



T.C.

BANDIRMA ONYEDİ EYLÜL ÜNİVERSİTESİ

SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ

MALİYE ANABİLİM DALI

Yüksek Lisans Tezi

**YARGI KARARLARI IŞIĞINDA GÜMRÜK
UYUŞMAZLIKLARI VE ÇÖZÜM YOLLARININ
DEĞERLENDİRİLMESİ**

Mustafa ÖZMEN

165013019

Tez Danışmanı:

Doç. Dr. Özgür BİYAN

Bandırma 2019

T.C.
BANDIRMA ONYEDİ EYLÜL ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
MALİYE ANABİLİM DALI

Yüksek Lisans Tezi

YARGI KARARLARI IŞIĞINDA GÜMRÜK
UYUŞMAZLIKLARI VE ÇÖZÜM YOLLARININ
DEĞERLENDİRİLMESİ

Mustafa ÖZMEN
165013019

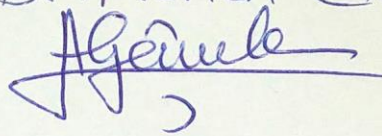
Tez Danışmanı:
Doç. Dr. Özgür BİYAN

Bandırma 2019

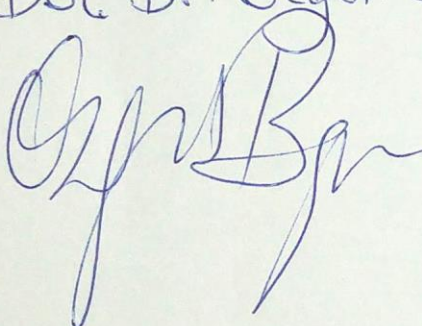
YÜKSEK LİSANS TEZİ ONAYI

Bandırma Onyedli Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilim Dalı Mali Hukuk Programında Yüksek Lisans öğrencisi Mustafa ÖZMEN tarafından Doç. Dr. Özgür BİYAN'ın danışmanlığında hazırlanan "YARGI KARARLARI IŞIĞINDA GÜMRÜK UYUŞMAZLIKLARI VE ÇÖZÜM YOLLARININ DEĞERLENDİRİLMESİ" başlıklı tez aşğıdaki jüri üyeleri tarafından, 12 /06/2019 tarihinde yapılan Tez Savunma Sınavında oyçokluğu/oybirliğı ile başarılı bulunmuş ve Yüksek Lisans Tezi olarak kabul edilmiştir.

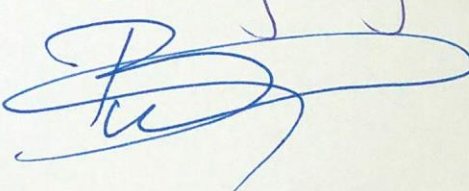
Jüri Başkanı

Prof. Dr. Adnan Gerçek


Jüri-Danışman

Doç. Dr. Özgür BİYAN


Jüri Üyesi

Doç. Dr. Burein
Bozdüğönğöğöğ


TÜRKİYE CUMHURİYETİ
BANDIRMA ONYEDİ EYLÜL ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ MÜDÜRLÜĞÜNE

Bu belge ile, bu tezdeki bütün bilgilerin akademik kurallara ve etik ilkelere uygun olarak toplanıp sunulduğunu beyan ederim. Bu kural ve ilkelerin gereği olarak, çalışmada bana ait olmayan tüm veri, düşünce ve sonuçları andığımı ve kaynağını gösterdiğimi ayrıca beyan ederim. (.12./06./2019)

Tezi Hazırlayan Öğrencinin

Adı Soyadı

Mustafa ÖZMEN

İmzası



ÖZET

YARGI KARARLARI IŞIĞINDA GÜMRÜK UYUŞMAZLIKLARI VE ÇÖZÜM YOLLARININ DEĞERLENDİRİLMESİ

Mustafa ÖZMEN

Uluslararası ticaretin çok büyük bir hacme ulaşması ülke sınırlarının ticari anlamda ortadan kalkmasına dolayısıyla dış ticarete artan bu işlem hacmi gümrük işlemlerini daha karmaşık ve oldukça teknik bir alan haline gelmesine neden olmuştur. Merkezi yönetim vergi gelirlerinin önemli bir kısmını oluşturan dış ticarete alınan vergiler günümüzde bir devletin ticaret politikalarını uygulama konusunda çok önemli bir enstrüman haline gelmiştir. Bu çalışmada Türk gümrük mevzuatında yaşanan uyuşmazlıklar yargı kararları doğrultusunda ele alınmıştır. Literatür taraması araştırma yöntemiyle yapılan çalışmada gümrük mevzuatına dair genel bilgilere, eski ve yeni gümrük kanunlarındaki yapılan düzenlemelere yer verilmiştir. Ayrıca dış ticarete alınan vergiler konusunda yaşanan uyuşmazlıklar nedeniyle ortaya çıkan yüksek yargı içtihatları ile uyuşmazlıklara neden olan durumlar incelenmiştir. Bunlara ek olarak gümrük idaresi ile vergi idaresinin koordinasyonlu çalışmamasından kaynaklanan sorunların olduğu ve bu sorunların giderilmesine dair çalışmaların olduğu da tespit edilmiştir. Çalışmanın sonuç kısmında konuya dair genel değerlendirmeler yapılmış ve çalışmanın temelini oluşturan gümrük uyuşmazlıklarına yönelik çözüm önerileri sunulmuştur.

Anahtar Sözcükler: Gümrük, Gümrük Vergisi, Gümrük Uyuşmazlıkları, Vergi Hukuku.

ABSTRACT

International trade that reaches a large volume has led to customs procedures becoming complex and technical. Customs duties have constituted a significant part of central government tax revenues. Also customs duties play a crucial role in implementing a state's trade policies nowadays. In this study, the disputes in Turkish customs legislation are handled in accordance with judicial decisions. This study was carried out by literature review method. In the study, general information about customs legislation, regulations of old and new customs laws are included. In addition, judicial decisions on disputes concerning customs duties have examined. At the same time, it has determined that there are problems arising from the lack of coordination of the customs administration and tax administration and there are studies to solve these problems. In the conclusion part of the study, general evaluations have made about the subject. The solution proposals have presented which aim to minimize the customs disputes.

Key Words: Custom, Custom Duty, Customs Duty Disputes, Tax Law.

ÖNSÖZ

Ticari dünyada sınırların artık ortadan kalktığı çağımızda büyük bir hacme ulaşan dış ticaret ve buna bağlı olarak önem kazanan dış ticarete alınan vergiler ve politikaları artık daha fazla gündeme gelmektedir. Dolayısıyla dış ticarete alınan vergilerin hukuki boyutu da daha çok önem kazanmakta ve gümrük kanunları yeni düzenlemeler ile kendini daha kapsamlı ve daha güncel bir hale getirmek zorundadır.

Söz konusu eğitim olduğunda benim için elinden gelenin fazlasını yapan ve bu çalışmayı tamamlamamda benden hiçbir zaman desteğini esirgemeyen varlıklarıyla bana güç veren sevgili aileme sonsuz teşekkür ederim. Gerek lisans eğitimi gerekse yüksek lisans eğitimi sürecinde yalnızca akademik danışman olarak değil, bilgi ve tecrübeleriyle hayatın her alanında yol gösterici olan danışmanım Doç. Dr. Özgür BİYAN'a sonsuz minnetle teşekkürlerimi sunarım.

İÇİNDEKİLER

YÜKSEK LİSANS TEZİ ONAYI	ii
Etik Beyan Sayfası	iii
ÖZET.....	iv
ABSTRACT	v
ÖNSÖZ.....	vi
İÇİNDEKİLER	vii
KISALTMALAR	xi
GİRİŞ	1

BİRİNCİ BÖLÜM

GÜMRÜK, GÜMRÜK VERGİSİ İLE İLGİLİ TEMEL KAVRAMLAR VE TEKNİK YAPISI

1.Genel Bilgiler	3
1.1. Gümrük Kavramı	3
1.2. Gümrük Vergisinin Tanımı, Tarihçesi, İktisadi Etkileri ve Önemi.....	3
1.2.1. Tanımı	4
1.2.2. Gümrük Vergilerinin Tarihçesi.....	4
1.2.3. İktisadi Etkileri ve Önemi	6
1.3. Gümrük Bölgesi	7
1.4. Serbest Dolaşıma Giriş	9
1.5. Eşyanın Menşei.....	10
1.5.1. Menşei Şahadetnamesi.....	11
1.5.2. Bağlayıcı Menşei Bilgisi.....	11
1.5.3. Tercihli, Tercihli Olmayan Menşei ve En Çok Kayrılan Ülke Kuralı	11
1.6. Gümrükte İş Takibi ve Temsil Konumu	12
1.7. Serbest Bölgeler	13
2. Gümrük Vergisinin Teknik Yapısı.....	15
2.1. Verginin Konusu.....	15
2.2. Verginin Yükümlüsü.....	16
2.3. Gümrük Kıymeti (Matrah).....	17
2.4. Muafiyet ve İstisna.....	18
2.5. Tarife ve Oran	19
2.5.1. Gümrük Tarifesinin Tanımı	19
2.5.2. Gümrük Tarifelerinin Amaçları	20

2.5.3. Vergi Matrahı Açısından Tarife Türleri.....	21
2.5.3.1. Spesifik Gümrük Tarifeleri	21
2.5.3.2. Advalorem Gümrük Tarifeleri	21
2.5.3.3. Karma Gümrük Tarifeleri	22
2.5.4. Vergi Oranlarına Göre Tarife Türleri.....	22
2.5.4.1. Muhtar Gümrük Tarifesi (Genel Tarife):	22
2.5.4.2. Ahdi Gümrük Tarifesi:	22
2.5.4.3. Muhtelit Gümrük Tarifesi:	22
2.5. Tercihli Tarife	23
2.6. Gümrük Vergisi'nde Beyan	23
2.6.1. Gümrük Beyannamesinin Verilmesi	23
2.6.2. Beyannamenin Kabulü ve Tescili	25
2.6.3. Beyanın Kontrolü	25
2.6.4. Gümrük Vergisinin Hesaplanması	26
2.7. Gümrük Vergisi'nin Ödenmesi	26

İKİNCİ BÖLÜM

GÜMRÜK UYUŞMAZLIĞI ALANLARI VE BUNLARIN İDARİ ÇÖZÜM YOLLARI

1. Gümrük Rejimleri.....	28
1.1. Gümrük Rejimi Kavramı	28
1.2. Gümrük Rejimlerinin Çeşitleri.....	29
1.2.1. Ekonomik Etkili Gümrük Rejimleri ve Şartlı Muafiyet Uygulamaları	29
1.2.1.1. Gümrük Antrepo Rejimi	30
1.2.1.1.1. Antrepo Kavramı.....	30
1.2.1.1.2. Antrepo Türleri	31
1.2.1.1.3. Gümrük Antrepo Rejimi Usul ve Esasları	33
1.2.1.2. Dahilde İşleme Rejimi	33
1.2.1.3. Gümrük Kontrolü Altında İşleme Rejimi	36
1.2.1.4. Geçici İthalat Rejimi	39
1.2.1.5. Hariçte İşleme Rejimi	43
1.2.2. Ekonomik Etkili Olmayan (Muafiyet Sağlamayan) Gümrük Rejimleri	45
1.2.2.1. Serbest Dolaşıma Giriş Rejimi.....	46
1.2.2.1.1. Eşyanın Nihai Kullanım Amacıyla Serbest Dolaşıma Girmesi	47
1.2.2.1.2. Geçici İhraç Edilen Eşyanın Serbest Dolaşıma Girmesi.....	49
1.2.2.1.3. Serbest Dolaşım Statüsünün Sona Ermesi	50
1.2.2.2. İhracat Rejimi.....	51

1.3. Sonradan Kontrol Uygulaması.....	54
1.3.1. Sonradan Kontrol Uygulamasının Özellikleri.....	55
1.3.2. Sonradan Kontrol Uygulamasının İşleyişi	56
2. Gümrük Kabahatleri ve Cezaları	58
2.1. Gümrük Kabahat ve Cezalarının Tanımı	59
2.2. Gümrük Kabahatleri ve Cezalarının Temel Özellikleri	60
2.3. Gümrük Cezalarının Kesilmesinin Ön Koşulları	62
2.3.1. Tahakkukun Kesinleşmesi Koşulu.....	62
2.3.2. Zamanaşımı.....	62
2.3.2.1. Soruşturma Zamanaşımı	63
2.3.2.2. Yerine Getirme Zamanaşımı	63
2.3.2.3. Tahsil Zamanaşımı	64
2.4. Gümrük Kabahatleri ve Cezalarının Türleri	64
2.4.1. Vergi Kaybına İlişkin Kabahatler ve Cezaları	64
2.4.1.1. Özet Beyan Farklarına Dair Cezalar	65
2.4.1.2. Gümrük Rejimi İhlallerinden Kaynaklanan Cezalar.....	66
2.4.1.3. Gümrük Beyan Farklarından Kaynaklanan Cezalar.....	67
2.4.1.4. İthal ve İhracatı Yasak veya İzne Tabi Eşyalar İle İlgili Cezalar	68
2.4.2. Usulsüzlük Kabahatleri ve Cezaları	69
3. Gümrük Uyuşmazlıklarının İdari Aşamada Çözüm Yolları	71
3.1. Gümrük Vergisi Uyuşmazlığı Kavramı	71
3.2. İtiraz	73
3.3. Tahlile İtiraz ve İkinci Tahlil	76
3.4. Uzlaşma.....	77
3.4.1. Uzlaşmanın Kapsamı	78
3.4.2. Uzlaşmaya Konu Olacak Alacaklar	79
3.4.3. Uzlaşmaya Konu Olamayacak Alacaklar.....	80
3.4.4. Uzlaşma Komisyonunun Teşkili, Sorumlulukları ve Yetkisi.....	80
3.4.5. Uzlaşmaya Başvuru Şekli ve Usulü	82
3.4.6. Uzlaşma Talebinin Sonuçları	84
3.5. Cezalarda Peşin Ödeme İndirimi	85

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

GÜMRÜK UYUŞMAZLIKLARINDA GÖREVLİ VE YETKİLİ MAHKEME VE YARGI KARARLARI IŞIĞINDA GÜMRÜK UYUŞMAZLIKLARININ DEĞERLENDİRİLMESİ

1. Gümrük Uyuşmazlıklarında Görevli ve Yetkili Mahkeme.....	87
--	-----------

1.1. Görevli Mahkeme	87
1.2. Yetkili Mahkeme	88
1.3. Dava Açma Süreleri	89
1.4. Davanın Açılması.....	90
1.5. Dava Açmanın Sonuçları	91
1.5.1. Zamanaşımının Kesilmesi ve Derdestlik	92
1.5.2. Hak Düşürücü Sürenin Korunması	92
1.5.3. Yürütmenin Durdurulması	93
2. Yargı Kararlarında Gümrük İhtilafları	94
2.1. Royalti-Lisans Ödemelerindeki İhtilaflar	94
2.2. Transfer Fiyatlandırması Kapsamında Fiyat Düzeltmelerindeki İhtilaflar	96
2.3. Tarife Farklılıkları.....	100
2.4. Faturalardaki İskontolar Sorunları	103
2.5. Menşe Uygulamalarında Yaşanan İhtilaflar.....	105
2.6. KDV Matrahına Giren Unsurlarda ve KDV Oranlarında Yaşanan İhtilaflar.....	106
2.7. Dahilde İşleme Rejimi Hükümlerinin İhlal Edilmesi.....	109
2.8. İthal Lisansa, Şarta, İzne Tabi Eşyanın Beyanındaki İhtilaflar.....	111
SONUÇ.....	113
KAYNAKÇA	117

KISALTMALAR

AATUHK	:	Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun
AB	:	Avrupa Birliği
ABAD	:	Avrupa Birliği Adalet Divanı
a.e.	:	Aynı Eser
a.y.	:	Aynı Yer
CIF	:	Cost, Insurance and Freight
DİR	:	Dahilde İşleme Rejimi
DTÖ	:	Dünya Ticaret Örgütü
FOB	:	Free On Board
GATT	:	Gümrük Tarifeleri ve Ticaret Genel Anlaşması
GİR	:	Geçici İthalat Rejimi
GK	:	Gümrük Kanunu
GKAİR	:	Gümrük Kontrolü Altında İşleme Rejimi
GTİP	:	Gümrük Tarife İstatistik Pozisyonu
GY	:	Gümrük Yönetmeliği
İYUK	:	İdari Yargılama Usulü Kanunu
KK	:	Kabahatler Kanunu
KDV	:	Katma Değer Vergisi
KDVK	:	Katma Değer Vergisi Kanunu
KİT	:	Kamu İktisadi Teşebbüsü
KMK	:	Kaçakçılıkla Mücadele Kanunu
KVK	:	Kurumlar Vergisi Kanunu
Mük.	:	Mükerrer
OECD	:	Ekonomik Kalkınma ve İşbirliği Örgütü
R.G.	:	Resmi Gazete
S.	:	Sayı
s.	:	Sayfa
SBK	:	Serbest Bölgeler Kanunu
TCK	:	Türk Ceza Kanunu
TMK	:	Ceza Muhakemesi Kanunu
TDK	:	Türk Dil Kurumu
VUK	:	Vergi Usul Kanunu

GİRİŞ

Gümrük kavramı çok eski dönemlerden beri gündemde olan bir olgudur. Tarihin farklı dönemlerinde farklı isimlerle geçerliliğini sürdüren gümrük vergilerinin de oldukça eski bir geçmişi vardır. Antik Yunan dönemine kadar uzanan gümrük vergileri günümüze kadar varlığını sürdürmüştür, bugün küreselleşmenin etkisiyle çok uluslu şirketlerin sayısındaki artış ve dünyada her geçen gün büyüyen sınır ötesi ticaret operasyonlarının gerçekleşmesi ile oldukça önemli bir konuma gelmiştir.

Sadece çok uluslu şirketler değil ülke içinde üretim yapan bir işletmenin başka ülkelerden hammadde alması da gümrük ve dış ticarete alınan vergilerin konusuna girmekte ve bu vergi türünün önemini arttırmaktadır. Başlarda sadece devlete gelir sağlayan bir vergi uygulaması olarak görülen gümrük vergilerinin ekonominin içindeki rolü zaman içinde değişmiştir. Gümrük vergileri ülke dışından gelen ürünleri konu edinmesi nedeniyle bir ticaret politikası aracı haline gelmiş ve dış ticarete koruyucu bir rol üstlenmiştir. Gümrük vergilerinin devlete gelir getirici niteliğinin yanında, ödemeler dengesinin tahsis edilmesi, yerli üretimin ithal mallar karşısında korunması ve iç-dış politika aracı olarak kullanılması gibi işlevleri bulunmaktadır.

Zaman içinde giderek önemi artan gümrük vergileri de diğer tüm vergiler gibi kimi zaman idare ve yükümlüler arasında anlaşmazlıkların ortaya çıkmasına sebep olmaktadır. Bunun sonucu olarak gümrük vergileri dava konuları olarak yargı mercilerinin karşısına çıkmaktadır.

Genel olarak diğer tüm vergilerin düzenlendiği Vergi Usul Kanunu'nun (VUK) dışında kalan gümrük vergileri kendine has özellikleri nedeniyle 4458 sayılı Gümrük Kanunu'nda (GK) yer alan hükümlere tabidir. Gümrük vergilerine özel bu durum nedeniyle farklı bir mevzuatın konusu olması bu vergilerle ilgili uyuşmazlıkların çözümüyle ilgili farklı bir uzmanlık ve bilgi külliyatı gerektirmektedir. Bu gereksinimler kanunlar, yönetmelikler, tebliğler ve içtihatlar gibi farklı kaynaklarla çözülmektedir. Gümrük vergilerinin konusunu oluşturduğu uyuşmazlıklar bu kaynakların rehberliğinde idari aşamada ya da yargı aşamasında çözülmektedir.

Bu çalışmanın amacı gümrük vergileri ile ilgili uyuşmazlıklara dair yaşanan problemler ile bu uyuşmazlıkların gerek kanuni düzenlemeler gerek doktrindeki görüşler

çerçevesinde dikkate alarak yargı kararları ışığında ne gibi sorunlar yaşandığını tespit etmek ve değerlendirmektir.

Bu amaçla çalışmanın ilk bölümünde gümrük kavramı ve dış ticarete alınan vergilerin tarihi gelişimi, dış ticarete alınan vergilerin kapsamına ve teknik yapısına dair bilgilere yer verilmiştir. Çalışmanın ikinci bölümünde, gümrük uyuşmazlıkları, kabahatleri ve cezalarına ilişkin açıklamalarda bulunulmuştur. Ardından ikinci bölümün sonunda gümrük uyuşmazlıklarının idari aşamada çözüm yollarına değinilmiştir. Çalışmanın son bölümü olan üçüncü bölümde ise gümrük alanında en sık karşılaşılan uyuşmazlıklar içtihatlar ışığında ortaya konmuştur.



BİRİNCİ BÖLÜM

GÜMRÜK, GÜMRÜK VERGİSİ İLE İLGİLİ TEMEL KAVRAMLAR VE TEKNİK YAPISI

1.Genel Bilgiler

Gümrük vergileri ihtilafları ve çözüm yolları konusunun detaylarına girmeden evvel konu ile ilgili bazı temel kavram ve bilgilerin açıklanmasında fayda bulunmaktadır. Bu bölümde temel kavramalara dair kısa açıklamalar yapılacaktır.

1.1. Gümrük Kavramı

Gümrük kavramının kelime anlamı olarak hangi dilden oraya çıktığı konusunda belirsizlikler bulunmakla birlikte Türk Dil Kurumu (TDK) Güncel Türkçe Sözlüğü'nde kelimenin kökeninin Rumca'dan geldiği ifade edilmektedir¹. Ayrıca yine Türk Dil Kurumu Güncel Türkçe Sözlüğünde gümrük iki farklı anlamı ile verilmiştir. Bunlar;

“1. Bir ülkeye giren veya bir ülkeden çıkan mal ve eşya üzerinden alınan vergi

2. Bu verginin alınması işlemiyle uğraşan devlet kuruluşu”

Yani sözlükte gümrük kelimesi, bir vergi türünü ve bir devlet idaresini ifade etmektedir². Gümrük kavramı, Türk Hukuk Lügatı 'nda *“Yabancı ülkelerden gelen ve kendi kanundaki yazılı kurallara göre vergi uygulanan, bütün maddeler ile kişilerin, muayeneye tabi tutulduğu yer ve bölgelerin bütünüdür.”* şeklinde açıklanmıştır³.

1.2. Gümrük Vergisinin Tanımı, Tarihçesi, İktisadi Etkileri ve Önemi

Gümrük vergisinin literatürdeki farklı tanımlamaları ile iktisadi etkileri ve önemi bu başlık altında incelenmektedir.

¹ Türk Dil Kurumu, Güncel Türkçe Sözlük, www.tdk.gov.tr, Erişim Tarihi: 05.12.2017.

² Selahattin Tuncer, **Gümrükler ve Gümrük Vergileri (Teori – Uygulama)**, Ankara, Yaklaşım Yayınları, 2001, s.1.

³ Türk Hukuk Kurumu, **Türk Hukuk Lügatı**, 3.Basım, Ankara: Başbakanlık Basımevi, 1991, s.106.

1.2.1. Tanımı

Gümrük Vergisi, gümrüğe tabi tutulacak eşyanın ülke sınırından giriş, çıkışı veya geçişi esnasında, miktar veya değer kriterleri üzerinden tarh ve tahsil olunan sınır vergileri olarak tanımlanan, iktisadi, sosyal ve mali fonksiyonları olan dış ticaret ve ekonomi politikası aracı olarak önemli olan bir vergi türüdür⁴.

Diğer bir tanımlamaya göre gümrük vergisi, *“bir ülkeye giriş ya da ülkeden çıkışı ile bir ülkeden diğerine giderken üçüncü bir devletin kara veya deniz sınırlarından geçişi esnasında eşyaya uygulanan vergi türüdür”*⁵.

Gümrük vergisi, genel bütçenin kapsadığı beş vergi türünden “Dış Ticarete Alınan Vergiler” başlığı altında tasnif edilmektedir. Dış ticarete alınan vergiler başlığının altında “Gümrük Vergisi”, akaryakıt vergisi, tek ve maktu vergi, ithalden alınan katma değer vergisi ve diğer dış ticaret vergileri başlıklarıyla birlikte yer alır⁶.

1.2.2. Gümrük Vergilerinin Tarihçesi

Dünyanın en eski vergilerinden olan gümrük vergisinin geçmişi Mısır, Hint, Çin, Eski Yunan ve Roma Uygarlığına kadar uzanmaktadır ve tarih boyunca farklı isimler ve şekiller ile varlığını sürdürmüş, günümüze ulaşmıştır. Ancak bu saydığımız devletlerde uygulanan gümrük vergilerine dair çok fazla bilgiye erişilememektedir⁷.

Dünya genelinde önceleri gümrük vergilerine dair net bir şekilde çizilmiş çerçeveler bulunmamaktaydı. Başka bir ifade ile gümrük vergilerinin hangi değer ve ölçütler üzerinden hesaplanacağı uluslararası çapta belirlenmemişti. Uygulanan sınır vergileri çok farklı kriterlere göre alınabilmekteydi. Feodalitenin egemen olduğu dönemlerden sonra, orta çağda feodalitenin gücünü kaybetmesi ve merkezi devlet yapılanmalarına sahip ülkelerin kurulması ile gümrük vergisi hususunda da daha belirgin

⁴ Mustafa Kemal Bulut, “Gümrük Vergisine Eş Etkili Vergi ve Mali Yüklerin Gümrük Vergisi Tanımı Kapsamında Değerlendirmesi”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Ekim, 2007, çevrimiçi, www.vergidunyasi.com.tr, s.3.

⁵ Binnur Çelik, **Dış Ticaretten Alınan Vergilerden Gümrük Vergisi Hukuku**, Ankara, İmaj Yayıncılık, 1999, s.17.

⁶ Tayfun Ercan, **Türk Hukukunda Gümrük Kabahatleri (a)**, İstanbul, On İki Levha Yayıncılık, 2016, s.8.

⁷ Tuncer, **a.e.**, s.20.

ve daha modern düzenlemeler yapılmıştır. Bu düzenlemeler ile gümrük vergisi uygulamaları modernize edilmiş, ağırlık, adet gibi ölçütleri temel alan tarifeler oluşturulmuş, tarh ve tahsil işlemleri bu kurallar esas alınarak yapılmıştır.

Gümrük vergisinin günümüz Türkiye sınırları içerisindeki varlığı ise ilk Türk devletlerine kadar uzanmaktadır. Büyük Hun Devleti'nden Göktürk Devleti'ne, Uygurlardan Selçuklu Devleti'ne kadar birçok eski Türk devletinde gümrük uygulamaları olduğuna dair farklı kaynaklarda bilgiler mevcuttur.

Osmanlı'da gümrük vergisi devletin kurulduğu ilk dönemlerden itibaren "Sadakat-i Ticariye" adıyla varlığını sürdürmüştür. Bu gümrük vergisi uygulaması daha sonraları ticari faaliyetin şekline göre birbirinden ayırıştırılmış farklı isimler almıştır. Buna göre bugünkü ihracat için "reftiye", ithalat için "amediyeye", malların devlet sınırları içerisindeki yer değişimi için "mastariye", devlet sınırlarından transit geçişler için "müruriye" gibi farklı ifadelerle bu vergi türleri isimlendirilmiştir⁸. Gümrük uygulamalarına konu olan bu ticari faaliyetlerin ayrı ayrı değerlendirilerek vergiye tabi tutulması gümrük vergisi uygulamalarının gelişim süreçlerinden biri olarak karşımıza çıkmaktadır.

Cumhuriyet döneminde ilk olarak 1 Haziran 1929 tarihinde çıkarılan 1499 sayılı Kanun ile koruyucu gümrük tarifesi oluşturulmuştur. 1499 sayılı kanunun karmaşık yapısı nedeniyle 1949 yılında 5383 sayılı Gümrük Kanunu⁹ çıkarılmış ve dağınık durumda olan mevzuat düzenlenmiştir. Bunun sonrasında ise 1954 yılında yapılan köklü değişiklik ile spesifik vergi özelliği taşıyan gümrük vergisi, değer üzerinden alınan advalorem bir vergi yapısına evrilmiştir. Ardından gelen süreçte 1615 sayılı Gümrük Kanunu¹⁰ hazırlanarak 1972 de kabul edilmiş ve bu kanunu takip eder nitelikte 1973 yılında Gümrük Yönetmeliği (GY) de yürürlüğe konulmuştur. Takip eden yıllarda da kanunlarla ilgili yapılan değişiklikler ve çıkarılan yeni yönetmelikler ile gümrük mevzuatı daha modern hale getirilmeye çalışılmış olsa dahi mevzuattaki bazı belirsizlikler varlığını sürdürmüştür.

⁸ Tuncer, a.e., s.22.

⁹ 12.05.1949 tarihli 7204 sayılı R.G.

¹⁰ 01.08.1972 tarihli 14263 sayılı R.G.

Gecikmeler ile ilerleyen Türkiye – AB ilişkileri 1995 yılında imzalanan AB-Türkiye Gümrük Birliği protokolü ile olumlu bir şekilde sonuçlanmıştır. AB normlarına göre hazırlanmış olan gümrük vergisi kanun tasarısı 1994 yılında tamamlanmasına rağmen, kanun tasarısının yasalaşması 27.10.1999 tarihini, yürürlüğe girmesi ise 05.02.2000 tarihini bulmuştur. Nihayetinde 4458 sayılı Gümrük Kanunu (GK)¹¹ yürürlüğe girmiştir ve uygulanmaya devam edilmektedir. Bu gelişmeler sayesinde Türk gümrük mevzuatı modernize edilmiş ve AB ile uyumlu hale getirilmiştir.

1.2.3. İktisadi Etkileri ve Önemi

Sanayi devriminden sonra modern çağlarda, gümrük olgusu giderek önem kazanmıştır. Öyle ki devletler için gümrük vergileri ekonomik politikalarını sürdürürken gümrük vergisini bir yönetim aracı olarak kullanmışlardır. Dış ticarete uygulanan vergiler, devletlerin bazı ekonomik hedeflere ulaşılması konusunda farklı fonksiyonlara sahiptir. Bunlar şu şekilde sıralanabilir¹²;

- Ödemeler dengesizliklerini gidermek,
- Yerli üretimi korumak ve teşvik etmek,
- Devlet bütçesine gelir sağlamak,
- Dış ve iç politika aracı olarak kullanmak.

Gümrük vergileri hem devletin gelir kaynağı olması açısından hem de ticaret politikalarının uygulanması açısından son derece önemlidir. Öyle ki gümrük vergilerinin 2018 yılı itibariyle merkezi yönetim vergi gelirlerinin içindeki payı yaklaşık olarak %24'e ulaşmıştır. Gümrük vergilerinin ithalatı azalttığı ölçüde ödemeler dengesi açığını azaltıcı etkileri bulunmaktadır¹³. Gümrük vergilerinin fiyatları değiştirme, ticari hadlere etkide bulunma ve üretim yani koruma gibi etkileri bulunmaktadır. Mal üzerine konulan gümrük vergisinin yurt içinde fiyatının yükselmesi yani fiyatı değiştirmesi gibi bir etkisi olmaktadır. Ticari hadlere etkisi ise üzerine gümrük vergisi konulan malların ithalatının

¹¹ 04.11.1999 tarihli 23866 sayılı R.G.

¹² Menşure Kolçak, "Dışticaret Vergilerinin Türkiye Ekonomisine Etkileri", **Atatürk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi**, Cilt 27, Sayı 4, 2013, s.190-192.

¹³ Halil Seyidoğlu, **Uluslararası İktisat Teori Politika ve Uygulama**, İstanbul, Kurtiş Matbaası, 1999, s.131.

azalmasına ve ülke içindeki üretimin artmasına ve toplam tüketimin azalması şeklinde tanımlanmaktadır¹⁴.

Gümrük vergilerinin üretim etkisi, tüketim etkisi, dış ticaret etkisi, gelir etkisi ve bölüşüm etkisi gibi mikro ekonomik (dar anlamda) etkileri bulunmaktadır. Gümrük vergilerinin yerli üreticiyi yabancı üreticinin karşısında korunması gibi bir fonksiyonu vardır¹⁵. Gümrük vergileri ithal malların ülke içindeki fiyatını arttırması ile ithalata rakip malları üreten yerli üreticileri dış üreticiler ile içinde bulunduğu rekabetten korumaktadır. Gümrük vergilerinin bu özelliği ile yerli üretimi teşvik etmesi ve böylece yerli üretimi arttırması “üretim etkisi” olarak ifade edilmektedir¹⁶. Gümrük vergilerinin fiyatları yükselterek tüketimi azaltıcı etki yapmasına “tüketim etkisi” denilmektedir. Tüketim üzerindeki bu azalış refah kaybı olarak ortaya çıkmaktadır¹⁷. Gümrük vergilerinin sebep olduğu yerli üretimdeki artış ve tüketimdeki azalış ile ithalat hacminin daralması bu vergilerin “dış ticaret etkisini” oluşturmaktadır. Gümrük vergilerinin ülke içinde hiç üretilmeyen bir mal üzerinde uygulanması gümrük vergilerinin “gelir etkisi” ifadesiyle açıklanan özelliğine örnek teşkil etmektedir. Ancak gümrük vergilerinin hazineye gelir sağlayıcı etkisinin etkin olarak kullanılması için uygulanan vergi oranının ithalatı sıfıra indirecek kadar yüksek olmaması gerekmektedir¹⁸. Gümrük vergilerinin koruma etkisiyle artan yerli üretim ile birlikte üreticilerin mallarını daha yüksek fiyatla satmalarına bağlı olarak üreticilerin kârlarında artış meydana gelmektedir. Aynı mal için tüketicilerde daha yüksek fiyatlar ödemesi sonucunda gelirin tüketicilerden üreticilere yeniden dağıtılması gümrük vergilerin “bölüşüm etkisi” olarak ifade edilmektedir¹⁹.

1.3. Gümrük Bölgesi

Gümrük vergisinin doğru uygulanması açısından gümrük bölgesi kavramının iyi tanımlanması ve sınırlarının ifade ettiği çerçevenin kesin olarak belirlenmesi

¹⁴ Tayfun Ercan, **Gümrük Uyuşmazlıkları ve Çözüm Yolları (b)**, Ankara, Adalet Yayınevi, 2012, s.16.

¹⁵ Zeynel Dinler, **İktisada Giriş**, Bursa, Ekin Yayınevi, 1996, s.477.

¹⁶ Halil Seyidoğlu, **a.e.**, s.131.

¹⁷ Kenan Çelik, **Uluslararası İktisat**, Celepler Matbaacılık Yayın ve Dağıtım, Trabzon, 2015, s.206.

¹⁸ Halil Seyidoğlu, **a.e.**, s.131.

¹⁹ Kenan Çelik, **a.e.**, s.206.

gerekmektedir. Bu yüzden “gümrük bölgesi” tanımı, ifade ettiği anlam bakımından oldukça net olacak şekilde belirtilmelidir²⁰.

Mülga 1615 Sayılı Gümrük Kanunu içerisinde Gümrük hattı ve gümrük bölgesi olarak iki tanımlama bulunmaktaydı. Mülga 1615 sayılı kanunun 14. maddesinde “*Gümrük Hattı; Türkiye siyasi sınırıdır. Siyasi sınır denizlerde, sahilden 6 mil (Deniz mili 1852 m) açıktaki, sahile paralel geçen hattır.*” şeklinde tanımlanmıştır. Aynı madde kapsamında “Gümrük Bölgesi” kavramı ise şu şekilde ifade edilmiştir:

“2. Gümrük bölgesi:

a) Denizlerde; kara ve iç suları ile sahilden içeri,

b) Karalarda; gümrük hattından içeri doğru 30 kilometre derinliğindeki alanı kapsar.

3. Boğazlarda Marmara Denizi, İstanbul Limanı ve gümrük işlemleri yapılan hava meydanları da gümrük bölgesi sayılır.

Gümrük rejimlerinin uygulanması yönünden Türkiye Cumhuriyeti toprakları, kara suları, iç suları ve hava sahası Türkiye gümrük bölgesi sayılır.”

GK'nin kabulüyle birlikte Gümrük Bölgesinin tanımı değişerek kanunun 2. maddesinde “*Türkiye Cumhuriyeti Gümrük Bölgesi, Türkiye Cumhuriyeti topraklarını kapsar. Türkiye kara suları, iç suları ve hava sahası gümrük bölgesine dahildir.*” şeklinde ifade edilmiştir. Ancak bu tanıma göre Türkiye sınırlarında olmasına rağmen “serbest bölgeler” ile “antrepolar”, gümrük bölgesi kapsamının içine dahil edilmemiştir²¹. Buradaki serbest bölgelerin gümrük bölgesi kapsamının dışında tutulması ifadesi GK'nun 152. maddesinde belirtildiği gibi serbest bölgede yer alan eşyalara ithalat vergileri ile ticaret politikası önlemlerinin uygulanmamasını anlatmaktadır. Ayrıca kanunda belirtilen şartlara uygun olarak antrepolarında bulunan eşyalara isabet eden vergilerin ödenmemesi antrepoları gümrük bölgesi uygulamalarından muaf olması nedeniyle gümrük bölgesi dışında tutmaktadır.

²⁰ Mehmet Yüce, Ali Çelikkaya, **Örnek Uygulamalarla Gümrük Uyuşmazlıkları ve Çözüm Yolları**, Bursa, Dora Yayıncılık, 2016, s.4.

²¹ Yüce, Çelikkaya, **a.e.**, s.4.

1.4. Serbest Dolaşıma Giriş

Serbest dolaşıma giriş kavramı, GK'nin en önemli kısmını oluşturan gümrük rejimleri ile yakın bir ilişki içindedir. Bunun nedeni ise neredeyse tüm gümrük rejimleri ile gümrük idaresince onaylanmış diğer durumlar, söz konusu eşyanın serbest dolaşıma tabi olup olmamasına göre değerlendirilmektedir²².

Avrupa Birliği – Türkiye, Gümrük Birliği anlaşmasının sağlanmasından sonra literatüre giren bu kavram, GK'de tanımların yer aldığı 3. madde içinde tanımlanmamış, bununla ilgili tanımlama GK'nin 74. maddesinde, gümrük rejimlerinin açıklandığı bölümde ifade edilmiştir. Buna göre serbest dolaşıma giriş, *“Türkiye Gümrük Bölgesine gelen eşyanın serbest dolaşıma girişi; ticaret politikası önlemlerinin²³ uygulanması, eşyanın ithali için öngörülen diğer işlemlerin tamamlanması ve kanunen ödenmesi gereken vergilerin tahsili ile mümkündür.”* ifadesiyle açıklanmıştır.

Tüm bu ifadeler ışığında hangi eşyanın serbest dolaşıma girmiş olduğu ve buna göre muamele göreceği önemli bir konudur. Serbest dolaşımda bulunan eşya ise ilgili GK'nun 3. maddesinin 6. bendinde söz konusu husus şöyle açıklanmıştır:

“a) “Serbest dolaşımda bulunan eşya” deyimi, 18 inci madde hükümlerine göre tümüyle Türkiye Gümrük Bölgesinde elde edilen ve bünyesinde Türkiye Gümrük Bölgesi 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 Türkiye Gümrük Bölgesi dışındaki ülke veya topraklardan serbest dolaşıma giriş rejimine tabi tutularak ithal edilen veya Türkiye Gümrük Bölgesinde, yukarıda belirtilen eşyadan ayrı ayrı veya birlikte elde edilen veya üretilen eşyayı;

²² A.y.

²³ Ticaret politikası önlemleri: Gözetim, koruma önlemleri, miktar kısıtlamaları ve ithalat veya ihracat yasaklamaları gibi eşyanın ithal ve ihracı ile ilgili hükümlerle belirlenmiş tarife dışı önlemleri ifade etmektedir. (Gümrük Yönetmeliği madde 3/1-n).

b) “Serbest dolaşımda bulunmayan eşya” deyimi, serbest dolaşımda bulunan eşya dışında kalan eşya ile transit hükümleri saklı kalmak üzere Türkiye Gümrük Bölgesini fiilen terk eden eşyayı; ifade eder.”

1.5. Eşyanın Menşei

TDK Güncel Türkçe Sözlüğü’nde “menşei” kelimesi “Başlangıç, bir şeyin çıktığı yer, köken” ifadeleriyle açıklanmıştır²⁴. Buna göre gümrük terimleri içerisinde menşei kavramını eşyanın ‘iktisadi milliyeti’ olarak ifade etmek mümkündür. Uluslararası ticaretin gelişimi bir ürünün nihai hali elde edilmeden önce farklı ülkelerin sınırları içerisinde üretim aşamalarından geçmesi dolayısıyla, eşyanın menşei ülkesi kavramı dış ticaret politikasında önemli bir rol kazanmıştır. Söz konusu eşyanın üretim sürecinin uluslararası alanda gerçekleşmesi eşyanın menşeinin belirlenmesi işlemini karmaşık bir hale getirmiştir²⁵.

Eşyanın menşei konusu gümrük vergisinin uygulanması aşamasında doğru tarifelerin uygulanması açısından önemlidir. Çünkü gümrük vergisi oranları kimi zaman uluslararası anlaşmalar kimi zaman ise tek taraflı uygulamalar nedeniyle farklılıklar göstermektedir²⁶. Ayrıca Gümrük İşbirliği Konseyi, Gümrük Tarifeleri ve Ticaret Genel Anlaşması (GATT) ve Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Teşkilatı (OECD) gibi uluslararası kuruluşlar da eşyanın menşei konusunu gündemlerinde önemli yerlerde tutmaktadırlar²⁷.

GK’nin 18. maddesine göre tümüyle bir ülkede elde edilen veya üretilen eşya o ülke menşelidir. Çıkarılan madenler, bitkisel ürünler, hayvanlar, balıkçılık ve avcılık ürünleri, hammadde olarak kullanılacak atık ve artıkların menşeleri elde edildikleri ülke olarak kabul edilmektedir.

GK 19. maddesinde, üretim süreci birden fazla ülkede gerçekleşen eşyanın hangi ülke menşeli sayılacağını, o ülkede yeni bir ürün üretilmesi veya üretimin önemli bir

²⁴ Türk Dil Kurumu, Güncel Türkçe Sözlük, www.tdk.gov.tr, Erişim Tarihi: 27.12.2017.

²⁵ Cevdet Bozkurt, “Menşe Kavramı ve Menşe Kazanma Kriterlerinin İlgili Mevzuat Işığında Değerlendirilmesi”, **Mali Çözüm Dergisi**, Sayı 104, Mart- Nisan, 2011, s.149.

²⁶ Yüce, Çelikkaya, **a.e.**, s.5.

²⁷ Ekrem Cimilli, “Gümrük Politikası Açısından Eşyanın Menşei”, **Eskişehir İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi Dergisi**, Cilt 16, Sayı 1, Ocak, 1980, s.252.

aşamasının ve ekonomik yönden gereken en son esaslı işçilik ve eylemin o ülkede bu amaçla donatılmış işletmelerde yapılmasına bağlı olduğu şeklinde açıklamaktadır.

1.5.1. Menşei Şahadetnamesi

Eşyanın menşeinin belirlenmesinde önemli olan bir diğer husus ise “Menşe Şahadetnamesi” dir. Menşe Şahadetnamesi farklı ülkeler arasında dolaşımda olan eşyanın menşei gösteren belgedir. Söz konusu belge hakkında düzenlendiği eşyanın hangi ülke üretimi olduğunu ya da maruz kaldığı bazı değişiklikler nedeniyle hangi ülke menşeli kabul edileceğini belirtir²⁸.

Menşe Şahadetnamesi üzerinde hangi bilgilerin yer alacağı ise GY'nin 40. maddesinde ifade edilmiştir. Ayrıca GY menşe şahadetnamelerinde yer alan bilgilerin doğruluğu için “*Gümrük idarelerine ibraz olunan menşe şahadetnamelerinde yer alan bilgilerin gerçeğe aykırı olduğu yönünde şüphe veya ihbar bulunması halinde, gümrük idaresince eşya, eşyanın orijinal ambalajı, markası ve patenti gibi hususlarda inceleme yapılır. İnceleme sonucunda şahadettenin sıhhati konusunda bir aykırılığın tespiti halinde duruma göre 5607 sayılı Kaçakçılıkla Mücadele Kanunu hükümleri uygulanır.*” şeklinde ifade belirtmiştir.

1.5.2. Bağlayıcı Menşei Bilgisi

Ayrıca eşyanın menşeinin doğru tespiti konusunda GK'de “bağlayıcı menşe bilgisi” isteme hakkı mükelleflere tanınmıştır. Bağlayıcı menşe bilgisi mükelleflerin yapacağı yazılı başvuruya bağlı olarak müsteşarlık ya da yetki sahibi gümrük idaresince verilmektedir. Söz konusu belgenin gümrük idaresi açısından hukuki sonuca doğrudan etki edebilecek bir niteliğe sahip olması dolayısıyla eşyanın menşei konusunda yaşanan tereddütlü durumlarda bu hakkı kullanmak mükellefler için önem arz etmektedir²⁹.

1.5.3. Tercihli, Tercihli Olmayan Menşei ve En Çok Kayrılan Ülke Kuralı

Eşyanın menşei konusu GK'de iki farklı şekilde yer almıştır. Buradaki ayırım eşyanın menşeinin tercihli ya da tercihli olmayan olarak düzenlenmiştir. Tercihli olmayan

²⁸ Yüce, Çelikkaya, a.e., s.6.

²⁹ Yüce, Çelikkaya, a.e., s.7.

menşee kuralları, “En çok kayrılan ülke” ilkesine göre Dünya Ticaret Örgütü (DTÖ) üyesi ülkelere tavizli vergi uygulanması için esas alınan menşee kuralları ifade etmektedir. Buna göre tercihli menşee kuralları, tespit edilen kurallara uyan ve DTÖ üyesi olan bir ülkeden gelen eşyalar için, ülke ayrımı yapılmaksızın tavizli vergi oranı uygulanmasını ifade etmektedir³⁰.

Eşyanın tercihli menşee kavramı en çok kayrılan ülke kuralının dışında olarak ticari faaliyetler sırasında bazı ülkelere sağlanan özel uygulamaları düzenleyen ve özel anlaşmalar ile belirlenen menşee kurallarını ifade etmektedir. Bu noktada belirtilen “en çok kayrılan ülke kuralı” ifadesinin de açıklanması gerekmektedir. İki ülke arasında yapılan özel anlaşmalar ile ticaret faaliyetlerinde belirlenmiş indirimli tarife veya ayrıcalık uygulamalarına ek olarak bir hüküm eklenmektedir. Söz konusu hükme göre taraflardan birisi üçüncü bir ülke ile yaptığı bir ticaret anlaşmasında o ülkeye daha fazla avantaj sunuyorsa bu koşulları daha önce anlaşma yaptığı ülke içinde uygulayacaktır³¹.

GATT'nin da kabul ettiği bu ilke, dış ticaret konusunda “ayrımcı olmama” şeklinde de ifade edilebilir. Buna göre GATT üyesi ülkelerin, anlaşmanın bütün taraflarına aynı tarife oranlarını uygulayarak, belli bir ülke için ayrımcı bir eylemde bulunmaması kararlaştırılmıştır. Üye ülkeler arasından birisinin başka bir ülke için uygulayacağı bir kolaylığın otomatikman anlaşmaya taraf tüm ülkeler için geçerli olacaktır³².

1.6. Gümrükte İş Takibi ve Temsil Konumu

GK'nin 5.maddesinde geçen “Bütün kişiler, gümrük mevzuatı ile öngörülen tasarrufları ve işlemleri gerçekleştirmek üzere gümrük idarelerindeki işleri için bir temsilci tayin edebilirler.” ifadesiyle kişilere temsil hakkı tanınmıştır.

Temsil, doğrudan temsil ve dolaylı temsil olarak iki farklı biçimde olabilir. Doğrudan temsilde temsilci, başkası adına ve hesabına hareket ederken, dolaylı temsilde temsilci, kendi adına başkasının hesabına hareket etmektedir. Temsilcinin, temsil edilen

³⁰ Bozkurt, a.e., s.150.

³¹ Tuncer, a.e., s.194.

³² Tuncer, a.e., s.194.

kişi adına hareket ettiğini, temsilin dolaylı veya doğrudan temsil olduğunu beyan etmesi, ayrıca kendisinde bulunan temsil yetki belgesini gümrük idarelerine sunması zorunludur³³.

GK “Gümrük Komisyonculuğu” mesleğinin yerine “Gümrük Müşavirliği” şeklinde adlandırılan yeni bir meslek ortaya koymuştur. Kanunda yapılan bu değişiklik ve düzenleme ile eşya sahiplerini dolaylı olarak temsil eden ve eşya sahiplerinin iş takibini yapan bu meslek grubu bir disipline ve objektif kurallara bağlanmıştır³⁴.

GK'nin 226. maddesinde gümrük müşavirlerinin temsil yetkisi konusunda şu ifadeler yer almaktadır: *“Gümrük müşavirleri her türlü gümrük işlemini takip ederek sonuçlandırabilirler. Gümrük müşavir yardımcıları bir gümrük müşavirinin yanında çalışır ve onun adına gümrük idarelerinde iş takip edebilirler. Stajyerler, gümrük idarelerinde iş takibi yapamaz.”*. Ayrıca aynı kanun maddesinde gümrük müşavir yardımcılarının ve stajyerlerin fiil ve hareketlerinden doğacak mali sorumluluklarından bağlı çalıştıkları gümrük müşaviri sorumlu tutulmuştur.

Ayrıca yine GK'nin 225. maddesine göre kamu tüzel kişilerinin amir ve memurları ile özel hukuk tüzel kişilerinin kendilerini temsile yetkili personeli, tüm gümrük işlemlerini doğrudan temsil yoluyla ya da gümrük müşavirleri vasıtasıyla dolaylı temsil yoluyla yürütebilirler. Buna karşılık kara, deniz ve havayolu işletmeleri ve nakliyeciler kuruluş temsilcileri ise taşıdıkları eşyanın sadece transit işlemlerini doğrudan temsil yoluyla takip edebilirken, diğer gümrük işlemlerini yine gümrük müşavirleri aracılığıyla dolaylı temsil ile sürdürebilirler.

1.7. Serbest Bölgeler

Serbest bölgeler genel olarak bir ülkede dış ticarete uygulanan mevzuat ve kısıtlamaların belirli bir bölgede kısmen ya da tamamen geçersiz kılındığı yerlerdir. Geniş bir tanımlama ile serbest bölgeler bazı devletlerin uluslararası ticaretin ve kendi dış ticaretlerinin gelişmesi amacıyla kendi sınırlarında olmasına rağmen “gümrük sınırları” dışında kabul edilen belirlenmiş alanlarda malların giriş-çıkışlarını her türlü gümrük ve

³³ Yüce, Çelikkaya, a.e., s.8.

³⁴ Tuncer, a.e., s.192.

vergi işlemlerinden muaf tuttuğu özel alanlardır. Bahse konu bu bölgelere giren eşyalar rutin gümrük muamelelerine tâbi tutulmazlar³⁵.

Serbest bölgeler genel olarak ülkenin dış ticaretini geliştirmeyi ve döviz gelirini artırmayı amaçlamaktadır. 3218 sayılı Serbest Bölgeler Kanunu'nun (SBK) 1. maddesine göre bu uygulamanın amacı *“ihracata yönelik yatırım ve üretimi teşvik etmek, doğrudan yabancı yatırımları ve teknoloji girişini hızlandırmak, işletmeleri ihracata yönlendirmek ve uluslararası ticareti geliştirmek amacıyla serbest bölgelerin kurulması”* şeklinde açıklanmıştır.

60'lı yılların sonlarında başlayarak birçok gelişmekte olan ülke hükümeti, ithal-ikameci kalkınma politikalarının yerine ihracata ağırlık veren ekonomik politikalara önem vermişlerdir ve bu politikalar doğrultusunda oluşturulan serbest bölgeler yaygınlaşmıştır³⁶.

Serbest bölgelerin kurulmasındaki amaçlar ve işlevleri göz önüne alındığında genel olarak bazı özellikler taşımaktadırlar. Bu alanlara ilişkin söz konusu özellikler şu şekilde özetlenebilir³⁷:

- Bir ülkenin siyasi sınırları içinde olmasına karşın gümrük uygulamalarından kısmen ya da tamamen muaftırlar.
- Serbest bölgeler gümrük idaresinin direkt ya da dolaylı şekilde kontrolü altındadır. Serbest bölgelerde tesislerin korunması ve kaçakçılığın önlenmesi için fiziki güvenlik önlemleri ve polisiye tedbirler alınmıştır.
- Bu bölgeler ticari faaliyetlerin yoğunlaştığı alanlardır.
- Serbest bölgelerde, bölgede ikameti işi gereği zorunlu olan kişiler haricinde kentsel yerleşime kapalıdır.

³⁵ T.Engin Akyürek, **Serbest Bölge Tanımı-Dünyada-Türkiyede**, İstanbul Ticaret Odası, Ekonomik Yayınlar Dizisi No:14, Ekim, 1983, s.9.

³⁶ Aykut Kibritçioğlu, “Serbest Bölgelerin Olası Makroekonomik Etkileri ve Bazı Düşündürdükleri”, **Liberal Düşünce Dergisi**, Sayı 6, 1997, s.76.

³⁷ T.Engin Akyürek, **a.e.**, s.10.

- Söz konusu bölgeler birçok yabancı şirket ve bankanın şube açarak faaliyet gösterdikleri yerlerdir.

- Ayrıca bu noktalar genellikle ulaşım altyapılarının gelişmiş ve alternatif ulaşım yollarının bir arada buldukları birer kavşak konumunda olan bölgelerdir.

2. Gümrük Vergisinin Teknik Yapısı

2.1. Verginin Konusu

Türkiye Gümrük Bölgesi sınırları içerisine giren taşınabilir mal veya eşyalar gümrük vergisinin konusunu oluşturmaktadır. Bir eşyanın gümrük vergisine konu olması için taşınabilir olmasının yanında aynı zamanda uluslararası ticaret kapsamında yer alması gerekmektedir. Bu ifadelerle göre bir malın taşınabilir olmasına örnek olarak bir prefabrik ev veya montajı tamamlanmamış bir makine da gümrük vergisi konusu olabilmektedir³⁸.

Gümrük Vergisi'nde esas olan gümrük tarifelerinde belirtilen eşyanın kendisidir. Kişilerin değişmesi gümrük vergisi uygulamalarında herhangi bir farklı uygulamayı meydana getirmemektedir. Gümrük vergisine konu olan eşyanın, her türlü ürün, madde ve değer olarak açıklanmasında ise önemli bir nokta bulunmaktadır. Ürün ve madde başlığı altındaki eşyaların kolayca tanımlanmasına karşın "değer" kavramının kesin çerçevesini çizmek daha zordur³⁹.

Ayrıca dünya genelinde elektronik ortamdaki dijital kıymet taşıyan ama fiziki bir eşya niteliğinde olmayan varlıkların da gümrük vergisine konu olup olmayacağı tartışılmaktadır. Bu konuda genel düşünce bir disket içinde bulunan bilgi ve programlar fiziki nitelikte bir eşya statüsünde olmamasına rağmen, başka bir eşyanın mütemmim cüzü olması niteliğiyle gümrük vergisinin konusuna girecektir⁴⁰.

³⁸ Yüce, Çelikkaya, **a.e.**, s.15.

³⁹ Yüce, Çelikkaya, **a.e.**, s.16.

⁴⁰ Ali Nural, Remzi Akçin, **Açıklamalı 4458 Sayılı Gümrük Kanunu(a)**, Gümrük Kontrolörleri Derneği Yayınları, Ankara, 2000,

2.2. Verginin Yükümlüsü

Vergi hukuku kapsamında genel olarak hem “yükümlü” hem de “mükellef” kelimeleri, vergi borcunun sahibi olan gerçek veya tüzel kişileri ifade etmektedir. VUK’de Arapça bir kelime olan “mükellef” ifadesi kullanılmasına karşın GK’de mükellef ifadesinin yerini Türkçe bir kelime olan “yükümlü” kelimesi almıştır⁴¹. Gümrük Kanunu’nun yükümlü ifadesini kullanması dolayısıyla çalışmamızda da yükümlü ifadesi esas alınmaktadır.

GK’de yükümlüye dair birden fazla maddede ifade bulunmaktadır. GK’nin 3/11 maddesinde “*Yükümlü deyimi, gümrük yükümlülüğünü yerine getirmekle sorumlu bütün kişileri ifade eder.*” şeklinde açıklanmıştır. Kanunda yer alan bu tanımlama doğrultusunda “mükellef” kelimesinin yalnız vergi borcunun gerçek sahibini ifade ederken “yükümlü” kelimesinin vergi borcunun asıl sahibi olan beyan sahibini ve tüm temsilcilerini ifade ettiğini söylemek mümkündür. Gümrük vergisi günümüzde yalnız ithalata dahil işlemlerde alınan bir vergi konumundadır. Bu nedenle vergi yükümlüsünden ithal eşyanın sahibi olarak bahsetmek mümkündür⁴². GK’nin 4. maddesi de gümrük vergisinin yükümlülere için bazı düzenlemelere yer vermektedir. Bu kanun maddesinde bulunan ifadeye göre vergi yükümlüsünün hem maddi yükümlülükleri hem de uyması gereken kurallar açısından şekli yükümlülükleri bulunmaktadır. Kanunda sözü edilen maddi yükümlülük, gümrük vergisi uygulamasına konu eşya için gümrük tarife cetvelinde belirtilen gümrük vergisini ödeme zorunluluğudur. Bahse konu şekli yükümlülük ise ithalat ve ihracat işlemleri sırasında GK’de belirtilen ve izlenilmesi gereken prosedürlere dair tüm şekli görevlerdir⁴³.

GK’nin 4. maddesine göre “*Gümrük idareleriyle muhatap olan kişiler bu Kanun ve bu Kanuna dayanılarak çıkarılan tüzük, kararname ve yönetmelik hükümlerine uymak; gümrük idarelerinin gerek bu Kanunda gerek diğer kanun, tüzük ve kararnamelerde yazılı hükümlere göre yapacağı gözetim ve kontrollere tabi olmak; bu idarelerin kendi adına veya başka idareler nam veya hesabına tahsil edeceği her tür vergi, resim, harç ve*

⁴¹ Nevzat Saygılıoğlu, Adnan Gerçek, **Dış Ticaret ve Gümrük Kurallar İşlemler ve Vergileme**, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara, 2007, s.141.

⁴² Ercan, **a.e.,(b)**, s.18.

⁴³ Saygılıoğlu, Gerçek, **a.e.**, s.141.

ücretleri ödemek veya bunların teminata bağlamak; kanun, tüzük, kararname ve yönetmelik hükümlerinin uymayı zorunlu kıldığı her tür işlemleri yerine getirmekle sorumludurlar.”

2.3. Gümrük Kıymeti (Matrah)

Vergi kanunlarının tümünde nasıl tespit edileceği ayrıntılı şekilde belirtilen, üzerine vergi tarifesinin uygulandığı ve verginin hesaplanması için esas alınan değer ve ölçülere matrah denilmektedir⁴⁴. Matrah kavramı GK’de “gümrük kıymeti” olarak karşımıza çıkmaktadır. 4458 sayılı kanununun 23.maddesinde gümrük vergisine konu olacak eşyanın kıymeti şu şekilde açıklanmıştır:

“Eşyanın gümrük kıymeti, Gümrük Tarifesinin ve eşya ticaretine ilişkin belirli konularda getirilen tarife dışı düzenlemelerin uygulanması amacıyla, bu bölümde yer alan hükümler çerçevesinde belirlenen kıymettir.” Bu madde ile yapılan tanımlama ile zaman zaman spesifik matrahlar üzerinden de vergi hesaplaması yapılsa da gümrük vergisinin temelde kıymet üzerinden alınan advalorem yapıda bir vergi türü olduğu kabul edilmiştir⁴⁵.

GK’ye göre ithal eşyanın gümrük kıymeti ise “eşyanın satış bedeli” olarak belirlenmiştir. Ayrıca ithal eşyanın gümrük kıymeti konusu “GATT’ın VII. Maddesinin Uygulanmasına Dair Anlaşma” ve buradaki açıklamalarla aynı doğrultuda olacak şekilde “Gümrük Yönetmeliği” kapsamında düzenlenmiştir. GATT’ın VII. Maddesinin Uygulanmasına dair Anlaşmada *“ithal eşyasının gümrük kıymeti deyimi; ithal eşyasının, üzerinden advalorem gümrük vergileri tarh edilecek kıymeti anlamına gelir.”* şeklinde açıklanmıştır⁴⁶. GY’nin 43/f maddesinde ise ithal eşyanın kıymeti için *“ithal eşyası üzerinden advalorem sisteme göre gümrük vergisinin hesaplanmasına esas teşkil edecek eşya kıymetini ifade eder.”* şeklinde bir açıklama yer almaktadır.

⁴⁴ Özgür Biyan, **Vergi Hukuku (Lisans Öğrenimi İçin)**, Dora Basın Yayın, Bursa, 2018, s.141.

⁴⁵ Yüce, Çelikkaya, **a.e.**, s.30.

⁴⁶ Gümrük Tarifeleri ve Ticaret Genel Anlaşmasının VII. Maddesinin Uygulanmasına İlişkin Anlaşma Genel Tanıtıcı Açıklama Milletlerarası Sözleşme 27.081993 tarihli, 21676 sayılı Resmi Gazete, madde 15/a.

Tüm bu ifadeler doğrultusunda uygulanacak gümrük vergisi işlemleri konusunda “gümrük kıymeti” kavramının çok önemli bir yere sahip olduğu anlaşılmaktadır. Gümrük kıymeti verginin miktarına doğrudan etki ettiği için vergiye konu eşyanın değerinin doğru belirlenmesi oldukça önemlidir. Ayrıca bu husus hazinenin gümrük vergisi gelirini doğrudan etkilemesi dışında, koruma ve teşvik uygulamaları, kota ve lisans anlaşmaları, istatistiksel verilerin güvenilirliği ile ithalatı kendisine konu edinen diğer resim ve vergilerin uygulanabilmesi için de önem arz etmektedir⁴⁷.

2.4. Muafiyet ve İstisna

Dış ticaretin öznesi konumunda olan kişi ya da kuruluşların fazlalığı söz konusu vergi için istisna ve muafiyetlerin sınırlarının çizilmesini zorlaştırmaktadır. Gümrük vergisi konusundaki muafiyet ve istisnalar sadece ilgili kanunla değil birçok farklı şekilde belirlenmektedir. Gümrük vergisinde muafiyet ve istisnalar, kanun maddeleri, tarife cetveli, gümrük yönetmeliği, Cumhurbaşkanı kararları, tebliğler ve uluslararası anlaşmalar gibi birçok farklı yöntem ve araç ile düzenlenmektedir.

GK ile yapılan düzenlemeler aracılığıyla istisna ve muafiyetler konusu AB Gümrük Kodu ile uyumlu hale getirilmiştir. Dolayısıyla İstisna ve muafiyetler GK'nin altıncı kısmında “*özellik gösteren faaliyetler*” başlığı altında düzenleme altına alınmıştır⁴⁸.

Muafiyet subjektif vergi yükümlülüğünü ortadan kaldırmaktadır⁴⁹. Gümrük Kanunu'nda da gerçek veya tüzel kişilere muafiyet tanınmıştır. Bu muafiyet grubu devlet liderleri, diplomatlar ve kamu iktisadi teşebbüsleri (KİT) haricindeki devlet kurumlarını kapsamaktadır. Kamu kurumlarından tekelci piyasada kamu hizmeti verenlerin gümrük vergisinden muaf olmaları piyasaları etkilemeyeceğinden bu durum bir sorun arz etmeyecektir. Ancak KİT'lerin piyasa dahilinde mal ve hizmet üretmeleri nedeniyle gümrük vergisinden muaf olmaları piyasadaki rekabetin eşitliğini bozucu nitelikte olacaktır. Ayrıca istisnalar kapsamında da gümrük vergisinin konusunu oluşturan mal,

⁴⁷ Haluk A. Kabaalioglu, “Tokyo Round Görüşmeleri ve Gümrüklerde Kıymet Tespiti-2”, **İktisadi Kalkınma Vakfı Dergisi**, Yıl 2, Sayı 14, Nisan, 1982, s.58.

⁴⁸ Selahattin Tuncer, “Yeni Gümrük Kanunu'nun Vergileme İle İlgili Hükümleri-I”, **Yaklaşım Dergisi**, Şubat, 2000, Sayı 86, s. 15.

⁴⁹ Tuncer, **a.e.**, 213.

hizmet veya işlemler, sosyal, ekonomik ve mali gerekçeler ile verginin dışında tutulabilmektedir.

Muafiyet ve istisnalar GK'nin 167. maddesinde düzenlenmiştir. Tüm bu muafiyet ve istisnalar tek başlık altında toplanmış olsa da kapsam açısından oldukça ayrıntılıdır. GK'nin temelini oluşturan gümrük rejimleri, bünyesinde geçici muafiyet ve istisnaları da bulundurduğundan bu başlıkların gümrük rejimleri ile birlikte değerlendirilmesi gerekmektedir⁵⁰.

2.5. Tarife ve Oran

Tarife ve oran kavramları gümrük vergisinde büyük bir öneme sahiptir ve oldukça teknik bir alan olarak değerlendirilmektedir. Ülke sınırlarına giren çok sayıda ve birçok farklı çeşitteki eşyanın doğru şekilde vergiye tabi tutulabilmesi için gümrük tarife cetvellerinde bulunan oranların doğru tespit edilmesi ve uygulanması şarttır.

2.5.1. Gümrük Tarifesinin Tanımı

Gümrük tarife cetvelleri bir ülkeye giren yabancı menşeli eşyadan hangi oranda ve miktarda vergi alınacağını gösteren, uluslararası kriterlere uygun şekilde hazırlanmış eşyanın teknik özelliklerini tespit eden sınıflandıran rehberlerdir⁵¹. Gümrük tarifeleri doğrultusunda eşyalara uygulanacak vergi oranı belirlenirken, eşyanın menşei olan ülke ile yapılan iki taraflı anlaşmaları da göz önünde bulundurmak gerekmektedir. Gümrük tarifelerinin kapsamı Gümrük Kanunu'nun 15. maddesinde şu şekilde ifade edilmiştir:

“Gümrük Tarifesi:

a) Cumhurbaşkanınca kabul edilen Türk Gümrük Tarife Cetvelini,

b) Tamamen veya kısmen Türk Gümrük Tarife Cetveline dayanan veya bu cetvele alt açılımlar ekleyen ve eşya ticaretine ilişkin tarife önlemlerinin uygulanması için tespit edilen diğer cetvelleri,

⁵⁰ Yüce, Çelikkaya, a.e., s.57.

⁵¹ Ekrem Cimilli, Gümrük Cezaları ve Uygulama Halleri, **Eskişehir İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi Dergisi**, 1977, Cilt: 13. Sayı: 2, s.260-285.

c) *Türk Gümrük Tarifesinin kapsadığı eşyaya uygulanacak;*

- *Gümrük vergi oranlarını,*

- *Tarım politikası veya tarım ürünlerinin işlenmesi sonucu elde edilen bazı ürünlere uygulanan özel düzenlemeler çerçevesinde alınan ithalat vergilerini,*

d) *Türkiye'nin bazı ülkeler veya ülke grupları ile yaptığı tercihli bir tarife uygulaması gerektiren anlaşmalarda yer alan tercihli tarife uygulamalarını,*

e) *Türkiye tarafından tek taraflı olarak bazı ülkeler, ülke grupları veya toprak parçaları için tanınan tercihli tarife uygulamalarını,*

f) *İthalat vergilerinde, bazı eşyaya şartlı olarak uygulanacak muafiyet veya indirim uygulamalarını,*

g) *Yukarıdakilerin dışında kalan diğer tarife uygulamalarını,*

Kapsar.”

Kanunda yapılan kapsam açıklamasıyla gümrük tarife cetveli için, dış ticaret politikasına dair araçlar hakkında da bilgi verir nitelikte olduğunu söylemek mümkündür⁵². Ülkeye giren eşyaya uygulanacak verginin belirlenmesi için rehber niteliğinde olan tarife cetvelleri, milyonları bulan çeşitlilikteki eşyanın ne oranda vergilendirileceğini “Armonize Sistem Sınıflandırması” ile kolayca tespit etmektedir. Eşyaları türlerine göre numaralandırma sistemiyle sınıflandıran armonize sistem, günümüzde 206 ülke tarafından kullanılmaktadır⁵³.

2.5.2. Gümrük Tarifelerinin Amaçları

Gümrük vergilerinin temel olarak iki amacı vardır. Bunlar hazineye vergi geliri sağlamak ve ülke içindeki ekonomiyi uluslararası rekabet karşısında korumaktır. Geçmişin aksine bugün uygulanan gümrük yaptırımları koruma amaçlıdır. Dış ekonomilerden gelen ithal malın fiyatının gümrük tarifelerinin öngördüğü vergi

⁵² Tuğrul Atatüre, “Yeni Gümrük Kanunu ile Getirilen Yenilik ve Değişiklikler”, **Mükellefin Dergisi**, Sayı 85, Ocak 2000, s.128.

⁵³ Ufuk Selen, **Gümrük İşlemleri ve Vergilendirilmesi (a)**, Bursa, Ekin Kitabevi, 2017, s.180.

oranlarının uygulanması ile ithal malın satış fiyatı artmaktadır. Bu sayede yerli üretim mallar daha az maliyetle üretilmiş olan ithal mallara karşı korunmuş olur⁵⁴.

2.5.3. Vergi Matrahı Açısından Tarife Türleri

Gümrük vergisi tarifeleri vergi matrahı açısından spesifik, advalorem ve karma olmak üzere üç farklı şekilde ayrılmaktadır⁵⁵. Dünya üzerinde ülkeler birbirlerinden farklı olarak bu iki gümrük tarifesini uygulamaktadırlar. Türkiye gümrükte belli ürünler için spesifik vergi tarifelerini kullansa da genel olarak advalorem vergi tarifelerini tercih etmektedir. Amerika Birleşik Devletleri ise her iki tarifeyi içinde barındıran bileşik (karma) tarifeyi, Avrupa Birliği de advalorem tarifeyi tercih etmektedir⁵⁶.

2.5.3.1. Spesifik Gümrük Tarifeleri

Spesifik vergi tarifeleri malın fiziki birimi gibi objektif kriterlere dayanarak ne kadar vergi alınacağını miktar olarak bildiren tarifelerdir. Bu vergileme türünde kilo, sayı, litre, metre gibi farklı ölçü birimleri kullanılmaktadır. Spesifik vergi tarifeleri vergileme işlemlerinde kolaylık sağlamasına rağmen, vergide adalet ilkesi ile çelişmektedir⁵⁷. Bunun nedeni olarak farklı kalite ve değerdeki ürünlerin aynı gümrük vergisi oranlarına maruz kalmaları gösterilebilir.

2.5.3.2. Advalorem Gümrük Tarifeleri

Gümrük vergisine tabi tutulacak eşyanın değeri üzerine uygulanacak belirlenmiş bir oranını ifade eden vergi tarifeleridir. Spesifik vergi tarifelerinin aksine advalorem vergi tarifeleri ürünün kalitesini ve değerini gözeterek uygulanır. Bu özelliğiyle uygulamada spesifik tarifelere göre daha zor olsa da vergi adaleti açısından daha başarılıdır. Ayrıca advalorem vergi tarifeleri daha yüksek vergi gelirleri sağlamaktadır⁵⁸.

⁵⁴ Kenan Çelik, **a.e.**, s.204.

⁵⁵ Selahattin Tuncer, "Gümrük Tarife Cetveli", **Yaklaşım Dergisi**, Sayı 93, Eylül, 2000, s.25.

⁵⁶ Ercan, **a.e.,(b)**, s.34.

⁵⁷ Tuncer, **a.e.**, s.12.

⁵⁸ Tuncer, **a.e.**, s.13.

2.5.3.3. Karma Gümrük Tarifeleri

Genel olarak hammaddesi üzerine vergi konulmuş olan nihai mallara uygulanan vergi tarifeleridir. Bu vergi tarifelerine göre hammadde üzerine konulan vergi, spesifik vergiyi karşılamaktadır. Katma değer olarak ortaya çıkan nihai malın değeri üzerine uygulanan gümrük vergisi ise advalorem vergi kısmını karşılamaktadır⁵⁹.

2.5.4. Vergi Oranlarına Göre Tarife Türleri

Gümrük tarifeleri pratikte farklı şekillerde karşımıza çıkmaktadır. Buradaki ayrımı oluşturan kısım bu tarifelerin hangi amaç için kullanıldığına göre oluşmuştur⁶⁰. Tarifeler genel olarak üç başlık altında ayrılmaktadır. Bunlar; muhtar (genel) gümrük tarifeleri, ahdi gümrük tarifeleri, muhtelit (karma) gümrük tarifeleridir.

2.5.4.1. Muhtar Gümrük Tarifesi (Genel Tarife):

Diğer ülkeler ile yapılmış olan anlaşmalardan bağımsız olarak serbestçe yapılan ve değiştirilen gümrük tarifeleridir. Gümrük vergisine tabi eşyanın hangi oranda vergilendirileceği yetkili kurumlar tarafından belirlenmektedir. Uluslararası ticarete uygun kabul edilmemektedir⁶¹.

2.5.4.2. Ahdi Gümrük Tarifesi:

Daha önceden imzalanmış anlaşmalar doğrultusunda uygulanan ve vergi oranlarında indirimler sunan gümrük tarifeleridir. Ahdi tarifelerde indirimler, en çok kayırlan ülke koşulu tanınan ülkelere uygulanır⁶².

2.5.4.3. Muhtelit Gümrük Tarifesi:

Bu gümrük tarifesi karma tarife olarak da ifade edilmektedir. Muhtelit tarife, muhtar ve ahdi kullanmaya imkân veren tarife türüdür. Önceki iki tarifenin özelliklerini

⁵⁹ Çelik, a.e., s.205.

⁶⁰ Tuncer, a.e., s.102.

⁶¹ Ercan, a.e.,(b), s.34.

⁶² Tuncer, a.e., s.103.

sunması nedeniyle geniş bir uygulama alanına sahip olmuştur ve bu tarife çeşidi birçok ülkenin de tercihi olmuştur⁶³.

2.5. Tercihli Tarife

Yukarıda verilen genel tarife çeşitlerinin dışında GK’de ve GY’de tercihli tarife ifadesi bulunmaktadır. GK’nin 15. maddesi ile GY’nin 32/m maddelerinde tercihli tarifelere ilişkin ifadeler yer almaktadır. Konuya ilişkin tanımlama Gümrük yönetmeliğinde *“Tercihli tarife: İki ya da daha çok ülkenin yaptıkları ticaret anlaşması uyarınca, aralarındaki ticarete karşılıklı olarak ya da bir ülkenin belli ülke ya da toprak parçaları menşeli eşyaya tek taraflı olarak daha düşük tarife uygulamasını ifade eder.”* şeklinde yapılmıştır.

2.6. Gümrük Vergisi’nde Beyan

GK’de, tarhiyat işleminin nasıl olması gerektiğine dair net düzenlemelerin olmaması bu aşamanın uygulamasını ve açıklamasını zorlaştırmaktadır. Gümrük vergisinin hesaplanmasında temel olarak mükellefin beyanına dayanmaktadır. Gümrük Vergisi’nde tarhiyat evresinde, mükellef tarafından verilen beyanı, idarenin uyguladığı beyannamenin tescili, kontrolü ve son olarak hesaplanması gibi işlemler izlenmektedir.

2.6.1. Gümrük Beyannamesinin Verilmesi

GK’nin 58. maddesinde yer alan *“Bir gümrük rejimine tabi tutulmak istenen eşya, bu rejime uygun şekilde yetkili gümrük idaresine beyan edilir.”* şeklindeki düzenleme gümrük vergisinde beyanda bulunulması gerektiğinin açık göstergesidir. Beyannamenin verilmesini usulen düzenleyen madde ise aynı kanunun 59. maddesidir. Bu maddeye göre gümrük beyanı yazılı olarak, bilgisayar veri işleme tekniği yoluyla, sözlü olarak ve eşya sahibinin bu eşyayı gümrük rejimine tabi tutma isteğini ifade ettiği herhangi bir tasarruf yoluyla yapılabilmektedir.

İthal eşyaların vergilendirmeleri sırasında tarh, tahakkuk ve tahsil aşamaları için yazılı beyan esası benimsenmiştir. Yazılı beyan temel anlamda gümrük beyannamesi ile

⁶³ Ercan, a.e.,(b), s.35.

yapılmasının yanında yazılı beyan niteliğinde olan, diplomatik muaflık bünyesindeki yazılar, kurye mektupları, Cumhurbaşkanına ait eşyalar hakkında gönderilen beyanlarda bulunmaktadır⁶⁴.

Vergi sisteminin elektronik dünyaya entegre edilmesi ile gümrük beyanname türlerinin arasına katılan diğer bir beyan şekli ise, bilgisayar veri işleme tekniği yoluyla verilen beyannamelerdir. Bu beyan türünde, beyannamenin tescili, belge kontrolü ve eşyanın muayenesi gibi süreçler yine sistem tarafından belirlenir. Ayrıca GK'nin 60. maddesinin 2. fıkrasının (b) bendinde yer alan *“Gümrük beyanı bilgisayar veri işleme tekniği yoluyla yapıldığında gümrük idaresi beyannameye eklenmesi gereken belgelerin beyanname ile birlikte ibrazını istemeyebilir. Bu durumda söz konusu belgeler gümrük idaresi istediğinde ibraz edilmek üzere beyan sahibince muhafaza edilir.”* ifadesi bu beyan türüne dair yükümlülük belirten bir madde konumundadır.

Sözlü beyan, gümrük vergisi konusunda idare ile arızı olarak karşılaşılan yükümlülerin ticari özellik taşımayan eşyalarını idareye bildirmesi konusunda kolaylık oluşturan bir beyan türüdür. Sözlü beyan kapsamına giren eşyalara dair düzenleme GY'de yapılmıştır. Buna göre *“serbest dolaşıma girişte sözlü beyana tabi eşyalar”* yönetmeliğin 169. maddesinde, *“ihracatta sözlü beyana tabi eşyalar”* yönetmeliğin 170. maddesinde ve *“geçici ithalatta ve dâhilde işlemede sözlü beyana tabi eşyalar”* ise yönetmeliğin 171. maddesinde düzenlenmiştir.

Gümrük beyanı konusunda GK'nin 59. maddesi bünyesinde bulunan bir diğer usul de *“Eşya sahibinin bu eşyayı bir gümrük rejimine tabi tutma isteğini ifade ettiği herhangi bir tasarruf yoluyla.”* beyanda bulunmasıdır. Bu tür beyan usulünde, kişilerin yolcu salonlarında, eşya geçirmeleri esnasında, özellikle bu işlem için oluşturulmuş olan kırmızı hattı kullanarak geçiş yaptıklarında, kendi inisiyatifleri ile beyanda bulunmuş olmaktadır⁶⁵.

⁶⁴ Yüce, Çelikkaya, a.e., s.75.

⁶⁵ Yüce, Çelikkaya, a.e., s.77.

2.6.2. Beyannamenin Tescili ve Kabulü

İdareye sunulan beyannamenin ve eklerinin birlikte kontrol edilmesinin ardından beyanname, usule uygunsa kabul edilmektedir, eğer usule aykırı bir durum var ise bu eksikliklerin giderilmesi amacıyla beyan sahiplerine geri verilmektedir. Gümrük vergilerinde, vergi mükellefiyetinin başlangıcı olarak beyanname tescil tarihi kabul edilmesi bakımından önem arz etmektedir.

Usule uygun yapılmış ve kabul edilmiş beyannameler, gelen eşyanın bilgilerinin olduğu bir belge olan özet beyan ile karşılaştırılır ve tescili yapılır. Beyanname tescil süreci, beyannamenin elektronik ortamda bulunan bir kayıt sistemi olan “*Gümrük Vergileri Tahakkukunu İzleme Defteri*”ne kaydının yapılmasıyla tamamlanır⁶⁶.

Beyannamelerin tescili ayrıca, beyannamenin bilgisayara girilmesi şeklinde de gerçekleştirilir. Beyannamede bulunan bilgilerin elektronik sisteme girilmesinin ardından, sistemin ilgili beyanname için tanımladığı tescil tarihi ve tescil sayısı vermesiyle tescil gerçekleşmiş sayılır. İlgili memur, eklerde yer alan bilgiler ile beyanname üzerinde bulunan bilgileri karşılaştırır ve bunun sonucunda iki belgede yazan bilgiler ile ek sayılarının aynı olması durumu tespit edildiğinde tescil sistem tarafından onaylanır. Onay süreci de görevli memurun, beyannamenin kâğıt örneklerini mühürlemesi ve onaylamasının ardından tamamlanır⁶⁷.

2.6.3. Beyanın Kontrolü

Mükellefin beyanının esas alındığı gümrük vergisi uygulamalarında, mükellefin bu ödevini yerine eksik yerine getirmesi veya hiç yerine getirmemesi durumları olabilmektedir. Bu durumlardan birisi meydana geldiğinde vergi kaybı ve kaçağı meydana gelebilmektedir. Devletin vergi alacağı için, gümrük vergisi beyannamelerine kontrol işlemi uygulanması gerekmektedir. Beyanname kapsamında sunulan bilgilerin doğruluğunu incelemek amacıyla ilgili eşyanın tamamı ya da bir kısmı muayeneye tabi tutulabilir. Buna karşılık gümrük vergisi yükümlülerinin idarece yapılan ilk muayeneye itiraz ve ikinci tahlil isteme hakları vardır. Bütün bu işlemler sonunda

⁶⁶ Gümrük Yönetmeliği, madde 489.

⁶⁷ Yüce, Çelikkaya, a.e., s.79.

beyan doğru ise beyan üzerinden, doğru olmadığı takdirde ise idarece yapılan ilk tahlile göre tahakkuk aşamasına esas miktar belirlenir.

2.6.4. Gümrük Vergisinin Tahakkuku

Gümrük vergisinde tarhiyat süreci verginin hesaplanmasıyla tamamlanmaktadır. Gümrük vergisi, beyannamede sunulan bilgilerin, fiili muayene sonucu elde edilen bilgiler ile örtüşmesi sonrasında, o eşya için gümrük tarife cetvelinde öngörülen oranın, beyan edilen değer üzerine uygulanması ile hesaplanmaktadır. GK'nin 195. maddesi gereği, hesaplanmış olan gümrük vergisi tutarı, *“gümrük vergileri tahakkukunu izleme defterine”* veya bilgisayara kaydedilir.

Gümrük vergileri GK'nin 197/1. maddesi uyarınca tahakkuk ettirildikten hemen sonra yükümlüye tebliğ edilmektedir. Diğer vergilerin tersine, gümrük vergilerinin önce tahakkuku sonra tebliği yapılmaktadır. Ayrıca gümrük vergilerinin tebliği için kanunun 197/3 maddesinde, *“Yükümlü tarafından gümrük beyannamesinde gösterilen vergi tutarı ile gümrük idaresince hesaplanan vergi tutarının eşit olması halinde, gümrük idarelerinin eşyayı teslim etmesi, gümrük vergilerinin yükümlüye tebliği yerine geçer.”* ifadesi yer almaktadır.

2.7. Gümrük Vergisi'nin Ödenmesi

Gümrük vergilerinin tarhiyat sürecinin en sonuncusu olarak kabul edilen tahakkuk aşamasından sonra verginin idare açısından tahsili, yükümlü tarafından ise ödenmesi aşamasına gelinir.

GK'nin 198/1 maddesine göre, gümrük vergisi verginin yükümlüsüne tebliğ edilmesinden sonra onbeş gün içerisinde ödenmelidir. Aynı maddenin devamında *“Ödeme süresinin bitmesinden önce ilgilinin yazılı istemde bulunması ve teminat alınması şartıyla ödeme süresi otuz gün daha uzatılabilir.”* ifadesi ile ödeme süresine dair istisnai süreyi ifade etmiştir.

GK'nin 200/1 maddesine göre Gümrük vergisi Türk lirası olarak ödenmektedir ve gümrük vergisinin ödeme usulleri 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü

Hakkında Kanun'da (AATUHK)⁶⁸ yer alan esaslara göre düzenlenmiştir. Aynı maddenin 2. bendi gümrük vergilerinin gümrük veznelere ödenmesinin yanında yetki verilen bankalar aracılığıyla da ödenebilmekte olduğunu ifade etmektedir.



⁶⁸ 28.07.1953 tarihli 8469 Sayılı R.G.

İKİNCİ BÖLÜM

GÜMRÜK UYUŞMAZLIĞI ALANLARI VE BUNLARIN İDARİ ÇÖZÜM YOLLARI

1. Gümrük Rejimleri

Gümrük rejimlerinin bu başlık altında işlenecek olmasının sebebi, gümrük ihtilafı dediğimiz durumun aslında genel olarak gümrük rejimlerinin ihlal edilmesi şeklinde ortaya çıkmasıdır. Gümrük rejimlerine dair kavramsal açıklamalar ve çeşitlerine dair bilgiler bu bölümde sunulacaktır.

1.1. Gümrük Rejimi Kavramı

Gümrük rejimlerini, herhangi bir eşyanın, Türkiye Gümrük Bölgesi içerisindeki hareketlerini ve gümrükleme süreçlerini düzenleyen prosedürler olarak tanımlamak mümkündür. Gümrük rejimleri, gümrük mevzuatının temelini oluşturmaktadır. Gümrük rejimleri dar anlamda yalnızca ithal ve ihraç edilen eşyanın tabi tutulacağı vergileme işlemlerini, geniş anlamda ise gümrük bölgelerinde gerçekleşen tüm işlemleri ifade etmektedir¹. Gümrükte beyan aslında, gümrük mevzuatıyla belirlenen usul ve esaslar çerçevesinde eşyanın bir gümrük rejimine tabi tutulması talebinde bulunulması anlamına gelmektedir².

Gümrük rejimleri, gümrük vergisine konu olan eşyanın girdiği ülkede geçici olarak kalmasını sağlayarak ülke ekonomisine kazanç sağlamayı amaçlamaktadır³. Çünkü gümrük vergisine konu olan bir eşyanın vergilendirilme sürecinde o eşyaya yapılacak muamele, eşyanın tabi olduğu gümrük rejimine göre değişmektedir⁴.

¹ Yüce, Çelikkaya, a.e., s.3.

² Erkan Mustafa Üyümez, Raşit Gültekin, “Gümrük Denetimi: Türkiye Uygulamalarının Analizi”, **Mehmet Akif Ersoy Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi**, Sayı 14, Mart, 2016, s.350.

³ Sidal Hulusi, **Gümrük Politikası-Mevzuatı ve Tatbikatı**, İstanbul İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi Yayını, İstanbul, 1966, Berksoy Matbaası, No:39-196, s.219.

⁴ Yüce, Çelikkaya, a.e., s.3.

1.2. Gümrük Rejimlerinin Çeşitleri

Geçmiş dönemlerde uluslararası ticaret trafiğinin daha az olması nedeniyle gümrüklerdeki işlemleri düzenleyen gümrük rejimleri daha sade ve daha az sayıda iken, günümüzde gümrük rejimlerinin hem sayıları hem de karmaşıklığı artış göstermiştir. Gümrük rejimlerinin hem sayılarındaki hem de uygulama zorluklarındaki artışın en önemli sebebi günümüzde teknolojik gelişmeler ile iletişimin ve ulaşımın hızlanması sınır ötesi ticari işlem hacimlerinin çok yüksek seviyelere ulaşmasıdır⁵.

Büyüyen ekonomilerin ve karmaşıklaşan gümrük işlerinin doğal sonucu olarak ortaya yeni gümrük rejimleri çıkmıştır. Ortaya çıkan bu yeni rejimler genel olarak ekonomik etkileri olma özelliğini taşımaktadır.

GK'nin 3. maddesinin 15. fıkrası bünyesinde şu anda sekiz farklı gümrük rejim türü bulunmaktadır. Bunlar şu şekilde sıralanabilir:

- Serbest dolaşıma giriş rejimi
- Transit rejimi
- Gümrük antrepo rejimi
- Dahilde işleme rejimi (DİR)
- Gümrük kontrolü altında işleme rejimi (GKAİR)
- Geçici ithalat rejimi (GİR)
- Hariçte işleme rejimi
- İhracat rejimi

Ayrıca bu rejim türleri ekonomik etkili ve şartlı muafiyet kapsamına giren rejimler ile ekonomik etkili olmayan rejimler olarak sınıflandırılabilirler.

1.2.1. Ekonomik Etkili Gümrük Rejimleri ve Şartlı Muafiyet Uygulamaları

Ekonomik etkili gümrük rejimleri kavramı 26 Mart 1995 tarihinde Ortaklık Konseyi kararıyla resmîyet kazanmıştır⁶. Ekonomik etkili gümrük rejimleri, dış ticarete,

⁵ Tuncer, a.e., s.349.

⁶ Avrupa Birliği Bakanlığı, Ortaklık Konseyi: Şimdiki adıyla Avrupa Birliği o zamanki adıyla Avrupa Ekonomik Topluluğu ile gümrük birliği temeline dayanan bir ortaklık oluşturma amacıyla yapılan Ankara

ulusal üretimde ve kamu gelirleri gibi birçok sektörde makro ve mikro düzeyde doğrudan etkileri olan rejimler olarak tanımlanabilir⁷. Bu rejim türlerinin ekonomiye katkısı üretimi artırma, ihracatın artırılması ya da ithal ürün yerine yerli ürünün kullanılması gibi farklı şekillerde olabilmektedir. Bu ekonomik etkilerin gerçekleşmesi maksadıyla bu rejimler doğrultusunda gümrük vergilerinde bazı muafiyet uygulamaları gerçekleştirilir. Bu muafiyet uygulamaları şartlı muafiyetler olduğundan ekonomik etkili gümrük rejimleri için şartlı muafiyet uygulamaları gibi tanımlamalar yapılabilmektedir⁸. Ekonomik etkili gümrük rejimleri için katma değer yaratma işlemlerinin idarenin izni ile gerçekleştirilmesi ve kanunlarda belirlenmiş şartların sağlanması koşulu ile gümrük vergilerinden istisna ve muafiyet sağlamaları gibi kendine özgü iki özellikten söz etmek mümkündür⁹.

1.2.1.1. Gümrük Antrepo Rejimi

Gümrük antrepo rejimi ve antrepolara dair bilgiler aşağıdaki alt başlıklar kapsamında verilecektir.

1.2.1.1.1. Antrepo Kavramı

Antrepo gümrük himayesi altında bulunan eşyanın konulması amacıyla kurulan ve kuruluşuna dair şartları ve nitelikleri yönetmelikle belirlenen açık ya da kapalı depolara denir. Bu depolar gümrük idarelerine yakın olarak konumlandırılmaktadırlar. Ayrıca antrepolar, eşyanın mevzuat ile belirlenmiş usullere uygun olarak konulması hâlinde süresiz kalabildiği ve burada kaldığı süre içinde eşyaya isabet eden vergilerin ödenmediği bir gümrük rejimidir¹⁰. Gümrük vergisine dair gerekli işlemler tamamlanana kadar ürünler burada koruma altında tutulur. Antrepo ve Gümrük Antrepo Rejimi kavramları GK'nin, 93/1 maddesinde şu şekilde ifade edilmiştir:

Antlaşması ile belirlenen amaçlara ulaşmak, ortaklığın sürdürülmesi ve geliştirilmesi gibi görevleri bulunan karar organıdır.

⁷ Güven Sayılğan, 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.51.

⁸ Ali Nural, Remzi Akçin, **Ekonomik Etkili Gümrük Rejimleri (b)**, 1996, Zemin Dış Ticaret Eğitim Merkezi, Yayın No:1, s.1.

⁹ Ufuk Selen, **Gümrük İşlemleri ve Vergilendirilmesi (a)**, Bursa, Ekin Kitabevi, 2017, s.85-86.

¹⁰ T.C. Millî Eğitim Bakanlığı, **Ulaştırma Hizmetleri, Antrepo**, Ankara, 2011, s.3, www.selcuk.edu.tr/dosyalar/files/074/Serbest_Bölgeler_pdf.pdf, Erişim Tarihi: 08.02.2018

“Gümrük antrepo rejimi;

a) İthalat vergilerine ve ticaret politikası önlemlerine tabi tutulmamış ve serbest dolaşıma girmemiş eşyanın,

b) Gümrük antreposuna alınması halinde ihracata ilişkin önlemlerden yararlanabilecek serbest dolaşımda bulunan eşyanın,

Bir gümrük antreposuna konulmasına ilişkin hükümleri belirler.”

Gümrük antrepo rejimleri kapsamında eşyanın sahibi hem eşyaların muhafaza edilmesi hem de eşyaya henüz ihtiyaç duymamasından herhangi bir süre sınırı olmadan antrepolarda kalmasını tercih edebilir. Ayrıca bu rejim kapsamındaki eşyaya dair bir kısıtlama işlemi bulunmuyorsa satış yoluyla başkasına devri mümkündür. Eşyanın antrepo rejimine tabi olma durumu tarifesinin ve kıymetinin bulunduğu gümrük beyannamesinin idareye sunulmasıyla başlayıp, gümrük idaresince onaylanmış ve antrepo rejimini sonlandıracak nitelikteki işlemin gerçekleşmesiyle sonlanır¹¹.

1.2.1.1.2. Antrepo Türleri

Gümrük antrepoları çeşitlilik göstermektedir ve bu antrepo türlerinin ayrımını anlamak için “antrepo işletici” ve “kullanıcı” kavramlarının neyi ifade ettiğini bilmek gerekmektedir. Bu kavramlar ile ilgili tanımlarda GK'nin 93/1 maddesinde yer almaktadır. Söz konusu maddeye göre antrepo işletmesi için izin verilmiş kişilere antrepo işleticisi, antrepo rejim beyanını veren kişiye ya da bu kişinin hak ve yükümlülüklerini devralan kişiye kullanıcı denir.

Antrepolar GK'nin 94.maddesinde iki farklı sınıfa ayrılmıştır. İlgili maddede bu ayrım şu şekilde ifade edilmiştir;

“Gümrük antreposu, genel antrepo veya özel antrepo olabilir.

a) Genel Antrepolar, eşyanın konulması için herkes tarafından kullanılabilen;

¹¹ Ercan, **a.e.,(b)**, s.79.

b) Özel Antrepolar, yalnız antrepo işleticisine ait eşyanın konulması amacıyla kurulan;

Gümrük antrepolarıdır.

Kanunda belirtilen bu iki tür antrepo türüne Gümrük Yönetmeliği'nde de yer verilmiştir ve yönetmelikte bu iki sınıf kendi içinde uygulamadaki özellikleri itibariyle tekrar bir ayrıma tabi tutulmuştur. Gümrük Yönetmeliği'nin 329. Maddesindeki ayrıma göre;

1- Genel Antrepo Tipleri; A, B, F antrepolarıdır.

2- Özel Antrepo Tipleri; C, D, E antrepolarıdır.

Bu antrepo tiplerinin açıklaması yine aynı maddede yapılmıştır. Bu maddedeki açıklamalar temel alınarak bu antrepo tipleri şu şekilde tanımlanabilir:

A tipi antrepo: Stok kayıtlarının tutulmasından ve antrepoda bulan eşyada çıkan bir eksilik meydana gelmesi durumunda ilgili eşyaya dair gümrük vergilerini ödenmesinden işleticisinin sorumlu olduğu antrepo tipidir.

B tipi antrepo: Bu antrepo tipinde antrepoda bulunan eşyanın sorumlusu kullanıcıdır ve antrepo beyannamesini kullanıcı verir. İşletici sadece antreponun kiralanması işlemiyle ilgilenir. Antrepo işleticisi sadece antrepoyu kiralar. Bu tip antrepolarda stok kayıt tutma işleminin olmamasından gümrük kontrolünde, idareye verilen beyannameler ve diğer belgelere göre işlem yapılır.

F tipi antrepo: İşleticisi gümrük idaresi olan genel antrepo türüdür.

C tipi antrepo: Bu antrepo tipinde işletici ve kullanıcı aynı kişidir. Ayrıca antrepoya alınan eşyaya dair tüm sorumluluk bu kişiye aittir.

D tipi antrepo: İşleticisi ve kullanıcısı aynı kişidir. Eşyaya uygulanacak vergiler bu eşyanın antrepoya alındığı tarihteki kıymet ve miktarı esas alınarak hesaplanır. Bu

nedenle bu tip antrepolarda bulunan eşyanın serbest dolaşıma sokulması basit usul esasları ile gerçekleşir¹².

E tipi antrepo: İşleticisi ve kullanıcısı aynı kişi olan izin hak sahibinin depolama yerinin antrepo olarak kabul gördüğü ve ayrıca depolama yeri olmasa dahi eşyanın antrepo rejimine tabi tutulduğu antrepo tipidir.

1.2.1.1.3. Gümrük Antrepo Rejimi Usul ve Esasları

Antrepo açılması konusunda izin verme yetkisi Gümrük ve Ticaret Bakanlığı'ndadır. Antrepo işletme izni Türkiye'de yerleşik olarak ikamet eden kişilere verilir. Antrepo olarak işletilecek yapıların gerekli koşulları taşıması gerekmektedir.

Antrepolar bünyesinde bulunan mallar her mali yıl başlangıcında sayılarak kontrol edilir. Bu kontrol esnasında antrepodaki mal miktarında çıkacak fazlalık ya da eksiklikler bazı yaptırımlara tabi tutulur. Eksik çıkan mallar için ithalat ihracat vergilerinin yanı sıra bu vergi tutarlarının üç katı kadar para cezası kesilir. Fazla çıkan mallar içinse tasfiye işlemleri uygulanır ve bunlara karşılık gelen ithalat ihracat vergileri kadar para cezası kesilir. Ayrıca antrepoda bulunan eşyanın gümrük idaresinin bilgisi olmaksızın kısmen ya da tamamen antrepo dışına çıkarmak aynı şekilde cezai yaptırıma tabidir¹³.

1.2.1.2. Dahilde İşleme Rejimi

Dahilde işleme rejimi (DİR) hem GK'de hem de GY'de tanımlanmıştır. DİR GK'nin 108. maddesinde serbest dolaşımda olmayan eşyanın, işlem görmüş ürünlerin üretiminde kullanılmasından sonra yeniden ihraç edilmesi amacıyla, eşyaya dair gümrük vergileri ve ticaret politikası önlemlerinin uygulanmadığı ve vergilerin teminata bağlanarak, geçici olarak ithal edilebildiği rejim türü olarak tanımlanmıştır. Ayrıca DİR ile ilgili GY'nin 349. maddesinde yapılan tanımlama şu şekildedir;

“350 ila 369 uncu maddelerde bahsedilen dahilde işleme rejimi, işlem görmüş ürünlerin üretiminde kullanılmasından sonra Türkiye Gümrük Bölgesinden yeniden ihraç edilmesi amacıyla, serbest dolaşımda bulunmayan eşyanın vergileri teminata bağlanmak

¹² Tuncer, a.e., s.361.

¹³ Tercan, a.e.,(b), s.82.

suretiyle geçici ithal edildiği veya serbest dolaşıma girişinin yapıldığı ve ihracatın gerçekleşmesi halinde teminatın veya alınan vergilerin geri verildiği bir rejimdir.”

Dahilde işleme rejiminin işleyişi kapsamında olan mallar için şu bilgiler sıralanabilir;

- 1) İthal edilen eşyaya karşılık gelen gümrük vergileri ve diğer mali yükümlülükler teminat altına alınır.
- 2) İsteğe göre mali yükümlülükler, malın yeniden ihracı sırasında iade edilmesi durumu saklı kalmak üzere, eşya yurda girerken ödenebilir.
- 3) Serbest dolaşımda sahip başka bir eş değer mal kullanımı mümkündür.
- 4) Kullanılan bu eşdeğer mal miktarı kadar aynı mal gümrük vergisine tabi olmaksızın ithal edilebilir.
- 5) İthal edilen malın işlenmesinden sonra yeniden ihracına dair yükümlülüğünün gerçekleşmesi durumunda daha önce ödenmiş olan ya da teminata bağlanmış olan vergiler iade olunur¹⁴.

Dahilde işleme rejimi, ihracata elverişli sanayiler için teşvik niteliğindedir. Bu rejim türü mevcut gümrük tarifelerinin ihracat işlemleri için kolaylıklar sağlamaktadır. Dış ülkelere satılabilecek bir ürünün üretimi esnasında kullanılacak bir malın yurt içinde tedarik etmekte yaşanan bir zorluğun sonucu olarak bu malın yurt dışından getirilmesi durumunda ülkeye ithal olarak getirilen bu mal ihracata konu bir malın girdisi olarak vergiden muaf tutulmaktadır¹⁵.

Bu rejimin amacının temel olarak ihracatı arttırmak ve teşvik etmek olsa da ithalatı artırıcı etkisi olduğu yönündeki tartışmalar mevcuttur. Eleştiriye konu olan bu ithal ürünlerin Türkiye’de girdiği üretim süreci sonrası yeniden dış ülkelere artı değer yaratılmış şekilde ihracı gelir getirici bir etki yaratmaktadır. Bu özelliğiyle bağlantılı olarak ülke istihdamına katkıda bulunması, daha kaliteli ara malların üretim sürecine dahil edilebilmesi ve yeni teknolojilerin ülkeye getirilebilmesi gibi başka artı yönleri

¹⁴ Ufuk Selen, **Tüm Yönleriyle Gümrük İşlemleri (b)**, Ekin Kitabevi, 2009, s.86.

¹⁵ Nural, Akçin, **a.e(b)**., s.25.

bulunmaktadır. Bütün bu durumlar hem makro hem de mikro düzeyde ekonomik avantajlar sağlamaktadır¹⁶.

Gümrük ve Ticaret Bakanlığı'nın 14.03.2018 tarihli raporuna göre 2017 yılında tüm ihracatımızın %41,4 lük kısmı dahilde işleme rejimi bünyesinde gerçekleşmiştir¹⁷. İhracatta oldukça büyük bir paya sahip olması, temel amacı ihracatı teşvik etmek olan bu rejim için oldukça önemlidir.

Dahilde işleme rejimi kapsamında üretim işlemlerine katılacak hammadde ya da ara mallar gümrük vergisi alınmadan ithal edilebilmektedir. Bu rejim türünün işleyişinde iki farklı yol bulunmaktadır. Bunlar “şartlı muafiyet yöntemi” ve “geri ödeme yöntemi” dir.

Şartlı muafiyet yöntemi, Türkiye’de bir üretim süreci içerisinde işlenecek ve sonrasında yeniden ihraç edilecek ithal hammadde ya da ara mallar üzerine ticaret politikalarının önlemleri uygulanmadan ve gümrük vergileri teminat altına alınarak geçici olarak ithal edilmesi mümkündür. Şartlı muafiyet yönteminde sadece ihraç edilmesi taahhüt edilen eşyanın üretiminde kullanılan mal için geçerliyken, işletme malzemesi konumunda olan ithal mallar için geçerli değildir. Yani bir malın şartlı muafiyet sisteminden faydalanması için ihraca konu ürünün olmazsa olmazı statüsünde olması gerekmektedir¹⁸.

Geri ödeme yöntemi, ithal edilen malın ihraç edilen bir eşyanın üretiminde kullanılması durumunda, ithali esnasında alınan vergilerin iade edilmesini öngörür. Dahilde işleme rejimi kapsamında, geri ödeme yöntemi sürecinden yararlanabilmek için ithal edilen eşyanın sonrasında geri ödeme sisteminden faydalanacağını gümrük idaresine beyan etmek gerekmektedir.

Bu rejimin işletilmeye başlanması konusunda iki farklı izin gerekmektedir. Dahilde işleme rejiminin işletilmeye başlaması, dahilde işleme faaliyet izninin alınmasına

¹⁶ Selen, **a.e.,(a)**, s.87.

¹⁷ Gümrük ve Ticaret Bakanlığı, **Dış Ticaret Verileri**, Gümrük Rejimlerine Göre İhracat Raporu Rapor Tarihi: 14.03.2018, <http://risk.gtb.gov.tr/web/gumruk-istatistikleri/dis-ticaret-verileri>, Erişim Tarihi: 01.04.2018.

¹⁸ Selen, **a.e.,(a)**, s.88.

bağlıdır. Bu izin İhracat Genel Müdürlüğü (Dış Ticaret Müsteşarlığı) veya gümrük idareleri tarafından verilmektedir. Dahilde işleme rejiminin yürütülmesi için gereken diğer izin ise bu rejim kapsamında işlenecek olan ithal eşyanın Türkiye gümrük bölgesine girmesinin onaylanmasıdır¹⁹. Yani dahilde işleme faaliyet izni ön koşul konumundayken, ülke içinde işlemek için ithal edilen malın gümrükten içeriye alınması izni ikinci koşuldur.

İhracat Genel Müdürlüğü ve gümrük idareleri tarafından verilen faaliyet izinlerinin süreleri on iki aylık bir süreyi aşmayacak şekilde olmaktadır. Bu süreler faaliyete konu olan ürünün nitelikleri göz önünde bulundurularak belirlenmektedir. Rejimin gerekleri durumunda olan tüm işlemlerinin tamamlanması en fazla iki ay olacak şekilde ek bir zaman verilebilmektedir²⁰. Bu rejim kapsamında tamamlanması gereken tüm işlemler eğer verilen süreler içerisinde tamamlanamazsa GK'nin 241. maddesindeki ifadeye dayanarak usulsüzlük cezası kesilir. 2019 yılı için burada kesilecek usulsüzlük cezası tutarı 130 TL dir²¹. Bu ceza tutarı gecikmenin bir ila iki ay gibi sürelerde tamamlanamaması gibi durumlarda 2 ve 4 katı tutarda para cezaları uygulanmaktadır. Eğer rejime dair tüm işlemler bu ek süreler içerisinde de tamamlanamaz veya farklı bir durum ile rejimin ihlal edildiğine dair karar verilirse tüm gümrük vergileri tutarlarının iki katı kadar para cezası kesilmektedir²².

1.2.1.3. Gümrük Kontrolü Altında İşleme Rejimi

GK'nin 123. maddesinde Gümrük Kontrolü Altında İşleme Rejimi'ne dair tanımlama yapılmıştır. Buna göre 123. maddede bu rejim türü şu şekilde açıklanmıştır:

“Gümrük kontrolü altında işleme rejimi, serbest dolaşıma girmemiş eşyanın Türkiye Gümrük Bölgesinde, ithalat vergilerine veya ticaret politikası önlemlerine tabi tutulmaksızın, niteliğini veya durumunu değiştiren işlemlere tabi tutulmaları ve bu işlemlerden elde edilen ürünlerin gümrük vergileri üzerinden serbest dolaşıma

¹⁹ Selen, **a.e.,(a)**, s.91.

²⁰ Selen, **a.e.,(a)**, s.94.

²¹ Gümrük ve Ticaret Bakanlığı 157 Seri Numaralı Gümrük Genel Tebliği, Resmi Gazete, 26/12/2018 Tarih ve 30637 Sayılı.

²² Selen, **a.e.,(a)**, s.94.

girmelerine ilişkin hükümlerin uygulandığı rejimdir. Elde edilen bu tür ürünler, işlenmiş ürün olarak adlandırılır.”

Kanunda yapılan bu tanımlamaya bakıldığında bu rejim, dahilde işleme rejimi ile benzerlikler göstermekle birlikte bu iki rejimi birbirinden ayıran bazı hususlar bulunmaktadır. Buna göre; vergilerin tahakkuku açısından dahilde işleme rejimi kapsamında işlem görmüş ikincil ürünler haricindeki ürünlerin üzerinde vergi uygulaması yapılacağı zaman ithal eşya esas alınırken, gümrük kontrolü altında işleme rejiminde ise işlenmiş ürünün vergi oranı üzerinden tahakkuk gerçekleştirilir. Ayrıca dahilde işleme rejimi kapsamında işlem görmüş olan ürün ihraç edilmekte, gümrük kontrolü altında işleme rejiminde işlenmiş ürün ise serbest dolaşıma alınmaktadır²³.

GKAİR'nin temel avantajı, girdi olarak kullanılan eşyadan işlem görmüş ürüne doğru ilerledikçe oluşan azalan oranlı gümrük vergisi yükümlülüğü şeklinde açıklanabilir²⁴.

GKAİR'den yararlanabilmesi için kişinin, Türkiye Gümrük Bölgesi'nde yerleşik kişi olarak bulunması gerekmektedir. Gümrük kontrolünde işleme rejiminin yürütülmesi gümrük idarelerinden alınacak izne bağlıdır. Buna göre gümrük idaresine yapılan izin başvuruları GK'nin 124.maddesi kapsamında belirlenen şartlara göre sonuçlandırılır. Kanunun ilgili maddesinde izine dair bu şartlar şu şekilde sıralanmıştır:

- “a) İşlenmiş ürünler içinde ithal eşyasının teşhisinin mümkün olduğu,*
- b) Eşyanın işlenmesinden sonra, rejime tabi tutulduğu sıradaki niteliğine veya durumuna dönüştürülmesinin ekonomik olarak mümkün olmadığı,*
- c) Rejimin uygulanmasının, ithal eşyasının tabi olduğu menşe ve miktar kısıtlaması kurallarının etkilerini saptırmayacağı,*

²³ Nural, Akçin, **a.e.**, s.73,74.

²⁴ Murat Arifoğlu, **Gümrük Kontrolü Altında İşleme Rejimi & Rejim Kapsamı Gümrük İşlemlerinin Kolaylaştırılması ve Elektronik Ortamda İzin**, Ege Gümrük ve Ticaret Bölge Müdürlüğü, Mayıs, 2013, <http://ege.gtb.gov.tr/data/5256b183487c8ee1fc84b74e/55a9e0b11f549fedd6e9368b6ccf8527.pdf>, Erişim Tarihi: 10.04.2018.

d) Türkiye'deki benzer eşyanın üreticilerinin temel ekonomik çıkarlarını olumsuz etkilemeyen, bir işleme faaliyeti yaratma veya devam ettirme yönündeki ekonomik amaçlara uyulduğu,

Hallerde verilir.”

Bu rejimin işleyiş sürecinin başlaması için gerekli izin başvuru beyanı usulüne göre farklılıklar göstermektedir. Normal beyan usulü ile yapılan başvurularda izin yukarıdaki kanun maddesinde verilen şartların kontrol edilip teyit edilmesinden ve eşyanın üzerine düşecek vergilerin teminata bağlanmasından sonra verilmektedir. Basitleştirilmiş beyan usulü ile yapılan başvurularda ise rejim kapsamında işleme tabi olacak eşyanın girişine dair verilen beyanname gümrük idaresi tarafından rejim için izin talebi olarak kabul edilir. Gümrük idaresinin bu beyannameyi kabul etmesi izin yerine geçmektedir²⁵.

Gümrük kontrolü altında işleme rejimi için verilecek izinlere dair kesin bir süre belirlenmemiştir. Gümrük idaresi vereceği iznin süresini faaliyete ve izni alan kişinin özel durumlarına göre belirlemektedir. Projeye göre verilen iznin üst sınırı iki yıl olmakla birlikte bu süre, oluşabilecek mücbir sebepler doğrultusunda üç ay daha uzatılabilmektedir²⁶.

Gümrük kontrolü altında işleme rejiminden yararlanacak hak sahibinin yükümlülüklerinden bir diğeri rejim kapsamında yürütülen işlem kayıtlarını tutmaktır. Bu kayıtların tutulmasındaki amaç rejime dair hükümlerin doğru uygulanması ve denetimleri kolaylaştırmayı sağlamaktır. Ayrıca izin sahibinin ticari amaçlarla tuttuğu kayıtlarda denetime uygun nitelikleri taşıdığı takdirde idare tarafından “gümrük kontrolü altında işleme kayıtları” olarak kabul görebilmektedir²⁷.

Bu rejimin sona erdirilmesi bir başka deyişle rejimin ibrası, rejim hükümlerinin tam olarak yerine getirilmesine göre gerçekleştirilmektedir. GY'nin 374. ve 375. maddeleri içerisinde ifade edilen şartların sağlanıp sağlanmadığına dair tespit yapılır. Bu tespitler sonucu hazırlanan raporda verimlilik oranından faydalanılır ve ithal edilen malın

²⁵ Selen, **a.e.,(a)**, s.98.

²⁶ Selen, **a.e.,(a)**, s.99.

²⁷ Nural, Akçin, **a.e.**, s.79.

işleme tabi tutulan ve tutulmayan kısımlarının miktarı belirlenir. Gümrük kontrolü altında işleme rejiminin ibrası, ithal malın fire verilen kısmı dışında kalan kısmın tamamının kullanılması ile mümkündür²⁸.

Gümrük kontrolü altında işleme rejiminde yanlış beyan ile rejim ihlali gerçekleşebilmektedir. Beyan kapsamında uygulanmış olan tarifeye göre aykırılık tespit edilen durumlarda, aradaki vergi tutarı farkının %5 i geçtiği durumlarda gümrük vergisi dışında aradaki farkın üç katı kadar para cezası, %5 i geçmediği durumlarda ise gümrük vergisi dışında farkın bir katı kadar para cezası kesilmektedir. Ayrıca ithal edilen eşya ya da işlem sonucu elde edilen eşyayı yasaya ve gerçeğe aykırı beyan ya da belge ile serbest dolaşıma sokmak kaçakçılık suçu olarak nitelendirilmektedir²⁹. Ayrıca rejim kapsamında tamamlanması gereken tüm işlemlerin verilen süre içerisinde tamamlanmadığı takdirde GK'nin 241. maddesine dayanarak usulsüzlük cezası kapsamında para cezası uygulanır.

1.2.1.4. Geçici İthalat Rejimi

Dış ticaret alanında faaliyet gösteren firmalar, bazı durumlarda ürünleri geçici olarak ithal etmek durumunda kalmaktadırlar. Sergi, fuar gibi etkinlikler için veya test, deneme gibi amaçlarla getirilen eşyaların ithalatında geçici ithalat rejiminin uygulanması durumu olabilmektedir. Geçici ithalat rejimi GK'nin 128. maddesinde şu şekilde tanımlanmıştır:

“Geçici ithalat rejimi, serbest dolaşıma girmemiş eşyanın ithalat vergilerinden tamamen ya da kısmen muaf olarak ve ticaret politikası önlemlerine tabi tutulmaksızın, Türkiye Gümrük Bölgesi içinde kullanılması ve bu kullanım sırasındaki olağan yıpranma dışında, herhangi bir değişikliğe uğramaksızın yeniden ihracına olanak sağlayan hükümlerin uygulandığı rejimdir.”

²⁸ Selen, **a.e.,(a)**, s.100.

²⁹ Ercan, **a.e.,(b)**, s.94.

Ayrıca Türkiye Gümrük Bölgesi'ne ATA Karnesi ile gelen eşyalar içinde bu rejimden faydalanmak mümkündür³⁰. Geçici ithalat rejiminin temel esasları bulunmaktadır. Bu esasları kısaca şu şekilde sıralamak mümkündür³¹:

- Rejim kapsamında ülkeye gelen eşya üzerinde herhangi bir değişiklik yapılmaması ve eşyanın asli özelliklerini koruması gerekmektedir.
- Geçici ithalat statüsünde gelen eşya belli bir süre sonunda yeniden ülke dışına çıkarılmalıdır. Sergi ve fuar gibi etkinliklerde dağıtılan eşyalar dışında tüketilebilir nitelikte olmaması gerekmektedir.
- Türkiye gümrük bölgesinde kaldığı süre içerisinde bu eşyaya ticaret politikası önlemleri uygulanmamaktadır. Bir eşyanın Türkiye gümrük bölgesinde serbest dolaşımına dair yasak bulursa dahi geçici ithalat rejimi kapsamında ülkeye giren bu eşyalara yasak uygulanmamaktadır.
- Geçici ithalat rejimi kapsamında yurda getirilen eşyaların rejimin sağladığı avantajlardan faydalanabilmesi geçici ithalat rejimi izninin alınması gerekmektedir.

Geçici ithalat rejiminin işletilmesi için gerekli izin, eşyayı kullanan kişiye gümrük idaresine başvurusu sonucu verilir. Geçici ithalat rejimine tabi tutularak ülkeye girmesi amaçlanan eşyanın özelliklerine ilişkin bilgilerin yer aldığı belgelerinde sunulması gerekmektedir³². Geçici ithalat kapsamında verilen izinlerin sürelerine dair Gümrük Kanunu'nda kesin bir zaman belirtilmemiştir. Ancak kanunun 130. Maddesinin 2.fıkrasında yer alan ifade ile izin süreleri için hüküm belirtilmiştir. Bu maddedeki ifade şu şekildedir:

“131 inci madde uyarınca tespit edilecek özel süreler saklı kalmak üzere, eşyanın geçici ithalat rejimi altında kalma süresi azami yirmidört ay olarak belirlenir. Bununla birlikte, gümrük idareleri ilgili kişinin de kabul etmesiyle daha kısa süreler saptayabilir.”

Bunun yanında izin hak sahibi rejim süresi içinde yazılı olarak gümrük idaresine müracaat ederek ek süre talep edebilmektedir. Geçici ithalat rejimi tam ve kısmi muafiyet

³⁰ Selen, **a.e.,(a)**, s.115.

³¹ Nural, Akçin, **a.e(b)**., s.85.

³² Ercan, **a.e.,(b)**, s.95.

sağlamaları gibi iki farklı şekilde uygulanmaktadır. Geçici ithalat rejimi kapsamındaki tam muafiyet hükümlerinden faydalanabilecek eşyalar 2009/15481 sayılı Bakanlar Kurulu kararı ile tanımlanmıştır. Bu karara göre tam muafiyet kapsamına giren eşyalar şu başlıklar altında toplanmıştır:

1. Taşıma araç ve gereçleri,
2. Yolcular tarafından ithal edilen kişisel ve sportif amaçlı eşya, gemi adamlarının ihtiyaç malzemesi,
3. Kriz hali için gönderilen yardım malzemesi, tıbbi ve cerrahi teçhizat ile laboratuvar teçhizatı, canlı hayvanlar ve bunlara ait teçhizat ve sınır bölgelerinde kullanılan teçhizat,
4. Ses, görüntü veya veri taşıyan eşya, turistik reklam malzemesi, mesleki teçhizat, pedagojik materyal ve bilimsel malzeme,
5. Ambalajlar, özel nitelikte eşya, numuneler, üretim araçları ve parçaları,
6. Yedek parça, aksesuar ve ekipman, ekonomik etkisi olmayan özel bir durumda getirilen eşyalar,

tam muafiyete konu olabilmektedir.

Geçici ithalat rejiminin kısmi muafiyet kısmını oluşturan durumlar için ise eşyaların taşınması gereken özellikler şu şekilde sıralanabilir;

1. Mülkiyeti, Türkiye Gümrük Bölgesi dışında yerleşik bir kişiye ait olmalıdır.
2. Eşya üzerine tam muafiyet tanınmış olmamalıdır. Eşya üzerine tam muafiyet tanınmış olsa da bu muafiyetten yararlandırılmamış olması gerekmektedir.
3. Eşyanın cumhurbaşkanı kararıyla kısmi muafiyet haklarından yararlanması yasaklanmamış olmalıdır³³.

³³ Selen, **a.e.,(a)**, s.118.

Tam muafiyet ve kısmi muafiyet hükümlerinden faydalanacak olan eşyalar için gümrük vergileri ve teminatların tahsil aşaması farklı işlemektedir. Tam muafiyet hükümlerinden faydalanan eşya üzerinden ithalat vergilerine karşılık gelecek tutarda teminat alınmaktadır, ancak herhangi bir gümrük vergisi alınmamaktadır. Kısmi muafiyet hükümlerinden yararlanacak eşyalar üzerinden ise hem gümrük vergisi hem de teminat alınmaktadır. Kısmi muafiyet suretiyle geçici ithalat rejimine tabi tutularak serbest dolaşıma girmiş olan eşyadan her ay için %3 gümrük vergisi tahsil edilir. Alınacak ithalat vergileri tutarı, faizler hariç olmak üzere eşyanın serbest dolaşıma girmesi halinde alınacak vergileri aşamaz. Kısmi muafiyet kapsamındaki eşya için her ay alınacak ithalat vergileri tutarının %3 ü dışında kalan tutar için teminat alınmaktadır³⁴.

Geçici ithalat rejimi çerçevesinde faaliyet yürütüldüğü durumlarda farklı nedenlerle ihlaller oluşabilmektedir. Geçici ithalat rejimine tabi tutulan eşyanın beyan ile muayene ve denetleme veya kontrolünden sonra vergi kaybının gerçekleştiğine dair tespit yapıldığı takdirde GK'nin 234. maddesi kapsamında ceza uygulanır. Bunun yanında GK'nin 238. madde 1. fıkrasında rejim kurallarının ihlali şu ifade ile hükme bağlanmıştır;

“Geçici ithalat rejimine ilişkin hükümlerin ihlali halinde eşyanın gümrüklenmiş değerinin iki katı, tam muafiyet suretiyle geçici olarak ithal edilen özel kullanıma mahsus taşıtlar için gümrük vergileri tutarının dörtte biri oranında para cezası verilir.”

Ayrıca GK'nin 241. maddesi içerisinde geçici ithalat rejimine tabi eşyalara uygulanacak cezalara dair durum ve tutar bilgileri verilmiştir. Buna göre 241. maddenin 3.fıkrasının (1) bendi usulsüzlük cezasının hangi durumda iki katı kadar kesileceğini şu şekilde ifade etmiştir:

“1) Geçici ithalat rejimi kapsamında Türkiye Gümrük Bölgesine getirilen eşyanın verilen sürenin bitimini takiben bir ay içerisinde yeniden ihraç edilmesi veya gümrükçe onaylanmış bir işlem veya kullanıma tabi tutulması,”

³⁴ Selen, a.e.,(a), s.120.

Aynı kanun maddesinin 4. fıkrasının g) bendinde geçici ithalat rejimi kapsamındaki eşyaya hangi durumda dört katı usulsüzlük cezası kesileceği şu şekilde belirtilmiştir;

“g) (Ek: 18/6/2009-5911/63 md.) Geçici ithalat rejimi kapsamında Türkiye Gümrük Bölgesine getirilen eşyanın verilen sürenin bitimini takiben iki ayı aşmayan sürede yeniden ihraç edilmesi veya gümrükçe onaylanmış bir işlem veya kullanıma tabi tutulması,”

Ayrıca yine aynı maddenin 5. Fıkrasının b) bendi de usulsüzlük cezasının altı katı kesileceği durumu belirtmiştir:

“b) Geçici ithalat rejimi kapsamında Türkiye Gümrük Bölgesine getirilen taşıtlara verilen sürenin bitimini takiben üç ayı aşmayan sürede yeniden ihraç edilmesi veya gümrükçe onaylanmış bir işlem veya kullanıma tabi tutulması.”

1.2.1.5. Hariçte İşleme Rejimi

Bir diğer gümrük rejim türü olan hariçte işleme rejimi GK'nin 135. madde içerisinde tanımlanmıştır. Kanuna göre hariçte işleme rejimi: *“serbest dolaşımdaki eşyanın hariçte işleme faaliyetlerine tabi tutulmak üzere Türkiye Gümrük Bölgesinden geçici olarak ihracı ve bu faaliyetler sonucunda elde edilen ürünlerin ithal vergilerinden tam veya kısmi muafiyet suretiyle yeniden serbest dolaşıma girişine ilişkin hükümlerin uygulandığı rejimdir.”*

Hariçte işleme rejiminde temel amacın, ülke içinde üretimi yapılmayan ürünün ithal edilmesi yerine, ülke içerisinde bulunan üretim girdilerinin kullanılarak elde edilmesi olarak ifade etmek mümkündür. İthal ikamesi olan bu üretim sayesinde döviz tasarrufu sağlanabilmektedir³⁵.

Diğer rejim türlerinde olduğu gibi hariçte işleme rejiminden faydalanmak ancak izin ile gerçekleşmektedir. Burada hem rejime konu olacak eşyanın hem de izin hak sahibi olacak kişinin belirlenen şartları sağlaması gerekmektedir. Hariçte işleme rejiminden faydalanacak eşyalara dair düzenleme, rejime uygun eşyaların belirlenmesi şeklinde değil

³⁵ Nural, Akçin, a.e., s.128.

istisnaların belirlenip, bu istisnaların haricinde kalan eşyaların faydalanması şeklinde yapılmıştır³⁶. Hariçte işleme rejimine dair faaliyet izninin hangi durumlarda verileceği Gümrük Kanunu'nun 137. maddesinde şu şekilde sıralanmıştır;

“Hariçte işleme izni;

a) Türkiye Gümrük Bölgesinde yerleşik kişilere,

b) İşlem görmüş ürünlerin geçici ihracat eşyasının işlenmesi sonucu elde edildiğinin tesbiti mümkün olan hallerde,

c) Talep edilen iznin; Türkiye'deki üreticilerin temel ekonomik çıkarlarına ciddi bir zarar verecek durumda olmadığı hallerde,

Verilir.”

Bu rejimde vergileme açısından temel kural ülke dışına çıkan ürün ile ülkeye dönen ürün arasındaki kıymet farkının baz alınmasıdır. İzin hak sahibi de bu rejim kapsamında işlenmiş ürün içerisinde ülkeye dönen ve serbest dolaşıma giren eşyanın vergi maliyetlerini amaçlamaktadır³⁷.

Hariçte işleme rejimi hükümlerinin hangi eşyalar üzerine uygulanamayacağı kanununun 136. maddesinde verilmiştir. Buna göre; *“İhracı, 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 ve ihracı, ihracat vergi iadesini gerektiren veya ihracı nedeniyle tarım politikası çerçevesinde vergi idaresi dışında bir mali avantaj sağlanan serbest dolaşımdaki eşyaya uygulanmaz.”*

Hariçte işleme rejimi kapsamında ülke dışına çıkarılan ürünlerin yeniden ithali için gerekli süre, işleme faaliyetinin ve nakliye sürelerinin hesaba katılmasıyla Gümrük Kanunu'nun 80. maddesinde belirtilen ifadeler doğrultusunda belirlenir. Gümrük İdaresi

³⁶ Nural, Akçin, a.e., s.129.

³⁷ Selen, a.e.,(a), s.103.

tarafından belirlenen bu süre izin üzerinde belirtilir ayrıca bu izin süresi izin hak sahibinin talebi sonrasında uygun bulunması koşuluyla uzatılabilmektedir³⁸.

Ayrıca hariçte işleme rejimi bünyesinde faaliyet yürüten izin hak sahipleri iki farklı uygulama şekliyle karşılaşacakları problemleri aşabilmektedir. Bunlar “*Standart Değişim*” ve “*Üçgen Trafik*” isimlerini taşıyan özel uygulamalardır³⁹. Standart değişim uygulaması “*Türkiye Gümrük Bölgesi dışında tamir edilmek istenen eşyanın yerine, tamir işlemi tamamlanarak gümrük bölgesine geri getirilinceye kadar geçen süre içerisinde kullanılmak üzere, serbest dolaşımda olmayan eşyanın (ikame ürün) geçici olarak ithal edilerek kullanılmasına olanak veren sistemdir.*” Üçgen trafik ise “*Gümrük Birliği Gümrük Bölgesinin bir parçasından geçici olarak ihraç edilerek üçüncü ülkede işlem görmüş ürünlerin, Gümrük Birliği Gümrük bölgesinin diğer parçasında kısmi veya tam muafiyetle serbest dolaşıma girmesi usulüdür*”⁴⁰.

Hariçte işleme rejimine dair ihlaller, ihracat süreci ve serbest dolaşıma giriş süreci gibi rejimin farklı aşamalarında gerçekleşebilmektedir. Başka ülkede işleme amacıyla ülkeden çıkan eşyanın ülkeye geri gelmesi durumu verilen süre içinde gerçekleşmez ise GK'nin 241. maddesinin 3. fıkrasının (ı) bendi kapsamında usulsüzlük cezası kesilir. Ülke dışına çıkan eşyanın hiç gelmemesi durumu ise Gümrük Kanunu'nun 241/1 maddesi doğrultusunda yaptırıma tabidir⁴¹.

1.2.2. Ekonomik Etkili Olmayan (Muafiyet Sağlamayan) Gümrük Rejimleri

GK kapsamında gümrük rejimleri, ekonomik etkili olan ve ekonomik etkili olmayan gümrük rejimleri gümrük rejimleri şeklinde sınıflandırılmıştı. Ancak 2009 yılında kabul edilen 5911 sayılı⁴² “*Gümrük Kanunu İle Bazı Kanun Ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun*” ile bu ayırım değiştirilmiştir. Kanun koyucu bu ayırımı yaparken kriter olarak ekonomik etkileri değil gümrük mali yükümlülüklerini esas almıştır. Ekonomik etkili rejimlere dair kavramın tanımlanması ve

³⁸ Ercan, **a.g.e.(b)**, s.98.

³⁹ Selen, **a.e.,(a)**, s.103.

⁴⁰ Gümrük ve Ticaret Bakanlığı-Gümrükler Genel Müdürlüğü, çevrimiçi, www.ggm.gtb.gov.tr, Erişim Tarihi: 09.05.2018.

⁴¹ Ercan, **a.e.,(b)**, s.99.

⁴² 07.07.2009 tarihli 27281 sayılı R.G.

anlaşılmasındaki zorluklar nedeniyle bu şekilde bir ayırmadan vazgeçilmiştir. Bu kanun aracılığıyla yapılan değişiklik ile ekonomik etkili olmayan gümrük rejimleri, “gümrükçe onaylanmış işlem ve kullanımlar” ifadesiyle sınıflandırılmıştır⁴³. Ayrıca bu düzenlemelerden önce ekonomik etkili olmayan gümrük rejimleri başlığı altında yer alan transit rejimi, belli şartlara bağlı olarak sağladığı vergi muafiyetleri nedeniyle “şartlı muafiyet” olarak değerlendirilmesi dolayısıyla ekonomik etkili rejimler sınıfına dahil edilmiştir.

Bu açıklamalar doğrultusunda ekonomik etkili olmayan gümrük rejimleri başlığı altında yer alan serbest dolaşıma giriş rejimi ile ihracat rejimini daha ayrıntılı açıklamak gerekmektedir.

1.2.2.1. Serbest Dolaşıma Giriş Rejimi

Serbest dolaşıma giriş kavramı, yürütülmekte olan ticaret politikasına ait önlemlerin, ithalatın gerçekleşmesi için gerekli işlemlerin ve gümrük vergisi gibi tüm mali yükümlülüklerin yerine getirilmesi ile tamamlanan bir gümrük işlem süreci olarak açıklanabilir⁴⁴. Serbest dolaşıma giriş rejimi temel olarak ithalat rejimi olarak ifade edilebilmektedir⁴⁵. İthalatına dair bir yasak konulmamış bütün eşyalar serbest dolaşım statüsüne dahil edilebilir. Serbest dolaşıma giriş rejiminin temel amacı, bütün ithalat prosedürlerinin yerine getirilmesi ile ilgili eşyanın dahildeki diğer ürünler gibi alım satım işlemlerinin yapılmasının sağlanmasıdır. Ayrıca Türkiye gümrüklerinden eşya girişine imkân veren diğer rejimler eşyaya serbest dolaşım statüsü kazandırmamaktadır⁴⁶.

Serbest dolaşıma giriş rejimi kapsamındaki eşyaları üç farklı grup olarak sınıflandırmak mümkündür. Bunlar⁴⁷;

1. İthalatı yasaklanmış mallar,
2. İthalatı belirli kurum ve kuruluşlar tarafından gerçekleştirilecek mallar,
3. İthalatı izne bağlı mallar.

⁴³ Selen, **a.e.,(a)**, s.67.

⁴⁴ Selen, **a.e.,(a)**, s.68.

⁴⁵ Tuncer, **a.e.**, s.357.

⁴⁶ AB Customs Agency Akademi, **Serbest Dolaşıma Giriş Rejimi 2013**, http://www.abgumruk.com.tr/pdf/serbest_dolasima_giris_2013.pdf, Erişim Tarihi: 23.03.2018.

⁴⁷ Selen, **a.e.,(a)**, s.69.

Bu ifadelere göre bazı mallar, üzerlerine konulan yasak uygulamaları nedeniyle hiçbir şekilde serbest dolaşım kapsamına alınamazken, bazı mallar ancak o malın ithalatı konusunda yetkilendirilmiş kurum tarafından ithal edilerek, izne tabi mallar ise ancak gerekli izinlerin alınması koşulu ile serbest dolaşım kapsamına alınabilmektedir.

Serbest dolaşıma giriş yapacak eşyanın geldiği ülkeye göre maruz kalacağı işlemler farklılık göstermektedir. Buna göre serbest dolaşıma giriş yapacak eşya ticaret anlaşmamız olmayan bir ülkeden geliyorsa, eşyanın geldiği tarihte uygulanmakta olan ticaret politikasının öngördüğü önlemlere tabi olarak serbest dolaşıma girer. Eğer ithalata konu eşya ticaret anlaşmamız olan bir ülkeden geliyorsa, ithal eşya üzerine yürürlükte olan ticaret politikasının önlemleri ve anlaşmanın gereği olan işlemler uygulanarak serbest dolaşıma girişi gerçekleştirilir⁴⁸.

Bir eşyanın serbest dolaşıma girmesi için yükümlünün yazılı, sözlü ya da dijital ortam aracılığıyla talepte bulunması gerekmektedir. Bu talep günümüzde genel olarak dijital ortamda yapılan “bilgisayar veri işleme tekniği” ile gerçekleştirilmektedir. Eşyanın serbest dolaşıma girmesi, eşya sahibi ya da onun adına hareket eden kimselerin gümrük idaresine beyanname vermesi ile başlar⁴⁹. Beyannamenin tescil edilmesiyle rejimin getirdiği vergi ve diğer mali yükümlülükler ortaya çıkmaktadır⁵⁰. Gümrük idarelerine verilen beyanlarda, beyannamenin tamamında verilen bilgilerin doğruluğundan, rejim gereği ortaya çıkan yükümlülüklerden ve cezai hükümlerin uygulanmasından beyannameye imzası bulunan kişiler, doğrudan temsil durumlarında ise temsil olunan sorumludur⁵¹.

1.2.2.1.1. Eşyanın Nihai Kullanım Amacıyla Serbest Dolaşıma Girmesi

Bir eşyanın serbest dolaşıma girişi, söz konusu eşyaya uygulanan gümrük vergisinin idarece tahsil edilmesine bağlı olmakla beraber, “Nihai Kullanım” kavramıyla vergiye konu eşya indirimli ya da sıfır vergi uygulamaları ile serbest dolaşıma girebilir⁵².

⁴⁸ Selen, **a.e.,(a)**, s.70.

⁴⁹ Ercan, **a.e.,(b)**, s.100.

⁵⁰ Selen, **a.e.,(a)**, s.70.

⁵¹ Ercan, **a.e.,(b)**, s.100.

⁵² Selen, **a.e.,(a)**, s.72.

GK'nin 16. maddesi ile nihai kullanım kapsamında ülkeye girecek ürünlere dair düzenleme yapılmıştır. Buna göre;

“1. Mahiyeti ve nihai kullanım şekli gerekçesiyle, bazı eşyanın yararlanabileceği tercihli tarife uygulaması, Cumhurbaşkanınca belirlenen şartlara tabidir.

Bir izin gerektiğinde 80 ve 81 inci madde hükümleri uygulanır.

2. 1 inci fıkra da sözü edilen tercihli tarife uygulaması ifadesi, tarife kotaları kapsamında olsa dahi, ithalat vergilerinde bir indirim veya şartlı muafiyet uygulaması anlamına gelir.”

ifadeleri nihai kullanım uygulamasına dair hüküm belirtmiştir.

Nihai kullanım uygulaması kanuna bağlı olarak GY'nin 207. ve 208. maddeleri içinde açıklanmıştır. Yönetmeliğin 207. maddesi;

“Kanununun 16 ncı maddesi hükmü çerçevesinde Cumhurbaşkanınca belirlenen, nihai kullanımı nedeniyle indirimli veya sıfır vergi oranı uygulamasına tabi eşyanın, öngörülen amaçlarla kullanılması halinde gümrük vergisi alınmaz veya normalde uygulanan gümrük vergisi oranından daha düşük vergi oranı uygulanır.”

şeklindeki ifadeyle nihai kullanım sürecine dair bilgi vermektedir.

Gümrük vergisine konu ithal eşyanın, indirimli ya da sıfır gümrük vergisi oranlarından yararlanabilmesi menşei ülkesinin veya ithal edildiği ülke ile bir anlaşma yapılmış olmasına bağlı değildir. Burada önemli olan kanunda belirtilmiş olan nihai kullanım amaçlarına uygun nitelikleri sağlamasıdır⁵³.

Nihai kullanım kavramından çıkarılan anlam itibariyle, eşyanın amacına yönelik kullanımından sonra tekrar kullanım imkanının kalmadığı gibi yanlış bir anlam çıkarılabilmektedir. Burada ifade edilen eşyanın ithali sırasında beyan edilen amacına uygun kullanılmasıdır, eşyanın bir daha kullanılmaması ya da imhası anlamı ifade edilmemektedir⁵⁴. Örnek olarak, üretim sürecinde kullanılmak üzere getirilen ithal bir

⁵³ Selen, a.e.,(a), s.72.

⁵⁴ Selen, a.e.,(a), s.73.

makinanın rejime tabi tutulurken beyan edilen amacı olan üretim amacıyla kullanılmayıp ticari amaçlı satılması nihai kullanım kavramına aykırı bir durumdur.

Nihai kullanım mekanizması kapsamında ithal edilen eşya için düzenlenmiş olan izin belgesinde yer alan sürenin dolmasından itibaren otuz gün içinde ilgili gümrük idaresine başvurulduğu takdirde denetim sürecine ait bilgilerin yer aldığı “*Nihai Kullanım İzleme ve Takip Formu*” esas alınarak tespit yapılır. Buna göre;

a) Eşya tek seferlik kullanılabilir durumda ise, eşyanın belirtilen nihai kullanım amacına uygun kullanıldığı,

b) Eşyanın birden fazla kullanılabilir durumda olmasında ise öngörülen amaca uygun şekilde kullanılması ve ilk tahsisi üzerinden iki yıllık sürenin geçmiş olduğu, tespit edildiğinde daha önceden teminat altına alınmış gümrük vergisi iade edilir⁵⁵.

Nihai kullanım sürecinin sona ermesi GK'nin 77. maddesi bünyesinde düzenlenmiştir: “*Nihai kullanım nedeniyle indirimli veya sıfır vergi oranından yararlanarak serbest dolaşıma girmiş eşyanın gümrük gözetimi, nihai kullanım olarak kabul edilen üretim veya kullanım faaliyetiyle sona erer. Ayrıca, indirimli veya sıfır vergi uygulamasına ilişkin koşulların sona erdiği, eşyanın ihraç veya imha edildiği, eşyanın indirimli veya sıfır vergi uygulaması için belirlenmiş amaçlar dışında kullanılması nedeniyle tahsili gereken vergilerin ödendiği hallerde de gümrük gözetimi sona erer.*”

1.2.2.1.2. Geçici İhraç Edilen Eşyanın Serbest Dolaşıma Girmesi

Herhangi bir sebeple geçici olarak ihraç edilen bir eşya çıkıştaki ve girişteki koşullara göre yeniden serbest dolaşıma giriş yapabilir. Ülke dışında işlem görmesinin ardından yeniden yurda dönen eşya hariçte işleme rejimi uygulamalarına göre, ihracı sırasında bir ticaret önlemine maruz kalmayan eşya geri dönüşünde ithalat vergilerinden muaf ve serbest dolaşım statüsündeyken ihraç edilip yurt dışında 3 yıldan daha az kalıp geri dönen eşyalar ithalat vergisinden muaf şekilde yeniden Türkiye Gümrük Bölgesi'ne giriş yapabilirler. Ülkeye geri dönen eşya ihracından önce indirimli ya da sıfır vergi uygulamalarından faydalanmışsa eşya aynı amaç için kullanılması koşulu ile aynı

⁵⁵ Selen, a.e.,(a), s.74,75.

avantajlardan tekrar faydalanmaktadır. Ancak eşya yeniden ülkeye girişinde aynı nihai amaç için getirilmiyorsa uygulanacak vergi tutarından daha önce serbest dolaşıma ilk girişi esnasında alınan vergi tutarlarının düşülmesi ile ülkeye giriş yapılabilir⁵⁶.

1.2.2.1.3. Serbest Dolaşım Statüsünün Sona Ermesi

Serbest dolaşım rejimi kapsamında ülkede bulunan eşyanın bu özelliğinin hangi durumlarda sona ereceği konusundaki hükümler GK'nin 78. maddesi içerisinde hükme bağlanmıştır. İlgili maddeye göre serbest dolaşımda bulunan eşya;

- Eşyaya dair serbest dolaşıma giriş beyannamesinin iptal edilmesi,
- DİR kapsamında işlendikten sonra ihraç edilecek eşyaya ilişkin gümrük vergilerinin geri ödenmesi veya kaldırılması,
- 213. madde hükmüne göre, eşyanın satış sözleşmesi hükümlerine uygun olmaması veya kusurlu olması sebebiyle gümrük vergilerinin geri ödenmesi veya kaldırılması,
- 214. madde hükmüne göre eşyanın ihraç edilmesi, geri gönderilmesi ya da gümrük idaresince onaylanmış başka bir işleme tabi tutulması sonucu gümrük vergilerinin geri ödenmesi veya kaldırılması,

durumlarında serbest dolaşım statüsünü kaybetmektedir.

Serbest dolaşıma giriş rejimine dair ihlallere yönelik yaptırımlar ise GK'nin 234. maddesinde düzenlenmiştir. Serbest dolaşıma giriş rejimi ya da kısmi muafiyet kapsamında geçici ithalat rejimine tabi eşyalar için yapılan muayene, denetleme veya sonradan kontrol uygulamaları sonucunda;

- Gümrük tarifelerini oluşturan unsurlarda ya da vergilendirmeye esas sayı, baş ve ağırlık gibi değerlerde aykırılık tespit edildiği takdirde, beyana göre hesaplanan ile idare tarafından hesaplanan ithalat vergileri arasındaki fark %5'i geçtiği durumlarda vergi alacağının dışında bu farkın üç katı kadar para cezası kesilmektedir.
- İthalat vergileri kıymeti üzerinden hesaplanan eşyaya dair beyan edilen kıymet ile, 23 ila 31. maddelerde yer alan hükümler uyarınca tespit edilen kıymet arasında

⁵⁶ Selen, **a.e.,(a)**, s.77.

eksiklik bulunması durumunda bu eksikliğe isabet eden vergilere ek olarak vergi farkının üç katı para cezası uygulanmaktadır.

- Satış birimi esasına göre miktar olarak %5'i aşmayan bir fark ile maddi hesap hatalarından meydana gelen eksik kıymet beyanlarında, oluşan bu farklara dair ithalat vergilerinin uygulanması dışında ayrıca farkın yarısı kadar para cezası kesilmektedir.

Ayrıca ithal edilen malın Türkiye sınırları içerisinde serbest dolaşıma girişi esnasında gümrük vergilerini eksik ödemeye ya da hiç ödememeye yönelik olarak sahte belge düzenlenmesi durumunda ortaya kaçakçılık suçu ortaya çıkmaktadır. Bu suçlar 5607 nolu Kaçakçılıkla Mücadele Kanunu'nun (KMK)⁵⁷ 3. maddesi kapsamında hükme bağlanmıştır.

1.2.2.2. İhracat Rejimi

GK 150/1 maddesinde ihracat rejimini, "*İhracat rejimi, serbest dolaşımda bulunan eşyanın ihraç amacıyla Türkiye Gümrük Bölgesi dışına çıkışına ilişkin hükümlerin uygulandığı rejimdir.*" şeklinde tanımlamıştır. Ayrıca ihracat rejimi GY'nin 415 – 418. maddeleri ile düzenlenmiştir.

İhracat temel olarak, bir malın yurtdışına satılması amacıyla gerçekleştirilen ticari eylemlerdir. Temel olarak yapılan bu tanıma her satış ihracat statüsünde değildir. Yurtdışına yapılan bir satışın ihracat olarak kabul edilmesi, ülke dışına satışı izne bağlı mallar için yetkili kurumlardan izinlerin alınması ve kanuni tüm prosedürler ile yükümlülüklerin yerine getirilmesi gerekmektedir⁵⁸. Bu rejim kapsamında ihraç edilen eşyanın tekrar Türkiye Gümrük Bölgesi sınırlarına dönmeyeceği için hariçte işleme rejiminden farklı konumdadır⁵⁹.

İlkesel olarak her türlü eşyanın Türkiye'den ihracı serbesttir. Ancak uluslararası ya da iki devlet arasındaki anlaşmalar ile kanun, kararname gibi araçlarla konulmuş olan yasaklama ve sınırlama hükümleri bu ilkesel serbestliğe rağmen muhafaza edilmektedir⁶⁰.

⁵⁷ 31.03.2007 tarihli 26479 sayılı R.G.

⁵⁸ Selen, **a.e.,(a)**, s.79,80.

⁵⁹ Saygılıoğlu, Gerçek, **a.e.**, s.161.

⁶⁰ Tuncer, **a.e.**, s.365.

İhracat işlemleri, firmanın gerekli belgeler ile ihracatçı birliklerinden onay almasıyla başlar. Rejimin gerektirdiği ilk işlem ihraç edilecek eşyaya dair idareye beyanname verilmesidir. Beyannamenin verilmesinin ardından ihraca konu eşya Türkiye Gümrük Bölgesi'ni terk edene kadar gümrük idaresinin gözetim ve kontrolü altında kalmaktadır. İhraç edilmek üzere onay alan eşyalar yurt dışına çıkana kadar bir ay, zorunlu hallerde ise üç ay kadar depolar ya da gümrük idaresi tarafından belirlenmiş yerlerde bekletilebilmektedir. Bu bekleme sürecinde de eşya gümrük idaresinin kontrolü altındadır⁶¹.

İhracat sürecinin içerisinde karşımıza çıkan önemli kavramlardan biri olan "ihraç onayı" kavramı ihraca konu bir eşyanın ülke dışına çıkarılması konusunda mevzuattan kaynaklı bir engelin bulunmaması anlamına gelmektedir⁶². İhracatın içerisinde bulunan bir diğer önemli kavram da fiili ihracat kavramıdır. Fiili ihracat kavramı eşyanın Türkiye Gümrük Bölgesi'ni terk etmesini ifade etmektedir ve bu kavram GK'nin 151. maddesinde işlenmiştir. İlgili kanun maddesine göre fiili ihraç "*İhraç eşyası, buna ilişkin gümrük beyannamesinin tescili sırasında bulunduğu durum ve niteliğini gümrük kontrolünden çıktığı sırada da aynen muhafaza etmesi ve bu haliyle Türkiye Gümrük Bölgesini terk etmesi koşuluyla fiilen ihraç edilmiş sayılır. Bu durumda, ihraç eşyası üzerindeki gümrük kontrolü sona erer.*" şekilde tanılanmıştır.

Fiili ihraç kavramı Gümrük Yönetmeliği'nde ise ülkeden çıkış eyleminin gerçekleştiği tarih olarak esas alınmıştır. Bu kavram GY'nin 416. maddesinde şu şekilde düzenlenmiştir:

"Eşyanın Türkiye Gümrük Bölgesini terk ettiği tarih;

a) Kara ve demir yoluyla çıkışlarda, gümrük idaresince çıkış işlemleri tamamlanıp kara sınırından yabancı bir ülkeye fiilen çıktığı veya serbest bölgeye fiilen girdiği,

b) Deniz ve hava yoluyla çıkışlarda, eşyanın yüklendiği deniz veya hava taşıtının hareket ettiği,

⁶¹ Selen, **a.e.,(a)**, s.80.

⁶² Selen, **a.e.,(a)**, s.81.

c) Dış seferde bulunan ya da dış sefere çıkacak olan deniz ve hava taşıtlarına 418 ve 476 ila 482 nci maddeler çerçevesinde yapılacak teslimlerde eşyanın teslim edildiği, tarih olarak kabul edilir.”

Fiili ihraç kavramının işlendiği yerlerde aynı zamanda “intaç tarihi” denilen bir kavram karşımıza çıkmaktadır. İntaç tarihinin bazı kaynaklarda⁶³ fiili ihraç tarihiyle aynı anlama geldiğine dair ifadeler görülmektedir. Ancak intaç tarihi, fiili ihraç kavramını ifade ettiği gibi eşyanın gümrük bölgesini terk etmesini değil, eşyaya dair gümrük idaresinde yürütülen işlemlerin sona ermesini ifade etmektedir. Gümrük idaresindeki işlemlerin sona erdiği tarihle, fiili ihracın gerçekleştiği tarih aynı olmayabilmektedir. Bu tarihlerin farklı olması uygulanacak KDV iadesi gibi vergileme işlemlerinde usule aykırı durumlar çıkarabilmektedir. Maliye Bakanlığı da geçmişte bu kavramlara dair bazı açıklamalar yapmıştır. Bu açıklamalardan biri Maliye Bakanlığı’nın 26.12.1990 tarih ve 129345 sayılı özelgesinde *“Malların yüklendiği tarihi gösteren ve gümrük çıkış beyannamesinde yer alan ‘intaç tarihi’ nin fiili ihraç tarihi olarak kabul edilmesi mümkün değildir. Çünkü, intaç tarihi, malların sevke ilişkin işlemlerinin bitirildiği tarihi göstermekte, söz konusu mallar henüz gümrük hattını geçerek bir dış ülkeye vasıl olmamaktadır. İhracat istisnası uygulamasında intaç tarihinin esas alınması halinde, istisna ihracatın fiili olarak gerçekleştirildiği tarihten uygulanacak, henüz ihracat gerçekleştirilmediğinden haksız bir katma değer vergisi iadesinden yararlanılabilecektir. Dolayısıyla, sonraki dönemlerde yararlanılacak istisnadan önceki dönemlerde yararlanılmak suretiyle vergi ziyana sebebiyet verilebilecektir.”* açıklamasına yer verilmiştir.

Daha önceden tescillenmiş bir beyannameye sahip eşyanın ihraç işleminin başka bir beyanname üzerinden yapıldığı otuz günlük süre içerisinde anlaşılırsa daha önce tescil edilmiş ancak işlem görmeyen beyanname için usulsüzlük cezası kesilir ve bu beyanname iptal edilir. Ayrıca ihracata konu olan eşyalar için verilen beyan ve ek belgelere göre eşyanın cinsi ve miktarında gerçekte %10’u aşan bir fark olduğu tespit edilirse usulsüzlük cezası kesilir⁶⁴.

⁶³ Selen, **a.e.,(a)**, s.82.

⁶⁴ Ercan, **a.e., (b)**, s.106.

1.3. Sonradan Kontrol Uygulaması

Gümrük vergisi uyuşmazlıklarında sonradan kontrol uygulaması da önemli bir yer tutmaktadır. Öyle ki gümrük ihtilaflarının sonucunda ortaya çıkan birçok ceza sonradan kontrol denetimi nedeniyle gerçekleşmektedir. Bu doğrultuda sonradan kontrol denetimi uygulamasına değinmek yerinde olacaktır.

Dış ticaret hareketleri daha önceleri ihbar temelli olarak denetime tabi tutulmaktaydı. Bu denetimler klasik olarak gümrük idarelerinde teftiş ediliyordu. Bu denetimler ve incelemelerde gümrüğü beyan edilen belgeler ile bu belgelerde yer alan bilgilerin doğruluğu ve gümrük mevzuatına uygunluğu gümrük idaresi bünyesinde sınırlı olarak denetlenmekteydi. Ancak 27.10.2008 tarihli 27037 sayılı Resmi Gazete 'de yayımlanan "Sonradan Kontrol ve Riskli İşlemlerin Kontrolü Yönetmeliği" ile gümrük denetimlerinde yeni bir anlayış benimsenmiştir. Bu yeni anlayış ile birlikte artık incelemeleri yalnızca gümrük kapı veya idarelerinde yapılmayacak, aynı zamanda eşyaların ithalinden sonra yükümlülere ait yerlerde de yapılacaktır⁶⁵.

Sonradan kontrol; GK'nin 73. maddesindeki maddeler ile açıklanmıştır. Ayrıca sonradan kontrol kavramı, ilgili yönetmeliğin 4-g maddesi içerisinde "*Beyan edilen bilgilerin doğruluğu ve işlemlerin usulüne uygun olarak yapılıp yapılmadığı da dâhil eşyanın gümrük işlemlerine ve/veya sonraki ticari işlemlere ilişkin ticari belge ve verilerin ya da riskli kişi veya işlemlerin ilgili kişilere ait yerlerde kontrolünü ifade eder.*" şeklinde ifade edilmiştir.

Sonradan kontrol yönetmeliği kapsamında gerçekleştirilen denetimlerde yetkili kişiler Gümrük ve Ticaret Bakanlığı müfettişleri olarak belirlenmiştir. Gümrük ve Ticaret Bakanlığı müfettişleri tarafından yapılacak olan sonradan kontrollerin, planlı ve bir programa bağlı olarak yapılacağı durumlarda, kontrole konu kişi ve işlemlere dair risk analizi yapılmasının ardından bir takvim yılı içinde önceden belirlenecektir. Bunun

⁶⁵ Sercan Bahadır, "Gümrük İncelemelerinde Yeni Bir Yaklaşım: Sonradan Kontrol", **Vergide Gündem**, 2011, https://www.vergidegundem.com//tr_TR/makale?categoryName=Vergide&publicationNumber=6&publicationYear=2011&publicationId=236106, Erişim Tarihi: 15.05.2018.

dışında gerekli görüldüğü takdirde bir takvim yılı için belirlenmiş olan sonradan kontrol programının haricinde denetim yapma yetkisi saklıdır⁶⁶.

1.3.1. Sonradan Kontrol Uygulamasının Özellikleri

Sonradan kontrol uygulamasının tek amacı usulsüzlükleri ortaya çıkarmak değildir. Bu uygulamanın aynı zamanda rehberlik sağlama ve gümrük mevzuatının tüm yükümlülere eşit şekilde uygulanması gibi özellikleri bulunmaktadır. Sonradan kontrol elindeki bilgiler ile risk analizi yapar ve bu işleyiş sırasında objektif bir değerlendirme mekanizmasına sahiptir. Sonradan kontrolün bu özellikleri uygulamaya bir rehber olma niteliği kazandırmaktadır. Bu rehberlik işlevi yükümlülerin benzer hataları dolayısıyla ihlalleri yapmalarının önlemektedir. Ayrıca bu uygulama yükümlüye kendisi için en uygun prosedürü göstererek büyük kolaylıklar sağlarken, risk analizleri doğrultusunda kişinin faaliyeti konusunda öngörülen zayıf yönleri görmesini sağlamaktadır. Bu özellikleri itibariyle etkin bir şekilde uygulanan bir sonradan kontrol sistemi gümrük idaresinin iş yükünü azaltacaktır. Ayrıca dış ticarete gümrük işlemlerinden kaynaklanacak maliyetlerin azalmasını sağlayacak hem hukuka aykırı ticaret hem de kayıt dışı ticaret ile sürdürülmekte olan mücadeleye olumlu katkılar sunacaktır⁶⁷.

Sonradan kontrol uygulamasının ortaya çıkmasında birden fazla gerekçe etkili olmuştur. Bu gerekçeleri şu şekilde sıralamak mümkündür⁶⁸;

- Sonradan kontrol kapsamında elde edilen bilgiler ile geniş bir risk havuzu oluşturup risk taşıyan faaliyetlerin en doğru şekilde yönetimini sağlama
- Gümrük idarelerine yapılan beyanların ardından söz konusu eşyanın kıymetini etkileyecek faaliyetler nedeniyle eşya sahiplerinin yükümlülüklerini yerine getirip getirmediğilerinin kontrol edilmesi,

⁶⁶ Cahit Gökçelik, “Gümrük Kontrollerinde Yeni Dönem: Sonradan Kontrol”, www.verginet.net/dtt/4/GumrukKontrollerindeYeniDonemSonradanKontrol.aspx, Erişim Tarihi: 16.05.2018.

⁶⁷ Gümrük ve Ticaret Bakanlığı, Risk Yönetimi ve Kontrol Genel Müdürlüğü, **Sonradan Kontrol Uygulaması**, <https://risk.gtb.gov.tr/hizmetler/sonradan-kontrol/sonradan-kontrol-uygulamasi> Erişim Tarihi: 20.05.2018.

⁶⁸ Gümrük ve Ticaret Bakanlığı, Risk Yönetimi ve Kontrol Genel Müdürlüğü, **Sonradan Kontrol Denetim Rehberi**, 2015, s.6 <http://teftis.gtb.gov.tr/data/5231a011487c8e07482065d7/sonradan%20kontrol%20rehberi.pdf> Erişim Tarihi: 20.05.2018.

- Dış ticarete konu girdi ve çıktılarının ekonomiye hızlı entegre edilmesi için kontrolün ne zaman ne şekilde yapılacağına planlanması,
- Gümrük mevzuatından kaynaklanan yükümlülükler karşısında yükümlülerin performanslarına göre kendilerine sağlanacak imtiyazlardan kimlerin yararlanacağına doğru tespiti için bilgi toplanması gerekliliği. (Bu kişiler “onaylanmış kişi” ve “yetkilendirilmiş yükümlü” başlıkları altında listelenirler.)

Sonradan kontrol kapsamında belirlenen onaylanmış kişi ve yetkilendirilmiş yükümlü sayıları Gümrük ve Ticaret Bakanlığı tarafından her yıl güncellenmektedir. Buna göre “onaylanmış kişi” listesine dair en güncel rapor 09.08.2017 tarihinde yayınlanmıştır ve rapora göre o tarihteki onaylanmış kişi sayısı 1479 olarak belirlenmiştir⁶⁹. Bakanlığın denetimleri sonucu belirlenmiş “yetkilendirilmiş yükümlü” listesi ise 15.05.2018 tarihinde güncellenmiştir. Bu rapor kapsamında sonradan kontrol denetimleri sonucu belirlenmiş olan yetkilendirilmiş yükümlü sayısı toplamda 309 olarak ifade edilmiştir⁷⁰.

1.3.2. Sonradan Kontrol Uygulamasının İşleyişi

Sonradan kontrol uygulamasının işleyişi denetimin yükümlüye tebliğ edilmesi ile başlar. Sonradan kontrol ve riskli işlemlerin kontrolü yönetmeliğinin 10. maddesi uyarınca kontrol yetkilisi denetimden 15 gün önce yükümlüye bildirimde bulunur. Uygulamaya dair temel işleyiş Sonradan Kontrol ve Riskli İşlemlerin Kontrolü Yönetmeliği'nin 11, 12 ve 13. maddeleri içerisinde düzenlenmiştir. Denetime yetkili kişiler kimlik ibrazı ile incelemeye başlamaktadırlar. Sonradan kontrol yapan merkez denetim elemanları gümrük mevzuatı ve diğer mevzuatlarda öngörülen yükümlülüklerle ilişkin kişinin lehine ve aleyhine olan tüm hususları inceler. Bu incelemeler boyunca karşılaşılan durumlara dair ve hukuki sonuçları hakkında yükümlüye bilgi verilmektedir.

⁶⁹ Gümrük ve Ticaret Bakanlığı, Risk Yönetimi ve Kontrol Genel Müdürlüğü, Dış Ticaret Verileri **Onaylanmış Kişi Sayıları Raporu**, 2017, [http://risk.gtb.gov.tr/data/572b3a8a1a79f50cd8a22b1a/y/27-Onaylanmis%20Kisi%20Sayilari%20\(A,%20B,%20C\).pdf](http://risk.gtb.gov.tr/data/572b3a8a1a79f50cd8a22b1a/y/27-Onaylanmis%20Kisi%20Sayilari%20(A,%20B,%20C).pdf)

Erişim Tarihi: 20.05.2018.

⁷⁰ Gümrük ve Ticaret Bakanlığı, Risk Yönetimi ve Kontrol Genel Müdürlüğü, Dış Ticaret Verileri **Yetkilendirilmiş Yükümlü Sayıları Raporu**, 2018, <http://risk.gtb.gov.tr/data/572b3a8a1a79f50cd8a22b1a/y/28-Yetkilendirilmi%C5%9F%20Y%C3%BCk%C3%BCml%C3%BC%20Sayilari.pdf>, Erişim Tarihi: 20.05.2018.

Denetim sırasında soruşturmayı gerektirecek bir olayın belirlenmesi hâlinde, Gümrük ve Ticaret Bakanlığı Rehberlik ve Teftiş Başkanlığı Yönetmeliği esaslarına göre hareket edilir⁷¹. Buna ek olarak 5607 sayılı Kaçakçılıkla Mücadele Kanunu, 5237 sayılı Türk Ceza Kanunu ile 5271 sayılı Ceza Muhakemesi Kanunu hükümleri uyarınca eşya, bilgi, belge ve verilere dair el koyma dahil olmak üzere tedbirler uygulanır.

Sonradan kontrol denetimi sırasında denetime tabi tutulan kişinin de yükümlülükleri bulunmaktadır. Sonradan kontrol ve riskli işlemlerin kontrolü yönetmeliğinin 14. maddesi bu kişinin yükümlülüklerini düzenlemektedir. Buna göre

“(1) Kişiler, sonradan kontrol için esas oluşturacak gerekli her türlü bilgi, veri, kayıt, defter, belge ve diğer evrakı vermek ve her türlü yardımı sağlamakla yükümlüdür. Kişiler, sonradan kontrolü yapan merkez denetim elemanına gerekli belgeler ile bilgi işlem sistemi vasıtasıyla tanzim edilmiş bilgi, belge ve verilere doğrudan veya dolaylı erişimde yardımcı olmak zorundadır.

(2) Kişilerin veya belirlediği kişilerin bilgi veremeyecek durumda olmaları veya verilen bilgilerin açıklayıcı veya yeterli olmaması hâlinde sonradan kontrolü yapan merkez denetim elemanları gümrük işlemleriyle doğrudan ya da dolaylı olarak ilgili bütün kişilerden de bilgi talep edebilir. İlgili kişiler işlemlerle ilgili bütün bilgi ve belgeleri sunmakla yükümlüdür.

(3) Kişiler, sonradan kontrolün yapılabilmesi için uygun bir çalışma ortamı ve gerekli yardımcı maddeleri bedelsiz olarak sağlamakla yükümlüdür.

(4) Sonradan kontrol, kontrole tabi kişilerin mesai saatleri içinde gerçekleştirilir. Kontrole tabi kişiler tarafından kabul edilmesi hâlinde mesai saatleri dışında da sonradan kontrol yapılabilir.

⁷¹ Gümrük ve Ticaret Bakanlığı, Risk Yönetimi ve Kontrol Genel Müdürlüğü, **Sonradan Kontrol Denetim Rehberi**, 2015, s.63
<http://teftis.gtb.gov.tr/data/5231a011487c8e07482065d7/sonradan%20kontrol%20rehberi.pdf>
Erişim Tarihi: 20.05.2018.

(5) Sonradan kontrolü yapan merkez denetim elemanları kontrole tabi kişilere ait işyerlerinin her yerine girme ve inceleme yapma yetkisine sahiptir. Kişilere ait yerlerde yapılacak bu tür kontrol sırasında kontrole tabi kişi veya kişiler veya vekilleri bulunur.”

Denetimi gerçekleştiren denetim elemanı, sonradan kontrol ile denetime tabi olan yükümlüyle son bir görüşme yapar. Bu görüşme kapsamında yükümlüye, özellikle ihtilaf konuları, hukuki değerlendirme ile tespit edilen durumların gümrük vergileri ve sonuçlarına dair bilgi verilir. Bu görüşmenin sonucu bir tutanak ile sonuçlandırılır.

Yönetmeliğin 16. maddesi uyarınca denetim sonrası bazı raporlar oluşturulmaktadır. İnceleme sonucunda vergilendirme açısından kayda değer bulgular varsa, muhtemel vergi tutarı değişiklikleri ve yol gösterici nitelikteki tespitlerin yazıldığı bir değerlendirme raporu oluşturulur. Bu rapor değerlendirmeye alınmadan önce yükümlüye gönderilir ve on gün içinde görüşlerini bildirmesi için hak tanınır. Ayrıca yazılı olarak talep edilmesi durumunda on güne kadar bu süreye ek süre verilebilmektedir. Sonradan kontrol sonucu zamanaşımı açısından Hazine menfaatine koruma amaçlı bir tedbir alınması durumunda yönetmelik hükümlerine göre cevaplı rapor düzenlenebilmektedir. Denetim nihayetinde müfettiş tarafından idarece yapılması gerekli tüm işlemleri içeren sonradan kontrol raporu tanzim edilerek bakanlığa sunulmaktadır. Sonradan kontrolü gerçekleştiren müfettişlerin düzenlediği değerlendirme ve idarî raporlar Risk Değerlendirme ve Koordinasyon Komisyonu tarafından değerlendirilerek bir risk puanı verilmekte ve bu puan komisyon tarafından risk değerlendirmelerinde kullanılmaktadır.

Sonradan kontrol uygulaması, bir denetim mekanizması olmasının yanı sıra kişilere ve firmalara rehberlik sunacak onlara yardım edecek çağdaş bir sistem niteliğindedir. Uygulama bu özellikleri itibarıyla gümrük idareleri ile yükümlüler arasında iletişimin güçlenmesini sağlamaktadır.

2. Gümrük Kabahatleri ve Cezaları

Tüm vergilerde olduğu gibi gümrük vergisinde de uyuşmazlıklar, kabahatler ile suçlar ve bunlara karşılık düzenlenen cezalar söz konusu olabilmektedir. Bu başlık altında gümrük vergisi ile ilgili suç kavramı kullanıldığında 5607 sayılı Kaçakçılıkla Mücadele

Kanunu kapsamında düzenlenen suçlar kastedilmektedir. Bu çalışmanın amacı ve kapsamı açısından temel kaynak niteliği taşımakta olan 4458 sayılı Gümrük Kanunu sistematığına uygun olarak suçlar değil, uyuşmazlık, kabahatler ve cezalara yer verilmiştir.

2.1. Gümrük Kabahat ve Cezalarının Tanımı

Gümrük suçları ifadesi, suç ve kabahat kavramlarının birbirinden ayrı olması nedeniyle akla ilk önce 5607 sayılı Kaçakçılıkla Mücadele Kanunu kapsamında düzenlenmiş olan suçları getirmektedir. Bu çalışmanın kapsamı idari uyuşmazlıklarla sınırlandırıldığı için 5607 sayılı Kanun kapsamında düzenlenmiş olan suçlara yer verilmemiş, sadece kabahatler açıklanmıştır.

5326 sayılı Kabahatler Kanunu'nun (KK) 2. maddesi kapsamında kabahat kavramı; *“kanunun, karşılığında idarî yaptırım uygulanmasını öngördüğü haksızlık”* olarak tanımlanmaktadır. Bu tanımlamada geçen *“idarî yaptırım”* ifadesi aynı Kanununun 16. maddesinde idarî para cezası, mülkiyetin kamuya geçirilmesi ve ilgili kanunlarda yer alan diğer tedbirler şeklinde açıklanmıştır.

Kişilerin, devletin gümrük ve vergi uygulamalarına karşı işlediği kabahat niteliği taşımakta olan eylemlere gümrük kabahatleri denilmektedir⁷². Bu kanuna aykırı eylemlere karşı para ceza niteliğindeki yaptırımlar öngörülmüştür. Gümrük kabahatleri kapsamında belirlenmiş para cezaları *“adli para cezası”* değil *“idarî para cezası”* durumundadır. Ayrıca bu para cezaları uyarı niteliği taşımasının yanı sıra kamu zararını giderici niteliktedir⁷³. Dolayısıyla anlaşılmaktadır ki Gümrük Kanunu'nda idari yaptırım uygulanan her türlü eylem kabahattir. Bu kabahatler esas olarak gümrük işlemleri nedeniyle gümrük idaresi tarafından alınan vergilere yönelik ödevler sırasında gerçekleşir.

Gümrük idareleri tarafından yapılan muayene, denetleme ve sonradan kontrol faaliyetleri sonucu elde edilen bilgiler ile kendisine beyan edilen bilgiler arasında

⁷² Ömer Özkan, Tayfun Ercan, “Gümrük Kabahatlerinde Sorumluluk Halleri”, **İstanbul Ticaret Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi**, Yıl 14, Güz Sayı 28, 2015/2, s.33.

⁷³ Ercan, **a.e., (a)**, s.82.

belirlenen eksiklikler sonucu ortaya çıkan vergi eksikliklerine dair kesilen para cezaları gümrük cezalarını oluşturmaktadır⁷⁴.

2.2. Gümrük Kabahatleri ve Cezalarının Temel Özellikleri

Önceki başlık altında tanımını verdiğimiz kabahatler ve bunlara karşı verilen cezaların kanunda ifade edilen hükümlere göre bazı özellikleri bulunmaktadır. Bu özellikler gümrük kanununda düzenlenmesinin yanı sıra ceza hukukunun temeli ifadeleri ile ortak oluşmuştur. Bu beş özellik şu şekilde sıralanabilir:

a) Ceza hukukunun temel ilkelerinden biri olan “Kanunsuz suç olmaz” ifadesi gümrük cezalarında da geçerli bir kuraldır. Gümrük Kanunu kapsamında verilen hükümlere aykırı fiillere karşı ancak kanunda yazılı olan ceza hükümleri uygulanabilmektedir⁷⁵. Bu ifade doğrultusunda Gümrük Yönetmeliği ceza kesmek için yeterli bir hukuki kaynak olarak dikkate alınamamaktadır. Bu konuda Danıştay ‘ın vermiş olduğu bir karar da bu yöndedir. Bu davada konu “*ek olarak tahakkuk ettirilen dampinge karşı vergi ve telif edici vergi için 4458 sayılı kanun hükümlerine göre ceza kararı alınması*” durumuna itiraz oluşturmaktadır. Danıştay bu temyiz isteğini “*damping vergisinin dayanağını oluşturan 3577 sayılı Kanun, damping vergisinin noksan ödenmesi suretiyle gerçekleştirilen ithalatlara yönelik olarak ceza uygulanacağı yolunda herhangi bir hüküm içermediği gibi, 4458 sayılı Kanunun cezaya ilişkin maddelerinde de bu yönde bir düzenlemeye yer verilmemiştir. Bu bakımdan damping vergisinin gümrük vergileri kapsamında değerlendirilmesi suretiyle, tahakkuk ettirilen damping vergisi tutarı üzerinden ceza kararı alınması, "Kanunsuz suç ve ceza olmaz" ilkesine aykırılık oluşturduğundan, verilen kararda isabet görülmemiştir.*” ifadeleriyle temyiz istemini kabul etmiştir⁷⁶.

b) Ceza hukukunda suçlara ve Kabahatler Kanunu’nda yer alan kabahatlere yönelik cezai yaptırımlarda kast ve niyet unsuru önemli bir konumdur⁷⁷. Kabahatler

⁷⁴ Tuncer, **a.e.**, s.267.

⁷⁵ Şükrü Kızılot, Zühal Kızılot, **Vergi İhtilafları ve Çözüm Yolları**, Ankara, Yaklaşım Yayıncılık, 2005, s.78.

⁷⁶ Danıştay 7.Daire, E.2005/1117, K.2007/2800, <http://emsal.danistay.uyap.gov.tr>, Erişim Tarihi: 06.06.2018.

⁷⁷ Tuncer, **a.e.**, s.268.

Kanunu'nun 7. ve 9. maddelerinde yer alan hükümlerinden kabahatin kast unsuru olmadan da işlenebileceği anlaşılmaktadır. Ancak vergi konularında ceza gerektiren eylemler kapsamında kast unsuru aranmamaktadır. Bu doğrultuda GK'de da idari para cezası verilebilmesi için söz konusu fiillerin kasten yapılmış olması şartı yoktur⁷⁸.

c) Gümrük Kanunu'na göre ceza gerektiren bir fiil için, aynı zamanda kaçakçılık kanunu veya başka bir ceza öngören kanuna göre soruşturma yapılabilmektedir. Bu soruşturma sonunda Gümrük Kanunu dışında bir kanun kapsamında ceza verilmesi durumunda ayrıca Gümrük Kanunu'nun öngördüğü ceza uygulanmayacaktır⁷⁹. Bu uygulama ile aynı eylemin iki kez cezalandırılması engellenmiş olacaktır. Bu uygulama ile İnsan Hakları Avrupa Sözleşmesi 7. Ek Protokolü'nde yer alan "non bis in idem" kuralına uygunluk sağlanmıştır. Kaçakçılık ve diğer ceza koyan kanunlar doğrultusunda kovuşturmanın başlaması Gümrük Kanunu'nda yer alan cezalarının uygulanması için engel değildir. Bu aşamada tahsil edilmiş olan ceza tutarı emanet hesabında tutulur. Yargı sürecinin sonunda aldığı ceza Gümrük Kanunu hükümleriyle aldığı cezadan daha yüksek olduğu takdirde bu para cezası kaldırılarak para iade edilir⁸⁰.

d) Gümrük mevzuatına göre aynı fiilin birden fazla ceza kapsamına girerse bu cezalardan daha ağır ceza barındıran madde hükümleri uygulanmaktadır. Bu cezaların uygulanması bu eylemlere karşı uygulanacak olan idari yaptırımların önünde engel değildir⁸¹. Bu idari yaptırımlar para cezaları, eşya mülkiyetinin kamuya devredilmesi, yetki belgelerinin iptali, araçların el konulması ve meslekten men edilmesi gibi sıralanabilmektedir.

e) İdari yaptırımlar ile tahsil edilen paralar emanet hesaba alınarak muhafaza edilir. Gümrük Kanunu dışındaki davalar sonucu gümrük cezalarından daha ağır bir cezaya hükmedildiği takdirde, gümrük cezası iptal edilerek önceden tahsil edilmiş olan para iade edilir⁸².

⁷⁸ Tuncer, **a.e.**, s.268.

⁷⁹ Tuncer, **a.e.**, s.268.

⁸⁰ Ercan, **a.e.,(a)**, s.83.

⁸¹ Tuncer, **a.e.**, s.268.

⁸² Yüce, Çelikkaya, **a.e.**, s.148.

2.3. Gümrük Cezalarının Kesilmesinin Ön Koşulları

Gümrük mevzuatında gümrük cezalarının kesilmesi iki ön koşula bağlanmıştır. Bu koşullar “tahakkukun kesinleşmesi” ve “zamanaşımına uğramaması” olarak ifade edilmiştir. Bu koşulların bulunmadığı durumlarda idare tarafından ceza kesilemeyecektir. Gümrük görevlisi tarafından herhangi bir ceza kesilse dahi bu ceza geçersiz olacaktır⁸³.

2.3.1. Tahakkukun Kesinleşmesi Koşulu

Gümrük para cezalarının uygulanabilmesi için ilk şart vergi tahakkukun kesinleşmesi durumudur. Gümrük para cezaları, cezaya itiraz olmadığı durumlarda vergi tahakkukunun kesinleşmesi, cezaya itiraz olduğu durumlarda ise idari itirazın reddedilmesi durumunda karara bağlanır.

Verilen cezalarda idare tarafından kaynaklanan hatalar oluşması durumunda, hakkında karar verilen kişiye tebliğ edilmeden ya da edildikten sonra bu hatalar idarece düzeltilir⁸⁴. GY'nin 582. maddesi, GK'nin 234. maddesinde geçen hükümler uyarınca ceza takdirinde göz önünde bulundurulacak hususlara dair düzenlemelere yer verilmiştir. GK'nin 234. maddesi vergi kaybına neden olan fiillere uygulanacak cezalara dair usulleri düzenlemektedir. Kanunun söz konusu maddesi doğrultusunda düzenlenen GY'nin 582. maddesinde *“Ceza uygulamasında, eşyanın, gümrük tarife istatistik pozisyonu konusunda yeterli bilgi bulunmadığı takdirde eşyanın girdiği tarife pozisyonundaki en düşük vergi oranı esas alınır. Miktar noksanlığına ilişkin para cezalarının takdirinde eşyanın tabiatından veya hava etkilerinden doğan farklar yükümlünün lehine olarak dikkate alınır.”* ifadesi yer almaktadır.

2.3.2. Zamanaşımı

Gümrük para cezaları, tahakkukun kesinleşmesinin ardından karara bağlanmalı ve zamanaşımı süresi içinde kesilmelidir. 5326 sayılı Kabahatler Kanunu gümrük cezalarının zamanaşımına dair özel bir süre belirlemiştir. KK'nin 20. ve 21. maddeleri bu zamanaşımı sürelerini *“soruşturma zamanaşımı”* ve *“yerine getirme zamanaşımı”*

⁸³ Tuncer, a.e., s.269.

⁸⁴ Yüce, Çelikkaya, a.e., s.149.

şeklinde iki kavramla ayırmıştır. KK'nin 20. maddesinde “*Soruşturma zamanaşımının dolması halinde kabahatten dolayı kişi hakkında idarî para cezasına karar verilemez*” ibaresi yer almaktadır. Aynı kanunun 21. maddesi ise “*Yerine getirme zamanaşımının dolması halinde idarî para cezasına veya mülkiyetin kamuya geçirilmesine ilişkin karar artık yerine getirilemez.*” şeklinde hüküm vermiştir. KK 20. maddesinde ayrıca zamanaşımı süresinin başlangıcı tanımlanmıştır. İlgili maddeye göre “*zamanaşımı kabahat niteliğindeki eylemin gerçekleşmesiyle ve sonucunun ortaya çıkması ile başlamaktadır*”. Ayrıca kabahat niteliğindeki suçun bunun yanı sıra suç kavramı içine girmesi halinde suçlara ilişkin dava zamanaşımı hükümleri uygulanmaktadır.

2.3.2.1. Soruşturma Zamanaşımı

KK'de soruşturma zamanaşımı kavramı, cezanın maktu ve nispi olmasına göre ayrılmıştır⁸⁵. Kanunun 20. maddesine göre nispi cezalara dair zamanaşımı süresi sekiz yıl olarak belirlenmiştir. Maktu para cezaları ise tutarlarına göre farklı zamanaşımı sürelerine sahiptirler. Buna göre zamanaşımı süreleri, yüzbin Türk Lirası veya daha fazla idarî para cezasını gerektiren kabahatlerde beş, ellibin Türk Lirası veya daha fazla idarî para cezasını gerektiren kabahatlerde dört, ellibin Türk Lirasından az idarî para cezasını gerektiren kabahatlerde ise üç yıldır.

2.3.2.2. Yerine Getirme Zamanaşımı

KK'nin 21. maddesi yerine getirme zamanaşımına dair hükümler koymaktadır. Buna göre “*yerine getirme zamanaşımının dolması halinde idarî para cezasına veya mülkiyetin kamuya geçirilmesine ilişkin karar artık yerine getirilemez.*”. Maddeye göre mülkiyetin kamuya geçirilmesine dair zamanaşımı süresi on yıl olarak belirlenmiştir. Zamanaşımı süreleri, ilgili kararın kesinleştiği takvim yılını takip eden takvim yılı başından itibaren işlemeye başlamaktadır. Ayrıca yine 21. maddeye göre “*kanun hükmü gereği olarak idarî yaptırımın yerine getirilmesine başlanamaması veya yerine getirilememesi halinde zamanaşımı işlemez.*” Yerine getirme zamanaşımı süreleri de ceza tutarına göre farklılık göstermektedir. Buna göre yerine getirme zamanaşımı süreleri, ellibin Türk Lirası veya daha fazla idarî para cezasına karar verilmesi halinde yedi,

⁸⁵ Ercan, **a.e.,(b)**, s.124.

yirmibin Türk Lirası veya daha fazla idarî para cezasına karar verilmesi halinde beş, onbin Türk Lirası veya daha fazla idarî para cezasına karar verilmesi halinde dört, onbin Türk Lirasından az idarî para cezasına karar verilmesi halinde üç yıldır.

2.3.2.3. Tahsil Zamanaşımı

GK'ye göre kesinleşmiş cezalar, tebliğ edilmesinden itibaren AATUHK hükümlerine tabi olmaktadır. Kesinleşen bu cezalar bir aylık süre içerisinde ödenmesi gerekmektedir. Vadesi içinde ödenmeyen gümrük cezalarının takip ve tahsili yine AATUHK hükümlerine göre gerçekleştirilmektedir⁸⁶.

Tahsil zamaşımı konusu AATUHK kapsamında düzenlenmiştir. Kanunun 102. maddesinde yer alan “*Amme alacağı, vadesinin rastladığı takvim yılını takip eden takvim yılı başından itibaren 5 yıl içinde tahsil edilmezse zamaşımına uğrar. Para cezalarına ait hususi kanunlarındaki zamaşımı hükümleri mahfuzdur. Zamaşımından sonra mükellefin rızaen yapacağı ödemeler kabul olunur.*” ifadesiyle tahsil zamaşımı düzenleme altına alınmıştır.

2.4. Gümrük Kabahatleri ve Cezalarının Türleri

GK gümrük cezalarını kabahat kavramı ile açıklanan fiillere göre ayırmaktadır. Bu ayrım “vergi kaybına neden olan kabahatler” ve “usule dair kabahatler” olarak iki başlık altında yapılmıştır⁸⁷. Vergi kaybına neden olan kabahatler kapsamında bulunan kabahatlerin temelinde eksik beyan bulunmaktadır⁸⁸. Bu cezaları da eşyanın tarife pozisyonunun, eşyanın kıymetinin ve gümrük vergisi tarhiyatı için esas alınan ölçülerin yanlış beyan edilmesi şeklinde üç farklı sınıfta değerlendirilmektedir⁸⁹.

2.4.1. Vergi Kaybına İlişkin Kabahatler ve Cezaları

Vergi kaybı kavramı GK'de bir terim olarak yer almasına rağmen bununla ilgili tanımlama bu kanunda yer almamaktadır. Vergi kaybı ya da ziyayı kavramının tanımı VUK kapsamında yapılmıştır. VUK'nin 341. maddesi vergi ziyayı kavramını “*Vergi ziyayı,*

⁸⁶ Ercan, **a.e.,(b)**, s.125.

⁸⁷ Selen, **a.e.,(a)**, s.241.

⁸⁸ Yüce, Çelikkaya, **a.e.**, s.151.

⁸⁹ Cenap Aşçı, “Geçici İthalatatta Ceza Uygulaması”, **Gümrük Dergisi**, Sayı 36, Mart, 2001, s.46.

mükellefin veya sorumlunun vergilendirme ile ilgili ödevlerini zamanında yerine getirmemesi veya eksik yerine getirmesi yüzünden, verginin zamanında tahakkuk ettirilmemesini veya eksik tahakkuk ettirilmesini ifade eder.” şeklinde tanımlamıştır.

Vergi kaybına dair cezalar beyannamelerin incelenmesi sonucunda beyan edilen ile tespit edilen durum arasında vergi miktarını etkileyen farkın oluşmasına istinaden kesilebilmektedir. GK’de bu eylemlere dair hükümler 234-238 maddeleri arasında düzenlenmiştir. Gümrük vergilerinde yukarıda ifade edilen farklara neden olan kabahatleri dört farklı şekilde değerlendirmek mümkündür. Bunlar:

- Özet beyan farkından ortaya çıkan eksik vergi farkları,
- Gümrük Rejimleri ihlallerinden meydana gelen vergi farkları,
- Gümrük beyan farklarından kaynaklanan vergi farkları,
- İthal ve ihracatı yasak ya da izne tabi eşyalara dair fiiller, şeklinde sıralanabilirler⁹⁰.

2.4.1.1. Özet Beyan Farklarına Dair Cezalar

Türkiye gümrük bölgesini terk edecek eşya için, gümrük beyannamesi kullanılmama zorunluluğunun olmadığı durumlarda, söz konusu eşyanın Türkiye gümrük bölgesinden çıkmasından önce çıkış gümrük idaresine verilen beyan türüdür⁹¹. Özet beyan ya da yerine geçen belgelerde beyan edilene göre eksik eşya çıkması halinde GK’nin 237/1 maddesi kapsamında, eksik kısma isabet eden verginin hesaplanabildiği durumda gümrük vergileri kadar para cezası, bu farkın hesaplanamaması durumlarında ise her eksik birim için usulsüzlük cezası 2019 yılı için 130 TL⁹² kesilir.

Özet beyan ya da yerine geçen belgelerde beyan edilen bilgilere göre fazla eşya çıkması durumunda Gümrük Kanunu’nun 237/3 maddesi kapsamında eşyaya el konularak eşyanın mülkiyetinin kamuya geçirilmektedir. Eşya tasfiye edilmekte ve eşyanın CIF kıymeti kadar para cezası kesilmektedir.

⁹⁰ Selen, a.e.,(a), s.242.

⁹¹ Yaser Gürsoy, **Dış Ticaret İşlemleri Yönetimi**, Bursa, Ekin Kitabevi, s.260.

⁹² Gümrük ve Ticaret Bakanlığı 157 Seri Numaralı Gümrük Genel Tebliği, Resmi Gazete, 26/12/2018 Tarih ve 30637 Sayılı.

2.4.1.2. Gümrük Rejimi İhlallerinden Kaynaklanan Cezalar

Ekonomik etkili gümrük rejimleri kapsamında olan DİR, GKAIİR ve tam muafiyete konu geçici ithalat rejimlerinin ihlallere dair yaptırımlar Gümrük Kanunu'nun 234/2 maddesi kapsamında hükme bağlanmıştır. Buna göre bu rejimlerin ihlalleri durumunda uygulanacak cezalar şu şekilde ifade edilebilir.

- Vergi farkının, tarifeden kaynaklanan bir rejim ihlali nedeniyle oluşması halinde GK'nin 234/1-a maddesinde tarif edilen farklılıkların tespiti durumunda GK'nin 234/2 maddesine dayanarak ithalat vergilerinin haricinde, ithalat vergilerinin yarısı oranında para cezası uygulanmaktadır. 234/1-c kapsamında ise para cezaları, ortaya çıkan vergi farkının %5 inden az ise ithalat vergilerinin farkının dörtte biri şeklinde uygulanmaktadır.
- Vergi farkının kıymet farkları sonucu oluşan rejim ihlali sebebiyle ortaya çıkması halinde, GK'nin 234/2 maddesi kapsamında 234/1b maddesinde belirtilen kıymet farkının tespitiyle ithalat vergilerinin haricinde bu vergilerin yarısı oranında para cezası kesilmektedir. Yine aynı nedenle ortaya çıkan ihlaller için 234/1-c maddesi kapsamında maddi hesap hatasından kaynaklanan eksik kıymet beyanlarında ithalat vergileri kadar cezaya ek olarak, ithalat vergileri farkının dörtte biri oranında ceza uygulanır.
- Dahilde İşleme Rejimi kapsamında telafi edici vergilerin ödenmemesi ve ya eksik ödenmesi durumunda 234/5 maddesine göre ithalat vergileri, AATHUK 51. Maddesi gereği ithalat vergilerine göre hesaplanan gecikme zammı ve ithalat vergilerinin dörtte biri oranında para cezası uygulanmaktadır.
- DİR, GKAIİR ve GİR rejimlerine dair hükümlerin ihlal edilmeleri sonucu, eşyanın gümrüklenmiş kıymetinin iki katı kadar, geçici olarak ithal edilen özel kullanım amaçlı taşıtlar için gümrük vergilerinin dörtte biri oranında para cezası kesilmektedir.

Belirtilen bu aykırılıklar gümrük idaresinin kontrolünden önce beyan sahibi tarafından bildirildiği takdirde söz konusu cezalarda yüzde onbeş oranında indirim uygulanmaktadır⁹³.

2.4.1.3. Gümrük Beyan Farklarından Kaynaklanan Cezalar

Vergi kaybına yol açan durumların bir diğeri gümrük beyan farklarından kaynaklanan aykırılıklardır. Bu aykırılıklar tarife hatalarından, kıymet farklarından, maddi hesap hatalarından, gümrük alanlarına izinsiz eşya sokulmasından, gözetim altında olan eşyanın izinsiz gözetim dışına çıkarılmasından, gümrüksüz satış mağazalarından usule aykırı satış yapılmasından ve antrepolara beyan edilenden farklı bir eşyanın konulması gibi sebeplerden oluşmaktadır. Bu kanuna aykırı durumlara karşı uygulanacak cezalar ise şu şekildedir:

- Tarife hatalarında 241/1-a maddesi kapsamında yer alan ithalat vergilerinin farkı, beyan edilen vergi miktarının %5 inden fazla olması durumunda vergi farkının üç katı kadar, eğer bu fark %5 inden az ise vergi farkının yarısı kadar ceza uygulanmaktadır.
- 234/1-b maddesine göre bulunan ithalat vergilerine dair fark, beyan edilen vergilerin aslına ek olarak vergi farkının üç katı para cezası uygulanmaktadır. Eğer bu fark maddi hata nedeniyle oluşmuşsa ithalat vergilerine ek olarak vergi farkının yarısı kadar ceza uygulanmaktadır.
- Gümrük gözetimi altında bulunan eşyaların izinsiz olarak gümrük gözetimi dışına çıkarılmaları durumunda GK'nin 236/1 maddesindeki hükme dayanarak eşyaya isabet eden gümrük vergilerine ek olarak gümrüklenen eşyanın değerinin iki katı kadar para cezası kesilmektedir.
- Herhangi bir eşyanın gümrük alanlarına izinsiz sokulması durumunda GK'nin 236/2 maddesi kapsamında eşyaya dair ithalat ve ihracat vergileri kadar para cezası uygulanmaktadır.
- Gümrüksüz satış mağazalarında hak sahibi olmayan kişilere ve hak sahibi olsa da belirlenmiş sınırın üstünde satış yapılması durumunda 236/4

⁹³ Yüce, Çelikkaya, a.e., s.151.

maddesi uyarınca ithalat vergilerine ek olarak bu vergilerin üç katı kadar para cezası kesilmektedir.

- Antrepo beyannameleri ile bildirilen eşyanın, beyan edilenden tamamen farklı bir eşya olması durumunda GK'nin 236/5 maddesi kapsamında gümrüklenmiş değerinin iki katı kadar para cezası uygulanmaktadır. Ayrıca eşyanın mülkiyetinin kamuya geçirilmesi doğrultusunda eşyanın tasfiye işlemi başlatılmaktadır.

2.4.1.4. İthalat ve İhracatı Yasak veya İzne Tabi Eşyalar İle İlgili Cezalar

GK'ye göre ithalatı ve ihracatı yasak olan ya da izne bağlı olan eşyaların, kanuna aykırı şekilde ihracata ve ithalata konu edilmesi durumlarında uygulanacak cezalar GK'nin 235. maddesi kapsamında düzenlenmiştir. Söz konusu kanun maddesi ithalat ile ilgili cezaları 1. fıkrası, ihracat ile ilgili olan cezaları ise 2. fıkrası bünyesinde düzenlemektedir. Buna göre ithali ve ihracatı yasak ya da izne tabi olan eşyalarla ilgili cezalar şu şekilde sıralanabilir:

235/1 maddesi kapsamında serbest dolaşıma giriş rejimine tabi tutulan eşyaya ilişkin olarak, yapılan beyan ile muayene ve denetleme veya teslimden sonra kontrol sonucunda;

- Genel düzenleyici işlemler yoluyla ithalatı yasaklanan eşyanın ithali durumunda GK'nin 235/1-a maddesine göre gümrük vergisi aslına ek olarak gümrüklenmiş değer dördü katı tutarında para cezası kesilmektedir. Bu cezalara ek olarak GK'nin 235/4 maddesi uyarınca eşya mülkiyetini kamuya geçirmek üzere tasfiye işlemleri başlatılmaktadır.
- İthalatı yasak olan eşyanın atık, artık ve değersiz eşya olması durumunda GK'nin 235/1-b maddesi kapsamında dökme eşyadan ton başına otuz bin Türk lirası, eşyanın ambalajlı olması durumunda ise kap başına altı yüz Türk lirası ceza kesilmektedir ve eşya yurtdışına çıkarılmaktadır.
- Eşyanın ithalatının lisans ve uygunluk belgesi gibi izinlere tabi olması gerektiği halde bu izinlere aykırı şekilde ithal edilmesi durumlarında GK'nin 235/1-c maddesi uyarınca eşyanın gümrüklenmiş değerinin yanı sıra bu değer iki katı kadar para cezası kesilmektedir.

- İthal işlemi lisans ya da izne tabi olan ve buna aykırı olarak ithal edilen eşyanın atık, artık veya değersiz olması durumunda GK'nin 235/1-d maddesine göre dökme eşyada ton başına sekiz bin Türk Lirası, ambalajlı olması durumunda ise kap başına iki yüz Türk Lirası ceza uygulanır ve eşya yeniden ihraç edilir.
- İhraç işlemi yasaklanmış malın ihraç edilmesi halinde GK'nin 235/2-a maddesine dayanarak gümrüklenmiş olan eşyanın değerinin iki katı kadar para cezası uygulanır.
- İhracı izne ya da lisansa bağlı malın bu koşula aykırı ihracı durumunda GK'nin 235/2-b kapsamında yine gümrüklenmiş değer iki katı kadar para cezası uygulanmaktadır.
- Yolcu yanında muafiyetler dışında kalan bir eşyanın ithali durumunda GK'nin 235/3 maddesi uyarınca gümrük vergisi iki katı olarak hesaplanır ve tahsil edilir. Bu paranın ödenmemesi durumunda eşyanın gümrüğe terk edilmiş olduğu kabul edilir.
- Eşyanın transit beyannamelerinde beyan edilen eşyadan ve serbest dolaşımda olmayan bir statüde olması durumlarında GK'nin 235/5 maddesi uyarınca gümrüklenmiş değer iki katı kadar para cezası uygulanacaktır.

2.4.2. Usulsüzlük Kabahatleri ve Cezaları

Usulsüzlük kavramı, GK kapsamında ilgili işlemler sürecinde şekle ve usule dair hükümlerin ihlal edilmesi durumudur⁹⁴. GK 239. maddesi ile 241. maddesi temel olarak iki farklı usulsüzlük fiili belirlemiştir⁹⁵. Bunlar şu şekilde sıralanabilir;

a) Gümrük vergisinden muaf olan eşyanın kanunda belirtilen hükümlere aykırı olarak ithal ya da ihraç edilmesi durumu,

b) GK'ye veya bu kanunu temel alarak oluşturulan yasal düzenlemelerin usul esaslarına aykırı hareket edilmesidir.

⁹⁴ Ercan, **a.e.,(b)**, s.125.

⁹⁵ Selen, **a.e.,(a)**, s.256.

Kanundaki bu düzenlemeler gümrük vergisi yükümlülerinin ödevlerine yerine getirmelerini ve bunları gerçekleştirirken hangi şekilde bir yol izleyeceklerini açıklamaktadır. Bu düzenlemeler ile gümrük idaresinin yükümlüler üzerindeki kontrolünü kolaylaştırmaktır. Kanunda belirlenen usule ilişkin bu düzenlemeler ile gümrük vergisi gelirlerine dair kayıp ve kaçaklarının önüne geçilmek istenmektedir. Bu doğrultuda bu düzenlemelere aykırı fiiller vergi gelirlerinin azalmasına neden olduğundan usulsüzlükler gümrük kabahati olarak kabul edilmektedir⁹⁶.

Gümrük usulsüzlüklerinde kabahat kavramını oluşturan esas unsur vergi geliri kaybı değil, bu kaybı yaratan fiilin varlığıdır⁹⁷. Buna göre usulsüzlük durumlarında uygulanacak cezalar, diğer ceza gerektiren durumların aksine kayba uğramış olan vergi miktarından bağımsız olarak uygulanmaktadır.

Usulsüzlük cezalarının uygulanmasına dair sınıflandırma, temel usulsüzlük cezası kesilecek fiiller ile gümrük vergisinden muaf eşyanın yetkisiz şekilde gümrük kapılarından sokulması ya da dışarı çıkarılmaları durumunda kesilecek cezalar olarak yapılmaktadır.

Bu kapsamda kanunda belirtilen sürelere uyulmaması, eksik ve hatalı belge kullanılması, gümrük mevzuatında yer alan unsurlara uyulmaması ve diğer usul esaslarına dair oluşan ihlallerde 2018 yılı maktu usulsüzlük cezası olan 130 TL ceza uygulanmaktadır. Ancak bazı durumlarda bu ceza 2, 4, 6 ve 8 kat olarak uygulanabilmektedir.

Gümrük vergilerinden muaf eşyaların yetkilendirilmiş gümrük kapıları dışındaki yollar aracılığıyla izinsiz olarak ithal veya ihraç edilmesi durumlarında temel usulsüzlük cezalarından farklı bir ceza uygulanmaktadır. Buna göre eğer söz konusu fiilde eşya ithalat konusu ise CIF⁹⁸ değerinin, ihracata konu olması durumunda ise FOB⁹⁹ değerinin

⁹⁶ Ercan, **a.e.,(b)**, s.158.

⁹⁷ Turgut Candan, **Vergi Suçları ve Cezaları**, Ankara, Maliye ve Hukuk Yayınları, 2010, s.260.

⁹⁸ **CIF = Cost, Insurance and Freight**. Bu ifade varış ülkesinde bir liman veya ithal yerine malın teslimi sırasında alınacak gümrük vergilerinin hesaplanmasında baz alınan mal bedelini, sigorta masraflarını ve navlun bedelini kapsayan değerdir. İstanbul Sanayi Odası, **Dış Ticarete Teslim ve Ödeme Şekilleri**, Ekim 2015, İstanbul, s.60, http://www.iso.org.tr/sites/1/upload/files/Teslim_Sekilleri_29Ekim-5370.pdf, Erişim Tarihi: 15.01.2019

⁹⁹ **FOB = Free On Board** (Gemi Bordasında Teslim) ihraç edilecek eşya için, tedarikçinin eşyanın nakliyesinin yapılacağı nakil aracına teslimine kadar olan masrafların dahil olduğu bir değerdir. İstanbul

onda biri oranında ceza kesilir. Sözü edilen ceza bu kabahati işleyen asıl kişilerin yanı sıra iştirak edenlere ve teşebbüs edenlere de uygulanmaktadır¹⁰⁰.

3. Gümrük Uyuşmazlıklarının İdari Aşamada Çözüm Yolları

GK'nin 242. maddesine göre yükümlüler gümrük vergilerine, gümrük cezalarına ve idari kararlara karşı bunların kendilerine tebliğinden itibaren on beş gün içinde itiraz edebilirler. Gümrük idaresince verilen kararlar nedeniyle yükümlüler ile yaşanan uyuşmazlıklar yargıya intikal etmeden önce idari yollar ile çözülmektedir. Gümrük vergilerinin tarhiyatı aşamasında yükümlülerin beyanı esastır. Buna göre gümrük vergileri konusunda gümrükleme öncesi beyan üzerinde yapılan kontroller kapsamında ya da gümrükleme sonrasında yapılan denetimler sonucunda ortaya cezalar çıkabilmektedir¹⁰¹. Bu cezaların uygulanması aşamasında oluşacak uyuşmazlıklar için dava yoluna gitmenin ön koşulu idari yolların tüketilmesi durumudur. Bu aşamada GK'nin 242-244 maddeleri "İtirazlar" başlığı altında idari çözüm yollarına dair hükümleri ifade etmektedir. Bu maddelere ek olarak yine GK'nin 234/3 maddesinde ihbar (pişmanlık) ve 5326 sayılı KK'nin 17/6 maddesi kapsamında yer alan peşin ödeme indirimi hükümleri gümrük uyuşmazlıkları için idari aşamada çözüm yolları sunmaktadır¹⁰².

3.1. Gümrük Vergisi Uyuşmazlığı Kavramı

Gümrük uyuşmazlıkları en basit şekliyle gümrük idaresi ile yükümlü arasındaki menfaat çatışması olarak tanımlanabilir¹⁰³. Bu uyuşmazlıklar sadece vergiler konusunda değil, gümrük rejimlerinin uygulanması, eşyaların farklılıkları, gümrük tarife cetveli hataları, istisna ve muafiyetlerin uygulanması gibi farklı birçok konuda ortaya çıkabilmektedir¹⁰⁴. Gümrük vergisinde uyuşmazlıklar geniş anlamda gümrük

Sanayi Odası, **Dış Ticarete Teslim ve Ödeme Şekilleri**, Ekim 2015, İstanbul, s.51. s.60, http://www.iso.org.tr/sites/1/upload/files/Teslim_Sekilleri_29Ekim-5370.pdf, Erişim Tarihi: 15.01.2019

¹⁰⁰ Selen, **a.e.,(a)**, s.258.

¹⁰¹ Yüce, Çelikkaya, **a.e.**, s.173.

¹⁰² Ahmet İnneci, Mehmet Tosuner, "Türkiye'de Gümrük Uyuşmazlıklarının İdari Çözümü: Karşılaştırmalı Bir Değerlendirme", **Maliye Dergisi**, Sayı 174, Ocak-Haziran, 2018, s.403.

¹⁰³ Selen, **a.e.,(a)**, s.233.

¹⁰⁴ Reşit Ata, "Yeni Gümrük Kanunu'nun Geniş ve Mukayeseli İncelemesi II", **Mükellefin Dergisi**, Sayı 91, Temmuz, 2000, s.93

işlemlerinden, dar anlamda ise gümrük vergilerinden doğmaktadır. Bu temele dayanarak gümrük uyuşmazlıklarını vergiden kaynaklı uyuşmazlıklar ve vergi dışındaki uyuşmazlıklar olarak sınıflandırmak mümkündür¹⁰⁵.

Gümrük uyuşmazlıkları genel olarak gümrük idaresinin yaptığı incelemeler sonucu ortaya çıkmaktadır. Yapılan incelemeler sonucunda elde edilen bilgiler ile yükümlülerin beyanlarında sunulan bilgilerin birbirinden farklı olması bu uyuşmazlıkların nedenini oluşturmaktadır. Uyuşmazlıklar ana başlıklar halinde şu şekilde sıralanabilir¹⁰⁶;

- Royalti sözleşmeleri, borç dekontları, indirimler, vade ve kur farkı faturaları, fiyat farklılıkları,
- Menşei ve Gümrük Tarife İstatistik Pozisyonu cetveli sorunları,
- Damping ve sübvansiyonlara dair sorunlar,
- Ticaret politikası önlemlerinin uygulanmasına dair sorunlar
- Kurum kontrollerine dair sorunlar,
- Gümrük işlemlerinin herhangi bir aşamasında kanun hükümlerine uygun yaptırımlar,
- Gümrük beyan işlemleri ile bu işlemler için belirlenmiş sürelerle uyulmaması durumları

Gümrük vergisinin kendine özgü özellikleri nedeniyle uyuşmazlıkların da farklı özellikleri bulunmaktadır. Bu farklılıklardan bir tanesi vergi uyuşmazlıklarında yaptırımlara karşı izlenecek usul konusunda ortaya çıkmaktadır. VUK kapsamında düzenlenen vergi yaptırımlarına karşı idari bir yola başvurmadan doğrudan dava yoluna gidilebilmektedir. VUK 'nun 377. maddesinde yer alan “*Mükellefler ve kendilerine vergi cezası kesilenler, tarh edilen vergilere ve kesilen cezalara karşı vergi mahkemesinde dava açabilirler*” ifadesi bu sonucun kanuni temelini oluşturmaktadır. Buna göre mükellef eğer dava açma şartları doğmuşsa, idari bir işlem olan düzeltme işlemini kullanmak zorunda olmadan doğrudan dava açma hakkına sahiptir¹⁰⁷. Buna karşılık gümrük vergisi

¹⁰⁵ Selahattin Tuncer, “Gümrük Vergisi Uyuşmazlıkları ve Çözüm Yolları-I”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı 89, Mayıs, 2000, s.32

¹⁰⁶ Selen, **a.e.,(a)**, s.234.

¹⁰⁷ Yüce, Çelikkaya, **a.e.**, s.175.

uyuşmazlıklarında idari çözüm yolları tüketildikten sonra dava açma hakkı doğmaktadır. GK bünyesinde bu konuyla ilgili ifade açık şekilde yer almamıştır. Kanunun 242. maddesi bünyesindeki 4 fıkra birlikte yorumlandığında maddenin genel hükmünün gümrük vergisi uyuşmazlıklarında itiraz aşamasında izlenecek yolu aşamalar halinde sıralamaktadır. Maddenin 1. Fıkrasında yer alan “*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.*” ifadesi itirazın ilk önce dilekçe yoluyla gümrük idaresine yapılması gerektiğini anlatmaktadır. 242. Maddenin 4. fıkrası ise “*İtirazın reddi kararlarına karşı işlemin yapıldığı yerdeki idari yargı mercilerine başvurulabilir.*” ifadesiyle yükümlüye dava açma hakkını vermektedir.

Gümrük vergisi uyuşmazlıkları kapsamında itiraz kavramı gümrük idarelerine yapılan itirazları ifade ederken, diğer vergi uyuşmazlıklarında itiraz kavramı vergi davalarını anlatmaktadır. Gümrük vergisi konusunda yargı aşamasındaki uyuşmazlıklar VUK kapsamında düzenlenmiş vergilerde olduğu gibi idari yargı esaslarına göre çözümlenmektedir. Gümrük vergisi uyuşmazlıkları sadece kanunda “itiraz” başlığı altında düzenlenen konuları kapsamamaktadır. Ayrıca gümrük idaresinin mevzuatın uygulanmasına dair özgelgerine, kararlarına, bilgi taleplerine ve daha önce tahsil edilmemiş ya da eksik tahsil edilmiş olması nedeniyle idare tarafından hesaplanan ve yükümlüye tebliğ edilen vergilere uygulamalarına karşı da itiraz etme ve dava açma hakkı bulunmaktadır¹⁰⁸.

3.2. İtiraz

İtiraz, gümrük idaresi tarafından yapılan bir işlem için yükümlü tarafından işlemin hukuka aykırı olduğuna dair bir iddia olması halinde ortaya çıkan uyuşmazlıklarda başvurulacak bir çözüm yoludur¹⁰⁹. İtiraz sürecinin işleyişi GK'nin 242. maddesi kapsamında düzenlenmiştir. İlgili madde hükümlerine göre vergilere, cezalara ve idari kararlara karşı başvurulabilen itiraz hakkı, yükümlüler tarafından itiraza konu işlemin

¹⁰⁸ Yüce, Çelikkaya, a.e., s.176.

¹⁰⁹ Cahit Gökçelik, **Gümrük ve Dış Ticaret Alanında En Sık Karşılaşılan Uyuşmazlık Konuları ve Çözüm Yolları**, <https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/tr/Documents/tax/gumruk-ve-dis-ticaret-alaninda-en-sik-karsilasilan-uyusmazlik-konulari.pdf>, Erişim Tarihi: 25.09.2018, s.4.

kendisine tebliğ edildiği tarihten itibaren on beş gün içinde bir üst makama, üst makam yoksa aynı makama yapılabilmektedir. Bu başvuru itiraz dilekçesi yoluyla yapılmaktadır. İdareye verilen itiraz dilekçesi otuz gün içinde bir karara bağlanarak yükümlüye tebliğ edilmektedir. İtiraz başvurusu kanunda belirtilen süre içinde yanlış makama yapılsa dahi bu itiraz süresi içerisinde yapılmış kabul edilerek, itiraz idarece yetkili makama iletilmektedir. İtirazların kabul edilmesi durumunda düzeltme işlemi yapılmaktadır. İtiraza ilişkin karar, süresi geçtikten sonra verilir ve tebliğ edildiği tarih itibariyle idari dava açma süresi dolmuş ise GY'de ilgili duruma dair hüküm yer almaması nedeniyle İYUK'nin 10. maddesi hükümleri uygulanmaktadır. Buna göre itiraza ilişkin kararın süresi geçtikten sonra verilmesi ve tebliğ edilmesi halinde yeni bir dava açma süresi başlamaktadır. 60 günlük süre içinde idarece verilen cevap kesin değilse ilgili bu cevabı istemin reddi sayarak dava açabilir ya da kesin cevabı da bekleyebilir. Bu süreçte dava açma süresi işlememektedir. Kesin cevabın verilmesine dair süre ise başvuru süresinden itibaren 6 ayı geçmemektedir. Ayrıca idare tarafından, cevap verme süresi içinde itiraza cevap verilmez ise itiraz zımni olarak reddedilmiş sayılmaktadır. Bu konuyla ilgili olarak Danıştay 7. Dairesi'nin vermiş olduğu farklı kararlar bulunmaktadır. Söz konusu kararlardan birinde¹¹⁰ GK'de itiraz yolları, itiraz şekli ve şartları özel olarak düzenlendiği gerekçesiyle İYUK'in ilgili hükümlerinin GK açısından kullanılması mümkün olmadığı ifade edilmiştir.

Buna karşılık Danıştay 7. Dairesi'nin diğer bir kararında¹¹¹ ise 30 günlük süre içerisinde itiraza cevap verilmediği durumlarda bu işlemin zımnen reddedildiği değerlendirilmesi yapılacağına ve İYUK'in 10. maddesi uyarınca idari yargıya başvurulabileceğine hükmetmiştir. İtiraz başvurusunun reddi kararlarına karşı ise otuz gün içinde yargı mercilerine dava açma hakkı bulunmaktadır. Danıştay 7. Dairesi bu kararının gerekçe kısmında yer alan ifadeler doğrultusunda idarenin itiraza dair kararını 30 gün içinde tebliğ etmesi yasal bir zorunluluk olup bu süre içinde cevap verilmemesi itirazın zımnen reddi sonucunu oluşturmaktadır. Bu durum sonucunda idari davaya konu

¹¹⁰ Danıştay 7. Dairesi, E.1995/5687, K.1996/3083 sayılı kararı, <https://www.hukukmedeniyeti.org/karar/762468/7-daire-e-1995-5687-k-1996-3083/> (Erişim Tarihi: 02.05.2019).

¹¹¹ Danıştay 7. Dairesi, E.2002/1536, K.2004/2443 sayılı kararı, Türkiye Barolar Birliği İçtihat Arama Motoru, www.karartek.com.tr, (Erişim Tarihi: 03.05.2019).

olabilecek nitelikte kesin ve yürütülmesi zorunlu olan bir işlem oluşacaktır. İdari itiraza karşı idare tarafından cevap verilmeyerek itirazın sürüncemede bırakılması yükümlü açısından hak arama özgürlüğünün kısıtlanması sonucunu doğuracaktır. Bu nedenlerle Danıştay 7. Dairesi'nin vermiş olduğu kararının isabetli olduğunu ifade etmek mümkündür.

İtiraz yoluna başvurulması ayrıca, yükümlünün uzlaşma yoluna başvurulması ancak uzlaşmanın gerçekleşmemesi durumunda da mümkündür. Bu durumlarda uzlaşma süreci nedeniyle duran idari itiraz süresi, uzlaşmanın gerçekleşmediği yönündeki tutanağın ilgisine bildirilmesinden itibaren yeniden işlemeye başlamaktadır. Burada bahsedilen idari itiraz süresinin bitimine üç günden az süre kalmış olması halinde, idari itiraz süresine üç gün ek süre verilecektir¹¹².

İtiraza gerekçe olan durumlar tahakkuk ettirilen gümrük vergisi uygulamalarıdır. İdari itiraz yolunun kullanılacağı durumlar kanunlar ile belirlenmektedir¹¹³. İtirazın önemli özelliklerinden birisi de itiraza konu olan eşyanın itiraz başvuruları sonuçlanmadan gümrükten çekilebilmesi durumudur. Bu işlemin gerçekleştirilebilmesi için gereken şartlar GY'nin 587. Maddesi kapsamında belirtilmiştir. Bu şartlar şu şekilde sıralanmıştır;

- “a) Kararların yükümlüce tebellüğ edilmiş olması ve taleplerinin bir dilekçe ile gümrüğe verilmiş olması,*
- b) Yükümlünün beyanına göre yapılan vergi tahakkukları ile gümrük idaresince tahakkuk ettirilen bütün vergiler arasındaki farkın ve para cezalarının teminata bağlanması,*
- c) Uyuşmazlığın idari yargı merciine intikali halinde bu hususun belgelenmesi,*
- ç) İdarece gerekli görülecek her türlü bilgi veya belgenin sunulması.”*

Ayrıca yine aynı maddenin 3. fıkrasında; *“birinci fıkranın (b) bendinin uygulanmasında düşük kıymet beyanı şüphesiyle kıymet araştırması yapılan hallerde,*

¹¹² Yüce, Çelikkaya, a.e., s.177.

¹¹³ 1615 sayılı eski kanunun 78. maddesinde bu durumlar tek tek belirtilmiştir. Burada sıralanan idari itiraz nedenleri dışında kaldığı için aslında itiraza konu olabilecek bazı durumlarda itiraz hakkı mümkün olmamaktaydı.

araştırmanın bu maddenin uygulanmasının talep edildiği tarihten itibaren bir yılda sonuçlanmaması halinde, gümrük idaresinde mevcut verilere göre işlem sonuçlandırılır. Bu süreden sonra alınan cevaplar çerçevesinde vergi farkı ortaya çıkan hallerde gerekli işlemler yerine getirilir.” ifadesi yer almaktadır.

İtirazların karara bağlanmasından önce söz konusu eşyanın çekilmesi durumuyla ilgili ayrıca GY'nin 587. maddesinin 2. fıkrasında, tahakkukun kesinleşmesinden önce ortaya çıkan uyuşmazlık yürürlükte olan sınırlamaları ve yasaklamaları ihlal eder durumda ise bu hükmün uygulanamayacağı düzenleme altına alınmıştır¹¹⁴.

Gümrük vergisinde uyuşmazlıklar genel olarak ithal eşyanın muayenesinden sonra belirlenen değere göre vergi uygulanması durumlarında ortaya çıkmaktadır. Bu kapsamda itiraz yolu tahakkuk aşaması ile sınırlıdır. Tahsilat aşamasında ise 6183 sayılı AATUHK hükümlerine göre işlem yapılacaktır¹¹⁵.

3.3. Tahlile İtiraz ve İkinci Tahlil

Gümrük vergilerine dair uyuşmazlıklarda yapılan itiraz şekillerinden biri de “Tahlile İtiraz ve İkinci Tahlil”dir. Bu itiraz biçimi gümrük vergisinin kendine özgü yapısından doğmaktadır¹¹⁶. Gümrük vergilerine veya ticaret politikası önlemlerine tabi olacak eşya tarife pozisyonuna göre belirlenmektedir. Yani bir eşya gümrük tarife pozisyonuna göre vergilerden ya da ticaret politikası önlemlerinden muaf tutulmaktadır¹¹⁷. Yükümlü tarafından eşyaya dair beyan edilen bilgiler ile idarenin kimyevi tahlil ile uyguladığı muayene işlemi ile elde edilen bilgiler arasında farklılık olması gerekçesiyle yaptırımlar ortaya çıkabilmektedir. Bu kapsamda ortaya çıkan idare kararları yükümlüye itiraz hakkı saklı olarak tebliğ edilmektedir. Bu durumda eşyanın tahlile gönderilmesine dair talep hakkı doğmaktadır.

Tahlile itiraz hakkı GK'nin 243. maddesinde ve GY'nin 588 ile 590. maddeleri arasında hüküm altına alınmıştır. GK'nin 243. maddesinde bu tahlile itiraz *“İlgili kişilere 197 nci maddeye göre tebliğ edilen gümrük vergilerinin hesaplanmasında esas alınan*

¹¹⁴ Yüce, Çelikkaya, **a.e.**, s.183.

¹¹⁵ Yüce, Çelikkaya, **a.e.**, s.179.

¹¹⁶ Ercan, **a.e.,(b)**, s.201.

¹¹⁷ Selen, **a.e.,(a)**, s.276.

kimyevi tahlil sonuçlarına karşı tebliğden itibaren on beş gün içinde gümrük ve muhafaza başmüdürlüğüne yazılı olarak itiraz edilebilir.” şeklinde ifade edilmiştir. Tahlile itirazın usulüne ilişkin bilgiler yine bu maddeler bünyesinde ifade edilmiştir. Tahlile itiraz sonucu yapılacak olan ikinci tahlil eşyaya dair teknik özelliklerin ve niteliklerin saptanması açısından kesinlik arz eder ve bundan sonraki işlemler bu sonuca göre yürütülür¹¹⁸.

İthalat kapsamında ülkeye getirilen eşyaların hangi gümrük önlemlerinin uygulanacağı eşyanın gümrük istatistik pozisyonuyla doğrudan ilişkilidir. Bu doğrultuda eşyaya dair özelliklerin anlaşılması için yapılan tahliller kimi zaman uyuşmazlıklara konu olabilmektedir. Danıştay 7. Dairesi'nin bir kararında¹¹⁹ ithal edilen motorinin idarenin isteği doğrultusunda üniversite laboratuvarında tahlili yapılmıştır ve eşyaya dair beyan bu tahlile göre yapılmıştır. Ancak ithalden sonra idare tarafından yapılan tahlile göre belirlenen istatistik pozisyonu nedeniyle ek vergi ve cezalara uygulanmıştır. Söz konusu eşyaya dair ilk tahlilin gümrük idaresinin isteği doğrultusunda üniversitede yapıldığı ve beyan edildiği tespit edilmiştir. Bu nedenle beyanda yer alan kanuna aykırılığın yükümlüye atfedilmesinin hukuka uygun olmayacağı gerekçesiyle vergi ve ceza uygulamalarının iptal istemiyle açılan davanın reddi yönündeki karar bozulmuştur.

3.4. Uzlaşma

İdare ile yükümlüler arasındaki ihtilafli durumlarda konunun yargıya intikal etmeden, görüşme yoluyla ihtilafın çözülmesine uzlaşma müessesesi denir¹²⁰. Uzlaşma kurumu vergi hukukunda, 19.02.1963 tarihli 205 Sayılı Yasanın 22. maddesi ile 213 sayılı VUK'na eklenen maddelerle düzenlenmiştir¹²¹. Ancak VUK kapsamında düzenlenen uzlaşma müessesesi kanunun 2.maddesinde yer alan “*Gümrük idareleri tarafından alınan vergi ve resimler bu Kanuna tabi değildir. Bu vergi ve resimlerle ilgili olarak 27/10/1999 tarihli ve 4458 sayılı Gümrük Kanunu'nun 242 nci maddesi hükümleri uygulanır.*”

¹¹⁸ Selen, **a.e.,(a)**, s.276.

¹¹⁹ Danıştay 7. Dairesi, T.29.12.2004, E.2003/346, K.2004/3628 sayılı kararı, Ulusal Yargı Ağı Bilişim Sistemi Bilgi Bankası, www.uyap.gov.tr, (Erişim Tarihi: 08.05.2019).

¹²⁰ Ege Gümrük ve Ticaret Bölge Müdürlüğü, **Uzlaşma Rehberi**, 2013, <http://ege.gtb.gov.tr/data/5243db3f487c8e34c0f24363ccc2aca5b829afef83c89ea504642ca4.pdf>, Erişim Tarihi: 01.10.2018, s.4.

¹²¹ Neslihan Coşkun Karadağ, İbrahim Organ, “Gümrük Uzlaşması ve Vergi Usul Kanunu'ndaki Uzlaşma Kurumu İle Karşılaştırılmalı Olarak Değerlendirilmesi”, **Niğde Üniversitesi İİBF Dergisi**, Cilt 7, Sayı 1, 2014, s.373.

ifadesiyle gümrük vergileri ile ilgili konuları uzlaşmanın dışında tutmuştur. Daha sonra 6111 sayılı kanunla¹²², GK'nun mülga 244. maddesi değiştirilmiş ve 31.08.2011 tarihinden geçerli olmak üzere bu madde ile gümrük vergileri için de uzlaşma imkânı sağlanmıştır.

Dış ticaret hacminin artması, Türkiye'nin uygulamış olduğu dışa açık ekonomik büyüme modelinin sonucudur. Dış ticaret hacmindeki bu artış gümrük işlemlerinde çeşitliliği dolayısıyla uyuşmazlıkların sayılarını da arttırmıştır. Gümrük işlemlerinde yaşanan uyuşmazlıkların sayısındaki artış, yeni idari ve yargı maliyetlerinin ortaya çıkmasına sebep olmuştur. Bu sebeple bu idari ve yargı yükünü azaltıcı nitelikte olan "uzlaşma" gibi alternatif çözüm yolları ortaya çıkmıştır¹²³. Gümrükler Genel Müdürlüğü'nün sunduğu en güncel verilere bakıldığında uzlaşma müessesinin başladığı 31/8/2011 tarihinden 30/03/2017 tarihine kadar olan dönem içerisinde toplam görüşmelerin %94 lük kısmını oluşturan 15.765 tane uzlaşma görüşmesinde idare ve yükümlü uzlaşmaya varırken, sadece %6 lık bir kısma tekabül eden 959 adet görüşmede uzlaşma sağlanamamıştır¹²⁴. Bu rakamlar uzlaşma müessesesinin ciddi anlamda barışçıl bir çözüm yolu olarak tercih edildiğini ve çoğunlukla olumlu sonuçlandığını göstermektedir.

3.4.1. Uzlaşmanın Kapsamı

GK'nun 244. maddesine göre gümrük vergisine konu eşya ile ilgili verilen beyan ile gümrük idaresi tarafından yapılan tespit veya idarece tespitin öncesinde beyan sahibi tarafından bildirilen farklılıklara dair tebliğ edilen tebliğ edilen gümrük vergileri alacakları ve kanunda ve ilgili diğer kanunlarda belirtilen cezaların hepsi uzlaşma kapsamına girmektedir. Aynı maddenin devamında bu vergi alacakları ve cezalar ile ilgili olarak yükümlü ya da cezanın muhatabı tarafından bahsi geçen eksiklik veya aykırılıkların

a) Kanun hükümlerine yeterince nüfuz edememekten,

¹²² 25.02.2011 Tarihli 27857 (Mükerrer) sayılı R.G.

¹²³ Selen, a.e.,(a), s.266.

¹²⁴ T.C. Ticaret Bakanlığı Gümrükler Genel Müdürlüğü, **Uzlaşma İstatistikleri**, <http://ggm.gtb.gov.tr/data/51efc1e7487c8e2134631c57/uzla%C5%9Fma.pdf>, Erişim Tarihi: 01.10.2018.

- b) Veya kanun hükümlerini yanlış yorumlamaktan kaynaklandığının,
- c) Veya yargı kararları ile idarenin ihtilaf konusu olayda görüş farklılığının olduğunun,

iddia edilmesi durumunda, idare bu maddede yer alan hükümler çerçevesinde yükümlüler veya cezanın muhatabı ile uzlaşabilecektir¹²⁵.

Ayrıca Uzlaşma Yönetmeliği'nin 4. maddesinin 3. fıkrasında uzlaşma kapsamına giren durumlara dair ifadeler yer almaktadır. Söz konusu maddeye göre yükümlüler tarafından yapılan beyanın gümrük idaresi tarafından kontrolü, ikinci muayeneye yetkili görevliler tarafından kontrolü, ikincil kontrol ve sonradan kontrol kapsamında denetlenmesi sonucu ek tahakkuk yapılarak yükümlüye tebliğ edilen gümrük vergileri ile para cezalarının tamamı uzlaşma müessesesi kapsamındadır.

3.4.2. Uzlaşmaya Konu Olacak Alacaklar

Gümrük uyuşmazlıklarında uzlaşmaya konu olacak alacaklar Uzlaşma Yönetmeliği'nin EK-1 listesinde şu şekilde sıralanmıştır; Gümrük Vergisi, İlave Gümrük Vergisi, Tek ve Maktu Vergi, Dampinge Karşı Vergi, Sübvansiyona Karşı Telafi Edici Vergi, Katma Değer Vergisi, Özel Tüketim Vergisi, Ek Mali Yükümlülük, Toplu Konut Fonu, Tütün Fonu, Ek Fon, Kaynak Kullanımını Destekleme Fonu, Çevre Katkı Payı, Telafi Edici Vergi (İhracat), TRT Bandrol Ücreti (Ticari olmayan eşya için).

Ayrıca Uzlaşma Yönetmeliği'nin EK-2 listesinde yer alan 4458 sayılı Gümrük Kanunu 234, 235, 236, 237, 238, 239, 241. maddeleri, 2976 sayılı Dış Ticaretin Düzenlenmesine Hakkında Kanun¹²⁶ 4. maddesi, 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu¹²⁷ 51. maddesi ve 4760 sayılı Özel Tüketim Vergisi Kanunu¹²⁸ 16. maddesi uyarınca verilen para cezalarına dair alacaklar uzlaşma konusu olabilmektedir.

Ayrıca Uzlaşma Yönetmeliği'nin 5. maddesine göre EK-1 ve EK-2 listelerinde sayılan uzlaşmaya konu alacaklar arasında yer alamamasına rağmen, gümrük idarelerince

¹²⁵ Cevdet Bozkurt, "Gümrük Vergileri ve Para Cezaları İçin Uzlaşma Müessesesi", **Mali Çözüm Dergisi**, Kasım-Aralık, 2011, s.103.

¹²⁶ 15.20.1984 tarihli 18313 sayılı R.G.

¹²⁷ 02.11.1984 tarihli 18563 sayılı R.G.

¹²⁸ 12.06.2002 tarihli 24783 sayılı R.G.

tahsili gereken alacaklar ile bu Yönetmeliğin yayımı tarihinden sonra yapılacak düzenlemelerle getirilen alacaklar uzlaşma konusu olabilmektedir. Yine aynı maddeye göre uzlaşma talebi, yükümlüye tebliğ edilen alacakların tamamı için yapılabileceği gibi vergiler veya cezaların tür itibariyle bir kısmı için de yapılabilmektedir. Uzlaşma Yönetmeliği 5. maddesi son olarak, şartlı muafiyet rejimlerine ilişkin hükümlerin ihlali sonucunda doğan alacağın tahsilinin yükümlüye tebliğinden itibaren 15 gün içinde, alacağa konu para cezalarının uzlaşmaya konu edilebileceği ifade etmiştir

3.4.3. Uzlaşmaya Konu Olamayacak Alacaklar

Uzlaşma kapsamında dışında kalan alacaklara dair hükümler Uzlaşma Yönetmeliği'nin 6. maddesinde ifade edilmektedir. Söz konusu maddeye göre gümrük vergilerinin matrahı kapsamında olmasına rağmen, aslı gümrük idaresi tarafından takip ve tahsil edilmeyen vergi ve benzeri yükler uzlaşma kapsamı dışında kalmaktadır. Uzlaşma Yönetmeliği'nin 5. maddesinin 2. Fıkrasında yer alan hükmü hariç, aynı tür vergi ya da cezaların bir kısmı için uzlaşma talebinde bulunulamamaktadır. Ayrıca ilgili mevzuat hükümlerince alacak tutarının kesin olarak tahsilinin öngörülmediği ve teminata bağlanması durumlarında uzlaşma söz konusu değildir. Bunlara ek olarak Uzlaşma Yönetmeliği'nin 6. maddesinin son fıkrasına göre *“Alacağın 21/3/2007 tarihli ve 5607 sayılı Kaçakçılıkla Mücadele Kanununun 3 üncü maddesinde yer alan kaçakçılık suçlarına ve kabahatlerine ilişkin olması halinde uzlaşma talebinde bulunulamaz.”*

3.4.4. Uzlaşma Komisyonunun Teşkili, Sorumlulukları ve Yetkisi

Gümrük Uzlaşma Komisyonlarının teşkiline, sorumluluklarına ve yetkilerine dair düzenlemeler Uzlaşma Yönetmeliği'nin yedinci ve dokuzuncu maddeleri arasında yer almaktadır. Komisyonun teşkili Uzlaşma Yönetmeliği'nin 7. Maddesinde ifade edilmiştir. Maddeye göre uzlaşmaya konu alacaklara için uzlaşma taleplerinin değerlendirilmesi için, Gümrük ve Muhafaza Başmüdürlüğü Uzlaşma Komisyonları ve Merkezi Uzlaşma Komisyonu kurulur. Bu komisyonlar üç üyeden oluşmaktadır. Başkanlığı Başmüdür ya da görevlendirdiği Başmüdür Yardımcısı üstlenirken diğer iki üye, Şube Müdürü, Gümrük Müdürü, Müdür Yardımcısı, Şef ve Muayene Memuru arasından Başmüdür tarafından belirlenen iki kişiden oluşmaktadır.

Uzlaşma komisyon başkanlarının sorumlulukları Uzlaşma Yönetmeliği'nin 8. maddesinde belirtilmiştir. Bu sorumluluklar komisyonların usulüne uygun oluşturulması, çalışmalarının mevzuata uygun olarak sürdürülmesi, çalışmalarının gizliliğinin sağlanması ile çalışmaların hızlı ve güvenli sonuçlandırılması ve gerekli tedbirlerin alınması şeklinde sıralanmıştır.

Komisyonların yetkilerine dair hükümler ise Uzlaşma Yönetmeliğinin 9. maddesinde belirlenmiştir. Bu maddeye göre konusu 500.000. – TL'ye kadar olanlar (bu tutar dâhil) için Gümrük ve Muhafaza Başmüdürlüğü Uzlaşma Komisyonları, 500.000. – TL'yi aşanlar için ise Merkezi Uzlaşma Komisyonu yetkilidir.

Ayrıca 9. maddenin 2. fıkrasında yer alan “*Uzlaşmaya konu aynı nitelikteki alacakların birden fazla Gümrük ve Muhafaza Başmüdürlüğüne bağlı Gümrük Müdürlüklerine ilişkin olması durumunda, uzlaşmaya ilişkin talepler, Merkezi Uzlaşma Komisyonunun yetkisine giren alt tutarı aşmamak kaydıyla, uzlaşmaya esas alacak tutarının en çok olduğu Gümrük ve Muhafaza Başmüdürlüğünde oluşturulacak uzlaşma komisyonu tarafından sonuçlandırılır.*” ifadesi birden fazla Gümrük Müdürlüğü'nün alanına giren durumları düzenlemektedir.

Uzlaşma komisyonlarının yetki alanlarının belirlenmesi konusunda 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 ve aynı nitelikteki alacaklara ilişkin işlemlerin birden fazla olması halinde alacakların tümü, dikkate alınmaktadır.

Yönetmeliğin 9. maddesinin 4. fıkrası, vergi aslına bağlı olmayan cezalar ile usulsüzlük cezalarının ayrı ayrı değerlendirilmesine hükmetmiştir. Ayrıca aynı nitelikteki para cezalarının birden fazla olması durumlarında, tutar tespitinde para cezalarının toplamı dikkate alınır.

9. maddenin son iki fıkrası olan 5. ve 6. fıkraları “*Birinci fıkrada belirtilen tutarların tespitinde fer'i alacaklar¹²⁹ dikkate alınmaz.*” ve “*Birinci fıkrada belirlenen*

¹²⁹ Fer'i Alacak: Asıl borca bağlı, ekli, eklentili, ikinci derecede olan borç. T.C Adalet Bakanlığı Hukuk Sözlüğü, www.sozluk.adalet.gov.tr, Erişim Tarihi: 05.12.2018.

rakamlar her yıl yeniden değerlendirilme oranında artırılır.” ifadeleri ile birinci fıkraya dair düzenlemeler ortaya koymaktadır.

3.4.5. Uzlaşmaya Başvuru Şekli ve Usulü

Gümrük Uzlaşma Yönetmeliği'nin 12. maddesine göre uzlaşma başvuruları yükümlünün kendisi veya Gümrük Kanunu'nun 5 inci maddesinde belirtilen temsilcileri ile küçükler ve kısıtlılar adına bunları temsile yetkili gerçek kişiler tarafından yapılabilmektedir.

Uzlaşma müessesesinden yararlanabilmek için, Uzlaşma Yönetmeliği'nin 10. maddesi uyarınca, başvuruların yetkili komisyonların sekreteryaya işlerini yürütmekte olan birime dilekçe ile yapılması gerekmektedir. Ayrıca iştirak sebebiyle cezaya tabi olan olanların her biri uzlaşma talebinde bulunabilmektedir ve 10. maddenin 2. fıkrasında yer alan bu ifade kapsamında uzlaşma talebinde bulunulması ve uzlaşmanın gerçekleşmesi durumunda; uzlaşma, sadece başvuruda bulunanlar için hüküm ifade etmektedir.

Uzlaşma talebine dair başvurunun yetkili komisyonlar dışındaki gümrük idarelerine yapılmış olması halinde, talep derhal yetkili uzlaşma komisyonuna iletilmektedir. Bunlara ek olarak Yönetmeliğin 10. maddesinin 4. fıkrasında yer alan uzlaşmanın usulüne dair hükümlerine göre aynı nitelikteki alacakların birden fazla gümrük müdürlüğünde veya başmüdürlük bağlantılarında yapılan işlemlere ilişkin olması halinde söz konusu alacakların toplamı tek bir uzlaşmaya konu olabilmektedir. Bu durumda yükümlü tarafından yetkili uzlaşma komisyonuna başvurulması esas olmakla birlikte, uzlaşmaya konu alacaklara ilişkin detaylı bilgilerin verilmesi şartıyla, işlemin yapıldığı gümrük idarelerinden herhangi birine de başvurulabilir.

Gümrük Uzlaşma Yönetmeliği'nin 11.maddesine göre Uzlaşma talepleri, gümrük vergileri ve vergi aslına bağlı olup olmadığı fark etmeksizin tüm para cezalarının yükümlüye veya ceza muhatabına tebliğ edildiği tarihinden itibaren, uzlaşmaya konu olan alacaklara henüz itiraz başvurusu yapılmamış olması şartıyla GK'nin 242. maddesinde belirtilen on beş günlük itiraz süresi içinde yapılır.

Uzlaşma müessesesi itiraz yolu ile aynı anda kullanılamamaktadır. Danıştay 7. Dairesi'nin bir kararında¹³⁰ bu hükme dayanak oluşturmaktadır. Yükümlü itiraz ettiği bir işlem için uzlaşmaya gidemez ancak uzlaşmaya başvurmasına rağmen uzlaşmanın vaki olmadığı durumlarda itiraz yoluna gidilememektedir.

Uzlaşma Yönetmeliğinin 13. maddesi ise uzlaşma talebinin usul yönünden incelenmesine ilişkin kuralları belirlemektedir. Bu bağlamda uzlaşma talepleri, ilgili komisyonun sekreteryaya birimince öncelikli ve hızlı şekilde usul yönünden incelenir. Bu incelemelerde başvuru sahibinin başvuru yapma yetkisine sahip olup olmadığı, uzlaşma başvurusunun süresi içinde yapılıp yapılmadığı, söz konusu alacağın uzlaşma kapsamında olup olmadığı ve uzlaşmanın komisyonun yetkisi dahilinde bulunup bulunmadığı hususları değerlendirilir. Bu incelemeler sonucunda koşulları taşımadığı anlaşılan talepler değerlendirmeye alınmaz ve bu durum ilgisine yazılı ya da elektronik ortamda bildirilir.

Eğer usule dair tespit edilen eksiklikler tamamlanabilir nitelikte ise, yükümlüye bu eksikleri tamamlaması için başvuru süresinin sonuna kadar süre verilir. Eğer uzlaşma başvurusu on beş günlük sürenin sonunda yapılmış ise ve tespit edilen eksiklikler giderilebilir nitelikteyse yükümlüye üç iş günü ek süre tanınır. Bu süreler içerisinde eksikleri giderilmeyen uzlaşma talepleri reddedilir. Uzlaşma talebinin reddine dair idari işlem itiraza ya da yargı yoluna açıktır ve genel usuller kapsamında dava konusu yapılabilir.

Uzlaşma başvurularında usulen eksiklik bulunmaması durumunda ilgili uzlaşma komisyonunun sekreteryaya birimi tarafından uzlaşmaya konu alacaklara dair işlem dosyası ilgili gümrük idaresinden ivedilikle temin edilir. Sekreteryaya uzlaşmaya konu alacağına ilişkin yapılan işlemleri ve ihtilaf sürecinin geçirdiği aşamalar hakkındaki bilgi notunu hazırlayarak uzlaşma komisyonuna iletir. Bundan sonra 13. maddenin 6. fıkrası uyarınca, uzlaşma konusu alacak için "*Ek Tahakkuk ve Kesinleşmiş Vergi Borcu Takip Programı/Ceza Kararları ve Kesinleşmiş Vergi Borcu Takip Programı*"nda alacak durumu güncellenerek, alacakların statüsü uzlaşma başvurusuna konu yapıldığı şeklinde değiştirilir.

¹³⁰ Danıştay 7. Dairesi, E.2012/6573, K.2015/7215 sayılı kararı, Türkiye Barolar Birliği İtihat Arama Motoru, www.karartek.com.tr, (Erişim Tarihi: 05.08.2019).

Gümrük uyuşmazlıklarının idari aşamada çözüm yollarından olan uzlaşma müessesine dair etkinliğine dair tartışmalar yaşanabilmektedir. Bu tartışma uyuşmazlıkların çözümünde yargı yoluna gitmeden önce idari çözüm yollarının tüketilmesi zorunluluğundan kaynaklanmaktadır. Türkiye’de İdare ve Vergi Mahkemelerinde görülmekte olan bir idari dava ortalama 1,65, vergi davası ise 1,59 yılda sonuçlanmaktadır. Ayrıca Yüksek Yargı tarafından karar bozularak geri gönderilen ve tekrar yargılaması yapılan davaların sonuçlandırılması için idare mahkemelerinde ise 1,09, vergi mahkemelerinde ise 1,08 yıl gerekmektedir¹³¹. Söz konusu süreler dikkate alındığında uyuşmazlıkların öncelikle idari aşamada çözülmeye çalışılması etkinlik açısından bir sorun niteliği taşımamaktadır.

3.4.6. Uzlaşma Talebinin Sonuçları

GK’nin 244. maddesinin 4. fıkrasına göre gümrük uzlaşma görüşmelerinde yükümlü ile idare arasında uzlaşma sağlandığı durumlarda uzlaşma komisyonu tarafından düzenlenecek uzlaşma tutanakları kesin nitelikte olup, gerekli işlemler ilgili gümrük idaresi tarafından derhal yerine getirilmektedir. Üzerinde uzlaşılan hususlara karşı yükümlü ya da ceza muhatabı tarafından dava açılmaz veya herhangi bir mercie şikâyette bulunulamaz. Uzlaşma tutanaklarının ilgili gümrük idaresine ulaşmasının ardından daha önceden tahakkuk ve tebliğ edilmiş vergi tutarları ile kesilen para cezaları uzlaşma tutanağında yer alan üzerinde yani uzlaşılan tutara göre düzeltilir¹³².

Gümrük Uzlaşma Yönetmeliği’nin 14. maddesi uyarınca, yükümlünün uzlaşma talebinde bulunması durumunda, itiraz veya dava açma süreleri durmaktadır. Bu uzlaşma talebi sonrası uzlaşmanın vaki olmaması veya temin edilememesi durumlarında ise süre kaldığı yerden işlemeye başlar. Ancak dava açma süresinin bitimine üç günden az kaldıysa bu süreye üç gün ilave süre tanınır. Ayrıca yükümlü yasal süre içerisinde uzlaşma talebinde bulunması durumunda, uzlaşmaya konu alacaklar için, uzlaşma başvuru süreci sonuçlanmadan itiraz veya dava yolundan yararlanamaz.

¹³¹ Ceren Erdin Gündoğdu, Selçuk Alp, İdare ve Vergi Mahkemelerindeki Dava Süreçlerinin Markov Geçiş Modeli, **Trakya Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi**, Haziran, 2010, Cilt 12, Sayı 1, s.s.347-361.

¹³² Yüce, Çelikkaya, **a.e.**, s.196.

Ayrıca Gümrük Uzlaşma Yönetmeliği'nin 22. maddesine göre uzlaşmaya konu alacaklar için, uzlaşmanın vaki olmaması durumunda, söz konusu alacaklara karşı, uzlaşmanın gerçekleşmediğine dair düzenlenen tutanağın kendisine tebliğinden itibaren 14. madde de yer alan hükümler doğrultusunda itiraz ya da dava yoluna gidilebilir. Uzlaşmanın vaki olmaması veya temin edilememesi durumlarında söz konusu alacaklar için yeniden uzlaşma talebinde bulunulamaz.

Uzlaşmaya konu olan alacaklar, uzlaşma sağlandığı durumlarda, uzlaşma tutanağının tebliğ edilmesinden itibaren genel usullere uygun olarak bir ay içinde ödenir¹³³. Uzlaşmaya konu olan cezalar için 5326 sayılı KK'nin 17. maddesine göre ayrıca peşin ödeme indiriminden faydalanılamaz.

3.5. Cezalarda İndirim

Diğer vergi cezalarında uygulanmakta olan cezalarda indirim uygulamasının bir benzeri gümrük vergileri ile ilgili cezalar için de geçerlidir. Kabahatler Kanunu'nun 17. maddesinin 6. fıkrasına göre idari para cezasına karşı kanun yoluna başvurmadan önce 15 gün içinde ödenmesi durumunda cezada dörtte bir oranında indirim yapılmaktadır. Bazı görüşlere göre¹³⁴ itiraz hakkı olmadığı ileri sürülse de kanunun açık lafzına göre peşin ödeme ile indirimden faydalanmak cezaya karşı kanun yoluna başvurma hakkını etkilememektedir.

Dış ticarete alınan vergilere dair alacağa bağlı olan cezalar için uygulanan bu indirim, dış ticarete alınan vergilere dair alacağa bağlı olmayan maktu ve nispi para cezaları için de uygulanmaktadır. Dış ticarete alınan vergilere dair alacağa bağlı olmayan cezalar için itiraz yoluna başvurulmadan ödeme yapılması durumunda söz konusu indirime tabidir. Cezalarda ödeme süresinin 1 ay olmasına karşın itiraz süresinin 15 gün olması durumu mevcuttur ve bu durumda itiraz başvuru süresi geçmiş ancak ödeme süresi geçmemiş ödemelerde içinde bu indirim uygulamasından faydalanmak mümkündür¹³⁵.

¹³³ Yüce, Çelikkaya, a.e., s.196.

¹³⁴ Yüce, Çelikkaya, a.e., s.184

¹³⁵ Ömer Özkan, Tayfun Ercan, **Sorular ve Cevaplar Işığında Gümrük Para Cezaları**, Ankara, Adalet Yayınevi, 2016, s.22.

Ayrıca GK'nin 234. maddesinde yer alan ifadeye göre, kanuna aykırı durumların idarece tespitinden önce yükümlü tarafından idareye bildirildiği hallerde ilgili ceza %15 oranında uygulanmaktadır. Bu durumda KK'nin 17. maddesinin 6. fıkrasındaki indiriminin bahsi geçen %15'lik tutar üzerinden yapılması gerekmektedir¹³⁶.



¹³⁶ A.y.

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

GÜMRÜK UYUŞMAZLIKLARINDA GÖREVLİ VE YETKİLİ MAHKEME VE YARGI KARARLARI IŞIĞINDA GÜMRÜK UYUŞMAZLIKLARININ DEĞERLENDİRİLMESİ

Tüm vergilerde olduğu gibi gümrük vergilerinde de yükümlüler ile idare arasında uyuşmazlıklar yaşanmaktadır. Çalışmanın bu bölümde gümrük idareleri ile yükümlüler arasında yaşanan uyuşmazlıklar özellikle yargı kararlarından alınan örneklerle birlikte incelenecektir.

1. Gümrük Uyuşmazlıklarında Görevli ve Yetkili Mahkeme

GK 242. maddesi kapsamında yükümlülere, kendilerine tebliğ edilen gümrük vergileri, cezalar ve idari kararlara karşı bir üst makama, üst makam yoksa aynı makama verecekleri bir dilekçe ile itiraz edebilme hakkı verilmiştir. Yine aynı kanun maddesi içerisinde gümrük başmüdürlüklerinin itirazları ret kararlarına karşı idari yargı organlarına başvuru hakkı mevcuttur. Bu doğrultuda gümrük idari yargı mercilerinde gümrük para cezaları için değil, gümrük başmüdürlüklerinin para cezaları için yapılmış itirazların reddedilmesine karşı açılan davalar görülmektedir¹³⁷. Açılacak bu davalar için görevli mahkeme ve yetkili mahkeme kavramları ortaya çıkmaktadır.

1.1. Görevli Mahkeme

Belli bir konudaki dava için ilk derece mahkemelerinin hangisinin görevli olduğu önemli bir konudur. 2576 sayılı Bölge İdare Mahkemeleri, İdare Mahkemeleri ve Vergi Mahkemelerinin Kuruluşu ve Görevleri Hakkında Kanun'un¹³⁸ 6. maddesi uyarınca Vergi Mahkemeleri'nin görevlerini düzenlemektedir. Bu maddeye göre gümrük idaresi tarafından, tahakkuk, tahsil veya edilmesi işlemleri ile ilgili açılan davalarda vergi mahkemeleri görevlendirilmiştir¹³⁹. Aynı kanunun 5. maddesi hükümleri doğrultusunda

¹³⁷ Yüce, Çelikkaya, a.e., s.229.

¹³⁸ 20.01.1982 tarihli 17580 sayılı R.G.

¹³⁹ Metin Taş, "Gümrük İdaresinin Vergileme İşlemlerinde Yargı Yolu ve Anayasal Bir Sorun", **Yaklaşım Dergisi**, Sayı 156, Aralık, 2005, s.111.

gümrük idaresi ve kişiler arasında oluşan gümrük vergileri dışındaki uyuşmazlıklar için görevli mahkeme idare mahkemeleridir¹⁴⁰.

İdari mahkemelerin görevi kapsamındaki konular için görev kavramları ilgili özel kanunlar ile düzenlenmektedir. Vergi mahkemeleri dava dilekçelerini üzerinde yaptığı incelemeler sonucunda İYUK'nun 15. maddesinde yer alan hükümler doğrultusunda askeri veya adli yargı görev kapsamındaki davaları reddederken, idari yargının kapsamındaki davalarda görev ve yetki açısından yanlış mahkemeye açılması durumunda dosyayı reddederek dosyayı yetkili ya da görevli mahkemeye tevdi etmektedir. Böylelikle vergi mahkemesinin görevsizlik kararı verdiği durumlarda görevli mahkemeyi göstermesiyle herhangi bir talebe gerek kalmadan dava görevli mahkeme tarafından baştan başlanarak çözümlenmektedir¹⁴¹.

Ayrıca İYUK'nun 9. maddesi görevli olmayan yerlere başvurma durumunu düzenlemektedir. Buna göre; “Çözümlemesi Danıştay’ın, idare ve vergi mahkemelerinin görevlerine girdiği halde, adli yargı yerlerine açılmış bulunan davaların görev noktasından reddi halinde, bu husustaki kararların kesinleşmesini izleyen günden itibaren otuz gün içinde görevli mahkemede dava açılabilir. Görevsiz yargı merciine başvurma tarihi, Danıştay’a, idare ve vergi mahkemelerine başvurma tarihi olarak kabul edilir. Adli yargı yerlerine açılan ve görevsizlik sebebiyle reddedilen davalarda, görevsizlik kararının kesinleşmesinden sonra birinci fıkrada yazılı otuz günlük süre geçirilmiş olsa dahi, idari dava açılması için öngörülen süre henüz dolmamış ise bu süre içinde idari dava açılabilir.”

1.2. Yetkili Mahkeme

Vergi uyuşmazlıklarına dair yetkili mahkeme kavramı farklı kanunlar bünyesinde düzenlenmiştir. 2576 sayılı Kanun’un 6. Maddesi, İYUK’nun 32. ve 37. maddeleri ve GK’nun 242/2 maddesi ile yetkili mahkemelere ilişkin hükümler koymaktadır¹⁴². İYUK “Vergi uyuşmazlıklarında yetki” başlığı altındaki 37. maddesinde yetkili mahkemeyi

¹⁴⁰ Ercan, a.e.,(a), s.266.

¹⁴¹ Yüce, Çelikkaya, a.e., s.230.

¹⁴² Selman Aydın, “4458 Sayılı Gümrük Kanunu’na Göre Gümrük Para Cezalarında İdari İtiraz Yolu ve Görevli Yargı Yeri”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı 89, Temmuz, 2000, s.71.

belirlemiştir. Söz konusu maddeye göre uyuşmazlık konusu vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümleri tarh ve tahakkuk ettiren, zam ve cezaları kesen, GK'na göre alınması gereken vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümleri tarh ve tahakkuk ettiren, AATUHK kapsamındaki ödeme emrini düzenleyen ve diğer uyuşmazlıklarda dava konusu işlemi yapan dairenin bulunduğu yerdeki vergi mahkemesi yetkili mahkemedir.

Yukarıdaki madde de yer alan konular dışında olan, gümrük idaresi tarafından yapılan idari yaptırım ve kararlardan doğan uyuşmazlıklar için yetkili mahkeme ise, idari işlemi yapan gümrük idaresinin bulunduğu yerdeki idare mahkemeleridir¹⁴³. Ayrıca dilekçe ve davayla ilgili her türlü evrak için ilgili vergi mahkemesi başkanlığına gönderilmek üzere dava açılabilir. Bu tür davalara dair işlemler, dış temsilciliklerde konsolosluklar aracılığıyla yapılabilir¹⁴⁴.

1.3. Dava Açma Süreleri

İdari Yargılama Kanunu'nun 7. maddesi uyarınca genel olarak dava açma süresi, Danıştay ve idare mahkemelerinde altmış ve vergi mahkemelerinde otuz gündür. Ancak bu madde bünyesinde ifade edilen süreler dava konusu ile ilgili özel kanunda farklı şekilde düzenlenmemesi durumunda geçerlidir. Gümrük Kanunu da ilgili konular için açılacak davalara ilişkin özel bir süre belirtmemektedir. Bu durumda gümrük vergisi yükümlüleri de 2577 sayılı kanunda yer alan genel dava açma sürelerine tabidir. Buna göre gümrük vergisi yükümlüsünün, gümrük idaresi tarafından kendisine tahakkuk ve tebliğ edilen vergi borcunun terkinin için otuz gün içinde dava açması gerekmektedir. Yükümlünün dava açma hakkını itiraz sürecinin tamamlanmasından sonra kullanmak istediği durumlarda tahakkuk eden vergiyi itiraz başvurusunda bulunmadan ilk 15 günlük sürede ödemesi gerekmektedir¹⁴⁵.

Gümrük idaresinin kararlarına karşı itiraz veya uzlaşma yoluna başvurulduğu durumlarda dava açma süresi itiraz ya da uzlaşma prosedürü tamamlanıncaya kadar

¹⁴³ Ercan, **a.e.,(a)**, s.267.

¹⁴⁴ Hasan Türkün Zop, "Gümrük Vergisi ve Bundan Kaynaklanan Uyuşmazlıklarının İdari ve Yargısal Alanda Çözüm Yolları", **HG Gümrük Müşavirliği Hukuk Makaleleri**, çevrimiçi, <http://www.hggumruk.com.tr/Uploads/Document/57ed70b4-9c01-427d-9d46-f16f7246c906.pdf?v-636555041556052043>, Erişim Tarihi: 08.10.2018.

¹⁴⁵ Yüce, Çelikkaya, **a.e.**, s.232.

işlemeyecektir. Kesin ve uygulanması zaruri olan kararın ilgisine tebliğ edilmesiyle dava açma süreleri yeniden işlemeye başlayacaktır. Ayrıca yapılan itiraza dair 30 gün içinde verilmesi gereken karar idare tarafından bu süre içerisinde verilemez ise, vergi mahkemesine bu süreyi takip eden 30 gün içinde, idare mahkemesine ise 60 gün içinde dava açılabilir¹⁴⁶.

Gümrük vergilerine dair sürelerin hesaplanma şekli de VUK’nda yer alan hükümlere tabidir¹⁴⁷. Buna göre VUK’un 18. maddesinde yer alan ifadeler sürelerin hesaplama usullerini şu şekilde sıralanmıştır:

- “1. Süre gün olarak belli edilmişse başladığı gün hesaba katılmaz ve son günün tatil saatinde biter;*
- 2. Süre hafta veya ay olarak belli edilmişse başladığı güne son hafta veya ayda tekabül eden günün tatil saatinde biter. Sürenin bittiği ayda, başladığı güne tekabül eden bir gün yoksa süre o ayın son gününün tatil saatinde biter;*
- 3. Sonu belli bir gün ile tayin edilen sürelerde, süre o günün tatil saatinde biter;*
- 4. Resmi tatil günleri süreye dahildir. Şu kadar ki, sürenin son günü resmi tatile rastlarsa tatili takibeden ilk iş gününün tatil saatinde biter.”*

1.4. Davanın Açılması

Gümrük uyuşmazlıkları konusunda açılacak davalar dilekçe yoluyla açıklamaktadır. İlgili mahkeme başkanlığına hitaben yazılan dilekçenin mahkemeye vermesiyle dava açılmış olur. Dava dilekçeleri usul açısından İYUK’nun 3. Maddesinin 2. fıkrasında yer alan hükümlere göre hazırlanır. Söz konusu kanun maddesine göre gümrük işlemleri ile ilgili bir dava dilekçesinde şu bilgilerin yer alması gerekmektedir;

- Tarafların ve varsa temsilcilerinin ad ve soyadları unvanları, adresleri ayrıca gerçek kişilerin Türkiye Cumhuriyeti kimlik numaraları,
- Dava konusu ve sebepleri ile bunlara dayanak olacak deliller,
- Dava konusu olan gümrük işleminin yazılı tebliğ tarihi,

¹⁴⁶ Ercan, **a.e.,(a)**, s.269.

¹⁴⁷ Ercan, **a.e.,(a)**, s.270.

- Gümrük vergileri ve bunlara bağlı zam ve cezalarının konularını oluşturduğu davalarda ve tam yargı davalarında uyumsuzluk konusu miktar,
- Vergi davalarında ilgili verginin veya vergi cezasının nevi yani çeşidi ve yılı, tebliğ ihbarnamesinin tarihi, numarası ve mevcut ise mükellef hesap numarası.

Davanın konusunu oluşturan kararın ve belgelerin asılları ya da örnekleri dava dilekçesine eklenmelidir. Hem dilekçe hem de bu ekli belgelerinin örnekleri karşı taraf sayısından fazla olacak şekilde verilmelidir. Dilekçeye ek bu belgelerin tasdikli olmasına dair bir şart bulunmamakla birlikte mahkeme gerek duyduğu durumlarda söz konusu belgelerin aslını veya tasdikli örneklerini talep edebilmektedir¹⁴⁸.

Dilekçelerin içeriğinde bulunması gereken bu bilgilerden birinin eksik olması durumunda dilekçenin reddine sebep olmaktadır. Dilekçenin reddedilmesine dair mahkemenin tebliğinden sonraki otuz gün içinde bu eksiklikler giderilerek yeniden dilekçe verilebilmektedir. Dava dilekçelerinin imzalanmaması davanın hiç açılmadığı anlamına gelmektedir. Dava dilekçelerinde vekil aracılığıyla açılıyorsa vekil imzası, vekil yoksa yasal temsilci imzası bulunması gerekmektedir. Asıl yükümlünün imzası davayı bizzat kendisinin açtığı durumlarda gerekmektedir¹⁴⁹.

Dava dilekçelerine dair yapılacak olan ilk incelemede, gümrük idaresinin yükümlüye yaptığı tebliğ tarihi dikkate alınarak dilekçenin yasal süre içerisinde verilip verilmediği tespit edilir. Ayrıca uyumsuzluk konusunu oluşturan miktarın dilekçede yer alması yine ilk inceleme sırasında kontrol edilen unsurdur. Bu unsurların dilekçede bulunmaması durumları da dilekçenin reddi için neden olmaktadır. Fakat dilekçenin reddi davanın reddi anlamına gelmemektedir¹⁵⁰.

1.5. Dava Açmanın Sonuçları

Tüm davalarda olduğu gibi gümrük vergisi davalarının açılmasının da bazı sonuçları olmaktadır. Vergi davalarının açılması ile oluşan bu hukuki ilişkilere dair sonuçlar maddi hukuk ve yargılama hukuku ile ilgili sonuçlardır¹⁵¹.

¹⁴⁸ Ercan, **a.e.,(a)**, s.273.

¹⁴⁹ Ercan, **a.e.,(a)**, s.273.

¹⁵⁰ Mehmet Yaşın, "Vergi Davasına Konu İşlemler", **Lebib Yalkın Dergisi**, Sayı 73, Haziran, 2010, s.38.

¹⁵¹ Karakoç, **a.e.**, s.875.

1.5.1. Zamanaşımının Kesilmesi ve Derdestlik

Dava açılmasının maddi hukuk açısından en önemli sonucu zamanaşımını durdurmasıdır¹⁵². Davanın açılması ile dava konusu olan hakkın zamanaşımına uğraması önlenmiş olur. Dava açılmasının zamanaşımını durdurmasına dair hükümler farklı kanunlarda ifade edilmektedir. GK'nun 197/2 maddesinde yer alan "gümrük yükümlülüğünün doğduğu olayla ilgili olarak dava açılması zaman aşımını durdurur." ifadesi bunlardan birisidir.

Dava konusu ihtilafın bir yargı merciinde görülmeye başlanmasına derdestlik denir. Bir dava görülürken aynı konuda, aynı taraflarca dava açılması mümkün olmadığından böyle bir durum gerekçesiyle derdestlik itirazında bulunabilir. Bu itirazın yerinde görülmesi durumunda ikinci davanın açılmamış olduğu kabul edilir¹⁵³.

1.5.2. Hak Düşürücü Sürenin Korunması

Bir hakkın kullanılmasını kanunen belirlenen ile sınırlandıran ve öngörülen süre içerisinde hak kullanılmadığı takdirde hakkın sona ermesine yol açan süreler denir¹⁵⁴. Hak düşürücü süre, bazı hakların kanunen belirlenen süre içerisinde kullanılmaması nedeniyle hakkın kullanılmasını sona erdiren kanuni süre kavramıdır. Zamanaşımı kavramından farklı olan hak düşürücü süreler kamu düzeni kapsamında değerlendirilmesinden dolayı resen dikkate alınan bir kavramdır. İdari eylem ve işlemlerin hak düşürücü sürelerle bağlanması, konuyla ilgili dava açılması dolayısıyla hak düşürücü sürenin de korunmasını sağlamaktadır¹⁵⁵.

Hak düşürücü süreler mahkemelerce tarafların ileri sürmesine gerek olmadan dikkate alınmaktadır. İdari yargı kapsamında "hak düşürücü" özellikte kabul edilen dava açma süreleri, idari eylemlerin ve işlemlerin istikrarının tahsisi maksadıyla kamu düzeni kapsamında değerlendirilerek mahkemelerce resen gözetilmesi gerektiği yargı kararları

¹⁵² Yusuf Karakoç, **Vergi Sorunlarının/Uyuşmazlıklarının Çözüm Yolları**, Ankara, Yetkin Yayınları, 2007, s.186.

¹⁵³ Ercan, **a.e.,(a)**, s.276.

¹⁵⁴ T.C Adalet Bakanlığı Hukuk Sözlüğü, www.sozluk.adalet.gov.tr.

¹⁵⁵ Yüce, Çelikkaya, **a.e.**, s.252.

ile belirtilmektedir¹⁵⁶. Buna göre dava açma süresinin uzaması veya yeniden işlemeye başlaması kanunda sayılan koşullarla sınırlı olarak mümkündür.

Vergi mahkemelerinde de dava açma süreleri hak düşürücü süre niteliğinde olmasından dolayı mükellefler kanunda belirtilen süreler içinde dava açmadığı durumlarda daha sonradan dava açma hakkını kullanamamaktadır. Dolayısıyla vergi mahkemelerinde de süresi içinde dava açılması sonucunda hak düşürücü süreleri korunmaktadır¹⁵⁷.

1.5.3. Yürütmenin Durdurulması

İdarenin eylem ve işlemlerine karşı dava açma hakkı kanunlarla hükme bağlanmıştır. Bu davaların açılmasının sonuçlarından biri de yürütmenin durdurulması durumudur. İYUK'nun 27. maddesinin 1. fıkrası uyarınca idarece yapılan bir işlem için Danıştay'da veya idari mahkemelerde dava açılması bu işlemin yürütülmesini durdurmamaktadır. Ancak belli özel durumlarda bu mümkün olabilmektedir ve bunun için yürütmeyi durdurma kararının alınması gerekmektedir. Yani yürütmeyi durdurmanın gerçekleşmesi yargı organlarının karar vermesi ilkesine bağlanmaktadır¹⁵⁸. Yürütmenin durdurulması yargı süreci tamamlanıp dava karara bağlanana kadar idari işlemin uygulanmasını erteleyen bir yargı işlemidir¹⁵⁹. Yürütmenin durdurulması kararının verilmesine dair yasal düzenlemeler hem Anayasa'nın 125. maddesinde hem de İYUK'un 27/2 maddesinde yer almaktadır. Bu kanun hükümlerine göre yürütmeyi durdurma kararının verilmesi ancak iki şartın birlikte gerçekleşmesi ile mümkündür. Bu şartlar söz konusu idari işlemin uygulanması halinde telafisi güç veya imkânsız zararların doğması ve idari işlemin açıkça hukuka aykırı olması durumudur. Bu durumların gerçekleşmesi durumunda davalı idarenin savunması alındıktan veya savunma süresi geçtikten sonra ilgili mahkeme gerekçe göstererek yürütmenin durdurulmasına karar verebilirler.

¹⁵⁶ Danıştay, 9. Dairesi, T.11.10.1983, E.1983/4903, K.1983/5756 sayılı kararı, Türkiye Barolar Birliği İçtihat Bilgi Bankası, www.karartek.com.tr, (Erişim Tarihi: 15.12.2018).

¹⁵⁷ Yüce, Çelikkaya, **a.e.**, s.252.

¹⁵⁸ Karakoç, **a.e.**, s.875.

¹⁵⁹ İbrahim Organ, Neslihan Coşkun Karadağ, "Türk Vergi Yargısında Yürütmenin Durdurulması-II", **Çukurova Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi**, Cilt 21, Sayı 3, 2012, s.71.

Ancak yürütmenin durmasının idare açısından bir sorun teşkil etmediği bazı durumlarda yürütmenin kendiliğinden durması mümkündür¹⁶⁰. Gümrük vergileri açısından yürütmenin durdurulması durumu ise İYUK ‘un 27/4 maddesi hükümlerince davanın açılmasıyla kendiliğinden gerçekleşmektedir. Buna karşılık gümrük idarelerinin 6183 sayılı Kanun kapsamında gerçekleştirmekte olduğu tahsilat işlemleri dava açılması durumunda yürütmenin durması ancak yargı organının kararı ile gerçekleşmektedir¹⁶¹. Ayrıca İYUK’un 27. maddesinin 5. ve 10. fıkraları yürütmenin durdurulması durumunun işletilmesine dair usule ilişkin düzenlemeleri sunmaktadır.

2. Yargı Kararlarında Gümrük İhtilafları

Bu bölümde Türkiye’de en çok karşılaşılan gümrük ihtilaflarına ilişkin emsal yargı kararları örnekleri ilgili ihtilaf konusu başlığı altında verilerek değerlendirmeler yapılacaktır.

2.1. Royalti-Lisans Ödemelerindeki İhtilaflar

GK 27. maddesinde ve GY’nin 43/ğ maddesinde bahsi geçen royalti ve lisans ödemeleri ithal eşyasının imalatı, ihraç edilmek üzere satışı veya kullanımı ya da yeniden satışı ile ilgili olarak patent, dizayn, know-how, model, marka, tescilli tasarım, telif hakkı ve imalat prosesleri gibi adlar adı altında yapılan ödemeleri ifade etmektedir ve bunlar gümrük kıymetini arttıran kalemlerdir¹⁶².

Eşyaların ithalatı sonrası yapılması gereken royalti-lisans ödemelerinin ithalatın gerçekleştiği zaman gümrük idaresine beyan edilmemesi nedeniyle, gümrük idaresince yapılan inceleme veya sonradan kontrol işlemleri sonucunda bu durumun belirlenmesi ve royalti ödemesi üzerinden ek vergi ve cezalar söz konusu olabilmektedir¹⁶³. Ayrıca yine

¹⁶⁰ Karakoç, **Genel Vergi Hukuku**, s.876.

¹⁶¹ Ercan, **a.e.,(a)**, s.278.

¹⁶² İpek Erol, Hande Kurtul, “Royalti ve Lisans Ödemelerinin Gümrük ve KDV Mevzuatı Açısından Değerlendirilmesi”, **Vergide Gündem Dergisi – Gümrükte Gündem Özel Sayısı**, Ocak, 2017, s.38. https://www.vergidegundem.com/documents/10156/4675450/VEGU_ocak2017.pdf

¹⁶³ Cahit Gökçelik, **Gümrük ve Dış Ticaret Alanında En Sık Karşılaşılan Uyuşmazlık Konuları ve Çözüm Yolları**, s.10, <https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/tr/Documents/tax/gumruk-ve-dis-ticaret-alaninda-en-sik-karsilasilan-uyusmazlik-konulari.pdf>, Erişim Tarihi: 25.10.2018.

royalti-lisans ödemelerinden doğan KDV'lerin hangi idareye ödeneceği, mükerrer KDV gibi birçok farklı konuda uyuşmazlık konusu oluşturmaktadır.

Tartışmalı bir konu olan mükerrer KDV konusu yargı mercilerine intikal etmiş ve ortaya çıkan farklı kararlar bu tartışmayı ortadan kaldırmamıştır. Örneğin İstanbul 7. Vergi Mahkemesi'nin verdiği bir kararda¹⁶⁴ uyuşmazlığa konu olan ihtirazi kayıtla beyan edilen royalti ücreti ödemesi ithal konusu eşya kıymetine ilave edilerek hesaplanan KDV'nin Gümrük Müdürlüğüne tahsil edilmiş olup, aynı royalti ücretinin bir de sorumlu sıfatıyla verilen KDV beyannamesine istinaden tahakkuk ettirilip tahsil edilmesinin hukuka aykırı olduğuna hükmedilmiştir ve mükellef lehine karar verilmiştir. Ayrıca yine mükellef lehine İstanbul 6. Vergi Mahkemesi tarafından verilen başka bir karar¹⁶⁵ daha bulunmaktadır. Uyuşmazlığa konu ihtirazi kayıtla beyan edilen royalti ücreti ödemesi ithal konusu eşya kıymetine ilave edilerek hesaplanan KDV Gümrük Müdürlüklerince tahsil edilmiş olup, aynı royalti ücreti bir de sorumlu sıfatı ile verilen katma değer vergisi beyannamesine istinaden tahsil edilmiştir. Bu durum VUK'nun 117/3. maddesinde yer alan "*verginin mükerrer olması*" kapsamında yer aldığı düşüncesiyle bu durumun bir hesap hatası teşkil ettiğine hükmedilmiştir. Böylece ihtirazi kayıtla verilen beyanname ile tahakkuk ettirilen katma değer vergisinin kanuna aykırı olduğu sonucuna varılmıştır.

Mükerrer KDV konusunda verilmiş olan farklı içtihatlarda bulunmaktadır. Örneğin İstanbul 4. Vergi Mahkemesi'nin vermiş olduğu bir karar¹⁶⁶ yükümlü aleyhindedir. Dava, sözü edilen emtia için gümrük vergisi ödendiği ve buna ek olarak aynı emtia üzerinden royalti bedeli adı altında tekrar vergi alınmasının kanuna aykırı olduğu gerekçesi ile açılmıştır. Davacı ile yurtdışı firma arasında yapılan royalti sözleşmesine göre davacının yurtdışında mukim şirkete ödediği ücretin gayri maddi hak bedeli niteliği taşıdığı sonucuna varılmıştır. Bu doğrultuda davacı adına sorumlu sıfatıyla KDV tahakkuk işlemi uygulanmasının hukuka uygun olduğuna karar verilmiştir.

¹⁶⁴ İstanbul 7. Vergi Mahkemesi, T.26.03.2009, E.2008/1398, K.2009/1097 sayılı kararı, Ulusal Yargı Ağı Bilişim Sistemi Bilgi Bankası, www.uyap.gov.tr, (Erişim Tarihi: 10.02.2019).

¹⁶⁵ İstanbul 6. Vergi Mahkemesi, E.2007/3364, K.2008/2260 sayılı kararı, Ulusal Yargı Ağı Bilişim Sistemi Bilgi Bankası, www.uyap.gov.tr, (Erişim Tarihi: 10.02.2019).

¹⁶⁶ İstanbul 4. Vergi Mahkemesi, T.22.05.2007, E.2006/2239, K.2007/1320 sayılı kararı, Ulusal Yargı Ağı Bilişim Sistemi Bilgi Bankası, www.uyap.gov.tr, (Erişim Tarihi: 10.02.2019).

Yine bir aleyhte karar olarak İstanbul 8. Vergi Mahkemesi'nin şu kararı¹⁶⁷ gösterilebilir. Davacı şirket ile Hollanda'da faaliyet göstermekte olan şirket arasında yapılan royalti sözleşmesine göre tahakkuk eden bedelin eklenmesiyle hesap edilen tutar üzerinden gümrük idaresine ödenen Gümrük ve Katma Değer Vergilerinin, vergiye tabi işleme taraf ve vergi kesintisi yapmakla sorumlu davacı firma adına KDV tahakkuku yapılmasına engel teşkil etmeyeceği düşüncesiyle, tahakkuk ettirilen KDV beyannamesinde mevzuata ve hukuka aykırılık bulunmadığı kararı verilmiştir. Ayrıca Danıştay 9. dairesi bu konuyla ilgili bir kararında¹⁶⁸ Gümrük idaresine KDV'si ödenen royalti veya lisans ücretlerinin gayri maddi hak olarak değerlendirerek vergi dairesine ayrıca KDV ödenmesi gerektiğine hükmetmiştir.

Birbirinden farklı olarak verilen bu kararlar konuyla ilgili belirsizlikleri ortadan kaldırmamakta aksine bu belirsizlik ortamını beslemektedir. Diğer bir ifadeyle aynı konuda farklı sonuca ulaşan içtihatlar net olmayan bir hukuki durum oluşmasına neden olmaktadır. Ancak bu çelişkili kararlara ve hatta royalti ve lisans ödemelerine ile ilgili olarak aynı fatura konusu ödemenin iki ayrı vergiyi doğuran olay olması dolayısıyla iki ayrı yere ödeme yapılması gerektiği yönündeki Danıştay kararları olmasına rağmen, son yıllarda hem gümrük idaresi hem de gelir idaresinin yaklaşımının, gümrük kıymetine konu KDV'nin tek bir idareye ödenmesi gerektiği yönünde ortak bir görüşe varıldığını ifade etmek mümkündür¹⁶⁹.

2.2. Transfer Fiyatlandırması Kapsamında Fiyat Düzeltmelerindeki İhtilaflar

Transfer fiyatlandırması, teknolojinin gelişmesi, ekonominin büyümesi ve dünya ticaretinin serbestleşmesi ile daha çok önem kazanan bir kavram haline gelmiştir. Pazar payını arttırmak amacıyla diğer şirketlerin satın alınması ve şirket birleşmeleri ile farklı ülkelerde faaliyet gösteren birbirine bağlı işletmeler oluşmuştur. Oluşan bu çok uluslu şirketlerin kendi şubeleri arasında mal veya hizmet alım satımı gerçekleşmektedir. Transfer fiyatlandırması kavramı bu alışveriş sırasında mal ve hizmetler için uygulanan

¹⁶⁷ İstanbul 8. Vergi Mahkemesi, E.2005/2447, K.2007/1812 sayılı kararı, Ulusal Yargı Ağı Bilişim Sistemi Bilgi Bankası, www.uyap.gov.tr, (Erişim Tarihi: 15.02.2019).

¹⁶⁸ Danıştay 9. Dairesi, E.2009/8984, K. 2010/846 sayılı kararı, Ulusal Yargı Ağı Bilişim Sistemi Bilgi Bankası, www.uyap.gov.tr, (Erişim Tarihi: 15.02.2019)

¹⁶⁹ Erol, Kurtul, a.e., s.39.

fiyatları ifade etmektedir¹⁷⁰. Transfer fiyatlandırması uygulamaları kimi zaman şirketlerin kurumlar vergisi ya da dış ticarete alınan vergilerden kaçınmak için kullandıkları yöntem olarak karşımıza çıkabilmektedir. Bu yönüyle dış ticarete alınan vergiler konusunda eşyanın ithali sonrasında transfer fiyatlandırması kapsamında gerçekleşen eylemler dava konusu olabilmektedir. İthal edilen eşyaların fiyatlarında yapılan değişimler sonucu ortaya çıkan durumların gümrük idarelerine beyan edilmediği idarece yapılan incelemeler ya da sonradan kontrol yoluyla tespit edilmesi durumunda cezalar ortaya çıkmakta ve bu cezalar davalara konu olmaktadır.

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu (KVK)'nun 13. maddesinde transfer fiyatlandırmasının kapsamındaki eylemler, mal veya hizmet alım ya da satımı olarak ifade edilmiştir. Kanunda hizmet alım ya da satımlarının açıklaması ise, alım, satım imalat ve inşaat, kiralama ve kiraya verme, ödünç para alınması ve verilmesi işlemleri ve ikramiye, ücret ve benzeri ödemeleri gerektiren diğer işlemler şeklinde yapılmıştır. Bu bağlamda gümrük uygulamaları, transfer fiyatlandırması olgusunun mal alım ve satım kısmında kesişmektedir. Fakat Gümrük mevzuatı ve transfer fiyatlandırması bu alım satım eylemlerinin tümüyle değil birbiri ile ilişkili kişiler arasında gerçekleşen uluslararası alım-satım işlemlerini konu edinmektedir¹⁷¹.

Transfer fiyatlandırması kapsamında geçmişe yönelik fiyat düzenlemeleri gümrük vergileri ile diğer vergiler açısından sorun yaratabilmektedir. Geçmişe dönük fiyat düzenlemeleri alacak notu (credit note) ve borç notu (debit note) uygulamaları ile gerçekleştirilmektedir. Alacak notu gümrük vergilerine konu eşyanın gümrük kıymetinde bir artış, borç notu ise eşyanın gümrük kıymetine azalma yaratmaktadır. Bu durumlarda alacak notu sebebiyle söz konusu eşya için daha önce ithal anında fazladan ödenmiş bir vergi, borç notu nedeniyle ise tam tersi eşyanın değerindeki artış dolayısıyla eksik ödenen vergiler ortaya çıkmaktadır. Tüm bu durumların sonucu olarak fazladan ödenmiş

¹⁷⁰ Halil Seyidoğlu, a.e., s.673.

¹⁷¹ Gürkan Öztürk, **Transfer Fiyatlandırması ve Gümrük Kıymetinin Tespitine İlişkin Yöntemler**, çevrimiçi, s.1,
https://www.verginet.net/UserFiles/File/Transfer%20Fiyatlandirmasi/Makaleler/Transfer%20fiyatland%20C4%B1rmas%C4%B1%20_G%C3%BCrkan_Ozturk.pdf, Erişim Tarihi: 28.10.2018.

vergilerin iade olunması konusunda sorunlar oluşmakta ve eksik ödenmiş vergiler için de cezai yaptırımlar uygulanabilmektedir¹⁷².

Transfer fiyatlandırması eylemleri kapsamında geçmişe yönelik fiyat değişikliklerinin oluşturduğu tartışmalar hem ulusal hem Avrupa Birliği düzeyinde tartışmalara konu olmuştur. Bu konuya dair örnek teşkil eden dava Almanya da vergi dairesine karşı Hamamatsu Photonics Japonya (“Hamamatsu Japonya”)’nın bağlı kuruluşu olan “Hamamatsu Photonics Deutschland GmbH” tarafından gümrük vergilerinin iade edilmesi talebiyle açılan davadır. Hamamatsu Almanya ve Hamamatsu Japonya, çifte vergilendirmeyi önleme anlaşması gereği, iki firma arasında gerçekleştirilen ve AB’ye ithal edilen eşyaların fiyat hareketlerini kapsayan Ön Fiyatlandırma Anlaşması (Advance Pricing Agreement) imzalamıştır. Bu anlaşma transfer edilen tutarlara dair ortaya çıkan fiyatların emsal fiyat standardını karşılaması gerektirmektedir¹⁷³.

Bu davanın konusunu şu şekilde özetlemek mümkündür. Hamamatsu Almanya Firması hedeflediği kâr payı marjını yıl sonu itibariyle yakalayamaması üzerine, ilgili dönemde ithal etmiş olduğu eşyanın fiyatında geçmişe dönük olarak güncelleme yapmış ve söz konusu eşyanın fiyatını düşürmüştür. Bu müdahale ile istenilen kâr payı seviyesi yakalanmıştır. Gerçekleştirilen bu fiil ile Hamamatsu Almanya ithal eşyanın fiyatındaki düşüş sebebiyle ortaya çıkan fazladan ödenmiş olan gümrük vergilerinin iade edilmesini talep etmiştir. Alman Gümrük İdaresi bu talebe iade tutarına konu edilen toplam bedelin malların türüne göre bölüştürülmediğini gerekçe göstererek olumsuz cevap vermiştir. İdarenin bu kararı sonrası firma Münih Finans Mahkemesi’nde dava açmıştır. Mahkeme ise taraflar arasında gerçekleşen son transfer fiyatlandırmasının OECD’nin emsal kıymet prensibine dayandığına, ancak ithalat sırasında beyan edilen fiyatın geçici olduğunu ve son bir transfer fiyatlandırması düzeltmesine tabii olması dolayısıyla oluşan fiyatın itibari olması ve bu fiyatın gümrük kıymeti olarak kabul edilemeyeceğini ifade etmiştir.

¹⁷² Hakan Uçak, **İki Kolu Ateşten Gömlek: Transfer Fiyatlandırması ve Gümrük Uygulamaları**, çevrimiçi, <https://kpmgvergi.com/Blog/Pages/FullBlog.aspx?article=157>, Erişim Tarihi: 28.10.2018.

¹⁷³ Onuray Alkış, “Transfer Fiyatlandırması Sonucu Meydana Gelen Fiyat Değişikliklerinin Gümrük Kıymetine Beyanı Tartışmaya Açıldı”, **Vergide Gündem Dergisi – Gümrükte Gündem Özel Sayısı**, Şubat, 2018, s.2, https://www.vergidegundem.com/files/ebooks/2018/feb/files/downloads/EY-VG_Subat_2018_v3.pdf

Mahkeme açıkladığı bu görüş doğrultusunda, bir ön karar için davayı Avrupa Birliği Adalet Divanı'na taşımıştır ve divana şu soruları sormuştur¹⁷⁴:

1. Transfer fiyatının sene sonunda düzeltilmesi ile oluşan yeni tutar, vergi iadesi veya ek vergi ödemesine yol açıp açmaması dikkate alınmaksızın, gümrük kıymetinin belirlenmesinde kullanılabilir mi?

2. Eğer bu mümkün ise, daha sonra ortaya çıkan transfer fiyatlandırması düzeltmelerinin gümrük kıymetinin beyanında basitleştirilmiş usul yöntemi kullanılarak yeniden değerlendirilmesi ve/veya belirlenmesi mümkün olabilir mi?

Avrupa Birliği Adalet Divanı (ABAD) bu sorulara şu şekilde cevap vermiştir. İthal eşyanın gümrük kıymeti, satış bedeli olmalıdır. Ancak bu bedelin ithalat aşamasında belirlenemediği durumlarda, alternatif gümrük kıymeti belirleme yöntemleri uygulanmalıdır. Satış bedeli eşyanın serbest dolaşıma girişi sırasında beyan edilmiş değerini göstermeli ve bu eşyaya dair ekonomik değer taşıyan satış komisyonları, nakliye giderleri, royalti-lisans ödemeleri gibi tüm kalemler bu değere dahil edilmelidir. ABAD eşyanın satış bedelinin belirlenmesinde transfer fiyatlandırması gibi diğer düzeltmelerinin dikkate alınmasının yasal dayanağı olmadığını ifade ederek, eşyaların serbest dolaşıma girdikten sonra satış fiyatlarında ancak belli durumlarda düzeltmeler yapılabileceğine hükmetmiştir. ABAD'a yöneltilen ikinci sorunun ise ancak birinci soruda belirtilen durumun olumlu cevaplanması koşuluyla mümkün olduğundan yola çıkarak soruya cevap vermenin gerekmediği ifade edilmiştir.

GK kıymetle ilgili olarak Dünya Ticaret Örgütü Kıymet Anlaşması hükümlerini esas almaktadır. Buna ilişkin olarak yayınlanan, 1993 tarihli ve 4690 sayılı ve Gümrük Tarifeleri ve Ticaret Genel Anlaşması'nın VII. Maddesinin Uygulanmasına İlişkin Anlaşma Genel Tanıtıcı Açıklama başlıklı Bakanlar Kurulu Kararı¹⁷⁵ ile ithal edilen eşyanın satış bedelinin beyanında ve gümrük kıymetinin belirlenmesi ile ilgili hükümler doğrultusunda ilişkili firmalar arasında, yıl sonunda transfer fiyatlandırması amacıyla düzenlenen faturaların ithal eşyanın fiyatında yarattığı artış veya azalışların gümrük kıymetine dâhil edilmesi öngörülmektedir. İthal eşyanın gümrük kıymetini değiştiren bu

¹⁷⁴ Alkış, a.e., s.2-3.

¹⁷⁵ 26.05.1988 tarihli, 198 sayılı R.G.

faturaların idareye beyan edilmesinde izlenecek yöntem GY'nin 53. maddesinde "istisnai kıymetle beyan" başlığı içerisinde düzenlenmiştir. Söz konusu istisnai kıymetle beyan ile belirli koşulların sağlandığı durumlarda ithal eşyanın gümrük kıymetini oluşturmakta olan satış bedellerinde düzeltmeler yapılabilir.

ABAD'ın Hamamatsu davasında verdiği ön karar Türk Gümrük Mevzuatı'nda bulunan istisnai kıymetle beyan yönteminin varlığı sebebiyle emsal teşkil etmemekle birlikte, transfer fiyatlandırması ve gümrük kıymeti arasındaki bu ilişki yine de bazı uyuşmazlıklara sebep olabilmektedir. Bu uyuşmazlıklar, istisnai kıymet beyanı yönteminin hukuki altyapı oluşturması sayesinde hukuki açıdan değil, sonradan düzeltmelerle eşya fiyatının düşmesi sonucu ortaya çıkan vergi iadeleri konusunda gümrük idarelerin olumsuz tutumları nedeniyle uygulama yönünde gerçekleşmektedir¹⁷⁶.

Uluslararası şirketlerin transfer fiyatlandırması uygulamalarıyla fiyat farkı oluşturan yeni faturaların gümrük idaresine beyan edilmemesi nedeniyle ithalde alınan vergilerin matrahının düşük gösterilmesi ceza uygulamalarına sebep olabilmektedir. Günümüzde uluslararası şirketlerin sayısındaki artış ile bu büyük şirketlerin transfer fiyatlandırması sayesinde vergi matrahlarını sürekli olarak az göstermeye çalışması daha sık karşılaşılan konular haline gelmiştir. Şirketlerin transfer fiyatlandırması politikalarıyla vergi matrahlarını azaltmakta başarılı olmaları ve kendi ülkelerinde faaliyet göstermesine rağmen daha az vergi ödemeleri devletlerin vergi gelirleri için bir sorun olarak ortaya çıkmaktadır. Her ne kadar uluslararası anlaşmalar ile bu durum kontrol altına alınmaya çalışılmış olsa da bu önlemlerin daha dikkatli uygulanması gerekmektedir. Böylece bu şirketlerin devasa boyutlardaki kazançlarının vergi uygulamalarından kaçmamasına yönelik politikalar yürütülmelidir. Bu durum, transfer fiyatlandırması kapsamındaki fiyat uygulamalarının kontrol altında tutulması vergi adaleti açısından önem taşımaktadır.

2.3. Gümrük Tarife ve İstatistik Pozisyonu Farklılıklarına Dair İhtilaflar

Gümrük vergilerinin ve politikalarının doğru uygulanması açısından çok önemli olan gümrük tarifeleri sıklıkla uyuşmazlık konusu olabilmektedir. İthalata konu olan

¹⁷⁶ Alkış, a.e., s.3.

eşyanın Gümrük idarelerine beyan edilmesi sırasında eşyanın tarife bilgisi de sunulmaktadır. Bu doğrultuda idareye bildirilen eşyaya ait tarifenin, beyan aşamasında yapılan muayene sırasında ya da eşyanın teslimi sonrası yapılan sonradan kontrol aşamalarında yanlış olduğunun tespiti sonucu ek vergiler ve cezalar ortaya çıkmaktadır. Bu ek vergi ve cezalar yükümlü ile idare arasında uyuşmazlık konusu olabilmektedir.

Dünya Gümrük Örgütü 'nün 01.01.1958 tarihinde yürürlüğe giren Armonize Mal Tanımı ve Kodlama Sistemi (The Harmonized Commodity Description and Coding Systems) bünyesinde yer alan Armonize Sistem Nomenklatürü ülkelerin ulusal tarife cetvellerinin temelini oluşturmakta ve ortak bir sınıflandırma sağlamaktadır. Bu bağlamda 474 sayılı Türk Gümrük Tarife Cetveli Hakkında Kanun¹⁷⁷ da bu kodlama sistemine uygun olarak hazırlanmıştır. Bu listeler düzenli olarak güncelleniyor olmasına rağmen uluslararası ticaretteki çeşitlilik nedeniyle hala bazı eşyaların tarifelerine dair uyuşmazlıklar yaşanabilmektedir.

Danıştay Vergi Daireleri Genel Kurulu tarafından verilen bir kararda¹⁷⁸ yükümlü ile idare arasında ithal eşyanın tarife pozisyonunda yaşanan farklılıklara dair bir hüküm verilmiştir. Davanın konusunu ithal fotokopi makinasının davacı şirket tarafından idareye bildirilen tarife ve istatistik pozisyonunun yanlış olması durumu oluşturmaktadır. Danıştay bu davada ithalata konu eşyanın Gümrük Giriş Tarife Cetvelinin, Tarifenin Yorumu İle İlgili Genel Kurallar başlıklı bölümünde yer alan 3. maddesinin (a) işaretli fıkrasında yer alan *“eşyayı en özel şekilde tanımlayan pozisyonun daha genel şekilde tanımlayan pozisyona göre öncelik alacağı”* ifadesine dayanarak İstanbul 4.Vergi Mahkemesinin 30.6.2005 tarihli ve E:2005/1088, K:2005/1200 sayılı ısrar kararının bozulmasına karar vermiştir.

Ayrıca gümrük tarife pozisyonları konusunda yaşanan uyuşmazlıkların çözümleri esnasında uyuşmazlığa konu eşyaya dair oldukça teknik sorunlar ortaya çıkmaktadır. Eşyanın hangi tarife pozisyonunda değerlendirileceği konusunda bilirkişi raporları dikkate alınarak tespit yapılmaktadır ve uyuşmazlıklar bu raporların yardımıyla çözülmektedir. Ancak hazırlanan bu bilirkişi raporlarının mahkemece bir

¹⁷⁷ 25.05.1964 tarihli, 11711 sayılı R.G.

¹⁷⁸ Danıştay VDDGK, E.2005/296, K. 2005/293 sayılı kararı, Türkiye Barolar Birliği İçtihat Arama Motoru, www.karartek.com.tr. (Erişim Tarihi: 04.04.2019).

değerlendirmeye tabi tutulması nihai kararın tamamen bilirkişi raporuna dayandırılarak verilmemesi gerekmektedir. Bu konuda Danıştay 7. Dairesi tarafından verilen bir karar¹⁷⁹ bu duruma örnek teşkil etmektedir. Davada eşyanın tarife ve istatistik pozisyonunun tespitine dair istenen bilirkişi raporunda yer alan bilgiler herhangi bir değerlendirmeye tabi tutulmamış, rapor aynen karara gerekçe olarak alınmıştır. Söz konusu karara dair Danıştay, böyle bir uygulamanın hakimlerin yargılama yetki ve görevlerinin bilirkişilere devredilmesi anlamına geleceğinden ve yargı yetkisinin Türk Milleti adına bağımsız mahkemelerce kullanılacağına dair temel Anayasa hükmüne aykırı olması nedeniyle hukuka aykırı olacağını ifade etmiştir.

Gümrük uygulamalarında meydana gelen bu uyuşmazlıklarına konu olan eşyalara dair tespitlerin son derece teknik olması nedeniyle bilirkişi raporları oldukça önemlidir. Ancak Danıştay kararlarında da ifade edildiği gibi bilirkişi raporlarının mahkemenin kararı için aynen gerekçe oluşturması yani hukuk bakış açısının teknik raporların arkasında kalması yargılama açısından doğru görünmemektedir.

Danıştay 7. Dairesi tarafından verilen karar¹⁸⁰ gümrük istatistik pozisyonu uyuşmazlıklarına örnek bir davadır. Söz konusu olayda ithal eşyanın gümrük vergisinden muaf olan gümrük istatistik pozisyonunda ülkeye sokulmasından sonra idarece eşyanın başka bir istatistik pozisyonunda değerlendirilmiş ve %4.7 oranında gümrük vergisi uygulanmıştır. Dosyanın incelenmesi ile ithale konu eşyanın Avrupa Birliği ülkelerinden ithal edildiği ve A.TR belgesinin olduğu tespit edilmiştir. İthalatın gerçekleşmedi sırasında beyan edilmemiş olan A.TR olsa da daha sonradan bu belgenin varlığı eşyanın gümrük istatistik pozisyonunun vergiden muafiyet sağlayacak olan pozisyon olduğunu doğrulamaktadır. Bu gerekçelerle idarenin vergi uygulamasını iptal eden İzmir İkinci Vergi Mahkemesi'nin kararı Danıştay 7. Dairesi tarafından da onanmıştır.

¹⁷⁹ Danıştay 7. Dairesi, T.05.12.2005, E.2005/3089, K.2005/451, Aynı doğrultuda bkz. Danıştay 7. Dairesi, T:15.12.2005, E.2003/2965, K.2005/3278 sayılı karar. Türkiye Barolar Birliği İçtihat Arama Motoru, www.karartek.com.tr, (Erişim Tarihi: 05.04.2019).

¹⁸⁰ Danıştay 7. Dairesi, T.29.06.2004, E.2003/2382, K.2004/2109 sayılı kararı, Türkiye Barolar Birliği İçtihat Arama Motoru, www.karartek.com.tr, (Erişim Tarihi: 05.04.2019).

2.4. Faturalardaki İskontolar Sorunları

Peşin ödeme ve miktar iskontoları belirli koşulları sağladığı durumlarda eşyaların gümrük kıymetine dahil edilebilmektedir. Yükümlülerin bahsi geçen bu iki tür iskontonun dışında kalan iskontoları Gümrük İdaresi'ne bildirmemesi sonucu bu durumun idarece tespit edilmesi halinde ek vergi ve ceza yaptırımları söz konusu olmaktadır. Bu cezalar ise yükümlü ve idare arasında dava konusu olabilmektedir¹⁸¹.

Mal bedelinin peşin ödenmesi nedeniyle alıcıya tanınan fiyat indirimine peşin ödeme iskontosu denir. Sözü edilen peşin ödeme iskontosunun gümrük kıymetinin hesaplanmasında dikkate alınarak gümrük vergilerinin hesaplanmasında esas olan matrah içerisine dahil edilmemesi için şu koşulları taşıması gerekmektedir¹⁸²:

- Peşin ödeme iskontosunun ithalata konu eşyasının gümrüğe beyan edilmesinden önce yapılmış olması,
- Malın bedelinin ithal eşyasının gümrüğe beyan edilmesinden önce ödenmiş olması,
- Bu iskonto mutat ve satıcının bulunduğu ülkedeki benzeri ticari işlemlerdeki oranlara yakın olması
- İskontonun, alıcı ile satıcı arasındaki özel ilişkilerden kaynaklanmamış olması.

Satıcının alıcıya belli bir dönem içinde satın aldığı miktara göre fiyattan yaptığı indirimde ise miktar iskontosu denir. Bu iskonto türünün de gümrük kıymetine dahil edilmemesi için şu koşulları sağlaması gerekmektedir¹⁸³:

- Miktar iskontosunun faturada yer alması,
- İskontonun ticarete mutat kabul edilen oranlar içinde olması,
- Miktar iskontosunun satıcının kendisinden aynı miktarda mal alan bütün alıcılara uygulanabilir olması,
- İskontonun taraflar arasındaki özel ilişkilerden kaynaklanmamış olması,

¹⁸¹ Cahit Gökçelik, **a.e.**, s.10.

¹⁸² Bekir Odabaşı, **Gümrük Vergileri Yönünden İskontolar**, çevrimiçi, <http://solmazakademi.blogspot.com/2016/03/gumruk-vergileri-yonunden-iskontolar.html>
Erişim tarihi: 30.10.2018.

¹⁸³ Bekir Odabaşı, **a.e.**

- Satıcının iskonto uygulamasını satılan eşya miktarına bağlı olarak belli bir şemaya göre fiyat uygulamış olması.

Ayrıca bu koşulları sağlayan iskontolar ithal malın gümrük kıymetine dâhil edilmeyeceği gibi KDV Kanunu'nun 21/a maddesi uyarınca KDV matrahına eklenmeyecektir¹⁸⁴.

Danıştay 7. Dairesi'nin bir kararı 2004/1948 Karar ve 2003/1967 Esas nolu kararı¹⁸⁵ iskontolar ile ilgilidir. Davada eşya kıymeti, eşyaya ilişkin iskonto tutarının satıcıya ödenmediği ve gümrük kıymetine dahil edilmemesi suretiyle düşük beyan edilmiştir. Ancak bu durum idarece yapılan muayene ve denetleme sonucu değil, davacı şirketin bildirimini üzerine tespit edilmiştir. Bu nedenle, olayda GK'nin 234'üncü maddesinin 1'inci fıkrasının (b) bendinde yazılı para cezasının uygulanamayacağı ileri sürülmüştür. Söz konusu kararda iskonto tutarların gümrük kıymetlerine dahil edilme usullerine ve bu eylemlerin tespiti yükümlü tarafından bildirilmesi ya da idarece tespiti durumlarına ilişkin hükümler yer almaktadır.

Danıştay 7. Dairesi'nin bir başka kararı yine faturalardaki iskontolarla ilgilidir¹⁸⁶. Söz konusu dava ithal olunan eşyanın faturasında gösterilen iskonto tutarının matraha ilavesi suretiyle yapılan ek katma değer vergisi tahakkukuna dair itirazı konu edinmektedir. İdarenin ek vergi uygulamasına karşı KDVK'nin 25. maddesinin a) bendinde yer alan teslim ve hizmet işlemlerinde fatura ve benzeri vesikalarda gösterilen ticari teamüllere uygun miktardaki iskontoların, gümrük vergisi matrahına dahil edilemeyeceğine dair ifade ile itiraz edilmiştir. Danıştay 7 Dairesi ilgili kanunun 25. maddesinde yer alan ifadeye dayanarak ve ticari teamüllere uygun ve tarafların anlaştığı miktardaki iskontoların ek vergi uygulamalarına konu olamayacağına dair görüş bildirerek önceki itirazı reddeden mahkemenin kararını bozmuştur.

Danıştay 7. Dairesi'nin başka bir kararı¹⁸⁷ ise ithal edilen eşya için ihracatçı firmanın %25 iskonto uyguladığına dair hükümlerle uygulanan ek vergilere dair itirazı konu

¹⁸⁴ Bekir Odabaşı, **a.e.**

¹⁸⁵ Danıştay 7 Dairesi, E.2003/1967, K.2004/1948 sayılı kararı, Türkiye Barolar Birliği İçtihat Arama Motoru, www.karartek.com.tr, (Erişim Tarihi: 08.04.2019).

¹⁸⁶ Danıştay 7. Dairesi, T.18.02.1998, E.1997/552, K.1998/505 sayılı kararı, Türkiye Barolar Birliği İçtihat Arama Motoru, www.karartek.com.tr, (Erişim Tarihi: 08.04.2019).

¹⁸⁷ Danıştay 7 Dairesi, T.25.02.1998, E.1997/506, K.1998/716 sayılı kararı, Türkiye Barolar Birliği İçtihat Arama Motoru, www.karartek.com.tr, (Erişim Tarihi: 09.04.2019).

almaktadır. Söz konusu olayda yapılan ithal işleminde iskonto uygulandığı ve bu iskonto tutarının beyan edilmediğine dair ifade bildiren idare ek vergi tahakkuk ettirmiştir. İtalya'daki makamlarca konuya dair hazırlanan raporda şirketin elinde kalan stokları eritmek maksadıyla şirket politikası olarak %25 indirim uygulamıştır. Üzerine iskonto uygulanan malın artık üretimde olmayan bir ürün olduğu ve eski model olduğu bu nedenle gerçek değerinin saptanmasının mümkün olmaması nedeniyle iskontolu fiyatın eşyanın normal değerinin kabulünü gerektirdiğini ifade edilmiştir. Danıştay 7. Dairesi bu ifadeler doğrultusunda uygulanan ek vergi uygulamasının hukuka uygun olmayacağı yönünde karar vermiştir

Verilen örneklerde olduğu gibi iskonto tutarlarının ticari teamüllere uygun seviyelerde olması herhangi bir sorun yaratmamaktadır. Ancak ithalde alınan vergilere konu olan ödemeler, eşyanın değeri üzerinden hesaplanması nedeniyle bu konularda herhangi bir cezai yaptırımla karşı karşıya kalmamak için ithalat eşyasına ait faturada, malın hem gerçek değerinin hem de iskontolu değerinin beyan edilmesi gerekmektedir.

2.5. Menşe Uygulamalarında Yaşanan İhtilaflar

Gümrükte yapılan işlemlerde eşyanın menşei için tercihli gümrük oranlarından yararlanmak amacıyla idareye beyan edilen menşe belgelerinin sahte veya usulsüz olmaları durumunda, idarece tercihsiz oranlar üzerinden ek vergi ve cezalar tahakkuk ettirilebilmektedir ve bu yaptırımlar dava konusu olabilmektedir.

Danıştay 7. Dairesi'nin bir kararına¹⁸⁸ konu olan durum şu şekilde özetlenebilir. Eşyaya ait EUR.1 dolaşım belgesinde yer alan gönderici ve alıcı isimleri ile serbest dolaşıma giriş beyannamesindeki isimlerin farklı olmasından kaynaklı EUR.1 dolaşım belgesinin sonradan kontrol işlemine tabi tutulacağı belirtilerek ithalat rejimi kararı uyarınca üçüncü ülkeler için öngörülen oranlar esas alınarak gümrük ve katma değer vergileri tahakkuk ettirilmiştir. Yükümlünün bu karara karşı dava açması sonucu İzmir Birinci Vergi Mahkemesi 31.10.2008 gün ve E:2007/977; K:2008/1337 kararı ile gümrük idaresinin bu işlemi hukuka uygun olmadığı gerekçesiyle bozmuştur. Karara gerekçe olarak EUR.1 dolaşım belgesindeki gönderici ve alıcı isimleri ile serbest dolaşıma giriş

¹⁸⁸ Danıştay 7. Dairesi, E.2009/2252, K.2011/906 sayılı kararı, Ulusal Yargı Ağı Bilişim Sistemi Bilgi Bankası, www.uyap.gov.tr, (Erişim Tarihi: 11.04.2019).

beyannamesindeki isimlerin farklı olmasının belgenin geçerliliğini etkilemediğini, bu farklılığın ithalatın birkaç aşamada yapıldığının göstergesi olduğunu ve Gümrükler Genel Müdürlüğünün 3.9.2001 tarih ve 022911 sayılı yazısında yer alan bu gibi hallerde belgenin geçersiz sayılmaması, ancak tereddüt edilen başka hususların varlığı halinde sonradan kontrol talebinde bulunulması gerektiği ifade edilmiştir. Temyiz istemiyle Danıştay'a intikal eden davada, eşyanın menşeinin beyan edildiği gibi Macaristan olduğu ve EUR.1 belgesinin sahte olduğu konularında bir iddia ve bu doğrultuda bir kanıt bulunmadığından belgelerde yer alan isim farklılıklarının tercihli rejimden faydalanılmasına engel bir durum olmaması gerekçesiyle temyiz istemi reddedilmiştir.

Eşyanın menşesine dair uyuşmazlıkları oluşturan durumların bir kısmı da anti dumping uygulamaları nedeniyle ortaya çıkan fiillerdir. İdarenin belli ülke menşeli eşyalara uyguladığı önlemlere maruz kalmadan ülkeye mal ihracı gerçekleştirmeye çalışan firmalar eşyalara ait menşe bilgilerini farklı göstermeye çalışmaktadır. Bu durumların ortaya çıkarılması da farklı uyuşmazlıkların yaşanmasına sebep olmaktadır. Danıştay 7. Dairesi'nin ilgili kararını¹⁸⁹ bu duruma örnek olarak vermek mümkündür.

Gümrüklerde eşyanın menşesine dair yaşanan uyuşmazlıklar ve yargı kararları incelendiğinde bu durumların genelde Türkiye ile Avrupa Topluluğu arasındaki ticari faaliyetleri usulen düzenleyen ve bu sürecin işletilmesinde ibrazı gerekli olan belgelerin ibraz edilmemesi ya da eksik ibraz edilmesi gibi durumlar sonucu ortaya çıkmakta olduğu görülmektedir. Avrupa topluluğu ile imzalanan anlaşmaların sağladığı haklardan olan ve eşyanın menşesine göre yararlanılabilen tercihli tarife uygulamaları külliyatta bulunan emsal kararlara rağmen hala ortaya çıkmaya devam etmektedir¹⁹⁰.

2.6. KDV Matrahına Giren Unsurlarda ve KDV Oranlarında Yaşanan İhtilaflar

Gümrük uyuşmazlıklarına konu olan önemli durumlardan bir diğeri KDV konusunda yaşanan anlaşmazlıklardır. Bu uyuşmazlıklar KDV matrahına dahil olan ardiye, ordino, mesai ücretleri ve kur farkları gibi kalemlerin beyan edilmemesi ya da

¹⁸⁹ Danıştay 7. Dairesi, T.09.11.2009, E.2008/1992, K.2009/4639 sayılı kararı, <https://www.hukukmedeniyeti.org/karar/755286/7-daire-e-2008-1992-k-2009-4639/>, (Erişim Tarihi: 12.04.2019).

¹⁹⁰ Cahit Gökçelik, **a.e.**, s.10.

eksik beyan edilmesi gibi durumlardan kaynaklanabilmektedir. Ayrıca KDV matrahı doğru olsa dahi KDV oranının doğru beyan edilmemesi gibi durumlar da ek vergi ve ceza uygulamalarına neden olabilmektedir. 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'nun (KDVK)¹⁹¹ 21. maddesi ithal edilen malın matrahının nasıl hesaplanacağına dair hükümlere yer verilmiş ve eşyanın gümrük kıymetinin belirlenmesinde KDV matrahına eklenecek vergi, resim harçlar tespiti yapılmıştır. Ayrıca KDVK'nin 24. maddesinde KDV matrahına dahil olan kalemler belirtilmektedir.

Gelir İdaresi KDV'nin uygulanmaya başladığı ilk yıllarda kur farklarının KDV'ye tabi olmadığına dair görüş bildirirse de daha sonra yayınladığı özgelgeler ile bu görüşünü değiştirerek kur farklarının KDV'ye tabi olduğunu ifade etmiştir. Konuyla ilgili idarenin görüşü bedelin döviz ile gerçekleştirilen işlemlerde, bedelin kısmen veya tamamen vergiyi doğuran olayın vuku bulduğu tarihten sonra ödenmesi halinde, satıcı lehine ortaya çıkan kur farkı esas itibarıyla vade farkı mahiyetinde olduğundan, kur farklarının matraha dahil edilmesi yönünde olmuştur¹⁹².

KDV matrahına dahil olup olmaması yönünde ihtilaf konularından biri olan kur farkı konusunda mahkeme kararları bulunmaktadır. Bunlardan birisi alıcı lehine kur farkı oluşması nedeniyle kur farkı tutarı üzerinden teslim ve hizmetin yapıldığı tarihteki oran üzerinden katma değer vergisi hesaplanmasıyla ilgilidir. Söz konusu davada Katma Değer Vergisi Uygulama Genel Tebliği temel gösterilerek kur farkının KDV konusu olamayacağına ilişkin açılan davada Danıştay 4'üncü dairesi verdiği kararla¹⁹³ davayı reddetmiştir. Bu karara karşı temyiz istenilmesi sonucunda Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu'nun kararı¹⁹⁴ ile daha önce Danıştay 4. Dairesinin kararı bozulmuştur. Danıştay bu kararıyla Katma Değer Vergisi Kanunu'nda yer alan ifadelerin yorumla genişletilmesinin vergilerin kanunilik ilkesine aykırı olduğunu savunmuş ve idare tarafından uygulanan işlemleri iptal etmiştir. Bu kararla birlikte kur farklarının KDV matrahına dahil olmayacağı yönündeki düşünce yaygınlaşmıştır. KDVK'nin 24.

¹⁹¹ 02.11.1984 tarihli 18563 sayılı R.G.

¹⁹² Ender İnelli, Kur farklarının KDV'sinde Sona Gelindi!, **Ekonomist Dergisi**, Temmuz, 2018/28, s.48.

¹⁹³ Danıştay 4. Dairesi, T.18.05.2017, E.2014/4834, K.2017/4605 sayılı kararı, Türkiye Barolar Birliği İçtihat Arama Motoru, www.karartek.com.tr, (Erişim Tarihi: 08.04.2019).

¹⁹⁴ Danıştay VDDGK, T.13.12.2017, E. 2017/548, K. 2017/606 sayılı kararı, Türkiye Barolar Birliği İçtihat Arama Motoru, www.karartek.com.tr, (Erişim Tarihi: 10.04.2019).

maddesinde yer alan KDV matrahına dahil unsurların arasında açıkça “kur farkları” ibaresinin olmayışı Danıştay’ın iptal kararında etkili olmuştur.

Bu gelişmeler sonrasında 17 Ocak 2019 tarihinde kabul edilen 7161 sayılı “Vergi Kanunları İle Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun” ile KDVK’nin 24. maddesinin birinci fıkrasının (c) bendine “fiyat farkı,” ibaresinden sonra gelmek üzere “kur farkı,” ibaresi eklenmiştir.

Ancak kur farkı ibaresinin kanuna eklenmesi ithalat işlemlerinde bir değişikliğe sebep olmamaktadır. İthalatta malın gümrük vergisine tabi olduğu durumlarda verginin ödeme yükümlülüğünün başladığı anda, gümrük vergisine tabi olmadığı durumlarda ise gümrük beyannamesinin tescil edildiği anda KDV borcu ortaya çıkmaktadır ve bu borç gümrükte ödenmektedir. Dolayısıyla ithalatta bedelin sonradan ödenmesi durumunda oluşan kur farkları KDV’ye tabi olmamakta ancak ithalatın gerçekleşmesinden sonra vade farkına benzer şekilde kur farkının ayrı bir fatura ile satıcıya ödenmesi durumunda KDV matrahına dahil olmaktadır. Bu ifadeler doğrultusunda, 21. maddede herhangi bir değişiklik yapılmaması gerekçedeki ifadeyi, ithalatta sonradan yapılan ödemeler kapsamında oluşan kur farklarının KDV’ye tabi olduğu yönünde düşünmek yanlış bir değerlendirme olmaktadır. Özetle söz konusu yasal değişiklik sadece yurt içi işlemlere ilişkin kur farkı için hüküm ifade etmekte, ithalattaki kur farkı konusunda yürütülmekte olan uygulamada herhangi bir değişikliği getirmemektedir¹⁹⁵.

Dış ticarete KDV matrahını oluşturan unsurlara dair uyumsuzluklar yalnızca kur farkları konusunda değil KDV matrahına dahil diğer unsurlar konusunda da yaşanmıştır. Van Vergi Mahkemesinin kararı¹⁹⁶ bu uyumsuzluklara örnek olarak sunmak mümkündür. Söz konusu davada akaryakıt fiyat istikrar fonu ile akaryakıt tüketim vergisinin ithalde alınan KDV matrahına dahil edilmemesi nedeniyle sonradan ek vergi bir KDV tahakkuk ettirilmesi işlemi görüşülmüştür ve ek vergi tahakkuku mahkeme tarafından iptal edilmiştir. Danıştay 7. Dairesi’nin kararı¹⁹⁷ ile KDVK’nin 21.

¹⁹⁵ Sercan Bahadır, **Kur farklarındaki değişiklik ithalatta KDV matrahını etkiliyor mu?**, www.dünya.com, 22 Şubat 2019 Tarihli Köşe Yazısı, <https://www.dunya.com/kose-yazisi/kur-farklarindaki-degisiklik-ithalatta-kdv-matrahini-etkiliyor-mu/439940>, Erişim Tarihi: 10.04.2019.

¹⁹⁶ Var Vergi Mahkemesi, T.07.05.2003, E:2002/341, K:2003/500 sayılı kararı, Türkiye Barolar Birliği İçtihat Arama Motoru, www.karartek.com.tr. (Erişim tarihi:10.04.2019).

¹⁹⁷ Danıştay 7. Dairesi, T.04.05.2004, E.2003/1840, K.2004/1205 sayılı kararı, Ulusal Yargı Ağı Bilişim Sistemi Bilgi Bankası, www.uyap.gov.tr, (Erişim Tarihi: 11.04.2019).

maddesinde yer alan ithalat sırasında ödenen her türlü vergi ve fon payının matraha dâhil olduğu yönündeki hükmün "ithalat sırasında gümrük idarelerince tahsil edilmesi hukuken zorunlu vergi ve fonları kapsadığı" ifade etmiş ve Van Vergi Mahkemesi'nin kararını onamıştır. Bu kararda akaryakıt fiyat istikrar fonu ile akaryakıt tüketim vergisinin ithalat sürecinde gümrük idaresine ödenmesine rağmen bir de ek olarak KDV matrahına dahil edilmesi mükerrer vergileme ortaya çıkaracağından uygun olmayacaktır.

2.7. Gümrük Rejimi Hükümlerinin İhlali Konusunda İhtilaflar

Gümrük işlemlerinde, gümrük rejimlerine dair kurallarının ihlal edilmesi durumlar gümrük alanında sık yaşanan uyuşmazlık konularıdır. Bu rejimlerden dâhilde işleme rejimi hükümlerinin ihlali niteliğinde eylemlerden olan ihracatın rejim süresinde yapılmaması veya ikincil işleme tabi tutulmuş ürünlerin beyan dışı olarak ülke sınırları içine sokulması gibi eylemlere dair uygulanan ek vergi ve ceza işlemleri uyuşmazlık konusu olarak ortaya çıkabilmektedir.

Danıştay 7. Dairesi'nin kararında¹⁹⁸ davacının dahilde işleme rejimi kapsamında izin belgesinde belirtilen miktardan fazla olacak şekilde ithal edilmesi ve yardımcı malzemelerin ihracatının yapılmaması nedeniyle dahilde işleme rejimi hükümlerinin ihlali nedeniyle tahakkuk ettirilen KDV üzerinden GK'nin 238. maddesi uyarınca para cezası kesilmiştir. Dava cezaya yapılan itiraza dair verilen ret kararının bozulması istemiyle açılmıştır. Kesilen para cezasına mevcut olsa dahi, dahilde işleme rejiminin yükümlülere sağladığı kolaylıklardan faydalanmadan, eşyaya dair verginin ithalat esnasında ödendiğinin; beyanda bildirilen miktarın üzerindeki eşyanın serbest dolaşıma giriş rejimi ya da dahilde işleme kapsamındaki beyannameyle vergisinin ödenmesi ile ithal edilmesi durumlarının arasında fark olmadığı ifade edilmiştir. Dolayısıyla uyuşmazlık konusu ithalat nedeniyle rejim hükümlerinin ihlal edilmemiş olmadığı tespitinde bulunulmuştur ve para cezası ile dava konusu işlemin iptali hakkında mahkeme kararının hukuka aykırı olmadığına hükmedilmiştir.

¹⁹⁸ Danıştay 7. Dairesi, E.2008/4042, K.2010/2090, <http://www.hukukmedeniyeti.org/karar/753971/7-daire-e-2008-4042-k-2010-2090/>, (Erişim Tarihi: 12.11.2018).

Dahilde işleme rejimi konusunda yaşanan diğer uyuşmazlıklarına da dair yargı kararları bulunmaktadır. Danıştay 7. Dairesi'nin iki kararı¹⁹⁹ söz konusu davalara örnektir. Danıştay bu kararlarda dahilde işleme rejimi kapsamında izin belgesi ile ithal edilen ve vergileri girişte tahakkuk ettirilen eşyanın, söz konusu rejimin şartlarına aykırı olarak kullanıldığına dair herhangi bir tespit bulunmadığı sürece vergi kaybından, dolayısıyla, ödenmesi gereken bir vergiden söz edilmeyeceğini ifade etmiştir. Ancak, rejim ihlalleri durumunda GK'nin 238. maddesinin yaptırım öngörüyor olması, ayrıca GK'nin 234/2'de yer alan hükme göre rejim ihlali dışında da, vergi kaybı olabileceğini ve bu tür durumlarda uygulanacak işlemleri düzenlediğini söylemek mümkündür²⁰⁰.

Danıştay 7. Dairesi tarafından verilmiş dahilde işleme rejiminin kurallarının ihlaline dair bir diğer yargı kararı²⁰¹ daha bulunmaktadır. Söz konusu dava rejimin ithalatçıya tanıdığı süre içerisinde tekrar ihraç edilememesi ve kesin ithalat talebi konusunda ortaya çıkan vergi ve ceza uygulamaları konusundadır.

Gümrük rejimleri ihtilaflarından birisi de geçici ithalat rejimi ya da geçici giriş karneleri hükümlerinin ihlal edilmesi nedeniyle ortaya çıkan uyuşmazlıklardır. Danıştay 7. Dairesi bir kararında²⁰² özel kullanıma mahsus kara taşıtının ülkede bulunduğu süre içerisinde geçici ithalat rejimi hükümlerine uygun kullanılmaması nedeniyle uygulanan yaptırımları hukuka uygun bulmuştur. Söz konusu davada aracın geçici giriş karnesi adına düzenlenen kişi yerine başka bir kişi tarafından kullanıldığı belirlenmiştir. Bu durum daha önce dahilde işleme rejimi ihlallerinde bahsedildiği gibi eşyanın kapsamında bulunduğu gümrük rejimi kurallarına uygun kullanılmaması nedeniyle ortaya çıkan cezai yaptırımların doğru olduğunu söylemek mümkündür.

Gümrük rejimlerinden olan bir hariçte işleme rejimine dair hükümler de kimi zaman ihlal edilmekte bunun sonucunda ortaya çıkan cezai yaptırımlar ve ek vergi

¹⁹⁹ Danıştay 7.Dairesi, E.2002/1122, K.2004/2332 sayılı kararı, Aynı doğrultuda bkz. Danıştay 7. Dairesi, E.2006/2947, K.2008/4106 sayılı kararı, Ulusal Yargı Ağı Bilişim Sistemi Bilgi Bankası, www.uyap.gov.tr, (Erişim Tarihi: 10.05.2019).

²⁰⁰ Kadir Sarıkaya, Dahilde İşleme Rejimi Kapsamında Ceza Uygulaması, **Yaklaşım Dergisi**, Temmuz, 2011, s.3.

²⁰¹ Danıştay 7. Dairesi, T.01.02.2006, E.2005/5069, K.2006/329 sayılı kararı, Ulusal Yargı Ağı Bilişim Sistemi Bilgi Bankası, www.uyap.gov.tr, (Erişim Tarihi: 11.05.2019).

²⁰² Danıştay 7. Dairesi, T.03.10.20006, E.2005/5353, K.2006/2886 sayılı kararı, Ulusal Yargı Ağı Bilişim Sistemi Bilgi Bankası, www.uyap.gov.tr, (Erişim Tarihi: 11.05.2019).

uygulamaları dava konusu olabilmektedir. Danıştay 7. Dairesi'nin bir kararında²⁰³ hariçte işleme rejimi kurallarının ihlal edilmesi nedeniyle ortaya çıkan uyuşmazlığa dair hüküm verilmiştir. Söz konusu dava hariçte işleme rejimi kapsamında tamir edilmesi amacıyla yurt dışına geçici olarak ihraç edilen uçak parçalarına ait 870 adet gümrük çıkış beyannamesinden doğan damga vergisi yükümlülüğünün yerine getirilmemesi hakkındadır. Gümrük müfettişince düzenlenen rapor doğrultusunda salınan damga vergisi ve vergi ziyai cezaları uygulamaları hukuki isabet görülmediği gerekçesiyle İstanbul Birinci Vergi Mahkemesi tarafından iptal edilmiştir. Bu iptal kararında VUK'in 135'inci maddesinde sayılan vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlar tarafından yapılmış bir incelemeye dayanmayan, vergi inceleme yetkisini haiz bulunmayan gümrük müfettişince düzenlenen rapor dikkate alınarak vergi tarhı ve ceza işlemlerinin yapılamayacağı gerekçe gösterilmiştir. Danıştay 7. Dairesi, takdir komisyonunca belirlenen veya vergi inceleme raporuyla belirlenmiş bir matrah ya da matrah farkı olmadan yalnızca gümrük idaresi tarafından gönderilen yazıya istinaden yapılan re'sen tarhiyatta hukuka uyarlık bulunmadığından, dava konusu tarh ve ceza kesme işlemlerini iptal eden mahkeme kararına dair temyiz isteğini reddetmiştir. Bu davada gümrük müfettişinin ilgili kanunda belirtildiği gibi vergi incelemesi yapmaya yetkili olmaması nedeniyle uygulanan yaptırımın doğru olmadığını söylemek mümkündür.

2.8. İthalî Lisansa, Şarta, İzne Tabi Eşyanın Beyanındaki İhtilaflar

İthalata konu olan bazı eşyaların ülke içine sokulması ancak çeşitli şartlara, izinlere veya lisanslara sahip olunmasıyla mümkündür. Gümrük idaresinin denetimleri sonucu eşyanın ithalatının herhangi bir izin ya da onay mekanizmasına tabi olmasına rağmen bu gerekliliklerin yerine getirilmemesi durumları cezalara konu olmaktadır. Uygulanan bu cezalar yükümlü ve idare arasında oluşan bir başka uyuşmazlık konusudur.

Yargıtay tarafından görülen bir davada²⁰⁴ uyuşmazlık konusu olan eşyanın göz ameliyatlarında kullanılmakta olan iğne iplik seti olduğu ve bu eşyanın ithalatının Sağlık Bakanlığı'ndan alınacak kontrol belgesine tabi olduğu anlaşılmıştır. Bu belge olmadan

²⁰³ Danıştay 7. Dairesi, T.26.04.2010, E. 2008/6101 K. 2010/2000 sayılı kararı, Ulusal Yargı Ağı Bilişim Sistemi Bilgi Bankası, www.uyap.gov.tr, (Erişim Tarihi: 11.05.2019).

²⁰⁴ Yargıtay 7. Ceza Dairesi, T.15.06.2009, E.2008/1611, K.2009/7072 sayılı kararı, Ulusal Yargı Ağı Bilişim Sistemi Bilgi Bankası, www.uyap.gov.tr, (Erişim Tarihi: 11.05.2019).

yapılan ithalat işlemine nedeniyle sanıklar hakkında dava açılmıştır. Yargıtay söz konusu davada ilk bilirkişi incelemesini yapan kişilerin konunun ne şekilde uzmanı olduklarına ve eksik araştırmaya dair şüphelerin mevcut olması nedeniyle uzman hekim ve gümrük görevlilerinden oluşan üç bilirkişinin yeniden incelemesine karar vermiştir. Yargıtay ayrıca yetersiz bilirkişi raporlarına itibar edilerek kişiler hakkında yazılı şekilde hüküm tesisinin hukuka aykırı olduğunu ifade etmiştir.

İthal lisansa, şarta, izne tabi eşyanın beyan edilmeden ya da başka bir eşyaymış gibi beyan edilmesi durumları yargı mercilerinin karşısına çıkmaktadır. Bu eşyaların ülkeye sokulurken yanlış beyan edilmesi ya da hiç beyan edilmemesi durumları kasten yapılan fiiller olmasının yanında kimi zaman bu kanuna aykırı fiiller eşyanın türünü doğru tanımlamaktan kaynaklanan hatalar nedeniyle oluşabilmektedir. Bir başka ifadeyle ithale konu eşyanın kanunda belirtilen yasaklı ya da denetim altında olan eşya listelerindeki sınıflandırmada doğru yere dahil edilmemesi bu tür sorunların ortaya çıkmasına neden olmaktadır.

SONUÇ

2018 yılı itibariyle merkezi yönetim vergi gelirlerinin içindeki payı yaklaşık olarak %24'e ulaşan gümrük vergileri hem devletin gelir kaynağı olması açısından hem de ticaret politikalarının uygulanması açısından son derece önemlidir.

Yapısı gereği oldukça karmaşık ve teknik bir konu olan gümrük vergilerinin sıkça uyuşmazlık konusu olması bu karmaşık yapısından kaynaklanmaktadır. Bu uyuşmazlıklar kimi zaman mevzuatta bulunan eksiklikler, kimi zaman ise yükümlülerin kasten ya da kusura dayanan eylemleri nedeniyle oluşmaktadır. Dış ticaret işlemlerinin çok çeşitli yapıda olması gümrük vergilerinin oranlarının ve bu vergileme işlemlerinin karmaşık bir yapıya sahip olmasına neden olmaktadır. Bu kompleks yapı ve çeşitlilik hukuki açıdan da çok farklı durumlar yaratmaktadır. Yükümlü ile idare arasında yaşanan uyuşmazlıklar idari aşamada veya yargı aşamasında çözülebilmektedir. Konusunu gümrük vergilerinin oluşturduğu uyuşmazlık durumlarının çözümüne dair hükümler temel olarak kanunlar ile düzenlenmiştir. Gümrük Kanunu'na ek olarak yönetmelikler, genelgeler ve içtihatlar gibi kaynaklar bulunmaktadır. Özellikle içtihatlar, yargı kuralı niteliğinde kararlar olma özelliği ile uyuşmazlıkların çözümünde oldukça önemli bir yol gösterici durumundadırlar.

Ancak tüm bunların yanında, Avrupa Birliği ile pek çok alanda yürütülen uyum çalışmaları doğrultusunda Türk gümrük mevzuatı da genel olarak Avrupa ile uyumlu hale getirilmiştir. Mevzuatın modernize edilmesi ve Avrupa ile uyumlu hale getirilmesi ticaret politikalarının uygulanması açısından olumlu etkiler yaratmış, bu gelişmeler de uluslararası ticaret sürecinde ortaya çıkan uyuşmazlıkların azalması için önemli katkılar sağlamıştır.

Dış ticaret kapsamında alınan vergilere dair uyuşmazlıkların önüne geçmek amacıyla özellikle sık karşılaşılan uyuşmazlık konularına yönelik bazı önerilerden bahsetmek gerekmektedir. Bu konulara dair tespit ve önerileri şu şekilde sıralanabilir.

Royalti Lisans ödemelerinden doğan vergilerin hangi idareye ödeneceğine dair hala kesin bir kararın verilmemiş olması sorunların ortaya çıkmasına neden

olmaktadır. Sözü edilen konuyla ilgili İstanbul 7. Vergi Mahkemesi'nin E.2008/1398, K.2009/1097 sayılı kararı ile İstanbul 6. Vergi Mahkemesi'nin, E.2007/3364, K.2008/2260 sayılı kararı farklı bir hüküm belirtirken, İstanbul 4. Vergi Mahkemesi'nin E.2006/2239, K.2007/1320 sayılı kararı başka bir görüş belirtmiştir. Çalışmada daha öncede bahsedildiği gibi yargı kararları bu belirsizliği ortadan kaldırmamıştır. Bu sorunun idareler arasında verilecek nihai bir karar ile giderilmesi uyuşmazlıkların en aza indirilmesi açısından önem taşımaktadır.

Transfer fiyatlandırması kapsamında yapılan ticari işlemler için kullanılan fiyat uygulamalarının daha etkin şekilde denetlenmesi idarenin vergi gelirinde yaşayacağı kayıpları azaltacağı gibi ilgili fiillerden doğacak uyuşmazlıkların önlenmesini sağlayacaktır. Buna göre GY'nin 53. maddesinde yer alan istisnai kıymetle beyan kapsamında belirli koşulların sağlandığı durumlarda ithal eşyanın gümrük kıymetini oluşturmakta olan satış bedellerinde düzeltmeler yapılabilmektedir. Bu düzeltmelerin hangi koşullarda yapılacağına dair kesin sınırların belirlenmesi gerekmektedir.

Uyuşmazlık konusu olarak karşımıza sıklıkla çıkan bir diğer konu olan gümrük tarife istatistik pozisyonu konusu hala bu özelliğini korumaktadır. Sözü edilen uyuşmazlıkların önlenmesi için ithale konu eşyanın gümrük tarife istatistik pozisyonunun doğru belirlenmesi oldukça önemlidir. GTİP konusunda yaşanan uyuşmazlıkların çözümünde oldukça önemli bir unsur olan bilirkişi raporlarına dair Danıştay 7. Dairesi'nin T.05.12.2005, E.2005/3089, K.2005/451 ve T:15.12.2005, E.2003/2965, K.2005/3278 sayılı kararlarına bakıldığında, bilirkişi raporlarının yargı kararları için aynen gerekçe oluşturmayacağı bu raporların mutlaka değerlendirme sürecinden geçmesi gerektiğini söylemek mümkündür. Bunlara ek olarak GTİP uyuşmazlıklarının azaltılması açısından hem idare görevlilerine hem de yükümlüler ve temsilcilerine yönelik teknik bilgilendirme ve eğitim programları faydalı olacaktır. Ayrıca GTİP listelerinde yer alan ifadelerdeki karışıklıklar giderilmeli ve daha sade hale getirilmelidir.

Bir diğer uyuşmazlık konusu ise eşyanın menşei konusunda yaşanan sorunlardır. Bu konuda en büyük sorun yükümlülerin eşyanın menşeiine dair beyanını kasten yanlış beyan etmesinden kaynaklanmaktadır. Ayrıca eşyanın menşei konusunda

İzmir Birinci Vergi Mahkemesi'nin E:2007/977; K:2008/1337 sayılı kararı ile aynı doğrultuda olan Danıştay 7. Dairesi, E.2009/2252, K.2011/906 sayılı kararı göz önüne alındığında idarenin uygulamaları ile yargı kararlarının uyumsuzluğa düştüğü görülmektedir. Bahsi geçen sorun kapsamında EUR.1 belgesinde yer alan bilgiler ile serbest dolaşıma giriş beyannamesindeki gönderici ve alıcı bilgilerinin farklı olması eşyanın menşesine dair bir sorun yaratmamaktadır. İdare uygulamalarının bu kararlar ile aynı doğrultuda olacak şekilde düzenlenmesi gerekmektedir. Eşyanın menşei ile ilgili uyumsuzlukların oluşmasına neden olan bir diğer durum ise anti dumping uygulamaları nedeniyle gerçekleştirilen eylemlerdir. Söz konusu durumun engellenmesi için ilgili fiile dair kanunda yer alan cezaların daha caydırıcı bir nitelikte olması ve idarece yapılan denetlemelerin daha etkin yapılması gerekmektedir.

Gümrük uyumsuzlukları açısından sürekli gündeme gelen bir sorun da KDV matrahına dahil olacak unsurların belirlenmesidir. Danıştay 4. Dairesi'nin E.2014/4834, K.2017/4605 sayılı kararı ve Danıştay VDDGK'nin E. 2017/548, K. 2017/606 sayılı kararı arasındaki görüş farklılığı bu sorunun bir sonucu olarak karşımıza çıkmaktadır. KDV unsurlardan biri olan kur farklarının uzun süredir tartışma konusu olmasının ardından 2019 yılının başında çıkarılan 7161 sayılı kanun ile KDVK'de düzenleme yapılmış ve kur farkı kavramı da KDV unsurlarından biri olarak kanuna eklenmesine neden olmuştur.

Tüm bunların dışında her türlü konuda yaşanan gümrük uyumsuzluklarının en aza indirilmesi için hem yükümlülerin hem de idare personelinin kapsamlı şekilde bilgilendirilmesi bir çözüm olarak karşımıza çıkmaktadır. Gümrük personelinin sık yaşanan uyumsuzlukları baz alan eğitim programlarına dahil edilmesi, yükümlülerin ise gümrük idaresi tarafından yayınlanacak rehberler ve farklı bilgilendirme metodları ile donanımlı hale getirilmesi gerekmektedir. Bu faaliyetler gümrük uyumsuzluklarını en aza indirecek, yargının iş yükü azaltılacak ve bu doğrultuda dış ticaretin daha sorunsuz hale getirilmesi kimi üretim alanlarının çok daha verimli çalışmasına yardım edecektir.

Gümrük kabahatleri ve cezalarına karşı yargı yoluna başvurulmasından önce idari yollar tüketilmesi gerekmektedir. Bu durum temel olarak yargı mercilerinin iş

yükünü hafifletmektedir. Ancak bu konuda farklı görüşler bulunmaktadır ve bu durumun yükümlünün idarenin yaptırımlarına karşı yargı yoluna gitme hakkının engellendiğine bu durumda gümrük uyuşmazlıklarının çözümünde etkinlik kaybı yaşanmasına neden olduğuna dair eleştiriler yapılmaktadır. Anayasa yer alan hükümler gereği idarenin her türlü eylem ve işlemleri yargı denetimine açık olması durumu bu görüşe dayanak oluşturmaktadır. Bu durumun önlenmesi adına adil yargılanma hakkı çerçevesinde ve uygun kanuni düzenlemeler ile yükümlülerin idari çözüm yollarına ya da yargıya başvurma durumları isteklerine bırakılması uygun olabilir.

Ayrıca gümrük uyuşmazlıklarında idareler arasında yaşanan görüş ayrılıkları kurumlar arası iletişim ile ortadan kaldırılmalıdır. Yükümlüleri kararsızlığa sürükleyen ve gümrükte yaşanan uyuşmazlıkların artmasına yol açan bu görüş ayrılıkları zaten karmaşık olan gümrük mevzuatını daha da anlaşılması zor hale getirmektedir.

KAYNAKÇA

- AB CUSTOMS AGENCY AKADEMİ, **Serbest Dolaşıma Giriş Rejimi 2013**, http://www.abgumruk.com.tr/pdf/serbest_dolasima_giris_2013.pdf, Erişim Tarihi: 23.03.2018.
- AKYÜREK, T. E. (1983) **Serbest Bölge Tanımı-Dünyada-Türkiyede**, İstanbul Ticaret Odası, Ekonomik Yayınlar Dizisi No:14.
- ALKIŞ, O. (2018) “Transfer Fiyatlandırması Sonucu Meydana Gelen Fiyat Değişikliklerinin Gümrük Kıymetine Beyanı Tartışmaya Açıldı”, **Vergide Gündem Dergisi – Gümrükte Gündem özel sayısı**, ss.30-32.
- ARİFOĞLU, M. (2013) **Gümrük Kontrolü Altında İşleme Rejimi & Rejim Kapsamı Gümrük İşlemlerinin Kolaylaştırılması ve Elektronik Ortamda İzin**, Ege Gümrük ve Ticaret Bölge Müdürlüğü, ss.1-17, <http://ege.gtb.gov.tr/data/5256b183487c8ee1fc84b74e/55a9e0b11f549fedd6e9368b6ccf8527.pdf>, Erişim Tarihi: 10.04.2018.
- AŞÇI, C. (2001) “Geçici İthalatatta Ceza Uygulaması”, **Gümrük Dergisi**, Sayı 36, ss.45-48.
- ATA, R. (2000) “Yeni Gümrük Kanunu’nun Geniş ve Mukayeseli İncelemesi II”, **Mükellefin Dergisi**, Sayı 91, ss.90-104.
- ATATÜRE, T. (2000) “Yeni Gümrük Kanunu ile Getirilen Yenilik ve Değişiklikler”, **Mükellefin Dergisi**, Sayı 85, ss.126-133.
- AYDIN, S. (2000) “4458 Sayılı Gümrük Kanunu’na Göre Gümrük Para Cezalarında İdari İtiraz Yolu ve Görevli Yargı Yeri”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı 89, ss.215-221.
- BAHADIR, S. (2011) “Gümrük İncelemelerinde Yeni Bir Yaklaşım: Sonradan Kontrol”, **Vergide Gündem**, https://www.vergidegundem.com/tr_TR/makale?categoryName=Vergide&publicationNumber=6&publicationYear=2011&publicationId=236106, Erişim Tarihi: 15.05.2018.
- BAHADIR, S. Kur farklarındaki değişiklik ithalatta KDV matrahını etkiliyor mu?, www.dunya.com, 22 Şubat 2019 Tarihli Köşe Yazısı, <https://www.dunya.com/kose-yazisi/kur-farklarindaki-degisiklik-ithalatta-kdv-matrahini-etkiliyor-mu/439940>, Erişim Tarihi: 10.04.2019.
- BİYAN, Ö. (2018) **Vergi Hukuku (Lisans Öğrenimi İçin)**, Dora Basın Yayın, Bursa.
- BOZKUR, C. (2011) “Gümrük Vergileri ve Para Cezaları İçin Uzlaşma Müessesesi”, **Mali Çözüm Dergisi**, ss.33-110.

- BOZKURT, C. (2011) “Menşee Kavramı ve Menşee Kazanma Kriterlerinin İlgili Mevzuat Işığında Değerlendirilmesi”, **Mali Çözüm Dergisi**, Sayı 104, ss.149-160.
- BULUT, M. K. (2007) “Gümrük Vergisine Eş Etkili Vergi ve Mali Yüklerin Gümrük Vergisi Tanımı Kapsamında Değerlendirmesi”, **Vergi Dünyası Dergisi**, ss.1-8.
- CANDAN, T. (2010) **Vergi Suçları ve Cezaları**, Ankara, Maliye ve Hukuk Yayınları.
- CİMİLLİ, E. (1980) “Gümrük Politikası Açısından Eşyanın Menşee”, **Eskişehir İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi Dergisi**, Cilt 16, Sayı 1, ss.252-260.
- ÇELİK, B. (1999) **Dış Ticaretten Alınan Vergilerden Gümrük Vergisi Hukuku**, Ankara, İmaj Yayıncılık.
- ÇELİK, K. (2015) **Uluslararası İktisat**, Trabzon, Celepler Matbaacılık Yayın ve Dağıtım.
- ÇELİKKAYA, A. (2001) “Türk Gümrük Kanunu’nun Vergilemeye İlişkin Hükümlerinin Değerlendirilmesi”, (Yayınlanmamış Doktora Tezi), **Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü**.
- DİNLER, Z. (1996) **İktisada Giriş**, Bursa, Ekin Yayınevi.
- EGE GÜMRÜK VE TİCARET BÖLGE MÜDÜRLÜĞÜ, (2013) **Uzlaşma Rehberi**, ss.4-17, <http://ege.gtb.gov.tr/data/5243db3f487c8e34c0f24363/ccc2aca5b829afef83c89ea504642ca4.pdf>, Erişim Tarihi: 01.10.2018.
- EMİROĞLU, C. (1932) **Türk Vergi Sistemi/Vasıtalı Vergiler (V.2)**, İstanbul, Damga Matbaası.
- ERCAN, T. (2012) **Gümrük Uyuşmazlıkları ve Çözüm Yolları (b)**, Ankara, Adalet Yayınevi.
- ERCAN, T. (2016) **Türk Hukukunda Gümrük Kabahatleri (a)**, İstanbul, On İki Levha Yayıncılık.
- EROL, İ.; H. KURTUL (2017) “Royalti ve Lisans Ödemelerinin Gümrük ve KDV Mevzuatı Açısından Değerlendirilmesi”, **Vergide Gündem Dergisi – Gümrükte Gündem özel sayısı**, Ocak, ss.38-40
- GÖKÇELİK, C. “Gümrük Kontrollerinde Yeni Dönem: Sonradan Kontrol”, **Deloitte**, www.verginet.net/dtt/4/GumrukKontrollerindeYeniDonemSonradanKontrol.aspx, Erişim Tarihi: 16.05.2018.
- GÖKÇELİK, C. “Gümrük ve Dış Ticaret Alanında En Sık Karşılaşılan Uyuşmazlık Konuları ve Çözüm Yolları”, **Deloitte**, ss.3-12,

<https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/tr/Documents/tax/gumruk-ve-dis-ticaret-alaninda-en-sik-karsilasilan-uyusmazlik-konulari.pdf>, Erişim Tarihi: 25.09.18.

GÜMRÜK VE TİCARET BAKANLIĞI (2017) Risk Yönetimi ve Kontrol Genel Müdürlüğü, Dış Ticaret Verileri **Onaylanmış Kişi Sayıları Raporu**, [http://risk.gtb.gov.tr/data/572b3a8a1a79f50cd8a22b1a/y/27-Onaylanmis%20Kisi%20Sayilari%20\(A,%20B,%20C\).pdf](http://risk.gtb.gov.tr/data/572b3a8a1a79f50cd8a22b1a/y/27-Onaylanmis%20Kisi%20Sayilari%20(A,%20B,%20C).pdf), Erişim Tarihi: 20.05.2018.

GÜMRÜK VE TİCARET BAKANLIĞI (2018) **Dış Ticaret Verileri**, Gümrük Rejimlerine Göre İhracat Raporu, <http://risk.gtb.gov.tr/web/gumruk-istatistikleri/dis-ticaret-verileri>, Erişim Tarihi: 01.04.2018.

GÜMRÜK VE TİCARET BAKANLIĞI (2018) Risk Yönetimi ve Kontrol Genel Müdürlüğü, Dış Ticaret Verileri **Yetkilendirilmiş Yükümlü Sayıları Raporu**, <http://risk.gtb.gov.tr/data/572b3a8a1a79f50cd8a22b1a/y/28-Yetkilendirilmi%C5%9F%20Y%C3%BCk%C3%BCml%C3%BC%20Sayilari.pdf>, Erişim Tarihi: 20.05.2018.

GÜMRÜK VE TİCARET BAKANLIĞI, RİSK YÖNETİMİ VE KONTROL GENEL MÜDÜRLÜĞÜ, **Sonradan Kontrol Uygulaması**, <https://risk.gtb.gov.tr/hizmetler/sonradan-kontrol/sonradan-kontrol-uygulamasi>, Erişim Tarihi: 20.05.2018.

GÜMRÜK VE TİCARET BAKANLIĞI, RİSK YÖNETİMİ VE KONTROL GENEL MÜDÜRLÜĞÜ (2015) **Sonradan Kontrol Denetim Rehberi**, ss.4-93. <http://teftis.gtb.gov.tr/data/5231a011487c8e07482065d7/sonradan%20kontrol%20rehberi.pdf>, Erişim Tarihi: 20.05.2018.

GÜMRÜK VE TİCARET BAKANLIĞI-GÜMRÜKLER GENEL MÜDÜRLÜĞÜ, çevrimiçi, www.ggm.gtb.gov.tr, Erişim Tarihi: 09.05.2018.

GÜNDOĞDU, C.; SELÇUK, A. (2010) İdare ve Vergi Mahkemelerindeki Dava Süreçlerinin Markov Geçiş Modeli, **Trakya Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi**, Haziran, 2010, Cilt 12, Sayı 1, s.s.347-361.

GÜRSOY, Y. (2005) **Dış Ticaret İşlemleri Yönetimi**, Bursa, Ekin Kitabevi.

HULUSİ, S. (1966) **Gümrük Politikası-Mevzuatı ve Tatbikatı**, İstanbul, İstanbul İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi Yayını, Berksoy Matbaası, No:39-196.

İNELLİ, E. (2018) Kur farklarının KDV'sinde Sona Gelindi!, **Ekonomist Dergisi**, Temmuz, 2018/28.

İNNECİ, A.; M. TOSUNER (2018) "Türkiye'de Gümrük Uyuşmazlıklarının İdari Çözümü: Karşılaştırmalı Bir Değerlendirme", **Maliye Dergisi**, Sayı 174, ss.402-430.

- KABAALIOĞLU, H. A. (1982) “Tokyo Round Görüşmeleri ve Gümrüklerde Kıymet Tespiti-2”, **İktisadi Kalkınma Vakfı Dergisi**, Sayı 14, ss.57-60.
- KARADAĞ, N C.; İ. ORGAN (2014) “Gümrük Uzlaşması ve Vergi Usul Kanunu’ndaki Uzlaşma Kurumu İle Karşılaştırılmalı Olarak Değerlendirilmesi”, **Niğde Üniversitesi İİBF Dergisi**, Cilt 7, Sayı 1, ss.370-396.
- KARAKOÇ, Y. (2007) **Vergi Sorunlarının/Uyuşmazlıklarının Çözüm Yolları**, Ankara, Yetkin Yayınları.
- KARAKOÇ, Y. (2014) **Genel Vergi Hukuku**, Ankara, Yetkin Yayınları.
- KAYA, S. (2009) Royalty Ödemelerinde Çifte Kdv Sorunu, **Gümrük Dünyası Dergisi**, Sayı 63, Gümrük Kontrolörleri Derneği Yayını.
- KIZILOT, Ş.; Z. KIZILOT (2005) **Vergi İhtilafları ve Çözüm Yolları**, Ankara, Yaklaşım Yayıncılık.
- KİBRİTÇİOĞLU, A. (1997) “Serbest Bölgelerin Olası Makroekonomik Etkileri ve Bazı Düşündürdükleri”, **Liberal Düşünce Dergisi**, Sayı 6, ss.75-88.
- KOLÇAK, M. (2013) “Dışticaret Vergilerinin Türkiye Ekonomisine Etkileri”, **Atatürk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi**, Cilt 27, Sayı 4, ss.188-209.
- NURAL, A. R. AKÇİN (2000) **Açıklamalı 4458 Sayılı Gümrük Kanunu**, Ankara, Gümrük Kontrolörleri Derneği Yayınları.
- NURAL, A.; R. AKÇİN (1996) **Ekonomik Etkili Gümrük Rejimleri**, Zemin Dış Ticaret Eğitim Merkezi, Yayın No:1
- ODABAŞI, B. “Gümrük Vergileri Yönünden İskontolar”, <http://solmazakademi.blogspot.com/2016/03/gumruk-vergileri-yonunden-iskontolar.html>, Erişim tarihi: 30.10.2018.
- ORGAN, İ.; N. C. KARADAĞ (2012) “Türk Vergi Yargısında Yürütmenin Durdurulması-II”, **Çukurova Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi**, Cilt 21, Sayı 3, ss.71-84.
- ÖZKAN, Ö.; T. ERCAN (2015) “Gümrük Kabahatlerinde Sorumluluk Halleri”, **İstanbul Ticaret Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi**, Sayı 28, ss.31-45.
- ÖZTÜRK, G. “Transfer Fiyatlandırması ve Gümrük Kıymetinin Tespitine İlişkin Yöntemler”, https://www.verginet.net/UserFiles/File/Transfer%20Fiyatlandirma/Makaleler/Transfer%20fiyatland%C4%B1rmas%C4%B1%20_G%C3%BCrkan_Ozturk.pdf, Erişim Tarihi: 28.10.2018.

- SARIKAYA, K. (2011) Dahilde İşleme Rejimi Kapsamında Ceza Uygulaması, **Yaklaşım Dergisi**, Temmuz, s.3.
- SAYGILIOĞLU, N.; A. GERÇEK (2007) **A. Dış Ticaret ve Gümrük Kurallar İşlemler ve Vergileme**, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara.
- SAYILGAN, G.; C. ŞENOL (2010) “Dahilde İşleme Rejimi ve Türk İşletmelerinin İhracatı Üzerine Etkileri”, **Erciyes Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, Sayı 35, ss.37-53.
- SELEN, U. (2009) **Tüm Yönleriyle Gümrük İşlemleri (b)**, Ekin Kitabevi.
- SELEN, U. (2017) **Gümrük İşlemleri ve Vergilendirilmesi (a)**, Bursa, Ekin Kitabevi.
- SEYİDOĞLU, H. (1999) **Uluslararası İktisat Teori Politika ve Uygulama**, İstanbul, Kurtiş Matbaası.
- T.C. MİLLİ EĞİTİM BAKANLIĞI (2011) **Ulaştırma Hizmetleri Antrepo**, ss.1-69, http://www.selcuk.edu.tr/dosyalar/files/074/Serbest_B%C3%B6lgeler_pdf.pdf, Erişim Tarihi: 08.02.2018.
- T.C. TİCARET BAKANLIĞI GÜMRÜKLER GENEL MÜDÜRLÜĞÜ, **Uzlaşma İstatistikleri**, <http://ggm.gtb.gov.tr/data/51efc1e7487c8e2134631c57/uzla%C5%9Fma.pdf>, Erişim Tarihi: 01.10.2018.
- TAŞ, M. (2005) “Gümrük İdaresinin Vergileme İşlemlerinde Yargı Yolu ve Anayasal Bir Sorun”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı 156, ss.111-114
- TUNCER, S. (2000) “Gümrük Tarife Cetveli”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı 93, ss.21-30.
- TUNCER, S. (2000) “Gümrük Vergisi Uyuşmazlıkları ve Çözüm Yolları-I”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı 89, ss.29-35.
- TUNCER, S. (2000) “Yeni Gümrük Kanunu’nun Vergileme İle İlgili Hükümleri-I”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı 86, ss.13-18.
- TUNCER, S. (2001) **Gümrükler ve Gümrük Vergileri (Teori – Uygulama)**, Ankara, Yaklaşım Yayınları.
- TÜRK DİL KURUMU, “Türkçe Sözlük”, http://www.tdk.gov.tr/index.php?option=com_gts&arama=gts&guid=TDK.GTS.5bf29dda2dd2c4.98065611, Erişim Tarihi: 05.12.2017.
- TÜRK HUKUK KURUMU (1991) **Türk Hukuk Lûgatı**, Ankara, Başbakanlık Basımevi.

- UÇAK, H. “İki Kolu Ateşten Gömlek: Transfer Fiyatlandırması ve Gümrük Uygulamaları”, çevrimiçi, <https://kpmgvergi.com/Blog/Pages/FullBlog.aspx?article=157>, Erişim Tarihi: 28.10.2018.
- ÜYÜMEZ, E. M.; R. GÜLTEKİN (2016) “Gümrük Denetimi: Türkiye Uygulamalarının Analizi”, **Mehmet Akif Ersoy Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi**, Sayı 14, ss.343-365.
- YAŞİN, M. (2010) “Vergi Davasına Konu İşlemler”, **Lebib Yalkın Dergisi**, Sayı 73, ss.36-39
- YÜCE, M.; A. ÇETİNKAYA (2016) **Örnek Uygulamalarla Gümrük Uyuşmazlıkları ve Çözüm Yolları**, Bursa, Dora Yayıncılık.
- ZOP, H. T. “Gümrük Vergisi ve Bundan Kaynaklanan Uyuşmazlıklarının İdari ve Yargısal Alanda Çözüm Yolları”, **HG Gümrük Müşavirliği Hukuk Makaleleri**, çevrimiçi, <http://www.hggumruk.com.tr/Uploads/Document/57ed70b4-9c01-427d-9d46-f16f7246c906.pdf?v-636555041556052043>, Erişim Tarihi: 08.10.2018.