

**T.C.
DOKUZ EYLÜL ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
MALİYE ANABİLİM DALI
MALİYE DOKTORA PROGRAMI
DOKTORA TEZİ**

**TÜRKİYE’DE GÜMRÜK VERGİLERİ UYUŞMAZLIKLARI
VE ÇÖZÜM YOLLARI**

Ahmet İNNECİ

**Danışman
Prof. Dr. Zeynep ARIKAN**

İZMİR – 2021

TEZ ONAY SAYFASI



YEMİN METNİ

Doktora Tezi olarak sunduğum “Türkiye’de Gümrük Vergileri Uyuşmazlıkları ve Çözüm Yolları” 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.

/ /

Ahmet İNNECİ

ÖZET
Doktora Tezi
Türkiye’de Gümrük Vergileri Uyuşmazlıkları ve Çözüm Yolları
Ahmet İNNECİ

Dokuz Eylül Üniversitesi
Sosyal Bilimler Enstitüsü
Maliye Anabilim Dalı
Maliye Doktora Programı

Gümrük vergileri bir eşyanın gümrük sınırlarından girişi, çıkışı ya da transit geçişi sırasında eşyanın değeri ya da miktarı üzerinden alınan mali yükümlülüklerdir. Gümrük vergilerinin gümrük yükümlülüğün doğumu, vergilerin tahakkuku, tahsili, zamanaşımı, hak arama yolları gibi konularda Vergi Usul Kanunu kapsamındaki vergilerden farklı özelliklere sahip olmaları sebebiyle gümrük vergilerine ilişkin usul ve esaslar, Gümrük Kanunu’nda düzenlenmiştir.

Yükümlüler ile gümrük idaresi arasında başta Gümrük Kanunu olmak üzere gümrük mevzuatının şekli ve maddi yükümlülüklerine uyulmaması nedeniyle çeşitli uyuşmazlıklar ortaya çıkabilmektedir. Çalışma gümrük vergilerinin yükümlülükleri ile gümrük idaresi arasında ortaya çıkan uyuşmazlık konularını ve bu uyuşmazlıkların çözüm yollarını ele almaktadır. Ancak konuya geçmeden önce gümrük vergilerinin teorik temelleri ele alınarak gümrük vergilerinin özellikleri, amaçları ve etkileri incelenmiş, böylece yükümlü ile gümrük idaresi arasındaki uyuşmazlık gerekçelerinin temeli ortaya konulmuştur. Ardından gümrük vergilerinde vergilendirmeyi etkileyen gümrük kıymeti, eşyanın menşei, gümrük rejimleri gibi konular ele alınmıştır. Yine vergilendirme unsurları ve temsil konuları ayrıntılı olarak incelenmiştir. Son bölümde gümrük kabahatleri ve cezaları incelenmiş, gümrük kaçakçılığı suçları ve cezaları çalışma kapsamına dâhil edilmemiştir.

Çalışmanın temel konusu olan gümrük uyuşmazlıklarının nedenleri ve çözüm yolları çalışmanın son kısmında ayrıntılı bir şekilde incelenmiştir. Buna

ek olarak yapılan anket çalışması ile eşya sahibinin temsilcisi sıfatıyla gümrük işlemleri ile uğraşan gümrük müşavirlerinin konuya bakış açılara analiz edilmiştir. Bölümün sonunda, yapılan çalışma ve anket sonuçlarına göre çeşitli sonuç ve değerlendirmelere yer verilmiştir.

Anahtar Kelimeler: Gümrük Vergileri, Gümrük Yükümlülüğü, Gümrük Kıymeti, Vergilendirme İşlemleri, Eşyanın Menşei, Gümrük Kabahati, İdari Para Cezası, Gümrük Uyuşmazlığı, İtiraz, Uzlaşma, İdari Yargı



ABSTRACT
Doctoral Thesis
Customs Duties Disputes and The Solution Methods in Turkey
Ahmet İNNECİ

Dokuz Eylül University
Graduate School of Social Sciences
Department of Public Finance
Public Finance Doctorate Program

Customs duties are the financial obligations collected at the time of entry, exit or transit from the customs borders of the goods. Procedures and principles regarding customs duties are regulated in the Customs Law due to the fact that they have different features than the taxes within the scope of the Tax Procedure Law in matters such as taxable event, accrual of taxes, collection, statute of limitations, and ways of claim rights.

Various disputes may arise between the obliged and the customs administration because of disregarding the formal and pecuniary liabilities of the customs legislation, especially the Customs Law. The study deals with the issues of dispute arising between obligant of the customs duties and the customs administration and the solution methods. Before moving on the subject the properties, purposes and effects of the customs duties are examined, thus the basis of the reasons for the dispute between the obliged and the administration is exhibited. After, issues such as customs value, origin of goods, customs regimes affecting the taxation in customs duties are discussed. Also in this section, issues of taxation elements and representation are examined in detail. In the last part, customs misdemeanors and penalties are examined, customs smuggling crimes and penalties are not included in the study.

The causes and solution methods of customs disputes, which are the main subject of the study, are examined in detail in the last part of the study. In addition, with the survey, point of view of the customs consultants dealing with customs transactions on behalf of the owner of the goods are analyzed. At the end

of the section, according to the results of the studies and surveys, various results and evaluations are included.

Keywords: Customs Duties, Customs Obligation, Customs Value, Taxation Procedures, Origin of Goods, Customs Misdemeanours, Administrative Fines, Customs Disputes, Objection, Compromise, Administrative Jurisdiction



TÜRKİYE’DE GÜMRÜK VERGİLERİ UYUŞMAZLIKLARI VE ÇÖZÜM YOLLARI

İÇİNDEKİLER

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

BİRİNCİ BÖLÜM

GÜMRÜK VERGİLERİNİN KAVRAMSAL VE TEORİK ÇERÇEVESİ

I. GÜMRÜK VERGİLERİNE İLİŞKİN TEMEL BİLGİLER	3
A. Gümrük Kavramı	3
B. Gümrük Vergisi/Vergileri Kavramı ve Kapsamı	5
1. Genel Olarak	5
2. Türk Gümrük Mevzuatı Açısından	6
C. Gümrük Vergilerinin Amaçları	11
1. Mali Amaçlar	12
2. İktisadi Amaçlar	13
3. Sosyal Amaçlar	14
Ç. Gümrük Vergilerinin Özellikleri	16
D. Gümrük Vergilerinin Sınıflandırılması	17
II. GÜMRÜK VERGİLERİNİN EKONOMİK ETKİLERİ	18
A. Üretim Etkisi	19

B. Tüketim Etkisi	20
C. Dış Ticaret Etkisi	21
Ç. Gelir Etkisi	21
D. Bölüşüm Etkisi	21
III. GÜMRÜK VERGİLERİNİN TARİHSEL GELİŞİMİ	22
A. Dünyada Gümrük Vergilerinin Gelişimi	22
B. Türkiye’de Gümrük Vergilerinin Gelişimi	25
1. İslam Vergi Hukukunda Gümrük Vergileri	26
2. Osmanlı Devleti Öncesi Gümrük Vergileri: Anadolu Selçuklu Devleti ve Anadolu Beylikleri Dönemi	27
3. Osmanlı Devleti’nde Gümrük Vergileri	28
4. Cumhuriyet Döneminde Gümrük Vergileri	33
a. Gümrük Birliği Öncesi	33
b. Gümrük Birliği Sonrası	36

İKİNCİ BÖLÜM

GÜMRÜK VERGİLERİNDE VERGİLENDİRME USULÜ

I. VERGİLENDİRME İŞLEMLERİNE YÖNELİK GÜMRÜK MEVZUATI DÜZENLEMELERİ	39
A. Gümrük Kanunu	39
B. Gümrük Giriş Tarife Cetveli Hakkında Kanun	43
C. Dış Ticaretin Düzenlenmesi Hakkında Kanun	44
Ç. İthalatta Haksız Rekabetin Önlenmesi Hakkında Kanun	44
D. Kaçakçılıkla Mücadele Kanunu	44
E. İthalat Rejimi Kararı	45
F. Gümrük Yönetmeliği	46
G. Cumhurbaşkanı Kararları	46
H. Tebliğler	47
II. VERGİLENDİRMEDE ÖNEMLİ BAZI KONULAR	47
A. Gümrük İşlemleri ve Gümrük Rejimleri	47
1. Gümrük İşlemleri	48

a. Özet Beyan	49
b. Eşyanın Gümrüğe Sunulması	52
c. Gümrüğe Sunulan Eşyanın Boşaltılması ve Geçici Depolanması	53
ç. Eşyanın Gümrükçe Onaylanmış Bir İşlem Veya Kullanıma Tabi Tutulması	53
d. Eşyanın Gümrük Beyanı	55
(1) Yazılı/Bilgisayar Veri İşleme Tekniği İle Beyan	56
(i) Normal Usulde Beyan	56
(ii) Basitleştirilmiş Usulde Beyan	59
(2) Sözlü Beyan	60
(3) Başka Bir Tasarruf Yoluyla Beyan	60
2. Gümrük Rejimleri	61
a. Serbest Dolaşıma Giriş Rejimi	62
b. İhracat Rejimi	64
c. Transit Rejimi	65
ç. Gümrük Antrepo Rejimi	66
d. Dahilde İşleme Rejimi	68
e. Gümrük Kontrolü Altında İşleme Rejimi	72
f. Geçici İthalat Rejimi	73
g. Hariçte İşleme Rejimi	75
B. Eşyanın Menşei	76
1. Eşyanın Tercihli Olmayan Menşei	77
2. Eşyanın Tercihli Menşei	78
3. Eşyanın Menşeinin İspatında Kullanılan Belgeler	79
C. Gümrük Kıymeti	81
1. Genel Olarak	81
2. Türk Gümrük Mevzuatında Eşyanın Gümrük Kıymeti ve Gümrük Kıymetinin Tespit Yöntemleri	84
a. Satış Bedeli Yöntemi	85
b. Aynı Eşyanın Satış Bedeli Yöntemi	88
c. Benzer Eşyanın Satış Bedeli Yöntemi	89

ç. İndirgeme Yöntemi	89
d. Hesaplanmış Kıymet Yöntemi	90
e. Son Yöntem	91
III. VERGİLEMEYE İLİŞKİN TEMEL UNSURLAR ve VERGİLENDİRME	
İŞLEMLERİ BAKIMINDAN GÜMRÜK VERGİLERİ	92
A. Vergilemeye İlişkin Temel Unsurlar	92
1. Gümrük Vergilerinin Konusu	92
2. Gümrük Yükümlülüğü	98
a. Genel Olarak Yükümlü Kavramı	98
b. Temsil İlişkisi	100
(1) Genel Olarak Temsil Kavramı ve Gümrük Kanunu'ndaki Yeri	100
(2) Doğrudan Temsil	101
(3) Dolaylı Temsil	102
c. Gümrük Müşavirlerinin Yükümlülüğü ve Yükümlülüğün Sınırları	103
(1) Genel Olarak	103
(2) Yükümlülüğün Sınırları	106
3. Gümrük Vergilerinde Vergiyi Doğuran Olay/Gümrük Yükümlülüğünün Doğması	108
a. İthalatta Gümrük Yükümlülüğü	110
b. İhracatta Gümrük Yükümlülüğü	112
4. Matrah	113
5. Tarife	116
a. Genel Olarak	116
b. Türk Gümrük Tarife Cetveli	117
c. Mali Yükümlülük Türleri İtibariyle Tarifeler (Vergi Oran ve Miktarları)	119
B. Gümrük Vergilerinde Vergilendirme Süreci	125
1. Genel Olarak	125
2. Gümrük Vergilerinin Tahakkuku	127
3. Gümrük Vergilerinin Tebliği	130

4. Gümrük Vergilerinin Tahsili (Ödenmesi) ve Gümrük	
Yükümlülüğünün Sona Ermesi	133
a. Genel Olarak	133
b. Ödeme	134
c. Gümrük Vergilerinin Geri Verilmesi Veya Kaldırılması	135
ç. Gümrük Beyannamesinin İptali	141
d. Eşyanın Zaptı, İmhası, Terk Edilmesi, Müsadere Edilmesi, Telef	
Ve Kaybı	142
e. Zamanaşımı	142
f. Terkin	148
5. Gümrük Vergilerinde Teminat Uygulaması	149

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

GÜMRÜK KABAHAHLERİNE YÖNELİK YAPTIRIMLAR VE GÜMRÜK UYUŞMAZLIKLARININ ÇÖZÜM YOLLARI

I. GÜMRÜK KANUNU'NDA GÜMRÜK KABAHAHLERİNE YÖNELİK YAPTIRIMLAR	153
A. Gümrük Kabahati ve İdari Yaptırımlara İlişkin Genel Açıklamalar	153
B. Gümrük Kanunu'nda Yer Alan İdari Yaptırımların Uygulanmasında Kabahahtler Kanunu'nun Yeri	156
C. Gümrük Kanunu'nda Yer Alan İdari Yaptırımlar	157
1. Vergi Kaybına Neden Olan İşlemlere Uygulanacak Yaptırımlar	159
2. Usulsüzlüklere Uygulanacak Yaptırımlar	162
Ç. İdari Yaptırımlarda Karar Verme Yetkisi	164
D. İdari Yaptırımlarda Zamanaşımı	165
E. İdari Yaptırımların Tahsili ve Yerine Getirilmesi	169
II. GÜMRÜK UYUŞMAZLIKLARININ ÇÖZÜM YOLLARI VE VERGİ USUL KANUNU'NDA YER ALAN VERGİ UYUŞMAZLIKLARININ ÇÖZÜM YOLLARI İLE KARŞILAŞTIRILMASI	170
A. Gümrük Vergileri Uyuşmazlıklarına İlişkin Genel Açıklamalar	171

1. Uyuşmazlık, Vergi Uyuşmazlığı ve Gümrük Uyuşmazlığı Kavramları	171
2. Gümrük Uyuşmazlıklarının Kapsamı ve Temel Uyuşmazlık Konuları	172
B. Türkiye’de Gümrük Uyuşmazlıklarının Çözümü	175
1. Gümrük Uyuşmazlıklarının Çözümüne İlişkin Genel Açıklamalar	175
2. Gümrük Uyuşmazlıklarının İdari Aşamada Çözümü	176
a. İtiraz	178
(1) İtirazın Kapsamı	179
(2) İtiraz Süresi	181
(3) İtiraz Makamı	182
(4) İtirazın İncelenmesi	183
(5) İtirazın Sonuçları ve Etkileri	185
b. Kimyevi Tahlil Sonuçlarına İtiraz	186
c. Uzlaşma	187
(1) Uzlaşmanın Kapsamı	189
(2) Uzlaşma Komisyonları: Oluşum, Yetki ve Karar Alma	195
(3) Uzlaşma Talebi: Süre, Şekil ve Yetkili Kişiler	197
(4) Uzlaşma Talebinin İncelenmesi	199
(5) Uzlaşma Görüşmeleri	200
(6) Uzlaşma Görüşmelerinin Sonuçları	201
d. Pişmanlıkla Beyan	204
3. Gümrük Uyuşmazlıklarının İdari Çözüm Yollarının Vergi Usul Kanunu’nda Yer Alan İdari Çözüm Yolları İle Karşılaştırılması	206
a. Uzlaşma Kurumlarının Karşılaştırılması	207
b. Pişmanlıkla Beyan ve Pişmanlık ve Islah Uygulamalarının Karşılaştırılması	214
4. Gümrük Uyuşmazlıklarının Yargı Aşamasında Çözümü	216
a. Genel Olarak	216
b. Gümrük Uyuşmazlıkları Nedeniyle Açılan Davaların Niteliği ve Dava Konuları	217

c. Gümrük Uyuşmazlıklarına Yönelik Davalarda Yargılama Usulü	221
(1) Genel Açıklamalar ve İdari Yargılama Usulü İlkeleri	221
(2) Davanın Açılması ve İncelenmesi	223
(3) Dilekçe Üzerine İlk İnceleme ve İlk İnceleme Üzerine Verilecek Kararlar	224
(i) Genel Olarak	224
(ii) Görevli Mahkeme	226
(iii) Yetkili Mahkeme	231
(iv) İdari Merci Tecavüzü	232
(v) Ehliyet	235
(vi) İdari Davaya Konu Olabilecek Kesin ve Yürütülmesi Zorunlu İşlem	237
(vii) Dava Açma Süresi	238
(viii) Husumet	240
(ix) İYUK'un 3'üncü ve 5'inci Maddelerine Uygunluk (Dilekçe Şekli ve Tek Dilekçe İle Dava Açma)	241
(4) Tebligat ve Cevap Verme	244
(5) Dosyaların İncelenmesi	246
(6) Davanın Karara Bağlanması, Sonuçları ve Uygulanması	247
(7) Dava Açılmasının Sonuçları	250
(i) Zamanaşımı	250
(ii) Yürütmenin Durdurulması	250
(iii) Derdestlik	255
(iv) Hüküm Verme Zorunluluğu	255
(v) İddia ve Savunmaların Sınırlandırılması	256
ç. Yargı Kararlarına Karşı Başvuru Yolları	256
(1) Olağan Kanun Yolları	257
(i) İstinaf	257
(ii) Temyiz	260
(2) Olağanüstü Kanun Yolları	264

(i) Kanun Yararına Temyiz	264
(ii) Yargılamanın Yenilenmesi	265
(3) Diğer Yollar	268
III. GÜMRÜK UYUŞMAZLIKLARININ ÇÖZÜM YOLLARINA İLİŞKİN	
UYGULAMALI ÇALIŞMA	269
A. Araştırmanın Amacı ve Önemi	269
B. Araştırmanın Evreni ve Örneklemi	270
C. Araştırmanın Yöntemi ve Kısıtları	270
Ç. Araştırma Sorularının Hazırlanması ve Verilerin Toplanması	271
D. Araştırma Verilerinin Analizi	271
1. Güvenilirlik Analizi	272
2. Araştırma Grubunun Demografik Özellikleri	272
3. Frekans Dağılımları	275
4. Korelasyon Analizi	281
SONUÇ	284
KAYNAKÇA	293
EKLER	

KISALTMALAR

AATUHK	Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun
Bkz.	Bakınız
D.	Daire
Dnş.	Danıştay
E	Esas
GK	Gümrük Kanunu
GTİP	Gümrük Tarife İstatistik Pozisyonu
GUY	Gümrük Uzlaşma Yönetmeliği
GY	Gümrük Yönetmeliği
HMK	Hukuk Muhakemeleri Kanunu
İYUK	İdari Yargılama Usulü Kanunu
K	Karar
KDV	Katma Değer Vergisi
KK	Kabahatler Kanunu
KMK	Kaçakçılıkla Mücadele Kanunu
md.	Madde
RG	Resmi Gazete
s.	Sayfa
ss.	Sayfadan Sayfaya
TCK	Türk Ceza Kanunu
TGB	Türkiye Gümrük Bölgesi
TTK	Türk Ticaret Kanunu
VDDK	Vergi Dava Daireleri Kurulu
VUK	Vergi Usul Kanunu

TABLÖLAR LİSTESİ

Tablo 1: Gümrük Vergilerinde Matrah Türleri	115
Tablo 2: Bir Eşyanın Türk Gümrük Tarife Cetveli’ndeki Görünümü	118
Tablo 3: Bir Eşyanın İthalat Rejimi Kararına Ek Karar’daki Görünümü	118
Tablo 4: 2021 Yılında Geçerli TRT Bandrol Ücreti Miktarları (Ticari İthalat)	123
Tablo 5: 2021 yılında Geçerli TRT Bandrol Ücreti Miktarları (Ticari İthalat Amacı Dışı)	124
Tablo 6: TCK’ye Göre Dava ve Ceza Zamanaşımı Süreleri	145
Tablo 7: Gümrük Yükümlülüğü Doğuran ve Ceza Uygulaması Gerektiren Fiiller İle Zamanaşımı Süreleri	146
Tablo 8: Vergi Kaybına Neden Olan Fiiller ve Yaptırımları	159
Tablo 9: Usulsüzlüklere İlişkin Fiiller ve Yaptırımları	162
Tablo 10: Gümrük Vergileri Alacağına Bağlı Olan ve Olmayan İdari Para Cezaları	167
Tablo 11: Kabahatler Kanunu’na Göre Gümrük Kabahatlerine Yönelik İdari Yaptırımlarda Zamanaşımı Süreleri (Yıl)	169
Tablo 12: Uzlaşma Kapsamında Yer Alan Gümrük Vergileri	190
Tablo 13: Uzlaşma Kapsamında Yer Alan İdari Para Cezaları	193
Tablo 14: Anketin Güvenilirlik Analizi	272
Tablo 15: Katılımcıların Cinsiyete Göre Dağılımları	273
Tablo 16: Katılımcıların Yaş Aralığına Göre Dağılımları	273
Tablo 17: Katılımcıların Çalışma Yılına Göre Dağılımları	274
Tablo 18: Katılımcıların Eğitim Düzeylerine Göre Dağılımları	274
Tablo 19: Gümrük Mevzuatının Karmaşıklığı	275
Tablo 20: Gümrük Uyuşmazlıklarının Gümrük Mevzuatının Karmaşık Olmasından Kaynaklandığı	276
Tablo 21: Gümrük Uyuşmazlıklarının Yükümlünün Eksik ya da Yanlış Beyanından Kaynaklandığı	276
Tablo 22: Gümrük Uyuşmazlıklarının Gümrük İdaresince Yapılan Hatalı Tarhiyatlardan Kaynaklandığı	277
Tablo 23: Yükümlülerin Gümrük Uyuşmazlıklarının Çözüm Yolları Konusunda Yeterli Bilgiye Sahip Oldukları	277

Tablo 24: Gümrük Uyuşmazlıklarının Daha Çok İdari Aşamada Çözüme Kavuştuğu	278
Tablo 25: Gümrük Uyuşmazlıklarının Çözümünde Uzlaşma Yolunun Yükümlüler Tarafından Daha Çok Tercih Edildiği	278
Tablo 26: Uzlaşma Görüşmelerinin Büyük Bir Kısımında Yükümlü İle Gümrük İdaresi Arasında Uzlaşmanın Sağlandığı	279
Tablo 27: Yükümlülerin İtiraz Yolunu Tüketmeden Yargı Yoluna Gidebilmesi Gerektiği	279
Tablo 28: Gümrük Uyuşmazlıklarının İdari Aşamada Çözümünün, İdari Yargının İş Yükünü Azalttığı	280
Tablo 29: Gümrükte Tahsil Edilen Mali Yükümlülük Sayısının Fazlalığı	280
Tablo 30: Gümrük Cezalarının Yeteri Kadar Caydırıcı Olması	281
Tablo 31: Gümrük Mevzuatının Karmaşıklığı İle Bazı Değişkenler Arasındaki Korelasyon	282
Tablo 32: Gümrük Uyuşmazlıklarının İdari Aşamada Çözümü İle Bazı Değişkenler Arasındaki Korelasyon	283
Tablo 33: Gümrük Uyuşmazlıklarının Çözümünde Uzlaşma Yolunun Tercih Edilmesi İle Bazı Değişkenler Arasındaki Korelasyon	284

ŞEKİLLER LİSTESİ

Şekil 1: Gümrük Vergilerinin Ekonomik Etkileri

19



EKLER LİSTESİ

EK 1: Anket Formu

ek s. 1

EK 2: Frekans Dağılımları

ek s. 4



GİRİŞ

Gümrük vergileri tarihin en eski vergilerinden biri olup gümrüğe tabi eşyaların genel olarak ülke sınırlarından girişinde tahsil edilmektedir. Gümrük vergileri diğer vergi türlerinden farklı olarak daha teknik bir yapıya sahiptir. Gümrük vergilerinde matrah tespiti, tarife, tahsil idaresi, hak arama yolları gibi hususlarda 213 sayılı Vergi Usul Kanunu (VUK)¹ kapsamındaki vergilerden farklı usul ve esaslar yürütülmektedir. Bu nedenle gümrük vergileri ile ilgili usul ve esaslar VUK yerine, 4458 sayılı Gümrük Kanunu² (GK) ile düzenlenmiştir. Gümrük vergilerinin kendine has özellikleri nedeniyle gümrük uyuşmazlıklarının çözümü konusu da VUK kapsamındaki vergiler bakımından geçerli olan çözüm yollarından farklılık göstermektedir.

Gümrük uyuşmazlıkları gerek gümrüğe tabi eşyanın gümrük içinde ya da gümrüğün denetiminde bulunduğu sırada gerekse gümrüğe tabi eşyanın gümrük işlemleri tamamlanıp eşya serbest bırakıldıktan sonra ortaya çıkabilmektedir. Gümrük mevzuatının dinamik bir yapıya sahip olması ve sürekli değişen yapıya ayak uyduramama, teknik yapısı sebebiyle uzmanlık gerektirmesi ve dolayısıyla hükümlerin doğru bir şekilde anlaşılabilmesi gibi sebepler gümrük idaresi ile yükümlüler arasında uyuşmazlıklara neden olmaktadır.

Gümrük uyuşmazlıklarının çözümüne ilişkin hükümler GK'nin "İtirazlar" başlıklı 242-244'üncü maddelerinde düzenlenmektedir. Bunun yanında GK'nin 234/3 ve 235/6'ncı maddelerinde vergi kaybına neden olan kimi aykırılıkların gümrük idaresince tespit edilmesinden önce beyan sahibince bildirilmesi durumunda (pişmanlıkla beyan) söz konusu cezaların % 10 oranında uygulanacağı hüküm altına alınmıştır.

Çalışma gümrük vergilerinin yükümlüleri ile gümrük idaresi arasında ortaya çıkan uyuşmazlık konularını ve bu uyuşmazlıkların çözüm yollarını ayrıntılı bir şekilde ele almaktadır. Bu bağlamda çalışmanın ilk bölümünde öncelikle gümrük vergilerinin teorik temelleri ele alınarak gümrük vergilerinin özellikleri, amaçları ve etkileri incelenerek, yükümlü ile idare arasındaki uyuşmazlık gerekçelerinin temeli ortaya konulacaktır.

¹Resmi Gazete (RG): 10.01.1961/10703-10705

²RG: 04.11.1999/23866

İkinci bölümde, gümrük kıymeti, eşyanın menşei, gümrük rejimleri gibi konular ile matrah, tarife, vergilendirme süreci, gümrük yükümlülüğü, temsil gibi gümrük vergilerinde vergilendirmeyi etkileyen çeşitli konular ele alınacaktır.

Üçüncü bölümde öncelikle gümrük kabahatleri ve cezaları incelenecektir. Kaçakçılık suçu çalışma kapsamı dışında tutulduğundan ele alınmayacaktır. Devamında gümrük uyuşmazlıklarının nedenleri ve çözüm yolları ayrıntılı bir şekilde incelenerek VUK kapsamındaki vergiler bakımından geçerli olan uyuşmazlık çözüm yolları ile karşılaştırmalar yapılacaktır. Çalışmanın son kısmında, yapılan anket çalışması ile eşya sahibinin temsilcisi sıfatıyla gümrük işlemleri ile uğraşan gümrük müşavirlerinin konuya bakış açılara analiz edilecektir. Ardından yapılan çalışma ve anket sonuçlarına göre çeşitli sonuç ve değerlendirmelere yer verilecektir.

BİRİNCİ BÖLÜM

GÜMRÜK VERGİLERİNİN KAVRAMSAL VE TEORİK ÇERÇEVESİ

I. GÜMRÜK VERGİLERİNE İLİŞKİN TEMEL BİLGİLER

Gümrük vergileri ile ilgili yapılacak bir çalışmada gümrük ve gümrük vergileri kavramlarının ne anlama geldiğinin bilinmesi gerekmektedir. Bu kavramların doğru bir şekilde bilinmesi, gümrük vergileri ile ilgili yapılacak değerlendirmelerin daha sağlıklı olabilmesi bakımından elzemdir. Buna ek olarak gümrük vergilerinin hangi amaçlarla yürürlüğe konulduğu, özellikleri ve türleri de gümrük vergileri teorisi bakımından oldukça önemli ve değinilmesi gereken konulardır.

A. Gümrük Kavramı

Gümrük kelimesinin dilimize hangi yabancı kelimenin karşılığı olarak girdiği ve bunun hangi millete ait olduğu kesin olarak bilinmemektedir³. Latince “ticaret” anlamındaki “commercium” kelimesinden gelmiş olabileceği genel kabul görmekle birlikte⁴, Yunanca ve Rumca kökenli olduğuna dair görüşler de bulunmaktadır⁵.

Fransızca “gümrük” kelimesi “douane” kelimesine karşılık gelmektedir⁶ ve bu kelime İtalyanca “dogana” kelimesinden alınmıştır. Bu kelime, Venedik ve Cenova Cumhuriyetinin Birinci Hakimi'nin ünvanı olan "Doge" adına, hazineye gelir temin etmek için, Venedik'te uygulamaya konulan verginin ismidir. Venedikliler Ortaçağ'da

³ Ziya Kazıcı, **Osmanlı'da Vergi Sistemi**, Kayıhan Yayınları, İstanbul, 2014, s. 161; Ahmet Burçin Yereli, “İslam Vergi Hukukunda Dış Ticaret Vergileri ve Osmanlı Devletinde Gümrük Vergileri Uygulaması”, **Dokuz Eylül Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, Cilt: 9, Sayı: 1, 1994, s. 79.

⁴ Kazıcı, s. 182; Nihad S. Sayar, **Âmme Maliyesi**, Cilt: 1, Sermet Matbaası, İstanbul, 1961, s. 241; Ferudun Kaya, **Dış Ticaret ve Finansmanı**, Beta Yayınları, İstanbul, 2011, s. 155; Ziya Karamursal, **Osmanlı Mali Tarihi Hakkında Tetkikler**, Türk Tarih Kurumu Basımevi, Ankara, 1989, s. 191.

⁵ “Gümrük” kelimesinin Yunanca “kumerki” kelimesinden geldiği yönündeki görüş için bakınız (bkz.) Halil Seyidoğlu, **Ekonomik Terimler (Ansiklopedik Sözlük)**, Güzem Yayınları No: 4, Adalet Matbaacılık, Ankara, 1992, s. 319. “Gümrük” kelimesinin eski Yunancada “Eşya” anlamına gelen bir kelimeden çıktığı yönünde de görüşler olduğu konusunda bkz., Sayar, s. 241; “Gümrük” kelimesinin Rumca kökenli olduğu ve emtia rüsumatının idare mahalli anlamına geldiği konusunda bkz., Ahmet Vefik Paşa, **Lehce-i Osmânî**, Haz: Recep Toparlı, Türk Dil Kurumu Yayınları: 743, Türk Dil Kurumu, Ankara, 2000, s. 168; Rumca kökenli olduğu konusunda diğer bir görüş için bkz., Türk Dil Kurumu, **Güncel Türkçe Sözlük**, www.tdk.gov.tr, (15.02.2018).

⁶ Kemal Dayınlı, **Türkçe-Fransızca Hukuk Terimleri Sözlüğü**, Teknik Basım Sanayii Matbaası, Ankara, 1984, s. 168.

ticarete büyük gelişme kaydettikleri zaman bu rüsum uygulamaya konulmuş ve giderek hem idarenin hem de verginin ismi olarak kullanılmaya başlamıştır⁷. “Gümrük”, İngilizcede “customs⁸”, Almancada “zoll⁹”, kelimeleri ile ifade edilmektedir.

Gümrük kelimesi sözlükte, “bir ülkeye giren veya bir ülkeden çıkan mal ve eşya üzerinden alınan vergi”, “bir verginin alınması işlemleriyle uğraşan devlet kuruluşu”, “bir ülkenin giriş ve çıkışında gümrük denetim ve gözetim işlerinin yapıldığı yer” şeklinde tanımlanmaktadır¹⁰. Terim olarak ise gümrük, sınırı geçen eşyanın gümrük muamelesi gören ve vergilerini tahsil eden idare, gümrük idaresinin vazifesini gördüğü bina, gümrük idaresinin coğrafi olarak görev alanı, muayyen eşyanın yurda girişi, bazen de yurttan çıkışı veya transit geçişi sırasında gümrük idaresince tahsil edilen vergi veya tüm bu konulara ilişkin mevzuat ve uygulamalar bütünü anlamına gelen gümrük hukuku anlamında kullanılmaktadır¹¹. Gümrük kelimesi çekirdek ve ana bir kavramdır ve gümrükle ilgili gümrük kanunu, gümrük hattı, gümrük bölgesi, gümrük vergileri gibi birçok kavram bu kelimeden türemektedir¹².

⁷ İstanbul Gümrük Müşavirleri Derneği, **Gümrük Tarihçesi**, <http://www.igmd.org.tr/Gumruk-Tarihcesi>, (20.03.2018).

⁸ Mustafa Ovacık, **İngilizce-Türkçe Hukuk Sözlüğü**, Ayyıldız Matbaası, Ankara, 1964, s. 100; “Custom” İngilizcede “adet” anlamına gelmektedir. Gümrük vergileri kavramının İngilizce karşılığının “customs” olmasının nedeni ilk ve orta çağlarda Ren nehri kenarında şatosu bulunan baronların nehirde geçiş yapan gemilerden vergi almaları ve bu uygulamanın zamanla Orta Avrupa’nın nehir ve deniz kıyılarında bulunan diğer ülkeler tarafından da kabul edilen bir “adet” haline gelmesinden kaynaklanmaktadır. Bkz., Ekrem Cimilli, “Gümrük Tarifemiz”, **Eskişehir İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi Dergisi**, Cilt: 14, Sayı: 2, Haziran 1978, (Gümrük Tarifemiz), s. 153.

⁹ M. Sait Çakar, **Türkçe-Almanca, Almanca-Türkçe Hukuk Sözlüğü**, Seçkin Yayınları, Ankara, 2007, s. 101.

¹⁰ Türk Dil Kurumu, **Türkçe Sözlük**, Ankara, 2005, s. 807; Benzer bir tanımlama için bkz. Ejder Yılmaz, **Hukuk Sözlüğü**, Yetkin Yayınları, Ankara, 2002, s. 426.

¹¹ Erkut Onursal, “Dünden Bugüne Gümrük Mevzuatı”, **Dış Ticaret Dergisi**, Yıl: 5, Sayı: 17, Nisan 2000, (Gümrük), s. 18.

¹² Selahattin Tuncer, **Gümrükler ve Gümrük Vergileri (Teori-Uygulama)**, Yaklaşım Yayınları, Ankara, 2001, (Gümrükler), s. 3.

B. Gümrük Vergisi/Vergileri Kavramı ve Kapsamı

1. Genel Olarak

Gümrük vergileri, en geniş tanımıyla, ticari bir eşyanın yer değiştirmesi üzerinden alınan¹³ sınır vergileri ya da sınırlarda alınan vergilerdir¹⁴. Başka bir tanımlamayla gümrük vergileri, gümrüğe tabi eşyanın sınırlardan girişi, çıkışı ya da geçişi sırasında, miktarı ya da değeri üzerinden alınan vergilerdir¹⁵. Gümrük vergileri kavramına ilişkin yapılan tanımlamalardan gümrük vergilerinin ülke sınırları ile yakından ilişkili olduğu ve bir eşyanın ülke sınırlarından girişinin ya da çıkışının (transit geçişler dahil) eşyanın gümrük vergilerine tabi olabilmesi için ön koşul olduğu anlaşılmaktadır.

Gümrük vergileri ithalat ya da ihracatın herhangi birisini hedef alabileceği gibi her ikisini de hedef alabilmektedir. Geçmiş dönemlerde pek çok ülkede gelir sağlama amacına yönelik olarak oldukça yaygın bir şekilde kullanılan ihracat gümrük vergileri, eşyanın fiyatının yükselmesine, uluslararası alanda rekabet nedeniyle satılamamasına ve pazar kaybına neden olması gibi olumsuzluklar nedeniyle gittikçe önemini kaybetmiştir ve böylece günümüzde gümrük vergileri denilince ithalat üzerinden alınan gümrük vergileri anlaşılır olmuştur¹⁶. Daha açık bir ifadeyle günümüzde gümrük vergileri esas itibarıyla ithalattan alınmaktadır¹⁷.

Gümrük vergisi ise Türk Gümrük Tarife Cetveli'nde gösterilen eşyalar üzerinden, her yılsonu Cumhurbaşkanı kararı ile yürürlüğe konulan İthalat Rejimi Kararına Ek Karar'da gösterilen oran ve miktarda tahsil edilen vergiyi ifade etmektedir. Dolayısıyla gümrük vergisi, ticari bir eşyanın ithali nedeniyle alınan bir mali yükümlülüğü; gümrük vergileri ise bir eşyanın ülke sınırlarından girişi, çıkışı

¹³ Kenan Bulutoğlu, **Türk Vergi Sistemi**, Fakülteler Matbaası, İstanbul, 1976, s. 564.

¹⁴ M. Orhan Dikmen, **Maliye Dersleri**, Sermet Matbaası, İstanbul, 1964, s. 215.

¹⁵ Binnur Çelik, **Dış Ticaretten Alınan Vergilerden Gümrük Vergisi Hukuku**, İmaj Yayınevi, Ankara, 1999, (Gümrük), s. 17; Mustafa Kemal Bulut, "Gümrük Vergisine Eş Etkili Vergi ve Mali Yüklerin Gümrük Vergisi Tanımı Kapsamında Değerlendirilmesi", **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı: 334, <http://www.vergidunyasi.com.tr/Makaleler/4530>, (08.03.2018); ayrıca bkz. Tuncer, Gümrükler, s. 4-8.

¹⁶ Çelik, Gümrük, s. 18; Özhan Uluatam ve Yaşar Methibay, **Vergi Hukuku**, İmaj Yayıncılık, Ankara, 2001, s. 436

¹⁷ Osman Pehlivan, **Vergi Hukuku**, Murathan Yayınevi, Trabzon, 2011, s. 371; Mehmet Yüce ve Ali Çelikkaya, **Örnek Uygulamalarla Gümrük Uyuşmazlıkları ve Çözüm Yolları**, Dora Basım-Yayın Dağıtım, Bursa, 2016, s. 2.

veya transit geçişi nedeniyle alınan gümrük vergisi de dahil belirli bir mali yükümlülük grubunu ifade etmek üzere kullanılan bir kavramdır.

2. Türk Gümrük Mevzuatı Açısından

“Gümrük vergileri” kavramının ne anlama geldiği 4458 sayılı GK’de açıklanmıştır. Kanun’un 3/8’inci maddesinde yapılan tanımlamaya göre gümrük vergileri, ilgili mevzuat uyarınca eşyaya uygulanan ithalat vergilerinin ya da ihracat vergilerinin tümünü ifade etmektedir. Kanun’un 3/9-10’uncu maddelerinde ise ithalat ve ihracat vergileri kavramlarından ne anlaşılması gerektiği açıklanmaktadır. İlgili madde hükmüne göre “ithalat vergileri” kavramı; eşyanın ithalinde ödenecek gümrük vergisi ile diğer eş etkili vergiler ve mali yükleri ve tarım politikası veya tarım ürünlerinin işlenmesi sonucu elde edilen bazı ürünlere uygulanan özel düzenlemeler çerçevesinde ithalatta alınacak vergileri ve diğer mali yükleri ifade etmektedir. “İhracat vergileri” kavramı ise eşyanın ihracatında ödenecek gümrük vergisi ile diğer eş etkili vergiler ve mali yükleri ve tarım politikası veya tarım ürünlerinin işlenmesi sonucu elde edilen bazı ürünlere uygulanan özel düzenlemeler çerçevesinde ihracatta alınacak vergileri ve diğer mali yükleri ifade etmektedir.

GK’nin 18.06.2009 tarihli 5911 sayılı Kanun¹⁸’un 1’inci maddesiyle değişiklik yapılmadan önceki halinde ithalat vergileri deyiimi “*eşyanın ithalinde öngörülen gümrük vergileri ve eş etkili vergileri*” kapsamaktaydı ve bu vergiler dışındaki fonlar, katkı payları ve kesintiler gibi mali yükümlülükler ithalat vergileri -*dolayısıyla gümrük vergileri*- kapsamına dahil edilememekteydi.

Vergiler dışındaki mali ykmllklerin gümrük vergileri kavramı kapsamında olmaması bu mali yükümlülüklerle ilgili hangi kanun hükümlerinin uygulanacağı, uyuşmazlık halinde izlenecek yolun ne olduğu konusunda belirsizliklere neden olmaktaydı. 5911 sayılı Kanun ile yapılan değişiklik bu belirsizliği ortadan kaldırmış ve vergiler dışındaki diğer mali yükümlülükler de gümrük vergileri kapsamına dahil edilmiřtir¹⁹. Yapılan bu düzenleme ile gümrük vergisine ilişkin itiraz

¹⁸ Gümrük Kanunu İle Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamede Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun, RG: 07.07.2009/27281

¹⁹ Ek mali ykmllklerin gümrük vergileri kavramı kapsamına alınması konusunda ayrıntılı bilgi için bkz. Nevzat Bozkurt, “İthalat Sürecinde Tahsil Edilen Ek Mali Yüklerin Hukuksal Anlamı”, **Mali zm Dergisi**, Sayı: 107, Eylül-Ekim 2011, s. 137-145,

ve takip ve tahsil sürecinde uygulanan ilke ve esasların diğer mali yükümlülükler için de uygulanması mümkün hale gelmiştir²⁰ ve diğer mali yükümlülüklerle ilgili yasallık tartışmaları giderilmeye çalışılmıştır²¹.

GK’de gümrük vergilerinin tanımı yapılmış olsa da hangi vergi ve mali yükümlülüğün gümrük vergileri kavramına dahil olduğu açıkça belirtilmemiştir. Bir görüşe göre; bir vergi ya da mali yükümlülüğün gümrük vergileri kavramı içinde yer alabilmesindeki temel ölçü, eşyanın ithaline veya ihracına bağlı olarak alınmasıdır. Bu ölçü dışında kalan vergiler ya da diğer mali yükümlülükler gümrük vergileri kavramının dışında kalmaktadır. Bu nedenle vergi ya da mali yükümlülüğün adının ya da tahsil eden idarenin, bu vergi ya da mali yükümlülüğün gümrük vergileri kapsamında yer alıp almadığının tespitinde bir önemi yoktur²². Bu tanımlama gümrük vergileri kavramının geniş anlamda tanımlanmasıdır. Bu tanım bir eşyanın ithali veya ihracı nedeniyle tahsil edilen her mali yükümlülüğü gümrük vergileri kavramı içine dahil etmektedir. Bu tanım çerçevesinde, bir malın ithali veya ihracı nedeniyle tahsil edilen gümrük vergisi, katma değer vergisi, özel tüketim vergisi, toplu konut fonu, kaynak kullanımı destekleme fonu, damga vergisi, ilave gümrük vergisi, sübvansiyona karşı telafi edici vergi, dahilde işleme rejimi kapsamında telafi edici vergi, dampinge karşı vergi, tek ve maktu vergi, tütün fonu, çevre katkı payı, TRT bandrol ücreti, kültür fonu, destekleme ve fiyat istikrar fonu ve ek mali yükümlülük gümrük vergileri kavramına dahil edilmektedir²³. Diğer görüş ise ithalde alınmakla birlikte gümrük vergisine eş etkili birer vergi olmadıkları gerekçesiyle katma değer vergisi ve özel

<http://archive.ismmmo.org.tr/docs/malicozum/107malicozum/8%20nevzat%20bozkurt.pdf>, (03.04.2018).

²⁰ N. Bozkurt, s. 140; Cevdet Bozkurt, “Gümrük Mevzuatı Çerçevesinde Ek Mali Yük Kavramı”, **Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi**, Sayı: 84, Aralık 2010, (Ek Mali Yük) https://www.lebibyalkin.com.tr/mevzuat/mevbank/dergi/lebib-yalkin-mevzuat-dergisi_mdergi_/2010-aralik-sayi-84_mdergi_8845a-00_/gumruk-mevzuatinda-ek-mali-yuk-kavrami.html, (26.03.2018). Ayıca bkz. Mustafa Şahin, “Gümrük Vergileri Tanımı ve 6455 Sayılı Kanunla Gümrük Kanununun 234 üncü Maddesinde Yapılan Değişiklik”, **Gümrük ve Ticaret**, Sayı: 36, 2013, s. 33; Anayasa Mahkemesi, 11.10.2012 tarih ve Esas (E): 2011/109, Karar (K): 2012/145 sayılı Karar.

²¹ Türkmen Derdiyok, **Dış Ticarete Vergi ve Mali Yükümlülükler**, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2013, s. 65.

²² Kaptan Kılıç, **Kaçakçılık Suçları Gümrük Kabahatleri ve Gümrük Uyuşmazlıklarının Çözüm Yolları**, Gazi Kitabevi, Ankara, 2013, s. 329.

²³ Aynı yönde görüş için bkz. K. Kılıç, s. 329; Derdiyok, s. 65; İbrahim Halil Öztürk, “Gümrük Vergileri ve Gümrük Kanunundaki İdari İtiraz Müessesesi”, **Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi**, Sayı: 103, Temmuz 2012, <https://www.lebibyalkin.com.tr/mevzuat/yayinlar/lebib-yalkin-mevzuat-dergisi>, (02.08.2018); Mustafa Şahin, “Gümrük Vergileri ve Uygulamada Karşılaşılan Bazı Sorunlar”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı: 414, Şubat 2016, s. 154;

tüketim vergilerinin gümrük vergileri kavramına dahil edilemeyeceği yönündedir. Bu görüşe göre bir mali yükümlülüğün gümrük vergileri kavramına dahil edilebilmesi için gümrük vergisi, gümrük vergisine eş etkili bir vergi veya eş etkili bir mali yükümlülük olması gerekmektedir. Bu görüşün çıkış noktası mali yükümlülüğün gümrük vergisi gibi etki doğurmasının gerekli olmasıdır. İleriki kısımlarda da açıklanacağı üzere gümrük vergisinin üretim, tüketim, dış ticaret, gelir dağılımı ve hazineye gelir sağlama gibi çeşitli etkileri bulunmaktadır. Eş etkili vergi ya da mali yükümlülük, eşyanın yerli üretiminde tahsil edilmeyen veya sadece ithalinde tahsil edilen veya gerek yerli üretimde gerekse ithalde tahsil edilmekle birlikte ithalinde daha yüksek oranda tahsil edilen, eşyanın fiyatının yükselten ve böylece eşyanın serbest dolaşımında gümrük vergisi etkisi yaratan vergileri/mali yükümlülükleri ifade etmektedir²⁴. Bu görüşe göre katma değer vergisi ve özel tüketim vergisi hem yerli üretimde hem de ithalatta aynı oranda tahsil edilmekte, eşya üzerindeki vergi yükü yerli üretimde ve ithalatta aynı kalmaktadır. Bu nedenle katma değer vergisi ve özel tüketim vergisi eş etkili birer vergi olarak değerlendirilememekte dolayısıyla bu vergiler gümrük vergileri kavramına da dahil edilememektedir²⁵. Eş etkili vergilere ilave gümrük vergisi, tek ve maktu vergi, dampinge karşı vergi ve sübvansiyona karşı telafi edici vergi örnek olarak gösterilebilir²⁶.

Gümrük mevzuatında ise gümrük vergileri kavramının tanımının yapıldığı ve hangi mali yükümlülüğün gümrük vergileri kavramına dahil olduğunun sayıldığı tek düzenleme Gümrük Uzlaşma Yönetmeliği²⁷ (GUY)'dir. GUY'a göre gümrük vergileri ilgili mevzuat uyarınca eşyanın ithali veya ihracında uygulanan ve gümrük

²⁴ Erkut Onursal, **Mevzuat ve Teknik Yönleri İle İhracat ve İthalat İşlemleri**, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2017, (İhracat ve İthalat), s. 378; Erdoğan Öner, **Türk Vergi Sistemi**, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2019, (Türk Vergi Sistemi), s. 350.

²⁵ Onursal, İhracat ve İthalat, s. 378; Cahit Yerci, **Gümrük Hukuku ve Davaları**, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2019, (Gümrük Hukuku), s. 93-96. Ayrıca bkz. Hüseyin Güçlü Çiçek ve Orhan Atalay, "Gümrük İdarelerinde Eş Etkili Vergiler ve Fonların Tahsili, Karşılaşılan Sorunlar ve Çözüm Önerileri", **Gümrük ve Ticaret Dergisi**, Cilt: 4, Sayı: 10, 2017, s. 16. Katma değer vergisi, özel tüketim vergisi ve damga vergisinin ithalde tahsil edilen harcama vergileri olduğu konusunda ayrıca bkz. Öner, Türk Vergi Sistemi, s. 351; Nevzat Saygılıoğlu ve Adnan Gerçek, **Dış Ticaret ve Gümrük (Kurallar, İşlemler ve Vergileme)**, Yaklaşım Yayınları, Ankara, 2007, s. 98-100; Adnan Gerçek, "Dış Ticaret Üzerindeki Mali Yükümlülükler", **Yaklaşım Dergisi**, Sayı: 184, Nisan 2008, <https://uye.yaklasim.com>, (02.06.2018); Canatay Hacıköylü, "İthalat Sırasında Ödenen Vergiler ve Diğer Mali Yükümlülükler: Türkiye ve Cep Telefonu İthalatı", **Aksaray Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, Cilt: 7, Sayı:1, 2014, s. 23-24.

²⁶ Yerci, Gümrük Hukuku, s. 93.

²⁷ RG: 27.08.2011/28038

idarelerince tahsili gereken gümrük vergisi, eş etkili vergiler ve mali yüklerin tümünü ifade etmektedir. GUY'a Ek-1 numaralı listede ise Gümrük Vergisi, İlave Gümrük Vergisi, Tek ve Maktu Vergi, Dampinge Karşı Vergi, Sübvansiyona Karşı Telafi Edici Vergi, Katma Değer Vergisi, Özel Tüketim Vergisi, Ek Mali Yükümlülük, Toplu Konut Fonu, Tütün Fonu, Ek Fon, Kaynak Kullanımı Destekleme Fonu, Çevre Katkı Payı, Telafi Edici Vergi (İhracat) ve TRT Bandrol Ücreti (Ticari Olmayan Eşya) gümrük vergileri olarak sayılmıştır. Görüldüğü gibi katma değer vergisi ve özel tüketim vergisi gümrük vergileri arasında sayılmaktadır. Buna ek olarak Gümrükler Genel Müdürlüğü'nün 2013/39 sayılı Genelgesi'nde de katma değer vergisinin ithalat vergilerinden biri olduğu ifade edilmektedir.

Yukarıda gerek gümrük mevzuatında yer alan düzenlemelere gerekse literatürde yer alan görüşlere yer verilmiştir. Kanaatimizce bir mali yükümlülüğün gümrük vergilerinden biri olarak sayılması için bir eşyanın ithali veya ihracına bağlı olarak alınması gerekmektedir. Bu mali yükümlülüğün gümrük idareleri dışındaki başka idarelerce tahsil edilmesi, tahsilinde GK hükümleri dışında başka kanun hükümlerinin uygulanması, tahsilatın ithalat veya ihracattan önce veya sonra yapılması, usul ve esaslarının GK dışında başka kanun veya kararlarda düzenlenmesi gümrük vergilerinden biri olarak sayılmasına engel teşkil etmemektedir. Nitekim bir malın ithali veya ihracına bağlı olarak tahsil edilen tüm yükümlülüklerin tek bir kanun çerçevesinde usul ve esaslarının belirlenmesi oldukça güçtür. Özellikle gümrük vergilerinin teknik yapıları bunu zorlaştırmaktadır.

Kanunların yapılış tekniklerinde kanun içinde kullanılacak kavramların tanımlarına ilk maddelerde yer verilerek, kanun içinde geçen kavramdan ne anlaşılması gerektiği hüküm altına alınmaktadır. GK'nin 3'üncü maddesinde gümrük vergileri tanımına yer verilmiştir. GK hükümleri birlikte değerlendirildiğinde, bu tanım kanaatimizce bir malın ithali veya ihracına bağlı olarak GK hükümleri çerçevesinde gümrük idarelerince takip ve tahsil edilen mali yükümlülükleri ifade etmek üzere kullanılmaktadır. Bu nedenle örneğin itiraz ve uzlaşmaya başvuru haklarından sadece GK hükümleri çerçevesinde gümrük idarelerince takip ve tahsil edilen mali yükümlükler faydalanabilmektedir.

Katma değer vergisi ve özel tüketim vergisinin yerli üretimde ve ithalde aynı oranda uygulanmaları ve eşya üzerinde yerli üretimde ve ithalatta aynı vergi yüküne

sahip olmaları nedeniyle eş etkili birer vergi olarak tanımlanamayacağı görüşü Avrupa Birliği Gümrük Kodu düzenlemeleri ve Avrupa Topluluğu Adalet Divanı kararlarına paraleldir. Ancak Türk gümrük mevzuatı açısından konuya bakıldığında gerek katma değer vergisi gerekse özel tüketim vergisinin kendi kanunlarında yapılan atıflar ve gümrük idaresinin her iki vergi hakkında sahip olduğu yetkiler çerçevesinde birer ithalat vergisi oldukları düşünülmektedir. Buna ek olarak katma değer vergisi ve özel tüketim vergilerinin ithal edilecek eşyanın maliyetini arttırmaları nedeniyle gümrük vergisi benzeri etkiler ortaya çıkardığı da kabul edilmektedir²⁸. Bu vergilerin tahakkuk ve tahsili gümrük idarelerince gerçekleştirilmekte, vergilerin ödenmemesi halinde gümrük idarelerince ek tahakkuk ve ceza kararı alınabilmekte; yükümlüler bu kararlara karşı GK’de yer alan hak arama yollarını (itiraz, uzlaşma gibi) kullanabilmektedirler.

Yapılan tüm bu açıklamalar çerçevesinde bir malın ithali veya ihracı nedeniyle tahsil edilen gümrük vergisi, katma değer vergisi, özel tüketim vergisi, toplu konut fonu, kaynak kullanımı destekleme fonu, damga vergisi, ilave gümrük vergisi, sübvansiyona karşı telafi edici vergi, dahilde işleme rejimi kapsamında telafi edici vergi, dampedinge karşı vergi, tek ve maktu vergi, tütün fonu, çevre katkı payı, TRT bandrol ücreti, kültür fonu, destekleme ve fiyat istikrar fonu ve ek mali yükümlülüklerin gümrük vergileri kapsamında yer aldığı düşünülmektedir. Bu mali yükümlülüklerle ilişkin usul ve esasların düzenlendiği kanun veya kararlarda GK’ye bir atıf yapılması halinde GK hükümleri uygulama alanı bulacaktır. Dolayısıyla gümrük vergileri, takip ve tahsili GK hükümlerine tabi olanlar ve olmayanlar şeklinde sınıflandırılabilir.

Ülkemizde gümrük vergileri kavramına dahil olan mali yükümlülüklerden bir kısmının Cumhurbaşkanı²⁹ kararıyla yürürlüğe konulması 1982 Anayasası’nın 167/2’nci maddesiyle Cumhurbaşkanına verilen yetkiden kaynaklanmaktadır³⁰. İlgili madde hükmüne göre dış ticaretin ülke ekonomisinin yararına olmak üzere düzenlenmesi amacıyla ithalat, ihracat ve diğer dış ticaret işlemleri üzerine vergi ve

²⁸ Katma değer vergisinin gümrük vergisine eş etkili bir vergi olduğu konusunda bkz. Derdiyok, s. 66; Binnur Çelik, “İthalde Alınan Katma Değer Vergisi ve Günümüzdeki Önemi”, **Gazi Üniversitesi İİBF Dergisi**, Cilt: 1, Sayı: 2, 1999, s. 124; Ersan Öz, **Dış Ticarette Ulusal ve Uluslararası Vergilendirme, Nobel Kitabevi**, Adana, 2008, s. 87.

²⁹ Bu kısımda Cumhurbaşkanı’na yapılan tüm atıflar Cumhurbaşkanlığı Hükümet Sistemi öncesi düzenlemeler bakımından Bakanlar Kurulu’na yapılmış sayılmaktadır.

³⁰ Ek mali yükümlülük ihdas eden örnek karar için bkz. 14.08.2018 tarihli ve 21 sayılı Cumhurbaşkan Kararı.

benzeri yükümlülükler dışında ek mali yükümlülükler koymaya ve bunlara kaldırmaya kanunla Cumhurbaşkanına yetki verilebilir. Anayasa'nın bu hükmüne paralel olarak yürürlüğe konulan 2976 sayılı Dış Ticaretin Düzenlenmesi Hakkında Kanun'un 1'inci maddesinde, Anayasa'nın 167/2'nci maddesi ile Cumhurbaşkanına verilen ek mali yükümlülük koyma yetkisi ile yürürlüğe konulan ek mali yükümlülüklerle ilişkin esasların tespit edilmesi ve oluşan fonların kullanılmasının 2976 sayılı Kanun hükümlerine göre yürütüleceği, Kanun'un 2'nci maddesinde Cumhurbaşkanı'nın Kanun kapsamındaki konularda düzenleme yapmaya yetkili olduğu, 3'üncü maddesi ile de konulan ek mali yükümlülüklerin türü, miktarı, tahsili, takibi, iadesi, gerektiğinde bütçeye irat kaydedilmesi, bir fonda toplanması ve fonun kullanım esaslarının Cumhurbaşkanı kararında gösterileceği hüküm altına alınmaktadır³¹. Bu kapsamda ek mali yükümlülükler gümrük vergileri kavramına dahildir.

C. Gümrük Vergilerinin Amaçları

Gümrük vergileri (tarifeleri³²) dış ticaret politikasının en etkin ve en yaygın kullanılan araçlarından biridir³³. Tarihi geçmiş ilk çağlara kadar dayanan gümrük vergilerinin³⁴ konulmasında başlıca iki amaç vardır. Bunlardan ilki devlete gelir sağlamak yani mali amaç, diğeri de yerli sanayiye koruma amacı yani iktisadi amaçtır³⁵. Gümrük vergilerinin tarihsel seyrine bakıldığında devlete oldukça önemli

³¹ Anayasa ve 2976 sayılı Kanun'la verilen yetkiler ile Anayasa'nın vergilemeye ilişkin kanunilik, genellik, eşitlik ve hukuki güvenlik ilkelerinin göz ardı edildiği ve yasama yetkisinin devredilemeyeceğine ilişkin Anayasa hükmüne (Anayasa, md. 7) de aykırı bir durumun söz konusu olduğu konusunda bkz. S. Ateş Oktar, "Vergi Benzeri Mali Yükümlülükler Ek Mali Yükümlülükler ve Bir Totolojik Düzenlemenin Analizi", **Maliye Araştırma Merkezi Konferansları**, 37. Seri, Yıl: 1996/1997, (Ek Mali Yükümlülükler), s. 176; Bu yetkinin Cumhurbaşkanı'na Anayasa'nın 73/4'üncü maddesiyle verilen vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerin muaflık, istisnalar ve indirimleriyle oranlarına ilişkin hükümlerinde kanunun belirttiği yukarı ve aşağı sınırlar içinde değişiklik yapma yetkisinden daha kapsamlı bir yetki olduğu konusunda ayrıca bkz. Oktar, Ek Mali Yükümlülükler, s. 165-166; Cenker Göker, "Dış Ticaret İşlemlerine Konulan Ek Mali Yükümlülüklerde Öngörülebilirlik İlkesi Üzerine Bir Deneme", **Ankara Barosu Dergisi**, Yıl: 71, Sayı: 2013/1, 2013, s. 119.

³² Birçok farklı kaynaktan "vergi" ifadesi yerine "tarife" ifadesinin kullanıldığı görülmektedir. Gümrük tarifeleri, çeşitli mallara uygulanacak gümrük vergisi tutarlarının gösterildiği listelerdir. Bu nedenle gümrük tarifesi kavramı aslında uygulamadaki gümrük vergisini ifade etmektedir.

³³ Halil Seyidoğlu, **Uluslararası İktisat**, Güzem Can Yayınları, İstanbul, 2003, (Uluslararası), s. 132.

³⁴ Selahattin Tuncer, "Korumacılık Teori ve Uygulama", **Maliye Araştırma Merkezi Konferansları**, 36. Seri, 1994, (Korumacılık), s. 246.

³⁵ Tuncer, Gümrükler, s. 8; Hasan Olalı, **Dış Ticaret ve İç Ticaret Ekonomisi**, Berrin Basımevi, İzmir, 1949, s. 110; Ömer Faruk Batırel, **Kamu Maliyesi Teorisine Giriş**, Marmara Üniversitesi Yayın No: 492, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Yayın No: 388, İstanbul, 1990, s. 167.

miktarlarda gelir sağlayan vergilerden biri olduğu görölmektedir³⁶. Ancak zaman içinde gümrük vergilerinin mali amacı yani gelir getirme amacı ölkeler arasındaki ekonomik ilişkilerin artması, uluslararası ticaretin önündeki engellerin kalkması, küreselleşmenin etkisi gibi nedenlerle gerilemiştir. Mali amacın önemini kaybetmeye başlaması ile gümrük vergileri daha çok iktisadi amaçlara yani yerli sanayi ve üreticinin korunması amacına yönelik olarak kullanılan bir araç haline gelmiştir³⁷. Gümrük vergilerinin mali ve iktisadi amaçlar yanında sosyal amaçlarla da kullanıldığı görölmektedir. Yani gümrük vergileri mali, iktisadi ve sosyal birtakım amaçlara ulaşmada araç olarak kullanılabilir.

1. Mali Amaçlar

Gümrük vergilerinin mali amacı, devlet hazinesine gelir sağlamaktır. Devlete gelir sağlamak amacıyla konulan gümrük vergilerine “mali gümrük vergileri” denir³⁸. Gümrük vergileri özellikle az gelişmiş ölkelerde devlet hazinesinin önemli gelir kaynaklarından biridir³⁹. Diğer vergiler genellikle yurt içinde geniş bir örgüt kurulması ve çok sayıda mükellefin izlenmesini, denetlenmesini gerektirdiği halde, gümrük vergileri diğer vergilerden farklı olarak ölkeye mal giriş veya çıkışlarının yapıldığı az sayıdaki gümrük kapısında, sınırlı sayıda mükellefin izlenmesi ile elde edilebilmektedir. Bu nedenle özellikle vergi idaresinin ve mükelleflerin gelişme düzeylerinin yetersiz olduğu ölkelerde kolay gelir kaynağı olarak nitelendirilebilecek bu gelir kaynağının devlet gelirleri içinde önemli bir yere sahip olması oldukça doğaldır⁴⁰.

Gümrük vergileri gelir elde etme yani mali amaca yönelik olarak kullanıldığında genellikle halkın yaygın bir şekilde tükettiği mallar üzerine konulur. Talep esnekliği yüksek olan mallara konulan gümrük vergileri, bu mallara yönelik tüketimin kısılmasına ve dolayısıyla vergi gelirlerinin azalmasına neden olacaktır. Bu

³⁶ Tuncer, Gümrükler, s. 8.

³⁷ Seyidoğlu, Uluslararası, s. 132-134.

³⁸ Halil Nadaroğlu, **Kamu Maliyesi Teorisi**, Beta Basım Yayım Dağıtım, İstanbul, 2000, s. 372; Erdoğan Öner, **Kamu Maliyesi I**, Maliye ve Gümrük Bakanlığı Araştırma, Planlama ve Koordinasyon Kurulu Yayın No: 1986/282, Ankara, 1986 (Kamu Maliyesi), s. 127.

³⁹ Seyidoğlu, Uluslararası, s. 134.

⁴⁰ Özhan Uluatam, **Kamu Maliyesi**, Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Yayınları No: 413, Ankara, 1978, s. 302.

nedenle mali amaca yönelik gümrük vergileri uygulamasında malların talep esnekliği dikkate alınmalı ve vergi, vergi gelirlerini maksimum yapacak şekilde belirlenmelidir⁴¹. Eğer bir ülkede üzerine gümrük vergileri konulan malın aynısı veya benzeri o ülkede yoksa o vergilerin tamamıyla mali amaçla konulduğu söylenebilir⁴². Ancak diğer amaçlara yönelik olarak kullanılsa dahi, uygulanan her gümrük vergisinin az ya da çok bir mali amacı vardır. Gümrük vergilerinin mali amacının olması diğer amaçlar için kullanılmasına engel değildir⁴³.

2. İktisadi Amaçlar

Gümrük vergilerinin temel iktisadi amacı yerli sanayinin korunmasıdır⁴⁴. Yerli sanayinin korunması amacıyla getirilen gümrük vergilerine “koruyucu-himaye edici gümrük vergileri” denir⁴⁵. Gümrük vergileri ithalatın pahalılaşmasına ve böylece yabancı malların ithaline engel olmakta, bu malların benzerlerini üreten yerli üreticilerin dış rekabetten korunmalarına ve rekabetten uzaklaşıp gelişimine imkan tanımaktadır⁴⁶. Bilhassa lüks tüketim malları ile sermaye mallarının ithalinin kısıtlanması amacıyla kullanılan gümrük vergileri, ülke içinde üretilmeyen lüks malların tüketiminin kısılmasına neden olacak ve bu da toplam tasarruf oranını arttırarak, ithalatın kısılmasına ve döviz ihtiyacının da azalmasına neden olacaktır⁴⁷.

Yabancı mallar üzerine konulan gümrük vergileri bir yandan yerli sanayinin korunmasına yardımcı olurken diğer yandan da ödemeler bilançosundaki açıkları kapatmada yardımcı olmaktadır⁴⁸. Gümrük vergileri ithalatı kısıtlayıcı ölçüde ödemeler bilançosundaki açıkları kapatıcı etki yapmaktadır⁴⁹. Ülkeler zaman zaman çeşitli nedenlerle ödemeler bilançosunda açık vermekte ve bu durum ülke parası ve dış ödeme

⁴¹ Seyidoğlu, Uluslararası, s. 134.

⁴² Hulusi Sidal, **Gümrük Politikası Mevzuatı ve Tatbikatı**, Berksoy Matbaası, İstanbul, 1966, s. 14.

⁴³ Çelik, Gümrük, s. 26.

⁴⁴ Çelik, Gümrük, s. 24.

⁴⁵ Nadaroğlu, s. 372; Öner, Kamu Maliyesi, s. 127.

⁴⁶ Seyidoğlu, Uluslararası, s. 134; Çelik, Gümrük s. 24; Mirela Anca Pastole and Ciobănaşu Marilena, “Role of Customs Duties in the Formation of Budget Revenues”, **Journal of Knowledge Management, Economics and Information Technology**, Issue: 1, February 2013, http://www.scientificpapers.org/wpcontent/files/1352_Postole_Ciobanasu_ROLE_OF_CUSTOMS_DUTIES_IN_THE_FORMATION_OF_BUDGET_REVENUES.pdf, (30.04.2018).

⁴⁷ Mustafa Akkaya, “Dış Ticaret Vergilerinin Kamu Gelirleri İçindeki Yeri ve Değişimi”, **Maliye Araştırma Merkezi Konferansları**, 36. Seri, 1994, (Dış Ticaret), s. 268-269.

⁴⁸ Tuncer, Korumacılık, s. 246.

⁴⁹ Seyidoğlu, Uluslararası, s. 135.

imkanları üzerinde baskı yapmaktadır. Böyle bir durumda gümrük vergileri yoluyla ithalatı kıstmak, ilk akla gelen çözümlerden biri olmaktadır⁵⁰.

Gümrük vergileri yerli sanayinin korunması ve ödemeler dengesindeki açıkları kapatması dışında başka iktisadi amaçlarla da kullanılabilir. Şöyle ki, gümrük vergileri ülke içindeki tüketim eğilimlerine yön vermek amacıyla da kullanılabilir. Belirli mal gruplarına yüksek gümrük vergileri uygulanmak suretiyle, bu malları kullananları bu mala benzer diğer malların tüketimine yönlendirebilmektedir⁵¹. Bunun yanında gümrük vergileri farklı sermaye mallarına farklı oranlarda ya da miktarlarda uygulanarak yatırımların kalkınma planlarına uygun sektörlere kanallan edilmesine imkan tanımakta, koruyucu etkisi nedeniyle yüksek gümrük vergileri uygulanan ürünleri üreten sanayilerin ülke içinde kurulmasını sağlamaktadır⁵². Yine gümrük vergileri ülke içindeki tekelleri oluşturmaya da engel olmak için kullanılabilir. Tekelleri oluşturmaları ürettiği malların ithaline düşük gümrük vergileri uygulanmak suretiyle (ya da uygulanmayarak) o malların ülke içine girmesi sağlanabilmekte ve böylece tekelleri eğilimlerin önüne geçilmiş olmaktadır⁵³.

3. Sosyal Amaçlar

Sosyal devlet kavramı, ekonomik açıdan güçsüz olan bireylerin korunması düşüncesinden geliştirilmiştir⁵⁴. Sosyal devletin temel amaçları sosyal adaletin, sosyal refahın ve sosyal güvenliğin sağlanmasıdır. Bu amaçlar doğrultusunda devlet bir taraftan ekonomik bakımdan zayıf olanları koruyacak, vatandaşları sosyal güvenliğe kavuşturacak, diğer yandan da ekonomik kalkınmayı sağlayacaktır⁵⁵. Bu yönüyle devletler, sosyal devlet olmanın da bir gereği olarak, vergileri mali amaç dışında çeşitli sosyal, kültürel ve ekonomik amaçlara ulaşmada araç olarak kullanabilmektedir. Bu tür vergilere “yönlendirici vergiler” denilmektedir⁵⁶. Doğrudan veya dolaylı vergiler

⁵⁰ Nihat Edizdoğan ve Ali Çelik, Gümrükkaya, **Vergilerin Ekonomik Analizi**, Dora Basım Yayın Dağıtım, Bursa, 2010, s. 261.

⁵¹ Çelik, Gümrük, s. 24-25.

⁵² Akkaya, Dış Ticaret, s. 269.

⁵³ Çelik, Gümrük, s. 25.

⁵⁴ Nami Çağan, “Demokratik Sosyal Hukuk Devletinde Vergilendirme”, **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt: 37, Sayı: 1, 1980, s. 144.

⁵⁵ Mualla Öncel, Ahmet Kumrulu ve Nami Çağan, **Vergi Hukuku**, Turhan Kitabevi, Ankara, 2012, s. 51-52.

⁵⁶ Öncel, Kumrulu ve Çağan, s. 44.

yoluyla mükelleflerin belirli davranışlarının özendirilmesi veya ödüllendirilmesi, bazılarının da yapılmaması için caydırılması ya da cezalandırılması yöntemlerinin uygulanmasına yönlendirici vergilendirme adı verilir⁵⁷. Yönlendirici vergilendirme tüketim alışkanlıklarının değiştirilmesi, çevre ve toplum sağlığının korunması, engellilerin ve muhtaçların desteklenmesi, bağımlılık yaratan çeşitli malların tüketiminin (alkol ve sigara gibi) azaltılması gibi alanlarda kullanılabilmektedir⁵⁸. İşte gümrük vergileri, sosyal amaçlı yönlendirici vergilerin en klasik örneğidir⁵⁹. Örneğin ülkede üretilen ilaçların hammaddelerinin veya çevrenin korunması amacıyla kullanılan çeşitli malların ithalinden vergi alınmaması⁶⁰, yine çevre kirliliğine neden olan kömür, benzin, mazot gibi yakıtların ve motorlu araçların ithali ile insan sağlığına zararlı olan tütün ve tütün mamulleri, alkollü ürünler ve diğer içecek, yiyecek ya da hammaddelerin ithalinden yüksek gümrük vergileri alınması yoluyla çevre ve halk sağlığının korunması amaçlanabilir. Yurtiçinde üretilmeyen engelli araçlarının ithalinden gümrük vergilerinin hiç alınmaması ya da oldukça düşük alınması da sosyal amaca yönelik olup⁶¹, bundan faydalanacakların insan onuruna yaraşır bir şekilde hayatlarına devam etmelerine imkân tanıyacak ve psikolojik olarak daha iyi durumda olmalarını sağlayacaktır.

Zorunlu mallar dışındaki malların, özellikle lüks malların, yüksek gelir gruplarında yer alan kişilerce tüketildiği ve bunların birçoğunun ithal edildiği düşünüldüğünde, bu mallar üzerine konulacak gümrük vergileri kişilerin ödeme güçlerine göre vergilendirilmesine uygun olmaktadır⁶². Bu nedenle gümrük vergileri özellikle az gelişmiş ülkelerde yüksek gelir gruplarınca tüketilen ithal malların üzerine konulduğunda, vergi adaleti açısından daha uygun kabul edilebilmektedir⁶³. Lüks tüketim malları daha fazla vergilendirilirken, zorunlu malların daha az vergilendirilmesi gelir dağılımında adaletin sağlanmasına da hizmet etmektedir.

⁵⁷ Cenker Göker, **Yönlendirici Vergilendirme**, Turhan Kitabevi, Ankara, 2011, s. 19.

⁵⁸ Göker, s. 19; Doğan Şenyüz, Mehmet Yüce ve Adnan Gerçek, **Vergi Hukuku**, Ekin Basım Yayın Dağıtım, Bursa, 2020, (Vergi Hukuku), s. 6.

⁵⁹ Ali Değirmendereli, “Vergi Amaç ve Etkilerinin Ayırıştırılması (Dichotomie der Steuerzwecke) Sorunu”, **Prof. Dr. Mualla Öncel’e Armağan**, (ed.) Ertuğrul Akçaoğlu ve İnci Solak Akman, Cilt: 1, Ankara, 2009, s. 214.

⁶⁰ Çelik, Gümrük, s. 25.

⁶¹ Çelik, Gümrük, s. 25.

⁶² Arif Nemli, **Kamu Maliyesine Giriş**, Y. Güryay Matbaası, İstanbul, 1979, s. 268.

⁶³ Akkaya, Dış Ticaret, s. 269.

Ç. Gümrük Vergilerinin Özellikleri

Gümrük vergilerinin temel özellikleri şu şekilde sıralanabilir⁶⁴:

- Dolaylı- dolaysız vergi sınıflandırmasında dolaylı vergiler arasında yer almaktadır.
- Yansıtılması kolaydır. Vergiyi aracı yükümlü öder ve daha sonra bu vergiyi fiyat mekanizmasından yararlanarak tüketiciye yansıtır.
- Gelir ve kurumlar vergisi gibi belirli aralıklarla tekrarlanan periyodik ve düzenli bir şekilde tahsil edilen bir vergi değildir. Vergiye tabi eşya gümrüğe geldiğinde tahsil edilir. Yani harcama veya işlem vergilerindendir.
- Objektif nitelikli bir vergidir. Yükümlünün kişisel durumuna değil, verginin konusuna giren eşyaya uygulanmaktadır. Ancak gümrük vergilerinde de diğer vergilerde olduğu gibi istisna ve muafiyetler söz konusudur. İthal edilen eşyanın türüne veya tüketicilerin durumuna göre gümrük tarifelerinde indirim yapılabilir ve böylece verginin objektif karakteri bir ölçüde yumuşatılabilmektedir.
- Ülkeye mal giriş ve çıkışlarının yapıldığı az sayıdaki kapıda ve sınırlı sayıdaki mükellefin izlenmesi ile elde edilebildiğinden tahsili kolaydır ve verimli bir kaynaktır.
- Ülkemizde Vergi Usul Kanunu (VUK) kapsamında dışında kalan ve diğer kamu kuruluşlarınca idare ve tahsil edilen vergilerdir.
- Genel olarak ad valorem (değer) esasına göre tahsil edilmekte ve malın aynı üzerinden alınan vergilerdir.
- Hem mali hem de sosyal ve ekonomik amaçlarla uygulanmaktadır.

⁶⁴ Tuncer, Gümrükler, s. 9; Uluatam ve Methibay, s. 435; Ufuk Selen, **Gümrük İşlemleri ve Vergilendirilmesi**, Ekin Basım Yayın Dağıtım, Bursa, 2012, (Gümrük İşlemleri), s. 153; Doğan Şenyüz, Mehmet Yüce ve Adnan Gerçek, **Türk Vergi Sistemi**, Ekin Basım Yayın Dağıtım, Bursa, 2020, (Türk Vergi Sistemi), s. 353.

D. Gümrük Vergilerinin Sınıflandırılması

Gümrük vergileri uygulanan matrah veya tarifeye göre spesifik gümrük vergileri, advalorem gümrük vergileri ve bileşik gümrük vergileri şeklinde sınıflandırılmaktadır.

Spesifik gümrük vergileri, ithal edilen eşyanın fiziki birimi üzerinden maktu olarak alınan vergilerdir. Eşyanın ağırlığı, hacmi, sayısı, uzunluk vb. fiziki özellikler vergilendirmede dikkate alınmaktadır⁶⁵. Bunlar objektif kıstaslardır ve ithal edilen eşyanın tartılması, ölçülmesi ve sayılması suretiyle vergi matrahı gayet kolay ve basit bir şekilde tespit edilebilir⁶⁶. Ancak aynı eşyanın değişik değer ve kalitede olanlarının aynı vergiyi ödemesi vergi adaletine uygun düşmemektedir⁶⁷. Yine ithal edilen eşyanın değeri ne kadar artarsa artsın vergide herhangi bir artış söz konusu olmayacaktır. Aynı eşyanın ucuzunu ve pahalısını ithal edenler değerleri farklı da olsa aynı vergiyi ödeyeceklerdir⁶⁸.

Advalorem gümrük vergileri, ithal edilen eşyanın değerine belirli bir vergi oranının uygulanması ile hesaplanan vergilerdir. Bu değer ithalatta CIF⁶⁹, ihracatta FOB⁷⁰ bedelidir. Spesifik gümrük vergilerinin aksine uygulaması zor ve karmaşıktır, ancak hazineye daha yüksek gelir sağlamaktadır⁷¹. Bunun yanında eşyanın iktisadi, ticari ve sınai nitelikleri değerine yansımış olduğundan ve değer değişiklikleri vergilendirmede dikkate alındığından vergi adaletine daha uygundur⁷². Advalorem gümrük vergilerinin spesifik gümrük vergilerine göre daha çok tercih edilmesinde şu temel gerekçeler rol oynamaktadır⁷³:

⁶⁵ Tuncer, Gümrükler, s. 12; Selen, Gümrük İşlemleri, s. 154.

⁶⁶ Ekrem Cimilli, "Gümrük Tarifeleri", **Eskişehir İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi Dergisi**, Cilt: 14, Sayı: 1, Ocak 1978, (Gümrük Tarifeleri), s. 192.

⁶⁷ Tuncer, Gümrükler, s. 12.

⁶⁸ Mehmet Tomanbay, **Dış Ticaret Rejimi ve İhracatın Finansmanı**, Hatiboğlu Yayınevi, Ankara, 1995, s. 57.

⁶⁹ CIF (Cost, Insurance & Freight); sigorta primi, navlun ve yükleme giderleri gibi giderlerin toplanmasıyla bulunur.

⁷⁰ FOB (Free on Board); bir malın tedarikçisinin malın nakliye edileceği geminin güvertesine taşıyana kadar olan sorumluluğunu içerir. Fabrikadan liman gümrüğüne kadar olan taşıma masrafları, liman gümrüğü ve liman masrafları tedarikçiye aittir. Daha açık bir ifadeyle malın, ihracatçının limanında gemiye yüklendiği fiyattır.

⁷¹ Tuncer, Gümrükler, s. 13; Selen, Gümrük İşlemleri, s. 155.

⁷² Cimilli, Gümrük Tarifeleri, s. 191-192.

⁷³ Onursal, Gümrük, s. 20-21.

- Vergi geliri ithal edilen eşyanın değerini kolay bir şekilde izlemektedir. Eşya fiyatlarında zamanla meydana gelecek artışlar devletin mali açıdan çıkarınadır.
- Malın kalitesi ile fiyatı arasında ilişki bulunduğundan vergi adaletine daha uygundur.
- Yerli ürünlerin hangi ölçüde korunduğunu hesaplamak ve gümrük rejiminin koruyucu fonksiyonunu ölçmek daha kolaydır.

Diğer birçok dünya ülkesinde olduğu gibi ülkemizde de genel olarak advalorem gümrük vergileri uygulanmaktadır, yani eşyanın satış bedeli üzerinden vergilendirme yapılmaktadır.

Bileşik gümrük vergileri, advalorem gümrük vergileri ile spesifik gümrük vergilerinin bileşimidir. Bileşik gümrük vergilerinde hem malın değeri hem de fiziki ölçülere göre vergi alınmaktadır⁷⁴.

II. GÜMRÜK VERGİLERİNİN EKONOMİK ETKİLERİ⁷⁵

Bir mal üzerine konulan gümrük vergileri o malın yurtiçi fiyatının yükselmesine, yurtiçi fiyatının yükselmesi ise malın yurtiçi üretiminin genişlemesine, tüketimin kısılmasına ve milli gelirin ilgili endüstride çalışan üreticilere doğru yeniden dağıtılmasına neden olmaktadır. Ayrıca gümrük vergileri malın ithalatını sıfıra indirecek kadar yüksek olmadığı sürece hazineye de gelir sağlamış olacaktır. Kısacası bir mal üzerine konulan gümrük vergileri üretim, tüketim, dış ticaret, gelir dağılımı ve hazineye gelir sağlama şeklinde beş farklı etki ortaya çıkaracaktır⁷⁶.

Bir mal üzerine konulan gümrük vergilerinin etkileri bir şekil yardımıyla incelenecektir. Şekil 1’de AA ve TT bir malın arz ve talep eğrileridir. Serbest dünya fiyatı OP_1 ’dir ve bu fiyattan yurtiçi tüketim OR ’ye eşittir. Bu miktarın OK kadarı yurt içinde üretilmekte, geriye kalan KR kadarı ithalat yoluyla yurtdışından sağlanmaktadır. Malın birimi başına P_1P_2 miktarında spesifik bir vergi ya da tutarı buna eşit advalorem bir vergi konulduğunda yurtiçi fiyat OP_2 ’ye, yurtiçi üretim ise KS

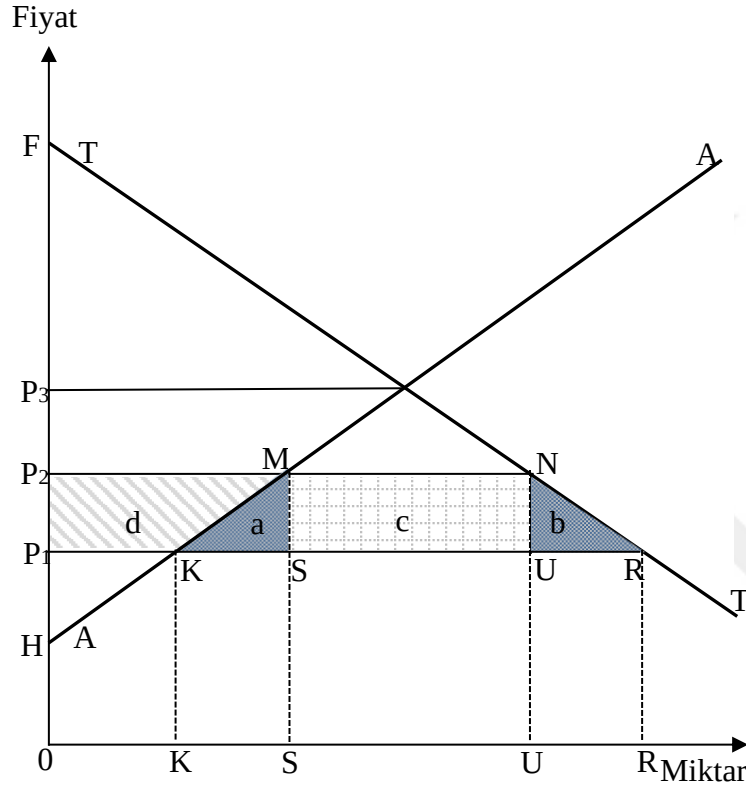
⁷⁴ Selen, Gümrük İşlemleri, , s. 155.

⁷⁵ Bu kısımda geçen gümrük vergileri ifadesi, ithalatta alınan gümrük vergisini ve eş etkili diğer vergi ve mali yükümlülükleri ifade etmektedir.

⁷⁶ Seyidoğlu, Uluslararası, s. 136.

kadar artarak 0S'ye yükselmektedir. Buna karşılık tüketim UR kadar azalmakta ve 0U kadar olmaktadır. İthalatta SU'ya düşmektedir. Şekilde de görüldüğü gibi ithalattaki daralmanın UR kadarlık kısmı tüketimdeki azalmadan, KS kadarki kısmı da yerli üretimin ithalatın yerine geçmesinden kaynaklanmaktadır⁷⁷.

Şekil 1: Gümrük Vergilerinin Ekonomik Etkileri



Kaynak: Seyidoğlu, Uluslararası, s. 137.

A. Üretim Etkisi

Gümrük vergilerinin ithal malının yurtiçi fiyatını yükseltmesi⁷⁸ ithalata rakip üreticileri dış piyasanın rekabetinden koruyarak yerli üretimin artmasına neden olmaktadır⁷⁹. Şekil 1'de bahsi geçen mala bir gümrük vergisi konulduğunda fiyatın

⁷⁷ Seyidoğlu, Uluslararası, s. 137.

⁷⁸ Gümrük vergilerinin üzerine konulduğu malın fiyatı üzerindeki etkileri konusunda ayrıntılı bilgi için bkz., Vural F. Savaş, "Gümrük Tarifelerinin Ekonomik Analizi", **Eskişehir İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi Dergisi**, Cilt: 5, Sayı: 2, Haziran 1969, s. 20-24; Ali Çelikkaya, **Türk Gümrük Kanunu'nun Vergilemeye İlişkin Hükümlerinin Değerlendirilmesi**, (Yayımlanmamış Doktora Tezi), Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Eskişehir, 2001, s. 34-38.

⁷⁹ Seyidoğlu, Uluslararası, s. 137.

P₂'ye yükselmesi halinde toplam talebin (0U), 0S kadarlık kısmı yurtiçi üretimle SU kadarlık kısmı ise ithalat ile karşılanır. Eski fiyat seviyesine göre iç arzda meydana gelen KS kadarlık artış gümrük tarifesinin (vergisinin) yerli üretimi koruma etkisini göstermektedir⁸⁰. Buradaki yerli üretimi koruma etkisi arz eğrisinin esnekliğine göre değişiklik göstermektedir. Arz eğrisinin esnekliği arttıkça koruyucu etki büyümekte, arz esnekliği küçüldükçe koruyucu etki önemini kaybetmektedir. Eğer gümrük vergisi iç talebin tamamen yerli arz tarafından karşılanabilmesini sağlayacak şekilde artırılır ve fiyat P₃ seviyesine gelirse, yerli üretim mutlak olarak korunacaktır yani P₃ fiyat seviyesinde iç talebin tamamı yerli üretimle karşılanmakta, gümrük vergisi sayesinde ithalat tamamen durmaktadır⁸¹. Tarifelerin koruyuculuğu altında malın yurtiçi üretimini artırmak kaynakların israfına neden olabilir. Çünkü yerli üretimdeki her birim artış daha yüksek bir reel maliyeti gerektirir yani her yeni birim kaynağın verimliliği bir öncekine göre daha düşüktür. Şekilde K noktasından M noktasına geçiş daha düşük bir verimlilik pahasına gerçekleşir. Bu üretim artışı ihracat kesiminden yapılan kaynak transferi ile gerçekleştirilecektir. Oysa kaynakların ihracat kesiminde marjinal verimliliği daha yüksektir. Yani kaynaklar ihracat kesiminde kullanılmaya devam edilseydi ve elde edilen ürün yurtdışına satılsaydı, bunun karşılığında KS kadar mal daha ucuza elde edilmiş olurdu. İşte bu miktarda malın yurtiçinde üretilmesi nedeniyle ortaya çıkan kayıp “a” üçgeninin alanı kadardır ve buna gümrük tarifelerinin toplumsal üretim kaybı denir⁸².

B. Tüketim Etkisi

Gümrük vergileri yurtiçi fiyatları yükselterek yerli üretimi özendirirken aynı zamanda tüketimin de azalmasına neden olmaktadır. Şekil 1’de fiyatta meydana gelen artış tüketimi UR kadar kıstırmıştır. Gümrük vergilerinin ithal malını pahalılaştırması ve tüketimin kısılmasına neden olması toplum açısından tüketici refahının düşmesine neden olmaktadır. Şekilde “b” üçgeni ile gösterilen alan toplum açısından tüketim

⁸⁰ Savaş, s. 28.

⁸¹ S. Rıdvan Karluk, “Sanayileşme Süreci Yönünden Gümrük Tarifelerinin Genç Sanayileri Koruyucu Etkisi”, *Eskişehir İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi Dergisi*, Cilt: 11, Sayı: 2, Haziran 1975, s. 149.

⁸² Seyidoğlu, Uluslararası, s. 138.

kaybını göstermektedir⁸³. Malın fiyatının yükselmesinin talebi ne ölçüde kısacağı mal talebinin fiyat esnekliğine bağlıdır. Malın talep esnekliği arttıkça yurtiçi talepte o ölçüde kısılacaktır⁸⁴.

C. Dış Ticaret Etkisi

Bir mal üzerine konulan gümrük vergileri yerli üretimdeki bir artışa ve tüketimde bir azalmaya neden olmakta, bu da ithalatta daralmaya neden olmaktadır. İşte ithalattaki bu azalmaya gümrük vergilerinin dış ticaret etkisi denir. Şekil 1’de KS + UR dış ticaret etkisini göstermektedir⁸⁵.

Ç. Gelir Etkisi

Bir mal üzerine konulan gümrük vergileri en önemli ekonomik etkilerinden biri gelir etkisidir. Bu vergiler devlet hazinesine ilave gelir kaynağı anlamına gelmektedir. Şekil 1’e göre P₁P₂ kadar bir vergi uygulandığında devletin elde edeceği gelir “c” ile gösterilen alan kadardır⁸⁶.

D. Bölüşüm Etkisi

Bir mal üzerine gümrük vergileri konulduğunda bu malı üreten yerli üretici malı daha yüksek fiyattan satabilecek ve dolayısıyla daha fazla gelir elde edebilecektir. Böyle bir durumda gelirin tüketiciden üreticiye doğru yeniden bölüşümü sağlanmış olacaktır. Bu ilave gelir kendi çabaları sonucunda değil de gümrük vergileri nedeniyle sağlandığından bir tür üretici rantı niteliğindedir. Üretici rantı alanı kadar bir miktar gümrük vergileri nedeniyle tüketiciden üreticiye transfer olacağından gümrük vergileri ile birlikte ekonomide gelir dağılımı üretici lehine değişecektir⁸⁷. Şekil 1’de “d” ile gösterilen alan gümrük vergilerinin bölüşüm etkisini göstermektedir.

⁸³ Seyidoğlu, Uluslararası, s. 138.

⁸⁴ Savaş, s. 30.

⁸⁵ Seyidoğlu, Uluslararası, s. 138.

⁸⁶ Seyidoğlu, Uluslararası, s. 138.

⁸⁷ Çelikkaya, s. 51.

III. GÜMRÜK VERGİLERİNİN TARİHSEL GELİŞİMİ

Gümrük vergileri tarihin en eski ve en önemli vergilerinden biridir ve tarihi kökeni milattan önceki dönemlere kadar dayanmaktadır. İlk ve orta çağda dahi çeşitli adlarla da olsa gümrük vergilerinin tahsil edildiği bilinmektedir. Tarihi geçmişi incelendiğinde gümrük vergilerinin öncelikli olarak mali amaçlarla tahsil edildiği, zamanla ekonomik ilişkilerin de gelişimine paralel olarak mali amacın yanında iktisadi amaçların da ön plana çıktığı görülmektedir. Bu yönüyle gümrük vergilerinin bugünkü uygulamasının iyi bir şekilde anlaşılabilmesi için geçmişten günümüze geçirdiği evrelerin bilinmesi önem arz etmektedir.

A. Dünyada Gümrük Vergilerinin Gelişimi

Tarihte gümrüğün ilk çağlara kadar uzandığı ve Anadolu, Çin, Hindistan, Mısır, Arabistan, Eski Yunan ve Roma’da çeşitli adlarla gümrük vergilerinin alındığı görülmektedir⁸⁸. Milattan önceki dönemlerde bazı kavimlerin kendi ülkelerinden eşya geçiren kervanlardan maddi menfaat şeklinde “yol geçiş ücreti” talep ettikleri bilinmektedir⁸⁹. Roma İmparatorluğunda limanlara giren ve çıkan eşyadan liman resmi (portaria), limanlardan geçiş yapan eşyalardan alınan geçiş resmi (droit de péage) gümrük vergilerinin ilk şekli olarak kabul edilmektedir⁹⁰. Başlangıçta ülkelere hâkim olan şahıslara hediye şeklinde verilen şeyler zamanla gümrük vergilerine dönüşmüştür⁹¹. Bu yüzden gümrük vergileri ülkelerin örf ve adetlerine göre bölgeden bölgeye değişiklik göstermiştir. Vergi kimi zaman maktu olarak, kimi zaman belirli bir miktar mal veya altın şeklinde, kimi zaman da eşyanın türüne göre değişen ölçüde

⁸⁸ Cimilli, Gümrük Tarifemiz, s. 153; Turhan Atan, **Türk Gümrük Tarihi**, Türk Tarih Kurumu Basımevi, Cilt: 1, Ankara, 1990, (Cilt: 1), s. 4-5; Tayfun Ercan, **Gümrük Uyuşmazlıkları ve Çözüm Yolları**, Adalet Yayınevi, Ankara, 2012, (Gümrük), s. 12; Hatice Palaz Erdemir ve Ali Rıza Gökbnar, “Efes Gümrük Yazıtında Gümrük Vergileri”, **Gazi Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, Cilt: 9, Sayı: 1, 2007, s. 227. Örneğin Atina’nın limanı olan Pire’de ithalat üzerinden % 2 gümrük resmi alınmaktaydı. Yine Hindistan’da M.Ö. 321-184 yıllarında hüküm süren Morya İmparatorluğu döneminde gümrük işleriyle uğraşan dairelerin olduğu bilinmektedir. VII. yüzyılda Arap yarımadasında pazarlara satılmak için gelen mallardan 1/10 oranında gümrük vergisi alınmaktaydı. Bkz., Yereli, s. 79.

⁸⁹ Cemal Erbay, **Gümrük Mevzuatı**, Maliye ve Gümrük Bakanlığı Araştırma, Planlama ve Koordinasyon Kurulu Yayını No: 1986/281, Ankara, 1986, s. 13.

⁹⁰ Tuncer, Gümrükler, s. 20.

⁹¹ Cimilli, Gümrük Tarifemiz, s. 153-154.

alınmıştır. İlk ve Orta Çağlarda hükümdarlar, krallar ve derebeyleri egemenlik haklarına dayanarak mali amaçlarla gümrük vergileri almışlardır, hatta bu vergiler ülkedeki eyaletler arasında yapılan geçişlerde dahi toplanan bir vergi haline dönüşmüştür. Gümrük vergileri sayesinde büyük ticaret yolları üzerinde bulunan şehirler ve ülkeler önemli gelirler elde etmişler ve bu gelirden mahrum kalmamak adına kaçakçılıkla mücadele örgütleri kurmuşlar ve ağır cezalar getirmişlerdir⁹².

Eski Yunan ve Roma gibi medeniyetler dışında Fransa’da da ilk ve orta çağda mali ve korumacılık amaçlarına yönelik olarak gümrük vergileri uygulanmıştır. Fransa’da gümrük vergisi sisteminin oldukça gelişmiş olduğu, ithalat ve ihracattan alındığı bilinmektedir⁹³. Yine İngiltere’de de gümrük vergilerinin tarihinin oldukça eski olduğu bilinmektedir. İngiltere’de ilk gümrük sistemi 1275 yılında Kral I. Edward döneminde (1272-1307) kurulmuştur⁹⁴. Amerika Birleşik Devletleri’nde bağımsızlık savaşından sonra yeni federal devletin tek gelir kaynağı gümrük vergisi olmuş ve vergi oranları genelde düşük tutulmuştur. Savaşın sona gümrük vergisinin mali amacı ikinci planda tutulmuş, yerli üreticiyi koruma amacı ön plana çıkmıştır⁹⁵.

İlerleyen zamanlarda özellikle sanayi devriminin başlaması, liberalizasyon hareketlerinin hızlanması ve buna bağlı olarak ülkeler arasındaki ticaretin önündeki engellerin kaldırılması anlayışı gümrük vergilerinin öneminin artmasına neden olmuştur. Bu döneme kadar temelde gümrük vergilerinin mali amacı ön planda iken bu gelişmelerden sonra iktisadi amaçları ön plana çıkmıştır.

I. Dünya Savaşı’ndan sonra zaman zaman yumuşama eğilimi olsa da gümrük politikalarında korumacılık fikri egemen olmuştur. Ancak korumacılığın uluslararası ticareti azalttığı ve zorlaştırdığı bu politikaları uygulayan ülkelerde açık bir şekilde görülmüştür⁹⁶. II. Dünya Savaşını takip eden dönemde ise Birleşmiş Milletler savaşın yorgun ve ekonomileri çökmüş olarak çıkan ülkelerin ekonomilerini düzeltmeleri,

⁹²Tuncer, Gümrükler, s. 20.

⁹³Çelikkaya, s. 11.

⁹⁴Hironori Asakura, **World History of the Customs And Tariffs**, World Customs Organization, 2003, s. 151.

⁹⁵Çelikkaya, s. 11-12.

⁹⁶Çelikkaya, s. 11-12; I. ve II. Dünya Savaşları arasındaki 20 yıllık dönemde otarşi ve korumacılık akımları güçlenmiş ve bütün dünyada uygulama alanı bulmuştur. Korumacılık fikrinin ortaya çıkaracağı muhtemel sakıncaları ortadan kaldırmak ve dünya ticaretini serbestliğe kavuşturmak amacıyla II. Dünya Savaşından sonra Amerika’da Clayton Planı hazırlanmıştır. Bkz., Tuncer, Korumacılık, s. 240. Bu plandaki temel amaç uluslararası ticaret üzerindeki tüm engelleme ve kısıtlamaların kaldırılması idi.

ihracatlarını arttırmaları ve dış ticaretlerini geliştirmeleri amacıyla çeşitli toplantılar yapmıştır. Yapılan çalışmalar sonucunda 1947 yılında Cenevre’de Gümrük Tarifeleri ve Ticaret Genel Anlaşması (GATT- General Agreement on Tariffs and Trade) imzalanmıştır ve 1948’de yapılan toplantı ile birlikte “devamlı” hale gelmiştir⁹⁷. Ancak ihracatın artırılması ve uluslararası ticaretin gelişmesi için gümrük formalitelerinin azaltılması ve daha basit hale getirilmesi gerekiyordu ve bu GATT’ın kapsamında değildi. Bu nedenle 13 ülke temsilcisi 12 Eylül 1947’de Paris’de bir araya gelmiş ve Avrupa ülkeleri için bir gümrük birliğinin kurulabileceğine dair açıklamalar yapmışlardır. Çalışmalar sonucunda 1950 yılında Gümrük İşbirliği Konseyi kurulmuştur⁹⁸.

1951 yılına gelindiğinde Paris Anlaşması ile Belçika, Federal Almanya, Lüksemburg, Fransa, İtalya ve Hollanda Avrupa Kömür ve Çelik Topluluğu’nu kurmuşlardır. Bu topluluk ileride kurulacak olan Avrupa Birliği’nin temelini oluşturmaktadır. Topluluğun temel amacı kömür ve çelik ticareti önündeki kısıtlama ve engellerin kaldırılmasıdır. Yine 6 üye devlet 25 Mart 1957’de bir araya gelerek kömür ve çelik dışında diğer mal ve hizmetlerin de serbest dolaşımını sağlamaya yönelik olarak Roma Anlaşması’nı imzalamışlar ve Avrupa Ekonomik Topluluğu’nu kurmuşlardır⁹⁹. Topluluğun temel amacı tüm mal ve hizmetlerin, işgücünün, sermayenin uluslararası engeller olmaksızın serbest dolaşımının sağlanmasıdır¹⁰⁰. Bu anlaşma ile üye devletler arasında önce bir gümrük birliğinin daha sonra da ortak bir pazarın kurulması öngörülmüştür. Bu amaca yönelik olarak öncelikle 1968 yılında üye

⁹⁷ Uluslararası ticaretin serbestleştirilmesi amacıyla yaklaşık 50 ülkenin temsilcisi tarafından “Uluslararası Ticaret Örgütü” (ITO-International Trade Organisation) adı verilen bir uluslararası örgütün kurulması amaçlanmış, ITO’nun kuruluş müzakereleri devam ederken, belirli mallar üzerinde tarife indirimlerinde bulunmak ve ITO’nun ülkelerce onaylanmasına kadar geçecek sürede bu indirimleri uygulamaya koymak amacıyla, 23 ülke tarafından “geçici” olarak nitelendirilen GATT imzalanmıştır. Ancak ITO’nun kurulamaması nedeniyle, “geçici” olmasına rağmen, GATT 1948-1994 yılları arasında uygulanmış ve dünya ticaretinde genel kabul gören bir çerçeve oluşturmuştur. Bkz., Gelir İdaresi Başkanlığı, **GATT Bilgilendirme Rehberi**, Gelir İdaresi Başkanlığı Avrupa Birliği ve Dış ilişkiler Daire Başkanlığı GATT Müdürlüğü, Yayın No: 95, Ankara, 2009, s. 5

⁹⁸ Turhan Atan, **Türkiye-Avrupa Topluluğu Gümrük Birliği ve Gümrük Mevzuatı**, Gümrük Müfettişleri Derneği, Yayın No: 4, 1995, (Gümrük Mevzuatı), s. 5.

⁹⁹ Yine aynı tarihte Roma’da yapılan bir başka anlaşma ile Avrupa Atom Enerjisi Topluluğu kurulmuştur. Avrupa Atom Enerjisi Topluluğu, Avrupa Kömür ve Çelik Topluluğu ve Avrupa Ekonomik Topluluğu, “Avrupa Toplulukları” olarak adlandırılmaktadır.

¹⁰⁰ Aynı dönemde toplulukta ye almayan İngiltere, Norveç, Danimarka, Avusturya, Portekiz, İzlanda ve İsviçre topluluğa alternatif olarak Avrupa Serbest Ticaret Birliği’ni (EFTA- European Free Trade Association) kurmuşlardır. Birliğin temel amacı üye devletler arasındaki özellikle sanayi mallarının ticareti üzerindeki kısıtlamaların kaldırılmasıdır.

lkeler arasındaki ticarete gümrük vergileri ve miktar kısıtlamalarının kaldırılmasını öngören gümrük birliği yürürlüğe girmiştir. Daha sonra 1987 yılındaki Avrupa Tek Senedi ile üretim faktörlerinin serbest dolaşımının sağlandığı tek pazarın tamamlanması için 1992 yılı hedeflenmiş ve 1993 yılı başında Avrupa Tek Pazar'ı yürürlüğe girmiştir. Tek Pazar kişilerin, malların, sermayenin ve hizmetlerin serbest dolaşımını ngrmektedir¹⁰¹. Nihayet 1993 yılında yürürlüğe giren Maastricht Anlaşması (Avrupa Birliği Anlaşması) ile Avrupa Toplulukları Avrupa Birliği adını almıştır.

Görüldüğü gibi özellikle son elli yıl içinde uluslararası ticaret önündeki engellerin kaldırılmasına yönelik olarak önemli gelişmeler yaşanmıştır. Bu gelişmelerin belki de en önemlileri gümrük vergileri konusunda olmuştur.

Günümüzde gümrük vergileri her geçen gün artan serbest dış ticaret politikaları ve buna bağlı olarak imzalanan uluslararası anlaşmalar ve küreselleşme ile ekonomik bütünleşme süreçlerinin de etkisiyle ülkelerin kullanabilecekleri önemli mali araçlardan biri olma özelliğini kaybetmektedir. Çünkü özellikle ekonomik bütünleşme çalışmaları, ülkeler arasındaki gümrük vergileri ve eş etkili mali ykmllklerin kaldırılmasını ngrmektedir¹⁰².

B. Türkiye’de Gümrük Vergilerinin Gelişimi

Gmrklerin Türklerde ne zaman başlamış olduğu konusunda kesin bir tarih elde edilemese de kimi kaynaklar İstanbul’un fethinden sonra Bizansların etkisi altında bu vergilerin konulması yoluna gidildiğini ileri sürerken, kimi kaynaklarda daha eski tarihe kadar uzandığını ileri sürmektedir. Ancak gümrüklerin Bizans gümrüklerinden esas alındığı görüşü mevcut bilgilerle çelişmektedir. Gerek Asya Türklerinde gerekse Anadolu’da bugünkü uygulamasına tam olarak benzemese de gümrük vergilerinin

¹⁰¹ Nihal Samsun, “10. Yılında Avrupa Tek Pazarı”, **Maliye Dergisi**, Sayı: 143, 2003, http://dergiler.sgb.gov.tr/calismalar/maliye_dergisi/yayinlar/md/md143/nsamsun.pdf (27.05.2018).

¹⁰² Mircan Yıldız Tokatlıoğlu, “Türkiye’de Dış Ticaretin Vergilendirilmesi ve Avrupa Birliği”, **Akdeniz İ.İ.B.F. Dergisi**, Sayı: 10, 2005, s. 50.

olduğu bilinmektedir¹⁰³. Bu yüzden Türklerde gümrük vergilerinin İstanbul'un fethinden daha eskilere dayandığı söylenebilir¹⁰⁴.

Türkiye'de gümrük vergilerinin tarihsel gelişimi incelenirken İslam vergi hukukunun konuya bakışının da incelenmesi gerekmektedir. Bu yüzden öncelikle İslam vergi hukukunda gümrük vergilerinin tarihi gelişimi, daha sonra Osmanlı Devleti öncesi ve dönemi gelişmeleri incelenecektir. Daha sonra cumhuriyet dönemi incelenecek ve burada da gümrük birliği öncesi ve sonrası ayrı ayrı incelenecektir.

1. İslam Vergi Hukukunda Gümrük Vergileri

Cahiliye devri Arapları arasında “meks” ve “uşûr” gibi isimlerle anılan ticari mal ve pazar vergisinin uygulanış biçimi bakımından gümrük vergisi yerine geçtiği anlaşılmaktadır¹⁰⁵. Bu vergi türünün ne ölçüde ve kimlere uygulandığı konusu kesin olmamakla birlikte, Hz. Peygamber tarafından ciddi bir ıslahata tabi tutulduğu bilinmektedir¹⁰⁶. İslamiyetten önce yabancı tacirlerin getirip pazar yerinde sattıkları mallardan alınan gümrük vergileri, Hz. Ömer döneminde önemli düzenlemeler yapılarak Müslümanlardan da alınan bir vergi haline gelmiştir. Verginin oranı tacirin Müslüman olup olmamasına ve vatandaş olup olmamasına göre değişmekteydi. Buna göre bu vergi, Müslüman vatandaşlardan % 2,5, gayrimüslim vatandaşlardan % 5 ve vatandaş olmayan yabancı tacirlerden % 10 oranında alınırdı¹⁰⁷. İslam devletinde gümrük vergilerinin toplanmasında genel olarak iltizam usulü kullanılmakla birlikte emanet usulü de kullanılmaktaydı¹⁰⁸.

¹⁰³ Ekrem Cimilli, “Dünden Bugüne Kadar Gümrük Vergimiz”, **Eskişehir İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi Dergisi**, Ekim 1973, (Dünden Bugüne), s. 262-263.

¹⁰⁴ Büyük Hun Devleti, Göktürkler, Uygurlar ve diğer bazı eski Türk devletlerinde de gümrük vergileri ve gümrük teşkilatına ilişkin bilgiler bulunmaktadır. Eski Türk devletlerinde gümrük vergileri konusunda ayrıntılı bilgi için bkz., Atan, Cilt: 1, s. 15-54.

¹⁰⁵ İslam vergi hukukunda gümrük vergileri kavramı yerine meks, öşür, zekat ve haraç kavramlarının kullanıldığı görülmektedir. Bkz., Atan, Cilt: 1, s. 68.

¹⁰⁶ Kazıcı, s. 50; **Türkiye Diyanet Vakfı İslam Ansiklopedisi**, Cilt: 14, 1996, s. 260-261.

¹⁰⁷ Atan, Cilt:1, s. 62-63; Türkiye Diyanet Vakfı, s. 262; Osman Eskicioğlu, **Çağdaş Vergi Hukukunun İslam Hukuku Açısından Eleştirisi**, s. 212, <http://www.enfal.de/vergi.pdf> (29.05.2018).

¹⁰⁸ **Türkiye Diyanet Vakfı İslam Ansiklopedisi**, s. 262.

2. Osmanlı Devleti Öncesi Gümrük Vergileri: Anadolu Selçuklu Devleti ve Anadolu Beylikleri Dönemi

Selçuklular döneminde uygulanan gümrük sistemine bakıldığında İslam gümrük sistemine benzer bir sistemin uygulandığı görülmektedir. Gümrük vergisi genelde eşyanın kıymeti üzerinden alınmış, ithal edilen eşya yanında ihraç edilen eşyaya da uygulanmış, altın, gümüş gibi kıymetli madenlerden vergi alınmamıştır. Ancak İslamiyetin ilk dönemlerinde ülke içinde bir yerden başka bir yere taşınan eşyadan alınan iç gümrük vergileri kaldırılmasına rağmen, Selçuklular döneminde uygulamada olduğu görülmektedir. İslam gümrük vergilerinde olduğu gibi Selçuklu Devleti'nde gümrük vergisi anlamında tamga, bâc, meks, öşür gibi terimlerin kullanıldığı görülmektedir. Selçuklu Devleti'nde yabancı tüccarların getirdikleri mallar üzerinden % 2 oranında gümrük vergisi alınmaktaydı¹⁰⁹.

Gümrük vergisi devletin diğer devletlerle olan anlaşmalarında da önemli bir yer tutmuştur. Örneğin Selçuklu Devleti ile Venedik Cumhuriyeti arasında 1220 yılında yapılan anlaşmada Venediklilere malların değeri üzerinden % 2 oranında gümrük vergisi getirildiği, tahıl, değerli madenlerde, değerli taşlarda ve incilerden gümrük vergisi alınmadığı görülmektedir. Yine I. İzzettin Keykavus döneminde Kıbrıslı tüccarlarla yapılan anlaşmaya göre; sultanın egemenliği altındaki topraklara Kıbrıs Kralının tebaası serbestçe girebilecek ve gümrük vergisi malların değeri üzerinden % 2 oranında alınacaktır¹¹⁰.

Beylikler döneminde de Aydınoğulları, Menteşe ve Karaman beyliklerinin diğer ülkelerle yaptıkları anlaşmalarda, Germiyan ve Teke beyliğinin ticari ilişkilerinde de gümrüklere ilişkin önemli bilgiler yer almaktadır. Bu anlaşma ve ticari ilişkilerde sınırlara giren kimi zaman da çıkan mallar üzerinden % 2, % 4, % 6 gibi çeşitli oranlarda vergiler alındığı görülmektedir¹¹¹. Görüldüğü gibi gerek Selçuklu Devleti'nde gerekse Anadolu beyliklerinde gümrük vergisi uygulamalarının İslam vergi hukukundaki gümrük vergisi anlayışından oldukça fazla bir şekilde etkilendiği ve gümrük sisteminin kurulmasında örnek alındığı anlaşılmaktadır.

¹⁰⁹ Atan, Cilt:1, s. 104-112.

¹¹⁰ Melek Delilbaşı, "Orta Çağ'da Türk Hükümdarları Tarafından Batılılara Ahidnamelerle Verilen İmtiyazlara Genel Bir Bakış", **Bellekten**, Cilt: XLVII, Sayı: 185, Ocak 1983, s. 96.

¹¹¹ Atan, Cilt: 1, s. 125-140.

3. Osmanlı Devleti'nde Gümrük Vergileri

Osmanlı Devleti'nde vergiler şer'i vergiler ve örfi vergiler şeklinde ayrılmaktaydı. Şer'i vergiler şariat hükümlerine dayanılarak alınan vergiler iken, örfi vergiler hükümdarın kendi iradesi ile yürürlüğe koyduğu vergilerdi.

Gümrük vergisi şariat hükümlerine göre tahsil edilirdi ve devlet hazinesine aktarılırdı. İlk dönemlerde vergi oranı, mükelleflerin yerli ve yabancı olmasına göre değişir ve yerli tüccarlardan 1/40, yabancı tüccarlardan ise 1/10 oranında alınırdı¹¹². Ancak zamanla fethedilen yerlerin artması ve ticari ilişkilerin gelişmesi nedeniyle oranlar ve gümrük uygulamasında önemli değişiklikler olmuştur.

Osmanlı gümrük sisteminde eşyanın gümrük olan yere girişinde ve çıkışında ayrı ayrı vergi alınırdı. Osmanlı gümrükleri sahil, sınır ve kara gümrükleri şeklinde ayrılmıştı¹¹³. Sahil gümrükleri ile sınır gümrükleri ülkeye ithal edilen ya da ülkeden ihraç edilen eşyadan gümrük vergisi alınması ile görevli iken, kara gümrükleri, ülke içinde bir yerden başka bir yere sevk edilen eşyadan gümrük vergisi alınması ile görevliydi. Ayrıca sahil gümrüklerinde bir limandan diğerine yapılan eşya sevkياتından da gümrük vergisi alınırdı¹¹⁴. Bu yönüyle Osmanlı Devleti'nde hem dış ticaretin hem de iç ticaretin gümrük vergisine tabi tutulduğu görülmektedir. Yine kara gümrüklerinin iç ticaretle, sahil ve sınır gümrüklerinin ise hem iç hem de dış ticaretle ilgili olduğu anlaşılmaktadır.

Osmanlı Devleti'nde sahil, kıyı ve kara gümrüklerinde alınan vergilere “amediyeye”, “reftiye”, “masdariye” ve “mürûriye” adları verilmiştir. Osmanlı devleti sınırları içinde bulunan yerlerden kara ve deniz yoluyla taşınan eşyadan vardığı yerde alınan vergiye “amediyeye (giriş resmi)”; ülkenin herhangi bir yerinden diğerine nakledilen veya Osmanlı sınırları dışına çıkarılan eşyadan çıkışı sırasında alınan vergiye “reftiye (çıkış resmi)”; yabancı bir devletten Osmanlı Devleti sınırlarındaki herhangi bir şehir ya da iskeleye getirilip satılan eşyadan alınan vergiye “masdariye (tüketim resmi)” ve Osmanlı topraklarına dışarıdan gelen ancak içeride sarf edilmeksizin yine yabancı ülkelere sevk edilen mallardan alınan vergiye “müruriye

¹¹² Cimilli, Düünden Bugüne, s. 263.

¹¹³ Mübahat S. Kütükoğlu, “Osmanlılar'da Gümrük”, **Türkiye Diyanet Vakfı İslam Ansiklopedisi**, Cilt: 14, 1996, s. 263.

¹¹⁴ Turhan Atan, **Türk Gümrük Tarihi**, Cilt: 2, Gümrük Müfettişleri Derneği, Yayın No: 12, (Cilt: 2), Ankara.

(transit resmi)” denilirdi¹¹⁵. Gümrük vergileri mültezimler tarafından bazı yerlerde eşyanın kıymeti üzerinden % 3 - % 5 oranında, bazı yerlerde de eşyanın yükü hesabıyla yük başına tahsil edilmekteydi¹¹⁶. Ancak kıymet esasına göre tespit edilen gümrük vergileri tüccarlarla gümrükçüler arasında eşyanın gerçek değerinin tespitinde çeşitli tartışmalara sebep olduğundan dolayı XVIII. yüzyıldan itibaren kaldırılmış ve gümrük vergileri spesifik esasa göre tespit edilmeye başlamıştır¹¹⁷.

Osmanlı Devleti gümrük sisteminde, belirli bir gümrük merkezine gelen eşya vergilendirilirken malın menşe veya niteliğinden çok tüccarın din veya tabiiyeti dikkate alınırdı. Vergi oranları bakımından iç ve dış tüm gümrüklerde geçerli olmak üzere yapılan ilk ayırım tüccarın Müslüman olup olmamasıydı. Bunun yanında Müslüman olmayanlar içinde Osmanlı tebaası olup olmaması şeklinde de bir ayırım yapılmaktaydı. 16. yüzyıldan itibaren devletin birçok yerinde gümrük vergisi Müslümanlar için % 3, Osmanlı tebaası olan zımmî statüsündeki gayrimüslimler için % 4 ve harbî adı verilen yabancı gayrimüslimler için de % 5 olarak tespit edilmiş bulunmaktaydı¹¹⁸.

Osmanlı Devleti’nde gümrük uygulamalarını etkileyen en önemli gelişmeler kapitülasyonlardır. İlk olarak 1352’de Cenevizlilere verilen kapitülasyonlar zamanla diğer ülkelere de verilmiş ve bu ülkelerin tüccarları Osmanlı topraklarında serbestçe dolaşma ve ticaret yapma gibi önemli bir imtiyaza sahip olmuşlardır¹¹⁹.

Fatih Sultan Mehmet döneminde Venediklilere 1454 yılında ülkeye eşya getirmek hususunda bir izin verilmiş ve Venedikli tacirlerin her yıl vermeyi taahhüt ettikleri onbin duka altın, gümrük vergisine karşılık maktu olarak alınmaya başlamıştır. Ancak bu tutar 1481 yılında kaldırılmış ve gümrük vergisi oranı % 4 olarak tespit edilmiş, bir süre sonra bu oran % 5’e çıkarılmış ve 1673 yılında da % 3’e indirilmiştir¹²⁰.

¹¹⁵ Karamursal, s.191-192; Kazıcı, 164-165; Yereli, 84-85; Tuncer, Gümrükler, s. 22; Cimilli, Düden Bugüne, s. 264; Kütükoğlu, s. 263; Filiz Giray, **Maliye Tarihi**, Ekin Basım Yayın Dağıtım, Bursa, 2015, s. 84-85; Ahmet Tabakoğlu, **Türk İktisat Tarihi**, Dergâh Yayınları, İstanbul, 1994, s. 298-299; İhsan Cemil Demir, **Osmanlı Devleti’nde Örfi Vergiler**, Ekin Basım Yayın Dağıtım, Bursa, 2019, s. 115-116.

¹¹⁶ Cimilli, Düden Bugüne, s. 265.

¹¹⁷ Kütükoğlu, s. 263.

¹¹⁸ Mehmet Genç, **Osmanlı İmparatorluğunda Devlet ve Ekonomi**, Ötüken Neşriyat A.Ş., İstanbul, 2013, s. 196.

¹¹⁹ Kapitülasyonlar konusunda ayrıntılı bilgi için bkz., Atan, Cilt: 2, s. 43-57.

¹²⁰ Cimilli, Düden Bugüne, s. 265.

7 Nisan 1740 tarihinde Osmanlı Devleti ile Sicilyateyn Krallığı (İki Sicilya Krallığı) arasında imzalanan anlaşma gereğince, Sicilyateyn tebaasına Osmanlı iskele ve gümrüklerinde % 3 gümrük vergisi uygulanacaktı¹²¹. Yine Fransa ile 25 Kasım 1838 tarihinde imzalanan anlaşmaya göre ihracatta gümrük dışında çeşitli iç ticaret vergileri kaldırılacak ve eşyanın değeri üzerinden % 9 amediye ve iskeleden ihracında da % 3 reftiye alınacaktı¹²².

Bu dönemdeki en önemli gelişmelerden biri de İngiltere ile 1838 yılında imzalanan ticaret anlaşmasıdır. Bu anlaşma ile Osmanlı dış ticaretinde uygulanan gümrük vergilerinin oranları yeniden belirlenmiştir. Anlaşma öncesi ithalat ve ihracat üzerinden % 3 gümrük vergisi alınmakta, ayrıca yerli ve yabancı tüccarlar mallarını ülke içinde bir bölgeden diğerine taşıırken % 8 vergi ödemek zorundaydılar. Anlaşma, ihracattan alınan vergi oranını % 12'ye çıkarıyor, ithalattan alınan vergi oranını ise % 5 olarak belirliyordu¹²³. Yerli tüccarlar iç gümrükleri ödemeye devam ederken, yabancı tüccarlar % 8'lik vergi yükünden kurtuluyor, % 12 tek vergi dışında hiçbir vergi ödemeksizin Osmanlı mallarını satın alma ve ihraç etme imkanına sahip oluyor ve yerli tüccarlar karşısında önemli bir imtiyaz elde ediyorlardı¹²⁴.

1838-1841 yılları arasında Osmanlı Devleti'nin önce İngiltere ile daha sonra diğer Avrupa devletleriyle imzaladığı anlaşmalarla Osmanlı Devleti'nin ithalat ve ihracatta uygulayabileceği gümrük vergileri oldukça düşük düzeyde belirleniyordu.

¹²¹ Bu anlaşmadaki tarifenin de kıymet esasına göre olduğu anlaşılmaktadır. Nitekim anlaşmaya göre gümrük vergisinin ödenmesinde kuruş'un 120 akçe, florin'in 50 para ve Venedik Lirası'nın da 30 akçe üzerinden işlem göreceği belirtilmiştir. Ayrıntılı bilgi için bkz., Şerafettin Turan, "Osmanlı İmparatorluğu İle İki Sicilya Krallığı Arasındaki Ticaretle İlgili Gümrük Tarife Defterleri", **Belgeler**, Cilt: 4, Sayı: 7-8, 1967, s. 82-83.

¹²² Turan, s. 83.

¹²³ İhraç mallarına iskele olan yerlere girişlerinde % 9, gemiye yüklenirse % 3 olmak üzere toplam % 12; ithal mallarına karaya çıkarıldığında % 3, eğer satılırsa ek olarak % 2 yani toplam % 5 gümrük vergisi konulmuştu. Transit mallardan ise % 3 vergi alınmaktaydı. Ancak gümrük vergisinin bu şekilde iki aşamalı olarak ödenmesi çeşitli güçlüklerle yol açtığı gerekçesiyle ihracat ve ithalat vergileri toplu olarak dikkate alınmış ve gümrük vergisi ihracattan % 12, ithalattan % 5 olarak belirlenmiştir. Ayrıntılı bilgi için bkz., Kütükoğlu, s. 264; Zafer Toprak, "Tanzimat'tan Sonra İktisadi Politika", **Tanzimat'tan Cumhuriyet'e Türkiye Ansiklopedisi**, Cilt: 3, İletişim Yayınları, 1985, İstanbul, s. 669; Seyfettin Gürsel, "1938 Osmanlı-İngiliz Ticaret Anlaşması", **Tanzimat'tan Cumhuriyet'e Türkiye Ansiklopedisi**, Cilt: 3, İletişim Yayınları, 1985, İstanbul, s. 689; B. Ali Eşiyok, "Osmanlı İmparatorluğu'nun Dünya Ekonomisine Eklemlenmesinde Bir Dönüm Noktası: 1838 Serbest Ticaret Anlaşması", **Mülkiye Dergisi**, Cilt: XXXIV, Sayı: 266, 2010, s. 81-82.

¹²⁴ Şevket Pamuk, "19. yy'da Osmanlı Dış Ticareti", **Tanzimat'tan Cumhuriyet'e Türkiye Ansiklopedisi**, Cilt: 3, İletişim Yayınları, 1985, İstanbul, s. 654; Çağlar Keyder, "Osmanlı Devleti ve Dünya Ekonomik Sistemi", **Tanzimat'tan Cumhuriyet'e Türkiye Ansiklopedisi**, Cilt: 3, İletişim Yayınları, 1985, İstanbul, s. 642.

Osmanlı devleti bu anlaşmaları imzalayarak bağımsız bir dış ticaret politikası izleyebilme hakkından vazgeçmiş oluyordu¹²⁵.

1838 yılında İngiltere ile imzalanan ticaret anlaşmasından sonra Avrupa ülkeleri gümrük vergilerini daha düşük düzeyde belirlemek amacıyla Osmanlı Devleti'nin siyasi ve mali olarak güçsüz duruma düşeceği zamanı beklemişler ve o dönemki mali bunalım ve Lübnan siyasi bunalımı sırasında 1861 yılında İngiltere, Fransa, İtalya ile, 1862 yılında ise Rusya, ABD, Hollanda, İsveç, Norveç, Danimarka, İspanya, Prusya ve Avusturya ile ticaret anlaşmaları imzalanmıştır. 1838 ticaret anlaşması ile % 12 ve % 5 olarak belirlenen ihracat (çıkış resmi) ve ithalat vergileri (giriş resmi) bu anlaşmalarla ihracatta önce % 8'e, daha sonra her yıl % 1'er azaltılıp sekizinci yılın sonunda % 1'e sabitlenmesi kararı alınmış, ithalat vergisi ise 1861'de % 8'e, 1905'de % 11 ve 1908'de % 15'e çıkarılmıştır¹²⁶. Ancak ithalat vergisi oranının % 8'e çıkarılması hammadde fiyatlarının yükselmesine ve zaten güçlü olmayan yerli sanayinin yabancı sanayi karşısında rekabet gücünün azalmasına neden olmuştur¹²⁷. Yine transit vergisi de % 3'den % 2'ye indirilmiş ve sekizinci yılın sonunda % 1'e indirilmesi kararlaştırılmıştır. İhracat vergisi ve transit vergisi Türkiye Büyük Millet Meclisi tarafından 1921 yılında kabul edilen bir kanunlarla tamamen kaldırılmıştır¹²⁸.

Ticaret anlaşmalarından sonra yerli sanayiye korumak üzere tanınan gümrük muafiyetleri genişletilmiş, yaygınlaştırılmış ve sonunda 1874 yılında karayolu ile yapılan ticaretteki iç gümrükler kaldırılmıştır. Deniz yoluyla yapılanlarda ise önce % 2'ye düşmüş, daha sonra 1910 yılında kaldırılmış ve Osmanlı Devleti'ndeki iç gümrük kurumu tamamen sona ermiştir¹²⁹.

Tanzimat'ın ilanını takiben 1840 mali yılı başından itibaren iltizam usulü kaldırılarak tüm vergilerin hazine hesabına muhassıllar¹³⁰ ve gümrük memurlarınca

¹²⁵ Pamuk, s. 653.

¹²⁶ Pamuk, s. 655; Erdoğan Öner, **Osmanlı İmparatorluğu ve Cumhuriyet Döneminde Mali İdare**, Maliye Bakanlığı Araştırma Planlama ve Koordinasyon Kurulu Başkanlığı Yayın No: 2005/369, Ankara, 2005, (Mali İdare), s. 307; Ertuğrul Acartürk ve Ramazan Kılıç, "Osmanlı Devletinde Kapitülasyonların İktisadi ve Siyasi Perspektiften Analizi", **Hacettepe Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, Cilt: 29, Sayı: 2, 2011, s. 13.

¹²⁷ Cimilli, Gümrük Tarifemiz, s. 160.

¹²⁸ Cimilli, Dünden Bugüne, s. 267.

¹²⁹ Genç, s. 200; tüm bu gelişmelerden sonra Osmanlı ihracatı 1840 yılında 4,7 milyon İngiliz sterlininden 1913'de 28,4 milyon sterline, Osmanlı ithalatı da 1840 yılında 5,4 milyon İngiliz sterlininden 1913'de 39,4 milyon sterline ulaşmıştır. Ayrıntılı bilgi için bkz., Pamuk, s. 656.

¹³⁰ Vergi tahsildarı.

emanet usulüyle idare ve tahsili kararlaştırılmıştır¹³¹. Ancak istenen sonucu vermemesi nedeniyle İstanbul, Cidde ve Yemen gümrükleri dışında iltizam usulüne geri dönmüştür¹³². 1841 yılında tekrar konulan iltizam usulü 1858 yılına kadar devam etmiş ve aynı yıl tamamen kaldırılmıştır.

1840 yılında gümrük iltizamlarını merkezileştirip denetim altına alabilmek amacıyla İstanbul Emtia Gümrük İdaresi kurulmuştur. 1861’de Sadrazam Fuat Paşa İstanbul Emtia Gümrük İdaresi’ni yeniden düzenlemiş ve Rüsumat Emaneti adını almış ve böylece Maliye Nezareti’nin tamamen dışına çıkarılmıştır¹³³. Rüsumat Emaneti kurulduktan sonra ilk Emin’i Kâni Paşa olmuş ve tüm sahil ve sınır gümrüklerinin idaresi bu kuruma verilmiş, Maliye Nezareti’nden alınıp Sadrazamlığa bağlanmıştır. Yine taşrada bulunan yaklaşık onyeddi gümrük emaneti müdürlüğe çevrilmiş ve her birine Emin ünvanlı müdürler atanmıştır¹³⁴. Rüsumat Emaneti 1909 yılında çıkarılan bir nizamname ile kaldırılarak gümrükler “Rüsumat Umum Müdürlüğü” adı altında Maliye Teşkilatına bağlanmıştır¹³⁵.

Bu arada değer esasına göre düzenlenen advalorem tarifelerin fiyat hareketlerini izleyemediği gerekçesiyle spesifik tarifelere geçilmesi kararlaştırılmıştır. Bu yönde ilk görüşme 1890 yılında Almanya ile yapılmış ancak sonuç alınamamıştır¹³⁶. İlerleyen süreçte I. Dünya Savaşı’ndan önce 07.09.1914 tarihinde gümrük giriş tarifesinde bir değişiklik yapılmış ve gümrük vergisi oranları yükseltilmiştir. Yine 10.03.1912 tarihinde hazırlanan spesifik esaslı tarife üç yıl yürürlükte kalmış, her ne kadar spesifik esaslı tarifenin süresiz olarak uygulanması bir kararname ile kabul edilmiş olsa da işgalci devletlerin baskısı nedeniyle 13.09.1915 tarihinde yürürlükten kaldırılmıştır¹³⁷. Osmanlı hükümetinin 1914 yılında

¹³¹ Öner, Malî İdare, s. 308; Tefik Güran, “Tanzimat Dönemi Osmanlı Maliyesi”, **İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi Mecmuası**, Cilt: 49, 1998, s. 82.

¹³² Güran, s. 82.

¹³³ Toprak, s. 669; Stanford Shaw, “Tanzimat’tan Sonra Osmanlı Vergi Sistemi”, **Tanzimat’tan Cumhuriyet’e Türkiye Ansiklopedisi**, Cilt: 4, İletişim Yayınları, 1985, İstanbul, s. 945.

¹³⁴ **Rûsûmât Salnamesi**, Ahmet İlhan Şürekası Matbaacılık Osmanlı Şirketi, İstanbul, 1330, s.124-134’dan aktaran; Birten Çelik, “Osmanlı Gümrüklerinde Kadın İstihdamı: Gümrük Kolcuları (1901-1908)”, **Belleten**, Cilt: LXXIX, Sayı: 286, Aralık 2015, s. 1006.

¹³⁵ Rıza Mehmet Korkmaz, “21. Yüzyıla Girerken Türk Gümrük İdaresi”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 153, Haziran 2001, s. 93.

¹³⁶ Cimilli, Gümrük Tarifemiz, s. 162; Toprak, s. 669.

¹³⁷ 1916 yılı gümrük tarifesine göre ülkeye ithal edilen eşyadan ağırlıkları ve tarifedeki oranlar üzerinden gümrük giriş (ithalat) vergisi, ülkeden ihraç edilen veya transit geçen eşyadan ise kıymeti üzerinden % 1 oranında çıkış ve transit vergisi alınmıştır. Ayrıntılı bilgi için bkz., Cimilli, Gümrük Tarifemiz, s. 164-166.

kapitülasyonları tek taraflı olarak yürürlükten kaldırması ile yeni bir gümrük mevzuatına ihtiyaç duyulmuş ve bu ihtiyaç dolayısıyla kurulan bir komisyon, gümrüklerimizde görev yapan İngiliz gümrük uzmanı Sir Richard Crawford'un 1912 yılında hazırladığı tarifeye ilişkin tasarımı esas alarak ilk spesifik esaslı gümrük tarifemizi hazırlamış, kıymet esaslı tarifieden vazgeçilmiş ve bu tarife 1916 yılında yürürlüğe konulmuştur¹³⁸. Ancak Mondros Mütarekesi ile tekrar yürürlüğe konulan kapitülasyonların ancak Lozan Antlaşması (24 Temmuz 1923) ile tamamen yürürlükten kalkması ve antlaşma hükmü gereğince 1916 yılında hazırlanan tarifenin 5 yıl daha (1929'a kadar) yürürlükte kalmasının dayatılması bağımsız bir tarifenin belirlenmesine engel olmuştur.

Bu dönemdeki önemli gelişmelerden biri de 11 Nisan 1918 tarihli Gümrük Kanunu'nun yürürlüğe girmesidir. Bu Kanun her ne kadar zamanın modern görüşlere uygun bir şekilde hazırlanmış olsa da, kapitülasyonların olumsuz etkisi nedeniyle ekonomik yönden giderek güçsüzleşen Osmanlı Devleti'nin ekonomik yapısına uygun olmadığı anlaşılmaktadır¹³⁹.

4. Cumhuriyet Döneminde Gümrük Vergileri

Türkiye Cumhuriyeti döneminde gümrük vergileri konusunda yaşanan gelişmeler incelenirken, gümrük birliğine katılımdan öncesi ve sonrasının ayrı ayrı değerlendirilmesi gerekmektedir. Bunun nedeni gümrük birliğinin gümrük uygulamaları bakımından önemli sonuçlar doğurmasındandır.

a. Gümrük Birliği Öncesi

Türkiye Cumhuriyeti Lozan Antlaşması ile kurtuluş savaşını sona erdirirken, bu anlaşmaya ek olarak bir de ticaret anlaşması imzalamıştır. Bu anlaşmaya göre Türkiye, 1916 yılındaki tarifenin beş yıl daha uygulanmasını taahhüt etmiştir¹⁴⁰. Yeni kurulan Cumhuriyet Hükümeti hem koruma hem de gelir sağlama amaçlarına yönelik

¹³⁸ Turhan Atan, "Gümrükler", **Maliye Dergisi**, Sayı: 70, Temmuz-Ağustos 1984 (Gümrükler), s. 39.

¹³⁹ Erbay, s. 17; Onursal, Gümrük, s. 24.

¹⁴⁰ İsmail Türk, "Atatürk ve Türk Malî Sistemi", **Atatürk Dönemi Ekonomi Politikası ve Türkiye'nin Ekonomik Gelişmesi Semineri**, Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Yayınları: 513, 23-24.06.1982, Ankara, s. 12.

olarak yeni gümrük tarifesi uygulamak istese de Lozan Antlaşması hükümleri buna engel olmuş¹⁴¹ ve 1929 yılına kadar etkili bir dış ticaret politikası izlenememiştir¹⁴². Nihayet 01.06.1929 tarihli ve 1499 sayılı “Gümrük Tarifesi Kanunu”¹⁴³ ile 01.10.1929 tarihinden itibaren Türkiye Cumhuriyeti’nin ilk bağımsız tarifesi olarak uygulamaya konulmuş ve 06.06.1954 tarihine kadar yürürlükte kalmıştır¹⁴⁴. Bu tarife ile kıymet esası (ad valorem) tamamen terkedilmiş ve ağırlık esası (spesifik) kabul edilmiştir¹⁴⁵. Bu tarifiede zaman içinde birçok değişiklikler yapılmasına ve uygulamada birçok ihtilafa neden olmasına rağmen, koruma amacına hizmet etmiş ve ülkemizde çeşitli sektörlerde sanayilerin kurulmasını sağlamıştır¹⁴⁶.

1925 yılında gümrük vergisinin vergi hasılatı içindeki payı % 35 olmasına rağmen, Lozan Antlaşması gereğince 1916 yılı tarifesinin uygulanması nedeniyle sürekli düşmüş ve 1928’de % 19,04 olarak gerçekleşmiştir. Bu oran 1930 yılında % 30, 1933’de % 23,96, 1935’de % 24,53, 1936’da % 25,76 olarak gerçekleşmiştir¹⁴⁷.

II. Dünya Savaşı’ndan sonra dünyanın ekonomik konjonktüründeki değişimler ve dış ticaret ilişkilerinin giderek artması, ülkelerin gümrükler konusunda yapısal değişikliklere gitmelerini zorunlu kılmış ve ülkemizde de Avrupa ülkelerindeki sistemi de içeren yeni gümrük kanunu hazırlanmış ve yürürlüğe konulmuştur¹⁴⁸. Yürürlüğe konulan 02.05.1949 tarihli ve 5383 sayılı Gümrük Kanunu¹⁴⁹, gümrük mevzuatını bir araya toplamış ve tek metin haline getirmiştir¹⁵⁰.

II. Dünya Savaşı’ndan sonra Birleşmiş Milletler, savaştan yorgun ve ekonomileri tahrip olmuş ülkelerin ekonomilerini düzeltmeleri, kaynakların en iyi şekilde kullanmalarını, ihracatlarını arttırmaları ve uluslararası ticaretlerini geliştirmeleri amacıyla bir dizi toplantı gerçekleştirmiş ve çalışmalar sonucunda 1947

¹⁴¹ Özhan Uluatam, “Gümrük Vergilerimizin Koruyuculuğu Üstüne Bir Deneme”, **Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Dergisi**, Cilt: 25, Sayı: 1, 1970, (Gümrük), s. 188.

¹⁴² Türk, s. 12.

¹⁴³ RG: 01.07.1929/1230

¹⁴⁴ Erbay, s. 18; Cimilli, Gümrük Tarifemiz, s. 170; Uluatam, Gümrük, s. 188; Atan, Gümrükler, s. 39; Onursal, Gümrük, s. 25; Mustafa Nuri Anıl, “Mütakâmil Bir Gümrük Sistemine Olan İhtiyacımız”, **Maliye Araştırma Merkezi Konferansları**, Sayı: 2, Ocak 1956, s. 162; bu tarife vergiye tabi 1827 kalem eşyayı içermekte ve ortalama % 25 oranına ulaşmakta idi. Tarifiede bulunmayan eşya ise kıymet üzerinden % 40 gümrük vergisine tabi tutulmuştur. Bkz., Tuncer, Gümrükler, s. 24.

¹⁴⁵ Cimilli, Gümrük Tarifemiz, s. 170.

¹⁴⁶ Anıl, s. 162.

¹⁴⁷ Esfender Korkmaz, **Vergi Yapısı ve Gelişimi**, Ercivan Matbaası, İstanbul, 1981, s. 136.

¹⁴⁸ Onursal, Gümrük, s. 26.

¹⁴⁹ RG: 11.05.1949/7204

¹⁵⁰ Tuncer, Gümrükler, s. 24.

yılında Cenevre’de GATT kurulmuş, 1948 yılında da faaliyete geçmiştir. 1950 yılında da aynı tür çalışmalar yapılmış ve Gümrük İşbirliği Konseyi kurulmuştur. Türkiye ise hem GATT’ın tarafları arasında yer almış hem de konseyin ilk üyelerinden olmuştur. Bunun yanında yine aynı yıl Brüksel’de gümrüklerle ilgili Nomenklatür Sözleşmesi ve Kıymet Sözleşmesi olmak üzere iki sözleşme imzalanmıştır¹⁵¹. İşte bu gelişmelerden sonra 06.03.1954 tarihli ve 6290 sayılı Kanun¹⁵² ile gümrük tarifemizde önemli bir değişiklik olmuş ve 1916 yılından beri uygulanmakta olan ağırlık esaslı yani spesifik tarife, yerini kıymet esaslı yani ad valorem tarifeye bırakmıştır. Kıymet esasına dayalı yeni tarifemiz, 1950 Brüksel Nomenklatüründeki tasnif şeklini aynen almıştır ve Gümrük Kanunu’nda Kıymet Sözleşmesinde yazılı kıymet tarifine yer verilmiştir¹⁵³. Gümrük tarifemize esas alınan Brüksel Nomenklatürü 1955 yılında değiştirilmiş, gümrük tarifemizin yeni tarifeye uygun hale getirilmesi için 1960 yılında 146 sayılı Kanun¹⁵⁴ çıkarılmıştır¹⁵⁵. Bu Kanun ile gümrük giriş tarife cetveli 5383 sayılı Kanun’a eklenmiştir. 02.01.1961 tarihli ve 197 sayılı Kanun¹⁵⁶ ile gümrük giriş tarife cetvelinde birtakım değişiklikler yapılmış, 14.05.1964 tarihli ve 474 sayılı Kanun¹⁵⁷ ile de 197 sayılı Kanun yürürlükten kaldırılmış ve gümrük giriş tarife cetveli yeniden düzenlenmiştir. 10.11.1988 tarihli ve 3501 sayılı Kanun¹⁵⁸ ile Uyum Sağlanmış (Armonize) Mal Tanıtımı ve Kodlama Sistemi hakkında Uluslararası Sözleşmeye 1 Ocak 1989 tarihinde itibaren katılmamız uygun bulunmuş ve bunun üzerine 10.11.1988 tarihli ve 3502 sayılı Kanun’un¹⁵⁹ 1’inci maddesi ile 474 sayılı Kanun’un adı “Gümrük Giriş Tarife Cetveli Hakkında Kanun” olarak değiştirilmiş, bu Kanun’a ekli gümrük giriş tarife cetveli, dört basamaklı Brüksel Sisteminden altı

¹⁵¹ Atan, Gümrük Mevzuatı, s. 5-6; Nomenklatür Sözleşmesi, gümrük tarifelerinde eşyanın tasnifine ilişkin bir sözleşme iken; Kıymet Sözleşmesi eşyanın gümrük kıymetine ilişkin bir sözleşmedir.

¹⁵² Gümrük Kanununun Bazı Maddelerinin Değiştirilmesine ve 1499 Sayılı Gümrük Tarifesi Kanunu ile Ek ve Tadillerinin Kaldırılmasına Dair Kanun, RG: 06.03.1954/8651

¹⁵³ İstanbul Ticaret Odası, **Yeni Gümrük Mevzuatına Umumî Bir Bakış**, Hüsnütabiat Matbaası, İstanbul, 1954, s. 5.

¹⁵⁴ 5383 Sayılı Gümrük Kanununun 6290 Sayılı Kanunla Değişik 16 ncı Maddesinin ve Gümrük Giriş Tarife Cetvelinin Değiştirilmesine Dair Kanun, RG: 07.12.1960/10674

¹⁵⁵ Cimilli, Gümrük Tarifemiz, s. 172.

¹⁵⁶ 5383 Sayılı Gümrük Kanununa Bağlı Gümrük Giriş Tarife Cetvelinin Bazı Pozisyonlarında Değişiklikler Yapılmasına Dair Kanun, RG: 07.01.1961/10701

¹⁵⁷ 5383 Sayılı Gümrük Kanununa Bağlı Gümrük Giriş Tarife Cetvelinin Değiştirilmesi Hakkında Kanun, RG: 25.05.1964/11711

¹⁵⁸ Uyumu Sağlanmış (Armonize) Mal Tanıtımı ve Kodlama Sistemi Hakkında Uluslararası Sözleşmeye Katılmamızın Uygun Bulunduğuna Dair Kanun, RG: 22.11.1988/19997

¹⁵⁹ 5383 Sayılı Gümrük Kanununa Bağlı Gümrük Giriş Tarife Cetvelinin Değiştirilmesi Hakkında 474 Sayılı Kanunun Adının ve Bir Maddesinin Değiştirilmesi Hakkında Kanun, RG: 29.11.1988/20004

basamaklı Armonize Sistem koduna uygun olarak 1 Ocak 1989 tarihinden itibaren yürürlüğe girmiştir¹⁶⁰.

Bu dönemde uluslararası ticari ve iktisadi ilişkilerdeki gelişmelerle birlikte uluslararası kuruluşlara katılmamız, ihracatın ve yerli sanayinin geliştirilmesi ihtiyacı gibi nedenlerle¹⁶¹ 5383 sayılı Kanun'a yeni maddeler eklemek ya da var olan maddeleri değiştirmek yerine yeni bir kanun hazırlanması uygun görülmüş ve 19.07.1972 tarihli ve 1615 sayılı Gümrük Kanunu 01.02.1973 tarihinde yürürlüğe girmiştir. 1615 sayılı Kanun birçok kez değişikliğe uğramış ancak bunların en önemlisi 28 maddede değişiklik öngören ve ek 10 madde getiren 30.06.1995 tarihli ve 564 sayılı Kanun Hükmünde Kararname'dir¹⁶².

b. Gümrük Birliği Sonrası

Türkiye ile Avrupa Ekonomik Topluluğu arasında bir ortaklık yaratan Ankara Anlaşması 12 Eylül 1963 tarihinde imzalanmış, 4.2.1964 tarih ve 397 sayılı Kanunla onaylanması uygun bulunmuş ve 22.10.1964 tarih ve 6/3820 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile onaylanarak 1 Aralık 1964 tarihinde yürürlüğe girmiştir. Söz konusu anlaşma ile tarafların hazırlık dönemi, geçiş dönemi ve son dönem aşamalarından geçerek bir gümrük birliği kuracakları belirtilmiştir¹⁶³. Geçiş döneminin gerçekleşme şartları, usulleri, sıra ve süreleri ile ilgili hükümlerini tespit etmek üzere 23 Kasım 1970 tarihinde Brüksel'de imzalanmış bulunan Katma Protokol ise, 22.7.1971 tarih ve 1448 sayılı Kanunla onaylanması uygun bulunmuş ve 21.12.1972 tarih ve 7/5476 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile onaylanarak 1 Ocak 1973 tarihinde yürürlüğe girmiştir. Söz konusu Protokolün 10'uncu ve 11'inci maddeleri ile geçiş döneminin, Protokolün yürürlüğe giriş tarihinden itibaren 22 yıl sürmesi öngörülmüştür. Buna göre,

¹⁶⁰ Namık Küçükcutlu, **Gümrük Mevzuatı**, İstanbul Ticaret Odası Yayın No: 1998-28, İstanbul, 1998, s. 7-8.

¹⁶¹ TBMM, 1615 Sayılı Kanun Gerektirisi, https://www.tbmm.gov.tr/tutanaklar/TUTANAK/MM_/d03/c020/mm__03020039ss0162.pdf, (11.06.2018).

¹⁶² Küçükcutlu, s. 9.

¹⁶³ Ankara Anlaşması gümrük birliği dışında üretim faktörlerinin serbest dolaşımının sağlanması, uyruklu neden ile uygulanan farklı işlemlerin aşamalı olarak ortadan kaldırılması ve ekonomi politikalarının Avrupa Ekonomik Topluluğu uyumlaştırılması konusunda çeşitli yükümlülükler getirmektedir. Bkz. Mehmet Tosuner, "Türk Katma Değer Vergisi Sisteminin Avrupa Topluluğu Ülkelerinde Uygulanan Katma Değer Vergisi Sistemine Uyumlaştırılmasının Ekonomik Etkileri", **Dokuz Eylül Üniversitesi İİBF Dergisi**, Cilt: 9, Sayı: 2, 1994, s. 270.

Toplulukta serbest dolaşım halinde olan ve Protokol kapsamında bulunan ürünlerin Türkiye'ye ithalinde alınan gümrük vergilerinin belli bir süre içinde sıfırlanması; bazı ürünlerin 12 yıl, bazı ürünlerin ise 22 yıl içinde gümrük vergilerinin sıfırlanması hedeflenmiştir¹⁶⁴.

Türkiye - Avrupa Birliği arasında 06.03.1995 tarihinde yapılan Ortaklık Konseyi'nde 1/95 sayılı Karar ile gümrük birliği oluşturulmuş ve Türkiye, kararın 26'ncı maddesi ile Avrupa Birliği Gümrük Kodu'nu ve uygulama hükümlerini belirleyen Komisyon Yönetmeliği'ni temeli olan eşyanın menşei, gümrük kıymeti, eşyanın gümrük birliği alanına girişi, gümrük beyanları, gümrük rejimleri, malların dolaşımı, gümrük borcu ve başvuru hakkı hükümlerini Türk gümrük mevzuatına yansıtaçağı konusunda taahhütte bulunmuştur. Söz konusu şartlara bağlı olarak oluşturulan gümrük birliği 1 Ocak 1996'da yürürlüğe girmiştir¹⁶⁵. Bununla birlikte Dünya Ticaret Örgütü Anlaşması'na taraf bir ülke olduğumuz ve Avrupa Topluluğu'nun da bu anlaşmaya bir bütün olarak katılmasından dolayı Dünya Ticaret Örgütü'nün "GATT 94" olarak adlandırılan kurallarına da uymamız zorunlu hale gelmiştir¹⁶⁶. Tüm bu nedenlerden ötürü 4458 sayılı GK hazırlanmış ve 05.02.2000 tarihinde yürürlüğe girmiştir. 4458 sayılı GK hem Dünya Ticaret Örgütü'ne hem de Avrupa Topluluğu'na verilen taahhütler ve ülkenin ihtiyaçları doğrultusunda olmuştur. Yeni GK gümrük mevzuatını imzalanan uluslararası anlaşmalara ve Avrupa Topluluğu mevzuatına uyumlu hale getirmiştir¹⁶⁷.

¹⁶⁴ Gümrük Kanunu Gerekçesi, **TBMM Tutanak Dergisi**, TBMM Basımevi, Cilt: 14, Ankara, 1999, s. 424.

¹⁶⁵ Gümrük Birliği kapsamında, Türkiye sanayi ve işlenmiş tarım ürünlerinde taraflar arasındaki gümrük vergisi ve eş etkili vergileri, miktar kısıtlamalarını kaldırmış ve üçüncü ülkelere karşı Ortak Gümrük Tarifelerini uygulamaya başlamıştır. Gümrük birliği sadece vergisel anlamda değil rekabet ve büyüme gibi konularda da önemli etkiler ortaya çıkarmıştır. Gümrük birliğinin ekonomik etkileri konusunda ayrıntılı bilgi için bkz., Zeynep Arıkan, "Gümrük Birliği ve Etkileri", **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 88, 1996, <http://www.vergisorunlari.com.tr/makale/gumruk-birligi-ve-etkileri/3514>, (12.04.2018); Demet Çak ve Murat Çak, **Gümrük Birliğinin Getirdikleri ve Götürdükleri: Dış Ticaret Vergileri ve İhracat Gelirleri Analizi**, İstanbul Ticaret Odası Yayın No: 2007-68, İstanbul, 2007, s. 39-67.

¹⁶⁶ Gümrük Kanunu Gerekçesi, **TBMM Tutanak Dergisi**, TBMM Basımevi, Cilt: 14, Ankara, 1999, s. 424-425.

¹⁶⁷ Onursal, İhracat ve İthalat, s. 196-197.

GK ilerleyen yıllarda birçok farklı kanun ve kanun hükmünde kararname ile değişikliğe uğramıştır¹⁶⁸. Bunlardan en önemlisi 5911 sayılı Kanun¹⁶⁹'dur. Bu Kanun ile yaklaşık on yeni madde ve birçok maddeye ek fıkra eklenmiş, birçok maddede değişiklikler yapılmıştır. Bu köklü değişikliklere paralel olarak Gümrük Kanunu'nun uygulamasına yön vermek amacıyla Gümrük Yönetmeliği (GY)¹⁷⁰ çıkarılmış ve 5911 sayılı Kanun ile aynı gün yürürlüğe girmiştir.



¹⁶⁸ Bkz., 5911, 6455, 5622, 6495, 5810 sayılı kanunlar ve 666 ve 649 sayılı kanun hükmünde kararnameler.

¹⁶⁹ Gümrük Kanunu İle Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun, RG: 07.07.2009/27281

¹⁷⁰ RG: 07.10.2009/27369 (mükerrer)

İKİNCİ BÖLÜM

GÜMRÜK VERGİLERİNDE VERGİLENDİRME USULÜ

I. VERGİLENDİRME İŞLEMLERİNE YÖNELİK GÜMRÜK MEVZUATI DÜZENLEMELERİ

Mevzuat terimi, bir konu hakkında yürürlükte bulunan kanun, tüzük, yönetmelik, tebliğ, kararname vb. düzenlemeleri ifade etmek için kullanılmaktadır. Gümrük mevzuatı denilince yeterli ve gerekli disiplinin sağlanması, gümrük işlemlerinin ülkenin her tarafında gümrük idaresince aynı usul ve esaslara göre yürütülmesi yani uygulamada birliğin temin edilmesi amacıyla yürürlüğe konulan gümrük ile ilgili kanun, yönetmelik, tebliğ vb. kastedilmektedir¹⁷¹. Başta kanunlar olmak üzere, Cumhurbaşkanı kararları, yönetmelikler ve tebliğler gümrük vergilerinde vergileendirme işlemlerine ilişkin usul ve esasları içermekte ve uygulamaya yön vermektedirler.

Çalışmanın bu kısmında Türk gümrük mevzuatını oluşturan temel kanun, yönetmelik, tebliğ ve kararlar hakkında kısaca bilgi verilecektir.

A. Gümrük Kanunu

4458 sayılı GK, 5 Şubat 2002 tarihinden itibaren yürürlüktedir ve gümrük uygulamaları bakımından temel kaynak olma özelliği taşımaktadır. GK'nin 1'inci maddesine göre GK'nin amacı, Türkiye Cumhuriyeti Gümrük Bölgesine giren ve çıkan eşyaya ve taşıt araçlarına uygulanacak gümrük kurallarını belirlemektir. GK'nin başlıca özellikleri şu şekilde sıralanabilir:

- Gümrük Birliği Anlaşması çerçevesinde Türkiye, Avrupa Birliğinin gümrük sistemine ve gümrük mevzuatına uyum sağlamayı taahhüt ettiği için GK bir uyum kanunudur¹⁷².
- GK geniş kapsamlı çerçeve bir kanundur. Çünkü bir taraftan gümrük düzenini kurmaya, diğer taraftan gümrük vergileri, gümrük rejimleri,

¹⁷¹ Onursal, İhracat ve İthalat, s. 195.

¹⁷² Tuncer, Gümrükler, s. 85-86; Selen, Gümrük İşlemleri, s. 12-13.

gümrük cezaları, itirazlar gibi konuları düzenlemektedir. Bu düzenlemelerle ilgili Kanun, sadece temel ilke ve esasları ortaya koymuş, konuların teknik ayrıntılarının düzenlenmesini yönetmelik, tebliğ ve kararnamelere bırakmıştır¹⁷³.

- GK, sadece bir vergi kanunu değil, esas itibariyle idari nitelikli bir kanundur. İdari nitelikli bir kanun olarak hem bir maddi kanun hem de idari usul kanunu niteliği taşımaktadır¹⁷⁴. GK, hem maddi anlamda gümrük vergilerini (yani verginin konusunu, yöneldiği kişinin hak ve ödevlerini, idarenin yükümlü karşısındaki yetkilerini vb.) hem de şekle ve usule ilişkin hükümleri içeren bir Kanun'dur. Bu nedenle gelir vergisi, kurumlar vergisi ve katma değer vergisi gibi vergi türlerinde olduğu gibi şekle ve usule ilişkin konularda gümrük vergilerine VUK hükümleri değil, GK hükümleri uygulanacaktır¹⁷⁵.
- 1615 sayılı Gümrük Kanunu'nda gümrük rejimleri yer almakta, ancak her bir rejimin beyan, muayene ve işlemleri ayrı ayrı düzenlenmekteydi. 4458 sayılı Kanun ile eşyanın Türkiye Gümrük Bölgesine girişinden başlayarak eşyaya uygulanacak işlemlerin sırasına göre bir sistematik uygulanmış ve rejimlere ilişkin özel düzenlemeler haricinde bütün bu işlemler tek çatı altında değerlendirilmiş ve gümrük rejimleri arasında bütünlük sağlanmıştır¹⁷⁶.

GK, gümrük vergileri uygulamasına ilişkin temel kaynak olma özelliği taşıdığından gümrük uygulamaları ile ilgili çeşitli kavramların ne anlam ifade ettiğinin bilinmesi gerekmektedir.

Türkiye Cumhuriyeti Gümrük Bölgesi (TGB): Türkiye Cumhuriyeti'nin kara suları, iç suları ve hava sahasını da kapsayan Türkiye Cumhuriyeti topraklarını ifade etmektedir. Serbest bölgeler Türkiye siyasi sınırları içinde yer almalarına rağmen TGB dışında sayılan yerlerdir. Bu nedenle TGB'ne giren ve çıkan eşyaya ve taşıt

¹⁷³ Tuncer, Gümrükler, s. 86; Selen, Gümrük İşlemleri, s. 12-13.

¹⁷⁴ Danıştay (Dnş.) 7. Daire (D.), 22.11.2007 tarihli ve E: 2007/5552, K: 2007/4826 sayılı Karar, www.kazanci.com, 08.07.2018.

¹⁷⁵ Burcu Demirbaş Aksüt ve Özgecan Gök, "Gümrük Vergilerinden Kaynaklanan Anlaşmazlıkların Uzlaşma Yolu İle Çözümü", *Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, Cilt: 18, Sayı: 2, 2016, s. 79.

¹⁷⁶ Onursal, Gümrük, s. 38.

araçlarına uygulanacak gümrük kurallarını belirleyen GK hükümleri serbest bölgeler için uygulanmayacaktır.

Gümrük İdaresi: Gümrük mevzuatında belirtilen işlemlerin kısmen veya tamamen yerine getirildiği merkez ya da taşra teşkilatında yer alan birimlerin tamamını ifade etmektedir.

Giriş Gümrük İdaresi: Eşyanın TGB'ye getirildiği ve risk analizine dayalı giriş kontrolüne tabi tutularak geciktirilmeden sevk işlemlerinin yapıldığı gümrük idaresidir.

İthalat Gümrük İdaresi: TGB'ye getirilen eşyanın risk analizine dayalı kontrolleri de dahil olmak üzere gümrükçe onaylanmış işlem veya kullanıma tabi tutulmasına ilişkin işlemlerin yapıldığı gümrük idaresidir.

Örneğin ithalat işlemleri Niğde Gümrük Müdürlüğü tarafından yapılan bir eşyanın denizyolu ile İspanya'dan Mersin'e sevk edilmesi halinde, Türkiye'ye giriş yaptığı Mersin Gümrük Müdürlüğü giriş gümrük idaresi iken, ithalat işlemlerinin yapıldığı Niğde Gümrük Müdürlüğü ithalat gümrük idaresidir¹⁷⁷.

Çıkış Gümrük İdaresi: Eşyanın TGB'yi terk etmeden önce sunulduğu ve çıkış işlemlerinin tamamlanması ile ilgili gümrük kontrolleri ve risk analizine dayalı kontrollerin yapıldığı gümrük idaresidir.

İhracat Gümrük İdaresi: TGB'yi terk edecek eşyanın risk analizine dayalı kontrolleri de dahil olmak üzere gümrükçe onaylanmış işlem veya kullanıma tabi tutulmasına ilişkin işlemlerin yapıldığı gümrük idaresidir.

Örneğin Fransa'ya sevk edilen bir eşyanın ihracat işlemlerinin Tekirdağ'da tamamlanması durumunda taşıtın karayolu ile Edirne İpsala Gümrük Müdürlüğü'nden yurtdışına çıkması halinde, Tekirdağ Gümrük Müdürlüğü ihracat gümrük idaresi iken, İpsala Gümrük Müdürlüğü çıkış gümrük idaresidir¹⁷⁸.

Kişi: Gerçek ve tüzel kişiler ile hukuken tüzel kişilik statüsüne sahip olmamakla birlikte yürürlükteki mevzuat uyarınca hukuki tasarruflar yapma yetkisi tanınan kişiler ortaklığını ifade etmektedir.

¹⁷⁷ Gökhan Terzi, **Dış Ticaret Gümrük Kambiyo İşlemleri ve Uygulaması**, Gümrük Ticaret Müfettişleri Derneği, İstanbul, 2017, (Dış Ticaret), s. 105-106.

¹⁷⁸ Terzi, Dış Ticaret, s. 106.

Karar: Gümrük idaresinin, gümrük mevzuatı ile ilgili olarak belirli bir konuda bir veya birden fazla kişi üzerinde hukuki sonuç doğuracak idari tasarruflarını ifade etmektedir.

Serbest Dolaşımda Bulunan/Bulunmayan Eşya: Serbest dolaşımda bulunan eşya, tümüyle TGB’de elde edilen ve bünyesinde TGB dışındaki ülke veya topraklardan ithal edilen girdileri bulundurmayan veya şartlı muafiyet düzenlemelerine tabi tutulan eşyadan elde edilen ve tabi olduğu rejim hükümleri uyarınca özel ekonomik değer taşımadığı tespit edilen veya TGB dışındaki ülke veya topraklardan serbest dolaşıma giriş rejimine tabi tutularak ithal edilen veya TGB’nde, yukarıda belirtilen eşyadan ayrı ayrı veya birlikte elde edilen veya üretilen eşyayı ifade etmektedir.

Serbest dolaşımda bulunmayan eşya ise, serbest dolaşımda bulunan eşya dışında kalan eşya ile transit hükümleri saklı kalmak üzere TGB’yi fiilen terk eden eşyadır.

Eşyanın Gümrüğe Sunulması: Eşyanın gümrük idaresine ya da gümrükçe tayin edilen veya uygun görülen bir yere getirilmesi üzerine belirlenen usul ve esaslara göre gümrük idarelerine yapılan bildirimdir.

Gümrük Statüsü: Bir eşyanın TGB’de serbest dolaşımı girip girmediği konusundaki fiili durumunu ifade etmektedir.

Gümrük Yükümlülüğü: Yükümlünün gümrük vergilerini ödeme zorunluluğunu ifade etmektedir.

Yükümlü: Gümrük yükümlülüğünü yerine getirmekle sorumlu kişidir.

Gümrük Gözetimi: Gümrük mevzuatına ve gereken hallerde gümrük gözetimi altındaki eşyaya uygulanacak diğer hükümlere uyulmasını sağlamak üzere gümrük idareleri tarafından genel olarak uygulanan işlemlerdir.

Gümrükçe Onaylanmış Bir İşlem veya Kullanım: Eşyanın bir gümrük rejimine tabi tutulmasını, bir serbest bölgeye girmesini, TGB dışına yeniden ihracını, imhasını ve gümrüğe terk edilmesini ifade etmektedir.

Gümrük Beyanı: Belirlenen usul ve esaslar çerçevesinde eşyanın bir gümrük rejimine tabi tutulması talebinde bulunulmasını ifade etmektedir.

Elleçleme: Gümrük gözetimi altındaki eşyanın asli niteliklerini değiştirmeden istiflenmesi, yerinin değiştirilmesi, büyük kaplardan küçük kaplara aktarılması,

kapların yenilenmesi veya tamiri, havalandırılması, kalburlanması, karıştırılması ve benzeri işlemleri ifade etmektedir.

Eşya: Her türlü madde, ürün ve değeri ifade etmektedir.

Gümrüklenmiş Değer: Uluslararası Kıymet Sözleşmesine göre belirlenecek; ithal eşyası için eşyanın CIF kıymeti ile gümrük vergileri toplamını, ihraç eşyası için FOB kıymeti ile gümrük vergileri toplamını ifade etmektedir.

Gümrük Rejimi: Gümrükçe onaylanmış bir işlem veya kullanım şeklidir ve eşyaya uygulanacak işlemlerin tamamını ifade etmektedir.

B. Gümrük Giriş Tarife Cetveli Hakkında Kanun

474 sayılı Gümrük Giriş Tarife Cetveli Hakkında Kanun, gümrük mevzuatı açısından oldukça önemli düzenlemelerden biridir. Bu Kanun'un 1'inci maddesi ile Cumhurbaşkanı, Gümrük Giriş Tarife Cetveli'nde yer alan eşyanın pozisyonlarını, alt tarife pozisyonlarını ve bunlara ait sayısal kodları, bölüm, fasıl ve alt tarife notlarını ve Armonize Sistemin yorumuna ait genel kuralları genişletmeye, açmaya, değiştirmeye ve bunlara ilişkin usul ve esasları belirlemeye yetkili kılınmıştır. Bu yetkiye istinaden Ticaret Bakanlığı tarafından her yılsonunda hazırlanan "İstatistik Pozisyonlarına Bölünmüş Türk Gümrük Tarife Cetveli" Cumhurbaşkanı Kararı ekinde yer almakta ve Resmi Gazete'de yayımlanmaktadır¹⁷⁹.

Kanun'un 2'nci maddesine ile de Cumhurbaşkanı'na Gümrük Giriş Tarife Cetveli'nde yer alan eşyaların gümrük vergisi had ve nispetlerini 50'ye kadar yükseltebilme, sıfıra kadar indirebilme veya cetveldeki had ve nispetleri % 50'sine kadar artırabilme yetkisi verilmiştir. Bu yetkiye dayanarak Cumhurbaşkanınca her yıl sonunda "İthalat Rejimi Kararına Ek Karar" çıkarılmakta ve ithalatta uygulanacak gümrük vergisi oranları ile ödenecek toplu konut fonu belirlenmektedir. Bu nedenle her yıl sonunda yayımlanan İstatistik Pozisyonlarına Bölünmüş Türk Gümrük Tarife Cetveli'nde gümrük vergisi oranları gösterilse de uygulanacak gümrük vergisi oranları İthalat Rejimi Kararına Ek Karar'da yer almaktadır.

¹⁷⁹ 01.01.2021 tarihinden itibaren geçerli olan "İstatistik Pozisyonlarına Bölünmüş Türk Gümrük Tarife Cetveli", 30.12.2020 tarihli ve 3345 sayılı Cumhurbaşkanı Kararı ile yürürlüğe konulmuştur.

C. Dış Ticaretin Düzenlenmesi Hakkında Kanun

Anayasamızın 167/2'nci maddesi Cumhurbaşkanına dış ticaretin ülke ekonomisinin yararına olmak üzere düzenlenmesi amacıyla ithalat, ihracat ve diğer dış ticaret işlemleri üzerine vergi ve benzeri yükümlülükler dışında ek mali yükümlülükler koyma ve bunları kaldırma konusunda yetki vermektedir. 2976 sayılı Dış Ticaretin Düzenlenmesi Hakkında Kanun¹⁸⁰ Anayasamızın bu maddesine uygun olarak Cumhurbaşkanına çeşitli yetkiler vermektedir. Kanun'un 1'inci maddesine göre 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 yürütülecektir. Kanun'un 2'nci maddesine göre de Cumhurbaşkanı Kanun kapsamındaki konularda düzenlemeler yapmaya yetkili kılınmıştır. Yani Cumhurbaşkanına dış ticaret işlemleri üzerinde vergi ve benzeri yükümlülükler dışında ek mali yükümlülükler getirme konusunda yetki tanınmıştır.

Ç. İthalatta Haksız Rekabetin Önlenmesi Hakkında Kanun

Bu Kanun ile ithalatta ortaya çıkabilecek haksız rekabet hallerinde dampinge veya sübvansiyona konu olan ithalat nedeniyle ortaya çıkan zarara karşı yerli üretim dallarının korunması amaçlanmaktadır. Bu tür ithalatlara yönelik tedbilerin alınması konusunda usul ve esasları belirleyen bu Kanun, dampinge karşı vergi ve sübvansiyona karşı telafi edici verginin yasal dayanağını oluşturmaktadır.

D. Kaçakçılıkla Mücadele Kanunu

5607 sayılı Kaçakçılıkla Mücadele Kanunu¹⁸¹ (KMK), kaçakçılık fiilleri ve yaptırımlarının düzenlendiği yasal düzenlemedir. Bu kapsamda gümrük yükümlülüğü doğuran ve ceza uygulaması gerektiren fiiller KMK'de kaçakçılık suçları olarak

¹⁸⁰ RG: 15.02.1984/18313

¹⁸¹ RG: 31.03.2007/26479

düzenlenmektedir. Bu nedenle KMK, gümrük yükümlülüğünü doğuran fiilin suç niteliği taşıması halinde bu fiil nedeniyle uygulanacak yaptırımların düzenlendiği bir kanundur.

E. İthalat Rejimi Kararı

Günümüzde ülkemizde 31.12.1995 tarihli ve 22510 sayılı Resmi Gazete'nin mükerrer sayısında yayımlanan 20.12.1995 tarihli ve 95/7606 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile yürürlüğe konulan İthalat Rejimi Kararı yürürlüktedir¹⁸². İthalat Rejimi Kararı'nın temel amacı, ithalatın ülke ekonomisinin yararına ve uluslararası ticaretin gereklerine göre düzenlenmesini sağlamaktır. Bu amaca yönelik olarak her yılın sonunda ülke ekonomisindeki ve dış ticaretteki gelişmelerde de dikkate alınarak Ticaret Bakanlığı'nın yazısı üzerine Cumhurbaşkanı tarafından "İthalat Rejimi Kararına Ek Karar"¹⁸³ çıkarılmakta ve ithalatta uygulanacak gümrük vergisi oranları ile ödenecek toplu konut fonu belirlenmektedir.

İthalat Rejimi Kararı ile ithalatta uygulanacak gümrük vergisi oranları ve ödenecek toplu konut fonu altı liste halinde gösterilmektedir. Buna listelerin içeriği aşağıdaki gibidir¹⁸⁴:

(I) sayılı listede, işlenmiş tarım ürünleri dışındaki tarım ürünleri için öngörülen gümrük vergisi oranları gösterilmektedir.

(II) sayılı listede, sanayi ürünlerine uygulanacak gümrük vergisi oranları gösterilmektedir.

(III) sayılı listede, işlenmiş tarım ürünleri için uygulanacak gümrük vergisi oranları ile tarım payına tekabül eden Toplu Konut Fonu miktarları yer almaktadır.

(IV) sayılı listede, balık ve diğer su ürünlerine uygulanacak gümrük vergisi oranları ile Toplu Konut Fonu miktarları gösterilmektedir.

(V) sayılı listede, gümrük vergileri geçici olarak indirilen veya asıya alınan, genel olarak kimya ve elektronik sektörlerinde hammadde ya da ara girdi olarak kullanılan bazı ürünlere uygulanacak gümrük vergisi oranları gösterilmektedir.

¹⁸² Tuncer, Gümrükler, s. 134; Mehmet Tomanbay, **Uluslararası Ticaret ve Finansmanı**, Gazi Kitabevi, Ankara, 2014, (Uluslararası Ticaret), s. 146.

¹⁸³ 2021 yılında uygulanacak gümrük vergisi ve toplu konut fonu tutarları için bkz. 31.12.2020 tarihli ve 3350 sayılı Cumhurbaşkanı Kararı eki İthalat Rejimi Kararına Ek Karar.

¹⁸⁴ Derdiyok, s. 84-94.

(VI) sayılı listede, listede yer alan ürünlerin sivil hava taşıtlarında kullanılması şartıyla yapılacak ithalatta gümrük vergisi oranının % 0 olarak uygulanacağı ve gümrük mevzuatının nihai kullanıma ilişkin hükümlerinin uygulanacağı hüküm altına alınmıştır.

F. Gümrük Yönetmeliği

GK, çerçeve bir kanun olma özelliği taşıdığından dolayı, kanun koyucu düzenlediği konuların ayrıntılarının düzenlenmesini GY'ye bırakmıştır¹⁸⁵. Bunun üzerine GK'nin yönetmelikle düzenlenmesini öngördüğü konuların düzenlenmesi ve uygulamaya ilişkin hususlara açıklık getirmek amacıyla GY yürürlüğe konulmuştur ve 10.07.2009 tarihinden beri uygulanmaktadır.

GY oldukça kapsamlı bir yönetmeliktir. Yönetmelik 83 adet eke sahiptir ve bu eklerde çeşitli formlar, açıklayıcı notlar, taahhütnameler, listeler, tutanaklar vb. bulunmaktadır.

Gümrük yönetmeliği dışında gümrük uygulamaları açısından bir diğer yönetmelik de Gümrük Uzlaşma Yönetmeliği'dir. Bu yönetmeliğin amacı ise GK'nin 244'üncü maddesinde düzenlenen gümrük uyuşmazlıklarının idari aşamada çözüm yollarından biri olan uzlaşmaya ilişkin usul ve esasları düzenlemektir.

G. Cumhurbaşkanı Kararları

Cumhurbaşkanı kararlarına gümrük uygulamalarında sıklıkla başvurulmaktadır. Bunun nedeni, Cumhurbaşkanı kararları ile ekonomideki gelişmelere daha hızlı müdahale edilebilmesidir. Kanun yapmanın zorluğu ve uzun zaman alması, gümrük uygulamalarında Cumhurbaşkanı kararlarının önemini arttırmaktadır. Nitekim her yıl uygulanacak gümrük vergisi oranlarını gösteren İthalat Rejimi Kararına Ek Karar'lar Cumhurbaşkanı kararları ekinde kabul edilmekte ve yürürlüğe konulmaktadır.

¹⁸⁵ Tuncer, Gümrükler, s. 90.

H. Tebliğler

Gümrük uygulamasında kanuna, Cumhurbaşkanı kararlarına ve yönetmeliklere dayanılarak çıkarılan gümrük tebliğleri, idarenin görüşünü yansıtmakta, işlem ve konulara ışık tutmakta ve bu yönleriyle uygulamada büyük önem taşımaktadır. Ticaret Bakanlığı gümrük mevzuatının doğru olarak uygulanması için gerekli gördüğü bütün önlemleri alma konusunda yetkili kılınmıştır. Dolayısıyla gümrük uygulamalarına ışık tutan gümrük tebliğleri, yükümlülerin gümrük mevzuatını doğru bir şekilde uygulayabilmelerine imkan tanımaktadır. Bu tebliğler idare açısından bağlayıcı nitelikte olmakla birlikte, yükümlüler açısından bağlayıcı değildir¹⁸⁶.

II. VERGİLENDİRMEDE ÖNEMLİ BAZI KONULAR

Bir eşyanın ithali veya ihracına ilişkin gümrük yükümlülüğünün doğumu ve sona ermesine kadar geçen süreçte gerek yükümlülerce gerekse gümrük idarelerinde yapılması gereken çeşitli işlemler bulunmaktadır. Eşyaya ilişkin özet beyanın verilmesiyle başlayan süreç, eşyaya ilişkin gümrük yükümlülüğünün yerine getirilmesi ile son bulmaktadır. Bu sürecin işleyişinde ve vergilendirmeye ilişkin işlemlerin yerine getirilmesinde gümrük rejimleri büyük öneme sahiptir. Bunun yanında bir eşyanın menşei o eşyaya hangi gümrük vergilerinin uygulanacağını ve bunun tutarını belirlemede büyük öneme sahiptir. Yine eşyanın gümrük kıymeti de eşyaya uygulanacak gümrük vergilerinin hesaplanması bakımından büyük öneme sahiptir.

Çalışmanın bu kısmında gümrük vergileri bakımından vergilendirmede büyük öneme sahip gümrük işlemleri ve rejimleri ile eşyanın menşei ve gümrük kıymeti konuları incelenecektir.

A. Gümrük İşlemleri ve Gümrük Rejimleri

Gümrük vergilerinde vergilendirme sürecinin iyi bir şekilde anlaşılabilmesi bakımından bir eşyanın ithali veya ihracı sürecinde hangi aşamalardan geçerek ve hangi işlemler yapılarak sürecin tamamlandığı büyük önem arz etmektedir. Bunun

¹⁸⁶ Tuncer, Gümrükler, s. 153; Selen, Gümrük İşlemleri, s. 12.

yanında eşyanın tabi olduğu rejim türü, eşyaya ilişkin işlem sürecinin belirlenmesinde etkili olmaktadır. Örneğin eşyanın tabi olduğu rejim türü eşyanın gümrük vergilerinden muaf tutulmasına neden olabilmektedir.

1. Gümrük İşlemleri

Genel anlamda gümrük işlemleri, TGB'ye eşya giriş-çıkışını düzenleyen prosedürler kapsamında gerçekleştirilen faaliyetler ve bu faaliyetlere taraf olanlarca gerçekleştirilen tüm işlemlerdir¹⁸⁷. Dış ticarete bir eşyanın bir devletin egemenlik alanından başka bir devletin egemenlik alanına transferi söz konusu olduğundan, gümrük işlemleri eşyaya ilişkin gerekli kontrollerin yapılarak eşyanın ülkeye girişi veya çıkışı ile ilgili tüm işlemlerin tamamlanması anlamına gelmektedir¹⁸⁸. Gümrük işlemleri bir eşyanın TGB'ye girişi sırasında verilen özet beyan ile başlamakta ve gümrük vergilerinin ödenmesi ve beyanın kapatılması ile son bulmaktadır.

Gümrük işlemleri, gümrük gözetimine tabi olma aşaması ve gümrük yükümlülüklerini yerine getirme aşaması şeklinde iki aşamadan oluşmaktadır. Gümrük gözetimine tabi olma aşamasında eşyanın TGB'ye girişi, özet beyan verilmesi, gümrüğe sunumu, eşyanın boşaltılması ve geçici depolanması işlemlerini kapsamaktadır. Gümrük yükümlülüklerini yerine getirme aşaması ise gümrük beyan işlemleri, muayene işlemleri, gümrük yükümlülüklerinin yerine getirilmesi, gümrük çıkış işlemleri ve beyannamenin kapatılması işlemlerini kapsamaktadır¹⁸⁹.

TGB'ye getirilen eşya sınır gümrük kapılarından ülkeye girişinden itibaren gümrük gözetimine tabidir ve getiren kişi tarafından gecikmeksizin belirlenen bir gümrük idaresine veya gümrükçe uygun görülen bir yere, deniz veya havayoluyla veya TGB'den geçmeksizin karayoluyla doğrudan bir serbest bölgeye götürülebilir (GK, md. 37). Dış ticarete konu eşyanın ilgili gümrük idaresi ile ilk teması, eşyanın gümrüğe sunumu ile başlamaktadır¹⁹⁰. Gerekli kontrollerin yapılmasının ardından TGB'ye gelen her eşya için gümrükçe onaylanmış bir işlem veya kullanım tayin edilmesi gerekmektedir. Gümrükçe onaylanmış işlem veya kullanım ifadesinden eşyanın bir

¹⁸⁷ Selen, Gümrük İşlemleri, s. 27.

¹⁸⁸ Saygılıoğlu ve Gerçek, s. 208.

¹⁸⁹ Adnan Gerçek, **Türk Mali Hukukunda Teminat Kurumu**, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2013, (Teminat), s. 158-160.

¹⁹⁰ Terzi, Dış Ticaret, s. 140.

gümrük rejimine tabi tutulması, bir serbest bölgeye girmesi, TGB dışına yeniden ihracı, imhası veya gümrüğe terk edilmesi anlaşılmaktadır (GK, md. 3/14). Bu aşamadan sonra gümrük işlemleri gümrükçe onaylanmış işlem veya kullanım türüne göre şekillenmekte ve son bulmaktadır.

a. Özet Beyan

Özet beyan, TGB'ye getirilen eşya için getirilmeden önce verilen ve eşyaya ilişkin genel bilgilerin yer aldığı bir belgedir. GK'nin 35/A maddesine göre TGB'nin kara suları veya hava sahasından gümrük bölgesinde durmaksızın geçen taşıt araçları ile taşınan eşya hariç olmak üzere TGB'ye getirilen eşya için TGB'ye getirilmeden önce eşyayı getiren veya taşıma sorumluluğunu üstlenen kişi tarafından giriş gümrük idaresine özet beyan verilir¹⁹¹. Giriş gümrük idaresine gerekli bilgilerin derhal iletilebildiği veya elektronik ortamda erişimin mümkün olduğu durumlarda giriş gümrük idaresi dışında başka gümrük idaresine de özet beyan verilmesine izin verilebilir. Deniz veya hava taşıtlarının TGB'de birden fazla liman veya havalimanına uğraması halinde, özet beyan, eşyanın boşaltılacağı liman veya hava limanındaki gümrük idaresine verilir¹⁹². Gümrükte yapılacak kontrollerin etkinliğinin arttırmak ve işlem sürelerini kısaltmak amacıyla özet beyan TGB'ye eşya girişinden önce verilmektedir. Özet beyan, daha sonra gümrük beyannamesi ile bildirimi yapılacak eşyaya ilişkin bilgilerin doğru olup olmadığı konusunda gümrük idaresine çapraz kontrol yapabilme imkanı tanımaktadır¹⁹³.

Özet beyan, eşyayı getiren veya taşıma sorumluluğunu üstlenen kişinin yükümlülükleri saklı kalmak kaydıyla bunlar adına hareket edenler tarafından, eşyayı yetkili gümrük idaresine sunabilen veya bu eşyanın sunulması sağlayan kişiler tarafından, eşyayı getiren veya taşıma sorumluluğunu üstlenen kişinin veya bunlar adına hareket edenlerin temsilcisi tarafından da verilebilmektedir (GK, md. 35/B). Eşyanın yüklendiği aracın aktif taşıma aracı olarak bağımsız şekilde hareket edecek

¹⁹¹ İstisnai olarak çeşitli eşyaların getirilmesi durumunda özet beyan aranmamaktadır. Örneğin elektrik enerjisi, boru hattı ile gelen eşya, elektronik medya içerenler dahil mektup, posta kartı ve basılı yayınlar, Uluslararası Posta Sözleşmesi kapsamında taşınan eşya vb. Özet beyan aranmayan diğer eşyalar için bkz. GY, md. 61.

¹⁹² Ticaret Bakanlığı, <https://ggm.gtb.gov.tr/sikca-sorulan-sorular/ticari/ozet-beyan>, (25.12.2018)

¹⁹³ Selen, Gümrük İşlemleri, s. 39.

nitelikte olduğu ve bu aracın başka bir araçla TGB'ye taşındığı kombine taşımacılıkta¹⁹⁴ taşınan taşıma aracının işletici özet beyan vermektedir. Deniz ve hava taşımacılığında ise özet beyan verme yükümlülüğü taşıma aracının paylaşımı veya taşıma işleminin bir sözleşme kapsamında yapılması durumunda, taşıma işlemini taahhüt ederek eşyanın araçta taşınması için taşıma belgesi düzenleyen kişiye aittir (GY, md. 66).

Özet beyan, GY'ye ekli Ek 10'da yer alan bilgileri içeren standart bir form olup, veri işleme tekniği yoluyla verilmektedir. Veri işleme tekniği kısaca, gümrük işlemlerinin tamamlanması için eşyaya ilişkin gerekli bilgilerin ilgili gümrük idaresinin bilgisayar sistemine girilmesi anlamına gelmektedir.

Günümüzde özet beyan, Bilgisayarlı Gümrük Etkinlikleri (BİLGE) sistemi üzerinden yapılmaktadır. Bu nedenle beyanda bulunacaklar sisteme veri girişi yapabilmek için ilgili gümrük idaresinden kullanıcı kodu ve şifre almak zorundadırlar¹⁹⁵. BİLGE sistemi, beyan sahibi veya temsilcisi, gümrük memuru, idare amiri, merkezdeki gümrük personeli gibi gümrük işlemlerinin bir parçası olan her kullanıcının işlem yaptığı veya eriştiği, eşyanın gümrük sahasına girişinden çıkışına kadar olan tüm gümrük işlemlerinin gerçek zamanlı olarak bilgisayar ortamında yürütülmesine imkan sağlayan bir programdır¹⁹⁶.

Özet beyanda genel kural veri işleme tekniği kullanılarak beyanın hazırlanması olmakla birlikte, gümrük idaresinin bilgisayar sisteminde ortaya çıkabilecek herhangi bir arıza durumunda gümrük idaresi beyanın yazılı olarak verilmesine izin verebilir. Özet beyanın yazılı olarak verildiği durumlarda özet beyan, GY'ye ekli Ek 10/A'da yer alan Emniyet ve Güvenlik Belgesi formu kullanılarak verilir. Gerekli görülmesi halinde yükleme listeleri ve diğer belgeler de ibraz edilir (GY, md. 63/4-5).

Özet beyanın belirli bir süre içerisinde verilmesi gerekmektedir¹⁹⁷. Bu süreler GY'nin 67'nci maddesi ile belirlenmiştir.

¹⁹⁴ Kombine taşımacılık, bir eşyanın taşıyıcı birimlerinin (konteyner ve kaplar gibi) çıkış yerinden hedef yerine kadar birden fazla taşıma modu ile (karayolu, havayolu, denizyolu veya demiryolu) taşınmasıdır. Ayrıntılı bilgi için bkz. Ersin Turan, "Kombine Taşımacılık Nedir? Türleri Nelerdir?", <https://webnak.com.tr/blog/kombine-tasimacilik-nedir/>, (24.12.2018).

¹⁹⁵ Onursal, İhracat ve İthalat, s. 227; Selen, Gümrük İşlemleri, s. 36.

¹⁹⁶ Hüseyin Sadi Çetintaş ve Ayhan Turna, "Bilgisayarlı Gümrük İşlemleri", **Gümrük Dergisi**, Yıl: 12, Sayı: 43, Ocak 2003, s. 120.

¹⁹⁷ Özet beyan verilmesi bazı haller durumunda süreler uygulanmamaktadır. Örneğin taşıma sırasında mücbir sebep olduğu durumlarda süreler uygulanmamaktadır. Sürelerin uygulanmayacağı hallere ilişkin ayrıntılı bilgi için bkz. GY, md. 68.

Buna göre;

- Denizyolu ile yapılan taşımacılıkta;
Konteyner ile taşınan eşya için hareket limanında eşyanın gemiye yüklenmesinden en az yirmidört saat önce; dökme ve ambalaj halindeki eşya için TGB'deki ilk varış limanına gelmeden en az dört saat önce; Karadeniz ya da Akdeniz üzerindeki yabancı ülke limanları ve Avrupa Topluluğu gümrük bölgesinde yer alan limanlar ile TGB'deki limanlar arasında taşınan eşya için ilk varış limanına gelmeden en az iki saat önce,
- Havayolu ile yapılan taşımacılıkta;
Kısa mesafeli uçuşlarda en geç uçağın havalandığı ana kadar; uzun mesafeli uçuşlarda ise TGB'deki ilk havalimanına inilmesinden en az dört saat önce;
- Demiryolu ile yapılan taşımacılıkta,
Giriş gümrük idaresine varılmadan en az iki saat önce,
- Karayolu ile yapılan taşımacılıkta,
Giriş gümrük idaresine varılmadan önce,

verilmektedir. Özet beyanın veya özet beyan olarak kullanılan ticari veya resmi belgelerin süresi içine verilmemesi ve TGB'ye giriş yapan araç içinde özet beyan verilmeden eşya getirildiğinin, özet beyan verme sürelerinden sonra, eşyanın boşaltılmasına izin verilmesinden önce bildirilmesi durumunda GK'nin 241/3-d maddesi hükmü gereğince para cezası uygulanmaktadır¹⁹⁸.

Özet beyan süresi içinde verildikten sonra gümrük idaresi tarafından tescil edilir ve tescil bilgileri özet beyanı verene elektronik ortamda bildirilir (GY, md. 63/8). Gümrük idaresi verilen özet beyanda yer alan bilgilerden faydalanarak eşya TGB'ye gelmeden önce emniyet ve güvenlik amaçlı risk analizi yapar. Özet beyan verilmediği durumlarda risk analizleri gümrük beyannamesi veya beyanname yerine geçen belgeler üzerinden yapılır (GY, md. 69/1-4). İlgili gümrük idaresi eşya gelmeden önce risk analizini tamamlar ve risk analizi sonrasında sonuçların uygun bulunması halinde gümrüğe sunulan eşya gümrükçe onaylanmış bir işlem veya kullanıma tabi tutulur¹⁹⁹. Bunun yanında denizyolu ve havayolu taşımacılığında TGB'ye girilirken kullanılan taşıma aracının işleticisi veya temsilcisi, eşyanın boşaltılacağı gümrük idaresine

¹⁹⁸ Uygulanacak ceza 2021 yılı için bu tutar 346 TL'dir.

¹⁹⁹ Ercan, Gümrük, s. 70.

ulaştığında taşıma aracının varışını bildirmek zorundadırlar. Varış bildirimi özet beyanların tespiti için gerekli bilgileri içerir ve veri işleme tekniği yoluyla bilgisayar üzerinden verilir. Karayolu ve demiryolu taşımacılığında eşyanın giriş gümrük idaresine sunulması ile varış bildiriminin yapıldığı kabul edilir (GY, md. 71).

Özet beyan sadece TGB'ye eşya girişinde değil, TGB'yi terk edecek eşya için de verilmektedir. GY'nin 435'inci maddesine göre; eşyaya ilişkin özet beyan TGB'yi terk etmeden önce çıkış gümrük idaresine verilmektedir. Özet beyan verilmesindeki usul ve esaslar genel olarak eşya girişinde verilen özet beyanda uygulanan usul ve esaslar ile aynıdır. TGB'yi terk edecek eşyaya ilişkin verilecek özet beyan ile ilgili gümrük idaresi, emniyet ve güvenlik amacıyla risk esaslı kontroller yapmakta ve yapılan analizlerin olumlu sonuçlanması durumunda eşyanın çıkışına izin verilmektedir.

b. Eşyanın Gümrüğe Sunulması

GK'nin 39'uncu maddesine göre TGB'nin kara suları ve hava sahasından durmaksızın geçen taşıt araçları ile taşınan eşyalar hariç olmak üzere, TGB'ye gelen eşya getiren kişi ya da duruma göre eşyanın gelişinden sonra taşıma sorumluluğunu üstlenen kişi tarafından gümrüğe sunulmaktadır. TGB'ye getirilen eşya sınır gümrük kapılarından ülkeye girişinden itibaren gümrük gözetimine tabidir ve getiren kişi tarafından gecikmeksizin belirlenen bir gümrük idaresine veya gümrükçe uygun görülen bir yere, deniz veya havayoluyla veya TGB'den geçmeksizin karayoluyla doğrudan bir serbest bölgeye götürülebilir (GK, md. 37). Eşyanın gümrüğe sunulması, daha önceden özet beyanı verilmiş olan eşyanın gümrük idaresine veya gümrük idaresince uygun görülen bir yere getirildiğinin sözlü olarak gümrük idaresi bildirilmesidir²⁰⁰. Eşyanın gümrüğe sunumu sırasında yapılan açıklamalar ve eşyanın hangi tarihte, hangi saatte ve hangi araçla geldiği gümrük idaresi tarafından kayıt altına alınır. Sunum işlemi eşyanın gümrükçe onaylanmış bir işlem veya kullanıma tabi tutulması için gerekli işlemlerin başlaması açısından oldukça önemlidir²⁰¹.

²⁰⁰ Saygılıoğlu ve Gerçek, s. 215.

²⁰¹ Selen, Gümrük İşlemleri, s. 41.

c. Gümrüğe Sunulan Eşyanın Boşaltılması ve Geçici Depolanması

TGB'ye getirilen eşya gümrük gözetimi altında taşıttan boşaltılır. Eşyanın gümrük memuru nezaretinde boşaltılmasını takip eden 24 saat içinde boşaltma listesi düzenlenmektedir. Bu liste bilgisayar veri işleme tekniği yoluyla hazırlanmakta ve eşyanın cinsi, ağırlığı, markası gibi nitelikleri listede yer almaktadır. Boşaltma listesi daha önceden eşyaya ilişkin verilen özet beyan ile karşılaştırılır ve özet beyanda kayıtlı miktara göre eksik veya fazla çıkan eşya için özet beyanı veren kişiye bildirimde bulunulur (GY, md. 74-75). Gümrük idareleri eşyanın gümrükçe onaylanmış bir işlem veya kullanıma tabi tutulmadan önce ilgili ve yetkili kişilerin talebi üzerine eşyadan numune alınmasına ve eşyanın incelenmesine izin verebilmektedir (GY, md. 87).

Eşya, gümrüğe sunulmasından sonra gümrükçe onaylanmış bir işlem veya kullanıma tabi tutuluncaya kadar geçici depolanan eşya statüsündedir. Geçici depolanan eşya sadece gümrük idarelerinin uygun gördüğü yerlerde ve koşullarda depolanabilmektedir (GK, md. 47-48). Yolcu beraberinde getirilen ve gümrüğe sunulan eşya, gümrükçe onaylanmış işlem veya kullanıma tabi tutuluncaya kadar yolcu eşyasına özel gümrük ambarlarında maksimum 3 ay süre kalabilmektedir (GK, md. 48/2). Geçici depolama, eşyanın her türlü dış etken ve müdahaleden korunması için yapılmış taşıtların durduğu, yanaştığı veya indiği yerlerdeki ambar, depo, ardiye veya hangar gibi yerlerde yapılmaktadır (GY, md. 79). Eşya, bu yerlerde görevli işletme personelinin sorumluluğu ve gümrük memurlarının gözetimi altında tutulur (GY, md. 78).

ç. Eşyanın Gümrükçe Onaylanmış Bir İşlem Veya Kullanıma Tabi Tutulması

GK'nin 46'ncı maddesine göre gümrüğe sunulan eşya gümrükçe onaylanmış bir işlem veya kullanıma tabi tutulur. Eşyanın gümrükçe onaylanmış bir işlem veya kullanıma tabi tutulması, sahipleri ya da bunların temsilcileri tarafından usulüne uygun olarak verilen beyanname üzerine gerçekleşir.

Gümrüğe sunulan bir eşyanın gümrükçe onaylanmış bir işlem veya kullanıma tabi tutulması, eşyanın bir gümrük rejimine tabi tutulmasını, bir serbest bölgeye

girmesini, TGB dışına yeniden ihracını, imhasını veya gümrüğe terk edilmesini ifade etmektedir. Eşyanın gümrükçe onaylanmış bir işlem veya kullanıma tabi tutulma şekli vergilendirme işlemleri açısından oldukça önemlidir.

Eşyanın Bir Gümrük Rejimine Tabi Tutulması²⁰²: Gümrükçe onaylanmış bir işlem veya kullanım şekli olup, eşyanın serbest dolaşıma giriş rejimi, transit rejimi, gümrük antrepo rejimi, dahilde işleme rejimi, gümrük kontrolü altında işleme rejimi, geçici ithalat rejimi, hariçte işleme rejimi ve ihracat rejimlerinden birine tabi tutulmasıdır.

Eşyanın Bir Serbest Bölgeye Girmesi: Serbest bölgeler dış ticaret mevzuatı açısından TGB dışında kabul edilen yerlerdir ve bu nedene bu yerlere eşya giriş çıkışları işlemlerinde gümrük mevzuatı hükümleri esas alınmaktadır²⁰³. Serbest bölgeler TGB dışında kabul edilen yerler olduğundan bu alanlara bir eşya getirilmesi ithalat olarak kabul edilmemektedir. Çünkü eşya gerekli görülen rejim ve işlemlere tabi tutularak millileştirilmemiştir. TGB'deki bir eşyanın serbest bölgeye alınması ise ihracat olarak kabul edilmektedir²⁰⁴.

Eşyanın Yeniden İhracı: GK'nin 163'üncü maddesine göre serbest dolaşımda olmayan eşya, TGB'den yeniden ihraç edilebilmektedir. Beyan sahibinin talebi üzerine ve yanlışlıkla beyanname konusu gümrük rejimine tabi tutulmasına veya beyan edilen gümrük rejimine tabi tutulmasının özel sebeplerle mümkün olamayacağına ilişkin belgelerin ibrazı, ilgili kurumlarca yapılan kontroller sonucunda eşyanın TGB'ye girmesinin uygun bulunmaması ve kusurlu veya ithalinde esas alınan sözleşme hükümlerine aykırılık nedeniyle ithalatçı tarafından eşyanın kabul edilmemesi durumunda eşyanın yeniden ihracı söz konusu olabilmektedir²⁰⁵.

Eşyanın İmhası ve Gümrüğe Terk Edilmesi: GK'nin 164'üncü maddesine göre serbest dolaşımda olmayan eşya hazineye herhangi bir masraf getirmeyecek şekilde gümrük idaresinin gözetiminde imha ya da gümrüğe terk edilebilir. Eşyaya ilişkin gümrük beyannamesi verilmiş ve tescil edilmiş ise beyanname üzerinde imhasına veya terkine izin verildiği hususunda değişiklik yapılır. İmha sonucunda ortaya çıkan artık ve atıklar gümrükçe onaylanmış bir işlem veya kullanıma tabi

²⁰² İleriki kısımlarda inceleneceğinden bu kısımda ayrıntıya girilmemiştir.

²⁰³ Saygılıoğlu ve Gerçek, s. 213.

²⁰⁴ Abdulkadir Tekin ve Ümit Engin Tekin, **Gümrük İşlemleri**, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2018, s. 23.

²⁰⁵ Terzi, Dış Ticaret, s. 146-147.

tutuluncaya kadar gümrük gözetimindedir. Gümrüğe terk edilen eşyaların ise tasarrufu devlete geçer, bu nedenle eşyaların tasfiyesinden elde edilen bütçeye irat kaydedilir²⁰⁶.

Aksi bir hüküm olmadıkça eşyanın niteliğine, miktarına, menşesine, yükleme veya varış ülkesine bakılmadan belirlenmiş şartlar altında her zaman gümrükçe onaylanmış bir işlem veya kullanıma tabi tutulabilir. İstisnai olarak cumhurbaşkanı; kamu ahlakı, kamu düzeni, kamu güvenliği, insan, hayvan, bitki sağlık ve hayatlarının korunması, sanatsal, tarihi veya arkeolojik değeri olan ulusal hazinelerin korunması, fikri ve sınai mülkiyet haklarının korunması gerekçeleri ile eşyanın gümrükçe onaylanmış bir işlem veya kullanıma tabi tutulmasına yasaklama ya da sınırlamalar koyabilmektedir (GK, md. 55/1-2).

TGB'ye getirilen ve gümrüğe sunulan eşyanın gümrükçe onaylanmış bir işlem veya kullanıma tabi tutulmasına ilişkin işlemler denizyolu ile gelen eşya için özet beyan verildiği tarihten itibaren 45, diğer yollarla gelen eşya için ise özet beyan verildiği tarihten itibaren 20 gün içinde tamamlanır (GK, md.46/2). Bu süreler içinde gümrükçe onaylanmış bir işlem veya kullanım belirlenerek işlemlere başlanmayan eşya için tasfiye hükümleri uygulanmaktadır. Ancak;

- Eşyanın herhangi bir adli veya idari takibata konu olması durumunda bu takibat nedeniyle geçen süreler,
- Eşyanın gümrükçe onaylanmış bir işlem veya kullanıma tabi tutulması için dış ticaret mevzuatı veya diğer mevzuat gereğince ibraz edilmesi gereken uygunluk belgesi, kontrol belgesi, ithal lisansı, izin yazısı, gözetim belgesi, tahlil raporu gibi belgelerin alınması veya buna ilişkin işlemlerin yerine getirilmesi sırasında geçen süreler,

işlem tarihinin başladığı tarihte durdurularak 20 ve 45 günlük sürelerin hesaplanmasında dikkate alınmaz (GY, md. 76/1).

d. Eşyanın Gümrük Beyanı

Dış ticarete konu bir eşyanın TGB içinde tabi olacağı gümrük işlemlerinin ne olacağı sorusu gümrük beyanı ile cevabını bulmaktadır. Bir gümrük rejimine tabi tutulmak istenen eşya bu rejime uygun olarak ilgili gümrük idaresine gümrük

²⁰⁶ Selen, Gümrük İşlemleri, s. 31-32.

beyannamesi ile beyan edilir. Gümrük beyanı, eşyaya ilişkin yapılan işlemlerden devletin haberdar olması, işlemler sonucunda doğacak gümrük vergilerinin hesaplanması, ödenmesi veya teminata bağlanması, eşyanın TGB’de dolaşımını düzenleyen gümrük rejiminin tespiti ve bu rejimin çalıştırılabilmesi amacıyla yapılan bir bildirimdir²⁰⁷. İlgili eşyaya ilişkin yapılan beyannameler, ait oldukları eşyaların gümrüğe sunulmuş olması halinde tescil edilir (GK, md. 61/1). Beyanın kontrolünün ardından herhangi bir aykırılık olmadığına anlaşılmaması halinde, ilgili gümrük vergilerinin ödenmesinin ardından eşya yükümlüye teslim edilebilecektir²⁰⁸.

GK’nin 59’uncu maddesine göre gümrük beyanı yazılı, sözlü, bilgisayara veri işleme tekniği yoluyla veya başka bir tasarruf yoluyla yapılabilmektedir.

(1) Yazılı/Bilgisayar Veri İşleme Tekniği İle Beyan

Gümrükte yazılı beyan, normal usul ve basitleştirilmiş usul olmak üzere iki şekilde yapılmaktadır.

(i) Normal Usulde Beyan

Yazılı beyan GY eki Ek-14’de bir örneği yer alan gümrük beyannamesi ile yine bu ekte yer alan gümrük beyannamesi kullanma talimatı esas alınarak yapılmaktadır. Günümüzde beyannameler Ek-14’de yer alan beyanname esas alınarak bilgisayar ortamında düzenlenmektedir. Bu nedenle günümüzde yazılı beyan ile bilgisayar veri işleme tekniği ile beyan yöntemleri iç içe geçmiş durumdadır²⁰⁹. Eşyanın beyan edildiği gümrük rejimine ilişkin hükümlerin uygulanabilmesi için gümrük idarelerinde bulunan veri giriş terminalleri aracılığıyla BİLGE sistemi üzerinden veya elektronik veri değişimi veya internet aracılığıyla geniş alan ağı (EDI)²¹⁰ üzerinden bilgisayar sistemine girilerek çıktı alındıktan sonra beyan sahibi ya da temsilcisi tarafından

²⁰⁷ Selen, Gümrük İşlemleri, s. 47.

²⁰⁸ Terzi, Dış Ticaret, s. 150.

²⁰⁹ Selen, Gümrük İşlemleri, s. 50.

²¹⁰ Elektronik Veri Değişim (Electronic Data Interchange - EDI) sistemi; ticaret yapan iki veya daha fazla kuruluş arasında, insan faktörü olmaksızın bilgisayar ağları aracılığıyla, belge ve bilgi değişimini sağlamaya yönelik bir sistemdir. Bkz. Ergin Uzgören ve Oğuz Kara, “Elektronik Vergi Değişimi (EDI) ve Bilgisayarlı Gümrük Etkinlikleri (BİLGE) Sisteminin Verimliliğinin Değerlendirilmesi”, *Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, Sayı: 6, 2002, s. 6.

imzalanması gerekmektedir²¹¹. Gümrük beyanının bilgisayar veri işleme tekniği yoluyla yapılabilmesi için kullanıcı kodu ve şifresi alınması gerekmektedir. Bazı durumlarda ise yetkili makamlarca gönderilecek resmi yazılar yazılı beyanname kabul edilmekte ve eşyaya ilişkin gümrük işlemleri bu yazılar esas alınarak yürütülmektedir²¹². Yine Elçilik Mektubu, Kurye Mektubu, TIR Karnesi, ATA Karnesi, Kumanya Listesi, Özel Fatura, Declaration en Douane, CDF Karnesi, Yolcu Beraberli Numune, Sergi ve Fuar Eşyası Beyan Formu ve Sözlü Beyan Formu gibi belgeler de gümrük beyannamesi yerine kullanılabilir (GY, md. 131).

Eşyanın beyan edildiği gümrük rejimini düzenleyen hükümlerin uygulanabilmesi için gerekli tüm belgelerin beyannameye eklenmesi gerekmektedir²¹³. Ancak beyanın bilgisayar veri işleme tekniği ile yapıldığı durumlarda gümrük idaresi beyannameye eklenmesi gereken belgelerin beyanname ile birlikte ibrazını istemeyebilir (GK, md. 60/2).

Usulüne uygun olarak verilen gümrük beyannameleri, ait oldukları eşyanın gümrüğe sunulmuş olması halinde tescil edilmektedir. Eşyanın beyan edildiği gümrük rejimine ilişkin tüm hükümlerin uygulanmasında beyannamenin tescil tarihi esas alınmaktadır. Tescil edilmiş beyanname, ait olduğu eşyaya ilişkin gümrük vergileri ve para cezalarından dolayı beyan sahibini bağlar ve gümrük vergileri tahakkukuna esas tutulur (GK, md. 61). Başka bir ifadeyle tescil işlemi, gümrük vergilerinde vergilendirme sürecinin tamamlanabilmesi bakımından zorunlu bir işlemdir.

Beyanname, beyana ilişkin bilgilerin bilgisayar veri işleme tekniği ile sisteme girilmesi ve sistem tarafından tescil tarihi ve sayı verilmesi suretiyle tescil edilmektedir. Tescil edilen beyannameye ilişkin tüm belgeler gümrük onay memuruna verilir ve memur tarafından yapılacak kontroller sonucunda beyanname sistem tarafından onaylanır. Onay işlemi onay memurunca beyannameye ilişkin kağıt nüshaların mühürlenmesi ile tamamlanır. Beyannamenin bilgisayar sistemine girilmediği durumlarda ise tescil, beyanname üzerine mühür vurulması ve sıra

²¹¹ Terzi, Dış Ticaret, s. 154.

²¹² Örneğin; Cumhurbaşkanının zat ve ikametgahına ait eşyaya ilişkin Cumhurbaşkanlığından gönderilecek resmi yazılar beyanname olarak kabul edilmekte ve ilgili eşyaya ilişkin gümrük işlemleri bu yazıya dayanılarak yapılmaktadır.

²¹³ Beyannameye eklenmesi gereken belgeler için bkz. GY, md. 114.

numarası ve tarih konulmak suretiyle ve bu beyana ilişkin bilgilerin tescil defterine yazılması ile tamamlanmaktadır²¹⁴.

Eşyanın ilgili gümrük rejimine tabi tutulma şartlarının yerine getirilmesi ve eşyanın yasaklayıcı veya kısıtlayıcı önlemlere tabi olmaması koşuluyla gümrük idareleri, tescil edilen beyannamedeki bilgileri kontrol ederek eşyayı teslim ederler. Ancak beyannamenin tescil edilmesi bir gümrük yükümlülüğü doğuruyorsa, gümrük vergileri ödenmeden veya teminata bağlanmadan ilgili eşya teslim edilmez (GK, md. 69).

Gümrük idareleri beyanın kontrolü amacıyla beyannameye ekli belgeleri kontrol edebilir, beyan sahibinden beyana ilişkin diğer belgeleri talep edebilir, eşyayı muayene edebilir ve ayrıntılı muayene veya tahlil amacıyla numune alabilirler (GK, md. 65). Beyanın kontrolü amacıyla, beyannamenin kabulü ile birlikte yapılacak kontrol veya muayenenin türü ve kontrolle görevli memur ya da muayene memuru bilgisayar sistemi tarafından risk kriterlerine göre otomatik olarak belirlenmektedir. Yapılacak kontrollerde kontrol türleri; kırmızı hat, sarı hat, mavi hat ve yeşil hat olmak üzere dört farklı hatta göre belirlenir. Buna göre;

Kırmızı hat; eşyanın muayenesi²¹⁵ ile birlikte eşyaya ilişkin belgelerin de kontrol edildiği hattır.

Sarı hat; muayeneye gerek görülmeden eşyaya ilişkin beyanname ve eklerinin doğruluğunun ve birbiriyle uygunluğunun kontrol edildiği hattır.

Mavi hat; Ticaret Bakanlığınca belirlenen onaylanmış kişi statüsüne sahip kişilerin ihracatta yararlandığı, eşyanın çıkış işlemlerinin tamamlanmasından önce belge kontrolüne veya muayeneye tabi tutulmadığı hattır.

Yeşil hat; eşyanın belge kontrolüne ya da muayeneye tabi tutulmadığı hattır (GY, md. 180).

²¹⁴ Ali Dölek, **Gümrük İşlemleri**, Umut Kitap Basım Yayın Dağıtım, İstanbul, 2017, s. 272-273.

²¹⁵ Gümrük muayenesi, kapların cinsi, türü, marka, numara ve adetlerini, eşyanın vergiye esas olan ağırlık ve diğer ölçülerini, cinsini, türünü, menşe ve kıymet tespitini kapsamaktadır. Fiziki muayene tam, kısmi ve haricen muayene olmak üzere üç farklı şekilde yapılır. Tam muayenede eşyanın tüm kapları açılarak muayene işlemi yapılırken, kısmi muayenede bir ya da birkaç kap açılır, haricen muayenede ise eşya kapları dışarıdan muayene edilir. Bkz. Dölek, s. 281.

(ii) Basitleştirilmiş Usulde Beyan

Basitleştirilmiş usul, gümrük idarelerinin gümrük işlemlerinin daha hızlı ve etkin bir şekilde yapılabilmesi için uygulanan gümrük usul ve formalitelerinin azaltılması ve kolaylaştırılması amacına yönelik uygulamalar bütünü anlamına gelmektedir²¹⁶. Basitleştirilmiş usul kapsamındaki uygulamalardan biri de beyan işleminde karşımıza çıkmaktadır. Gümrük idareleri, gümrükteki usul ve formalitelerin basitleştirilmesi ve gümrük işlemlerinin yürürlükteki hükümlere uygun olarak yürütülmesini sağlamak amacıyla beyanın GY çerçevesinde basitleştirilmiş usule göre yapılmasına izin verebilmektedir (GK, md. 71). Basitleştirilmiş usuldeki temel amaç gümrüklerdeki iş yükünün azaltılarak, gümrük işlemlerinin hızlı bir şekilde tamamlanmasıdır²¹⁷. Bunun yanında gümrük işlemlerinin hızlı bir şekilde tamamlanması ithalatçılar açısından ürünün zamanında üretilerek piyasaya sürülmesi ve müşteriye hızlı bir şekilde ulaştırılması, ihracatçılar açısından ise ürünlerin zamanında ve sağlam bir şekilde müşteriye ulaştırılması bakımından büyük önem arz etmektedir²¹⁸. Basitleştirilmiş usulde beyan temelde şu avantajlar sağlamaktadır (GK, md. 71);

- Beyannameye eklenmesi gereken belgelerden bazılarının eklenmemesi ve yazılması gereken bazı bilgilerin yazılmamasına izin verilebilir.
- Gümrük beyannamesi yerine eşyanın ilgili gümrük rejimine tabi tutulması talebiyle ticari ya da idari bir belgenin verilmesine izin verilebilir.
- Talep edilmesi halinde yükümlünün işyerinde veya gümrük idaresince kabul edilen başka bir yerde eşyanın ilgili rejime geçişinin kayıt yoluyla yapılmasına izin verilebilir.

²¹⁶ Fatih Uzun, “Gümrük İşlemlerinde Uygulanan Basitleştirilmiş Usuller ve Yükümlülere Sağladığı Faydalar”, **Gümrük ve Ticaret Dergisi**, Cilt: 4, Sayı: 7, 2016, (Basitleştirilmiş Usul), s. 64.

²¹⁷ Tekin ve Tekin, s. 34.

²¹⁸ Uzun, Basitleştirilmiş Usul, s. 64.

(2) Sözlü Beyan

Gümrükte sözlü beyan, istisnalar dışında, yazılı beyan gerektirmeyen durumlarda eşya sahibinin veya temsilcisinin eşyaya ilişkin bildirimi sözlü olarak yapmasıdır²¹⁹.

GY'nin 169'uncu maddesine göre ticari nitelikte olmayan bazı eşyalar sözlü beyana tabidir. Yolcu, turist ve nakil vasıtası hizmetlilerinin beraberlerinde getirdikleri eşyalar buna örnek olarak gösterilebilir²²⁰. Ticari nitelikli eşyalar da belirli şartlar altında sözlü beyana tabi olabilmektedir. Ticari amaçla TGB'de serbest dolaşıma girecek eşyanın gümrük kıymetinin sevkiyat ve beyan başına 1.000 Avro'yu geçmemesi, sevkiyatın düzenli olarak yapılan benzer sevkiyatların bir parçası olmaması ve daha büyük bir nakliyatın parçası olup da bağımsız bir taşıyıcı tarafından taşınmaması şartlarıyla bu eşyalara ilişkin beyan sözlü olarak yapılabilir (GY, md. 169/6).

(3) Başka Bir Tasarruf Yoluyla Beyan

Yolcu salonlarından geçen ve buralardan eşya geçiren kişilerin, salonlarda yer alan kırmızı veya yeşil hatlara yönelerek buralardan geçmeleri, hat sisteminin çalışmadığı bir gümrük idaresinden beyan yapılmadan geçilmesi başka bir tasarruf yoluyla beyan olarak kabul edilmektedir. Kişinin kırmızı hattı geçmesi gümrüğe tabi bir eşyasının olduğu anlamına gelmekte ve muayeneye tabi olmaktadır. Yeşil hattı geçilmesi halinde ise gümrüğe tabi herhangi bir eşyanın olmadığı anlamına gelmektedir ve ihbar veya şüphe dışında muayene söz konusu olmayacaktır²²¹.

²¹⁹ Selen, Gümrük İşlemleri, s. 48. Bazı durumlarda ise sözlü beyan yapılsa dahi beyan formu kullanılmaktadır. GY'nin 171/4'üncü maddesine göre, dahilde işleme rejimi kapsamında sözlü olarak beyan edilen eşyaların gümrük işlemlerinde GY eki Ek-22'de yer alan sözlü beyan formu kullanılmaktadır.

²²⁰ Sözlü beyana tabi ticari nitelikte olmayan diğer eşyalar için bkz. GY, md. 169/1.

²²¹ Onursal, İhracat ve İthalat, s. 229; Terzi, Dış Ticaret, s. 155.

2. Gümrük Rejimleri

Gümrük rejimi, gümrükçe onaylanmış bir işlem veya kullanım şekli olup, eşyaya uygulanacak kuralların şeklinin belirlenmesi bakımından büyük önem arz etmektedir. Dolayısıyla eşyanın vergilendirilmesi bakımından da oldukça önemli bir konudur. Eşyanın tabi olduğu gümrük rejimi türüne göre eşyanın tabi olduğu kurallar farklı olduğundan, eşyanın vergilendirilme işlemleri de rejim türüne göre farklılık göstermektedir.

TGB'ye giren veya çıkan eşyalar amaçları doğrultusunda beyan sahibinin isteğine göre bir gümrük rejimine tabi tutulmaktadır. Beyan üzerine bir gümrük rejimine tabi tutulan eşyaya ilişkin gümrük mevzuatı her bir rejim için farklı kurallar koymuş olduğundan, hem yükümlüler hem de gümrük idareleri eşyaya ilişkin yapılacak işlemlerde rejim kurallarına uymak zorundadırlar²²².

GK'nin 3/15'inci maddesine göre gümrük rejimi kavramından serbest dolaşıma giriş rejimi, transit rejimi, gümrük antrepo rejimi, dahilde işleme rejimi, gümrük kontrolü altında işleme rejimi, geçici ithalat rejimi, hariçte işleme rejimi ve ihracat rejimi anlaşılmaktadır. Bunlardan serbest dolaşıma giriş rejimi, ihracat rejimi ve transit rejimi dışındakiler GK'de "ekonomik etkili gümrük rejimleri" olarak sınıflandırılmaktadır. Çünkü bu rejimlerin uygulanması sonucu hem devlet açısından hem de gerçek ve tüzel kişiler açısından ekonomik bir fayda ortaya çıkmaktadır²²³. Bu faydalara üretimde genişleme, ihracatın artırılması, ürünlerde ithal girdi yerine yerli girdilerin kullanımı²²⁴, uluslararası piyasalarda rekabet gücünün artırılması, ihraç ürünlerinin çeşitlenmesi ve pazarının genişlemesi, istihdamın artırılması, üretim maliyetlerinin azaltılması²²⁵ örnek olarak gösterilebilir. Nitekim bu rejimler, gümrük gözetimi ve denetimi altındaki eşyanın bir üretim sürecine dahil edilmek suretiyle katma değer oluşturmaya imkan tanır²²⁶. Bu rejimlerinden beklenen faydanın sağlanabilmesi için gümrük bölgesindeki üreticilerin temel ekonomik çıkarlarının olumsuz etkilenmemesi, rekabet şartlarının bozulmaması veya ekonominin zor

²²² Onursal, İhracat ve İthalat, s. 218.

²²³ Terzi, Dış Ticaret, s. 160.

²²⁴ Ali Nural ve Remzi Akçin, **Ekonomik Etkili Gümrük Rejimleri**, Gümrük Kontrolörleri Derneği Yayın No: 7, İstanbul, 1996, s. 1.

²²⁵ Terzi, Dış Ticaret, s. 160-161.

²²⁶ Saygılıoğlu ve Gerçek, s. 152.

duruma sokulmaması gerekir²²⁷. Bu rejimlerde belirli şartlar yerine getirildiğinde gümrük yükümlülüklerinden muafiyet sağlanmaktadır. Serbest dolaşıma giriş ve ihracat rejimlerinde ise eşyaya ilişkin devletin amaçladığı ve teşvik ettiği bir etkileşim söz konusu olmamakta, yani bu rejimlere tabi eşyalar gümrük gözetimi ve denetimi altında herhangi bir üretim sürecine alınmamaktadır²²⁸. Transit rejimi ise şartlı muafiyet rejimlerinden biridir ve özel şartlar altında işletilmekte ve çeşitli koşullar altında gümrük yükümlülüklerinden muafiyet sağlamaktadır²²⁹.

a. Serbest Dolaşıma Giriş Rejimi

TGB'ye gelen bir eşyanın serbest dolaşıma girişi; ticaret politikası önlemlerinin uygulanması, eşyanın ithali için öngörülen diğer işlemlerin tamamlanması ve kanunen ödenmesi gereken gümrük vergilerin ödenmesi ile mümkündür (GK, md. 74). Bu rejim kapsamında getirilen yabancı menşeli bir eşya, ülke içinde satılabilir, üretimde kullanılabilir, tüketilebilir ya da tekrar yurtdışına ihraç edilebilir²³⁰. Eşyanın serbest dolaşıma girişiyle birlikte eşya üzerindeki gümrük gözetimi kalkmaktadır. Ancak eşya, nihai kullanım²³¹ nedeniyle indirimli veya sıfır vergi oranından yararlanarak serbest dolaşıma girmiş ise nihai kullanım olarak kabul edilen üretim veya kullanım faaliyetiyle eşya üzerindeki gümrük gözetimi kalkmaktadır.

Bir eşyanın serbest dolaşıma girişi için serbest dolaşıma giriş beyannamesinin tescil tarihinde yürürlükte bulunan ticaret politikası önlemlerine ilişkin hükümler uygulanmaktadır. Bu önlemler gözetim/koruma önlemleri, dampinge karşı vergi, telafi edici vergi, miktar ve tarife kısıtlamaları ya da malın ithaline ya da ihracına yönelik yasaklamalar şeklindeki önlemlerdir²³². Serbest dolaşıma giriş için yerine getirilmesi

²²⁷ Nural ve Akçin, s. 4.

²²⁸ Saygılıoğlu ve Gerçek, s. 151.

²²⁹ Transit rejimi dışında ekonomik etkili gümrük rejimlerinden gümrük antrepo rejimi, dahilde işleme rejimi, gümrük kontrolü altında işleme rejimi ve geçici ithalat rejimi de şartlı muafiyet rejimlerindendir.

²³⁰ Tekin ve Tekin, s. 130.

²³¹ Nihai kullanım, eşyanın öngörülen amaçlarla kullanılması durumunda gümrük vergisi alınmaması ya da normalde uygulanan gümrük vergisi oranından daha düşük vergi oranının uygulanmasıdır. Ayrıntılı bilgi için bkz. GY, md. 2017-211.

²³² Terzi, Dış Ticaret, s. 173; Remzi Akçin ve Şükrü Keleş, **Gerekçeli Gümrük Kanunu**, Gümrük Kontrolörleri Derneği Yayın No: 23, İstanbul Matbaacılık, Ankara, 1999, s. 165-166.

gereken diğer işlemler ise eşyanın usulüne uygun olarak beyan edilmesi, muayenesi ve kontrolü ile eşyaya ilişkin ibraz edilmesi gereken belgelerin ibraz edilmesidir²³³. Yine serbest dolaşıma giriş için gümrük vergilerinin ödenmiş olması gerekmektedir. Serbest dolaşıma giriş için beyannamenin tescil tarihinde geçerli olan İthalat Rejimi Kararına Ek Karar ile belirlenen gümrük vergisi ve eğer eşya tabi ise toplu konut fonunun ve varsa diğer mali yüklerin ödenmesi gerekmektedir. İthalat vergilerinin oranlarının serbest dolaşıma giriş beyannamesinin tescil edilmesinden sonra ve gümrük vergilerinin ödenmesinden veya teminata bağlanmasından önce indirilmesi durumunda, indirilen yeni oranın uygulanması beyan sahibi tarafından talep edilebilir (GK, md. 75/1).

Serbest dolaşıma giriş rejiminde eşyanın ithaline ilişkin beyan bizzat kişinin kendisi tarafından yapılmış ise gümrük vergileri yükümlüsü beyan sahibidir. Beyan doğrudan temsilci tarafından yapılmış ise, adına beyanda bulunulan kişi gümrük vergileri yükümlüsü iken, beyan dolaylı temsilci (gümrük müşaviri) tarafından yapılmış ise gümrük müşaviri ile hesabına beyanda bulunulan kişi birlikte gümrük vergileri yükümlüsü olmaktadır²³⁴.

Serbest dolaşıma giriş rejiminde ithali yasak mallar kesinlikle serbest dolaşıma alınmazken, özel kanunları gereği belli kurum veya kuruluşlarca ithal edilebilecek mallar da ancak bu kurum veya kuruluşlarca ithal edildiği takdirde serbest dolaşıma alınabilmektedir. Bunun yanında bazı eşyalarının ithali için de ön izin gerekli olup, bu eşyalar gerekli izinlerin alınması sonrası yetkili gümrük kapılarından serbest dolaşıma sokulabilmektedir²³⁵.

Serbest dolaşımda bulunan eşyanın serbest dolaşıma giriş beyannamesinin iptal edilmesi, geri ödeme sisteminin uygulandığı dahilde işleme rejimi çerçevesinde işledikten sonra ihraç edilen eşyaya ilişkin gümrük vergilerinin geri verilmesi veya kaldırılması, eşyanın kusurlu veya satış sözleşmesinde yer alan hükümlere uygun olmaması nedeniyle gümrük vergilerin geri verilmesi veya kaldırılması, eşyanın ihracına, geri gönderilmesine veya gümrükçe onaylanmış başka bir işlem veya kullanıma tabi tutulması nedeniyle gümrük vergilerinin geri verilmesi veya

²³³ Terzi, Dış Ticaret, s. 173.

²³⁴ K. Kılıç, s. 402-403, 442.

²³⁵ Selen, Gümrük İşlemleri, s. 75.

kaldırılması hallerinde serbest dolaşımda bulunan eşya statüsünü kaybeder (GK, md. 78).

b. İhracat Rejimi

İhracat rejimi GK'nin 151-152 ve GY'nin 415-418 maddelerinde düzenlenmiştir. İhracat rejimi, serbest dolaşımda bulunan eşyanın ihraç edilmek amacıyla TGB dışına çıkışına ilişkin hükümlerin uygulandığı rejimdir (GK, md. 150). TGB dışına ihraç edilecek eşya, ihracatçılar tarafından İhracatçı Birlikleri Genel Sekreterliği'ne onaylattırılan gümrük beyannamesi ile ihracatın yapılacağı gümrük idaresine beyan edilir²³⁶. GY'nin 415/2'nci maddesine göre sözlü beyan formu, özel fatura, kumanya listesi, ATA ve CPD Karneleri ve Form 302 belgesi ile ihracına izin verilen eşyanın gümrük işlemleri bu belgeler ile yürütülür, yani bu belgeler gümrük beyannamesi yerine kullanılabilir. Ancak elektronik ortamda olanlar da dahil mektuplar, kartpostallar ve basılmış metinler ile yolcunun kişisel bagajı kapsamındaki eşyalar için gümrük beyannamesi gerekmemektedir.

İhracat vergilerine tabi eşyanın gümrük beyanında bulunulmaksızın TGB dışına çıkarılması durumunda gümrük yükümlülüğü doğmaktadır. Bu yükümlülük eşyanın fiilen TGB dışına çıktığı tarihte başlamaktadır ve bu eşyayı TGB dışına çıkaran, buna iştirak eden, beyanda bulunulması gerektiğini bildiği veya bilmesi gerektiği halde bulunmayanlar gümrük vergilerinden sorumlu olurlar (GK, md. 189).

İhraç edilen eşya, gümrük beyannamesinin tescili sırasında bulunduğu durum ve niteliğini gümrük kontrolünden çıktığı sırada da aynen muhafaza etmesi ve bu haliyle TGB'yi terk etmesi şartıyla fiilen ihraç edilmiş sayılır. Bu durumda, ihraç eşyası üzerindeki gümrük kontrolü sona ermektedir (GK, md. 151). Eşyanın TGB'yi terk ettiği tarih; kara ve demir yoluyla çıkışlarda, gümrük idaresince çıkış işlemleri tamamlanıp kara sınırından yabancı bir ülkeye fiilen çıktığı veya serbest bölgeye fiilen girdiği; deniz ve hava yoluyla çıkışlarda, eşyanın yüklendiği deniz veya hava taşıtının hareket ettiği; dış seferde bulunan ya da dış sefere çıkacak olan deniz ve hava taşıtlarına yapılacak teslimlerde eşyanın teslim edildiği tarihtir (GY, md. 416).

²³⁶ İhracat Yönetmeliği (RG: 06.06.2006/26190), md. 6.

Eşyanın, ihracat veya yeniden ihracat amacıyla geçici depolama yerlerine konulmasının talep edilmesi halinde eşya burada bir ay süre ile kalabilmekte, gümrük müdürlükleri bu süreyi üç aya kadar uzatabilmektedir. Bu süreler içinde eşyaya ilişkin gümrük işlemlerinin bitilememesi ve yerinden kaldırılamaması durumunda ilgiliye tebligat yapılır ve eşyayı otuz gün içinde yerinden kaldırmasını aksi taktirde gümrüğe terk edilmiş sayılacağı bildirilir. Bu süreler içinde eşya geçici depolama yerinden kaldırılmazsa gümrüğe terk edilmiş sayılır ve tasfiye hükümlerine göre işlem yapılır (GY, md. 417).

c. Transit Rejimi

Transit rejimi, ithalat vergileri ve ticaret politikası önlemlerine tabi tutulmayan serbest dolaşıma girmemiş eşya ile ihracatla ilgili gümrük işlemleri tamamlanmamış eşyanın gümrük gözetimi altında TGB içinde bir noktadan diğerine taşınmasına uygulanmaktadır (GK, md. 84/1). Daha açık bir ifadeyle transit rejiminde ithalat vergileri ve ticaret politikası önlemlerine tabi tutulmayan serbest dolaşıma girmemiş eşya ile ihracat işlemleri başlamış ancak fiili ihracatı henüz tamamlanmamış eşyanın gümrük gözetimi altında, gümrük bölgesi içinde herhangi bir işleme faaliyetine konu olmadan iki gümrük noktası arasında (hareket gümrük idaresi-varış gümrük idaresi²³⁷) dolaşımı düzenlenmektedir²³⁸.

Transit olarak geçen taşıt ve serbest dolaşıma girmeyen eşya transit geçişler nedeniyle gümrük vergilerine tabi tutulmamaktadır²³⁹ ancak transit rejimi kapsamında taşınan eşya için tahakkuk edebilecek gümrük vergilerinin ödenmesini garanti altına almak amacıyla teminat verilmesi gerekmektedir. Ancak taşıma havayolu, denizyolu, boru hattı, basitleştirilmiş usulde demiryolu ile yapılıyorsa teminat aranmamaktadır (GY, md. 222/1).

Transit rejimine tabi tutulan eşya yabancı bir ülkeden yabancı bir ülkeye, yabancı bir ülkeden Türkiye'ye, Türkiye'den yabancı bir ülkeye, bir iç gümrük idaresinden başka bir iç gümrük idaresine taşınabilmektedir (GK, md. 84/2). Eşyanın

²³⁷ GY'nin 212'nci maddesine göre; hareket gümrük idaresi, eşyanın transit rejimine tabi tutulmasına ilişkin beyanın kabul edildiği gümrük idaresini; varış gümrük idaresi ise transit rejimine tabi tutulan eşyanın, rejimin sonlandırılması için sunulması gereken gümrük idaresini ifade etmektedir.

²³⁸ Selen, Gümrük İşlemleri, s. 12-126.

²³⁹ Terzi, Dış Ticaret, s. 162.

taşınması transit rejim beyanı kapsamında, TIR karnesi kapsamında, transit belgesi olarak kullanılan ATA karnesi kapsamında, Kuvvetlerin Statüsüne Dair Kuzey Atlantik Anlaşmasına Taraf Devletler Arasındaki Sözleşme ile öngörülen form 302 kapsamında, posta kolileri dâhil olmak üzere posta yoluyla, demiryolu ile taşımada CIM Taşıma Belgesi, büyük konteynerler ile taşımada TR Transfer Notu, havayolu ve denizyolu ile taşımada eşya manifestosu kapsamında yapılmaktadır (GK, md. 84/3).

Transit beyanı, rejim hak sahibince (asıl sorumlu), rejim hak sahibi adına ve hesabına doğrudan temsil yoluyla veya rejim hak sahibi hesabına olmak üzere rejim hak sahibinin dolaylı temsilcisi tarafından elektronik yolla Yeni Bilgisayarlı Transit Sistemi (NCTS) üzerinden yapılmaktadır. Sistem üzerinden yapılan ve beyanın yapıldığı tarihten itibaren otuz gün içerisinde kabul işlemi yapılmak üzere hareket gümrük idaresine sunulmayan transit beyanları hareket gümrük idaresince reddedilmektedir. Eşyanın hareket gümrük idaresince serbest bırakıldığı andan itibaren eşyaya ve taşımaya eşlik etmek üzere ve transit beyan bilgilerini içeren GY'ye Ek Ek-48'de yer alan örneğe ve Ek-49'da yer alan açıklamalara göre düzenlenen transit refakat belgesi verilmektedir (GY, md. 212-214).

Asıl sorumlu ile transit rejimine göre taşındığını bilerek eşyayı kabul eden taşıyıcı veya alıcı, eşyayı öngörülen süre içerisinde ve gümrük idareleri tarafından eşyanın ayniyetinin tespiti amacıyla alınan önlemlere uymak suretiyle, varış gümrük idaresine sağlam ve eksiksiz bir şekilde sunmak ve transit rejimine ilişkin hükümlere uymakla yükümlüdür (GK, md. 86/1-2). Transit rejimine tabi eşya, şüphe veya ihbar durumları hariç, varış gümrük idaresine kadar muayene edilmeksizin ve gerektiğinde mühür altına alınarak veya memur eşliğinde sevk edilmektedir (GK, md. 88/1). Transit rejimine tabi tutulan eşya ve gerekli belgeler, rejimi düzenleyen hükümlere uygun bir şekilde varış gümrük idaresine sunulduğunda, transit rejimi sona ermektedir (GK, md. 84/4-a).

ç. Gümrük Antrepo Rejimi

Gümrük antrepo rejimi, ithalat vergilerine ve ticaret politikası önlemlerine tabi tutulmamış ve serbest dolaşıma girmemiş eşya ile gümrük antreposuna alınması halinde ihracata ilişkin önlemlerden yararlanabilecek serbest dolaşımda bulunan

eşyanın bir gümrük antreposuna konulmasına ilişkin hükümleri belirleyen rejimdir (GK, md. 93/1).

Gümrük antrepo rejimi;

- Uluslararası piyasalardan uygun koşullarda temin edilen eşyanın gümrük vergileri ödenmeden ve ticaret politikası önlemlerine tabi tutulmadan serbest dolaşıma girinceye kadar depolanmasına,
 - Serbest dolaşıma girmeyen transit eşyanın ithalat vergileri ödenmeden ve ticaret politikası önlemlerine tabi tutulmadan ihraç edilinceye kadar depolanmasına,
 - Gümrük antrepolarında bulunan eşyaların muhafazasının sağlanmasına ve imalat veya pazarlama aşamasına kadar depolamak veya elleçleme işlemlerine tabi tutulmasına,
 - Eşyanın gümrük antreposuna alınması halinde ihracata ilişkin önlemlerden yararlanılabilesine,
- imkan tanımaktadır²⁴⁰.

Gümrük antreposu kavramı, gümrük gözetimi altında bulunan eşyanın veya izin verildiği durumlarda serbest dolaşımdaki eşyanın ihraç edilmek kaydıyla koyulduğu genel ve özel antrepoları ifade etmektedir²⁴¹. Genel antrepoların A, B ve F tipi, özel antrepoların ise C, D ve E tipleri bulunmaktadır (GY, md. 329);

A tipi antrepo; antrepo işleticisinin, stok kayıtlarını tuttuğu ve antrepoya konulan eşyada her hangi bir noksanlık olması halinde gümrük vergilerini ödemekten sorumlu olduğu antrepo tipidir.

B tipi antrepo; antrepoya konulan eşyadan, kullanıcının sorumlu olduğu, antrepo beyannamesini kullanıcının verdiği antrepo tipidir. Antrepo işleticisinin sorumluluğu sınırlı olup sadece antrepoyu kiralar.

C tipi antrepo; işleticisi ve kullanıcısı aynı olan ve antrepoya alınan eşyadan bu kişinin sorumlu olduğu özel antrepo tipidir.

²⁴⁰ Saygılıoğlu ve Gerçek, s. 164-165; Akçin ve Keleş, s. 171; Nural ve Akçin, s. 7.

²⁴¹ Genel antrepo, eşyanın konulması için herkes tarafından kullanılabilen gümrük antrepolarını, özel antrepo ise sadece antrepo işleticisine ait eşyanın konulması amacıyla kurulan antrepoları ifade etmektedir. Bkz. GY, md. 328; ayrıca serbest dolaşımda olmayan eşyanın sergilendiği fuar ve sergiler ile posta idaresinin sorumluluğu ve gümrüğün denetlemesi altında yabancı menşeli kolilerin konulması amacıyla ayrılan kapalı yerler gümrük uygulamaları bakımından antrepo sayılmaktadır. GY, md. 329.

D tipi antrepo; işleticisi ve kullanıcısı aynı olan ve GK'nin 71'inci maddesinde hüküm altına alınan basitleştirilmiş işlemlerin uygulandığı özel antrepo tipidir.

E tipi antrepo; işleticisi ve kullanıcısı aynı olan, izin hak sahibinin depolama yerinin antrepo olarak adlandırıldığı veya depolama yeri olmasa da eşyaya antrepo rejimi hükümlerini uygulandığı özel antrepo tipidir.

F tipi antrepo; gümrük idarelerince işletilen antrepo tipidir.

Eşyanın antrepoda bekleme süresi sınırsız olmakla birlikte antrepodaki eşyanın gümrükçe onaylanmış başka bir işlem veya kullanıma tabi tutulması yönünde beyanname tescil ettirilirse, otuz gün içinde işlemlerin tamamlanması gerekmektedir (GY, md. 346).

Gümrük antreposundaki eşya, serbest dolaşıma sokulmadığı ya da gümrük idaresinden izin alınmaksızın gümrük gözetimi dışına çıkarılmadığı sürece gümrük yükümlülüğü doğmayacaktır. Antrepo rejimine tabi ithal eşyası için herhangi bir gümrük yükümlülüğü doğduğunda eşyanın antrepo masrafları ile antrepoda kaldığı sürece muhafazası için yapılan masraflar fiilen ödenen veya ödenecek fiyattan ayrı olarak gösterilmek koşuluyla gümrük kıymetine dahil edilmemektedir. Eşyanın elleçleme faaliyetine tabi tutulması halinde beyan sahibinin talebi üzerine ithalat vergilerinin belirlenmesinde, eşyanın elleçleme faaliyetinden önceki niteliği, gümrük kıymeti ve miktarı dikkate alınır (GY, md. 345).

d. Dahilde İşleme Rejimi

Dahilde işleme rejimi, serbest dolaşımda olmayan ithal eşyanın gümrük vergilerine ve ticaret politikası önlemlerine tabi tutulmadan fakat teminata bağlanmak kaydıyla, yurtiçinde işleme faaliyetlerine²⁴² tabi tutulmasına ve bu faaliyetler sonucunda elde edilen işlem görmüş ürünlerin²⁴³ ihraç edilmelerine, ihraç edildikten

²⁴² GK'nın 108'inci maddesine göre işleme faaliyeti; eşyanın montajı, kurulması ve diğer eşya ile birleştirilmesi dahil olmak üzere işçiliğe tabi tutulması, eşyanın işlenmesi, eşyanın yenilenmesi ve düzenli hale getirilmesi dahil olmak üzere tamir edilmesi, işleme sırasında tamamen veya kısmen tüketilseler dahi, işlem görmüş ürünler içinde bulunmayan ancak, bu ürünlerin üretilmesini sağlayan veya kolaylaştıran önceden belirlenmiş bazı eşyanın kullanılması anlamına gelmektedir.

²⁴³ GK'nın 108'inci maddesine göre "işlem görmüş ürün"; işleme faaliyeti sonucunda elde edilen tüm ürünlerdir. Buna ek olarak dahilde işleme rejimi kapsamında elde edilmesi amaçlanan ürüne "asıl işlem görmüş ürün", işleme faaliyetleri sonucunda elde edilen asıl işlem görmüş ürün dışındaki ürünlere "ikincil işlem görmüş ürün" adı verilmektedir.

sonra teminatların iade olunmasına (şartlı muafiyet sistemi) ve ithal eşyanın gümrük vergileri ödenerek serbest dolaşıma girerek yurtiçinde işleme faaliyetine tabi tutulması sonucu elde edilen işlem görmüş ürünlerin ihraç edilmelerine, ihraç edildikten sonra ödenen gümrük vergilerinin geri verilmesine (geri ödeme sistemi) imkan tanıyan bir rejimdir²⁴⁴.

Dahilde işleme rejimi ile; dünya piyasa fiyatlarından hammadde temin etmek ve ihracatı artırmak, ihraç ürünlerin uluslararası piyasalarda diğer ürünlere karşı rekabet gücünü artırmak, ihraç pazarlarını geliştirmek ve ürünleri çeşitlendirmek amaçlanmaktadır²⁴⁵. Devlet dahilde işleme rejimi ile temelde bu amaçları hedeflerken, rejim ile ihracatçılara da bir takım avantajlar sağlanmaktadır. İhracat yapmayı düşünen ihracatçılar ihraç edilmesi planlanan ürünlerin üretiminde kullanılacak hammadde, yardımcı madde, yarı mamul, mamul, ara malı ve ambalaj malzemelerini ürettikleri ürünü ihracat yapacakları konusunda taahhütte bulunarak gümrük vergileri ve ticaret politikası önlemleri olmaksızın ithal edebilmektedirler²⁴⁶. Gümrük vergileri ve ticaret politikası önlemleri olmaksızın hammadde ithal edilmesi ihracatçıların işlem hacimlerinin artmasına ve atıl kapasite kullanımlarının engellenmesine imkan tanımaktadır²⁴⁷. Rejim ile ihracatçı firmalar yurtdışından temin ettikleri hammaddeleri gümrük vergilerine tabi olmaksızın, yurtiçinde üretilip ihraç edecekleri işlem görmüş ürünlerin üretiminde kullanabileceklerdir ve ithal hammaddeye gümrük vergileri ödemediklerinden üretim maliyetleri azalacaktır. Üretim maliyetlerinin azalması firmaların ihraç pazarlarının gelişmesine ve rekabet güçlerinin artmasına imkan tanıyacaktır.

Dahilde işleme rejimi şartlı muafiyet sistemi ve geri ödeme sistemi iki şekilde uygulanmaktadır.

²⁴⁴ Dahilde işleme rejiminde işlem görmüş ürünlerin imali için ithal eşyanın yerine serbest dolaşımda bulunan eşdeğer eşyalar da kullanılabilir. Bu eşyaların ithal eşya ile kalite ve teknik özellikler itibarıyla aynı kalite ve özellikleri taşıyan ve serbest dolaşıma bulunan eşya olması gerekmektedir. Bkz. GY, md. 352/1.

²⁴⁵ Bakanlar Kurulu'nun 17.05.2001 tarihli ve 2005/8391 sayılı Kararı eki Dahilde İşleme Rejimi Kararı (RG: 27.01.2005/25709), md. 1.

²⁴⁶ Terzi, Dış Ticaret, s. 185; Güven Sayılğan ve Coşkun Şenol, "Dahilde İşleme Rejimi ve Türk İşletmelerinin İhracatı Üzerine Etkileri", **Erciyes Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, Sayı: 35, Ocak-Temmuz 2010, s. 30; Abdullah Takım ve Ş. Mustafa Ersungur, "Dahilde İşleme Rejimi: İhracat ve İthalat Üzerindeki Etkisi, **Atatürk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi**, Cilt: 24, Sayı: 2, 2010, s. 292.

²⁴⁷ Ufuk Selen, "Dış Ticaret Yardım Unsuru Olarak Dahilde İşleme Rejimi: Türkiye Açısından Değerlendirilmesi", **Akdeniz İ.İ.B.F. Dergisi**, Sayı: 10, 2005, s. 190.

Şartlı Muafiyet Sistemi: Dahilde işleme izin belgesi/izni kapsamında ihracı taahhüt edilen işlem görmüş ürünün üretiminde kullanılan ve serbest dolaşımda bulunmayan hammadde, yardımcı madde, yarı mamul, mamul ile değişmemiş eşya, ambalaj ve işletme malzemesinin, TGB’de (serbest bölgeler hariç) yerleşik firmalarca, ticaret politikası önlemlerine tabi tutulmaksızın, gümrük vergileri teminata bağlanmak suretiyle bedelli ve/veya bedelsiz ithal edilmesi ve ihracat taahhüdünün gerçekleşmesini takiben alınan teminatın iade edilmesidir²⁴⁸. Bu sistemde dahilde işleme izin belgesi kapsamında işlem görmüş ürünün elde edilmesi için ithal eşyasının yerine eşdeğer eşya da kullanılabilir. Eşdeğer eşya kullanılması durumunda, belge kapsamında önceden ihracat²⁴⁹ işleminden sonra ithalat yapılabileceği gibi, ithal eşyası ile serbest dolaşımdaki eşya birlikte de kullanılabilir²⁵⁰. Önceden ihracatın yapıldığı durumlarda, ihracatın tamamlanmasından sonra dahilde işleme izin belgesine sahip kişiler belge kapsamında ithaline izin verilen eşyayı gümrük vergilerine ve ticaret politikası önlemlerine tabi olmadan ithal edebilmekte ve bu eşya üzerinde her türlü tasarruf hakkını (tüketme, üçüncü kişilere devretme, başka eşyanın üretim faaliyetinde kullanma) serbestçe kullanabilmektedirler²⁵¹. Şartlı muafiyet sistemi kapsamında dahilde işleme izin belgesi/izni ile yapılacak ithalat nedeniyle doğan vergiler için 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun (AATUHK)²⁵²,da belirtilen esaslar çerçevesinde teminat alınmaktadır. Ticaret Bakanlığı teminat miktarını ithalattan doğan vergi tutarının iki katına kadar artırabilmektedir²⁵³.

Geri Ödeme Sistemi: Geri ödeme sistemi; dahilde işleme izin belgesi/izni kapsamında serbest dolaşıma giren hammadde, yardımcı madde, yarı mamul, mamul ile değişmemiş eşya, ambalaj ve işletme malzemesinden elde edilen işlem görmüş

²⁴⁸ Dahilde İşleme Rejimi Tebliği (İhracat: 2006/12) (RG: 20.12.2006/26382), md. 5.

²⁴⁹ Önceden ihracat, ithal eşyasının şartlı muafiyet sistemi kapsamında ithal edilmeden önce, eşdeğer eşyadan elde edilmiş işlem görmüş ürünün ihraç edilmesi anlamına gelmektedir.

²⁵⁰ Dahilde İşleme Rejimi Tebliği (İhracat: 2006/12), md. 6.

²⁵¹ Yılmaz Ay ve Ergun Yavaş, “Dahilde İşleme Rejiminde Re’sen Kapatmanın Sonuçları ve Re’sen Kapatmada Kaçan Ek Süre Fırsatının Değerlendirilmesi”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı: 397, Eylül 2014, s. 26; Mustafa Kemal Bulut, “Dahilde İşleme Rejimi Kapsamında “Eşdeğer Eşyadan” Elde Edilen “İşlem Görmüş Ürünün” İhracı Karşılığında Yapılan İthalatta “İkincil İşlem Görmüş Ürünün” Gümrük İdaresine Beyanı”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı: 429, Mayıs 2017, s. 127.

²⁵² RG: 28.07.1953/8469.

²⁵³ Dahilde İşleme Rejimi Tebliği (İhracat: 2006/12), md. 8. Teminatın belirli şartlar altında indirimli olarak uygulanması da mümkündür. İndirimli teminat uygulaması konusunda ayrıntılı bilgi için bkz. Dahilde İşleme Rejimi Tebliği (İhracat: 2006/12), md. 9.

ürünün ihraç edilmesi halinde, ithalat sırasında alınan vergilerin (işletme malzemesine ilişkin katma değer vergisi ve özel tüketim vergisi hariç²⁵⁴) geri ödenmesidir. İthal edilen eşya için gümrük idaresince, ticaret politikası önlemleri de uygulanmaktadır²⁵⁵.

Geri ödeme sisteminden yararlanabilmek için, dahilde işleme izin belgesi/izni alınması ve gümrük idaresince eşyanın geri ödeme sistemi kapsamında olduğu ithalat sırasında belgeye/izne ilişkin gümrük beyannamesine kaydedilmesi gerekmektedir²⁵⁶. Geri ödeme sisteminden yararlanılması halinde ithalat sırasında ödenen vergilerin iadesi amacıyla ihracat taahhüdünün kapatılmasını takip eden 3 ay içinde ilgili gümrük idaresine başvurulması gerekmektedir²⁵⁷.

GK'nin 110'uncu maddesine göre, dahilde işleme izni, belirli şartlar altında, TGB'de yerleşik olan (serbest bölgeler hariç) işleme faaliyetini yapan veya yaptıran kişilere talepleri doğrultusunda verilmektedir. TGB'de yerleşik olan firmalar dahilde işleme izin belgesi için elektronik ortamda Ticaret Bakanlığı'na (İhracat Genel Müdürlüğü), dahilde işleme izni için Dahilde İşleme Rejimi Tebliği (İhracat: 2006/12) ekinde yer alan Ek-1'de belirtilen bilgi ve belgelerle birlikte gümrük idaresine başvuruları gerekmektedir²⁵⁸. Dahilde işleme izin belgesinin/izninin azami süresi 12 aydır. Süre, dahilde işleme izin belgesinin/izninin alındığı tarihten itibaren başlamaktadır²⁵⁹.

İşleme faaliyeti sonucu elde edilen ikincil ürünlerin (atık, artık, kırpıntı, döküntü ve kalıntılar gibi) serbest dolaşıma girmeleri halinde, gümrük vergileri işleme faaliyeti sonucunda elde edilen asıl ürünlerin ihraç edilen kısmı ile orantılı olarak serbest dolaşıma giriş beyannamesinin tescil edildiği tarihte yürürlükte bulunan vergi oranı üzerinden hesaplanır (GK, md. 123).

²⁵⁴ Çünkü bu malzemeler ihracı taahhüt edilen işlenmiş ürünlerin üretiminde kullanılmakla birlikte ürünün bünyesine katılmayan, üretimi kolaylaştırıcı malzemeler olup ihraç edilmemekte, kesin olarak ithal edilmektedirler. Bkz. Levent Özkardeş, "Dahilde İşleme Rejiminde Gümrük Yükümlülüğü", **Yaklaşım Dergisi**, Sayı: 181, Ocak 2008, <https://uye.yaklasim.com/dergiler>, (25.02.2018).

²⁵⁵ Dahilde İşleme Rejimi Tebliği (İhracat: 2006/12), md. 11/1.

²⁵⁶ Dahilde İşleme Rejimi Tebliği (İhracat: 2006/12), md. 11/4.

²⁵⁷ Dahilde İşleme Rejimi Tebliği (İhracat: 2006/12), md. 13.

²⁵⁸ Dahilde İşleme Rejimi Tebliği (İhracat: 2006/12), md. 15.

²⁵⁹ Dahilde İşleme Rejimi Tebliği (İhracat: 2006/12), md. 20.

e. Gümrük Kontrolü Altında İşleme Rejimi

Gümrük kontrolü altında işleme rejimi, serbest dolaşıma girmemiş eşyanın TGB’de, ithalat vergilerine veya ticaret politikası önlemlerine tabi tutulmadan, niteliğini veya durumunu değiştiren işlemlere tabi tutulmaları ve bu işlemlerden elde edilen ürünlerin (işlenmiş ürün) gümrük vergileri üzerinden serbest dolaşıma girmelerine izin veren gümrük rejimi türüdür (GK, md. 123). Bu rejim işlenmiş ürünün ithalat vergisinin, içinde bulundurduğu ithal ürünün vergisinden daha düşük olduğu işlemler de uygulanmaktadır (GY, md. 370). Rejime girişte eşyaya isabet eden vergiler teminata alınmaktadır (GY, md. 373). Bu rejim ile ithal eşya üzerinde katma değer yaratan işlemler TGB’de yapılmakta ve böylece istihdama katkı sağlanmaktadır²⁶⁰. Bu rejimde gümrük vergilerine esas olan eşya işlenmemiş eşya değil işlenmiş eşyadır. Dolayısıyla gümrük vergilerinin tahsili işlenmiş eşyanın serbest dolaşıma girmesine kadar ertelenmekte²⁶¹ ve yükümlülere bir avantaj sağlamaktadır.

Bu rejimin dahilde işleme rejiminden farkı, serbest dolaşımda olmayan eşyanın TGB’de işlenmesine ve işlenen ürünün gümrük vergilerine tabi tutularak serbest dolaşıma girmesine izin vermesidir. Nitekim dahilde işleme rejiminde ithal edilen hammadde, yarı mamul gibi ürünler işlem görmüş ürünlerin elde edilmesinde kullanılmakta ve elde edilen ürünler ihraç edilmektedir.

GK’nin 124’üncü maddesine göre gümrük kontrolü altında işleme izni, TGB’de yerleşik işleme işini yapan ya da yaptıran kişilere belirli hallerde²⁶² ilgili gümrük idaresine talepte bulunmaları halinde verilmektedir. Verilen izin azami 2 yıl olup, süre izin tarihinde başlamaktadır (GY, md. 372).

İşlenmiş ürünlerin serbest dolaşıma girmesinde gümrük kıymetinin nasıl tespit edileceği büyük öneme sahiptir. Nitekim gümrük vergileri bu tespit sonucunda

²⁶⁰ Saygılıoğlu ve Gerçek, s. 175.

²⁶¹ Cahit Yerci, “Vergi Avantajı Getiren Bir Olanak: Gümrük Kontrolü Altında İşleme”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 150, Mart 2001, s. 34.

²⁶² Dahilde işleme izni belirli hallerde verilmekte olup, kullanım alanı sınırlıdır. GK’nın 124’üncü maddesinde bu haller sayılmıştır. Buna göre; dahilde işleme izni için, işlenmiş ürünler içinde ithal eşyasının teşhisi mümkün olmalı, eşyanın işlenmesinden sonra, ilk rejime tabi tutulduğu sıradaki niteliğine veya durumuna (önceki haline) dönüştürülmesi ekonomik olarak mümkün olmamalı, rejim uygulanmasının ithal eşyasının tabi olduğu menşe ve miktar kısıtlaması kurallarının etkilerini saptırmamalı, Türkiye’deki benzer eşyanın üreticilerinin temel ekonomik çıkarlarını olumsuz etkilememeli, bir işleme faaliyeti yaratma veya devam ettirme yönündeki ekonomik amaçlara uyulmalıdır.

belirlenen kıymet üzerinden hesaplanacaktır. İlgili kişi serbest dolaşıma giriş beyannamesinin tescil tarihinde;

- Üçüncü bir ülkede üretilen aynı ya da benzer eşyanın aynı ya da yakın bir zamanda tespit edilen kıymeti,
 - Ürünlerin satış fiyatı (alıcı ve satıcı arasındaki bir ilişkiden etkilenmeyen),
 - Aynı veya benzer ürünlerin Türkiye'deki satış fiyatı (alıcı ve satıcı arasındaki bir ilişkiden etkilenmeyen),
 - İthal eşyanın kıymeti ile işleme maliyetlerinin toplamı,
- yöntemlerinden birini tercih ederek, işlenmiş ürünün gümrük kıymeti tespit edilecektir (GY, md. 375).

f. Geçici İthalat Rejimi

Geçici ithalat rejimi, serbest dolaşıma girmemiş eşyanın ithalat vergilerinden tamamen ya da kısmen muaf olarak ve ticaret politikası önlemlerine tabi tutulmadan, TGB içinde kullanılması ve bu kullanım sırasında oluşan olağan yıpranma dışında, herhangi bir değişikliğe uğramaksızın yeniden ihracına olanak sağlayan hükümlerin uygulandığı gümrük rejimidir (GK, md. 128). Bu rejimin temel esasları şunlardır²⁶³:

- Eşya, TGB içinde herhangi bir değişikliğe ya da işçiliğe tabi tutulmamalı (tamir hariç) ve eşyanın asli nitelikleri değişmemelidir.
- Eşya belirli bir süre içinde TGB'den çıkarılmalıdır.
- Eşya, TGB'de kullanılmalı ve ticaret politikası önemleri uygulanmamalıdır.
- Eşya için tam ve kısmi muafiyet uygulanmalı ve bu rejimden yararlanabilmek için izin alınmalıdır.

Geçici ithalat izni eşyayı kullanan veya kullandıran kişinin talebi üzerine gümrük idaresinde verilmekte olup, azami süresi yirmidört aydır (GK, md. 129-130). Geçici ithalat rejiminde vergilendirme bakımından tam muafiyet ve kısmi muafiyet olmak üzere iki farklı uygulama söz konusudur.

Tam muafiyette eşya TGB'de kaldığı sürece herhangi bir vergilendirme işlemine tabi tutulmazken, kısmi muafiyette eşya TGB'de kaldığı süreye bağlı olarak

²⁶³ Nural ve Akçin, s. 85; Saygılıoğlu ve Gerçek, s. 168.

kısmen muaf tutulmaktadır. Bazı eşyalar ise hem tam muafiyetten hem de kısmi muafiyetten yararlandırılamamaktadır. Bakanlar Kurulu'nun 29.09.2009 tarihli ve 2009/15481 sayılı Kararı eki 4458 Gümrük Kanununun Bazı Maddelerinin Uygulanması Hakkında Karar²⁶⁴'ın 40'ıncı maddesine göre; Türkiye'de ithali yasak olan eşya, tüketilebilir nitelikteki eşya, ayniyetin tespitinin yapılması mümkün olmayan eşya, ülke ekonomisine zarar verebileceği Ticaret Bakanlığı'na belirlenecek eşyalar tam ve kısmi muafiyet yararlandırılamamaktadır.

Tam muafiyet suretiyle geçici olarak ithal edilecek eşyadan ithalat vergilerini karşılayacak tutarda ithalat vergilerini garanti altına almak amacıyla giriş gümrük idaresince teminat alınmaktadır²⁶⁵. Kısmi muafiyet suretiyle geçici olarak ithal edilen eşyadan ise her ay alınacak ithalat vergilerinin % 3'ü dışında kalan tutarı için teminat alınacaktır (GY, md. 385).

Tam muafiyete tabi eşyanın serbest dolaşıma girmesi halinde ithalat vergileri gümrük yükümlülüğünün doğduğu tarihte geçerli olan vergi oranlarına göre, kısmi muafiyete tabi eşyanın serbest dolaşıma girmesi halinde ise tahsil edilen miktar dışında kalan tutara göre tahsil edilmektedir (GY, md. 386).

Geçici ithal edilen eşyanın yeniden ihraç edildiği durumlarda izin hak sahibi ya da temsilcisi tarafından gümrük beyannamesi (ihracat beyannamesi) verilir. Muayene ile görevli memurlar yeniden ihraç sırasında eşyanın ilk giriş ayniyetine uygun olup olmadığını kontrol eder ve ihracat beyannamelerine ayniyetine uygun olduğu hakkında onaylı ve imzalı şerh düşer (GY, md. 387). Geçici ithal edilen eşya için verilen teminatların çözülmesi için izin hak sahibi ya da temsilcisinin giriş gümrük idaresine dilekçe ile başvurmaları ve başvuru sonucunda yapılan kontrollerde eşyanın şartlara uygun olarak yeniden ihraç edildiğinin yeniden ihraç edildiğinin veya başka bir gümrükçe onaylanmış işlem veya kullanıma tabi tutulduğunun anlaşılması gerekmektedir (GY, md. 388).

²⁶⁴ RG: 07.10.2009/27369

²⁶⁵ Teminat alınmayan eşyalar için bkz. 4458 sayılı Gümrük Kanununun Bazı Maddelerinin Uygulanması Hakkında Karar, md. 41.

g. Hariçte İşleme Rejimi

Hariçte işleme rejimi, serbest dolaşımda bulunan eşyanın hariçte işleme faaliyetlerine tabi tutulmak amacıyla TGB'den geçici olarak ihracı ve bu faaliyetler sonucunda elde edilen ürünlerin ithalat vergilerinden tam veya kısmi olarak muaf edilerek yeniden serbest dolaşıma girişine ilişkin hükümlerin uygulandığı rejimdir (GK, md. 135).

Bu rejimin temel esasları şunlardır²⁶⁶;

- Eşya serbest dolaşımdadır²⁶⁷.
- Eşya geçici olarak ihraç edilir.
- Eşyaya ihracat vergileri, ticaret politikası önlemleri ve diğer işlemler uygulanır.
- Eşya yurtdışında işlenip TGB'ye geldiğinde serbest dolaşıma giriş rejimi hükümleri uygulanır.
- Yeniden serbest dolaşıma giren eşya kısmen ya da tamamen ithalat vergilerinden muaf tutulur.

Hariçte işleme izni talep üzerine, TGB'de yerleşik kişilere işlem görmüş ürünlerin geçici ihracat eşyasının işlenmesi ile elde edildiğinin tespitinin mümkün olduğu ve iznin Türkiye'deki üreticilerin temel ekonomik çıkarlarına zarar vermeyeceği durumlarda verilmektedir (GK, md. 138).

İşlem görmüş ürünün gümrük kıymeti tespit edilirken işleme yerinden veya işleme faaliyetinin son olarak yapıldığı yerden TGB'ye girdiği yere kadar olan yükleme, navlun ve sigorta maliyetleri işleme maliyetine dahil edilmekte, ancak eşyanın TGB ile Türkiye'nin anlaşmalar ile dahil olduğu gümrük birliği gümrük bölgelerine giriş yerine varışından sonra yapılan nakliye ve sigorta giderleri dahil edilmemektedir (GY, md. 403).

²⁶⁶ Saygılıoğlu ve Gerçek, s. 177.

²⁶⁷ Serbest dolaşımda olsa da, ihracı sebebiyle ödenmiş ithalat vergilerinin geri verilmesine veya teminata bağlanmış ithalat vergilerinin kaldırılmasına yol açan, ihracından önce, nihai kullanımları nedeniyle tam muafiyet suretiyle serbest dolaşıma giren ve bu muafiyetin tanınması için gerekli koşulları taşımaya devam eden, ihracat vergi iadesini gerektiren veya ihracı nedeniyle tarım politikası çerçevesinde vergi idaresi dışında bir mali avantaj sağlanan eşyalar için hariçte işleme rejimi uygulanamamaktadır. Bkz. GK, md. 136.

Hariçte işleme faaliyeti kapsamında serbest dolaşıma giren eşyanın girişinde uygulanacak ithalat vergileri; işlem görmüş ürünlere uygulanan ithalat vergileri tutarından, geçici ihracat eşyasının en son işleme faaliyetine tabi tutulduğu ülkeden aynı tarihte ithal edilmesi halinde uygulanacak olan ithalat vergileri tutarının indirilmesiyle bulunur (GK, md. 141).

B. Eşyanın Menşei

Menşei kavramı, bir eşyanın ekonomik milliyeti olarak tanımlanmaktadır²⁶⁸. Başka bir ifadeyle, eşyanın ekonomik olarak hangi ülkeye ait olduğunu²⁶⁹ ve hangi ülkede üretildiğini göstermektedir²⁷⁰. Doğada bulunan ürünlerde ürünün yetiştigi, üretildiği ya da topraktan çıkarıldığı, endüstriyel ürünlerde ise üretildiği ülke eşyanın menşeidir²⁷¹.

Eşyanın menşei gümrük vergileri bakımından oldukça önemli bir konudur. Eşyanın menşei, vergi matrahının ve bu matraha uygulanacak vergi tarifesinin belirlenmesinde yani gümrük vergilerinin hesaplanmasında ve ticaret politikası önlemlerinin uygulanmasında belirleyici olmakta ve dış ticarete ilişkin istatistiki verilerin tutulması bakımından önem arz etmektedir²⁷². Eşyanın menşei ile aynı malın farklı ülkelere ithalinde farklı gümrük vergileri ve ülke bazında anti-damping vergisi, miktar kısıtlaması, gözetim ve koruma önlemi gibi ticaret politikası önlemleri uygulanabilmektedir.

Eşyanın menşei belirlenirken, eşyanın tümüyle bir ülkede ya da birden fazla ülkede üretilmesi belirleyici unsurlardan biri olmaktadır. GK'nin 18/1'inci maddesine

²⁶⁸ Saygılıoğlu ve Gerçek, s. 181; Tekin ve Tekin, s. 63; Terzi, Dış Ticaret, s. 122; Cevdet Bozkurt, "Menşe Kavramı ve Menşe Kazanma Kriterlerinin İlgili Mevzuat Işığında Değerlendirilmesi", **Mali Çözüm Dergisi**, Sayı: 104, Mart-Nisan 2011, (Menşe), s. 149; Murat Canitez, **Uygulamalı Gümrük Mevzuatı**, Gazi Kitabevi, Ankara, 2017, s. 103; Ticaret Bakanlığı AB ve Dış İlişkiler Genel Müdürlüğü, "Menşe Kuralları ve Uygulamalarına İlişkin Soru ve Cevaplar", <https://ab.gtb.gov.tr/ab-ile-iliskiler/mense-kurallari/mense-kurallari-ve-uygulamalarina-iliskin-soru-ve-cevaplar>, (27.02.2019).

²⁶⁹ Alper Yeşilova, **Gümrük Hukukuna İlişkin Uyuşmazlıklar ve Hukuki Çözüm Yolları**, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2017, s. 47.

²⁷⁰ Assiye Aka ve Avni Akın Ürönel, "Türkiye'de Dış Ticaret Uygulamaları: 4458 Sayılı Gümrük Kanunu Özelinde" **Balkan Sosyal Bilimler Dergisi**, Cilt: 7, Sayı: 13, 2018, s. 166.

²⁷¹ Ekrem Cimilli, "Gümrük Politikası Açısından Eşyanın Menşei", **Eskişehir İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi Dergisi**, Cilt: 16, Sayı: 1, Ocak 1980, s. 257.

²⁷² Saygılıoğlu ve Gerçek, s. 181; Derdiyok, s. 101; Aka ve Ürönel, s. 166.

göre tümüyle bir ülkede elde edilen ya da üretilen eşya, o ülke menşelidir²⁷³. Ancak üretimin birden fazla ülkede gerçekleştiği durumlarda eşyanın bir ülke menşeli sayılması için, o ülkede yeni bir ürünün imali ya da imalatın önemli bir aşamasının burada gerçekleşmesi ve ekonomik yönden gerekli görülen en son esaslı işçilik ve eylemin o ülkede bu amaca yönelik olarak oluşturulmuş işletmelerde gerçekleşmesi gerekmektedir (GK, md. 19).

Menşei kuralları, eşyanın tercihli olmayan menşei ve tercihli menşei olmak üzere ikiye ayrılmaktadır.

1. Eşyanın Tercihli Olmayan Menşei

Eşyanın tercihli olmayan menşei kuralları, Türkiye'nin bazı ülkeler veya ülke grupları ile yaptığı tercihli tarife uygulamaları ile ilgili anlaşmaları, Türkiye tarafından tek taraflı olarak bazı ülkeler, ülke grupları veya toprak parçaları için tanınan tercihli tarife uygulamaları hariç Türk Gümrük Tarifesinin ve eşya ticaretine ilişkin tarife önlemleri dışında Cumhurbaşkanı kararı ile alınan önlemlerin uygulanmasını içermektedir (GK, md. 17). Eşyanın tercihli olmayan menşesinde eşyaya herhangi bir ayrıcalık tanınmamakta, gümrük vergileri ve ticaret politikası önlemleri uygulanmaktadır.

Tercihli olmayan menşei kuralları en çok kayırılan ülke kuralı gereği Dünya Ticaret Örgütü'ne üye olan ülkelere tavizli vergi uygulanabilmesi bakımından esas alınan kurallardır. Yani Dünya Ticaret Örgütü'ne üye bir ülkeden gelen eşyaya ülke ayrımı yapılmadan tavizli vergi oranı uygulanmaktadır²⁷⁴ ancak buradaki tavizli vergi oranı Dünya Ticaret Örgütüne üye olunması ile ilgili olup, ikili anlaşmalarla ya da Cumhurbaşkanı kararıyla yürürlüğe konulan bir avantaj değildir.

²⁷³ Bazı eşyalar tümüyle bir ülkede elde edilen veya üretilen eşya olarak kabul edilmektedir. O ülkede çıkarılan madencilik ürünleri ve toplanan bitkisel ürünler buna örnek olarak gösterilebilir. Ayrıntılı bilgi için bkz. GK, md. 18/2.

²⁷⁴ Saygılıoğlu ve Gerçek, s. 182.

2. Eşyanın Tercihli Menşei

Tercihli tarife uygulamasından yararlandırılmak istenen eşyanın tercihli menşei kuralları, Türkiye'nin bazı ülkeler veya ülke grupları ile yaptığı eşyaya tercihli tarife uygulanmasını gerektiren anlaşmalarda bu anlaşma ile belirlenirken; Türkiye tarafından tek taraflı olarak bazı ülkeler, ülke grupları veya toprak parçaları için tanınan tercihli tarife uygulamalarından yararlanan eşya için Cumhurbaşkanı kararı ile belirlenmektedir (GK, md. 22).

Tercihli menşei kuralları en çok kayırılan ülke kuralından bir sapma olup, bazı ülke ya da ülke gruplarına yapılan özel anlaşmalarla belirlenen esaslar çerçevesinde çeşitli avantajlar sunan kurallardır²⁷⁵. Ülkeler birbirleriyle yaptıkları anlaşmalar kapsamında bazı eşyalara karşılıklı olarak vergi muafiyeti ya da vergi indirimi sağlayabilmektedir. Yapılan anlaşmalar kapsamına giren eşyalar tercihli menşeli eşya olarak kabul edilir²⁷⁶.

Türkiye Gümrük Birliği anlaşmasının gereği olarak Avrupa Birliği'nde uygulanan "Genelleştirilmiş Tercihler Sistemi"ni gümrük mevzuatına uyarlamıştır. Bu kapsamdaki ülkeler; en az gelişmiş ülkeler (EAGÜ), özel teşvik düzenlemesine tabi ülkeler (ÖTDÜ) ve gelişme yolundaki ülkeler (GYÜ) olarak sınıflandırılmıştır²⁷⁷. Bu sistem ile tek taraflı gümrük vergileri tavizleri (tercihli tarife) verilebilmekte ve verilen bu tavizler bağlayıcı olmayıp istenildiğinde kısmen ya da tamamen kaldırılabilir. Genelleştirilmiş Tercihler Sistemi anlaşmaya dayanmayan tercihli tarife uygulamasıdır. Türkiye'de Genelleştirilmiş Tercihler Sistemi, başta DTÖ olmak üzere uluslararası yükümlülüklerine uygun olarak, İthalat Rejimi Kararı eki II sayılı (93 üncü fasıl ve Avrupa Kömür ve Çelik Topluluğu (AKÇT) ürünleri hariç) ve III sayılı listelerde yer alan eşya için uygulanmaktadır.

²⁷⁵ Saygılıoğlu ve Gerçek, s. 182.

²⁷⁶ Tekin ve Tekin, s. 64-65.

²⁷⁷ Genelleştirilmiş Tercihler Sisteminden yararlanacak ülkeler ve hangi sınıfta yer aldıkları konusunda bkz. 20.12.1995 tarihli ve 95/7606 sayılı Bakanlar Kurulu ile yürürlüğe konulan İthalat Rejimi Kararı ekinde yer alan Ek 4 Listesi.

3. Eşyanın Menşenin İspatında Kullanılan Belgeler

Eşyanın menşei ispat edilirken menşe şahadetnamesi ve eşyanın menşeyini ispat eden diğer belgeler kullanılmaktadır. Menşe şahadetnamesi, eşyanın üretildiği ve hangi ülkeye ait olduğunu gösteren²⁷⁸ düzenlenmesi zorunlu olmayan²⁷⁹ bir belgedir. Esasında eşyanın tercihli olmayan menşeyini göstermek amacıyla düzenlenir²⁸⁰.

Menşe şahadetnamesi genel olarak düzenlenmesi zorunlu bir belge olmamakla birlikte ticaret politikası önlemlerine, ilave gümrük vergisi veya diğer mali yükümlülüklerle tabi eşyanın serbest dolaşıma girişinde önlemin ilave gümrük vergisinin veya diğer mali yükümlülüklerin uygulanmaması için eşyanın söz konusu uygulamalara tabi ülke menşeli olmadığını veya başka bir ülkede gördüğü değişiklik ve işlemler nedeniyle o ülke menşeli sayılmaması gerektiğini belgelendirmek üzere menşe ülkenin veya ihracatçı ülkenin yetkili makamlarınca düzenlenmiş olan menşe şahadetnamesinin ibraz edilmesi gerekmektedir (GY, md. 38/1). Yine uluslararası ve ikili anlaşma yapılan ülkelerden ithal edilecek eşya için menşe şahadetnamesine dayanılarak indirimli tarifen yararlanılmak istenmesi halinde, ithal edilen eşyanın anlaşma yapılan ülke menşeli olduğunu ya da o ülkede gördüğü değişiklikler ve işlemler nedeniyle o ülke menşeli sayılması gerektiğini bildiren menşe şahadetnamesinin ibraz edilmesi gerekmektedir²⁸¹.

Menşe şahadetnameleri genellikle ülkelerin ticaret ve sanayi odaları tarafından onaylanmaktadır. Ülkemizden ihracat durumunda, ithalatçının menşe şahadetnamesi talebi söz konusu olduğunda ihracatçı veya yetkili temsilcisi GY ekinde (Ek-7) yer alan başvuru formu ve menşe şahadetnamesi ile yetkili odaya (ticaret odası, sanayi odası ve ticaret ve sanayi odası) müracaat eder ve bu odalarca menşe şahadetnamesi tasdik edilir²⁸².

Gümrük idarelerine ibraz edilen menşe şahadetnamelerinde yer alan bilgilerin²⁸³ gerçeğe aykırı olduğu yönünde şüphe veya ihbar olması durumunda,

²⁷⁸ Yüce ve Çelikkaya, s. 6; Erkut Onursal, **Mevzuat ve Teknik Yönleri İle Uluslararası Ticarete Kullanılan Belgeler**, Seçkin Yayınları, Ankara, 2018, (Belgeler), s. 56.

²⁷⁹ Tekin ve Tekin, s. 70; Onursal, Belgeler, s. 55.

²⁸⁰ Ticaret Bakanlığı Gümrükler Genel Müdürlüğü'nün 17.11.2016 tarihli ve 2016/17 sayılı Genelgesi.

²⁸¹ Onursal, İhracat ve İthalat, s. 211.

²⁸² Onursal, Belgeler, s. 56-57.

²⁸³ GY'nin 40'inci maddesinde göre menşe şahadetnamesinde; eşyayı gönderenin ve Türkiye'deki alıcının adı ve soyadı, kapların marka numara ve sayıları, eşyanın cinsi, türü, ağırlığı gibi çeşitli

gümrük idaresince eşya, eşyanın orijinal ambalajı, markası ve patentı gibi hususlarda inceleme yapılır ve inceleme sonucunda menşe şahadetnamesinin doğruluğu konusunda bir aykırılığın tespiti halinde duruma göre 5607 sayılı KMK hükümleri uygulanır (GY, md. 41/1).

Menşe şahadetnamesinin sonradan ibraz edileceğinin serbest dolaşıma giriş beyannamesinde belirtilmesi veya ibraz edilen menşe şahadetnamesinin şekil veya içerik olarak yanlış veya eksik bilgi taşıması nedeniyle gümrük idaresince kabul edilmemesi halinde; menşe esaslı ticaret politikası önlemleri, ilave gümrük vergisi veya diğer mali yükümlülükler nakit teminata bağlanarak usulüne uygun bir menşe şahadetnamesi ibrazı için beyannamenin tescil tarihinden itibaren altı aylık süre verilir. Bu süre içinde usulüne uygun olarak düzenlenen menşe şahadetnamesinin ibrazı halinde alınan teminat iade edilmekte, kabul edilmemesi halinde teminat irat kaydedilmektedir (GY, md. 38/2).

Türkiye'nin bazı ülkeler veya ülke grupları ile yaptığı anlaşmalar çerçevesinde veya tek taraflı olarak tanıdığı tercihli tarife uygulamasından faydalanmak amacıyla eşyanın tercihli menşeyi tevsik eden belgelerin ibrazı halinde menşe şahadetnamesi gerekmemektedir. Bu belgelere EUR.1 Dolaşım Sertifikası, EUR.MED Dolaşım Sertifikası, Fatura Beyanı ve Form A Belgesi örnek olarak gösterilebilir²⁸⁴. Benzer şekilde doğrudan ticaret politikası önleminin uygulandığı ülkeden ithal edilen veya ticaret politikası önlemi, ilave gümrük vergisi veya ek mali yükümlülük gibi diğer mali yükümlülük uygulanan ülke menşeli olduğu beyan edilen eşyanın serbest dolaşıma

bilgilerin yer almak gerekmektedir. Menşe şahadetnamesinde yer alması gereken diğer bilgiler için bkz. GY, md. 40/1.

²⁸⁴ EUR.1 Dolaşım Sertifikası; tercihli menşe kuralları çerçevesinde Serbest Ticaret Anlaşması yaptığımız ülkelere ithal edilen eşyalar ile Avrupa Birliği'nden ithal edilen tarım ürünleri ve Avrupa Kömür ve Çelik Topluluğu ürünlerinin ilgili anlaşma hükümlerinden faydalanmasına imkan tanıyan; eşyanın ilgili anlaşma kuralları çerçevesinde menşeli olduğunu gösteren belgedir. EUR.MED Dolaşım Sertifikası; EUR.1 Dolaşım Sertifikasına benzemekle birlikte sadece Pan Avrupa Akdeniz Menşe Kümülyasyonu sistemi çerçevesinde kullanılan belgedir. Fatura Beyanı, bir faturada yer alan eşyanın ilgili anlaşma kurallarına göre menşeli olduğunu ihracatçı tarafından fatura, teslimat notu veya başka bir ticari belge üzerinde yazılı olarak beyanıdır. Form A Belgesi, gelişme yolundaki ülkeler ve en az gelişmiş ülkeler ile ticarete tek taraflı olarak vergi tavizi tanınması esasına dayanan Genelleştirilmiş Tercihler Sistemi kapsamında eşyanın tavizden faydalanan ülke menşeli olduğunu gösteren belgedir. Bkz. Terzi, Dış Ticaret, s. 127-128; Onursal, Belgeler, s. 43-54; Canitez, s. 105; Celalettin Cantekin, **Dış Ticaret İşlemleri ve Uluslararası Bankacılık**, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2017, s. 70-73; Başbakanlık Gümrük Müsteşarlığı Gümrükler Genel Müdürlüğü'nün 02.11.2010 tarihli ve 2010/51 sayılı Genelgesi.

girişinde menşe şahadetnamesi gerekmemektedir (GY, md. 205)²⁸⁵. Yine ticari mahiyette olmayan ve CIF kıymeti 430 Euro'yu geçmeyen eşya için menşe şahadetnamesi aranmamaktadır (GY, md. 39).

C. Gümrük Kıymeti

1. Genel Olarak

Gümrük kıymeti, gümrük vergileri uygulamasında matrah kavramına karşılık gelmek üzere kullanılmaktadır²⁸⁶. Matrah; verginin üzerinden hesaplandığı değer veya miktar olarak tanımlanmaktadır²⁸⁷. Gümrük vergileri bakımından ise vergi matrahı, advalorem (değer) veya spesifik (miktar-ağırlık) esaslı olabilmektedir²⁸⁸. Bu matrah türlerinden değer esaslı matrah türünü ifade etmek üzere GK'de "gümrük kıymeti" kavramı kullanılmaktadır²⁸⁹. Gümrük vergilerinde temelde değer esaslı vergi matrahı kabul edilmekte ve eşyanın vergi matrahı (gümrük kıymeti) satış bedeli

²⁸⁵ Bu durum eşyanın tercihli menşeyi gösteren belgelerin menşe şahadetnamesi yerine kullanıldığı anlamına gelmemektedir. Bu belgeler ancak tercihli tarifeden yararlanmak amacıyla getirilen bir eşyanın aynı zamanda ticaret politikası önlemine tabi olması durumunda menşe şahadetnamesi yerine kullanılabilir. Bkz. Ticaret Bakanlığı Gümrükler Genel Müdürlüğü'nün 17.11.2016 tarihli ve 2016/17 sayılı Genelgesi.

²⁸⁶ Yüce ve Çelikkaya, s. 30; Ayrıca bkz. Çelik, Gümrük, s. 37-47; Tuncer, Gümrükler, s. 206-207; Saygılıoğlu ve Gerçek, s. 196; Selen, Gümrük İşlemleri, s. 166.

²⁸⁷ Abdurrahman Akdoğan, **Kamu Maliyesi**, Gazi Kitabevi, Ankara, 2009, s. 141; diğer matrah tanımları için ayrıca bkz. Pehlivan, 60; Uluatam ve Methibay, s. 111; Öncel, Kumrulu ve Çağan, s. 87; Şenyüz, Yüce ve Gerçek, Vergi Hukuku, s. 192; Fritz Neumark, **Maliye Dair Tetkikler**, İsmail Akgün Matbaası, İstanbul, 1950, s. 46; Saffet R. İrtenk, **Maliye**, Ege Üniversitesi Matbaası, İzmir, 1971, a.126; Metin Erdem, Doğan Şenyüz ve İsmail Tatlıoğlu, **Kamu Maliyesi**, Ekin Kitabevi, Bursa, 2003, s. 85; Aytaç Eker, **Kamu Maliyesi**, Birleşik Matbaa, İzmir, 2009, s. 171; İsmail Türk, **Kamu Maliyesi**, Turhan Kitabevi, Ankara, 2010, s. 165; Yusuf Kıldı, **Gelir Vergisinde Matrahın Tespitinde Giderler ve İndirimler**, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara, 2010, s. 3-4; Hasan Hüseyin Bayraklı, **Genel Vergi Hukuku**, Celepler Matbaacılık, Afyon, 2013, (Vergi Hukuku), s. 82; Hakan Ay, **Kamu Maliyesi**, Nobel Akademik Yayıncılık, Ankara, 2014, s. 155; Nurettin Bilici ve Adem Bilici, **Kamu Maliyesi**, Savaş Yayınevi, Ankara, 2015, s. 144; Mehmet Tosuner ve Zeynep Arıkan, **Vergi Usul Hukuku**, Kanyılmaz Matbaacılık, İzmir, 2019, (Vergi Usul Hukuku), s. 75; Nihat Edizdoğan, Özhan Çetinkaya ve Erhan Gümüş, **Kamu Maliyesi**, Ekin Basım Yayın Dağıtım, Bursa, 2018, s. 150; Erdoğan Öner, **Vergi Hukuku**, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2019, (Vergi Hukuku), s. 125; Yusuf Ziya Taşkan, **Vergi Hukuku**, Adalet Yayınevi, Ankara, 2018, s. 182.

²⁸⁸ Bulutoğlu, s. 575; Tuncer, Gümrükler, s. 206-208; Saygılıoğlu ve Gerçek, s. 196; Selen, Gümrük İşlemleri, s. 166; Şenyüz, Yüce ve Gerçek, Türk Vergi Sistemi, s. 355; Doğan Şenyüz, **Türk Vergi Sistemi**, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara, 2007, s. 673; Abdurrahman Akdoğan, **Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi**, Gazi Kitabevi, Ankara, 2017, (Vergi Hukuku), s. 620; S. Ateş Oktar, **Türk Vergi Sistemi**, Türkmen Kitabevi, İstanbul, 2018, (Türk Vergi Sistemi), s. 285; Fatih Saraçoğlu, **Türk Vergi Sistemi**, Gazi Kitabevi, Ankara, 2018, s. 485.

²⁸⁹ Tuncer, Gümrükler, s. 207; Saygılıoğlu ve Gerçek, s. 196; Selen, Gümrük İşlemleri, s. 166.

olmaktadır. Nitekim GK'nin eşyanın gümrük kıymetinin belirlenmesi konusunda hükümlerini içeren 24'üncü ve takip eden maddeleri de, matrahın değer esasına göre nasıl belirleneceğine ilişkin (gümrük kıymetine ilişkin) hükümleri içermektedir. Ancak her ne kadar gümrük vergilerinde matrah temelde değer esasına göre belirlense de, GK'nin 32'nci maddesine göre matrah istisnai olsa da ağırlık esasına göre belirlenebilmektedir. Böyle bir durumda eşyanın adedi, ağırlığı vb. verginin matrahı olmaktadır²⁹⁰.

Gümrük vergileri bakımından değer esaslı vergi matrahının kabul edilmesi gümrük kıymeti kavramının önemini arttırmaktadır. Gümrük kıymeti, eşyanın menşei gibi vergilendirme işlemleri bakımından son derece önemli bir konudur. Nitekim eşyanın hangi kıymet üzerinden beyan edileceği ve gümrük vergilerinin hangi kıymet üzerinden tahsil edileceği konusu gümrük mevzuatı ile ilgili sorunlu alanların başında gelmekte olup²⁹¹, yükümlüler ile gümrük idaresi arasında ortaya çıkan uyuşmazlıkların büyük bir bölümünü oluşturmaktadır²⁹². Bu yönüyle eşyanın gümrük kıymetinin doğru bir şekilde belirlenmesi, yükümlüler ile gümrük idaresi arasında çıkacak gümrük kıymeti konulu uyuşmazlıkların önüne geçecektir. Bunun yanında gümrük kıymetinin objektif kriterlere göre belirlenmesi vergilendirmede yatay adaletin sağlanması²⁹³, verginin doğru bir şekilde hesaplanarak vergilendirme sürecinin sağlıklı bir şekilde işlemesi ve nihayet verginin tahsili bakımından da son derece önemli bir konudur.

Bir ülke için ithalat işlemi, diğer ülke açısından ihracat sayıldığından gümrük kıymeti konusu karşılıklı olarak ülkeleri ilgilendiren bir konu olup²⁹⁴, sahip olduğu öneme binaen uluslararası alanda belirli kriterler belirlenmesini zorunlu kılmıştır. Buna yönelik ilk adımlar Milletler Cemiyeti'nin himayesinde 1927 ve 1930 yıllarında Cenevre'de toplanan milletlerarası ekonomik konferanslarda atılmıştır. Milletlerarası Ticaret Odası'nın gümrük kıymetinin belirlenmesine yönelik bazı metotların çeşitli adaletsizliklere neden olduğu ve kaldırılması gerektiği konusundaki teklifleri fikir alışverişinden öte gitmemiştir. Daha sonra Birleşmiş Milletler'in kurulmasıyla (24 Ekim 1945) birlikte bu kuruluş gümrük kıymetinin belirlenmesi konusunda uyulacak

²⁹⁰ Saygılıoğlu ve Gerçek, s. 196; Şenyüz, s. 673; Saraçoğlu, s. 485.

²⁹¹ Dölek, s. 154.

²⁹² K. Kılıç, s. 464.

²⁹³ Akçin ve Keleş, s. 149.

²⁹⁴ M.Uğur Gökçe ve Musa Ünal, "Gümrük Kıymet Kodunda Değişikliğin Etkileri", **Vergi Raporu Dergisi**, Sayı: 41, Haziran-Temmuz 1999, s. 27.

prensipilerin tespiti amacıyla milletlerarası müzakereler açmış ve bunun sonucunda 1947 yılında Cenevre’de yapılan konferansta bu hususta anlaşmaya varılmıştır. Bu konferanstaki görüşme sonuçları 1947 ve 1948 yıllarında Havana’da tekrar gözden geçirilmiş “Milletlerarası Ticaretin Teşkilatlandırılmasına Dair Havana Şartı” kabul edilmiştir. Bu şartın 35’inci maddesi GATT’ın VII’nci maddesinde yer almıştır²⁹⁵.

Bu gelişmelerden sonra 15 Aralık 1950 tarihinde Brüksel Kıymet Sözleşmesi imzalanmıştır²⁹⁶. 1973-1979 yılları arasında Cenevre’de GATT çerçevesinde sürdürülen “Tokyo Round Çok Taraflı Ticaret Müzakereleri” sonucunda ortaya çıkan Kod, Düzen ve Protokollerden “Gümrük Tarifeleri ve Ticaret Anlaşmasının VII. Maddesinin Uygulanmasına İlişkin Anlaşma” (Cenevre Kıymet Sözleşmesi) 1 Ocak 1981 tarihinde yürürlüğe girmiştir²⁹⁷. Bu anlaşma 12.05.1988 tarihinde 3447 sayılı Kanun²⁹⁸’un, anlaşma hükümlerinin 5 yıl sonra yürürlüğe girmesi koşuluyla onaylanması uygun bulunmuş²⁹⁹ ve anlaşma hükümleri 10.02.1994 tarihli ve 3968 sayılı Kanun³⁰⁰ ile gümrük mevzuatımıza uyarlanmıştır³⁰¹. Günümüzde 4458 sayılı GK hükümleri, Cenevre Kıymet Sözleşmesi (Dünya Ticaret Örgütü Kıymet Anlaşması) ile sözleşmenin uygulanması ile ilgili olarak yol gösterici nitelikteki DTÖ Gümrük Kıymeti Komitesi ile Dünya Gümrük Örgütü Gümrük Kıymeti Teknik Komitesinin çeşitli karar, tavsiye ve açıklamaları ile uyumlu bulunmaktadır³⁰².

²⁹⁵ Ekrem Cimilli, “Gümrük Kıymeti”, **Eskişehir İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi Dergisi**, Cilt: 12, Sayı: 2, Haziran 1976, s. 194-195.

²⁹⁶ Bu sözleşmeye göre ithal eşyanın gümrük kıymeti, eşyanın alıcı ve satıcısının birbirinden bağımsız olduğu ve serbest piyasa koşullarında satışın gerçekleştiği varsayıldığında ortaya çıkan normal fiyattır. Bkz. Gökçe ve Ünal, s. 28.

²⁹⁷ Gümrük Tarifeleri ve Ticaret Genel Anlaşmasının (GATT) VII. Maddesinin Uygulanmasına Dair Anlaşmanın Onaylanmasının Uygun Bulunduğu Hakkında Kanun Tasarısı Gerekçesi, 13.03.1986, <https://www.tbmm.gov.tr/tutanaklar/TUTANAK/TBMM/d18/c011/tbmm18011068ss0049.pdf>, (05.03.2019)

²⁹⁸ Gümrük Tarifeleri ve Ticaret Genel Anlaşmasının (GATT) VII. Maddesinin Uygulanmasına Dair Anlaşmanın Uygun Bulunduğu Hakkında Kanun, RG: 26.05.1988/19823

²⁹⁹ Akçin ve Keleş, s. 149; Gökçe ve Ünal, s. 28.

³⁰⁰ Gümrük Kanununun 65 inci Maddesinin Değiştirilmesine Dair Kanun, RG: 12.02.1994/21847

³⁰¹ Akçin ve Keleş, s. 149.

³⁰² Dölek, s. 155; Başbakanlık Gümrük Müsteşarlığı Gümrükler Genel Müdürlüğü’nün 09.12.2002 tarihli ve 2002/38 sayılı Genelgesi.

2. Türk Gümrük Mevzuatında Eşyanın Gümrük Kıymeti ve Gümrük Kıymetinin Tespit Yöntemleri

Gümrük mevzuatımızda gümrük kıymeti konusu GK'nin 23-31'inci ve GY'nin 43-57'nci maddeleri arasında düzenlenmektedir. Gümrük kıymeti GK'nin 23'üncü maddesinde, gümrük tarifesinin ve eşya ticaretine ilişkin getirilen çeşitli tarife dışı düzenlemelerin uygulanması amacıyla belirlenen kıymet olarak tanımlanmaktadır. GY'nin 43'üncü maddesine göre ise ithal eşyanın gümrük kıymeti, bu eşya üzerinden advalorem sisteme göre gümrük vergisinin hesaplanmasında esas alınan kıymettir.

Kanun'da ve GY'de yer alan gümrük kıymetine ilişkin hükümlerin uygulanmasında GY eki Ek-8'de yer alan Gümrük Kıymeti Yorum Notları uygulanmaktadır. Bu yorum notları gümrük kıymetinin belirlenmesi konusunda yol gösterici niteliktedir.

İlgili eşyaya ilişkin verilecek beyannameye kıymetle ilgili olarak fatura, teslim şekline göre navlun faturası ve/veya sigorta poliçesi ile ihracat, transit ve antrepo rejimleri dışındaki rejimler için Kıymet Bildirim Formu eklenecektir³⁰³. Eşyanın gümrük kıymetinin Türk Lirası olarak beyanı zorunlu olup, fatura veya diğer belgeler yabancı para birimi üzerinden düzenlenmişse gümrük yükümlülüğünün başladığı tarihteki yürürlükte olan T.C. Merkez Bankası döviz satış kurları üzerinden Türk Lirasına çevrilecektir (GK, md. 30).

Gümrük mevzuatımıza göre eşyanın gümrük kıymeti tespit edilirken altı farklı yöntem kullanılmaktadır. Bunlar;

- Satış Bedeli Yöntemi,
- Aynı Eşyanın Satış Bedeli Yöntemi,
- Benzer Eşyanın Satış Bedeli Yöntemi,
- İndirgeme Yöntemi,
- Hesaplanmış Kıymet Yöntemi,
- Son Yöntem.

Normal şartlarda eşyanın gümrük kıymeti satış bedeli olmakla birlikte (GK, md. 24/1), satış bedelinin tespitinin mümkün olmaması halinde diğer yöntemler

³⁰³ Derdiyok, s. 118; Kıymet Bildirim Formu GY Ek-16'da yer alan formdur ve ithal eşyasına ilişkin çeşitli bilgileri içermektedir.

sırasıyla uygulanarak gümrük kıymeti belirlenir. Gümrük kıymeti belirlenirken yöntemler sırasıyla uygulanmalı, bir sonraki yönteme kullanılan yöntemle gümrük kıymetinin belirlenememesi durumunda geçilmelidir. Ancak beyan sahibinin yazılı talebi ile indirgeme yöntemi ile hesaplanmış kıymet yönteminin uygulanma sırası değiştirilebilmektedir (GY, md. 44/1).

a. Satış Bedeli Yöntemi

Satış bedeli yöntemi, eşyanın gümrük kıymetinin belirlenmesinde en çok kullanılan yöntemdir. Satış bedeli eşyanın ithalinde fiilen ödenen veya ödenecek fiyat olarak tanımlanmaktadır (GK, md. 24/1). Fiilen ödenen veya ödenecek fiyat kavramından, ithal eşya için alıcının satıcıya veya satıcının yararına yaptığı veya yapması gereken ödemelerin tamamı anlaşılmalıdır. Bu fiyata, ithal eşyanın satışı için, alıcının satıcıya ya da satıcının bir yükümlülüğünü karşılamak amacıyla başka bir kişiye yaptığı veya yapacağı tüm ödemeler de dâhildir (GK, md. 24/3-a).

GK'nin 24'üncü maddesine göre satış bedelinin gümrük kıymeti olarak esas alınabilmesi için belirli şartların varlığı gerekmektedir. İlgili madde hükmüne göre;

- Alıcının eşyayı elden çıkarması veya kullanması herhangi bir kısıtlamaya tabi olmamalıdır. Bunun istisnası Türk gümrük mevzuatınca ya da bunların yetkili kıldığı mercilerce konulan, eşyanın tekrar satılabileceği bölgeyi sınırlayan, eşyanın kıymetini önemli ölçüde etkilemeyen kısıtlamalardır (GK, md. 24/1-a).
- Satış veya fiyat, kıymeti belirlenemez bir koşul veya edim konusu olmamalıdır.
- Eşyanın alıcı tarafından satılması veya başka bir şekilde elden çıkarılması ya da kullanımı halinde ortaya çıkan hasılanın bir bölümünün doğrudan veya dolaylı olarak satıcıya intikal etmesi halinde, GK'nin 27'nci maddesinde yazılı ilavelerin fiilen ödenen veya ödenecek fiyata dâhil edilebilmesi gerekir.

- Alıcı ile satıcı arasında bir ilişki³⁰⁴ bulunmamalı ancak bulunması halinde satış bedelinin gümrük kıymeti olarak kabul edilebilir nitelikte olması gerekmektedir. Yani alıcı ile satıcı arasında ticari ilişki dışında çıkar ilişkisinin veya organik bağın olmaması, olsa dahi bunun ticari ilişkiye yansıtılmaması gerekmektedir³⁰⁵.

Satış bedeli yönteminde fiilen ödenen veya ödenecek fiyat belirlenirken GK'nin 27'nci ve 28'inci maddelerine göre düzenlemeler yapılmalı yani fiyatın tespitinde bu maddelerde sayılan ilavelerin fiyata dâhil edilmesi, bazı giderlerin ise fiyata dâhil edilmemesi gerekmektedir.

GK'nin 27'nci maddesine göre; aşağıda sayılan gider ve maliyetler eşyanın fiilen ödenen veya ödenecek fiyatına dâhil edilmemekte, fakat alıcı tarafından üstlenilen bölümü fiilen ödenen veya ödenecek fiyata dahil edilecektir. Bu gider ve maliyetler şunlardır:

- Satın alma komisyonları dışındaki komisyonlar ve tellaliye,
- İthal edilen eşya ile tek eşya muamelesi gören kapların maliyeti,
- Ambalaj bedelleri (işçilik ve malzeme giderleri dahil).

Aynı madde hükmüne göre; ithal eşyanın üretiminde ve ihracat amacıyla satışında kullanılmak için, alıcı tarafından doğrudan veya dolaylı olarak, bedelsiz veya düşük bedelle sağlanan, fiilen ödenen veya ödenecek fiyata dahil edilmemiş olan, aşağıda sayılan mal ve hizmetlerin kıymetinden verilecek uygun miktardaki pay da fiilen ödenen veya ödenecek fiyata dahil edilecektir. Bu mal ve hizmetler şunlardır:

- İthal eşyaya katılan malzeme, aksam, parça ve benzerleri,
- İthal eşyanın üretiminde kullanılan araç, gereç, kalıp ve benzeri aletler ile üretim sırasında tüketilen maddeler ve üretimi için Türkiye dışında gerçekleştirilen mühendislik, geliştirme, sanat ve çizim çalışmaları, plan ve taslak hazırlama hizmetleri.

Bunlara ek olarak;

³⁰⁴ Alıcı ile satıcı arasında bir ilişki olduğunu gösterir durumlara; alıcı ve satıcının birbirlerinin memuru ya da idarecileri olmaları, birbirlerinin yasal ortakları olmaları, aralarında işçi-işveren ilişkisi olması örnek olarak gösterilebilir. Diğer durumlar için bkz. GY, md. 55.

³⁰⁵ Selen, Gümrük İşlemleri, s. 175.

- Alıcının doğrudan veya dolaylı olarak ödemesi gereken, fiilen ödenen veya ödenecek fiyata dâhil edilmemiş olan royalti ve lisans ücretleri³⁰⁶,
- Eşyasının tekrardan satışı veya herhangi bir şekilde elden çıkarılması ya da kullanımı sonucu doğan hasılanın, doğrudan veya dolaylı olarak satıcıya intikal eden kısmı,
- İthal eşya için Türkiye'deki giriş limanına veya yerine kadar yapılan nakliye ve sigorta giderleri ile eşyanın giriş limanı veya yerine kadar nakliyesi ile ilgili olarak yapılan yükleme ve elleçleme giderleri,

fiilen ödenen veya ödenecek fiyata dahil edilecektir.

İthal eşyanın gümrük kıymeti belirlenirken aşağıdaki giderler ise gümrük kıymetine dâhil edilmeyecektir (GK, md. 28):

- Eşya ile ilgili TGB ile Türkiye'nin anlaşmalarla dâhil olduğu gümrük birliği gümrük bölgelerine giriş yerine varışından sonra yapılan nakliye ve sigorta giderleri,
- Sınai tesis, makina veya teçhizat gibi, ithal eşya için ithalattan sonra yapılan inşa, kurma, montaj, bakım veya teknik yardıma ilişkin giderler,
- Eşyasının satışıyla ilgili bir finansman anlaşmasına göre alıcı tarafından üstlenilen faiz giderleri,
- Eşyanın Türkiye'de çoğaltma hakkı için yapılan ödemeler,
- Satın alma komisyonları,
- Eşyanın ithali veya satışı nedeniyle Türkiye'de ödenecek ithalat vergileri,
- Pazarlama giderleri (GK, md. 24/3-b).

Beyan sahibince beyan edilen gümrük kıymetinin gerçekliği veya doğruluğu hususunda şüpheye düşülmesi halinde gümrük idareleri yükümlülerden ilave bilgi ve belge talep edebilmekte, şüpheye sebep olan konularda yapılan araştırma ve incelemeler sonucunda bu şüpheyi giderecek sonuç elde edilemezse, satış bedeli

³⁰⁶ GY'nin 43/1-ğ maddesine göre royalti ve lisans ücreti, ithal eşyasının imalatı, ihraç edilmek üzere satışı veya kullanımı ya da yeniden satışı ile ilgili hakların kullanımı nedeniyle patent, dizayn, know-how, model, marka, tescilli tasarım, telif hakkı ve imalat prosesleri gibi çeşitli adlar altında yapılan ödemelerdir. Royalti ve lisans ücretinin gümrük kıymetine dahil edilebilmesi için ücretin kıymeti belirlenecek eşya ile ilgili olması ve kıymeti belirlenecek eşyanın satış koşulu olarak yapılmış olması gerektiği konusunda bkz. Sezai Kaya ve Arif Ayluçtarhan, "Gümrük Kıymetine Giren Royalti Ödemelerinde Tevkifat Uygulaması", **Mali Çözüm Dergisi**, Sayı: 92, Mart-Nisan 2009, s. 168; Nevzat Bozkurt, "Royalti ve Lisans Ödemelerinin Gümrük İdaresine Beyanı ve Vergilendirilmesi Nasıl Olmalıdır", **Mali Çözüm Dergisi**, Sayı: 104, Mart-Nisan 2011, s. 122.

yöntemine göre gümrük kıymeti tespit edilememektedir (GY, md. 44/5)³⁰⁷. Böyle bir durumda diğer yöntemlere geçilmelidir.

b. Aynı Eşyanın Satış Bedeli Yöntemi

Gümrük kıymetinin satış bedeli yöntemine göre belirlenemediği durumlarda eşyanın gümrük kıymeti diğer yöntemlere göre belirlenmektedir. Bu yöntemler de uygulanırken GK'de hüküm altına alınan sıra dikkate alınmalıdır. Bu nedenle gümrük kıymetinin satış bedeli yöntemine göre belirlenemediği durumlarda öncelikle aynı eşyanın satış bedeli yöntemi uygulanacaktır.

Aynı eşyanın satış bedeli yönteminde, Türkiye'ye ihraç amacıyla satılarak kıymeti belirlenecek eşya ile aynı veya yakın bir tarihte ihraç edilen aynı eşyanın satış bedeli, eşyanın gümrük kıymeti olarak dikkate alınacaktır (GY, md. 46/1). Aynı eşya kavramı; fiziksel özellik, kalite ve diğer tüm hususlar bakımından aynı olan ve aynı ülkede üretilmiş olan eşyayı ifade etmektedir. Görünüşteki küçük farklılıklar eşyanın aynı eşya kabul edilmesine engel değildir (GY, md. 43/1-b).

Bu yöntemde, esasen kıymeti belirlenecek eşya ile aynı ticari düzeyde ve yaklaşık aynı miktarda satılan bir eşyanın satış bedeli eşyanın gümrük kıymeti olarak dikkate alınırken; böyle bir satışın olmaması halinde farklı ticari düzeyde veya farklı miktarlardaki aynı eşyanın satış bedeli gümrük kıymeti olarak dikkate alınır. Ancak böyle bir durumda satış bedelinin eşyanın gümrük kıymeti olabilmesi için, satış bedelinin düzey veya miktar farklılıklarına göre düzenlenmesi gerekmektedir (GY, md. 46/2).

Aynı eşyanın satış bedeli yöntemindeki en önemli husus, aynı eşya kavramıdır. İlgili mevzuat hükümlerinden bir eşyanın aynı eşya kabul edilebilmesi için çeşitli özelliklere sahip olması gerektiği anlaşılmaktadır. Buna göre aynı eşya³⁰⁸;

- Aynı ülkede ve aynı kalitede üretilen eşyadır.

³⁰⁷ Gümrük kıymetinin satış bedeli yöntemine göre belirlenemediği durumlarda, diğer yöntemlere geçebilmek yani satış bedeli yöntemini terk edebilmek için çeşitli şartların varlığı gerekmektedir. Bu şartlar konusunda ayrıntılı bilgi için bkz. Ticaret Bakanlığı Gümrükler Genel Müdürlüğü'nün 13.08.2012 tarihli ve 2012/29 sayılı Genelgesi.

³⁰⁸ Dölek, s. 178-179.

- Aynı kişi tarafından –yoksa farklı kişi tarafından da üretilebilir- üretilmiş olan eşyadır.
- Aynı ticari düzeyde ve aynı miktarda üretilen eşyadır.
- Aynı veya yakın zamanda ihraç edilmiş olan eşyadır.
- Aynı fiziksel özellikleri taşıyan eşyadır.

c. Benzer Eşyanın Satış Bedeli Yöntemi

Gümrük kıymetinin satış bedeli ve aynı eşyanın satış bedeli yöntemlerine göre belirlenemediği durumlarda, benzer eşyanın satış bedeli yöntemine göre belirlenecektir. Bu yöntemde, Türkiye'ye ihraç amacıyla satılarak kıymeti belirlenecek eşya ile aynı veya yakın bir tarihte ihraç edilen benzer eşyanın satış bedeli, eşyanın gümrük kıymeti olarak dikkate alınacaktır (GY, md. 47/1). Benzer eşya kavramı, her hususta aynı olmamakla birlikte aynı işlevleri gören, ticari olarak birbirlerini ikame edebilen, benzer özellik ve unsurları olan ve aynı ülkede üretilmiş olan eşyayı ifade etmektedir (GY, md. 43/1-d).

Bu yöntemde, kıymeti belirlenecek eşya ile aynı ticari düzeyde ve yaklaşık aynı miktarda satılan benzer bir eşyanın satış bedeli eşyanın gümrük kıymeti olarak dikkate alınır. Böyle bir satışın olmaması halinde farklı ticari düzeyde veya farklı miktarlardaki benzer eşyanın satış bedeli gümrük kıymeti olarak dikkate alınır. Ancak böyle bir durumda satış bedelinin eşyanın gümrük kıymeti olabilmesi için, satış bedelinin düzey veya miktar farklılıklarına göre düzenlenmesi gerekmektedir (GY, md. 47/2).

ç. İndirgeme Yöntemi

Gümrük kıymetinin tespitinde kullanılan diğer bir yöntem de indirgeme yöntemidir. Gümrük kıymetinin ilk üç yönteme göre belirlenemediği ve yükümlünün de hesaplanmış kıymet yönteminin kullanılmasına ilişkin bir talebinin olmadığı durumlarda, eşyanın gümrük kıymeti indirgeme yöntemine göre belirlenecektir.

GY'nin 48'inci maddesinde indirgeme yöntemine göre gümrük kıymetinin tespitine ilişkin hükümler yer almaktadır. Buna göre kıymeti belirlenecek eşya ya da

aynı veya benzer eşya ithal edildiği hal ve durumda Türkiye’de satılmışsa, ithal eşyanın gümrük kıymeti belirlenirken bu eşyanın ya da aynı veya benzer ithal eşyanın yurt içindeki satıcıdan müstakil bir alıcıya kıymeti belirlenecek eşyanın ithal tarihi ile aynı veya yakın bir tarihte yapılan en büyük satışa ilişkin birim fiyat esas alınacaktır. Bu yöntem ile eşyanın ithalatçı firmanın ya da aynı veya benzer eşyayı ithal eden diğer firmalarca yurtiçine yapılmış olan en büyük miktardaki satış fiyatı baz alınarak gümrük kıymetine ulaşmak amaçlanmaktadır³⁰⁹. Eğer böyle bir satış yoksa bu eşyanın (ya da aynı veya benzer ithal eşyanın) ithal tarihinden itibaren doksan gün içinde ithal edildiği hal ve durumda Türkiye’de yapılan ilk satışına ilişkin birim fiyat dikkate alınır.

Eşyanın gümrük kıymeti olarak dikkate alınacak birim fiyattan komisyon, kar, gelen giderler, nakliye ve sigorta giderleri, Türkiye’de ödenecek gümrük vergileri ve diğer dahili vergiler indirilecektir (GY, md. 48/2). Bu giderlerin indirilmesi sonucu ortaya çıkan fiyat eşyanın gümrük kıymeti olacaktır.

d. Hesaplanmış Kıymet Yöntemi

Eşyanın gümrük kıymetinin belirlenmesinde kullanılan yöntemlerden bir diğeri de hesaplanmış kıymet yöntemidir. Hesaplanmış kıymet yöntemi amaçlanan gümrük idaresinin eşyanın üretim sürecinden başlayarak maliyet hesapları doğrultusunda eşyanın gümrük kıymetinin tespit edilmesidir³¹⁰. Bu yöntemde eşyanın gümrük kıymeti aşağıdaki unsurların toplamından oluşmaktadır (GY, md. 49/2):

- İthal eşyanın üretiminde kullanılan malzeme ile yapılan imalat veya diğer imal işlemlerinin bedel veya kıymetleri,
- Türkiye’ye ihraç edilmek üzere ihracat yapacak ülkede üreticiler tarafından üretilen, kıymeti belirlenecek eşya ile aynı sınıf veya cins eşyanın satışında mutaat olan kar ve genel giderlere eşit bir tutar,
- İthal eşyanın giriş liman veya yerine kadar nakliyesi ile ilgili olarak yapılan yükleme, boşaltma, elleçleme giderleri ile nakliye ve sigorta giderleri.

³⁰⁹ Hakan Uçak, **Gümrük Mevzuatında Kıymet ve Uygulamaları**, Gümrük Müfettişleri Derneği Yayını Yayın No: 14, Ankara, (Kıymet), s. 106.

³¹⁰ Uçak, Kıymet, s. 107.

Bu yöntemin gümrük kıymetinin belirlenmesinde kullanılabilmesi için eşyayı ithal eden ithalatçının gerekli bilgi ve belgeleri gümrük idaresine ibraz etmesi, bu bilgi ve belgelerin doğruluğunu ispata hazır olduğunu üretici ülke makamlarından alacağı belge ile belgelendirmesi gerekmektedir (GY, md. 49/1).

e. Son Yöntem

Eşyanın gümrük kıymetinin ilk beş yöntemle göre belirlenemediği durumlarda, Gümrük Tarifeleri ve Ticaret Genel Anlaşmasının VII'nci Maddesinin Uygulanmasına İlişkin Anlaşma, Gümrük Tarifeleri ve Ticaret Genel Anlaşmasının VII'nci maddesi ve GK'de gümrük kıymetinin belirlenmesine ilişkin hükümlerin düzenlendiği bölümde yer alan hükümlere göre gümrük kıymeti tespit edilecektir (GK, md. 26/1). Bu yöntemle göre gümrük kıymeti tespit edilirken, Türkiye'de üretilen eşyanın Türkiye'deki satış fiyatı, gümrük idaresinin iki alternatif kıymetten yüksek olanını kabul etmesini öngören bir sistem, eşyanın ihraç ülkesindeki iç piyasa fiyatı, aynı veya benzer eşyanın hesaplanmış kıymeti dışındaki maliyet bedeli, Türkiye'den başka bir ülkeye ihraç edilen eşyanın fiyatı, asgari gümrük kıymetleri, keyfi veya fiktif kıymetler dikkate alınmamaktadır (GK, md. 26/2).

Bu yöntem diğer beş yöntemin aksine yeni bir gümrük kıymet tespit yöntemi olmayıp, ilk beş yöntemin biraz daha esnek olarak uygulanmasına imkan tanıyan bir yöntemdir. Bu yöntemin diğer beş yöntemin biraz daha esnek olarak uygulanmasına imkan tanınması diğer yöntemlerdeki koşulların tamamıyla göz ardı edildiği anlamına gelmemektedir³¹¹. Bu yöntem genellikle alıcı ile satıcı arasında ilişkinin bulunduğu ve eşyanın üreticisinin Türkiye yetkili makamlarına gerekli giderler ve bunların doğruluğunun tespiti amacıyla yapılabilecek araştırmalar için kolaylık sağlayacağı durumlarla sınırlıdır (GY, Ek-8).

³¹¹ Dölek, s. 189.

III. VERGİLEMEYE İLİŞKİN TEMEL UNSURLAR ve VERGİLENDİRME İŞLEMLERİ BAKIMINDAN GÜMRÜK VERGİLERİ

A. Vergilemeye İlişkin Temel Unsurlar

1. Gümrük Vergilerinin Konusu

Genel anlamda bir verginin konusu, verginin üzerinden alındığı hukuki veya fiili durumdur³¹². Başka bir tanımlamaya göre verginin konusu verginin üzerinden alındığı, doğrudan veya dolaylı olarak verginin kaynağını oluşturan ekonomik unsurlardır³¹³. Gümrük vergileri bakımından ülke sınırlarını aşan taşınabilir eşyalar verginin konusunu oluşturmaktadır³¹⁴. Eşyanın taşınabilir olması, verginin konusu olabilmek için tek başına yeterli olmayıp, eşyanın uluslararası ticarete mübadele konusu olması da gerekmektedir³¹⁵. Bir eşyanın uluslararası ticarete mübadele konusu olması eşyanın ithali veya ihracı ile olabilmektedir. Dolayısıyla yurtiçinde üretilen ve yurtiçinde satışı gerçekleşen bir eşyanın gümrük vergilerine tabi olması düşünülemez.

GK'nin 2'nci maddesine göre TGB, Türkiye kara suları, iç suları ve hava sahasını da içine alan Türkiye topraklarını kapsamaktadır. Bu nedenle bir eşyanın Türkiye'de gümrük vergilerine tabi olabilmesi için ya TGB'ye girişi ya da TGB'den çıkışı gerekmektedir. Varış yeri ilkesi gereğince TGB'den transit geçişler ve ihracatlar gümrük vergileri dışında bırakılmıştır³¹⁶. Bu nedenle gümrük vergileri genel olarak TGB'ye giren eşyalardan yani bir malın ithali nedeniyle alınmaktadır. Türkiye'de kimi eşyaların ihracında da çeşitli mali yükümlülüklerin tahsil edildiği görülmektedir. Türkiye açısından bu yükümlülüğe destekleme ve fiyat istikrar fonu örnek olarak gösterilebilir.

Gümrük vergilerinde verginin konusunun eşya olması, eşya kavramının neyi ifade ettiğinin ve dolayısıyla kapsamının ne olduğunun bilinmesini zorunlu kılmaktadır. Bu nedenle öncelikle gümrük mevzuatında eşya kavramının nasıl tanımlandığına bakılması gerekmektedir. GK'nin 3/23'üncü maddesine göre eşya, her

³¹² Tosuner ve Arıkan, Vergi Usul Hukuku, s. 43; Şenyüz, Yüce ve Gerçek, Vergi Hukuku, s. 88.

³¹³ Selen, Gümrük İşlemleri, s. 157; Akdoğan, Vergi Hukuku, s. 41.

³¹⁴ Ercan, s. 17; Öner, Türk Vergi Sistemi, s. 341.

³¹⁵ Sidal, s. 17; Ercan, s. 17.

³¹⁶ Selen, Gümrük İşlemleri, s. 157.

türlü madde, ürün ve değeri ifade etmektedir. Türk Dil Kurumu Güncel Türkçe Sözlük'te “madde” kavramı “*Bir cismi oluşturan öge, öz*”; “ürün” kavramı “*Doğadan elde edilen, üretilen yararlı şey, mahsul*” ve “*Türlü endüstri alanlarında ham maddelerin işlenmesiyle elde edilen şey*”; “değer” kavramı ise “*Bir şeyin para ile ölçülebilen karşılığı, bedel, kıymet, paha, valör*”³¹⁷ şeklinde tanımlanmaktadır. Bu tanımlardan eşya kavramının hizmetleri kapsamadığı dolayısıyla hizmetlerin gümrük vergilerinin konusuna girmediği anlaşılmaktadır. Ancak her ne kadar gümrük vergileri bakımından hizmet ithalinin doğrudan vergilendirilmesi mümkün olmasa da, hizmet ithali için ödenen tutarlar bu hizmet ile ilgili eşyanın kıymetine eklenerek vergilendirilebilmektedir³¹⁸. Yani hizmet ithaline ilişkin yapılacak ödemeler ancak ilgili eşyanın kıymetine eklenmek suretiyle dolaylı olarak verginin konusunu oluşturmaktadır.

GK'nin 27'nci maddesinde sayılan ve gümrük kıymetinin tespitinde fiilen ödenen veya ödenecek fiyata dahil edilecek satın alma komisyonları dışındaki komisyonlar ve tellâliye, mühendislik, geliştirme, sanat ve çizim çalışmaları, plan ve taslak hazırlama hizmetleri, royalti ve lisans ücretleri³¹⁹ ve Türkiye'deki giriş liman veya yerine kadar yapılan nakliye ve sigorta giderleri ile eşyanın giriş liman veya yerine kadar nakliyesi ile ilgili olarak yapılan yükleme ve elleçleme giderleri gibi hizmet giderleri doğrudan gümrük vergilerine tabi olmasalar da ilgili eşyaya ilişkin gümrük kıymetinin tespitinde dikkate alınıp gümrük kıymetine dahil edileceğinden dolaylı olarak gümrük vergilerine tabi olmaktadır³²⁰.

Gümrük vergilerinde verginin konusu eşya olmakla birlikte, mali yükümlülüğün türüne göre verginin konusuna giren eşya farklılık göstermektedir. Gümrük vergisinde verginin konusu, her yılın sonunda 474 sayılı Gümrük Giriş Tarife Cetveli Hakkında Kanun'un 1'inci ve 2'nci maddelerine dayanılarak yayımlanan Cumhurbaşkanlığı Kararı eki “İstatistik Pozisyonlarına Bölünmüş Türk Gümrük Tarife

³¹⁷ TDK, Güncel Türkçe Sözlük, <http://www.tdk.gov.tr>, (30.04.2019).

³¹⁸ Mustafa Alıcı, “Yurt Dışından Hizmet İthalinin Gümrük ve Vergi Mevzuatı Çerçevesinde İncelenmesi”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı: 421, Eylül 2016, s. 83.

³¹⁹ GY'nin 43/1-ğ maddesine göre royalti ve lisans ücreti “*İthal eşyasının imalatı, ihraç edilmek üzere satışı veya kullanımı ya da yeniden satışı ile ilgili hakların kullanımı nedeniyle patent, dizayn, know-how, model, marka, tescilli tasarım, telif hakkı ve imalat prosesleri gibi adlar adı altında yapılan ödemeleri*” ifade etmektedir.

³²⁰ Alıcı, s. 85-87.

Cetveli”nde gösterilen ve ithal edilen eşyalardır³²¹. Yine hangi eşyalardan toplu konut fonu tahsil edileceği de Türk Gümrük Tarife Cetveli’nde gösterilmektedir.

İthalde alınan katma değer vergisinde verginin konusu, 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu³²²’nun 1’inci maddesine göre her türlü mal ve hizmet ithalatıdır. İthalde alınan katma değer vergisi, ülkemizce de benimsenen varış yeri ilkesine göre mal ve hizmetin nihai olarak tüketildiği ya da bu mal ya da hizmetten faydalandığı ülkede vergilendirilmesi ilkesine dayanmakta, bu nedenle mal ve hizmet verginin konusu olarak Kanun’da yer almaktadır³²³.

İthalde alınan özel tüketim vergisi bakımından verginin konusu, 4760 sayılı Özel Tüketim Vergisi Kanunu³²⁴’nun 1/1-c maddesine göre (II) sayılı listedeki mallardan kayıt ve tescile tabi olmayanlar ile (III) ve (IV) sayılı listelerdeki malların ithalidir. (I) sayılı listede yer alan malların ithali, ithalde alınan özel tüketim vergisinin konusuna girmemekle birlikte, bu malların ithalatçılar tarafından teslimi verginin konusuna girmekte ve özel tüketim vergisine tabi olmaktadır. Özel Tüketim Vergisi Kanunu’nun 16/4’üncü maddesine göre (I) sayılı listede yer alan malların ithalinde, ödenecek özel tüketim vergisine karşılık olmak üzere teminat alınmaktadır.

488 sayılı Damga Vergisi Kanunu³²⁵’nun 1’inci maddesine göre Kanun’a ekli (1) sayılı tabloda yazılı kağıtlar Damga Vergisi’ne tabidir. Bu tabloya göre gümrüğe sunulan özet beyan formları, gümrük beyannameleri, menşe şahadetnameleri ve taşıma senetleri gibi gümrükte kullanılan çeşitli kağıtlar Damga Vergisi’ne tabi olmaktadır.

Dampinge karşı vergi ve sübvansiyona karşı telafi edici vergi, 3577 sayılı İthalatta Haksız Rekabetin Önlenmesi Hakkında Kanun hükümleri çerçevesinde, dampinge ve sübvansiyona konu ithalat nedeniyle ortaya çıkan haksız rekabetin doğuracağı zararların engellenmesi ve giderilmesi, yerli üreticinin korunması amacıyla uygulanan vergilerdir. 3577 sayılı Kanun’un 7’nci maddesine göre “..*damping marjı veya sübvansiyon miktarı kadar dampinge konu malın ithalinde dampinge karşı vergi, sübvansiyona konu malın ithalinde ise telafi edici vergi alınır. Bununla birlikte,*

³²¹ 2021 yılında uygulanacak gümrük vergisi ve toplu konut fonu uygulanacak eşyalar için bkz. 31.12.2020 tarihli ve 3350 Sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararı eki İthalat Rejimi Kararına Ek Karar.

³²² RG: 02.11.1984/18563

³²³ Gökhan Terzi, “Katma Değer Vergisi Kanunu Reformu Açısından İthalatta Vergi Matrahının Değerlendirilmesi”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı: 437, Ocak 2018, (KDV), s. 47.

³²⁴ 12.06.2002 tarihli ve 24783 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

³²⁵ 11/07/1964 tarihli ve 11751 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

dampinge veya sübvansiyona konu ithalat nedeni ile meydana gelen zararın telafisinin, 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.” Damping marjı “normal değerin ihrac fiyatını aştığı miktarı” (3577 sayılı Kanun md. 2/g), sübvansiyon miktarı ise “Menşe veya ihracatçı ülke tarafından ihrac edilen malın imal, üretim, ihracat veya taşınma aşamasında sağlanan, doğrudan veya dolaylı mali katkı veya GATT 1994’ün XVI ncı maddesi çerçevesinde herhangi bir gelir veya fiyat desteği şeklindeki faydaların tutarını” (3577 sayılı Kanun md. 2/h) ifade etmektedir. Bu vergilerin konusu dampinge ve sübvansiyona konu olması sebebiyle haksız rekabete sebep olan eşyalardır ve bu eşyaların türü İthalatta Haksız Rekabetin Önlenmesine İlişkin Tebliğlerle gösterilmektedir³²⁶.

Dahilde işleme rejimi kapsamında telafi edici vergi Türkiye ile AB arasındaki gümrük birliği uygulamasından kaynaklanmakta olup³²⁷, üçüncü ülke menşeli bir eşyanın dahilde işleme rejimi kapsamında ithalinin ardından A.TR Dolaşım Belgesi eşliğinde AB üyesi ülkelere ve menşe ispat belgeleri eşliğinde AB üyesi ülkelere, Serbest Ticaret Anlaşması imzalanan ülkelere, Pan-Avrupa Menşe Kümülyasyonuna veya Pan-Avrupa-Akdeniz Menşe Kümülyasyonuna taraf olan ülkelere ihracı durumunda, ithal edilen eşya ile ilgili ihracat sırasında beyan usulüne tabi olarak ödenen vergidir³²⁸. Dolayısıyla verginin konusu, dahilde işleme rejimi kapsamında ithal edilen ve yurtiçinde işlendikten sonra ihrac edilen eşyadır.

İlave gümrük vergisi Cumhurbaşkanı Kararı ile yürürlüğe girmektedir. Cumhurbaşkanı İthalat Rejimi Kararına Ek Karar ile çeşitli eşyaların ithalinde ilave gümrük vergisi alınmasına karar verebilir. Bu durumda ilave gümrük vergisinin konusu, ithalinde ilave gümrük vergisi alınmasına Cumhurbaşkanı tarafından karar verilen eşyalardır³²⁹.

³²⁶ Örnek tebliğ için bkz. İthalatta Haksız Rekabetin Önlenmesine İlişkin Tebliğ (Tebliğ No: 2019/10), (RG: 09.03.2019/30709).

³²⁷ Terzi, Dış Ticaret, s. 88

³²⁸ Fatih Uzun, “10 Soruda Gümrükte Telafi Edici Vergi (TEV) Uygulaması”, 11.11.2014, <http://www.muhasibetr.com/yazarlarimiz/fatihuzun/001/>, (TEV), (03.05.2019).

³²⁹ Örnek karar için bkz. 15.01.2019 tarihli ve 651 sayılı Cumhurbaşkanı Kararı, (RG: 16.01.2019/30657).

Tek ve maktu vergi, ticari mahiyette bulunmayan posta veya hızlı kargo taşımacılığı yoluyla getirilen eşya ile yine ticari mahiyette bulunmayan yolcu beraberinde getirilen vergiye tabi eşyada, sınır ticareti kapsamında ithal edilen eşyada ve sınır ticareti kapsamında değerlendirilen standart depo limitini aşan eşyada ve ithalat vergileri yerine geçmek üzere uygulanan³³⁰, uygulama usul ve esasları Bakanlar Kurulu'nun 29.09.2009 tarihli ve 2009/15481 sayılı Kararı eki 4458 sayılı Gümrük Kanununun Bazı Maddelerinin Uygulanması Hakkında Karar'ı³³¹ ile belirlenen bir mali yükümlülüktür. Dolayısıyla yukarıda belirtilen şekillerde TGB'ye getirilen eşyalar verginin konusunu oluşturmaktadır.

Kaynak kullanımı destekleme fonu, 4684 sayılı Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun³³²'un Geçici 3'üncü maddesi hükmüne göre Bakanlar Kurulu'nun Mülga 12.05.1988 tarihli ve 88/12944 sayılı Kararı³³³ uyarınca tahsil edilmektedir. Bu Karar'ın 3/d maddesine göre kabul kredisi, vadeli akreditif ve mal mukabili ödeme şekline göre yapılan ithalattan kaynak kullanımı destekleme fonu kesilmektedir. Dolayısıyla bu tür ödeme şekline göre yapılan ithalat fonun konusunu oluşturmaktadır³³⁴.

Destekleme ve fiyat istikrar fonu, 2976 sayılı Dış Ticaretin Düzenlenmesi Hakkında Kanun'un 2'nci maddesine dayanılarak alınan Bakanlar Kurulu'nun 13.10.1988 tarihli ve 88/13384 sayılı Karar eki Destekleme ve Fiyat İstikrar Fonu Hakkında Karar³³⁵ uyarınca tahsil edilmektedir. Bu Karar'ın 11'inci maddesine göre çeşitli malların ihracında Destekleme ve Fiyat İstikrar Fonu kesintisi yapılacaktır. Bu mallar her türlü natürel iç fındık, her türlü kabuklu fındık, 41.01-41.02 ve 41.03 GTP'ye dahil işlenmiş deri ve kösele dışında kalan pikle deri dahil her türlü hayvan derileri ve postları ile 4104.11, 4104.19, 4105.10 ve 4106.21 GTP'ye dahil kromlu derilerdir. Dolayısıyla ihraç edilen bu mallar verginin konusunu oluşturmaktadır.

³³⁰ Gökhan Terzi, "Dış Ticarete Tek ve Maktu Vergi Uygulaması", **Mali Çözüm Dergisi**, Sayı: 143, Eylül-Ekim 2017, (TMV), s. 94.

³³¹ RG: 07.10.2009/27369

³³² RG: 03.07.2001/24451

³³³ RG: 07.06.1988/19835

³³⁴ Kaynak kullanımı destekleme fonunun konusunun tarihsel gelişimi hakkında bkz. Ömer Çakıcı ve Mehmet Ceylan, **Kaynak Kullanımı Destekleme Fonu (Teori-Uygulama-Mevzuat)**, Türkiye Bankalar Birliği Yayın No: 302, İstanbul, 2014, s. 53-58.

³³⁵ RG: 14.10.1988/19959

Tütün fonu, 4629 sayılı Bazı Fonların Tasfiyesi Hakkında Kanun³³⁶’un 1/1 maddesi ile yürürlükten kaldırılmış, aynı Kanun’un geçici 1/A-a-1 maddesi gereğince, yürürlükten kaldırılan 3291 sayılı Kanunun 17’nci maddesi uyarınca yabancı tütün ve sigaralardan ithalat sırasında tütün fonu adına alınan paraların yürürlükten kaldırılan hükümler çerçevesinde tahsil edilmeye devam edileceği hüküm altına alınmıştır. Bakanlar Kurulu’nun 21.12.2009 tarihli ve 2009/15685 sayılı Kararı eki Bazı Mallara Uygulanacak Tütün Fonu Tutarlarının Belirlenmesine Dair Karar³³⁷ ile hangi mallardan tütün fonu alınacağı belirlenmiştir. Bu Karar ile belirlenen mallar tütün fonunun konusunu oluşturmaktadır.

Çevre katkı payı, 2872 sayılı Çevre Kanunu³³⁸’nun 18’inci maddesi hükmü gereğince çevre kirliliğinin önlenmesi, çevrenin iyileştirilmesi ve çevre ile ilgili yatırımların desteklenmesi amacıyla ithaline izin verilen kontrole tabi yakıt ve atıklar ile hurdalar üzerinden alınmaktadır. Kanun’un 18’inci maddesi hükmüne dayanılarak hazırlanan Çevre Gelirlerinin Takip ve Tahsili İle Tahsilat Karşılığı Öngörülen Ödeneğin Kullanımı Hakkında Yönetmelik³³⁹’e göre çevrenin korunması yönünden kontrol altında tutulan yakıt, atık ve hurdaların ithalatına dair ürün güvenliği ve denetimi tebliğleri³⁴⁰ ekinde yer alan listelerde belirtilen yakıt, atık ve hurdaların çevre katkı payının konusunu oluşturmaktadır.

Kültür fonu, 5846 sayılı Fikir ve Sanat Eserleri Kanunu’nun 44’üncü maddesine göre “*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..*” gibi eşyaların ithalatı üzerine tahsil edilmektedir.

TRT bandrol ücreti, 3093 sayılı Türkiye Radyo-Televizyon Gelirleri Kanunu³⁴¹’nun 4’üncü maddesinde belirtilen cihazların ithalinde bir defaya mahsus olmak üzere tahsil edilmektedir. Dolayısıyla Kanun’un 4’üncü maddesinde sayılan televizyon, cep telefonu, müzik seti gibi cihazların verginin konusunu oluşturmaktadır.

³³⁶ RG: 03.03.2001/24335 (mükerrer)

³³⁷ RG: 29.12.2009/27447

³³⁸ RG: 11.08.1983/18132

³³⁹ RG: 03.04.2007/26482.

³⁴⁰ İlgili tebliğler için bkz. Çevrenin Korunması Yönünden Kontrol Altında Tutulan Atıkların İthalat Denetimi Tebliği (Ürün Güvenliği ve Denetimi: 2019/3), Çevrenin Korunması Yönünden Kontrol Altında Tutulan Katı Yakıtların İthalat Denetimi Tebliği (Ürün Güvenliği ve Denetimi: 2019/7), Çevrenin Korunması Yönünden Kontrol Altında Tutulan Metal Hurdaların İthalat Denetimi Tebliği (Ürün Güvenliği ve Denetimi: 2019/23), RG: 30.12.2018/30641 (mükerrer).

³⁴¹ 15.12.1984 tarihli ve 18606 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

Ek mali yükümlülük, 1976 sayılı Dış Ticaretin Düzenlenmesi Hakkında Kanun hükümleri çerçevesinde Cumhurbaşkanı'na verilen *“Dış ticaretin, ülke ekonomisinin yararına düzenlenmesini sağlamak amacıyla ithalat, ihracat ve diğer dış ticaret işlemleri üzerine vergi ve benzeri yükümlüler dışında ek mali yükümlülükler konulması ve kaldırılması..”*, (1976 sayılı Kanun, md. 1) yetkisi çerçevesinde Cumhurbaşkanı'nca çeşitli eşyaların ithalinde getirilen mali yükümlülüklerden biridir. Dolayısıyla ek mali yükümlülüğün konusunu, Cumhurbaşkanı Kararı'nda gösterilen ve üzerine ek mali yükümlülük konulan eşyalar oluşturmaktadır.

2. Gümrük Yükümlülüğü

a. Genel Olarak Yükümlü Kavramı

Gümrük mevzuatında, vergi kanunlarına göre üzerine vergi borcu düşen gerçek veya tüzel kişi olarak tanımlanan vergi mükellefi (VUK, md. 8) kavramı yerine “yükümlü” kavramı kullanılmaktadır³⁴². Yükümlü kavramı, *“gümrük yükümlülüğünü yerine getirmekle sorumlu olan bütün kişileri”* (GK, md. 3/11), gümrük yükümlülüğü ise *“yükümlünün gümrük vergilerini ödeme zorunluluğunu”* (GK, md. 3/8-b) ifade etmektedir. Kanun hükmüne ilk bakışta gümrük yükümlülüğünün sadece gümrük vergilerini ödeme yani maddi anlamda bir yükümlülük olduğu anlaşılmakla birlikte, GK'nin diğer hükümleri dikkate alındığında yükümlülük kavramının hem maddi hem de şekli yükümlülükleri kapsayan bir kavram olduğu anlaşılmaktadır. Nitekim GK'nin 4'üncü maddesi ile gümrük idareleriyle muhatap olan kişiler (eşya sahibi veya temsilci) Kanun, Cumhurbaşkanı kararı ve bunlara dayanılarak çıkarılan mevzuat hükümlerine uymak, yapılacak gözetim ve kontrollere tabi olmak, ortaya çıkan gümrük vergilerini ödemek veya teminata bağlamak, mevzuat hükümleri ile uyulması zorunlu kılınan her türlü işlemleri yerine getirmekle sorumludurlar. Dolayısıyla gümrük idareleriyle muhatap olan kişiler hem gümrük vergilerini ödemek şeklindeki maddi yükümlülüğü, hem de mevzuat hükümlerinde yer alan şekle ve usule ilişkin yükümlülükleri yerine getirmek zorundadırlar. Madde hükmündeki kişi kavramı

³⁴² 3577 sayılı İthalatta Haksız Rekabetin Önlenmesi Hakkında Kanun'da dampinge karşı vergi ve sübvansiyona karşı telafi edici vergi bakımından “mükellef” kavramı kullanılmaktadır.

“gerçek ve tüzel kişiler ile hukuken tüzel kişilik statüsüne sahip olmamakla birlikte yürürlükteki mevzuat uyarınca hukuki tasarruflar yapma yetkisi tanınan kişiler ortaklığını” (GK, md. 3/3) ifade etmektedir. Bunun anlamı, gümrük yükümlülüğünün sadece eşya sahipliğine bağlanmadığıdır³⁴³. Nitekim GK’nin 181/2 maddesi hükmü gereğince yükümlü beyan sahibidir. Beyan sahibi ise “kendi adına beyanda bulunan kişiyi veya adına beyanda bulunulan kişiyi” (GK, md. 3/17) ifade etmektedir. Beyan sahibinin yükümlü olarak belirlenmesi gümrük idaresince gümrük vergilerini ödeyecek muhatabın belirlenmesini kolaylaştırmaktadır³⁴⁴.

Yükümlüler gerek GK ile gerekse diğer mevzuat hükümleri çerçevesinde kendilerine verilen maddi ve şekli yükümlülükleri yerine getirmek zorunda olmakla birlikte, bazı yükümlülere belirli şartları sağlamaları halinde gümrük işlemlerinde çeşitli basitleştirmeler ve kolaylaştırıcı işlemlerden yararlanma imkanı tanımaktadır. Bunlar “yetkilendirilmiş yükümlü statüsü³⁴⁵” ve “onaylanmış kişi statüsü³⁴⁶”ne sahip olanlardır. Bu statülere sahip olanlar eksik beyan, kısmi teminat, götürü teminat, beyanın kontrolüne ilişkin kolaylaştırmalar gibi çeşitli avantajlarda yararlanma imkanı tanımaktadır³⁴⁷.

Beyanın eşya sahibinin temsilcisi vasıtasıyla yapılması da mümkündür. Bu durumda yükümlü temsil türüne göre farklılık göstermektedir. Yükümlü ile temsil

³⁴³ Saygılıoğlu ve Gerçek, s. 141; Selen, Gümrük İşlemleri, s. 159. Eşya sahibinin verginin yansıdığı nihai tüketiciyi değil eşyanın gümrük idaresi ile muhatap olduğu anda eşya üzerinde tasarruf yetkisini kullanan ithalatçı ya da ihracatçıyı ifade ettiği, ancak muafiyet sınırını aşan kişisel kullanım amaçlı ya da yolcu beraberinde getirilen eşyanın gümrük sınırından geçirilmesi ya da kaçakçılık konusu eşyanın satın alınması durumlarında, eşya sahibi ile nihai tüketicinin aynı kişi olduğu dolayısıyla yükümlünün nihai tüketici olduğu konusunda bkz. Özgecan Gök, **Gümrük Vergisinden Kaynaklanan Uyuşmazlıklar**, Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, (Yayımlanmamış Doktora Tezi), İzmir, 2018, s 26.

³⁴⁴ Gök, s. 26.

³⁴⁵ Yetkilendirilmiş yükümlü statüsüne sahip olabilmek için gerekli şartlar için bkz. GK, md. 5/A. Ayrıca bkz. Gümrük İşlemlerinin Kolaylaştırılması Yönetmeliği (Resmi Gazete: 21.05.2014/29006).

³⁴⁶ Onaylanmış kişi statüsüne sahip olabilmek için gerekli şartlar için bkz. GY md. 22-24. Ayrıca bkz. Onaylanmış Kişi Statüsüne İlişkin Gümrük Genel Tebliği (Sıra No: 1) (RG: 30.12.2011/28158 (3.mükerrer)).

³⁴⁷ Yetkilendirilmiş yükümlü statüsüne sahip olanların yararlanabileceği hak ve kolaylıklar için bkz. Gümrük İşlemlerinin Kolaylaştırılması Yönetmeliği (RG: 21.05.2014/29006); ayrıca bkz Gökhan Terzi, “Yetkilendirilmiş Yükümlü Statüsünün Dünyü, Bugünü ve Yarını”, **Gümrük ve Ticaret Dergisi**, Cilt: 4, Sayı: 9, 2017, (Yetkilendirilmiş Yükümlü), s. 13-15. Onaylanmış kişi statüsüne sahip olanların yararlanabileceği hak ve kolaylıklar için bkz. Onaylanmış Kişi Statüsüne İlişkin Gümrük Genel Tebliği (Sıra No: 1) (Resmi Gazete: 30.12.2011/28158 (3.mükerrer)). Yetkilendirilmiş yükümlü statüsü ve onaylanmış kişi statüsüne sahip olanların yararlandıkları hak ve kolaylıkların karşılaştırması için bkz. Sezai Kaya, “YYS vs OKSB”, 25.06.2018, http://sezaikaya.com/post/yys-vs-oksb_55, (09.05.2019).

arasındaki bu yakın ilişki nedeniyle gümrük vergilerinde temsil ilişkisinin açıklanması yükümlünün belirlenmesi bakımından büyük önem taşımaktadır.

b. Temsil İlişkisi

(1) Genel Olarak Temsil Kavramı ve Gümrük Kanunu'ndaki Yeri

Genel olarak temsil, bir kimsenin temsilci sıfatıyla başka bir kişi adına hukuki işlem yapmasıdır³⁴⁸. Bu hukuki işlemi başkası yerine onun için yapan kimseye temsilci, aralarındaki hukuki ilişkiye temsil ilişkisi denilmektedir³⁴⁹.

GK'nin 5'inci maddesinde de gümrük işlemleri ile muhatap olanlara ilişkin temsil hükümleri düzenlenmektedir. Madde hükmü, gümrük işlemleri ile muhatap olan bütün kişilere³⁵⁰ gümrük mevzuatı ile öngörülen tasarrufların ve işlemlerin yerine getirilmesi konusunda bir temsilci tayin etme hakkı tanımaktadır. Benzer bir hüküm GK'nin 225'inci maddesinde yer almaktadır. Bu madde ile eşyanın gümrükçe onaylanmış bir işlem veya kullanıma tabi tutulmasına ilişkin faaliyetlerin eşya sahibi ile eşya sahibi adına hareket edenler tarafından doğrudan temsil yoluyla veya gümrük müşavirleri tarafından dolaylı temsil yoluyla takip edileceği ve sonuçlandırılacağı hüküm altına alınmıştır. Dolayısıyla kanun hükümlerinden temsilci tayin etmenin bir "hak" olduğu anlaşılmaktadır. Bu hakkın kullanımı gümrük işlemleri ile muhatap olanların iradesi bırakılmıştır.

Gümrük işlemleri ile muhatap olan gerçek veya tüzel kişiler sahip oldukları temsil hakkını doğrudan veya dolaylı olmak üzere iki farklı şekilde kullanılabilmektedir. Temsil yetkisinin doğrudan temsil şeklinde kullanılması halinde temsilci başkasının adına ve hesabına tasarrufta bulunma ve işlemleri yerine getirme konusunda yetkili iken, dolaylı temsil durumunda temsilci kendi adına ve başkasının hesabına hareket etmektedir. Kendilerine temsil yetkisi verilen kişiler, yaptığı

³⁴⁸ Safa Reisoğlu, **Borçlar Hukuku (Genel Hükümler)**, Beta Basım Yayım Dağıtım, İstanbul, 2011, s.146.

³⁴⁹ Kemal Oğuzman ve Turgut Öz, **Borçlar Hukuku (Genel Hükümler)**, Filiz Kitabevi, İstanbul, 2000, s. 156.

³⁵⁰ Buradaki kişi kavramından gerçek ve tüzel kişiler ile hukuken tüzel kişilik statüsüne sahip olmamakla birlikte yürürlükteki mevzuat uyarınca hukuki tasarruflar yapma yetkisi tanınan kişiler ortaklığı (GK, md. 3/3)anlaşılmalıdır.

işlemleri temsil edilen kişi namına yaptıklarını beyan etmek, temsil yetkisinin dolaylı veya doğrudan olduğunu belirtmek ve temsil ilişkisine ilişkin sahip oldukları temsil yetki belgesini (vekâletname veya temsilname) gümrük idaresine ibraz etmek zorundadırlar. Nitekim gümrük işlemlerinin temsilci vasıtasıyla yerine getirilmesi hukuken geçerli bir temsil yetkisine bağlıdır. Bir başkası adına veya hesabına hareket edildiğinin beyan edilmemesi ya da temsil yetkisine sahip olunmamasına rağmen başkası adına veya hesabına hareket edildiğinin beyan edilmesi durumunda bu kişi kendi adına ve hesabına hareket ediyor sayılmakta (GK, md. 5), dolayısıyla kendisi gümrük yükümlüsü sayılarak gümrük yükümlülüğü nedeniyle ortaya çıkan ödevleri yerine getirmek ve sorumlulukları üstlenmek zorunda kalmaktadır. Yine GK'nin 5'inci maddesi hükmü gereğince, transit taşımacılık yapan veya arızı olarak beyanda bulunan kişiler hariç olmak üzere, tayin edilen temsilcinin TGB'de yerleşik kişi olması genel kuraldır.

Temsil yetkisinin doğrudan veya dolaylı olması gümrük yükümlülüğü bakımından büyük önem arz etmektedir. Yükümlülüğün türüne göre sorumluluğun kapsamı değişmektedir. Bu nedenle doğrudan ve dolaylı temsil yetkisinin kapsamı ve gümrük yükümlülüğüne etkilerinin ayrıntılı olarak incelenmesi gerekmektedir.

(2) Doğrudan Temsil

Temsil yetkisinin doğrudan temsil şeklinde olması halinde temsil yetkisi verilen kişi³⁵¹, gümrük işlemlerini eşya sahibinin adına ve hesabına yapmaktadır. Doğrudan temsil durumunda gümrük idaresine karşı ilk elden sorumlu olan kişi eşyanın sahibidir³⁵². Çünkü ithalatta gümrük yükümlüsü beyan sahibidir. Beyan sahibi ise kendi adına beyanda bulunan veya adına beyanda bulunulan kişiyi ifade etmektedir. Doğrudan temsilciler eşya sahibinin adına beyanda bulunmaktadırlar. Dolayısıyla doğrudan temsilci vasıtasıyla beyanın yapılması, doğrudan temsilciyi yükümlü statüsüne sokmamaktadır.

Devlet, belediye, il özel idareleri ve diğer kamu tüzel kişilerinin amir ve memurları, özel hukuk tüzel kişilerinin kendilerini temsile yetkili personeli bütün

³⁵¹ Doğrudan temsilci olabilmek için gerekli şartlar için bkz. GK, md. 227/1-(a-f).

³⁵² Saygılıoğlu ve Gerçek, s. 142; Selen, Gümrük İşlemleri, s. 159.

gümrük işlemlerini doğrudan temsil yoluyla takip edebilmektedirler. Yine kara, deniz ve havayolu işletmeleri ile nakliyeciler kuruluş temsilcileri de, taşıdıkları eşyaya ilişkin gümrük işlemlerini sadece transit işlemlerle sınırlı olmak üzere doğrudan temsil yoluyla takip edebileceklerdir (GK, md. 225/2). Gerçek kişilerin gümrük işlemlerinin doğrudan temsil yoluyla takibi de mümkündür. Bu durumda temsil yetkisi geçerli vekâletnameye istinaden ticari miktar ve mahiyet arz etmeyen eşyanın ve özel kullanıma mahsus taşıt araçlarının gümrük işlemleri ile (GK, md. 225/1) sınırlandırılmıştır.

Doğrudan temsile yetkili kişiler beyannamenin imzalanması, tahakkukun tebellüğü ve itiraz süreçleri dahil tüm gümrük işlemlerini takip edebilmektedirler. Doğrudan temsilde temsil olunanın özel şirket olması halinde, temsilcinin şirkette çalıştığını kanıtlamak amacıyla şirket tarafından sigorta ettirildiğine dair aylık sigorta primleri bordrosu; temsil olunanın devlet, belediye ve özel idaresi ve diğer kamu tüzel kişileri olması halinde ise o kurumda çalıştığını gösterir resmi belgenin gümrük idaresine ibrazı zorunludur (GY, md. 4/a, 4/c-2). Yine özel şirketlerde doğrudan temsil yoluyla iş takibinin yapılacağı durumlarda doğrudan temsilcinin şirketi temsil etmeye yetkili olduğunu gösterir temsil belgesine (temsilname) sahip olması ve bu belgenin Ticaret Sicil Gazetesinde yayımlanması ve konuya ilişkin düzenlenen Ticaret Sicil Tasdiknamesinin ilgili gümrük idaresine ibrazı gerekmektedir (GY, md. 561/4-a). Doğrudan temsilci beyanda bulunurken doğrudan temsilci olduğunu beyan etmezse veya beyan etmesine rağmen geçerli bir temsil yetkisi yoksa gümrük vergileri yükümlüsü kendisi olacaktır³⁵³.

(3) Dolaylı Temsil

Dolaylı temsil, temsilcinin hukuki işlemi kendi adına fakat temsil edilen hesabına yaptığı durumda söz konusu olmaktadır³⁵⁴. GK'nin 5'inci ve 225'inci maddeleri gereğince eşyanın gümrükçe onaylanmış bir işlem veya kullanıma tabi tutulmasına ilişkin faaliyetler dolaylı temsil yoluyla ve dolaylı temsilci sıfatıyla gümrük müşavirleri tarafından yerine getirilebilmektedir. Kanun hükümlerinden

³⁵³ K. Kılıç, s. 403.

³⁵⁴ Oğuzman ve Öz, s. 157; Reisoğlu, s. 147.

dolaylı temsil yetkisi verilecek gerçek ya da tüzel kişinin gümrük müşaviri veya gümrük müşavirliği şirketi olmasının zorunlu olduğu anlaşılmaktadır. İstisnai olarak posta yolu ve hızlı kargo taşımacılığı kapsamında gelen ya da gönderilen ve miktarı ve değeri Cumhurbaşkanınca belirlenecek eşyanın gümrükçe onaylanmış bir işlem veya kullanıma tabi tutulmasında posta idaresi ya da hızlı kargo taşımacılığı yapan şirketler dolaylı temsilci olarak yetkilendirilebilmektedir (GK, md. 225/1).

Gümrük müşavirlerine dolaylı temsil yoluyla iş takibi yapabilmeleri için yetki verilmesinin temel gerekçeleri; gümrük mevzuatının karmaşıklığı, gümrük işlemlerinin uzman bilgisi gerektirmesi, sorumluluğun paylaşılması, gümrük işlemlerinin daha kısa sürede tamamlanarak eşyanın teslimi gibi nedenlerdir.

Gümrük müşavirlerinin dolaylı temsil yoluyla iş takibi yapabilmeleri için noter onaylı vekâletnameye sahip olmaları gerekir³⁵⁵ (GY, md. 561/3). Bu vekâletnamelerin gümrük idaresine ibrazı zorunlu olup, ibraz etmeyen kişilerin gümrükte iş takibi yapmaları yasaktır (GY, 561/5). Eşya sahipleri ile gümrük müşavirleri arasında yapılan ve gümrük müşavirlerine gümrük işlemlerinin yapılması konusunda çeşitli yükümlülükler yükleyen vekalet sözleşmeleri, sadece gümrük müşavirine yükümlülükler getirmemektedir. Eşya sahipleri de vekalet sözleşmesi ile gümrük müşavirlerine ücret ödeme yükümlülüğü altına girmektedirler³⁵⁶.

c. Gümrük Müşavirlerinin Yükümlülüğü ve Yükümlülüğün Sınırları

(1) Genel Olarak

Gümrük müşavirleri işlemlerini dolaylı temsil yoluyla kendisi adına fakat başkası hesabına yerine getirmektedirler. Dolayısıyla bir dış ticaret işleminin tamamlanması için yapılması gereken başta gümrük beyannamesinin mevzuat hükümlerine uygun olarak hazırlanması ve beyannameye eklenmesi gereken

³⁵⁵ Dolaylı temsile ilişkin vekâletnamede yer alması gereken bilgiler için bkz. GY, md. 561/3.

³⁵⁶ Vekalet sözleşmelerinin vekalet verenlere (eşya sahipleri) ücret ödeme borcu dışında, vekil (temsilci) tarafından yapılan giderleri ve verilen avansları ödeme borcu, vekili vekalet verenin hesabına girdiği borçtan kurtarma borcu, vekile avans verme ve karşılık sağlama borcu, vekilin vekaleti ifa nedeniyle uğradığı zararları tazmin etme borcu yüklediği konusunda ayrıntılı bilgi için bkz. Vehbi Umut Erkan, “6098 Sayılı Türk Borçlar Kanunu’na Göre Vekâlet Sözleşmesinde Vekâlet Vereninin Ücret Ödeme Borcu Dışındaki Diğer Borçları”, **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt: 62, Sayı: 2, 2013, s. 444-463.

belgelerle birlikte verilmesi, beyannamenin tescili, eşyanın kullanım amacına uygun olarak bir gümrük rejimine tabi tutulmasına ilişkin işlemlerin yapılması, ortaya çıkan gümrük yükümlülüğünün yerine getirilmesi gibi işlemler gümrük müşavirince kendi adına ve eşya sahibi hesabına takip edilmekte ve sonuçlandırılmaktadır.

Gümrük müşavirleri tarafından eşyaya ilişkin beyannamenin verilmesi, gümrük müşavirlerini yükümlü statüsüne sokmaktadır. Nitekim ithalatta gümrük yükümlülüğünde yükümlü beyan sahibidir ve beyan sahibi de kendi adına beyanda bulunan veya adına beyanda bulunulan kişiyi ifade etmektedir. Gümrük müşavirleri kendi adlarına beyanda bulundukları için yükümlü statüsüne girmektedirler. Buradaki yükümlülük ise sadece şekli anlamda bir yükümlülük olmayıp, aynı zamanda gümrük vergilerinin ödenmesi şeklindeki maddi anlamda yükümlülüğü de kapsamaktadır. Gümrük müşavirlerinin yükümlü statüsüne girmesi, üzerine düşen yükümlülükleri yerine getirmemeleri halinde haklarında ek tahakkuk ve para cezası uygulamasının önünü açmaktadır.

Yukarıda belirtilen yükümlülükler dışında vekalet sözleşmesi gümrük müşavirlerine işi bizzat vekalet verenin iradesi ve talimatlarına uygun olarak sadakat ve özenle yapma, vekalet süresince vakıf olduğu bilgileri vekalet sırasında ve sonrasında saklama, yürütülen işlemlerle ilgili hesap verme ve vekaletle sonucu ortaya çıkan tüm hak ve borçları temsil edilene geri verme yükümlülüğü yüklemektedir³⁵⁷.

GK'nin 181/2'nci maddesinde yükümlünün beyan sahibi olduğu, dolaylı temsil durumunda ise adına beyanda bulunulan kişinin de yükümlü olduğu hüküm altına alınmıştır. Yine aynı maddenin 3'üncü fıkrası gereği, ithalatta gümrük yükümlülüğünün doğması için verilmesi ve tescili gerekli olan beyannamede kullanılan veriler kanunen alınması gereken vergilerin kısmen veya tamamen tahsil edilememesine sebep olursa, beyanın yapılabilmesi için bu verileri veren (eşya sahibi gerçek veya tüzel kişi) ve bu verilerin yanlış olduğunu bilen veya bilmesi gereken kişiler de gümrük vergilerinden sorumludurlar. Dolayısıyla gümrük müşavirleri hem müşterisi olan ithalatçı şirketin temsilcisi sıfatıyla gümrük idaresi nezdinde gerekli işlemleri yapmak, hem de gümrük idaresi karşısında mesleki bilgi ve donanımı

³⁵⁷ Merve Nur Baş, "Gümrük Müşavirlerinin Mesleki Faaliyetleri Kapsamında Dolaylı Temsil Yetkileri ve Hukuki Sorumlulukları", **Hacettepe Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt: 6, Sayı: 1, 2016, s. 204-209.

gereğince vergilendirmeye esas teşkil eden eşyanın niteliğine ilişkin bilgileri gümrük idaresine doğru bir biçimde bildirme yükümlülüğü altındadır³⁵⁸.

GK'nin 192'nci maddesinde aynı gümrük vergilerinin ödenmesinden birden fazla yükümlünün³⁵⁹ sorumlu olduğu durumlarda, bunların müşterek ve müteselsilen sorumlu oldukları belirtilmektedir. Dolayısıyla GK'nin 181'inci ve 192'nci maddeleri birlikte değerlendirildiğinde gümrük müşavirlerinin eşya sahipleri ile birlikte gümrük vergilerinin ödenmesinden müşterek ve müteselsilen sorumlu oldukları anlaşılmaktadır.

Gümrük yükümlülüğü bakımından müşterek ve müteselsil sorumluluk, alacaklı gümrük idaresine yükümlülerden herhangi birine başvurarak gümrük vergilerinin ödenmesini talep etme, yükümlüler açısından da her bir yükümlünün gümrük idaresine karşı gümrük vergilerinin tamamının ödenmesinden sorumlu olmaları sonucunu doğurmaktadır. Bu sorumluluk, ilgili gümrük idaresine yükümlüler arasında herhangi bir sıra gözetmeksizin tahsil yoluna gidilebilmesi imkanı tanımaktadır³⁶⁰.

Gümrük müşavirliğinin bir şirket şeklinde yapılanması durumunda ise gümrük beyannamesine ya da beyanname yerine kabul edilen diğer belgelere imza atan

³⁵⁸ Barış Bahçeci, "Türkiye'de Kamu Alacaklarının Müteselsil Sorumluluk Yoluyla Tahsili Eğilimi ve Gümrük Kanunu Uygulaması", **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt: 60, Sayı: 3, 2011, s. 432.

³⁵⁹ Birden fazla sorumlunun olması sadece eşya sahibi ile gümrük müşavirinin sorumlu olması anlamına gelmemektedir. GK'nin 182'nci maddesine göre, ithalat vergilerine tabi bir eşyanın GK'ye aykırı olarak TGB'ye girmesi ya da bir serbest bölgede bulunan ithalat vergilerine tabi eşyanın GK'ye aykırı olarak TGB'nin başka bir yerine gitmesi durumunda eşyanın GK'ye aykırı olarak TGB'ye girişini gerçekleştiren kişiler ile bu faaliyete iştirak edenler ve girişin GK'ye aykırı olduğunu bilen veya bilmesi gereken kişiler gümrük vergilerinden sorumlu tutulmuşlardır. Söz konusu eşyayı elde eden veya elinde bulunduran ve bu eşyayı elde ettiği veya aldığı sırada eşyanın GK'ye aykırı olarak TGB'ye girdiğini bilen veya bilmesi gereken kişiler de gümrük vergilerinden sorumludurlar. Bu sorumluluk şekli gümrük gözetimi altındaki ithalat vergilerine tabi olan eşyanın GK'ye aykırı olarak gümrük gözetimi dışına çıkarılması halinde de uygulanmaktadır (GK, md. 183). Benzer bir şekilde ithalat vergilerine tabi bir eşyanın geçici depolanmasından veya tabi tutulduğu gümrük rejimine ilişkin doğan yükümlülüklerden birinin yerine getirilmemesi halinde gümrük yükümlülüklerine yerine getirmesi gereken kişi ya da söz konusu rejime tabi tutulması için gereken koşullara uyması gereken kişi (GK, md. 184) ile serbest bölgelerde bulunan ithalat vergilerine tabi eşyanın GK'ye aykırı olarak tüketilmesi veya kullanılması durumunda bu eşyayı tüketen veya kullanan, buna iştirak eden ve tüketimin veya kullanımın GK'ye aykırı olduğunu bilen veya bilmesi gereken kişiler (GK, md. 185) yükümlü olmaktadır.

³⁶⁰ Eşya sahibi ile birlikte müşterek ve müteselsil sorumlu olan gümrük müşavirlerine ek tahakkuk yapılmasının mevzuata aykırı olmadığı konusunda yargı kararları için bkz. Dnş. Vergi Dava Daireleri Kurulu (VDDK.), 19.02.2014 tarihli ve E: 2013/834, K: 2014/84 sayılı Karar, <http://www.hukukturk.com>, (16.05.2019); Dnş. VDDK., 25.01.2012 tarihli ve E: 2010/361, K: 2012/20 sayılı Karar, <http://www.hukukturk.com>, (16.05.2019); Dnş. VDDK., 30.04.2014 tarihli ve E: 2014/261, K: 2014/328 sayılı Karar, <http://www.hukukturk.com>, (16.05.2019). Vergi hukukunda sorumluluğa ilişkin açıklamalar için ayrıca bkz. Hakan Bay, "Vergi Hukukunda Sorumluluk Müessesesi", **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 376, Ocak 2020.

gümrük müşavirleri, vergi kaybına neden olan durumu bildiği veya bilmesi gerektiği hallerle sınırlı olmak üzere bağlı oldukları gümrük müşavirliği şirketi (tüzel kişilik) ile birlikte müteselsilen sorumlu olurlar. Buradaki müteselsil sorumluluk gümrük müşavirinin kişisel cezai sorumluluğu saklı kalmak kaydıyla, gümrük idaresince alınan vergiler ve verilen para cezalarını kapsamaktadır (GK, md. 229/2).

Gümrük müşavirlerinin yükümlülüğüne değinildikten sonra “yetkilendirilmiş gümrük müşavirliği” müessesesinden de bahsetmek gerekmektedir. GK’nin 10/1-c maddesine dayanılarak yürürlüğe konulan “yetkilendirilmiş gümrük müşavirliği” müessesesi ile gümrük müşavirliği müessesesi arasında önemli farklılıklar bulunmaktadır. Yetkilendirilmiş gümrük müşavirleri, ekonomik etkili gümrük rejimleri, nihai kullanım, basitleştirilmiş usul uygulamaları ve diğer gümrük işlemlerinin doğru olarak uygulanmasını sağlamak için Ticaret Bakanlığı’na belirlenen tespit işlemlerini³⁶¹ yapmak üzere yetkilendirilen gümrük müşavirleridir (GY, md. 574/1). Bu kişiler yapmış oldukları tespit işlemleri ve bunlara ilişkin düzenledikleri raporların ve onayladıkları EUR.1/EUR.MED ve A.TR dolaşım belgelerinin doğruluğundan sorumludurlar. Yaptıkları tespit işlemleri ve bunlara ilişkin raporların doğru olmaması durumunda da, tespit işleminin kapsamı ile sınırlı olmak üzere, ziyaa uğratılan vergilerden ve kesilecek cezalardan yükümlü ile birlikte müştereken ve müteselsilen sorumlu olurlar (GY, md. 575/1).

(2) Yükümlülüğün Sınırları

GK’de gümrük müşavirlerinin yükümlülüğü, beyanda kullanılan verilerin yanlış olduğunu bildiği veya mesleği icabı mutat olarak bilmesi gerektiği durumlarla sınırlandırılmıştır (GK, md. 181/2). Dolayısıyla kanunen alınması gereken gümrük vergilerinden gümrük müşavirleri yalnızca beyannamede kullanılan verilerin yanlış olduğunu bilmesi veya mesleği icabı mutat olarak bilmesi gerektiği durumlarda sorumlu tutulabilecektir. İlgili madde hükmünde geçen “bildiği” ifadesinden gümrük müşavirlerinin kasten gelir eksikliğine sebebiyet verdikleri; “bilmesi gerektiği”

³⁶¹ Yetkilendirilmiş gümrük müşavirlerince gümrük mevzuatının doğru olarak uygulanmasını sağlamak üzere hangi tespit işlemlerinin yapılması gerektiği konusunda bkz. 6 Seri No’lu Gümrük Genel Tebliği (Yetkilendirilmiş Gümrük Müşavirliği) (RG: 07.10.2016/29850), md. 11.

ifadesinden ise kasıt olmasa da ihmal sonucu gelir eksikliğine sebep oldukları anlaşılabılır³⁶².

Beyanda kullanılan verilerin yanlış olduğunu bildiği veya mesleği icabı mutad olarak bilmesi gerektiği durumlar tespit edilirken araştırılması gereken hususlar 2 Seri No'lu Gümrük Genel Tebliği (Tahsilat İşlemleri)³⁶³'nin 6'ncı maddesinde belirtilmiştir. Buna göre bu durumların tespitinde;

- “a) Gümrük beyannamelerinin beyanın hazırlanmasına esas alınan belge ve bilgilere uygun olmaması,*
 - b) Gümrük beyannamesi eki belgeler arasında çelişki bulunması halinde gümrük müşavirinin elindeki imkânlarla bu hususu araştırmamış olması,*
 - c) Gümrük beyannamesine eklenen belgelerin sahte, yanlış veya hatalı olduğunun ayrıca bir araştırmaya gerek duyulmaksızın anlaşılabilecek olması,*
 - ç) Gümrük beyannamesine eklenen belgelerin ulusal ve uluslararası mevzuatın ön gördüğü formlara veya şartlara uygun olmaması,*
 - d) Beyanname kapsamı eşyanın cins, nevi ve niteliğinin herhangi bir tahlil veya detaylı bir incelemeye gerek kalmaksızın yapılacak fiziki incelemeyle veya beyanname eki belgelerde yer alan bilgilerden anlaşılabilmesine karşın, tarife yönüyle yapılan beyanın gümrük vergilerini ödememe veya noksan ödeme veya vergi dışı önlemlere tabi olmama sonucunu doğuracak nitelikte olması,*
 - e) Vergi kaybına neden olan işleme ilişkin olarak, sorumlulukları Gümrük Kanununun 181 inci maddesinin ikinci fıkrası çerçevesinde ortaya konulmak şartıyla haklarında; Gümrük Kanunu, 21/3/2007 tarihli ve 5607 sayılı Kaçakçılıkla Mücadele Kanunu ve ceza koyan ilgili diğer kanunlar kapsamında takibatta bulunulması talebiyle fezleke, rapor veya iddianame düzenlenmiş olması,*
- hallerinin varlığı araştırılır.”*

Bu durumlardan herhangi birinin varlığı, gümrük müşavirlerini müşterek ve müteselsil sorumlu yapmaktadır.

Gümrük müşavirlerinin yükümlülüklerine ilişkin bir diğer sınırlama da gümrük vergileri kavramına dahil olan dampinge karşı vergi ve sübvansiyona karşı telafi edici vergi bakımından söz konusu olmaktadır. 3577 sayılı Kanun'un 15'inci maddesine göre; gümrük mevzuatının gümrük vergisinin tesciline, tahakkukuna, tahsiline, geri verilmesine, takibine ve teminata bağlanmasına ilişkin 3577 sayılı Kanun'a aykırı olmayan usul ve şekle müteallik (ilişkin) hükümleri, dampinge karşı vergi veya telafi edici verginin tescili, tahakkuku, tahsili, geri verilmesi, takibi ve teminata bağlanması işlemleri için de uygulanacaktır. Kanun'un ilgili maddesinde dampinge karşı vergi ve

³⁶² Bahçeci, s. 438.

³⁶³ 21.02.2014 tarihli ve 28889 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

telafi edici vergi bakımından gümrük mevzuatının sadece şekle ve usule ilişkin hükümlerinin uygulanacağı hüküm altına alınmıştır. Dolayısıyla esasa ilişkin konularda 3577 sayılı Kanun hükümleri geçerli olacaktır. Bu nedenle GK’de gümrük müşavirlerinin sorumluluğunu düzenleyen hükümlerin dampinge karşı vergi ve telafi edici vergi bakımından uygulanması mümkün olmayıp, uygulanması halinde 3577 sayılı Kanun’un 15’inci maddesine aykırılık söz konusu olacaktır³⁶⁴. Çünkü sorumluluk vergisel anlamda esasa ilişkin bir konudur ve 3577 sayılı Kanun’da gümrük müşavirlerinin sorumluluğuna ilişkin herhangi bir hüküm ya da gümrük mevzuatına herhangi bir atıf yoktur. Başka bir husus da dampinge karşı vergi ve telafi edici vergi bakımından “yükümlü” kavramı yerine “mükellef” (3577 sayılı Kanun, md. 8) kavramının kullanılmasıdır. Yükümlü, dolaylı temsil durumunda eşya sahibi ile birlikte gümrük müşavirlerini de kapsayan bir kavramdır. Ancak mükellef kavramı için aynı şeyi söylemek mümkün değildir. 3577 sayılı Kanun’un 8’inci maddesinde dampinge karşı vergi ve telafi edici verginin mükellefinin dampinge veya sübvansiyona konu malı ithal eden gerçek ve tüzel kişiler olduğu açık bir şekilde hüküm altına alınmıştır. Bu nedenlerle dampinge karşı vergi ve sübvansiyona karşı telafi edici vergi bakımından gümrük müşavirlerinin sorumlulukları bulunmamaktadır.

3. Gümrük Vergilerinde Vergiyi Doğuran Olay/Gümrük Yükümlülüğünün Doğması

Bir vergi borcunun veya alacağının doğması için kanunda verginin konusunun olması yeterli olmayıp, mükellefin kanunun öngördüğü şekilde verginin konusu ile ilişki içine girmesi gerekmektedir³⁶⁵. Vergiyi doğuran olay, verginin konusu ile mükellef arasındaki hukuki ilişkinin gerçekleşmesidir³⁶⁶. Dolayısıyla bir vergi borcu ya da alacağının doğumu için kanunda tanımlanmış soyut bir olay, kanundaki tanıma uygun olarak gerçekleşen somut, maddi olay ve soyut ve somut olayın örtüşmesine

³⁶⁴ DNS 7. D., 09.11.2009 tarihli ve E: 2008/1992, K: 2009/4639 sayılı Karar, <http://www.hukukturk.com>, (20.05.2019).

³⁶⁵ Şükrü Kızılot, Doğan Şenyüz, Metin Taş ve Recai Dönmez, **Vergi Hukuku**, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara, 2008, s. 86.

³⁶⁶ Saygılıoğlu ve Gerçek, s. 143.

bağlanan vergisel sonuç (yani vergi borcu ya da alacağı) olmak üzere üç unsurun varlığı gerekmektedir³⁶⁷.

Vergi borcu ya da alacağı vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesi ile birlikte hukuksal bakımdan meydana gelmiş olmaktadır³⁶⁸. Vergiyi doğuran olay vergilendirme sürecinin başlangıç noktasını oluşturmaktadır³⁶⁹; devlet için vergi alacağı, mükellef için vergi borcu şeklindeki ilişkinin başlaması vergiyi doğuran olayın ortaya çıkması ile mümkün olmaktadır³⁷⁰. Başka bir ifadeyle vergi doğuran olayın ortaya çıkması ile mükellef ve devlet arasında somut bir vergi ilişkisi başlamakta³⁷¹, vergiyi doğuran olay kişiliğinde gerçekleşen kişi mükellef statüsüne girmektedir³⁷².

Vergiyi doğuran olay, vergilendirme döneminin belirlenmesi ve o dönem yürürlükte olan kanun hükümlerinin uygulanması, zamanaşımı sürelerinin hesaplanması gibi hususlar bakımından büyük önem arz etmektedir³⁷³. Bu nedenle vergiyi doğuran olayın bağlandığı olayın ya da hukuki durumun ne zaman gerçekleştiği vergilendirme sürecinin başlaması bakımından önemlidir.

VUK'un 19'uncu maddesinde "*Vergi alacağı, vergi kanunlarının vergiyi bağladıkları olayın vukuu veya hukuki durumun tekemmülü ile doğar*" hükmü ile vergiyi doğuran olayın tanımı yapılmıştır. GK'de vergiyi doğuran olay ya da vergi alacağını doğuran olay şeklinde bir tanımlama ya da düzenleme yapılmamış, bunun yerine konu gümrük yükümlülüğünün doğması şeklinde ele alınmıştır. Ancak farklı kavramlar kullanılmış olsa da GK'de geçen gümrük yükümlülüğünün doğması kavramı ile vergiyi doğuran olayın kastedildiği açıktır³⁷⁴.

Gümrük vergileri bakımından gümrük yükümlülüğünün başladığı tarih büyük önem arz etmektedir. Gümrük vergileri gümrük yükümlülüğünün başladığı tarihte

³⁶⁷ Mustafa Akkaya, **Vergi Hukukunda Ekonomik Yaklaşım**, Turhan Kitabevi, Ankara, 2002, (Ekonomik Yaklaşım), s. 13.

³⁶⁸ Selim Kaneti, **Vergi Hukuku**, Özdem Kardeşler Matbaası, İstanbul, 1986/1987, s. 92.

³⁶⁹ Şenyüz, Yüce ve Gerçek, **Vergi Hukuku**, s. 113.

³⁷⁰ Pehlivan, s. 58; Tosuner ve Arıkan, **Vergi Usul Hukuku**, s. 73; M. Kâmil Mutluer, **Genel Vergi Hukuku**, İstanbul İletişim Grubu Yayıncılık, İstanbul, 2008, s. 125; Sadık Kırbaş, **Vergi Hukuku**, Siyasal Kitabevi, Ankara, 2012, s. 88-89.

³⁷¹ Öncel, Kumrulu ve Çağan, s. 87; Yusuf Karakoç, **Genel Vergi Hukuku**, Yetkin Yayınları, Ankara, 2007, (Genel Vergi Hukuku), s. 234-235.

³⁷² Öncel, Kumrulu ve Çağan, s. 87; Şenyüz, Yüce ve Gerçek, **Vergi Hukuku**, s. 113.

³⁷³ Kırbaş, s. 83; Tosuner ve Arıkan, **Vergi Usul Hukuku**, s. 73-74; Şenyüz, Yüce ve Gerçek, **Vergi Hukuku**, s. 114; S. Ateş Oktar, **Vergi Hukuku**, Türkmen Kitabevi, İstanbul, 2011, (Vergi Hukuku), s. 105-106.

³⁷⁴ Tuncer, Gümrükler, s. 209; Ümit Süleyman Üstün ve Abdullah Ok, "Gümrük Vergisinde Vergiyi Doğuran Olay", **Legal Mali Hukuk Dergisi**, Cilt: 8, Sayı: 91, 2012, s. 59.

yürürlükte olan vergi oranları esas alınarak hesaplanmaktadır. Yine 6183 sayılı Kanun hükümleri çerçevesinde uygulanacak gecikme faizi ve gecikme zammının hesaplanmasında esas alınan tarih gümrük yükümlülüğünün başladığı tarihtir. Yapılan incelemelerde gümrük vergilerinin hiç alınmadığı veya eksik alındığının anlaşılması halinde veyahut tebliğin vergilerin tahakkukundan hemen sonra yapılamadığı durumlarda tebliğ, gümrük yükümlülüğünün doğduğu tarihten itibaren 3 yıl içinde yapılacaktır. Dolayısıyla gümrük yükümlülüğünün başladığı tarih gümrük vergilerinin tebliği bakımından da oldukça önemli bir yere sahiptir. Bu nedenle gümrük yükümlülüğünün başladığı tarihin kesin olarak tespit edilemediği durumlarda gümrük idaresince eşyaya ilişkin bir gümrük yükümlülüğünün başladığı sonucuna vardıkları tarih (GK, md. 193/2) dikkate alınacaktır.

GK'nin Dokuzuncu Kısım Birinci Bölümü (md. 181-194) "Gümrük Yükümlülüğünün Doğması" başlığını taşımakta ve ithalatta ve ihracatta gümrük yükümlülüğünün doğmasına ilişkin hükümler yer almaktadır.

a. İthalatta Gümrük Yükümlülüğü

GK'nin 181'inci maddesine göre ithalatta gümrük yükümlülüğü, ithalat vergilerine tabi eşyanın serbest dolaşıma girişi veya ithalat vergilerinden kısmı muafiyet suretiyle geçici ithali için verilecek gümrük beyannamesinin tescil tarihinde başlamaktadır. Gümrük yükümlülüğü basitleştirilmiş usulde yapılan beyanlarda basitleştirilmiş işlemlere ilişkin beyannamenin ya da gümrük idaresi tarafından kabul edilen ticari veya idari belgenin tescil edildiği ya da tescil hükmünde kayıt işleminin yapıldığı tarihte başlamaktadır (GY, md. 483/1). Görüldüğü gibi eşyanın serbest dolaşıma girişi veya kısmi muafiyet suretiyle geçici ithalinde vergiyi doğuran hukuki unsur, gümrük beyannamesinin tescili veya tescil hükmündeki kayıt işleminin yapılmasıdır³⁷⁵. Dolayısıyla bir eşya ithal edilmek istendiğinde yükümlü tarafından eşyanın serbest dolaşıma girişi veya ithalat vergilerinden kısmi muafiyet suretiyle geçici ithali için verilecek gümrük beyannamesinin tescil edilmesi için ilgili gümrük

³⁷⁵ Saygılıoğlu ve Gerçek, s. 144.

idaresine sunulması gerekmekte olup, beyanname tescil edilmeden gümrük yükümlülüğünün doğması söz konusu olmayacaktır³⁷⁶.

Gümrük vergileri bakımından en yaygın karşılaşılan vergiyi doğuran olay ithalat vergilerine tabi eşyanın serbest dolaşıma girmesidir³⁷⁷. GK'nin 74'üncü maddesine göre bir eşyanın serbest dolaşıma girmesi için eşyaya ilişkin ticaret politikası önlemlerinin uygulanması, eşyanın ithali için gerekli diğer işlemlerin tamamlanması ve kanunen ödenmesi gereken vergilerin tahsili gerekmektedir. Dolayısıyla bir eşyanın serbest dolaşıma girebilmesi için öncelikle eşyaya ilişkin gümrük beyannamesinin verilmesi ve verilen beyannamenin tescili ile gümrük yükümlülüğünün doğması gerekmektedir. Böylece ortaya çıkan gümrük vergileri ödenmek suretiyle eşya serbest dolaşıma girebilecektir.

Bir eşyanın ithali her zaman GK hükümlere uygun olarak yapılmamaktadır. Eşyanın GK hükümlerine aykırı olarak ithali gümrük vergileri bakımından gümrük yükümlülüğünün doğmasına engel teşkil etmemektedir. Nitekim GK ile ithalat vergilerine tabi eşyanın GK hükümlerine aykırı olarak TGB'ye girmesi ya da bir serbest bölgede bulunan ithalat vergilerine tabi eşyanın GK hükümlerine aykırı olarak TGB'nin başka bir yerine gitmesi (GK, md. 182/1), gümrük gözetimindeki ithalat vergilerine tabi eşyanın kanuna aykırı olarak gümrük gözetimi dışına çıkarılması (GK, md. 183/1), ithalat vergilerine tabi eşyanın gecici depolanmasından veya tabi tutulduğu gümrük rejiminin uygulanmasından doğan yükümlülüklerden birinin yerine getirilmemesi (GK, md. 184/1-a), eşyanın gümrük rejimine tabi tutulmasına veya nihai kullanım nedeniyle indirimli veya sıfır ithalat vergisi oranı uygulanmasına ilişkin şartlardan birine uyulmaması halinde ve bu fiillerin geçici depolamanın veya ilgili rejimin yanlış uygulanması sonucunu yarattığının tespit edilmesi (GK, md. 184/1-b), serbest bölgelerde bulunan ithalat vergilerine tabi eşyanın GK'ya aykırı olarak tüketilmesi veya kullanılması (GK, md. 185/1) hallerinde gümrük yükümlülüğünün doğacağı hüküm altına alınmıştır. Bu fiillerde gümrük yükümlülüğü eşyanın TGB'ye

³⁷⁶ GK hükümlerine paralel hükümler gümrük vergileri kavramına dahil olan ithalde alınan katma değer vergisi ve özel tüketim vergisinin kendi müstakil kanunlarında da yer almaktadır. Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 10/1 ve Özel Tüketim Vergisi Kanunu'nun 3/e maddesi hükümleri gereğince vergiyi doğuran olay, GK'ye göre gümrük vergisi ödeme mükellefiyetinin (yükümlülüğünün) başlaması, işlemlerin gümrük vergilerine tabi olmaması halinde ise gümrük beyannamesinin tescilidir.

³⁷⁷ Saygılıoğlu ve Gerçek, s. 144; Selen, Gümrük İşlemleri, s. 161.

GK hükümlerine aykırı olarak girdiği tarihte (GK, md. 182/2), eşyanın kanuna aykırı olarak gümrük gözetiminden çıkarıldığı tarihte (GK, md. 183/2), GK'nin 184/1-a maddesinde belirtilen hükmün yerine getirilmemesinin bir gümrük yükümlülüğü doğurması halinde bu tarihte (GK, md. 184/2-a), GK'nin 184/1-b maddesinde yer alan koşula uyulmadığının sonradan tespiti halinde ilgili gümrük rejimine tabi tutulduğu tarihte (GK, md. 184/2-b), serbest bölgede bulunan eşyanın GK hükümlerine aykırı olarak tüketildiği veya ilk kez kullanıldığı tarihte (GK, md. 185/2) başlamaktadır³⁷⁸.

b. İhracatta Gümrük Yükümlülüğü

İhracat vergilerine tabi bir eşyanın ihracında aslanan eşyanın verilecek bir gümrük beyannamesi ile TGB dışına çıkarılmasıdır. Bu durumda gümrük yükümlülüğü söz konusu eşyanın TGB dışına çıkarılması halinde doğmaktadır (GK, md. 188/1). Kanun hükmünden ihracatta gümrük yükümlülüğünün doğumunun iki önemli şarta bağlandığı anlaşılmaktadır. Öncelikle söz konusu eşyanın ihracat vergilerine tabi bir eşya olması gerekmektedir. İkincisi ise bu eşyanın GK hükümlerine uygun bir şekilde bir gümrük beyannamesi ile TGB dışına çıkarılmasıdır. Eşyanın bu şekilde TGB dışına çıkarıldığı işlemlerde gümrük yükümlülüğünün başlangıç tarihi normal usulde yapılan beyanlarda gümrük beyannamesinin tescil tarihi, basitleştirilmiş usulde yapılan beyanlarda basitleştirilmiş işlemlere ilişkin beyannamenin ya da faturanın tescil edildiği ya da tescil hükmünde olan kayıt işleminin yapıldığı tarih olmaktadır (GY, md. 488/1).

İthalatta gümrük yükümlülüğünde olduğu gibi ihracatta da ihracat işlemlerinin kanun hükümlerine aykırı şekilde yapılması gümrük yükümlülüğünün doğumunu etkilememektedir. İhracat vergilerine tabi bir eşyanın gümrük beyanında bulunulmaksızın TGB dışına çıkarılması kanun hükümlerine aykırı olmakla birlikte gümrük yükümlülüğü doğmaktadır. Bu durumda gümrük yükümlülüğü eşyanın fiilen TGB dışına çıktığı tarihte başlamaktadır (GK, md. 189/2). Yine bir eşyanın TGB dışına ihracat vergilerinden tam veya kısmi muafiyete tabi tutularak çıkmasına ilişkin hükümlere uyulmaması halinde de gümrük yükümlülüğü doğmakta (GK, md. 190/1),

³⁷⁸ “Gümrük yükümlülüğünün doğması” ve “gümrük yükümlülüğünün başlaması” kavramlarının birbirinden farklı anlamlara geldiği konusunda yapılan açıklamalar için bkz. Üstün ve Ok, s. 62-67.

söz konusu eşyaya ilişkin gümrük yükümlüğü izin verilen yerden başka bir yere varış yerine ulaştığı tarihte başlamaktadır (GK, md. 190/2-a).

GK'nin 194/1'inci maddesine göre Türkiye'nin taraf olduğu anlaşma hükümlerine göre dahilde işleme rejimi kapsamında elde edilen Türk menşeli eşyanın anlaşmalara taraf olan ülkelere ithalinde, tercihli tarife uygulamasından yararlanmasının, bu eşyanın bünyesine giren serbest dolaşımda olmayan eşyanın ithalat vergilerinin ödenmesi ve bunla ilgili belgelerin onaylanması koşuluna bağlı olması halinde ithalatta bir gümrük yükümlülüğü doğmaktadır³⁷⁹. Bu yükümlülük eşyanın ihracına ilişkin gümrük beyannamesinin tescil tarihinde başlamakta (GK, md. 194/2) ve ithalat vergileri bu tarihte yürürlükte olan vergi oranı ve diğer vergilendirme unsurları dikkate alınarak hesaplanmaktadır (GK, md. 194/3).

Bir eşyanın ithalinin ya da ihracının yasak olması ya da kısıtlamaya tabi olması da gümrük yükümlülüğünün doğmasına engel teşkil etmemektedir. Ancak sahte paralar ile tıbbi ve bilimsel amaçlarla kullanılmak üzere yetkili kurumlarca denetlenen ekonomik dolaşıma girmeyen narkotik uyuşturucu ve uyarıcı maddelerin TGB'ye kanuna aykırı olarak girmesi halinde kaçakçılık ve diğer ceza koyan kanun hükümlerine göre işlem yapılacağı için gümrük yükümlülüğü doğmamaktadır (GK, md. 191).

4. Matrah

Gümrük vergilerinde genel olarak değer esaslı vergi matrahı (advalorem matrah) kabul edilmekte ve satış bedeli eşyanın vergi matrahı (gümrük kıymeti) olmaktadır. GK'nin eşyanın gümrük kıymetinin belirlenmesi konusunda hükümlerini içeren 24'üncü ve takip eden maddeleri, matrahın değer esasına göre nasıl belirleneceğine ilişkin hükümleri içermektedir. Ancak her ne kadar gümrük vergilerinde matrah temelde değer esasına göre belirlense de, GK'nin 32'nci maddesine göre matrah istisnai olsa da ağırlık esasına göre de belirlenebilmektedir.

³⁷⁹ Bu yükümlülük dahilde işleme rejimi kapsamında telafi edici vergidir. Dahilde işleme rejimi kapsamında telafi edici vergi hakkında açıklamalar için bkz. Ersin Nazalı ve Fatih Uzun, "10 Soruda Gümrükte Telafi Edici Vergi Uygulaması", 10.02.2017, <http://andersentax.com.tr/tr/yayinlar/10-soruda-gmrkte-telafi-edivi-vergi-tev-uygulamasi>, (08.05.2019)

Dolayısıyla gümrük vergilerinde vergi türüne göre verginin matrahı advalorem veya spesifik esaslı olabilmektedir.

GK'nin 24/1'inci maddesinde eşyanın gümrük kıymetinin satış bedeli olduğu hüküm altına alınmıştır. Satış bedeline ilişkin mevzuat hükümlerinden temelde değer esaslı vergi matrahını kabul eden gümrük mevzuatımızda genel olarak ithal eşyanın matrahının CIF kıymet olduğu anlaşılmaktadır³⁸⁰. CIF (Cost, Insurance and Freight) maliyet, sigorta ve navlun anlamına gelmekte ve CIF kıymet bunların toplanması ile bulunmaktadır. İhracatta ise eşyanın FOB (Free on Board) kıymeti genel olarak verginin matrahını oluşturmaktadır. FOB kıymette ise eşyanın satış fiyatına, eşya bedeli ve eşyanın gemiye yükleninceye kadar yapılan tüm giderleri dahildir³⁸¹.

Aşağıdaki tabloda mali yükümlülüklerin türleri itibariyle matrah türleri gösterilmektedir. Tablo 1'den de görüleceği üzere, her bir mali yükümlülük itibariyle matrah türleri farklılık gösterebilmektedir. Kimi mali yükümlülüklerde ise verginin konusuna giren eşyanın niteliğine göre hem advalorem hem de spesifik matrah söz konusu olabilmektedir.

³⁸⁰ Saygılıoğlu ve Gerçek, s. 186; Selen, Gümrük İşlemleri, s. 166.

³⁸¹ Onursal, Belgeler, s. 35.

Tablo 1: Gümrük Vergilerinde Matrah Türleri

Mali Yükümlülük Türü	Matrah Türü
Gümrük Vergisi	Advalorem-Spesifik
Katma Değer Vergisi	Advalorem
Özel Tüketim Vergisi	Advalorem-Spesifik
Damga Vergisi	Advalorem-Spesifik ³⁸²
Dampinge Karşı Vergi	Advalorem-Spesifik ³⁸³
Sübvansiyona Karşı Telafi Edici Vergi	Advalorem-Spesifik
Dahilde İşleme Rejimi Kapsamında Telafi Edici Vergi	Advalorem-Spesifik
İlave Gümrük Vergisi	Advalorem-Spesifik
Tek ve Maktu Vergi	Advalorem-Spesifik ³⁸⁴
Kaynak Kullanımı Destekleme Fonu	Advalorem
Toplu Konut Fonu	Advalorem-Spesifik
Destekleme ve Fiyat İstikrar Fonu	Advalorem-Spesifik
Tütün Fonu	Spesifik ³⁸⁵
Çevre Katkı Payı	Advalorem
Kültür Fonu	Advalorem
TRT Bandrol Ücreti (Ticari ve Ticari Olmayan Eşya)	Advalorem-Spesifik
Ek Mali Yükümlülük	Advalorem-Spesifik ³⁸⁶

Kaynak: Mevzuat hükümlerinden yararlanılarak tarafımızca hazırlanmıştır.

³⁸² Damga vergisinde matrah nispi veya maktu olabilmektedir. Yani düzenlenen her bir kağıdın temsil ettiği değer üzerinden belirli bir oranda nispi bir vergilendirme söz konusu olabileceği gibi, düzenlenen kağıt miktarına göre her bir kağıt için maktu bir vergilendirme de söz konusu olabilmektedir. Dolayısıyla damga vergisinde matrah advalorem veya spesifik olabilmektedir. Damga vergisinin matrahına ilişkin ayrıntılı bilgi için bkz. Nuri Değer, **En Son Şekliyle Damga Vergisi Uygulaması**, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2016, s. 474-501.

³⁸³ Bazı ABD menşeli eşyaların ithalinde CIF bedelinin (advalorem matrah) belirli bir yüzdesi oranında dampinge karşı önlem alınması hakkında tebliğ için bkz. 2019/19 No’lu İthalatta Haksız Rekabetin Önlenmesi Hakkında Tebliğ (RG: 07.06.2019/30794). Hindistan menşeli bazı eşyaların ithalinde kilogram başına belirli miktarlarda ABD dolarının dampinge karşı önlem olarak tahsil edilmesi hakkında tebliğ için bkz. 2019/16 No’lu İthalatta Haksız Rekabetin Önlenmesi Hakkında Tebliğ (RG: 04.05.2019/30764).

³⁸⁴ Standart depo fazlası olarak ithal edilen petrol ürünlerinden litre başına tahsil edilmektedir.

³⁸⁵ 30.12.2018 tarihli ve 536 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararı ile Bakanlar Kurulu’nun 21.12.2009 tarihli ve 2009/15685 sayılı Kararı’nın 2’nci maddesinde belirtilen tütünün ithalinde CIF bedel üzerinden tahsil edilen tütün fonu tutarı 0\$/ton olarak belirlenmiştir. Dolayısıyla günümüzde ithal tütünden tütün fonu tahsil edilmemektedir.

³⁸⁶ Advalorem matrahlı ek mali yükümlülüğe ilişkin örnek için bkz. 11.06.2018 tarihli ve 2018/11973 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı. Spesifik matrahlı (ton) ek mali yükümlülüğe ilişkin örnek için bkz. 18.07.2016 tarihli ve 2016/9073 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı.

Katma değer vergisi ve özel tüketim bakımından matrah diğer mali yükümlülüklerden farklı bir şekilde tespit edilmektedir. Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 21'inci maddesine göre;

“İthalatta, verginin matrahı aşağıda gösterilen unsurların toplamıdır:

- a) İthal edilen malın gümrük vergisi tarhına esas olan kıymeti, gümrük vergisinin kıymet esasına göre alınmaması veya malın gümrük vergisinden muaf olması halinde sigorta ve navlun bedelleri dahil (CIF) değeri, bunun belli olmadığı hallerde malın gümrükçe tespit edilecek değeri,*
- b) İthalat sırasında ödenen her türlü vergi, resim, harç ve paylar,*
- c) Gümrük beyannamesinin tescil tarihine kadar yapılan diğer giderler ve ödemelerden vergilendirilmeyenler ile mal bedeli üzerinden hesaplanan fiyat farkı, kur farkı gibi ödemeler.”*

Görüldüğü gibi gümrükte tahsil edilen diğer mali yükümlülüklerden farklı olarak katma değer vergisinde, eşyanın ithalinde ödenen diğer tüm mali yükümlülükler de matrahın tespitinde dikkate alınmaktadır. Benzer bir durum özel tüketim vergisi bakımından da geçerlidir.

Özel Tüketim Vergisi Kanunu'nun 11/3'üncü maddesine göre II, III (B cetvelindeki mallar hariç) ve IV sayılı listede sayılı mallar için özel tüketim vergisinin matrahı, katma değer vergisi hariç katma değer vergisi matrahına dahil olan unsurlardan oluşmaktadır³⁸⁷.

5. Tarife

a. Genel Olarak

Tarife kavramı, genel olarak bir eşyanın ithalinde uygulanacak vergiyi ifade etmek üzere kullanılmaktadır. Gümrük tarifesi ise ithalat veya ihracat vergilerine tabi olan eşyaların türünü ve alınacak vergi hadlerini gösteren cetveldir³⁸⁸.

Ülkemiz açısından gümrük tarifesinin ne anlama geldiği ve kapsamı GK'nin 15/3 'üncü maddesinde hüküm altına alınmıştır. Bu maddeye göre gümrük tarifesi, Cumhurbaşkanı tarafından her yılın sonunda kabul edilen ve Resmi Gazete'de

³⁸⁷ Mehmet Tosuner ve Zeynep Arıkan, **Türk Vergi Sistemi**, Kanyılmaz Matbaası, İzmir, 2020, s. 440.

³⁸⁸ Basri Bora, “Kıymet Esasına İstinad Eden Yeni Gümrük Tarifemiz”, **Maliye Araştırma Merkezi Konferansları**, Sayı: 1, 1955, s. 114.

yayımlanan İstatistik Pozisyonlarına Bölünmüş Türk Gümrük Tarife Cetvelini³⁸⁹, bu Cetvele dayanan veya bu cetvele alt açılımlar ekleyen ve eşya ticaretine ilişkin tarife önlemlerinin uygulanması için tespit edilen diğer cetvelleri, Türk Gümrük Tarifesi'nde gösterilen eşyaya uygulanacak gümrük vergisi oranları ile tarım politikası veya tarım ürünlerinin işlenmesi sonucu elde edilen bazı ürünlere uygulanan özel düzenlemeler çerçevesinde alınan ithalat vergilerini, tercihli tarife uygulamalarını, bazı eşyaların ithalinde uygulanan şartlı muafiyet ve istisna uygulamalarını ve diğer tarife uygulamalarını kapsamaktadır. Madde hükmünden de anlaşılacağı gibi gümrük tarifesi, sadece ithal eşyaya uygulanacak gümrük vergisi ve toplu konut fonu tutarlarını gösteren bir cetvel değil, aynı zamanda bu mali yükümlülüklerin uygulanacağı eşya türlerini gösteren, bu eşyaları belirli bir sistematığe göre sınıflandıran, bazı ülkelerle tek taraflı veya karşılıklı yapılan tercihli tarife uygulamalarını kapsayan bir kavramdır.

b. Türk Gümrük Tarife Cetveli

Türk Gümrük Tarife Cetveli Armonize Sistem Nomanklatürü esas alınarak 474 sayılı Kanun ekinde gösterildiği şekilde düzenlenmiştir³⁹⁰. Türk Gümrük Tarife Cetveli, 21 Bölüm ve 99 Fasıldan oluşmaktadır. Armonize Sistem Nomanklatürü esas alınarak düzenlenen Tarife Cetveli 4 sütundan oluşmaktadır. *İlk sütunda* 12 rakamlı kod yer almaktadır. Bu 12 rakamlı kodun ilk 6 rakamı Armonize Sistem Nomanklatürü Kodunu; 7. ve 8. rakamlar Avrupa Birliği'nin Kombine Nomanklatür Kodunu; 9. ve 10. rakamlar farklı vergi uygulamalarımız nedeniyle açılan Milli Alt Açılım Kodunu; 11. ve 12. rakamlar ise İstatistik Kodlarını göstermektedir. Ayrıca kodun ilk 2 rakamı eşyanın hangi fasılda yer aldığını göstermektedir. *İkinci sütunda* "Eşyanın Tanımı" yer almakta ve Armonize Sistem Nomanklatürünün pozisyon ve alt pozisyonları ile Kombine Nomanklatür ayrımlarını, milli ihtiyaçlar için açılan alt pozisyonlar ve istatistik pozisyonları gösterilmektedir. *Üçüncü sütunda* "Ölçü Birimi" yer almakta olup, bu ölçü birimleri Avrupa Kombine Nomanklatüründen aynen alınmıştır. *Dördüncü sütunda* 474 sayılı Kanun Ekinde yer alan Türk Gümrük Tarife Cetveli'nde

³⁸⁹ 2021 yılı İstatistik Pozisyonlarına Bölünmüş Türk Gümrük Tarife Cetveli için bkz. 30.12.2020 tarihli ve 3345 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararı.

³⁹⁰ Türk Gümrük Tarifesi'nin tarihsel gelişimi için "*B. Türkiye'de Gümrük Vergilerinin Gelişimi*" başlıklı kısma bakılabilir.

gösterilen “Kanuni Vergi Haddi” gösterilmektedir. Her ne kadar Cetvelde gümrük vergisi oranları gösterilse de, uygulamada sadece “Pozisyon Numarası”, “Eşyanın Tanımı” ve “Ölçü Birimi” sütunları esas alınmakta, eşyalara uygulanacak güncel gümrük vergisi ve toplu konut fonu tutarları ise her yıl sonunda Cumhurbaşkanınca 474 sayılı Kanun’un 2’inci maddesi ile verilen yetkiye istinaden çıkarılan İthalat Rejimi Kararına Ek Karar³⁹¹’da gösterilmekte ve uygulamada bu oran ve miktarlar dikkate alınmaktadır. 20.12.1995 tarihli ve 95/7606 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile yürürlüğe konulan İthalat Rejimi Kararı halen yürürlükte olup, her yıl sonunda çıkarılan İthalat Rejimi Kararına Ek Kararlar ile bu Karar ekinde yer alan listeler ve ekler yürürlükten kaldırılmakta ve güncel liste ve ekler eklenmektedir.

Örneğin aşağıda bir eşyanın Türk Gümrük Tarife Cetveli ve İthalat Rejimi Kararına Ek Karar’daki görünümü yer almaktadır.

Tablo 2: Bir Eşyanın Türk Gümrük Tarife Cetveli’ndeki Görünümü

Pozisyon No	Eşyanın Tanımı	Ölçü Birimi	Vergi Haddi
2007.91.10.00.11	Turunçgil Reçelleri	-	75

Kaynak: Türk Gümrük Tarife Cetveli

Tablo 3: Bir Eşyanın İthalat Rejimi Kararına Ek Karar’daki Görünümü

G.T.İ.P.	Gümrük Vergisi Oranı (%)									
2007.91.10.00.11	AB, EFTA, F. ADA	GÜR	B-HE.	G.KORE	MLZY	SİNG	KOS	VNZ	D-8	D.Ü
	58,5	58,5	0	58,5	58,5	21,9	58,5	46,8	58,5	58,5

Kaynak: 3350 sayılı Cumhurbaşkanın Kararı eki İthalat Rejimi Kararına Ek Karar

Tablo 2 ve 3’den anlaşıldığı gibi, bir eşya için Türk Gümrük Tarife Cetveli’nde öngörülen vergi haddinde, ülke ekonomisindeki ve dış ticaretteki gelişmelerde de dikkate alınarak değişiklikler yapılabilir. Bu nedenle bir eşya için uygulanacak gümrük vergisi ve toplu konut fonu tutarları için yılsonunda yayımlanan İthalat Rejimi Kararına Ek Karar’a bakılması gerekmektedir.

³⁹¹ 2021 yılında uygulanacak gümrük vergisi ve toplu konut fonu tutarları için bkz. 31.12.2020 tarihli ve 3350 sayılı Cumhurbaşkanın Kararı eki İthalat Rejimi Kararına Ek Karar.

c. Mali Yükümlülük Türleri İtibariyle Tarifeler (Vergi Oran ve Miktarları)

İthal edilen eşyaya uygulanacak gümrük vergisi ve toplu konut fonu tutarları her yıl sonunda yayımlanan İthalat Rejim Kararına Ek Karar'da gösterilmekte ve CIF bedelinin belli bir yüzdesi ya da belirli bir miktar karşılığı Euro (Euro/100 kg/net gibi) şeklinde tahsil edilmektedir.

İthalde alınan katma değer vergisinde oran, mal teslimi ve hizmet ifalarında uygulanacak katma değer vergisi oranlarının tespit edildiği 24.12.2007 tarihli ve 2007/13033 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı³⁹² ile belirlenmiştir. Bu Karar'a göre katma değer vergisi oranı, Karar'a Ekli (1) sayılı listede yer alan mal teslimi ve hizmetlerde % 1, Ekli (2) sayılı listede yer alan mal teslimi ve hizmetlerde % 8 ve bu listelerde yer alanlar hariç diğer vergiye tabi işlemler için % 18 olarak belirlenmiştir. Dolayısıyla ithal edilecek bir eşyanın hangi tutarda ithalde alınan katma değer vergisine tabi olduğunu tespit edebilmek için öncelikle hangi listede yer aldığının bilinmesi ve ithal eşyanın katma değer vergisi matrahına ilgili oranın uygulanması gerekmektedir.

İthalde alınan özel tüketim vergisinde tutar ve oranları, Kanun'a Ekli listelerde gösterilen her bir eşya için ayrı ayrı belirlenmiş olup, gümrük kıymetinin belirli bir oranı ya da belirli bir miktar karşılığı TL (TL/litre gibi) şeklinde tahsil edilmektedir. Ayrıca (III) sayılı listede yer alan bazı mallar için ayrıca asgari maktu vergi tutarları belirlenmiş olup, eşyanın gümrük kıymeti verginin tahsili dikkate alınmamaktadır.

Damga vergisinde ithalatta kullanılan her bir kağıt için farklı vergi tutarları (maktu) belirlenmiş olup, ithal edilen eşyanın kıymetinin damga vergisi tutarının tespitinde önemi bulunmamaktadır. Örneğin gümrük beyannameleri için 2021 yılında 129,80 TL, konşimentolar için 19,70 TL, menşe ve mahreç şahadetnameleri için 33,40 TL ve özet beyan formları için 14,60 TL damga vergisi tahsil edilmektedir³⁹³.

Tek ve maktu vergi uygulamasında kıymeti 1500 Avro'yu geçmemek şartıyla TGB'deki bir kişiye ;

- Posta veya hızlı kargo taşımacılığı yoluyla gelen eşyanın değeri üzerinden (TGB'deki kişinin tüzel kişi olması halinde posta ya da hızlı kargo

³⁹² RG: 30.12.2007/26742

³⁹³ 2021 yılında uygulanacak diğer damga vergisi tutarları için bkz. 65 Seri No'lu Damga Vergisi Kanunu Genel Tebliği, RG: 29.12.2020/31349 (Mükerrer).

taşımacılığı yoluyla gelen, bedeli gönderi başına 22 Avro'yu geçmeyen eşyanın değeri üzerinden³⁹⁴),

- Kişisel kullanıma mahsus kitap veya benzeri basılı yayın için gönderi başına bedeli 150 Avro'yu aşan eşyanın değeri üzerinden,
- Yolcu beraberinde gelen toplam gerçek değeri 430 Avro'yu aşan eşyanın değeri üzerinden (Bakanlar Kurulu'nun 2009/15481 sayılı Karar eki Ek-9'da yer alan yolcu beraberinde gelen kişisel eşya için her bir yolcu başına karşısında gösterilen miktarlarla sınırlı olmak üzere muafiyet uygulanır.)³⁹⁵,
 - Avrupa Birliği ülkelerinden doğrudan gelmesi halinde % 18,
 - Diğer ülkelerden gelmesi halinde % 20,
 - Kitap veya benzeri basılı yayın için % 0,
 - Eşyanın Özel Tüketim Vergisi Kanunu'na ekli (IV) sayılı listede yer alanlardan olması durumunda yukarıdaki oranlara ilave olarak % 20,

oranında tek ve maktu vergi tahsil edilir³⁹⁶. Muafiyet sınırlarının aşılması halinde sadece aşan kısma tek ve maktu vergi uygulanır. Tek ve maktu verginin alındığı diğer bir durum sınır ticareti kapsamında eşya ithal edilmesi halidir. Usul ve esasları Bakanlar Kurulu'nun 25.01.2016 tarihli ve 2016/8478 sayılı Kararı eki Sınır Ticaretinin Düzenlenmesine İlişkin Karar ile belirlenen sınır ticareti kapsamında yapılacak ithalatla tek ve maktu vergi uygulanır. Tahsil edilecek tek ve maktu vergi, ilgili eşyanın ithalinde ödenmesi gereken gümrük vergisi % 0, katma değer vergisi ve özel tüketim vergisi ise tam olarak (olması gereken oranda)dikkate alınarak hesaplanır³⁹⁷. Tek ve maktu verginin alındığı son durum ise motorlu ticari araçların ve

³⁹⁴ TGB'deki bir tüzel kişiye bu yolla gelen eşyanın bedelinin 22 Avro'yu aşması halinde ithalat vergilerine ilişkin oranlar uygulanır.

³⁹⁵ Yolcu beraberinde gelip Bakanlar Kurulu'nun 2009/15481 sayılı Karar eki Ek-9 kapsamında yer alan eşyalarda eşyanın kıymetine bakılmaksızın listede karşısında yer alan miktarlarla sınırlı olmak üzere muafiyet hakkı tanınmaktadır. Yolcu beraberinde gelmekle birlikte, Bakanlar Kurulu'nun 2009/15481 sayılı Karar eki Ek-9 kapsamı dışında yer alan eşyalar için ise değeri 430 Avro'yu aşmayan (15 yaşından küçükler için 150 Avro) eşya için muafiyet hakkı tanınmaktadır. Ayrıntılı bilgi için bkz. Terzi, TMV, s. 96-102; Cevdet Bozkurt, "Yolcu Beraberi Hediye Eşya ve Kişisel Eşya Muafiyeti Uygulamalarına İlişkin İlke ve Esaslar", **Mali Çözüm Dergisi**, Sayı:101, Eylül-Ekim 2010, s. 211-223.

³⁹⁶ Bakanlar Kurulu'nun 07.10.2009 tarihli ve 2009/15481 sayılı Kararı Eki Karar, md. 45, 59-63. Ayrıca Karar'ın 62/2'nci maddesine göre bu eşyaların ticari miktar ve mahiyet arz etmemesi, yolcu beraberinde ya da yabancı ülkeden posta veya hızlı kargo taşımacılığı yoluyla gelmesi ve diplomatik eşya ve yolcu eşyası dışındaki eşyalardan posta ve hızlı kargo taşımacılığı yoluyla gelenlerin brüt 30 kilogramı geçmemesi gerekmektedir.

³⁹⁷ Bakanlar Kurulu'nun 25.01.2016 tarihli ve 2016/8478 sayılı Kararı eki Sınır Ticaretinin Düzenlenmesine İlişkin Karar, md. 9. Ayrıca sınır ticareti kapsamında yapılan ithalat ve ihracata

özel konteynerlerin standart depolarında bulunan ve gümrük vergilerinden muaf olarak ithal edilebilecek yakıt miktarının, muafiyet sınırını aşması durumunda ortaya çıkmaktadır. Standart depo fazlası olarak ithal edilen petrol ürünlerinden ilgili ürüne litre başına uygulanan özel tüketim vergisinin % 50 fazlası tutarındaki vergi, tek ve maktu vergi olarak tahsil edilmektedir³⁹⁸.

Kaynak kullanımı destekleme fonu oranı, fonun kurulmasından bugüne birçok kez değişikliğe uğramıştır³⁹⁹. Günümüzde ise kabul kredili, vadeli akreditif ve mal mukabili ödeme şekillerine göre yapılan ithalatta % 6 oranında kesinti yapılmaktadır⁴⁰⁰.

Destekleme ve fiyat istikrar fonu, bazı malların ihracında malın FOB bedeli üzerinden belirli bir oranda veya malın ihraç miktarına (kg) göre tahsil edilmektedir. Bakanlar Kurulu'nun 13.10.1988 tarihli ve 88/13384 sayılı Kararı eki Destekleme ve Fiyat İstikrar Fonu Hakkında Karar'ın 11'inci maddesinde göre;

- Her türlü naturel iç fındıktan 8 Cent/Kg karşılığı TL,
- Her türlü kabuklu fındık 4 Cent/Kg. karşılığı TL,
- 41.01-41.02 ve 41.03 G.T.İ.P. dâhil işlenmiş deri ve kösele dışında kalan pikle deri dâhil her türlü hayvan derileri ve postları ile 4104.11 ve 4104.19 G.T.İ.P.'e dâhil kromlu deriler (yarma deriler hariç) 50 Cent/kg karşılığı TL; 4105.10 ve 4106.21 G.T.İ.P.'e dâhil kromlu deriler FOB ihraç bedelinin % 20'si karşılığı TL,
- 5201.00 G.T.İ.P.'li Pamuk (Karde edilmemiş veya penyelenmemiş) (Hidrofil veya ağartılmış Pamuklar hariç) 0 (sıfır) Cent/Kg karşılığı TL, 5203.00.00.00 G.T.İ.P.'li Pamuk (karde edilmiş veya penyelenmiş) 0 (sıfır) Cent/Kg karşılığı TL,

destekleme ve fiyat istikrar fonu tahsil edilmektedir.

ilişkin dikkat edilmesi gereken hususlar ve sınır ticaretine yetkili gümrükler ve sınır ticaret merkezleri (il-merkez-ülke) için bkz. Bakanlar Kurulu'nun ilgili Kararı.

³⁹⁸ Konu hakkında diğer ayrıntılar için bkz. Bakanlar Kurulu'nun 07.10.2009 tarihli ve 2009/15481 sayılı Kararı eki Karar, md. 95-96.

³⁹⁹ Kaynak kullanımı destekleme fonunun kuruluşundan bugüne oranlarını değiştiren düzenlemeler hakkında ayrıntılı bilgi için bkz. Çakıcı ve Ceylan, s. 128-141.

⁴⁰⁰ 6 Sıra No'lu 12.05.1988 Tarih ve 88/12944 Sayılı Kararnameye İlişkin Kaynak Kullanımı Destekleme Fonu Hakkında Tebliğ, md. 2. İthalinde kaynak kullanımı destekleme fonu oranının % 0 olarak uygulanacağı mallar için bkz. 08.04.2015 tarihli ve 2015/7511 sayılı ve 24.07.2017 tarihli ve 2017/10640 sayılı Bakanlar Kurulu kararları eki kararlar.

Tütün fonu, ithal tütünden alınmakla birlikte günümüzde tahsil edilmemektedir. Bakanlar Kurulu'nun 21.12.2009 tarihli ve 2009/15685 sayılı Kararı eki Bazı Mallara Uygulanacak Tütün Fonu Tutarlarının Belirlenmesine Dair Kararı'nın 1'inci maddesinde sayılan tütünlerden alınan fon 0 (sıfır) TL olarak belirlenmiştir. Karar'ın 2'nci maddesinde ise 1'inci maddede sayılanlar dışındaki tütün ürünlerinden alınan fon tutarında geçmişten günümüze farklı düzenlemeler yapılmış ve son olarak 536 sayılı Cumhurbaşkanı Kararı eki Karar ile bu maddede belirtilen tütünün ithalinde CIF bedel üzerinden tahsil edilen tütün fonu tutarı 0\$/ton olarak belirlenmiştir.

Çevre katkı payı, 2872 sayılı Çevre Kanunu'nun 18'inci maddesine göre çevre kirliliğinin önlenmek, çevrenin iyileştirilmesini sağlamak ve çevre ile ilgili yatırımları desteklemek amaçlarına yönelik olarak tahsil edilmektedir. İthalatta çevre katkı payı, ithaline izin verilen kontrole tabi yakıt ve atıkların CIF bedeli üzerinden % 1, hurdaların CIF bedeli üzerinden % 5 oranında tahsil edilmektedir.

Kültür fonu tutarları 04.03.2020 tarihli ve 2187 sayılı Cumhurbaşkanı Kararı eki Karar ile belirlenmiştir. Buna göre ithalatta;

- Levhalar, silindirler ve baskı yapmaya yarayan makinalar; diğer baskı, kopyalama ve faks makinaları; bunların aksam, parça ve aksesuarları; otomatik bilgi işlem makinaları veya optik okuyucuların gümrük kıymeti üzerinden % 0,5,
- Telefon cihazları; ses, görüntü veya diğer bilgileri almaya veya vermeye mahsus diğer cihazların gümrük kıymeti üzerinden % 1,
- Ses kaydetmeye veya kaydedilen sesi tekrar vermeye mahsus cihazlar; sesleri ve diğer fenomenleri kaydetmeye mahsus diskler, bantlar, depolama aygıtları, akıllı kartların gümrük kıymeti üzerinden % 3,
- Video kayıt veya gösterme cihazları ile radyo yayınlarını alıcı cihazlar ve monitör ve projektörler ile televizyon alıcı cihazlarının gümrük kıymeti üzerinden % 2

oranında kesinti yapılmaktadır.

İthalatta TRT bandrol ücreti, gümrük giriş beyannamesinde yer alan özel tüketim vergisi hariç katma değer vergisi matrahı üzerinden bir defaya mahsus olmak üzere tahsil edilmektedir.

Tablo 4: 2021 Yılında Geçerli TRT Bandrol Ücreti Miktarları (Ticari İthalat)

Cihaz Cinsi	ÖTV Hariç KDV Matrahının %'si
Televizyon, radyo, portatif radyo - teyp, radyo-pikap, video ve birleşik cihazlar (video-tv-radyo, video-tv, radyo tv, müzik setleri ve benzerleri)	16
Cep telefonları	10
Bilgisayar ve tablet bilgisayarlar	2
Üzerinde görsel ve/veya işitsel yayınları alabilen cihaz bulunan ara taşıtlar	0,4
Diğer Taşıtlar	0,01
Video görüntü veya ekranına bağlantı yapılmak üzere tasarlanan televizyon alıcıları (uydu alıcıları, set üstü medya kutuları dâhil)	10
Diğer cihazlar (navigasyon cihazları, DVD-VCD player, akıllı saatler, ev sinema sistemleri gibi)	8
Yukarıdakiler dışındaki her türlü görsel ve/veya işitsel yayınları alabilen diğer cihazlar	0

Kaynak: 15.06.2015 tarihli ve 2015/7757 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı

TRT bandrol ücreti tutarları 15.06.2015 tarihli ve 2015/7757 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile belirlenmiş, bu Karar 24.07.2017 tarihli ve 2017/10628 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı çeşitli değişikliklere uğrayarak bugünkü halini almıştır. TRT bandrol ücreti tutarları yukarıdaki tabloda gösterilmektedir. Bu tutarlar bu cihazları ithal edenler tarafından ödenecektir.

Ticari amaç dışında yurtdışından getirilen cihazlara ilişkin maktu vergi tutarları her yılsonunda Cumhurbaşkanı kararı ile belirlenmektedir. 2020 yılında geçerli olan TRT bandrol ücreti tutarları 2021 yılı için de geçerli olacaktır. Bu tutarlar 23.12.2019 tarihli 1841 sayılı Cumhurbaşkanı Kararı ile belirlenmiştir. Aşağıdaki tabloda ticari amaç dışında getirilen cihazlara ilişkin TRT bandrol ücreti tutarları aşağıdaki tabloda gösterilmektedir.

Tablo 5: 2021 yılında Geçerli TRT Bandrol Ücreti Miktarları (Ticari İthalat Amacı Dışı)

Cihaz Cinsi		Avro Karşılığı TL
Televizyon	51 Ekran kadar (51 dahil)	10 Avro
	52 Ekran-67 Ekran arası (67 dahil)	16 Avro
	68 Ekran-85 Ekran arası (85 dahil)	22 Avro
	86 Ekran-116 Ekran arası (116 dahil)	34 Avro
	117 Ekran-148 Ekran arası (148 dahil)	40 Avro
	148 Ekrandan yukarısı	80 Avro
	Oto Televizyonu	8 Avro
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
Videolar		18 Avro
Set Üstü Medya Kutuları (Set Top Box) ile her türlü uydu alıcı cihazları		7 Avro
Televizyon ağırlıklı birleşik cihazlar	Televizyon-Radyo	9 Avro
	Televizyon -Radyo-Teyp	13 Avro
	Televizyon-Video	19 Avro
	Televizyon-Radyo-Video	21 Avro
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
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
Cep Telefonları		20 Avro
Bilgisayarlar ve Tablet Bilgisayarlar		10 Avro
Yukarıda sayılan cihazlar dışında kalan her türlü cihazlar		18 Avro

Kaynak: 23.12.2019 tarihli ve 1841 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararı (RG: 24.12.2019/30988)

Yukarıdaki mali yükümlülükler dışında kalan ilave gümrük vergisi, dahilde işleme rejimi kapsamında telafi edici vergi, dampedinge karşı vergi, sübvansiyona karşı telafi edici vergi ve ek mali yükümlülükte, belirli bir eşya ya da eşya grubuna yönelik

sabit bir oran ya da miktar söz konusu değildir. İlave gümrük vergisi ve ek mali yükümlülükte, ilave gümrük vergisi ve ek mali yükümlülük uygulanacak eşya ve uygulanacak tutarlar Cumhurbaşkanlığı kararı ile belirlenmektedir. Yine dampinge karşı vergi ve sübvansiyona karşı telafi edici vergi, dampinge veya sübvansiyona konu ithalat sebebiyle ortaya çıkan zararın telafi edilmesi amacıyla uygulanan ve ilgili eşyanın kıymeti (CIF değerleri) ya da miktarı üzerinden alınan bir mali yükümlülük olup, vergi oranı ya da miktarı genellikle damping marjı veya sübvansiyon miktarına göre belirlenmektedir.

B. Gümrük Vergilerinde Vergilendirme Süreci

1. Genel Olarak

Vergi usul hukuku bakımından vergilendirme süreci, vergiyi doğuran olayla mükellef nezdinde ortaya çıkan soyut vergi borcunun somut borç haline dönüştüğü tarh işlemi ile başlayan, tarh edilen verginin muhatabına bildirildiği tebliğ aşaması ve tarh ve tebliğ edilen verginin ödenmesi gereken aşamaya gelmesi olarak tanımlanan tahakkuk aşamasını ile devam eden ve vergi borcunun ödendiği tahsil işlemi ile sona eren⁴⁰¹ işlemler süreci olarak tanımlanabilir. Vergi usul hukuku bakımından yapılan bu tanımlamada vergilendirme sürecinin sırasıyla tarh, tebliğ, tahakkuk ve tahsil aşamalarından oluştuğu anlaşılmaktadır.

Vergi usul hukukunda olduğu gibi gümrükte de mali yükümlülüklerin tahsili, belirli aşamaların tamamlanmasıyla mümkün olmaktadır. Öncelikle gümrük vergilerinde vergilendirme sürecinin başlayabilmesi için bir gümrük yükümlülüğünün doğması gerekmektedir. Gümrük yükümlülüğü, genel olarak, usulüne uygun olarak verilen gümrük beyannamesinin tescili tarihinde başlamaktadır (GK, md, 181/1, 188/2). Gümrük yükümlülüğünün başladığı tarih vergilendirme süreci bakımından son derece önemli olup, vergilerin hesaplanmasında esas alınacak vergi oranları ya da miktarları bu tarih dikkate alınarak tespit edilmektedir (GK, md. 15/1). Ayrıca gümrük

⁴⁰¹ Şenyüz, Yüce ve Gerçek, Vergi Hukuku, s. 184.

yükümlülüğü, gümrük vergilerinde vergilendirme sürecinin sebep unsurunu oluşturmaktadır⁴⁰².

Gümrük yükümlülüğünün başlamasının ardından gümrük vergilerinin tahakkuku, tebliği ve son olarak tahsili (ödenmesi) ile gümrük vergilerinde vergilendirme süreci son bulacaktır. Gümrük vergilerinin tahakkuku, tebliği ve ödenmesine ilişkin hükümler GK'nin Dokuzuncu Kısım İkinci Bölüm'ünde, GY'nin Sekizinci Kitap İkinci Kısım'da yer almakta, ancak tarh işlemine ilişkin herhangi bir açıklama yer almamaktadır. Buna karşılık, gümrük mevzuatında "tahakkuk" kavramı tarh kavramı yerine kullanılmaktadır⁴⁰³. Nitekim gümrük vergileri kural olarak beyan esasına dayanmakta olup⁴⁰⁴, beyan esasında vergilerin tarh ve tahakkuku birlikte gerçekleşmektedir⁴⁰⁵. Bu nedenle gümrük vergileri bakımından tahakkuk kavramının, hem gümrük vergilerinin hesaplanması yani tarhını, hem de gümrük vergilerinin ödenmesi gereken aşamaya gelmesi yani tahakkukunu kapsayan bir kavram⁴⁰⁶ olduğunu söylemek yanlış olmayacaktır. Bu nedenle gümrük vergilerinin tarhının, gümrük vergilerinde vergilendirme sürecinde tahakkuk aşamasında ele alınması doğru olacaktır⁴⁰⁷.

⁴⁰² Vergi usul hukuku açısından vergiyi doğuran olayın vergilendirme sürecinin sebep unsurunu oluşturduğu konusunda bkz. Öncel, Kumrulu ve Çağan, s. 87.

⁴⁰³ Saygılıoğlu ve Gerçek, s. 201; Yüce ve Çelikkaya, s. 83; Öner, Türk Vergi Sistemi, s. 354; Cahit Yerci, "Gümrük Vergilerinde İtiraz ve Ödeme Süresi", **Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi**, Sayı: 100, Nisan 2001, <https://www.lebibyalkin.com.tr/mevzuat/yayinlar/lebib-yalkin-mevzuat-dergisi>, (04.08.2019).

⁴⁰⁴ Sayar, s. 247; Karakoç, Genel Vergi Hukuku, s. 242; Ercan, s. 38; Recai Hergün, "İthalatta Muhteviyat Farklılıklarında Gümrük Vergileri Tarhiyatı, **E-Yaklaşım**, Sayı: 231, Mart 2012, <https://uye.yaklasim.com/MagazineContent.aspx?ID=13738&arananKey=g%C3%BCmr%C3%B> Ck, (04.08.2019).

⁴⁰⁵ Karakoç, Genel Vergi Hukuku, s. 242; Oktar, Vergi Hukuku, s. 108; Öncel, Kumrulu ve Çağan, s. 97; Öner, Vergi Hukuku, s. 127.

⁴⁰⁶ Oktar, Türk Vergi Sistemi, s. 284; Gök, s. 152.

⁴⁰⁷ Gümrük vergilerinde vergilendirme sürecinin tarh, tahakkuk, tebliğ ve tahsil şeklinde sıralandığı yönünde bkz. Mustafa Şahin, "Gümrük İşlemlerinin ve Vergilerinin Tebliği", **Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi**, Sayı: 154, Ekim 2016 (Tebliğ), <https://www.lebibyalkin.com.tr/mevzuat/yayinlar/lebib-yalkin-mevzuat-dergisi>, (15.07.2019); gümrük vergilerinde vergilendirme sürecinin tahakkuk, tebliğ, tahakkukun kesinleşmesi ve tahsil aşamalarından oluştuğu yönünde bkz. Ahmed Celaleddin Ekinci, "Usul Hukuku Açısından Gümrük Kanunu ve Vergi Usul Kanunu'nun Analizi", **Gümrük ve Ticaret Dergisi**, Cilt: 3, Sayı: 5, 2015, s. 40.

2. Gümrük Vergilerinin Tahakkuku

Daha önce de açıklandığı gibi, gümrük mevzuatında tahakkuk kavramının tarh kavramını da içine alacak şekilde kullanıldığı görülmektedir. Nitekim gümrük vergileri beyan esasına dayandığı için verilen beyannameye ilişkin gerekli kontrollerin yapılmasının ardından gümrük vergileri tahakkuk (tarh ve tahakkuk) ettirilmektedir. Bu nedenle tahakkuk aşamasını incelemeye verginin hesaplanması yani tarhından başlamak yerinde olacaktır.

Vergi hukuku bakımından tarh, vergi alacağının kanunlarda gösterilen matrah ve oranlar üzerinden vergi dairesince hesaplanarak, bu alacağı miktar itibarıyla tespit eden idari bir işlemdir (VUK, md. 20). Gümrük vergileri bakımından tarh kavramı da vergi hukukundaki tarh kavramına benzer şekilde gümrük vergileri alacaklarının kanunlarında gösterilen matrah ve oranlar/miktarlar üzerinden gümrük idaresince hesaplanması anlamına gelmektedir. Ancak gümrük mevzuatında “tarh” kavramına yer verilmiş değildir. Buna karşılık kavram olarak vergilerin hesaplanması anlamına gelen “tarh”ı, gümrük vergilerinin hesaplanmasına ilişkin gümrük mevzuatında yer alan hükümler ile ilişkilendirmek mümkündür. Dolayısıyla tarhın kavram olarak gümrük mevzuatında yer almaması, gümrük vergilerinin tarhına yani hesaplanmasına ilişkin hükümlerin de gümrük mevzuatında yer almadığı anlamına gelmemektedir.

Gümrük vergilerinin tarhı, belirli aşamaların sorunsuz bir şekilde tamamlanmasıyla mümkün olmaktadır. Bu aşamalar, gümrük beyannamesinin verilmesi, beyannamenin kabulü ve tescili, beyanın kontrolü ve gümrük vergilerinin hesaplanmasıdır⁴⁰⁸. TGB’ye getirilen eşya için öncelikle eşyanın bir gümrük rejimine tabi tutulması talebini içeren gümrük beyannamesinin verilmesi gerekmektedir. Verilen beyannamede vergilerin hesaplanmasına ilişkin alanlar bulunmakta ve vergi matrahı, uygulanacak oran/miktar ve hesaplanan vergi tutarı gösterilmektedir⁴⁰⁹. İlgili gümrük idaresine verilen beyannameye ait olduğu eşyanın gümrüğe sunulmuş olması durumunda tescil edilir (GK, md. 61/1). Gümrük idaresi beyanın doğruluğunu araştırmak üzere beyannamenin içeriğini ve ekli belgeleri kontrol edebilir (GK, md. 65). Beyanın kontrolünün eşyanın tesliminden sonra yapılması da mümkün olup,

⁴⁰⁸ Tuncer, Gümrükler, s. 225-232; Şenyüz, s. 674; Selen, Gümrük İşlemleri, s. 170-171; Ercan, s. 38; Yüce ve Çelikkaya, s. 74-85.

⁴⁰⁹ Gümrük beyannamesinin, şekil, içerik ve kullanım talimatı için bkz. GY eki Ek-14.

beyannamenin kontrolünde ilgili gümrük rejimine ilişkin hükümlerin yanlış veya eksik bilgilere dayanarak uygulandığı tespit edilirse, gümrük idaresi yeni tespitlere göre beyannamenin düzeltilmesi için gerekli işlemleri yapar (GK, md. 73). Özellikle bu kontrollerde gümrük vergilerinin tarhına ilişkin bilgilerin doğruluğunun tespiti yapılır.

Tarh işleminde son aşama, usulüne uygun olarak verilen ve gümrük idaresince kontrolleri yapılan gümrük beyannamesinin temsil ettiği eşyaya ilişkin gümrük vergilerinin hesaplanmasıdır. Gümrük beyannamesinde yer alan bilgilerle yapılan kontroller birbirini doğruluyorsa, beyanname tahakkuk servisine gelir ve gümrük vergileri hesaplanır⁴¹⁰. Gümrük vergilerinin hesaplanmasında, gümrük yükümlülüğünün başladığı tarihte yürürlükte olan gümrük vergileri oranı/miktarı esas alınır. Gümrük yükümlülüğü ise ithalatta ve ihracatta, genel olarak, ithalatı ve ihracatı yapılacak eşya için verilecek gümrük beyannamesinin tescil tarihinde başlayacaktır (GK, md. 181/1 ve 188/2). Gümrük idaresince tescil edilen beyanname, beyan sahibinin gümrük vergileri ve cezaları bakımından taahhüdü niteliğinde olup, beyan sahibin bağlar ve gümrük vergileri tahakkukuna esas tutulur (GK, md. 61/3). Diğer vergilerde olduğu gibi gümrük vergileri bakımından da beyan esas, vergiye tabi unsurların ve verginin hesaplanması için gerekli hususların en iyi yükümlü tarafından bilineceği ve vergilendirmeye esas alınmasının daha isabetli olacağı mantığına ve yükümlüye güven esasına dayanmaktadır⁴¹¹. Dolayısıyla gümrük beyannamesinde beyan sahibince belirtilen matrah, oran, hesaplanan vergiler ve diğer vergilendirme unsurları, gümrük idaresince yapılacak vergi tahakkukuna esas teşkil etmektedir. Gümrük beyannamesine istinaden hesaplanan gümrük vergileri Gümrük Vergileri Tahakkukunu İzleme Defteri veya bilgisayara kaydedilmektedir (GK, md. 195/1). Gümrük Vergileri Tahakkukunu İzleme Defteri elektronik ortamda tutulmaktadır (GY, md. 489).

Gümrük vergileri kural olarak beyan üzerine tahakkuk ettirilen vergilerdir. Ancak yapılan kontrol ve denetlemeler sonucunda hiç alınmadığı veya eksik alındığı anlaşılan gümrük vergileri için ek tahakkuk yapılabilir ve ek tahakkuk işlemlerinin zamanaşımı süreleri içinde yapılması gerekmektedir⁴¹². Bu durumda yapılacak ek

⁴¹⁰ Selen, Gümrük İşlemleri, s. 170.

⁴¹¹ Akdoğan, Vergi Hukuku, s. 64.

⁴¹² 2 Seri No'lu Gümrük Genel Tebliği (Tahsilat İşlemleri) (RG: 21.01.2014/28889), md. 4.

tahakkuk işlemlerine ilişkin tebligatın gümrük yükümlülüğünün doğduğu tarihten itibaren 3 yıl içinde yapılması gerekmektedir⁴¹³ (GK, md.197/2).

Yukarıda yapılan açıklamalardan tahakkuk işleminin iki şekilde yapıldığı anlaşılmaktadır. Birincisi, gümrük idaresince yükümlünün beyanı üzerine yapılan tahakkuktur ki bu vergi usul hukukunda mükellefin beyanı üzerine yapılan tarhiyata benzemektedir. Diğerisi ise yapılan kontroller ve denetimler sonucunda hiç alınmadığı veya eksik alındığı tespit edilen gümrük vergileri için gümrük idaresince yapılan ek tahakkuklardır. Bu tahakkuk türü de vergi usul hukukundaki ikmalen ve re'sen tarhiyata benzemektedir.

Yükümlülerin beyanları kural olarak bağlayıcı olup, gümrük vergilerinin tahakkukuna esas teşkil etmektedir (GK, md. 61/3). Yükümlülerin kendi beyanlarına karşı itiraz etmeleri ancak beyannameye ihtirazi kayıt konulması halinde mümkündür. VUK kapsamındaki vergilerde olduğu gibi beyanname ihtirazi kayıtla verilebilmektedir⁴¹⁴. İhtirazi kayıtla, beyannamenin bağlayıcılığı esnetilmektedir⁴¹⁵. Yükümlüler, beyannamenin tescil edildiği günde beyanname üzerine ihtirazi kayıtla beyana ilişkin şerhin düşülmüş olması koşuluyla, kendi beyanları niteliğindeki hususlara itiraz edebilmektedirler⁴¹⁶. Yine yükümlünün idari çözüm yolunun ardından

⁴¹³ Ek tahakkuka esas gümrük vergileri ve buna bağlı fer'i amme alacakları ve para cezalarının, 6183 sayılı AATUHK'nin 106'ncı maddesinde belirtilen 20 TL'lik tutarın altında kalması halinde ek tahakkuk yapılmaz. Bkz. 2 Seri No'lu Gümrük Genel Tebliği (Tahsilat İşlemleri), md. 4.

⁴¹⁴ Vergi hukukunda ihtirazi kaydın hukuki niteliğine ilişkin yapılan açıklamalar için bkz. G. Kürşat Yerlikaya, **Türk Vergi Hukukunda İhtirazi Kayıtlı Beyan ve Yargı Yolu**, Kazancı Kitap Ticaret A.Ş., İstanbul, 2005, s. 75-80.

⁴¹⁵ İhtirazi kaydın, beyanın bağlayıcılığını etkisiz kılmak ve hak arama yollarına başvuru hakkını saklı tutmak amacıyla beyannameye konulan ve beyanın serbest irade ürünü olmadığını gösteren açıklama olarak nitelendirildiği yönünde bkz. Dnş., 7. D., 12.03.2015 tarihli ve E: 2012/2528, K: 2015/1278 sayılı Karar, www.kazanci.com, (18.08.2019). Vergi Usul Kanunu kapsamındaki vergilerde mükelleflerin kendi beyanlarına itirazın ancak ihtirazi kayıtla verilen beyanname ve vergi hatası olması durumunda mümkün olduğuna dair ayrıca bkz. Anayasa Mahkemesi, 14.06.2017 tarihli ve E: 2017/24, K: 2017/112 sayılı Karar, http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2017/07/20170719-11.pdf, (02.08.2019).

⁴¹⁶ Cevdet Bozkurt, "Gümrük Beyanının İhtirazi Kayıt Yoluyla Yapılması ve Sonuçları", **Yaklaşım Dergisi**, Sayı: 249, Eylül 2013 (İhtirazi Kayıt), https://uye.yaklasim.com/MagazineContent.aspx?ID=21796&arananKey=g%C3%BCmr%C3%B Ck, (04.08.2019). İhtirazi kayıtla beyanın, mükelleflerin istisna ve muafiyet gibi nedenlerden dolayı vergiye tabi olup olmadığı konusunda şüpheye düşükleri matrahlar için başvurdukları bir yol olduğu, zamanında verilen vergi beyannamesine ihtirazi kayıt konulması; beyanname hesaplanan verginin tümü ya da bir kısmının tahakkuk ettirilmemesi istenerek, ihtirazi kaydın konusunu oluşturan nedenin tahakkuku yapan idare tarafından kabul edilmemesi halinde, beyanname üzerinden tarh edilen verginin ihtirazi kayıt konulan kısmının dava konusu edilebilmesini olanaklı kılarak, noksan beyanda bulunulmasını ve verginin geç tahakkuk etmesini önlediği konusunda bkz. Dnş. 4. D., 25.02.2019 tarihli ve E: 2016/9519, K: 2019/1419 sayılı Karar, www.kazanci.com, (04.08.2019).

ihtirazi kayıtla beyan üzerine tahakkuk ettirilen vergilere karşı dava açabilmesi de mümkündür.

3. Gümrük Vergilerinin Tebliği

Genel anlamda tebliğ, hakkında hüküm ifade edecek bir işlem yapılan bir kimsenin bu işlemten haberdar olması için yapılan bildirimdir. Tebliğin temel amacı, hakkında işlem yapılan kişinin bu işlemten haberdar olmasını sağlamak olup, tebliğ üzerine kişi bir takım haklara sahip olur ya da bu haklardan yararlanılması için kendisine tanınan süreler işlemeye başlar⁴¹⁷.

Gümrük vergileri bakımından da tebliğin önemi büyüktür. Yükümlülerin kendilerine tebliğ edilen gümrük vergileri ve ceza kararlarına karşı yasal haklarını (itiraz ve dava açma) kullanmaları için gereken sürelerin başlangıcı gümrük vergileri ve para cezalarının tebliğ tarihidir.

Gümrük vergileri tahakkukundan hemen sonra sistem üzerinden, sistem üzerinden yapılamadığı durumlarda ise belge üzerinde tebliğ edilir⁴¹⁸ (GK, md. 197/1, GY, md. 489/2). Sistem kavramından, gümrük idaresi tarafından gümrük işlemlerinin yürütüldüğü yerel veya geniş alan ağı ile birbirine entegre bilgisayar sistemi (BİLGE sistemi gibi) anlaşılmaktadır (GY, md. 3/1-b)⁴¹⁹. Yükümlünün gümrük beyannamesinde gösterdiği vergi tutarı ile gümrük idaresi tarafından hesaplanan vergi tutarının aynı olması durumunda, eşyanın ilgiliye teslimi yükümlüye tebliğ yerine geçmektedir (GK, md.197/3). Bu durumda beyannamenin tescilinin bir gümrük yükümlülüğü doğurması durumunda, gümrük vergileri ödenmeden veya teminata bağlanmadan eşyanın teslimi mümkün olmayacağından (GK, md. 69/3), eşyanın tesliminde zaten gümrük vergileri ödenmiş veya teminata bağlanmış durumdadır.

⁴¹⁷ Recep Başpınar, “Vergi Hukukunda Yükümlülere Yapılan Tebliğ İşlemlerinde Görülen Aksamalar ve Öneriler”, **Danıştay Dergisi**, Yıl: 5, Sayı: 18-19, 1977, s. 162.

⁴¹⁸ Gümrük vergilerinin ek tahakkuk kararları dışında aslında tebliğ edilmediği, çünkü yükümlülerin eşyalarını hemen gümrükten çekmek için vergilerini ödedikleri, dolayısıyla gümrük vergilerinin tahsilatının çok hızlı olduğu, tahakkuk tahsilat oranının % 100’e yakın ve vergi toplama maliyetinin de dahilde alınan vergilere nazaran daha az olduğu yönünde bkz. Şahin, Tebliğ, <https://www.lebibyalkin.com.tr/mevzuat/yayinlar/lebib-yalkin-mevzuat-dergisi>, (15.04.2019).

⁴¹⁹ Terzi, Dış Ticaret, s. 111; Erkan Ertürk, “Gümrük Vergi ve Cezalarının Tahakkuk ve Tebliği İle Uzlaşma ve İtiraz Süreçleri”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı: 250, Ekim 2013, <https://uye.yaklasim.com/MagazineContent.aspx?ID=21915&arananKey=g%C3%BCmr%C3%BCk>, (05.08.2019).

03.06.2011 tarihli ve 640 sayılı Gümrük Personeli İle Bazı Düzenlemeler Hakkında Kanun Hükmünde Kararname⁴²⁰'nin 40/A maddesine ve buna dayanılarak hazırlanan 1 Sıra No'lu Elektronik Tebligat Sistemi Genel Tebliği⁴²¹'ne göre, 7201 sayılı Tebligat Kanunu (TK)⁴²² hükümleri uyarınca Ticaret Bakanlığı'nın görev alanına giren tebliğlerin, VUK'un 107/A maddesi hükümlerine göre Hazine ve Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından kurulan teknik altyapı (Elektronik Tebligat Sistemi) üzerinden yükümlüye elektronik ortamda tebliğ edilebileceği hüküm altına alınmıştır. İlgili Tebliğ'in 4'üncü maddesine göre gümrük yükümlülüğünü yerine getirmekle sorumlu tüm kişiler dahil olmak üzere Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından elektronik adres kullanma zorunluluğu getirilenler, isteğe bağlı olarak elektronik tebligat yapılmasını talep edenler Elektronik Tebligat Sisteminden yararlanabilirler. Yine aynı madde hükmüne göre tüzel kişilik bünyesinde olsun ya da olmasın tüm gümrük müşavirleri ve yetkilendirilmiş gümrük müşavirleri elektronik tebligat adresi almak ve Elektronik Tebligat Sistemini kullanmak zorundadırlar. Elektronik Tebligat Sistemi aracılığıyla, Tahsilat Takip Programı üzerinden yapılan ek tahakkuk kararları, ceza kararları, itiraz kararları, geri verme kararları, kaldırma kararları, tecil-taksitlendirme kararları yükümlüye tebliğ edilebilecektir⁴²³. Bu evraklar Elektronik Tebligat Sistemi üzerinden muhataplarına tebliğ edilebileceği gibi, TK'de yer alan diğer tebligat hükümlerine göre tebliğ edilmesi de mümkündür⁴²⁴. Nitekim, TK'nin 51'inci maddesine göre mali tebliğler kendi kanunlarında açıkça düzenlenmemiş olmaları halinde TK hükümlerine göre yapılacaktır. Dolayısıyla gümrük işlemlerine ilişkin yapılacak tebliğlere ilişkin usul ve esaslar konusunda TK hükümleri dikkate alınacaktır.

Elektronik ortamda yapılan tebliğler, muhatabın elektronik ortamdaki adresine ulaştığı tarihi izleyen beşinci günün sonunda yapılmış sayılır (TK, md. 7/a). Elektronik ortamda gönderilen tebliğ evrakının bu süre içinde okunmuş olması yasal sürelerin başlangıç tarihi olarak okunma tarihinin esas alınmasını gerektirmemekte, okunsun ya da okunmasın tebliğ, muhatabın elektronik ortamdaki adresine ulaştığı tarihi izleyen

⁴²⁰ RG: 08.06.2011/27958 (mükerrer).

⁴²¹ RG: 25.01.2018/30312

⁴²² RG: 19.02.1959/10139

⁴²³ Ticaret Bakanlığı Risk Yönetimi ve Kontrol Genel Müdürlüğü'nün 02.11.2018 tarihli ve 80572740-45 sayılı yazısı.

⁴²⁴ 1 Sıra No'lu Elektronik Tebligat Sistemi Genel Tebliği, md. 9.

beşinci günün sonunda yapılmış sayılacaktır. Bu süre içinde yasal yollara (itiraz, uzlaşma gibi) başvurulması durumunda, başvuru tarihi tebliğin muhatabına yapıldığı tarih olarak dikkate alınacaktır⁴²⁵. Tebliğ edilen gümrük vergileri karşı 15 gün içinde idari itirazda bulunulmaması veya süresi içinde idari yargı mercilerine başvurulmaması halinde bu sürelerin sona erdiği tarihte kesinleşir, ancak dava açılması durumunda mahkemece yükümlü aleyhine karar verilmesi halinde bu kararın gümrük idaresince yükümlüye tebliğ edildiği tarihte tahsil edilebilir hale gelir (GK, 197/5). Kesinleşen gümrük vergileri ve para cezalarına ilişkin tebliğler 6183 sayılı AATUHK'ye göre yapılır. Bu Kanun'un 7'nci maddesine göre aksine bir hüküm olmadıkça tebliğlerin yapılmasında VUK hükümleri esas alınacaktır. Dolayısıyla gümrük vergileri ve para cezalarının kesinleşmesinden sonra yapılacak tebliğlerde VUK'un tebliğe ilişkin hükümleri (VUK, md. 93-109) dikkate alınacaktır.

Yapılan kontrol ve denetimler sonucunda hiç alınmadığı veya eksik alındığı anlaşılan gümrük vergilerine ilişkin ek tahakkuk kararları, aynı gümrük vergilerinin ödenmesinden birden çok yükümlünün müşterek ve müteselsil sorumlu olduğu durumlarda her birine ayrı ayrı tebliğ yapılır (gümrük müşavirinin bir tüzel kişiliğe bağlı olması halinde ayrıca tüzel kişiliğe de) ve bu yükümlülerden biri tarafından ek tahakkuku yapılan gümrük vergilerinin ödenmesi halinde, diğer yükümlüler için de yükümlülük sona erer⁴²⁶. Benzer bir şekilde para cezaları da ek tahakkuk kararları gibi tebliğ edilmekte olup, para cezalarına ilişkin kararlar gümrük idare amirleri veya yardımcıları tarafından karara bağlanır⁴²⁷. Ek tahakkuk ve buna ilişkin cezaların aynı zamanda karar bağlanması ve karar haline getirildikten sonra eş zamanlı olarak yükümlüye tebliğ edilmesi gerekmektedir⁴²⁸.

⁴²⁵ Ticaret Bakanlığı Gümrükler Genel Müdürlüğü'nün 10.04.2019 tarihli ve 43342562 sayılı yazısı.

⁴²⁶ 2 Seri No'lu Gümrük Genel Tebliği (Tahsilat İşlemleri), md. 5.

⁴²⁷ 2 Seri No'lu Gümrük Genel Tebliği (Tahsilat İşlemleri), md. 7.

⁴²⁸ Ticaret Bakanlığı Gümrükler Genel Müdürlüğü'nün 06.07.2012 tarihli ve 2012/25 sayılı Genelgesi.

4. Gümrük Vergilerinin Tahsili (Ödenmesi) ve Gümrük Yükümlülüğünün Sona Ermesi

a. Genel Olarak

Gümrük vergilerinde vergilendirme sürecinin son aşaması tahsil aşamasıdır. Bu aşamanın da sorunsuz tamamlanması durumunda artık gümrük yükümlülüğü sona erecektir. Gümrük yükümlülüğünün sona ermesi, eşyanın gümrükle ilişkisinin kalmamasını ifade etmektedir⁴²⁹. Gümrük yükümlülüğü sadece gümrük vergilerinin tahsili (ödenmesi) ile sona ermemekte, bunun dışında gümrük yükümlülüğünü sona erdiren başka sebepler de bulunmaktadır. GK'nin 208'inci maddesine göre, AATUHK hükümleri saklı kalmak üzere, vergilerin ödenmesi; vergilerin kaldırılmasına karar verilmesi; gümrük beyannamesinin iptali; eşyanın bir gümrük rejimi kapsamında tesliminden önce zaptı veya imhası; GK'nin 164'üncü maddesi hükmüne göre eşyanın imhası veya terk edilmesi; eşyanın doğal özellikleri, beklenmeyen haller veya mücbir sebep nedeniyle telef veya kaybı; GK'nin 182'nci maddesi hükmüne göre gümrük yükümlülüğü doğan eşyanın kanuna aykırı giriş nedeniyle müsadere edilmesi hallerinde gümrük yükümlülüğü sona erecektir.

GK'nin hükümleri (GK, md. 197) ve AATUHK hükümlerinin (AATUHK, md. 105-106) gümrük yükümlülüğünün sona ermesi konusunda uygulama alanı bulacağı hususu birlikte değerlendirildiğinde, gümrük yükümlülüğünün sona erme sebepleri arasında zamanaşımı ve terkinin de yer alması gerektiği düşünülmektedir. Yine uzlaşma, ölüm ve af da gümrük yükümlülüğünü (kısmen veya tamamen) ortadan kaldıran hallerdendir⁴³⁰.

Çalışmanın bu kısmında gümrük yükümlülüğünü sona erdiren ödeme, gümrük vergilerinin geri verilmesi veya kaldırılması, gümrük beyannamesinin iptali, eşyanın zaptı, imhası, terk edilmesi, müsadere edilmesi, telef ve kaybı ile zamanaşımı ve terkin ile ilgili açıklamalara yer verilecektir.

⁴²⁹ Yüce ve Çelikkaya, s. 85.

⁴³⁰ Gök, s. 168.

b. Ödeme

Ödeme, vergi borcunun yükümlüler tarafından kanunlara uygun bir şekilde yerine getirilmesi olup⁴³¹, vergi alacağının ortadan kalkması için normal yoldur⁴³². Ödemenin devlet yönünden ifadesine tahsil denilmektedir⁴³³. Gümrük vergileri de diğer vergilerde olduğu gibi AATUHK hükümlerine göre tahsil edilmektedir. Gümrük vergileri kural olarak TL olarak gümrük idarelerince tahsil edilmekle birlikte, yetki verilen bankalar aracılığıyla da tahsil edilmektedir (GK, md. 200/1).

Yükümlülerin beyanı üzerine gümrük idaresince tahakkuk ettirilen gümrük vergilerinin hangi süre içinde ödeneceğine ilişkin gümrük mevzuatında açık ifadeler yer almamaktadır⁴³⁴. Ancak yükümlünün beyanı ile gümrük idaresince hesaplanan tutarın eşit olması halinde gümrük vergilerine tabi eşyanın bir an önce teslim alınabilmesi için vergilerin en kısa sürede ödenmesi gerekmektedir⁴³⁵. Yükümlülerin beyanı üzerine tahakkuk ettirilen gümrük vergilerinin ödeme süresi bakımından, özel kanunlarında ödeme zamanı belirtilmeyen kamu alacaklarının tebliğ tarihinden bir ay içinde ödeneceğine dair AATUHK'nin 37/2'nci maddesi hükmünün uygulanması gerektiği ve dolayısıyla tebliğ tarihinden itibaren bir ay içinde ödenmesi gerektiği düşünülmektedir⁴³⁶. Yapılan kontrol ve denetimlerin ardından hiç alınmadığı veya eksik alındığı tespit edilen gümrük vergilerinin ise, tebliğ tarihinden itibaren 15 gün içinde ödenmesi gerekmektedir. Bu sürenin bitiminden önce yazılı talepte bulunulması ve teminat alınması koşuluyla ödeme süresi 30 gün daha uzatılabilmekte ve bu süre için tecil faizi alınmaktadır (GK, md. 198/1).

Tebliğ edilen gümrük vergilerine karşı itiraz yolunun kullanılması ödeme süresini kesmekte, idarenin ya da idari yargının verdiği kararın tebliğinden itibaren yeniden başlamaktadır (GK, md. 198/2). Süresinde ödenmeyen kesinleşmiş gümrük vergileri hakkında AATUHK hükümleri uygulanmakta (GK md. 201), dolayısıyla vadesinin bitiminden ödeme süresine kadar geçen süre için gecikme zammı uygulanması gerekmektedir.

⁴³¹ Şenyüz, Yüce ve Gerçek, Vergi Hukuku, s. 218.

⁴³² Tosuner ve Arıkan, Vergi Usul Hukuku, s. 112; Yüce ve Çelikkaya, s. 85.

⁴³³ Tuncer, Gümrükler, s. 235; Şenyüz, Yüce ve Gerçek, Vergi Hukuku, s. 218-219..

⁴³⁴ Saygılıoğlu ve Gerçek, s. 202.

⁴³⁵ Saygılıoğlu ve Gerçek, s. 202; Öner, Türk Vergi Sistemi, s. 356.

⁴³⁶ Yeşilova, s. 96; Gök, s. 170.

c. Gümrük Vergilerinin Geri Verilmesi Veya Kaldırılması

Geri verme, ödenmiş gümrük vergilerinin kısmen veya tamamen geri ödenmesini; kaldırma ise henüz ödenmemiş gümrük vergilerinin kısmen veya tamamen alınmamasına karar verilmesini ifade etmektedir⁴³⁷ (GK, md. 210). Kanunen ödenmemesi gerektiği halde ödenen gümrük vergileri geri verilir ve kanunen tahakkuk etmemesi gerektiği halde tahakkuk ettirilen gümrük vergileri ise kaldırılır (GK, md. 211/1). Gümrük vergilerinde olduğu gibi gerek vergi kaybına neden olan işlemlere uygulanacak para cezaları gerekse usulsüzlüklere ilişkin para cezalarının da geri verilmesi veya kaldırılması mümkündür (GK, md. 210/2).

Daha önceki kısımlarda da açıklandığı gibi gümrük beyanı yükümlülere bağlayıcı niteliktedir. Dolayısıyla beyannamede yer alan eşyaya ilişkin bilgilerden kaynaklanan gümrük vergileri ve para cezaları bakımından yükümlünün sorumluluğu söz konusu olmaktadır. Ancak yükümlünün kendi beyanının bağlayıcılığı, gümrük idaresinin gümrük vergileri ve para cezalarının geri verilmesi veya kaldırılması konusundaki sorumluluğunu ortadan kaldırmamaktadır⁴³⁸. Dolayısıyla beyannamede yer alan bilgilerin beyanname ekinde yer alan belgelere aykırı olarak yanlış yazılması (örneğin ağırlığının ya da adedinin yanlış yazılması gibi) durumunda bu yanlışlık nedeniyle fazla ödenen ya da tahakkuk ettirilen gümrük vergilerinin ve varsa cezaların talep üzerine ya da kontrol ve denetlemeler sonucunda tespiti halinde doğrudan gümrük idaresince geri verilmesi veya kaldırılması gerekmektedir.

Bu durum dışında bir gümrük beyannamesine dayanılarak ödenen gümrük vergilerinin bu beyannamenin iptali üzerine geri verilmesi (GK, md. 212), eşyanın kusurlu (teslimden önce hasar görmesi dahil) veya ithalata ilişkin sözleşmeye aykırı olduğu gerekçesiyle ithalatçısı tarafından kabul edilmemesi halinde bu eşyaya ilişkin gümrük vergilerinin geri verilmesi veya kaldırılması (GK, md. 213/1) ya da Türkiye'nin taraf olduğu uluslararası anlaşma hükümleri çerçevesinde Cumhurbaşkanı tarafından geri verme veya kaldırma kararı verilmesi (GK, md. 214/1) de mümkündür.

⁴³⁷ Geri verme kavramının vergi hukukundaki “red ve iade”, kaldırma kavramının ise vergi hukukundaki “terkin” veya “alacaktan vazgeçme” kavramlarını ifade ettiği yönünde bkz. Saygılıoğlu ve Gerçek, s. 204.

⁴³⁸ 2 Seri No’lu Gümrük Genel Tebliği (Tahsilat İşlemleri), md. 31/3.

Gümrük vergilerinin ve para cezalarının geri verilmesi veya kaldırılmasına ilişkin talepler bu vergileri ve cezaları ödeyenler, ödemekle yükümlü olanlar veya bunların temsilcileri veya hak ve yükümlülükleri devralanlar tarafından GY eki Ek-78'de yer alan Geri Verme veya Kaldırma Başvuru Formu ile elektronik olarak ilgili gümrük idaresine gümrük vergilerinin ya da para cezalarının tebliğ tarihinden itibaren 3 yıl içinde yapılması gerekmektedir (GY, md. 502/1 ve 502/5). Bu süre geri verme veya kaldırma için genel başvuru süresidir.

Geri verme veya kaldırma talep süresinin genel başvuru süresinden farklı olarak belirlendiği durumlar da söz konusudur. GK'nin 212'nci maddesinde bir gümrük beyannamesine dayanılarak ödenmiş olan gümrük vergilerinin, gümrük beyannamesinin iptali üzerine ilgiliye geri verileceği ve geri vermeye ilişkin talebin gümrük beyannamesinin iptaline ilişkin talepte bulunma süresi içinde yapılması gerektiği hüküm altına alınmıştır.

Gümrük beyannamesinin iptalinin hangi sürede yapılacağına dair GK'de herhangi bir hüküm yer almamakla birlikte, GY ile belirlenen istisnai haller dışında eşyanın tesliminden sonra beyannamenin iptal edilemeyeceğine ilişkin kanun hükmünden (GK, md. 64), gümrük beyannamesinin eşyanın teslimine kadarki süreçte iptal edilebileceği anlaşılmaktadır. GY'nin 499/1'inci maddesinde ise gümrük beyannamesinin iptalinin eşyanın tesliminden önce yapılması durumunda, geri vermeye ilişkin talebin GK'nin 46 ve 70/2'nci maddelerinde belirtilen süreler içinde yapılması gerektiği belirtilmektedir. Bu mevzuat hükümlerine bağlı olarak uygulamada geri verme talebinin denizyolu ile gelen eşyalar için 45 gün; diğer yollarla gelen eşyalar için ise 20 gün (GK, md. 46); gümrük antrepolarında bulunan eşya için 30 gün (GK, md. 70/2) içinde yapılmasına dikkat edilmektedir⁴³⁹.

⁴³⁹ Danıştay 7. Dairesi bir kararında beyannamenin iptali durumunda da geri verme talebinin genel başvuru süresi olan 3 yıl içinde yapılabileceğine hükmetmiştir. Karar'da; "...beyannamenin iptal edilmesi halinde gümrük vergilerinin geri verilmesi istemiyle başvurulması gereken sürenin Gümrük Yönetmeliğinin anılan 499. maddesi hükmünden hareketle 4458 Sayılı Kanun'un 46. maddesinin 2. fıkrasının (a) bendinde öngörülen kırk beş günlük süre olduğu kabul edilmiş ise de; **normlar hiyerarşisine göre, üst kademedeyen alan normdaki boşluğun alt kademedeyen alan norm ile doldurulması mümkün olmadığından**, 4458 Sayılı Kanun'un 46. maddesinin 2. fıkrasının (a) bendinde öngörülen sürenin olayda uygulanması mümkün değildir.

...

4458 Sayılı Kanun'un "Vergilerin Geri Verilmesi veya Kaldırılması" başlıklı beşinci bölümünde, beyannamenin iptal edilmesi dahil dört ayrı geri verme sebebi sayılmış olup, bunlardan ilki, Kanunun 211. maddesinde öngörülen, kanunen ödenmemesi gerektiği halde ödenmiş olan gümrük vergilerinin geri verilmesidir. Bu sebebin, gümrük vergilerinin geri verilmesinde genel bir geri verme sebebi olması sebebiyle bu sebep için öngörülen üç yıllık sürenin, yukarıda varlığı tespit edilen

Bunun yanında beyannamenin iptalini gerektiren diğer durumlarda (GY, md. 124, 125, 127, 129), GY'nin ilgili maddelerinde tespit edilen süreler içinde geri verme talebinin yapılması gerekmektedir.

Yine eşyanın kusurlu veya ithalata ilişkin sözleşmeye aykırı olduğu gerekçesiyle ithalatçısı tarafından kabul edilmemesi hali ile Türkiye'nin taraf olduğu uluslararası anlaşma hükümleri çerçevesinde Cumhurbaşkanı tarafından geri verme veya kaldırma kararı verilmesi halinde geri verme veya kaldırma talebinin gümrük vergilerinin tebliğ tarihinden itibaren bir yıl içinde yapılması gerekmektedir (GK, md. 213/4 ve 214/2). Ancak bir alıcı ile satıcı arasında yapılan sözleşmenin, özellikle fiyat da dahil olmak üzere şartları belirlenirken eşyanın kusurlu mahiyetinin dikkate alınması ve eşyanın kusurlu olduğu veya sözleşmenin şartlarına uygun olmadığı teyit edildikten sonra ithalatçı tarafından satılması durumlarında gümrük vergileri geri verilmez veya kaldırılmaz (GY, md. 501/1).

Yapılan geri verme veya kaldırma talepleri 30 gün içinde ilgili gümrük idaresince incelenerek idare amirince karara bağlanır (GY, md. 504/2). Dolayısıyla bu geri verme veya kaldırma taleplerinin sonuçlarının idari bir karar niteliğinde olduğu ve bu kararlara karşı tebliğ tarihinden itibaren 15 gün içinde itiraz edilebileceği açıktır.

Geri verme veya kaldırma işlemlerinde elektronik ortamda sunulan veriler esas alınmaktadır. Gümrük vergileri yükümlülerin dahili vergileri açısından gider olarak dikkate alınabileceğinden nakden veya mahsuben geri verilmesine karar verilen gümrük vergileri yükümlünün bağlı olduğu vergi dairesine bildirilir (GY, md. 505/1,3).

Geri verme veya kaldırmaya ilişkin taleplerde hangi gümrük idarelerinin yetkili olacağı GY'nin 500/1'inci maddesinde belirtilmektedir. Buna göre geri verme veya kaldırma taleplerinden tutarı 545.000 TL'ye kadar olanlarda gümrük müdürlükleri; tutarı 5.455.000 TL'ye kadar olanlarda gümrük ve dış ticaret bölge müdürlükleri;

boşluğun giderilmesi amacıyla beyannamelerin iptali halinde iptal edilen beyannameye dayanılarak ödenen gümrük vergilerinin geri verilmesi istemiyle yapılacak başvuru süresi için de uygulanması gerekmektedir.” şeklinde yapılan açıklamalarla, talebin 3 yıllık süre içinde fakat olayla ilgili GY'nin 499/1'inci maddesinde öngörülen süre olan 45 günlük süreden sonra yapılmasının, talebin süresinde yapılmadığı gerekçesiyle reddine imkan tanımayacağına ve GK'de beyannamenin iptaline ilişkin herhangi bir süre öngörülmediğinden, 3 yıllık genel başvuru süresinin uygulanması gerektiğine hükmetmiştir. Bkz. Dnş. 7. D., 04.05.2016 tarihli ve E: 2013/4385, K: 2016/4281, www.kazanci.com, (18.08.2019).

5.455.000 TL'nin üzerindeki geri verme ve kaldırma taleplerinde Ticaret Bakanlığı yetkilidir.

Geri verme ile ilgili önemli bir husus da gümrük vergileri ile buna bağlı olarak tahsil edilen gecikme faizi ile gecikme zammının geri verilmesinde faiz ödenip ödenmeyeceğidir. Nitekim GK'nin 216'ncı maddesinin ilk halinde yer alan *“Yetkili idareler tarafından, gümrük vergileri ile bunların ödenmelerine bağlı olarak tahsil edilmiş gecikme faizinin veya gecikme zammının geri verilmesinde idarece faiz ödenmez.”* hükmü Anayasa Mahkemesi'nde itiraza konu olmuştur. Anayasa Mahkemesi;

“..itiraz konusu düzenleme ile Devlet, fazla veya yersiz yapılmış tahsilâtlar ile hâzinesinde tuttuğu parayı kişilere iade ederken üzerinden uzun zaman geçmiş olsa bile faiz ödememektedir. Düzenleme ile elde edilen kamusal yarar, kamu için öncelikli, genel menfaatleri koruyan, kamu hizmetlerinin sürdürülmesi için zorunlu bir durum olmayıp sadece Devlete başkasının mülkü üzerinde sebepsiz ve karşılıksız biçimde tasarruf etme hakkını vermektedir. Dolayısıyla itiraz konusu kural, kamu kurumları ile kişiler arasında kamu idarelerinin kamu gücüne dayalı olan yetkilerini kullanırken hatalı işlemleri nedeniyle oluşan alacak-borç ilişkilerinin alacaklı olan kişilerin aleyhine kamu kurumlarının da lehine bozulmasına sebebiyet vermektedir. Ayrıca kural, kamu kurumlarının borcunu ödemesini geciktirmede teşvik edici olmakta ve vatandaşların Devlete olan güven duygusunu sarsmaktadır.

Fazla veya yersiz tahsil edilen vergilerin iadesinde faiz ödenmemesine ilişkin kural, kişinin belli bir dönem için faiz gelirinden mahrum kalması sonucunu doğurarak kamusal yarar ile bireysel yarar arasındaki dengenin bozulmasına ve mülkiyet hakkının ihlaline neden olmaktadır.”

gerekçeleriyle itiraz konusu kanun hükmünün Anayasa'nın 2'nci maddesinde yer alan hukuk devleti ilkesi ile 35'inci maddesinde yer alan mülkiyet hakkına aykırı olduğuna ve iptaline karar vermiştir⁴⁴⁰.

Anayasa Mahkemesi kararının ardından GK'nin 216'ncı maddesinde faiz ödeneceğine dair bir hüküm bulunmasa da yükümlüler hukuk devleti ilkesinin de bir

⁴⁴⁰ Anayasa Mahkemesi, 22.05.2014 tarih ve E: 2013/104, K: 2014/96 sayılı Karar. Anayasa Mahkemesi'nin 22.05.2014 tarih ve E: 2013/104, K: 2014/96 sayılı Karar ile iptal ettiği kanun hükmünden önce benzer bir olaya ilişkin kesinleşen ve ihtirazi kayıtlarla verilen gümrük beyannameleri üzerinden fazlaca tahakkuk ettirilen gümrük ve katma değer vergilerinin faiziyle birlikte geri verilmesine ilişkin açılan davada mahkemenin fazladan tahsil edilen vergilerin iadesine karar vermesine rağmen faiz isteminin reddedilmesine ilişkin kararına Anayasa Mahkemesi “..ülkemin ekonomik koşulları dikkate alındığında başvurucudan fazla veya yersiz yapılan tahsilatların tarihi ile iadesi amacıyla açılan davaların başvuru lehine sonuçlanması arasında geçen sürede enflasyona bağlı meydana gelen değer kaybı ve başvuru bu süre zarfında kendi mülkünü kullanma, tasarruf etme, yararlanma hakkından mahrum kalması nedenleriyle mağdur olduğu, mağduriyete hatalı vergi tahakkuk ve tahsil işlemlerinin neden olduğu, uygulamanın alacaklı-borçlu ilişkisinin alacaklı başvuru aleyhine ve gümrük/vergi idaresi lehine bozulmasına yol açtığı, bahsedilen mağduriyetler dikkate alındığında, başvuru üzerine haklı gösterilemeyecek şekilde orantısız ve aşırı yük bindiği ve ulaşılmak istenen kamu yararı ile başvuru mülkiyet hakkı arasında kurulması gereken adil dengenin bozulduğu sonucuna ulaşılmıştır” nedenleriyle mülkiyet hakkının ihlal edildiğine ve başvuru üzerine meydana gelen mağduriyetlerini tespit ederek telafi edecek şekilde yeniden yargılama yapılmasında hukuki yarar bulmuş, bu nedenle başvurucuya yeniden yargılama başvuru imkanı verilmesi amacıyla dosyanın ilgili mahkemeye gönderilmesine karar vermiştir. Bkz. Anayasa Mahkemesi, 25.02.2015 tarih ve 2013/28 Başvuru Numaralı ve 06.05.2015 tarih ve 2013/1193 Başvuru Numaralı Kararları.

⁴⁴¹ Benzer bir uygulama VUK kapsamındaki vergilerde de söz konusu idi. VUK'un 112/4'üncü maddesi “Fazla veya yersiz olarak tahsil edilen veya vergi kanunları uyarınca iadesi gereken vergilerin, ilgili mevzuatı gereğince mükellef tarafından tamamlanması gereken bilgi ve belgelerin tamamlandığı tarihi takip eden üç ay içinde iade edilmemesi halinde, bu tutarlara üç aylık sürenin sonundan itibaren düzeltme fişinin mükellefe tebliğ edildiği tarihe kadar geçen süre için aynı dönemde 6183 sayılı Kanuna göre belirlenen tecil faizi oranında hesaplanan faiz 120'nci madde hükümlerine göre red ve iadesi gereken vergi ile birlikte mükellefe ödenir” şeklindeydi. Ancak Anayasa Mahkemesi 10.02.2011 tarihli ve E: 2008/58, K: 2011/37 sayılı Kararı ile bu hükmün Anayasa'nın 2'nci maddesinde yer alan hukuk devleti ilkesi ile 35'inci maddesinde yer alan mülkiyet hakkına aykırı olduğuna ve iptaline karar vermiştir. VUK kapsamındaki iadesi gereken vergilerde faiz uygulamasına, Anayasa Mahkemesi'nin iptaline ve Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi'nin benzer konularda verdiği karara ilişkin açıklamalar için bkz. Mehmet Yücel, “Fazla ve Yersiz Ödenen Vergilerin İadesinde Faiz Uygulaması ve Anayasa Mahkemesi Kararı”, **Mali Çözüm Dergisi**, Sayı: 107, Eylül - Ekim 2011, s. 183-188; Recep Kaplan, “İadesi Gereken Vergiler İçin Mükelleflere Faiz Ödenmesine İlişkin Düzenlemenin Anayasa Mahkemesinin İptal Kararı Çerçevesinde Değerlendirilmesi”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 287, Ağustos 2012, s. 186-193; Turgut Candan, “Hukuka Aykırı Olarak Tahsil Edilen Verginin Geri Verilmesinde Faiz”, **Mali Çözüm Dergisi**, Sayı: 118, Temmuz-Ağustos 2013, (Faiz), s. 170-173; Ümit Süleyman Üstün, “Mükellefe İadesi Gereken Vergilerde Faiz Uygulaması”, **Türkiye Barolar Birliği Dergisi**, Sayı: 105, 2013, s. 192-226; Mustafa Bahtiyar, “Fazla ve Yersiz Olarak Tahsil Edilen Vergileri Dava Yoluyla İadesinde Faiz ve Bu Konudaki Yargı Kararları”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı: 298, Ekim 2017, <http://www.yakademi.com/muh/102017MB.htm>, (20.08.2019). Faiz ödenmesine ilişkin farklı yargı kararları ve bunlara ilişkin yapılan değerlendirmeler için ayrıca bkz. Cengizhan Hatipoğlu, “Yargı Kararına Göre İade Edilecek Vergilerde Faiz”, **İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mecmuası**, Cilt: 72, Sayı: 1, 2014, s. 438-447.

gereği olarak⁴⁴² açılacak tam yargı davası ile uğradıkları zararların tazminini talep edebilmişlerdir⁴⁴³. Ancak gümrük vergileri ve bunların ödenmelerine bağlı olarak tahsil edilen gecikme zam ve faizlerinin geri verilmesinde bu faizin niteliği, hesaplanması ve hesabında hangi tarihlerin dikkate alınacağı ve ödenmesine ilişkin esasların açıkça düzenlenmesi ihtiyacı hasıl olmuştur. Bunun yanında, gümrük vergilerinin geri verilmesinde faiz ödenmesine ilişkin gümrük mevzuatında açık bir ifadenin yer almaması, yükümlülerin uğradıkları zararı tam yargı davası açarak telafi etmelerine, bu durum da idari yargı mercileri açısından iş yükünün artmasına neden olmuştur.

İşte yukarıda sayılan tüm bu gerekçeler ve Anayasa Mahkemesi kararı da dikkate alınarak gümrük vergileri ile bunların ödenmelerine bağlı olarak tahsil edilen gecikme zam ve faizlerinin geri verilmesine ilişkin GK'nin 216'ncı maddesi 24.10.2019 tarihli 7190 sayılı Kanun⁴⁴⁴la yeniden düzenlenmiştir. Bu maddeye göre gümrük vergileri ve bunların ödenmelerine bağlı olarak tahsil edilen gecikme zam ve faizleri;

- Geri vermeye konu fazla tahsilat yükümlüden kaynaklanıyorsa, geri verme başvurusunun yapıldığı tarihten geri verme kararının tebliğine kadar geçen süre,
- Diğer durumlarda tahsilat tarihinden geri verme kararının tebliğine kadar geçen süre,

için geri vermeye konu tutar üzerinden AATUHK hükümlerine göre belirlenen tecil faizi oranında (yıllık % 15⁴⁴⁵) hesaplanan faiz ödenmektedir. Böylece ilgililerin yargı yoluna gitmeden zararlarının tazminine imkan tanınmıştır. Bu durum yargının yükünün azalmasını ve geri verme işlemlerinin idari aşamada tamamlanmasını sağlayacaktır.

Geri verme kararının tebliğ edildiği tarihten itibaren üç ay içinde idare tarafından uygulanmaması halinde, ilgilinin talebi üzerine tebliğ tarihinden ödemenin yapıldığı tarihe kadar geçen süre için geri verilecek tutar üzerinden AATUHK'ye göre

⁴⁴² Candan, Faiz, s. 164; Okan Coşgun, "Fazla ve Yersiz Tahsil Edilen Vergiye İstinaden Ödenen Faizin Niteliği, Hukuki Mahiyeti ve Vergilendirilmesi", **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı: 382, Haziran 2013, s. 154.

⁴⁴³ Candan, Faiz, s. 164; Üstün, s. 222.

⁴⁴⁴ Gümrük Kanunu ve Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun, RG: 07.11.2019/30941

⁴⁴⁵ 30.12.2019 tarihinden itibaren uygulanmakta olan orandır.

belirlenene tecil faizi oranında faiz ödenecektir (GK, md. 216/2). Bu hükümden, geri verme kararının alınmasından itibaren geri verme işlemi için idareye 3 aylık bir süre tanındığı ve geri vermenin bu 3 aylık süre içinde herhangi bir zamanda yapılabileceği anlaşılmaktadır.

Geri verme veya kaldırma işlemine tabi olmayacak gümrük vergileri tutarları Cumhurbaşkanlığı kararı ile belirlenmektedir (GK, md. 215). Bu tutarın ne kadar olduğunun tespitinde AATUHK'nin 106'ncı maddesinde yer alan tutar (20 TL) dikkate alınmaktadır⁴⁴⁶.

Gümrük vergilerinin hatalı bir şekilde geri verilmesi veya kaldırılması durumunda tahakkuk eden vergiler ve geri verme nedeniyle ödenen faizler yeniden tahsil edilir. Ödeme için 15 günlük süre verilir ve bu süre içinde ödenmemesi halinde AATUHK hükümlerine göre işlem yapılır (GK, md. 217).

ç. Gümrük Beyannamesinin İptali

GK'nin 64/1'inci maddesine göre;

“Gümrük idareleri, beyan sahibinin talebi üzerine ve eşyanın yanlışlıkla beyanname konusu gümrük rejimine tabi tutulmasına veya beyan edildiği rejime tabi tutulmasının özel nedenlerle artık mümkün olmadığına ilişkin kanıtlayıcı belgeleri ibraz etmesi halinde, tescil edilmiş bir beyannameyi iptal ederek, gerektiğinde yeni bir rejim beyanında bulunulmasına izin verebilirler.”

Dolayısıyla tescil edilmiş bir beyannamenin iptali, gümrük vergilerinin geri verilmesi için bir gerekçe olup (GK, md. 212), gümrük yükümlülüğünü sona erdiren hallerden biri olarak sayılmıştır (GK, md. 208).

Kural olarak gümrük beyannamesi, eşyanın tesliminden sonra iptal edilememektedir (GK, md. 64/4). Ancak GY'de bu kuralın istisnalarına yer verilmiş olup (GY, md. 124-128), çeşitli durumlarda gümrük beyannamesinin eşyanın tesliminden sonra iptal edilmesi de mümkündür.

Beyannamenin iptaline ilişkin taleplerin hangi sürede yapılacağına dair GK'de herhangi bir hüküm yer almamaktadır. Geri verme talebinin gümrük beyannamesinin iptali için başvurulması gereken sürelerde yapılması gerektiği hüküm altına alınmış

⁴⁴⁶ Bakanlar Kurulu'nun 29.09.2009 tarihli ve 2009/15481 sayılı Kararı eki 4458 Gümrük Kanununun Bazı Maddelerinin Uygulanması Hakkında Karar, md. 130/1-b.

olsa da (GK, md. 212), GK’de beyannamenin iptali için herhangi bir süre öngörülmemiştir. Uygulamada GY’nin 499’uncu maddesi yapılan atıf gereğince geri verme talebinin GK’nin 46 ve 70’inci madde hükümlerinde belirtilen sürelerde yapılması gerektiği, dolayısıyla gümrük beyannamesinin iptali için de bu maddelerdeki sürelerin dikkate alındığı görülmektedir⁴⁴⁷. Gümrük beyannamesinin eşyanın tesliminden sonra iptal edilmesi durumunda ise iptal sebebine göre GY’nin 124, 125, 127 ve 129’uncu maddelerinde belirlenen süreler içinde yapılması gerekmektedir.

d. Eşyanın Zaptı, İmhası, Terk Edilmesi, Müsadere Edilmesi, Telefi Ve Kaybı

GK’nin 208’inci maddesinde eşyanın bir gümrük rejimi kapsamında tesliminden önce zapt ve müsadere edilmesi veya imha edilmesi; GK’nin 164’üncü maddesi hükmü gereğince imha veya terk edilmesi; doğal özellikleri, beklenmeyen haller veya mücbir sebeplerden dolayı telef veya kaybı; gümrük yükümlülüğü doğan eşyanın kanuna aykırı olarak TGB’ye girişi nedeniyle müsadere edilmesi durumlarında gümrük yükümlülüğü sona erecektir.

e. Zamanaşımı

Genel olarak zamanaşımı, belirli bir sürenin geçmesiyle idarenin vergiyi tarh ve tebliğ edebilme veya tahakkuk eden vergiyi tahsil edebilme yetkisini ortadan kaldıran bir uygulamadır⁴⁴⁸. Zamanaşımı uygulaması kamu yararına hizmet etmektedir⁴⁴⁹. Alacaklı idareye herhangi bir yaptırım söz konusu olmamakla birlikte, idarenin vergi alacağını ihmal ve yetersizlik olmaksızın tarh ve tahsil etmesi konusunda uyarıcı bir etki yaratmaktadır⁴⁵⁰. Bu yönüyle devletin vergi alma yetkisinin

⁴⁴⁷ Ticaret Bakanlığı Risk Yönetimi ve Kontrol Genel Müdürlüğü’nün 11.05.2015 tarihli ve 80572740/159.01 sayılı yazısı.

⁴⁴⁸ Şenyüz, Yüce ve Gerçek, Vergi Hukuku, s. 227; Mustafa Alpaslan ve Eda Kaya, **Vergi Uygulamasında Zamanaşımı**, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2016, s. 19.

⁴⁴⁹ Öncel, Kumrulu ve Çağan, s. 132; Neslihan Coşkun Karadağ, “Zamanaşımı Sürelerine Etkisi Açısından “Mücbir Sebepler” Ve “Ödeme”ye Eleştirel Bakış”, **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt: 61, Sayı: 3, 2012, s. 1019.

⁴⁵⁰ Coşkun Karadağ, s. 1019.

zamanaşımı süreleri ile sınırlandırılması, devlet ile yükümlü arasındaki alacak-borç ilişkisinin uzun zaman askıda kalmasını önlemekte, idarenin alacaklarını daha özenli bir şekilde izlemesini sağlamaktadır⁴⁵¹.

Zamanaşımı, gümrük yükümlülüğünü ortadan kaldıran hallerden biridir. Genel vergi hukukunda olduğu gibi gümrük vergileri bakımından da tahakkuk ve tahsil zamanaşımı olmak üzere iki tür zamanaşımı söz konusudur. Gümrük vergileri bakımından tahakkuk zamanaşımı GK’de; tahsil zamanaşımı ise AATUHK’de düzenlenmektedir.

Bilindiği gibi gümrük vergileri tahakkukundan hemen sonra yükümlüsüne tebliğ edilmektedir. Yapılan denetlemeler sonucunda hiç alınmadığı ya da eksik alındığı tespit edilen veya tahakkukundan hemen sonra yükümlüye tebliğ edilemeyen gümrük vergileri ise GK’nin 197/2’inci maddesi hükmü gereğince yükümlülüğün doğduğu tarihten itibaren 3 yıl içinde tebliğ edilecektir. Dolayısıyla gümrük yükümlülüğünün doğduğu tarihten itibaren 3 yıl içinde tahakkuk ettirilmeyen gümrük vergileri alacakları bu süreden sonra talep edilemez hale gelmektedir. Tahakkuk zamanaşımı süresi gümrük vergileri alacaklarına bağlı gecikme faizi ve zammı gibi fer’i alacaklar için de geçerli olacaktır⁴⁵².

GK ile 3 yıl olarak belirlenen bu sürenin başlangıcı gümrük yükümlülüğünün doğumuna bağlanmıştır. İstisnai haller dışında gümrük yükümlülüğü beyannamenin tescili ile doğmaktadır. Beyannamenin tescili ile başlayan tahakkuk zamanaşımı süresi, dava açılmaması halinde 3 yıl sonra beyannamenin tescil gününe isabet eden gün mesai bitiminde sona erecektir. Ancak GK’nin 197/2’inci maddesi hükmü gereğince gümrük yükümlülüğünün doğduğu olaya ilişkin dava açılması durumunda zamanaşımı süresi duracaktır. Dava açılması durumunda dava süresince zamanaşımı süresi işlemeyecek, davanın sonuçlanmasının ardından süre kaldığı yerden işlemeye devam edecektir. Dava açılması yanında mücbir sebepler de tahakkuk zamanaşımını durdurmaktadır.

Tebliğ edilen gümrük vergilerine ilk derece mahkemesinde dava açılması tahsilat takibinin durdururken, ilk derece mahkemesi tarafından yükümlü aleyhine

⁴⁵¹ Uluatam ve Methibay, s. 147; Öncel, Kumrulu ve Çağan, s. 132.

⁴⁵² Nevzat Bozkurt, “Zamanaşımına Uğramış Gümrük Vergilerine Para Cezası Uygulanabilir Mi?”, **Mali Çözüm Dergisi**, Sayı: 106, Temmuz-Ağustos 2011, s.186.

verilen karara karşı itiraz veya temyize gidilmesi, yürütmeyi durdurma kararı verilmediği sürece tahsilat takibini durdurmamaktadır⁴⁵³.

Tahakkuk zamanaşımı süresinin 3 yıldan daha uzun sürmesi yukarıda da ifade edildiği gibi gümrük yükümlülüğünün doğduğu olaya ilişkin dava açılması veya mücbir sebep durumunda söz konusu olabilmektedir. Bunun yanında GK'nin 197/4'üncü maddesi hükmüne göre;

“Gümrük vergileri alacakları, ceza uygulamasını gerektiren bir fiile ilişkin olması ve zaman aşımı daha uzun bulunan bu fiil nedeniyle ceza davası açılmış olmak kaydıyla, bu alacaklar Türk Ceza Kanunundaki dava ve ceza zamanaşımı süreleri içerisinde kovuşturulup tahsil edilir.”

Bu madde hükmüne göre;

- Gümrük vergileri alacaklarının ceza uygulamasını gerektiren bir fiile ilişkin olması,
- Bu fiil için daha uzun bir zamanaşımı süresinin aranması,
- Bu fiil nedeniyle ceza davası açılmış olması,

şartlarının gerçekleşmesi durumunda gümrük vergileri alacakları 5237 sayılı Türk Ceza Kanunu'nun⁴⁵⁴ (TCK) 66'ncı ve 68'inci maddelerinde belirtilen dava ve ceza zamanaşımı süreleri içinde takip ve tahsil edilecektir. Dolayısıyla bu şartların varlığı durumunda da tahakkuk zamanaşımı süresi 3 yıldan daha uzun bir süre olacaktır.

Böyle bir durumda tahakkuk zamanaşımı süresinin 3 yıldan fazla olması için, gümrük vergileri alacaklarının başka bir ifadeyle gümrük yükümlülüğü doğuran olayın ceza uygulamasını gerektiren bir fiile ilişkin olması gerekmektedir. Gümrük yükümlülüğü doğuran ve ceza uygulamasını gerektiren bu fiiller 5607 sayılı KMK'de düzenlenmektedir. Dolayısıyla gümrük yükümlülüğünü doğuran ve karşılığında ceza uygulanmasını gerektiren fiillerin varlığı durumunda, bu fiil nedeniyle ceza davası açılmış olmak koşuluyla, GK'nin 197'inci maddesinde hüküm altına alınan 3 yıllık zamanaşımı süresine bağlı kalınmaksızın, gümrük alacakları TCK'da yer alan dava ve ceza zamanaşımı sürelerine göre takip ve tahsil edilecektir.

⁴⁵³ 2 Seri No'lu Gümrük Genel Tebliği (Tahsilat İşlemleri), md. 9.

⁴⁵⁴ RG: 12.10.2004/25611

TCK’de belirlenen dava ve ceza zamanaşımı süreleri ise aşağıdaki tabloda yer almaktadır.

Tablo 6: TCK’ye Göre Dava ve Ceza Zamanaşımı Süreleri

Suç Türü	Dava Zamanaşımı Süresi (Yıl)	Ceza Zamanaşımı Süresi (Yıl)
Ağırlaştırılmış Müebbet Hapis Cezasını Gerektiren	30	40
Müebbet Hapis Cezasını Gerektiren	25	30
20 Yıl ve Daha Fazla Hapis Cezasını Gerektiren	20	24
5 Yılden Fazla 20 Yılden Az Hapis Cezasını Gerektiren	15	20
5 Yıla Kadar Hapis ve Adli Para Cezası Gerektiren	8	10

Kaynak: TCK’nin 66’ncı ve 68’inci maddelerinden yararlanılarak tarafımızca hazırlanmıştır.

Gümrük yükümlülüğü doğuran ve ceza uygulaması gerektiren fiiller KMK’de kaçakçılık suçları olarak nitelendirilmektedir⁴⁵⁵. Gümrük yükümlülüğü doğurmakla birlikte KMK’de kaçakçılık suçu olarak nitelendirilen ve karşılığında ceza uygulanmasını gerektiren fiiller ile bu fiillere ilişkin olarak KMK’de öngörülen cezalar ve bu cezalara istinaden GK’nin 197/4’üncü maddesi hükmüne göre uygulanması gereken zamanaşımı süreleri Tablo 7’de gösterilmektedir.

Tablo 7’den anlaşılacağı üzere fiil için öngörülen ceza tutarına göre dava ve ceza zamanaşımı süreleri farklılık göstermektedir. İşte gümrük yükümlülüğünü doğuran fiilin aşağıdaki tablodaki fiillerden biri olması ve bu fiil nedeniyle bir ceza davası açılmış olması halinde gümrük vergileri alacaklarının dava zamanaşımı süresi içerisinde takip ve tahsil edilebileceği; ceza davası sonunda bir mahkûmiyet kararının söz konusu olması halinde ise ceza zamanaşımı sürelerinin gümrük vergileri alacaklarının takip ve tahsil süreleri olarak kabul edilmesi gerektiği düşünülmektedir⁴⁵⁶. 2 Seri Nolu Gümrük Genel Tebliği (Tahsilat İşlemleri)’nin 9/2’inci maddesine göre de gümrük vergilerinin ceza gerektiren ve zamanaşımı daha

⁴⁵⁵ Yerci, Gümrük Hukuku, s. 426.

⁴⁵⁶ Aynı yönde bkz. Erdem Akılotu ve Nazif Karataş, “Gümrük Vergi ve Cezalarında Zamanaşımı Uygulamaları”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı: 417, Mayıs 2017, s. 137; Dnş. VDDK, 26.03.2014 tarih ve E: 2013/431, K: 2014/175 sayılı Karar, <http://www.hukukturk.com>, (19.10.2019). Dava açma zamanaşımının tahakkuk zamanaşımı, ceza zamanaşımının ise tahsil zamanaşımı olarak nitelendirilmesi gerektiği yönünde bkz, Yerci, Gümrük Hukuku, s. 426-433.

uzun olan bir fiil sebebiyle ceza davası açılmış olmak kaydıyla gelir eksikliği (gümrük vergileri ve fer’ileri) ceza davasının sonuçlanması beklenilmeksizin ilgili kanunlarda belirlenen zamanaşımı süreleri içinde takip ve tahsil edilecektir.

Tablo 7: Gümrük Yükümlülüğü Doğuran ve Ceza Uygulaması Gerektiren Fiiller İle Zamanaşımı Süreleri

Gümrük Yükümlülüğü Doğuran Fiil ⁴⁵⁷	Ceza	Dava Zamanaşımı (Yıl)	Ceza Zamanaşımı (Yıl)
İthalat vergilerine tabi eşyanın gümrük işlemlerine tabi tutulmaksızın TGB’ye sokulması (KMK, md. 3/1; GK, md. 182)	Bir yıldan beş yıla kadar hapis ve on bin güne kadar adli para cezası	8	10
İthalat vergilerine tabi eşyanın gümrük kapıları dışından ülkeye sokulması (KMK, md. 3/1; GK, md. 182)	Bir yıldan beş yıla kadar hapis ve on bin güne kadar adli para cezasının üçte birinden yarısına kadar artırılmış hali	15	20
Aldatıcı işlem ve davranışlarla gümrük vergileri kısmen ya da tamamen ödenmemiş olarak ülkeye eşya sokmak (KMK, md. 3/2; GK, md. 181, 182)	İki yıldan beş yıla kadar hapis ve on bin güne kadar adli para cezası	8	10
Transit rejimi çerçevesinde taşınan serbest dolaşımda bulunmayan eşyayı, rejim hükümlerine aykırı olarak gümrük bölgesinde bırakmak (KMK, md. 3/3; GK, md. 183, 184)	Bir yıldan üç yıla kadar hapis ve beş bin güne kadar adli para cezası	8	10
Belli bir amaç için kullanılmak veya işlenmek üzere ülkeye geçici ithalat ve dahilde işleme rejimi çerçevesinde getirilen eşyayı, hile ile yurt dışına çıkarmış gibi işlem yapmak (KMK, md. 3/4; GK, md. 184)	Bir yıldan üç yıla kadar hapis ve beş bin güne kadar adli para cezası	8	10
Özel kanunları gereğince gümrük vergilerinden kısmen veya tamamen muaf olarak ithal edilen eşyayı, ithal amacı dışında başka bir kullanıma tahsis etmek, satmak veya devretmek (KMK, md. 3/6; GK, md. 183, 184)	Altı aydan iki yıla kadar hapis ve beş bin güne kadar adli para cezası	8	10
İthal kanun gereği yasak olan eşyayı ülkeye sokmak (KMK, md. 3/7; GK, md. 191)	(Fiil daha ağır bir cezayı gerektiren suç oluşturmadığı takdirde) İki yıldan altı yıla kadar hapis ve yirmi bin güne kadar adli para cezası	15	20

Kaynak: GK, KMK, TCK hükümleri ile Yerci, Gümrük Hukuku, s. 426-433’den yararlanılarak tarafımızca hazırlanmıştır.

⁴⁵⁷ KMK’nin 3/10’uncu maddesine göre “Kaçakçılık suçunun konusunu oluşturan eşyanın akaryakıt ile tütün, tütün mamulleri, etil alkol, metanol ve alkollü içkiler olması halinde, yukarıdaki fıkralara göre verilecek cezalar yarısından iki katına kadar artırılır”. Yine KMK’nin 3/22’nci maddesine göre “...tanımlanan suçların konusunu oluşturan eşyanın değerinin fahiş olması hâlinde, verilecek cezalar yarısından bir katına kadar artırılır.” Dolayısıyla bu durumlarda zamanaşımı süreleri de farklılık gösterecektir.

Konuya ilişkin bir diğer husus da ceza davasının tahakkuk zamanaşımı süresi olan 3 yıllık süre içinde açılıp açılmamasının, fiile ilişkin dava ve ceza zamanaşımı sürelerini etkileyip etkilemediğidir. Yani gümrük yükümlülüğü doğuran ve ceza uygulamasını gerektiren fiillerin varlığı durumunda TCK'daki dava ve ceza zamanaşımı sürelerinin uygulanabilmesi için ceza davasının hangi sürede açılması gerektiği büyük önem arz etmektedir. Danıştay 7. Dairesi konuya ilişkin bir kararında⁴⁵⁸ ;

“..4458 sayılı Kanunun 197'inci maddesinin 4'üncü fıkrasından da söz edilmesine karşın, 2'nci fıkrası hükmünden hareketle, tahakkuk zamanaşımı süresi içerisinde zamanaşımını durduracak ceza davası açılmadığından, vergilerin zamanaşımına uğradığı gerekçesiyle hüküm kurulmuştur. Oysa, maddenin 2'nci fıkrasından ayrı bir durumu düzenleyen 4'üncü fıkrasının 5911 sayılı Kanunla değişik şeklinde "gümrük vergileri alacaklarının ceza uygulamasını gerektiren bir fiile ilişkin olması durumunda, tahakkukun bu süreye tabi olduğu zamanaşımı süresi içerisinde yapılmasından bahsedilmiş olup, suçun tabi olduğu zamanaşımının uygulanabilmesi için Kanun maddesinde, ceza davasının açılması herhangi bir süreyle sınırlandırılmış değildir. Dolayısıyla, vergilerin tebliği için öngörülen üç yıllık sürenin geçirilmesinden sonra da olsa bu fiil nedeniyle ceza davası açılmış olması gümrük vergileri alacakları hakkında suçun tabi olduğu zamanaşımı süresinin uygulanmasını olanaklı kılacaktır.”

Bu hükümden de anlaşılabacağı üzere GK'nin 197/4'üncü maddesinde ceza davasının açılması için herhangi bir süre öngörülmemiştir. Dolayısıyla 3 yıllık tahakkuk zamanaşımı süresinin geçmesinden sonra ceza davası açılması halinde de TCK'deki dava ve ceza zamanaşımı süreleri uygulama imkanı bulacaktır.

Gümrük idarelerinin TCK'deki dava ve ceza zamanaşımı sürelerini esas alarak ek tahakkuk yapabilmeleri için adli makamlar nezdinde ceza davasının açılıp açılmadığını takip etmeleri gerekmekte olup, böyle bir dava söz konusu değilse 3 yıllık tahakkuk zamanaşımı süresi geçtikten sonra ek tahakkuka ilişkin gümrük vergileri yükümlüye tebliğ edilemeyecektir⁴⁵⁹.

Gümrük vergileri bakımından diğer bir zamanaşımı türü de tahsil zamanaşımıdır. Tahsil zamanaşımı süresi VUK'a tabi diğer vergilerde olduğu gibi AATUHK'ye göre belirlenmektedir. AATUHK'nin 102'nci maddesine göre tahsil

⁴⁵⁸ Dnş. 7. D., 05.10.2017 tarih ve E: 2016/11066, K: 2017/5526 sayılı Karar, <http://www.hukukturk.com>, (23.10.2019).

⁴⁵⁹ Mustafa Gümüş, “Adli Soruşturmanın Gümrük Vergileri Zamanaşımına Etkisi”, **Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi**, Sayı: 81, Eylül 2010, <https://www.lebibyalkin.com.tr/mevzuat/yayinlar/lebib-yalkin-mevzuat-dergisi>, (23.10.2019).

zamanaşımı süresi amme alacakları vadesinin rastladığı takvim yılını takip eden yılın başından 5 yıldır. Bu süre içinde tahsil edilmeyen gümrük vergileri, bu sürenin dolmasının ardından tahsil edilemeyecektir. Ancak yukarıda da açıklandığı gibi, gümrük yükümlülüğü doğuran fiilin ceza uygulamasını gerektiren bir fiil olması ve ceza davası açılmış olmak koşuluyla TCK'deki dava ve ceza zamanaşımı süreleri içinde takip ve tahsil edilecektir. Dolayısıyla böyle bir durumda tahsil AATUHK'de öngörülen 5 yıllık zamanaşımı süresinden bağımsız olarak daha uzun sürelerde yapılabilecektir.

f. Terkin

Terkin, kelime olarak silinme anlamına gelmekte ve terkin ile bir vergi alacağı kısmen ya da tamamen bütün sonuçları ile ortadan kalkmaktadır⁴⁶⁰. AATUHK'nin 106'ncı maddesine göre, yapılacak takip sonunda tahsilinin imkansız veya tahsili için yapılacak giderlerin alacaktan fazla olduğu anlaşılan kamu alacaklarının VUK kapsamındaki alacaklarda 10 TL, diğer kamu alacaklarında (gümrük vergileri gibi) 20 TL'ye kadar olan alacaklar zamanaşımı süreleri beklenmeden terkin olunabilmektedir.

Zamanaşımına uğramış gümrük vergileri alacaklarının da terkin edilmeleri gerekmektedir. Seri A, Sıra No:1 Tahsilat Genel Tebliği⁴⁶¹, ne göre zamanaşımına uğramış amme alacaklarının terkin işlemleri amme idarelerince ilgili mevzuat hükümlerine göre sonuçlandırılmaktadır.

5345 sayılı Gelir İdaresi Başkanlığı İle İlgili Bazı Düzenlemeler Hakkında Kanun⁴⁶², un Mülga 4'üncü maddesinin (o) bendinde, *“Terkini gereken vergiler ile tahsili zamanaşımına uğrayan Hazine alacaklarının kanunlar gereğince terkin edilmesiyle ilgili işlemlerin yerine getirilmesini sağlamak.”* görevi Gelir İdaresi Başkanlığı'na verilmişti⁴⁶³.

⁴⁶⁰ Tosuner ve Arıkan, Vergi Usul Hukuku, s. 126.

⁴⁶¹ RG: 30.06.2007/26568

⁴⁶² RG: 16.05.2005/25817; eski ismi Gelir İdaresi Başkanlığının Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun olan bu Kanun'un birçok hükmü 02.07.2018 tarihli ve 703 sayılı Kanun Hükmünde Kararname (RG: 09.07.2019/30473 (3. mükerrer) ile yürürlükten kaldırılmış ve Kanun adı değiştirilmiştir.

⁴⁶³ Günümüzde bu görev Gelir İdaresi Başkanlığı'nın teşkilatı hakkında düzenlemeler yapan 4 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi (RG: 15.07.2018/30479)'nin 137'inci maddesi ile yeniden Gelir İdaresi Başkanlığı'na verilmiştir.

Gelir İdaresi Başkanlığı verilen bu yetkiye istinaden 19.04.2016 tarihli ve 2016/1 Seri No'lu Tahsilat İç Genelgesi düzenlemiştir. Bu Genelge'nin V-Diğer Hususlar başlıklı kısmında genel bütçe geliri olmasına rağmen vergi dairesi dışındaki kurumlar tarafından takip edilen ancak tahsil zamanaşımına uğramış olan amme alacakları (gümrük vergileri alacakları gibi) hakkında Seri: A Sıra No:1 Tahsilat Genel Tebliği ile bu Genelge'de yapılan açıklamaların dikkate alınarak gerekli işlemlerin yapılacağı belirtilmiştir. Dolayısıyla zamanaşımına uğramış gümrük vergilerinin terkinine ilişkin işlemlerde Seri: A Sıra No:1 Tahsilat Genel Tebliği ile 2016/1 Seri No'lu Tahsilat İç Genelgesi hükümleri dikkate alınacaktır.

5. Gümrük Vergilerinde Teminat Uygulaması

Kamu alacaklısı devlet, tahsil aşamasına gelmekle birlikte tahsil edilemeyen alacaklarının cebri icra yoluyla tahsilini sağlamak yerine, koruyucu uygulamalarla daha kısa zamanda ve tam olarak kamu alacağını tahsil edebilmektedir. Teminat uygulaması kamu alacağının tahsilinin güvence altına alınmasını sağlayan önlemlerin başında gelmektedir⁴⁶⁴.

Teminat kavramı, bir hakkın güvence veya garanti altına alınması demektir⁴⁶⁵. Vergilendirme açısından teminat ise, vergi alacağının tahsilinin tehlikeye düştüğü, tahsil edilememe riskinin bulunduğu durumlarda, vergi alacaklısının talebi üzerine vergi borçlusunun borcuna karşılık öngörülen değerleri güvence olarak göstermesidir⁴⁶⁶. Gümrük idareleri de gümrük vergileri ve diğer kamu alacaklarının ödenmesini garanti etmek, ortaya çıkabilecek tahsil edilememe riskine karşı önceden tedbir almak suretiyle alacağı korumak amacıyla teminat isteyebilmektedir.

Gümrük vergilerinde teminata ilişkin hükümler GK'nin 202-207'nci maddeleri arasında düzenlenmiştir. Gümrük vergileri ve diğer kamu alacaklarının ödenmesini sağlamak amacıyla teminat alınmasının gerekli olduğu durumlarda, bu teminat söz konusu gümrük vergileri ve diğer kamu alacakları tutarı kadar yükümlü veya yükümlü

⁴⁶⁴ Binnur Çelik, **Kamu Alacaklarının Takip ve Tahsil Hukuku**, Türkiye İş Bankası Kültür Yayınları, İstanbul, 2002, (Takip ve Tahsil), s. 47 ve 51.

⁴⁶⁵ Adnan Gerçek, **Kamu Alacaklarının Takip ve Tahsil Hukuku**, Ekin Basım Yayın Dağıtım, Bursa, 2013, (Takip ve Tahsil), s. 136.

⁴⁶⁶ Şenyüz, Yüce ve Gerçek, Vergi Hukuku, s. 354; ayrıca bkz. Hasan Hüseyin Bayraklı, **Vergi İcra Hukuku**, Celepler Matbaacılık, Afyonkarahisar, 2009, s. 31.

olması muhtemel kişiler tarafından verilir (GK, md. 202/1). Gümrük idaresinin kabul etmesi kaydıyla, teminat vermesi istenen kişi yerine başka bir kişi tarafından verilebilir (GK, md. 202/2). Ancak teminata konu gümrük vergileri tutarının tam olarak belirlenemediği durumlarda teminat, tahakkuk edilen veya edilebilecek gümrük vergilerinin en yüksek tutarı dikkate alınarak belirlenecektir (GK, md. 204/1). Görüldüğü gibi gümrük mevzuatı teminata bağlanacak işlemlere odaklanmakta olup, teminatı verecek kişi ve teminat tutarının belirlenmesi konusunda esnek bir yaklaşım sergilemektedir⁴⁶⁷.

Gümrük vergileri için kabul edilebilecek teminatlar ve bunların değerlendirilmesi hususlarında AATUHK hükümleri uygulanacaktır (GK, md. 205). Bu nedenle gümrük vergilerinde nelerin teminat olarak kabul edileceği AATUHK'nin 10'uncu maddesinde ve GY'nin 495/1'inci maddesinde belirtilmiştir. Bu maddelere göre;

- Tedavüldeki nakit Türk Lirası,
- Bankalar ve özel finans kurumlarınca verilen süresiz teminat mektupları,
- Hazine ve Maliye Bakanlığı'nca ihraç edilen devler iç borçlanma senetleri veya bu senetler yerine düzenlenen belgeler,
- Hükümetçe belirlenecek Millî Esham ve Tahvilât (Bu Esham ve Tahvilât, teminatın kabul edilmesine en yakın borsa cetvelleri üzerinden %15 noksanıyla değerlendirilir.),
- İlgililer veya ilgililer lehine üçüncü şahıslar tarafından gösterilen ve alacaklı kamu idarelerince haciz varakalarına dayanarak haczedilen menkul ve gayrimenkul eşya,
- Genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerinin, belediyelerin, sermayesinin tamamı devlete ait olan kamu iktisadi teşebbüslerinin ve Türkiye'deki yabancı misyon şeflerinin verecekleri garanti mektupları,
- Merkez Bankası tarafından kabul edilen ve bu Bankanın belirlediği döviz kuru üzerinden hesaplanan dövizler,

gümrük vergileri bakımından teminat olarak kabul edilebilmektedir.

⁴⁶⁷ Gerçek, Teminat, s. 166.

Gümrük vergilerinde 2 farklı teminat uygulaması söz konusu olmaktadır. Bunlar; toplu ve götürü teminat uygulamalarıdır. *Toplu teminat*, yükümlü tarafından verilen teminatın yükümlünün bir gümrük idaresindeki tüm gümrük işlemlerinde kullanılabildiği teminat türüdür⁴⁶⁸. Toplu teminat transit rejimi hariç tüm işlemlerde kullanılabilen (GY, md. 493/1), sadece yükümlülerin değil aynı zamanda yükümlü olması muhtemel kişilerin de faydalanabileceği bir uygulamadır. Bu uygulama, bir gümrük idaresine her gümrük işleminde (transit rejimi hariç) ayrı ayrı teminat verilmesinin oluşturacağı zaman kaybını önleyerek gümrük işlemlerinin daha hızlı sonuçlanmasına imkan tanımaktadır. Söz konusu teminat takip edilebilir olması halinde diğer gümrük idarelerinde de kullanılabilmektedir (GY, md. 493/2). *Götürü teminat*, gümrük yükümlülüğü gerektiren veya gerektirebilecek birden fazla işlem için gümrükçe onaylanmış işlem veya kullanımlardan her biri için ayrı ayrı teminat vermek yerine, tüm işlemleri (transit rejimi hariç) kapsayacak şekilde teminat verilmesidir (GY, md. 493/4). Götürü teminat uygulamasından onaylanmış kişi statüsü belgesine veya yetkilendirilmiş yükümlü sertifikasına sahip olan yükümlüler ile GY'nin 527'nci maddesi uyarınca antrepo işleticileri yararlanmakta olup (GY, md. 493/5), eşyanın gümrükçe onaylanmış işlem veya kullanıma tabi tutulmasına ilişkin, Özel Tüketim Vergisi Kanunu'nun eki (I) sayılı listesinde yer alan eşyaya ilişkin kamu alacakları hariç, tüm kamu alacakları için geçerlidir (GY, md. 493/6). Götürü teminat uygulamasından yararlanabilmek için verilmesi gereken teminat tutarı, bir önceki yıl gümrük işlemlerinden dolayı teminat konusu olan toplam değer % 10'udur (GY, md. 494/1).

Tahakkuk ettirilerek teminata bağlanan gümrük vergilerinin ödeme zamanına ilişkin GK'de herhangi bir düzenleme yer almamaktadır. Ancak gümrük vergileri için kabul edilebilecek teminatlar ve bunların değerlendirilmesi hususlarında AATUHK hükümlerinin uygulanacağına ilişkin hüküm gereğince (GK, md. 205), AATUHK'nin 37'nci maddesi hükmünün dikkate alınması gerekmektedir⁴⁶⁹. Buna göre gümrük idarelerince daha önceden tahakkuk ettirilerek teminata bağlanan gümrük vergileri bir ay içinde ödenmesi için yükümlüye tebliğ edilir. Ödeme süresinin son günü alacağın vadesidir. Teminata bağlanan gümrük vergilerinin bu sürede (vadesinde) ödenmemesi

⁴⁶⁸ Selen, Gümrük İşlemleri, s. 183; Gerçek, Teminat, s. 168.

⁴⁶⁹ K. Kılıç, s. 452.

halinde AATUHK'nin 56'ncı maddesi hükmü gereğince, gümrük vergilerinin 15 gün içinde ödenmesi, aksi halde teminatın paraya çevrileceği veya diğer şekillerde cebren tahsile devam edileceği yükümlüye bildirilir ve bu sürede ödenmemesi halinde teminat paraya çevrilir.



ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

GÜMRÜK KABAHAHLERİNE YÖNELİK YAPTIRIMLAR VE GÜMRÜK UYUŞMAZLIKLARININ ÇÖZÜM YOLLARI

I. GÜMRÜK KANUNU'NDA GÜMRÜK KABAHAHLERİNE YÖNELİK YAPTIRIMLAR

4458 sayılı GK, hem maddi anlamda bir kanun, hem de şekle ve usule ilişkin hükümler içeren bir usul kanunudur. Dolayısıyla yükümlülerin hem maddi hem şekli yükümlülüklerine ilişkin hükümleri, hem de vergi kaybına neden olabilecek fiiller ile usulsüzlüklere ilişkin uygulanacak idari yaptırımlara ilişkin hükümleri içermektedir.

Bu kısımda, GK'nin "Cezalar" başlıklı 231 ile 241'inci maddeleri arasında yer alan genel hükümler ile kabahatler ve bunlara uygulanacak yaptırımlar incelenecektir. GK'nin sistematığı içerisinde gümrük kabahatlerine uygulanacak yaptırımlar her ne kadar "Cezalar" başlıklı kısımda yer alsada, bu cezaların 5326 sayılı Kabahatler Kanunu⁴⁷⁰ (KK) açısından bir idari yaptırım olması nedeniyle bu kabahatlere ilişkin hükümlerin incelenmesi bakımından ceza kavramı yerine idari yaptırım kavramının kullanılmasının daha doğru olacağı düşünülmektedir.

A. Gümrük Kabahati ve İdari Yaptırımlara İlişkin Genel Açıklamalar

Arapça kökenli bir sözcük olan kabahat, genel olarak uygunsuz hareket, çirkin, yakışsız davranış anlamına gelmektedir⁴⁷¹. Kabahat kavramı günlük kullanımda, genellikle kusurlu davranışları ifade etmek, kimi zaman da hata sözcüğünün yerine kullanılan, hukuk normundan ziyade ahlak, din ve görgü kuralları gibi toplumsal düzen kurallarının ihlaline işaret eden bir kavramdır⁴⁷².

Kabahat kavramı, kabahatler ve bunlara yönelik yaptırımların düzenlendiği genel kanun niteliğindeki 5326 sayılı KK'de tanımlanmaktadır. Kanun'un 2'nci maddesine göre, "*Kabahat deyiminden; kanunun, karşılığında idarî yaptırım*

⁴⁷⁰ RG: 31.03.2005/25772 (mükerrer)

⁴⁷¹ Türk Dil Kurumu, **Güncel Türkçe Sözlük**, www.tdk.gov.tr, (28.10.2019).

⁴⁷² Ayhan Kılıç, "Kabahatler Kanunu'nun Genel Hükümlerinin Vergi Kabahatleri Bakımından Uygulanabilirliği", **Türkiye Adalet Akademisi Dergisi**, Yıl: 5, Sayı: 18, Temmuz 2014, s. 302.

*uygulanmasını öngördüğü haksızlık anlaşılr.” hükmü yer almaktadır*⁴⁷³. Dolayısıyla, hukuki anlamda, karşılığında idari yaptırım uygulanması gereken fiiller kabahat olarak nitelendirilmektedir. Vergilendirme açısından ise vergi kabahatinin vergi ödevlerinin yerine getirilmemesi sonucunu içeren ve kanunların idari para cezası ve diğer idari tedbirlerle cezalandırdığı fiiller olduğu ifade edilmektedir⁴⁷⁴.

Bir fiilin kabahat olarak nitelendirilebilmesi için karşılığında uygulanacak yaptırımın idari bir yaptırım olması gerekmektedir. İdari yaptırımlar, idari para cezası ve idari tedbirlerden oluşmakta; idari tedbirler ise mülkiyetin kamuya geçirilmesi ve ilgili kanunlarda yer alan diğer tedbirlerden oluşmaktadır (KK, md. 16/1-2). Dolayısıyla bir fiilin karşılığında mülkiyetin kamuya geçirilmesi ve idari para cezası gibi yaptırımların uygulama alanı bulması durumunda bu fiiller kabahat olarak nitelendirilecektir.

Konuya GK çerçevesinde bakıldığında, 234 ile 241’inci maddeleri arasında yer alan fiillere uygulanacak yaptırımların idari para cezası ve mülkiyetin kamuya geçirilmesi yaptırımları olduğu görülmektedir. Dolayısıyla bu fiillerin GK bakımından birer *kabahat* olduğu söylenebilir. Bu fiillerin kabahat olarak nitelendirilmesi, fiillere uygulanacak yaptırımların uygulama esasları bakımından KK hükümlerine tabi olması anlamına gelmektedir.

Gümrük kabahatlerine yönelik yaptırımlar şu özelliklere sahiptir:

- Ceza hukukunun temel ilkelerinden biri olan “kanunsuz suç olmaz” ilkesi idari yaptırımlar bakımından da geçerli olup, idari yaptırımların uygulanabilmesi için GK’de yer alması gerekmektedir⁴⁷⁵.
- İdari karara dayanmaktadır⁴⁷⁶. Yani idari yaptırımların yetkili kişilerce karara bağlanması gerekmektedir.
- İdari yaptırım uygulanmasını gerektiren gümrük kabahatleri kasten veya taksirle işlenebilir⁴⁷⁷.

⁴⁷³ Kabahat fiilinin “haksızlık” olarak tanımlanmasının doğru olmadığı, haksızlık yerine “fiil” teriminin kullanılması gerektiği yönünde bkz. Erdener Yurtcan, **Yargıtay Kararları Işığında Kabahatler Kanunu ve Yorumu**, Türkiye Barolar Birliği Yayınları, Ankara, 2016, s. 15.

⁴⁷⁴ Doğan Şenyüz, **Vergi Ceza Hukuku**, Ekin Basım Yayın Dağıtım, Bursa, 2017, (Vergi Ceza Hukuku), s. 55.

⁴⁷⁵ Saygılıoğlu ve Gerçek, s. 238; Selen, Gümrük İşlemleri, s. 191; Yüce ve Çelikkaya, s. 147.

⁴⁷⁶ Yerci, Gümrük Hukuku, s. 435.

⁴⁷⁷ Saygılıoğlu ve Gerçek, s. 238; Selen, Gümrük İşlemleri, s. 191; K. Kılıç, s. 671; Yüce ve Çelikkaya, s. 147; Dölek, s. 354; Yerci, Gümrük Hukuku, s. 435; Ali Ortapolat, “Kabahatler Kanunu Çerçevesinde Gümrük Para Cezalarında Kusur Şartı Aranır Mı?”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı: 179,

- İdari yaptırım uygulanmasını gerektiren gümrük kabahatleri icrai (bir şeyi yapmak) ya da ihmali (bir şeyi yapmamak) fiillerle işlenebilmektedir (KK, md. 7).
- KK'nin genel hükümlerine tabidir (KK, md. 3).
- İdari yaptırım kararları, 7201 sayılı TK hükümlerine göre tebliğ edilir (KK, md. 26/1).
- İdari yaptırım gerektiren kabahat aynı zamanda suç oluşturuyorsa sadece suçtan dolayı yaptırım uygulanmakta, suçtan dolayı yaptırım uygulanamaması halinde kabahat dolayısıyla yaptırım uygulanmaktadır⁴⁷⁸.
- Soruşturma veya kovuşturma sonucunda GK'de tayin edilen cezalardan daha ağır bir para cezasına karar verildiği veya fiilin suç teşkil ettiğine ve suçtan dolayı yaptırım uygulanmasına karar verildiği takdirde, kararın kesinleşmesi ve hükmolunan paranın tahsili şartıyla GK'ye göre verilmiş olan ceza kaldırılır ve alınmış olan para geri verilir (GY, md. 579/2).
- İdari para cezaları takip ve tahsil edilebilmesi için idari yaptırım kararlarının kesinleşmiş olması gerekmektedir⁴⁷⁹.
- İdari para cezası dışındaki idari yaptırımlar uzlaşmaya konu edilememektedir⁴⁸⁰. Dolayısıyla gümrük kabahatleri dolayısıyla uygulanabilecek mülkiyetin kamuya geçirilmesi yaptırımı uzlaşmaya konu edilememektedir.
- Bir fiil ile birden fazla kabahat işlenmesi durumunda ağır olan para cezası uygulanacaktır⁴⁸¹ (KK, md.15).
- GK'nin 239/1'inci maddesinde sayılan kabahatler hariç, kabahate teşebbüs yaptırımı tabi değildir.

Kasım 2007, <https://uye.yaklasim.com/>, (28.10.2019), Mustafa Erkan Üyümez ve Raşit Gültekin, "Türkiye'de Gümrük İhlalleri ve Yaptırımları, **E-Yaklaşım**, Sayı: 287, Kasım 2016, <https://uye.yaklasim.com/MagazineContent.aspx?ID=29276&arananKey=MUSTAFA%20ERKAN%20%C3%9C%C3%9CMEZ>, (28.10.2019)

⁴⁷⁸ Saygılıoğlu ve Gerçek, s. 238; Yüce ve Çelikkaya, s. 148; Dölek, s. 354; Yerci, Gümrük Hukuku, s. 436.

⁴⁷⁹ Saygılıoğlu ve Gerçek, s. 238; Ömer Özkan ve Tayfun Ercan, **Gümrük Para Cezaları**, Adalet Yayınevi, Ankara, 2016, s. 10; Gümrük ve Ticaret Bakanlığı Gümrükler Genel Müdürlüğü'nün, 16.08.2013 tarihli ve 2013/38 sayılı Genelgesi.

⁴⁸⁰ Ticaret Bakanlığı Gümrükler Genel Müdürlüğü'nün, 16.08.2013 tarihli ve 2013/38 sayılı Genelgesi.

⁴⁸¹ Saygılıoğlu ve Gerçek, s. 238; Dölek, s. 355; Yerci, Gümrük Hukuku, s. 436; Ticaret Bakanlığı Gümrükler Genel Müdürlüğü'nün, 16.08.2013 tarihli ve 2013/38 sayılı Genelgesi.

- Gümrük idaresinin yükümlüye yazılı olarak yanlış izahat vermesi durumunda idari para cezası ve faiz uygulanmaz (GK, md. 231/5⁴⁸²).

B. Gümrük Kanunu'nda Yer Alan İdari Yaptırımların Uygulanmasında Kabahatler Kanunu'nun Yeri

KK, kabahatlere ilişkin hükümlerin düzenlendiği genel kanun niteliğine haiz bir kanundur. KK'nin 3'üncü maddesine göre Kanun'un genel kanun niteliği uyarınca;

- İdari yaptırım kararlarına karşı kanun yoluna ilişkin hükümleri, diğer kanunlarda aksine hüküm bulunmaması halinde,
- Diğer genel hükümleri, idari para cezası veya mülkiyetin kamuya geçirilmesi yaptırımını gerektiren bütün fiiller hakkında,

uygulanır.

KK'nin bu hükmü GK hükümleri çerçevesinde ele alındığında, GK'nin 234 ile 241'inci maddeleri arasında yer alan fiillere uygulanacak yaptırımlara karşı kanun yollarına ilişkin hükümler dışında, KK'nin diğer genel hükümleri bu yaptırımlar için uygulama alanı bulacaktır. Nitekim GK'nin 242 ile 244'üncü maddelerinde itiraz ve uzlaşma yollarının düzenlenmiş olup, gümrük vergilerine ilişkin idari yaptırım kararları ve bu kararlara yönelik itirazlar hakkında GK hükümlerinin uygulanacağı Kanun'un 231/3'üncü maddesinde açıkça hüküm altına alınmıştır. Bu nedenle idari yaptırım kararlarına karşı GK'de kanun yolları düzenlenmiş olduğundan KK hükümleri uygulanamayacaktır.

GK'nin gümrük kabahatleri ve yaptırımlarına ilişkin hükümleri dikkate alındığında, kabahatler bakımından KK'nin kabahatlere ilişkin genel kanun niteliğinin aksine GK'nin özel kanun niteliğine haiz olduğu söylenebilir. Dolayısıyla genel kanun hükümleri (KK) ile özel kanun (GK) hükümlerinin çatışması durumunda özel kanun hükümleri uygulanacaktır⁴⁸³.

⁴⁸² Yanlış izahat ve buna bağlı olarak idari para cezası ve faiz uygulanamaması konusunda ayrıca bkz. GY, md. 580/A.

⁴⁸³ A. Kılıç, s. 308; Tahir Erdem, "6455 Sayılı Kanunla Yapılan Değişiklikler Sonrasında Gümrük Kanunu'nun Ceza Hükümleri", **Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi**, Sayı: 114, Haziran 2014, (Ceza), <https://www.lebibyalkin.com.tr/mevzuat/yayinlar/lebib-yalkin-mevzuat-dergisi>, (28.10.2019).

Gümrük kabahatlerine ilişkin GK’de düzenlenmeyen hükümlere ilişkin KK’nin genel hükümleri gümrük kabahatleri için uygulama alanı bulacaktır. Bu durumda KK’nin 1 ile 31’inci maddeleri arasında yer alan amaç ve kapsam, genel kanun niteliği, kanunilik ilkesi, yer ve zaman bakımından uygulama, sorumluluğa ilişkin esaslar, yaptırımlar, soruşturma zamanaşımı, karar verme yetkisi gibi hususlar gümrük kabahatleri bakımından da geçerli olacaktır.

Gümrük kabahatlerinin işlenmesi hususunda KK’nin genel hükümleri geçerlidir. GK’de gümrük kabahatinin taksirle veya kasıtlı işlenmesi konusunda herhangi bir hüküm olmadığından KK’nin 9’uncu maddesi hükmü gereğince gümrük kabahatleri kasıtlı veya taksirle işlenebilmektedir⁴⁸⁴. Yani fiilde kastın var olup olmadığı cezalandırma açısından hüküm ifade etmemektedir.

C. Gümrük Kanunu’nda Yer Alan İdari Yaptırımlar

KK’nin 16/1-2’nci maddesine göre idari yaptırımlar, idari para cezası ve idari tedbirlerden; idari tedbirler ise mülkiyetin kamuya geçirilmesi ve ilgili kanunlarda yer alan diğer tedbirlerden oluşmaktadır. GK’nin 231 ile 241’inci maddeleri arasında düzenlenen “Cezalar” başlıklı kısmı incelendiğinde gümrük kabahatlerine genel olarak idari para cezası ve mülkiyetin kamuya geçirilmesi şeklinde iki farklı idari yaptırım uygulandığı görülmektedir. Yine Kanun’un sistematğinde, gümrük kabahatlerine uygulanacak idari yaptırımların vergi kaybına neden olan işlemlere uygulanacak cezalar ve usulsüzlüklere ilişkin cezalar şeklinde ikili bir ayırım yapılarak hüküm altına alındığı görülmektedir.

Gümrük kabahatlerine yönelik idari yaptırımların uygulanabilmesi için bu idari yaptırım kararlarının kesinleşmiş olması ve idari yaptırımların zamanaşımı süreleri içerisinde uygulanmaları gerekmektedir⁴⁸⁵.

İdari yaptırımların kesinleşmesi konusundaki açıklamalar Gümrükler Genel Müdürlüğü’nün 16.08.2013 tarihli ve 2013/38 sayılı Genelgesinde yapılmaktadır. Bu

⁴⁸⁴ Selen, Gümrük İşlemleri, s. 191; K. Kılıç, s. 671; Yüce ve Çelikkaya, s. 147; Yerci, Gümrük Hukuku, s. 435; Üyümez ve Gültekin, <https://uye.yaklasim.com/MagazineContent.aspx?ID=29276&arananKey=MUSTAFA%20ERKAN%20%C3%9C%C3%9CMEZ>, (28.10.2019)

⁴⁸⁵ Yüce ve Çelikkaya, s. 149.

Genelgeye göre vergi alacağına bağlı olmayan idari para cezaları ile mülkiyetin kamuya geçirilmesi kararları;

- İtiraz edilmemesi halinde tebliğ tarihinden itibaren 15 günlük idari itiraz süresinin (GK, md. 242) bitiminde,
- İtirazda bulunulması halinde itirazın reddi yönündeki kararına karşı tebliğ tarihinden itibaren süresi içinde idari yargı mercilerine başvurulmaması halinde söz konusu başvuru süresinin bitiminde,
- İdari yargıya başvurulması halinde yargı kararının tebliğ tarihinden itibaren üst mahkeme nezdinde başvuru yapılması için gerekli olan 30 günlük süre içinde üst mahkemeye başvurulmaması halinde söz konusu sürenin bitiminde,
- Üst mahkeme nezdinde başvuru yapılması durumunda verilen kararın tebliğ tarihinden itibaren karar düzeltilmesi talebinde bulunulması için gereken 15 günlük süre içinde kararın düzeltilmesi talebinde bulunulmaması halinde söz konusu sürenin bitiminde,
- Karar düzeltme talebinde bulunulması halinde üst mahkemece verilecek kararın tebliğ edildiği tarihte,

kesinleşmektedir.

Gümrük vergileri alacağına bağlı idari para cezaları ise gümrük vergileri ile aynı zamanda karar bağlanarak tebliğ edilmekte ve ödenmektedir (GK, md. 232/1). GK'nin 197/5'inci maddesine göre;

“...tebliğ edilen gümrük vergileri; 242 nci maddede belirtilen sürelerde itirazda bulunulmaması veya süresi içinde idari yargı mercilerine başvurulmaması hallerinde bu sürelerin bittiği tarihte kesinleşir; dava açılması halinde mahkemece yükümlü aleyhine verilen kararın gümrük idaresine tebliğ edildiği tarihte tahsil edilebilir hale gelir.”

Dolayısıyla karara karşı süresi içinde itiraz edilmemesi veya itiraz yoluna başvurulmasına rağmen süresi içinde idari yargıya başvurulmaması halinde idari para cezasının tahsil işlemine başlanacaktır. Ancak süresi içinde dava açılması ve yükümlü aleyhine karar verilmesi durumunda, kararın gümrük idaresine tebliğ edilmesinin ardından vergi tahakkuk kararı ile ilgili tahsil işlemine başlanması, idari para cezası için ise yukarıda gümrük vergileri alacağına bağlı olmayan idari para cezalarının kesinleşmesi için gerekli hususların dikkate alınması gerekmektedir.

1. Vergi Kaybına Neden Olan İşlemlere Uygulanacak Yaptırımlar

Vergi kaybına neden olan işlemlere uygulanacak yaptırımlar GK'nin 234 ile 238'inci maddeleri arasında düzenlenmektedir. Bu maddelerde düzenlenen kabahatler ve yaptırımlarına geçmeden önce, her ne kadar GK'nin "Cezalar" başlıklı Onbirinci Kısım'ının İkinci Bölümü "Vergi Kaybına Neden Olan İşlemlere Uygulanacak Cezalar" başlığını taşısa da bu bölümde yer alan birçok fiilin vergi kaybına neden olma özelliği bulunmamaktadır. Bölüm başlığı böyle iken içeriğinin başlığa uymamasının nedeni, 6455 sayılı Kanun⁴⁸⁶ ile KMK'de yer alan birçok fiilin bu bölüme aktarılmasına rağmen bölüm başlığının değiştirilmemiş olmasındandır⁴⁸⁷.

Vergi kaybına neden olan işlemlere uygulanacak idari yaptırımlara bakıldığında genel olarak idari para cezası ve mülkiyetin kamuya geçirilmesi şeklinde iki yaptırımın söz konusu olduğu görülmektedir.

Aşağıdaki tabloda fiiller ve karşılığında öngörülen yaptırımlar gösterilmektedir.

Tablo 8: Vergi Kaybına Neden Olan Fiiller ve Yaptırımları

Madde	Fıkra	Fiil	Yaptırım
234 ^{488,489}	1	Serbest dolaşıma giriş rejimi veya kısmi muafiyet suretiyle geçici ithalat rejimine tabi tutulan eşyaya ilişkin olarak, yapılan beyan ile muayene ve denetleme veya teslimden sonra kontrol sonucunda;	
		a) Gümrük tarifesini oluşturan unsurlarda veya vergilendirmeye esas olan sayı, baş, ağırlık gibi ölçülerinde aykırılık görülmesi ve beyana göre hesaplanan ithalat vergileri ile muayene sonuçlarına göre alınması gereken ithalat vergileri arasındaki farkın %5'i aşması	Vergi Farkının 3 Katı İdari Para Cezası
		b) Kıymeti üzerinden ithalat vergilerine tabi eşyanın beyan edilen kıymetinin GK hükümlerine göre belirlenen kıymete göre noksan bulunması	Vergi Farkının 3 Katı İdari Para Cezası
		c) Satış birimine göre miktar itibarıyla %5'i geçmeyen bir fark ile maddi hesap hatasından doğan noksan kıymet beyanı	Vergi Farkının Yarısı Kadar İdari Para Cezası
	2	Dahilde işleme rejimi, gümrük kontrolü altında işleme rejimi ve tam muafiyetli geçici ithalat rejimi hükümlerine tabi eşyaya ile ilgili yapılan beyan ile muayene ve denetleme veya teslimden sonra kontrol sonucunda; birinci fıkrada belirtilen farklılıkların tespiti	Vergi Farkının Yarısı Kadar İdari Para Cezası
	5	GK'nin 194/1'inci maddesine göre bir gümrük yükümlülüğünün doğması halinde ödenmesi gereken ithalat vergilerinin ihracat beyannamesi konusu eşyanın TGB dışına çıktığı tarihe	Bu Vergilerin Dörtte Biri Kadar İdari Para Cezası ⁴⁹⁰

⁴⁸⁶ Gümrük Kanunu İle Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun, RG: 11.04.2013/28615

⁴⁸⁷ K. Kılıç, s. 692.

⁴⁸⁸ GK'nin 234/3'üncü maddesine göre, 1 ve 2'nci fıkralarında öngörülen cezalar, madde hükümlerinde belirtilen aykırılıkların yükümlüler tarafından gümrük idaresinin tespitinden önce bildirilmesi halinde % 10 oranında uygulanmaktadır.

⁴⁸⁹ GK'nin 234/6'ncı maddesine göre, 1, 2 ve 3 numaralı fıkralarında yer alan cezalar 2021 yılı için 173 TL'den az olamaz.

⁴⁹⁰ GK'nin 234/5'inci maddesine göre hiç ödenmemiş veya eksik ödenmiş vergilerin gümrük idaresince tespitinden önce yükümlü tarafından bildirilmesi durumunda bu ceza uygulanmamaktadır.

		kadar hiç ödenmemiş veya eksik ödenmiş olduğunun gümrük idarelerince yapılan kontrol sonucunda tespit edilmesi	
235 ⁴⁹¹ 235 ⁴⁹²	1	Serbest dolaşıma giriş rejimine tabi tutulan eşyaya ilişkin olarak, yapılan beyan ile muayene ve denetleme veya teslimden sonra kontrol sonucunda;	
		a) Eşyanın genel düzenleyici idari işlemlerle ithalinin yasaklanmış olduğunun tespiti	Gümrüklenmiş Değerin 4 Katı İdari Para Cezası
		b) (a) bendindeki eşyanın değersiz, artık veya atık madde olması	Dökme Halinde Gelen Eşya İçin Ton Başına 30.000 TL, Ambalajlı Gelmesi Halinde Kap Başına 600 TL İdari Para Cezası
		c) Eşyanın ithali, belli kuruluşların vereceği ve gümrük idaresine ibrazı veya beyanı zorunlu olan lisans, izin, uygunluk belgesi veya bu belgeler yerine geçen bilgiye bağlı olmasına rağmen, eşya belge veya bilgiye tabi değilmiş ya da belge veya bilgi alınmış gibi beyanda bulunulduğunun tespiti	Gümrüklenmiş Değerin 2 Katı İdari Para Cezası
		d) (c) bendindeki eşyanın değersiz, artık veya atık madde olması	Dökme Halinde Gelen Eşya İçin Ton Başına 8.000 TL, Ambalajlı Gelmesi Halinde Kap Başına 200 TL İdari Para Cezası
		e) Ticaret Bakanlığı tarafından belirlenecek süre içerisinde, (c) bendinde belirtilen eşyanın ithalinin uygun bulunduğuna ilişkin belge veya bilginin düzenlenmesi veya ilgili kurum veya kuruluş tarafından gerçekleştirilen denetimin olumlu sonuçlandırılmasının bildirilmesi halinde	173 TL İdari Para Cezası
	2	İhracat rejimine tabi tutulan eşyaya ilişkin olarak, yapılan beyan ile muayene ve denetleme veya kontrol sonucunda;	
		a) Eşyanın genel düzenleyici idari işlemlerle ihracının yasaklanmış olduğunun tespiti	Gümrüklenmiş Değerin 2 Katı İdari Para Cezası
		b) Eşyanın ihracı, belli kuruluşların vereceği ve gümrük idaresine ibrazı veya beyanı zorunlu olan lisans, izin, uygunluk belgesi veya bu belgeler yerine geçen bilgiye bağlı olmasına rağmen, eşya belge veya bilgiye tabi değilmiş ya da belge veya bilgi alınmış gibi beyanda bulunulduğunun tespiti	Gümrüklenmiş Değerin Onda Biri Kadar İdari Para Cezası
		c) Ticaret Bakanlığı'na verilecek süre içinde (b) bendinde belirtilen eşyanın ithalinin uygun bulunduğuna ilişkin belge veya bilginin düzenlenmesi veya ilgili kurum veya kuruluş tarafından gerçekleştirilen denetimin olumlu sonuçlandırılmasının bildirilmesi halinde	173 TL İdari Para Cezası
	5	TGB'ye getirilen ve varış gümrük idaresine karayolu ile sevk edilmek üzere transit rejimine konu edilen serbest dolaşımda olmayan eşyanın, yapılan kontrol veya muayene sonucunda, beyan edilenden belirgin bir şekilde farklı cinsten olduğunun tahlil, teknik inceleme ve araştırmaya gerek olmaksızın tespiti;	
		a) Farklı çıkan eşyanın gümrük vergileri toplamının beyan edilen eşyanın gümrük vergileri toplamından fazla olması	Farklı Çıkan Eşyaya İlişkin Gümrük Vergilerinin İki Katı İdari Para Cezası
		b) Farklı çıkan eşyanın beyan edilen eşyadan farklı şekilde, ithalinin lisansa, şarta, izne, kısıntıya veya belli kuruluşların vereceği uygunluk veya yeterlilik belgesine tabi olması durumunda	Farklı Çıkan Eşyanın Gümrüklenmiş Değerinin İki Katı İdari Para Cezası
		Transit rejimine konu edilen serbest dolaşımda olmayan eşyanın, hareket gümrük idaresinden sevk edilmesinden sonra varış gümrük idaresine varışından önce ya da varış gümrük idaresinde yapılan kontrolü veya muayenesi sonucunda beyana göre eksiklik veya fazlalık tespiti halinde;	
		c) Beyana göre eksik olduğunun tespit edilmesi durumunda,	Gümrük Vergilerinin İki Katı İdari Para Cezası
		d) Beyana göre fazla olduğunun tespit edilmesi durumunda	Fazla Çıkan Eşyanın Gümrük Vergileri Kadar İdari Para Cezası
236	1	Teminat alınmış olsa bile, gümrük işlemlerine başlanmadan veya bu işlemler bitirilip gümrük idaresinin izni alınmadan gümrük antrepoları veya gümrük idaresince eşya konulmasına izin verilen yerlerden kısmen veya tamamen eşya çıkarılması veya buralardaki eşyanın değiştirilmesi ya da yapılan sayımlarda kayıtlara göre eşyanın bir kısmının noksan olduğunun anlaşılması	Gümrüklenmiş Değerin 2 Katı İdari Para Cezası

⁴⁹¹ Teslimden sonra kontrol sonucunda uygunsuzluğu tespit edilen ancak bulunamayan eşyanın gümrüklenmiş değerinin kamuya geçirilmesine karar verilir (GK, md. 235/4-c).

⁴⁹² GK'nin 235/6'ncı maddesine göre, 1 ve 2'nci fıkralarında öngörülen cezalar, madde hükümlerinde belirtilen aykırılıkların yükümlüler tarafından gümrük idaresinin tespitinden önce bildirilmesi halinde % 10 oranında uygulanmaktadır.

	2	Gümrük antrepolarında veya gümrük idaresince eşya konulmasına izin verilen yerlerde yapılan sayımlarda kayıtlara göre fazla eşya çıkması	Fazla Çıkan Eşyaya İlişkin İthalat Ve İhracat Vergileri Kadar İdari Para Cezası
	4	Gümrüksüz satış mağazalarından hak sahibi olmayanlara satış yapılması veya hak sahibi olmakla birlikte limit üstü satış yapılması	Eşyaya İlişkin İthalat Vergilerinin 3 Katı İdari Para Cezası
	5	Eşyanın gümrük antrepo rejimine tabi tutulmasına ilişkin beyanın kontrolü veya muayenesi neticesinde antrepo beyannamesinde beyan edilenden belirgin bir şekilde farklı cinsten eşya olduğunun tahlil, teknik inceleme ve araştırmaya gerek olmaksızın tespiti halinde;	
		a) Farklı çıkan eşyanın gümrük vergileri toplamının beyan edilen eşyanın gümrük vergileri toplamından fazla olması durumunda	Farklı Çıkan Eşyaya İlişkin Gümrük Vergilerinin İki Katı İdari Para Cezası
		b) Farklı çıkan eşyanın beyan edilen eşyadan farklı şekilde, ithalinin lisansa, şarta, izne, kısıntıya veya belli kuruluşların vereceği uygunluk veya yeterlilik belgesine tabi olması durumunda	Farklı Çıkan Eşyanın Gümrüklü Değerinin İki Katı İdari Para Cezası
237	1	Özet beyan veya özet beyan olarak kullanılan ticari veya resmi belgelerdeki kayıtlı miktara göre noksan çıkan kapların mahrecinden yüklenmemiş veya yanlışlıkla başka yere çıkartılmış veya kaza ve avarya sonucunda yok olmuş veya çalınmış bulunduğu gümrük idaresince belirlenecek süre içinde kanıtlanmadığı takdirde	Hesaplanacak Gümrük Vergileri Kadar İdari Para Cezası
	2	1'inci fıkraya göre ceza belirlenmesinin mümkün olmaması	Her Kap İçin 173 TL İdari Para Cezası
	3	Özet beyan veya özet beyan olarak kullanılan ticari veya resmi belgelerdeki kayıtlı miktara göre fazla çıkan kapların yanlışlıkla mahrecinden fazla olarak yüklenmiş olduğu gümrük idaresince belirlenecek süre içinde kanıtlanmadığı takdirde	Eşyanın CIF Kıymeti Kadar İdari Para Cezası – Mülkiyetin Kamuya Geçirilmesi
	6	TGB'ye giriş yapan taşıt içerisinde özet beyan verilmeksizin eşya getirildiğinin gümrük idaresince belirlendiği veya eşyanın boşaltılmasına izin verilmesinden sonra gümrük idaresine bildirildiği ve bu eşyanın verilmiş olan özet beyanlardan biri ile ilişkili olmadığının anlaşıldığı hallerde, eşyanın yanlışlıkla mahrecinden fazla olarak yüklenmiş olduğu gümrük idaresince belirlenecek süre içinde kanıtlanmadığı takdirde	Eşyanın CIF Kıymeti Kadar İdari Para Cezası – Mülkiyetin Kamuya Geçirilmesi
238	1 ⁴⁹³⁴⁹⁴	a) Dahilde işleme rejimi, gümrük kontrolü altında işleme rejimi ile geçici ithalat rejimine ilişkin hükümlerin ihlali halinde	
		b) Tam muafiyet suretiyle geçici olarak ithal edilen özel kullanıma mahsus taşıtlara ilişkin rejim ihlallerinde	Gümrük Vergileri Tutarının Dörtte Biri Kadar İdari Para Cezası
		c) Dahilde işleme rejimi ve gümrük kontrolü altında işleme rejimine ilişkin hükümler ihlal edilmekle birlikte, rejim kapsamı ithal eşyasının işleme faaliyetindeki hâli veya işlem görmüş ürün hali de dahil olmak üzere, gümrük gözetiminden mevzuata aykırı olarak çıkarılmamış olduğunun tespiti halinde	İthal Eşyasının Gümrük Vergileri İle İlgili Rejime İlişkin Beyannamenin Tescil Tarihinden Tespitin Yapıldığı Tarihe Kadar Geçen Süre İçin 6183 Sayılı Kanun'a Göre Tespit Edilen Gecikme Zammı Oranında Faizin Toplamı Kadar İdari Para Cezası
		d) (b) bendinde belirtilen taşıtlar hariç olmak üzere, geçici ithalat rejimi kapsamında ithal edilen eşyanın süresi içerisinde gümrükçe onaylanmış başka bir işlem veya kullanıma tabi tutulmaması durumunda	Gümrük Vergileri İle Rejime İlişkin Beyannamenin Tescil Tarihinden Tespitin Yapıldığı Tarihe Kadar Geçen Süre İçin 6183 Sayılı Kanun'a Göre Tespit Edilen Gecikme Zammı Oranında Faizin Toplamı Kadar

Kaynak: GK'nın 234 ila 238'inci maddelerinde yararlanılarak tarafımızca hazırlanmıştır.

⁴⁹³ GK'nın 238/2'nci maddesine göre, 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.

⁴⁹⁴ Bu cezalar 2021 yılı için 1.384 TL'den az olamaz (GK, md. 238/3).

Tablo 8’den anlaşılabacağı üzere GK’nin 234 ila 238’inci maddeleri arasında sayılan fiillerin varlığı halinde idari para cezası ve mülkiyetin kamuya geçirilmesi yaptırımları verilebilmektedir. İdari para cezalarının bir kısmının eşyanın gümrüklenmiş değerinin üzerinden hesaplandığı görülmektedir. GK’nin 3/26’ncı maddesine göre gümrüklenmiş değer; ithal eşya için eşyanın CIF kıymeti ile gümrük vergileri toplamından, ihraç eşyası için ise eşyanın FOB kıymeti ile gümrük vergileri toplamından oluşmaktadır.

2. Usulsüzlüklere Uygulanacak Yaptırımlar

Usulsüzlüklere uygulanacak yaptırımlar GK’nin 239 ile 241’inci maddelerinde düzenlenmektedir. Usulsüzlüklere ilişkin yaptırımların sadece idari para cezası niteliğinde olduğu görülmektedir. Aşağıda tabloda GK’nin 239 ve 241’inci maddelerinde sayılan ve usulsüzlük kabahati olarak nitelendirilen fiiller ve uygulanacak yaptırımlar gösterilmektedir.

Tablo 9: Usulsüzlüklere İlişkin Fiiller ve Yaptırımları

Madde	Fıkra	Fiil	Yaptırım
239	1	İthalat veya ihracat vergilerinden muaf eşyayı belirlenen gümrük kapıları dışında başka yerlerden izinsiz olarak ithal veya ihraç veya bunlara teşebbüs etmek, bu tür eşyayı gümrük işlemlerini yaptırmaksızın yurda sokmak veya çıkarmak veya buna teşebbüs etmek	Eşyanın İthalata Konu Olması Halinde CIF, İhracata Konu Olması Halinde FOB Değerinin onda biri oranında idari para cezası
	2	Gümrük vergileri ödenmek suretiyle ihraç edilebilen eşyayı, gümrük işlemlerine tabi tutmaksızın veya gümrük vergileri kısmen veya tamamen ödenmeksizin TGB dışına çıkarmak	Gümrük Vergilerinin 2 Katı İdari Para Cezası
241	1	GK’de ayrı bir ceza öngörülen haller dışında, GK ve GK ile tanınan yetkilere dayanılarak çıkarılan ikincil düzenlemelerle getirilen hükümlere aykırı hareket etmek	173 TL Usulsüzlük Cezası
	3	a) Gümrük idarelerince verilen kararlara dayanak oluşturan belge ve bilgilerin, ilgili kişiler tarafından yanlış olarak verilmesi	346 TL Usulsüzlük Cezası
		b) Vergi kaybı doğurmamasına karşın, birbirleriyle ilişkisi bulunan kişiler arasında bir satış işlemi olması ve bu ilişkinin beyan edilmemesi	346 TL Usulsüzlük Cezası
		c) Yabancı limanlardan gelen veya TGB’den yabancı limanlara giden gemilerin geliş ve gidişlerinde yönetmelikle belirlenecek süreler içerisinde donatan veya işleten veya acentası tarafından gümrük idaresine bilgi verilmemesi	346 TL Usulsüzlük Cezası

241		d)	Özet beyan veya özet beyan olarak kullanılan ticari veya resmi belgenin süresi içinde verilmemesi	346 TL Usulsüzlük Cezası
		e)	TGB’de karayoluyla transit eşya taşıyan taşıt araçlarının GK’nin 91’inci maddeye göre verilen süreleri yirmidört saate kadar aşması	346 TL Usulsüzlük Cezası
		f)	Gümrük antrepolarının GK’nin 93/3’üncü maddede belirtilen teknik donanımlarında noksanlık bulunması	346 TL Usulsüzlük Cezası
		g)	Gümrük antrepo rejimine tabi tutulan eşyanın, antrepolara konuldukları tarihte işleticiler tarafından kayıtlara geçirilmemesi	346 TL Usulsüzlük Cezası
		h)	Dahilde işleme rejimi ve gümrük kontrolü altında işleme rejimi kapsamında Türkiye Gümrük Bölgesine 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	346 TL Usulsüzlük Cezası
		ı)	Geçici olarak TGB dışına çıkarılan eşyanın verilen süreyi aştıktan sonra geri getirilmesi	346 TL Usulsüzlük Cezası
		j)	KMK hükümleri saklı kalmak kaydıyla, ihrac eşyasının yapılan beyan ve eki belgelere göre miktar veya cinsinde %10’dan fazla farklılık çıkması	346 TL Usulsüzlük Cezası
		k)	Serbest bölgelerde çalışan veya buralara giren ve çıkan kişilerin GK ile konulmuş kurallara uymaması	346 TL Usulsüzlük Cezası
		l)	Geçici ithalat rejimi kapsamında TGB’ye getirilen eşyanın verilen sürenin bitimini takiben bir ay içerisinde yeniden ihrac edilmesi veya gümrükçe onaylanmış bir işlem veya kullanıma tabi tutulması	346 TL Usulsüzlük Cezası
		m)	Geçici ithalat rejimi kapsamında ithal edilen eşyanın gümrük idaresine bilgi verilmeden, ancak süresi içerisinde TGB’nin dışına çıkarıldığının kabul edilebilir belgelerle kanıtlanması	346 TL Usulsüzlük Cezası
	4	a)	Bir kişinin geçerli bir temsil yetkisi olmadığı halde başka bir kişi adına veya hesabına gümrük idarelerinde iş takip etmesi	692 TL Usulsüzlük Cezası
		b)	karayolu taşıtlarının gümrük idaresinin izni olmadan yük veya yolcu olarak yoluna devam etmesi	692 TL Usulsüzlük Cezası
		c)	GK’nin 45/1’inci maddesine aykırı olarak 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	692 TL Usulsüzlük Cezası
		d)	TGB’de karayoluyla transit eşya taşıyan taşıt araçlarının GK’nin 91’inci maddesine göre verilen süreleri kırksekiz saate kadar aşması	692 TL Usulsüzlük Cezası
		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 GK’nin 94 ve 154’üncü madde hükümlerine aykırı olarak genel amaçlı eşya konulan yerlerde depolanması	692 TL Usulsüzlük Cezası
		f)	Gümrük antrepolarında bulunan eşyanın gümrük idarelerinin izni olmaksızın GK’nin 102’nci maddesinde belirtilen elleçlemelere tabi tutulması	692 TL Usulsüzlük Cezası
		g)	Geçici ithalat rejimi kapsamında TGB’ye getirilen eşyanın verilen sürenin bitimini takiben iki ayı aşmayan sürede yeniden ihrac edilmesi veya gümrükçe onaylanmış bir işlem veya kullanıma tabi tutulması	692 TL Usulsüzlük Cezası
		h)	Dahilde işleme rejimi ve gümrük kontrolü altında işleme rejimi kapsamında TGB’ye 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	692 TL Usulsüzlük Cezası

241	5	a)	TGB'de karayoluyla transit eşya taşıyan taşıt araçlarının GK'nin 91'inci maddesinde verilen süreleri yetmişiki saate kadar aşması	1.038 TL Usulsüzlük Cezası
		b)	Geçici ithalat rejimi kapsamında TGB'ye getirilen taşıtlara verilen sürenin bitimini takiben üç ayı aşmayan sürede yeniden ihraç edilmesi veya gümrükçe onaylanmış bir işlem veya kullanıma tabi tutulması	1.038 TL Usulsüzlük Cezası
	6	a)	GK'nin 34/3'üncü maddesi hükümlerinin aksine, TGB'ye 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	1.384 TL Usulsüzlük Cezası
		b)	Taşıt araçlarının GK'nin 33'üncü ve 91'inci maddelerinde belirtilen önceden belirlenmiş yollar dışında seyretmesi	1.384 TL Usulsüzlük Cezası
		c)	TGB'de karayoluyla transit eşya taşıyan taşıt araçlarının GK'nin 91'inci maddesinde verilen süreleri yetmişiki saatten daha fazla bir süre ile aşması	1.384 TL Usulsüzlük Cezası
		d)	GK'nin 11'inci madde hükmüne göre yazılı olarak talep edilen bilgi ve belgeler ile 13'üncü madde hükmü uyarınca beş yıl süreyle saklanması gereken belgelerin gümrük kontrolü sırasında ibraz edilmemesi	1.384 TL Usulsüzlük Cezası
	7		GK'nin 218/3'üncü maddesi uyarınca Ticaret Bakanlığı'na belirlenen azami bedellere uyulmaması	Her Bir İşlem İçin 5.000 TL Usulsüzlük Cezası

Kaynak: GK'nin 239 ve 241'inci maddelerinde yararlanılarak tarafımızca hazırlanmıştır.

Tablo 9'a dikkat edildiğinde, kabahate göre idari para cezalarının katlanarak arttığı görülmektedir. Bunun yanında, GK'nin 241/1'inci maddesinde düzenlenen GK ve GK ile tanınan yetkilere dayanılarak çıkarılan ikincil düzenlemelerle getirilen hükümlere aykırı hareket etmek hükmünün hangi fiilleri kapsadığı GY ekinde yer alan Ek-82'de belirtilmektedir. Buna göre örneğin yükümlülerin gümrük idaresine bilgi vermekten kaçınmaları, yükümlünün hatasından kaynaklanmış olmak kaydıyla beyannamenin veya özet beyanın iptali gibi fiillerin varlığı durumunda GK'nin 241/1'inci maddesi hükmü gereğince usulsüzlük cezası uygulanacaktır.

Ç. İdari Yaptırımlarda Karar Verme Yetkisi

KK'nin kabahatlere ilişkin hükümleri düzeleyen genel nitelikli bir kanun olduğu ve gümrük kabahatlerine ilişkin yaptırımlara karşı kanun yolları ile ilgili hükümler dışında, KK'nin diğer genel hükümlerinin bu yaptırımlar için uygulama alanı bulacağını daha önce ifade etmiştik. İdari yaptırım kararı verme konusunda KK'nin 22'nci maddesi ile kanunda açıkça gösterilen idari kurul, makam veya kamu görevlilerinin yetkili olduğu, kanunda açık bir hükmün olmaması durumunda ise kamu

kurum veya kuruluşlarının en üst amirinin idari yaptırım kararı vermede yetkili olacağı hüküm altına alınmıştır. Ancak GK’de idari yaptırım kararlarının gümrük idarelerinin amirleri veya yardımcıları tarafından verileceği hüküm altına alınmıştır (GK, md. 232/3). Dolayısıyla gümrük kabahatlerine ilişkin idari yaptırım kararları, gümrük müdürleri veya gümrük ve dış ticaret bölge müdürleri ve bunların yardımcıları tarafından alınabilecektir.

Mülkiyetin kamuya geçirilmesi yaptırımı kararının verilebilmesi için GK’de mülkiyetin kamuya geçirilmesi konusunda açıkça hüküm bulunması gerekmektedir (KK, md. 18). Nitekim GK’nin 237/3, 237/6’ncı maddelerinde mülkiyetin kamuya geçirilmesine ilişkin hükümler bulunmaktadır. Dolayısıyla bu maddeler gereği gümrük işlemlerinin yapıldığı gümrük idare amirleri veya yardımcıları tarafından mülkiyetin kamuya geçirilmesi kararı verilebilecektir (GY, md. 580). Eşya henüz gümrük gözetiminde iken mülkiyetin kamuya geçirilmesi yaptırımı uygulanmasını gerektiren bir kabahatin varlığı halinde eşyaya el konularak ardından mülkiyetin kamuya geçirilmesi kararı verilmesi; gümrük işlemlerinin tamamlanması durumunda mülkiyetin kamuya geçirilmesini gerektiren bir kabahatin varlığı durumunda ise mülkiyetin kamuya geçirilmesine yönelik kararın alınması ve eşyaya el koymaya ilişkin gerekli işlemlere başlanması gerekmektedir. Eşyaya el koyma fiili mülkiyetin kamuya geçirilmesi kararının yerine getirilmesine yönelik bir fiildir. Bu nedenle mülkiyetin kamuya geçirilmesi kararından bağımsız olarak düşünülemeyeceğinden GK’nin 242’nci maddesine göre itirazda bulunulması mümkün değildir⁴⁹⁵. Mülkiyetinin kamuya geçirilmesine karar verilen eşyanın bulunamaması durumunda kaim değer olarak eşyanın gümrüklenmiş değerinin kamuya geçirilmesine karar verilir (GK, md. 231/4).

D. İdari Yaptırımlarda Zamanaşımı

KK’nin kabahatlere ilişkin hükümleri düzenleyen genel nitelikte bir kanun olduğu daha önce ifade edilmişti. KK’nin bu niteliği gümrük kabahatlerine

⁴⁹⁵ Ticaret Bakanlığı, Gümrükler Genel Müdürlüğü’nün 12.01.2015 tarihli ve 2015/2 sayılı Genelgesi. Mülkiyetin kamuya geçirilmesi ve eşyaya el konulmasına ilişkin diğer açıklamalar için ayrıca bkz. Cevdet Bozkurt, “5326 Sayılı Kabahatler Kanunu ve Gümrük Mevzuatındaki Değişiklikler Işığında Mülkiyetin Kamuya Geçirilmesi ve Bu Kapsamdaki Eşyaya El Konulması”, **E-Yaklaşım**, Sayı: 276, Aralık 2015, <https://uye.yaklasim.com/>, 12.10.2019.

uygulanacak idari yaptırımlarda zamanaşımı süreleri bakımından da uygulama alanı bulunmaktadır. Gümrük kabahatlerine yönelik idari para cezası ve mülkiyetin kamuya geçirilmesi şeklindeki yaptırımların zamanaşımı süreleri hususunda GK’de bir hüküm bulunmaması durumunda, KK’nin hükümleri dikkate alınacaktır.

GK’nin 231/2’nci maddesine göre gümrük vergileri alacağına bağlı idari para cezalarında zamanaşımı süresinin, bu idari para cezalarına ilişkin gümrük vergilerinin tabi olduğu zamanaşımı hükümlerine tabi olduğu belirtilmektedir. Dolayısıyla gümrük vergileri alacağına bağlı idari para cezalarında zamanaşımı süresi bakımından GK hükümleri uygulanacaktır. Buna karşılık vergi alacağına bağlı olmayan idari para cezaları ile mülkiyetin kamuya geçirilmesi ile ilgili GK’de zamanaşımına yönelik herhangi bir düzenleme bulunmamakta, bu tür idari yaptırımlarda KK’nin zamanaşımına ilişkin hükümleri geçerli olmaktadır.

İdari para cezalarında zamanaşımı süreleri idari para cezasının gümrük vergileri alacağına bağlı olup olmamasına göre değişmektedir. Bu nedenle gümrük vergileri alacağına bağlı olup olmama hususu zamanaşımı bakımından belirleyici bir etken olmaktadır. İdari para cezası tutarının belirlenmesinde para cezasına dayanak oluşturan bir vergi alacağı söz konusu ise bu para cezası, *gümrük vergileri alacağına bağlı idari para cezasıdır* ve zamanaşımı bakımından gümrük vergilerinin tabi olduğu hükümlere tabi olacaktır. Vergi tutarının sadece idari para cezasının hesaplanmasında dikkate alındığı ve bir vergi alacağının söz konusu olmadığı idari para cezası ile gümrüklenmiş değer esas alınarak belirlenen idari para cezası ise *gümrük vergileri alacağına bağlı olmayan idari para cezasıdır*⁴⁹⁶. Gümrük vergileri alacağına bağlı olmayan idari para cezalarının nispi veya maktu niteliğe sahip olması da zamanaşımı sürelerini etkilemekte, KK’nin soruşturma ve yerine getirme süreleri idari para cezasının nispi veya maktu olmasına göre farklılık göstermektedir.

Yukarıda verilen bilgiler ışığında idari para cezalarında zamanaşımı sürelerinin tespit edilebilmesi için idari para cezasının gümrük vergileri alacağına bağlı olup olmadığı ile idari para cezasının nispi mi maktu mu olduğunun tespit edilmesi gerekmektedir. GK’de yer alan idari para cezaların bu yöndeki nitelikleri Tablo 10’da gösterilmektedir.

⁴⁹⁶ Ticaret Bakanlığı, Gümrükler Genel Müdürlüğü’nün 2014/28 sayılı Genelgesi.

Tablo 10: Gümrük Vergileri Alacağına Bağlı Olan ve Olmayan İdari Para Cezaları

Madde			Vergi Alacağına Bağlı	Vergi Alacağına Bağlı Olmayan	
				Nispi	Maktu
234	1	a)	✓		
		b)	✓		
		c)	✓		
	2		✓		
	4				✓
	5		✓		
235	1	a)		✓	
		b)			✓
		c)		✓	
		d)			✓
		e)			✓
	2	a)		✓	
		b)		✓	
		c)			✓
	5	a)	✓		
		b)		✓	
		c)	✓		
		d)		✓	
236	1			✓	
	2			✓	
	4		✓		
	5	a)		✓	
		b)		✓	
237	1			✓	
	2				✓
	3			✓	
	6			✓	
238	1	a)		✓	
		b)		✓	
		c)		✓	
		d)		✓	
	2			✓	
	4				✓
239	1			✓	
	2		✓		
241	Tamamı				✓

Kaynak: GK hükümlerinden yararlanılarak tarafımızca hazırlanmıştır.

Yukarıda yapılan açıklamalar ve Tablo 10'daki bilgiler çerçevesinde gümrük vergileri alacağına bağlı idari para cezalarında zamanaşımı süresinin 3 yıl olduğu anlaşılmaktadır. Yani gümrük yükümlülüğünün doğduğu tarihten itibaren 3 yıl içinde tahakkuk ettirilemeyen gümrük vergileri zamanaşımına uğrayacağından, idari para cezası kararı bu süre içinde alınmamışsa bu sürenin ardından alınamayacaktır. Öyle ki, gümrük vergileri alacağına bağlı idari para cezalarında vergi aslı olmadan vergi cezası da olmayacağından vergi aslının zamanaşımına uğraması durumunda idari para cezası

da zamanaşımına uğrayacaktır⁴⁹⁷. GK'nin 197/4'üncü maddesi hükmü çerçevesinde, gümrük vergileri alacaklarının zamanaşımı sürelerinin belirlenmesinde TCK'deki dava ve ceza zamanaşımı sürelerinin dikkate alındığı hallerde, idari para cezaları bakımından da bu süreler zamanaşımı süreleri olacaktır.

Gümrük vergileri alacağına bağlı olmayan idari para cezaları ile mülkiyetin kamuya geçirilmesi yaptırımları bakımından zamanaşımı sürelerinin tespitinde KK hükümleri geçerli olacaktır. KK'nin 20 ve 21'inci maddelerinde soruşturma ve yerine getirme zamanaşımına ilişkin hükümler düzenlenmektedir. Soruşturma zamanaşımı süresinin dolması halinde faile idari para cezası uygulanamamaktadır. Ancak mülkiyetin kamuya geçirilmesi kararının hangi süreler içinde alınacağına dair bir hüküm bulunmamaktadır.

Yerine getirme zamanaşımı süresinin dolması halinde ise verilen idari para cezası kararları yerine getirilememektedir. Dolayısıyla yerine getirme zamanaşımı süresi vergi alacağına bağlı olmayan idari para cezaları bakımından tahsil zamanaşımı süresidir.

Aşağıdaki Tablo 11'de, KK hükümlerine göre gümrük vergileri alacağına bağlı olmayan idari para cezaları ve mülkiyetin kamuya geçirilmesi şeklindeki idari yaptırımlar bakımından zamanaşımı süreleri gösterilmektedir. Tablo 11'e dikkat edildiğinde maktu idari para cezalarında soruşturma ve yerine getirme zamanaşımı sürelerinin, para cezasının tutarına göre farklılık gösterdiği görülmektedir. Bunun yanında KK'de nispi idari para cezalarının yerine getirme zamanaşımı süresi konusunda herhangi bir hükme yer verilmemiştir. Bu nedenle yerine getirme zamanaşımı süresinin AATUHK'nin 102'nci maddesi hükmü gereğince tahsil zamanaşımı süresi olan 5 yıl olduğu düşünülmektedir. Yine tabloya dikkat edildiğinde, mülkiyetin kamuya geçirilmesi kararının hangi süreler içinde verilebileceğine dair KK'de herhangi bir hüküm yer almamakta, ancak verilen mülkiyetin kamuya geçirilmesi kararının 10 yıl içinde uygulanması gerektiği KK'de hüküm altına alınmıştır.

⁴⁹⁷ Ali Büyükgöral ve Yılmaz Türkoğlu, "Gümrük Kanunu'na Göre Tatbik Edilen Para Cezalarında Zamanaşımı Sorunu", **Gümrük ve Ticaret Dergisi**, Cilt: 3, Sayı: 6, 2015, s. 77.

Tablo 11: Kabahatler Kanunu’na Göre Gümrük Kabahatlerine Yönelik İdari Yaptırımlarda Zamanaşımı Süreleri (Yıl)

Zamanaşımı Türü	Yaptırımın Niteliği			
	Maktu İdari Para Cezası		Nispi İdari Para Cezası	Mülkiyetin Kamuya Geçirilmesi
Soruşturma	50.000 TL’den az	3	8	
	50.000 TL ve fazlası	4		
	100.000 TL ve fazlası	5		
Yerine Getirme	10.000 TL’den az	3	5	10
	10.000 TL ve fazlası	4		
	20.000 TL ve fazlası	5		
	50.000 TL ve fazlası	7		

Kaynak: KK hükümlerinden yararlanılarak tarafımızca hazırlanmıştır.

Zamanaşımı sürelerinin ne zaman başlayacağı hususu da önemli bir konudur. Soruşturma zamanaşımı süresi kabahat sayılan fiilin işlenmesiyle veya neticenin gerçekleşmesiyle işlemeye başlamaktadır (KK, md. 20/4). Ancak kabahat sayılan fiilin aynı zamanda suç oluşturması halinde suça ilişkin dava zamanaşımı süreleri soruşturma zamanaşımı süresi olacaktır (KK, md. 20/5). Yerine getirme zamanaşımı süresi ise idari yaptırım kararının kesinleştiği yılı takip eden yılın başından itibaren başlar (KK, md. 21/4). Ancak idari yaptırım kararının yerine getirilmeye başlanamaması veya yerine getirilememesi halinde zamanaşımı süresi işlemeyecektir (KK, md. 21/5). Bu nedenle AATUHK’nin 103 ve 104’üncü maddelerinde düzenlenen tahsil zamanaşımının kesilmesi ve tahsil zamanaşımının işlememesine ilişkin hükümlerin, KK hükümlerine göre tahsil edilmesi gereken idari para cezaları bakımından dikkate alınması gerekmektedir⁴⁹⁸.

E. İdari Yaptırımların Tahsili ve Yerine Getirilmesi

Gümrük kabahati nedeniyle verilecek idari para cezalarının hangi süreler içinde ödeneceği hususu verilen idari para cezasının gümrük vergileri alacağına bağlı olup olmamasına göre farklılık göstermektedir. Şöyle ki, gümrük vergileri alacağına bağlı idari para cezalarında ödeme süresi GK’nin 232/1’inci maddesinde yer alan “...gümrük vergileri ile birlikte alınması gereken para cezaları bu vergiler ile aynı

⁴⁹⁸ 442 Seri No’lu Tahsilat Genel Tebliği, (RG: 12.05.2007/26520).

zamanda karara bağlanarak tebliğ edilir ve aynı zamanda ödenir.” hükmü gereğince tebliğ tarihinden itibaren 15 gündür. Nitekim GK’nin 198/1’inci maddesine göre yapılan kontrol ve denetimler sonucunda hiç alınmadığı veya eksik alındığı anlaşılan gümrük vergilerinin tebliğ tarihinden itibaren 15 gün içinde ödenmesi gerektiği hüküm altına alınmıştır.

Gümrük vergileri alacağına bağlı olmayan idari para cezalarının ödeme süresi hakkında KK’de herhangi bir hüküm yer almamaktadır. Bu nedenle ödeme süresinin tespitinde AATUHK hükümlerinin dikkate alınması gerekmekte olup (AATUHK, md. 37), bu tür cezaların AATUHK’nin 37’nci maddesine göre tebliğ tarihinden itibaren 1 ay içinde ödenmesi gerekmektedir.

Mülkiyetin kamuya geçirilmesi kararları, daha önce de ifade edildiği gibi, kararın kesinleştiği yılı takip eden yılın başından itibaren 10 yıl içinde yerine getirilmelidir. Bu sürenin geçmesiyle karar yerine getirilemez hale gelecektir.

II. GÜMRÜK UYUŞMAZLIKLARININ ÇÖZÜM YOLLARI VE VERGİ USUL KANUNU’NDA YER ALAN VERGİ UYUŞMAZLIKLARININ ÇÖZÜM YOLLARI İLE KARŞILAŞTIRILMASI

Gümrük vergileri diğer vergi türleri ile karşılaştırıldığında oldukça teknik bir yapıya sahiptir ve uluslararası alanla daha çok ilişkilidir. Bunun yanında matrah tespiti, tarife, tahsil idaresi gibi hususlarda da diğer vergilerden farklıdır. Bu nedenle gümrük vergileri sahip oldukları kendine has özellikleri nedeniyle VUK kapsamına dahil edilmemiş, bu vergilere ilişkin hükümler GK ile düzenlenmiştir. Gümrük vergilerinin kendine has özellikleri nedeniyle gümrük vergileri uyuşmazlıklarının idari çözümü, VUK kapsamındaki vergiler için öngörülen çözüm yollarından farklılıklar göstermektedir. Uyuşmazlıkların yargısal çözümü ise VUK kapsamındaki vergilerle aynı sürece tabidir.

Çalışmanın bu kısmında, gümrük vergileri uyuşmazlıklarının idari ve yargısal çözüm yolları incelenecektir. Buna ek olarak gümrük vergileri uyuşmazlıklarının idari çözüm yolları, VUK kapsamındaki vergilerin tabi olduğu idari çözüm yolları ile karşılaştırmalı olarak değerlendirilecektir.

A. Gümrük Vergileri Uyuşmazlıklarına İlişkin Genel Açıklamalar

1. Uyuşmazlık, Vergi Uyuşmazlığı ve Gümrük Uyuşmazlığı Kavramları

Uyuşmazlık kavramı, iki ya da daha fazla taraf arasında yaşanan anlaşmazlığın somut olarak çekişme ve çatışma haline dönüşmesini ifade etmektedir. Uyuşmazlığın başlangıç noktasını taraflar arasındaki bir anlaşmazlık, fikir ayrılığı ve görüş farklılığı oluşturur ve uyuşmazlığın varlık kazanması bu unsurlara bağlı olarak bir çekişme ya da çatışmanın başlamasıyla gündeme gelir⁴⁹⁹. Uyuşmazlık, iddiaları birbiriyle çatışan iki tarafın ya da bu taraflardan birinin ortaya çıkan çatışmanın çözümü amacıyla kendileri dışında başka bir kişiye ya da makama başvurmalarıyla ortaya çıkmaktadır⁵⁰⁰.

Vergi uyuşmazlığı ise vergi uygulaması sırasında ortaya çıkan bazı sonuçlarda vergi idaresi ile vergi mükelleflerinin fikir birliğine varamamaları⁵⁰¹, vergi kanunlarının yanlış yorumu, yanılma, hata ve buna benzer nedenlerden dolayı vergi idaresi ile vergi mükellefleri ve sorumluları arasında ortaya çıkan anlaşmazlıklar⁵⁰² şeklinde tanımlanmaktadır. Başka bir tanımlamayla vergi uyuşmazlığı, yükümlü veya sorumlular ile vergilemeye ilişkin idari birimler arasında vergi ve benzeri mali yükümlülükler ile vergiye bağlı olarak ortaya çıkan ceza veya diğer kamu alacakları dolayısıyla ortaya çıkan anlaşmazlıklardır⁵⁰³. Genellikle vergi uyuşmazlıkları vergi borçlusu ile vergi alacaklısı arasında vergiyi doğuran olay, tarh, tebliğ, tahakkuk, ceza kesme, tahsil işlemleri ve uygulamaları nedeniyle ortaya çıkmaktadır. Vergi uyuşmazlığının temelinde vergi idaresi ile vergi borçlusu arasında bir anlayış farkı ya da görüş ayrılığı vardır⁵⁰⁴. Buna ek olarak vergi kanunlarının sayısının çokluğu, sık sık

⁴⁹⁹ Tahir Erdem, **Vergi Hukukunda Uyuşmazlıkların İdari Aşamada Çözümü ve Alternatif Çözüm Yolları**, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2012, (Uyuşmazlık), s.33.

⁵⁰⁰ Kemal Gözler, **Anayasa Hukukunun Genel Teorisi**, Cilt II, Ekin Basım Yayın Dağıtım, Bursa, 2011, s. 415.

⁵⁰¹ Öner, Vergi Hukuku, s. 247; Şerafettin Aksoy, **Vergi Yargısı ve Türk Vergi Yargısı Sistemi**, Filiz Kitabevi, İstanbul, 1999, (Vergi Yargısı), s. 57.

⁵⁰² Mehmet Tosuner ve Zeynep Arıkan, **Vergi Uyuşmazlıklarının İdari Aşamada Çözümü ve Türk Vergi Yargısı**, Kanyılmaz Matbaacılık, İzmir, 2014, (Vergi Yargısı), s. 2.

⁵⁰³ Hasan Hüseyin Bayraklı, **Vergi Yargılama Hukuku**, Afyon Kocatepe Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Yayınları No: 7, Afyon, 1998, (Vergi Yargılama Hukuku) s. 4.

⁵⁰⁴ Kızılot, Şenyüz, Taş ve Dönmez, s. 225; Mehmet Yüce, **Vergi Yargılama Hukuku**, Ekin Basım Yayın Dağıtım, Bursa, 2019, (Vergi Yargılama Hukuku), s. 81.

değişmesi⁵⁰⁵, vergiyi hiç ödememe veya az ödeme konusunda mükellef veya sorumluların çabaları da vergi uyuşmazlıklarının sebepleri arasında yer almaktadır⁵⁰⁶.

Gümrük uyuşmazlığı, GK’de düzenlenen konular üzerinde gümrük idaresi ile yükümlüler arasında ortaya çıkan menfaat çatışması anlamına gelmektedir. Gümrük idaresinin menfaati ile kastedilen, gümrük kanunu ile kendisine tanınan hak ve yükümlülükler çerçevesinde TGB içinde eşya hareketlerinin yine kanunda tanımlanan usul ve esaslar çerçevesinde yerine getirilmesi ve ülke ekonomisinde ortaya çıkacak sorunlara engel olunması iken; yükümlülerin menfaatlerinden kanunla kendilerine tanınan haklardan sonuna kadar yararlanılması kastedilmektedir⁵⁰⁷. Bütün borç ilişkilerinde olduğu gibi gümrük yükümlülüğü ilişkisinde de alacaklı devlet ile yükümlü arasında zaman zaman sorunlar ve uyuşmazlıklar meydana gelmektedir. Bu uyuşmazlıklar genel olarak gümrük mevzuatının gereği gibi uygulanamaması ya da yanlış uygulanması nedeniyle, verginin doğumu, tahakkuku, tahsili ve ceza uygulaması aşamalarında ortaya çıkarken, bazen de idarenin yaptığı genel düzenleyici işlemler uyuşmazlığın konusunu oluşturmaktadır⁵⁰⁸.

2. Gümrük Uyuşmazlıklarının Kapsamı ve Temel Uyuşmazlık Konuları

Gümrük uyuşmazlıkları gümrüğe tabi eşyanın gümrük içinde ya da gümrüğün denetiminde bulunduğu sırada ortaya çıkabileceği gibi gümrüğe tabi eşyanın gümrük işlemleri tamamlanıp eşya serbest bırakıldıktan sonra da ortaya çıkabilmektedir⁵⁰⁹. Gümrük uyuşmazlıkları gümrük idaresi ile yükümlüler arasında birçok farklı nedenden ortaya çıkabilmektedir. Gümrük mevzuatının dinamik bir yapıya sahip olması, sürekli değişen yapıya ayak uyduramama, teknik yapısı sebebiyle uzmanlık gerektirmesi ve dolayısıyla hükümlerin doğru bir şekilde anlaşılabilmesi gibi sebepler gümrük idaresi ile yükümlüler arasında uyuşmazlıklara neden olmaktadır.

⁵⁰⁵ Şerafettin Aksoy, **Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi**, Filiz Kitabevi, İstanbul, 1989, s. 104; Nurettin Bilici, **Vergi Hukuku**, Savaş Yayınevi, Ankara, 2015, (Vergi Hukuku), s. 155.

⁵⁰⁶ Yusuf Karakoç, **Vergi Anlaşmazlıklarının/Uyuşmazlıklarının Çözüm Yolları (Vergi Yargılaması Hukuku)**, Yetkin Yayınları, Ankara, 2015, (Vergi Yargılaması Hukuku), s. 32.

⁵⁰⁷ Selen, Gümrük İşlemleri, s. 189.

⁵⁰⁸ Yüce ve Çelikkaya, s. 172.

⁵⁰⁹ Şükrü Kızılot ve Zuhale Kızılot, **Vergi İhtilafları ve Çözüm Yolları**, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara, 2011, s. 496.

Gümrük idaresi ile yükümlüler arasında ortaya çıkan uyuşmazlıkların konusunu büyük oranda vergi tahakkuk ve ceza kararları oluştursa da, bu kararlar dışında gümrük idaresince alınan diğer kararlar da uyuşmazlıklara neden olabilmektedir. Gümrük vergileri uyuşmazlıklarının temel konuları şu şekilde sıralanabilir⁵¹⁰⁵¹¹:

- Gümrük kıymetine ilişkin uyuşmazlıklar⁵¹²,
- Eşyanın menşesine ilişkin uyuşmazlıklar,
- GTİP'e ilişkin uyuşmazlıklar,
- Tarifeye ilişkin uyuşmazlıklar,
- İdari para cezalarına ilişkin uyuşmazlıklar,
- Mülkiyetin kamuya geçirilmesine ilişkin uyuşmazlıklar,
- Teminata ilişkin uyuşmazlıklar,
- Gümrük vergilerinin geri verilmesine ilişkin uyuşmazlıklar,
- Bağlayıcı tarife bilgisine ilişkin uyuşmazlıklar,
- Bağlayıcı menşe bilgisine ilişkin uyuşmazlıklar,
- Faiz uygulamasına ilişkin uyuşmazlıklar,
- Tahlile ilişkin uyuşmazlıklar,
- Özet beyana ilişkin uyuşmazlıklar,
- Muafiyet ve istisnalara ilişkin uyuşmazlıklar.

Yukarıda gösterilen temel uyuşmazlık konuları dikkate alındığında, gümrükte uyuşmazlıkların sadece gümrük vergilerinden değil, idari para cezaları ve diğer idari kararlardan da kaynaklanabileceği görülmektedir. GK'nin 3/5'inci maddesine göre idari karar *“bağlayıcı tarife ve menşe bilgileri de dahil olmak üzere, gümrük idaresinin, gümrük mevzuatı ile ilgili olarak belirli bir konuda bir veya daha fazla kişi üzerinde hukuki sonuç doğuracak idari tasarrufunu”* ifade etmektedir. Dolayısıyla gümrük idaresince gümrük mevzuatının uygulanmasıyla ilgili olarak aldığı ve muhatabı üzerinde hukuki sonuç doğuran idari kararlar esasında idari bir işlemdir.

⁵¹⁰ Tuncer, Gümrükler, s. 280; Kızılot ve Kızılot, s. 500; Yerci, Gümrük Hukuku, s. 595.

⁵¹¹ Gümrük vergilerine itiraz sebeplerinin konu, matrah, tarife ve diğer itiraz sebepleri şeklinde de sınıflandırılabilmesi hakkında bkz. Tuncer, Gümrükler, s. 285; Saygılıoğlu ve Gerçek, s. 247; Kızılot ve Kızılot, s. 498-502; Selen, Gümrük İşlemleri, s. 202.

⁵¹² Konusu gümrük kıymeti olan uyuşmazlıklar hakkında ayrıntılı bilgi için bkz. Rüfet Dağ, Sami Ceyhan ve Mehmet Ballı, **Gümrük Kıymet Uyuşmazlıkları**, Gümrük ve Ticaret Müfettişleri Derneği Yayınları, Ankara, 2014.

İdari kararların idari işlemlerin sahip olması gereken idari makamlar tarafından tek yanlı irade beyanı ile kamu gücüne dayanılarak alınma, kesin ve yürütülmesi zorunlu olma (icrailik), muhatabı hakkında hukuki sonuç doğurma, hukuka uygunluk karinesinden yararlanma ve yargısal denetime tabi olma özelliklerine sahip olması gerekmektedir⁵¹³.

Gümrük uygulamaları bakımından idari kararlar gümrük idarelerinin tek yanlı irade beyanları ile doğrudan gümrük idarelerince veya talep üzerine alınabilmektedir. Kararların tek yanlılığın sebebi, kamu hukukunda özel hukukun tersine, iradelerin eşitliği değil, kamusal iradenin üstünlüğünün söz konusu olmasındandır⁵¹⁴. İdari kararlar, ilgililerin rıza ve muvafakatine gerek olmaksızın, idarenin tek yanlı iradesiyle hukuki durumları üzerinde etki yapmaktadır⁵¹⁵. Gümrük idaresince alınan idari işlem niteliğindeki kararlar da bu özelliktedir.

Gümrük idaresi tarafından alınmayan kararlar için itiraz ve uzlaşma yolları kullanılamayacaktır⁵¹⁶. Gümrük idaresi tarafından alınan kararların gümrük mevzuatının uygulanmasıyla ilgili olması (GK, md. 3/5) ve dayanağının GK ve gümrük mevzuatı kapsamındaki diğer düzenlemeler olması gerekmektedir. Örneğin gümrük idarelerince AATUHK hükümlerine göre ödeme emri düzenlenmesi veya teminat istenmesi durumunda GK'nin itiraza yönelik hükümleri uygulanmayacak, AATUHK hükümleri ve bunla ilgili diğer mevzuat hükümlerine göre hareket edilecektir⁵¹⁷. Yine gümrük mevzuatının uygulanmasıyla ilgili başka kurum veya idarelerin aldıkları kararlar kesin, yürütülmesi zorunlu ve hukuki sonuç doğurucu olsalar dahi idari karar sayılmamakta, dolayısıyla itiraz ve uzlaşma yolları bu kararlar bakımından kullanılamamaktadır⁵¹⁸.

İdari kararların diğer bir önemli özelliği de kesin ve yürütülmesi zorunlu (icrailik) olmalarıdır. İdari kararlar başka bir işlemin varlığına gerek kalmaksızın

⁵¹³ İdari işlemin özellikleri hakkında bkz. Bahtiyar Akyılmaz, Murat Sezginer ve Cemil Kaya, **Türk İdare Hukuku**, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2017, s. 386-392; Ender Ethem Atay, **İdare Hukuku**, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2019, s. 230-234; Halil Kalabalık, **İdare Hukuku Dersleri**, Cilt: 2, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2019, (İdare Hukuku), s. 28-31.

⁵¹⁴ İl Han Özay, **Gümrükte Yönetim**, Filiz Kitabevi, İstanbul, 2004, s. 405; A. Şeref Gözübüyük ve Turgut Tan, **İdare Hukuku**, Cilt: 1, Turhan Kitabevi, Ankara, 2008, s. 438.

⁵¹⁵ Lütfi Duran, **İdare Hukuku Ders Notları**, Fakülteler Matbaası, İstanbul, 1982, s. 394.

⁵¹⁶ K. Kılıç, s. 337; Hamit Yumuk, "Gümrük Hukukunda Zorunlu İdari İtiraz", **Yedinci Genç Vergi Hukukçuları Sempozyumu (Bildiriler Kitabı)**, Yetkin Yayınları, Ankara, 2017, s. 193.

⁵¹⁷ K. Kılıç, s. 337; Yerci, Gümrük Hukuku, s. 604.

⁵¹⁸ K. Kılıç, s. 337. Örneğin Ticaret Bakanlığı'nın Dahilde İşleme İzin Belgesini iptal etmesi durumunda GK'deki itiraz prosedürü işletilememektedir. Bkz. K. Kılıç, s. 337.

muhataplar üzerinde hukuki sonuç doğururlar⁵¹⁹. Dolayısıyla gümrük idaresince alınan kararların itiraz ve uzlaşmaya, ardından da idari yargıya taşınabilmeleri için kesin ve yürütülmesi zorunlu, muhatabı üzerinde hukuki sonuç doğuran kararlar olması gerekmektedir⁵²⁰.

İdari kararların diğer bir özelliği de hukuka uygunluk karinesinde yararlanma ve yargısal denetime tabi olmalarıdır. Bunun anlamı idari kararların yargı organlarınca iptal edilinceye kadar hukuka uygun olduğunun varsayılmasıdır⁵²¹. İdari kararların yetki, şekil, sebep, konu ve maksat unsurları yönünden hukuka uygun olmaları gerekmekte⁵²², bu unsurlardan birinde hukuka aykırılık bulunması halinde hukuk devletinin de bir gereği olarak yargı organlarınca iptal edilmektedirler⁵²³.

Sonuç olarak özellikle ek tahakkuk ve ceza kesme işlemlerinin birer idari karar niteliğinde olduğu dikkate alındığında idari kararlara yönelik uyuşmazlıkların gümrük uyuşmazlıklarında önemli bir yer tuttuğu söylenebilir.

B. Türkiye’de Gümrük Uyuşmazlıklarının Çözümü

1. Gümrük Uyuşmazlıklarının Çözümüne İlişkin Genel Açıklamalar

Gümrük uyuşmazlıklarının çözümüne ilişkin hükümler GK’nin “İtirazlar” başlıklı 242, 243 ve 244’üncü maddelerinde düzenlenmektedir. Bu maddelerde gümrük vergileri, cezalar ve idari kararlara karşı başvurulabilecek kanun yolları düzenlenmektedir. Bu kapsamda gümrük vergileri, cezalar ve idari kararlara karşı gerek idari gerekse yargısal çözüm yolları kullanılabilir. Ancak yükümlülerin kendi beyanlarına itiraz edebilmeleri, ardından idari yargıya gidilebilmesi için gümrük beyannamesinin tescil edildiği tarihte beyannameye ihtirazi kayıt konulması ve bu

⁵¹⁹ Atay, s. 231-232.

⁵²⁰ Örneğin Ticaret Bakanlığı’ndan akaryakıt antrepolarına ilişkin yatırım izni taleplerine yönelik gümrük müdürlükleri ile gümrük ve dış ticaret ticaret bölge müdürlüklerinin görüşleri ile gümrük müfettişlerinin yaptıkları inceleme sonucunda yazdıkları cevaplı raporları hakkında idari birer karar olmadıklarından GK’de düzenlenen itiraz ve uzlaşma, ardından da idari yargıya başvurulması mümkün değildir. Bkz. K. Kılıç, s. 342.

⁵²¹ Kalabalık, İdare Hukuku, s. 29.

⁵²² K. Kılıç, s. 342.

⁵²³ Atay, s. 235.

kayda ilişkin dilekçenin beyannamenin tescil tarihinde gümrük idaresinin kayıtlarına girmiş olması gerekmektedir⁵²⁴.

Gümrük uyuşmazlıkları nitelikleri, çözüm yolları ve sonuçları bakımından VUK'a tabi vergilerden farklılık göstermektedir⁵²⁵. Gümrük vergilerine ilişkin hükümler VUK kapsamında yer almayıp, sahip olduğu kendine has nitelikleri gereği GK ile düzenlenmiştir. Bu nedenle gümrük vergilerinde ortaya çıkabilecek uyuşmazlıkların idari çözümü gümrük vergilerinin teknik yapıları da dikkate alınarak VUK'da düzenlenen vergi uyuşmazlıklarının idari çözüm yollarından farklı düzenlenmiştir. Uyuşmazlıkların yargı aşamasında çözümü ise hem gümrük vergileri hem de VUK kapsamındaki vergiler bakımından aynı usul ve esaslara tabidir.

Gümrük uyuşmazlıklarının çözümüne ilişkin yolları VUK'a tabi vergiler bakımından geçerli olan uyuşmazlık çözüm yollarından ayıran en önemli fark, gümrük uyuşmazlıkları için doğrudan idari yargıya başvurulmasının mümkün olmamasıdır. İdari yargıya başvurulmadan önce itiraz yoluna başvurulması ve sonuç alınamaması veya uzlaşmanın vaki olmaması veya temin edilememesi gerekmektedir. İdari itiraz yollarının tüketilmeden idari yargıya başvurulması halinde, talep idari merci tecavüzü gerekçesiyle reddedilmektedir.

2. Gümrük Uyuşmazlıklarının İdari Aşamada Çözümü

İdare ile yükümlüler arasında ortaya çıkan vergisel sorunların hukuki bir uyuşmazlık haline getirilip yargı yoluna gidilmeden taraflarca karşılıklı anlaşarak çözümlenmesine vergi sorunlarının idari aşamada çözüm yolları denilmektedir⁵²⁶.

⁵²⁴ Dnş. 7. D., 18.04.2018 tarihli ve E: 2016/4422, K: 2018/2564 sayılı Karar; Dnş. 7. D., 12.03.2015 tarihli ve E: 2012/2528, K: 2015/1278 sayılı Karar, <http://www.kazanci.com/kho2/ibb/giris.html>, 28.11.2019.

⁵²⁵ Kızılot ve Kızılot, s. 495.

⁵²⁶ Bayraklı, Vergi Yargılama Hukuku, s. 19; Yüce ve Çelikkaya, s. 172; Yüce, Vergi Yargılama Hukuku, s. 82; Zeynep Arıkan, **Re'sen Vergi Tarhı**, Anadolu Matbaacılık, İzmir, 2001, s. 235. İdare ile yükümlüler arasındaki sorunların çözümünün sonuç olarak idarenin inisiyatifine bağlı olması ve esasen idari çözüm yollarına ilişkin kuralların idari usul yasalarında öngörülmüş olması nedeniyle de bu çözüm yollarına idari çözüm yolları denildiği hakkında bkz. Turgut Candan, "Vergi Uyuşmazlıklarının Yargı Yoluyla Çözümü" 30 Mart 2016, <https://turgutcandan.com/2016/03/30/vergi-uyusmazliklarinin-yargi-yoluyla-cozumu/>, 30.11.2019.

Uyuşmazlıkların idari aşamada çözüm yolları “barışçıl çözüm yolları” olarak da adlandırılmaktadır⁵²⁷.

GK’nin “İtirazlar” başlıklı kısmında gümrük uyuşmazlıklarının çözümüne ilişkin itiraz, itirazın özel bir şekli olan kimyevi tahlil sonuçlarına itiraz ve uzlaşma yolları düzenlenmektedir. Bunun yanında GK’nin 234/3 ve 235/6’ncı maddelerinde vergi kaybına neden olan kimi aykırılıkların gümrük idaresince tespit edilmesinden önce beyan sahibince bildirilmesi durumunda (pişmanlıkla beyan) söz konusu cezaların % 10 oranında uygulanacağı hüküm altına alınmıştır. Bu uygulama VUK kapsamındaki vergiler bakımından uygulama imkanı bulan pişmanlık ve ıslah uygulamasına benzemektedir. Bu yönüyle sadece idari para cezaları bakımından geçerli olan bu uygulama, idari para cezalarından % 90 oranında kurtulma imkanı tanımaktadır. Bu nedenle idari çözüm yolları arasında sayılmaktadır.

İdari para cezalarını kısmen sona erdiren bir diğer uygulama ise KK’nin 17/6’ncı maddesinde düzenlenen peşin ödeme indirimi uygulamasıdır. Madde hükmüne göre;

“Kabahat dolayısıyla idarî para cezası veren kamu görevlisi, ilgilinin rıza göstermesi halinde bunun tahsilatını derhal kendisi gerçekleştirir. İdarî para cezasını kanun yoluna başvurmada önce ödeyen kişiden bunun dörtte üçü tahsil edilir. Peşin ödeme, kişinin bu karara karşı kanun yoluna başvurma hakkını etkilemez.”

Peşin ödeme indirimi KK’ye tabi tüm idari para cezaları bakımından geçerli olan bir uygulamadır. Bu yönüyle gümrük idarelerince verilen idari para cezalarının itiraz edilmeden önce⁵²⁸ ödenmesi durumunda cezaların dörtte üçü tahsil edilecek olup, ilgiliye cezanın dörtte birinden kurtulma imkanı tanımaktadır. Ancak idari para cezaları bakımından geçerli olan peşin ödeme indirimi uygulamasının gümrük uyuşmazlıklarının idari çözüm yollarından biri olarak değerlendirilmesi mümkün değildir. Çünkü peşin ödeme indiriminden yararlanılması itiraz yoluna başvurmaya

⁵²⁷ Saygılıoğlu ve Gerçek, s. 248; Öncel, Kumrulu ve Çağan, s. 170; Karakoç, Vergi Yargılaması Hukuku, s. 35.

⁵²⁸ Gümrük vergileri alacağına bağlı idari para cezaları bakımından ödeme süresi içinde (15 gün) itiraz yoluna başvurulmadan yapılacak ödemelerde peşin ödeme indiriminin uygulanması gerektiği, gümrük vergileri alacağına bağlı olmayan idari para cezalarında ise ödeme süresinin 1 ay olduğu düşünüldüğünde 15 günlük itiraz süresinden sonra fakat 1 aylık ödeme süresi içinde yapılan ödemelerde de peşin ödeme indiriminden yararlanılabileceği konusunda bkz. Gümrükler Genel Müdürlüğü’nün 2013/38 sayılı Genelgesi.

engel değildir. Dolayısıyla peşin ödeme indiriminden yararlanılması, bir uyuşmazlığın olduğu varsayıldığında, çözüme herhangi bir katkı sağlamamaktadır.

Gümrük uyuşmazlıklarının çözümünde alternatif çözüm yolları olarak kamu denetçisine başvurma⁵²⁹ ve idari uyuşmazlıkların sulh yolu ile halli⁵³⁰ yolları da kullanılabilir. Ancak bu yollar gümrük uyuşmazlıklarına özgü çözüm yolları olmayıp, günümüzde etkin bir şekilde kullanılmamaktadır⁵³¹. Ayrıca uyuşmazlıkların gerekli şartların sağlanmasının ardından bireysel başvuru yoluyla Anayasa Mahkemesi'ne taşınması da mümkündür. Bu yollar gümrük çalışma kapsamı dışında tutulmuştur.

a. İtiraz

GK'nin 242'nci maddesine göre 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 bir dilekçe ile itirazda bulunabilirler. Vergi yargılamasında mahkemeye başvuru anlamında kullanılan itiraz kavramı, GK'nin uygulanmasında gümrük idaresine yapılan başvuru anlamında kullanılmaktadır⁵³². Gümrük idaresince alınan ek tahakkuk, ceza ve diğer idari kararlar nedeniyle ilgililerin haklarının zedelendiği, alınan kararın yanlış olduğu bu nedenle alınan kararın tekrar gözden geçirilmesi amacıyla yapılan idari itiraz başvurusu, ilgili

⁵²⁹ Vergi uyuşmazlıklarında kamu denetçisine başvurma konusunda yapılan açıklamalar hakkında bkz. Billur Yaltı, "Vergi Uyuşmazlıklarında Yeni Başvuru Yollarının Yargıya Etkisi: Ombudsman Başvurusu ve Bireysel Başvuru", **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 286, Temmuz 2012, s. 110-116; Gamze Gümüşkaya, "Vergi Ödevlisinin Kamu Denetçiliği Kurumuna Başvurusu", **İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mecmuası**, Cilt: 74, Sayı: 1, 2016, s. 283-301.

⁵³⁰ Gümrük uyuşmazlıklarının sulh yolu ile çözümlenmesi konusunda yapılan açıklamalar için bkz. Gülden Şişman ve Mustafa Uyanık, "Gümrük Uyuşmazlıklarının Sulh Yoluyla Çözülmesi", **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 362, Kasım 2018, s. 76-77. Vergi uyuşmazlıklarının sulh yolu ile çözümlenmesi konusunda yapılan açıklama ve değerlendirmeler için bkz. Funda Başaran Yavaşlar, "Vergi uyuşmazlıklarında sulh / (659 Sayılı KHK'yla Getirilen Barışçıl Çözüm Yolunun Vergi Hukuku Bakımından Değerlendirilmesi)" **Dünya Gazetesi**, 28 Temmuz 2012, <https://www.dunya.com/gundem/vergi-uyusmazliklarinda-sulh-659-sayili-khk039yla-getirilen-haberi-180672>, (05.12.2019).

⁵³¹ Kamu denetçiliğine yapılan başvurularla ilgili olarak, kamu denetçisinin idare üzerinde yaptırım yetkisi olmadığından bahisle, kamu denetçiliğine başvurunun bir çözüm yolu olmadığı ancak idari sürecin izlenebilir ve sorgulanabilir hale gelmesi ile idarenin hukuk dışına çıkma eğilimini sınırlandırma, karar süreçlerinin izah edilmek zorunda kalınması, karar alma sürecinde daha dikkatli davranılmasına imkan tanınması gibi faydaları olduğu konusunda açıklamalar için bkz. Nusret İlker Çolak, "İdari Uyuşmazlıklarda Alternatif Çözüm Yolları", **Danıştay ve İdari Yargı Günü 144. Yıl Sempozyumu**, Danıştay Yayınları No: 83, 2013, Ankara, s. 108.

⁵³² Bilici, Vergi Hukuku, s. 191.

açısından belirli süreler içinde kullanılması gereken bir hak iken; gümrük idaresi açısından da alınan kararın yeniden gözden geçirilmesi için bir fırsat ve otokontrol yöntemidir.

Gümrük vergileri, cezalar ve idari kararlarda ortaya çıkacak bir uyuşmazlığın yargıya taşınabilmesi için zorunlu idari itiraz yolunun tüketilmesi gerekmektedir. İtirazın idari olma niteliği başvuru yapılacak makamın idarenin bir birimi olmasından, zorunlu olma niteliği ise itiraz yolu tüketilmeden gümrük uyuşmazlığının idari yargıya taşınamamasından kaynaklanmaktadır⁵³³. İdari itirazın zorunlu olmasındaki temel amaç, uyuşmazlıkların barışçıl yollarla gümrük idaresi ile yükümlü arasında idari aşamada çözüme kavuşturulmasıdır. Ancak idari aşamada çözüme kavuşmaması halinde yargı yoluyla çözümlenmeye çalışılacaktır.

(1) İtirazın Kapsamı

GK'nin 242'nci maddesi hükmü gereğince gümrük vergileri, cezalar ve idari kararlar idari itirazın konusuna girmektedir. GK'de düzenlenen itiraz yolu sadece gümrük vergilerinin ek tahakkuk kararlarına karşı değil, ceza kararları ve diğer idari kararlara yönelik olarak da kullanılabilir. Ancak yükümlülerin kendi beyanları üzerine tahakkuk eden gümrük vergilerine itiraz edebilmeleri ancak beyannameye ihtirazi kayıt konulması koşuluyla mümkündür. Yükümlülerin kendi beyanlarına itiraz edebilmeleri için beyannamenin tescil edildiği günde beyanname üzerine ihtirazi kayıtlı beyana ilişkin şerhin düşülmüş olması veya bu kaydı içeren bir dilekçenin beyannamenin tescil tarihinde gümrük idaresinin kayıtlarına girmesi gerekmektedir⁵³⁴. Bu nedenle beyannameye ihtirazi kayıt konulmaması veya beyannamenin tescilinden

⁵³³ Yumuk, s. 175.

⁵³⁴ C. Bozkurt, İhtirazi Kayıt, <https://uye.yaklasim.com>, (04.12.2019); Yeşilova, s. 170. Konu hakkında yargı kararları için ayrıca bkz. Dnş. 7. D., 18.04.2018 tarihli ve E: 2016/4422, K: 2018/2564 sayılı Karar; Dnş. 7. D., 12.03.2015 tarihli ve E: 2012/2528, K: 2015/1278 sayılı Karar, www.kazanci.com, (04.12.2019). İhtirazi kayıtlı beyanın, mükelleflerin istisna ve muafiyet gibi nedenlerden dolayı vergiye tabi olup olmadığı konusunda şüpheye düşükleri matrahlar için başvurdukları bir yol olduğu, zamanında verilen vergi beyannamesine ihtirazi kayıt konulması; beyannameye hesaplanan verginin tümü ya da bir kısmının tahakkuk ettirilmemesi istenerek, ihtirazi kaydın konusunu oluşturan nedenin tahakkuku yapan idare tarafından kabul edilmemesi halinde, beyanname üzerinden tarh edilen verginin ihtirazi kayıt konulan kısmının dava konusu edilebilmesini olanaklı kılarak, noksan beyanda bulunulmasını ve verginin geç tahakkuk etmesini önlediği konusunda bkz. Dnş. 4. D., 25.02.2019 tarihli ve E: 2016/9519, K: 2019/1419 sayılı Karar, www.kazanci.com, (04.12.2019).

sonra konulması halinde yükümlülerin kendi beyanlarına ilişkin olarak tahakkuk ettirilecek vergilere karşı itiraz yoluna başvurmaları mümkün değildir.

İtiraza konu gümrük vergileri ile ilgili diğer önemli bir hususta hangi mali yükümlülüklerin itiraza konu olabileceğidir. GK'nin 242'nci maddesi ile gümrük vergileri kavramına dahil olan tüm vergi ve diğer mali yükümlülüklerle karşı itiraz yolunun kullanılabilmesi anlaşılmaktadır. Dolayısıyla gümrük vergisi ile gümrük vergisine eş etkili vergi ve mali yükler itiraza konu olabilmektedirler. Kültür fonu, gümrük vergilerinin matrahına girmekle birlikte gümrük idaresine tahakkuk ve tahsil edilen bir mali yükümlülük değildir. Gümrük idaresi sadece kesintinin bankaya yatırıldığına dair belge talep etmektedir. Bu nedenle hiç ödenmediği veya eksik ödendiği tespit edilen kültür fonu kesintisi için gümrük idarelerince ek tahakkuk ve ceza kararı alınmamakta ve alacak takibatı da yapılmamaktadır. Dolayısıyla kültür fonu GK'nin 242'nci maddesi çerçevesinde itiraza konu olmamaktadır⁵³⁵. Yine ithalat sırasında alınıp, ithalde alınan KDV'nin matrahına dahil olabilen damga vergisinin de takip ve tahsili vergi dairelerince yapıldığından itiraza onu edilemeyeceği ifade edilmektedir⁵³⁶. Benzer şekilde çeşitli eşyaların ihracında ve ithalinde tahsil edilen destekleme ve fiyat istikrar fonu ile TRT bandrol ücreti (ticari eşya) de itiraza konu edilememektedir.

GK'de düzenlenen itiraz yoluna başvurulabilecek diğer bir konu da cezalardır. Gümrükler Genel Müdürlüğü'nün 15.01.2013 tarihli ve 2013/1 sayılı Genelgesine göre gümrük vergileri tanımına giren her türlü alacak ve bunların cezaları ile GK hükümlerine tabi diğer para cezalarına karşı itiraz yoluna başvurulabilecektir. Bu nedenle gümrük idaresince GK'nin uygulamasına yönelik olarak verilen tüm idari para cezalarına karşı itiraz yolu kullanılabilir. Ancak vergi kaybına neden olan kabahatler dolayısıyla ek vergi tahakkuku ve idari para cezası kararı alındığı durumlarda, ek vergi tahakkukuna itiraz edilmesi idari para cezasına da itiraz edildiği anlamına gelmemektedir. Ek vergi tahakkuku ve idari para cezası kararı her ne kadar tek bir kabahat nedeniyle ortaya çıksa bile birbirinden bağımsızdır ve her iki karar içinde ayrı ayrı itiraz edilmesi gerekmektedir. Aksi halde bir kabahat sebebiyle alınan

⁵³⁵ Aynı yönde görüş için bkz. Yerci, Gümrük Hukuku, s. 600.

⁵³⁶ K. Kılıç, s. 370.

ek vergi tahakkuku kararının iptali ancak idari para cezasının ödenmesi gibi bir durumla karşı karşıya kalınabilecektir⁵³⁷.

İtiraz yoluna başvurulabilecek diğer bir konu da gümrük idaresinin ek tahakkuk ve ceza kararları dışındaki idari kararlardır. İdari karar kavramı *“bağlayıcı tarife ve menşe bilgileri de dahil olmak üzere, gümrük idaresinin, gümrük mevzuatı ile ilgili olarak belirli bir konuda bir veya daha fazla kişi üzerinde hukuki sonuç doğuracak idari tasarrufunu”* (GK, md. 3/5) ifade etmektedir. Dolayısıyla gümrük idaresince gümrük mevzuatı ile ilgili olarak alınan ve ilgilisi üzerinde hukuki sonuç doğuran kararları itiraza konu olmaktadır. Bu kararlara örnek olarak GK’nin 48’nci maddesi hükmü gereğince geçici depolanan eşya için tahakkuk ettirilecek gümrük vergilerinin ödenmesini sağlamak üzere teminat istenmesi, gümrük idarelerince eşyanın imhasına karar verilmesi (GK, md. 53), gümrük antrepo açma ve işletme izni verilmemesi (GK, md. 95), GK’nin 207’nci maddesi kapsamında gecikme zammı tahsil etme kararı⁵³⁸ (GK, md. 207), antrepo işleticilerinden teminat istenmesi (GK, md. 98), gümrük vergilerinin hatalı olarak kaldırılması veya geri verilmesi durumunda bu vergilerin tahsili için GK’nin 217’nci maddesi hükmüne göre tesis edilen işlemler (GK, md. 217), bağlayıcı tarife ve menşe bilgileri kararları (GK, md. 3/5), mülkiyetin kamuya geçirilmesi kararları (GK, md. 237/3, 237/6) gösterilebilir. Yükümlülerin GK’nin 231/5’inci maddesi kapsamında gümrük idarelerince talep ettikleri izahatlar idari karar niteliği taşımamakta, dolayısıyla itiraza konu olamamaktadır.

(2) İtiraz Süresi

Gümrük vergilerine, cezalara veya idari kararlara karşı yapılacak itirazların yükümlüler veya temsilcileri⁵³⁹ tarafından tebliğ tarihinden itibaren⁵⁴⁰ on beş gün içinde yapılması gerekmektedir. Süresi içinde itirazda bulunulmaması halinde gümrük vergileri, cezalar ve diğer idari kararlar kesinleşecektir. Nitekim ek tahakkuk kararları,

⁵³⁷ K. Kılıç, s. 387-388; Özkan ve Ercan, s. 82-83.

⁵³⁸ K. Kılıç, s. 336.

⁵³⁹ Avukatların gümrük idaresine itirazda bulunabilmeleri için umumi vekâletnamenin yeterli olduğu yönünde bkz. K. Kılıç, s. 380.

⁵⁴⁰ İtirazda sürelerin tebliğ tarihini takip eden günde itibaren başlayacağı yönünde bkz. K. Kılıç, s. 375; Deniz Koyunoğlu, “Gümrük Uyuşmazlıkları İçin İtiraz ve İdari Yollar”, **Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi**, Sayı:83, <http://www.lebibyalkin.com.tr>, (06.12.2019).

idari para cezaları ve diğer idari kararların gümrük idaresince uygulanabilmesi için kesinleşmesi gerekmektedir. Süresi içinde itiraz edilmemesi halinde itiraz hakkı artık kullanılamaz hale gelecektir. Dolayısıyla itiraz için gerekli olan 15 günlük sürenin hak düşürücü bir süre olduğu söylenebilir⁵⁴¹.

İtiraz için gerekli olan 15 günlük süre ancak mücbir sebep ve beklenmeyen haller⁵⁴² durumunda uzayacaktır. GY'nin 31'inci maddesine göre GK'de aksine hüküm olmadıkça sürelerin uzatılamayacağı veya ertelenemeyeceği, ancak mücbir sebep ve beklenmeyen hallerin varlığı durumunda bu sebepler ortadan kalkana kadar sürelerin işlemeyeceği belirtilmektedir. Dolayısıyla mücbir sebep ve beklenmeyen hallerin varlığı durumunda sebep ortadan kalkana kadar itiraz süresi işlemeyecektir. İtiraz süresi geçtikten sonra itirazın yapılması durumunda mücbir sebep ve beklenmeyen hallerin itiraz süresi içinde meydana geldiğinin belgelerle kanıtlanması halinde itiraz için ek süre verilecektir.

Süresi içerisinde yapılmayan itirazlar esas yönünden incelemeye geçilmeden süre aşımı nedeniyle reddedilmektedir⁵⁴³. Yapılacak itirazların süresinde yapıp yapılmadığının tespitinde taahhütlü olarak posta yoluyla yapılacak itirazlarda itiraz dilekçesinin postaya verildiği tarih; posta ile veya doğrudan ilgili gümrük idaresine yapılacak itirazlarda itiraz dilekçesinin itirazın yapıldığı gümrük idaresinin kayıtlarına giriş tarihi esas alınacaktır (GY, md. 585).

(3) İtiraz Makamı

Gümrük uyuşmazlıklarına ilişkin itirazlar üst makama yapılmakta, üst makam bulunmaması halinde aynı makama yapılmaktadır. Gümrük vergileri gümrük

⁵⁴¹ Aynı yönde bkz. K. Kılıç, s. 376.

⁵⁴² GY'nin 31/3'üncü maddesine göre mücbir sebep ve beklenmeyen haller şunlardır:

Mücbir sebep ve beklenmeyen haller şunlardır;

- Doğal afetler (yangın, yer sarsıntısı, su basması, don, fırtına, kasırga v.b.)
- Kanuni grev ve lokavtlar,
- Genel salgın hastalık,
- Kısmi veya genel seferberlik ilanı,
- Devletçe konulan yasaklar, abluka veya savaş hali, terör,
- Ağır kaza, ağır hastalık ve tutukluluk,
- Yükümlü firmanın iflası veya şahıs firmalarında firma sahibinin ölümü,
- Yükümlü firmanın faaliyetinin kamu otoritelerince durdurulması,
- Yükümlünün iradesi dışında meydana gelen ve müdahalesiyle önlenemeyecek diğer durumlar.

⁵⁴³ Turgut Candan, **Açıklamalı İdari Yargılama Usulü Kanunu**, Adalet Yayınevi, Ankara, 2012, (İdari Yargılama), s. 456; Yumuk, s. 204; Koyunoğlu, <http://www.lebibyalkin.com.tr>, (06.12.2019).

müdürlüğünce tahakkuk ettirilmiş ve tebliğ edilmişse üst makam olarak gümrük ve dış ticaret bölge müdürlükleri itiraz makamı olacaktır. Eğer gümrük ve dış ticaret bölge müdürlüklerince itiraza konu işlemler yapılmışsa Ticaret Bakanlığı üst makam olarak değerlendirilecek ve itiraz buraya yapılacaktır⁵⁴⁴. İtiraz dilekçesi itiraz süresi içerisinde verilmek şartıyla yanlış idareye verilmiş olsa bile ilgililerin olası hak kayıplarının önlenmesi amacıyla itiraz dilekçesinin verildiği gümrük idaresi dilekçeyi doğru makama yönlendirmektedir⁵⁴⁵. İtiraz dilekçelerinde itirazın konusu ve sebebine, itiraz konusuna ilişkin bilgi ve belgelerin neler olduğuna, itiraz konusu idari işlemin ilgiliye bildirim tarihine; itiraz konusu gümrük vergileri ya da para cezaları ise miktarına, itiraz edilen kararı hangi idarenin vermiş olduğuna, itiraz edenin adı, unvanı, adresi, vergi numarası, kimlik numarasına, varsa vekili veya temsilcisine ait bu tür bilgilere ve itiraz dilekçesinin tarihine yer verilmelidir⁵⁴⁶.

(4) İtirazın İncelenmesi

İtiraza ilişkin başvuru dilekçeleri öncelikle şekil ve usul yönünden incelemeye tabi tutulmaktadır. Bu incelemede itirazın süresi içinde yapılıp yapılmadığı, itiraz dilekçesini verenin yükümlü veya onun temsilcisi olup olmadığı (GY, md. 585/2) incelenmekte ve usule aykırılıklar varsa başvuru reddedilerek yükümlüye bildirilmektedir. Red kararına karşı idari yargıya başvurulması mümkündür⁵⁴⁷.

İtirazın şekil ve usul yönünden incelenmesinin olumlu sonuç vermesi sonrası esas yönünden inceleme yapılır. GY'nin 586'ncı maddesine göre itirazlar, anlaşmazlığa konu beyanname ve diğer her türlü belge ile eşyadan alınacak örnek, örnek alınmasının mümkün olmadığı durumlarda eşyanın kendisi veya fotoğraf, katalog, prospektüs gibi eşyayı görmeden fikir verecek diğer belgelerin incelenmesi veya gerek duyulması halinde ilgili gümrük idaresinin görüşü de alınmak suretiyle 30 gün içinde karara bağlanarak ilgiliye tebliğ edilir. Eğer ilgili gümrük idaresi 30 günlük süre içerisinde itiraz konusu hakkındaki kararını ilgiliye tebliğ etmemişse bu durum

⁵⁴⁴ K. Kılıç, s. 371.

⁵⁴⁵ Öztürk, <https://www.lebibyalkin.com.tr/mevzuat/yayinlar/lebib-yalkin-mevzuat-dergisi>, (02.12.2019). Konuyla ilgili Danıştay kararı için ayrıca bkz. Dnş. 7. D., 14.03.2018 tarihli ve E: 2015/4492, K: 2018/1677 sayılı Karar, www.kazanci.com, (04.12.2019).

⁵⁴⁶ K. Kılıç, s. 371.

⁵⁴⁷ Koyunoğlu, <http://www.lebibyalkin.com.tr>, (06.12.2019).

idarenin itirazı zımnen reddettiği anlamına gelmektedir⁵⁴⁸. Aksi halde, idari başvuruların, cevap verilmemek suretiyle sürüncemede bırakılması ve dolayısıyla, hak arama özgürlüğünün kısıtlanması sonucunu doğuracak uygulamaların ortaya çıkması kaçınılmaz olacaktır⁵⁴⁹. Gümrük idaresinin itirazı karara bağlaması için gerekli olan 30 günlük süre, gümrük idaresi tarafından bu süreye uyulmasının mümkün olmadığını durumlarda, buna ilişkin gerekçelerle ve gerekli olan ek süre de belirtilmek suretiyle ilgiliye bildirilerek aşılabilmektedir (GK, md. 6/2). Ancak bu sürenin İdari Yargılama Usulü Kanunu (İYUK)⁵⁵⁰'nun 10/2'nci maddesi çerçevesinde 6 ayı geçmemesi gerekmektedir. İtiraz başvurusunda bulunan kişiler idarenin 30 günlük karar verme süresi içinde karar vermemesi halinde İYUK'un 10/2'nci maddesi çerçevesinde itirazın zımni reddi gerekçesiyle idari yargıda dava açabileceklerdir. Bu durumda idarece itirazın incelenmesi sonucu ilgili lehine bir karar verilmesi halinde, itiraz başvurusuna ilişkin cevabın hem ilgiliye hem de konunun taşındığı mahkemeye bildirilerek, davanın konusuz kalması gerekçesiyle karar verilmesine yer olmadığına karar verilmesinin talep edilmesi gerekmektedir⁵⁵¹.

Aynı gümrük vergilerinin ödenmesinden asıl yükümlü ile birlikte dolaylı temsilcilerin müştereken ve müteselsilen sorumlu olduğu durumlarda, taraflardan birinin uzlaşmaya diğerinin ise itiraz yoluna başvurusu halinde, itiraza ilişkin başvurular uzlaşma talebi sonuçlandıktan sonra değerlendirmeye alınmaktadır⁵⁵².

İtirazı inceleyen mercii incelemesi sonucunda iki durum ortaya çıkabilecektir. İnceleme mercii verilen kararın yanlış olduğu ve iptaline veya kararın doğru olduğuna ve itirazın reddine karar verecektir. Yükümlüler tebliğ edilen gümrük vergileri, cezalar ve idari kararlara karşı üst makama itiraz etmeleri ve bunun üzerine itirazın reddi kararının verilmesi halinde işlemin yapıldığı yerdeki idari yargı merciiine başvurulabilmektedir (GK, md.242/4). Bu durumda, idari davaya konu olabilecek işlem, itiraza konu edilen işlem değil; söz konusu işleme karşı itiraz mercii tarafından tesis edilecek olumsuz işlemdir⁵⁵³.

⁵⁴⁸ K. Kılıç, s. 383.

⁵⁴⁹ Dnş. 7. D., 10.04.2014 tarihli ve E: 2011/8642, K: 2014/1982 sayılı Karar, <http://www.kazanci.com>, (09.12.2019).

⁵⁵⁰ RG: 20.01.1982/17580

⁵⁵¹ Ticaret Bakanlığı Gümrükler Genel Müdürlüğü'nün 21.11.2014 tarihli ve 2014/26 sayılı Genelgesi.

⁵⁵² 2 Seri No'lu Gümrük Genel Tebliği (Tahsilat İşlemleri), md. 12/2.

⁵⁵³ Dnş. 7. D., 18.03.2015 tarihli ve E: 2011/3777, K: 2015/1438 sayılı Karar, <http://www.kazanci.com>, (09.12.2019).

Yükümlüler, ilgili merciler tarafından itiraza ilişkin karar verilmeden önce anlaşmazlığa ilişkin eşyaları gümrükten çekebilir. Ancak bunun için belirli şartların bulunması gerekmektedir. Buna göre (GY, md. 587);

- Kararların yükümlü tarafından tebellüğ edilmiş olması ve taleplerinin bir dilekçe ile gümrüğe verilmiş olması,
- Yükümlünün beyanına göre yapılan vergi tahakkukları ile gümrük idaresince tahakkuk ettirilen bütün vergiler arasındaki farkın ve para cezalarının teminata bağlanması,
- Uyuşmazlığın idari yargı merciine intikali halinde bu hususun belgelendirilmesi,
- İdarece gerekli görülen her türlü bilgi ve belgenin sunulması gerekmektedir.

(5) İtirazın Sonuçları ve Etkileri

GK'nin 198/2'nci maddesine göre tebliğ edilen gümrük vergilerine karşı itiraz edilmesi ödeme süresini kesmektedir. Dolayısıyla itiraz başvurusu ile idare ya da idari yargı organları tarafından başvuruya ilişkin karar tebliğ edilene kadar ödeme süresi kesilmekte, tebliğ tarihinde itibaren tekrar işlemeye başlamaktadır.

İtiraz başvurusunun kabulü ve itirazın incelenmesi sonucu alınacak kararın yükümlü lehine olması durumunda, gümrük idaresi ile yükümlü arasındaki uyuşmazlık idari aşamada çözüme kavuşacaktır. Bu aşamadan sonra konunun yargıya taşınması mümkün değildir. Çünkü konunun yargıya taşınmasını gerektirecek idare tarafından tesis edilmiş olumsuz bir işlem söz konusu değildir.

İtiraz başvurusunun inceleme merciinde şekil ve usule ilişkin gerekçelerle veya esas yönünden inceleme sonucunda reddi halinde, yetkili merciin itirazın reddine ilişkin tesis ettiği bu olumsuz işlem iptali talebiyle idari yargıya taşınabilecektir. Bu aşamadan sonra gümrük idaresi ile yükümlü arasındaki uyuşmazlık farklı bir boyut kazanacaktır. Vergi uyuşmazlıklarının çözümüne ilişkin geçerli olan ilke, usul ve esaslar artık mevcut gümrük uyuşmazlıkları bakımından da uygulama alanı bulacak ve uyuşmazlık idari yargı organlarınca çözüme kavuşturulacaktır.

b. Kimyevi Tahlil Sonuçlarına İtiraz

Gümrük vergilerinin hesaplanmasında ve ticaret politikası önlemlerinin alınmasında eşyanın tarife pozisyonu büyük öneme sahiptir⁵⁵⁴. Eşyanın yanlış tanınması eşyaya uygulanacak mevzuatın doğru bir şekilde işletilememesine neden olmakta ve böylece eşya için öngörülen gümrük vergileri tahsil edilememekte veya eksik tahsil edilmektedir. Ayrıca eşya ile ilgili dış ticaret politika tedbirleri de gerektiği gibi uygulanamayacaktır⁵⁵⁵. Bu nedenle kimyasal maddelerin veya bileşimlerinin gümrük tarife pozisyonlarının belirlenmesi amacıyla kimyevi tahlil işlemi ve bu tahlil sonuçlarına göre eşyanın tarife pozisyonu belirlenerek ilgili tarife üzerinden vergilendirme yapılmaktadır⁵⁵⁶.

Yapılan birinci tahlil sonucu ile yükümlü tarafından gümrük beyannamesinde beyan edilen eşyanın tarife pozisyonu birbiri ile uyumlu ise yükümlülerin birinci tahlil sonucuna itiraz etmeleri için bir gerekçe yoktur. Ancak aksi durumda yani birinci tahlil sonucu ile yükümlünün beyanı birbiri ile uyumlu değilse, eşyaya ilişkin beyan edilenden daha fazla gümrük vergileri ödenmesi gerekebilir veya daha ağır dış ticaret tedbirlerine maruz kalınabilir. İşte bu durumda yükümlüler daha fazla gümrük vergileri ödemek veya dış ticaret önlemlerine maruz kalmamak adına kendi beyanlarından farklı çıkan birinci tahlil sonuçlarına itiraz edebilmektedirler⁵⁵⁷.

Kimyevi tahlil sonuçlarına itiraz GK'nin 243'üncü maddesi ile düzenlenmiştir. Tebliğ edilen gümrük vergilerinin hesaplanmasında esas alınan kimyevi tahlil sonuçlarına karşı tebliğden itibaren on beş gün içinde Gümrük ve Muhafaza Başmüdürlüğüne yazılı olarak itiraz edilebilmektedir. İtiraz üzerine birinci tahlilin yapıldığı gümrük laboratuvarında görevli olan ve ilk tahlili yapan kimyager dışındaki iki kimyager tarafından ikinci tahlil yapılır. Yükümlü eğer talep ederse ve gümrük idaresi de kabul ederse gümrük kimyageri olmayan başka bir gözlemci kimyager de ikinci tahlilde hazır bulunabilir. Gözlemci kimyagerin yapılan tahlile gelmemesi halinde tahlil gıyabında yapılır (GY, md. 589). Kimyager sayısının üçten fazla olmadığı gümrük laboratuvarlarında yapılan tahlile itiraz edilmesi halinde ikinci tahlil

⁵⁵⁴ Selen, Gümrük İşlemleri, s. 217.

⁵⁵⁵ K. Kılıç, s. 388-389

⁵⁵⁶ Yeşilova, s.164.

⁵⁵⁷ K. Kılıç, s. 393-394.

en az iki kimyagerin bulunduğu en yakın gümrük idaresine ait laboratuvarında yaptırılır (GK, md. 243/2). İkinci tahlil sonucu, eşyanın teknik özellik ve niteliklerinin tayin ve tespiti bakımından kesindir (GK, md. 243/3). Bu nedenle, yükümlülere ikinci tahlil sonucu ile bu sonuca göre yapılan tarife uygulaması ve tahakkuk ettirilen vergiler bildirilir.

Yapılan ikinci tahlile karşı GK’de ya da GY’de itiraz edilebileceğine dair herhangi bir hüküm yer almamakla birlikte, ikinci tahlil sonucu tahakkuk ettirilerek tebliğ edilen gümrük vergilerine karşı GK’nin 242’nci maddesi çerçevesinde itiraz prosedürü işletilebilir⁵⁵⁸. İtiraz yolundan sonuç alınamaması halinde konu idari yargıya taşınabilir⁵⁵⁹.

Görüldüğü gibi kimyevi tahlil sonuçlarına itiraz, GK’nin 242’nci maddesinde düzenlenen itiraz yolunun özel bir şekli olup, uyuşmazlıkların idari aşamada çözümüne katkı sağlamaktadır. Kimyevi tahlil sonuçlarına itiraz yolu başvurulması tüketilmesi zorunlu bir idari itiraz yolu olarak değerlendirilmemektedir. Tahlil sonuçlarına itiraz edip etmeme hususu ilgililerin tercihine bırakılmıştır⁵⁶⁰.

c. Uzlaşma

Uzlaşma, kavram olarak, bir sorun üzerinde mutabakat sağlamak ya da tarafların karşılıklı tavizler vererek anlaşması anlamına gelmektedir⁵⁶¹. VUK kapsamına giren vergiler bakımından elli yılı aşkın süredir uygulanan uzlaşma, uyuşmazlıkların çözümünde önemli rol oynayan bir kurumdur⁵⁶². Gümrük vergileri ve idari para cezaları açısından ise uzlaşma yeni sayılabilecek bir kurumdur. GK’nin 5911 sayılı Kanun ile yürürlükten kaldırılan 244’üncü maddesi, 2011 yılında 6111 sayılı

⁵⁵⁸ K. Kılıç, s. 396.

⁵⁵⁹ Kimyevi tahlil sonuçlarına karşı gümrük ve muhafaza başmüdürlüğüne yapılan başvurunun açık ya da kapalı şekilde reddedilmesi durumunda bu işleme karşı doğrudan idari yargıya gidilebileceği yönünde görüş için bkz. Candan, İdari Yargılama, s. 459-460.

⁵⁶⁰ Dnş. 7. D., 30.12.2009 tarihli ve E: 2008/7153, K: 2009/5844 sayılı Karar, <http://www.hukukturk.com>, (10.12.2019).

⁵⁶¹ Pehlivan, s. 106; Öner, Vergi Hukuku, s. 240.

⁵⁶² Neslihan Coşkun Karadağ ve İbrahim Organ, “Gümrük Uzlaşması ve Vergi Usul Kanunu’ndaki Uzlaşma Kurumu ile Karşılaştırılmalı Olarak Değerlendirilmesi”, **Niğde Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, Cilt: 7, Sayı: 1, 2014, s.373.

Kanun⁵⁶³, un 137'nci maddesi ile yeniden düzenlenmiş ve gümrük vergileri ve cezaları için uzlaşma yolu GK'deki yerini almıştır. Uzlaşmaya ilişkin usul ve esaslar ise Ticaret Bakanlığı'nca çıkarılan GUY ile belirlenmiştir.

Yükümlüler⁵⁶⁴ gümrük idarelerince düzenlenen ek tahakkuk ve ceza kararları için uzlaşmaya başvurabilmektedirler (GK, md. 244/1). Uzlaşma ile amaçlanan, gümrük uyuşmazlıklarının yargı yoluna başvurmaya gerek kalmadan gümrük idaresi ile yükümlü veya ceza muhatapları arasında idari aşamada çözüme kavuşturulmasıdır. Uzlaşma, yükümlü ile gümrük idaresine gümrük vergileri ve idari para cezalarının tespit edilen bir miktarı üzerinde uzlaşma imkanı tanımaktadır⁵⁶⁵. Yine uzlaşma, gümrük idaresine vergi alacağının bir an önce tahsili ve böylece yargı sürecinin uzaması nedeniyle ortaya çıkabilecek sıkıntıları önleme ve çok sayıda davanın takip külfetini ortadan kaldırma gibi imkânlar sağlarken, yükümlüye de yargıya gidilmesi halinde faizleriyle birlikte daha büyük tutarlara ulaşabilecek vergi ve cezaların uzlaşılan kısmının ödenmesine ve lehlerine veya aleyhlerine sonuçlanıp sonuçlanmayacağını bilmedikleri yargı yoluna başvurmadan vazgeçme imkân tanımaktadır⁵⁶⁶.

⁵⁶³ Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması İle Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu ve Diğer Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun, RG: 25.02.2011/27857 (mükerrer)

⁵⁶⁴ Gümrük uzlaşma müessesesi bakımından yükümlü kavramı, kendisine gümrük vergileri ve para cezası borcu terettüp eden gerçek veya tüzel kişiler ile tüzel kişileri temsil ve ilzama yetkili kişileri ifade etmektedir. Bkz. GUY, md. 3.

⁵⁶⁵ Mustafa Gümüş, **İthalatta Vergi ve Mali Yükümlülükler**, Önka Matbaa San. ve Tic. Ltd. Şti., Ankara, 2018, (İthalat), s. 280.

⁵⁶⁶ K. Kılıç, s. 353; Gümüş, İthalat, s. 280; Fatih Uzun, "Mali Af Kanunu'nun Gümrük Vergileri/Cezalarına İlişkin Hükümleri İle Gümrük Mevzuatında Yeni Bir Müessese Olarak Uzlaşma", **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı: 357, Mayıs 2011, s. 137; Haldun Yağan, "Gümrük Vergi Hukukunda Yeni Bir Müessese: Uzlaşma", **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 275, Ağustos 2011, (Uzlaşma), <http://www.vergisorunlari.com.tr/makale/gumruk-vergi-hukukunda-yeni-bir-muessese-uzlasma/4528>, (11.12.2019); Mehmet Yücel, "Gümrük Vergileri ve Cezalarında Uzlaşma", **Legal Mali Hukuk Dergisi**, Cilt: 9, Sayı: 100, 2013, s. 19; Bayram Çelik, "Gümrükte Uzlaşma Uygulamasına Bir Bakış", **Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi**, Sayı: 182, Şubat 2019, <https://www.lebibyalkin.com.tr>, (10.12.2019). Vergi uyuşmazlıklarının çözümünde kullanılan uzlaşma yolunun sağladığı faydalar hakkında yapılan açıklamalar için bkz. Öncel, Kumru ve Çağan, s. 170-171; Bayraklı, Vergi Hukuku, s. 251; Tosuner ve Arıkan, Vergi Yargısı, s. 75; Şenyüz, Yüce ve Gerçek, Vergi Hukuku, s. 290-291; Öner, Vergi Hukuku, s. 240; Turgut Candan, **Vergilendirme Yöntemleri ve Uzlaşma**, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara, 2006, (Uzlaşma), s. 259-261; Gülsen Güneş, **Verginin Yasallığı İlkesi**, On İki Levha Yayıncılık, İstanbul, 2011, s. 202-203; Cuma Adibeş ve İsmail Akkurt, "Eldeki Bir Elma Daldaki İki Elmadan Daha Mı İyidir? (Türk Vergi Sisteminde Uzlaşma ve Etkinliği Sorunu)", **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 314, Kasım 2014, s. 57.

Uzlaşma, yükümlünün başvuru ile başlayan ve gümrük idaresi ile yükümlünün iradelerine göre şekillenen idari bir süreçtir⁵⁶⁷. Uzlaşma, gümrük vergileri ek tahakkuk ve idari para cezası kararları bakımından *-itiraz yolunun aksine-* yargı yoluna başvurulmadan önce tüketilmesi gereken bir başvuru yolu değildir. Ayrıca uzlaşmaya başvuru, itiraz yoluna başvuruya da engel değildir. Uzlaşma yükümlüler bakımından bir haktır ve bu hakkın kullanımı, yükümlünün iradesine bırakılmıştır.

(1) Uzlaşmanın Kapsamı

GK'nin 244/1'inci maddesine göre uzlaşma kapsamına;

- Beyan sahibince beyan edilen gümrük vergileri ile gümrük idaresi tarafından yapılan tespitler sonucunda ortaya çıkan farklılıklara ilişkin olarak yapılan ek tahakkuk kararı muhteviyatı gümrük vergileri alacakları,
- Gümrük idaresince tespit edilmeden önce beyan sahibince farklılıkların bildirilmesi sonucu yapılan ek tahakkuk kararı muhteviyatı gümrük vergileri alacakları,
- GK ve diğer ilgili kanunlar uyarınca gümrük idaresince düzenlenen idari para cezaları,

girmektedir. Yükümlü tarafından yapılan beyanın gümrük idaresince kontrolü, ikinci muayeneye yetkili olanlarca kontrolü, ikincil kontrol, sonradan kontrol ve ertelenmiş kontrol kapsamında denetlenmesi sonucu ortaya çıkan eksiklik veya aykırılıklara ilişkin yapılan ek tahakkuklar ve kesilen idari para cezaları uzlaşma kapsamındadır (GUY, md. 4/3).

GK'de gümrük vergileri kavramına hangi vergi ve diğer mali yükümlülüklerin girdiği hüküm altına alınmamıştır. GK'de sadece gümrük vergileri kavramı ile ilgili genel bir tanımlama yapılmıştır. GK'nin 3/8-a maddesine göre gümrük vergileri; ilgili mevzuat uyarınca eşyaya uygulanan ithalat ve ihracat vergilerinin tümünü ifade etmektedir. İthalat vergileri, eşyanın ithalinde ödenecek gümrük vergisi ile diğer eş etkili vergiler ve mali yükler ile tarım politikası veya tarım ürünlerinin işlenmesi

⁵⁶⁷ Osman Sariaslan, “Anayasa Mahkemesi’ne Yapılan Bireysel Başvurularda Başvuru Yollarının Tüketilmesi Koşulunun Vergi Uyuşmazlıklarıyla İlgili İdari Başvurular Ekseninde Değerlendirilmesi”, *Türkiye Adalet Akademisi Dergisi*, Yıl: 9, Sayı: 34, 2018, (İdari Başvuru), s. 497.

sonucu elde edilen bazı ürünlere uygulanan özel düzenlemeler çerçevesinde ithalatta alınacak vergileri ve diğer mali yükleri kapsarken (GK, md. 3/9); ihracat vergileri, eşyanın ihracatında ödenecek gümrük vergisi ile diğer eş etkili vergiler ve mali yükler ile tarım politikası veya tarım ürünlerinin işlenmesi sonucu elde edilen bazı ürünlere uygulanan özel düzenlemeler çerçevesinde ihracatta alınacak vergileri ve diğer mali yükleri (GK, md. 3/10) kapsamaktadır. Bu nedenle uzlaşma kapsamı gümrük vergilerinin hangileri olduğu GK hükümlerinden anlaşılamamaktadır. Ancak GUY ekinde yer alan Ek-1 ve Ek-2’de hem uzlaşma kapsamındaki gümrük vergileri hem de idari para cezalarının hangileri olduğu belirtilmiştir. Buna vergiler ve idari para cezaları aşağıdaki tablolarda gösterilmektedir.

Tablo 12: Uzlaşma Kapsamında Yer Alan Gümrük Vergileri

Gümrük Vergisi	Ek Mali Yükümlülük
İlave Gümrük Vergisi	Toplu Konut Fonu
Tek ve Maktu Vergi	Tütün Fonu
Dampinge Karşı Vergi	Kaynak Kullanımı Destekleme Fonu
Sübvansiyona Karşı Telfi Edici Vergi	Çevre Katkı Payı
İthalde Alınan Katma Değer Vergisi	Telfi Edici Vergi (İhracat)
İthalde Alınan Özel Tüketim Vergisi	TRT Bandrol Ücreti (Ticari Olmayan Eşya İçin)

Kaynak: GUY, Ek-1.

Tablo 12’de uzlaşma kapsamında yer alan gümrük vergileri gösterilmektedir. Bu tabloda gösterilmemekle birlikte gümrük idarelerince tahsili gereken gümrük vergileri de uzlaşmaya konu edilebilmektedir. Ancak gümrük vergilerinin matrahına girmekle birlikte aslı gümrük idarelerince takip ve tahsil edilmeyen vergi ve diğer mali yükümlülüklerin uzlaşmaya konu edilmesi söz konusu değildir (GUY, md. 6/1). GUY’un yayım tarihinden sonra yapılacak düzenlemeler ile getirilen alacaklar da uzlaşmaya konu olabilecektir (GUY, md. 5/1).

Bir eşyanın ithali veya ihracı nedeniyle ödenmesi gereken bir mali yükümlülüğün uzlaşma kapsamında olup olmadığının tespitinde temel belirleyici

husus, ilgili mali yükümlülüğün takip ve tahsilinin gümrük idarelerince yapıp yapılmadığı ve mali yükümlülük hakkında gümrük idaresinin ek tahakkuk kararı alma imkanının olup olmadığıdır. Eğer bir mali yükümlülük gümrük idareleri tarafından takip ve tahsil ediliyorsa ve mali yükümlülük hakkında gümrük idareleri ek tahakkuk kararı alabiliyorlarsa bu mali yükümlülükler uzlaşmaya konu edilebilecektir. Nitekim GUY'da da gümrük vergilerinin matrahına girse de aslı gümrük idarelerince takip ve tahsil edilmeyen mali yükümlülüklerin uzlaşmaya konu edilemeyeceği belirtilmektedir. Gümrük idarelerinin takip ve tahsil yetkisi olmayan bir mali yükümlülük hakkında ek tahakkuk ve idari para cezası kararı alması mümkün olmayacağından, bu tür mali yükümlülüklerin uzlaşmaya konu edilmesi de mümkün olmayacaktır.

Bu açıklamalar çerçevesinde aslı gümrük idarelerine takip ve tahsil edilmeyen damga vergisinin uzlaşmaya konu edilemeyeceği düşünülmektedir⁵⁶⁸. Gümrük idareleri kendilerine ibraz edilen ve damga vergisi ödenmesi gereken belgelerde damga vergisinin ödenip ödenmediğini kontrol etmektedirler. Çünkü damga vergisi gümrük vergilerinin (KDV) matrahına dahil edilmektedir. Ancak gümrük idarelerinin ödenmeyen veya eksik ödenen damga vergisi hakkında ek tahakkuk kararı alma yetkisi bulunmamaktadır. Konuya ilişkin Gelir İdaresi Başkanlığı'nın 04.01.2013 tarihli 2013/1 Seri No'lu İç Genelgesi'nde yapılan açıklamaya göre, ek damga vergisi tahakkukları gümrük idarelerinin bildirimine üzerine ilgililerin bağlı oldukları vergi dairelerince yapılmakta ve ek vergi tahakkuku yapan vergi daireleri de yapılan ek tahakkuka ilişkin bilgileri ilgili gümrük idaresine bildirmektedirler. Bu nedenle, uzlaşma konusunun gümrük idarelerince alınan ek tahakkuk kararı muhteviyatı gümrük vergileri olduğu ve gümrük idarelerinin damga vergisi ile ilgili ek tahakkuk kararı alamayacağı hususları birlikte düşünüldüğünde damga vergisinin uzlaşma konusu yapılamayacağı anlaşılmaktadır.

Damga vergisine benzer bir şekilde kültür fonunun da uzlaşmaya konu edilmesi mümkün değildir. Kültür fonu kesintisi, fonun konusuna giren eşyaların serbest dolaşıma girişini sağlayan gerçek ya da tüzel kişiler tarafından gümrük kıymeti üzerinden, serbest dolaşıma giriş beyannamesinin tescilinden önce Kültür ve Turizm Bakanlığı tarafından belirlenecek bankada açılan özel hesaba yatırılmakta ve bu işleme

⁵⁶⁸ Aynı yönde bkz. K. Kılıç, s. 356.

ilişkin tevsik edici belgede yer alan bilgiler gümrük beyannamesinin ilgili kısmına işlenmektedir. Eksik yatırıldığı veya yatırılmadığı tespit edilen fon kesintisi için AATUHK hükümleri uygulanacaktır. Dolayısıyla kültür fonu gümrük idarelerince tahsil edilmemekte, sadece fon kesintisinin bankaya yatırıldığına dair belge talep edilmektedir. Bu nedenle hiç ödenmediği veya eksik ödendiği tespit edilen fon kesintisi için gümrük idarelerince ek tahakkuk ve ceza kararı alınmamakta ve alacak takibatı da yapılmamaktadır. Bu nedenle ödenmeyen veya eksik ödenen kültür fonuna ilişkin gümrük idarelerince ek tahakkuk yapılamamakta dolayısıyla kültür fonuna ilişkin uzlaşmaya başvurulması da mümkün olmamaktadır. Ancak kültür fonunun ÖTV ya da KDV matrahına dahil olduğu durumlarda bu vergiler için uzlaşma talebinde bulunulabilecektir⁵⁶⁹.

Uzlaşma kapsamında yer alan mali yükümlükler konusunda dikkat çeken bir diğer husus da ticari olmayan eşya yani yolcu beraberince getirilen eşya nedeniyle ödenen TRT bandrol ücreti uzlaşmaya konu edilebilecekken, ticari nitelikteki eşyanın ithali nedeniyle ödenen TRT bandrol ücretinin uzlaşmaya konu edilip edilemeyeceğidir. GUY Ek-1’de ticari nitelikteki eşyanın ithalinde ödenen TRT bandrol ücretinin uzlaşmaya tabi gümrük vergileri arasında sayılmaması gerekçesiyle uzlaşmaya konu edilemeyeceği düşünülmektedir. Nitekim Bakanlar Kurulu’nun 15.06.2015 tarihli 2015/7757 sayılı ticari ithalat maksadı ile ithal edilen eşyalara için TRT bandrol ücreti ödenmesine ilişkin usul ve esasları düzenleyen Karar’ın 10’uncu maddesi ile TRT bandrol ücretine ilişkin tespit edilen farklılıklarla ilgili takip ve tahsilin gümrük idarelerince yapılacağı ve farklılıklara ilişkin gümrük idarelerince ek olarak tahakkuk ettirilen TRT bandrol ücreti ve cezalar hakkında uzlaşma talebinde bulunulabileceği hüküm altına alınmış ancak bu hükümler hakkında Danıştay 10. Dairesi’nin 20.02.2018 tarihli ve 2016/11681 Esas sayılı kararı ile yürütmeyi durdurma kararı verilmiş; 25.12.2019 tarihli ve 2016/11681 Esas sayılı kararı ile de iptal edilmiştir. Gümrükler Genel Müdürlüğü yürütmeyi durdurma kararı üzerine 14.03.2019 tarihli ve 42513799 sayılı yazı ile gümrük idarelerine bilgilendirme yazısı yazmıştır. İlgili yazıda 20.02.2018 tarihinden sonra ise ithal edilecek eşyaya ilişkin beyan üzerinden hesaplanan bandrol ücreti ile gümrük idarelerince veya sonradan kontrol sonucunda tespit edilen bandrol ücreti arasındaki farklarda, GK uyarınca TRT

⁵⁶⁹ Ticaret Bakanlığı Gümrükler Genel Müdürlüğü, 85593407/155.99 sayılı Sirküler

bandrolü noksanlığına ilişkin ek tahakkuk kararı ve idari para cezası kararı düzenlenmemesi, düzenlenmiş olan kararların ise iptal edilmesi, bu türden tespitlerin TRT Kurumuna intikalini teminen Gümrükler Genel Müdürlüğü'ne bildirilmesi gerektiği belirtilmiştir. Bu nedenle, şu anki haliyle, ticari ithalat maksadı ile ithal edilen eşyalar için ödenen ve gümrük idaresince tahsil edilen TRT bandrol ücretlerinin uzlaşmaya konu edilmesi mümkün değildir.

Uzlaşma kapsamındaki idari para cezalarının hangileri olduğu ise GUY ekinde yer alan Ek-2 listesinde gösterilmektedir. Bu listeye göre Tablo 13'de gösterilen idari para cezaları uzlaşmaya konu edilebilecektir.

Tablo 13: Uzlaşma Kapsamında Yer Alan İdari Para Cezaları

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

Kaynak: GUY, Ek-2.

Tablo 13'e dikkat edildiğinde gerek vergi kaybına neden olan kabahatlere uygulanacak cezaların, gerekse usulsüzlüklere uygulanacak cezaların uzlaşma kapsamına girdiği görülmektedir. Ancak gümrük kabahatleri nedeniyle uygulanacak bir yaptırım türü olan mülkiyetin kamuya geçirilmesi kararlarının uzlaşmaya konu edilmesi mümkün değildir. Öyle ki, mülkiyetin kamuya geçirilmesi kararlarında fiziki bir eşya söz konusu olup üzerinde miktar itibarıyla uzlaşma sağlanacak bir alacak söz konusu değildir. Ancak bu eşyaya ilişkin gümrük vergileri ve para cezaları uzlaşmaya konu edilebilmektedir.

Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 51'inci maddesi ile Özel Tüketim Vergisi Kanunu'nun 16'ncı maddelerinde kesilecek cezalara ilişkin uygulanacak esaslarda GK

hükümlerinin dikkate alınacağı hüküm altına alınmıştır. Dış Ticaretin Düzenlenmesi Hakkında Kanun'un 4'üncü maddesinde ise kesilecek cezalara ilişkin GK hükümlerinin uygulanacağına dair bir hüküm olmasa da, Cumhurbaşkanı kararları ile getirilen ek mali yükümlülüklerin takip ve tahsili gümrük idarelerince yapılmaktadır. Ek mali yükümlülüklerle ilişkin ek tahakkuk ve ceza kararları da gümrük idarelerince alınmaktadır.

Tablo 12 ve Tablo 13'de yer alan gümrük vergileri ve cezaların tür itibariyle bir kısmı için uzlaşma talebinde bulunulabilmektedir (GUY, md. 5/2). Örneğin gümrük idaresince tespit edilen bir farklılıklara ilişkin gümrük vergisi ve KDV için ek tahakkuk kararları verildiğinde, hem gümrük vergisi hem de KDV için ayrı ayrı veya birlikte uzlaşma talebinde bulunulabilecektir. Ancak tahakkuk ettirilen gümrük vergisi ya da KDV ile idari para cezalarının bir kısmı için uzlaşma talebinde bulunulamayacaktır.

Gümrük vergileri alacaklarının tahsil aşamasına geldiği durumlarda uzlaşmaya başvurulamamaktadır. Nitekim tahsilat aşamasına gelmiş bir alacak artık kesinleşmiş demektir ve alacak hakkında ek tahakkuk kararı alınması mümkün olmayıp, ödeme emri gönderilmesi gerekmektedir⁵⁷⁰. Gümrük vergileri veya cezanın 5607 sayılı KMK'nin 3'üncü maddesi uyarınca kaçakçılık suçlarına ilişkin olması durumunda da bu alacaklar için uzlaşmaya başvurulamayacaktır. Böyle bir durumda uzlaşma komisyonlarının sekretarya hizmetlerini yürüten birimlerince GY'nin 579'uncu maddesi dikkate alınarak uzlaşmaya konu alacağın 5607 sayılı Kanun'un 3'üncü maddesinde belirtilen fiillerle ilişkisinin olup olmadığı araştırılır. Bu araştırma sırasında;

- 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,
- Adli mercilerce soruşturma ya da kovuşturma yapılıyor olması,
- İlgili mahkeme tarafından ceza verilmiş olması,

hallerinden birinin varlığının tespit edilmesi durumunda ilişki olduğu sonucuna varılır. İlişki olup olmadığı hususu, uzlaşma sürecinin her aşamasında değerlendirilir. Aksi bir

⁵⁷⁰ Güven Yıldız, "Gümrük Uzlaşma Müessesesi Uygulamasında Kaçakçılık Sorunu", **Mali Çözüm Dergisi**, Sayı: 139, Ocak-Şubat 2017, s. 75.

tespit olması durumunda uzlaşma yapılmaz (GUY, md. 6/5-6). Uzlaşılan gümrük vergileri ve para cezalarıyla ilgili olarak daha sonra KMK kapsamında cezaya hükmedilmesi halinde uzlaşma konusu cezaların kaldırılması ve uzlaşma nedeniyle tahsil edilen cezaların da geri verilmesi gerekmektedir (GY, md. 579/2). Nitekim bir fiilin hem kabahat hem de suç olarak nitelendirildiği durumlarda sadece suçtan dolayı yaptırım uygulanabilecek, suçtan dolayı yaptırım uygulanamadığı hallerde kabahat dolayısıyla yaptırım uygulanabilecektir (KK, md. 15/3).

(2) Uzlaşma Komisyonları: Oluşum, Yetki ve Karar Alma

Uzlaşma taleplerinin incelenmesi ve karara bağlanması için iki tür komisyon kurulmuştur. Bunlarda ilki Gümrük ve Dış Ticaret Bölge Müdürlüğü Uzlaşma Komisyonları, diğeri ise Merkezi Uzlaşma Komisyonlarıdır.

Uzlaşma komisyonlarının oluşumu GUY'un 7'nci maddesinde düzenlenmiştir. Buna göre;

“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 oluşur. Bölge Müdürü veya belirleyeceği Bölge Müdür Yardımcısı komisyonlara başkanlık eder.” (GUY, md. 7/2).

“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 Müdürlüğünün sonradan kontrolle ilgili dairesinin bağlı bulunduğu Daire Başkanı ve Genel Müdür Yardımcısı arasından Başkan tarafından belirlenen, Başkan dâhil, üç üyeden oluşur. Komisyonlara, Bakan Yardımcısı veya Gümrükler Genel Müdürü başkanlık eder.” (GUY, md. 7/3).

“Komisyonlar üyelerinin tamamının katılımıyla toplanır ve oy çokluğuyla karar alır. Komisyon başkan ve üyelerinin herhangi bir nedenle görevlerinin başında bulunmamaları halinde, bunlara vekâlet edenler komisyonda görev yapar. Gümrük ve Dış Ticaret Bölge Müdürlüklerinde, aynı gün yapılacak uzlaşma görüşmesi sayısının yirmi veya üzerinde olması halinde, en fazla iki adet uzlaşma komisyonu oluşturulabilir. Uzlaşma Komisyonları 18 inci maddenin ikinci fıkrasında bahsedilen durum hariç olmak üzere⁵⁷¹, 10.000 TL'den az olan uzlaşma talepleri için toplanamaz. Birden fazla yükümlünün

⁵⁷¹ “Gümrük ve Dış Ticaret Bölge Müdürlüklerine yapılan uzlaşma taleplerinin üç ay içerisinde 10.000 TL'ye ulaşmaması halinde, takip eden ay içinde mevcut uzlaşma talepleri sonuçlandırılır. Söz konusu sürelerin hesaplanmasında ilk yapılan uzlaşma başvuru tarihi esas alınır.”

başvurusunun 10.000 TL'yi aşması halinde, bu talepler tek bir Uzlaşma Komisyonu tarafından sonuçlandırılabilir. (GUY, md. 7/4,5,6,7).

Uzlaşmanın, yükümlülerin dilekçelerinin ilgili merciin kayıtlarına girdiği tarihten itibaren azami 45 gün içinde sonuçlandırılması gerekmektedir (GUY, md. 18/1). Ancak Gümrük ve Dış Ticaret Bölge Müdürlüklerine yapılan uzlaşma talep miktarının 3 ay içinde 10.000 TL'ye ulaşmaması halinde, takip eden ay içinde uzlaşma sonuçlandırılır (GUY, md. 18/2)

Uzlaşma başvurularının hangi komisyonun yetki alanında olduğunun tespitinde uzlaşma başvuru tutarı dikkate alınacaktır. Buna göre;

“...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.”⁵⁷² (GUY, md. 9/1). “Uzlaşmaya konu aynı nitelikteki alacakların birden fazla Gümrük ve Dış Ticaret Bölge Müdürlüğüne bağlı Gümrük Müdürlüklerine ilişkin olması durumunda, uzlaşmaya ilişkin talepler, Merkezi Uzlaşma Komisyonlarının yetkisine giren alt tutarı aşmamak kaydıyla, uzlaşmaya esas alacak tutarının en çok olduğu Gümrük ve Dış Ticaret Bölge Müdürlüğünde oluşturulacak uzlaşma komisyonu tarafından sonuçlandırılır.” (GUY, md. 9/2).

“Uzlaşma komisyonlarının yetki alanlarına ilişkin tutarların tespitinde, her bir kalem eşyaya ilişkin gümrük vergileri ile vergi aslına bağlı kesilen cezalar toplamı; beyanname kapsamında birden fazla kalem olması halinde, tutar tespitinde kalemlere tereddüp eden alacaklar toplamı; aynı nitelikteki alacaklara ilişkin işlemlerin birden fazla olması halinde alacakların tümü, dikkate alınır. 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. 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.” (GUY, md. 9/3,4,7).

GK'nin 244/4'üncü maddesine göre uzlaşma komisyonlarının çalışmaları gizlidir. Uzlaşma komisyonlarının gümrük idaresinin temsilcisi olarak verdiği kararlar, gümrük idaresinin uzlaşma konusundaki irade beyanı yerine geçmekte ve bu irade beyanının gümrük idaresi açısından bağlayıcı olabilmesi için uzlaşma komisyonlarınca verilen kararların hukuka uygun olarak alınmış olması gerekmektedir⁵⁷³.

⁵⁷²Bu tutarların belirlenmesinde fer'i alacaklar dikkate alınmaz.

⁵⁷³ Demirbaş Aksüt ve Gök, s. 110.

(3) Uzlaşma Talebi: Süre, Şekil ve Yetkili Kişiler

Uzlaşma talepleri, henüz itiraz başvurusu yapılmamış veya itiraz başvurusu yapılmış olmakla birlikte itiraz başvurusu henüz sonuçlandırılmamış gümrük vergileri ve gümrük vergilerine bağlı olsun ya da olmasın tüm idari para cezalarının yükümlüye veya ceza muhatabına tebliğ tarihinden itibaren 15 günlük itiraz süresi içinde yapılmaktadır (GUY, md. 11).

GK'nin 244'üncü maddesinin 7190 sayılı Kanun⁵⁷⁴ ile değişiklik yapılmadan önceki halinde uzlaşma başvurusunun henüz itiraz başvurusu yapılmamış gümrük vergileri ve idari para cezaları için yapılabileceği hüküm altına alınmıştır. Bu nedenle itiraz başvurusu yapılmış gümrük vergileri ve idari para cezaları için uzlaşma talebinde bulunulamamıştır. Ancak 7190 sayılı Kanun'un 16'ncı maddesi ile GK'nin 244'üncü maddesi yeniden düzenlenmiş ve itiraz başvurusu yapılmış olmakla birlikte henüz sonuçlanmamış gümrük vergileri ve idari para cezaları için de uzlaşmaya başvuru yolu açılmıştır. Aynı Kanun ile GK'nin 244'üncü maddesinde yer alan uzlaşmaya başvuru gerekçeleri de madde metninden çıkarılmıştır. Bu gerekçelerin madde metninden çıkarılması, uygulamada herhangi bir değişikliğe neden olmamıştır. Nitekim uygulamada Kanun hükmünde yer alan gerekçeler uzlaşmaya başvuru için aranmamıştır⁵⁷⁵. Buna ek olarak uzlaşma talep dilekçelerinde de uzlaşmaya başvuru gerekçesi istenmemektedir.

İtiraz başvurusu yapılmış ancak itiraz başvurusu henüz sonuçlanmamış gümrük vergileri ve idari para cezaları için uzlaşma yoluna başvurulması halinde gümrük idarelerince öncelikle uzlaşma başvurusunun sonuçlandırılması gerekmektedir. Uzlaşmanın vaki olmaması, temin edilememesi veya uzlaşma talebinin reddedilmesi halinde uzlaşmaya başvuru nedeniyle duran itiraz ve dava açma süresi kaldığı yerden işlemeye devam etmektedir. Ancak itiraz veya dava açma süresinin bitimine beş günden az bir süre kalmışsa süre beş güne tamamlanmaktadır.

⁵⁷⁴ Gümrük Kanunu ve Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun, RG: 07.11.2019/30941.

⁵⁷⁵ GK'nin 244'üncü maddesinin eski halinde uzlaşmaya başvuru gerekçeleri olarak sayılan eksiklik veya aykırılıkların kanun hükümlerine yeterince nüfuz edememekten veya kanun hükümlerini yanlış yorumlamaktan kaynaklandığının veya yargı kararları ile idarenin ihtilaf konusu olayda görüş farklılığının olduğunun ileri sürülmesi hallerinin uygulamada gümrük idarelerince sağlanıp sağlanmadığının kontrol edilmediği yönünde bkz. Cengiz Çelik, "Gümrük Uzlaşma Müessesesinde Yasallık Sorunu", **Mali Çözüm Dergisi**, Sayı: 136, Temmuz-Ağustos 2016, s. 137.

Yükümlü veya ceza muhataplarınca ister itiraz edilmeden doğrudan uzlaşmaya başvurulsun, ister itiraz başvurusu yapılmış ancak itiraz başvurusu henüz sonuçlanmamışken uzlaşmaya başvurulsun, her iki durumda da uzlaşmanın vaki olmaması, temin edilememesi veya uzlaşma talebinin reddedilmesi durumunda itiraz veya dava açma yoluna başvurulabilecektir. Yani itiraz başvurusu yapılmış ve henüz sonuçlanmamışken uzlaşmaya başvurulması, itiraz yolunu tekrar kullanmaya engel oluşturmamaktadır.

İtiraz başvurusu yapılmış ancak henüz sonuçlanmamış gümrük vergileri ve idari para cezaları için uzlaşma yoluna başvurabilmek için başvuru süresine de dikkat etmek gerekmektedir. Nitekim önce itiraz yoluna başvurulmasının uzlaşmaya başvuru süresine herhangi bir etkisi bulunmamaktadır. Gümrük vergileri ve idari para cezalarının tebliğ tarihinden itibaren 15 gün içinde uzlaşmaya başvurulması gerekmektedir.

Yükümlünün uzlaşma başvurusundan feragat etme hakkı bulunmaktadır. Yükümlü yaptığı uzlaşma başvurusuna ilişkin kendisine uzlaşma davetiyesi yazısı tebliğ edilmeden, uzlaşmaya yetkili komisyonların sekreteryaya hizmetlerini yürüten birime bir dilekçe ile başvurarak uzlaşma başvurusundan feragat edebilmektedir. Bu durumda feragatin kabul edildiğinin tebliğinden itibaren itiraz veya dava açma süreleri kaldığı yerden devam etmekte ve aynı alacaklar için tekrar uzlaşma talebinden bulunulamamaktadır (GUY, md. 14/2).

Uzlaşma talebi, yükümlünün kendisi veya özel vekaletname verilmiş olmak şartıyla gümrük müşaviri; veli ya da vasi veya aynı gümrük vergilerinin ödenmesinden yükümlü ile birlikte müştereken ve müteselsilen sorumlu olması halinde gümrük müşavirleri tarafından online sistem üzerinden BİLGE sisteminde kullanılan şifre ile yapılmaktadır. BİLGE şifresinin temin edilemediği durumlarda ise GUY Ek-3’de yer alan form kullanılarak başvuruda bulunulabilecektir.

Uzlaşma talebinde bulunabilecek kişiler öncelikle <https://uygulama.gtb.gov.tr/uzlasmatalep/giris> adresine BİLGE Sistemine girdikleri şifreleri ile girerek talep oluşturmaktadırlar. Uzlaşma talebi oluşturulmasının ardından yine sistem üzerinden uzlaşma talebine ilişkin bilgiler (vergi numarası, firma unvanı, adres vb.) girilir ve bilgilerin girilmesinin ardından sistem üzerindeki “Ceza Kararı / Ek Tahakkuk Uzlaşma Talep Bilgileri” alanı aktif hale gelecektir. Bu alana, ilgililere

tebliğ edilen uzlaşma konusu ek tahakkuk ve/veya ceza kararlarının numaraları girilecektir. Ardından gerekli bilgileri ihtiva eden talep, sistem üzerinden gönderilecek ve talebe ilişkin form çıktısı sistem üzerinden alınacaktır. Bu formun ilgili merciin evrak kaydına girdiği veya taahhütlü olarak postaya verildiği tarih, uzlaşmaya başvuru tarihi olacaktır. Bu nedenle ilgili formun mutlak surette ilgili mercie intikal etmesi gerekmektedir. Uzlaşmaya başvuranlar, taleplerini BİLGE Sistemi Tahsilat Takip Programı Uzlaşma Modülü'nden takip edebileceklerdir⁵⁷⁶.

İştirak sebebiyle ceza tatbik edilenlerin her biri uzlaşma talebinde bulunabilir. Bu durumda uzlaşma talebinde bulunulması ve uzlaşmanın vaki olması durumunda; uzlaşma, sadece başvuruda bulunanlar için hüküm ifade eder (GUY, md. 10/2). Aynı gümrük vergilerinin ödenmesinden asıl yükümlü ile birlikte dolaylı temsilcinin (gümrük müşavirleri) müştereken ve müteselsilen sorumlu olduğu durumlarda, taraflardan birinin uzlaşmaya başvurması diğerinin ise itiraz etmesi durumunda itiraz, uzlaşma talebi sonuçlandıktan sonra değerlendirmeye alınır⁵⁷⁷.

Uzlaşma başvurusunun yetkili komisyonlar dışındaki gümrük idarelerine yapılması durumunda, talep derhal yetkili uzlaşma komisyonuna iletilir (GUY, md. 10/3). Aynı nitelikteki alacakların birden fazla gümrük müdürlüğünde veya bölge müdürlüğü bağlantılarında yapılan işlemlere ilişkin olması durumunda 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 başvuru yapılabilir (GUY, md. 10/4).

(4) Uzlaşma Talebinin İncelenmesi

Uzlaşma talebinin incelenmesi hususu GUY'un 13'üncü maddesinde düzenlenmiştir. Buna göre;

“Uzlaşmaya ilişkin talepler, uzlaşma komisyonun sekreteryası hizmetlerini yürüten birimi tarafından öncelikle ve ivedilikle usul yönünden incelenir. Yapılan incelemede; başvuru sahibinin başvuruda bulunma yetkisini haiz olup olmadığı, başvurunun süresi içinde yapıp yapılmadığı, alacağın uzlaşma

⁵⁷⁶ Online olarak yapılacak uzlaşma başvuruları hakkında ayrıntılı bilgi için bkz. Ticaret Bakanlığı Gümrükler Genel Müdürlüğü, **Uzlaşma Başvuru Ekranı Kullanım Kılavuzu**, https://uygulama.gtb.gov.tr/UzlasmaTalep/Content/UT_KullanımKlavuzu.pdf, (16.12.2019).

⁵⁷⁷ 2 Seri No'lu Gümrük Genel Tebliği (Tahsilat İşlemleri), md. 12/2.

kapsamına girip girmediği, uzlaşmanın, komisyonun yetkisi içinde bulunup bulunmadığı, hususları değerlendirilir. Usule ilişkin koşulları taşımadığı anlaşılan talepler değerlendirilmez ve bu durum ilgisine yazıyla veya elektronik yolla tebliğ edilir.” (GUY, md. 13/1).

Örneğin fer’i alacaklar için uzlaşmaya başvurulması, başvuru süresinden sonra uzlaşmaya başvurulması, alacağın KMK hükümleri ile ilişkili olması gibi durumlarda başvurunun reddi gerekecektir⁵⁷⁸. Ancak usulen incelemede tespit edilen eksikliklerin giderilebilir nitelikte olduğu durumlarda, eksikliklerin giderilmesi için uzlaşmaya başvuru süresinin sonuna kadar, başvuru süresinin sonunda uzlaşmaya başvurulmuş ise üç iş günü ek süre verilir. Eğer bu sürede de eksiklikler tamamlanmazsa başvuru reddedilir (GUY, md. 13/2).

“Sekretarya tarafından uzlaşmaya konu alacağı ilişkin yapılan işlemler ve ihtilafın geçirdiği aşamalara ilişkin bilgi notu hazırlanarak derhal komisyona iletilir. 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.” (GUY, md. 13/5,6).

(5) Uzlaşma Görüşmeleri

“Uzlaşma talebinin usulüne uygun yapıldığının anlaşılması halinde, uzlaşma ile ilgili olarak yapılacak görüşmelere katılınması hususu, EK-4’e uygun düzenlenen uzlaşma davetiyesi ile en az beş gün önceden yazıyla veya uzlaşma talebi dilekçesinde belirtilen e-posta adresine elektronik yolla 11/2/1959 tarihli ve 7201 sayılı Tebligat Kanunu hükümlerine göre komisyon sekretaryası tarafından yükümlüye tebliğ edilir. Yükümlünün istemesi halinde beş günlük süreye bağlı kalınmaksızın daha önceki bir tarih, uzlaşma günü olarak belirlenebilir. Tebliğ tarihini ve imzayı muhtevi tebliğ alındısı uzlaşma dosyasına konulur. Tebligatın elektronik yolla yapılması halinde, buna ilişkin kayıt örnekleri dosyasında muhafaza edilir. Yükümlünün uzlaşma davetiyesinde belirtilen yer, tarih ve saatte toplantıya katılması halinde uzlaşma görüşmelerine başlanır.” (GUY, md. 16/1,2,3).

“Belirlenen uzlaşma günü bildirildikten sonra komisyonun o gün toplanamayacağının anlaşılması halinde yeni bir uzlaşma günü belirlenerek yükümlüye bildirilir. Yükümlü tarafından makul gerekçelerle katılım sağlanamayacağının toplantı başlamadan önce komisyona bildirilmesi şartıyla ve bir defaya mahsus olmak üzere toplantı, yükümlüye daha sonra bildirilecek bir tarihe ertelenebilir. Uzlaşma görüşmelerinin belirlenen günde

⁵⁷⁸ Gümüş, İthalat, s. 286.

sonuçlandırılmaması veya daha ayrıntılı bir inceleme veya araştırma yapılmasını gerektirmesi halinde toplantıya, aynı gün veya sonradan belirlenerek yükümlüye bildirilecek bir başka tarihte devam edilir.” (GUY, md. 17/1,2,3).

“Uzlaşma komisyonu görüşmelerine yükümlünün veya veli ya da vasinin bizzat katılması esastır. Yükümlünün toplantıya katılmaması halinde, temsilcisi veya vekâletnamede özel yetki verilmesi şartıyla, gümrük müşaviri de yükümlü adına görüşmelere katılabilir ve tutanakları imzalayabilir. Ayrıca, aynı gümrük vergilerinin ödenmesinden yükümlü ile birlikte müştereken ve müteselsilen sorumlu olduğu durumlarda uzlaşma başvurusunda bulunan ve görüşmelere kendisi ve/veya yükümlü ile birlikte katılan gümrük müşaviri de tutanakları imzalayabilir. Yükümlü, uzlaşma komisyonu toplantılarında görüşlerini açıklamak üzere gümrük müşaviri bulundurabilir. Uzlaşma komisyonlarına, yükümlü dâhil, katılacak kişi sayısı üçü geçemez. Tutanaklara imza atma yetkisi olan kişi veya kişilerin yanında uzlaşma komisyonu toplantılarına katılan diğer kişi veya kişiler, görüşmede hazır bulunanlar olarak, uzlaşma tutanağına imza atarlar.” (GUY, md. 15/1,2,3).

(6) Uzlaşma Görüşmelerinin Sonuçları

Gümrük idaresi ile yükümlü veya temsilcisi arasında yapılan uzlaşma görüşmelerinin ardından üç sonuç ortaya çıkabilmektedir. Bunlar, uzlaşmanın sağlanması (vaki olması), uzlaşmanın vaki olmaması ve uzlaşmanın temin edilememesidir.

Uzlaşmanın sağlanması, gümrük vergileri ve cezaları hakkında taraflarca tespit edilen miktarlar üzerinde anlaşılmasıdır. Bu anlaşma ile yükümlüler gümrük vergileri veya cezaların bir kısmından kurtulma; gümrük idareleri de tahsilatın hızlı bir şekilde yapılarak hazineye nakit girişinin sağlanması imkanı elde etmektedirler.

“Yapılan görüşme sonucunda uzlaşma sağlandığı takdirde uzlaşma komisyonu durumu EK-5’e uygun olarak üç nüsha düzenlenen tutanakla tespit eder. Bu tutanağın üç nüshası da komisyonun başkan ve üyeleri ile yükümlü tarafından imzalanır. Ayrıca tutanak üzerine imza alınarak yükümlüye derhal tebliğ edilir ve bir nüshası ilgisine verilir. Bir nüshası gerekli işlem yapılmak üzere derhal ilgili Gümrük ve Dış Ticaret bölge müdürlüğüne veya gümrük müdürlüğüne gönderilir. Bir nüshası da uzlaşma komisyonunda oluşan dosyada saklanır.” (GUY, md. 16/4).

“Uzlaşma vaki olduğu takdirde gümrük uzlaşma komisyonlarının düzenleyecekleri uzlaşma tutanakları kesin olup, gereği ilgili gümrük müdürlüğüne derhal yerine getirilir. Uzlaşma tutanağının ilgili gümrük idaresine intikali üzerine, tahakkuk ve tebliğ edilmiş olan gümrük vergileri ve/veya kesilen para cezaları uzlaşılan tutarlara göre düzeltilir”. (GUY, md.

21/1,2). “Gümrüklü yer ve sahalarda bulunan eşyaya ilişkin tahakkuk eden alacaklara ilişkin yükümlü tarafından uzlaşma talebinde bulunulması halinde, ayrıca talep edilmesi şartıyla, tahakkuk eden alacaklar teminata bağlanarak eşya yükümlüsüne teslim edilebilir. Yükümlüsüne teslim edilen eşyaya terettüp eden alacaklar için uzlaşmanın vaki olması halinde, uzlaşılan tutar teminattan mahsup edilir. Uzlaşılan tutarın yükümlü tarafından nakden ödenmesi halinde ise teminat iade edilir.” (GUY, md. 26/1,2).

Yükümlüler veya ceza muhatapları üzerinde uzlaşılan ve tutanakla tespit edilen hususlar hakkında herhangi bir mercie şikayette bulunamamakta ve dava da açamamaktadırlar (GK, md. 244/4). Buna ek olarak bu hususlar hakkında hiçbir mercie itirazda bulunulamaz, herhangi bir idari inceleme, araştırma ve soruşturmaya konu edilemez, geri verme ve kaldırma talebinde bulunulamaz (GUY, md. 21/3). Uzlaşma görüşmeleri sonucunda uzlaşılan gümrük vergileri ve cezalarına ilişkin tutarların uzlaşma tutanağının tebliğ tarihinden itibaren bir ay içinde ödenmesi gerekmektedir. Uzlaşılan gümrük vergileri için, gümrük vergilerine ilişkin gümrük yükümlülüğünün doğduğu tarihten uzlaşma tutanağının imzalandığı tarihe kadar geçen süre için uzlaşılan tutar üzerinden AATUHK hükümlerine göre belirlenen gecikme zammı oranında (% 1,6⁵⁷⁹) gecikme faizi uygulanacaktır (GK, md. 244/5). Uzlaşılan idari para cezaları için ayrıca KK’nin 17/6’ncı maddesi hükmü gereğince yararlanılan peşin ödeme indiriminden faydalanılamaz (GK, md. 244/6).

Uzlaşma görüşmeleri sonucu ortaya çıkabilecek diğer bir durum uzlaşmanın vaki olmamasıdır. Uzlaşmanın vaki olmaması, uzlaşma komisyonlarınca teklif edilen tutarların yükümlü tarafından kabul edilmemesi halinde ortaya çıkan durumdur.

“Uzlaşmanın vaki olmaması halinde; komisyonun nihai teklifi EK-7’ye uygun olarak tutanağa geçirilir ve bir nüshası yükümlüye verilir. Yükümlünün, 14 üncü maddede belirtilen hususlar dikkate alınmak kaydıyla, Kanunun 242 nci maddesinde belirtilen sürenin son günü mesai saati bitimine kadar komisyonun nihai teklifini kabul ettiğini bir dilekçe ile ilgili Gümrük ve Dış Ticaret Bölge Müdürlüğüne veya Gümrük ve Dış Ticaret Bölge Müdürlüğüne iletmek üzere gümrük müdürlüğüne bildirmesi halinde, bu tarih itibarıyla uzlaşma vaki olmuş sayılır ve buna göre işlem tesis edilir.” (GUY, md. 16/6).

Uzlaşma görüşmelerinde ortaya çıkabilecek son durum ise uzlaşmanın temin edilememesidir. Uzlaşmanın temin edilememesi, yükümlü veya temsilcilerinin uzlaşma davetine katılmamaları, katılmakla birlikte uzlaşma tutanağının

⁵⁷⁹ 30.12.2019 tarihinden itibaren uygulanmakta olan orandır.

imzalanmaması veya tutanağı ihtirazi kayıtlı imzalamak istemesi halinde ortaya çıkan durumdur.

“Uzlaşma temin edilemediği hallerde temin edilememe nedeni belirtilmek suretiyle komisyonca EK-6’ya uygun olarak üç nüsha tutanak düzenlenir. Tutanağın bir nüshası yükümlüye verilir. Yükümlünün uzlaşma davetine icabet etmemesi veya tutanağı almaktan imtina etmesi halinde tutanağın iki örneği, gereği yapılmak üzere derhal ilgili Gümrük ve Dış Ticaret bölge müdürlüğüne veya gümrük müdürlüğüne gönderilir. Bir nüshası da uzlaşma komisyonunda tutulan dosyada saklanır. Yükümlünün uzlaşma davetine icabet etmemesi veya tutanağı imzalamaktan imtina etmesi hallerinde kendisine ayrıca tebligat yapılmaz.” (GUY, md. 16/5).

Gümrük uzlaşma komisyonlarınca yapılan işlemler nedeniyle tutulan tutanakların yükümlü veya temsilcisi tarafından imzalanarak bir nüshasının yükümlü veya temsilcisine verilmesi tebliğ hükmünde olup, ayrıca tebligat yapılmamaktadır (GUY, md. 16/7). Ayrıca uzlaşmanın sağlanması (vaki olması), vaki olmaması veya temin edilememesi hallerinden düzenlenen tutanaklarda sadece duruma ilişkin hususların tutanağa geçirilmesi ile yetinilir, ayrıca gerekçeler tutanağa geçirilmez (GUY, md. 16/8).

Uzlaşmanın vaki olmaması, temin edilememesi veya uzlaşma talebinin reddedilmesi halinde yükümlüler itiraz veya dava yoluna gidebilmektedirler. Uzlaşmanın vaki olmaması veya temin edilememesi halinde uzlaşma başvurusu nedeniyle duran itiraz ve dava açma süreleri tutanak tarihinden itibaren kaldığı yerden işlemeye devam eder. (GUY, md. 22/1). Uzlaşmanın vaki olmaması veya temin edilememesi halinde aynı gümrük vergileri ve cezaları için tekrar uzlaşma talebinde bulunulamaz (GK, md. 244/1).

Uygulamada uzlaşmanın vaki olmaması veya temin edilememesi durumlarında genellikle idari yargı yolunun tercih edildiği görülmektedir. Nitekim uzlaşmanın tarafı olan gümrük idaresi ile uzlaşma görüşmelerinin yapıp uzlaşmanın vaki olmaması halinde, yükümlüler yine aynı idareye bu kez itiraz yolunu kullanarak başvurmalarının sonuç vermeyeceğini düşünmektedirler.

Uzlaşma başvurularının elektronik ortamda yapıldığı durumlarda BİLGE Sistemi Tahsilat Takip Programı Uzlaşma Modülü’nden yapılan başvuruya ilişkin uzlaşma teklifleri görülebilecek ve bu Modül üzerinden uzlaşmaya ilişkin görüşmeler yapılabilecektir.

d. Pişmanlıkla Beyan

GK'nin 234/3'üncü ve 235/6'ncı maddelerine göre vergi kaybına neden olan çeşitli kabahatlerin gümrük idarelerince tespit edilmeden önce beyan sahibince bu aykırılıklara ilişkin bildirimde bulunulması halinde uygulanması gereken cezalar % 10 oranında uygulanacaktır. Pişmanlıkla beyan, eşya sahiplerine kesilmesi gereken idari para cezalarından % 90 oranında kurtulma imkanı tanımaktadır. Dolayısıyla pişmanlıkla yapılan bildirimin vergi aslına etkisi bulunmamaktadır. GK'nin 234/5'inci maddesine göre ise hiç ödenmeyen veya eksik ödenen gümrük vergilerinin yükümlülerce gümrük idaresinin tespitinden önce bildirilmesi durumunda idari para cezası uygulanmamaktadır.

Pişmanlıkla beyan, vergi kaybına veya usulsüzlüğe neden olan tüm kabahatler için yapılamamaktadır. Kanun koyucu vergi kaybına neden olan kabahatlerden sadece bazıları için bu yolun kullanımını mümkün kılmıştır. GK'nin 234/1, 234/2, 234/5, 235/1 ve 235/2'nci maddelerinde belirtilen fiiller dolayısıyla kesilecek idari para cezaları için pişmanlıkla beyan uygulamasından yararlanabilecektir.

Görüldüğü gibi gümrük kabahatleri dolayısıyla uygulanan idari para cezalarından kurtulma yollarından biri olan pişmanlıkla beyan uygulamasının kapsamı sınırlı tutulmuştur. Pişmanlıkla beyan uygulamasından yararlanabilmek için tek şart aykırılığın gümrük idaresince tespitinden önce eşya sahibince bildirilmesidir.

Pişmanlıktan yararlanmak için yapılan başvurularda başvuru yapılan merciin diğer bağlantı idarelerinde ve diğer bölge müdürlükleri ve bağlantılarında *aynı konuda* son 6 ay içinde, başvuru yapan firmaya bir tespit yapıp yapılmadığının araştırılması ve böyle bir tespit varlığı halinde pişmanlıkla beyan hükümlerinin uygulanmaması gerekmektedir⁵⁸⁰. Aynı konuda çok sayıda beyannamenin olduğu birden fazla idareye dilekçe verildiği durumlarda, dilekçe verilen idarelerden birinin pişmanlıkla beyanı kabul etmesi üzerine, daha sonra işlem yapan gümrük idaresinin son 6 ay içinde gümrük idaresince tespit yapıldığını gerekçe göstererek pişmanlıkla beyandan

⁵⁸⁰ Ticaret Bakanlığı Gümrükler Genel Müdürlüğü'nün 22.09.2014 tarihli ve 288552 sayılı yazısı.

yararlandırmadığı görülmektedir⁵⁸¹. Bu durum gerek GK'nin gerek lafzına gerekse öz ve ruhuna aykırılık teşkil etmektedir⁵⁸².

Pişmanlıkla beyan uygulamasında yaşanan tereddütlerin giderilmesine yönelik Gümrükler Genel Müdürlüğü'nce yazılan yazılarla uygulamaya yön verilmeye çalışılmaktadır. Ancak zamanla yazıların güncelliğini yitirmesi, gümrük veri tabanlarının uygulamanın hızlı yapılmasına imkan verecek derecede olmaması, bürokratik işlemlerin uzun sürmesi gibi nedenler ve belki de en önemlisi yükümlünün pişmanlıkla beyanda bulunmasına rağmen belirli miktarlarda cezaya maruz kalması gibi gerekçelerle pişmanlıkla beyan uygulaması istenilen seviyede uygulanamamaktadır⁵⁸³.

Pişmanlık beyan üzerine kesilecek % 10 oranındaki cezanın KK'nin 17/6'ncı maddesi hükmü gereğince ödenmesi halinde, cezadan yapılacak % 25'lik indirim de pişmanlıkla beyan üzerine kesilen ceza üzerinden uygulanacaktır. Örneğin bir aykırılık sebebiyle kesilmesi gereken idari para cezası tutarı 120.000 TL olsun. Yükümlünün GK'nin 234/3 ve 235/6'ncı maddeleri gereğince gümrük idaresi tarafından bu aykırılığın tespit edilmesinden önce gümrük idaresine bildirmesi durumunda 120.000 TL'lik idari para cezası % 10 oranında yani 12.000 TL olarak uygulanacaktır. Yükümlünün bu ceza üzerinden KK'nin 17/6'ncı maddesi hükmü gereğince peşin ödeme indiriminden de yararlanması mümkündür. Yani peşin ödeme indiriminden yararlanılması halinde idari para cezasının (12.000 TL) dörtte üçü yani 9.000 TL'si ödenecek, 3.000 TL'lik kısmı ise ödenmeyecektir.

⁵⁸¹ Sezai Kaya, "Gümrükte Kendini İhbar (Pişmanlık Beyanı) Uygulamasında Görülen Sorunlar", 17.09.2019, <https://www.ktgegitim.com/haberler/gumruk-kendini-ihbar-pismanlik-beyani-uygulamasinda-gorulen-sorunlar-6555>, (18.12.2019).

⁵⁸² Fatih Uzun, "Gümrükte Pişmanlıkla Beyanda Uygulama Sorunları" **Gümrük ve Ticaret Dergisi**, Cilt: 5, Sayı: 2, 2018, s. 101.

⁵⁸³ Güven Yıldız, "Gümrükte Pişmanlık Müessesesi", **Gümrük ve Ticaret Dergisi**, Cilt: 4, Sayı: 9, 2017, (Pişmanlık), s. 55.

3. Gümrük Uyuşmazlıklarının İdari Çözüm Yollarının Vergi Usul Kanunu'nda Yer Alan İdari Çözüm Yolları İle Karşılaştırılması

Gümrük vergileri, kendilerine has teknik özellikleri, uygulama alanının farklılığı, vergilendirme süreci, süreler, kanun yolları gibi hususlar bakımından diğer vergilerden ayrılması nedeniyle VUK kapsamına dahil edilmemekte, kendine has özelliklerine uygun bir şekilde yürürlüğe konulmuş GK hükümlerine tabi tutulmaktadır. Gümrük vergileri ile VUK kapsamındaki vergiler bakımından en önemli farklılıklardan biri de uyuşmazlıkların idari aşamada çözüm yolları ve bu yollara başvuru konusunda karşımıza çıkmaktadır.

Gümrük uyuşmazlıklarının idari aşamada çözüm yolları itiraz, itirazın özel bir şekli olan kimyevi tahlil sonuçlarına itiraz, uzlaşma ve pişmanlıkla beyan uygulamalarıdır. VUK kapsamındaki vergiler bakımından uyuşmazlıkların idari aşamada çözümünde ise uzlaşma, hataların düzeltilmesi, üst makama başvuru, izaha davet ve kanun yolundan vazgeçme uygulamaları kullanılmaktadır⁵⁸⁴. Buna ek olarak pişmanlık ve ıslah ile cezalarda indirim uygulamaları da vergi uyuşmazlıklarının idari çözüm yolları arasında sayılmaktadır⁵⁸⁵.

Gümrük uyuşmazlıklarının çözüm yolları ile VUK kapsamındaki çözüm yolları arasındaki en önemli fark, gümrük uyuşmazlıklarının çözümü için öncelikle idari aşamada çözüm yollarına başvurulmasının zorunlu olmasıdır. Yükümlülerin itiraz veya uzlaşma yoluna başvurup, itirazın reddi veya uzlaşmanın vaki olmaması veya temin edilememesi durumları söz konusu olmadıkça uyuşmazlığı idari yargıya taşıyamamaktadırlar. VUK kapsamındaki vergiler bakımından ise böyle bir ön şart söz konusu olmayıp, uyuşmazlıkların çözümü için doğrudan idari yargıya başvurulması imkanı vardır.

Vergi uyuşmazlıklarının idari aşamada çözümünde kullanılan yollardan biri üst makama başvuru yoludur. İYUK'un 11'inci maddesine göre, ilgililer tarafından dava açılmadan önce idari işlemin kaldırılması, geri alınması, değiştirilmesi veya yeni bir işlem yapılması üst makamdan, üst makam yoksa işlemi yapmış olan makamdan idari dava açma süresi içinde istenebilmektedir. Böyle bir başvuruda işlemeye başlayan

⁵⁸⁴ Şenyüz, Yüce ve Gerçek, Vergi Hukuku, s. 290.

⁵⁸⁵ Kızılot, Şenyüz, Taş ve Dönmez, s. 226; Tosuner ve Arıkan, Vergi Yargısı, s. 121-130; Yaşar Ayyıldız, **Türk Vergi Yargısı**, Şeçkin Yayıncılık, Ankara, 2015, s. 42.

dava açma süresi durmaktadır. Üst makama başvuru yolunun gümrük idaresince alınan kararlar bakımından uygulanıp uygulanamayacağı konusu ise tartışmalıdır. Bir görüşe göre, üst makama başvuru yolunun idari itirazın zorunlu olduğu başvurularda da uygulanması gerekmektedir. Bu nedenle gümrük idarelerince alınan ek tahakkuk kararlarına karşı yapılan itirazın reddine ilişkin işleme karşı üst makama başvurulabilecektir. Dolayısıyla dava açma süresi durur ve başvurunun reddine ilişkin işlemin tebliğinden itibaren yeniden başlar⁵⁸⁶. Bizim de katıldığımız diğer görüşe göre ise zorunlu idari itiraz yolunun ardından üst makama başvuru yolunun kullanılması mümkün değildir. Nitekim GK'nin 242'nci maddesi ile düzenlenen zorunlu idari itiraz yolu gümrük işlemlerinin oluşmasında idare için özel bir denetim ve inceleme öngörmekte, bu yol tamamlandıktan sonra itirazın reddine ilişkin verilen karar artık idari yargıya taşınacak hale gelmektedir. Aksi durumda, zorunlu idari itiraz yolunun ardından üst makama başvuru yolunun kullanılması, idareye iki defa insiyatif verme anlamına gelmekte ve uyuşmazlığın çözümüne katkı yapmamaktadır⁵⁸⁷. Buna ek olarak iki aşamalı olarak uygulanan idari başvuru süreci, hak arama özgürlüğünün sağlanmasından ziyade uyuşmazlığın çözümünü geciktirecek ve kendisinden beklenen hukuki yararın sağlanmasına hizmet etmeyecektir⁵⁸⁸.

a. Uzlaşma Kurumlarının Karşılaştırılması

Uzlaşma kurumu (tarhiyat sonrası uzlaşma), 1963 yılında kabul edilen 205 sayılı Kanun⁵⁸⁹ ile VUK'un 376'ncı maddesinden sonra gelmek üzere eklenen ek maddelerle düzenlenmiştir⁵⁹⁰. 01.01.1986 tarihinde yürürlüğe giren 3239 sayılı Kanun⁵⁹¹'la eklenen Ek 11'inci madde ile de tarhiyat öncesi uzlaşma müessesesi

⁵⁸⁶ Yumuk, s. 219. İdari itiraz yolunun zorunlu tutulmasının üst makama başvuru yolunu kullanmaya engel olmayacağı yönünde bkz. Gökhan Terzi, "Gümrük Vergileri Anlaşmazlıklarında Çözüm Yollarının Vergi Usul Kanunu Hükümleriyle Karşılaştırmalı Olarak Değerlendirilmesi", **Gümrük ve Ticaret Dergisi**, Cilt: 5, Sayı: 15, 2019, s. 40.

⁵⁸⁷ K. Kılıç, s. 595-596.

⁵⁸⁸ Gök, s. 357. Üst makama başvuru yolunun AATUHK hükümlerine göre düzenlenen ödeme emrinin tebliği gibi GK hükümleri dışında kalan hükümlere dayanılarak gümrük idaresince yapılan işlemlere karşı kullanılabileceği yönünde bkz. Yerci, Gümrük Hukuku, s. 612.

⁵⁸⁹ 4.1.1961 tarihli ve 213 sayılı Vergi Usul Kanununun Bazı Maddelerinin Değiştirilmesi ve Bu Kanuna Bazı Hükümlerinin Eklenmesi Hakkında Kanun, RG: 28.02.1963/11343.

⁵⁹⁰ Tosuner ve Arıkan, Vergi Yargısı, s. 74.

⁵⁹¹ RG: 11.12.1985/18955.

VUK'daki yerini almıştır ve daha sonra Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Yönetmeliği⁵⁹² ile tarhiyat öncesi uzlaşmaya işlerlik kazandırılmıştır⁵⁹³. GK'de yer alan uzlaşma kurumu, VUK'da yer alan tarhiyat sonrası uzlaşma kurumu ile benzerlik göstermekte olup⁵⁹⁴, yapılan karşılaştırmada tarhiyat öncesi uzlaşma yerine tarhiyat sonrası uzlaşma kurumu dikkate alınacaktır.

Uzlaşmanın kabulündeki temel amaç uyuşmazlıkların kolayca çözüme kavuşturulup vergi alacağının hazineye daha hızlı bir şekilde intikalini sağlamaktır⁵⁹⁵. Ancak zamanla vergi uyuşmazlıklarının yargı yoluna başvurulmadan tarafların istek ve iradelerine uygun olarak sona erdirilmesi ve böylece yargının yükünün azalması⁵⁹⁶, uzlaşmanın hukuki barışa hizmet etmesi ve mükelleflerin yargı yoluna başvurmalarına gerek kalmaksızın uyuşmazlığın çözümü, böylece emek ve gider kaybına uğramalarının engellenmesi de⁵⁹⁷ uzlaşmanın amaçlarına eklenmiştir.

Gümrük vergileri açısından uzlaşma kurumu ise 6111 sayılı Kanun'un 137'nci maddesi ile GK'nin 244'üncü maddesinin yeniden düzenlenmesi ile kanundaki yerini almıştır. GK'de yer alan uzlaşma kurumunun getiriliş amacı da gümrük idaresi ile yükümlüler arasında ortaya çıkan uyuşmazlıkların idari yargıya taşınmadan görüşme yoluyla çözümlenmesidir⁵⁹⁸. Yine Kanun gerekçesinde uzlaşma ile yükümlüden istenilen vergi ve cezaların bir kısmından vazgeçilmesi karşılığında, vergi alacağının hemen tahsil edilmesi imkânının sağlanması, bu sayede yargı sürecinin uzaması nedeniyle doğacak sıkıntıların önlenmesi ve çok sayıda davanın takip külfetinin de ortadan kaldırılması amaçlanmaktadır. Yükümlünün ise, yargıya gitmesi halinde faizleriyle birlikte daha büyük tutarlara ulaşabilecek vergi ve ceza borçlarının uzlaşılan kısmını ödemek suretiyle kalanından, ayrıca dava takip külfetinden kurtulması da hedeflenmektedir. Bunun yanında uzlaşma sayesinde vergi mahkemelerinde gereksiz iş yükü oluşmasının da önüne geçilecektir⁵⁹⁹. Görüldüğü gibi gerek Vergi Usul

⁵⁹² RG: 16.02.1987/19374.

⁵⁹³ Candan, Uzlaşma, s. 261.

⁵⁹⁴ Gümrük uzlaşma kurumunun yasal altyapısının VUK'dan yararlanılarak hazırlandığı, bu nedenle temelinin VUK'da yer alan uzlaşma kurumuna dayandığı yönünde bkz. C. Çelik, s. 136.

⁵⁹⁵ Öncel, Kumrulu ve Çağan, s. 170.

⁵⁹⁶ Candan, Uzlaşma, s. 260.

⁵⁹⁷ Funda Başaran Yavaşlar, "Türk Vergi Hukuku'nda Uzlaşma", **Marmara Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, Cilt: 25, Sayı: 2, 2008, (Uzlaşma), s. 310-311.

⁵⁹⁸ K. Kılıç, s. 353.

⁵⁹⁹ Yağan, Uzlaşma, <http://www.vergisorumlari.com.tr/makale/gumruk-vergi-hukukunda-yeni-bir-muessese-uzlasma/4528>, (11.12.2019).

Kanunu'nda yer alan gerekse de Gümrük Kanunu'nda yer alan uzlaşma kurumunu getiriliş amaçları birbiriyle paralellik göstermektedir.

Tarhiyat sonrası uzlaşma idari bir işlem olan tarh işleminin yapılmasından sonra başvurulabilecek idari bir yoldur⁶⁰⁰. Mükellef tarafından ikmalen, re'sen ya da idarece tarh edilen vergilerle bunlara ilişkin olarak kesilen vergi ziyai cezaları (VUK'un 359'uncu maddesinde yazılı fiillerle vergi ziyasına sebebiyet verilmesi halinde tarh edilen vergi ve kesilen ceza ile bu fiillere iştirak edenlere kesilen ceza ve VUK'un 370 inci maddenin (b) fıkrası kapsamında kendilerine ön tespiti ilişkin yazı tebliğ edilen mükelleflere bu maddeye göre kesilen ceza hariç) tarhiyat sonrası uzlaşma kapsamındadır. Bu nedenle beyana dayalı olarak yapılan tarhiyatlar ile genel ve özel usulsüzlük cezaları tarhiyat sonrası uzlaşma kapsamında değildir⁶⁰¹. Buna ek olarak ihtirazi kayıtla verilen beyannameler üzerinden tarh ve tahakkuk ettirilen vergiler de tarhiyat sonrası uzlaşmaya konu olabilmektedir⁶⁰². GK'nin 244/1'inci maddesine göre ise beyan ile gümrük idaresince yapılan tespit sonucunda belirlenen veya gümrük idaresince tespit edilmesinden önce beyan sahibince bildirilen farklılıklara ilişkin tebliğ edilen gümrük vergileri alacakları ile GK ve ilgili diğer kanunlar uyarınca gümrük idarelerince düzenlenen idari para cezaları uzlaşma kapsamındadır. Görüldüğü gibi gümrük vergileri bakımından uzlaşma yolu tarhiyat sonrası uzlaşmadan farklı olarak beyan edilen matrah farklarına ilişkin tahakkuklar bakımından da başvurulabilecek bir yoldur. Uzlaşmaya konu gümrük vergilerinin neler olduğu Gümrük Uzlaşma Yönetmeliği ekinde yer alan Ek-1 listesinde belirtilmiştir. Buna göre gümrük vergisi, ilave 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, ek fon, kaynak kullanımı destekleme fonu, çevre katkı payı, telafi edici vergi (ihracat), TRT bandrol ücreti (ticari olmayan eşya için) uzlaşmaya konu edilebilmektedir. Uzlaşmaya konu idari para cezalarının neler olduğu GUY ekinde yer alan Ek-2 listesinde belirtilmiştir. Buna göre GK'nin 234, 235, 236, 237, 238, 239 ve 241'inci maddeleri, 2976 sayılı Dış Ticaretin Düzenlenmesi Hakkında Kanun'un 4'üncü maddesi, 3065 sayılı Katma

⁶⁰⁰ Kızılot, Şenyüz, Taş ve Dönmez, s.232.

⁶⁰¹ Yüce, Vergi Yargılama Hukuku, s. 88.

⁶⁰² Mustafa Gültekin, "Vergi Uyuşmazlıklarının Çözüm Yollarından Uzlaşma", **Uyuşmazlık Mahkemesi Dergisi**, Sayı: 7, 2016, s. 581.

Değer Vergisi Kanunu'nun 51'inci maddesi, 4760 sayılı Özel Tüketim Vergisi Kanunu'nun 16'ncı maddesi kapsamındaki idari para cezaları uzlaşma kapsamındadır. Dolayısıyla VUK kapsamındaki vergiler bakımından sadece vergiler ve vergi ziyası cezası uzlaşma kapsamında iken⁶⁰³ usulsüzlük cezaları uzlaşma kapsamında değildir. Gümrük vergileri bakımından ise gümrük vergilerinin yanında usulsüzlük cezaları dahil tüm cezalar uzlaşma kapsamındadır. Ancak gümrük vergileri ve idari para cezalarına ilişkin fiilin KMK'de yer alan kaçakçılık suçları ile ilişkili olması durumunda uzlaşmaya başvurulamayacaktır.

VUK'da, vergi ziyasına sebebiyet verilmesinin kanun hükümlerine yeterince nüfuz edememekten kaynaklanması, tarhiyatta VUK'un 369'uncu maddesinde yazılı şekilde bir yanılma halinin olması ya da Kanun'un 116, 117 ve 118'inci maddelerinde yazılı bir vergi hatası ile bunlar dışında her türlü maddi hata bulunması, yargı kararları ile idarenin uyuşmazlık konusu olayda görüş birliğinin olmaması uzlaşmaya başvuru nedenleri olarak sayılmıştır (VUK, ek md.1). GK'de ise uzlaşmaya başvuru nedenleri sayılmamıştır⁶⁰⁴. GUY'un 4/2'nci maddesinde ise uzlaşmaya konu alacaklar hakkında yükümlü ya da ceza muhataplarının söz konusu eksiklik veya aykırılıkların kanun hükümlerine yeterince nüfuz edememekten veya kanun hükümlerini yanlış yorumlamaktan kaynaklandığı, uyuşmazlık konusu olayda yargı kararları ile idarenin görüş farklılığının olduğu ileri sürülerek uzlaşmaya başvurulabileceği düzenlenmiştir. Ancak GUY'da hata ve yanılma halleri uzlaşmaya başvuru gerekçesi olarak sayılmamıştır.

VUK kapsamında uzlaşmaya mükellef, kendisi ya da resmi vekâletname ile tayin edilen vekili (tüzel kişilerle küçüklerin ve kısıtlıların, vakıflar ve cemaatler gibi tüzel kişiliği olmayan teşekküllerin kanuni temsilcileri) aracılığıyla başvurabilmektedir (Uzlaşma Yönetmeliği⁶⁰⁵ (UY), md. 7). GK kapsamındaki uzlaşmaya ise yükümlünün kendisi veya özel vekaletname verilmesi şartıyla gümrük müşaviri; veli ya da vasi veya aynı gümrük vergilerinin ödenmesinden yükümlü ile

⁶⁰³ Coşkun Karadağ ve Organ, s. 384; Şenyüz, Yüce ve Gerçek, Vergi Hukuku, s. 293.

⁶⁰⁴ 7190 sayılı Kanun (RG: 07.11.2019/30941) ile GK'nin 244'üncü maddesi yeniden düzenlenmiş ve eksiklik veya aykırılıkların kanun hükümlerine yeterince nüfuz edememekten veya kanun hükümlerini yanlış yorumlamaktan kaynaklandığı, uyuşmazlık konusu olayda yargı kararları ile idarenin görüş farklılığının olduğu yönündeki uzlaşmaya başvuru gerekçeleri Kanun hükmünden kaldırılmıştır.

⁶⁰⁵ RG: 03.02.1999/23600

birlikte müştereken ve müteselsilen sorumlu olması halinde gümrük müşavirleri başvurabilmektedirler (GUY, md. 10/1).

Tarhiyat sonrası uzlaşmaya başvuru için vergi ve ceza ihbarnamesinin tebliğini takip eden günden itibaren otuz günlük bir süre tanınmıştır⁶⁰⁶. GK kapsamında ise uzlaşma talepleri gümrük vergileri ve idari para cezalarının yükümlüye veya ceza muhatabına tebliği tarihinden itibaren itiraz süresi olan on beş gün içinde yapılabilir. Tarhiyat sonrası uzlaşma başvurusu yazılı bir dilekçe ile elden teslim ya da taahhütlü posta ile gönderilmesi ile gerçekleşmekte iken; GK kapsamındaki uzlaşma talepleri için asıl olan BİLGE sistem şifresinin kullanılarak kurumsal internet sayfası üzerinden başvurunun yapılmasıdır.

İlgililerin uzlaşmaya daveti konusu da her iki kanunda yer alan uzlaşma kurumları bakımından farklılık göstermektedir. VUK kapsamındaki vergiler ve cezalar bakımından uzlaşma görüşmelerinde ilgiliye en az on beş gün önceden görüşmenin tarihi, yapılacağı yer ve saati bildirilir ve bu bildirim VUK'da yer alan tebliğ hükümlerine göre yapılır. Gümrük alacaklarına ilişkin uzlaşma davetiyesi ise en az beş gün önceden yazıyla veya uzlaşma talebi dilekçesinde belirtilen e-posta adresine elektronik yolla TK hükümlerine göre tebliğ edilir. Başvurunun online sistem üzerinden yapıldığı hallerde davete ilişkin süreç sistem üzerinden takip edilebilmektedir.

Tarhiyat sonrası uzlaşma görüşmelerine mükellefin kendisi ya da resmi vekâletname taşıyan vekili katılabilirken; gümrük vergi ve idari para cezalarına ilişkin uzlaşma görüşmelerine yükümlünün veya veli ya da vasinin bizzat katılması esastır. Yükümlünün toplantıya katılmaması halinde, temsilcisi veya vekâletnamede özel yetki verilmesi şartıyla, gümrük müşaviri de yükümlü adına görüşmelere katılabilir ve tutanakları imzalayabilir. Ayrıca, aynı gümrük vergilerinin ödenmesinden yükümlü ile birlikte müştereken ve müteselsilen sorumlu olduğu durumlarda uzlaşma başvurusunda bulunan ve görüşmelere kendisi veya yükümlü ile birlikte katılan gümrük müşaviri de tutanakları imzalayabilir (GUY, md. 15/1). Gümrük vergi ve cezalarına ilişkin uzlaşma görüşmelerine katılabilecek kişi sayısı üç ile sınırlandırılmışken (GUY, md. 15/3); VUK'da uzlaşma görüşmelerine katılabilecek kişi sayısı bakımından bir sınırlama getirilmemiştir. Bunun yanında gümrük uzlaşma

⁶⁰⁶ Yüce, Vergi Yargılama Hukuku, s. 88.

görüşmelerinde hazır bulunan tüm kişilere tutanağı imzalama yetkisi verilirken, VUK'da uzlaşma görüşmelerinde görüşlerini açıklamak üzere bulunanlara tutanağı imza yetkisi verilmemiştir⁶⁰⁷.

GK'de yer alan uzlaşma kurumu ile VUK'da yer alan uzlaşma kurumu arasındaki farklılıklardan birisi de uzlaşma görüşmelerinin süresi hususudur. Yükümlünün uzlaşma talebinin, dilekçenin ilgili Gümrük ve Dış Ticaret Bölge Müdürlüğü uzlaşma komisyonu kayıtlarına girdiği tarihten itibaren azami kırk beş gün içinde sonuçlandırılması esastır. Tarhiyat sonrası uzlaşma görüşmelerinin süresi hakkında ise herhangi bir düzenleme bulunmamaktadır (Coşkun Karadağ ve Organ, 2014:391).

GK'de yer alan uzlaşma kurumu ile VUK'da yer alan uzlaşma kurumu arasındaki önemli farklardan biri de uzlaşma komisyonlarına ilişkindir. GUY'a göre uzlaşma taleplerinin değerlendirilmesi için Gümrük ve Dış Ticaret Bölge Müdürlüğü Uzlaşma Komisyonları ve Merkezi Uzlaşma Komisyonları kurulur (GUY, md. 7/1). UY'a göre ise uzlaşma taleplerinin değerlendirilmesi için vergi dairesi uzlaşma komisyonları, defterdarlık uzlaşma komisyonu, vergi dairesi başkanlığı uzlaşma komisyonu, vergi daireleri koordinasyon uzlaşma komisyonu ile merkezi uzlaşma komisyonu kurulur (UY, md. 6) Öncelikle komisyon sayıları farklıdır. GUY'a göre uzlaşma talepleri hususunda 2 komisyon görevli iken; UY'a göre 5 komisyon görevlidir⁶⁰⁸. Bunun yanında VUK kapsamındaki komisyonların yetkileri

⁶⁰⁷ Coşkun Karadağ ve Organ, s. 391.

⁶⁰⁸ “*Vergi Dairesi Uzlaşma Komisyonu: Vergi dairesi müdürlüklerinde; vergi dairesi müdürünün başkanlığında, vergi dairesi müdürü tarafından belirlenen vergi dairesi müdür yardımcıları ve/veya şefler ve/veya gelir uzmanlarından; bağlı vergi dairelerinde ise malmüdürünün başkanlığında şef ile gelir uzmanı ve/veya memurdan oluşur. Vergi dairesi müdürlüklerinde, vergi dairesi müdür yardımcısı veya şef bulunmaması hâlinde komisyonda bunların yerine görev yapanlar; malmüdürliklerinde ise şef bulunmaması hâlinde yerine gelir uzmanı ve/veya memurlarından birisi üye olur.*

Defterdarlık Uzlaşma Komisyonu: Vergi dairesi başkanlığı bulunmayan yerlerde kurulan bu komisyon, defterdarın veya tevkil edeceği defterdar yardımcısının başkanlığında gelir müdürü ile vergi dairesi müdüründen oluşur.

Vergi Dairesi Başkanlığı Uzlaşma Komisyonu: Vergi dairesi başkanı veya tevkil edeceği grup müdürünün başkanlığında, vergi dairesi başkanı tarafından belirlenen grup müdürleri, koordinatör olarak görevlendirilen avukatlar, vergi dairesi müdürlerinden veya müdürlerden oluşur. Kanunun 4 üncü maddesinde yazılı vergi dairesinin görev ve yetkilerini haiz olarak faaliyete geçen vergi dairesi başkanlıklarında ise komisyon, vergi dairesi başkanı veya tevkil edeceği grup müdürü, vergi dairesi müdürü ya da müdürün başkanlığında, vergi dairesi başkanı tarafından belirlenen grup müdürleri, koordinatör olarak görevlendirilen avukatlar, vergi dairesi müdürleri, müdürler, vergi dairesi müdür yardımcısı, müdür yardımcısı ve/veya şeflerden teşekkül ettirilir.

Vergi Daireleri Koordinasyon Uzlaşma Komisyonu: Vergi Dairesi Başkanlığı Uzlaşma Komisyonları ile Defterdarlık Uzlaşma Komisyonlarının uzlaşma yetkisini aşan, ancak Merkezi

belirlenirken esas alınan tutarın hesabında sadece vergi, resim ve harç tutarı dikkate alınmakta⁶⁰⁹, vergi ziyai cezası dikkate alınmamaktadır. Buna karşın gümrük uzlaşma komisyonlarının yetkileri belirlenirken esas alınan tutarın hesabında hem vergiler hem de cezalar dikkate alınmaktadır. Ayrıca gümrük uzlaşma komisyonları 10.000 TL'nin altındaki tutarlar için toplanmazken⁶¹⁰, tarhiyat sonrası uzlaşmada böyle bir sınır bulunmamaktadır⁶¹¹.

VUK'da yer alan uzlaşma kurumu ile GK'de yer alan uzlaşma kurumu arasındaki farklılıklardan biri de uzlaşmanın sonuçları ile ilgilidir. Her iki kanuna göre uzlaşmanın sonuçları kesindir, uzlaşılan alacaklara karşı hiçbir mercie şikâyet ya da itiraz yapılamamakta, dava açılmamaktadır. VUK'un 376/2'nci maddesine göre uzlaşmanın sağlanması durumunda üzerinde uzlaşılan vergiyi veya vergi farkını ve vergi ziyai cezasının % 75'inin; uzlaşma tutanağının vergi ve cezaların ödeme zamanlarından önce ilgiliye tebliğ edilmişse kanuni ödeme süresinde, ödeme süresi kısmen veya tamamen geçtikten sonra tebliğ edilmişse uzlaşma tutanağının tebliğinden itibaren bir ay içinde ödenmesi halinde uzlaşılan cezanın % 25'i indirilecektir. Ancak uzlaşılan gümrük cezalarında böyle bir durum söz konusu olmayıp, peşin ödeme indiriminden de yararlanılması mümkün değildir.

Gümrük vergileri ve cezalarında uzlaşmanın vaki olmaması veya temin edilememesi veya uzlaşma talebinin reddedilmesi halinde tebliğ tarihinden itibaren itiraz ve dava açma süreleri tekrar işlemeye başlayacak ve kanuni süreler içinde itiraz/dava yoluna gidilebilecektir. Tarhiyat sonrası uzlaşmada ise uzlaşmanın sağlanamaması ya da temin edilememesi halinde mükellef vergi mahkemesine dava açabilir. Uzlaşma talebinde bulunulmadan önce dava açılmışsa uzlaşma talebi ile birlikte yargılama süreci durmakta, uzlaşmanın sonuca bağlanmasından önce vergi

Uzlaşma Komisyonuna ilişkin yetki sınırının altında kalan uzlaşma taleplerinin incelenmesi için kurulan bu Komisyon, Gelir İdaresi Başkanı tarafından belirlenen Gelir İdaresi Başkan Yardımcısı veya Gelir İdaresi Daire Başkanlarından birinin veya I. Hukuk Müşavirinin başkanlığında, gelir idaresi daire başkanı ve/veya grup başkanları ve/veya hukuk müşavirleri ve/veya müdürlerden oluşur.

Merkezî Uzlaşma Komisyonu: Mahallî uzlaşma komisyonlarına tanınan yetki sınırlarını aşan vergi, resim ve harçlarda uzlaşmak üzere kurulan Merkezî Uzlaşma Komisyonu, Gelir İdaresi Başkanının başkanlığında, bir Gelir İdaresi Başkan Yardımcısı ve Gelir Yönetimi Daire Başkanından oluşur."

⁶⁰⁹ Uzlaşma komisyonlarının yetki sınırlarına ilişkin tespit edilen miktarlar için bkz. 352, 356, 360 ve 372 Sıra No'lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği.

⁶¹⁰ Uzlaşma talep miktarının üç ay içerisinde 10.000 TL'ye ulaşmaması halinde, takip eden ay içinde mevcut uzlaşma talepleri sonuçlandırılır. Bkz. GUY, md. 18/2.

⁶¹¹ Coşkun Karadağ ve Organ, s. 392.

mahkemelerinde dava incelenememekte ve karara bağlanamamaktadır⁶¹². Gümrük vergisi alacaklarında ve cezalarda ise böyle bir durum söz konusu değildir, yani uzlaşma ile dava açma hakkı aynı anda kullanılamamaktadır⁶¹³.

b. Pişmanlıkla Beyan ve Pişmanlık ve Islah Uygulamalarının Karşılaştırılması

Hızlı ve yoğun şekilde akan ticari ve sınai hayat içinde birçok işlem yapılmakta olup, kimi mükelleflerin idareye karşı bazı ödevlerini eksik yerine getirmeleri ve bunları sonradan fark etmeleri mümkündür. Mükelleflerin yaptığı fiillerden pişmanlık duyması, işlediği fiilin olumsuzluğunu iyi niyetle kabul ettiğini gösteren psikolojik bir durumdur. Kanun koyucu da bu iyi niyete karşılık olarak ilgililere birtakım haklar sunmaktadır⁶¹⁴. VUK’da düzenlenen pişmanlık ve ıslah uygulaması da bu haklardan biridir. Pişmanlık ve ıslah uygulaması, gizli kalmış ve işlediği bir fiilden dolayı pişman olmuş yükümlünün cezalandırılmasına engel olmakta, vergi alacağı kendiliğinden ortaya çıkmakta ve yükümlüleri vergi ahlakı yönünden doğru bir davranışa alıştırmakta ve yönlendirmektedir⁶¹⁵.

VUK’un 371’inci maddesine göre beyana dayanan vergilerde vergi ziyai cezasını gerektiren fiilleri işleyen mükelleflerle bunların işlenişine iştirak eden diğer kişilerin kanuna aykırı hareketlerini ilgili makamlara kendiliğinden dilekçe ile haber vermesi halinde vergi ziyai cezası kesilmeyecektir. Ancak bu uygulamadan yararlanabilmek için mükellefin kendiliğinden haber vermesinden önce bir muhbir tarafından ihbarda bulunulmamış olması, dilekçenin mükellef nezdinde bir vergi incelemesine başlanmadan veya olayın takdir komisyonuna intikalinden önce verilmesi, hiç verilmemiş vergi beyannamelerinin dilekçenin verilmesinden itibaren on beş gün içinde verilmesi, eksik veya yanlış yapılan vergi beyanının mükellefin haber verme tarihinden başlayarak on beş gün içinde tamamlanması veya düzeltilmesi, mükellefin haber ettiği ve ödeme süresi geçmiş vergilerin ödemenin geciktiği her ay

⁶¹² Yüce, Vergi Yargılama Hukuku, s. 90.

⁶¹³ Coşkun Karadağ ve Organ, s. 394.

⁶¹⁴ Şenyüz, Vergi Ceza Hukuku, s. 287.

⁶¹⁵ Yusuf Karakoç, **Türk Vergi Ceza Hukukunda Pişmanlık ve Islah**, Tükelmat A.Ş., İzmir, 1994, s. 3.

ve kesri için gecikme zammı oranında bir zamlarla birlikte haber verme tarihinden itibaren on beş gün içinde ödenmesi gerekmektedir.

GK'nin 234/3'üncü maddesine göre Kanun'un 234/1 ve 234/2'nci maddelerinde sayılan aykırılıkların; GK'nin 235/6'ncı maddesine göre de Kanun'un 235/1 ve 235/2'nci maddelerinde sayılan aykırılıkların, gümrük idaresince tespitinden önce beyan sahibince bildirilmesi durumunda cezalar % 10 oranında uygulanacaktır. GK'nin 234/5'inci maddesine göre hiç ödenmemiş veya eksik ödenmiş vergilerin gümrük idarelerince tespitinden önce gümrük yükümlülerince bildirilmesi durumunda ise kesilecek cezalar uygulanmamaktadır. Görüldüğü gibi VUK'da yer alan pişmanlık ve ıslah uygulamasında mükelleflerin kendiliğinden haber etmeleri ve belirli şartlarında gerçekleşmesi halinde vergi ziyai cezası hiç kesilmezken; GK kapsamında idareye önceden haber edilmesi halinde, başka bir şarta gerek kalmaksızın, cezalar GK'nin 234/1, 234/2, 235/1 ve 235/2'nci maddelerinde sayılan fiiller için % 10 oranında uygulanmakta; GK'nin 234/5'inci maddesi kapsamındaki fiiller için ise uygulanmamaktadır. Her iki kanunda yer alan uygulamadan yararlanabilmek için ilgilinin bildiriminden önce idarece tespitin yapılmamış olması gerekmektedir. Bunun dışında GK'de bu uygulamadan sadece 234/1, 234/2, 234/5, 235/1 ve 235/2'nci, madde kapsamındaki vergi kaybına neden olan aykırılıklar nedeniyle kesilen cezalar yararlanabilirken; VUK kapsamındaki uygulamadan vergi ziyasına sebebiyet veren tüm fiiller nedeniyle verilecek cezalar yararlanabilecektir. Her iki uygulamada da usulsüzlük cezaları kapsama dahil edilmemiştir.

Pişmanlık uygulamasının gerek yükümlüler gerek idare açısından birçok avantajı bulunmaktadır. Pişmanlık uygulaması ile şartları taşıyan yükümlüler yüksek idari para cezalarından ve vicdani baskıdan kurtulmaktadır. Yine idare vergi alacağını masrafsız bir şekilde tahsil etmekte, olası yargı sürecinin uzaması nedeniyle ortaya çıkabilecek davanın takip külfeti gibi sıkıntılardan kurtulmakta, denetimden kaynaklı zaman, emek ve personel maliyetlerinden tasarruf etmektedir⁶¹⁶.

⁶¹⁶ Yıldız, Pişmanlık, s. 56.

4. Gümrük Uyuşmazlıklarının Yargı Aşamasında Çözümü

a. Genel Olarak

Yükümlü ile gümrük idaresi arasındaki uyuşmazlığın barışçıl yollarla çözüme kavuşturulamaması halinde, yükümlü uyuşmazlığı idari yargıya taşıyabilmektedir. Gümrük idaresince alınan kararların yükümlünün haklarını ihlal etmesi, hukuka uygun olmaması ve idari çözüm yollarına başvurulmasına rağmen sonuç alınamaması durumlarında, yükümlüler ilgili kararları idari yargıya taşımak suretiyle çözüm aramaktadırlar. Çalışmamızın kapsamında yer almayan kaçakçılık suçlarına ilişkin davalar ise adli yargı mercilerinde görülmektedir.

İdari yargı, merkezi ve yerel yönetimler içinde örgütlenmiş idare makamlarının idare hukuku alanındaki eylem ve işlemleri nedeniyle doğan uyuşmazlıkların çözümlenmesini konu alan; idarenin hukuka aykırı işlemlerini iptal etmek ve idari eylem ve işlemlerden zarar görenlerin zararlarının tazminini sağlama işlevi üstlenmiş yargı koludur⁶¹⁷. Dolayısıyla gümrük idarelerinin gümrük mevzuatının uygulanmasından kaynaklanan işlem ve eylemlerinin yargısal denetimi idari yargının görev alanına girmektedir.

Gümrük uyuşmazlıklarının idari yargıda çözümünde, VUK kapsamındaki vergilerde olduğu gibi vergi yargısına ilişkin usul ve esaslar geçerlidir. Vergi yargılamasında geçerli olan hükümler de esas olarak İYUK'da yer almaktadır. İYUK'da yer almayan hakimın davaya bakmaktan memnuiyeti ve reddi, ehliyet, üçüncü şahısların davaya katılması, davanın ihbarı, tarafların vekilleri, feragat ve kabul, teminat, mukabil dava, bilirkişi, keşif, delillerin tesbiti, yargılama giderleri, adli yardım ve duruşma sırasında tarafların mahkemenin sükûnunu ve inzibatını bozacak hareketlerine karşı yapılacak işlemler ile elektronik işlemlerde 6100 sayılı Hukuk Muhakemeleri Kanunu (HMK)⁶¹⁸ hükümleri uygulanmaktadır⁶¹⁹.

Gümrük uyuşmazlıklarının idari yargıda çözümünde hangi mahkemelerin görevli olduğu konusu 2576 sayılı Bölge İdare Mahkemeleri, İdare Mahkemeleri ve

⁶¹⁷ Yüce, Vergi Yargılama Hukuku, s. 26.

⁶¹⁸ RG: 04.02.2011/27836

⁶¹⁹ Karakoç, Vergi Yargılaması Hukuku, s. 157-158; Yüce, Vergi Yargılama Hukuku, s. 136.

Vergi Mahkemelerinin Kuruluşu ve Görevleri Hakkında Kanun⁶²⁰ hükümleri incelenerek tespit edilebilecektir. Bu Kanun'un 6'ncı maddesinde vergi ve idare mahkemeleri ile bölge idare mahkemelerinin görev alanı belirlenmiştir. Buna göre vergi mahkemeleri, genel bütçeye, belediye ve köylere ait vergi, resim ve harçlar ile benzeri mali yükümler ve bunların zam ve cezaları ile tarifelere ilişkin davalar ve bu konularda AATUHK'nin uygulanmasına ilişkin davalar ile diğer kanunlarla verilen işleri çözüme kavuşturmaktadır. Yine aynı Kanun'un 5/1'inci maddesine göre idare mahkemeleri de vergi mahkemesinin görev alanına giren davalarla ilk derecede Danıştay'ca çözümlenecek olanlar dışındaki iptal ve tam yargı davalarına bakmaktadır. Bölge idare mahkemeleri ise ilk derece mahkemelerince verilen ve istinaf yolu açık nihai kararlara karşı istinaf başvurularını karara bağlamakla görevlidir (2576 sayılı Kanun, md. 3/D/1-a). Danıştay ise idare ve vergi mahkemelerince verilecek kararlarda temyiz taleplerini incelemekte ve karar vermektedir. Dolayısıyla gümrük vergileri kavramına dahil olan vergi ve diğer mali yükümlülüklerden genel bütçeye ait vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülükler ve bunların zam ve cezalarına ilişkin uyuşmazlıklarda vergi mahkemeleri, diğerlerinde idare mahkemeleri görevli olacaktır.

b. Gümrük Uyuşmazlıkları Nedeniyle Açılan Davaların Niteliği ve Dava Konuları

İdari yargı mercilerinde açılacak dava türleri İYUK'un 2'nci maddesinde sayılmıştır. Bu maddeye göre idari yargı mercilerinde aşağıdaki dava türleri görülebilmektedir.

- a) İdarî işlemler hakkında yetki, şekil, sebep, konu ve maksat yönlerinden biri ile hukuka aykırı olduklarından dolayı iptalleri için menfaatleri ihlâl edilenler tarafından açılan iptal davaları,*
- b) İdari eylem ve işlemlerden dolayı kişisel hakları doğrudan muhtel olanlar tarafından açılan tam yargı davaları,*
- c) Tahkim yolu öngörülen imtiyaz şartlaşma ve sözleşmelerinden doğan uyuşmazlıklar hariç, kamu hizmetlerinden birinin yürütülmesi için yapılan her türlü idari sözleşmelerden dolayı taraflar arasında çıkan uyuşmazlıklara ilişkin davalar.*” (İYUK, md. 2).

⁶²⁰ RG: 20.01.1982/17580

İptal davaları, idarelerce hukuka aykırı bir şekilde tesis edilen işlemlerin idari yargı mercilerince iptalini sağlayan dava türüdür. İdari işlemin yetki, şekil, sebep, konu ve maksat yönlerinden hukuka aykırı olduğu gerekçesiyle ilgili işlemin iptali için menfaatleri ihlal edilenler tarafından idari yargı mercilerinde açılan davalardır⁶²¹. Tam yargı davaları ise idari eylem ve işlemlerden dolayı hakları zarar görenler tarafından veya idari bir sözleşmeye taraf olanlar tarafından ihlal edilen haklarının onarılması, zararlarının tazmini veya bir hakkın geri verilmesi amacıyla idareye veya idari sözleşmenin diğer tarafına karşı açılan davalardır⁶²². İptal davalarında iptali istenen işlemin mutlaka davacının kişisel hakkını ihlal etmesi gerekmekte iken, tam yargı davalarında dava konusu işlemin davacının kişisel bir hakkını ihlal etmesi zorunludur⁶²³.

Vergi davaları genel olarak iptal davası niteliğinde olmakla birlikte⁶²⁴, kimi zaman tam yargı davası niteliği de kazanabilmektedir⁶²⁵. İdari yargıya intikal eden gümrük uyuşmazlıklarına ilişkin davaların da vergi davalarına benzer bir şekilde büyük bir bölümünün iptal davası niteliğinde olduğu, ancak kimi zaman da tam yargı davası niteliğinde olabileceği görülmektedir⁶²⁶.

Gümrük idaresince gümrük mevzuatının uygulanmasına yönelik yapılan işlemlere karşı idari yargıda açılacak davalarda iptal davaları önemli bir rol oynamaktadır. Gümrük idarelerince alınan idari kararlar iptal davalarının konusunu oluşturmaktadır. Daha öncede ifade edildiği gibi idari karar kavramı GK'nin 3/5'inci maddesine göre *“bağlayıcı tarife ve menşe bilgileri de dahil olmak üzere, gümrük idaresinin, gümrük mevzuatı ile ilgili olarak belirli bir konuda bir veya daha fazla kişi üzerinde hukuki sonuç doğuracak idari tasarrufunu”* ifade etmektedir. Gümrük idaresince yapılan bir işlemin idari karar olarak nitelendirilebilmesi ve dolayısıyla iptal

⁶²¹ İptal davalarının temel özellikleri konusunda yapılan açıklamalar için bkz. Halil Kalabalık, **İdari Yargılama Usulü Hukuku**, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2019, (İdari Yargılama), s. 168-169.

⁶²² Candan, İdari Yargılama, s. 62.

⁶²³ Kalabalık, İdari Yargılama, s. 219; Yaşar Güçlü, **Herkes İçin İdari Dava Takip Rehberi**, Seçkin Yayınları, Ankara, 2019, s. 62. İptal ve tam yargı davalarının diğer hususlarda karşılaştırması için ayrıca bkz. Candan, İdari Yargılama, s. 61-62; Yüce, Vergi Yargılama Hukuku, s. 143.

⁶²⁴ Şenyüz, Yüce ve Gerçek, Vergi Hukuku, s. 309; Karakoç, Vergi Yargılaması Hukuku, s. 165; Özgür Biyan, **Vergi Hukuku (Lisans Öğrenimi İçin)**, Dora Basım-Yayın Dağıtım, Bursa, 2018, (Vergi Hukuku), s. 339-340.

⁶²⁵ Öncel, Kumrulu ve Çağan, s. 190-191; Yüce, Vergi Yargılama Hukuku, s. 145-146. Tarh ve tahsil aşamasındaki haciz, ihtiyat haciz ve ödeme emri gibi işlemlere yönelik davaların iptal davası niteliğinde olduğu, ancak tahsilden sonra açılan iade davalarının kural olarak tam yargı davası olduğu yönünde görüş için bkz. Yüce, Vergi Yargılama Hukuku, s. 146.

⁶²⁶ Aynı yönde bkz. Gök, s.332.

davasına konu edilebilmesi için, idari işlemlerin sahip olduğu idari makamlar tarafından tek yanlı irade beyanı ile kamu gücüne dayanılarak alınma, kesin⁶²⁷ ve yürütülmesi zorunlu olma (icrailik), muhatabı hakkında hukuki sonuç doğurma, hukuka uygunluk karinesinden yararlanma ve yargısal denetime tabi olma özelliklerine sahip olması gerekmektedir. Böylece idari kararların idari yargı mercilerinde iptal davasına konu edilmesi mümkün olacaktır. Bunun yanında idari yargı denetiminin işleyebilmesi, idarenin kamu hukuku alanında faaliyette bulunmasına; idari nitelikte eylem veya işlem yapmasına bağlı olup, böyle bir faaliyet olmadan, söz konusu denetimin işletilmesine mümkün değildir. Bu bağlamda, kişilerin hukuk alanında herhangi bir etki doğurmayan, belirli bir hukuki durumu ya da olguyu belirtmekle yetinen "icrailik" niteliğinden yoksun işlemlerin, idari bir davaya konu edilmesi mümkün bulunmamaktadır⁶²⁸.

Gümrük idarelerinin gümrük vergilerine ilişkin ek tahakkuk ve ceza kararları ile ilgili açılan davaların idari karar niteliğindeki ek tahakkuk ve ceza kararlarının iptali için açıldığı, dolayısıyla bu tür davaların iptal davası niteliğinde olduğu anlaşılmaktadır⁶²⁹. Ancak gümrük idaresinin gümrük vergi ve cezalarına ilişkin olarak aldıkları kararlar ile diğer idari kararların iptal davasına konu edilebilmesi için bir takım koşulların varlığı gerekmektedir. Bunun için; idarece kendiliğinden yapılmış bir tahakkuk, ek tahakkuk veya ceza kesme işlemi ya da tescili sırasında konulan ihtirazi kayıtlarla verilen beyannameye dayalı olarak yapılan bir tahakkuk işlemi ya da yetkili gümrük idaresi tarafından, kendiliğinden veya ilgililerin talebi üzerine tesis edilen idari karar mahiyetinde bir işlem olmalıdır. Ancak bu işlemlerin yapılmış olması tek başına idari yargıda dava açılabilmesi için yeterli değildir. Ayrıca yukarıda sayılan işlemlere karşı idari itiraz usulüne uygun olarak itiraz makamına yapılan başvuru üzerine tesis edilen, idari davaya konu edilebilecek kesin ve yürütülmesi zorunlu, zımni veya açıkça ret işleminin bulunması gerekmektedir⁶³⁰.

⁶²⁷ İşlemin kesin olmasının işlemin tamamlanmış, ilgiliye tebliğ edilmiş ve ilgili mevzuatla belirlenmiş idari başvuru yollarının tüketilmiş olması anlamına geldiği yönünde bkz. Güçlü, s. 41.

⁶²⁸ Dnş. 7. D., 24.11.2014 tarihli ve E: 2012/6006, K: 2014/6158 sayılı Karar, <http://www.kazanci.com/kho2/ibb/giris.html>, (12.02.2020).

⁶²⁹ Aynı yönde bkz. Gök, s. 331.

⁶³⁰ Dnş. 7. D., 02.04.2018 tarihli ve E: 2017/2358, K: 2018/2294 sayılı Karar, <http://www.kazanci.com/kho2/ibb/giris.html>, (30.12.2019).

Gümrük uyuşmazlıklarının idari yargıya tam yargı davası olarak intikal etmesi de mümkündür. Gümrük idaresi tarafından yükümlüden gümrük vergilerinin tahsilini güvence altına almak amacıyla tahsil edilen teminatların iade edilmek istenmemesi nedeniyle açılacak davalar⁶³¹, gümrük idarelerince vergi mahkemeleri tarafından verilecek kararların uygulanmaması nedeniyle açılacak tazminat davaları, gümrük idarelerince alınan kararların (geri verme kararı gibi) infazının geciktirilmesi nedeniyle kanunun öngördüğü faize ilişkin davalar gümrük idaresinin eylem ve işlemleri dolayısıyla açılacak tam yargı davalarına örnek olarak gösterilebilir.

Gümrük idarelerinin ek tahakkuk ve ceza kararı dışında bağlayıcı tarife ve menşe bilgileri kararları (GK, md. 3/5), GK'nin 48'nci maddesi hükmü gereğince geçici depolanan eşya için tahakkuk ettirilecek gümrük vergilerinin ödenmesini sağlamak üzere teminat istenmesi, gümrük idarelerince eşyanın imhasına karar verilmesi (GK, md. 53), gümrük antrepo açma ve işletme izni verilmemesi (GK, md. 95), GK'nin 207'nci maddesi kapsamında gecikme zammı tahsil etme kararı (GK, md. 207), antrepo işleticilerinden teminat istenmesi (GK, md. 98), gümrük vergilerinin geri verilmesi veya kaldırılması talepleri sonucunda verilen açık veya zımni red kararları (GK, md. 211), gümrük vergilerinin hatalı olarak kaldırılması veya geri verilmesi durumunda bu vergilerin tahsili için GK'nin 217'nci maddesi hükmüne göre tesis edilen işlemler (GK, md. 217), mülkiyetin kamuya geçirilmesi kararları (GK, md. 237/3, 237/6) da idari yargıya taşınabilmektedir.

Yükümlülerin tümünü ilgilendiren genel, kişilikdışı ve objektif nitelikli düzenleyici işlemler de idari yargıda dava konusu edilebilmektedir⁶³². Buna göre genel olarak yükümlüleri ilgilendiren ve yükümlülerin hukuki durumuna etki eden Cumhurbaşkanlığı kararları ile yönetmelik ve genel tebliğlerin iptal davasına konu edilmeleri mümkündür⁶³³.

⁶³¹ Gök, s. 331-332.

⁶³² Turgut Candan, **Vergi Suç ve Cezaları**, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara, 2010, (Suç ve Ceza), s. 529; Mehmet Arslan, **Vergi Hukuku**, Dora Basım-Yayın Dağıtım, Bursa, 2016, s. 369.

⁶³³ Vergi yönetiminin düzenleyici işlemlerinin dava konusu yapılabilmesi konusunda yapılan açıklamalar için bkz. Yusuf Ziya Taşkan, **Vergi Yönetiminin Düzenleyici İşlemleri**, On İki Levha Yayıncılık, İstanbul, 2010, s. 75-83.

c. Gümrük Uyuşmazlıklarına Yönelik Davalarda Yargılama Usulü

(1) Genel Açıklamalar ve İdari Yargılama Usulü İlkeleri

Gümrük uyuşmazlıklarının idari yargıda çözümüne ilişkin usul ve esasları düzenleyen temel kanun 2577 sayılı İYUK'dur. İYUK'un 3'üncü maddesine göre idari davalar, idari yargı mercilerine hitaben yazılmış bir dilekçe ile açılmaktadır. Bu nedenle gümrük idaresinin kararlarına karşı açılan davaların görevli ve yetkili idari yargı merciine hitaben yazılan bir dava dilekçesi ile açılması gerekmektedir.

Gümrük uyuşmazlıklarına ilişkin davalarda objektif bir yargılamanın yapılabilmesi ve zamanında karar verilebilmesi için idari yargı mercilerinin uymaları gereken bir takım ilkeler bulunmaktadır. Bu ilkeler yazılılık ilkesi, re'sen araştırma ilkesi, toplu yargılama usulü ilkesi, delil serbestisi ilkesi, kıyas yasağı ilkesi ve ekonomik yaklaşım ilkesidir⁶³⁴.

İYUK'un 1/2'nci maddesine göre Danıştay, bölge idare mahkemeleri, idare ve vergi mahkemelerinde yazılı yargılama usulü uygulanmakta ve inceleme evrak üzerinden yapılmaktadır. Yazılılık ilkesinin amacı, davayı hızlandırmak suretiyle en kısa sürede çözüme kavuşmasını sağlamaktır⁶³⁵. Yazılılık ilkesi ile gümrük uyuşmazlıklarına ilişkin davalar genel olarak dosya üzerinden yapılmaktadır. Ancak İYUK'un 17'nci maddesine göre, taraflardan birinin isteği veya re'sen idari yargı yerince alınan karar üzerine davalarda duruşma yapılabilir. Ancak davaların duruşma ile yapılması, idari yargıda yazılı yargılama ilkesinin asli olduğu gerçeğini değiştirmemektedir⁶³⁶. Duruşma iptal davalarında ve konusu 2021 yılı için 57.000 TL'yi aşan tam yargı davaları ile tarh edilen vergi, resim ve harçlarla benzeri mali yükümler ve bunların zam ve cezaları toplamı 57.000 TL'yi aşan vergi davalarında yapılabilir (İYUK, md. 17/1).

Re'sen araştırma ilkesi, idari yargı mercilerinin maddi olayı belirleme yönünden her türlü inceleme ve araştırmayı kendiliğinden yapabilmeleri, iddia ve

⁶³⁴ Aksoy, Vergi Yargısı, s. 176; Karakoç, Vergi Yargılaması Hukuku, s.243; Yeşilova, s. 180; Biyan, Vergi Hukuku, s. 333; Şenyüz, Yüce ve Gerçek, Vergi Hukuku, s. 307, Yüce, Vergi Yargılama Hukuku, s. 67.

⁶³⁵ Biyan, Vergi Hukuku, s. 333; Yüce, Vergi Yargılama Hukuku, s. 67.

⁶³⁶ Dnş. 8. D., 16.01.2017 tarihli ve E: 2016/3040, K: 2017/7 sayılı Karar, <http://www.hukukturk.com/>, (18.02.2020).

savunmalarda ortaya konulmuş olan maddi olayın gereceği yansıtıp yansıtmadığını serbestçe araştırabilmesi anlamına gelmektedir⁶³⁷. İdari yargı mercileri uyuşmazlık konusu olayın hukuki nitelendirmesini yapmak, olaya uygulanması gereken hukuk kuralını belirlemek ve davada hukuki sonuca varmak için tam bir yetkiyle donatılmışlardır ve tarafların iddia ve savunmaları ile bağlı olmayıp, iddia ve savunmada ortaya konulan olayı tüm yönleriyle araştırma yetki ve görevine sahiptirler⁶³⁸. Re'sen araştırma ilkesi ile ilgili davaya bakmakta olan hakim, olayın çözümlenmesi ve gerçeğin ortaya çıkarılması için bireyin ulaşamadığı bilgi ve belgeleri kendiliğinden araştırmakta ve ilgili kişi ve kurumlardan talepleri olmasa bile tek taraflı olarak bilgi ve belge isteyebilmektedir⁶³⁹.

İdari yargı sistemimizde, tek hakimle bakılacak davalar dışındaki davalarda toplu yargılama usulü benimsenmektedir⁶⁴⁰. Dolayısıyla vergi mahkemeleri de esas olarak kurul halinde görev yapmakta, bir davaya ilişkin kararı kurul olarak vermektedirler. Toplu yargılama usulünün adaleti daha iyi dağıtacağı ve mahkeme üyesi hakimlerin bilgi ve tecrübelerini bir araya getirerek daha sağlıklı kararlar alacağı düşünülmektedir⁶⁴¹.

Delil serbestisi ilkesi, vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin işlemlerin gerçek mahiyetinin ispat edilmesi için her türlü delilin kullanılabilmesi anlamına gelmektedir⁶⁴². Delil serbestisi ilkesinin istisnasını yemin ve vergiyi doğuran olayla ilgisi olmayan tanık ifadesi oluşturmaktadır⁶⁴³. Bu nedenle yemin ve gümrük yükümlülüğünün doğumu ile açık bir şekilde ilişkisi olmayanların tanık ifadeleri gümrük uyuşmazlıklarının idari yargıda çözümünde dikkate alınmamaktadır.

Kıyas, bir olayla ilgili kanunda yer alan kuralın, nitelik olarak benzetmekle birlikte kanunda düzenlenmemiş diğer bir olaya uygulanması anlamına gelmektedir⁶⁴⁴. Vergi hakimleri vergi kanunlarını yorumlarken kıyas yoluna gidememekte, böyle bir

⁶³⁷ Kalabalık, İdari Yargılama, s. 263.

⁶³⁸ Osman Sariaslan, “Bireysel Başvuru Süreciyle Değişen Yargısal Paradigma ve Adil Yargılanma Hakkı Ekseninde İdari Yargıda Re'sen Araştırma İlkesi”, **Uyuşmazlık Mahkemesi Dergisi**, Sayı: 12, 2018, s. 654.

⁶³⁹ Yücel Oğurlu, “Danıştay Kararları Işığında İdari Yargılama Usulünde Re'sen Araştırma İlkesi”, **A.Ü. Erzincan Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt: II, Sayı: 1, 1998, s. 132.

⁶⁴⁰ Yüce, Vergi Yargılama Hukuku, s. 68.

⁶⁴¹ Aksoy, Vergi Yargısı, s. 177; Biyan, Vergi Hukuku, 334.

⁶⁴² Biyan, Vergi Hukuku, 335; Yüce, Vergi Yargılama Hukuku, s. 68.

⁶⁴³ Öncel, Kumrulu ve Çağan, s.205; Biyan, Vergi Hukuku, 335; Yüce, Vergi Yargılama Hukuku, s. 69; Şenyüz, Yüce ve Gerçek, Vergi Hukuku, s. 308.

⁶⁴⁴ Biyan, Vergi Hukuku, 335.

durumda temel vergileme ilkelerinden biri olan vergilerin kanuniliği ilkesi ihlal edilmiş olmaktadır⁶⁴⁵.

Ekonomik yaklaşım ilkesi, vergiyi doğuran olayın saptanıp nitelendirilmesinde biçimlerin ötesine geçip gerçek ekonomik nitelik ve içeriklerin yani özün esas alınması anlamına gelmektedir⁶⁴⁶. Başka bir ifadeyle, vergisel olguların gerçek mahiyeti onların genel olarak iktisadi içeriği ile ilgili olduğundan iktisadi işlem ya da eylemin gerçek niteliği belirlenirken görünüşünün değil, gerçek ekonomik içeriğinin, gerçek özünün dikkate alınmasını ifade etmektedir⁶⁴⁷.

Yukarıda kısaca anlamları açıklanan idari yargılama usulü ilkeleri, gümrük uyuşmazlıklarının çözümünde de idari yargı mercilerince uygulanmaktadır. İdari yargı mercilerine hitaben yazılmış dilekçe ile başlayan yargılama süreci bu ilkeler çerçevesinde, İYUK hükümleri ve İYUK'da yer almayan hakimın davaya bakmaktan memnuiyeti ve reddi, ehliyet, üçüncü şahısların davaya katılması, davanın ihbarı, tarafların vekilleri, feragat ve kabul, teminat, mukabil dava, bilirkişi, keşif, delillerin tespiti, yargılama giderleri, adli yardım ve duruşma sırasında tarafların mahkemenin sükûnunu ve inzibatını bozacak hareketlerine karşı yapılacak işlemler ile elektronik işlemlerde de 6100 sayılı HMK hükümleri esas alınarak yürütülmektedir.

(2) Davanın Açılması ve İncelenmesi

İdari yargıda açılacak davalar, Danıştay, idare mahkemesi ve vergi mahkemesi başkanlıklarına hitaben yazılmış bir dilekçe ile açılmaktadır (İYUK, md.3/1). Dava dilekçesi üzerine yapılacak işlemler İYUK'un 6'nci maddesinde düzenlenmektedir. Buna göre;

- “1. Danıştay, idare mahkemesi ve vergi mahkemesi başkanlıklarına veya 4 ncü maddede yazılı yerlere verilen dilekçelerin harç ve posta ücretleri alındıktan sonra deftere derhal kayıtları yapılarak kayıt tarih ve sayısı dilekçenin üzerine yazılır. Dava bu kaydın yapıldığı tarihte açılmış sayılır.*
- 2. Davacılara, kayıt tarih ve sayısını gösteren imzalı ve mühürlü, pulsuz bir alındı kağıdı verilir.*
- 3. 4 ncü maddede yazılı diğer yerlere verilen dilekçeler, en geç üç gün içinde Danıştay veya ait olduğu mahkeme başkanlığına taahhütlü olarak gönderilir.*

⁶⁴⁵ Aksoy, Vergi Yargısı, s. 177; Biyan, Vergi Hukuku, 335; Yüce, Vergi Yargılama Hukuku, s. 69; Şenyüz, Yüce ve Gerçek, Vergi Hukuku, s. 308.

⁶⁴⁶ Akkaya, Ekonomik Yaklaşım, s. 34; Öncel, Kumrulu ve Çağan, s. 24.

⁶⁴⁷ Selim Kaneti, “Vergi Hukukunda Ekonomik Yaklaşım İlkesi”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Temmuz 1992, <https://www.vergidunyasi.com.tr/makaleler/1041>, (19.02.2020).

Bu yerlerde harç pulları bulunmadığı takdirde bunlara karşılık alınan paraların miktarı ve alındı kağıdının tarih ve sayısı dilekçelere yazılır.

4. Herhangi bir sebeple harcı veya posta ücreti verilmeden veya eksik harç veya posta ücreti ile dava açılmış olması halinde, otuz gün içinde harcın ve posta ücretinin verilmesi ve tamamlanması hususu daire başkanı veya görevlendireceği tetkik hakimi, mahkeme başkanı veya hakim tarafından ilgiliye tebliğ olunur. Tebligata rağmen gereği yerine getirilmediği takdirde bildirim aynı şekilde bir daha tekrarlanır. Harç veya posta ücreti süresi içinde verilmez veya tamamlanmazsa davanın açılmamış sayılmasına karar verilir ve davacıya tebliğ olunur.

5. Dava açıldıktan sonra posta ücretinde tebliğ işlemlerinin yapılmasını engelleyecek şekilde azalma olması halinde, otuz gün içinde posta ücretinin tamamlanması daire başkanı veya görevlendireceği tetkik hakimi, mahkeme başkanı veya hakim tarafından ilgiliye tebliğ olunur. Tebligata rağmen gereği yerine getirilmediği takdirde bildirim aynı şekilde bir daha tekrarlanır. Posta ücreti süresi içinde tamamlanmazsa dosyanın işlemiden kaldırılmasına karar verilir. Bu kararın tebliği tarihinden başlayarak üç ay içinde, noksanı tamamlanmak suretiyle yeniden işleme konulması istenmediği takdirde davanın açılmamış sayılmasına karar verilir ve davacıya tebliğ olunur.”

Açılan davalar iki aşamada incelenmektedir. Bunlardan ilki dava dilekçesinin ve davanın şartlara ve şekle uygun olarak açılıp açılmadığının incelendiği ilk inceleme aşaması; diğeri ise dilekçenin kabulünün ardından davanın esasının ve özünün incelenmesi aşamasıdır⁶⁴⁸.

(3) Dilekçe Üzerine İlk İnceleme ve İlk İnceleme Üzerine Verilecek Kararlar

(i) Genel Olarak

İlk inceleme, idari yargının özelliklerinden biri olup, kayda alınan dava dilekçelerinin davanın sonraki aşamalarına geçilmesinden önce kanuna uygunluğu konusunda ön incelemeye tabi tutulmasıdır⁶⁴⁹. İdari davalarda davanın esasının incelenmesinden önce davanın ön şartlar bakımından taşıması gereken şartları taşıyıp taşımadığı, başka bir ifadeyle davanın mahkemece kabul edilmesi için gerekli şartları

⁶⁴⁸ Celal Işıklar, “İdari Yargılamada İlk İncelemenin Sıra, Düzen ve Usûlü”, **Türkiye Adalet Akademisi Dergisi**, Cilt: 1, Yıl: 2, Sayı: 6, 2011, (İlk İnceleme), s. 71.

⁶⁴⁹ Candan, İdari Yargılama, s. 522.

sağlayıp sağlamadığının incelendiği, davanın esasına ilişkin herhangi bir incelemenin yapılmadığı ön aşamaya ilk inceleme denilmektedir⁶⁵⁰.

İYUK'un "*Dilekçeler Üzerine İlk İnceleme*" başlıklı 14'üncü maddesinin 3'üncü fıkrasında idari yargıda açılan davaların esastan incelenmeden önce hangi hususlar bakımından ön incelemeye tabi tutulacağı ve bunu yapacak makamın kim olduğu hususları düzenlenmektedir. Dava dilekçesinin ilk inceleme aşamasına gelmesi için öncelikle bölge idare, idare ve vergi mahkemelerinde evrak bürolarınca kaydedilerek ilgili mahkemeye havale edilmesi gerekmektedir. Danıştay'da da evrak müdürlüğünce kaydedilmekte ve Genel Sekreterlik tarafından ilgili daireye havale edilmektedir (İYUK, md. 14/1-2). Bunun ardından dilekçeler, Danıştay'da daire başkanının görevlendirdiği bir tetkik hakimi; idare ve vergi mahkemelerinde ise mahkeme başkanı veya görevlendireceği bir üye tarafından görev ve yetki, idari merci tecavüzü, ehliyet, idari davaya konu olacak kesin ve yürütülmesi gereken bir işlem olup olmadığı, süre aşımı, husumet, İYUK'un 3'üncü ve 5'inci maddelerine uygun olup olmadığı yönlerinden sırasıyla incelemeye tabi tutulmaktadır (İYUK, md. 14/3).

Dilekçenin ilk inceleme aşamasında dikkate alınan hususlar bakımından kanuna aykırılık söz konusu olması halinde durum görevli daire veya mahkemeye bir rapor ile bildirilmektedir. Tek hakimle bakılan davalarda rapor düzenlenmemektedir. İlk incelemenin dilekçenin alındığı tarihten itibaren on beş gün içinde sonuçlandırılması gerekmektedir (İYUK, md. 14/4). Yapılan ilk inceleme sonunda bir aykırılığın tespiti halinde ilgili makam İYUK'un 15'inci maddesine göre karar vermektedir. Bu çerçevede İYUK'un 14/3'üncü maddesinde sayılan hususlar bakımından yapılan ilk incelemede kanuna aykırılığın söz konusu olması halinde kanuna aykırı hususa göre; davanın reddi, dava dilekçesinin gerçek hasma tebliği, dilekçenin reddi ve dilekçenin görevli idare merciine tevdi kararları verilebilmektedir.

Yapılan ilk inceleme üzerine ilk incelemede dikkate alınan hususlar bakımından bir aykırılık görülmemesi veya daire veya mahkemece ilk inceleme raporunun yerinde görülmemesi halinde tebligat işlemi yapılmakta ve dava bir sonraki aşamaya geçmektedir. Ancak unutulmamalıdır ki, ilk inceleme aşamasında herhangi

⁶⁵⁰ Osman Sarıaslan, **Vergi Uyuşmazlıklarına İlişkin Davalarda İlk İnceleme ve İlk İnceleme Üzerine Verilen Kararların Hukuki Niteliği**, Uludağ Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, (Yayımlanmamış Doktora Tezi), Bursa, 2014, (İlk İnceleme), s. 89.

bir aykırılığın tespiti halinde bu aykırılık giderilmeden davanın esasın inceleme aşamasına geçilmesi mümkün değildir.

İlk incelemede dikkate alınan hususlar bakımından diğer önemli konulardan biri de, incelemenin kanun hükmünde belirtilen sıraya göre yapılmasının zorunlu olmasıdır. Bu nedenle ilk incelemeyi yapacak olan yargıcın inceleme sırasında daha önce gelen hususa ilişkin aykırılığı görmezden gelerek sonraki hususlara ilişkin aykırılıklara göre karar vermesi mümkün değildir⁶⁵¹.

İlk incelemede dikkate alınan hususlar ilk inceleme aşamasından sonra da yargılamanın her aşamasında dikkate alınmaktadır. Bu nedenle yargılamanın her aşamasında ortaya çıkan veya mahkemece tespit edilen hususlar nedeniyle ilk inceleme kararı verilebilecektir⁶⁵².

(ii) Görevli Mahkeme

Görev, bir uyumsuzluğa hangi yargı koluna ait mahkemelerin ya da bir yargı kolunda yer alan ilk derece mahkemelerden hangisi tarafından davaya bakılacağını ifade eden bir kavramdır⁶⁵³. İdari yargıda görülmekte olan davalarda genel görevli mahkemeler idare mahkemeleridir. Vergi mahkemeleri görev alanı kanunla açık bir şekilde düzenlenmiş özel görevli mahkemelerdir. Danıştay ise çeşitli konularda ilk derece mahkemesi olarak görev yapmaktadır.

İdari yargıda ilk derece mahkemesi olarak görev yapan Danıştay, idare mahkemesi ve vergi mahkemelerinin görevleri 2575 sayılı Danıştay Kanunu⁶⁵⁴, 2576 sayılı Bölge İdare Mahkemeleri, İdare Mahkemeleri ve Vergi Mahkemelerinin Kuruluşu ve Görevleri Hakkında Kanun ve 2577 sayılı İYUK'da düzenlenmiştir. 2576 sayılı Kanun'un 6'ncı maddesine göre vergi mahkemeleri,

- Genel bütçeye, belediye ve köylere ait vergi, resim ve harçlar ile benzeri mali yükümler ve bunların zam ve cezaları ile tarifelere ilişkin davaları,
- Bu konularda AATUHK'nin uygulanmasına ilişkin davaları,

⁶⁵¹ Candan, İdari Yargılama, s. 525.

⁶⁵² Sariaslan, İlk İnceleme, s. 107.

⁶⁵³ Karakoç, Genel Vergi Hukuku, s. 770; Yüce ve Çelikkaya, s. 229; Yüce, Vergi Yargılama Hukuku, s. 177.

⁶⁵⁴ RG: 20.01.1982/17580

- Diğer kanunlarla verilen işleri,

çözümlemektedir.

İdare mahkemelerinin görevleri 2576 sayılı Kanun'un 5/1'inci maddesinde düzenlenmiştir. Buna göre idare mahkemeleri vergi mahkemelerinin görevine giren davalarla ilk derecede Danıştay'da çözümlenecek olanlar dışındaki;

- İptal davaları,
- Tam yargı davaları,
- Tahkim yolu öngörülen imtiyaz şartlaşma ve sözleşmelerinden doğan uyuşmazlıklardan hariç, kamu hizmetlerinden birinin yürütülmesi için yapılan idari sözleşmelerden dolayı taraflar arasında çıkan uyuşmazlıklara ilişkin davaları,
- Diğer kanunla verilen işleri,

çözümlemektedir.

Danıştay'ın ilk derece mahkemesi olarak görevli olduğu konular Danıştay Kanunu'nun 24'üncü maddesinde düzenlenmektedir. Bu maddeye göre Danıştay ilk derece mahkemesi olarak;

- Cumhurbaşkanı kararlarına,
- Cumhurbaşkanınca çıkarılan Cumhurbaşkanlığı kararnameleri dışındaki düzenleyici işlemlere,
- Bakanlıklar ile kamu kuruluşları veya kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşlarınca çıkarılan ve ülke çapında uygulanacak düzenleyici işlemlere,
- Danıştay İdari Dairesince veya İdari İşler Kurulunca verilen kararlar üzerine uygulanan eylem ve işlemlere,
- Birden çok idare veya vergi mahkemesinin yetki alanına giren işlere,
- Danıştay Yüksek Disiplin Kurulu kararları ile bu Kurulun görev alanı ile ilgili Danıştay Başkanlığı işlemlerine,

karşı açılacak tam yargı ve iptal davaları ile tahkim yolu öngörülme-yen kamu hizmetleri ile ilgili imtiyaz şartlaşma ve sözleşmelerinden doğan idari davaları karara bağlamaktadır. Bunun yanında idare mahkemeleri ile vergi mahkemelerince verilen kararlar ve ilk derece mahkemesi olarak Danıştay'da görülen davalarla ilgili kararlara karşı temyiz istemlerini incelemekte ve karara bağlamaktadır (2575 sayılı Kanun, md. 25).

Yukarıda idari yargıda ilk derece mahkemesi olarak görev yapan mercilerin görev alanlarına ilişkin yapılan açıklamalar çerçevesinde gümrük vergileri ile ilgili davalarda görevli mahkemelerin hangisi olduğu tespit edilebilecektir. Bir vergi ile ilgili davanın vergi mahkemesinin görevine girmesi için öncelikle verginin genel bütçeye ait olması ve vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülük niteliğinde olması gerekmektedir.

Bu nedenle GK hükümleri çerçevesinde gümrük idarelerince takip ve tahsil edilen gümrük vergileri ile ilgili ek tahakkuk ve idari para cezası kararlarına karşı açılacak davalarda vergi mahkemeleri görevli olmaktadır⁶⁵⁵. Yine gümrük vergilerinin AATUHK hükümlerine göre takipleri sırasında ortaya çıkan uyuşmazlıklarda da vergi mahkemeleri görevlidir⁶⁵⁶. Ancak gümrük idaresi ile kişiler arasında oluşan gümrük vergileri dışındaki uyuşmazlıklarda idare mahkemeleri görevli olacaktır⁶⁵⁷. Örneğin gümrük vergisi, ithalde alınan katma değer vergisi ve özel tüketim vergisi, ilave gümrük vergisi, tek ve maktu vergi ve çevre katkı payına ilişkin uyuşmazlıklarda vergi mahkemeleri görevlidir. Ancak TRT bandrol ücretine ilişkin uyuşmazlıkların, kurumun genel bütçe içinde sayılan kurumlardan biri olmaması nedeniyle idare mahkemelerinde görülmesi gerekmektedir.

Gümrük vergileri kavramına dahil olan ek mali yüklere ilişkin uyuşmazlıklarda görevli mahkemelerin hangileri olduğu büyük önem arz etmektedir. Kanaatimizce ek mali yüklere ilişkin uyuşmazlıklar ek mali yüklerin vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülük olmamaları nedeniyle idare mahkemelerinin görev alanına girmektedir. Ancak konuya ilişkin Danıştay'ın verdiği bir kararda ek mali yük olarak nitelendirilen kaynak kullanımı destekleme fonuna ilişkin uyuşmazlıklarda öncelikle idari itiraz sürecinin tamamlanması gerektiği, ardından vergi mahkemelerine konunun taşınabileceğine belirtmiştir⁶⁵⁸. Yine benzer bir şekilde ek mali yük olarak Cumhurbaşkanlığı kararı ile yürürlüğe konulan ek mali yükümlülük ile ilgili davalarda da vergi mahkemelerinin görevli olduğu anlaşılan birçok Danıştay kararı

⁶⁵⁵ Gümrük Kanunu'na tabi vergiler ve bunların cezalarına ilişkin davalarda vergi mahkemelerinin görevli olduğu yönünde bkz. Oğuzhan Demir, "Vergi Uyuşmazlıklarının Çözümünde Görevli Mahkeme", **A.Ü. Erzincan Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt: 8, Sayı: 3-4, 2004, (Görev), s. 198-199.

⁶⁵⁶ K. Kılıç, s. 570.

⁶⁵⁷ K. Kılıç, s. 574.

⁶⁵⁸ Dnş., 7. D., 30.03.2016 tarihli ve E: 2013/6141, K: 2016/3543 sayılı Karar, www.lexpera.com.tr, (20.02.2020). Dnş., 7. D., 11.04.2016 tarihli ve E: 2013/5701, K: 2016/3849 sayılı Karar, www.lexpera.com.tr, (20.02.2020).

bulunmaktadır⁶⁵⁹. Konuya ilişkin Danıştay İçtihatları Birleştirme Kurulu'nun verdiği karara göre, Cumhurbaşkanı (Bakanlar Kurulu) kararı ile getirilen toplu konut fonunun ek mali yükümlülük olduğu, gümrük vergisiyle bağlantılı olan toplu konut fonu ile ilgili davanın vergi ile ilgili uyuşmazlık sonucunda ortaya çıkan hukuki duruma bağlılığı ve aralarında bir yönden sebep sonuç ilişkisi bulunması karşısında bu iki uyuşmazlığın, gerek usul ekonomisi ve gerekse davaların farklı mahkemelerde görülmesinin uygulamada ortaya çıkardığı sakıncalar nedeniyle vergi mahkemesince çözümlenmesi gerekmektedir⁶⁶⁰. Bu nedenle ek mali yüklere ilişkin uyuşmazlıkların vergi mahkemelerinde çözümlenebilmesi için, vergi mahkemelerinin görev alanına giren gümrük vergilerinden biri hakkında bir vergi tahakkuku olması, bu tahakkukun süresinde ve usulüne uygun olarak idari yargıya taşınması, ek mali yüklere ilişkin uyuşmazlığın vergi mahkemelerinin görev alanına giren gümrük vergileri ile ilgili davanın sonucunda ortaya çıkacak hukuki durumdan etkilenecek olması gerekmektedir. bu koşullardan herhangi birinin bulunmaması durumunda ek mali yüklere ilişkin uyuşmazlar idare mahkemelerinde görülecektir.

Çevre katkı payı da “*mali yükler*” kavramına dahil olup GK’de yapılan gümrük vergileri tanımı kapsamındadır. Vergi benzeri mali yükümlülük olarak nitelendirilen ve gümrük vergileri kavramı içinde değerlendirilen çevre katkı payına ilişkin davalarda da vergi mahkemeleri görevlidir⁶⁶¹.

Vergi mahkemelerinin konusuna giren bir diğer konuda mülkiyetin kamuya geçirilmesi kararlarıdır. GK’nin 237/3, 237/6’ncı maddelerinde mülkiyetin kamuya

⁶⁵⁹ Dnş. 7. D., 12.02.2015 tarihli ve E: 2011/3204, K: 2015/698 sayılı Karar, www.lexpera.com.tr, (20.02.2020); Dnş., 7. D., 15.10.2015 tarihli ve E: 2012/643, K: 2015/5095 sayılı Karar, www.lexpera.com.tr, (20.02.2020).

⁶⁶⁰ Dnş., İçtihatları Birleştirme Kurulu, 22.05.2003 tarihli ve E: 2003/1, K: 2003/1 sayılı Karar, www.hukukturk.com, (20.02.2020). Kaynak kullanımı destekleme fonunu ve toplu konut fonunun ek mali yükümlülük olma özelliği ve açılacak davaların vergi mahkemesince çözümlenebilmesi için öncelikle, bir gümrük vergisi tahakkukunun bulunması; ikinci olarak, bu vergi tahakkukunun süresinde ve usulüne uygun biçimde idari davaya konu edilmiş olması; son olarak da, fon payı uyuşmazlığının gümrük vergisi ile ilgili davanın sonucunda ortaya çıkacak hukuki durumdan etkilenecek olmasına bağlıdır. Bu koşullardan herhangi birinin bulunmaması durumunda ise, fon payı uyuşmazlığından doğan davanın, Anayasanın 37’nci maddesinde güvence altına alınan “kanuni hakim ilkesi” uyarınca, genel görevli idare mahkemesince çözümlenmesi gerektiği yönünde ayrıca bkz. Dnş., VDDK., 15.05.2009 tarihli ve E: 2008/484, K: 2009/203 sayılı Karar, www.hukukturk.com, (20.02.2020); Dnş., 7. D., 08.04.2009 tarihli, E: 2006/3900, K: 2009/1841 sayılı Karar, www.hukukturk.com, (21.02.2020); Dnş., 7. D., 26.10.2005 tarihli ve E: 2005/562, K: 2005/2568 sayılı Karar, www.kazanci.com, (21.02.2020).

⁶⁶¹ Dnş., 14. D., 28.11.2013 tarihli ve E: 2013/8527, K: 2013/8595 sayılı Karar, www.kazanci.com, (21.02.2020); www.kazanci.com, (21.02.2020); Dnş., 14. D., 12.11.2014 tarihli ve E: 2013/2051, K: 2014/9724 sayılı Karar, www.kazanci.com, (21.02.2020).

geçirilmesine ilişkin hükümler bulunmaktadır. Mülkiyetin kamuya geçirilmesi ile ilgili davalar vergi mahkemelerinin görev alanına girmektedir⁶⁶².

Uzlaşma komisyonlarının uzlaşma taleplerinin şekle aykırılığı veya süre aşımı gibi nedenlerle reddi, uzlaşmanın vaki olmaması veya temin edilememesi, teminat istenmesine ilişkin kararlar⁶⁶³, vergi kaybına neden olan fiillere uygulanacak cezalar ile şekle ve usule uygun olmayan eylemler nedeniyle verilen usulsüzlük cezalarına ilişkin kararlar da vergi mahkemelerinin görev alanına girmektedir.

İYUK'un 9'uncu maddesine göre çözümünde Danıştay, idare mahkemesi veya vergi mahkemesi görevli olduğu halde adli yargı mercilerinde dava açılması halinde, ilgili adli yargı merciinin görev noktasında davayı reddetmesi kararının kesinleşmesinden itibaren otuz gün içinde görevli mahkemede dava açılabilmektedir. İdari yargı mercilerinde görülmekte olan bir konuya ilişkin davanın görevli olmayan bir mahkemede açılması halinde ise (örneğin vergi mahkemesinde açılması gerekirken idare mahkemesinde açılması gibi) dava görev yönünden reddedilerek dava dosyasının görevli mahkemeye gönderilmesine karar verilir (İYUK, md. 15/1-a). Görevsizlik nedeniyle dosyanın gönderildiği mahkemenin de kendisini görevsiz görmesi halinde olumsuz görev uyuşmazlığı ortaya çıkmaktadır⁶⁶⁴. Bu durumda uyuşmazlık,

⁶⁶² "... Gümrük Kanunu'nda tanımlanmış "karar" kapsamında olan mülkiyetin kamuya geçirilmesine dair davaya konu kararın iptali isteminden kaynaklanan uyuşmazlığın görüm ve çözümünde, Kabahatler Kanunu'nun 3. ve Gümrük Kanunu'nun 242. maddeleri uyarınca idari yargı mercilerinin görevli olduğu hususunda bir duraksama bulunmadığı; izin alınmadan kullanılmış eşyanın ithal edilemeyeceği yolundaki kuralın ihlal edildiğinden bahisle 4458 Sayılı Gümrük Kanunu ve ilgili mevzuat uyarınca, bir başka ifade ile aynı maddi ve hukuki sebeplere dayanılarak ithale konu eşya ile ilgili olarak gümrük idaresince, gümrük vergisi alınabileceği gibi idari yaptırımlar kapsamında ise, eşyanın gümrüklenmiş değerinin iki katı idari para cezası ile davaya konu uyuşmazlıkta olduğu üzere eşyanın mülkiyetinin kamuya geçirilmesine de karar verilebileceği dikkate alındığında, gümrük idarelerince, 4458 Sayılı Gümrük Kanunu uyarınca gümrük vergisine bağlı ceza niteliğinde alınan mülkiyetin kamuya geçirilmesine dair kararın iptali istemiyle açılan davanın görüm ve çözümü, 2576 Sayılı Bölge İdare Mahkemeleri, İdare Mahkemeleri ve Vergi Mahkemelerinin Kuruluşu ve Görevleri Hakkında Kanun'un 6. maddesi uyarınca vergi mahkemesinin görevinde bulunmaktadır." Dnş., 10. D., 19.10.2015 tarihli ve E: 2015/2477, K: 2015/4449 sayılı Karar, www.lexpera.com.tr, (20.02.2020); Dnş., 10. D., 18.04.2016 tarihli ve E: 2016/1304, K: 2016/2057 sayılı Karar, www.kazanci.com, (21.02.2020).

⁶⁶³ Gök, s. 341.

⁶⁶⁴ Demir, Görev, s. 224-225; Selçuk Hondu, "Danıştay, İdare Mahkemeleri, Vergi Mahkemeleri Arasında Ortaya Çıkan Görev Uyuşmazlıkları", **Danıştay Dergisi**, Yıl: 15, Sayı: 56-57, Yarı Açık Cezaevi Matbaası, Ankara, 1985, s. 16; Yücel Oğurlu, "Vergi Yargılamasında Vergi Mahkemelerinin Görev ve Yetkileri", **A.Ü. Erzincan Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt: 1, Sayı: 1, 1997, s. 327. Olumlu görev uyuşmazlığının ise tarafları, sebebi ve konusu aynı olan davalarda farklı iki idari yargı merciinin görevlilik kararı vermesi anlamına geldiği konusunda bkz. Hondu, s. 15-16; Demir, Görev, s. 223. İdari yargıda olumlu ve olumsuz görev uyuşmazlığı konusunda ayrıca bkz. Yunus Eraslan ve Hüseyin Bilgin, "İdari Yargıda Görev Uyuşmazlığı", **Uyuşmazlık Mahkemesi Dergisi**, Sayı: 8, 2016, s. 160-182; Yunus Eraslan ve Ümit Süleyman Üstün, "İdare ve Vergi

görevsizlik kararı veren ilk mahkeme ile ikinci mahkemenin aynı bölge idare mahkemesinin yargı çevresinde olması halinde bölge idare mahkemesi, farklı yargı çevresinde olması halinde ise Danıştay tarafından çözümlenir (İYUK, md. 43/1-b).

(iii) Yetkili Mahkeme

Yetki, bir uyuşmazlığa görevli mahkemelerden hangi yerdeki mahkemenin bakması gerektiğini ifade etmek için kullanılmaktadır⁶⁶⁵. Bu yönüyle yetkili yargı yerinin yetkisini kullanabileceği coğrafi alanı göstermektedir⁶⁶⁶.

İYUK'un "Vergi uyuşmazlıklarında yetki" başlıklı 37'nci maddesine göre vergi uyuşmazlıklarında;

- Uyuşmazlık konusu vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümleri tarh ve tahakkuk ettiren, zam ve cezaları kesen,
- GK hükümlerine göre alınması gereken vergilerle VUK gereğince şikayet yoluyla vergi düzeltme taleplerinin reddine ilişkin işlemlerde; vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümleri tarh ve tahakkuk ettiren,
- AATUHK uygulamasında ödeme emrini düzenleyen,
- Diğer uyuşmazlıklarda dava konusu işlemi yapan,

dairenin bulunduğu yerdeki vergi mahkemesi yetkilidir. İYUK'un 32'nci maddesine göre de; İYUK'da ve özel kanunlarda yetkili idare mahkemesinin gösterilmemiş olduğu durumlarda dava konusu idari işlemi veya idari sözleşmeyi yapan idari merciin bulunduğu yerdeki idare mahkemeleri yetkilidir.

İYUK'da yer alan idare ve vergi mahkemelerinin yetki alanlarına ilişkin düzenlemeler dikkate alındığında gümrük vergileri ve para cezalarından kaynaklanan uyuşmazlıklarda yetkili vergi mahkemesinin tahakkuku yapan gümrük idaresinin bulunduğu yerdeki vergi mahkemesi olduğu anlaşılmaktadır. Bir ödeme emrinin söz konusu olması halinde ödeme emrini düzenleyen gümrük idaresinin bulunduğu yerdeki vergi mahkemesi yetkilidir. Nitekim GK'de İYUK'a paralel olarak itirazın

Mahkemeleri Arasında Çıkan Görev Uyuşmazlıkları ve Çözümünde Esas Alınan Ölçütler", **Selçuk Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt: 26, Sayı: 2, 2018, s. 153-167.

⁶⁶⁵ Karakoç, Genel Vergi Hukuku, s. 773; Yüce, Vergi Yargılama Hukuku, s. 180; Şenyüz, Yüce ve Gerçek, Vergi Hukuku, s. 311.

⁶⁶⁶ Candan, İdari Yargılama, s. 532.

reddi kararlarına karşı işlemin yapıldığı yerdeki idari yargı mercilerine başvurabileceği hüküm altına alınmıştır. Gümrük vergileri dışındaki gümrük idaresinin aldığı diğer idari kararlara karşı açılacak davalarda ise işlemi yapan gümrük idaresinin bulunduğu yerdeki idare mahkemesi yetkidir. İşlem ifadesi, gümrük vergilerine ya da cezasına karşı yapılan itiraz üzerine verilen red kararını değil, vergi veya ceza tahakkuku anlamına gelmekte, dolayısıyla vergi veya cezayı tahakkuk ettiren gümrük idaresinin bulunduğu yerdeki vergi mahkemeleri yetkili mahkeme olmaktadır⁶⁶⁷.

İYUK'un 43/1'inci maddesine göre idare ve vergi mahkemeleri önüne gelen ve idari yargının görev alanına giren bir davada yetkisizlik kararı nedeniyle davayı reddederse, dosyayı yetkili idare veya vergi mahkemesine gönderir (İYUK, md. 43/1). Eğer ikinci gönderilen mahkeme de kendisini yetkisiz görerek davayı reddederse, dava mahkemesiz kalmakta ve çıkan bu uyuşmazlığa olumsuz yetki uyuşmazlığı adı verilmektedir⁶⁶⁸. Bu durumda uyuşmazlık, yetkisizlik kararı veren ilk mahkeme ile ikinci mahkemenin aynı bölge idare mahkemesinin yargı çevresinde olması halinde bölge idare mahkemesi, farklı yargı çevresinde olması halinde ise Danıştay tarafından çözümlenir (İYUK, md. 43/1-b).

(iv) İdari Merci Tecavüzü

İdari merci tecavüzü, idari bir işleme karşı kanunda öngörülen zorunlu idari başvuru yollarının tüketilmeden doğrudan idari yargıda dava açılmasıdır⁶⁶⁹. İdari merci tecavüzünün var olduğunun kabul edilebilmesi için öncelikle kesin ve yürütülmesi gerekli bir işlemin olması, bu işlemin idari yargıda açılacak bir davaya konu edilebilmesinin öncelikle zorunlu idari itiraza konu edilmiş olmasına bağlı olması, zorunlu idari itiraz yolunun atlanarak doğrudan idari dava açılması ve ilgili

⁶⁶⁷ Oğuzhan Demir, "Vergi Uyuşmazlıklarının Çözümünde Yetkili Mahkeme", **Erzincan Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt: 11, Sayı: 1-2, 2007, (Yetki), s. 237.

⁶⁶⁸ Demir, Yetki, s. 247.

⁶⁶⁹ Celâl Karavelioğlu, **İdari Yargılama Usulü Kanunu**, Cilt: I, Yetkin Basım Yayın ve Dağıtım A.Ş., Ankara, 2001, (İdari Yargılama-I), s. 942; İbrahim Topuz ve Kadir Özkaya, **İdari Yargılama Usulü Kanunu**, Mahalli İdareler Derneği Yayını, Ankara, 2002, s. 376; Murat Kağıtçıoğlu, "İdari İşlem Teorisi Çerçevesinde İdari Merci Tecavüzü Kavramının Değerlendirilmesi", **Türkiye Adalet Akademisi Dergisi**, Yıl: 7, Sayı: 30, 2017, s. 239; Jülide İşçi, **İdari Merci Tecavüzü**, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2019, s. 26.

davanın idari itiraz veya başvuru için gerekli süre içinde açılmış olması koşullarının birlikte gerçekleşmesi gerekmektedir⁶⁷⁰.

GK hükümlerine tabi gümrük vergilerine ilişkin uyuşmazlıkların idari yargıya taşınabilmesi için zorunlu idari itiraz sürecinin aşılması gerekmektedir. Zorunlu idari itiraz, gümrük idaresince gümrük mevzuatı ile ilgili olarak alınan ve ilgilisi üzerinde hukuki sonuç doğuran kararlar bakımından tüketilmesi zorunlu bir yoldur. Sadece gümrük idaresince alınan ek tahakkuk ve idari para cezası kararları değil, GK'nin 6'ncı maddesi kapsamında gümrük idaresince gümrük mevzuatının uygulanmasına ilişkin olarak karar verilmesini talep edilmesi halinde de gümrük idaresinin gerek başvurunun reddine gerekse muhatabın aleyhine verilen kararlar için de ilgili madde hükmünde yapılan atıf gereği itiraz yolunun tüketilmesi gerekmektedir. Benzer şekilde GK'nin 211'inci maddesi kapsamında gümrük vergilerinin geri verilmesi ve kaldırılması taleplerine ilişkin gümrük idaresinin ret kararları içinde itiraz yolunun tüketilmesi gerekmektedir.

GK'nin 242/1'inci maddesine göre *“Yükümlüler kendilerine tebliğ edilen gümrük vergileri, cezalar ve idari kararlara karşı tebliğ tarihinden itibaren onbeş gün içinde bir üst makama, üst makam yoksa aynı makama verecekleri bir dilekçe ile itiraz edebilir”*. Candan'a göre *“itiraz edebilir”* ibaresi yükümlüye itiraza başvuru konusunda seçimlik bir hak vermemekte; hakkın kullanımının yasayla zorlanamayacağını ifade etmektedir. Yine Candan'a göre GK'nin 197/5'inci maddesindeki *“.. tebliğ edilen gümrük vergileri; 242 nci maddede belirtilen sürelerde itirazda bulunulmaması veya süresi içinde idari yargı mercilerine başvurulmaması hallerinde bu sürelerin bittiği tarihte kesinleşir..”* hükmü gereğince 15 günlük itiraz süresi içinde gümrük vergilerine itirazda bulunulmaması veya süresi içinde idari yargıya başvurulmaması gümrük vergilerinin kesinleşmesine yani tahsil edilebilir hale gelmesine neden olmaktadır. İtiraz süresinin 15, idari yargıya başvuru süresinin 30 gün olduğu düşünüldüğünde yükümlünün itiraz hakkını kullanmadığı varsayıldığında 15 günlük bir dava açma süresi kalmaktadır. Ancak GK'nin 242'nci maddesine göre itirazın süresi içinde yapılmaması halinde vergi kesinleşmektedir. İşte henüz 15 günlük idari dava açma süresi varken verginin kesinleşmesi, itiraz yoluna gitmeyenler için

⁶⁷⁰ Candan, İdari Yargılama, s. 596; Yumuk, s.208.

dava yolunun da kapalı olması şartıyla olabilecektir⁶⁷¹. Dolayısıyla gümrük vergileri uyuşmazlıkları için doğrudan idari yargıya başvurulması mümkün değildir⁶⁷². İdari yargıya başvurulmadan önce itiraz yoluna başvurulması ve sonuç alınamaması veya uzlaşmanın vaki olmaması veya temin edilememesi gerekmektedir. İdari itiraz yollarının tüketilmeden idari yargıya başvurulması halinde, dilekçe İYUK'un 15/1-e maddesi hükmü gereğince idari merci tecavüzü gerekçesiyle görevli idare merciine tevdi edilecektir⁶⁷³. Dilekçelerin görevli idare merciine tevdi halinde Danıştay veya ilgili mahkemeye başvuru tarihi, idare merciine başvuru tarihi olarak kabul edilmekte (İYUK, md. 15/2), dava dilekçesi artık idari başvuru dilekçesine dönüşmektedir⁶⁷⁴. İlgili mahkemenin dilekçeyi idari merci tecavüzü gerekçesiyle görevli idare merciine tevdi kararı üzerine idarenin başvuruyu reddetmesi halinde, bu ret kararı için idari yargıda iptal davası açılması mümkündür⁶⁷⁵.

İdari merci tecavüzü, davanın esastan incelenmesi aşamasında da re'sen gözetilmektedir. Bu nedenle Danıştay, idari merci tecavüzü nedeniyle dosyanın görevli idare merciine tevdi yerine davanın esastan incelenmesinde hukuka uygunluk görmemektedir⁶⁷⁶.

İdareye başvuru süresi geçirildikten fakat genel dava açma süresi içinde doğrudan dava açılması halinde, zorunlu idari başvuru süresi geçirilmiş olduğundan

⁶⁷¹ Turgut Candan, "Gümrük Vergisi Ek Tahakkuklarına İtirazda Bulunulmadan Doğrudan İdari Dava Açılabilir Mi?", 16 Ağustos 2019, <https://turgutcandan.com/2019/08/16/gumruk-vergisi-ek-tahakkuklarına-itarazda-bulunulmadan-dogrudan-idari-dava-acilabilir-mi/>, (28.11.2019)

⁶⁷² Saygılıoğlu ve Gerçek, s. 248; Candan, İdari Yargılama, s. 460; Ercan, s. 197-198; Sarıaslan, İlk İnceleme, s. 85; Bilici, Vergi Hukuku, s. 191; Yüce ve Çelikkaya, s. 175; Yumuk, s. 175; Demirbaş Aksüt ve Gök, s. 77; Sarıaslan, İdari Başvuru, s. 496; Yerci, Gümrük Hukuku, s. 597; Metin Taş, "Gümrük İdaresinin Vergileme İşlemlerinde Yargı Yolu ve Anayasal Bir Sorun", **Yaklaşım Dergisi**, Sayı: 156, Aralık 2005, <https://uye.yaklasim.com/dergiler>, (27.11.2019); Emine Koban ve Tayfun Ercan, "Gümrük Uyuşmazlıklarında Uzlaşma Müessesesi ve İşleyişi", **Legal Mali Hukuk Dergisi**, Cilt: 13, Sayı: 150, 2017, s. 1363. İtiraz başvurusunun idari dava açılabilmesi için zorunlu olarak tüketilmesi gereken bir yol olduğu konusunda ayrıca bkz. Dnş. 7. D., 29.04.2019 tarihli ve E: 2015/2073, K: 2019/310 sayılı Karar; Dnş. 7. D., 26.01.2016 tarihli ve E: 2015/1717, K: 2016/927 sayılı Karar, Dnş. 7. D., 24.09.2008 tarihli ve E: 2007/787, K: 20083765, <http://www.kazanci.com/kho2/ibb/giris.html>, (28.11.2019).

⁶⁷³ Tuncer, Gümrükler, s. 286; Saygılıoğlu ve Gerçek, s. 248; Bilici, Vergi Hukuku, s. 192; Yerci, Gümrük Hukuku, s. 615; Koban ve Ercan, s. 1363; Mustafa Kemal Bulut, "Gümrük İdarelerince Tahsil Edilen Vergiler İle İlgili Düzeltme Talebi, İtiraz ve İdari Yargı Yolu", **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 157, Ekim 2001, s. 106. İtiraz yollarının ihtiyari olduğu, idari yargıya başvurulmadan önce tüketilmesinin zorunlu olmadığı, bu nedenle doğrudan idari yargıda dava açılması halinde idari merci tecavüzü sayılmayacağı yönünde aksi görüş için bkz. Kalabalık, İdari Yargılama, s. 320.

⁶⁷⁴ Cengizhan Hatipoğlu, "İdari Merci Tecavüzü ve Dört Gri Alan", **Türkiye Adalet Akademisi Dergisi**, Yıl: 6, Sayı: 21, 2015, (İdari Merci Tecavüzü), s. 363.

⁶⁷⁵ Kağıtçıoğlu, s. 258.

⁶⁷⁶ Işıklar, İlk İnceleme, s. 94; Kağıtçıoğlu, s. 257.

idari merci tecavüzüne karar verilmemekte ve dosya ilgili merciine tevdi edilmemektedir. Bu durumda dava reddedilmektedir. Davanın reddi üzerine idareye başvuru yapılması da mümkün değildir. Nitekim idari başvuru süresi de geçmiştir. Böyle bir durumda idareye bir başvuru yapılması durumunda başvuru reddedilecektir. İdarenin ret kararına karşı dava açılması halinde de, süresi geçtikten sonra yapılan itiraza ilişkin idarenin verdiği ret cevabının dava hakkı doğurması mümkün olmadığından itirazın süresinde yapılmaması nedeniyle davanın reddine karar verilecektir⁶⁷⁷. Dolayısıyla idari başvuru süresinin geçirilmesinin dava yoluna gitme konusunda da hak kaybına neden olduğu görülmektedir⁶⁷⁸.

(v) Ehliyet

İYUK'un 2'nci maddesine göre iptal davaları *menfaatleri ihlal edilenler* tarafından; tam yargı davaları ise idarenin eylem ve işlemlerinden dolayı *hakları doğrudan muhtel olanlar* tarafından açılmaktadır. İdari yargıda açılacak davalarda objektif dava ehliyeti ve sübjektif dava ehliyeti olmak üzere iki tür ehliyet şartı bulunmaktadır. Objektif dava ehliyeti davada taraf olma, dava açma ve açılan davayı takip etme ehliyetini ifade ederken; sübjektif dava ehliyeti iptal davalarında menfaat ihlalini, tam yargı davalarında ise hak ihlalini ifade etmektedir⁶⁷⁹.

Medeni haklardan yararlanma ehliyetine sahip olanlar taraf ehliyetine; medeni hakları kullanma ehliyetine sahip olanlar da dava ehliyetine sahiptirler. Medeni hakları kullanma ehliyetine sahip olmayanlar davalarda kanuni temsilcileri; tüzel kişiler ise yetkili organlarınca temsil edilmektedir (HMK, md. 50-52). Bu nedenle medeni hakları kullanma ehliyeti bulunmayan davacının bizzat veya kanuni temsilcisi olmayan kişilerce, gerçek kişi davacı yerine vekili olmayan kişi veya kişilerce, tüzel kişiliği olmayan kuruluşlarca, tüzel kişiliği olan davacının kanuni temsilcisi olmayan

⁶⁷⁷ Kağıtçıoğlu, s. 259-261; Hatipoğlu, İdari Merci Tecavüzü, s. 376; İşçi, s. 164. İtiraz süresi geçtikten fakat genel dava açma süresi içinde dava açılması halinde mahkemenin idari başvuru süresi geçtiğinden hareketle ret kararı veremeyeceği, bunun yanında mahkemenin idare yerine geçerek idari başvurularda süre hususunu değerlendiremeyeceği ve bu yüzden mahkemece davanın görevli idare merciine tevdiine karar verilmesi gerektiği konusunda yapılan değerlendirmeler için ayrıca bkz. Hatipoğlu, İdari Merci Tecavüzü, s. 373-376; Gök, s. 346-348; İşçi, s. 163.

⁶⁷⁸ Kağıtçıoğlu, s. 261.

⁶⁷⁹ Işıklar, İlk İnceleme, s. 97; Kalabalık, İdari Yargılama, s. 283; Jülide Gül Erdem, "İptal Davasında Menfaat İhlali Koşulu", **Memleket Siyaset Yönetim**, Cilt: 12, Sayı: 27, 2017, s. 102, 104.

kişilerce, yetkili olmayan kişilerce verilen vekâletname ile vekil tayin edilen kişilerce, dava konusu işlemde taraf olmayan kişilerce dava dilekçesinin imzalanması halinde dava ehliyetsiz kişilerce açılmış demektir⁶⁸⁰. Bunun yanında iptal davalarının menfaati bulunmayanlarca; tam yargı davalarının ise idarenin eylem ve işlemleri sebebiyle hakları zarar görmeyenlerce açılması durumunda da davanın ehliyetsiz kişilerce açılması söz konusu olmaktadır.

İptal davalarında davanın açılması için gerekli olan menfaatin meşru, kişisel ve güncel olması gerekmektedir⁶⁸¹. Yani dava konusu işlemin davacının meşru menfaatini doğrudan veya dolaylı olarak etkilemesi, iptal davası açıldığında işlem ile davacı arasında ciddi ve makul bir menfaat ilişkisinin olması gerekmektedir⁶⁸². Tam yargı davalarında da idarenin eylem ve işlemlerinin kişisel hak ihlaline neden olması gerekmektedir⁶⁸³.

Gümrük idaresince alınan ek tahakkuk, idari para cezası ve diğer idari kararlara karşı idari yargıda dava açma ehliyetine sahip olanlar iptal davalarında menfaatleri ihlal edilenler; tam yargı davalarında ise gümrük idaresinin eylem ve işlemleri nedeniyle hakları zarar görenlerdir. Bu nedenle açılacak davanın türüne göre menfaat ihlalinin veya hak ihlalinin olup olmadığı hususu mahkeme tarafından önemle dikkate alınması gereken hususlardan biridir.

İdari yargıda davanın ehliyetsiz kişilerce açılması sonucu davanın seyrinin ne olacağı hususu İYUK'un 15/1-b maddesinde düzenlenmektedir. Bu madde hükmüne göre ehliyetsiz kişilerce dava açılması halinde davanın reddine karar verilmektedir. Ancak ehliyeti olan şahsın ehliyetli olmayan vekilince dava açılması halinde otuz gün içinde bizzat veya bir avukat vasıtasıyla dava açılmak üzere dilekçenin reddine karar verilmektedir (İYUK, md. 15/1-d).

⁶⁸⁰ Candan, İdari Yargılama, s. 600-602; Zehreddin Aslan, **Açıklamalı ve İctihatlı İdari Yargılama Usulü Kanunu**, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2019, (İdari Yargılama), s. 172.

⁶⁸¹ Karavelioğlu, İdari Yargılama-I, s. 1013; Topuz ve Özkaya, s. 386; Candan, İdari Yargılama, s. 116; Kalabalık, İdari Yargılama, s. 287.

⁶⁸² Karavelioğlu, İdari Yargılama-I, s. 1019-1030; Topuz ve Özkaya, s. 386-387; Candan, İdari Yargılama, s. 116-121; Kalabalık, İdari Yargılama, s. 287; Ramazan Çağlayan, **İdari Yargılama Hukuku**, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2019, s. 294-295.

⁶⁸³ Karavelioğlu, İdari Yargılama-I, s. 1035; Topuz ve Özkaya, s. 387; İdari Yargılama, s. 288-289; Çağlayan, s. 295.

(vi) İdari Davaya Konu Olabilecek Kesin ve Yürütülmesi Zorunlu İşlem

İYUK'un 14/3'üncü maddesine göre, dilekçeler üzerine yapılan ilk incelemede dikkate alınacak hususlardan biri de idari davaya konu olacak kesin ve yürütülmesi gereken bir işlem olup olmadığı konusudur. Yapılan inceleme sonucunda dava konusu işlemin kesin ve yürütülmesi gereken bir işlem olmadığına tespiti halinde İYUK'un 15/1-b maddesi gereğince dava reddedilmektedir.

Bir idari işlemin kesin olması, idari işlemin hukuk düzeninde varlık kazanabilmesi için uyulması gereken idari prosedürün son aşamasının da geçilmiş olmasını, yani başka bir idari makamın onay ve iznine ihtiyaç duyulmayan aşamaya geçilmiş olmasını ifade etmektedir⁶⁸⁴. İdari işlemin yürütülmesinin zorunlu olması ise idari işlemin hukuk düzeninde hedef aldığı kişi ya da kişilerin hukukunda değişiklik göstermesi demektir⁶⁸⁵.

Daha önce de ifade edildiği gibi, gümrük idaresince gümrük mevzuatının uygulanmasıyla ilgili olarak alınan ve muhatabı üzerinde hukuki sonuç doğuran idari kararlar esasında birer idari işlemdir. Dolayısıyla gümrük idaresince alınan idari kararların idari işlemlerin sahip olduğu kesin ve yürütülmesi zorunlu olma özelliğine sahip olması gerekmektedir. Nitekim GK'nin 3/5'inci maddesinde yapılan "karar" kavramına ilişkin tanımda da gümrük mevzuatı ile ilgili kişi ya da kişiler üzerinde hukuki sonuçlar doğuran nitelikte olduğu ifade edilmektedir. Bunun dışında gümrük idaresince tesis edilse de kesin ve yürütülmesi zorunlu olmayan işlemlerin iptal davasına konu edilmeleri mümkün değildir. Bu kapsamda gümrük idarelerinin genelge, sirküler, tebliğ, yönerge gibi iç yapısı, düzeni ve işleyişine ilişkin işlemleri; bir idari karar alınmadan önce yapılan araştırmalar, incelemeler, mütalaa ve raporlar, teklif, tavsiye ve görüşler gibi hazırlık işlemleri; uyarılar, duyurular, bilgilendirmeler, dilekeler, görüş ve kanaat bildiren işlemleri iptal davasına konu edilememektedir. Örneğin yükümlülerin GK'nin 231/5'inci maddesi kapsamında gümrük idarelerince talep ettikleri izahatlar idari karar niteliği taşımamaktadır.

⁶⁸⁴ Candan, İdari Yargılama, s. 80.

⁶⁸⁵ Candan, İdari Yargılama, s. 82.

(vii) Dava Açma Süresi

İYUK'un 7/1'inci maddesine göre özel kanunlarda ayrı bir sürenin gösterilmediği hallerde dava açma süresi Danıştay ve idare mahkemelerinde altmış gün, vergi mahkemelerinde ise otuz gündür. Bu süreler;

“İdari uyuşmazlıklarda; yazılı bildirimin yapıldığı, Vergi, resim ve harçlar ile benzeri mali yükümler ve bunların zam ve cezalarından doğan uyuşmazlıklarda: Tahakkuku tahsile bağlı olan vergilerde tahsilatın; tebliğ yapılan hallerde veya tebliğ yerine geçen işlemlerde tebliğin; tevkif yoluyla alınan vergilerde istihkak sahiplerine ödemenin; tescile bağlı vergilerde tescilin yapıldığı ve idarenin dava açması gereken konularda ise ilgili merci veya komisyon kararının idareye geldiği; Tarihi izleyen günden başlar.” (İYUK, md. 7/2).

Gümrük idaresince alınan kararlar bakımından dava açma sürelerinin işleyebilmesi için itiraz başvurusunun açık veya zımni olarak reddi gerekmektedir. GK'nin 242/2'nci maddesine göre gümrük idareleri itiraza ilişkin kararlarını otuz gün içinde vermek zorundadırlar. Bu süre içinde itiraza ilişkin kararın verilip ilgiliye tebliğ edilmesi veya itirazın karara bağlanmaması (zımni red) hallerinde konusuna göre takip eden otuz günlük süre içinde vergi mahkemelerine, altmış günlük süre içinde de idare mahkemelerine dava açılabilmektedir. Yine gümrük vergileri ve cezaları için uzlaşmaya başvurulması halinde uzlaşmanın vaki olmaması veya temin edilememesine ilişkin gümrük idaresinin kararı ve konuya ilişkin itiraz yoluna gidilecekse itiraz başvurusunun sonucunun beklenmesi gerekmektedir. Gümrük idaresinin itirazın reddine dair kararı veya uzlaşmanın vaki olmadığı veya temin edilemediğine ilişkin kararlarının tebliğ tarihini takip eden günden itibaren dava açma süresi başlayacaktır.

GK hükümlerine tabi gümrük vergileri ve bunlara ait kesilecek cezalarda vergi mahkemeleri görevli olduğundan, itiraz yoluna ya da uzlaşma yoluna gidilmesi ve uyuşmazlığın çözüme kavuşturulamaması halinde itirazın reddi ya da uzlaşmanın vaki olmaması veya temin edilememesine ilişkin kararların tebliğ tarihini izleyen günden itibaren otuz gün içinde görevli ve yetkili vergi mahkemesine davanın açılması gerekmektedir. Yine mülkiyetin kamuya geçirilmesi kararlarına ilişkin davalarda da vergi mahkemelerinin görevli olduğu düşünüldüğünde, dava açma süresi ilgili kararın tebliğ tarihini izleyen günden itibaren otuz gün olacaktır.

Gümrük idarelerinin ek tahakkuk ve idari para cezası dışındaki kararları bakımından ise itirazın reddine ilişkin kararın tebliğ tarihini veya itirazın karara bağlanma süresi olan otuz günlük süre içinde cevap verilmemesi halinde (zımni red) bu süreyi takip eden altmış gün içinde görevli ve yetkili idare mahkemesine davanın açılması gerekmektedir.

Gümrük idaresinin düzenleyici işlemlerine (yönetmelik, tebliğ gibi) karşı da düzenleyici işlemin iptali için dava açılabilir. Gümrük idaresinin düzenleyici işlemlerine karşı açılacak davalar ilk derece mahkemesi olarak Danıştay tarafından çözümleneceği için, ilan tarihini takip eden günden itibaren altmış gün içinde dava açılabilir. Bu sürenin geçmesinin ardından gümrük idaresince ilgili düzenleyici işlem hükümleri çerçevesinde bir karar alınması halinde, hem alınan karara hem de düzenleyici işleme karşı dava açılabilir⁶⁸⁶.

Gümrük idaresince AATUHK hükümlerine göre ödeme emri gönderilmesi ve ihtiyati haciz işlemleri gibi işlemlere karşı dava açma süresi AATUHK'nin 15'inci maddesine göre 15 gündür.

İYUK'a göre sürelerin hesaplanmasında tatil günleri süreye dâhildir. Sürenin son gününün tatil gününe rastlaması halinde, tatil gününü izleyen çalışma gününün bitimine kadar süre uzamaktadır (İYUK, md. 8/2). Benzer şekilde dava açma süresinin son günü adli tatile (20 Temmuz-31 Ağustos) rastlarsa, adli tatilin sona erdiği günü izleyen günden itibaren yedi gün uzamaktadır⁶⁸⁷ (İYUK, md. 8/3). Dava açma süresinin uzatan sebeplerden biri de Danıştay, idare mahkemesi veya vergi mahkemesi görevli olduğu halde adli yargı mercilerinde dava açılmasıdır. Bu durumda ilgili adli yargı merciinin görev noktasında davayı reddetmesi kararının kesinleşmesinden itibaren otuz gün içinde görevli mahkemede dava açılabilir (İYUK, md. 9/1). Yine dava dilekçelerinin İYUK'un 3'üncü ve 5'inci maddelerine uygun olmaması halinde bu maddelere göre dilekçenin hazırlanması veya kişinin avukat olmayan vekili tarafından dava açılmış olması halinde, otuz gün içinde davanın tekrar açılması için davanın reddine karar verilmektedir (İYUK, md. 15/1-d). Bu durumda da dava açma süresi uzamaktadır. Son olarak uzlaşmanın vaki olmaması, temin edilememesi veya

⁶⁸⁶ K. Kılıç, s. 593; Özkan ve Ercan, s. 94.

⁶⁸⁷ VUK kapsamındaki çeşitli vergiler bakımından dava açma sürelerini durdurucu bir niteliğe sahip olan mali tatil uygulaması (1-20 Temmuz), 5604 sayılı Mali Tatil İhdas Edilmesi Hakkında Kanun'un (RG: 28.03.2007/26476) 1/7'nci maddesine göre gümrük idarelerince tahakkuk ettirilen vergiler bakımından uygulanmamaktadır.

uzlaşma talebinin reddedilmesi halinde uzlaşmaya başvuru nedeniyle duran dava açma süresinin bitimine beş günden az bir süre kalmışsa süre beş güne tamamlanmaktadır.

Vergi uyuşmazlıklarının idari aşamada çözümünde kullanılan yollardan biri olan üst makama başvuru, idari dava açma süresini durdurmaktadır (İYUK, md. 11/1). Ancak bu çalışma kapsamında gümrük idaresince alınan kararlara karşı zorunlu idari itiraz yolunun ardından üst makama başvuru yolunun kullanılmasının mümkün olmayacağı düşünüldüğünden, gümrük idarelerince alınacak kararlara karşı açılacak davalarda üst makama başvurunun süreleri durdurucu etkisi bulunmamaktadır.

(viii) Husumet

Husumet, idari işlem ve eylem nedeniyle açılacak davaların işlem ve eylemi yapan idari makam veya birime yöneltilmesidir⁶⁸⁸. Dava dilekçesinde davalı idarenin doğru bir şekilde belirlenip belirlenmediği veya davalı idarenin birden fazla olması durumunda eksik gösterilip gösterilmediği dilekçenin ilk inceleme aşamasında husumet kapsamında incelenmektedir⁶⁸⁹.

Hukuk dilinde kendilerine dava yöneltilen kişilere hasım (davalı) denilmekte ve her davada bir hasmın gösterilmesi gerekmektedir⁶⁹⁰. Davanın hasım gösterilmeden veya yanlış hasım gösterilerek açılması halinde, dava dilekçesinin tespit edilecek gerçek hasma tebliğine karar verilmektedir (İYUK, md. 15/1-c).

İdari yargıda görülen davalarda özel hukuk kişilerinin hasım olarak bulunması mümkün olmayıp; davacının idare edilenler yani özel hukuk gerçek veya tüzel kişileri, davalının ise idare olması gerekmektedir⁶⁹¹. Davanın hasım gösterilmeden veya yanlış hasım gösterilerek açılması durumunda ilgili mahkemenin gerçek hasmı doğru bir şekilde tespit etmesi oldukça önemlidir. Nitekim idari yargının gerçek hasmı doğru bir şekilde tespit edememesi halinde; idari işlem ve eylemi yapan idarenin savunma hakkını kullanamaması ve yargı organlarınca alınacak kararların gereği gibi yerine getirilememesi söz konusu olabilecektir⁶⁹².

⁶⁸⁸ Topuz ve Özkaya, s. 390.

⁶⁸⁹ Aslan, İdari Yargılama, s. 173.

⁶⁹⁰ Karavelioğlu, İdari Yargılama-I, s. 1051; Candan, İdari Yargılama, s. 604-605.

⁶⁹¹ Candan, İdari Yargılama, s. 605.

⁶⁹² Karavelioğlu, İdari Yargılama-I, s. 1051.

Gümrük uyuşmazlıkları bakımından gümrük ve dış ticaret bölge müdürlükleri, gümrük müdürlükleri, işletme müdürlükleri, gümrük muhafaza kaçakçılık ve istihbarat müdürlükleri Ticaret Bakanlığı adına işlem yapabildiklerinden açılacak davalarda taraf olabilmektedirler⁶⁹³.

(ix) İYUK'un 3'üncü ve 5'inci Maddelerine Uygunluk (Dilekçe Şekli ve Tek Dilekçe İle Dava Açma)

Dava dilekçesi üzerine yapılacak son inceleme, dava dilekçesinin İYUK'un 3'üncü ve 5'inci maddelerine uygun olarak hazırlanıp hazırlanmadıklarına yöneliktir. İYUK'un 3'üncü maddesinde dava dilekçesinde bulunması gereken hususlara; 5'inci maddesinde ise tek dilekçe ile dava açmaya ilişkin hükümler yer almaktadır. Dava dilekçelerinin İYUK'un 3'üncü ve 5'inci maddelerine uygun olmaması halinde, bu maddelere uygun olarak otuz gün içinde yeniden düzenlenmesi için dilekçenin reddine karar verilmektedir (İYUK, md. 15/1-d).

İYUK'un 3/2'nci maddesine göre;

“Dilekçelerde;

- a) Tarafların ve varsa vekillerinin veya temsilcilerinin ad ve soyadları veya unvanları ve adresleri ile gerçek kişilere ait Türkiye Cumhuriyeti kimlik numarası,*
 - b) Davanın konu ve sebepleri ile dayandığı deliller,*
 - c) Davaya konu olan idari işlemin yazılı bildirim tarihi,*
 - d) Vergi, resim, harç, benzeri mali yükümler ve bunların zam ve cezalarına ilişkin davalarla tam yargı davalarında uyuşmazlık konusu miktar,*
 - e) Vergi davalarında davanın ilgili bulunduğu verginin veya vergi cezasının nevi ve yılı, tebliğ edilen ihbarnamenin tarihi ve numarası ve varsa mükellef hesap numarası,*
- Gösterilir.”*

Dava dilekçesine dava konusu karar ve belgelerin asılları ve örnekleri eklenmektedir. Dilekçe ve dilekçe ekinde yer alan evrakların örneklerinin, karşı taraf sayısından bir fazla olması gerekmektedir (İYUK, md. 3/3).

Dava dilekçelerinde bulunması gereken bilgilerin bulunmaması, dilekçenin ve ekli evrakların davalı sayısından bir fazla olmaması durumunda dilekçenin şekle aykırılığı söz konusu olmaktadır. Bu durumda dilekçenin reddine ilişkin kararın kendisine tebliğinden itibaren otuz gün içinde, davacı, şekle uygun hazırlayacağı

⁶⁹³ Gök, s. 361.

dilekçe ile yeniden dava açabilmektedir. Ancak verilen sürenin geçirilmesinin ardından dava açılması halinde dava süre aşımı gerekçesiyle reddedilir⁶⁹⁴. Yine ehliyetli davacının kendi adına dava açmak üzere avukat olmayan bir kişiyi tayin etmesi durumunda da dava dilekçesi reddedilmekte ve dilekçenin reddine ilişkin kararın kendisine tebliğinden itibaren otuz gün içinde bizzat veya avukat aracılığı ile dava açabilmektedir⁶⁹⁵.

Usulüne uygun olarak hazırlanan dilekçeler Danıştay veya ait oldukları mahkeme başkanlıklarına veya bunlara gönderilmek üzere idare veya vergi mahkemesi başkanlıklarına, idare veya vergi mahkemesi başkanlığının olmadığı yerlerde asliye hukuk hâkimliklerine veya yabancı ülkelerdeki Türk konsolosluklarına verilebilmektedir (İYUK, md. 4).

İdari yargıda her bir idari işleme karşı ayrı ayrı dava açılması genel kuraldır⁶⁹⁶. Ancak İYUK'un 5'inci maddesine göre aralarında maddi veya hukuki yönden bağıllık ya da sebep-sonuç ilişkisi bulunan birden fazla işleme karşı tek dilekçe ile dava açılabileceği gibi (İYUK, md. 5/1); davacıların hak veya menfaatlerinde iştirak bulunması ve davaya konu maddi olay veya hukuki sebeplerin aynı olması durumunda birden fazla kişinin tek bir işleme karşı tek dilekçe ile dava açması da mümkündür (İYUK, md. 5/2). İdari yargıda tek dilekçe ile dava açma zaman, emek ve masraf kaybını önleme, yargılama sürecinin hızlı bir şekilde tamamlanması ve basitleştirilmesi, birden çok davanın bir anda çözümü gibi imkanlar sağlayan bir usul ekonomisi kolaylığıdır⁶⁹⁷. GK'nin 232/2'nci maddesinde de İYUK'un 5'inci maddesine paralel bir düzenleme yer almaktadır. Bu maddeye göre konusu ve yükümlüsünün aynı olması, aralarında maddi veya hukuki yönden bir bağıllık bulunması koşuluyla, birden fazla işleme veya gümrük vergileri ve para cezalarına ilişkin tek tahakkuk ve ceza kararı düzenlenebilmektedir. Gümrük idaresince alınan ek tahakkuk ve ceza kararı şeklindeki idari kararların birer idari işlem olduğu düşünüldüğünde birden fazla işleme ilişkin tek bir kararın düzenlenmesi, yükümlülerin

⁶⁹⁴ Candan, İdari Yargılama, s. 608.

⁶⁹⁵ Candan, İdari Yargılama, s. 608-609.

⁶⁹⁶ Karakoç, Genel Vergi Hukuku, s. 781; Candan, İdari Yargılama, s. 277; Yüce ve Çelikkaya, s. 247; Yüce, Vergi Yargılama Hukuku, s. 187; Kalabalık, İdari Yargılama, s. 330.

⁶⁹⁷ Soner Yakar, "Bir Usul Ekonomisi Kolaylığı: Vergi Yargısında Tek Dilekçe İle Dava Açma", **Maliye Dergisi**, Sayı: 162, Ocak-Haziran 2012, s. 449-450.

birden fazla işlemi içeren karara karşı tek bir dilekçe ile yargı yoluna gidebilmelerine imkan tanımaktadır.

Maddi yönden bağıllık, tek dilekçe ile dava konusu edilecek idari işlemlerin aynı maddi sebeplere dayalı olarak tesis edilmiş olması anlamına gelmektedir⁶⁹⁸. Yani idareyi bu işlemi yapmaya iten nedenlerin aynı olması anlamına gelmektedir⁶⁹⁹. İdari işlemler arasında hukuki yönden bağıllık ise iki şekilde ortaya çıkabilmektedir. Birincisi aynı kişi hakkında kanunun aynı hükmüne dayanılarak tesis edilen tüm idari işlemlerin arasında hukuki yönden bağıllığın var olduğu söylenmektedir. İkinci durumda ise, bir idari işlemle ilgili hukuki sorunun çözümünün diğer idari işlemlere ilişkin hukuki sorunların çözümünü etkilemesi durumunda idari işlemler arasında hukuki yönden bağıllığın olduğu söylenmektedir⁷⁰⁰. İşlemler arasındaki sebep-sonuç ilişkisi ise işlemlerden birisi hakkında verilecek kararın diğerini etkilemesi, işlemlerden birinin yapılmaması halinde diğerinin de yapılamaması halinde söz konusu olmaktadır⁷⁰¹. Yani işlemlerden birinin yapılması diğerinin varlığına bağlıdır⁷⁰².

İdari yargıda birden fazla işleme tek dilekçe ile dava açılabilmesi için bu işlemlerin aralarında maddi veya hukuki yönden bir bağıllığın olması ya da işlemlerin aralarında sebep-sonuç ilişkisinin bulunması gerekmektedir. Ancak tek dilekçe ile dava açılabilmesi için işlemler arasında maddi veya hukuki yönden bir bağıllığın olması ya da aralarında sebep-sonuç ilişkisi olması yeterli değildir. Bunun yanında işlemlere karşı açılacak davaların aynı yargı düzeni ve aynı yargı yerinin görevine girmesi, süre bakımından idari işlemin her biri için dava açma süresinin geçmemiş olması, dava konusu işlemlerin davalılarının aynı olması gerekmektedir⁷⁰³.

Tek dilekçe ile dava açabilmenin diğer şekli, birden fazla davacının müşterek dilekçe ile dava açabilmeleri halidir. Birden fazla kişinin müşterek dilekçe ile dava açabilmesi için davacıların hak veya menfaatlerinde iştirak bulunması ve davaya konu

⁶⁹⁸ Karavelioğlu, İdari Yargılama-I, s. 1056; Candan, İdari Yargılama, s. 278.

⁶⁹⁹ Candan, İdari Yargılama, s. 278; Yüce ve Çelikkaya, s. 248; Yüce, Vergi Yargılama Hukuku, s. 187.

⁷⁰⁰ Candan, İdari Yargılama, s. 280-281.

⁷⁰¹ Oğuz Sancakdar, “İdari Yargıda Tek Dilekçe İle Dava Açma (Karşılaştırmalı Hukuki Analiz)”, **Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt: 9, Sayı: 2, 2007, (Tek Dilekçe), s. 231.

⁷⁰² Candan, İdari Yargılama, s. 282.

⁷⁰³ Sancakdar, Tek Dilekçe, s. 232-237; Candan, İdari Yargılama, s. 284-286; Yakar, s. 458-463; Kalabalık, İdari Yargılama, s. 332-333; Yusuf Kıldış ve Ahmet Cem Avcı, “Vergi Yargısında Tek Dilekçe İle Dava Açılabilir Haller”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı: 332, <https://uye.yaklasim.com>, (21.12.2020).

maddi olay veya hukuki sebeplerin aynı olması gerekmektedir (İYUK, md. 5/2). Müşterek dilekçe ile idari dava açılması durumunda ihtiyari dava arkadaşlığı söz konusu olmaktadır. Davacıların müşterek dilekçe ile dava açmaları zorunlu olmayıp, her bir davacının birbirinden ayrı olarak dava açması da mümkündür⁷⁰⁴.

Müşterek dilekçe ile dava açılabilmesinin ilk koşulu davacıların hak veya menfaatlerinde iştirak bulunmasıdır. Hak veya menfaatte iştirak bulunması, idarece tesis edilen işlem veya işlemlerin birden fazla kişinin ortak haklarını veya menfaatlerini ihlal etmesi anlamına gelmektedir⁷⁰⁵. Müşterek dilekçe ile dava açılabilmesinin diğer koşulu ise davaya konu maddi olay veya hukuki sebeplerin aynı olmasıdır. Davaya yol açan maddi olay veya hukuki sebep idari dava türleri bakımından farklılık göstermektedir. İptal davalarında idarece tesis edilen kesin ve yürütülmesi zorunlu idari işlem ile bu işlemin dayandığı maddi gerekçe maddi olay; bu işlemin taşıdığı hukuka aykırılık hali ise hukuki sebeptir. Tam yargı davalarında maddi olay, idarenin eylemi veya işlemi nedeniyle idare edilenlere verilen zarar; hukuki sebep ise doğan bu zarar nedeniyle işlem veya eylem sahibi idarenin sorumluluğunun hukuki dayanağıdır⁷⁰⁶.

Müşterek dilekçe ile dava açma koşulları sağlanmadığı halde dava açılması durumunda dilekçe ilk inceleme aşamasında yargı yerlerince reddedilecektir. Bunun üzerine ilgili dilekçelerin İYUK'un 5'inci maddesine uygun olarak düzenlenmesi için otuz günlük süre verilecektir.

(4) Tebligat ve Cevap Verme

İdari yargıda bir dosyanın esastan incelenmesi için dava dosyasının tekemmül etmiş olması gerekmektedir. Dosyanın tekemmül etmesi için de dava ve savunma dilekçelerinin taraflara tebliği gerekmektedir⁷⁰⁷.

⁷⁰⁴ Candan, İdari Yargılama, s. 293.

⁷⁰⁵ Karavelioğlu, İdari Yargılama-I, s. 1056; Candan, İdari Yargılama, s. 290.

⁷⁰⁶ Candan, İdari Yargılama, s. 290.

⁷⁰⁷ Celâl Karavelioğlu, **İdari Yargılama Usulü Kanunu**, Cilt: II, Yetkin Basım Yayım ve Dağıtım A.Ş., Ankara, 2001, (İdari Yargılama-II), s. 1118. Yürütmenin durdurulması talebinin olması halinde davanın tekemmül etme süreci hakkında bkz. Serdar Çevik, **Daha Önce Vergi Davası Açmamış Avukatlar İçin Vergi Davaları ve Yargılama Usulü**, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2018, s. 143-147.

Dava dilekçelerinin İYUK'un 14'üncü maddesinde sayılan hususlar bakımından yapılan ilk incelemesi üzerine herhangi bir eksiklik söz konusu değilse tebligat aşamasına geçilir. Dava dilekçe ve ekleri ile savunma dilekçelerinin taraflara tebliğine ilişkin hükümler İYUK'un 16'ncı maddesinde düzenlenmektedir. Buna göre öncelikle dava dilekçesinin ve eklerinin birer örneği davalı idareye, idarenin dava dilekçesi üzerine vereceği savunma dilekçesi de davacıya tebliğ olunur (İYUK, md. 16/1). İdarenin savunma dilekçesi üzerine davacı taraf ikinci bir dilekçe ile savunmaya cevap dilekçesini mahkemeye sunmakta, mahkeme tarafından ilgili idareye tebliğ edilmektedir. Bunun üzerine davalı idare savunmaya cevaba verdiği cevabı yani ikinci savunma dilekçesini mahkemeye sunmakta ve mahkemece davacıya tebliğ edilmektedir. Davacı buna karşı cevap verememekte, ancak idarenin ikinci savunmasında davacının cevaplandırması gereken hususlar bulunduğu davanın görülmesi sırasında anlaşılırsa davacının cevap vermesi için bir süre verilmektedir (İYUK, md. 16/2). Taraflar kendilerine tebliğ edilen dava ve savunma dilekçelerine karşı otuz gün içinde cevap vermek zorundadırlar. Bu süre haklı sebeplerin varlığı halinde görevli mahkemece taraflardan birinin isteği üzerine otuz günü geçmemek üzere bir defaya mahsus uzatılabilmektedir (İYUK, md. 16/3).

Davacının dava ve savunmaya cevap dilekçesi ile davalı idarenin savunma ve savunmaya cevaba cevap dilekçelerinin mahkemece taraflara tebliğinin ardından dilekçe teatisi⁷⁰⁸ aşaması sona ermektedir⁷⁰⁹. Dilekçenin teatisi aşamasının ardından dava dosyası tekemmül etmiş,⁷¹⁰ artık esastan incelenebilir hale gelmiş olmaktadır.

Taraflar kendilerine yapılan tebliğlere karşı süresi geçtikten sonra verecekleri savunma veya ikinci dilekçelere dayanarak hak iddia edememektedirler. Bunun istinası tam yargı davalarındadır. Tam yargı davalarında dava dilekçesinde belirtilen tutarlar nihai karar verilinceye kadar harcı ödenmek koşuluyla bir defaya mahsus olmak üzere arttırılabilmektedir (İYUK, md. 16/4).

Davanın tarafları iddia ve savunmalarını destekleyen belgelerini dava ve savunma dilekçelerinde ibraz etmek zorundadırlar. Dilekçeler ve savunmalar ile birlikte verilmeyen belgeler ancak mahkemece bunların zamanında ibraz edilmesinin

⁷⁰⁸ Teati kelimesi TDK'nın Güncel Türkçe Sözlüğünde "karşılıklı alıp verme" anlamına gelmektedir. Dilekçe teatisi ise dava, savunma, savunmaya cevap ve savunmaya cevaba cevap dilekçelerinin karşılıklı olarak verilmesi ve alınması anlamına gelmektedir.

⁷⁰⁹ Aslan, İdari Yargılama, s. 179-180.

⁷¹⁰ Yüce, Vergi Yargılama Hukuku, s. 206; Aslan, İdari Yargılama, s. 180.

mümkün olmadığına kanaat getirilmesi halinde kabul edilmekte ve diğer tarafa tebliğ edilmektedir (İYUK, md. 21). Sonradan ibraz edilen ve karara esas alınacak nitelikteki belgelerin diğer tarafa iletilmesi ve değerlendirilmesi için fırsat tanınması adil yargılanma hakkı ve bu hakkın gerçekleştirilmesini sağlayan silahların eşitliği ilkesinin bir gereğidir⁷¹¹.

(5) Dosyaların İncelenmesi

Dava dilekçesinin ilk inceleme aşamasında herhangi bir eksiklikle karşılaşılmaması ve tarafların dava ve savunma dilekçelerinin karşılıklı tebliğlerinin ardından dava dosyalarının incelemesine geçilmektedir. Gümrük uyuşmazlıkları bakımından en çok karşılaşılan dava türü olan iptal davalarında, gümrük idarelerinin aldıkları idari kararların yetki, şekil, sebep, konu ve maksat bakımından hukuka uygun olup olmadıkları hususu temel inceleme konusunu oluşturmaktadır. Bu unsurlardan herhangi birinde hukuka aykırılığın söz konusu olması halinde ilgili idari işlem (idari karar) iptal edilmektedir. Gümrük idaresince alınan idari kararların iptali, kararların alındığı tarihten itibaren ortadan kalkmasına neden olmaktadır. Dosya incelemelerinin istisnai haller dışında altı ay içinde sonuçlandırılması gerekmektedir (İYUK, md. 20/5).

Dava dosyalarının incelenmesinde davaya bakan hakim davanın görülmesi ve çözümlenmesi için her türlü yetki ile donatılmıştır. Re'sen araştırma ilkesinin bir gereği olarak hakim, idare ve davacı tarafın dilekçelerinde ortaya koydukları iddia ve savunmalar ile bağlı olmayıp, her türlü bilgi ve belgeyi kendiliğinden araştırabilmekte ve ilgili kişi kurumlardan bilgi ve belge talebinde bulunabilmektedir. Bu talep ara karar ile yapılmaktadır. Bu durum hakimin uyuşmazlık konusu olayın çözüme kavuşmasında elini kuvvetlendirmekte ve vereceği kararı sağlam gerekçeler üzerine oturtmasına imkan tanımaktadır. Bilgi ve belge talebinin ilgililerce süresi içinde yerine getirilmesi zorunlu olup, haklı sebepler dışında bu süre uzatılmamaktadır (İYUK, md. 20/1).

Daha önce de ifade edildiği gibi idari yargıda egemen olan ilkelerden biri de delil serbestisi ilkesidir. Delil serbestisi ilkesi, yemin ve vergiyi doğuran olayla ilgisi

⁷¹¹ Candan, İdari Yargılama, s. 643.

olmayan tanık ifadesi dışında vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin işlemlerin gerçek mahiyetinin ispat edilmesi için her türlü delilin kullanılabilmesi anlamına gelmektedir⁷¹². Gümrük uyuşmazlıklarına bakan hakimlerin taraflarca sunulan delillere bağlı kalmaksızın, re'sen yapılan araştırma sonucunda ortaya çıkan delilleri de davanın karara bağlanmasında dikkate alması gerekmektedir. Ancak yemin ve gümrük yükümlülüğünün doğumu ile açık bir şekilde ilişkisi olmayanların tanık ifadeleri dikkate alınmamaktadır.

Gümrük uyuşmazlıklarına ilişkin davalarda bilirkişi raporları büyük öneme sahiptir. Nitekim bilirkişilik HMK'da ispat ve deliller kısmında düzenlenmekte ve davanın karara bağlanmasında büyük bir öneme sahiptir. Gümrük mevzuatının karmaşıklığı, gümrük vergilerinin teknik yapısı ve uzmanlık gerektirmesi dava sürecinde dava konusu ile ilgili uzmanların görüşlerine başvurmayı kimi zaman zorunlu hale getirebilmektedir. Davaya bakmakta olan hakimlerin gümrük mevzuatına ilişkin tüm konularda tam bir bilgiye sahip olmaları mümkün değildir. Bu çerçevede dava konusunun özel veya teknik bilgiyi gerektirdiği durumlarda mahkemece talep üzerine veya kendiliğinden bir bilirkişinin görüşüne başvurulmasına karar verebilmektedir. Davaya bakmakta olan hakim bilirkişilerin görüşlerine başvurması, dava konusu olayın açığa kavuşturulması ve karar verilmesi bakımından önem arz etmektedir.

HMK'nın 293'üncü maddesine göre taraflar dava konusu olaya ilişkin konunun uzmanından bilimsel mütalaa alabilmektedirler. Alınan bilimsel mütalaalar iddia ve savunmaların desteklenmesi için kullanılabilir⁷¹³. Böyle bir durumda davaya bakmakta olan hakim uzman kişinin davet edilerek dinlenilmesini isteyebilmektedir.

(6) Davanın Karara Bağlanması, Sonuçları ve Uygulanması

İdari yargıda dava dosyasının tekemmülünün üzerine esasa girilerek yapılan incelemenin ardından karar aşamasına geçilmektedir. İYUK'un 2'nci maddesinde hüküm altına alındığı gibi idari yargı yetkisi idarenin eylem ve işlemlerinin hukuka

⁷¹² Öncel, Kumrulu ve Çağan, s.205; Biyan, Vergi Hukuku, 335; Yüce, Vergi Yargılama Hukuku, s. 68-69; Şenyüz, Yüce ve Gerçek, Vergi Hukuku, s. 308.

⁷¹³ Bilimsel mütalaanın kapsam ve mahiyeti konusunda yapılan açıklamalar için bkz. Zeynep Arıkan ve Zübeyir Bakmaz, "Bilirkişilik ve Bilimsel Mütalaa Faaliyetlerinin Gelir Vergisi Açısından Değerlendirilmesi", **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 370, Temmuz 2019, s. 21-22.

uygunluğunun denetimi ile sınırlıdır. İdari yargı mercileri yerindelik denetimi yapamamakta, yürütme görevinin kanunlarda ve Cumhurbaşkanlığı kararnamelerinde gösterilen şekil ve esaslara uygun bir şekilde yerine getirilmesini kısıtlayacak, idari eylem veya işlem niteliğinde veya idarenin takdir yetkisini kaldırarak şekilde karar verememektedirler. Bu madde ile idari yargı mercilerince verilecek kararların sınırları çizilmiştir.

İdari yargı mercilerince verilecek kararlara ilişkin usul ve esaslar İYUK'un 22 ila 25'inci maddelerinde arasında düzenlenmektedir. Buna göre konular aydınlandığında meseleler sırasıyla oylanmakta ve karara bağlanmaktadır (İYUK, md. 22/1). Konuların aydınlanması dava taraflarının dosyaya ibraz ettikleri belge ve bilgiler ile re'sen araştırma yetkisine dayanılarak idari yargı merciince yapılan araştırma ve inceleme sonuçlarına göre dava konusu uyuşmazlığın ve hukuki sorunun aydınlanmış olmasını, herhangi bir muğlakta kalan konunun olmaması anlamına gelmektedir⁷¹⁴.

İYUK'un 22/2'nci maddesine göre İYUK'un 15'inci maddesinde sayılan sebeplerden biri veya yargılama usulüne ilişkin konularda azınlıkta kalanlar işin esası hakkında da oylarını kullanmaktadırlar. Bu maddeden dava dosyasının esastan incelenmeden önce İYUK'un 15'inci maddesinde sayılan sebepler ile davada ortaya çıkan usul sorunları bakımından karara bağlanmasının gerektiği anlaşılmaktadır. Bu aşamada da meselelerin sırasıyla oya konulması ve karar bağlanması gerekmektedir. Davanın karara bağlanması sırasında İYUK'un 14'üncü maddesinde düzenlenen ilk inceleme konuları bakımından bir kanuna aykırılığın söz konusu olması halinde, İYUK'un 15'inci maddesi çerçevesinde karar verilebilmektedir. Nitekim ilk incelemeye ilişkin konular davanın her aşamasında dikkate alınmaktadır. Ancak ilk inceleme konuları bakımından herhangi bir aykırılığın olmadığına karar verilirse, esasa ilişkin karar verilmeden önce davada ortaya çıkan diğer usul sorunlarına ilişkin oylama yapılmaktadır. Örneğin, davada duruşma, bilirkişi incelemesi yapılmasına; ara kararı ile taraflardan veya üçüncü kişi, kurum ve kuruluşlardan belge veya bilgi istenmesine gerek olup olmadığına, tarafların savunma cevap sürelerine uyup

⁷¹⁴ Aslan, İdari Yargılama, s. 227; Candan, İdari Yargılama, s. 649.

uymadıklarına gibi usul sorunları esasa ilişkin karar verilmeden önce oylanmaktadır⁷¹⁵.

Yapılan oylamaların ardından esasa ilişkin karar verilir. Gümrük uyuşmazlıkları bakımından en çok karşılaşılan iptal davalarında gümrük idaresince alınan idari kararın hukuka uygunluk denetimi yapılmakta ve esasa ilişkin karar bu idari kararların yetki, şekil, sebep, konu ve maksat bakımından hukuka uygun olup olmadıkları hususları oylanarak alınır. Yani davanın esasına ilişkin incelemede sırasıyla yetki, şekil, sebep, konu ve maksat bakımından oylama yapılmaktadır. Yapılan oylamada gümrük idaresince alınan kararda herhangi bir hukuka aykırılık olmadığına karar verilirse davanın reddine karar verilmektedir. Ancak idari işlemin unsurları bakımından herhangi bir hukuka aykırılığın söz konusu olması halinde idari işlemin iptaline karar verilmektedir. Verilecek kararlar için tutanak tutulmakta; kararlarda İYUK'un 24'üncü maddesine yazılı hususların bulunması gerekmektedir. Alınan kararların birer örneği taraflara tebliğ olunur.

Gümrük idaresince alınan bir kararın dava sonucunda iptaline karar verilmesi durumunda, ilgili idari karar alındığı tarihten itibaren ortadan kalkmaktadır. İşlemin iptaline veya idarenin eylem veya işlemi nedeniyle tazminata hükmedilmesi halinde idarenin otuz gün içinde işlem tesis etmesi veya eylemde bulunması gerekmektedir. Dava sonucu verilen karar üzerine idarece işlem tesis edilmemesi veya eylemde bulunulmaması halinde maddi veya manevi tazminat davası açılması mümkündür.

Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülükler ve bunların zam ve cezalarına ilişkin dava sonucunda verilecek kararın idareye tebliğinin ardından, idarece karara göre yeniden tespit edilecek tutarlar ilgiliye tebliğ edilecektir. Gümrük idaresince alınan bir ek tahakkuk ve ceza kararının tamamen iptali halinde idari karar alındığı tarihten itibaren ortadan kalktığından yeniden tespit edilecek tutar bulunmamaktadır. Ancak dava konusu ek tahakkuk ve ceza kararına ilişkin kısmi bir iptalin söz konusu olması durumunda verilecek kararın ardından idarece yeniden tespit edilecek vergi ve diğer mali yükümlülükler ve buna bağlı zam ve cezalar ilgiliye tebliğ edilecektir⁷¹⁶.

⁷¹⁵ Candan, İdari Yargılama, s. 649.

⁷¹⁶ Konuya ilişkin yapılan açıklamalar için bkz. Candan, İdari Yargılama, s. 721-724.

(7) Dava Açılmasının Sonuçları

İdari yargıda dava açılmasının usul hukuku ve maddi hukuka ilişkin çeşitli sonuçları bulunmaktadır. Bu sonuçlar zamanaşımı, yürütmenin durdurulması, derdestlik, hüküm verme zorunluluğu ve iddia ve savunmaların sınırlandırılması başlıkları altında ele alınacaktır.

(i) Zamanaşımı

İdari yargıda dava açılmasının en önemli sonuçlarından biri, dava ile dava konusu hakkın zamanaşımına uğramasının önlenmesidir⁷¹⁷. GK'nin 197/2'nci maddesinde gümrük yükümlülüğünün doğduğu olayla ilgili dava açılmasının zamanaşımını durduracağı hüküm altına alınmıştır. Dolayısıyla gümrük yükümlülüğünün doğumu üzerine yapılacak gümrük vergileri ya da para cezaları tahakkuk işlemlerine karşı dava açılması zamanaşımı süresini durduracaktır. Açılan davada verilecek kararın kesinleşmesinin ardından zamanaşımı süresi kaldığı yerden işlemeye devam edecek ve gümrük idaresince dava açılması ile duran ve dava sonucunun kesinleşmesi ile tekrar işlemeye başlayan zamanaşımı süresi içinde vergi ve cezaların talep edilmesi mümkün hale gelecektir.

(ii) Yürütmenin Durdurulması

Türkiye Cumhuriyeti Anayasası'nın 125'inci maddesinde, idarenin her türlü eylem işlemlerine karşı yargı yolunun açık olduğu, idari işlemin uygulanması halinde telafisi güç veya imkansız zararların doğması ve idari işlemin açıkça hukuka aykırı olması şartlarının birlikte gerçekleşmesi halinde yürütmenin durdurulmasına karar verilebileceği düzenlenmiştir. Yürütmenin durdurulması ile idarece tesis edilmiş bir idari işlemin uygulanması halinde telafisi güç veya imkansız zararların doğması ve idari işlemin açıkça hukuka aykırı olması durumunda ilgili işlemin uygulanması geçici olarak durdurulabilmektedir.

⁷¹⁷ Kalabalık, İdari Yargılama, s. 338.

Yürütmenin durdurulması, idarenin yetkilerini kötüye kullanma ihtimaline karşısında zorunlu bir denetim yolu olup, açıkça hukuka aykırı olan bir işlemin dava sürecinde idare tarafından uygulanmasına engel olmaktadır⁷¹⁸. Yürütmenin durdurulması, idari işlemin uygulanması halinde telafisi güç veya imkansız zararların doğması ihtimaline karşı kişilerin hak arama özgürlüklerini etkili bir şekilde kullanmalarına imkan tanıyan⁷¹⁹ geçici bir hukuki koruma tedbiridir⁷²⁰. Hukuka aykırı işlemleri askıya almakta, idari işlemin uygulanmasını durdurmakla birlikte kamuyu ve idareyi de korumaktadır⁷²¹.

Yürütmenin durdurulması, idare hukukuna özgü ve iptal davalarına sıkı sıkıya bağlı bir müessesedir⁷²². Nitekim yürütmenin durdurulması talepleri idari işlemin iptali için açılan davalarda ilgili idari yargı merciinden talep edilmektedir. Yürütmenin durdurulması ile iptal davaları hukuki etkileri bakımından birbirine benzemektedirler. Her ikisi de yerine getirilmesi ve herkes tarafından uyulması gereken yargı işlemleridir ve her ikisinin de etkileri geriye doğru yürümektedir. Buna ek olarak her ikisi de idari işlem hiç yapılmamış gibi idari işlemde önceki hukuki durumun geri gelmesine imkan tanımaktadır⁷²³. Ancak yürütmenin durdurulması ve iptal kararları hukuki nitelikleri bakımından birbirinden farklıdır⁷²⁴. Yürütmenin durdurulması kararı ile idari işlemin hukuki varlığı sona ermemekte, sadece yürürlüğe girmesi geçici olarak askıya alınmaktadır⁷²⁵. İptal kararları ise ilgili idari işlemin hukuka ve mevzuata aykırı olduğunun tespiti edildiği ve işlemin ortadan kalkması sonucu doğuran kararlardır⁷²⁶.

İYUK'un 27/1'inci maddesine göre, Danıştay veya idari mahkemelerde dava açılması idari işlemin yürütülmesini durdurmamaktadır. Bunun nedeni, idari işlemin

⁷¹⁸ Zehreddin Aslan, **İdari Yargıda Yürütmenin Durdurulması**, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2017, (Yürütmenin Durdurulması), s. 49.

⁷¹⁹ Nazım Taha Koçak, **Uygulamada Yürütmenin Durdurulması**, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2017, s. 27.

⁷²⁰ Mehmet Yüce, "Vergi Yargılamasında Yürütmenin Durdurulması Kararı ve Sonuçları", **Prof. Dr. Metin Taş'a Armağan**, (ed.) Adnan Gerçek ve Fatih Saraçoğlu, Gazi Kitabevi, Ankara, 2015, (Yürütmenin Durdurulması), s. 132.

⁷²¹ Murat Yaman, **İdari Yargı Dava Rehberi**, Adalet Yayınevi, Ankara, 2019, s. 237.

⁷²² Yüce, Yürütmenin Durdurulması, s. 133; Adnan Gerçek, "Yürütmenin Durdurulması Müessesesinin Vergileme İşlemleri Üzerindeki Etki ve Sonuçları", **Maliye Araştırma Merkezi Konferansları**, 41. Seri, Sayı: 41, 2002, (Yürütmenin Durdurulması), s. 120.

⁷²³ Aslan, Yürütmenin Durdurulması, s. 61; Yüce, Yürütmenin Durdurulması, s. 133.

⁷²⁴ İbrahim Organ ve Neslihan Coşkun Karadağ, "Türk Vergi Yargısında Yürütmenin Durdurulması-I", **Çukurova Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi**, Cilt: 21, Sayı: 3, 2012, (Yürütmenin Durdurulması-I), s. 63.

⁷²⁵ Candan, İdari Yargılama, s. 700.

⁷²⁶ Aslan, Yürütmenin Durdurulması, s. 60-61.

potansiyel uygulanabilme gücü taşıması, idari işlemin uygulanmasında kamu yararının varlığı ve aksi ispat edilinceye kadar idari işlemlerin hukuka uygunluk karinesinden yararlanmasıdır⁷²⁷. Ancak idari işlemlere karşı açılacak davaların idari işlemin yürütülmesini durdurmaması, ileride iptal edilebilecek işlem nedeniyle kişiler açısından telafisi güç veya imkansız zararlar doğmasına, idare açısından da hukuka aykırı işlem nedeniyle ağır bir tazmin yüküyle karşı karşıya kalınmasına neden olabilecektir⁷²⁸.

İdari yargıda dava açılmasının idari işlemin yürütmesini durdurmayacağına ilişkin kanun hükmünün aksine, vergi mahkemelerinde vergi uyuşmazlıklarından doğan davaların açılması, tarh edilen vergi, resim ve harçlar ile benzeri mali yükümlerin ve bunların zam ve cezalarının dava konusu edilen bölümünün tahsil işlemlerini durdurmaktadır (İYUK, md. 27/4). Yürütmenin durması için mahkeme kararına veya ilgilinin talep etmesine gerek yoktur⁷²⁹.

Konuya ilişkin GK'nin "*Alınan kararlara karşı idari yargı merciine başvurulması, bu kararın idare tarafından uygulanmasına engel oluşturmaz.*" şeklindeki 245/3'üncü maddesi Anayasa Mahkemesi tarafından iptal edilmiştir. Anayasa Mahkemesi'nin iptal kararının⁷³⁰ gerekçeleri ise diğer vergi mükellefleri ile gümrük vergisi mükelleflerinin, mükellef olma, kendilerinden tahsil edilmesi gereken mali yükümlülüklerin kamu gücüne dayanılarak alınması ve aynı yargı mercilerinde davacı olarak haklarını arayabilmeleri bakımından aynı hukuksal durumda oldukları; İYUK'un 27/4'üncü maddesinde yer alan vergi mahkemelerinde, vergi uyuşmazlıklarından doğan davaların açılmasının, tarh edilen vergi, resim ve harçlar ile benzeri mali yükümlülüklerin ve bunların zam ve cezalarının dava konusu edilen bölümünün tahsil işlemlerini durduracağı şeklindeki hüküm gereğince aynı hukuki durumda olan gümrük vergisi mükellefleri hakkında alınan kararlara karşı idari yargı merciine başvurulmasının gümrük idaresince alınan kararın uygulanmasına engel olduğu ve Kanun hükmünün Anayasa'nın 10. maddesindeki eşitlik ilkesine

⁷²⁷ Bayraklı, Vergi Yargılama Hukuku, s. 113; Karakoç, Genel Vergi Hukuku, s. 791-792; Organ ve Coşkun Karadağ, Yürütmenin Durdurulması-I, s. 61.

⁷²⁸ Yüce, Yürütmenin Durdurulması, s. 132-133; Organ ve Coşkun Karadağ, Yürütmenin Durdurulması-I, s. 57-58.

⁷²⁹ Karakoç, Genel Vergi Hukuku, s. 793.

⁷³⁰ Anayasa Mahkemesi, 18.10.2005 tarihli ve E: 2003/7, K: 2005/71 sayılı Karar, <https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2006/02/20060222-11.htm>, (09.03.2020).

aykırı olduğudur. Anayasa Mahkemesi'nin iptal kararı ve mevcut yasal düzenlemeler çerçevesinde gümrük vergileri tahakkuku ve buna bağlı para cezaları bakımından vergi mahkemelerinde dava açılması tahsilat takibini durdurmaktadır. Ancak gümrük idaresince alınan gümrük vergisi ve buna bağlı idari para cezası dışındaki kararlara karşı dava açılması yürütmeyi durdurmamaktadır. Yürütmenin durması için bu yönde bir talebin yapılması gerekmektedir. Benzer bir şekilde, ihtirazi kayıtlı verilen beyanname üzerine yapılan gümrük vergileri tahakkukuna karşı dava açılması, tahsilat aşamasına ilişkin (ödeme emri ihtiyati haciz, ihtiyati tahakkuk gibi) açılan davalar ve işlemde kaldırılan vergi davası dosyaların yeniden işleme konulması yürütmeyi durdurmamaktadır. Tebliğ edilen gümrük vergilerine karşı ilk derece mahkemesinde dava açılması tahsilat takibinin durdururken; ilk derece mahkemesi tarafından yükümlü aleyhine verilen karara karşı itiraz veya temyize gidilmesi, yürütmeyi durdurma kararı verilmediği sürece tahsilat takibini durdurmamaktadır⁷³¹.

Gümrük vergilerine ilişkin açılacak davalarda yürütmenin kendiliğinden durmadığı durumlarda yürütmenin durdurulması için bu yönde bir talebin olması gerekmektedir. İYUK'un 27/2'nci maddesine göre Danıştay ve idari mahkemeler idari işlemin uygulanması halinde telafisi güç veya imkansız zararların doğması ve idari işlemin açıkça hukuka aykırı olması şartlarının birlikte gerçekleşmesi halinde, davalı idarenin savunması alındıktan veya savunma süresi geçtikten sonra gerekçe göstererek yürütmenin durdurulmasına karar verebilmektedirler. Mahkemelerin kendiliğinden yürütmenin durdurulması kararı vermesi mümkün olmayıp, şartların gerçekleşmesi ve yazılı talep üzerine verilmektedir⁷³².

Yürütmenin durdurulması kararının verilebilmesi için idari işlemin uygulanması halinde telafisi güç veya imkansız zararların doğması ve idari işlemin açıkça hukuka aykırı olması şartlarının birlikte gerçekleşmesi gerekmektedir. Telafisi güç veya imkansız zarar maddi bir kavram olmayıp, eski halin geri gelmesini mümkün kılmayacak durumdur⁷³³. İdari işlemin uygulanmasının sonucu ortaya çıkan zararın giderilmesinin maddi veya manevi büyük fedakârlıklar gerektirmesi veya meydana gelen zararın artık giderilememesi durumunu ifade etmektedir. Hukuka aykırılık ise idare tarafından kanunların yorumlanmasında yapılan hatanın ilk bakışta açık bir

⁷³¹ 2 Seri No'lu Gümrük Genel Tebliği (Tahsilat İşlemleri), md. 9.

⁷³² Karakoç, Genel Vergi Hukuku, s. 792.

⁷³³ Aslan, Yürütmenin Durdurulması, s. 78; Yaman, s. 240.

şekilde anlaşılır olmasını ifade etmektedir⁷³⁴. Başka bir ifadeyle hukuka aykırılık, davanın iptal ile sonuçlanacağını kabul edilebilir görünmesi ve hakimde davanın esastan kabul edilme ihtimalinin büyük olduğu kanaatinin olması ve işlemin dava sonucunda iptalinin muhtemel görünmesidir⁷³⁵. Yürütmenin durdurulması kararlarında idari işlemin hukuka aykırılık gerekçeleri, bu işlemin uygulanması halinde doğacak telafi güç veya imkansız zararların neler olduğu açıkça belirtilmek zorundadır (İYUK, md. 27/2).

Yürütmenin durdurulması için idari işlemin uygulanması halinde telafisi güç veya imkansız zararların doğması ve idari işlemin açıkça hukuka aykırı olması şeklindeki esas ilişkin şartlarının yanında usule ilişkin çeşitli şartlar da bulunmaktadır⁷³⁶. Öncelikle bir davanın açılmış olması ve yazılı olarak yürütmenin durdurulması talebinin olması gerekmektedir. Bunun yanında yargı harcının peşin olarak yatırılması ve teminat gösterilmesi gerekmektedir⁷³⁷.

Mahkeme tarafından yürütmenin durdurulması taleplerine yönelik verilen kararlara karşı yedi gün içinde bir defaya mahsus olmak üzere itiraz edilebilmektedir. İtiraz; karar Danıştay dava dairelerince verilmişse konuya göre idari veya vergi dava daireleri kuruluna; bölge idare mahkemesince verilmişse bölge idare mahkemesine; idare ve vergi mahkemelerince verilen kararlar ile tek hakimle verilen kararlara karşı bölge idare mahkemesine yapılmaktadır. Bu itirazın, ilgili merci tarafından yedi gün içinde karara bağlanması zorunlu olup, verilen karar kesindir (İYUK, md. 27/7). Mahkemelerce alınan kararlar çerçevesinde idare, verilen karara göre işlem yapmaya ve eylemde bulunmaya mecburdur. İdare, mahkemece verilen yürütmenin durdurulmasına ilişkin karar gereğince yapılacak işlemleri en geç otuz gün içinde yapmak zorundadır (İYUK, md. 28/1).

⁷³⁴ Bayraklı, Vergi Yargılama Hukuku, s. 117.

⁷³⁵ Yaman, s. 241.

⁷³⁶ Yürütmenin durdurulması kararı verilebilmesi için gerekli şartların şekle ve usule ilişkin şartlar şeklinde sınıflandırılması konusunda bkz. Bayraklı, Vergi Yargılama Hukuku, s. 116-119; Aslan, Yürütmenin Durdurulması, s. 74-85; Yüce, Vergi Yargılama Hukuku, s. 192-194; Yaman, s. 238-241; İbrahim Organ ve Neslihan Coşkun Karadağ, "Türk Vergi Yargısında Yürütmenin Durdurulması- II", **Çukurova Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi**, Cilt: 21, Sayı: 3, 2012, (Yürütmenin Durdurulması-II), s. 76-78.

⁷³⁷ Bayraklı, Vergi Yargılama Hukuku, s. 117-119; Gerçek, Yürütmenin Durdurulması, s. 121-122; Organ ve Coşkun Karadağ, Yürütmenin Durdurulması-II, s. 77-78; Yaman, s. 238-239.

(iii) Derdestlik

Derdestlik, açılan bir davanın incelenmekte/görülmekte olmasını ifade etmektedir⁷³⁸. 6100 sayılı HMK'nın 114/1-ı maddesinde, tarafları, dava sebebi ve dava konusu aynı olan bir davanın daha önce açılmış ve halen görülmekte olmaması yani derdestlik hususu dava şartlarından biri olarak sayılmıştır. Derdest olan bir davaya ilişkin tekrar dava açılması durumunda, davalının dava şartı noksanlığı gerekçesiyle itirazı üzerine veya dava şartının noksanlığının mahkemece kendiliğinden araştırma sonucunda tespit edilmesi halinde davanın usulden reddine karar verilir (HMK, md. 115/1-2).

Derdestlik itirazının ileri sürülebilmesi için bir takım şartların gerçekleşmiş olması gerekmektedir. Bunlar; aynı davanın aynı veya farklı mahkemelerde iki kere açılmış olması, ilk açılan davanın görülmekte olması ve ikinci davanın birinci dava ile aynı olmasıdır⁷³⁹.

Gümrük uyuşmazlıkları bakımından da idari yargıya taşınan davalarda derdestlik hususu dava şartı olarak dikkate alınmakta; tarafları, dava sebebi ve dava konusu aynı olan başka bir davanın daha önce açılmış ve halen görülmekte olmaması gerekmektedir.

(iv) Hüküm Verme Zorunluluğu

Anayasa'nın 36'ncı maddesine göre *"Hiçbir mahkeme, görev ve yetkisi içindeki davaya bakmaktan kaçınamaz."* Bu nedenle her mahkeme dava açılması üzerine davayı görmek ve karar vermek zorundadır. HMK'nın 46/1-e maddesine göre hakimlerin *"hakkın yerine getirilmesinden kaçınılmış olması"* halinde devlet aleyhine tazminat davası açılabilir. Bu nedenle gümrük uyuşmazlıklarına ilişkin açılan davalarda da ilgili mahkemeler davaya bakmak ve karar vermek zorundadırlar.

⁷³⁸ Karakoç, Genel Vergi Hukuku, s. 796; Yüce, Vergi Yargılama Hukuku, s. 198; Celal Işıklar, "İdari Yargıda Derdestlik", **Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt: 16, Sayı: 1, 2012, (Derdestlik), s. 65.

⁷³⁹ Işıklar, Derdestlik, s. 73-74.

(v) İddia ve Savunmaların Sınırlandırılması

HMK hükümlerine göre bir davadaki taraflar iddia ve savunma sebeplerini hep birlikte bildirmeye mecbur olup, tarafların bir kısım sebepleri dava dilekçelerinde ve cevap dilekçelerinde ileri sürmemeleri halinde, ıslah hali⁷⁴⁰ hariç, bu sebepleri ileri sürmeleri mümkün bulunmamaktadır. Başka bir ifadeyle dilekçe sahibi artık dilekçesine bağlıdır ve davacı bakımından artık iddianın değiştirilmesi ve genişletilmesi; davalı açısından ise savunmanın genişletilmesi ve değiştirilmesi yasağı söz konusu olmaktadır⁷⁴¹. HMK'nın 141'inci maddesine göre taraflar, cevaba cevap ve ikinci cevap dilekçeleri ile serbestçe iddia veya savunmalarını genişletebilir veya değiştirebilirler. Dilekçelerin karşılıklı olarak verilmesinin ardından iddia ve savunmaların genişletilmesi veya değiştirilmesi mümkün değildir.

İYUK'da iddia ve savunmanın genişletilmesi ve değiştirilmesi yasağına benzer bir hüküm Kanun'un 16/4'üncü maddesinde yer almaktadır. Bu maddeye göre taraflar sürenin geçmesinden sonra verecekleri savunma veya ikinci dilekçelere dayanarak hak iddia edemezler. Dolayısıyla idari yargıda davacının dava açma süresinin sona ermesinden sonra; davalının ise birinci savunmanın cevap verme süresinin sona ermesinden sonra iddia ve savunmalarını genişletme veya değiştirme imkanı bulunmamaktadır. Ancak dilekçe ve savunmalarla verilmeyen belgelerin vaktinde ibraz edilmesine imkan bulunmadığına mahkemece kanaat getirilirse, bu dilekçe ve savunmalar kabul ve diğer tarafa tebliğ edilir (İYUK, md. 21).

ç. Yargı Kararlarına Karşı Başvuru Yolları

İdari yargıya taşınan gümrük uyuşmazlığı ile ilgili ilk derece mahkemesince verilen kararın taraflarca hatalı ya da hukuka aykırı olduğu düşünülüyorsa ilgili kararın yeniden incelenmesi ve değiştirilmesi için taraflara çeşitli hukuki başvuru yolları düzenlenmiştir. Bu yollara kanun yolu denilmektedir. Kanun yolu, davanın taraflarına

⁷⁴⁰ Islah, tarafların tek taraflı beyanları ile iddia ve savunmalarını tamamen veya kısmen değiştirebilmeleridir. Islaha ilişkin yapılan açıklamalar için ayrıca bkz. Orhan Eroğlu, "Islah ve Hukuk Muhakemeleri Kanunu İle Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun Tasarı Taslağı Kapsamında Islahın Değerlendirilmesi", **Türkiye Barolar Birliği Dergisi**, Sayı: 138, 2018, s. 160-177.

⁷⁴¹ Karakoç, Vergi Yargılaması Hukuku, s. 219-220.

tanınan hukuki bir imkan olup, ilk derece mahkemesince verilen nihai kararın üst derece yargı organlarınca veya doğrudan ilgili kararı veren yargı organınca yeniden incelenmesi, hukuki denetiminin yapılması ve gerekli görülmesi halinde değiştirilmesi anlamına gelmektedir⁷⁴². Kanun yolları, mahkemece verilen nihai kararın kesinleşmesini engelleyen olağan kanun yolları ile kesinleşmiş hükümlere karşı tanınmış olan olağanüstü kanun yolları şeklinde iki grupta toplanabilmektedir⁷⁴³. Kanun yolları dışında İYUK'un 29'uncu ve 30'uncu maddelerinde düzenlenen açıklama ve yanlışlıkların düzeltilmesi yolları da bulunmaktadır.

(1) Olağan Kanun Yolları

Olağan kanun yolları, mahkemelerce verilen kararların şekli anlamda kesinleşmesini engelleyen istinaf ve temyiz yollarından oluşmaktadır. Olağan kanun yolları mahkemece verilen kararın şekli anlamda kesinleşmesini kanun yolu incelemesinin sonuna kadar ertelemektedir⁷⁴⁴.

(i) İstinaf

Arapça kökenli bir kelime olan istinaf “mahkemenin verdiği kararı kabul etmeyerek bir üst mahkemeye götürme” anlamına gelmektedir⁷⁴⁵. Hukuki anlamda ise idare ve vergi mahkemelerince verilen ve kesin olmayan kararların hem maddi hem de hukuki yönden denetlenerek hukuka aykırılıklarının giderilmesi için başvurulacak bir kanun yoludur⁷⁴⁶.

İstinaf kanun yolu, 6545 sayılı Kanun⁷⁴⁷'un 19'uncu maddesiyle İYUK'un 45'inci maddesinin değiştirilmesi ile idari yargı sistemimize girmiştir. Bu düzenleme ile daha önce İYUK'un 45'inci maddesinde düzenlenen itiraz yolu yürürlükten kaldırılmıştır. 6545 sayılı Kanun gerekçesinde istinaf kanun yolunun temel getiriliş

⁷⁴² Karakoç, Genel Vergi Hukuku, s. 830; Çağlayan, s. 751.

⁷⁴³ Karakoç, Genel Vergi Hukuku, s. 830; K. Kılıç, s. 626-627; Yüce, Vergi Yargılama Hukuku, s. 234; Aslan, İdari Yargılama, s. 375; Çağlayan, s. 753.

⁷⁴⁴ Çağlayan, s. 753.

⁷⁴⁵ Güncel Türkçe Sözlük, <https://sozluk.gov.tr/>, (06.04.2020).

⁷⁴⁶ Yüce, Vergi Yargılama Hukuku, s. 234.

⁷⁴⁷ Türk Ceza Kanunu İle Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun, RG: 28.06.2014/29044

amacı, idare ve vergi mahkemelerince verilen nihai karara bağlanan dosya sayısının yaklaşık % 70'inin Danıştay'da, % 30'unun ise bölge idare mahkemelerinde denetlenmesi nedeniyle iş yükünden dolayı Danıştay'a gelen dosyaların kesinleşme sürelerinin uzaması olarak gösterilmektedir⁷⁴⁸. Bu nedenle istinaf kanun yolunun temel getiriliş amacının Danıştay'ın iş yükünün azaltılması ve idare ve vergi mahkemelerince verilen bir takım kararların Danıştay'a gelmeden kesinleşmesi olduğu anlaşılmaktadır.

İstinaf kanun yolu ilk derece mahkemeleri ile temyiz mahkemesi arasında ikinci derece bir denetim mekanizmasıdır. İlk derece mahkemelerince verilen kararlar hakkında istinaf kanun yolu uygulanabiliyorsa önce istinaf denetimine tabi tutulmakta, ardından temyiz yolu açıksa temyiz kanun yoluna gidilmektedir⁷⁴⁹. İstinaf kanun yolunda temyiz kanun yolundan farklı olarak uyuşmazlık konusu maddi vakıanın gerçekliği ve deliller ile uygulanan hukuk kurallarının isabeti denetlenmektedir. Daha açık bir ifadeyle dava konusu olay hem maddi hem de hukuki açıdan tüm detayları ile incelenmektedir. Temyiz yolunda ise maddi vakıa ve delil denetimi yapılmamakta sadece hukuka uygunluk denetimi yapılmaktadır. İstinaf kanun yolu ile temyiz kanun yolu arasındaki bir diğer fark da dava sonucunda verilecek karara ilişkindir. İstinaf kanun yolunda hukuka aykırı bulunan ilk derece mahkeme kararı kaldırılarak, işin esasına girilmek suretiyle yeni bir karar verilmektedir. Ancak temyiz kanun yolunda temyiz incelemesine konu bölge idare mahkemesi kararının hukuka aykırı bulunması halinde işin esasına girilmez ve karar bozularak yeniden karar vermek üzere ilgili bölge idare mahkemesine geri gönderilir⁷⁵⁰.

İstinaf başvurusu, idare ve vergi mahkemelerinin kararlarına karşı tebliğ tarihinden itibaren 30 gün içinde ilgili mahkemenin bulunduğu yargı çevresindeki bölge idare mahkemesine yapılmaktadır. Ancak dava konusu 7.000 TL'yi (2021 yılı için) geçmeyen vergi davaları, tam yargı davaları ve idari işleme karşı açılan iptal

⁷⁴⁸ 6545 Sayılı Kanun Genel Gerekçesi, <https://www2.tbmm.gov.tr/d24/1/1-0918.pdf>, (06.04.2020).

⁷⁴⁹ Yüce, Vergi Yargılama Hukuku, s. 234-235; Oğuz Sancakdar, "İdari Yargıda İstinaf Sistemi Üzerine Düşünceler", **Danıştay ve İdari Yargı Günü 144. Yıl Sempozyumu**, Danıştay Yayınları No: 83, Ankara, 11 Mayıs 2012, (İstinaf), s. 19.

⁷⁵⁰ Sancakdar, İstinaf, s. 23; Çağlayan, s. 756-757; Serkan Çınarlı, **İdari Yargıda İstinaf ve Bölge İdare Mahkemeleri**, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2018, s. 23-24; Murat Sezginer, "İdari Yargıda İstinaf İncelemesinin Esasları İle İstinaf Uygulamasında İçtihat Ayrılıkları Sorunu ve Çözüm Yolları", **Danıştay ve İdari Yargı Günü 150. Yıl Sempozyumu**, Danıştay Yayınları No: 99, Ankara, 10-11 Mayıs 2018, s. 111.

davaları hakkında verilen kararlar kesindir ve bu kararlar hakkında istinaf başvurusu yapılamamaktadır (İYUK, md. 45/1). İYUK'un 15/4'üncü maddesi hükmü gereğince ilk inceleme üzerine ilk derece mahkemelerince idari yargının görevli olduğu konularda davanın görev ve yetki yönünden reddine ilişkin kararlar, dava dilekçesinin gerçek hasma tebliği ve İYUK'un 3'üncü ve 5'inci maddelerine uygun olmayan dava dilekçesinin reddine ilişkin kararlara karşı istinaf kanun yoluna başvurulamamaktadır.

İstinaf, temyizın şekil ve usullerine tabidir (İYUK, md. 45/2). Bu nedenle istinaf başvuru süresi, başvuru şekli, inceleme süreci gibi konularda temyize ilişkin usul ve esaslar geçerlidir. İstinaf başvurusunda bulunabilmek için başvuran kişi bakımından hukuki yarar şartı aranmaktadır. Yani başvuran kişinin bu başvuru dolayısıyla bir menfaati olması gerekmekte, aksi durumda istinaf başvurusu reddedilmektedir⁷⁵¹.

İstinaf başvurusuna konu olacak ilk derece mahkeme kararına karşı yapılacak başvurular bir dilekçe ile kararı veren ilk derece mahkemesine yapılmaktadır. Dilekçeyi alan mahkeme, dosyayı istinaf merciine göndermeden önce ön incelemeye tabi tutmaktadır. Bu incelemede istinaf dilekçesinin İYUK'un 3'üncü maddesine uygun olarak düzenlenip düzenlenmediğine bakılmakta ve bir eksiklik söz konusu olması halinde eksikliklerin giderilmesi için 15 günlük süre tanınmaktadır. Bu süre içinde eksikliklerin tamamlanmaması halinde istinaf başvurusunda bulunulmamış sayılmaktadır (İYUK, md. 48/2). Bunun yanında gerekli harç ve giderlerin tamamının ödenmemiş olması halinde 7 gün içinde eksik yapılan ödemenin tamamlanması aksi halde istinaf başvurusundan vazgeçilmiş sayılacağı yazı ile bildirilir. Yine istinaf dilekçesinin süresi geçtikten sonra verildiğinin ve kararın istinaf kanun yoluna başvurulabilecek bir karar olmadığı (kesin bir karar olduğu) tespiti halinde istinaf talebinin reddine karar verilmektedir. Bu red kararlarına ve istinaf isteminde bulunulmamış sayılmasına ilişkin kararlara karşı tebliğ tarihinden itibaren 7 gün içinde istinaf yoluna başvurulabilmektedir (İYUK, md. 48/6).

Başvuru üzerine ilk derece mahkemesi dilekçeyi karşı tarafa tebliğ etmekte ve karşı tarafın 30 gün içinde vereceği cevap dilekçesi ile birlikte veya cevap vermemesi halinde cevap süresinin geçmesi ile tekemmül eden dosyayı ilgili bölge idare mahkemesine gönderecektir. İstinaf başvuru dilekçesinde ayrıca yürütmenin

⁷⁵¹ Aslan, İdari Yargılama, s. 378; Çağlayan, s. 764.

durdurulması talebinin de olması halinde⁷⁵² ilk derece mahkemesi yürütmenin durdurulması talebi hakkında karar verilmesi için dosyayı bölge idare mahkemesine göndermekte, yürütmenin durdurulması talebi hakkında verilecek karar üzerine tebligat yapılarak dosya tekemmül ettirilmektedir (İYUK, md. 48/5).

Bölge idare mahkemesi dosyanın incelenmesi üzerine iki tür karar verebilmektedir. İstinaf başvurusunun konusu oluşturan ilk derece mahkemesinin kararını hukuka uygun bulursa istinaf başvurusunun reddine karar vermektedir. Karardaki maddi yanlışlıkların düzeltilmesi mümkün ise gerekli düzeltmeyi yaparak aynı yönde karar vermektedir (İYUK, md. 45/3). İlk derece mahkemesince verilen kararın hukuka uygun bulunmaması halinde ise istinaf başvurusunun kabulüne ve ilk derece mahkemesinin kararının kaldırılmasına karar vererek işin esasına girerek yapacağı inceleme üzerine yeni bir karar tesis etmektedir (İYUK, md. 45/4). Ancak davaya görevsiz, yetkisiz mahkeme veya yasaklanmış hakim tarafından bakıldığıının tespit edilmesi halinde istinaf başvurusunun kabulüne ve ilk derece mahkemesinin kararının kaldırılmasına karar verilerek, dosya esastan incelenmeden ilgili mahkemeye gönderilmektedir. Bölge idare mahkemesince alınan bu kararlar kesindir (İYUK, md. 45/5). Bunun yanında bölge idare mahkemelerince istinaf başvurusu üzerine alınan ve İYUK'un 46'ncı maddesine göre temyiz yolu açık olmayan diğer kararları da kesindir. Bölge idare mahkemelerince alınan kararın kesin olması, karara karşı temyiz yoluna gidilemeyeceği anlamına gelmektedir. Bu kararlar dosya ile birlikte ilk derece mahkemesine gönderilmekte ve bu mahkemelerce 7 gün içinde taraflara tebliğ edilmektedir (İYUK, md. 46/6).

(ii) Temyiz

Temyiz, Danıştay dava dairelerinin nihai kararları ile bölge idare mahkemelerinin istinaf başvurusu üzerine verdikleri temyiz yolu açık olan kararları ve İYUK'un 46'ncı maddesinde sayılan davalar hakkında verdikleri kararların Danıştay tarafından hukuka uygunluk bakımından denetimine imkan tanıyan kanun yoludur. Temyiz yolunda temyize konu kararlar, dosya üzerinden incelenerek sadece hukukilik denetimi yapılmakta; ilgili kararın hukuka uygun olup olmadığı araştırılıp karar

⁷⁵² İYUK'un 52/1'inci maddesine göre istinaf kanun yoluna başvuru, yürütmeyi durdurmamaktadır.

verilmektedir. İstinaf kanun yolunun aksine maddi konular incelenmemekte, yeni delil araştırması yapılmamaktadır⁷⁵³.

İdare ve vergi mahkemelerince verilen kararlar hakkında doğrudan temyiz yoluna başvurulması mümkün değildir. Gümrük vergileri ile ilgili uyuşmazlıklarda temyiz yoluna başvuru ancak vergi mahkemelerince verilen kararlara karşı bölge idare mahkemesine istinaf başvurusunda bulunulmasına ve istinaf başvurusu üzerine verilen kararın da temyiz yolunun açık olmasına bağlıdır. Bu kapsamda dava konusu 7.000 TL'yi (2021 yılı için) geçmeyen vergi davaları, tam yargı davaları ve idari işleme karşı açılan iptal davaları hakkında verilen kararlar kesindir ve bu kararlar hakkında istinaf ve temyiz başvurusu yapılamamaktadır. Benzer şekilde İYUK'un 46/2'nci maddesine göre bölge idare mahkemesince alınan ve konusu 192.000 TL'yi (2021 yılı için) geçmeyen vergi davaları, tam yargı davaları ve idari işleme karşı açılan iptal davaları hakkında verilen kararlar için temyiz yoluna gidilemeyecektir. Bu nedenle bölge idare mahkemelerince konusu 192.000 TL'ye (2021 yılı için) kadar olan gümrük vergilerine ilişkin davalarda verilen kararlar kesindir.

İYUK'un 15/4'üncü maddesi hükmü gereğince ilk inceleme üzerine ilk derece mahkemelerince idari yargının görevli olduğu konularda davanın görev ve yetki yönünden reddine ilişkin kararlar, dava dilekçesinin gerçek hasma tebliği ve İYUK'un 3'üncü ve 5'inci maddelerine uygun olmayan dava dilekçesinin reddine ilişkin kararlara karşı da temyiz kanun yoluna başvurulması mümkün değildir.

Bir yargı kararına karşı temyiz yoluna gidilebilmesi için davanın taraflarından biri veya her ikisi tarafından yapılmış bir temyiz talebinin olması gerekmektedir. Temyiz yoluna başvuran kişinin temyiz isteminde bir menfaatinin (hukuki yarar) bulunması gerekmekte olup, aksi durumda temyiz talebi reddedilmektedir⁷⁵⁴.

Temyiz kanun yoluna başvuru Danıştay dava daireleri ile bölge idare mahkemelerinin kararlarının tebliğinden itibaren 30 gün içinde kararı veren bölge idare mahkemesi veya Danıştay'ın ilgili dairesine verilen Danıştay Başkanlığı'na hitaben yazılmış bir dilekçe ile yapılmaktadır (İYUK, md. 46, 48/1,3). Temyiz dilekçesini alan mahkeme dosyayı temyiz merciine göndermeden önce ön incelemeye tabi tutmaktadır. Bu incelemede temyiz dilekçesinin İYUK'un 3'üncü maddesine

⁷⁵³ Çağlayan, s. 781.

⁷⁵⁴ Çağlayan, s. 789.

uygun olarak düzenlenip düzenlenmediğine bakılmakta ve bir eksiklik söz konusu olması halinde eksikliklerin giderilmesi için 15 günlük süre tanınmaktadır. Bu süre içinde eksikliklerin tamamlanmaması halinde temyiz isteminde bulunulmamış sayılmaktadır (İYUK, md. 48/2). Bunun yanında gerekli harç ve giderlerin tamamının ödenmemiş olması halinde 7 gün içinde eksik yapılan ödemenin tamamlanması aksi halde temyizden vazgeçilmiş sayılacağı yazı ile bildirilir. Yine temyiz dilekçesinin süresi geçtikten sonra verilmesi veya kararın temyiz yoluna başvurulamayacak kesin bir karar olması halinde temyiz isteminin reddine karar verilmektedir. Bu red kararlarına ve temyiz isteminde bulunulmamış sayılmasına ilişkin kararlara karşı tebliğ tarihinden itibaren 7 gün içinde temyiz yoluna başvurulabilmektedir (İYUK, md. 48/6). Ancak dilekçenin İYUK'un 3'üncü maddesine uygun olarak düzenlenmediği, gerekli harç ve giderlerin ödenmemiş olduğu, temyiz kanuni süre içinde yapılmamış olduğu veya kesin bir karar hakkında temyize başvurulduğunun ön inceleme aşamasından sonra temyiz merciinde yapılan incelemede anlaşılması halinde ilgili daire veya kurulca verilen karar kesindir (İYUK, md. 48/7).

Başvuru üzerine bölge idare mahkemesi veya Danıştay dava daireleri dilekçeyi karşı tarafa tebliğ etmekte ve karşı tarafın 30 gün içinde vereceği cevap dilekçesi ile birlikte veya cevap vermemesi halinde cevap süresinin geçmesi ile tekemmül eden dosyayı temyiz merciine göndereceklerdir. Temyiz mercii, bölge idare mahkemelerinin (istinaf mahkemelerinin) temyize tabi kararları için Danıştay'ın ilgili daireleri; Danıştay dava dairelerince verilen temyize tabi kararlar için ise konuya göre Danıştay İdari veya Vergi Dava Daireleri Kurulu'dur. Temyiz başvuru dilekçesinde temyize başvurmanın yürütmeyi kendiliğinden durdurulmaması (İYUK, md. 52/1) gerekçesi ile ayrıca yürütmenin durdurulması talebinin de olması halinde karşı tarafa tebliğ edilmeden önce dosya ile birlikte yürütmenin durdurulması istemi konusunda karar verilmek üzere bölge idare mahkemesince alınan kararlar bakımından Danıştay Başkanlığı'na; Danıştay'ın ilk derece mahkemesi olarak baktığı davalarda konuya göre İdari veya Vergi Dava Daireleri Kuruluna gönderilmektedir. İlgili daire veya kurul tarafından yürütmenin durdurulması istemi hakkında karar verilmesinin ardından bu daire veya kurulca tebligat yapılarak dosya tekemmül ettirilir (İYUK, md. 48/5).

Dosyanın tekemmülü üzerine yapılan incelemede temyize konu mahkeme kararının hukuka uygun bulunması halinde karar Danıştayca onanmaktadır. Ancak kararın sonucunun hukuka uygun olmakla birlikte gösterilen gerekçeyi doğru bulmaz veya eksik bulursa kararı gerekçesini değiştirerek onar. Kararda yeniden yargılama yapılmasını gerektirmeyecek maddi hatalar ile düzeltilmesi mümkün eksiklik veya yanlışlıkların olması halinde kararı düzelterek onar (İYUK, md. 49/1). Bunun yanında kararın kısmen onanmasına ve kısmen bozulmasına da karar verilebilmektedir (İYUK, md. 49/3). Temyiz incelemesi sonucunda verilen onama kararı üzerine karar kesinleşmektedir.

Yapılan temyiz incelemesi sonunda görev ve yetki dışında bir işe bakılmış olması, hukuka aykırı karar verilmiş olması ve usul hükümlerinin uygulanmasında kararı etkileyebilecek hata ve eksikliklerin sebeplerinden birinin veya birkaçının bulunması halinde karar bozulmaktadır (İYUK, md. 49/2).

Temyiz incelemesi sonucunda Danıştay'ın ilgili dairesince verilen onamaya ilişkin karar dosya ile birlikte kararı veren ilk derece mahkemesine ve bir örneği de bölge idare mahkemesine gönderilmektedir. Bu kararlar dosyanın geldiği tarihten itibaren 7 gün içinde taraflara tebliğe çıkarılmaktadır (İYUK, md. 50/1). Temyiz incelemesi sonunda bozma kararı verilmesi halinde ise verilen karar dosya ile birlikte bölge idare mahkemesine gönderilmektedir. Bunun üzerine bölge idare mahkemesi dosyayı öncelikle inceler ve yeniden karar verir (İYUK, md. 50/2). Bölge idare mahkemesi bozma kararına uyabileceği gibi verdiği kararda ısrar da edebilir (İYUK, md. 50/3). Bozma kararına uyulması halinde bu karara karşı da temyize başvurulması mümkündür. Böyle bir durumda temyiz incelemesi Danıştay'ın bozma kararına uygunlukla sınırlı olarak yapılmaktadır (İYUK, md. 50/4). Bölge idare mahkemesi bozma kararına uymayıp kararında ısrar ederse, ısrar kararına karşı temyiz başvurusu Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu'na incelenmekte, bu kurulca verilen karara uyulması gerekmektedir (İYUK, md. 50/5).

(2) Olağanüstü Kanun Yolları

Olağanüstü kanun yolları, kesinleşmiş mahkeme kararlarına karşı kullanılabilen kanun yollarıdır. Bu kanun yolları kanun yararına temyiz ve yargılamanın yenilenmesi yollarından oluşmaktadır.

(i) Kanun Yararına Temyiz

Kanun yararına temyiz, idare ve vergi mahkemeleri ile bölge idare mahkemelerince kesin olarak verilen kararlar ile istinaf veya temyiz yolu açık olmakla birlikte bu kanun yolları kullanılmadan kesinleşmiş olan kararlardan niteliği bakımından yürürlükteki hukuka aykırı bir sonucu ifade edenlere karşı ilgili bakanlıkların göstereceği lüzum üzerine veya kendiliğinden Danıştay Başsavcısı tarafından başvurulabilecek olağanüstü bir kanun yoludur.

Kanun yararına temyiz başvurusu Danıştay Başsavcısı tarafından ilgili mahkeme kararının inceleme ve araştırılması sonucunda yürürlükteki hukuka aykırı olarak alındığına kanaat getirmesi üzerine Danıştay ilgili dava dairesine veya Dava Daireleri Kurulu'na bir dilekçe ile yapılmaktadır. Yapılan başvuru üzerine kanun yararına temyiz istemi yerinde görülürse karar kanun yararına bozulmaktadır. Ancak bu bozma kararı daha önce kesinleşmiş olan mahkeme kararının hukuki sonuçlarını ortadan kaldırmamaktadır (İYUK, md. 51/2). Daha açık bir ifadeyle, kanun yararına temyiz tamamen hukuki bir denetim olduğundan inceleme sonucunda verilecek bozma kararı tarafların hukuki durumlarını etkilememekte; kararın kesinliği devam etmektedir. Bozma kararı üzerine kararı bozulan mahkemenin herhangi bir işlem yapması ve yeni bir karar vermesi de söz konusu değildir⁷⁵⁵.

Kanun yararına bozma kararı her ne kadar mahkeme kararının sonuçlarını ortadan kaldırmasa da hukuka aykırı bir kararın emsal olarak değerlendirilmesini önlemekte ve hukuk düzeninin korunmasını amaçlamaktadır⁷⁵⁶. Kanun yararına bozma kararı ile yürürlükteki hukuka aykırı karar nedeniyle bozulan hukuk düzeni eski haline getirilmekte, onarılmaktadır. Böylece hukukun ülkenin her yerinde aynı şekilde

⁷⁵⁵ Çağlayan, s. 817-818.

⁷⁵⁶ Aslan, İdari Yargılama, s. 406.

anlaşıp aynı şekilde uygulanmasına imkan tanımakta; uygulamaya yön vermektedir⁷⁵⁷. Kanun yararına bozma kararları Resmi Gazete’de yayımlanmaktadır.

(ii) Yargılamanın Yenilenmesi

Yargılamanın yenilenmesi, Danıştay (ilk derece mahkemesi olarak), bölge idare mahkemesi, idare mahkemesi ve vergi mahkemesince verilen kesin nitelikli kararların İYUK’un 53’üncü maddesinde sayılan sebeplerle bağlı olarak kaldırılması ve esas kararı veren mahkemece yeniden yargılama yapılarak hukuka uygun bir karar verilmesine imkan tanıyan olağanüstü bir kanun yoludur⁷⁵⁸. Mahkemelerce verilen kesin nitelikli kararlar gerçeğe uymasalar bile hukuki gerçek olarak kabul edilirler ve kararı veren mahkeme dahil kural olarak hiçbir mercii tarafından değiştirilememekte ve kaldırılamamaktadırlar⁷⁵⁹. Ancak bu kuralın mutlak olarak uygulanması adalete ters düşmektedir. Nitekim davaya ilişkin çeşitli bilgi ve belgelerin sonradan ortaya çıkması muhtemeldir. Böyle bir durumda dava sonucunu etkileyecek bu bilgi ve belgelere dayanılarak yeniden yargılama yapılması adaletin bir gereğidir. İşte bu aşamada olağanüstü bir kanun yolu olarak yargılamanın yenilenmesi yolu düzenlenmiştir.

Yargılamanın yenilenmesi mahkemelerce verilen bütün kararlar için kullanılabilecek bir yol değildir. Danıştay (ilk derece mahkemesi olarak), bölge idare mahkemesi, idare ve vergi mahkemesinin davanın esasına ilişkin olarak verdikleri kesin nitelikli kararlar yargılamanın yenilenmesine konu olabilmektedir. Bu kapsamda ilk derece idari yargı mercilerinin davanın kısmen reddi, dava konusu işlemin iptali, dava konusunda çeşitli nedenlerle karar verilmesine yer olmadığına dair verilen kararlar ile İYUK’un 15’inci maddesi kapsamında ilk inceleme sonucunda verilen davanın incelenmeksizin reddine ilişkin kararlar; Danıştay dava dairelerince ilk derece mahkemesi sıfatıyla verilen benzer kararlar; bölge idare mahkemelerince istinaf başvurusunun kabulü sonucunda istinafa konu ilk derece mahkemesi kararının bozularak işin esasına girilerek verdikleri benzer kararlar yargılamanın yenilenmesinin konusunu oluşturmaktadır⁷⁶⁰. Buna karşılık temyiz incelemesi üzerine verilen kararlar,

⁷⁵⁷ Candan, İdari Yargılama, 1059; Çağlayan, s. 818.

⁷⁵⁸ Yüce, Vergi Yargılama Hukuku, s. 252; Aslan, İdari Yargılama, s. 410-411.

⁷⁵⁹ Çağlayan, s. 818.

⁷⁶⁰ Candan, İdari Yargılama, s. 1081-1082.

ara kararlar, yürütmenin durdurulması kararları, dilekçenin reddi kararları, görev ve yetkiye ilişkin merci tayini kararları, yargılamanın yenilenmesi üzerine verilecek kararlar yargılamanın yenilenmesine konu olmamaktadır⁷⁶¹.

Yargılamanın yenilenmesi sebepleri İYUK'un 53/1'inci maddesinde sayılmıştır. Buna maddeye göre aşağıda belirtilen sebepler dolayısıyla yargılamanın yenilenmesi talep edilebilmektedir:

- Zorlayıcı sebepler dolayısıyla veya lehine karar verilen tarafın eyleminden doğan bir sebeple elde edilemeyen bir belgenin kararın verilmesinden sonra ele geçirilmiş olması,
- Karara esas olarak alınan belgenin, sahteliğine hükmedilmiş veya sahte olduğu mahkeme veya resmi bir makam huzurunda ikrar olunmuş veya sahtelik hakkındaki hüküm karardan evvel verilmiş olup da, yargılamanın yenilenmesini isteyen kimsenin karar zamanında bundan haberi bulunmamış olması,
- Karara esas olarak alınan bir ilam hükmünün, kesinleşen bir mahkeme kararıyla bozularak ortadan kalkması,
- Bilirkişinin kasıtlı gerçeğe aykırı beyanda bulunduğu mahkeme kararıyla belirlenmesi,
- Lehine karar verilen tarafın, karara etkisi olan bir hile kullanmış olması,
- Vekil veya kanuni temsilci olmayan kimseler ile davanın görülüp karara bağlanmış bulunması,
- Çekinmeye mecbur olan başkan, üye veya hakimin katılmasıyla karar verilmiş olması,
- Tarafları, konusu ve sebebi aynı olan bir dava hakkında verilen karara aykırı yeni bir kararın verilmesine neden olabilecek kanuni bir dayanak yokken, aynı mahkeme yahut başka bir mahkeme tarafından önceki ilamın hükmüne aykırı bir karar verilmiş bulunması.
- Hükmün, İnsan Haklarını ve Ana Hürriyetleri Korumaya Dair Sözleşmenin veya eki protokollerin ihlâli suretiyle verildiğinin, Avrupa İnsan Hakları Mahkemesinin kesinleşmiş kararıyla tespit edilmiş olması veya hüküm

⁷⁶¹ Karavelioğlu, İdari Yargılama-II, s. 1662; Topuz ve Özkaya, s. 1002; Yüce, Vergi Yargılama Hukuku, s. 253, Çağlayan, s. 820-821.

aleyhine Avrupa İnsan Hakları Mahkemesine yapılan başvuru hakkında dostane çözüm ya da tek taraflı deklarasyon sonucunda düşme kararı verilmesi.

Yargılamanın yenilenmesi talebi, başvuru konusu kararı veren idari yargı merciine veya bu mahkemeye gönderilmek üzere İYUK'un 4'üncü maddesinde sayılan yerlere İYUK'un 3'üncü maddesine uygun olarak hazırlanmış bir dilekçe ile asıl davanın tarafları tarafından yapılabilmektedir. Ancak davanın taraflarının yargılamanın yenilenmesi talebinde bulunabilmesi için bu talepte bir hukuki yararının bulunması gerekmektedir. Bu nedenle dava lehine sonuçlanan tarafın hukuki bir yararının olmaması gerekçesiyle yargılamanın yenilenmesi yoluna başvurmaları mümkün değildir⁷⁶². Yargılamanın yenilenmesi talebinin belirli süreler içinde yapılması gerekmektedir. Bu süre tarafları, konusu ve sebebi aynı olan bir dava hakkında verilen karara aykırı yeni bir kararın verilmesine neden olabilecek kanuni bir dayanak yokken, aynı mahkeme yahut başka bir mahkeme tarafından önceki ilamın hükmüne aykırı bir karar verilmiş bulunması halinde 10 yıl; hükmün, İnsan Haklarını ve Ana Hürriyetleri Korumaya Dair Sözleşmenin veya eki protokollerin ihlâli suretiyle verildiğinin, Avrupa İnsan Hakları Mahkemesinin kesinleşmiş kararıyla tespit edilmiş olması veya hüküm aleyhine Avrupa İnsan Hakları Mahkemesine yapılan başvuru hakkında dostane çözüm ya da tek taraflı deklarasyon sonucunda düşme kararı verilmesi halinde 1 yıl; diğer sebepler için ise 60 gündür (İYUK, md.53/3).

Yargılamanın yenilenmesi talebinin ardından, dilekçe karşı tarafa tebliğ edilmeden önce yargılamanın yenilenmesine konu bir yargı kararının olup olmadığı, talepte bulunan kişinin buna yetkili olup olmadığı, talebin süresinde yapıp yapılmadığı, dilekçenin kanunda öngörülen şekle uygunluğu, dilekçede yargılamanın yenilenmesi sebeplerinden en az birisinin gösterilip gösterilmediği, gerekli harç ve giderlerin yatırılmış olup olmadığı hususları bakımından ön incelemeye tabi tutulmaktadır. Herhangi bir aykırılık olmaması halinde esas incelemeye geçilmektedir⁷⁶³.

Yargılamanın yenilenmesi talebi İYUK'da belirtilen sebeplere dayanmıyorsa istemin reddine karar verilmektedir (İYUK, md. 55/3). Yargılamanın yenilenmesi

⁷⁶² Karavelioğlu, İdari Yargılama-II, s. 1664, 1668

⁷⁶³ Çağlayan, s. 832-833.

talebinin haklı görülmesi halinde ise yeniden inceleme yapılarak ya eski verilen karar yerinde bulunup yinelenir ya da eski karar kısmen ya da tamamen değiştirilir⁷⁶⁴.

(3) Diğer Yollar

Yargı kararlarına karşı olağan ve olağanüstü kanun yolları dışında başka yollar da bulunmaktadır. Bu yollar açıklama ve yanlışlıkların düzeltilmesidir.

Açıklama İYUK'un 29'uncu maddesinde düzenlenmiştir. Madde hükmüne göre mahkeme kararlarının yeterince açık olmaması ya da birbirine aykırı hüküm fıkraları taşıması halinde taraflar kararın açıklanmasını veya aykırılığın giderilmesini isteyebilmektedirler. Kararın açıklanması, mahkeme kararının anlaşılamayan, açık olmayan taraflarının açıklığa kavuşturulmasını, kararın gerçek anlamını ortaya çıkarma amacı gütmektedir. Açıklama ile var olan hüküm yerine yeni bir hüküm tesis edilmemektedir⁷⁶⁵.

Yanlışlıkların düzeltilmesi ise İYUK'un 30'uncu maddesinde düzenlenmiştir. Buna göre iki tarafın adı ve soyadı ile sıfatı ve iddiaları sonucuna ilişkin yanlışlıklar ile hüküm fıkrasındaki hesap yanlışlıklarının düzeltilmesi istenebilmektedir. Örneğin davacı ismi ya da unvanının yanlış yazılmış olması, hesaplamalara ilişkin yanlışlıkların olması halinde yanlışlıkların düzeltilmesi yoluna başvurulabilmektedir. Bu yolda da açıklamaya benzer bir şekilde kararın esasında herhangi bir değişiklik söz konusu olmamaktadır⁷⁶⁶.

Açıklama ve yanlışlıkların düzeltilmesi talepleri sonunda verilen kararlar nihai karar niteliği taşımamakta, bu nedenle temyiz ve istinaf başvurusuna konu edilememektedir. Ancak esas kararın hüküm fıkrasını değiştiren ya da yeni bir hüküm getiren açıklama ve yanlışlıkların düzeltilmesi kararlarına karşı kanun yolları kullanılabilmektedir⁷⁶⁷.

⁷⁶⁴ Yüce, Vergi Yargılama Hukuku, s. 255.

⁷⁶⁵ Aslan, İdari Yargılama, s. 280.

⁷⁶⁶ Yüce, Vergi Yargılama Hukuku, s. 256; Aslan, İdari Yargılama, s. 282.

⁷⁶⁷ Candan, İdari Yargılama, s. 758; Aslan, İdari Yargılama, s. 280-281.

III. GÜMRÜK UYUŞMAZLIKLARININ ÇÖZÜM YOLLARINA İLİŞKİN UYGULAMALI ÇALIŞMA

Gümrük idaresi ile yükümlüler arasında ortaya çıkan uyuşmazlıklar idari ve yargısal çözüm yolları ile sona erdirilebilmektedir. Gümrük idaresi nezdinde eşya sahiplerinin haklarını ve yükümlülüklerini yerine getirme ve eşya sahiplerini temsil etme konusunda dolaylı temsilcisi sıfatıyla görev yapan gümrük müşavirlerinin gümrük uyuşmazlıklarının çözüm sürecinde aktif rol aldıkları görülmektedir. Bu kapsamda gümrük müşavirleri ile gümrük uyuşmazlıklarının ortaya çıkış nedenleri ve çözüm yolları konusunda yapılacak bir anket çalışmasının, meslek mensuplarının konuya bakış açılarının değerlendirilebilmesi bakımından önemli olduğu düşünülmektedir. Çalışmanın bu kısmında gümrük müşavirleri ile yapılan anket çalışması analiz edilecektir.

A. Araştırmanın Amacı ve Önemi

Yapılan araştırmanın amacı, gümrük müşavirlerinin gümrük uyuşmazlıklarının nedenleri ve çözüm yolları konusunda düşüncelerini inceleyebilmektir. Gümrük idaresi ile eşya sahiplerinin temsilcisi sıfatıyla muhatap olan gümrük müşavirleri, bir eşyanın ithal sürecinin başından sonuna dek gümrük işlemlerinin yürütülmesi ile ilgilenmektedirler. Bu nedenle bir eşyanın ithal edilip sahibine teslimine kadar geçen süreçte aktif olarak rol almaktadır. Gümrük müşavirleri ile yapılacak anket çalışması, gümrük uyuşmazlıklarının ortaya çıkış nedenleri, çözüm yollarının etkinliği ve uyuşmazlıkların çözümünde hangi yolun tercih edildiği ve gerekçeleri konusunda uygulamacıların düşüncelerini ortaya koyacaktır.

Literatürde gümrük müşavirleri ile gümrük uyuşmazlıklarının ortaya çıkış nedenleri ve çözüm yolları konusunda yapılmış bilinen bir anket çalışması bulunmamaktadır. Bu durum, yapılacak anket çalışması ve sonucunda ortaya çıkan sonuçların analizinin ardından yapılacak önerilerin önemini arttırmaktadır.

B. Araştırmanın Evreni ve Örneklemi

Bir araştırmanın evreni, soruları cevaplamak için ihtiyaç duyulan verilerin elde edildiği, verilerin analizi ile elde edilecek sonuçların geçerli olacağı ve yorumlanacağı canlı ya da cansız varlıklardan oluşan büyük grubu ifade etmektedir⁷⁶⁸. Örneklem ise, evreni temsil etmek üzere evrenin elemanlarından seçilen ve üzerinde inceleme yapılan grubu ifade etmektedir⁷⁶⁹. Araştırmanın evrenini gümrük idaresi ile gümrük işlemlerinin yürütülmesi sürecinde muhatap olan Ege Gümrük ve Dış Ticaret Bölge Müdürlüğü'nün faaliyet alanında (İzmir, Manisa, Aydın, Denizli, Uşak ve Afyonkarahisar) görev yapmakta olan gümrük müşavirleri oluşturmaktadır.

Ege Gümrük ve Dış Ticaret Bölge Müdürlüğü'nün faaliyet alanında görev yapmakta olan gümrük müşaviri sayısı Ticaret Bakanlığı istatistiklerine göre 423'dür⁷⁷⁰. Araştırmanın örneklem büyüklüğü istatistiksel geçerlilik açısından evrenin 500'e kadar olduğu durumlarda, % 95 güven düzeyinde ve % 5 hata payı ile 217 olarak hesaplanmaktadır⁷⁷¹. Bu kapsamda 201 gümrük müşavirine anket uygulanmış, böylece minimum örneklem sayısı sağlanmıştır. Örneklem seçiminde evrendeki tüm birimlerin örneğe seçilmek için eşit ve bağımsız şansa sahip olduğu basit tesadüfi örneklem yöntemi kullanılmıştır⁷⁷².

C. Araştırmanın Yöntemi ve Kısıtları

Araştırmada kullanılan veriler anket yöntemi kullanılarak elde edilmiştir. Araştırma sonucunda elde edilen veriler SPSS 24.0 for M.S. Windows paket programı ile analiz edilmiştir.

Araştırma zaman, maliyet ve ulaşılabilirlik unsurlarından dolayı tüm Türkiye'deki gümrük müşavirlerini değil, sadece Ege Gümrük ve Dış Ticaret Bölge

⁷⁶⁸ Şener Büyüköztürk, Ebru Kılıç Çakmak, Özcan Erkan Akgün, Şirin Karadeniz ve Funda Demirel, **Bilimsel Araştırma Yöntemleri**, Pegem Akademi, Ankara, 2016, s. 80.

⁷⁶⁹ Büyüköztürk, Kılıç Çakmak, Akgün, Karadeniz ve Demirel, s. 81; Sait Gürbüz ve Faruk Şahin, **Sosyal Bilimlerde Araştırma Yöntemleri**, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2018, s. 125.

⁷⁷⁰ Bu sayı 07.11.2019 tarihi itibarıyla geçerli olan sayıdır. Bkz. Ticaret Bakanlığı, Gümrük İstatistikleri, <https://ticaret.gov.tr/istatistikler/bakanlik-istatistikleri/gumruk-istatistikleri/dis-ticaret-verileri>, (12.12.2019).

⁷⁷¹ Gürbüz ve Şahin, s. 130.

⁷⁷² Büyüköztürk, Kılıç Çakmak, Akgün, Karadeniz ve Demirel, s. 85.

Müdürlüğü'nün faaliyet alanında görev yapmakta olan gümrük müşavirlerini kapsamaktadır.

Ç. Araştırma Sorularının Hazırlanması ve Verilerin Toplanması

Anket sorularının hazırlanması aşamasında öncelikle daha önce gümrük müşavirlerine gümrük uyuşmazlıklarının çözümüne ilişkin yapılmış bir anket olup olmadığı araştırılmıştır. Türkiye'de bilinen bu tür bir anketin olmaması nedeniyle yurtdışında bu tür veya benzer anketler yapılıp yapılmadığı araştırılmış ancak gümrük müşavirliği sisteminin olmaması ya da sistemin farklı işleyişi nedeniyle yurtdışı kaynaklarda da yararlanılabilecek anket çalışmasına ulaşamamıştır. Bu nedenle anket soruları, gümrük uyuşmazlıklarının nedenleri ve çözüm yolları konusunda gerek uygulamacılar gerekse akademisyenlerce literatürde yer alan makale, tez ve diğer çeşitli çalışmalarda incelenen konular ve tespitler de dikkate alınarak tarafımızca hazırlanmıştır.

Anket formu iki bölümden oluşmaktadır. İlk bölümde katılımcıların demografik özelliklerine ilişkin 4 soru yer almaktadır. Bu bölümde katılımcıların cinsiyet, yaş, unvan, çalışma yılı ve eğitim düzeyleri konusunda bilgi sahibi olunması amaçlanmıştır. İkinci bölümde ise gümrük müşavirlerinin gümrük uyuşmazlıklarının nedenleri ve çözüm yolları konusuna bakış açılarını ölçmek amacıyla 5'li likert ölçeği kullanılarak hazırlanan 34 adet soru bulunmaktadır.

Anket çalışması 10 Temmuz-25 Aralık 2019 tarihleri arasında öncelikle İzmir Gümrük Müşavirleri Derneği'nin internet adresinden aktif görev yapmakta olan gümrük müşavirlerinin e-mail ve telefon numaraları alınarak gümrük müşavirlerinin e-maillerine gönderilmiştir. Ancak yeterli sayıda geri dönüşün alınmaması nedeniyle anketin yüzyüze yapılması kararlaştırılmış ve bu kapsamda gümrük müşavirlerinin işyerlerine gidilerek anket yapılmıştır.

D. Araştırma Verilerinin Analizi

Araştırma sonunda elde edilen veriler analiz edilmek amacıyla öncelikle SPSS 24.0 programına girilmiş, sorulara verilen cevapların tutarlılık olup olmadıklarının test

edilmesi amacıyla güvenilirlik analizi yapılmış ve ardından frekansları belirlenmiştir. Ayrıca aralarında anlamlı ilişki olduğu düşünülen sorular tespit edilerek bu sorulara Pearson korelasyon testi uygulanmıştır.

1. Güvenilirlik Analizi

Güvenilirlik, yapılan araştırmanın aynı şartlarda ve aynı ölçme aracı ile yeniden yapılması halinde tutarlı bir sonuç vermesi, sonuçlar arasında uyumluluk olması anlamına gelmektedir. Yapılan güvenilirlik analizi sonucunda ortaya çıkan katsayı 0 ile 1 arasındadır. Katsayının 0'a yakın olması ölçüm aracının güvenilir olmadığını göstermekte, sosyal bilimlerde ideal olarak ölçme aracının güvenilir olması için katsayının 0,70'in üzerinde olması gerekmektedir⁷⁷³.

Bu çalışma kapsamında yapılan Cronbach's Alpha güvenilirlik analizi sonuçları aşağıdaki tabloda gösterilmektedir.

Tablo 14: Anketin Güvenilirlik Analizi

Güvenilirlik Analizi	
Cronbach's Alpha	N of Items
,734	34

Tablo 14'e dikkat edildiğinde anket çalışmasının güvenilirliğini gösteren Cronbach's Alpha katsayısının 0,734 olduğu görülmektedir. Bu katsayı anketin oldukça güvenilir olduğunu göstermektedir.

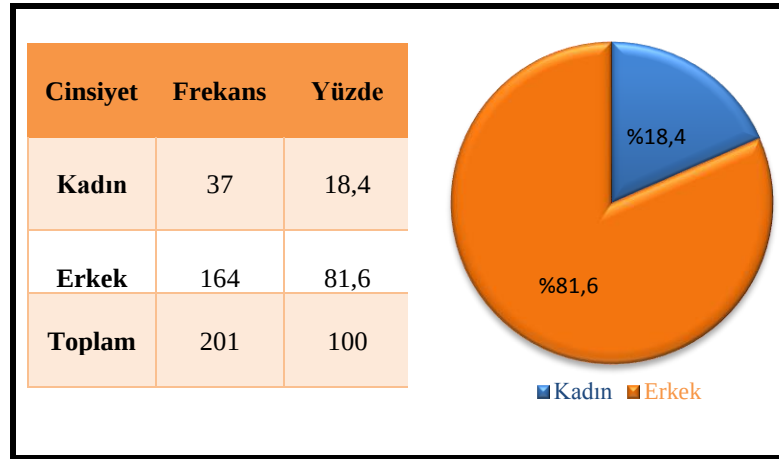
2. Araştırma Grubunun Demografik Özellikleri

Anketin demografik değişkenler bölümünde katılımcıların cinsiyet, yaş, çalışma yılı ve eğitim düzeyi gibi demografik özelliklerine ilişkin sorular yer almaktadır.

Katılımcıların cinsiyete göre dağılışı aşağıdaki Tablo 15'de gösterilmektedir.

⁷⁷³ İlknur Esen Yıldırım, **Bilimsel Araştırma Yöntemleri**, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2017, s. 168-170.

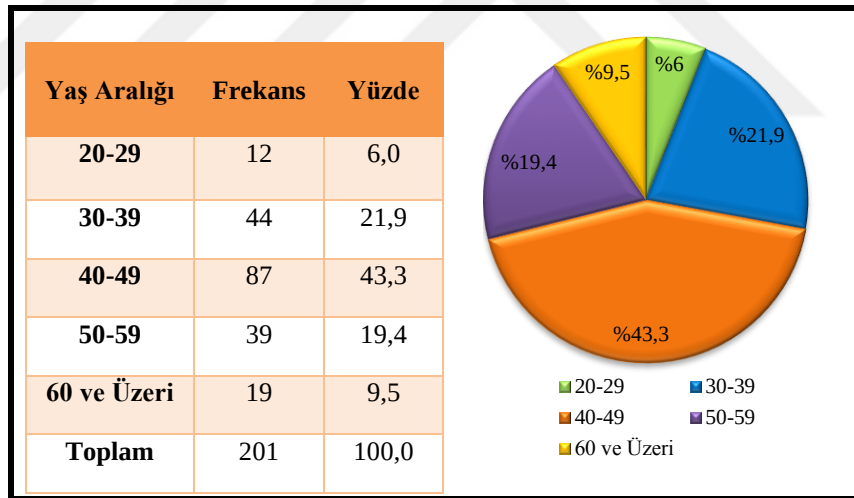
Tablo 15: Katılımcıların Cinsiyete Göre Dağılımları



Tablo 15’den de anlaşılacağı üzere araştırmaya katılan gümrük müşavirlerinin % 18,4’ü (37 kişi) kadın, % 81,6’sı (164 kişi) ise erkektir.

Katılımcıların yaş aralığına göre dağılımı Tablo 16’da gösterilmektedir.

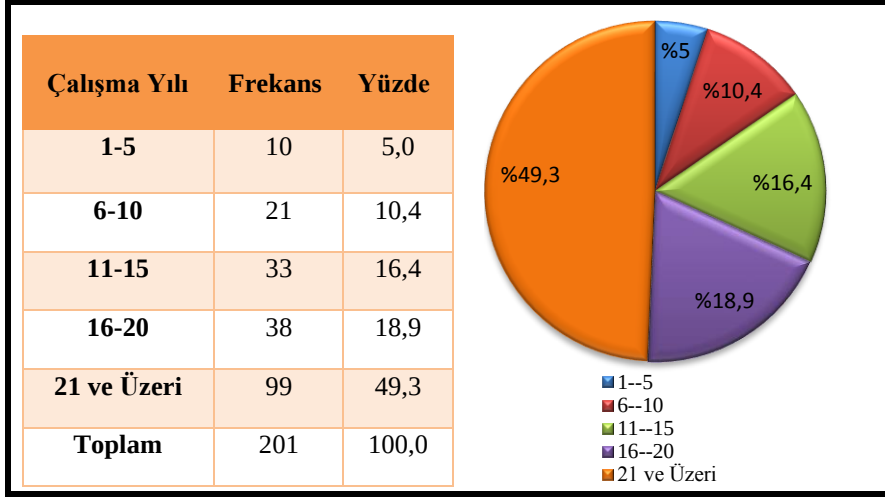
Tablo 16: Katılımcıların Yaş Aralığına Göre Dağılımları



Tablo 16’da görüldüğü gibi araştırmaya katılan gümrük müşavirlerinin büyük bir kısmı (% 43,3) 40-49 yaş aralığında olup, bu grupta ankete katılan gümrük müşaviri sayısı 87’dir. Bunun yanında ankete katılan gümrük müşavirlerinin % 21,9’u (44 kişi) 30-39; % 19,4’ü (39 kişi) 50-59; % 9,5’i (19 kişi) 60 ve üzeri ve % 6’sı da (12 kişi) 20-29 yaş aralığında yer almaktadır.

Katılımcıların gümrük müşavirliği mesleğindeki çalışma yıllarına göre dağılımları Tablo 17’de gösterilmektedir.

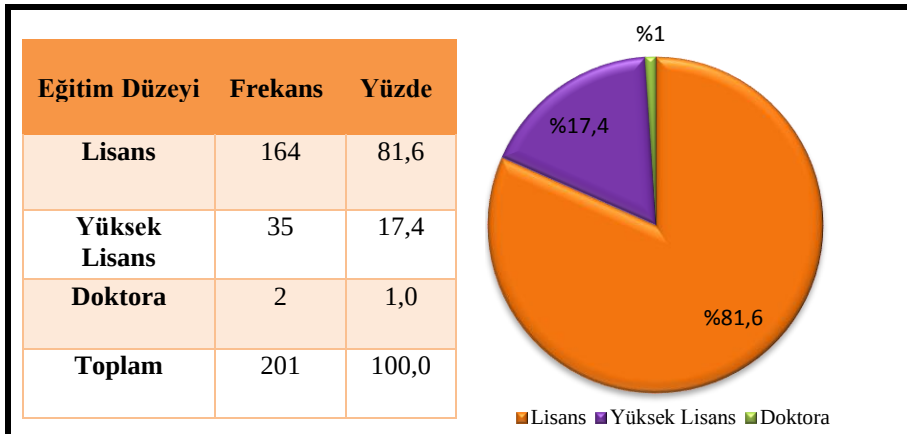
Tablo 17: Katılımcıların Çalışma Yılına Göre Dağılımları



Tablo 17’de görüleceği üzere araştırmaya katılan gümrük müşavirlerinin büyük bir kısmı (% 49,3) 21 ve üzeri yıldır aktif olarak çalışmakta olup, bu çalışma yılı aralığında ankete katılan gümrük müşaviri sayısı 99’dur. Bunun yanında ankete katılanların % 18,9’u (38 kişi) 16-20 yıldır; % 16,4’ü (33 kişi) 11-15 yıldır; % 10,4’ü (21 kişi) 6-10 yıldır ve % 5’i (10 kişi) 1-5 yıldır gümrük müşaviri olarak görev yapmaktadırlar.

Katılımcıların eğitim düzeylerine ilişkin dağılımları Tablo 18’de gösterilmektedir.

Tablo 18: Katılımcıların Eğitim Düzeylerine Göre Dağılımları



Tablo 18’de görüldüğü gibi ankete katılan gümrük müşavirlerinin % 81,6’sı (164 kişi) lisans; % 17,4’ü (35 kişi) yüksek lisans ve % 1’i (2 kişi) doktora eğitim

düzeyindedir. Ankete katılan gümrük müşavirlerinin büyük bir kısmının lisans eğitim düzeyine sahip oldukları görülmektedir.

3. Frekans Dağılımları

Aşağıda gümrük müşavirlerine uygulanan anketlerden elde edilen cevapların frekans dağılımları yer almaktadır. Bu kısımda ankette yer alan 34 soru arasından seçilmiş sorulara verilen cevaplara ilişkin frekans dağılımları yer almakta olup, bu kısımda yer verilmeyenler çalışmanın ekine ilave edilmiştir.

Tablo 19: Gümrük Mevzuatının Karmaşıklığı

	Frekans	Yüzde
Kesinlikle Katılmıyorum	6	3,0
Katılmıyorum	48	23,9
Kararsızım	2	1,0
Katılıyorum	86	42,8
Kesinlikle Katılıyorum	59	29,4
Toplam	201	100,0

“Gümrük mevzuatının oldukça karmaşık olduğunu düşünüyorum” görüşüne verilen cevaplar incelendiğinde, ankete katılanların % 72,2’si (145 kişi) gümrük mevzuatının karmaşık olduğunu görüşüne katılırken, % 26,9’u (54 kişi) ise gümrük mevzuatının karmaşık olduğunu düşünmemektedir. Bu bağlamda ankete katılanların büyük bir çoğunluğu gümrük mevzuatının karmaşık olduğu görüşündedirler.

Tablo 20: Gümrük Uyuşmazlıklarının Gümrük Mevzuatının Karmaşık Olmasından Kaynaklandığı

	Frekans	Yüzde
Kesinlikle Katılmıyorum	8	4,0
Katılmıyorum	38	18,9
Kararsızım	12	6,0
Katılıyorum	93	46,3
Kesinlikle Katılıyorum	50	24,9
Toplam	201	100,0

“Gümrük uyuşmazlıklarının gümrük mevzuatının karmaşık olmasından kaynaklandığını düşünüyorum.” görüşüne verilen cevaplar incelendiğinde, ankete katılanların % 71,2’si (143 kişi) gümrük uyuşmazlıklarının gümrük mevzuatının karmaşık olmasından kaynaklandığı görüşüne katılırken, % 22,9’u (46 kişi) ise bu görüşe katılmamaktadır. Tablodan da anlaşıldığı üzere katılımcıların büyük bir çoğunluğu gümrük mevzuatının karmaşıklığını gümrük uyuşmazlıklarının bir nedeni olarak görmektedirler.

Tablo 21: Gümrük Uyuşmazlıklarının Yükümlünün Eksik ya da Yanlış Beyanından Kaynaklandığı

	Frekans	Yüzde
Kesinlikle Katılmıyorum	14	7,0
Katılmıyorum	47	23,4
Kararsızım	63	31,3
Katılıyorum	75	37,3
Kesinlikle Katılıyorum	2	1,0
Toplam	201	100,0

“Gümrük uyuşmazlıklarının yükümlünün eksik ya da yanlış beyanından kaynaklandığını düşünüyorum.” görüşüne verilen cevaplar incelendiğinde, ankete katılanların % 38’3’ü (77 kişi) gümrük uyuşmazlıklarının yükümlünün eksik ya da yanlış beyanından kaynaklandığı görüşüne katılırken, % 30’4’ü (61 kişi) bu görüşe katılmamaktadır. Bunun yanında ankete katılanların % 31’3’ü (63 kişi) bu konuda kararsız kalmıştır.

Tablo 22: Gümrük Uyuşmazlıklarının Gümrük İdaresince Yapılan Hatalı Tarhiyatlardan Kaynaklandığı

	Frekans	Yüzde
Kesinlikle Katılmıyorum	12	6,0
Katılmıyorum	71	35,3
Kararsızım	49	24,4
Katılıyorum	61	30,3
Kesinlikle Katılıyorum	8	4,0
Toplam	201	100,0

“Gümrük uyuşmazlıklarının gümrük idaresince yapılan hatalı tarhiyatlardan kaynaklandığını düşünüyorum.” görüşüne verilen incelendiğinde, ankete katılanların % 41,3’ü (83 kişi) gümrük uyuşmazlıklarının gümrük idaresince yapılan hatalı tarhiyatlardan kaynaklandığını görüşüne katılmamakta, % 34,3’ü (69 kişi) ise bu görüşe katılmaktadır.

Tablo 23: Yükümlülerin Gümrük Uyuşmazlıklarının Çözüm Yolları Konusunda Yeterli Bilgiye Sahip Oldukları

	Frekans	Yüzde
Kesinlikle Katılmıyorum	13	6,5
Katılmıyorum	58	28,9
Kararsızım	22	10,9
Katılıyorum	89	44,3
Kesinlikle Katılıyorum	19	9,5
Toplam	201	100,0

“Yükümlülerin gümrük uyuşmazlıklarının çözüm yolları konusunda yeterli bilgiye sahip olduklarını düşünüyorum.” görüşüne verilen cevaplar incelendiğinde, ankete katılanların % 53,8’ü (118 kişi) yükümlülerin gümrük uyuşmazlıklarının çözüm yolları konusunda yeterli bilgiye sahip oldukları görüşündedirler. Gümrük müşavirlerinin eşya sahibinin temsilcisi ve yükümlü sıfatıyla işlem yapmaktadırlar. Bu nedenle büyük bir çoğunluğu kendilerinin gümrük uyuşmazlıklarının çözüm yolları konusunda yeterli bilgiye sahip olduklarını düşünmektedirler. Ancak ankete katılanların % 35,4’ü (71 kişi) bu görüşe katılmamaktadır.

Tablo 24: Gümrük Uyuşmazlıklarının Daha Çok İdari Aşamada Çözüme Kavuştuğu

	Frekans	Yüzde
Kesinlikle Katılmıyorum	22	10,9
Katılmıyorum	33	16,4
Kararsızım	23	11,4
Katılıyorum	94	46,8
Kesinlikle Katılıyorum	29	14,4
Toplam	201	100,0

“Gümrük uyuşmazlıklarının daha çok idari aşamada çözüme kavuştuğunu düşünüyorum.” görüşüne verilen cevaplar incelendiğinde, ankete katılanların % 61,2’si (123 kişi) gümrük uyuşmazlıklarının daha çok idari aşamada, idari çözüm yolları kullanılarak çözüme kavuştuğu görüşündedirler. Nitekim bu çözüm yolları uyuşmazlığın hızlı bir şekilde çözüme kavuşmasına imkan tanımakta ve yükümlülere zaman, emek ve maliyet unsurları bakımından büyük avantajlar sağlamaktadır. Ankete katılanların % 27,3’ü (55 kişi) uyuşmazlıkların daha çok idari aşamada çözüme kavuştuğu görüşüne katılmamaktadır.

Tablo 25: Gümrük Uyuşmazlıklarının Çözümünde Uzlaşma Yolunun Yükümlüler Tarafından Daha Çok Tercih Edildiği

	Frekans	Yüzde
Kesinlikle Katılmıyorum	3	1,5
Katılmıyorum	7	3,5
Kararsızım	11	5,5
Katılıyorum	131	65,2
Kesinlikle Katılıyorum	49	24,4
Toplam	201	100,0

“Gümrük uyuşmazlıklarının çözümünde uzlaşma yolunun yükümlüler tarafından daha çok tercih edildiğini düşünüyorum.” görüşüne verilen cevaplar incelendiğinde, ankete katılanların % 89,6’sının (180 kişi) uzlaşma yolunun uyuşmazlıkların çözümünde daha çok kullanıldığı görüşünde oldukları görülmektedir. Ankete katılanların büyük bir kısmının bu görüşte olmaları, uzlaşma yolunun idari para cezalarının büyük bir kısmından kurtulma yolu olarak görülmesindendir. Nitekim uzlaşma ile yükümlüler gümrük işlemleri sırasında işledikleri kabahatler nedeniyle

kesilen idari para cezalarının büyük bir kısmından kurtulabilmektedirler. Ankete katılanların % 5'i (10 kişi) ise bu görüşe katılmamaktadır.

Tablo 26: Uzlaşma Görüşmelerinin Büyük Bir Kısımında Yükümlü İle Gümrük İdaresi Arasında Uzlaşmanın Sağlandığı

	Frekans	Yüzde
Kesinlikle Katılmıyorum	7	3,5
Katılmıyorum	15	7,5
Kararsızım	17	8,5
Katılıyorum	127	63,2
Kesinlikle Katılıyorum	35	17,4
Toplam	201	100,0

“Uzlaşma görüşmelerinin büyük bir kısmında yükümlü ile gümrük idaresi arasında uzlaşmanın sağlandığını düşünüyorum.” görüşüne verilen cevaplar incelendiğinde, ankete katılanların % 80,6'sının (162 kişi) uzlaşma süreci sonunda gümrük idaresi ile yükümlüler arasında uzlaşma sağlandığı görüşünde oldukları görülmektedir. Nitekim Ticaret Bakanlığı verilerine göre yıllar itibariyle uzlaşma oranları % 90'ın üzerindedir. Ankete katılanların % 11'i (22 kişi) ise uzlaşma görüşmelerinin olumsuz sonuçlandığı görüşündedir.

Tablo 27: Yükümlülerin İtiraz Yolunu Tüketmeden Yargı Yoluna Gidebilmesi Gerektiği

	Frekans	Yüzde
Kesinlikle Katılmıyorum	10	5,0
Katılmıyorum	71	35,3
Kararsızım	11	5,5
Katılıyorum	72	35,8
Kesinlikle Katılıyorum	37	18,4
Toplam	201	100,0

“Yükümlülerin itiraz yolunu tüketmeden yargı yoluna gidebilmesi gerektiğini düşünüyorum.” görüşüne verilen cevaplar incelendiğinde, ankete katılanların % 54,2'sinin (109 kişi) yükümlülerin uyuşmazlıkların çözümünde doğrudan idari yargıya

gidebilmeleri gerektiği görüşünde oldukları, buna karşılık % 40,3'ünün (81 kişi) ise bu görüşe katılmadıkları görülmektedir.

Tablo 28: Gümrük Uyuşmazlıklarının İdari Aşamada Çözümünün, İdari Yargının İş Yükünü Azalttığı

	Frekans	Yüzde
Kesinlikle Katılmıyorum	4	2,0
Katılmıyorum	25	12,4
Kararsızım	17	8,5
Katılıyorum	108	53,7
Kesinlikle Katılıyorum	47	23,4
Toplam	201	100,0

“Gümrük uyuşmazlıklarının idari aşamada çözümünün, idari yargının iş yükünü azalttığını düşünüyorum.” görüşüne verilen cevaplar incelendiğinde, ankete katılanların % 77,1'inin (155 kişi) gümrük uyuşmazlıklarının idari çözüm yollarının, idari yargının iş yükünü azalttığını görüşünde oldukları görülmektedir. Buna karşılık anket katılanların % 12,4'ü bu görüşte değildir.

Tablo 29: Gümrükte Tahsil Edilen Mali Yükümlülük Sayısının Fazlalığı

	Frekans	Yüzde
Kesinlikle Katılmıyorum	3	1,5
Katılmıyorum	16	8,0
Kararsızım	12	6,0
Katılıyorum	104	51,7
Kesinlikle Katılıyorum	66	32,8
Toplam	201	100,0

“Gümrükte tahsil edilen mali yükümlülüklerin sayısının fazla olduğunu düşünüyorum.” görüşüne verilen cevaplar incelendiğinde, ankete katılanların % 84,5'inin (170 kişi) gümrükte tahsil edilen mali yükümlülük sayısının fazla olduğu görüşüne sahip oldukları görülmektedir. Buna karşılık ankete katılanların % 9,5'u (19 kişi) bu görüşe katılmamaktadır.

Tablo 30: Gümrük Cezalarının Yeteri Kadar Caydırıcı Olması

	Frekans	Yüzde
Kesinlikle Katılmıyorum	4	2,0
Katılmıyorum	11	5,5
Kararsızım	18	9,0
Katılıyorum	89	44,3
Kesinlikle Katılıyorum	79	39,3
Toplam	201	100,0

“Gümrük cezalarının yeterince caydırıcı olduğunu düşünüyorum.” görüşüne verilen cevaplar incelendiğinde, ankete katılanların % 83,6’sı (168 kişi) cezaların yeteri kadar caydırıcı olduğu görüşündedir. Nitekim gümrük müşavirlerinin en çok sıkıntı çektikleri konu, gümrük kabahatleri nedeniyle verilen cezaların oldukça yüksek olmasıdır. Buna karşılık ankete katılanların % 7,2’si (15 kişi) cezaların yeteri kadar caydırıcı olmadığı görüşündedir.

4. Korelasyon Analizi

Korelasyon analizi, iki ya da daha fazla değişken arasında bir ilişkinin olup olmadığı, eğer varsa bu ilişkinin yönünü ortaya koyan analizdir. İki değişken arasındaki ilişki pozitif veya negatif olabilmektedir. İki değişkenin değerlerinin doğrusal olarak birlikte artması ya da birlikte azalması halinde iki değişken arasında pozitif yönlü doğrusal bir ilişki olduğu; değişkenlerden birinin değeri artarken diğ erinin azalması halinde ise iki değişken arasında negatif yönlü bir ilişki olduğu söylenebilir. Bulunan korelasyon katsayısının pozitif yönlü ilişkilerde 1’e, negatif yönlü ilişkilerde de -1’e yaklaşması, iki değişken arasındaki ilişkinin (pozitif ya da negatif) gücünün arttığını göstermektedir⁷⁷⁴. İki değişken için hesaplanan korelasyon katsayısının 0,00-0,30 arasında düşük düzeyde bir ilişki olduğunu, 0,30-0,70 arasında olması orta düzeyde bir ilişki olduğunu, 0,70-1,00 arasında olması ise yüksek düzeyde bir ilişki olduğunu göstermektedir⁷⁷⁵.

⁷⁷⁴ Mehmet Taşpınar, **Sosyal Bilimlerde SPSS Uygulamalı Nicel Veri Analizi**, Pegem Akademi, Ankara, 2017, s. 193.

⁷⁷⁵ Şener Büyüköztürk, **Sosyal Bilimler İçin Veri Analizi El Kitabı**, Pegem Akademi, Ankara, 2018, s. 32.

Aşağıda ankette yer alan çeşitli değişkenler arasındaki korelasyon katsayıları belirlenerek, değişkenler arasındaki ilişkinin yönü tespit edilmiştir.

Tablo 31: Gümrük Mevzuatının Karmaşıklığı İle Bazı Değişkenler Arasındaki Korelasyon

“Gümrük mevzuatının oldukça karmaşık olduğunu düşünüyorum.”		
Değişkenler	Pearson Korelasyon	Sig. (2-tailed)
<i>Gümrük mevzuatının karmaşıklığının, mevzuat hükümlerinin anlaşılmasını zorlaştırdığını düşünüyorum.</i>	0,903**	0,000
<i>Gümrük uyumsuzluklarının gümrük mevzuatının karmaşık olmasından kaynaklandığını düşünüyorum.</i>	0,766**	0,000
<i>Gümrük uyumsuzluklarının gümrük mevzuatının çok sık değişmesinden, dolayısıyla mevzuat hükümlerinin takip edilememesinden kaynaklandığını düşünüyorum.</i>	0,287**	0,000
<i>Gümrük uyumsuzluklarının yükümlünün eksik ya da yanlış beyanından kaynaklandığını düşünüyorum.</i>	- 0,275**	0,000
<i>Gümrük uyumsuzluklarının gümrük idaresince yapılan hatalı tarhiyatlardan kaynaklandığını düşünüyorum.</i>	0,335**	0,000
<i>Gümrük uyumsuzluklarının çözümünde uzlaşma yolunun yükümlüler tarafından daha çok tercih edildiğini düşünüyorum.</i>	0,183**	0,000
<i>Yükümlülerin itiraz yolunu tüketmeden yargı yoluna gidebilmesi gerektiğini düşünüyorum.</i>	0,213**	0,000
<i>Gümrük mevzuatının yükümlüler tarafından kolayca anlaşılabilir nitelikte olduğunu düşünüyorum.</i>	- 0,511**	0,000
<i>Gümrük mevzuatının açık ve anlaşılır olmasının gümrük uyumsuzluklarının azalmasını sağlayacağını düşünüyorum.</i>	0,269**	0,000
<i>Yükümlülerin uzlaşmanın sağlanamaması durumunda genel olarak yargı yolunu tercih ettiklerini düşünüyorum.</i>	0,315**	0,000
<i>Gümrükte tahsil edilen mali yükümlülüklerin sayısının fazla olduğunu düşünüyorum.</i>	0,297**	0,000
<i>Gümrükte tahsil edilen mali yükümlülüklerin sayısının fazla olmasının gümrük mevzuatının takip edilmesini zorlaştırdığını düşünüyorum.</i>	0,412**	0,000
<i>Gümrük cezalarının yeterince caydırıcı olduğunu düşünüyorum.</i>	0,279**	0,000
<i>Gümrük idaresindeki çalışanların gümrük mevzuatı ve uygulaması konusunda yeterli bilgiye sahip olduklarını düşünüyorum.</i>	- 0,356**	0,000
<i>Gümrük Kanunu’nu uyumsuzlukların çözümüne ilişkin hükümlerinin Vergi Usul Kanunu ile uyumlaştırılması gerektiğini düşünüyorum.</i>	0,394**	0,000
<i>Gümrük uyumsuzluklarının idari yargıda çözümünün uzun zaman aldığını düşünüyorum.</i>	0,259**	0,000
<i>Gümrükte tahsil edilen yükümlülüklerin sayısının azaltulmasının uyumsuzlukların sayısını azaltacağını düşünüyorum.</i>	0,313**	0,000
<i>Gümrük cezalarının arttırılmasının uyumsuzlukların sayısını azaltacağını düşünüyorum.</i>	- 0,244**	0,000

** Korelasyon 0.01 düzeyinde anlamlıdır.

Tablo 31’de “Gümrük mevzuatının oldukça karmaşık olduğunu düşünüyorum.” değişkeni ile çeşitli değişkenler arasındaki korelasyon analizi

sonuçları gösterilmektedir. Buna göre “Gümrük mevzuatının oldukça karmaşık olduğunu düşünüyorum.” değişkeni ile “Gümrük mevzuatının karmaşıklığının, mevzuat hükümlerinin anlaşılmasını zorlaştırdığını düşünüyorum.” ve “Gümrük uyumsuzluklarının gümrük mevzuatının karmaşık olmasından kaynaklandığını düşünüyorum.” değişkenleri arasında pozitif yönlü yüksek düzeyde (0,903 ve 0,766) bir ilişki bulunmaktadır. Bu sonuca göre gümrük mevzuatının karmaşık olması mevzuat hükümlerinin anlaşılmasını zorlaştırmakta ve gümrük uyumsuzluklarının çıkmasına neden olmaktadır. Bu sonuçları destekler diğer bir ilişki de “Gümrük mevzuatının oldukça karmaşık olduğunu düşünüyorum.” değişkeni ile “Gümrük mevzuatının yükümlüler tarafından kolayca anlaşılabilir nitelikte olduğunu düşünüyorum.” değişkeni arasındadır. İki değişken arasında negatif yönlü orta düzeyde (-0,511) bir ilişki söz konusudur. Diğer değişkenler arasında düşük ve orta düzeydeki pozitif ve negatif yönlü ilişkiler ise tablodan izlenebilmektedir.

Tablo 32: Gümrük Uyumsuzluklarının İdari Aşamada Çözümü İle Bazı Değişkenler Arasındaki Korelasyon

<i>“Gümrük uyumsuzluklarının daha çok idari aşamada çözüme kavuştuğunu düşünüyorum.”</i>		
Değişkenler	Pearson Korelasyon	Sig. (2-tailed)
<i>Yükümlülerin gümrük uyumsuzluklarının çözüm yolları konusunda yeterli bilgiye sahip olduklarını düşünüyorum.</i>	0,257**	0,000
<i>Gümrük uyumsuzluklarının idari aşamada daha kısa sürede çözüme kavuştuğunu düşünüyorum.</i>	0,523**	0,000
<i>Gümrük uyumsuzluklarının çözümünde itiraz yolunun yükümlüler tarafından daha çok tercih edildiğini düşünüyorum.</i>	0,390**	0,000
<i>Vergi (ek tahakkuk) ve cezaların büyük bir kısmının uzlaşma yolu ile ortadan kalkacağını düşünüyorum.</i>	0,276**	0,000
<i>Uzlaşmada komisyonların takdir yetkilerini yükümlü lehine kullandıklarını düşünüyorum.</i>	0,220**	0,000
<i>Uzlaşma görüşmelerinin büyük bir kısmında yükümlü ile gümrük idaresi arasında uzlaşmanın sağlandığını düşünüyorum.</i>	0,372**	0,000
<i>Uzlaşma yolunun varlığının yükümlüleri mevzuat hükümlerine uyma konusunda rahat davranmalarına neden olduğunu düşünüyorum.</i>	0,253**	0,000
<i>Yükümlülerin itiraz yolunu tüketmeden yargı yoluna gidebilmesi gerektiğini düşünüyorum.</i>	0,208**	0,000
<i>Gümrük uyumsuzluklarının idari aşamada çözümünün, idari yargının iş yükünü azalttığını düşünüyorum.</i>	0,222**	0,000

** Korelasyon 0.01 düzeyinde anlamlıdır.

Tablo 32’de “Gümrük uyuşmazlıklarının daha çok idari aşamada çözüme kavuştuğunu düşünüyorum.” değişkeni ile çeşitli değişkenler arasındaki korelasyon analizi sonuçları gösterilmektedir. Buna göre değişkenler arasında pozitif yönlü orta ve düşük düzeyde ilişki olduğu görülmektedir. Sonuçlara göre gümrük uyuşmazlıklarının daha çok idari aşamada çözüme kavuştuğunu düşünenler aynı zamanda gümrük uyuşmazlıklarının idari aşamada daha hızlı çözüme kavuştuğunu da düşünmektedirler. Nitekim idari çözüm yollarının yükümlüler tarafından tercih edilmesindeki en büyük gerekçelerden biri de budur.

Tablo 33: Gümrük Uyuşmazlıklarının Çözümünde Uzlaşma Yolunun Tercih Edilmesi İle Bazı Değişkenler Arasındaki Korelasyon

“Gümrük uyuşmazlıklarının çözümünde uzlaşma yolunun yükümlüler tarafından daha çok tercih edildiğini düşünüyorum.”		
Değişkenler	Pearson Korelasyon	Sig. (2-tailed)
<i>Gümrük uyuşmazlıklarının idari aşamada daha kısa sürede çözüme kavuştuğunu düşünüyorum.</i>	0,439**	0,000
<i>Gümrük uyuşmazlıklarının çözümünde itiraz yolunun yükümlüler tarafından daha çok tercih edildiğini düşünüyorum.</i>	- 0,210**	0,003
<i>Vergi (ek tahakkuk) ve cezaların büyük bir kısmının uzlaşma yolu ile ortadan kalkacağını düşünüyorum.</i>	0,402**	0,000
<i>Uzlaşmada komisyonların takdir yetkilerini yükümlü lehine kullandıklarını düşünüyorum.</i>	0,230**	0,000
<i>Uzlaşma görüşmelerinin büyük bir kısmında yükümlü ile gümrük idaresi arasında uzlaşmanın sağlandığını düşünüyorum.</i>	0,565**	0,000

** Korelasyon 0.01 düzeyinde anlamlıdır.

Tablo 33’de “Gümrük uyuşmazlıklarının çözümünde uzlaşma yolunun yükümlüler tarafından daha çok tercih edildiğini düşünüyorum.” değişkeni ile çeşitli değişkenler arasındaki korelasyon analizi sonuçları gösterilmektedir. Buna göre değişkenler arasında orta ve düşük düzeyde bir ilişkiler olduğu görülmektedir. Bu sonuçlara göre, idari bir çözüm yolu olan uzlaşmanın kısa sürede uyuşmazlığın sona erdirilmesi ve uzlaşma görüşmeleri sonucunda büyük oranda gümrük idaresi ile yükümlüler arasında uzlaşmanın sağlanması nedenleri ile itiraz yoluna göre daha çok tercih edildiği görülmektedir. Yine uzlaşma yolunun yükümlüler tarafından daha çok tercih edilmesi değişkeni ile vergi (ek tahakkuk) ve idari para cezalarının uzlaşma ile büyük orandan ortadan kalkacağı değişkeni arasında pozitif yönlü orta düzeyde (0,402) bir ilişki olduğu anlaşılmaktadır.

SONUÇ

Gümrük vergileri tarihin en eski vergilerinden biri olup, insanların küçük topluluklar halinde yaşadıkları dönemlerde dahi kendi ülkelerinden (bölgelerinden) geçen diğer topluluklara ait kervanlardan geçiş ücreti niteliğinde gümrük vergilerine benzer vergiler tahsil ettikleri bilinmektedir. Gümrük vergilerinin ortaya çıkışı devlet hazinesine gelir sağlama amacına yöneliktir. Ancak zamanla ülkeler arasındaki ticari ilişkilerin artması ve ticaret önündeki sınırların kalkması ile ülkeler yerli üreticilerin ürettikleri ürünleri yabancı ürünlere karşı koruma amacına yönelik olarak gümrük vergilerini bir araç olarak kullanmaya başlamışlardır. Günümüzde yerli üreticileri korumaya yönelik olarak ticaret politikası önlemleri ön plana çıkmaktadır. Ticaret politikası önlemleri; gözetim, korunma önlemleri, miktar kısıtlamaları ve ithalat veya ihracat yasaklamaları gibi tarife dışı önlemleri ifade etmektedir. Bu önlemler çerçevesinde yerli üreticilerin bir eşyanın ithalinden ciddi zarar görmelerini engelleme amacına yönelik olarak dampinge ve sübvansiyona karşı önlemler, gümrük vergilerinde artış yapılması, ek mali yükümlülük getirilmesi, miktar sınırlamaları vb. önlemler alınabilmektedir.

Gümrük vergileri bir ülkenin sınırlarından giren, çıkan veya transit geçen eşyanın değeri ya da miktarı üzerinden tahsil edilen bir mali yükümlülüktür. Bu mali yükümlülüklerin tahsil edilmeden eşyanın gümrükten çekilmesi ve yükümlüye teslimi mümkün değildir. Gümrük vergilerinin ödenmesi ise belirli prosedürlerin yerine getirilmesinin ardından yapılmaktadır. İşte bu prosedürlerin kapsamında gerçekleştirilen işlemlere gümrük işlemleri denilmektedir. Gümrük işlemleri, gümrük bölgesine giren, çıkan veya transit geçen eşyaya ilişkin hem maddi anlamda hem de şekle ve usule ilişkin yükümlükler içeren, gümrük yükümlülerince yapılması gereken işlemleri kapsamaktadır. Gümrük işlemleri eşyaya ilişkin özet beyanın verilmesi ile başlayan, eşyanın ithali nedeniyle ortaya çıkan gümrük vergilerinin ödenmesi ve eşyanın gümrükten çekilmesi ile son bulan bir süreci ifade eder. Bu süreçte yükümlülere ilgili eşyaya ilişkin gümrük vergilerinin doğru bir şekilde tespiti ve ödenmesi için çeşitli yükümlülükler getirilmiştir. Bu yükümlülüklere uyulmaması halinde çeşitli idari yaptırımlara maruz kalması söz konusu olmaktadır.

Gümrük vergilerinde vergilendirme süreci gümrük yükümlülüğünün doğumu ile başlamakta, tahakkuk, tebliğ ve tahsil aşamaları ile son bulmaktadır. GK'de tarh kavramına yer verilmemiş, tahakkukun kelimesi tarhı da içine alacak şekilde kullanılmıştır. Yine GK'de VUK'da olduğu gibi bir sorumluluk düzenlemesi yer almamakta; yükümlü kavramı hem mükellefi hem de sorumluyu kapsayacak şekilde düzenlenmiştir. Gümrük işlemleri büyük oranda dolaylı temsilci sıfatıyla gümrük müşavirlerince yerine getirilmektedir. Gümrük mevzuatının karmaşıklığı, gümrük işlemlerinin uzman bilgisi gerektirmesi, sorumluluğun paylaşılması, gümrük işlemlerinin daha kısa sürede tamamlanarak eşyanın teslimi gümrük müşavirlerine dolaylı temsil yetkisi çerçevesinde gümrük işlemlerini yapma yetkisi verilme nedenlerindendir. Gümrük müşavirleri kendi adlarına beyanda bulundukları için yükümlü statüsüne girmektedirler. Gümrük müşavirlerinin yükümlülüğü sadece şekli anlamda bir yükümlülük olmayıp, gümrük vergilerinin ödenmesi şeklindeki maddi anlamda yükümlülüğü de kapsamaktadır. Bu nedenle üzerine düşen yükümlülükleri yerine getirmemeleri halinde haklarında ek tahakkuk ve para cezası kararı verilmesi mümkündür. Gümrük vergilerinin ödenmesinden eşya sahibi ile birlikte gümrük müşavirlerinin sorumlu olduğu durumlarda müşterek ve müteselsil sorumluluk söz konusu olmaktadır. Müteselsil borç, alacaklı idareye karşı borçlulardan her birinin borcun tamamından sorumlu olmasını ifade etmektedir. Bu nedenle gümrük idareleri yükümlülerden herhangi birine sıra gözetmeksizin başvurarak gümrük vergilerinin tamamının ödenmesini talep edebilmektedirler.

Gümrük idaresi ile yükümlüler arasında bir eşyanın ithali, ihracı veya transit geçişi için GK hükümleri ile yerine getirilmesi zorunlu tutulan yükümlülüklerin zamanında ve eksiksiz bir şekilde yerine getirilmemesi nedeniyle gümrük yükümlülüğünün doğumu, tahakkuku, tahsili ve ceza uygulama aşamalarında çeşitli uyuşmazlıklar ortaya çıkmaktadır. Uyuşmazlıklara sadece yükümlüler sebep olmamakta; gümrük idaresi de gümrük mevzuatının gereği gibi uygulanmaması ya da eksik uygulanması, genel düzenleyici işlemlerle yükümlülerin hak ve menfaatlerinin ihlali gibi sebeplerle uyuşmazlıklara neden olabilmektedir.

Gümrük idaresi ile yükümlüler arasındaki uyuşmazlıklar idari aşamada itiraz, itirazın özel şekli kimyevi tahlil sonuçlarına itiraz, uzlaşma ve pişmanlıkla beyan yöntemleri ile çözümlenebileceği gibi, yükümlü konuyu idari yargıya da

taşıyabilmektedir. GK'nin 242'nci maddesine göre 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 bir dilekçe ile itirazda bulunabilirler. Yükümlülerin kendi beyanları üzerine tahakkuk eden gümrük vergilerine ancak beyannamenin tescil edildiği günde beyanname üzerine ihtirazi kayıtle beyana ilişkin şerhin düşölmüş olması veya bu kaydı içeren bir dilekçenin beyannamenin tescil tarihinde gümrük idaresinin kayıtlarına girmesi koşuluyla itiraz edebilirler. Yükümlüler haklarında gümrük idarelerince düzenlenen ek tahakkuk ve ceza kararları için uzlaşma yoluna da başvurabilmektedirler. Uzlaşmanın vaki olmaması, temin edilememesi veya uzlaşma talebinin reddedilmesi halinde yükümlüler itiraz veya dava yoluna gidebilmekte; bu durumda uzlaşma başvurusu nedeniyle duran itiraz ve dava açma süreleri tutanak tarihinden itibaren yeniden işlemeye başlamaktadır.

Gümrük uyuşmazlıklarının idari yargıya taşınabilmesi için uyuşmazlık konusunda itiraz yolunun kullanılması zorunlu olup; itiraz yoluna gidilmeden uyuşmazlığın idari yargıya taşınması durumunda talep idari merci tecavüzü gerekçesiyle reddedilmektedir. Yine uzlaşmanın vaki olmaması, temin edilememesi veya uzlaşma talebinin reddedilmesi halinde de yükümlüler dava yoluna gidebilmektedirler. Gümrük uyuşmazlıklarının idari yargıya taşınması durumunda ise İYUK hükümleri kapsamında yargılama süreci işletilmektedir.

Bu çalışmada gümrük idaresi ile yükümlüler arasında ortaya çıkan uyuşmazlıkların gerekçeleri ortaya konulmuş; çözümüne ilişkin GK hükümleri ile uyuşmazlıkların çözümünü etkileyen diğer mevzuat hükümleri ayrıntılı bir şekilde incelenmiştir. Ancak uyuşmazlık gerekçeleri ile çözüm yolları incelenmeden önce gümrük vergilerinin kavramsal ve teorik çerçevesi ile gümrük vergilerinde vergilendirme usulü ve ceza sistemi incelenerek uyuşmazlık gerekçelerinin temelleri araştırılmıştır. Bu çalışma kapsamında konuya ilişkin şu sonuçlara ulaşılmıştır:

- GK'de tanımı yapılan "Gümrük vergileri" kavramının hangi vergi ve diğer mali yükümlölükleri ifade ettiğı belirsizdir. Bu belirsizlik bir eşyanın ithalinde veya ihracında tahsil edilen mali yükümlölüklerin takip, tahsil, hak arama yolları, cezalar gibi hususlarda hangi kanun hükümlerinin uygulanacağı konusunu tartışmalı hale getirmektedir. Hangi mali yükümlölüklerin "gümrük vergileri" kavramı kapsamında

yer aldığı hususu ilgili mevzuat düzenlemeleri ile netleştirilerek karmaşıklığa son verilmelidir. Bu belirsizlik gümrük idaresince takip ve tahsil edilen vergi ve diğer mali yükümlülüklerin “gümrük vergileri” olarak tanımlanması şeklinde çözümlenebileceği gibi; bir malın ithalat ya da ihracına bağlı olarak gümrük idaresince veya başka idarelerce uygulanan vergi ve diğer mali yükümlülüklerin “gümrük vergileri” olarak tanımlanması ile daha geniş kapsamlı bir tanım yapılarak da çözüme kavuşturulabilecektir. Ancak her iki durumda da gümrük vergileri tanımına uygun yasal düzenlemelerin yapılması gerekecektir.

- Gümrük mevzuatı oldukça karmaşık bir yapıya sahiptir. Birçok kanun, Cumhurbaşkanlığı kararı, yönetmelik ve tebliğ ile gümrük işlemlerine yön verilmektedir. Bu durum mevzuatın karmaşıklığına ve anlaşılmasının zorlaşmasına; kanun hükümlerinin yanlış ya da eksik yorumlanmasına bu nedenle yükümlüler ile gümrük idareleri arasında uyuşmazlıklar doğmasına neden olmaktadır. Özellikle GK hükümlerinin sık sık değişmesi GK sistematığının bozulması neden olmuştur. Yine KMK’de yer alan kabahatlere ilişkin fiillerin GK’ye aktarılması da kanun sistematığını olumsuz etkilemiştir. Bu nedenle gümrük mevzuatının yapılacak düzenlemeler ile sadeleştirilmesi sağlanmalı; gümrük vergilerine ilişkin usul ve esasların düzenlendiği temel kanun niteliğindeki GK’ye gerekli atıflar yapılarak, bir malın ihracı veya ithalinde tahsil edilen tüm mali yükümlülüklerin tek bir usul ve esas üzerine takip ve tahsil edilmesi sağlanmalıdır.

- Gümrük kabahatleri ve bunlara uygulanacak yaptırımlar, gümrük idaresi ile yükümlüler arasında ortaya çıkan temel uyuşmazlık konularından biridir. Gümrük kabahatleri, bu kabahatlere uygulanacak yaptırımlar ve idari nitelikli para cezalarının tahsiline ilişkin düzenlemeler GK, KK ve AATUHK’de yer alan çeşitli hükümlerle düzenlenmektedir. Özellikle gümrük vergileri alacağına bağlı olan ve gümrük vergileri alacağına bağlı olmayan idari para cezalarının kesinleşme, zamanaşımı ve tahsil süreleri gibi hususlarda farklı hükümlere tabi olmaları karmaşık olan mevzuat hükümlerinin anlaşılmasını zorlaştırmakta ve uyuşmazlıklara neden olmaktadır.

- 5911 sayılı Kanun ile GK’nin 3’üncü maddesinde yapılan değişiklik gümrük vergisine eş etkili mali yükleri de gümrük vergileri kavramına dahil etmiştir. Ek mali yükümlülükler Cumhurbaşkanlığı kararı ile yürürlüğe konulmakta ve dayanağını 2976 sayılı Dış Ticaretin Düzenlenmesi Hakkında Kanun oluşturmaktadır. İlgili

kanunda ek mali yükümlölüklerin ödenmeden ithalat, ihracat veya diğler dış ticaret işlemlerinin gerçekleştirilmesi halinde ek mali yükümlölüğün iki katı idari para cezası uygulanacağı hüküm altına alınmıştır. Ancak uygulamada gümrük idarelerince GK'nin 234'üncü maddesinin 6455 sayılı Kanun düzenlenmesinin ardından gümrük vergisine uygulanan idari para cezalarının gümrük vergilerine uygulanabilir hale geldiğı ve bu nedenle cezanın ek mali yükümlölüğün üç katı şeklinde uygulandığı görölmektedir. Ancak ek mali yükümlölüklerin yasal dayanağını oluşturan Kanun'da ceza tutarına ilişkin bir hüküm olmasına rağmen GK hükümleri çerçevesine işlem yapılması kanaatimizce 2976 sayılı Kanun'un göz ardı edilmesi anlamına gelmektedir. Nitekim Cumhurbaşkanı kararı ile yürürlüğe konulan ve ek mali yük olarak nitelendirilen ek mali yükümlölük kararlarında da ek mali yükümlölüklerin yerine getirilmeden ithalat, ihracat veya diğler dış ticaret işlemlerinin gerçekleştirilmesi halinde noksan ek mali yükümlölüğün iki katı idari para cezası uygulanacağı hüküm altına alınmıştır. Bu nedenle noksan ek mali yükümlölüklere ilişkin ceza tutarının tespitinde 2976 sayılı Kanun hükümleri uygulanmalıdır.

- GK hükümleri çerçevesinde tatbik edilen cezalardan bir kısmı eşyanın gümrüklenmiş değeri üzerinden hesaplanmaktadır. Gümrüklenmiş değeri GK'nin 3/26'ncı maddesinde ithal eşyanın CIF kıymeti ile gümrük vergileri toplamından; ihraç eşyası için FOB kıymeti ile gümrük vergileri toplamından oluşmaktadır. Yükümlölülere vergi kaybına neden olan fiiller nedeniyle varsa eşyanın fark gümrük vergileri ile eşyanın gümrüklenmiş değerinin katları şeklindeki ceza tatbiki, yükümlölüler üzerindeki baskıyı arttırmaktadır.

- Gümrük uyuşmazlıkları büyük oranda eşyanın gümrük kıymeti, menşei ve uygulanacak tarifeye ilişkin olarak ortaya çıkmaktadır. Bu durum büyük oranda mevzuatın karmaşıklığından kaynaklanmaktadır.

- Gümrük uyuşmazlıkları büyük bir bölümü idari aşamada çözüme kavuşmaktadır. Gümrük uyuşmazlıklarının idari aşamada barışçıl yollarla çözümlenmesi ilgili alacakların zaman kaybı olmadan hazineye hızlı bir şekilde intikaline hizmet etmektedir. Yükümlölüler açısından da uyuşmazlığı idari yargıya taşımanın ortaya çıkaracağı mali yükten kurtulma imkanı tanımaktadır. İdari yargı mercileri bakımından da iş yükünün azalmasına neden olmaktadır.

- Gümrük uyuşmazlıkları büyük bir bölümü uzlaşma yoluyla çözüme kavuşmaktadır. Nitekim gümrük uzlaşma uygulamasının başladığı 2011 yılı Ağustos ayından 2020 yılı Aralık ayı sonuna kadar geçen süre zarfında toplam 46.586 adet uzlaşma başvurusu yapılmış ve 496 Milyon TL alacak tahsil edilmiştir. Ticaret Bakanlığı'nın 2018 yılı faaliyet raporuna göre uzlaşma oranı % 94'tür. Uzlaşmaya başvurunun yükümlülerce ek tahakkuk ve ceza kararı muhteviyatı alacaklardan kurtulma yolu olarak algılanmasına ve gümrük mevzuatının şekle ve usule ilişkin hükümlerinin uygulanmasında rahat davranmalarına neden olmaktadır. Bu durum uzlaşmadan beklenen faydaların sağlanmasına engel olmaktadır. Yükümlüler uzlaşma ile gümrük mevzuatına aykırılık nedeniyle haklarında kesilecek gümrük cezalarından büyük oranda kurtulacağını bildiğinden, gümrük vergilerini daha az ödeme konusunda çaba içerisine girebilmektedirler. Bu kapsamda gümrük uzlaşma komisyonlarına kesilecek cezaların belirli bir kısmına kadar uzlaşma yapılabileceği konusunda sınırlama getirilmeli ve böylece gümrük mevzuatına hükümlerine uygun davranılması konusunda yükümlülerin daha dikkatli davranmaları sağlanmalıdır.

Uzlaşmanın vergilerin kanuniliği ilkesine aykırı olduğunun düşünülmesi, ödevlerini zamanında yerine getiren yükümlüler bakımından adaletsizliğe neden olması ve yükümlüleri kanun hükümlerine uyma konusunda rahatlığa ittiği gerekçeleriyle eleştiriler yapılmakta ve kaldırılmasına ilişkin görüşler yer almaktadır. Ancak uzlaşma kurumunun sağladığı faydalar da dikkate alındığında kaldırılması yerine amacına hizmet edecek şekilde kullanılabilmesi konusunda gerekli düzenlemeler yapılmalıdır.

- Ticari amaçla eşya ithalinde uygulanan mali yükümlülüklerden biri TRT bandrol ücretidir. TRT bandrol ücreti 3093 sayılı Kanun'un 5'inci maddesi ile verilen yetkiye dayanılarak gümrük idarelerince tahsil edilmektedir. Ancak TRT bandrol ücretine ilişkin tahakkuk ve tahsil gümrük idarelerince yapılmasına rağmen, TRT bandrol ücretinin uzlaşmaya konu edilmesi mümkün değildir. Gümrük idareleri yapılan kontroller üzerine noksan TRT bandrol ücreti tespit ettiği takdirde ek tahakkuk ve ceza kararı alamamakta; durumu TRT kurumuna intikal ettirmektedir. TRT bandrol ücreti tahsilatının büyük bir bölümünün ithal edilen eşyalardan gümrük idarelerince tahsil edildiği ve TRT bandrol ücretinin ÖTV ve KDV matrahına dahil edildiği dikkate alındığında; yapılacak kanuni düzenlemeler ile gümrük idarelerince tahsil edilen

bandrol ücretlerine ilişkin noksan bandrol ücreti tespitlerinde gümrük idarelerinin ek tahakkuk ve ceza kararı verebilme yetkilerinin olması ve bu ek tahakkuk ve ceza muhteviyatı alacaklar için uzlaşma yolunun kullanılabilmesi sağlanmalıdır.

- Yükümlülerin mevzuat hükümleri çerçevesinde kendilerine verilen yükümlülükleri eksiksiz bir şekilde yerine getirmeleri eşyanın sorunsuz bir şekilde ithali için gereklidir. Ancak yoğun iş hayatı, gümrük mevzuatının karmaşıklığı nedeniyle kanun hükmünü yanlış ya da eksik yorumlanması ya da yükümlülerin ihmali nedeniyle beyan edilen gümrük vergileri ile gümrük idarelerince muayene ve denetleme veya eşyanın tesliminden sonra yapılan kontroller üzerine tespit edilen gümrük vergileri arasında bir farkın olması durumunda yükümlü hakkında ceza tatbik edilebilmektedir. Böyle bir durumda yükümlünün ilgili aykırılıkları gümrük idaresince tespit edilmeden önce gümrük idaresine bildirmesi, yükümlünün pişmanlığını ve ilgili vergileri ödeme konusundaki isteğini göstermektedir. Bu durumda yükümlülere kesilecek cezaların bir kısmının % 10 oranında kesilmesi yükümlünün iyi niyetinin cezalandırılması olacaktır. VUK'a tabi vergiler bakımından geçerli olan pişmanlık ve ıslah müessesesinde uygulanacak vergi ziyai cezasının ilgili pişmanlık ve ıslahtan yararlanmaya ilişkin şartların gerçekleşmesi halinde ortadan kalkması söz konusudur. Gümrük cezalarının oldukça yüksek olduğu düşünüldüğünde VUK kapsamındaki gibi bir uygulamanın gümrük cezaların bakımından da uygulanması mümkün kılınabilir.

- Bir eşyanın ithalinde birden fazla mali yükümlülük tahsil edilmektedir. Bu mali yükümlülükler farklı kanun veya kararlar ile düzenlenmekte; farklı usul ve esaslara göre takip ve tahsil edilmektedirler. Bu vergi ve bunlara ilişkin cezalarda görevli mahkemeler de farklılık göstermektedir. Örneğin gümrük idarelerince çeşitli malların ithalinde alınan TRT bandrol ücretine ilişkin uyuşmazlıklarda idare mahkemeleri görevlidir. Bir eşyanın ithalinde aynı anda hem TRT bandrol ücreti hem de matrahına dahil olduğu ÖTV ve KDV tahsilatı yapıldığı düşünüldüğünde, ek vergi tahakkuklarının bir kısmı için idare mahkemelerine; bir kısmı için vergi mahkemelerine gidilmesi aynı fiil nedeniyle birbiri ile ilişkili mali yükümlülüklerde ortaya çıkan uyuşmazlıkların farklı yargı organlarınca çözümlenmesi anlamına gelmektedir.

- Gümrük işlemleri BİLGE sistemi üzerinden yapılmaktadır. Sistemin geliştirilerek gümrük idaresi ile yükümlü arasındaki tüm alanlarda (kanun yollarına

başvuru gibi) kullanılması sağlanmalıdır. Böylece işlemlerin hızlandırılması ve zaman kaybının önüne geçilebilecektir.



KAYNAKÇA

Acartürk, Ertuğrul ve Ramazan Kılıç. “Osmanlı Devletinde Kapitülasyonların İktisadi ve Siyasi Perspektiften Analizi”, **Hacettepe Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, Cilt: 29, Sayı: 2, 2011, ss.1-21.

Adibeş, Cuma ve İsmail Akkurt. “Eldeki Bir Elma Daldaki İki Elmadan Daha Mı İyidir? (Türk Vergi Sisteminde Uzlaşma ve Etkinliği Sorunu)”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 314, Kasım 2014, ss.55-66.

Ahmet Vefik Paşa. **Lehce-i Osmânî**, haz: Recep Toparlı, Türk Dil Kurumu Yayınları: 743, Türk Dil Kurumu, Ankara, 2000.

Aka, Assiye ve Avni Akın Ürün. “Türkiye’de Dış Ticaret Uygulamaları: 4458 Sayılı Gümrük Kanunu Özelinde” **Balkan Sosyal Bilimler Dergisi**, Cilt: 7, Sayı: 13, 2018, ss.154-170.

Akçin, Remzi ve Şükrü Keleş. **Gerekçeli Gümrük Kanunu**, Gümrük Kontrolörleri Derneği Yayın No: 23, İstanbul Matbaacılık, Ankara, 1999.

Akdoğan, Abdurrahman. **Kamu Maliyesi**, Gazi Kitabevi, Ankara, 2009.

Akdoğan, Abdurrahman. **Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi**, Gazi Kitabevi, Ankara, 2017.

Akilotu, Erdem ve Nazif Karataş, “Gümrük Vergi ve Cezalarında Zamanaşımı Uygulamaları”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı: 417, Mayıs 2017, ss.136-138.

Akkaya, Mustafa. “Dış Ticaret Vergilerinin Kamu Gelirleri İçindeki Yeri ve Değişimi”, **Maliye Araştırma Merkezi Konferansları**, 36. Seri, 1994, ss.268-294.

Akkaya, Mustafa. **Vergi Hukukunda Ekonomik Yaklaşım**, Turhan Kitabevi, Ankara, 2002.

Aksoy, Şerafettin. **Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi**, Filiz Kitabevi, İstanbul, 1989.

Aksoy, Şerafettin. **Vergi Yargısı ve Türk Vergi Yargısı Sistemi**, Filiz Kitabevi, İstanbul, 1999.

Akyılmaz, Bahtiyar, Murat Sezginer ve Cemil Kaya. **Türk İdare Hukuku**, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2017.

Alıcı, Mustafa. “Yurt Dışından Hizmet İthalinin Gümrük ve Vergi Mevzuatı Çerçevesinde İncelenmesi”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı: 421, Eylül 2016, ss.82-88.

Alpaslan, Mustafa ve Eda Kaya. **Vergi Uygulamasında Zamanaşımı**, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2016.

Anıl, Mustafa Nuri. “Mütekâmil Bir Gümrük Sistemine Olan İhtiyacımız”, **Maliye Araştırma Merkezi Konferansları**, Sayı: 2, Ocak 1956, ss.159-186.

Arıkan, Zeynep. “Gümrük Birliği ve Etkileri”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 88, 1996, <http://www.vergisorunlari.com.tr/makale/gumruk-birligi-ve-etkileri/3514>, (12.04.2018).

Arıkan, Zeynep. **Re’sen Vergi Tarhı**, Anadolu Matbaacılık, İzmir, 2001.

Arıkan, Zeynep ve Zübeyir Bakmaz. “Bilirkişilik ve Bilimsel Mütalaa Faaliyetlerinin Gelir Vergisi Açısından Değerlendirilmesi”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 370, Temmuz 2019, ss.19-28.

Arslan, Mehmet. **Vergi Hukuku**, Dora Basım-Yayın Dağıtım, Bursa, 2016.

Asakura, Hironori. **World History of the Customs And Tariffs**, World Customs Organization, 2003.

Aslan, Zehreddin. **İdari Yargıda Yürütmenin Durdurulması**, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2017.

Aslan, Zehreddin. **Açıklamalı ve İçtihatlı İdari Yargılama Usulü Kanunu**, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2019.

Atan, Turhan. “Gümrükler”, **Maliye Dergisi**, Sayı: 70, Temmuz-Ağustos 1984, ss.36-42.

Atan, Turhan. **Türk Gümrük Tarihi**, Türk Tarih Kurumu Basımevi, Cilt: 1, Ankara, 1990.

Atan, Turhan. **Türk Gümrük Tarihi**, Gümrük Müfettişleri Derneği Yayın No: 12, Cilt: 2, Ankara.

Atan, Turhan. **Türkiye-Avrupa Topluluğu Gümrük Birliği ve Gümrük Mevzuatı**, Gümrük Müfettişleri Derneği, Yayın No: 4, 1995.

Atay, Ender Ethem. **İdare Hukuku**, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2019.

Ay, Hakan. **Kamu Maliyesi**, Nobel Akademik Yayıncılık, Ankara, 2014.

Ay, Yılmaz ve Ergun Yavaş. “Dahilde İşleme Rejiminde Re’sen Kapatmanın Sonuçları ve Re’sen Kapatmada Kaçan Ek Süre Fırsatının Değerlendirilmesi”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı: 397, Eylül 2014, ss.25-28.

Ayyıldız, Yaşar. **Türk Vergi Yargısı**, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2015.

Bahçeci, Barış. “Türkiye’de Kamu Alacaklarının Müteselsil Sorumluluk Yoluyla Tahsili Eğilimi ve Gümrük Kanunu Uygulaması”, **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt: 60, Sayı: 3, 2011, ss.423-445.

Bahtiyar, Mustafa. “Fazla ve Yersiz Olarak Tahsil Edilen Vergileri Dava Yoluyla İadesinde Faiz ve Bu Konudaki Yargı Kararları”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı: 298, Ekim 2017, <http://www.y-akademi.com/muh/102017MB.htm>, (20.08.2019).

Baş, Merve Nur. “Gümrük Müşavirlerinin Mesleki Faaliyetleri Kapsamında Dolaylı Temsil Yetkileri ve Hukuki Sorumlulukları”, **Hacettepe Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt: 6, Sayı: 1, 2016, ss.193-212.

Başaran Yavaşlar, Funda. “Türk Vergi Hukuku’nda Uzlaşma”, **Marmara Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, Cilt: 25, Sayı: 2, 2008, ss.309-337.

Başaran Yavaşlar, Funda. “Vergi uyusmazlıklarında sulh / (659 Sayılı KHK’yla Getirilen Barışçıl Çözüm Yolunun Vergi Hukuku Bakımından Değerlendirilmesi)” **Dünya Gazetesi**, 28 Temmuz 2012, <https://www.dunya.com/gundem/vergi-uyusmazliklarinda-sulh-659-sayili-khk039yla-getirilen-haberi-180672>, 05.12.2019.

Başpınar, Recep. “Vergi Hukukunda Yükümlülere Yapılan Tebliğ İşlemlerinde Görülen Aksamalar ve Öneriler”, **Danıştay Dergisi**, Yıl: 5, Sayı: 18-19, ss.162-168.

Batirel, Ömer Faruk. **Kamu Maliyesi Teorisine Giriş**, Marmara Üniversitesi Yayın No: 492, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Yayın No: 388, İstanbul, 1990.

Bay, Hakan. “Vergi Hukukunda Sorumluluk Müessesesi”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 376, Ocak 2020, ss.36-47.

Bayraklı, Hasan Hüseyin. **Vergi Hukukunun Temel İlkeleri**, Afyon Kocatepe Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Yayını No: 5, Afyon, 1997.

Bayraklı, Hasan Hüseyin. **Vergi Yargılama Hukuku**, Afyon Kocatepe Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Yayınları No: 7, Afyon, 1998.

Bayraklı, Hasan Hüseyin. **Vergi İcra Hukuku**, Celepler Matbaacılık, Afyonkarahisar, 2009.

Bilici, Nurettin. **Vergi Hukuku**, Savaş Yayınevi, Ankara, 2015.

Bilici, Nurettin ve Adem Bilici. **Kamu Maliyesi**, Savaş Yayınevi, Ankara, 2015.

Bıyan, Özgür. **Vergi Hukuku (Lisans Öğrenimi İçin)**, Dora Basım-Yayın Dağıtım, Bursa, 2018.

Bora, Basri. “Kıymet Esasına İstinad Eden Yeni Gümrük Tarifemiz”, **Maliye Araştırma Merkezi Konferansları**, Sayı: 1, 1955, ss.113-125.

Bozkurt, Cevdet. “Yolcu Beraberi Hediyelik Eşya ve Kişisel Eşya Muafiyeti Uygulamalarına İlişkin İlke ve Esaslar”, **Mali Çözüm Dergisi**, Sayı:101, Eylül-Ekim 2010, ss.211-224.

Bozkurt, Cevdet. “Gümrük Mevzuatı Çerçevesinde Ek Mali Yük Kavramı”, **Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi**, Sayı: 84, Aralık, 2010, https://www.lebibyalkin.com.tr/mevzuat/mevbank/dergi/lebib-yalkin-mevzuat-dergisi_mdergi_/2010-aralik-sayi-84_mdergi_8845a-00_/gumruk-mevzuatinda-ek-mali-yuk-kavrami.html, (26.03.2018).

Bozkurt, Cevdet. “Menşe Kavramı ve Menşe Kazanma Kriterlerinin İlgili Mevzuat Işığında Değerlendirilmesi”, **Mali Çözüm Dergisi**, Sayı: 104, Mart-Nisan 2011, ss.149-160.

Bozkurt, Cevdet. “Gümrük Beyanının İhtirazi Kayıt Yoluyla Yapılması ve Sonuçları”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı: 249, Eylül 2013, <https://uye.yaklasim.com>, (04.08.2019).

Bozkurt, Cevdet. “5326 Sayılı Kabahatler Kanunu ve Gümrük Mevzuatındaki Değişiklikler Işığında Mülkiyetin Kamuya Geçirilmesi ve Bu Kapsamdaki Eşyaya El Konulması”, **E-Yaklaşım**, Sayı: 276, Aralık 2015, <https://uye.yaklasim.com>, 12.10.2019.

Bozkurt, Nevzat. “Royalti ve Lisans Ödemelerinin Gümrük İdaresine Beyanı ve Vergilendirilmesi Nasıl Olmalıdır”, **Mali Çözüm Dergisi**, Sayı: 104, Mart-Nisan 2011, ss. 121-128.

Bozkurt, Nevzat. “İthalat Sürecinde Tahsil Edilen Ek Mali Yüklerin Hukuksal Anlamı”, **Mali Çözüm Dergisi**, Sayı: 107, Eylül-Ekim 2011, ss. 137-145, <http://archive.ismmmo.org.tr/docs/malicozum/107malicozum/8%20nevzat%20bozkurt.pdf>, (03.04.2018).

Bozkurt, Nevzat. “Zamanaşımına Uğramış Gümrük Vergilerine Para Cezası Uygulanabilir Mi?”, **Mali Çözüm Dergisi**, Sayı: 106, Temmuz-Ağustos 2011, ss.181-189, <https://issuu.com/istanbulsmmmmodasi/docs/malicozum106?e=25078185/58370305>, (20.10.2019).

Bulut, Mustafa Kemal. “Gümrük İdarelerince Tahsil Edilen Vergiler İle İlgili Düzeltme Talebi, İtiraz ve İdari Yargı Yolu”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 157, Ekim 2001, ss106-108.

Bulut, Mustafa Kemal. “Gümrük Vergisine Eş Etkili Vergi ve Mali Yüklerin Gümrük Vergisi Tanımı Kapsamında Değerlendirilmesi”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı: 334, <http://www.vergidunyasi.com.tr/Makaleler/4530>, (08.03.2018)

Bulut, Mustafa Kemal. “Dahilde İşlem Rejimi Kapsamında “Eşdeğer Eşyadan” Elde Edilen “İşlem Görmüş Ürünün” İhracı Karşılığında Yapılan İthalatta “İkincil İşlem Görmüş Ürünün” Gümrük İdaresine Beyanı”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı: 429, Mayıs 2017, ss.126-130.

Bulutoğlu, Kenan. **Türk Vergi Sistemi**, Fakülteler Matbaası, İstanbul, 1976.

Büyükgür, Ali ve Yılmaz Türkoğlu. “Gümrük Kanunu’na Göre Tatbik Edilen Para Cezalarında Zamanaşımı Sorunu”, **Gümrük ve Ticaret Dergisi**, Cilt: 3, Sayı: 6, 2015, ss. 74-85.

Büyüköztürk, Şener. **Sosyal Bilimler İçin Veri Analizi El Kitabı**, Pegem Akademi, Ankara, 2018.

Büyüköztürk, Şener, Ebru Kılıç Çakmak, Özcan Erkan Akgün, Şirin Karadeniz ve Funda Demirel. **Bilimsel Araştırma Yöntemleri**, Pegem Akademi, Ankara, 2016.

Candan, Turgut. **Vergilendirme Yöntemleri ve Uzlaşma**, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara, 2006.

Candan, Turgut. **Vergi Suç ve Cezaları**, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara, 2010.

Candan, Turgut. **Açıklamalı İdari Yargılama Usulü Kanunu**, Adalet Yayınevi, Ankara, 2012.

Candan, Turgut. “Hukuka Aykırı Olarak Tahsil Edilen Verginin Geri Verilmesinde Faiz”, **Mali Çözüm Dergisi**, Sayı: Sayı: 118, Temmuz-Ağustos 2013, ss.161-186.

Candan, Turgut. “Vergi Uyuşmazlıklarının Yargı Yoluyla Çözümü” 30 Mart 2016, <https://turgutcandan.com/2016/03/30/vergi-uyusmazliklarinin-yargi-yoluyla-cozumu/>, 30.11.2019.

Candan, Turgut. “Gümrük Vergisi Ek Tahakkuklarına İtirazda Bulunulmadan Doğrudan İdari Dava Açılabilir Mi?”, 16 Ağustos 2019, <https://turgutcandan.com/2019/08/16/gumruk-vergisi-ek-tahakkuklarına-itarazda-bulunulmadan-dogrudan-idari-dava-acilabilir-mi/>, 28.11.2019.

Canitez, Murat. **Uygulamalı Gümrük Mevzuatı**, Gazi Kitabevi, Ankara, 2017.

Cantekin, Celalettin. **Dış Ticaret İşlemleri ve Uluslararası Bankacılık**, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2017.

Cimilli, Ekrem. “Dünden Bugüne Kadar Gümrük Vergimiz”, **Eskişehir İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi Dergisi**, Ekim 1973, ss.262-273.

Cimilli, Ekrem. “Gümrük Kıymeti”, **Eskişehir İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi Dergisi**, Cilt: 12, Sayı: 2, Haziran 1976, ss.192-210.

Cimilli, Ekrem. “Gümrük Tarifeleri”, **Eskişehir İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi Dergisi**, Cilt: 14, Sayı: 1, Ocak 1978, ss.187-199.

Cimilli, Ekrem. “Gümrük Tarifemiz”, **Eskişehir İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi Dergisi**, Cilt: 14, Sayı: 2, Haziran 1978, ss.152-176.

Cimilli, Ekrem. “Gümrük Politikası Açısından Eşyanın Menşei”, **Eskişehir İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi Dergisi**, Cilt: 16, Sayı: 1, Ocak 1980, ss.252-260.

Coşgun, Okan. ”Fazla ve Yersiz Tahsil Edilen Vergiye İstinaden Ödenen Faizin Niteliği, Hukuki Mahiyeti ve Vergilendirilmesi”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı: 382, Haziran 2013, ss.150-158.

Coşkun Karadağ, Neslihan. “Zamanaşımı Sürelerine Etkisi Açısından “Mücbir Sebepler” Ve “Ödeme”Ye Eleştirel Bakış”, **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt: 61, Sayı: 3, 2012, ss.1017-1055.

Coşkun Karadağ, Neslihan ve İbrahim Organ. “Gümrük Uzlaşması ve Vergi Usul Kanunu’ndaki Uzlaşma Kurumu ile Karşılaştırılmalı Olarak Değerlendirilmesi”, **Niğde Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, Cilt: 7, Sayı: 1, 2014, ss.370-396.

Çağan, Nami. “Demokratik Sosyal Hukuk Devletinde Vergilendirme”, **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt: 37, Sayı: 1, 1980, ss.129-151, <http://dergiler.ankara.edu.tr/dergiler/38/305/2873.pdf>, (02.01.2018).

Çağlayan, Ramazan. **İdari Yargılama Hukuku**, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2019.

Çak, Demet ve Murat Çak, **Gümrük Birliğinin Getirdikleri ve Götürdükleri: Dış Ticaret Vergileri ve İhracat Gelirleri Analizi**, İstanbul Ticaret Odası Yayın No: 2007-68, İstanbul, 2007.

Çakar, M. Sait. **Türkçe-Almanca, Almanca-Türkçe Hukuk Sözlüğü**, Seçkin Yayınları, Ankara, 2007.

Çakıcı, Ömer ve Mehmet Ceylan. **Kaynak Kullanımı Destekleme Fonu (Teori-Uygulama-Mevzuat)**, Türkiye Bankalar Birliği Yayın No: 302, İstanbul, 2014.

Çelik, Bayram. “Gümrükte Uzlaşma Uygulamasına Bir Bakış”, **Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi**, Sayı: 182, Şubat 2019, <https://www.lebibyalkin.com.tr>, (10.12.2019).

Çelik, Binnur. **Dış Ticaretten Alınan Vergilerden Gümrük Vergisi Hukuku**, İmaj Yayınevi, Ankara, 1999.

Çelik, Binnur. “İthalde Alınan Katma Değer Vergisi ve Günümüzdeki Önemi”, **Gazi Üniversitesi İİBF Dergisi**, Cilt: 1, Sayı: 2, 1999, ss. 117-125.

Çelik, Binnur. **Kamu Alacaklarının Takip ve Tahsil Hukuku**, Türkiye İş Bankası Kültür Yayınları, İstanbul, 2002.

Çelik, Birten. “Osmanlı Gümrüklerinde Kadın İstihdamı: Gümrük Kolcuları (1901-1908)”, **Belleten**, Cilt: LXXIX, Sayı: 286, Aralık 2015, ss.1003-1037.

Çelik, Cengiz. “Gümrük Uzlaşma Müessesesinde Yasallık Sorunu”, **Mali Çözüm Dergisi**, Sayı: 136, Temmuz-Ağustos 2016, ss.131-142.

Çelikkaya, Ali. **Türk Gümrük Kanunu’nun Vergilemeye İlişkin Hükümlerinin Değerlendirilmesi**, (Yayımlanmamış Doktora Tezi), Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Eskişehir, 2001.

Çetintaş, Hüseyin Sadi ve Ayhan Turna. “Bilgisayarlı Gümrük İşlemleri”, **Gümrük Dergisi**, Yıl: 12, Sayı: 43, Ocak 2003, ss.115-150.

Çevik, Serdar. **Daha Önce Vergi Davası Açmamış Avukatlar İçin Vergi Davaları ve Yargılama Usulü**, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2018.

Çınarlı, Serkan. **İdari Yargıda İstinaf ve Bölge İdare Mahkemeleri**, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2018.

Çiçek, Hüseyin Güçlü ve Orhan Atalay. “Gümrük İdarelerinde Eş Etkili Vergiler ve Fonların Tahsili, Karşılaşılan Sorunlar ve Çözüm Önerileri”, **Gümrük ve Ticaret Dergisi**, Cilt: 4, Sayı: 10, 2017, ss.15-24.

Çolak, Nusret İlker. “İdari Uyuşmazlıklarda Alternatif Çözüm Yolları”, **Danıştay ve İdari Yargı Günü 144. Yıl Sempozyumu**, Danıştay Yayınları No: 83, 2013, Ankara, ss.97-118.

Dağ, Rüfet, Sami Ceyhan ve Mehmet Ballı. **Gümrük Kıymet Uyuşmazlıkları**, Gümrük ve Ticaret Müfettişleri Derneği Yayınları, Ankara, 2014.

Dayınlarlı, Kemal. **Türkçe-Fransızca Hukuk Terimleri Sözlüğü**, Teknik Basım Sanayii Matbaası, Ankara, 1984.

Değer, Nuri. **En Son Şekliyle Damga Vergisi Uygulaması**, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2016.

Değirmendereli, Ali. “Vergi Amaç ve Etkilerinin Ayırıştırılması (Dichotomie der Steuerzwecke) Sorunu”, **Prof. Dr. Mualla Öncel’e Armağan**, (ed.) Ertuğrul Akçaoğlu ve İnci Solak Akman, Cilt: 1, Ankara, 2009, ss.211-227.

Delilbaşı, Melek. “Orta Çağ’da Türk Hükümdarları Tarafından Batılılara Ahidnamelerle Verilen İmtiyazlara Genel Bir Bakış”, **Belleten**, Cilt: XLVII, Sayı: 185, Ocak 1983, ss.95-103.

Demir, İhsan Cemil. **Osmanlı Devleti’nde Örfi Vergiler**, Ekin Basım Yayın Dağıtım, Bursa, 2019.

Demir, Oğuzhan. “Vergi Uyuşmazlıklarının Çözümünde Görevli Mahkeme”, **A.Ü. Erzincan Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt: 8, Sayı: 3-4, 2004, ss. 185-234.

Demir, Oğuzhan. “Vergi Uyuşmazlıklarının Çözümünde Yetkili Mahkeme”, **Erzincan Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt: 11, Sayı: 1-2, 2007, ss.219-256.

Demirbaş Aksüt, Burcu ve Özgecan Gök. “Gümrük Vergilerinden Kaynaklanan Anlaşmazlıkların Uzlaşma Yolu İle Çözümü”, **Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt: 18, Sayı: 2, 2016, ss.75-125.

Derdiyok, Türkmen. **Dış Ticarete Vergi ve Mali Yükümlülükler**, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2013.

Dikmen, M. Orhan. **Maliye Dersleri**, Sermet Matbaası, İstanbul, 1964.

Dölek, Ali. **Gümrük İşlemleri**, Umut Kitap Basım Yayın Dağıtım, İstanbul, 2017.

Duran, Lütfi. **İdare Hukuku Ders Notları**, Fakülteler Matbaası, İstanbul, 1982

Edizdoğan, Nihat ve Ali Çelikkaya. **Vergilerin Ekonomik Analizi**, Dora Basım Yayın Dağıtım, Bursa, 2010.

Edizdoğan, Nihat, Özhan Çetinkaya ve Erhan Gümüş. **Kamu Maliyesi**, Ekin Basım Yayın Dağıtım, Bursa, 2018.

Eker, Aytaç. **Kamu Maliyesi**, Birleşik Matbaa, İzmir, 2009.

Ekinci, Ahmed Celaleddin. “Usul Hukuku Açısından Gümrük Kanunu ve Vergi Usul Kanunu’nun Analizi”, **Gümrük ve Ticaret Dergisi**, Cilt: 3, Sayı: 5, 2015, ss.34-50.

Eraslan, Yunus ve Hüseyin Bilgin. “İdari Yargıda Görev Uyuşmazlığı”, **Uyuşmazlık Mahkemesi Dergisi**, Sayı: 8, 2016, ss.151-187.

Eraslan, Yunus ve Ümit Süleyman Üstün. “İdare ve Vergi Mahkemeleri Arasında Çıkan Görev Uyuşmazlıkları ve Çözümünde Esas Alınan Ölçütler”, **Selçuk Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt: 26, Sayı: 2, 2018, ss.149-187.

Erbay, Cemal. **Gümrük Mevzuatı**, Maliye ve Gümrük Bakanlığı Araştırma, Planlama ve Koordinasyon Kurulu Yayını No: 1986/281, Ankara, 1986.

Ercan, Tayfun. **Gümrük Uyuşmazlıkları ve Çözüm Yolları**, Adalet Yayınevi, Ankara, 2012.

Erdem, Metin, Doğan Şenyüz ve İsmail Tatlıoğlu. **Kamu Maliyesi**, Ekin Kitabevi, Bursa, 2003.

Erdem, Tahir. **Vergi Hukukunda Uyuşmazlıkların İdari Aşamada Çözümü ve Alternatif Çözüm Yolları**, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2012.

Erdem, Tahir. “6455 Sayılı Kanunla Yapılan Değişiklikler Sonrasında Gümrük Kanunu’nun Ceza Hükümleri”, **Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi**, Sayı: 114, Haziran 2014, <https://www.lebibyalkin.com.tr/mevzuat/yayinlar/lebib-yalkin-mevzuat-dergisi>, (28.10.2019).

Erkan, Vehbi Umut. “6098 Sayılı Türk Borçlar Kanunu’na Göre Vekâlet Sözleşmesinde Vekâlet Veren Ücret Ödeme Borcu Dışındaki Diğer Borçları”, **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt: 62, Sayı: 2, 2013, ss.441-472.

Eroğlu, Orhan. “İslah ve Hukuk Muhakemeleri Kanunu İle Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun Tasarı Taslağı Kapsamında İslahın Değerlendirilmesi”, **Türkiye Barolar Birliği Dergisi**, Sayı: 138, 2018, ss.159-208.

Ertürk, Erkan. “Gümrük Vergi ve Cezalarının Tahakkuk ve Tebliği İle Uzlaşma ve İtiraz Süreçleri”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı: 250, Ekim 2013, <https://uye.yaklasim.com/MagazineContent.aspx?ID=21915&arananKey=g%C3%B Cmr%C3%BCk>, (05.08.2019).

Eskicioğlu, Osman. **Çağdaş Vergi Hukukunun İslam Hukuku Açısından Eleştirisi**, <http://www.enfal.de/vergi.pdf>, (29.05.2018).

Eşiyok, B. Ali. “Osmanlı İmparatorluğu’nun Dünya Ekonomisine Eklemlenmesinde Bir Dönüm Noktası: 1838 Serbest Ticaret Anlaşması”, **Mülkiye Dergisi**, Cilt: XXXIV, Sayı: 266, 2010, ss.67-108.

Giray, Filiz. **Maliye Tarihi**, Ekin Basım Yayın Dağıtım, Bursa, 2015.

Gelir İdaresi Başkanlığı. **GATT Bilgilendirme Rehberi**, Gelir İdaresi Başkanlığı Avrupa Birliği ve Dış ilişkiler Daire Başkanlığı GATT Müdürlüğü, Yayın No: 95, Ankara, 2009.

Genç, Mehmet. **Osmanlı İmparatorluğunda Devlet ve Ekonomi**, Ötüken Neşriyat A.Ş., İstanbul, 2013.

Gerçek, Adnan. “Yürütmenin Durdurulması Müessesesinin Vergileme İşlemleri Üzerindeki Etki ve Sonuçları”, **Maliye Araştırma Merkezi Konferansları**, 41. Seri, Sayı: 41, 2002, ss.117-138.

Gerçek, Adnan. “Dış Ticaret Üzerindeki Mali Yükümlülükler”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı: 184, Nisan 2008, <https://uye.yaklasim.com>, (02.06.2018).

Gerçek, Adnan. **Türk Mali Hukukunda Teminat Kurumu**, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2013.

Gerçek, Adnan. **Kamu Alacaklarının Takip ve Tahsil Hukuku**, Ekin Basım Yayın Dağıtım, Bursa, 2013.

Gök, Özgecan. **Gümrük Vergisinden Kaynaklanan Uyuşmazlıklar**, Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, (Yayımlanmamış Doktora Tezi), İzmir, 2018.

Gökçe, M. Uğur ve Musa Ünal. “Gümrük Kıymet Kodunda Değişikliğin Etkileri”, **Vergi Raporu Dergisi**, Sayı: 41, Haziran-Temmuz 1999, ss.26-38.

Göker, Cenker. **Yönlendirici Vergilendirme**, Turhan Kitabevi, Ankara, 2011.

Göker, Cenker. “Dış Ticaret İşlemlerine Konulan Ek Mali Yükümlülüklerde Öngörülebilirlik İlkesi Üzerine Bir Deneme”, **Ankara Barosu Dergisi**, Yıl: 71, Sayı: 2013/1, 2013, ss.113-124.

Gözler, Kemal. **Anayasa Hukukunun Genel Teorisi**, Cilt II, Ekin Basım Yayın Dağıtım, Bursa, 2011.

Gözübüyük, A. Şeref ve Turgut Tan. **İdare Hukuku**, Cilt: 1, Turhan Kitabevi, Ankara, 2008.

Güçlü, Yaşar. **Herkes İçin İdari Dava Takip Rehberi**, Seçkin Yayınları, Ankara, 2019.

Gül Erdem, Jülide. “İptal Davasında Menfaat İhlali Koşulu”, **Memleket Siyaset Yönetim**, Cilt: 12, Sayı: 27, 2017, ss.97-134.

Gültekin, Mustafa. “Vergi Uyuşmazlıklarının Çözüm Yollarından Uzlaşma”, **Uyuşmazlık Mahkemesi Dergisi**, Sayı: 7, 2016, ss.575-607.

Gümüş, Mustafa. “Adli Soruşturmanın Gümrük Vergileri Zamanaşımına Etkisi”, **Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi**, Sayı: 81, Eylül 2010, <https://www.lebibyalkin.com.tr/mevzuat/yayinlar/lebib-yalkin-mevzuat-dergisi>, (23.10.2019).

Gümüş, Mustafa. **İthalatta Vergi ve Mali Yükümlülükler**, Önka Matbaa San. ve Tic. Ltd. Şti., Ankara, 2018

Gümüşkaya, Gamze. “Vergi Ödevlisinin Kamu Denetçiliği Kurumuna Başvurusu”, **İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mecmuası**, Cilt: 74, Sayı: 1, 2016, ss.279-304.

Güneş, Gülsen. **Verginin Yasallığı İlkesi**, On İki Levha Yayıncılık, İstanbul, 2011.

Güran, Tefik. “Tanzimat Dönemi Osmanlı Maliyesi”, **İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi Mecmuası**, Cilt: 49, 1998, ss.79-95.

Gürbüz, Sait ve Faruk Şahin. **Sosyal Bilimlerde Araştırma Yöntemleri**, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2018.

Gürsel, Seyfettin. “1938 Osmanlı-İngiliz Ticaret Anlaşması”, **Tanzimat’tan Cumhuriyet’e Türkiye Ansiklopedisi**, Cilt: 3, İletişim Yayınları, 1985, İstanbul, ss.688-690.

Hacıköylü, Canatay. “İthalat Sırasında Ödenen Vergiler ve Diğer Mali Yükümlülükler: Türkiye ve Cep Telefonu İthalatı”, **Aksaray Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, Cilt: 7, Sayı:1, 2014, ss.21-36.

Hatipoğlu, Cengizhan. “Yargı Kararına Göre İade Edilecek Vergilerde Faiz”, **İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mecmuası**, Cilt: 72, Sayı: 1, 2014, ss.435-448.

Hatipoğlu, Cengizhan. “İdari Merci Tecavüzü ve Dört Gri Alan”, **Türkiye Adalet Akademisi Dergisi**, Yıl: 6, Sayı: 21, 2015, ss.359-384.

Hergün, Recai. “İthalatta Muhteviyat Farklılıklarında Gümrük Vergileri Tarhiyatı, **E-Yaklaşım**, Sayı: 231, Mart 2012, <https://uye.yaklasim.com/MagazineContent.aspx?ID=13738&arananKey=g%C3%B5Cmr%C3%BCk>, (04.08.2019).

Hondu, Selçuk. “Danıştay, İdare Mahkemeleri, Vergi Mahkemeleri Arasında Ortaya Çıkan Görev Uyuşmazlıkları”, **Danıştay Dergisi**, Yıl: 15, Sayı: 56-57, Yarı Açık Cezaevi Matbaası, 1985, Ankara, ss.13-34.

Işıklar, Celal. “İdari Yargılamada İlk İncelemenin Sıra, Düzen ve Usûlü”, **Türkiye Adalet Akademisi Dergisi**, Cilt: 1, Yıl: 2, Sayı: 6, 2011, ss.69-140.

Işıklar, Celal. “İdari Yargıda Derdestlik”, **Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt: 16, Sayı: 1, 2012, ss.63-106.

İrtenk, Saffet R. **Maliye**, Ege Üniversitesi Matbaası, İzmir, 1971.

İstanbul Gümrük Müşavirleri Derneği. **Gümrük Tarihçesi**,
<http://www.igmd.org.tr/Gumruk-Tarihcesi>, (20.03.2018)

İstanbul Ticaret Odası. **Yeni Gümrük Mevzuatına Umumî Bir Bakış**, Hüsnütabiat Matbaası, İstanbul, 1954.

İşçi, Jülide. **İdari Merci Tecavüzü**, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2019.

Kağıtcıoğlu, Murat. “İdari İşlem Teorisi Çerçevesinde İdari Merci Tecavüzü Kavramının Değerlendirilmesi”, **Türkiye Adalet Akademisi Dergisi**, Yıl: 7, Sayı: 30, 2017, ss.237-271.

Kalabalık, Halil. **İdari Yargılama Usulü Hukuku**, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2019.

Kalabalık, Halil. **İdare Hukuku Dersleri**, Cilt: 2, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2019.

Kaneti, Selim. **Vergi Hukuku**, Özdem Kardeşler Matbaası, İstanbul, 1986/1987.

Kaneti Selim. “Vergi Hukukunda Ekonomik Yaklaşım İlkesi”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Temmuz 1992, <https://www.vergidunyasi.com.tr/makaleler/1041>, (19.02.2020).

Kaplan, Recep. “İadesi Gereken Vergiler İçin Mükelleflere Faiz Ödenmesine İlişkin Düzenlemenin Anayasa Mahkemesinin İptal Kararı Çerçevesinde Değerlendirilmesi”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 287, Ağustos 2012, ss.185-193.

Karakoç, Yusuf. **Türk Vergi Ceza Hukukunda Pişmanlık ve Islah**, Tükelmat A.Ş., İzmir, 1994.

Karakoç, Yusuf. **Genel Vergi Hukuku**, Yetkin Yayınları, Ankara, 2007.

Karakoç, Yusuf. **Vergi Anlaşmazlıklarının/Uyuşmazlıklarının Çözüm Yolları (Vergi Yargılaması Hukuku)**, Yetkin Yayınları, Ankara, 2015.

Karamursal, Ziya. **Osmanlı Mali Tarihi Hakkında Tetkikler**, Türk Tarih Kurum Basımevi, Ankara, 1989.

Karavelioğlu, Celâl. **İdari Yargılama Usulü Kanunu**, Cilt: I, Yetkin Basım Yayım ve Dağıtım A.Ş., Ankara, 2001.

Karavelioğlu, Celâl. **İdari Yargılama Usulü Kanunu**, Cilt: II, Yetkin Basım Yayım ve Dağıtım A.Ş., Ankara, 2001.

Karluk, S. Rıdvan. “Sanayileşme Süreci Yönünden Gümrük Tarifelerinin Genç Sanayileri Korumaya Etkisi”, **Eskişehir İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi Dergisi**, Cilt: 11, Sayı: 2, Haziran 1975, ss.137-150.

Kaya, Ferudun. **Dış Ticaret ve Finansmanı**, Beta Yayınları, İstanbul, 2011.

Kaya, Sezai. “YYs vs OKSB”, 25.06.2018, http://sezaikaya.com/post/yys-vs-oksb_55, (09.05.2019).

Kaya, Sezai. “Gümrükte Kendini İhbar (Pişmanlık Beyanı) Uygulamasında Görülen Sorunlar”, 17.09.2019, <https://www.ktgegitim.com/haberler/gumrukte-kendini-ihbar-pismanlik-beyani-uygulamasinda-gorulen-sorunlar-6555>, (18.12.2019).

Kaya, Sezai ve Arif Ayluçtarhan. “Gümrük Kıymetine Giren Royalti Ödemelerinde Tevkifat Uygulaması”, **Mali Çözüm Dergisi**, Sayı: 92, Mart-Nisan 2009, ss.167-178.

Kazıcı, Ziya. **Osmanlıda Vergi Sistemi**, Kayıhan Yayınları, İstanbul, 2014.

Keyder, Çağlar. “Osmanlı Devleti ve Dünya Ekonomik Sistemi”, **Tanzimat’tan Cumhuriyet’e Türkiye Ansiklopedisi**, Cilt: 3, İletişim Yayınları, 1985, İstanbul, ss.642-652.

Kıldış, Yusuf. **Gelir Vergisinde Matrahın Tespitinde Giderler ve İndirimler**, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara, 2010.

Kıldış, Yusuf ve Ahmet Cem Avcı, “Vergi Yargısında Tek Dilekçe İle Dava Açılabilir Haller”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı: 332, <https://uye.yaklasim.com>, (21.12.2020).

Kılıç, Ayhan. “Kabahatler Kanunu’nun Genel Hükümlerinin Vergi Kabahatleri Bakımından Uygulanabilirliği”, **Türkiye Adalet Akademisi Dergisi**, Yıl: 5, Sayı: 18, Temmuz 2014, ss.299-348.

Kılıç, Kaptan. **Kaçakçılık Suçları Gümrük Kabahatleri ve Gümrük Uyuşmazlıklarının Çözüm Yolları**, Gazi Kitabevi, Ankara, 2013.

Kırbaş, Sadık. **Vergi Hukuku**, Siyasal Kitabevi, Ankara, 2012.

Kızılot, Şükrü, Doğan Şenyüz, Metin Taş ve Recai Dönmez. **Vergi Hukuku**, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara, 2008.

Kızılot, Şükrü ve Zuhale Kızılot. **Vergi İhtilafları ve Çözüm Yolları**, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara, 2011.

Koban, Emine ve Tayfun Ercan. “Gümrük Uyuşmazlıklarında Uzlaşma Müessesesi ve İşleyişi”, **Legal Mali Hukuk Dergisi**, Cilt: 13, Sayı: 150, 2017, ss.1361-1382.

Koçak, Nazım Taha. **Uygulamada Yürütmenin Durdurulması**, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2017.

Korkmaz, Esfender. **Vergi Yapısı ve Gelişimi**, Ercivan Matbaası, İstanbul, 1981.

Korkmaz, Rıza Mehmet. “21. Yüzyıla Girerken Türk Gümrük İdaresi”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 153, Haziran 2001, ss.93-105.

Koyunoğlu, Deniz. “Gümrük Uyuşmazlıkları İçin İtiraz ve İdari Yollar”, **Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi**, Sayı:83, <http://www.lebibyalkin.com.tr>, (06.12.2019).

Küçükcutlu, Namık. **Gümrük Mevzuatı**, İstanbul Ticaret Odası Yayın No: 1998-28, İstanbul, 1998.

Kütükoğlu, Mübahat S. “Osmanlılar’da Gümrük”, **Türkiye Diyanet Vakfı İslam Ansiklopedisi**, Cilt: 14, 1996, ss.263-268.

Mutluer, M. Kâmil. **Genel Vergi Hukuku**, İstanbul İletişim Grubu Yayıncılık, İstanbul, 2008.

Nadaroğlu, Halil. **Kamu Maliyesi Teorisi**, Beta Basım Yayım Dağıtım, İstanbul, 2000.

Nazalı, Ersin ve Fatih Uzun. “10 Soruda Gümrükte Telfi Edici Vergi Uygulaması”, 10.02.2017, <http://andersentax.com.tr/tr/yayinlar/10-soruda-gmrkte-telfi-edivi-vergi-tev-uygulamasi>, (08.05.2019).

Nemli, Arif. **Kamu Maliyesine Giriş**, Y. Güryay Matbaası, İstanbul, 1979.

Neumark, Fritz. **Maliyeye Dair Tetkikler**, İsmail Akgün Matbaası, İstanbul, 1950.

Nural, Ali ve Remzi Akçin. **Ekonomik Etkili Gümrük Rejimleri**, Gümrük Kontrolörleri Derneği Yayın No: 7, İstanbul, 1996.

Oğurlu, Yücel. “Vergi Yargılamasında Vergi Mahkemelerinin Görev ve Yetkileri”, **A.Ü. Erzincan Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt: 1, Sayı: 1, 1997, ss.317-331.

Oğurlu, Yücel. “Danıştay Kararları Işığında İdari Yargılama Usulünde Re’sen Araştırma İlkesi”, **A.Ü. Erzincan Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt: II, Sayı: 1, 1998, ss. 119-133.

Oğuzman, Kemal ve Turgut Öz. **Borçlar Hukuku (Genel Hükümler)**, Filiz Kitabevi, İstanbul, 2000.

Oktar, S. Ateş. “Vergi Benzeri Mali Yükümlülükler Ek Mali Yükümlülükler ve Bir Totolojik Düzenlemenin Analizi”, **Maliye Araştırma Merkezi Konferansları**, 37. Seri, Yıl: 1996/1997, ss.155-189.

Oktar, S. Ateş. **Vergi Hukuku**, Türkmen Kitabevi, İstanbul, 2011.

Oktar, S. Ateş. **Türk Vergi Sistemi**, Türkmen Kitabevi, İstanbul, 2018.

Olalı, Hasan. **Dış Ticaret ve İç Ticaret Ekonomisi**, Berrin Basımevi, İzmir, 1949.

Onursal, Erkut. “Dünden Bugüne Gümrük Mevzuatı”, **Dış Ticaret Dergisi**, Yıl: 5, Sayı: 17, Nisan 2000, ss.18-44.

Onursal, Erkut. **Mevzuat ve Teknik Yönleri İle İhracat ve İthalat İşlemleri**, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2017.

Onursal, Erkut. **Mevzuat ve Teknik Yönleri İle Uluslararası Ticarete Kullanılan Belgeler**, Seçkin Yayınları, Ankara, 2018.

Organ, İbrahim ve Neslihan Coşkun Karadağ. “Türk Vergi Yargısında Yürütmenin Durdurulması- I”, **Çukurova Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi**, Cilt: 21, Sayı: 3, 2012, ss.55-70.

Organ, İbrahim ve Neslihan Coşkun Karadağ. “Türk Vergi Yargısında Yürütmenin Durdurulması- II”, **Çukurova Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi**, Cilt: 21, Sayı: 3, 2012, ss.71-84.

Ortopolat, Ali. “Kabahatler Kanunu Çerçevesinde Gümrük Para Cezalarında Kusur Şartı Aranır Mı?”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı: 179, Kasım 2007, <https://uye.yaklasim.com/>, (28.10.2019)

Ovacık, Mustafa. **İngilizce-Türkçe Hukuk Sözlüğü**, Ayyıldız Matbaası, Ankara, 1964.

Öncel, Mualla, Ahmet Kumrulu ve Nami Çağan. **Vergi Hukuku**, Turhan Kitabevi, Ankara, 2012.

Öner, Erdoğan. **Kamu Maliyesi I**, Maliye ve Gümrük Bakanlığı Araştırma, Planlama ve Koordinasyon Kurulu Yayın No: 1986/282, Ankara, 1986.

Öner, Erdoğan. **Osmanlı İmparatorluğu ve Cumhuriyet Döneminde Malî İdare**, Maliye Bakanlığı Araştırma Planlama ve Koordinasyon Kurulu Başkanlığı Yayın No: 2005/369, Ankara, 2005.

Öner, Erdoğan. **Vergi Hukuku**, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2019.

Öner, Erdoğan. **Türk Vergi Sistemi**, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2019.

Öz, Ersan. **Dış Ticarete Ulusal ve Uluslararası Vergilendirme**, Nobel Kitabevi, Adana, 2008.

Özay, İl Han. **Günlük Yönetim**, Filiz Kitabevi, İstanbul, 2004.

Özkan, Ömer ve Tayfun Ercan, **Gümrük Para Cezaları**, Adalet Yayınevi, Ankara, 2016.

Özkardeş, Levent. “Dahilde İşleme Rejiminde Gümrük Yükümlülüğü”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı: 181, Ocak 2008, <https://uye.yaklasim.com/dergiler>, (25.02.2018).

Öztürk, İbrahim Halil. “Gümrük Vergileri ve Gümrük Kanunundaki İdari İtiraz Müessesesi”, **Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi**, Sayı: 103, Temmuz 2012, <https://www.lebibyalkin.com.tr/mevzuat/yayinlar/lebib-yalkin-mevzuat-dergisi>, (02.08.2018).

Palaz Erdemir, Hatice ve Ali Rıza Gökbunar. “Efes Gümrük Yazıtında Gümrük Vergileri”, **Gazi Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, Cilt: 9, Sayı: 1, 2007, ss.227-234.

Pamuk, Şevket. “19. yy’da Osmanlı Dış Ticareti”, **Tanzimat’tan Cumhuriyet’e Türkiye Ansiklopedisi**, Cilt: 3, İletişim Yayınları, 1985, İstanbul, ss.653-665.

Pastole, Mirela Anca and Ciobănaşu Marilena. “Role of Customs Duties in the Formation of Budget Revenues”, **Journal of Knowledge Management, Economics and Information Technology**, Issue: 1, February 2013, http://www.scientificpapers.org/wp-content/files/1352_Postole_Ciobanasu_ROLE_OF_CUSTOMS_DUTIES_IN_THE_FORMATION_OF_BUDGET_REVENUES.pdf, (30.04.2018).

Reisoğlu, Safa. **Borçlar Hukuku (Genel Hükümler)**, Beta Basım Yayım Dağıtım, İstanbul, 2011.

Samsun, Nihal. “10. Yılında Avrupa Tek Pazarı”, **Maliye Dergisi**, Sayı: 143, 2003, http://dergiler.sgb.gov.tr/calismalar/maliye_derigisi/yayinlar/md/md143/nsamsun.pdf, (27.05.2018).

Sancakdar, Oğuz. “İdari Yargıda Tek Dilekçe İle Dava Açma (Karşılaştırmalı Hukuki Analiz)”, **Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt: 9, Sayı: 2, 2007, ss.223-269.

Sancakdar, Oğuz. “İdari Yargıda İstinaf Sistemi Üzerine Düşünceler”, **Danıştay ve İdari Yargı Günü 144. Yıl Sempozyumu**, Danıştay Yayınları No: 83, 11 Mayıs 2012, Ankara, ss.13-95.

Saraçoğlu, Fatih. **Türk Vergi Sistemi**, Gazi Kitabevi, Ankara, 2018.

Sariaslan, Osman. **Vergi Uyuşmazlıklarına İlişkin Davalarda İlk İnceleme ve İlk İnceleme Üzerine Verilen Kararların Hukuki Niteliği**, Uludağ Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, (Yayımlanmamış Doktora Tezi), Bursa, 2014.

Sariaslan, Osman. “Anayasa Mahkemesi’ne Yapılan Bireysel Başvurularda Başvuru Yollarının Tüketilmesi Koşulunun Vergi Uyuşmazlıklarıyla İlgili İdari Başvurular Ekseninde Değerlendirilmesi”, **Türkiye Adalet Akademisi Dergisi**, Yıl: 9, Sayı: 34, 2018, ss.475-513.

Sariaslan, Osman. “Bireysel Başvuru Süreciyle Değişen Yargısal Paradigma ve Adil Yargılanma Hakkı Ekseninde İdari Yargıda Re’sen Araştırma İlkesi”, **Uyuşmazlık Mahkemesi Dergisi**, Sayı: 12, 2018, ss.647-692.

Savaş, Vural Fuat. “Gümrük Tarifelerinin Ekonomik Analizi”, **Eskişehir İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi Dergisi**, Cilt: 5, Sayı: 2, Haziran 1969, ss.18-43.

Sayar, Nihad S. **Âmme Maliyesi**, Cilt: 1, Sermet Matbaası, İstanbul, 1961.

Saygılıoğlu, Nevzat ve Adnan Gerçek. **Dış Ticaret ve Gümrük (Kurallar, İşlemler ve Vergileme)**, Yaklaşım Yayınları, Ankara, 2007.

Sayılğan, Güven ve Coşkun Şenol. “Dahilde İşleme Rejimi ve Türk İşletmelerinin İhracatı Üzerine Etkileri”, **Erciyes Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, Sayı: 35, Ocak-Temmuz 2010, ss.37-53.

Selen, Ufuk. “Dış Ticaret Yardım Unsuru Olarak Dahilde İşleme Rejimi: Türkiye Açısından Değerlendirilmesi”, **Akdeniz İ.İ.B.F. Dergisi**, Sayı: 10, 2005, ss.182-205.

Selen, Ufuk. **Gümrük İşlemleri ve Vergilendirilmesi**, Ekin Basım Yayın Dağıtım, Bursa, 2012.

Seyidoğlu, Halil. **Ekonomik Terimler (Ansiklopedik Sözlük)**, Güzem Yayınları No: 4, Adalet Matbaacılık, Ankara, 1992.

Seyidoğlu, Halil. **Uluslararası İktisat**, Güzem Can Yayınları, İstanbul, 2003.

Sezginer, Murat. “İdari Yargıda İstinaf İncelemesinin Esasları İle İstinaf Uygulamasında İçtihat Ayrılıkları Sorunu ve Çözüm Yolları”, **Danıştay ve İdari Yargı Günü 150. Yıl Sempozyumu**, Danıştay Yayınları No: 99, 10-11 Mayıs 2018, Ankara, ss.111-134.

Shaw, Stanford. “Tanzimat’tan Sonra Osmanlı Vergi Sistemi”, **Tanzimat’tan Cumhuriyet’e Türkiye Ansiklopedisi**, Cilt: 4, İletişim Yayınları, 1985, ss.934-942.

Sidal, Hulusi. **Gümrük Politikası Mevzuatı ve Tatbikatı**, Berksoy Matbaası, İstanbul, 1966.

Şahin, Mustafa. “Gümrük Vergileri Tanımı ve 6455 Sayılı Kanunla Gümrük Kanununun 234 üncü Maddesinde Yapılan Değişiklik”, **Gümrük ve Ticaret**, Sayı: 36, 2013, ss.32-37.

Şahin, Mustafa. “Gümrük Vergileri ve Uygulamada Karşılaşılan Bazı Sorunlar”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı: 414, Şubat 2016, ss.152-157.

Şahin, Mustafa. “Gümrük İşlemlerinin ve Vergilerinin Tebliği”, **Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi**, Sayı: 154, Ekim 2016, <https://www.lebibyalkin.com.tr/mevzuat/yayinlar/lebib-yalkin-mevzuat-dergisi>, (15.04.2019).

Şenyüz, Doğan. **Türk Vergi Sistemi**, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara, 2007.

Şenyüz, Doğan. **Vergi Ceza Hukuku**, Ekin Basım Yayın Dağıtım, Bursa, 2017.

Şenyüz, Doğan, Mehmet Yüce ve Adnan Gerçek. **Vergi Hukuku**, Ekin Basım Yayın Dağıtım, Bursa, 2020.

Şenyüz, Doğan, Mehmet Yüce ve Adnan Gerçek. **Türk Vergi Sistemi**, Ekin Basım Yayın Dağıtım, Bursa, 2020.

Şişman, Gülden ve Mustafa Uyanık. “Gümrük Uyuşmazlıklarının Sulh Yoluyla Çözülmesi”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 362, Kasım 2018, ss.71-78.

Tabakoğlu, Ahmet. **Türk İktisat Tarihi**, Dergâh Yayınları, İstanbul, 1994.

Takım, Abdullah ve Ş. Mustafa Ersungur. “Dahilde İşleme Rejimi: İhracat ve İthalat Üzerindeki Etkisi, **Atatürk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi**, Cilt: 24, Sayı: 2, 2010, ss.289-305.

Taş, Metin. “Gümrük İdaresinin Vergileme İşlemlerinde yargı Yolu ve Anayasal Bir Sorun”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı: 156, Aralık 2005, <https://uye.yaklasim.com/dergiler>,27.11.2019.

Taşkan, Yusuf Ziya. **Vergi Yönetiminin Düzenleyici İşlemleri**, On İki Levha Yayıncılık, İstanbul, 2010.

Taşkan, Yusuf Ziya. **Vergi Hukuku**, Adalet Yayınevi, Ankara, 2018.

Taşpınar, Mehmet. **Sosyal Bilimlerde SPSS Uygulamalı Nicel Veri Analizi**, Pegem Akademi, Ankara, 2017.

TBMM, **Tutanak Dergisi**, TBMM Basımevi, Cilt: 14, Ankara, 1999.

TBMM, **Gümrük Tarifeleri ve Ticaret Genel Anlaşmasının (GATT) VII. Maddesinin Uygulanmasına Dair Anlaşmanın Onaylanmasının Uygun Bulunduğu Hakkında Kanun Tasarısı Gerekçesi**, 13.03.1986, <https://www.tbmm.gov.tr/tutanaklar/TUTANAK/TBMM/d18/c011/tbmm18011068ss0049.pdf>, (05.03.2019).

Tekin, Abdulkadir ve Ümit Engin Tekin, **Gümrük İşlemleri**, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2018.

Terzi, Gökhan. **Dış Ticaret Gümrük Kambiyo İşlemleri ve Uygulaması**, Gümrük Ticaret Müfettişleri Derneği, İstanbul, 2017.

Terzi, Gökhan. “Dış Ticarete Tek ve Maktu Vergi Uygulaması”, **Mali Çözüm Dergisi**, Sayı: 143, Eylül-Ekim 2017, ss.93-102.

Terzi, Gökhan. “Yetkilendirilmiş Yükümlü Statüsünün Dünü, Bugünü ve Yarını”, **Gümrük ve Ticaret Dergisi**, Cilt: 4, Sayı: 9, 2017, ss.10-22.

Terzi, Gökhan. “Katma Değer Vergisi Kanunu Reformu Açısından İthalatta Vergi Matrahının Değerlendirilmesi”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı: 437, Ocak 2018, ss.44-51.

Terzi, Gökhan. “Gümrük Vergileri Anlaşmazlıklarında Çözüm Yollarının Vergi Usul Kanunu Hükümleriyle Karşılaştırmalı Olarak Değerlendirilmesi”, **Gümrük ve Ticaret Dergisi**, Cilt: 5, Sayı: 15, 2019, ss.32-43.

Ticaret Bakanlığı Gümrükler Genel Müdürlüğü, **Uzlaşma Başvuru Ekranı Kullanım Kılavuzu**,

https://uygulama.gtb.gov.tr/UzlasmaTalep/Content/UT_KullanımKlavuzu.pdf,
(16.12.2019).

Tomanbay, Mehmet. **Dış Ticaret Rejimi ve İhracatın Finansmanı**, Hatiboğlu Yayınevi, Ankara, 1995.

Tomanbay, Mehmet. **Uluslararası Ticaret ve Finansmanı**, Gazi Kitabevi, Ankara, 2014.

Toprak, Zafer. “Tanzimat’tan Sonra İktisadi Politika”, **Tanzimat’tan Cumhuriyet’e Türkiye Ansiklopedisi**, Cilt: 3, İletişim Yayınları, 1985, İstanbul, ss.668-671.

Topuz, İbrahim ve Kadir Özkaya. **İdari Yargılama Usulü Kanunu**, Mahalli İdareler Derneği Yayını, Ankara, 2002.

Tosuner, Mehmet. “Türk Katma Değer Vergisi Sisteminin Avrupa Topluluğu Ülkelerinde Uygulanan Katma Değer Vergisi Sistemine Uyumlaştırılmasının Ekonomik Etkileri”, **Dokuz Eylül Üniversitesi İİBF Dergisi**, Cilt: 9, Sayı: 2, 1994, ss.269-287.

Tosuner, Mehmet ve Zeynep Arıkan. **Vergi Uyuşmazlıklarının İdari Aşamada Çözümü ve Türk Vergi Yargısı**, Kanyılmaz Matbaacılık, İzmir, 2014.

Tosuner, Mehmet ve Zeynep Arıkan. **Vergi Usul Hukuku**, Kanyılmaz Matbaası, İzmir, 2019.

Tosuner, Mehmet ve Zeynep Arıkan, **Türk Vergi Sistemi**, Kanyılmaz Matbaası, İzmir, 2020.

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

Tuncer, Selahattin. “Korumacılık Teori ve Uygulama”, **Maliye Araştırma Merkezi Konferansları**, 36. Seri, 1994, ss.237-266.

Turan, Ersin. “Kombine Taşımacılık Nedir? Türleri Nelerdir?”, <https://webnak.com.tr/blog/kombine-tasimacilik-nedir/>, (24.12.2018).

Turan, Şerafettin. “Osmanlı İmparatorluğu İle İki Sicilya Krallığı Arasındaki Ticaretle İlgili Gümrük Tarife Defterleri”, **Belgeler**, Cilt: 4, Sayı: 7-8, 1967, ss.79-167.

Türk Dil Kurumu, **Güncel Türkçe Sözlük**, <http://www.tdk.gov.tr>.

Türk Dil Kurumu, **Türkçe Sözlük**, Ankara, 2005.

Türk, İsmail. “Atatürk ve Türk Malî Sistemi”, **Atatürk Dönemi Ekonomi Politikası ve Türkiye’nin Ekonomik Gelişmesi Semineri**, Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Yayınları: 513, , Ankara, 23-24.06.1982, ss.7-21.

Türk, İsmail. **Kamu Maliyesi**, Turhan Kitabevi, Ankara, 2010.

Türkiye Diyanet Vakfı. **İslam Ansiklopedisi**, Cilt: 14, 1996.

Uçak, Hakan. **Gümrük Mevzuatında Kıymet ve Uygulamaları**, Gümrük Müfettişleri Derneği Yayını Yayın No: 14, Ankara.

Uluatam, Özhan. “Gümrük Vergilerimizin Koruyuculuğu Üstüne Bir Deneme”, **Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Dergisi**, Cilt: 25, Sayı: 1, 1970, ss.185-206.

Uluatam, Özhan. **Kamu Maliyesi**, Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Yayınları No: 413, Ankara, 1978.

Uluatam, Özhan ve Yaşar Methibay. **Vergi Hukuku**, Murathan Yayınevi, Trabzon, 2011.

Uzgören, Ergin ve Oğuz Kara. “Elektronik Vergi Değişimi (EDI) ve Bilgisayarlı Gümrük Etkinlikleri (BİLGE) Sisteminin Verimliliğinin Değerlendirilmesi”, **Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi**, Sayı: 6, 2002, ss.7-27.

Uzun, Fatih. “Mali Af Kanunu’nun Gümrük Vergileri/Cezalarına İlişkin Hükümleri İle Gümrük Mevzuatında Yeni Bir Müessese Olarak Uzlaşma”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı: 357, Mayıs 2011, ss.134-139.

Uzun, Fatih. “10 Soruda Gümrükte Telafi Edici Vergi (TEV) Uygulaması”, 11.11.2014, <http://www.muhasibetr.com/yazarlarimiz/fatihuzun/001/>, (03.05.2019).

Uzun, Fatih. “Gümrük İşlemlerinde Uygulanan Basitleştirilmiş Usuller ve Yükümlülere Sağladığı Faydalar”, **Gümrük ve Ticaret Dergisi**, Cilt: 4, Sayı:7, 2016, ss.63-67.

Uzun, Fatih. “Gümrükte Pişmanlıkla Beyanda Uygulama Sorunları” **Gümrük ve Ticaret Dergisi**, Cilt: 5, Sayı: 2, 2018, ss.98-101.

Üstün, Ümit Süleyman ve Abdullah Ok. “Gümrük Vergisinde Vergiyi Doğuran Olay”, **Legal Mali Hukuk Dergisi**, Cilt: 8, Sayı: 91, 2012, ss.51-69.

Üstün, Ümit Süleyman. “Mükellefe İadesi Gereken Vergilerde Faiz Uygulaması”, **Türkiye Barolar Birliği Dergisi**, Sayı: 105, 2013, ss.171-228.

Üyümez, Mustafa Erkan ve Raşit Gültekin. “Türkiye’de Gümrük İhlalleri ve Yaptırımları, **E-Yaklaşım**, Sayı: 287, Kasım 2016,

<https://uye.yaklasim.com/MagazineContent.aspx?ID=29276&arananKey=MUSTAF A%20ERKAN%20%C3%9CY%C3%9CMEZ>, (28.10.2019).

Yağan, Haldun. “Gümrük Vergi Hukukunda Yeni Bir Müessese: Uzlaşma”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 275, Ağustos 2011, <http://www.vergisorunlari.com.tr/makale/gumruk-vergi-hukukunda-yeni-bir-muessese-uzlasma/4528>, (11.12.2019).

Yakar, Soner. “Bir Usul Ekonomisi Kolaylığı: Vergi Yargısında Tek Dilekçe İle Dava Açma”, **Maliye Dergisi**, Sayı: 162, Ocak-Haziran 2012, ss.448-466.

Yaltı, Billur. “Vergi Uyuşmazlıklarında Yeni Başvuru Yollarının Yargıya Etkisi: Ombudsman Başvurusu ve Bireysel Başvuru”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 286, Temmuz 2012, ss.110-121.

Yaman, Murat. **İdari Yargı Dava Rehberi**, Adalet Yayınevi, Ankara, 2019.

Yerci, Cahit. “Vergi Avantajı Getiren Bir Olanak: Gümrük Kontrolü Altında İşleme”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 150, Mart 2001, ss.34-36.

Yerci, Cahit. “Gümrük Vergilerinde İtiraz ve Ödeme Süresi”, **Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi**, Sayı: 100, Nisan 2001, <https://www.lebibyalkin.com.tr/mevzuat/yayinlar/lebib-yalkin-mevzuat-dergisi>, (04.08.2019).

Yerci, Cahit. **Gümrük Hukuku ve Davaları**, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2019.

Yereli, Ahmet Burçin. “İslam Vergi Hukukunda Dış Ticaret Vergileri ve Osmanlı Devletinde Gümrük Vergileri Uygulaması”, **Dokuz Eylül Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, Cilt: 9, Sayı: 1, ss.79-104.

Yerlikaya, G. Kürşat. **Türk Vergi Hukukunda İhtirazi Kayıtlı Beyan ve Yargı Yolu**, Kazancı Kitap Ticaret A.Ş., İstanbul, 2005.

Yeşilova, Alper. **Gümrük Hukukuna İlişkin Uyuşmazlıklar ve Hukuki Çözüm Yolları**, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2017.

Yıldırım, İlknur Esen. **Bilimsel Araştırma Yöntemleri**, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2017.

Yıldız, Güven. “Gümrük Uzlaşma Müessesesi Uygulamasında Kaçakçılık Sorunu”, **Mali Çözüm Dergisi**, Sayı: 139, Ocak-Şubat 2017, ss.67-84.

Yıldız, Güven. “Gümrükte Pişmanlık Müessesesi”, **Gümrük ve Ticaret Dergisi**, Cilt: 4, Sayı: 9, 2017, ss. 50-56.

Yıldız Tokatlıoğlu, Mircan. “Türkiye’de Dış Ticaretin Vergilendirilmesi ve Avrupa Birliği”, **Akdeniz İ.İ.B.F. Dergisi**, Sayı: 10, 2005, ss.46-72.

Yılmaz, Ejder. **Hukuk Sözlüğü**, Yetkin Yayınları, Ankara, 2002.

Yumuk, Hamit. “Gümrük Hukukunda Zorunlu İdari İtiraz”, **Yedinci Genç Vergi Hukukçuları Sempozyumu (Bildiriler Kitabı)**, Yetkin Yayınları, Ankara, 2017, ss. 173-224.

Yurtcan, Erdener. **Yargıtay Kararları Işığında Kabahatler Kanunu ve Yorumu**, Türkiye Barolar Birliği Yayınları, Ankara, 2016.

Yüce, Mehmet. “Vergi Yargılamasında Yürütmenin Durdurulması Kararı ve Sonuçları”, **Prof. Dr. Metin Taş’a Armağan**, (ed.) Adnan Gerçek ve Fatih Saraçoğlu, Gazi Kitabevi, Ankara, 2015, ss.131-144.

Yüce, Mehmet. **Vergi Yargılama Hukuku**, Ekin Basım Yayın Dağıtım, Bursa, 2019.

Yüce, Mehmet ve Ali Çelikkaya. **Örnek Uygulamalarla Gümrük Uyuşmazlıkları ve Çözüm Yolları**, Dora Basım-Yayın Dağıtım, Bursa, 2016.

Yücel, Mehmet. “Fazla ve Yersiz Ödenen Vergilerin İadesinde Faiz Uygulaması ve Anayasa Mahkemesi Kararı”, **Mali Çözüm Dergisi**, Sayı: 107, Eylül - Ekim 2011, ss.183-190.

Yücel, Mehmet. “Gümrük Vergileri ve Cezalarında Uzlaşma”, **Legal Mali Hukuk Dergisi**, Cilt: 9, Sayı: 100, 2013, ss.15-26.

İNTERNET KAYNAKLARI

Başbakanlık Gümrük Müsteşarlığı Gümrükler Genel Müdürlüğü’nün 09.12.2002 tarihli ve 2002/38 sayılı Genelgesi, <https://kms.kaysis.gov.tr/Home/Goster/52987>, (28.02.2019).

Başbakanlık Gümrük Müsteşarlığı Gümrükler Genel Müdürlüğü’nün 02.11.2010 tarihli ve 2010/51 sayılı Genelgesi, <https://kms.kaysis.gov.tr/Home/Goster/52987>, (28.02.2019).

Gümrük ve Ticaret Bakanlığı Gümrükler Genel Müdürlüğü’nün, 16.08.2013 tarihli ve 2013/38 sayılı Genelgesi, <https://ticaret.gov.tr/data/5d483e8313b8762b40ceaadc/1c1f900afab3d12a17b0e09a4a5767d1.pdf>, (22.06.2019).

TBMM, Gümrük Tarifeleri ve Ticaret Genel Anlaşmasının (GATT) VII. Maddesinin Uygulanmasına Dair Anlaşmanın Onaylanmasının Uygun Bulunduğu Hakkında Kanun Tasarısı Gerekçesi, 13.03.1986, <https://www.tbmm.gov.tr/tutanaklar/TUTANAK/TBMM/d18/c011/tbmm18011068ss0049.pdf>, (05.03.2019).

Ticaret Bakanlığı Gümrükler Genel Müdürlüğü, “Menşe”,
<https://ggm.ticaret.gov.tr/sikca-sorulan-sorular/ticari/mense>, (28.02.2019).

Ticaret Bakanlığı Gümrükler Genel Müdürlüğü, “Özet Beyan”
<https://ggm.gtb.gov.tr/sikca-sorulan-sorular/ticari/ozet-beyan>, 25.12.2018.

Ticaret Bakanlığı AB ve Dış İlişkiler Genel Müdürlüğü, “Menşe Kuralları ve Uygulamalarına İlişkin Soru ve Cevaplar”, <https://ab.gtb.gov.tr/ab-ile-iliskiler/mense-kurallari/mense-kurallari-ve-uygulamalarina-iliskin-soru-ve-cevaplar>, (27.02.2019).

Ticaret Bakanlığı Gümrükler Genel Müdürlüğü’nün 13.08.2012 tarihli ve 2012/29 sayılı Genelgesi, <https://kms.kaysis.gov.tr/Home/Goster/54833>, (14.03.2019).

Ticaret Bakanlığı Gümrükler Genel Müdürlüğü’nün 17.11.2016 tarihli ve 2016/17 sayılı Genelgesi ,
<https://ticaret.gov.tr/data/5d483fb113b8762b40ceaef3/578b7244c9fa651b84e7b35c20c5d077.pdf>, (28.02.2019).

Ticaret Bakanlığı Gümrükler Genel Müdürlüğü’nün 85593407/155.99 sayılı yazısı;
http://bugumder.org/yuklenenler/1_d_0_icerik_3411_1585644955_2.pdf,
(29.02.2019).

Ticaret Bakanlığı Gümrükler Genel Müdürlüğü’nün 18.03.2015 tarih ve 2015/13 sayılı Genelgesi,
http://hukuk.gtb.gov.tr/data/5440c4d7f293704d6c39e7c5/2015_13_TRT_Bandrolleri.pdf, (28.08.2019).

Ticaret Bakanlığı Gümrükler Genel Müdürlüğü’nün 06.07.2012 tarihli ve 2012/25 sayılı Genelgesi,
<https://ticaret.gov.tr/data/5d483e2b13b8762b40ceaed9/ae34dda71cc3505f55f75e88805a4b78.pdf>, (23.07.2019).

Ticaret Bakanlığı Risk Yönetimi ve Kontrol Genel Müdürlüğü'nün 11.05.2015 tarihli ve 80572740/159.01 sayılı yazısı, <https://www.mevzuat.net/demo/gumruk/tyazilar/2015/ty7847880.aspx>, (15.04.2019).
Ticaret Bakanlığı Gümrükler Genel Müdürlüğü'nün 10.04.2019 tarihli ve 43342562 sayılı yazısı.

Ticaret Bakanlığı Risk Yönetimi ve Kontrol Genel Müdürlüğü'nün 02.11.2018 tarihli ve 80572740-45 sayılı yazısı.

Ticaret Bakanlığı Gümrükler Genel Müdürlüğü, 85593407/155.99 sayılı Sirküler, https://www.mergumder.org.tr/_yuklenenDosyalar/_dernekDuyurulari/gk234_uygulamasi.PDF, (15.12.2019).

Ticaret Bakanlığı, Gümrük İstatistikleri, <https://ticaret.gov.tr/istatistikler/bakanlik-istatistikleri/gumruk-istatistikleri/dis-ticaret-verileri>, (12.12.2019).
<https://www.tbmm.gov.tr/tutanaklar/TUTANAK/TBMM/d18/c011/tbmm18011068ss0049.pdf>, (05.03.2019).

AYM, 11.10.2012 tarihli ve E: 2011/109, K: 2012/145 sayılı Karar, <http://kararlaryeni.anayasa.gov.tr/Karar/Content/2727e6bf-854c-4264-bf79-3bea4e8918e5?excludeGerekce=False&wordsOnly=False>, (05.04.2019)

AYM, 18.10.2005 tarihli ve E: 2003/7, K: 2005/71 sayılı Karar, <https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2006/02/20060222-11.htm>, (09.03.2020).

Dnş., VDDK, 19.02.2014 tarihli ve E: 2013/834, K: 2014/84 sayılı Karar, <http://www.hukukturk.com>, (16.05.2019).

Dnş., VDDK, 25.01.2012 tarihli ve E: 2010/361, K: 2012/20 sayılı Karar, <http://www.hukukturk.com>, (16.05.2019).

Dnş., VDDK, 30.4.2014 tarihli ve E: 2014/261, K: 2014/328sayılı Karar, <http://www.hukukturk.com>, (16.05.2019).

Dnş., 7. D., 9.11.2009 tarihli ve E: 2008/1992, K: 2009/4639 sayılı Karar, <http://www.hukukturk.com>, (20.05.2019).

Dnş. 4. D., 25.02.2019 tarihli ve E: 2016/9519, K: 2019/1419 sayılı Karar, <http://www.kazanci.com/kho2/ibb/giris.html>, (04.08.2019).

AYM, 25.02.2015 tarih ve 2013/28 Başvuru Numaralı Karar, <https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2015/05/20150527-26.pdf>, (10.08.2019).

AYM, 06.05.2015 tarih ve 2013/1193 Başvuru Numaralı Karar, <https://kararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/BB/2013/1993?KararTarihiBaslangic=06%2F05%2F2015&KararTarihiBitis=06%2F05%2F2015>, (10.08.2019).

AYM, 22.05.2014 tarih ve E: 2013/104, K: 2014/96 sayılı Karar, <https://normkararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/ND/2014/96?EsasNo=2013%2F104>, (18.07.2019).

Dnş., 7. D., 12.03.2015 tarihli ve E: 2012/2528, K: 2015/1278 sayılı Karar, <http://www.kazanci.com/kho2/ibb/giris.html>, (18.08.2019).

Dnş. 7. D., 04.05.2016 tarihli ve E: 2013/4385, K: 2016/4281, www.kazanci.com, (18.08.2019).

AYM, 10.02.2011 tarihli ve E: 2008/58, K: 2011/37 sayılı Karar, <https://normkararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/ND/2011/37?EsasNo=2008%2F58>, (18.05.2019).

Dnş. VDDK, 26.03.2014 tarih ve E: 2013/431, K: 2014/175 sayılı Karar, <http://www.hukukturk.com>, (19.10.2019).

Dnş. 7. D., 05.10.2017 tarih ve E: 2016/11066, K: 2017/5526 sayılı Karar, <http://www.hukukturk.com>, (23.10.2019).

Dnş. 7. D., 29.04.2019 tarihli ve E: 2015/2073, K: 2019/310 sayılı Karar, <http://www.kazanci.com/kho2/ibb/giris.html>, (28.11.2019).

Dnş. 7. D., 26.01.2016 tarihli ve E: 2015/1717, K: 2016/927 sayılı Karar, <http://www.kazanci.com/kho2/ibb/giris.html>, (28.11.2019).

Dnş. 7. D., 18.04.2018 tarihli ve E: 2016/4422, K: 2018/2564 sayılı Karar, <http://www.kazanci.com/kho2/ibb/giris.html>, (28.11.2019).

Dnş. 7. D., 12.03.2015 tarihli ve E: 2012/2528, K: 2015/1278 sayılı Karar, <http://www.kazanci.com/kho2/ibb/giris.html>, (28.11.2019).

Dnş. 7. D., 24.09.2008 tarihli ve E: 2007/787, K: 2008/3765 sayılı Karar, <http://www.kazanci.com/kho2/ibb/giris.html>, (28.11.2019).

Dnş. 7. D., 18.04.2018 tarihli ve E: 2016/4422, K: 2018/2564 sayılı Karar, , www.kazanci.com, (04.12.2019).

Dnş. 7. D., 12.03.2015 tarihli ve E: 2012/2528, K: 2015/1278 sayılı Karar, www.kazanci.com, (04.12.2019).

Dnş. 7. D., 18.03.2015 tarihli ve E: 2011/3777, K: 2015/1438 sayılı Karar, <http://www.kazanci.com>, (09.12.2019).

Dnş. 7. D., 10.04.2014 tarihli ve E: 2011/8642, K: 2014/1982 sayılı Karar, <http://www.kazanci.com>, (09.12.2019).

Dnş. 7. D., 14.03.2018 tarihli ve E: 2015/4492, K: 2018/1677 sayılı Karar, www.kazanci.com, (04.12.2019).

Dnş. 7. D., 30.12.2009 tarihli ve E: 2008/7153, K: 2009/5844 sayılı Karar, <http://www.hukukturk.com>, (10.12.2019).

Dnş. 7. D., 18.03.2015 tarihli ve E: 2011/3777, K: 2015/1438 sayılı Karar, <http://www.kazanci.com>, (09.12.2019).

Dnş. 7. D., 24.11.2014 tarihli ve E: 2012/6006, K: 2014/6158 sayılı Karar, <http://www.kazanci.com/kho2/ibb/giris.html>, (12.02.2020).

Dnş. 7. D., 02.04.2018 tarihli ve E: 2017/2358, K: 2018/2294 sayılı Karar, <http://www.kazanci.com/kho2/ibb/giris.html>, (30.12.2019).

Dnş. 8. D., 16.01.2017 tarihli ve E: 2016/3040, K: 2017/7 sayılı Karar, <http://www.hukukturk.com/>, (18.02.2020).

Dnş., 10. D., 19.10.2015 tarihli ve E: 2015/2477, K: 2015/4449 sayılı Karar, www.lexpera.com.tr, (20.02.2020).

Dnş., 10. D., 18.04.2016 tarihli ve E: 2016/1304, K: 2016/2057 sayılı Karar, www.kazanci.com, (21.02.2020).

Dnş., 14. D., 28.11.2013 tarihli ve E: 2013/8527, K: 2013/8595 sayılı Karar, www.kazanci.com, (21.02.2020).

Dnş., 14. D., 12.11.2014 tarihli ve E: 2013/2051, K: 2014/9724 sayılı Karar, www.kazanci.com, (21.02.2020).

Dnş., VDDK., 15.05.2009 tarihli ve E: 2008/484, K: 2009/203 sayılı Karar, www.hukukturk.com, (20.02.2020).

Dnş., 7. D., 08.04.2009 tarihli, E: 2006/3900, K: 2009/1841 sayılı Karar, www.hukukturk.com, (21.02.2020).

Dnş., 7. D., 26.10.2005 tarihli ve E: 2005/562, K: 2005/2568 sayılı Karar, www.kazanci.com, (21.02.2020).

Dnş., İtihatları Birleştirme Kurulu, 22.05.2003 tarihli ve E: 2003/1, K: 2003/1 sayılı Karar, www.hukukturk.com, (20.02.2020).

Dnş., 7. D., 30.03.2016 tarihli ve E: 2013/6141, K: 2016/3543 sayılı Karar, www.lexpera.com.tr, (20.02.2020).

Dnş., 7. D., 11.04.2016 tarihli ve E: 2013/5701, K: 2016/3849 sayılı Karar, www.lexpera.com.tr, (20.02.2020).

Dnş. 7. D., 12.02.2015 tarihli ve E: 2011/3204, K: 2015/698 sayılı Karar, www.lexpera.com.tr, (20.02.2020).

Dnş., 7. D., 15.10.2015 tarihli ve E: 2012/643, K: 2015/5095 sayılı Karar, www.lexpera.com.tr, (20.02.2020).



EKLER

EK 1 : “TÜRKİYE’DE GÜMRÜK VERGİLERİ UYUŞMAZLIKLARI ve ÇÖZÜM YOLLARI” HAKKINDA ANKET FORMU

Değerli Katılımcı;

Bu anket, Prof. Dr. Zeynep ARIKAN danışmanlığında yürütülen “Türkiye’de Gümrük Vergileri Uyuşmazlıkları ve Çözüm Yolları” isimli doktora tezinde kullanılmak üzere hazırlanmıştır. Anketimizde 34 adet soru yer almaktadır. Sorulara vereceğiniz cevaplar tamamen bilimsel amaçlı kullanılacaktır. Ankette kimlik bilgilerinize ilişkin sorular yer almamaktadır. Anket sorularına objektif ve samimi bir şekilde vereceğiniz cevaplar, anket sonuçlarının güvenilir olması bakımından büyük önem arz etmektedir. Hiçbir sorunun doğru ya da yanlış cevabı yoktur. Çalışmaya yaptığınız katkıdan dolayı teşekkür ederiz.

Prof. Dr. Zeynep ARIKAN

Dokuz Eylül Üniversitesi

İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Maliye Bölümü

Araş. Gör. Ahmet İNNECİ

Dokuz Eylül Üniversitesi

İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Maliye Bölümü

1.Cinsiyetiniz: Kadın () Erkek ()
2.Yaşınız: 20-29 () 30-39 () 40-49 () 50-59 () 60 ve üzeri ()
3.Çalışma Yılıınız: 1-5 () 6-10 () 11-15 () 16-20 () 21 ve daha fazla ()
4.Eğitim Düzeyiniz: Lisans () Yüksek Lisans () Doktora ()

Lütfen Size En Uygun Seçeneği (X) İle İşaretleyiniz

5. Gümrük mevzuatının oldukça karmaşık olduğunu düşünüyorum.

6. Gümrük mevzuatının karmaşıklığının, mevzuat hükümlerinin anlaşılmasını zorlaştırdığını düşünüyorum.

7. Gümrük uyuşmazlıklarının gümrük mevzuatının karmaşık olmasından kaynaklandığını düşünüyorum.

8. Gümrük uyuşmazlıklarının gümrük mevzuatının çok sık değişmesinden, dolayısıyla mevzuat hükümlerinin takip edilememesinden kaynaklandığını düşünüyorum.

9. Gümrük uyuşmazlıklarının büyük bir bölümünün gümrük kıymetine ilişkin olduğunu düşünüyorum.

10. Gümrük uyuşmazlıklarının yükümlünün eksik ya da yanlış beyanından kaynaklandığını düşünüyorum.

11. Gümrük uyuşmazlıklarının gümrük idaresince yapılan hatalı tarhiyatlardan kaynaklandığını düşünüyorum.

12. Vergi türü olarak en çok katma değer vergisinde uyuşmazlıkların söz konusu olduğunu düşünüyorum.

13. Yükümlülerin gümrük uyuşmazlıklarının çözüm yolları konusunda yeterli bilgiye sahip olduklarını düşünüyorum.

14. Gümrük uyuşmazlıklarının daha çok idari aşamada çözüme kavuştuğunu düşünüyorum.

15. Gümrük uyuşmazlıklarının idari aşamada daha kısa sürede çözüme kavuştuğunu düşünüyorum.

16. Gümrük uyuşmazlıklarının çözümünde uzlaşma yolunun yükümlüler tarafından daha çok tercih edildiğini düşünüyorum.

17. Gümrük uyuşmazlıklarının çözümünde itiraz yolunun yükümlüler tarafından daha çok tercih edildiğini düşünüyorum.

18. Vergi (ek tahakkuk) ve cezaların büyük bir kısmının uzlaşma yolu ile ortadan kalkacağını düşünüyorum.

19. Uzlaşmada komisyonların takdir yetkilerini yükümlü lehine kullandıklarını düşünüyorum.

20. Uzlaşma görüşmelerinin büyük bir kısmında yükümlü ile gümrük idaresi arasında uzlaşmanın sağlandığını düşünüyorum.

Kesinlikle Katılmıyorum

Katılmıyorum

Kararsızım (Fikrim Yok)

Katılıyorum

Kesinlikle Katılıyorum

21. Uzlaşma sonucunda vergi aslı ve cezalarının ortadan kalkmasının gümrük denetiminin etkinliğini azalttığını düşünüyorum.					
22. Uzlaşma yolunun varlığının yükümlüleri mevzuat hükümlerine uyma konusunda rahat davranmalarına neden olduğunu düşünüyorum.					
23. Yükümlülerin itiraz yolunu tüketmeden yargı yoluna gidebilmesi gerektiğini düşünüyorum.					
24. Yükümlülerin idari çözüm yollarının kendilerine sağladığı avantajlar hakkında yeterli bilgiye sahip olduklarını düşünüyorum.					
25. Gümrük mevzuatının yükümlüler tarafından kolayca anlaşılabilir nitelikte olduğunu düşünüyorum.					
26. Gümrük uyuşmazlıklarının idari aşamada çözümünün, idari yargının iş yükünü azalttığını düşünüyorum.					
27. Gümrük mevzuatının açık ve anlaşılır olmasının gümrük uyuşmazlıklarının azalmasını sağlayacağını düşünüyorum.					
28. Yükümlülerin uzlaşmanın sağlanamaması durumunda genel olarak yargı yolunu tercih ettiklerini düşünüyorum.					
29. Yükümlüler uzlaşmanın sağlanamaması durumunda genel olarak itiraz yolunu tercih ettiklerini düşünüyorum.					
30. Gümrükte tahsil edilen mali yükümlülüklerin sayısının fazla olduğunu düşünüyorum.					
31. Gümrükte tahsil edilen mali yükümlülüklerin sayısının fazla olmasının gümrük mevzuatının takip edilmesini zorlaştırdığını düşünüyorum.					
32. Gümrük Kanunu'nda yer alan çeşitli aykırılıkların gümrük idaresince tespit edilmeden önce beyan sahibince bildirilmesi durumunda (pişmanlık) herhangi bir ceza uygulanmaması gerektiğini düşünüyorum.					
33. Gümrük cezalarının yeterince caydırıcı olduğunu düşünüyorum.					
34. Gümrük idaresindeki çalışanların gümrük mevzuatı ve uygulaması konusunda yeterli bilgiye sahip olduklarını düşünüyorum.					
35. Gümrük Kanunu'nu uyuşmazlıkların çözümüne ilişkin hükümlerinin Vergi Usul Kanunu ile uyumlaştırılması gerektiğini düşünüyorum.					
36. Gümrük uyuşmazlıklarının idari yargıda çözümünün uzun zaman aldığını düşünüyorum.					
37. Gümrükte tahsil edilen yükümlülüklerin sayısının azaltılmasının uyuşmazlıkların sayısını azaltacağını düşünüyorum.					
38. Gümrük cezalarının artırılmasının uyuşmazlıkların sayısını azaltacağını düşünüyorum.					

EK 2: FREKANS DAĞILIMLARI

“Gümrük mevzuatının karmaşıklığının, mevzuat hükümlerinin anlaşılmasını zorlaştırdığını düşünüyorum.”

	Frekans	Yüzde
Kesinlikle Katılmıyorum	9	4,5
Katılmıyorum	32	15,9
Kararsızım	7	3,5
Katılıyorum	99	49,3
Kesinlikle Katılıyorum	54	26,9
Toplam	201	100,0

“Gümrük uyuşmazlıklarının gümrük mevzuatının çok sık değişmesinden, dolayısıyla mevzuat hükümlerinin takip edilememesinden kaynaklandığını düşünüyorum.”

	Frekans	Yüzde
Kesinlikle Katılmıyorum	7	3,5
Katılmıyorum	38	18,9
Kararsızım	15	7,5
Katılıyorum	99	49,3
Kesinlikle Katılıyorum	42	20,9
Toplam	201	100,0

“Gümrük uyuşmazlıklarının büyük bir bölümünün gümrük kıymetine ilişkin olduğunu düşünüyorum.”

	Frekans	Yüzde
Kesinlikle Katılmıyorum	7	3,5
Katılmıyorum	94	46,8
Kararsızım	28	13,9
Katılıyorum	43	21,4
Kesinlikle Katılıyorum	29	14,4
Toplam	201	100,0

“Vergi türü olarak en çok katma değer vergisinde uyuşmazlıkların söz konusu olduğunu düşünüyorum.”

	Frekans	Yüzde
Kesinlikle Katılmıyorum	7	3,5
Katılmıyorum	124	61,7
Kararsızım	16	8,0
Katılıyorum	43	21,4
Kesinlikle Katılıyorum	11	5,5
Toplam	201	100,0

“Gümrük uyuşmazlıklarının idari aşamada daha kısa sürede çözüme kavuştuğunu düşünüyorum.”

	Frekans	Yüzde
Kesinlikle Katılmıyorum	7	3,5
Katılmıyorum	45	22,4
Kararsızım	30	14,9
Katılıyorum	88	43,8
Kesinlikle Katılıyorum	31	15,4
Toplam	201	100,0

“Gümrük uyuşmazlıklarının çözümünde itiraz yolunun yükümlüler tarafından daha çok tercih edildiğini düşünüyorum.”

	Frekans	Yüzde
Kesinlikle Katılmıyorum	9	4,5
Katılmıyorum	93	46,3
Kararsızım	29	14,4
Katılıyorum	59	29,4
Kesinlikle Katılıyorum	11	5,5
Toplam	201	100,0

“Vergi (ek tahakkuk) ve cezaların büyük bir kısmının uzlaşma yolu ile ortadan kalkacağını düşünüyorum.”

	Frekans	Yüzde
Kesinlikle Katılmıyorum	6	3,0
Katılmıyorum	52	25,9
Kararsızım	12	6,0
Katılıyorum	107	53,2
Kesinlikle Katılıyorum	24	11,9
Toplam	201	100,0

“Uzlaşmada komisyonların takdir yetkilerini yükümlü lehine kullandıklarını düşünüyorum.”

	Frekans	Yüzde
Kesinlikle Katılmıyorum	17	8,5
Katılmıyorum	50	24,9
Kararsızım	37	18,4
Katılıyorum	80	39,8
Kesinlikle Katılıyorum	17	8,5
Toplam	201	100,0

“Uzlaşma sonucunda vergi aslı ve cezalarının ortadan kalkmasının gümrük denetiminin etkinliğini azalttığını düşünüyorum.”

	Frekans	Yüzde
Kesinlikle Katılmıyorum	68	33,8
Katılmıyorum	106	52,7
Kararsızım	11	5,5
Katılıyorum	11	5,5
Kesinlikle Katılıyorum	5	2,5
Toplam	201	100,0

“Uzlaşma yolunun varlığının yükümlüleri mevzuat hükümlerine uyma konusunda rahat davranmalarına neden olduğunu düşünüyorum.”

	Frekans	Yüzde
Kesinlikle Katılmıyorum	56	27,9
Katılmıyorum	110	54,7
Kararsızım	17	8,5
Katılıyorum	14	7,0
Kesinlikle Katılıyorum	4	2,0
Toplam	201	100,0

“Yükümlülerin idari çözüm yollarının kendilerine sağladığı avantajlar hakkında yeterli bilgiye sahip olduklarını düşünüyorum.”

	Frekans	Yüzde
Kesinlikle Katılmıyorum	7	3,5
Katılmıyorum	66	32,8
Kararsızım	29	14,4
Katılıyorum	88	43,8
Kesinlikle Katılıyorum	11	5,5
Toplam	201	100,0

“Gümrük mevzuatının yükümlüler tarafından kolayca anlaşılabilir nitelikte olduğunu düşünüyorum.”

	Frekans	Yüzde
Kesinlikle Katılmıyorum	35	17,4
Katılmıyorum	116	57,7
Kararsızım	16	8,0
Katılıyorum	33	16,4
Kesinlikle Katılıyorum	1	,5
Toplam	201	100,0

“Gümrük mevzuatının açık ve anlaşılır olmasının gümrük uyumsuzluklarının azalmasını sağlayacağını düşünüyorum.”

	Frekans	Yüzde
Kesinlikle Katılmıyorum	5	2,5
Katılmıyorum	4	2,0
Kararsızım	15	7,5
Katılıyorum	111	55,2
Kesinlikle Katılıyorum	66	32,8
Toplam	201	100,0

“Yükümlülerin uzlaşmanın sağlanamaması durumunda genel olarak yargı yolunu tercih ettiklerini düşünüyorum.”

	Frekans	Yüzde
Kesinlikle Katılmıyorum	3	1,5
Katılmıyorum	14	7,0
Kararsızım	21	10,4
Katılıyorum	117	58,2
Kesinlikle Katılıyorum	46	22,9
Toplam	201	100,0

“Yükümlüler uzlaşmanın sağlanamaması durumunda genel olarak itiraz yolunu tercih ettiklerini düşünüyorum.”

	Frekans	Yüzde
Kesinlikle Katılmıyorum	4	2,0
Katılmıyorum	37	18,4
Kararsızım	27	13,4
Katılıyorum	99	49,3
Kesinlikle Katılıyorum	34	16,9
Toplam	201	100,0

“Gümrükte tahsil edilen mali yükümlölüklerin sayısının fazla olmasının gümrük mevzuatının takip edilmesini zorlaştırdığını düşünüyorum.”

	Frekans	Yüzde
Kesinlikle Katılmıyorum	11	5,5
Katılmıyorum	30	14,9
Kararsızım	23	11,4
Katılıyorum	71	35,3
Kesinlikle Katılıyorum	66	32,8
Toplam	201	100,0

“Gümrük Kanunu’nda yer alan çeşitli aykırılıkların gümrük idaresince tespit edilmeden önce beyan sahibince bildirilmesi durumunda (pişmanlık) herhangi bir ceza uygulanmaması gerektiğini düşünüyorum.”

	Frekans	Yüzde
Kesinlikle Katılmıyorum	5	2,5
Katılmıyorum	14	7,0
Kararsızım	8	4,0
Katılıyorum	74	36,8
Kesinlikle Katılıyorum	100	49,8
Toplam	201	100,0

“Gümrük idaresindeki çalışanların gümrük mevzuatı ve uygulaması konusunda yeterli bilgiye sahip olduklarını düşünüyorum.”

	Frekans	Yüzde
Kesinlikle Katılmıyorum	51	25,4
Katılmıyorum	50	24,9
Kararsızım	29	14,4
Katılıyorum	61	30,3
Kesinlikle Katılıyorum	10	5,0
Toplam	201	100,0

“Gümrük Kanunu’nu uyuşmazlıkların çözümüne ilişkin hükümlerinin Vergi Usul Kanunu ile uyumlaştırılması gerektiğini düşünüyorum.”

	Frekans	Yüzde
Kesinlikle Katılmıyorum	4	2,0
Katılmıyorum	19	9,5
Kararsızım	31	15,4
Katılıyorum	111	55,2
Kesinlikle Katılıyorum	36	17,9
Toplam	201	100,0

“Gümrük uyuşmazlıklarının idari yargıda çözümünün uzun zaman aldığını düşünüyorum.”

	Frekans	Yüzde
Kesinlikle Katılmıyorum	2	1,0
Katılmıyorum	13	6,5
Kararsızım	20	10,0
Katılıyorum	118	58,7
Kesinlikle Katılıyorum	48	23,9
Toplam	201	100,0

“Gümrükte tahsil edilen yükümlülüklerin sayısının azaltılmasının uyuşmazlıkların sayısını azaltacağını düşünüyorum.”

	Frekans	Yüzde
Kesinlikle Katılmıyorum	3	1,5
Katılmıyorum	31	15,4
Kararsızım	16	8,0
Katılıyorum	121	60,2
Kesinlikle Katılıyorum	30	14,9
Toplam	201	100,0

“Gümrük cezalarının arttırılmasının uyuşmazlıkların sayısını azaltacağını düşünüyorum.”

	Frekans	Yüzde
Kesinlikle Katılmıyorum	104	51,7
Katılmıyorum	74	36,8
Kararsızım	14	7,0
Katılıyorum	8	4,0
Kesinlikle Katılıyorum	1	,5
Toplam	201	100,0