen hükümlere aykırı hareket edenlere söz konusu düzenlemelerde açıkça öngörülmüş olması kaydıyla 173 TL usulsüzlük cezası uygulanır.

2. 1 inci fıkrada belirtilen miktar, her yıl, bir önceki yıla ilişkin olarak 213 sayılı Vergi Usul Kanunu uyarınca belirlenen yeniden değerlendirme oranında artırılır, bu hesaplamada 1 TL' sına kadar olan tutarlar dikkate alınmaz.

3. Usulsüzlük cezası aşağıdaki hallerde 1 inci fıkrada belirtilen miktarın iki katı olarak uygulanır:

- a) Gümrük idarelerince verilen kararlara dayanak oluşturan belge ve bilgilerin, ilgili kişiler tarafından yanlış olarak verilmesi,
- b) Vergi kaybı doğurmamasına karşın, birbirleriyle ilişkisi bulunan kişiler arasında bir satış işlemi olması ve bu ilişkinin beyan edilmemesi,
- c) Yabancı limanlardan gelen veya Türkiye Gümrük Bölgesi'nden yabancı limanlara giden gemilerin geliş ve gidişlerinde yönetmelikle belirlenecek süreler içerisinde donatan veya işleyen veya acentesi tarafından gümrük idaresine bilgi verilmemesi,
- d) Özet beyan veya özet beyan olarak kullanılan ticari veya resmi belgenin süresi içinde verilmemesi,
- e) Türkiye Gümrük Bölgesi'nde karayoluyla transit eşya taşıyan taşıt araçlarının verilen süreleri yirmi dört saate kadar aşması,
- f) Gümrük antrepolarının belirtilen teknik donanımlarında noksanlık bulunması,
- g) Gümrük Antrepo Rejimi'ne tabi tutulan eşyanın, antrepolara konuldukları tarihte işleticiler tarafından kayıtlara geçirilmemesi,
- h) Dâhilde İşleme Rejimi ve Gümrük Kontrolü Altında İşleme Rejimi kapsamında Türkiye Gümrük Bölgesi'ne getirilen eşyanın izin verilen süresinin bitimini takiben bir ay içerisinde rejimin gerektirdiği işlemlerinin bitirilmesi, yeniden ihracı veya gümrükçe onaylanmış bir işlem veya kullanıma tabi tutulması,
- ı) Geçici olarak Türkiye Gümrük Bölgesi dışına çıkarılan eşyanın verilen süreyi aştıktan sonra geri getirilmesi,
- j) Kaçakçılıkla Mücadele Kanunu hükümleri saklı kalmak kaydıyla, ihrac eşyasının yapılan beyan ve eki belgelere göre miktar veya cinsinde %10'dan fazla farklılık çıkması,
- k) Serbest bölgelerde çalışan veya buralara giren ve çıkan kişilerin Gümrük Kanunu ile konulmuş kurallara uymaması,
- l) Geçici İthalat Rejimi kapsamında Türkiye Gümrük Bölgesi'ne getirilen eşyanın verilen sürenin bitimini takiben bir ay içerisinde yeniden ihrac edilmesi veya gümrükçe onaylanmış bir işlem veya kullanıma tabi tutulması,
- m) Geçici İthalat Rejimi kapsamında ithal edilen eşyanın gümrük idaresine bilgi verilmeden, ancak süresi içerisinde Türkiye Gümrük Bölgesi'nin dışına çıkarıldığının kabul edilebilir belgelerle kanıtlanması.

4. Usulsüzlük cezası aşağıdaki hallerde 1 inci fıkrada belirtilen miktarın dört katı olarak uygulanır.

- a) Bir kişinin geçerli bir temsil yetkisi olmadığı halde başka bir kişi adına veya hesabına gümrük idarelerinde iş takip etmesi,
- b) Karayolu taşıtlarının gümrük idaresinin izni olmadan yük veya yolcu olarak yoluna devam etmesi,
- c) Taşıtlardan eşya boşaltılması, özet beyan veya özet beyan olarak kullanılan ticari ve resmi belgelerde kayıtlı eşyanın cinsinin yanlış beyan edilmesi veya kapların türleri ile üzerlerinde kayıtlı numara ve işaretlerin özet beyan kayıtlarına uygun olmaması,
- d) Türkiye Gümrük Bölgesi'nde karayoluyla transit eşya taşıyan taşıt araçlarının verilen süreleri kırk sekiz saate kadar aşması,
- e) Genel antrepo ve serbest bölgelere getirilen parlayıcı, patlayıcı veya bir arada bulundukları eşya için tehlikeli olan ya da korunmaları özel düzenek ve yapılara gerek gösteren eşyanın genel amaçlı eşya konulan yerlerde depolanması,

f) Gümrük antrepolarında bulunan eşyanın gümrük idarelerinin izni olmaksızın elleçlemelere tabi tutulması.

g) Geçici İthalat Rejimi kapsamında Türkiye Gümrük Bölgesi'ne getirilen eşyanın verilen sürenin bitimini takiben iki ayı aşmayan sürede yeniden ihraç edilmesi veya gümrükçe onaylanmış bir işlem veya kullanıma tabi tutulması,

h) Dâhilde İşleme Rejimi ve Gümrük Kontrolü Altında İşleme Rejimi kapsamında Türkiye Gümrük Bölgesi'ne getirilen eşyanın izin verilen süresinin bitimini takiben iki ayı aşmayan süre içerisinde rejimin gerektirdiği işlemlerinin bitirilmesi, yeniden ihracı veya gümrükçe onaylanmış bir işlem veya kullanıma tabi tutulması,

5. Usulsüzlük cezası aşağıdaki hallerde birinci fıkrada belirtilen miktarın altı katı olarak uygulanır:

a) Türkiye Gümrük Bölgesi'nde karayoluyla transit eşya taşıyan taşıt araçlarının verilen süreleri yetmiş iki saate kadar aşması,

b) Geçici İthalat Rejimi kapsamında Türkiye Gümrük Bölgesi'ne getirilen taşıtlara verilen sürenin bitimini takiben üç ayı aşmayan sürede yeniden ihraç edilmesi veya gümrükçe onaylanmış bir işlem veya kullanıma tabi tutulması.

6. Usulsüzlük cezası aşağıdaki hallerde 1 inci fıkrada belirtilen miktarın sekiz katı olarak uygulanır:

a) Türkiye Gümrük Bölgesi'ne giren gemilerin rota değiştirmesi, yolda durması, başka gemilerle temas etmesi, gümrük gözetimi yapılması için yol kesmemesi veya gümrük idaresi bulunmayan yerlere yanaşması ile yükü bulunmadığı durumlarda, yük almadığının veya yükünün başka bir limana çıkarıldığının veya avarya olduğunun kanıtlanamaması,

b) Taşıt araçlarının önceden belirlenmiş yollar dışında seyretmesi,

c) Türkiye Gümrük Bölgesi'nde karayoluyla transit eşya taşıyan taşıt araçlarının verilen süreleri yetmiş iki saatten daha fazla bir süre ile aşması.

d) Yazılı olarak talep edilen bilgi ve belgeler ile beş yıl süreyle saklanması gereken belgelerin gümrük kontrolü sırasında ibraz edilmemesi.

7. Bu Kanun'un 218 inci maddesinin üçüncü fıkrası* uyarınca Bakanlıkça belirlenen azami bedellere uyulmaması halinde her bir işlem için beş bin Türk lirası usulsüzlük cezası uygulanır.

Gümrük Kanunu'nun 238/4. Maddesi'nde;

Genel yönetim kapsamındaki kamu idareleri hakkında bu maddenin para cezasına ilişkin hükümleri ile 241 inci maddenin üçüncü fıkrasının (h), (l) ve (m) bentleri, dördüncü fıkrasının (g) ve (h) bentleri ile beşinci fıkrasının (b) bendi hükümleri uygulanmaz. Bu durumda, 241 inci maddenin birinci fıkra hükmü uygulanır.

genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerinin cezai durumu hüküm altına alınmıştır.

* "Türkiye ile diğer ülkeler arasında deniz ve havayolu ile yapılan eşya ve yolcu taşımalarında yararlanılan deniz ve havalimanlarını işleten kuruluşlar ile geçici depolama yeri işleticileri, gümrüklü sahalarda 26/9/2011 tarihli ve 655 sayılı Ulaştırma, Denizcilik ve Haberleşme Bakanlığının Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname kapsamı dışında bulunan gümrük iş ve işlemleri ile ilgili tahmil, tahliye, ardiye, saha içi taşıma ücretleri ve benzeri masrafların belirlenen azami bedellerine uymakla yükümlüdür. Bakanlık tarafından azami bedeller belirlenirken özelleştirme uygulamaları çerçevesinde yapılan sözleşmelerde yer alan düzenlemeler dikkate alınır." (G.K., m: 218/3).

2.2.5. Gümrük Cezalarının Zaman Aşımı Süresi

Gümrük cezalarında zaman aşımı süreleri ele alınırken, yalnızca Gümrük Kanunu üzerinden bir değerlendirme yapmak doğru olmayacaktır. Suçun ortaya çıkardığı sonuca göre uygulanacak ceza farklı kanunların başlığı altında düzenlenebilir. Dolayısıyla bu da, o suçla ilgili zaman aşımı süresini, suçun niteliği ve uygulanacağı kanuna göre değiştirir. Gümrük cezalarının uygulanmasına sebebiyet veren suçlar en temelde, vergi kaybına bağlı olup olmama özelliklerine göre ayrılabilir. Bu ayrım suçun hangi kanun hükümlerine tabi olduğu ve zaman aşımı sürelerini doğrudan etkilemektedir. Suçun niteliğine göre cezalar; 4458 sayılı Gümrük Kanunu, 5326 sayılı Kabahatler Kanunu ve 5607 sayılı Kaçakçılıkla Mücadele Kanunu'nda yer alan hükümler ekseninde uygulanmaktadır.

Gümrük vergileri ile ilgili cezaların verilmesi verginin tahakkuku ve verginin zamanaşımı şeklinde iki önemli koşula bağlanmıştır. Gümrük cezaları yalnızca vergi tahakkuk ettikten sonra ya da usulsüzlük kesin olarak tespit edildikten sonra tebliğ edilir. Vergi tahakkuk etmeli ki buna bağlı olarak vergi cezası belirlenebilsin. Sonuç olarak gümrük cezalarının verilmesi ve bu cezaların yükümlülere tebliğ edilebilmesi koşulu verginin tahakkukuna bağlanmaktadır (Selen, 2020: 259).

Gümrük Kanunu'nda da gümrük cezaları kapsamında, 231/2. Madde hükmünde; *“Gümrük vergileri alacağına bağlı idari para cezalarının zamanaşımı, bu idari para cezalarına ilişkin gümrük vergilerinin zamanaşımına tabidir.”* ifadesine yer verilerek idari para cezalarının zamanaşımı süreleri ile ilgili açıklama yapılmıştır. Kanun'un 197/1-2. Maddeleri'nde;

Gümrük vergileri tahakkukundan hemen sonra yükümlüye tebliğ edilir. Yapılan denetlemeler sonucunda hiç alınmadığı veya noksan alındığı belirlenen veya 1 inci fıkra da belirtilen şekilde tebliğ edilemeyen gümrük vergilerine ilişkin tebligat gümrük yükümlülüğünün doğduğu tarihten itibaren üç yıl içinde yapılır. Şu kadar ki, gümrük yükümlülüğünün doğduğu olayla ilgili olarak dava açılması zaman aşımını durdurur.

hükümleri ile tahakkuk eden verginin hemen yükümlüye tebliğ edileceği, gümrük vergileri alacağı için para cezalarının zaman aşımı süresinin 3 yıl olduğu ve dava açılması halinde zaman aşımının duracağı hüküm altına alınmıştır. Buraya kadar olan kısımda ifade edilen idari cezalar ve buna bağlı olarak zaman aşımı sürelerinin, Gümrük Kanunu'nda açıkça hüküm altına alındığı belirtilebilir. Ancak Kabahatler Kanunu'nda gerçekleştirilen değişikliklerle birlikte adli nitelikteki suçlar da, idari

cezalarla ilgili işlemler statüsünde değerlendirilmeye başlanmıştır. Bu durum cezaların uygulanış biçiminde ve cezalarla ilgili zaman aşımı sürelerinde farklılıklar yaratmaktadır.

Gümrük Vergisi alacaklarının suç teşkil eden eylemle ilgili olması halinde ortaya çıkacak olan ihtilaflı durumlar Türk Ceza Kanunu dava ve zaman aşımı sürelerine göre çözüme kavuşturulurlar. Fakat sürecin Türk Ceza Kanunu hükümlerine göre işleyebilmesi için, suç unsuru eylem sebebiyle ceza davası açılması şartı söz konusudur. Örnek verecek olursak, Gümrük Kanunu'nun 235/1-a ekseninde bir kabahat işlenmişse, bu fiil Kaçakçılıkla Mücadele Kanunu çerçevesinde ceza davası açılmış olması şartıyla, zaman aşımı süresi Türk Ceza Kanunu standartları doğrultusunda işletilecektir. Yani örnekte ifade edilen, Kanun'un 235/1-a Maddesi'nde yer alan suçla ilgili zaman aşımı süresi, Kanun'un 231/2. Maddesi kapsamında idari ceza dâhilinde 3 yıl olarak değerlendirilmeyecektir. Söz konusu ceza, Kaçakçılıkla Mücadele Kanunu kapsamında dava açmak şartıyla, 1-5 yıl arasında hapis cezası öngörülmesinden dolayı dava zaman aşımı süresi 5 yıl olarak belirlenecektir (Selen, 2020: 259-260). Normalde üzerinde mutabık kalınan, Gümrük Kanunu'nun 235/1-a Maddesi'nde hüküm altına alınan gümrük cezasının, pek çok görüşe göre zamanaşımının Gümrük Kanunu'nun 231/2. Maddesi'ne göre uygulanacağı açıktır. Ancak yukarıda bahsi geçen, ceza davası açılmış olmak kaydıyla Türk Ceza Kanunu'nun zaman aşımı hükümleri uygulanacağı ifade edilmiştir.

Tüm bu ifadelere göre ortaya çıkan ve yoruma açık olan sınırları kesin olmayan ihtilaflı durum, Gümrük Kanunu'nda düzenlenen kabahatlerin, hangilerinin vergi kaybına neden olan kabahatler kapsamına girdiğinin tespiti noktasındadır. Normalde Gümrük Kanunu'nun önceki başlıklarda da ifade edildiği gibi, vergi kaybına neden olan cezaların yer aldığı hükümler, Kanun'un 234-238. Maddeleri arasında düzenlenmiştir. Ayrıca bu Maddeler kapsamında yer alan gümrük kabahatlerinin de, Gümrük Kanunu'nun 231/2. Maddesi'ne göre uygulanması gerekir. Fakat bu şekilde bir tespitin doğru olduğunu söylenemez. Çünkü 6455 sayılı Kanun'la yapılan düzenleme ile birlikte, 5607 sayılı Kaçakçılıkla Mücadele Kanunu'nda yer alan ve özellik itibarıyla, vergi kaybına neden olma niteliği bulunmayan pek çok eylem "Vergi Kaybına Neden Olan İşlemler" kapsamına alınmış ancak bu bölümün başlığı ile ilgili herhangi bir düzenlemeye gidilmemiştir. Bu sebepten dolayı, hangi cezaya hangi

suçun uygulanacağı ve bu cezaların zaman aşımı süreleri konusunda tam ve net bir hüküm oluşmamaktadır. Dolayısıyla yapılması gereken, kabahat kapsamında değerlendirilen eylemlerin gümrük vergileri alacağına bağlı olup olmadığını tespit etmek ve bu tespiti göre zaman aşımına karar vermektir (Kılıç, 2013: 692).

Gümrük Kanunu'nun 234/1-a ve 235/1-c Maddeleri'nde ifade edilen cezalar vergi kaybına sebep olan kabahatler kapsamına girmektedir ve Gümrük Kanunu'nun 231/2. Maddesi'nde belirtilen zaman aşımı çerçevesinde değerlendirilir. Gümrük Kanunu'nun 235/2-b Maddesi'nde ifade edilen ve ceza öngörülen eylem ise mevzuatın öngördüğünden farklı bir eylemi içermesi şeklinde yorumlanabilir. Bu da vergi kaybına neden olan eylemler içerisinde değerlendirilmeyecektir. Dolayısıyla Kabahatler Kanunu'nun 20. Maddesi'nde ifade edildiği şekliyle zaman aşımına tabi tutulur.

Genel olarak şöyle ifade edilebilir ki, gümrük cezalarına sebebiyet veren tüm suçlar vergi kaybına yol açmamaktadır. Eğer bu şekilde olsaydı Kanun'un 231/2. Maddesi'nde ifade edilen statüde ve zaman aşımı süresi 3 yıl olarak uygulanırdı. Gümrük Vergi alacaklarına bağlı olarak ortaya çıkan cezalarla ilgili olarak yaşanan karmaşanın önüne geçilebilmesi için, 16.08.2013 tarihli 2013/38 sayılı Genelge incelenebilir. Bu Genelge'nin "*Zamanaşımı Hükümleri*" başlıklı 6. Maddesi'nde;

Zamanaşımı hükümlerinin uygulanmasında, para cezalarının gümrük vergileri alacaklarına bağlı olup olmaması belirleyici olacaktır. İdari para cezasının tutarı belirlenirken, para cezasına dayanak bir vergi alacağı söz konusu ise, bu para cezası gümrük vergileri alacağına bağlı idari para cezasıdır. Vergi tutarının sadece idari para cezasının hesaplanmasında dikkate alındığı, ortada bir vergi alacağının söz konusu olmadığı para cezaları ise gümrük vergileri alacağına bağlı olmayan idari para cezasıdır.

ifadesine yer verilerek vergi alacağına bağlı olup olmama durumu açıklanmıştır.

Gümrük Kanunu'nda ifade edilen bazı suçların vergi kaybına yol açmadığı ve kabahat özelliği taşıdığı için Kabahatler Kanunu hükümlerine tabi olduğunu ifade ettik. Bununla birlikte Kabahatler Kanunu kapsamında uygulanacak cezalar ve zaman aşımı sürelerinin, soruşturma zaman aşımı ve yerine getirme zaman aşımı olarak iki bölüme ayrıldığını ifade edebiliriz. Kabahatler Kanunu'nun 20. ve 21. Maddeleri'nde bu hususlar hüküm altına alınmıştır. Zaman aşımı sürelerinin, nispi (oransal) ve maktu olmak üzere iki farklı şekilde standartları belirlenmiştir.

2.2.5.1. Kabahatler Kanunu Soruşturma Zaman Aşımı (K.K. 20. Madde)

Kabahatler Kanunu'nun "Soruşturma Zaman Aşımı" başlıklı 20. Maddesi soruşturma zaman aşımı ile ilgili hükümleri düzenlemiştir.

- (1) Soruşturma zamanaşımının dolması halinde kabahatten dolayı kişi hakkında idarî para cezasına karar verilemez.
- (2) Soruşturma zamanaşımı süresi;
 - a) Yüz bin Türk Lirası veya daha fazla idarî para cezasını gerektiren kabahatlerde beş,
 - b) Elli bin Türk Lirası veya daha fazla idarî para cezasını gerektiren kabahatlerde dört,
 - c) Elli bin Türk Lirasından az idarî para cezasını gerektiren kabahatlerde üç, Yıldır.
- (3) Nispî idarî para cezasını gerektiren kabahatlerde zamanaşımı süresi sekiz yıldır.
- (4) Zamanaşımı süresi, kabahate ilişkin tanımdaki fiilin işlenmesiyle veya neticenin gerçekleşmesiyle işlemeye başlar.
- (5) Kabahati oluşturan fiilin aynı zamanda suç oluşturmada halinde suça ilişkin dava zamanaşımı hükümleri uygulanır.

Soruşturma zaman aşımının işlemeye başladığı tarih, şayet kabahat oluşturan eylemle bu eylemin sonucu aynı anda gerçekleşiyorsa ikisinin birlikte meydana geldiği tarih zaman aşımının işlemeye başladığı tarihtir. Eylem ile ya da hareket ile netice birbirlerinden farklı zamanlarda meydana geliyor ise, zaman aşımı neticenin olduğu tarihte işlemeye başlar (Kılıç, 2013: 695).

2.2.5.2. Kabahatler Kanunu Yerine Getirme Zaman Aşımı (K.K. 21. Madde)

Kabahatler Kanunu'nun "Yerine Getirme Zaman Aşımı" başlıklı 21. Maddesi'nde zaman aşımı süreleri belirtilmiştir;

- (1) Yerine getirme zamanaşımının dolması halinde idarî para cezasına veya mülkiyetin kamuya geçirilmesine ilişkin karar artık yerine getirilemez.
- (2) Yerine getirme zamanaşımı süresi;
 - a) Elli bin Türk Lirası veya daha fazla idarî para cezasına karar verilmesi halinde yedi,
 - b) Yirmi bin Türk Lirası veya daha fazla idarî para cezasına karar verilmesi halinde beş,
 - c) On bin Türk Lirası veya daha fazla idarî para cezasına karar verilmesi halinde dört,
 - d) On bin Türk Lirasından az idarî para cezasına karar verilmesi halinde üç, Yıldır.
- (3) Mülkiyetin kamuya geçirilmesine ilişkin zamanaşımı süresi on yıldır.

(4) Zamanaşımı süresi, kararın kesinleşmesinin rastladığı takvim yılını takip eden takvim yılı başından itibaren işlemeye başlar.

(5) Kanun hükmü gereği olarak idarî yaptırımın yerine getirilmesine başlanamaması veya yerine getirilememesi halinde zamanaşımı işlemez.

Gümrük kabahatleri ile ilişkili olarak tahsil edilen para cezası ya da mülkiyetin kamuya geçirilmesi kararları Kanun'un 21. Madde hükümlerinde ifade edilen süreler içinde takip edilerek tahsil edilmesi ya da uygulanması gerekmektedir. İfade edilen bu sürelerin başlangıcı, kararın kesinleşmesinin rastladığı takvim yılını takip eden takvim yılından itibaren başlar. Söz konusu süreler geçtikten sonra ise kararların uygulanması gibi bir durum söz konusu olamaz (Kılıç, 2013: 698).



ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

GÜMRÜK UYUŞMAZLIKLARININ İDARİ AŞAMADA ÇÖZÜM YOLLARI

3.1. GÜMRÜK UYUŞMAZLIKLARI

Uyuşmazlık kavramı, bir konu hakkında taraflar arasında ortaya çıkan ve ilgili konunun standartları ile bağlantılı olarak, bir takım ihtilaflı durumların vuku bulması şeklinde tanımlanabilir. Gümrük vergilerinin konusu da, tıpkı diğer vergi konularında olduğu gibi, birçok anlaşmazlığı beraberinde getirmektedir. Bunun nedeni ise, mevzuatın dinamik ve karmaşık yapısından dolayıdır.

Vergi uyuşmazlığı kavramı ise, vergi mükellefleri olanlarla, gelir idaresi arasında vergilendirme işlemleri ya da bu işlemlerin uygulanması ile ilgili olarak ortaya çıkan düşünce ve görüş farklılıklarıdır (Şenyüz, Yüce ve Gerçek, 2021: 281). Vergi hukuku kapsamında uyuşmazlık, idarenin gerçekleştirmiş olduğu, idari işlem özelliğindeki bireysel vergilendirme işlemleri nedeniyle, mükellefler ile idare arasındaki görüş farklılığından ortaya çıkan durumlardır (Durmuş, 2018: 11). Vergi hukukunda belirtilen hükümlerle ilgili uyuşmazlıklar, herhangi bir vergi kanununun anayasaya aykırı şekilde somutlaşabileceği gibi, yürütme organının kanuna aykırı gerçekleştirdiği düzenleyici işlemleri dolayısıyla da ortaya çıkabilir (Taşkan, 2018: 354).

3.1.1. Gümrük Uyuşmazlığı ve Kanuni Çerçevesi

Gümrük Kanunu ve bu Kanun ile ilgili olarak çıkartılan ikincil düzenlemelerde gümrük uyuşmazlığı kavramından bahsedilmemiştir. Fakat bu durum gümrük uyuşmazlığının söz konusu olmadığı anlamına gelmemektedir. Gümrük Kanunu ve Gümrük Kanunu'na bağlı olarak çıkartılan düzenlemeler çerçevesinde, ilgili idareler tarafından niteliği itibarıyla suç olarak kabul edilen ve Kanun'da açıkça tanımlanan fiilleri gerçekleştirenlere idari para cezası verilmesi ve bu cezanın yükümlüye tebliği ile tahakkuku gerçekleştirilen gümrük vergilerinin, yükümlüsünden talep edilmesinin önünde herhangi bir engel bulunmamaktadır. Gümrük işlemleri ekseninde ortaya çıkan uyuşmazlıkların çözümü noktasında atılan adımlar, diğer vergi kanunlarına göre

farklılıklar içermektedir. Bu farklılıklar verginin yapısından kaynaklanmaktadır (Es, 2021: 89).

Gümrük idareleri tarafından tahsil edilen vergiler, Vergi Usul Kanunu hükümleri kapsamında değerlendirilmemektedir. Örneğin, ithalat sırasında gümrük idareleri tarafından tahsil edilen Özel Tüketim Vergisi (ÖTV) ve Katma Değer Vergisi (KDV), Vergi Usul Kanunu (VUK) hükümlerine tabi değildir. Sonuç olarak ithalat esnasında tahsil edilen bu vergiler, gümrük idareleri tarafından tahsil edilen diğer vergiler, ek mali yükler ve bu vergiler üzerinden hesaplanan ve tahsil edilen cezalara ilişkin ortaya çıkan uyuşmazlıklar, Vergi Usul Kanunu (VUK) hükümlerine göre uygulanmaz. Bahsi geçen bu vergiler ve ek mali yükler ile ilgili uyuşmazlıkların sonuçlandırılması, Gümrük Kanunu ve Gümrük Kanunu ile ilişkili diğer Kanun hükümlerine tabidir (Yerci, 2020: 722).

Gümrük uyuşmazlıklarının ortaya çıkması ve uyuşmazlıklara karşı uygulanacak idari kararların yasal zemini, 4458 sayılı Gümrük Kanunu'na dayanmaktadır. Gümrük Kanunu ile birlikte, 5607 sayılı Kaçakçılıkla Mücadele Kanunu ve 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun (AATUHK) da idari tedbirler ve yaptırımlar çerçevesinde uygulanan kararların yasal dayanaklarıdır.

3.1.2. Gümrük Uyuşmazlık Türleri ve Nedenleri

Gümrük işlemleri sırasında karşılaşılan uyuşmazlıkları tek bir konu üzerinden değerlendirmek mümkün değildir. Ortaya çıkan uyuşmazlıklar ile ilgili olarak, gümrük idareleri hem gümrük işlemleri sırasında ortaya çıkan uyuşmazlıkları değerlendirir, hem de bu işlemler neticesinde doğacak olan vergi alacağı ile ilgili anlaşmazlıkların çözüme kavuşturulması için, vergilendirme standartları açısından uyuşmazlıkların çözümlenmesini sağlar.

3.1.2.1. Gümrük İşlemlerinde Ortaya Çıkan Uyuşmazlıklar

Gümrük işlemlerinde ortaya çıkan birçok uyuşmazlık bulunmaktadır. Gümrüklere gelen eşyaların teknolojik niteliklerinin saptanmasından kaynaklı olarak

yaşanılan uyuşmazlıklar, Gümrük Tarife Cetveli'nin uygulanması ile ilgili ortaya çıkan uyuşmazlıklar, gümrüklere gelen eşyaların istisna ve muafiyetlerinin tespit edilmesi noktasında yaşanan uyuşmazlıklar, gümrük idarelerinin vergilendirme işlemleri dışında kalan uyuşmazlıklara örnek olarak verilebilir (Tuncer'den aktaran Kılınç ve Yurtsever, 2015: 4).

Gümrük uyuşmazlıklarının ortaya çıkışı iki farklı adımda oluşmaktadır. Bu uyuşmazlıklardan ilki, gümrüğe tabi olan eşyanın, eşya hala gümrükte bulunduğu esnada ortaya çıkma durumudur. İkincisi ise, eşyanın gümrük ile ilgili işlemleri tamamlandıktan sonra ortaya çıkmasıdır. Ancak belirtmek gerekir ki, idarenin gümrük işlemleri esnasında ortaya çıkan kusurlu eylemleri nedeniyle mükelleflerin zarara uğramaları da söz konusu olabilmektedir. Gümrük hizmetlerinin sağlıklı bir düzlemde yürütülebilmesini sağlama noktasında ortaya çıkan kusurlardan da gümrük idareleri sorumludur (Şişman ve Uyanık, 2018: 75).

3.1.2.2. Gümrük Vergilendirmesi İle İlgili Ortaya Çıkan Uyuşmazlıklar

Gümrük uyuşmazlıkları genel olarak, gümrük vergileri ve bu vergiler ile ilgili olarak tebliğ edilen cezalar çerçevesinde ortaya çıkmaktadır (<http://www.lojiblog.com/gumruk-idarelerine-yapilacak-itirazlar/>). Gümrük idareleri vergilendirme ile ilgili olarak yükümlülükleri inceleyebilirler. Uyuşmazlıklar bu incelemeler sonucunda ortaya çıkar. Yapılan araştırmalar ve incelemeler çeşitli gerekçelere dayanır. Beyan sahiplerinin sorumluluklarını yerine getirme noktasında bir problem tespit edilmesi durumunda, uyuşmazlıkla ilgili olarak hayata geçirilmesi gereken yaptırımlar tespit edilir. Bunun dışında vergi yükümlülerinin vergilendirme ile ilgili olarak açıklama yapmaları istenilen konularda net ve anlaşılır olmamaları veya vergi yükümlülükleri ile ilgili olarak bir ihbar durumunun oluşması halinde de yükümlülerin vergisel ödevleri ile ilgili incelemeler yapılabilir. Gümrük Vergisi ile ilgili olarak yapılan incelemeler neticesinde uyuşmazlıklara neden olan konular tespit edilir. Vergi uyuşmazlığına sebep olabilecek konular şunlardır (Selen, 2020: 253-254);

- 1) Eşyanın gümrük değerini etkileyen royalty* sözleşmeleri, borç dekontları, kur ve vade farkı faturaları ve fiyat farklılıkları,
 - 2) Gümrük Tarife İstatistik Pozisyonu (GTİP) Cetveli'ne ve eşyanın menşesine ilişkin problemler,
 - 3) Sübvansiyon ve dumping incelemeleri,
 - 4) Ticaret politikaları ile ilgili alınan önlemlerin uygulanması sürecinde ortaya çıkan problemler,
 - 5) Kurum ve kuruluş denetimleri,
 - 6) Gümrük idarelerinin kanun kapsamında alabileceği kararlar çerçevesinde yaşanabilecek uyumsuzluklar,
 - 7) Gümrük beyan sürecinde ve gümrük işlemleri ekseninde sürelerle ilgili yaşanabilecek sorunlar,
 - 8) Şartlı muafiyet rejimleri dâhilinde kullanılan teminat uygulamaları,
- genel olarak vergilendirme sürecinde yaşanabilecek olası uyumsuzluk nedenleridir.

İlave olarak, uluslararası anlaşmaların uygulanması hususunda ortaya çıkan uyumsuzluklar ve gümrük vergilerinin hesaplanmasında esas alınan kimyevi tahlillerde yanlışlıkların yapılması da vergisel çerçevede ortaya çıkan uyumsuzluklardır (Şişman ve Uyanık, 2018: 75-76). İdari para cezalarının verilmesine ilişkin uyumsuzluklar, teminatın istenmesi ve geri verilmesi konusunda yaşanan uyumsuzluklar, Gümrük Kanunu'nun 207. Maddesi'nde ifade edilen hükme göre hesaplanan faizler çerçevesinde yaşanan uyumsuzluklar, 6183 sayılı Kanun'un 51. Maddesi'ne göre hesaplanan gecikme zammı için oluşabilecek uyumsuzluklar da yine vergilendirme işlemleri ile ilgili yaşanan uyumsuzluklardır (Yerci, 2020: 721-722).

3.2. GÜMRÜK UYUŞMAZLIKLARININ İDARİ AŞAMADA ÇÖZÜM YÖNTEMLERİ

Verginin borçlusu tarafını temsil eden mükellefler ile alacaklı konumunda bulunan vergi idarelerinin (gümrük idareleri), ortaya çıkan uyumsuzluğu yargı yoluna başvurmadan, kendi aralarında barışçıl bir şekilde çözüme kavuşturmaları veya idari

* Royalty: “*Fransızca rödovans kelimesinin İngilizce karşılığı olan royalty kelimesi, varlıkların, patentlerin, telif haklarının veya doğal kaynakların kullanımı karşılığında bunların sahiplerine yapılan ödeme anlamına gelmektedir.*” (Çevikçelik, 2017: 72).

denetim ilkeleri ekseninde uyuşmazlık konusunu ortadan kaldırmaları ile ilgili olarak yürütülen sürece idari aşamada çözüm yolları (barışçıl çözüm yolları) denilmektedir (Şenyüz, Yüce ve Gerçek, 2021: 282).

Vergi Usul Kanunu hükümleri çerçevesinde, vergilendirme ile ilgili olarak belirtilmelidir ki, mükellefler idari çözüm yollarına başvurmadan doğrudan uyuşmazlık konusunu idari yargıya taşıyabilmektedirler. Yani barışçıl çözüm yollarına başvurma zorunluluğu söz konusu değildir. Fakat bu noktada gümrük vergileri ile ilgili süreç daha farklı yürütülmektedir. Gümrük vergilerinde mükelleflerin, öncelikle idari aşamada çözüm yöntemlerine başvurmaları gerekmektedir, eğer bu yöntemlerden sonuç alamazlarsa ancak o zaman konuyu yargıya taşıyabileceklerdir.

Gümrük uyuşmazlıklarının yargı sürecine taşınmadan önce barışçıl yollara başvurularak çözülmesi gerektiği belirtilmiştir. Bu barışçıl çözüm yollarının nasıl yürütüleceği ile ilgili olarak, 27.08.2011 tarihli 28038 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmış olan, Gümrük Uzlaşma Yönetmeliği (GUY) oluşturulmuş ve mevzuattaki yerini almıştır. Gümrük uyuşmazlıklarının çözülmesi sürecinde, uzlaşma ve itiraz yolu geliştirilmiştir ve ilgili yönetmelikte, uzlaşma ve itiraz aşamaları ile ilgili hükümlere yer verilmiştir. Ancak tüm bu uyuşmazlık sürecinde kullanılan yöntemler, Vergi Usul Kanunu’ndaki kadar esnek değildirler.

Gümrük vergilerinden kaynaklı olarak ortaya çıkan uyuşmazlıkların çözüm yollarından birisi olan uzlaşma, yükümlüler açısından zorunlu olarak başvurulması gereken bir yol değildir. İtiraz yöntemi ise, başvurulması ya da tüketilmesi gereken zorunlu bir yoldur. Dolayısıyla itiraz yöntemi tüketilmeden, uyuşmazlıkların yargıya intikal ettirilmesi durumu söz konusu olamaz. Neticede gümrük uyuşmazlıklarının çözümü aşamasında, mükellefler ancak birtakım zorunlu başvuru yollarını kullanmalıdırlar. İdari aşamalarda istenilen sonuç alınamazsa eğer, ancak o zaman yargı yoluna başvurulabilecektir (Aksüt ve Gök, 2016). Ayrıca barışçıl çözüm yöntemleri ile ilgili olarak hangisinin tercih edileceği ve hangi sıraya göre bu yöntemlerin kullanılacağı da yine Gümrük Uzlaşma Yönetmeliği’nde ifade edilmiştir. Yönetmeliğin “İtiraz ve uzlaşma hakkının aynı anda kullanılmaması” başlıklı 25. Maddesi’nde;

Yükümlü, kendisine tebliğ edilen alacaklar için Kanunun 242 nci Maddesi’nde düzenlenen itiraz hakkı ile 244 üncü Maddesi’nde düzenlenen uzlaşma hakkını aynı anda kullanamaz. Uzlaşmaya konu edilen alacaklar, uzlaşma başvurusundan feragat edilmesi, uzlaşma talebinin reddedilmesi, uzlaşmanın

vaki olmaması veya temin edilememesi halinde Kanun'un 242 nci Maddesi çerçevesinde itiraza konu olabilir. İtirazın henüz sonuçlandırılmamış olması kaydıyla alacağın tebliğ tarihinden itibaren on beş gün içinde gümrük vergileri ve idari para cezaları için uzlaşma talebinde bulunulabilir.

ifade edildiği üzere, uyuşmazlık ve itiraz yollarının kullanım sıralaması hüküm altına alınmıştır.

3.2.1. Uzlaşma Yoluyla Uyuşmazlıkların Çözümü

Vergi hukuku çerçevesinde uzlaşma, vergi idareleri ile mükellefler arasında yaşanan görüş ayrılıklarından dolayı ortaya çıkan uyuşmazlıkların, ortak bir kararla sonuçlandırılması şeklinde ifade edilebilir. Uzlaşma ile ilgili olarak doktrinde birbirinden ayrı pek çok farklı tanımlama yapılmış olmasına rağmen, tüm bu tanımlamaların ortak noktası, idare ile mükellefin anlaşması ya da anlaşamamasıdır (Durmuş, 2018: 123). Uzlaşma ile ilgili işleyiş mekanizmasının dinamikleri, Gümrük Uzlaşma Yönetmeliği'nde hüküm altına alınmıştır. Yönetmelikte uzlaşmanın amacı, kapsamı, uzlaşma komisyonlarının yetkileri, başvuru süreci ve bu sürecin incelenmesi, uzlaşmanın neticeleri ve itiraz ile uzlaşma arasındaki öncelikler açıklanmıştır.

3.2.1.1. Uzlaşmanın Tarihsel Süreci

28.02.1963 tarihli 11343 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmış olan, 14.02.1963 kabul tarihli 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu'nun Bazı Hükümlerinin Değiştirilmesi Ve Bu Kanuna Bazı Hükümler Eklenmesi Hakkındaki 205 Sayılı Kanun Hükümleri (62 Seri Nolu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği) ile birlikte uzlaşma müessesesi Türk vergi hukukundaki yerini almıştır (Durmuş, 2018: 126). Uzlaşma müessesesi Vergi Usul Kanunu'nun 376. Maddesi'nden sonra gelen, Üçüncü Bölüm "*Uzlaşmanın konusu, kapsamı, komisyonlar ve şekil*" başlıklı Ek 1-12. Maddeleri arasında düzenlenmiştir.

Gümrük vergilerinin uygulanması neticesinde ortaya çıkan gümrük uyuşmazlıklarının çözüme kavuşturulması noktasında, 2011 yılında birtakım radikal değişiklikler gerçekleştirilmiştir. Öncelikle 07.07.2009 tarihli 27281 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmış olan, 18.06.2009 kabul tarihli 5911 sayılı Gümrük Kanunu İle Bazı Kanun Ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair

Kanun ile birlikte gümrük işlemleri sürecinde düzeltme talep etme hakkı kaldırılmıştır (Selen, 2020: 296). Sonraki süreçte, Gümrük vergileri kapsamında uzlaşma müessesesi ise, 25.02.2011 tarihli 27857 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmış olan, 13.02.2011 kabul tarihli 6111 sayılı Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması İle Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu ve Diğer Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun ile Gümrük Kanunu’nun 244. Maddesi’nde yapılan düzenleme ile beraber gümrük mevzuatındaki yerini almıştır (Kılıç, 2013: 351).

3.2.1.2. Uzlaşmanın Amacı

Uzlaşmanın amacı ve sağladığı faydaları değerlendirirken, konuyu hem gümrük idaresi tarafından hem de mükellef açısından değerlendirmek gerekir. Gümrük idaresi açısından uzlaşmanın amacı ve bu amaca yönelik faydası, gümrük idaresinin tahsil edeceği vergiyi yargısal sürece gitmeden, daha kısa sürede tahsil etmek ve kamu harcamalarına yönelik herhangi bir alternatif maliyet içerisine girmeden uyumsuzluğu neticelendirmek ve alacağı tahsil etmek şeklindedir. Mükellef için uzlaşmanın amacı ve bu amaca istinaden sağladığı fayda ise, konuyu kısa sürede çözmek ve üzerinde uzlaşılan miktar kadar vergi ödemekle sorumlu olmaktır. Zira mükellef konuyu yargıya taşımış olsaydı ayrıca gecikme zammı ve faizi gibi birtakım ekstra yükümlülüklerden sorumlu olacaktı. Ayrıca psikolojik açıdan sürecin uzaması ve yargıya intikali, mükellef üzerinde birtakım baskılara yol açacaktır. Bu şekilde barışçıl çözüm yolları ile mutabakatın sağlanması aynı zamanda, vergi mahkemesi açısından iş yükünün azalması anlamına da gelmektedir.

Ancak uzlaşma müessesesinin amacına istinaden faydalarının yanında bazı eleştirel yönleri de tartışılmaktadır. Gümrük işlemleri kapsamında vergilerin tıpkı diğer vergiler gibi kanunlarla konulup, kanunlarla kaldırılacağı bilinmektedir. Bu duruma verginin kanunilik ilkesi denir. Eleştirel yaklaşım ise tam olarak bu noktada, verginin kanunilik ilkesinin ihlal edildiği şeklinde ortaya çıkmaktadır. Gümrük uzlaşmasının sanki yürütme tarafından yönetmeliklerle düzenleniyormuş gibi bir izlenim uyandırdığı ve uzlaşma yolunun yeniden düzenlenmesi gerektiği şeklinde görüşler belirtilmektedir. Dolayısıyla özellikle uzlaşma görüşmeleri esnasında,

üzerinde mutabık kalınacak ya da uzlaşılacak vergi aslı ve buna bağlı cezalarının ne kadarlık bir bölümünün uzlaşma neticesinde kaldırılacağı yasalarla kesin birtakım hükümler ekseninde belirlenmelidir (Koban ve Ercan, 2017: 24).

3.2.1.3. Uzlaşma Kapsamında Değerlendirilen Durumlar

Gümrük uyuşmazlıkları kapsamında uzlaşmaya konu edilebilecek durumlar şunlardır (Gökçelik, 2015: 6);

- Beyan ile birlikte gümrük idaresi tarafından gerçekleştirilen incelemelerde beyan farklılıklarının tespit edilmesi,
- Gümrük idaresinin tespitinden önce, beyanda bulunan beyan sahibinin kendi inisiyatifinde bildirdiği farklılıklar,
- Gümrük Kanunu'nda ve ilgili olan diğer kanunlarda öngörülen cezaların tümü, uzlaşma kapsamına girmektedir.

Gümrük Vergisi alacakları ile ilgili olarak, Gümrük Kanunu ve ilgili diğer kanunlar çerçevesinde öngörülen cezalar bakımından, yükümlü olanlar ya da ceza muhatapları söz konusu eksiklik veya aykırılıkların (Kılıç, 2013: 353);

- Kanun'da yer alan hükümlere yeteri kadar nüfuz edemedikleri için,
- Kanun'da yer alan hükümleri yanlış değerlendirdikleri için,
- Yargı kararları ekseninde ihtilaflı durumlarla ilgili olarak birbirinden farklı kararların bulunmasından dolayı,

söz konusu olmasını gerekçe gösterebilir. Gümrük idaresi de bu durumların varlığı halinde, Gümrük Kanunu'nun 244. Maddesi kapsamında yükümlü olanlar ya da ceza muhatapları ile uzlaşma yoluna gidebilir.

Talep edilmesi üzerine gerçekleştirilen uzlaşma görüşmelerinin neticesinde, uzlaşmanın sağlanamaması şeklinde bir sonuç ortaya çıkarsa, aynı uzlaşma konusu için tekrar bir talepte bulunulamaz. Ayrıca ilgili uzlaşma sonucu yargıya taşınamamaktadır (Selen, 2020: 301).

3.2.1.4. Üzerinde Uzlaşma Sağlanabilecek Alacaklar

Gümrük Uzlaşma Yönetmeliği'nin “Uzlaşmaya konu olabilecek alacaklar” başlıklı 5. Maddesi'nde;

- (1) EK-1'de yer alan gümrük vergileri ile EK-2'de yer alan para cezaları alacakları uzlaşmaya konu olabilir. Ekli listelerde belirtilmeyen ve gümrük idarelerince tahsili gereken alacaklar ile bu Yönetmeliğin yayımı tarihinden sonra yapılacak düzenlemelerle getirilen alacaklar da uzlaşmaya konu olabilir.
- (2) Uzlaşma talebi, yükümlüye tebliğ edilen alacakların tamamı için yapılabileceği gibi vergiler veya cezaların tür itibariyle bir kısmı için de yapılabilir.
- (3) Şartlı muafiyet rejimlerine ilişkin hükümlerin ihlali sonucunda doğan alacağın yükümlüye tebliğinden itibaren 15 gün içinde, alacağa konu para cezaları uzlaşmaya konu edilebilir.

şeklinde mevzu bahis olan alacaklar belirtilmiştir.

Yönetmelikte belirtilen Ek-1 nolu listede yer alan 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) ve TRT Bandrol Ücreti (Ticari Olmayan Eşya) olarak belirtilmektedir.

Söz konusu Yönetmeliğin Ek-2 nolu listesinde ise uzlaşmaya konu edilecek para cezaları ise aşağıdaki tabloda yer verilen kanunlar ve ilgili maddeleri kapsamında hüküm altına alınmıştır;

Tablo 8: Uzlaşmaya Konu 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.

3.2.1.5. Uzlaşma Konusu Yapılamayacak Alacaklar

Gümrük uzlaşması çerçevesinde bazı alacaklar uzlaşmaya konu edilemeyecektir. Bu alacakların hangileri olduğu, Gümrük Uzlaşma Yönetmeliği'nin 6. Maddesi'nde;

- (1) Gümrük vergilerinin matrahına giren, ancak aslı gümrük idarelerince takip ve tahsil edilmeyen vergi ve benzeri mali yükler uzlaşmaya konu edilemez.
- (2) Beşinci maddenin ikinci fıkrası* hükmü hariç olmak üzere, aynı tür vergi veya cezanın bir kısmı için uzlaşma talebinde bulunulamaz.
- (3) İlgili mevzuat uyarınca alacağın tahsilat aşamasına geldiği durumlarda söz konusu alacak uzlaşmaya konu edilemez.
- (4) Alacağın 21/3/2007 tarihli ve 5607 sayılı Kaçakçılıkla Mücadele Kanunu'nun 3 üncü Maddesi'nde yer alan kaçakçılık suçlarına ilişkin olması halinde uzlaşma talebinde bulunulamaz.
- (5) Dördüncü fıkranın uygulanmasında, uzlaşma komisyonlarının sekreteryası hizmetlerini yürüten birimlerince, Gümrük Yönetmeliği'nin 579 uncu Maddesi dikkate alınarak, uzlaşmaya konu alacağın 5607 sayılı Kanun'un 3 üncü Maddesi'nde belirtilen fiillerle ilişkisinin olup olmadığı araştırılır. Bu araştırma sırasında;
 - a) Adli süreç başlamamış olmakla birlikte 5607 sayılı Kanun'un 3 üncü Maddesi kapsamında takibatta bulunulması talebiyle fezleke veya rapor düzenlenmiş ya da adli makamlara bildirimde bulunulmuş olması,
 - b) Adli mercilerce soruşturma ya da kovuşturma yapılıyor olması,
 - c) İlgili Mahkeme tarafından ceza verilmiş olması, hallerinden birinin varlığının tespit edilmesi durumunda ilişki olduğu sonucuna varılır.

ifadeleri ile uzlaşma konusu olmayacak olan alacaklar hüküm altına alınmıştır.

3.2.1.6. Uzlaşma Talebinde Bulunmaya Yetkili Olanlar ve Başvuru Süresi

Gümrük Uzlaşma Yönetmeliği'nin 12. Maddesi'nde; “(1) Yükümlünün kendisi, temsilcisi veya özel vekâletname verilmesi şartıyla gümrük müşaviri; veli ya da vasi veya aynı gümrük vergilerinin ödenmesinden yükümlü ile birlikte müştereken ve müteselsilen sorumlu olması halinde gümrük müşavirleri uzlaşma talebinde bulunabilir.” hükmüyle gümrük uzlaşmasına başvurmaya yetkili olanlar açıklanmıştır. Yönetmeliğin 11. Maddesi'nde ise; “(1) Uzlaşma talepleri, gümrük vergilerinin ve vergi aslına bağlı olsun ya da olmasın tüm para cezalarının yükümlüye veya ceza muhatabına tebliği tarihinden itibaren Kanun'un 242 nci Maddesi'nde

* “Uzlaşma talebi, yükümlüye tebliğ edilen alacakların tamamı için yapılabileceği gibi vergiler veya cezaların tür itibarıyla bir kısmı içinde yapılabilir.” (G.U.Y., m: 5/2).

belirtilen on beş günlük itiraz süresi içinde yapılır.” hükmü ile uzlaşmaya başvuru süresi belirtilmiştir.

3.2.1.7. Uzlaşma Talebinde Bulunma Şekli

Gümrük Uzlaşma Yönetmeliği’nin 10. Maddesi’nde yer alan madde hükümlerinde başvuru şekli ile ilgili süreç ifade edilmiştir;

(1) Uzlaşma talepleri 12 nci Madde’de belirtilen kişiler tarafından, BİLGE şifresi kullanılarak, kurumsal internet sayfası üzerinden yapılır. Ancak BİLGE şifresinin temin edilemediği durumlarda, EK-3’te yer alan form ile başvuruda bulunulabilir. Her durumda başvurunun, 11 inci Madde’nin birinci fıkrası kapsamında süre açısından değerlendirilmesinde EK-3’te yer alan formun, ekleri ile birlikte ilgili merciin evrak kaydına girdiği veya taahhütlü olarak postaya verildiği tarih esas alınır.

(2) İştirak sebebiyle ceza tatbik edilenlerin her biri uzlaşma talebinde bulunulabilir. Bu fıkra kapsamında uzlaşma talebinde bulunulması ve uzlaşmanın vaki olması durumunda; uzlaşma, sadece başvuruda bulunanlar için hüküm ifade eder.

(3) Uzlaşma başvurusunun yetkili komisyonlar dışındaki gümrük idarelerine yapılmış olması halinde, talep derhal yetkili uzlaşma komisyonuna iletilir.

(4) Aynı nitelikteki alacakların birden fazla gümrük müdürlüğünde veya bölge müdürlüğü bağlantılarında yapılan işlemlere ilişkin olması halinde söz konusu alacakların toplamı tek bir uzlaşmaya konu olabilir. Bu durumda yükümlü tarafından yetkili uzlaşma komisyonuna başvurulması esas olmakla birlikte, uzlaşmaya konu alacaklara ilişkin detaylı bilgilerin verilmesi şartıyla, işlemin yapıldığı gümrük idarelerinden herhangi birine de başvurulabilir.

Uzlaşma talepleri, henüz başvurusu yapılmamış gümrük vergileri ve vergi aslına bağlı olsun ya da olmasın tüm para cezalarının yükümlüye veya ceza muhatabına tebliğ tarihinden itibaren 15 günlük itiraz süresi içinde yapılır.

Uzlaşma başvurusunda kullanılacak “Uzlaşma Talep Formu”nun bir örneği aşağıda yer almaktadır.

Tablo 9: Uzlaşma Talep Formu

UZLAŞMA KOMİSYONU BAŞKANLIĞINA				
UZLAŞMA TALEBİNDE BULUNANIN				
FİRMA ÜNVANI				
VERGİ NUMARASI				
AÇIK ADRESİ				
İŞ TELEFONU-FAKS				
CEP TELEFONU				
E-POSTA/KEP ADRESİ				
BAŞVURU YAPAN KİŞİ/T.C.KİMLİK NO				
BAŞVURU NO				
Aşağıda ilgili oldukları karar tarih ve sayılarını, vergi ve ceza türleri ile tutarlarını belirttiğim tahakkuklar üzerine Gümrük Kanununun 244 üncü maddesi gereğince uzlaşmak istiyorum. Dilekçemin kabulü ile komisyona davet edileceğim gün ve saatin bildirilmesini arz ederim. Yükümlü veya Temsilcinin İmzasıTarih				
Ek Tahakkuk-Ceza Kararı				
Numarası	Tarihi	Tebliğ Tarihi	Alacak Türü	Tutar
TOPLAM				

Kaynak: Gümrük Uzlaşma Yönetmeliği, Ek-3.

3.2.1.8. Uzlaşma Talebinin İncelenmesi ve Talebin Neticeleri

Uzlaşmaya ilişkin taleplerin oluşturulması sırasında, bu taleplerin usulüne ilişkin olarak gerçekleştirilmesi için, bazı hükümler getirilmiştir. Taleplerin usul yönünden incelenmesi açısından, Gümrük Uzlaşma Yönetmeliği'nin 13. Maddesi'nde bazı standartlar ve taleple ilgili sürecin nasıl işleyeceği belirtilmiştir.

Uzlaşmayla ilgili talepler, uzlaşma komisyonun sekretarya hizmetlerini yürüten birimince öncelikle ve ivedilikle usul yönünden incelenir. Yapılan incelemede aşağıdaki hususlar değerlendirilir (G.U.Y., m: 13/1);

- a) Başvuru sahibinin başvuruda bulunma yetkisini sahip olup olmadığı,
- b) Başvurunun belirlenen süre içinde yapılıp yapılmadığı,
- c) Alacağın uzlaşma kapsamına girip girmediği,
- ç) Uzlaşmanın, komisyonun yetkisi dâhilinde bulunup bulunmadığı,

usule ilişkin şartları sağlamadığı anlaşılan talepler değerlendirilmez ve bu durum ilgisine yazıyla ya da elektronik yöntemle tebliğ edilir.

Usule ilişkin eksikliklerin giderilebilir nitelikte olması halinde, yükümlüye eksikliklerin tamamlanması için başvuru süresinin sonuna kadar süre verilir. Başvuru süresinin sonunda uzlaşma başvurusunda bulunulmuş olması ve usule ilişkin eksikliklerin giderilebilir nitelikte olması halinde üç iş günü ek süre verilir. Verilen sürenin sonunda eksikliklerin tamamlanmaması halinde talep reddedilir (G.U.Y., m: 13/2). Ayrıca Gümrük Uzlaşma Yönetmeliği'nin 13/3-4-5-6. Maddesi'nde de;

(3) Uzlaşma talebinin kabul edilmemesine ilişkin idari işlem itiraz veya yargı yoluna açık olup genel usullere göre dava konusu edilebilir.

(4) Uzlaşma başvurusunda usule ilişkin bir eksiklik olmaması halinde sekreteryaya hizmetlerini yürüten birim tarafından söz konusu alacaklara ilişkin işlem dosyasının bir örneği ilgili gümrük idaresinden derhal temin edilir.

(5) Sekreteryaya tarafından uzlaşmaya konu alacağa ilişkin yapılan işlemler ve ihtilafların geçirdiği aşamalara ilişkin bilgi notu hazırlanarak derhal komisyona iletilir.

6) Uzlaşma talebinde bulunulan alacakla ilgili olarak hesap hatası yapıldığının gümrük idaresi tarafından tespit edilmesi halinde, ilgili kararda gerekli düzeltmeler yapılarak düzeltilmiş karar gerekçesi ile birlikte yükümlüye tebliğ edilir ve uzlaşma görüşmeleri düzeltilmiş tutar üzerinden yapılır. Görüşme sonucunda uzlaşmanın vaki olmaması veya temin edilememesi halinde yapılacak itiraz başvurusu düzeltilmiş tutar üzerinden yapılır.

hükmü ile uzlaşma talebinin incelenmesi ile ilgili hususlar ifade edilmiştir.

Gümrük uzlaşma talebinde bulunulması durumunda, ilgili konuda talebin neticeleri birbirinden farklı olmaktadır. Uzlaşma talebi ile süreler ve uzlaşma talebi ile itiraz müessesesi arasında, başvurularla ilgili bazı kriterler söz konusudur. Gümrük Uzlaşma Yönetmeliği'nin 14. Maddesi'nde uzlaşma talebinin sonuçları ile ilgili temel kurallar belirlenmiştir.

Uzlaşma talebinde bulunulması durumunda, itiraz ya da dava açma süresi durmaktadır. Uzlaşmanın vaki olmaması, temin edilememesi ya da uzlaşma talebinin reddedilmesi durumunda, tebliğ tarihinden itibaren süre durduğu noktadan işlemeye devam eder. Fakat her durumda, sürenin bitimine beş günden az bir süre kalmışsa eğer süre beş güne tamamlanır (G.U.Y., m: 14/1).

Süresi içinde uzlaşma talebinde bulunan yükümlü, uzlaşma talebinde bulunduğu alacaklar için, kendisine uzlaşma davetiyesi yazısı tebliğ edilmeden önce, uzlaşmaya yetkili komisyonların sekretarya hizmetlerini yürütmekle görevli birimine, bir dilekçe ile başvurarak uzlaşma başvurusundan feragat edebilir. Başvurudan feragat edilmesi halinde, feragatin kabul edildiğinin tebliğinden itibaren, itiraz ya da dava açma süresi kaldığı yerden işlemeye devam eder ve aynı alacak için tekrar uzlaşma talebinde bulunulamaz (G.U.Y., m: 14/2).

Aynı gümrük vergilerinin ödenmesi noktasında, yükümlü ile birlikte gümrük müşavirlerinin müştereken ve müteselsilen sorumlu olması durumunda yükümlü ile gümrük müşavirinin uzlaşma başvurusu beraber neticelendirilir. Bu durumda, taraflardan biri ya da her ikisinin katılımı ile uzlaşma görüşmesi gerçekleştirilir (G.U.Y., m: 14/3). Aynı gümrük vergilerinin ödenmesinden yükümlü ile beraber gümrük müşavirlerinin müştereken ve müteselsilen sorumlu olması durumunda, taraflardan birinin uzlaşma başvurusunda bulunması, diğerinin ise itiraz etmesi halinde, itiraz başvurusunda bulunan tarafın talebi uzlaşma talebi neticelendirildikten sonra incelenmeye alınır (G.U.Y., m: 14/4).

3.2.1.9. Uzlaşma Komisyonlarının Oluşumu ve Yetkileri

Gümrük Uzlaşma Yönetmeliği'nin 7. Maddesi'nde uzlaşma komisyonlarının oluşumuna, karar alma yöntemlerine ve komisyonların toplanması için belirtilen parasal sınırlara ilişkin düzenleme yapılmıştır.

Uzlaşma taleplerinin değerlendirilmesi için, Gümrük ve Dış Ticaret Bölge Müdürlüğü Uzlaşma Komisyonları ve Merkezi Uzlaştırma Komisyonları oluşturulur. Gümrük ve Dış Ticaret Bölge Müdürlüğü Uzlaşma Komisyonları, Bölge Müdürü, Bölge Müdür Yardımcısı, Şube Müdürü, Gümrük Müdürü, Müdür Yardımcısı, Şef ve Muayene Memuru arasından Bölge Müdürü tarafından belirlenen, Başkan dâhil, üç üyeden meydana gelir. Bölge Müdürü ya da seçeceği Bölge Müdür Yardımcısı komisyonların başkanlık görevini yürütür. Merkezi Uzlaşma Komisyonları, Bakan Yardımcısı, Gümrükler Genel Müdürü, Risk Yönetimi, Tasfiye ve Döner Sermaye Genel Müdürü, Rehberlik ve Teftiş Başkanı, Gümrükler Genel Müdürlüğü Genel Müdür Yardımcıları ve Daire Başkanları ile Risk Yönetimi, Tasfiye ve Döner Sermaye

Genel Müdürlüğü'nün sonradan kontrolle ilgili dairesinin bağlı olduğu Daire Başkanı ve Genel Müdür Yardımcısı arasından Başkan tarafından seçilen, Başkan dâhil, üç üyeden oluşur. Komisyonlara, Bakan Yardımcısı ya da Gümrükler Genel Müdürü başkanlık eder. Komisyonlar üyelerinin tamamının katılımıyla bir araya gelir ve oy çokluğuyla kararlar alır. Komisyon başkan ve üyelerinin herhangi bir sebeple görevlerinin başında bulunmamaları durumunda, bunlara vekâlet edenler komisyonda görev yapar. Gümrük ve Dış Ticaret Bölge Müdürlükleri'nde, aynı gün yapılacak uzlaşma görüşmesi sayısının yirmi ya da üzerinde olması durumunda, en fazla iki adet uzlaşma komisyonu oluşturulabilir. Uzlaşma Komisyonları, 10.000 TL'den az olan uzlaşma talepleri için toplanmaz. Birden fazla yükümlünün başvurusunun 10.000 TL'yi aşması durumunda, bu talepler tek bir Uzlaşma Komisyonu tarafından neticelendirilir. İthalat vergilerinden tam muafiyet suretiyle geçici ithal edilen kişisel kullanıma mahsus taşıtlarla ilgili Geçici İthalat Rejimi'ne ilişkin hükümlerin ihlal edildiğinin aracın Türkiye'den çıkışı esnasında tespit edilmesi durumunda çıkış gümrük idaresi tarafından düzenlenecek ceza kararı içeriği alacaklar için uzlaşma talebinde bulunulması durumunda yedinci fıkra hükmü uygulanmaz. Yükümlünün uzlaşma talebi hemen sonuçlandırılır (G.U.Y., m: 7).

Söz konusu Yönetmeliğin 9. Maddesi'nde ise uzlaşma komisyonunun yetkisi hüküm altına alınmıştır;

(1) Bu Yönetmelik kapsamına giren başvurularda; konusu 750.000 TL'ye kadar olanlar (bu tutar dâhil) için Gümrük ve Dış Ticaret Bölge Müdürlüğü Uzlaşma Komisyonları, 750.000 TL'yi aşanlar için ise Merkezi Uzlaşma Komisyonları yetkilidir.

(2) Uzlaşmaya konu aynı nitelikteki alacakların birden fazla Gümrük ve Dış Ticaret Bölge Müdürlüğü'ne bağlı Gümrük Müdürlükleri'ne ilişkin olması durumunda, uzlaşmaya ilişkin talepler, Merkezi Uzlaşma Komisyonları'nın yetkisine giren alt tutarı aşmamak kaydıyla, uzlaşmaya esas alacak tutarının en çok olduğu Gümrük ve Dış Ticaret Bölge Müdürlüğü'nde oluşturulacak uzlaşma komisyonu tarafından sonuçlandırılır.

(3) Uzlaşma komisyonlarının yetki alanlarına ilişkin tutarların tespitinde,

a) Her bir kalem eşyaya ilişkin gümrük vergileri ile vergi aslına bağlı kesilen cezalar toplamı,

b) Beyanname kapsamında birden fazla kalem olması halinde, tutar tespitinde kalemlere terettüp eden alacaklar toplamı,

c) Aynı nitelikteki alacaklara ilişkin işlemlerin birden fazla olması halinde alacakların tümü, dikkate alınır.

(4) Vergi aslına bağlı olmayan cezalar ile usulsüzlük cezalarının ayrı ayrı dikkate alınması esastır. Aynı nitelikteki para cezalarının birden fazla olması halinde, tutar tespitinde para cezalarının toplamı dikkate alınır.

(5) Birinci fıkrafta belirtilen tutarların tespitinde fer'i alacaklar dikkate alınmaz.

(7) Kanun uyarınca, vergi aslı ile vergi aslına bağlı olmayan cezanın birlikte uygulandığı durumlarda, uzlaşma komisyonlarının yetki alanlarının tespitinde vergi aslı ile vergi aslına bağlı olmayan cezanın toplamı dikkate alınır.

3.2.1.10. Uzlaşma İşlemlerinin Süresi ve Uzlaşmanın Sonuçları

Uzlaşma taleplerinin görüşülmesi ve süreleri Gümrük Uzlaşma Müessesesi'nde düzenlenmiştir. Uzlaşma talebi ile ilgili süreler, Yönetmeliğin 18. Maddesi'nde şu şekilde belirtilmiştir:

Yükümlünün uzlaşma talebinin, dilekçenin söz konusu Gümrük ve Dış Ticaret Bölge Müdürlüğü uzlaşma komisyonu kayıtlarına geçtiği andan itibaren azami 45 gün içinde neticelendirilmesi esastır. Fakat Yönetmeliğin 17/3. Maddesi'nde ifade edilen sebeplere bağlı olarak belirtilen süre aşılabılır. Böyle bir durumda, ilgili araştırma ve incelemenin tamamlanmasına kadar Komisyon çalışmalarını sürdürür (G.U.Y., m: 18/1). Gümrük ve Dış Ticaret Bölge Müdürlükleri'ne gerçekleştirilen uzlaşma taleplerinin üç ay içerisinde 10.000 TL'ye ulaşmaması durumunda, takip eden ay içerisinde mevcut uzlaşma talepleri neticelendirilir. Söz konusu sürelerin hesaplanmasında ilk yapılan uzlaşma başvuru tarihini dikkate almaktır (G.U.Y., m: 18/2).

Gümrük uyuşmazlıklarına karşı barışçıl çözüm yollarından birisi olan uzlaşma iki farklı şekilde sonuçlanır. Bunlar uzlaşmanın sağlanması ve uzlaşmanın sağlanamaması şeklindedir. Uzlaşmanın olumsuz sonuçlanmasının sebepleri, uzlaşmanın vaki olmaması ve uzlaşmanın temin edilememesinden kaynaklanmaktadır. Gümrük uyuşmazlığının sonuçlandırılması ile ilgili olarak, mevzuata eklenen barışçıl çözüm yollarından uzlaşmanın, olumlu sonuçlanması ile olumsuz sonuçlanması arasında uzlaşma kararının sonrasında izlenecek yol ya da yöntem açısından farklılıklar bulunmaktadır.

Aşağıdaki tabloda, 2011-2017 yılları arasında gümrük uzlaşma sonuçları ifade edilmiştir.

Tablo 10: Kümülatif Olarak Gümrük Uzlaşma Sonuçları

Tarih Aralığı	Yapılan Başvuru Sayısı	Tamamlanan Başvuru Sayısı	Uzlaşılan Dosya Sayısı	Uzlaşılmaayan Dosya Sayısı	Yapılan Tahsilat Tutarı	Uzlaşma Oranı (%)
31.08.2011 - 31.12.2011	396	242	221	21		91
31.08.2011 - 31.12.2012	4204	3572	3434	138		96
31.08.2011 - 31.12.2013	6053				63.741.659	95
31.08.2011 - 31.12.2015	12.970	11.759	11.099	660	180.727.901	94
31.08.2011 - 31.12.2016	17.037				260.325.862	94
31.08.2011 - 30.03.2017		16.724	15.765	959		94

Kaynak: Hepaksaz ve Sonkur, 2017: 60.

Yukarıdaki tabloda yıllara göre kümülatif olarak gümrük uzlaşma istatistiklerine yer verilmiştir. Tablo incelendiğinde, uzlaşma başvuru sayısının yıllara

göre arttığı ve söz konusu başvurularda artış olması ve uzlaşma oranlarının hiç düşmemesi, aksine artış göstermesi, hem idare adına hem de gümrük yükümlüleri adına oldukça önemlidir. Uzlaşma müessesesinin istikrarlı ve başarılı bir şekilde işlediği ifade edilebilir. Uyuşmazlık konusu üzerinde, uzlaşmanın sağlanması ne kadar yüksek oranda olursa, yargıya daha az dava intikal edecek ve dolayısıyla yargının iş yüküne ilave bir yük getirmek gibi bir durum söz konusu olmayacaktır.

3.2.1.10.1. Uzlaşmanın Kesinliği (Vaki Olması) ve Alacaklar İle Gecikme Zammı ve Gecikme Faizinin Ödenmesi

Uzlaşma görüşmeleri olumlu sonuçlandığı takdirde, izlenecek yol haritası bu başlık altında ifade edilmiştir.

Uzlaşmanın gerçekleşmesi durumunda, gümrük uzlaşma komisyonlarının düzenleyecekleri uzlaşma tutanakları kesindir. Tutanakta ifade edilen kararlar gümrük müdürlüğü tarafından gerçekleştirilir. Uzlaşma tutanağının ilgili gümrük idaresine ulaşması ile birlikte, tahakkuk ve tebliğ edilmiş olan gümrük vergileri ve varsa eğer kesilen para cezaları uzlaşılan tutarlar kapsamında revize edilir. Üzerinde uzlaşılan ve tutanakla tespit edilen hususlar dâhil olmak üzere, Gümrük Uzlaşma Yönetmeliği kapsamında oluşturulan komisyonların bütün faaliyetleri ve işlemleri hakkında yükümlü ya da cezanın muhatabı veya idare tarafından dava açılmaz, hiçbir makama şikayet ya da itiraz edilemez, herhangi bir idari inceleme, araştırma ve soruşturmaya konu edilemez, geri verme ve kaldırma talebinde bulunulamaz. Uzlaşılan alacakla ilgili olarak 5607 sayılı Kanuna göre daha sonra cezaya hükmedilmesi durumunda Gümrük Yönetmeliği'nin ilgili maddesine göre işlem gerçekleştirilir (G.U.Y., m: 21).

Alacaklar üzerinde uzlaşma sağlanması durumunda, düzenlenen uzlaşma tutanağının mükellefe tebliğ tarihinden itibaren bir ay içinde yükümlü tarafından ödeme yapılması gerekir. Ayrıca 6183 sayılı AATUHK hükümleri çerçevesinde alacaklar kapsamında gecikme zammı ve faizi de uygulanacaktır. Bu hüküm, Gümrük Uzlaşma Yönetmeliği'nin 24. Maddesi'nde düzenlenmiş bulunmaktadır.

Uzlaşma konusunu oluşturan alacaklar, uzlaşmanın gerçekleşmesi durumunda, uzlaşma tutanağının tebliğ edilmesinden itibaren genel usullere göre bir ay içinde ödenir. Uzlaşılan vergilerle ilgili gümrük yükümlülüğünün başladığı tarihten uzlaşma

tutanağının imzalandığı tarihe kadar olan süre içerisinde, uzlaşılan miktar üzerinden 6183 sayılı AATUHK’nda yer alan hükümlerine göre belirlenen gecikme zammı oranında gecikme faizi uygulanır.

Üzerinde uzlaşma sağlanan bedelin bir ay içerisinde ödenmemesi ya da tecil ettirilmemesi söz konusu olması durumunda, gümrük idaresince uzlaşmadan vazgeçildiği şeklinde yorum getirilerek, uzlaşmaya konu edilen alacak ya da alacakların tamamının tahsili yoluna gidilir (Selen, 2020: 303). Ayrıca Yönetmeliğin 23. Maddesi’nde; *“Bu Yönetmelik kapsamında üzerinde uzlaşılan cezalar hakkında 30/3/2005 tarihli ve 5326 sayılı Kabahatler Kanunu’nun uyarınca ayrıca peşin ödeme indiriminden yararlanılamaz.”* ifadesine yer verilerek üzerinde uzlaşılan konular için tekrar bir vergi indirimi hakkından yararlanılamayacağı açıkça hüküm altına alınmıştır.

3.2.1.10.2. Uzlaşmanın Vaki Olmaması Ya Da Temin Edilememesi (İtiraz ve Kanun Yolu)

Uzlaşmada mutabık kalınamaması ya da uzlaşmanın temin edilememesi gibi durumlarda itiraz ve kanun yoluna gidilir. Her uzlaşma konusunun olumlu sonuçlanması gibi bir durum söz konusu değildir. Mükelleflerin uzlaşma görüşmelerine katılmaması, katıldığı halde uzlaşma tutanağını imzalamaması veya ihtirazi kayıtla imzalaması durumunda uzlaşma vaki olmamış sayılmaktadır (Şenyüz, Yüce ve Gerçek, 2021: 285).

Gümrük Uzlaşma Yönetmeliği, uzlaşmanın vaki olmaması yani gerçekleşmemesi veya temin edilememesinin neticesinde izlenecek yol haritasını çizmektedir. Uzlaşmanın gerçekleşmemesi ya da temin edilememesi durumunda yükümlü, uzlaşmaya konu olan alacaklar için tutanak tarihinden itibaren itiraz/dava yoluna gidebilir. Ayrıca üzerinde uzlaşma sağlanamayan ya da uzlaşmanın temin edilememesi gibi bir durumda, aynı alacaklar kapsamında yeniden uzlaşma talebinde bulunulamamaktadır.

Gümrük yükümlüsü, uzlaşma sonucunda tutanakla kayıt altına alınmış ve yükümlüye iletilmiş olan komisyonun nihai teklifini, itiraz süresinin sonuna kadar kabul etme hakkına sahiptir. Uzlaşma süreci ile duran ve uzlaşma sürecinin bitmesi ile

birlikte kaldığı yerden işlemeye devam eden 15 günlük itiraz süresinin son günü, mesainin tamamlanmasına kadar olan sürede yükümlü, komisyonun nihai teklifini kabul eder ve bunu ilgili gümrük müdürlüğüne bildirdiği takdirde uzlaşma temin edilmiş olarak kabul edilir.

3.2.2. İtiraz Yoluyla Uyuşmazlıkların Çözümü

Gümrük uyuşmazlıklarının ikinci barışçıl çözüm yolu itiraz müessesesidir. Ortaya çıkan uyuşmazlıkla ilgili olarak itiraz yoluna başvurulması, yükümlüler için zorunlu kılınmıştır. Bu yöntem tüketilmeden ya da bu yönteme başvurmadan, uyuşmazlığı yargıya taşımak söz konusu değildir. Şayet itiraz müessesesine başvurmadan konuyu yargıya taşıma seçeneği tercih edilirse, burada yaşanılacak durum “merci tecavüzü” olarak değerlendirilmektedir (Terzi, 2019: 34). Nitekim Danıştay 7. Dava Dairesi’nin de bu konuda almış olduğu kararlar bulunmaktadır. Örneğin; 26.04.1999 tarihli, E. 1998/2203 K.1999/1733 sayılı Danıştay 7. Dairesi’nin kararında özet olarak şu şekilde ifade edilmiştir:

Öte yandan 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu’nun 15. Maddesi’nin 1. fıkrasının (e) bendinde Danıştay veya idare ve vergi mahkemelerince idari merci tecavüzünde bulunulduğunun saptanması halinde, dilekçelerin görevli idare merciine tevdiine karar verileceği; aynı maddenin 2. Bendinde de dilekçelerin görevli mercie tevdi halinde, Danıştay’a veya ilgili mahkemeye başvurma tarihinin, merciine başvurma tarihi olarak kabul edileceği açıklanmıştır. Bu düzenlemeler karşısında, Gümrük Kanunu’nun yukarıda sözü edilen maddelerinde öngörülen itiraz süresi içerisinde dava açılmış olması koşuluyla, dilekçenin tevdi edildiği idari merciin, itirazı usulüne göre inceleyip sonuçlandırması ve idari davanın, bu aşamada tesis edilen nihai işleme karşı açılması gerekeceği tabiidir.

(<https://www.hukukmedeniyeti.org/karar/759564/?v=list&aranan=kumanda>).

Gümrük vergileri ile ilgili uyuşmazlıklar kapsamında yükümlülerin, kendi beyanlarına tahakkuk edenlerle ilgili hususlara karşı idari itiraz mekanizmasından yararlanabilmesi için, kendileri tarafından beyannamenin tescil edildiği tarihte ihtirazı kayıt konulması gereklidir. İlave olarak bu kaydın da yer aldığı bir dilekçenin de işleme alınması söz konusu olmalıdır (Es, 2021: 100).

3.2.2.1. İtiraz Edebilecek Kişiler ve İtiraz Süresi

Gümrük Kanunu'nun 242. Maddesi'nde ve Gümrük Yönetmeliği'nin 585-587. Maddeleri arasında itiraz sürecinin işleyiş mekanizması düzenlenmiştir.

Yükümlüler kendilerine tebliğ edilen gümrük vergileri, cezalar ve idari kararlara karşı tebliğ tarihinden itibaren on beş gün içinde bir üst makama, üst makam yoksa aynı makama sunacakları bir dilekçe ile itiraz edebilirler. İdareye ulaşan itirazlar otuz gün içinde karara bağlanır ve ilgili kişiye tebliğ edilir. İtiraz dilekçelerinin süresi içinde yanlış makama verilmesi durumunda, itiraz yine de gerçekleştirilmiş olarak kabul edilir ve itirazın yapıldığı makamdan idarece yetkili makama ulaştırılır. İtirazın reddedilmesi şeklinde verilen kararlara karşı işlemin gerçekleştirildiği yerde bulunan idari yargı mercilerine başvurulabilir.

Gümrük Kanunu'nda itiraz talebine karşı cevabın otuz gün içerisinde alınacağı belirtilmiştir. Ayrıca, kararların otuz günlük süre zarfında alınamaması durumunda izlenecek yol haritası da yine Gümrük Kanunu'nda hüküm altına alınmıştır. Karar alınması talebinin yazılı olacak şekilde gerçekleştirilmesi gerekir. Gümrük idareleri, ilgili talebe ilişkin başvurunun kendilerine ulaştığı tarihten itibaren otuz gün içinde karar almaktadırlar. Alınan kararlar başvuru sahibine yazılı olarak tebliğ edilmektedir. Fakat, gümrük idarelerince bu süreye uyulması mümkün görünmüyorsa belirtilen süre aşılabilecektir. Bu şekilde bir durumda, söz konusu idareler, yukarıda belirlenen sürenin dolmasından önce başvuru sahibine süre aşımını haklı gösteren mazeretlerle talep hakkında karar vermek için gerekli gördükleri ek süreyi de belirterek bilgi verirler (G.K., m: 6/2).

Burada ifade edilen önemli bir durum da idarenin otuz günlük ek süre alabileceği şeklindedir. İdare, ek süre ile ilgili durumu yükümlüye tebliğ eder. Ancak itiraz başvurusuna karşı ek sürelerin de bir üst sınırı vardır. Çünkü mükellefin, idarenin kararına karşı yargı yoluna gidebilme hakkı bulunmaktadır. Dolayısıyla ek süreler belli bir noktadan sonra, uyuşmazlık konusunun nihayete erştirilmesini uzattığı için yükümlüleri mağdur edebilecektir. Ek sürelerin üst sınırı kapsamında kanuni düzenleme yapılmıştır. Bununla ilgili olarak 20.01.1982 tarihli 17580 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmış olan, 06.01.1982 kabul tarihli ve 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu (İYUK)'nun "*İdari makamların sükûtu*" başlıklı 10/2. Maddesi'nde;

Altmış gün içerisinde cevap verilmezse istek reddedilmiş sayılır. İlgililer altmış günün bittiği tarihten itibaren dava açma süresi içinde, konusuna göre Danıştay'a, idare ve vergi mahkemelerine dava açabilirler. Altmış günlük süre içinde idarece verilen cevap kesin değilse ilgili bu cevabı, isteminin reddi sayarak dava açabileceği gibi, kesin cevabı da bekleyebilir. Bu takdirde dava açma süresi işlemez. Dava açılmaması veya davanın süreden reddi hallerinde, altmış günlük sürenin bitmesinden sonra yetkili idari makamlarca cevap verilirse, cevabın tebliğinden itibaren altmış gün içinde dava açabilirler.

yükümlülerin idari davaya konu olabilecek eylemleri ile ilgili itiraz süreleri ve bu sürelerle ilgili çeşitli durumlarda izleyebileceği yol haritası ifade edilmiştir. Ayrıca İYUK 10/2. Madde hükmünün, yükümlülerin haklarını açıklayan ve çeşitli mağduriyetleri önlemeye yönelik bir Madde hükmü olduğunu ifade edebiliriz.

İtiraz ile ilgili Kanun'un 242. Maddesi'nde belirtilen, dilekçeyle başlayan on beş günlük sürenin başlangıcı kapsamında dilekçenin veriliş şekliyle, sürenin başlangıcı arasında iki husus söz konusudur. Bunlarla ilgili olarak Gümrük Yönetmeliği'nin 585/4. Maddesi'nde;

Bu Yönetmelik uyarınca yapılacak itirazların süresi içerisinde olup olmadığının tespitinde;

a) Taahhütlü olarak posta yolu ile yapılacak itirazlarda, itiraz dilekçesinin postaya verildiği tarih,

b) Posta yolu ile veya doğrudan ilgili gümrük idaresine yapılacak itirazlarda, itiraz dilekçesinin itirazın yapıldığı gümrük idaresinin kaydına giriş tarihi, Dikkate alınır.

itiraz dilekçesinin verilişi ve sürenin başlangıcı ile ilgili iki farklı senaryonun kanuni sınırları çizilmiştir.

3.2.2.2. İtiraz Dilekçesinin Sunulacağı İdari Birim

Gümrük Kanunu'nun 242/1. Maddesi'nde ve Gümrük Yönetmeliği'nin 585/3. Maddesi'nde, itiraz dilekçesinin verileceği makamlarla ilgili açıklamalar yapılmıştır.

Yükümlüler kendilerine tebliği gerçekleştirilen gümrük vergileri, cezalar ve idari kararlara karşı tebliğ tarihinden itibaren on beş gün içinde bir üst makama, üst makam yoksa aynı makama sunacakları bir dilekçe ile itiraz edebilirler. Bir üst makama sunulmak için verilen itiraz dilekçesi, gümrük idaresinin incelemesi ile birlikte gerekli bilgi ve belgelerle üst makama gönderilir.

Yukarıdaki Kanun ve Yönetmelik maddelerinden yola çıkarak gümrük idarelerinin teşkilat yapısına değinmek gerekmektedir. Gümrük idareleri; Gümrük Müdürlüğü, Gümrük Müdürlüğü'nün bağlı olduğu Gümrük ve Dış Ticaret Bölge

Müdürlüğü ve Ticaret Bakanlığı şeklinde, hiyerarşik bir yapıya sahiptir. Örnek vermek gerekirse, gümrük işlemlerini gerçekleştiren Gümrük Müdürlüğü'nün vermiş olduğu karara karşı itirazda bulunmak isteyen bir gümrük yükümlüsü, itiraz dilekçesini Gümrük ve Dış Ticaret Bölge Müdürlüğü'ne sunacaktır (Es, 2021: 107). Kanun ve Yönetmelik maddelerinde ifade edilen ve itiraz dilekçesinin sunulacağı “üst makam”, Gümrük ve Dış Ticaret Bölge Müdürlüğü'dür.

3.2.2.3. İtiraza Konu Olacak Hususlar

Gümrük Kanunu'nun 242. Maddesi'ne göre; gümrük vergilerine, cezalara ve idari kararlara karşı itiraz edilecektir. Yani gümrük vergilendirmesi süreci kapsamında, gümrük idaresince ithalat sırasında tahsil edilecek olan tüm vergi ve ek mali yükler, itiraz kapsamına dâhil edilmiştir. Dolayısıyla itiraz müessesesine başvururken gümrük idaresinin işlemlerine karşı başvuru yapılmaktadır (Kılıç, 2013: 369-370). Ticaret Bakanlığı Gümrükler Genel Müdürlüğü'nün yayınlamış olduğu, 15.01.2013 tarihli 2013/1 nolu Genelge'de; *“gümrük vergileri” tanımı içine giren her türlü alacak ve bunların cezaları ile Gümrük Kanunu hükümlerine tabi diğer para cezalarına karşı Gümrük Kanunu'nun 242 nci Maddesi'ne göre idari itiraz yolu kullanılacaktır.*” hükmü ile itirazın yürütüleceği mekanizmanın, Kanun'un 242. Maddesi kapsamında olduğu belirtilmiştir.

3.2.2.4. İtiraz Yolunun İşletilmesi ve Ödeme Süresi Arasındaki İlişki

Gerçekleştirilen denetleme ve kontroller neticesinde hiç alınmadığı ya da eksik alındığı belirlenen gümrük vergileri ile işlemleri daha sonra gerçekleştirilmek suretiyle teslim edilen eşya ile ilgili gümrük vergilerinin, yükümlüye tebliğ edildiği tarihten itibaren on beş gün içinde ödeme zorunluluğu bulunmaktadır. Ödeme süresinin bitmesinden önce yükümlünün yazılı talepte bulunması ve teminat alınması koşuluyla ödeme süresi otuz gün daha uzatılabilir. Süre uzatım işlemleri, beyannamede yer alan eşyaların her bir kalemi için ayrı ayrı da gerçekleştirilebilir. Uzatılan süre için 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'a göre tecil faizi uygulanır.

Tebliğ işlemi gerçekleştirilen gümrük vergilerine karşı, Gümrük Kanunu'nun 242. Maddesi kapsamında gümrük idareleri nezdinde itiraz edilmesi ödeme süresini keser. Ödeme süresi idarenin veya yargı mercii kararının tebliğ edildiği tarihten itibaren yeniden başlar (G.K., m: 198/2). Bu da demek oluyor ki, itirazın idari veya yargı nezdinde verilen kararı neticesinde yükümlüye yeniden on beş günlük ödeme süresi tayin edilecektir.

3.2.2.5. İtirazın Kanun'da Belirtilen Sürede Yapılmaması ve İdarenin Kanun'da Belirtilen Süre İçerisinde Cevap Vermemesi Durumları

Gümrük Kanunu'nun 242/1. Maddesi'ne göre, yükümlülere tebliğ edilen ek tahakkuk, para cezaları ve diğer idari kararlar çerçevesinde yükümlü olanlar, alınan kararlara karşı on beş gün içerisinde itiraz edebilir. Eğer itiraz işlemi süresi içerisinde yapılmamışsa, ortaya çıkan süre aşımı sebebiyle itiraz talebi şekil yönünden reddedilir. Konu yargıya taşınmak istense bile, yargının yerleşik içtihatları ekseninde, süresi içerisinde itiraz edilmemesinin hak düşürücü bir süre olduğu belirtilmektedir. Sonuç olarak gümrük idarelerinin almış olduğu; ek tahakkuk, para cezaları ve diğer idari işlemlere karşı süresi içinde itiraz başvurusunun yapılmaması idari işlemi kesinleştirir (Es, 2021: 109).

İdarenin itiraz dilekçesini önce şekil yönünden inceleyeceği Gümrük Yönetmeliği'nde belirtilmiştir.

İtiraz dilekçesini teslim alan gümrük idaresi, itirazla ilgili dilekçeyi ilk olarak şekil yönünden inceler. Söz konusu incelemede, başvurunun süresi içinde gerçekleştirilip gerçekleştirilmediği ile dilekçeyi verenin yükümlü ya da onun temsilcisi olma durumu incelenir, uygun görülmeyen başvurular reddedilir ve yükümlüye bildirilir (G.Y., m: 585/2).

Hem Gümrük Kanunu'nun 242/2. Maddesi, hem de Gümrük Yönetmeliği'nin 586. Maddesi'nde idarenin itiraz dilekçesine karşı, otuz gün içinde itiraz konusu olan uyuşmazlığı karara bağlaması gerektiği ile ilgili hükümler bulunmaktadır. Ancak Gümrük Kanunu'nun 6/2. Maddesi'ne göre, gümrük idareleri için belirlenen otuz günlük süre uyuşmazlığın karara bağlanması noktasında yeterli değilse, gümrük idaresi haklı gerekçelerle birlikte otuz günlük süre içerisinde itiraz talebinde bulunan

gümrük yükümlüsüne tebliğ edilecek şekilde ek süre talebinde bulunabilir. Tam da bu noktada otuz günlük süre zarfı içerisinde idarenin, ek süre talebinde bulunmaması ya da itirazın karara bağlanmaması şeklinde hiçbir kararın alınmaması gibi bir durumun yaşanması da söz konusu olabilmektedir. Bu tarz sonuç alınamamış ya da idareden herhangi bir dönüş alınamamasının ne anlama geldiği konusunda gümrük yükümlüsünün izleyeceği yolla ilgili olarak net bir hüküm getirilmemiştir. İtirazın böyle bir aşamada kalması ile ilgili pek çok farklı görüş bulunmaktadır. Danıştay'ın 7. Dava Dairesi'nin bu konuda vermiş olduğu E.2004/3196, K.2006/3185 nolu Kararı'nda yer alan;

Davacı tarafından eşyaların yurttaki kalma süresi içinde süre uzatım talebinde bulunulduğu kabul edilse dahi, bu talebin, başvuru tarihinden itibaren otuz gün içinde cevap verilmemek suretiyle zımnen reddine ilişkin işlemin idari karar olduğu, bu işleme karşı 4458 sayılı Kanun'da öngörülen idari itiraz prosedürü izlenerek dava açılması gerektiği hakkında...

ifadelerden anlaşılabileceği üzere, idarenin otuz gün içerisinde yükümlünün talebine karşı cevap vermemesi durumunda, talebin zımnen reddedildiği ve Gümrük Kanunu'nda öngörülen hükümler ekseninde konunun yargıya taşınabileceği ifade edilmiştir. Dolayısıyla, otuz günlük süre içerisinde gerekçelerini bildirerek uzatma durumu içerisine girmeyen ya da doğrudan otuz günlük süre içerisinde itirazı neticelendirmeyen idarenin kararına karşı doğrudan yargı yoluna gidileceği, Danıştay'ın da aldığı karar ile teyit edilebilir.

3.2.2.6. İtiraz Başvurusunun Henüz Sonuçlanmadan Eşyanın Teslim Alınması

İtiraz sürecinin devam ettiği sıralarda, yükümlüler eşyalarını teslim almak isteyebilirler. Böyle bir durumun oluşması göz önünde bulundurularak, Gümrük Yönetmeliği'nde söz konusu işlemle ilgili düzenlemelere yer verilmiştir.

Gümrük yükümlüleri, merciler tarafında verilecek kararlardan önce, uyuşmazlık konusu eşyayı gümrükten çıkarmak isterlerse, bazı şartları yerine getirmeleri durumunda, talepleri kabul edilir ve eşyanın gümrükten çekilmesine müsaade edilir (G.Y., m: 587). Eşyanın gümrükten söz konusu şartlar altında çekilebilmesi için;

- Kararların yükümlü tarafından tebellüğ edilmiş olması ve isteklerinin bir dilekçe ile gümrüğe sunulmuş olması,
- Yükümlünün beyanı kapsamında gerçekleştirilen vergi tahakkukları ile gümrük idaresi tarafından tahakkuk ettirilen tüm vergiler arasındaki farkın ve para cezalarının teminata bağlanması,
- Uyuşmazlığın idari yargı merciine intikal etmesi durumunda bu hususun belgelenmesi,
- İdare tarafından gerekli görülen tüm bilgi ve belgelerin sunulması, durumlarında eşyanın gümrükten çekilmesine izin verilir.

Gümrük Yönetmeliği'nin 587/1. Maddesi'ne dikkat ettiğimizde, gümrük idaresine karşı talepte bulunulacağı zaman bazı belgelerin hazır edilmesi gerektiği yorumunda bulunulabilir. Gümrük idaresine tahsis edilmiş olan bu yetkinin çerçevesi, Gümrük Kanunu'nda çizilmiştir. Gümrük idarelerinin gümrük mevzuatının uygulanmasına ilişkin bir karar vermesini isteyen her kişi, kararın verilebilmesi için gerekli bütün bilgi ve belgeleri söz konusu idarelere ibraz etmek zorundadır (G.K., m: 6/1).

3.2.3. Tahlile Tabi Tutulan Eşyalar Kapsamında İtiraz (İkinci Tahlil)

Gümrük vergilerinin hesaplanması sürecinde ve ticaret politikası önlemlerinin uygulanması kapsamında eşyanın tarifesi oldukça önem arz etmektedir. Eşyanın tarife pozisyonundaki olası farklılaşma durumu eşyanın gümrük vergileri ve/veya ticaret politikası önlemlerinden muaf olmasını sağlayabilir. Örneğin; 1025.00 tarife alt pozisyonunda yer alan bir eşyanın, ithalatının yasaklanmış olduğunu düşünelim. Söz konusu bu eşyanın, gümrük beyannamesinde 10 25 10 tarife alt pozisyonunda beyan edildiğini varsayalım. Gümrük idaresi, laboratuvar tahlili yöntemiyle fiziki muayene sonrasında eşyanın 1025.00 tarife alt pozisyonuna sahip olduğunu tespit etmiş ise eşyanın ithalatına izin vermeyecektir (Selen, 2020: 307-308). Böyle bir durumun yaşanması, içerisinde hem iyi hem de kötü yönleri barındırmaktadır. İthal eşyasının amaç ve kapsamına göre söz konusu kimyevi tahlil yöntemi ile eşyanın tarife alt pozisyonunu tespit edebiliyor olmak, oldukça önemli bir denetim mekanizması işlevi görmektedir.

Bazı eşyaların gümrük vergileri belirlenirken, hangi oranlar üzerinden hesaplama yapılacağı ve vergilendirme sürecindeki ek birtakım işlemlerin yapılabilmesi için, eşyanın özelliğinden dolayı laboratuvar tahlillerine tabi tutulması gerekebilir. Gümrük Yönetmeliği'nin "*Laboratuvar tahliline tabi tutulacak eşya*" başlıklı 196. Maddesi'nde bu eşyaların neler olduğu maddeler halinde sıralanmıştır. Yönetmeliğin 197. Maddesi'nde ise, "*Gümrük laboratuvarlarında yapılan tahlillerin ücretlendirilmesi*" başlığı ile bu eşyalarla ilgili ücretlendirme noktasında hükümlere yer verilmiştir. Gümrük vergilerinin kimyasal bazı tahliller sonucunda ortaya çıkmasından dolayı, bu eşyaların vergilendirilmesi kapsamında da uyuşmazlıklar ortaya çıkmaktadır. Dolayısıyla eşyalar üzerinde gerçekleştirilen tahlillere karşı, itiraz mekanizmasının devreye sokulabileceği hüküm altına alınmıştır. Bununla ilgili olarak Gümrük Kanunu'nun 243. Maddesi ve Gümrük Yönetmeliği'nin 588-590. Maddeleri arasında, tahlil sonuçlarına karşı itiraz sürecinin işleyişi ile ilgili hükümler yer almaktadır.

İlgili kişilere tebliği gerçekleştirilen gümrük vergilerinin hesaplanmasında esas alınan laboratuvar tahlil sonuçlarına karşı tebliğ tarihinden itibaren on beş gün içerisinde Gümrük ve Muhafaza Başmüdürlüğü'ne yazılı olarak itiraz talebinde bulunulabilir. İtirazın ardından, birinci tahlilin yapıldığı gümrük laboratuvarında görevli olan ve ilk tahlil işlemini gerçekleştiren kimyager haricinde, iki kimyager tarafından ikinci tahlil işlemi gerçekleştirilir. Yükümlünün talep etmesi durumunda, gümrük idareleri, gümrük kimyageri olmayan bir gözlemci kimyagerin de ikinci tahlilde yer almasına müsaade edebilirler. Şayet üç kimyagerden daha fazla kimyagerin bulunmadığı bir gümrük laboratuvarında gerçekleştirilen tahlile itiraz ediliyor ise, ikinci tahlil işlemi, en az iki kimyagerin bulunduğu en yakında bulunan gümrük idaresine ait olan gümrük laboratuvarında gerçekleştirilir. İkinci tahlilin neticesi ise, eşya ile ilgili teknik özelliklerin ve niteliklerin tespit edilmesi yönünden nihaidir.

Birinci tahlilin neticesi ilgili memur tarafından, beyan sahiplerine tebliğ edilerek, BİLGE* Sistemi Muayene Kontrol ekranındaki "Tebliğ Tarihi" kısmına

* Bilgisayarlı Gümrük Etkinlikleri (BİLGE) Sistemi: "*Bilgisayarlı Gümrük Etkinlikleri Sistemi, gümrük işlemlerinin yaklaşık % 99'unu gerçekleştiren, 58 noktada 64 Gümrük Müdürlüğü'nde kullanılan ve gümrük işlemlerinin bilgisayar ortamında yapılmasına olanak sağlayan, esas itibarıyla 4 ana modülden oluşan (Özet Beyan, Gümrük Beyannamesi, Entegre Tarife ve Muhasebe) gümrük bilgisayar sistemidir.*"

tebliğ edilen tarih işlenir. Söz konusu tarih, tahlil raporlarına karşı itiraz için başlangıç tarihi olarak kabul edilir.

Gümrük idaresi tarafından gerçekleştirilen birinci tahlil sonucuna karşı yükümlü itiraz ederek ikinci bir tahlili isteyebilmesinin en önemli koşullarından birisi, ikinci tahlil için masrafları kendisinin bizzat karşılamasıdır. İkinci tahlilde numune başına ücretlendirme Gümrük Yönetmeliği'nde belirtilmiştir. Gümrük Yönetmeliği'nin 588. Maddesi'ne göre;

(1) a) İlişkili kişilerce 203 üncü Madde'ye göre tebliğ edilen tahlil sonuçlarına karşı tebliğ tarihinden itibaren on beş gün içinde Gümrük ve Muhafaza Başmüdürlüğü'ne bir dilekçe ile itiraz edilebilir.

b) Dilekçede, beyanname numarası ve tescil tarihi ile eşyanın cins ve türü, tahlile ne yönden itirazda bulunulduğu, gözlemci kimyager bulundurulup bulundurulmayacağı, bulundurulacaksa adı soyadı ve adresi gösterilir.

c) İdarece yapılan inceleme sonunda, itirazın kanuni süresi içinde yapıldığı ve eşyanın örneklerinin henüz gümrükte bulunduğu tespit olunursa, ikinci tahlil için numune başına 650 TL ücret alınır.

ç) Numuneden kaynaklanan nedenlerden dolayı itiraz edilmesi halinde, beyan sahibi veya temsilcisi huzurunda Gümrük Yönetmeliği ek-25'te yer alan tutanak tanzim edilerek tekrar alınan numune ile birinci tahlil tekrarlanır. Birinci tahlilin tekrarlanması amacıyla yapılan analizler için bu Yönetmeliğin 24 numaralı ekinde yer alan "Gümrük Laboratuvarları Tahlil Ücretleri Listesi"nde belirtilen tutarda analiz ücreti alınır.

hem ikinci tahlil sürecinin işleyişi ile ilgili, hem de dilekçede yer alacak olan hususlar ve numune başına tahsil edilecek ücret hüküm altına alınmıştır. İkinci tahlil işlemine katılacak olanlar da yine Yönetmelikte ifade edilmiştir. Yönetmeliğin 589. Maddesi'nde;

(1) a) İtiraz üzerine, birinci tahlilin yapıldığı gümrük laboratuvarında görevli olan ve ilk tahlili yapan kimyager dışındaki iki kimyager tarafından ikinci tahlil yapılır. Yükümlünün talebi halinde, gümrük idareleri, gümrük kimyageri olmayan, bir gözlemci kimyagerin de ikinci tahlilde bulunmasına izin verir.

b) Gözlemci kimyager yapılan duyuruya rağmen gelmediği takdirde tahlil gıyabında yapılır.

c) Birinci tahlilin gümrük laboratuvarı haricinde bir laboratuvarında yapılmış olması halinde ikinci tahlil Gümrük ve Muhafaza Başmüdürlüğü'nce uygun görülecek bir laboratuvarında yaptırılır.

ikinci tahlilin yapılacağı yer ile birlikte tahlile katılacak olanlar açıklanmıştır. Tahlil sonuçlarına ilişkin hükümler ise, Yönetmeliğin 590. Maddesi'nde; "İkinci tahlil sonucu, eşyanın teknik özellik ve niteliklerinin tayin ve tespiti bakımından kesindir. Bu

BİLGE, gümrük işlemlerinin bir parçası olan beyan sahibi veya temsilcisinden gümrük memuruna, idare amirine, merkezdeki gümrük personeline her kullanıcının bir şekilde işlem yaptığı veya eriştiği entegre bir gümrük programıdır. BİLGE sistemi, Türkiye'de ilk kez 1998 yılında Atatürk Havalimanı Gümrük Müdürlüğü'nde uygulanmaya başlamıştır." (https://globalenstiti.com/bolum/bilge-bilgisayarli-gumruk-etkinlikleri-ve-edi-elektronik-veri-degisim-sistemi/).

sebeple, yükümlülere ikinci tahlil sonucu ile bu sonuca göre yapılan tarife uygulaması ve tahakkuk ettirilen vergiler duyurulur.” hüküm altına alınmıştır. İkinci tahlil işleminin sonucu, eşyanın Gümrük Tarife İstatistik Pozisyonu’nda yer alan teknik özelliklerinin belirlenmesi açısından nihaidir. Dolayısıyla ikinci tahlil sonucunun neticesine göre işlemlere devam edilir.

Ticaret Bakanlığı’nın 2020 Yılı Faaliyet Raporu’nda 2016-2020 yılları arasında, laboratuvarlara tahlile gelen beyanname ve numune sayıları açıklanmıştır. Ayrıca ilgili yıllar arasında tahlillerin analizlerinden ne kadar gelir elde edildiği de açıklanmıştır. Bu veriler aşağıdaki tabloda yer almaktadır.

Tablo 11: Laboratuvarlara Tahlile Gelen Beyanname-Numune Sayıları ve Ücret Toplamı

YIL	BEYANNAME SAYISI	NUMUNE SAYISI	ANALİZ ÜCRETLERİ TOPLAMI
2016	59.243	115.272	14.890.389
2017	57.345	111.485	14.321.567
2018	51.037	97.991	13.329.575
2019	49.883	92.534	13.154.308
2020	49.023	89.079	13.023.192

Kaynak: Ticaret Bakanlığı 2020 Yılı Faaliyet Raporu, 2021: 117.

3.3. GÜMRÜK UYUŞMAZLIKLARININ ÇÖZÜMÜNDE DİĞER İDARİ YÖNTEMLER

Gümrük uyuşmazlıklarının çözüm yöntemlerinin tamamı Gümrük Kanunu'nda yer almamaktadır. Gümrük Kanunu dışında da uyuşmazlıkların çözüme kavuşturabilmesi adına bazı uygulamalar bulunmaktadır. Bunlar; uyuşmazlıkların sulh yöntemine başvurularak çözümü ve Kamu Denetçiliği Kurumu (Ombudsman)'na başvurularak çözümünün sağlanması olarak ifade edilebilir.

3.3.1. Gümrük Uyuşmazlıklarının Sulh Yolu İle Çözümü

Gümrük uyuşmazlığı, gümrük idaresi ile yükümlü statüsüne sahip olanlar arasında ortaya çıkmaktadır. Dolayısıyla bu uyuşmazlık, kamu idaresi ile kişiler arasında yaşandığı için idari bir işlem kapsamında değerlendirilir ve uyuşmazlıkların çözümünde Gümrük Hukuku dışına çıkılarak, İdari Yargılama Hukuku kapsamında çözüm yöntemlerine de başvurulabilir.

Sulh, uyuşmazlık konusunun tarafı olanlar arasında ortaya çıkan anlaşmazlıkların, tarafların iradelerinin karşılıklı olarak uyuşması sonucunda, sonlandırılması olarak ifade edilebilir (Özder, 2020: 49). 04.02.2011 tarihli 27836 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmış olan, 12.01.2011 kabul tarihli 6100 sayılı Hukuk Muhakemeleri Kanunu (HMK)'nin yürürlüğe girmesi ile birlikte sulh kurumu kapsamlı bir biçimde düzenlenmiştir. Ayrıca 6100 sayılı HMK'da sulhün şekli, zamanı, usulü ve sonuçları ile ilgili hükümlere de yer verilmiştir. Böylece ilk defa 6100 sayılı HMK ile birlikte, sulh kavramı tanımını da içine alacak şekilde HMK'da yer almış, görülmekte olan davalarda uyuşmazlıkların neticelendirilmesi için kullanılan bir yöntem olmuş ve mahkeme huzurunda yapılan bir sözleşme olarak ifade edilmiştir (Özder, 2020: 51).

Sulh yönteminin uygulama alanı, özel hukukta oldukça yaygın kullanılan bir yöntem olmasına rağmen, kamu hukuku için aynı durumun geçerli olduğu söylenemez. Ancak son yıllarda idari uyuşmazlıklardan dolayı, idari yargı mercilerinde çok fazla dava dosyasının birikmesi ve bu davaların çözümünün uzun süreler almasından dolayı, idari uyuşmazlıklar kapsamında da sulh yolunun

geliştirilmesi amaçlanmış ve böylece idari yargıya bir alternatif çözüm yolu daha kazandırılmaya çalışılmıştır. Dolayısıyla hem taraflar adına ortak bir noktada uyuşmazlığın kısa sürede giderilmesini sağlamak, hem de idari yargının iş yükünü hafifletmek amaçlanmaktadır. İdari aşamada uyuşmazlıkların çözüme kavuşturulması noktasında atılan en önemli adımlardan birisi, 02.11.2011 tarihli 28103 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmış olan, 659 sayılı “Genel Bütçe Kapsamındaki Kamu İdareleri ve Özel Bütçeli İdarelerde Hukuk Hizmetlerinin Yürütülmesine İlişkin Kanun Hükmünde Kararname”nin çıkarılmasıdır.

659 sayılı KHK’nın amacı; genel bütçe kapsamındaki kamu idareleri ile özel bütçeli idarelerin hukuk hizmetlerinin verimli, etkili ve usul ekonomisine uygun bir şekilde gerçekleştirilmesine ve söz konusu hizmetlerin yürütülmesinde uygulama birliğinin sağlanmasına yönelik usul ve esasların belirlenmesidir (659 sayılı KHK., m: 1). 659 sayılı KHK’nın amacının idari sulh yolunun gerçekleştirilmesini sağlamak olduğu ifade edilebilir. Söz konusu KHK’nın 12. Maddesi’nde, kişilerin idari işlemlere karşı haklarından bahsedilmektedir. İdari işlemler neticesinde haklarının ihlale uğratıldığını düşünenler idareye başvurarak, uğramış oldukları zararın sulh yöntemi ile giderilmesini dava açma süresi içerisinde talep edebilirler. İdari işlemlerden dolayı hakları ihlal edilenler tarafından, idari dava açmadan önce 06.01.1982 tarihli 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu’nun 13/1. Maddesi uyarınca gerçekleştirilecek başvurular da yine sulh başvurusu olarak kabul edilecektir ve bu Madde’de yer verilen hükümler çerçevesinde incelenecektir (659 sayılı KHK., m: 12/1). 659 sayılı KHK’nın amacı ifade edilirken, genel yönetim kapsamındaki kamu idareleri için sulh yönteminin uygulanacağı belirtilmişti. 24.12.2003 tarihli 25326 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmış olan, 10.12.2003 kabul tarihli 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu (KMYKK)’nın (I) sayılı cetvelinde, Genel Bütçe Kapsamı’ndaki Kamu İdareleri’ne yer verilmiştir. Bu idareler içerisinde cetvelin 23. sırasında Ticaret Bakanlığı yer almaktadır. Dolayısıyla Ticaret Bakanlığı kapsamında gerçekleştirilen hem gümrük vergileri ile ilgili, hem de gümrük işlemleri süreci ile ilgili olarak sulh yöntemine başvurulacağı açıkça düşünülebilir.

Gümrük idarelerinin işlemleri kapsamında haklarının ihlal edildiğini düşünen gümrük yükümlüleri, gümrük idaresine başvurarak uğratıldıkları zararın, sulh yolu ile çözümlenmesini dava açma süresi içinde iken talep edebilirler. Sulh yönteminin

işletilebilmesi için, uyuşmazlık konusunun idari bir işlem veya fiilden doğmuş olması durumu İYUK çerçevesinde değerlendirilir. İdareye yapılan, idari eylemler sonucunda ortaya çıkan zararların karşılanması talebiyle sulh başvurusu, İYUK 13. Madde kapsamında gerçekleştirilir. Ancak tesis edilmiş bir işlemin geri alınması, kaldırılması ya da yeni bir işlemin tesis edilmesi talebi ile yapılan başvurular İYUK 11. Madde kapsamında değerlendirilir. Her iki olası senaryo içinde idareye başvurularak zararın karşılanması talep edilebilmektedir. İdari işlemlerden ötürü uğratılan zararlarda sulh yöntemine başvuru, söz konusu yükümlülerin iradelerine bırakılmıştır ve zorunlu bir başvuru yolu olarak değerlendirilmemektedir (şışman ve Uyanık, 2018: 76).

İYUK'nun 11. Maddesi'nde st makamlara başvuru süreci hüküm altına alınmıştır. Buna göre; ilgililerce idari dava açılmadan önce, idari işlemin kaldırılması, geri alınması, değiştirilmesi ya da yeni bir işlem tesis edilmesi st makamdan, st makam bulunmuyorsa eğer işlemi yapan makamdan, idari dava açma süresi içinde talep edilebilir. Eğer otuz gün içerisinde ilgili kişinin talebine karşı cevap verilmez ise talep reddedilmiş sayılır. Talebin reddedilmesi ya da zımnem reddedilmiş sayılması durumunda ise, dava açma süresi yeniden işlemeye başlar ve başvurma tarihine kadar geçmiş olan süre de ilave edilir.

İdari eylemler kapsamında hakları ihlal edilmiş olanların idari dava açmadan önce, bu fiilleri yazılı bildirim üzerine ya da başka bir suretle öğrendikleri tarihten itibaren bir yıl ve her halde fiil tarihinden itibaren beş yıl içinde ilgili idareye başvurarak haklarının yerine getirilmesini talep etmeleri gerekir. Söz konusu taleplerin kısmen ya da tamamen reddedilmesi durumunda, bu konudaki işlemin tebliğini takip eden günden itibaren ya da talep hakkında otuz gün içinde cevap verilmediği durumda, bu sürenin bittiği tarihten itibaren dava süresi içinde dava açılabilir (İ.Y.U.K., m: 13/1).

İdari uyuşmazlık sonucunda sulh yoluna başvuru, işlemeye başlamış olan dava açma süresini durdurur. Başvuru neticelendirilmeden dava açılması söz konusu olamaz. Sulh yöntemine başvuruların altmış gün içerisinde sonuçlandırılması zorunludur. şayet sulh başvurusu altmış günlük süre içerisinde cevaplandırılmaz ise, reddedilmiş olarak değerlendirilir (659 sayılı KHK., m: 12/2-3).

3.3.2. Kamu Denetçiliği Kurumu (Ombudsman)'na Başvuru

Kamu Denetçiliği (Ombudsman) Kurumu, idare ile kişiler arasında ortaya çıkan uyuşmazlık konusunu, bir anlaşma çerçevesinde sonuçlandırma anlamında görev üstlenmektedir. Ombudsmana başvuru yolu oldukça kolaydır ve uygulanan prosedürler sayesinde verilecek kararların etkinliğinin oldukça yüksek olduğu ifade edilir (Atay, 2020: 30). Anayasa'nın 74. Maddesi'nde;

Vatandaşlar ve karşılıklılık esası gözetilmek kaydıyla Türkiye'de ikamet eden yabancılar kendileriyle veya kamu ile ilgili dilek ve şikâyetleri hakkında, yetkili makamlara ve Türkiye Büyük Millet Meclisi'ne yazı ile başvurma hakkına sahiptir. Kendileriyle ilgili başvuruların sonucu gecikmeksizin, dilekçe sahiplerine yazılı olarak bildirilir. Herkes, bilgi edinme ve kamu denetçisine başvurma hakkına sahiptir. Türkiye Büyük Millet Meclisi Başkanlığı'na bağlı olarak kurulan Kamu Denetçiliği Kurumu idarenin işleyişiyle ilgili şikâyetleri inceler.

hükmü kapsamında, Kamu Denetçiliği Kurumu'nun görevi ile ilgili ifadeye yer verilmiştir.

Kamu Denetçiliği Kurumu'nun görev ve çalışma usulleri, 29.06.2012 tarihli 28338 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmış olan, 14.06.2012 kabul tarihli 6328 sayılı Kamu Denetçiliği Kurumu Kanunu (KDKK) ile düzenlenmiştir. Bu Kanun'un amacı; kamu hizmetlerinin işleyiş sürecinde bağımsız ve etkili bir şikayet mekanizması yaratmak suretiyle, idarenin her türlü işlem ve eylemleri ile tutum ve davranışlarını; insan haklarını ön plana çıkaran adalet anlayışı kapsamında, hukuka uygunluğu yönünden araştırmak, incelemek ve önerilerde bulunmak üzere Kamu Denetçiliği Kurumu'nu oluşturmaktır (K.D.K.K., m: 1).

Nasıl ki kamu kurumlarının işlemleri ve hesaplarının denetimini, TBMM adına görev alan ve görevi esnasında bağımsız olan Sayıştay tarafından yapılıyor ise, bu işleyiş mekanizmasına benzer biçimde, TBMM, bireylerin yapmış olduğu şikayetler üzerine kamu idareleri üstündeki siyasi denetim görev ve yetkisini, tıpkı Sayıştay'da olduğu gibi, görevi esnasında bağımsız ve tarafsız olması öngörülen Kamu Denetçiliği Kurumu vasıtasıyla gerçekleştirecektir (Aktaş, 2011: 363). Ombudsman, hiyerarşik ve vesayet denetimi dışında tutulur. Gerçekleştirmesi beklenen görevinde bağımsız hareket etmesi oldukça önemli bir husustur. Hiçbir makam ya da merci ombudsmana talimat veremez, emir gönderemez, telkinde ya da tavsiyede bulunamaz. Ancak yönetim karşısında bağımsızlığının tesis edilmesi ile ombudsmanın, bireysel

şikayetleri hakkaniyetli ve hukukun gerekliliği çerçevesinde etkin bir şekilde çözüme kavuşturması söz konusu olacaktır (Şengül, 2007: 128).

Gümrük uyuşmazlıkları kapsamında ise, ombudsmanlık şeklinde alternatif bir çözüm yolunun kullanılabileceği ifade edilebilir. Gümrük idarelerinin işlemleri ile yükümlülerin en başta mülkiyet hakkı olmak üzere anayasal güvence altında olan haklarına müdahale edilebilme ihtimalinden dolayı, gümrük idarelerinin usulden ve yerindelikten kaynaklanan ihlallerinin ombudsmanlık ekseninde şikayet başvurularına konu edilebileceği ifade edilir. Böylece, gümrük idaresinin ilk olarak denetim aşaması dâhil olmak üzere gerçekleştirdiği her türlü ihlal, ihmal ve takdir yetkisinin kötüye kullanılması, yargı kararlarına uymayacak şekilde eylemler gerçekleştirmesinin bir neticesi olarak yükümlüler, anayasal hakları kapsamında ombudsmanlık yöntemine başvuruda bulunabilirler ve bu yöntem gümrük uyuşmazlıklarının çözümü hususunda alternatif bir yol olarak görülmektedir. Gümrük kabahatleri ile ilgili ombudsmana başvurulduğu da olmuştur. Başvuruya neden olan olayda, başvuran kişiye ait malların, 5607 sayılı Kaçakçılıkla Mücadele Kanunu'nun 3/9. Maddesi'nde yer alan kabahatten dolayı mülkiyetin kamuya geçirilmesine karar verilmiştir. Fakat söz konusu bu karar, Yargıtay 7. Ceza Dairesi'nce bozulmuştur. Bu kararın neticesinde Mersin Cumhuriyet Başsavcılığı eşyanın mülkiyetinin iade edilmesine karar vermiştir. Başvuran kişinin gerçekleştirdiği iade başvurusuna rağmen malların iadesi yapılmamıştır. Bu olayın ombudsmana taşınması üzerine, ombudsman söz konusu malların yükümlüye iadesine veya malların bedelinin iadesine yönelik olarak Ticaret Bakanlığı'na tavsiye kararı vermiştir (Koban ve Ercan, 2017: 24).

SONUÇ

Vergi hususunda düzenlenen en kapsamlı kanunların başında Vergi Usul Kanunu gelmektedir. Ancak bu kanun her ne kadar kapsayıcı, genel nitelikteki bir Kanun olsa da tüm vergi çeşitleri ile ilgili ödev ve sorumlulukları bünyesinde barındırmamaktadır. Örneğin, çalışmanın içeriğini de oluşturan gümrük vergileri ile ilgili kanuni zeminin 4458 sayılı Gümrük Kanunu çerçevesinde oluşturulduğu, Vergi Usul Kanunu'nun 2. Maddesi'nde ifade edilmiştir.

Gümrük vergileri ile ilgili başlı başına detaylı bir kanunun olması, bu vergilerin oldukça geniş kapsamlı bir işleyiş mekanizmasına sahip olduğunu göstermektedir. Vergi Usul Kanunu ile Gümrük Kanunu'nu kıyaslayacak olursak; Gümrük Kanunu'ndaki yasal düzenlemelerin, hükümlerin, Kanun ekseninde çıkarılan ikincil düzenlemelerin, Vergi Usul Kanunu kapsamındaki işleyiş mekanizması kadar başarılı olmadığı gözlemlenebilir. Gümrük cezalarının sınıflandırmasında, kabahatlerin hangi Kanun maddesi ekseninde uygulanacağını tam olarak hüküm altına alınmaması ve dolayısıyla cezaların zaman aşımı sürelerinin belirlenmesi sorunları işleyiş mekanizmasındaki aksaklıklara örnek olarak gösterilebilir. Dolayısıyla bu noktada Vergi Usul Kanunu'nda, Kanun'dan kaynaklanan boşlukların ya da boşluk yaratmaya müsait durumların daha az olduğu ve en nihayetinde Gümrük Kanunu'na göre daha kurumsal bir yapısının olduğu ifade edilebilir. Ancak şunu da belirtmek gerekir ki, Gümrük mevzuatının oldukça dinamik bir yapıda olması, mevzuatın düzenlediği işlemlerin mobilitesinin yüksek olması vb. nedenler, gümrük mevzuatının eleştirilen yönlerinin sebebi olarak gösterilebilir.

Gümrük vergilerinin işleyiş mekanizmasının yeni ve güncel bir vergi uygulaması olmadığı, ticaretin kurulduğu ilk yıllara kadar uzandığı belirtilebilir. Gümrük kavramı ve bu kavram ekseninde tahsil edilen vergi uygulaması, ilk medeniyetlere kadar uzanmaktadır ve ticari hayatın başladığı dönem kadar eski olduğu ifade edilebilir. Dolayısıyla medeniyetlerin ticari belleklerinde gümrük vergilerinin kökenleri oldukça derinlere uzanmaktadır. Kaynaklar incelendiği zaman, ticari işlemlerin belli bir düzene oturtulması adına söz konusu verginin gerekliliğinin ne kadar önemli olduğu gözlenmektedir. Ülkemizde de gümrük vergilerinin tarihi Cumhuriyet'in ilk yıllarından itibaren süregelmektedir ve beraberinde gümrük

alanında birçok önemli gelişmeler yaşanmıştır. Örneğin; ilk defa Cumhuriyet tarihinde hiçbir dış etkene maruz kalmaksızın 1929 yılında 1499 sayılı Gümrük Giriş Tarife Kanunu kabul edilmiştir. Günümüzde de vergilendirmede kullanılan ad valorem sistem, 1964 yılında 474 sayılı Gümrük Giriş Tarife Cetveli Hakkında Kanun ile hayata geçirilmiştir. Ayrıca 1963 yılında imzalanan ve 1964 yılında uygulamaya alınan Ankara Anlaşması ile de Avrupa Ekonomi Topluluğu ile Gümrük Birliğine giden yolda önemli bir adım atılmıştır. 1971 yılında Ortaklık Konseyi'nin de onayı ile bir Katma Protokol hazırlanmış ve 1973 yılında yürürlüğe girmiştir. Ardından süre gelen 1996 yılı Ortaklık Konseyi Kararı ile Gümrük Birliği'nin sağlanması noktasında bir diğer önemli eşik aşılmıştır. Günümüzde de yürürlükte olan 4458 sayılı Gümrük Kanunu 1999 yılında kabul edilmiş ve 2000 yılında yürürlüğe girmiştir. Kaçakçılıkla mücadele konusunda da yine önemli gelişmeler yaşanmış ve bu ekseninde 2007 yılında 5607 sayılı Kaçakçılıkla Mücadele Kanunu yürürlüğe girmiştir. Cumhuriyet dönemi ile birlikte gümrük alanında başlayan bu gelişmelerin pek çoğunun ortak noktası ise, Avrupa Birliği ile entegre bir gümrük işleyiş mekanizması kurmaya yönelik olmasıdır.

Gümrük Kanunu ile Vergi Usul Kanunu'nda yer alan literatür birbirine çok benzemektedir. Ama uygulamadaki yansıması bazı durumlarda ciddi ölçülerde ayrılabilir. Örneğin, Vergi Usul Kanunu kapsamında uygulanan tarh, tebliğ, tahakkuk ve tahsil şeklinde en temelde dörtlü işlem aşaması, vergilendirme sisteminin zeminine oturtulmuştur. Gümrük Kanunu'nda da bu kavramlar bulunmasına rağmen, uygulanış şekli itibarıyla farklılaştığı belirtilebilir. Örneğin, gümrük vergilendirme sürecinde tarh kavramına Gümrük Kanunu'nda yer verilmemiştir. Tahakkuk ile ek tahakkuk düzenlemeleri ise Gümrük Kanunu çerçevesinde uygulanmaktadır. Ek tahakkuk ise Vergi Usul Kanunu'nda yer almamaktadır. Ayrıca vergilerin tebliğ şekilleri de farklıdır. Vergi Usul Kanunu'nda yer alan beyanname türleri, Gümrük Kanunu'nda yer almamaktadır ve kendine özgü beyanname çeşitleri bulunmaktadır. Dolayısıyla buna benzer pek çok farklılık iki Kanun arasında yer almaktadır.

Gümrük Kanunu'nda uygulanan cezaların ise en temelde iki sınıfa ayrıldığı ifade edilebilir. Bu cezalar, vergi kaybına neden olan eylemlere uygulanan cezalar ve gümrük işlemlerinin işleyişin usulüne aykırılıklardan kaynaklı uygulanan cezalar olarak belirtilmektedir. Ancak bu cezaların taban tabana birbirlerinden ayrıldıklarını ifade etmek yanıltıcı olacaktır. Çünkü bazı vergi kaybına neden olan eylemlere verilen

cezalar, usulsüzlük kapsamında değerlendirilmektedir. Belirtilen iç içe geçmiş bu yapı, Gümrük Kanunu'nun revizyonunun beklendiği ölçüde güncel tutulmadığını göstermektedir. Bu iki yaptırım şeklinin birbirinin hareket alanına dâhil olması, ortada kafa karışıklığı yaratan bir durumun oluşmasına neden olabilir. İşte bu şekilde Kanun'un sürekli güncel tutulmaması, beraberinde hukuki zorluklar da oluşturulabilmektedir. İkincil düzenlemeler ya da içtihat yaratan yargı kararları her ne kadar yol gösterici olsa da, Gümrük Kanunu da sürekli güncel tutulmalıdır. Vergi kanunlarının, özellikle devletin en önemli gelir kaynağı olan vergilerin sistematüğini oluşturuyorsa eğer, çok fazla yoruma açık olmamalı, sınırları kesin, belirli ve bu kanunlara karşı sorumlu olan yükümlülerin anlayabileceğı ya da suistimale uğratamayacağı şekilde düzenlenmesi gerekir.

Gümrük uyuşmazlıklarına neden olan ve idare ile yükümlüler arasında ihtilaflı durumların oluşmasına sebep olan konuların yargıya intikal ettirilmeden önce çözüme kavuşturulabileceğı mekanizmaların bulunması, idari uyuşmazlıkların daha hızlı ve her iki tarafın hatta yargı da dahil her üç tarafın avantajına olabilecek bir opsiyon niteliğı taşımaktadır. Gümrük mevzuatında uyuşmazlıkların çözümünde; uzlaşma, itiraz ve tahlil sonuçlarına ikincil itiraz müesseselerinin bulunması işleyişin daha sağlıklı yürütülebilmesi adına önemlidir. Çünkü uyuşmazlık konularının yargıya taşınması, yargının iş yükünü artırmaktadır. Hali hazırda idari yargı mercilerinde on binlerce dava görölmektedir. Yargıda uyuşmazlıkların çözümünün aranması gümrük yükümlülerin de avantajına olan bir durum değildir. Yargılamaların uzun zaman alması, yükümlüler üzerinde baskı unsuru yaratacak ve ticari hayatın devamlılığını bile riske atabilecektir. Dolayısıyla bu şekilde alternatif çözüm yollarının gümrük sistematüğine eklenmiş olması büyük bir kazanımdır. Ticaret Bakanlığı'nın faaliyet raporları ve Gümrük Müdürlükleri'nin açıklamaları vasıtasıyla uyuşmazlıklar karşısında alternatif çözüm yollarının yükümlüler tarafından sıkça kullanıldığı görölmektedir. Ayrıca ihtilaflı durumların, alternatif çözüm yolları ile giderilmesi oranları % 90'ların üzerindedir. Zaten mevzuat gereğince yükümlüler, gümrük idaresinin kararına karşı itiraz yöntemini kullanmadan, doğrudan uyuşmazlık konusunu yargıya intikal ettirememektedirler. Ancak uyuşmazlıkların çözümünde kullanılan uzlaşma yolu, yalnızca yükümlülerin inisiyatifine bırakılmıştır. Gümrük uyuşmazlıklarındaki uzlaşma müessesesi aynı zamanda Vergi Usul Kanunu ile de

benzerlikler göstermektedir. Uzlaşılın konunun dava edilememesi her iki Kanun için de ortak paydadır. Vergi Usul Kanunu'nda uzlaşma, tarhiyat öncesi uzlaşma ve tarhiyat sonrası uzlaşma olarak ayrılmıştır ve bu husus iki Kanun arasındaki farklılığı oluşturmaktadır.

Gümrük vergileri ifadesinden anlaşılacağı üzere, gümrük sürecinde yalnızca Gümrük Vergisi tahsil edilmemektedir. Aynı zamanda, Katma Değer Vergisi, Özel Tüketim Vergisi ve Damga Vergisi de gümrük işlemleri sürecinde tahsil edilmektedir. Bazı çıkarların korunması kapsamında (yerli üreticiyi, düşük maliyetli ucuz ithal ürünler karşısında korumak vb.) alınan kararlar dâhilinde İlave Gümrük Vergisi de uygulanmakta, ayrıca Gümrük Vergisi ile birlikte tahsil edilen vergiler dışında fonlar ve kesintiler de bulunmaktadır. Örneğin; Kaynak Kullanımını Destekleme Fonu, Destekleme ve Fiyat İstikrar Fonu, Tütün Fonu, Toplu Konut Fonu, Kültür ve Turizm Bakanlığı Kesintisi vb. vergilerin yanı sıra tahsil edilmektedir. Gümrük Vergisi ile birlikte tahsil edilen bu kadar vergi, fon ve kesintinin olması, işlemlerin daha yoğun ve emek gerektiren süreçlerden geçmesi sonucunu doğurmaktadır. Dolayısıyla idari makamlar, bu konuda denetim mekanizmalarını sıkı ve güvenilir bir şekilde oluşturmaktadır.

Gümrük işlemleri sürecini karmaşık hale getiren unsurların en başında gelen sebeplerden birisi de, gümrük işlemleri sırasında uygulanan gümrük rejimleridir. Gümrük rejimleri; Serbest Dolaşıma Giriş Rejimi, İhracat Rejimi, Dâhilde İşleme Rejimi, Gümrük Kontrolü Altında İşleme Rejimi, Hariçte İşleme Rejimi, Gümrük Antrepo Rejimi, Geçici İthalat Rejimi ve Transit Rejimi olarak ifade edilmektedir. Tüm bu rejimler, kendi içlerinde farklı protokolleri barındırırlar. Bu durumda gümrük işlemleri sürecine detaylı hâkim olma gerekliliğini beraberinde getirir. Söz konusu rejimler kendi içlerinde farklılaştıkları için, işlemlerin yönetilmesini de farklı kılarlar. Örneğin; Serbest Dolaşıma Giriş Rejimi ile eşyanın statüsü, kullanım hakları ve ödenecek vergiler, Dâhilde İşleme Rejimi için geçerli olmamaktadır. Bu rejimler, gerek tahsil edilen vergiler kapsamında, gerekse de eşyanın statüsü bağlamında neredeyse birbirinden taban tabana ayrılırlar. Dolayısıyla bu rejimlerin kontrolü, rejimler kapsamında ihraç ve ithal edilen eşyaların muhafazaları, hukuki durumları vb. gümrük idareleri tarafından, iyi bir teşkilat yapısının oluşturulması ile sağlıklı bir

şekilde yürütülebilir. Gümrük rejimleri, eşyalar üzerinden tahsil edilen vergilerin tutarını etkileyebildiği için, doğru uygulanmasının stratejik olarak büyük önemi vardır.

Gümrük vergileri sürecini karmaşık ve detaylı kılan unsurlardan birisi ise özellikle Gümrük Vergisi oranlarıdır. Gümrük Vergisi oranları, diğer vergi kanunları kadar yüzeysel değildir. Pek çok kanunda matraha uygulanacak vergi oranları bellidir ve bu oranların sayısı, süreci karışık ve yoğun kılacak kadar fazla ve detaylı değildir. Gümrük Vergisi hesaplanırken eşyanın Gümrük Tarife İstatistik Pozisyonu'na bakılır. Buna GTİP cetvelleri de denilir. Her eşyanın (nihai ya da ara mal) tarife cetvelinde yer aldığı bir kodu ve bu kod kapsamında uygulanacak birtakım işlem süreçleri bulunmaktadır. Dolayısıyla burada bahsedilen yüzlerce hatta binlerce ticarete konu eşyanın farklı prosedürlerinin olmasıdır. Bir eşya ithal edilirken GTİP cetvelinde yer alan kodu üzerindeki vergi işlemleri süreci uygulanır. Her bir eşya için bunun farklı olduğunu düşünürsek, her ithal eşya için farklı protokollerin uygulandığını ifade edebiliriz. Bu durumun sebebinin ise, eşyayı denetlenebilir kılmak ve tüm bu süreçte bir çeki düzen vermek için olduğu söylenebilir. Eşyaların GTİP cetvellerinde yer alan kodları eşya ile ilgili ipucu verir. Türkiye'de bu kod on iki haneli olarak gümrük sisteminde yer alır. Ancak bu tüm ülkeler için geçerli değildir. Tek ortak olan, ilk altı haneli koddur. Armonize Sistem Nomanklatür Kodu olarak ifade edilen ilk altı haneli kod yapısı dünya çapında geçerlidir. Altı haneli kod yapısına AB iki hane daha ekleyerek sekiz haneli (AB Kombine Nomanklatür Kodu) bir sistem oluşturmuştur. Ülkemizde ise ilave dört hane daha eklenerek on iki haneli bir yapı kurulmuştur.

Tüm bu ifade edilen gümrük süreci ve bu süreçte tahsil edilen vergiler, uygulanan cezalar ve bu cezalar ile uyuşmazlıkların çözüme kavuşturulması, bir bütün olarak gümrük operasyonlarının tamamını oluşturmaktadır. Şunu anlayabiliriz ki, gümrük vergilendirmesi süreci, diğer vergi ile ilgili kanunlardan çok farklıdır. Fazlasıyla karakteristik unsurları ve karmaşık bir işleyiş mekanizmasını barındırdığı için, bu vergi konusunu değerlendirirken kendi içinde değerlendirmek daha sağlıklı olacaktır. Genel olarak gümrük işlemleri sürecinde gerek gümrük idarelerine, gerekse de yükümlülere büyük sorumluluklar düşmektedir. Gümrük Kanunu ile ikincil mevzuatın uzmanlar tarafından doğru yorumlanması gerekir. Ancak bu yalnızca gümrük yükümlülerine ait bir sorumluluk değildir. Aynı zamanda Ticaret Bakanlığı kapsamında vergilerin alacağı konumunda bulunan gümrük idareleri içinde geçerlidir.

Vergilendirme süreci ile ilgili şeffaf ve sağlıklı bilgilere, istatistiksel verilere ulaşabilmek için, her yıl Faaliyet Raporları düzenlenmektedir. Bu Faaliyet Raporları kapsamında, vergi idareleri ile ilgili birçok bilgiye erişilebilmektedir. Ancak şunu belirtebiliriz ki, Vergi Usul Kanunu kapsamında istatistiki verilere ulaşmak istendiğinde Hazine ve Maliye Bakanlığı'nın Faaliyet Raporları oldukça açık, anlaşılır ve çok sayıda veriyi içermektedir. Fakat Ticaret Bakanlığı Faaliyet Raporları ise, verilerin açıklanması, şeffaf ve anlaşılır olması hususunda yeterli değildir. Dolayısıyla bu kadar karmaşık ve dinamik bir işleyiş mekanizmasına sahip olan gümrük vergilendirme süreci ve bu kapsamda düzenlenen verilerinde oldukça kapsamlı bir biçimde ve daha açık bir şekilde Ticaret Bakanlığı'nın yıllık Faaliyet Raporları'nda yer alması gerekmektedir. Böylece mevzuatın doğru anlaşılmasına, işlemlerin tüm tarafları için sağlıklı bir şekilde sonuçlandırılmasına faydalı olacağı kuşkusuzdur. Ayrıca gümrük yükümlüleri, gümrük vergilendirmesi konusunda alanında uzman kişilerden profesyonel destek almalıdırlar. Zaten Gümrük Kanunu da bu konuda gümrük müşavirliği mesleğinden bahsetmekte ve gümrük müşavirlerine, yükümlüler adına gümrüklerde iş takibi yapabilme yetkisi vermektedir. Ayrıca, daha önce de ifade edildiği gibi, Gümrük Kanunu ve kapsamında çıkarılan düzenlemelerin güncel olması, sınırlarının kesin, açık ve anlaşılır olması görevi de kanun koyuculara düşmektedir. Yasa yapıcı, sahada yaşanan sorunların iyi analiz edilmesi ile birlikte şikayet, talep ve önerileri dikkate alarak alanında uzmanlar ile birlikte sürekli iş akışını daha da kolaylaştırmalı, denetlenebilirliği ve vergilerin eksiksiz kolay bir şekilde tahsil edilmesini sağlamalıdır. Vergi her ne kadar tek taraflı zora dayanan bir yapıda olsa da, özellikle günümüzde sosyal devlet anlayışının da bir gerekliliği olarak, yükümlülerle birlik içinde olunduğu gerekli düzenlemelerle hissettirilmelidir. Ancak bu şekilde hem ticaretin hızlanması ve artırılması, hem de ülkenin kalkınması adına bir kazan kazan politikası oluşturulabilir.

KAYNAKÇA

Kitap

Akbulut, B. (2019). *Ceza Hukuku Genel Hükümler*. Ankara: Adalet Basım Yayım Dağıtım San. Ve Tic. LTD. ŞTİ.

Akbulut, B. (2020). *Türk Ceza Hukuku Temel Bilgiler*. Ankara: Seçkin Yayıncılık San. Ve Tic. A.Ş.

Akdoğan, A. (2019). *Vergi Hukuku Ve Türk Vergi Sistemi (Temel İlke Esaslar, Vergileme Ve Vergiler Hukuku, uygulama Örnekleri)*. Ankara: Gazi Kitabevi Tic. Ltd. Şti.

Aldemir, H. ve Aldemir, M. (2018). *Türkçe - İngilizce Hukuki Terimler Sözlüğü*. Ankara: Adalet Basım Yayım Dağıtım San. Ve Tic. LTD. ŞTİ.

Apaydın, C. (2018). *Ceza Hukukunda Kusurluluk*. Ankara: Seçkin Yayıncılık San. Ve Tic. A.Ş.

Argın, N. ve Bakkalcı, A. (2011). *Türkiye'nin Dış Ticaret Tarihi*. Bursa: Ekin Basım Yayın Dağıtım.

Arslaner, H. (2017). *Vergi Kabahat Ve Suçlarının Unsurları*. Ankara: Ekin Basım Yayın Dağıtım.

Atay, E. E. (2020). *İdari Yargılama Hukuku*. Ankara: Seçkin Yayıncılık San. Ve Tic. A.Ş.

Canıtez, M. (2017). *Uygulamalı Gümrük Mevzuatı*. Ankara: Gazi Kitabevi Tic. Ltd. Şti.

Çevikçelik, M. (2017). *Türk İdare Hukukunda Maden İşletme Ve Rödovans Sözleşmeleri*. Ankara: Seçkin Yayıncılık San. Ve Tic. A.Ş.

Değirmendereli, A. (2020). *Türk Vergi Sistemi*. Ankara: Seçkin Yayıncılık San. Ve Tic. A.Ş.

Derdiyok, T. (2013). *Dış Ticarete Vergi Ve Mali Yükümlülükler*. Ankara: Seçkin Yayıncılık San. Ve Tic. A.Ş.

Durmuş, N. K. (2018). *Vergi Uyuşmazlıklarında Uzlaşma Ve Alternatif Çözüm Yolları*. Ankara: Adalet Basım Yayın Dağıtım San. Ve Tic. LTD. ŞTİ.

Edizdoğan, N. ve Çelikkaya, A. (2012). *Vergilerin Ekonomik Analizi*. Bursa: Dora Basım-Yayın Dağıtım Ltd. Şti.

Ela, H. (2021). *Dahilde İşleme Rejimi-Soru & Cevap*. Ankara: Seçkin Yayıncılık San. Ve Tic. A.Ş.

Es, A. (2021). *Gümrük Vergisi Ve Gümrük Vergi Uyuşmazlıklarının İdari Ve Adli Çözüm Yolları*. Ankara: Seçkin Yayıncılık San. Ve Tic. A.Ş.

Gerçek, A. (2013). *Türk Mali Hukukunda Teminat Kanunu*. Ankara: Seçkin Yayıncılık San. Ve Tic. A.Ş.

Giray, F. (2018). *Maliye Tarihi*. Bursa: Dora Basım-Yayın Dağıtım Ltd. Şti.

Gökgöz, A. ve Şeker, A. (2014). *Dış Ticaret İşlemleri Ve Muhasebesi*. Bursa: Dora Basım-Yayın Dağıtım Ltd. Şti.

Güçlü, Y. (2020). *İdari Para Cezaları Ve Diğer İdari Yaptırımlar*. Ankara: Seçkin Yayıncılık San. Ve Tic. A.Ş.

Gültekin, R. (2019). *Gümrük Kabahatleri (Hukuki Analiz, Sorunlar Ve Çözüm Önerileri)*. Ankara: Gazi Kitabevi Tic. Ltd. Şti.

Gürdamar, E. (2020). *Cumhuriyet'in Tütün Politikaları 1923-1950*. Ankara: Gazi Kitabevi Tic. Ltd. Şti.

Kalenderoğlu, M. (2017). *Kamu Maliyesi-Bütçe Ve Borçlanma*. Ankara: Agon Bilgi Akademisi.

Karluk, R. (2013). *Avrupa Birliği Türkiye İlişkileri: Bir Çıkılmaz Sokak*. İstanbul: Beta Basım Yayım Dağıtım A.Ş.

Kılıç, K. (2013). *Kaçakçılık Suçları-Gümrük Kabahatleri Ve Gümrük Uyuşmazlıklarının Çözüm Yolları*. Ankara: Gazi Kitabevi Tic. Ltd. Şti.

Onursal, E. (2017). *Mevzuat Ve Teknik Yönleri İle İhracat Ve İthalat İşlemleri*. Ankara: Seçkin Yayıncılık San. Ve Tic. A.Ş.

Öner, E. (2020). *Türk Vergi Sistemi*. Ankara: Seçkin Yayıncılık San. Ve Tic. A.Ş.

Öner, E. (2020). *Vergi Hukuku*. Ankara: Seçkin Yayıncılık San. Ve Tic. A.Ş.

Özbay, M. ve Özçelik, M. (2020). *Tüm Yönleriyle Uygulamalı İhracat Muhasebesi*. Ankara: Seçkin Yayıncılık San. Ve Tic. A.Ş.

Özbek, V. Ö., Doğan, K. ve Bacaksız, P. (2020). *Türk Ceza Hukuku-Genel Hükümler*. Ankara: Seçkin Yayıncılık San. Ve Tic. A.Ş.

Özder, A. D. (2020). *659 Sayılı Kanun Hükmünde Kararname Kapsamında İdari Uyuşmazlıkların Sulh Yoluyla Çözümü*. Ankara: Seçkin Yayıncılık San. Ve Tic. A.Ş.

Sarıcaoğlu, E. (2017). *Türk Vergi Hukukunda Vergi Suç Ve Kabahatleri Bakımından Yorum Ve İspat*. Ankara: Adalet Basım Yayım Dağıtım San. Ve Tic. LTD. ŞTİ.

Selen, U. (2020). *Gümrük İşlemleri Ve Vergilendirilmesi*. Bursa: Ekin Basım Yayın Dağıtım.

Seyidoğlu, H. (2017). *Uluslararası İktisat Teori Politika Ve Uygulama*. İstanbul: Güzem Can Yayınları.

Şahin, M. (2019). *Gümrük Vergileri*. Ankara: Gazi Kitabevi Tic. Ltd. Şti.

Şenyüz, D., Yüce , M. ve Gerçek, A. (2021). *Vergi Hukuku (Genel Hükümler)*. Bursa: Ekin Basım Yayın Dağıtım.

Şenyüz, D., Yüce, M. ve Gerçek, A. (2021). *Türk Vergi Sistemi*. Bursa: Ekin Basım Yayın Dağıtım.

Şin, S. (2016). *Türk Vergi Sistemi*. Bursa: Dora Basım-Yayın Dağıtım Ltd. Şti.

Taşkan, Y. Z. (2018). *Vergi Hukuku*. Ankara: Adalet Basım Yayım Dağıtım San. Ve Tic. Ltd. Şti.

Tekin, A. ve Tekin, Ü. E. (2018). *4458 Sayılı Gümrük Kanunu'na Göre Gümrük İşlemleri Mevzuat-Teori-Uygulama- Vergilendirme*. Ankara: Seçkin Yayıncılık San. Ve Tic. A.Ş.

Terzi, G. (2017). *Dış Ticaret Ve Gümrük Kambiyo İşlemleri Ve Uygulaması*. İstanbul: Gümrük Ve Ticaret Müfettişleri Derneği.

Tosuner, M. ve Arıkan, Z. (2019). *Türk Vergi Sistemi*. İzmir: Maliye Bölümü Masaüstü Yayıncılık Birimi.

Tosuner, M. ve Arıkan, Z. (2019). *Vergi Usul Hukuku*. İzmir: Maliye Bölümü Masaüstü Yayıncılık Birimi.

Turan, M. ve Özel, Ç. (2020). *Tüm Yönleriyle İhracat*. Ankara : Seçkin Yayıncılık San. Ve Tic. A.Ş.

Tüğen, K. (2019). *Devlet Bütçesi*. İzmir: Bassaray Matbaası Çamdibi.

Utkulu, U., Aydemir , İ., Özken, A. ve Yılmaz, M. (2013). *Türkiyede Dış Ticaret İşlemleri Ve Uygulaması (Teoriden Pratiğe)*. Ankara: Gazi Kitabevi Tic. LTD. ŞTİ.

Ürel, G. (2016). *Güncel Vergi Usul Kanunu Uygulaması*. Ankara: Seçkin Yayıncılık San. Ve Tic. A.Ş.

Yavaşlar, F. B. (2017). *20 Soruda Türkiye'de Temel Vergi Hukuku*. Ankara: Adalet Basım Yayım Dağıtım San. Ve Tic. LTD. ŞTİ.

Yenipazarlı, A. (2019). *Seçilmiş Konularla 21. Yüzyılda Dünya Ekonomisi*. Ankara: Seçkin Yayıncılık San. Ve Tic. A.Ş.

Yerci, C. (2020). *Yorum ve Açıklamalarla Gümrük Hukuku Ve Davaları Örnekler-Çözümler-İçtihatlar*. Ankara: Seçkin Yayıncılık San. ve Tic. A.Ş.

Yeşilova, A. (2017). *Gümrük Hukukuna İlişkin Uyuşmazlıklar Ve Hukuki Çözüm Yolları*. Ankara: Seçkin Yayıncılık San. Ve Tic. A.Ş.

Yüce, M. (2018). *Vergi Kaçakçılığı Suçu Ve Yargılama Usulü*. Ankara: Adalet Basım Yayım Dağıtım San. Ve Tic. LTD. ŞTİ.

Yüce, M. ve Çelikkaya, A. (2016). *Örnek Uygulamalarla Gümrük Uyuşmazlıkları Ve Çözüm Yolları*. Bursa: Dora Basım-Yayın Dağıtım Ltd. Şti.

Makale

Aksüt, B. D. ve Gök, Ö. (2016). Gümrük Vergilerinden Kaynaklanan Anlaşmazlıkların Uzlaşma Yolu İle Çözümü. *Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*. 18(2): 75-125.

Aktaş, K. (2011). Kamu Denetçiliği Kurumunun Anayasal Sistemdeki Yeri Ve Etkinliği Sorunu. *Türkiye Barolar Birliği Dergisi*. 24(94): 359-374.

Bozkurt, C. (2011). Menşe Kavramı Ve Menşe Kazanma Kriterlerinin İlgili Mevzuat Işığında Değerlendirilmesi. *İstanbul Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası* , 149-160.

Candan, T. (2007). Danışma Ve İdari Uyuşmazlıklar İle Memurlar Ve Diğer Kamu Görevlilerinin Yargılanmalarına İlişkin Kararlar. *Danıştay Dergisi*, 225-227.

Cimilli, E. (1977). Gümrük Cezaları Ve Uygulama Halleri . *Eskişehir İktisadi Ve Ticari İlimler Akademisi Dergisi*. 13(2): 260-285.

Çiçek, H. G. ve Atalay, O. (2017). Gümrük İdarelerinde Eş Etkili Vergiler Ve Fonların Tahsili, Karşılaşılan Sorunlar Ve Çözüm Önerileri. *Gümrük Ve Ticaret Dergisi*. (10): 15-24.

Erdemir, H. P. ve Gökbnar, R. (2007). Efes Gümrük Yazıtında Gümrük Vergileri. *Gazi Üniversitesi İktisadi Ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*. 9(1): 227-234.

Gökçelik, C. (2015). Gümrük Ve Dış Ticaret Alanında En Sık Karşılaşılan Uyuşmazlık Konuları Ve Çözüm Yolları. *Deloitte Türkiye*, 1-14.

Gürbulak, S. (2018). Türkiye'deki Dış Ticaret Yükümlülükleri. *Vergide Gündem*, 33-36.

Hepaksaz, E. ve Sonkur, G. (2017). Vergi Usul Kanunu ve Gümrük Kanunu Kapsamında Uzlaşma Müessesesi (Sayısal Veriler Işığında Değerlendirmeler). *Gümrük & Ticaret Dergisi*. (10): 49-66.

Kılınç, S. ve Yurtsever, H. (2015). Gümrük Vergisi Uyuşmazlıklarının İdari Aşamada Çözüm Yolları. *Uluslararası Hakemli Beşeri Ve Akademik Bilimler Dergisi*. 4(12): 1-26.

Koban, E. ve Ercan, T. (2017). 4458 Sayılı Gümrük Kanunu Uygulamasında Yaşanan Güncel Sorunlar Ve Çözüm Önerileri . *Vergi Sorunları Dergisi*. (343): 22-28.

Kolçak, M. (2013). Dış Ticaret Vergilerinin Türkiye Ekonomisine Etkileri. *Atatürk Üniversitesi İktisadi Ve İdari Bilimler Dergisi*. 27(4): 188-209.

Öz, E. ve Bozdoğan, K. (2012). Türkiye Ve Dünya Uygulamalarından Örneklerle Anti-Damping Vergileri Ve Etkileri. *Muhasebe Ve Vergi Uygulamaları Dergisi*. 5(3): 105-128.

Özeroğlu, A. İ. (2011). Dış Ticaret Ve Antrepo Rejimi. *Anadolu Bil Meslek Yüksekokulu Dergisi*. (10): 33-38.

Saraçoğlu, F. ve Ejder, H. (2002). Katma Değer Vergisi'nde Varış Ülkesinde Veya Menşe Ülkesinde Vergilendirme Ve İhracat İstisnası. *Dokuz Eylül Üniversitesi İktisadi İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*. 17(1): 61-80.

Sayılgan, G. ve Şenol, C. (2010). Dahilde İşleme Rejimi Ve Türk İşletmelerinin İhracatı Üzerine Etkileri. *Erciyes üniversitesi İktisadi Ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*. 0(35): 37-53.

Sobutay, T. (2004). *Sorularla İthalat Mevzuatı*. İstanbul: İstanbul Ticaret Odası.

Şahin, B. E. ve Tekin, Ü. (2019). Türkiye'de Dahilde İşleme Rejimi'nin Dış Ticaret Dengesi Üzerine Etkileri (1996-2017). *International Balkan University*. 14(3): 1411-1423.

Şengül, R. (2007). Türkiye'de Kamu Yönetiminin Etkin Denetlenmesinde Yeni Bir Kurum: Kamu Denetçiliği Kurumu . *Kocaeli Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*. (14): 126-145.

Şişman, G. ve Uyanık, M. (2018). Gümrük Uyuşmazlıklarının Sulh Yoluyla Çözülmesi. *Vergi Sorunları Dergisi*. (362): 71-78.

Taylar, Y. (2012). Vergi Teorisi Açısından Özel Tüketim Vergileri Ve Türk Özel Tüketim Vergisi Uygulaması. *Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*. 12(0): 435-467.

Tekin, Ü. E. (2018). Ekonomik Etkili Gümrük Rejimleri'nin Türkiye'deki Kullanımı Ve Dış Ticaret Dengesine Etkileri. *International Journal Of Social And Humanities Sciences Research*. 5(19): 555-565.

Terzi, G. (2019). Gümrük Vergileri Anlaşmazlıklarında Çözüm Yollarının Vergi Usul Kanunu Hükümleriyle Karşılaştırmalı Olarak Değerlendirilmesi. *Gümrük Ticaret Dergisi*. 5(15): 32-43.

Tokatlıoğlu, M. Y. (2005). Türkiye'de Dış Ticaretin Vergilendirilmesi Ve Avrupa Birliği. *Akdeniz İktisadi İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*. 3(10): 46-72.

Tosuner, M. ve İnneci , A. (2018). Türkiye'de Gümrük Uyuşmazlıklarının İdari Çözümü: Karşılaştırmalı Bir Değerlendirme. *Maliye Dergisi*. 1(174): 402-430.

Yereli, B. (1994). İslam Vergi Hukukunda Dış Ticaret Vergileri Ve Osmanlı Devletinde Gümrük Vergileri Uygulaması. *Dokuz Eylül Üniversitesi İktisadi İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*. 9(1): 79-104.

Mevzuat

11.06.2018 Tarihli 30448 Sayılı Resmi Gazete’de Yayımlanmış Olan, 2018/11973 Sayılı *Amerika Birleşik Devletleri Menşeli Bazı Ürünlerin İthalatında Ek Mali Yükümlülük Uygulanmasına Dair Karar*.

28.07.1953 Tarihli 8469 Sayılı Resmi Gazete’de Yayımlanmış Olan, 21.07.1953 Kabul Tarihli 6183 Sayılı *Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun*.

03.07.2001 Tarihli 24451 Sayılı Resmi Gazete’de Yayımlanmış Olan, 20.06.2001 Kabul Tarihli 4684 Sayılı *Bazı Kanun Ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun*.

22.06.2018 Tarihli 30456 Sayılı Resmi Gazete’de Yayımlanmış Olan, 2018/11799 Sayılı *Bazı Ürünlerin İthalatında Ek Mali Yükümlülük Tahsili Hakkında Karar*.

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

24.12.2019 Tarihli 30988 Sayılı Resmi Gazete’de Yayımlanmış Olan, 1841 Sayılı *Cumhurbaşkanı Kararı*.

23.12.2020 Tarihli 31343 Sayılı Resmi Gazete’de Yayımlanmış Olan, 3324 Sayılı *Cumhurbaşkanı Kararı*.

11.08.1983 Tarihli 18132 Sayılı Resmi Gazete’de Yayımlanmış Olan, 09.08.1983 Kabul Tarihli 2872 Sayılı *Çevre Kanunu*.

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

11.07.1964 Tarihli 11751 Sayılı Resmi Gazete'de Yayımlanmış Olan, 01.07.1964 Kabul Tarihli 488 Sayılı *Damga Vergisi Kanunu*.

29.12.2020 Tarihli 31349 Sayılı Resmi Gazete'de Yayımlanmış Olan, 65 Seri Nolu *Damga Vergisi Kanunu Genel Tebliği*.

13.10.1988 Tarihli 19958 Sayılı Resmi Gazete'de Yayımlanmış Olan, 88/13384 Sayılı *Destekleme Ve Fiyat İstikrar Fonu Hakkında Karar*.

15.02.1984 Tarihli 18313 Sayılı Resmi Gazete'de Yayımlanmış Olan, 02.02.1984 Kabul Tarihli 2976 Sayılı *Dış Ticaretin Düzenlenmesi Hakkında Kanun*.

13.12.1951 Tarihli 7981 Sayılı Resmi Gazete'de Yayımlanmış Olan, 05.12.1951 Kabul Tarihli 5846 Sayılı *Fikir Ve Sanat Eserleri Kanunu*.

31.08.2013 Tarihli 28751 Sayılı Resmi Gazete'de Yayımlanmış Olan, 2013/5260 Sayılı *Fikir ve Sanat Eserlerinin Çoğaltılmasına Yarayan Teknik Cihazlar ile Boş Taşıyıcı Materyallerin İmalat veya İthalatında Yapılacak Kesinti Oranlarının Belirlenmesine İlişkin Karar*.

02.11.2011 Tarihli 28103 Sayılı Resmi Gazete'de Yayımlanmış Olan, 26.09.2011 Kabul Tarihli 659 Sayılı *Genel Bütçe Kapsamındaki Kamu İdareleri Ve Özel Bütçeli İdarelerde Hukuk Hizmetlerinin Yürütülmesine İlişkin Kanun Hükmünde Kararname*.

16.08.2013 Tarihli 28737 Sayılı Resmi Gazete'de Yayımlanmış Olan, 2013/38 Sayılı *Genelge*.

15.01.2013 Tarihli, 2013/01 Sayılı *Genelge*.

21.03.2005 Tarihli 25762 Sayılı Resmi Gazete'de Yayımlanmış Olan, 4 Seri Nolu *Gümrük Genel Tebliği (Geçici İthalat)*.

21.01.2014 Tarihli 28889 Sayılı Resmi Gazete’de Yayımlanmış Olan, 2 Seri No’lu *Gümrük Genel Tebliği (Tahsilat İşlemleri)*.

25.05.1964 Tarihli 11711 Sayılı Resmi Gazete’de Yayımlanmış Olan, 14.05.1964 Kabul Tarihli 474 Sayılı *Gümrük Giriş Tarife Cetveli Hakkında Kanun*.

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

07.10.2009 Tarihli 27369 Sayılı Resmi Gazete’de Yayımlanmış Olan, 2009/15481 Sayılı 4458 Sayılı *Gümrük Kanununun Bazı Maddelerinin Uygulanması Hakkında Karar*.

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

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

26.05.1988 Tarihli 19823 Sayılı Resmi Gazete’de Yayımlanmış Olan, 12.05.1988 Kabul Tarihli 3447 Sayılı *Gümrük Tarifeleri Ve Ticaret Genel Anlaşmasının (GATT) VII. Maddesinin Uygulanmasına Dair Anlaşmanın Onaylanmasının Uygun Bulunduğu Hakkında Kanun*.

29.06.2012 Tarihli 28338 Sayılı Resmi Gazete’de Yayımlanmış Olan, 14.06.2012 Kabul Tarihli 6328 Sayılı *Kamu Denetçiliği Kurumu Kanunu*.

02.11.1984 Tarihli 18563 Sayılı Resmi Gazete’de Yayımlanmış Olan, 25.10.1984 Kabul Tarihli 3065 Sayılı *Katma Değer Vergisi Kanunu*.

31.03.2005 Tarihli 25772 Sayılı Resmi Gazete’de Yayımlanmış Olan, 30.03.2005 Kabul Tarihli 5326 Sayılı *Kabahatler Kanunu*.

07.06.1988 Tarihli 19835 Sayılı Resmi Gazete’de Yayımlanmış Olan, 88/12944 Sayılı *Kaynak Kullanımını Destekleme Fonu Hakkında Karar*.

24.12.2003 Tarihli 25326 Sayılı Resmi Gazete’de Yayımlanmış Olan, 10.12.2003 Kabul Tarihli 5018 Sayılı *Kamu Mali Yönetimi Ve Kontrol Kanunu*.

31.03.2007 Tarihli 26479 Sayılı Resmi Gazete’de Yayımlanmış Olan, 21.03.2007 Kabul Tarihli 5607 Sayılı *Kaçakçılıkla Mücadele Kanunu*.

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

01.07.1989 Tarihli 20212 Sayılı Resmi Gazete’de Yayımlanmış Olan, 14.06.1989 Kabul Tarihli 3577 Sayılı *İthalatta Haksız Rekabetin Önlenmesi Hakkında Kanun*.

12.06.2002 Tarihli 24783 Sayılı Resmi Gazete’de Yayımlanmış Olan, 06.06.2002 Kabul Tarihli 4760 Sayılı *Özel Tüketim Vergisi Kanunu*.

18.03.2016 Tarihli 29657 Sayılı Resmi Gazete’de Yayımlanmış Olan, 2016/8478 Sayılı *Sınır Ticaretinin Düzenlenmesine İlişkin Karar*.

19.02.1959 Tarihli 10139 Sayılı Resmi Gazete’de Yayımlanmış Olan, 11.02.1959 Kabul Tarihli 7201 Sayılı *Tebliğat Kanunu*.

12.10.2004 Tarihli 25611 Sayılı Resmi Gazete’de Yayımlanmış Olan, 26.09.2004 Kabul Tarihli 5237 Sayılı *Türk Ceza Kanunu*.

09.11.1982 Tarihli 17863 Sayılı Resmi Gazete’de Yayımlanmış Olan, 18.10.1982 Kabul Tarihli 2709 Sayılı *Türkiye Cumhuriyeti Anayasası*.

15.12.1984 Tarihli 18606 Sayılı Resmi Gazete’de Yayımlanmış Olan, 04.12.1984 Kabul Tarihli 3093 Sayılı *Türkiye Radyo-Televizyon Kurumu Gelirleri Kanunu*.

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

İnternet

<https://www.etimolojiturkce.com/kelime/g%C3%BCmr%C3%BCk>, Erişim Tarihi, 13.08.2020.

[https://www.gumruk.com.tr/gtip/listele.aspx?ID=3006.10>ip=--cerrahi-dikisler-icin-steril-katgutler-benzeri-steril-dikis-malzemeleri-\(-cerrahi-ve-discilikte-kullanilan-sterilemilebilir-iplikler-dahil\)-ve-cerrahi-yaralarin-kapatilmasinda-kullanilan-steril-doku-yapisticilari-steril-laminaryalar-ve-steril-laminarya-fitilleri-cerrahi-ve-discilikte-kullanilan-steril-emilebilir-hemostatlar-cerrahi-ve-discilikte-kullanilan-steril-yapismayi-onleyiciler-\(emilebilir-olsun-olmasin\)](https://www.gumruk.com.tr/gtip/listele.aspx?ID=3006.10>ip=--cerrahi-dikisler-icin-steril-katgutler-benzeri-steril-dikis-malzemeleri-(-cerrahi-ve-discilikte-kullanilan-sterilemilebilir-iplikler-dahil)-ve-cerrahi-yaralarin-kapatilmasinda-kullanilan-steril-doku-yapisticilari-steril-laminaryalar-ve-steril-laminarya-fitilleri-cerrahi-ve-discilikte-kullanilan-steril-emilebilir-hemostatlar-cerrahi-ve-discilikte-kullanilan-steril-yapismayi-onleyiciler-(emilebilir-olsun-olmasin)), Erişim Tarihi, 21.08.2020.

<https://ticaret.gov.tr/kurumsal/tarihce>, Erişim Tarihi, 05.09.2020.

<https://sozluk.gov.tr/>, Erişim Tarihi, 15.09.2020.

<https://www.mevzuat.net/fayda/gtip-nedir-nasil-tespit-edilir.aspx>, Erişim Tarihi, 15.10.2020.

https://www.zmo.org.tr/genel/bizden_detay.php?kod=30641&tipi=38&sube=0, Erişim Tarihi, 01.11.2020.

<https://ticaret.gov.tr/dis-iliskiler/avrupa-birligi/gumruk-birligi>, Erişim Tarihi, 15.11.2020.

<https://vergidosyasi.com/2019/01/01/tutun-fonu-nedir-nicin-kuruldu-nicin-kaldirildi/>, Erişim Tarihi, 27.11.2020.

<https://ticaret.gov.tr/data/5b872d6c13b8761450e18f5f/0dcc311c3e6057ce5e7faca73994056f.pdf>, Erişim Tarihi, 17.01.2021.

<http://www.lojiblog.com/ilave-gumruk-vergileri/>, Erişim Tarihi, 25.02.2021.

<http://www.lojiblog.com/gumruk-islemlerinde-sikca-karsilasilan-cezalara-genel-bir-bakis/#:~:text=G%C3%BCmr%C3%BCk%20kabahatleri%2C%20g%C3%BCmr%C3%BCk%20idarelerine%20yap%C4%B1lan,ta%C5%9F%C4%B1yan%20cezalara%20g%C3%BCmr%C3%BCk%20cezalar%C4%B1%20denir>, Erişim Tarihi, 01.03.2021.

<http://www.lojiblog.com/gumruk-idarelerine-yapilacak-itirazlar/>, Erişim Tarihi, 12.03.2021.

<http://www.lojiblog.com/gumruk-islemlerinde-sikca-karsilasilan-cezalara-genel-bir-bakis/>, Erişim Tarihi, 19.03.2021.

<https://www.gumruktv.com.tr/videolar/telafi-edici-vergi-nedir>, Erişim Tarihi, 16.04.2021.

<https://www.gumruktv.com.tr/videolar/ellecleme-nedir-2>, Erişim Tarihi, 26.04.2021.

<https://www.oaib.org.tr/tr/bilgi-merkezi-ihracat-belgeleri-dolasim-ve-mense-belgeleri-atr-dolasim-sertifikasi.html>, Erişim Tarihi, 29.04.2021.

<https://ugm.com.tr/pamk-sistemi>, Erişim Tarihi, 01.05.2021.

http://www.iib.org.tr/files/downloads/mevzuat/sta_kilavuz.pdf, Erişim Tarihi, 06.05.2021.

https://sezaikaya.com/post/cif-bedel-gumruk-kiymeti-midir_37, Erişim Tarihi, 14.05.2021.

<https://www.ticaret.gov.tr/gumruk-islemleri/sikca-sorulan-sorular/ticari/haricte-isleme>, Erişim Tarihi, 15.05.2021.

<https://www.ticaret.gov.tr/gumruk-islemleri/sikca-sorulan-sorular/ticari/gumruk-kontrolu-altinda-isleme>, Erişim Tarihi, 19.05.2021.

<https://gumrukrehberi.gov.tr/sayfa/d%C4%B1%C5%9F-ticaret-i%C5%9Flemlerinde-neden-men%C5%9Fe-ispat-veya-dola%C5%9F%C4%B1m-belgesi-d%C3%BCzenlenir>, Erişim Tarihi, 20.05.2021.

<http://www.ebso.org.tr/tr/anasayfa-12-52-40/eur1-dolasim-belgesi>, Erişim Tarihi, 22.05.2021.

<https://www.ihracat.co/p/fob-free-on-board-teslim-sekli.html>, Erişim Tarihi, 25.05.2021.

<https://ticaret.gov.tr/data/5d63d89d13b8762f7c43a738/Web%20sayfas%C4%B1%20antrepo-gdy%20say%C4%B1lar%C4%B1.pdf>, Erişim Tarihi, 28.05.2021.

<https://www.danistay.gov.tr/icerik/26>, Erişim Tarihi, 01.06.2021.

https://www.igmd.org.tr/Gumruk-Kiymeti-Acisindan-Dokme-Esya_haberi, Erişim Tarihi, 10.06.2021.

<https://www.hukukturk.com/Sonuc?q=k&p=2605&KararTuru=2501&Merci=4557%2C4563>, Erişim Tarihi, 12.06.2021.

<https://globalenstitu.com/bolum/bilge-bilgisayarli-gumruk-etkinlikleri-ve-edi-elektronik-veri-degisim-sistemi/>, Erişim Tarihi, 18.06.2021.

<https://www.hukukmedeniyeti.org/karar/759564/?v=list&aranan=kumanda>, Erişim Tarihi, 30.06.2021.

<https://muhasabat.hmb.gov.tr/genel-yonetim-butce-istatistikleri>, Erişim Tarihi, 10.07.2021.

<https://ticaret.gov.tr/data/5d63d89d13b8762f7c43a738/26-Vergi%20Turune%20Gore%20Tahsil%20Edilen%20Gumruk%20Vergileri.pdf>, Erişim Tarihi, 17.07.2021.

Tez

Gök, Ö. (2018). *Gümrük Vergisinden Kaynaklanan Uyuşmazlıklar*. (Yayınlanmamış Doktora Tezi). İzmir: Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.

Tuncer, D. (2007). *Vergi Tekniği Açısından Gümrük Vergisinin Değerlendirilmesi*. (Yayınlanmamış Doktora Tezi). Bursa: Uludağ Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.

Ülkü, M. (2015). *Gümrük Vergisi Uyuşmazlıklarının İdari Aşamada Çözüm Yolları Ve Vergi Usul Kanununda Düzenlenen İdari Çözüm Yolları İle Karşılaştırılması*. (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi). Ankara: Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.

Rapor

Ticaret Bakanlığı. (2020). *2018 Faaliyet Raporu*, Ankara.

Ticaret Bakanlığı. (2020). *2019 Faaliyet Raporu*, Ankara.

Ticaret Bakanlığı. (2021). *2020 Faaliyet Raporu*, Ankara.

Tütün Eksperleri Derneği. (2018). *Tütün Raporu*. Ankara: Ziraat Mühendisleri Odası.

