

**T.C.
İSTANBUL OKAN ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ**

**GÜMRÜK VERGİ VE CEZA UYUŞMAZLIKLARININ
İDARİ VE ADLİ ÇÖZÜM YOLLARI**

Asaf ES

YÜKSEK LİSANS TEZİ

**HUKUK ANABİLİM DALI
EKONOMİ HUKUKU PROGRAMI**

DANIŞMAN

Dr.Öğr.Üyesi Özge Didem BOULANGER

İstanbul, Mart 2019

**T.C.
İSTANBUL OKAN ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ**

**GÜMRÜK VERGİ VE CEZA UYUŞMAZLIKLARININ
İDARİ VE ADLİ ÇÖZÜM YOLLARI**

**Asaf ES
(132015005)**

**YÜKSEK LİSANS TEZİ
HUKUK ANABİLİM DALI
EKONOMİ HUKUKU PROGRAMI**

DANIŞMAN

Dr.Öğr.Üyesi Özge Didem BOULANGER

İstanbul, Mart 2019

**T.C.
İSTANBUL OKAN ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ**

**GÜMRÜK VERGİ VE CEZA UYUŞMAZLIKLARININ
İDARİ VE ADLİ ÇÖZÜM YOLLARI**

Asaf ES
(132015005)

**YÜKSEK LİSANS TEZİ
HUKUK ANABİLİM DALI
EKONOMİ HUKUKU PROGRAMI**

Tezin Enstitüye Teslim Edildiği Tarih :

Tezin Savunulduğu Tarih :

Tez Danışmanı : Dr. Öğr. Üyesi Özge Didem BOULANGER _____
(Özyeğin Üniversitesi)

Diğer Jüri Üyeleri : Dr. Öğr. Üyesi Ali Murat SEVİ _____
(Okan Üniversitesi)

Dr. Öğr. Üyesi Hasan DURSUN _____
(Özyeğin Üniversitesi)

İstanbul, Mart 2019

TEŞEKKÜR...

İstanbul Okan Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Hukuk Anabilim Dalı Ekonomi Hukuku Programında yapmış olduğum Tezli Yüksek Lisans eğitiminde ders veren, vakit ayıran, bilgi birikimime katkı sağlayan Sayın Prof. Dr. Mustafa KOÇAK hocama, Sayın Prof. Dr. Sadık KIRBAŞ, Sayın Doç. Dr. Özlem TÜZÜNER, Sayın Doç. Dr. Muhterem Őebnem ENSARİ, Sayın Dr. Öğr. Üyesi Ali Murat SEVİ, Sayın Dr. Öğr. Üyesi Ender GÜLVER ve tez danışmanlığımı kabul edip, çalışmama yardımcı ve katkı sağlayan Sayın Dr. Öğr. Üyesi Özge Didem BOULANGER ve Dr. Öğr. Üyesi Hasan DURSUN hocalarıma emekleri ve katkılarından dolayı teşekkür ederim.

İÇİNDEKİLER

SAYFA NO

TEŞEKKÜR.....	i
İÇİNDEKİLER.....	ii
ÖZET.....	vii
SUMMARY.....	ix
KISALTMALAR.....	xi
ŞEKİL LİSTESİ.....	xiii
BÖLÜM 1.....	1
GİRİŞ VE AMAÇ	1
BÖLÜM 2.....	4
GÜMRÜK VERGİLERİ	4
2.1. Gümrük Kavramı	4
2.2. GÜMRÜK VERGİLERİNİN AMACI VE GELİŞİMİ.....	6
2.2.1.2. Gümrük Vergisinin Türk Tarihindeki Gelişimi	15
2.3. GÜMRÜK VERGİLERİNİN KONUSU	18
2.4. GÜMRÜK VERGİLERİNİN TANIMI ve ÖZELLİKLERİ	19
2.4.2.1. Tarife	23
2.4.2.2. Kıymet	25
2.4.2.3. Menşee.....	27
2.6. GÜMRÜK YÜKÜMLÜLÜĞÜNÜN DOĞMASI.....	28

2.6.1. Gümrük Vergisini Doğuran Olay	28
2.6.2. Gümrük Vergisinde Yükümlülük.....	28
2.6.2.1. Gümrük Yükümlülüğünün Doğması	29
2.6.2.2. Gümrük Kanununda Vergi Yükümlülüğünün Doğması	31
2.7. GÜMRÜK YÜKÜMLÜĞÜNÜN SONA ERMESİ	35
2.8. GÜMRÜK VERGİSİNDEKİ YÜKÜMLÜLÜKLER.....	38
2.9. GÜMRÜK VERGİ SİSTEMİNDE TEMSİL	39
2.9.1. Doğrudan Temsil.....	40
2.9.2. Dolaylı Temsil.....	40
2.10. Gümrük Vergisi Matrahı	40
2.11. Gümrük Vergisinin Tarhı	41
2.12. GÜMRÜK VERGİLERİNİN TAHAKKUKU	41
2.13. GÜMRÜK VERGİLERİNİN TEBLİĞ	42
2.14. GÜMRÜK VERGİLERİNİN ÖDENMESİ.....	44
2.15. GÜMRÜK VERGİLERİNİN GERİ VERİLMESİ VE KALDIRILMASI	45
2.15.1. Gümrük Vergilerinin Geri Verilmesi veya Kaldırılması Halleri	48
2.15.1.1. Vergilerin Hatalı Olarak Tahakkuku veya Ödenmesi	48
2.15.1.2. Beyannamenin İptali.....	49
2.15.1.3. Kusurlu veya Sözleşme Hükümlerine Aykırı Çıkan Eşya	49
2.15.1.4. Diğer Haller	50
2.15.2. Gümrük Vergilerinin Geri Verilmeyeceği veya Kaldırılmayacağı Haller.....	50
2.15.4. Geri Verme veya Kaldırmada İzlenen Süreç.....	53
2.15.4.1. Geri Verme veya Kaldırma Başvurusu.....	53
2.15.4.2. Yetkili Makamlar ve Yetki Limitleri.....	55
2.15.4.3. Başvurunun Kabulü, Karar Aşaması ve Tutulacak Kayıtlar ..	55

2.15.4.3. Faiz Uygulaması	56
2.15.4.4. Para Cezalarının Geri Verilmesi ve Kaldırılması	57
2.15.4.5. Geri Verme veya Kaldırmaya İlişkin Diğer Hususlar	57
2.15.4.6. Değerlendirme	58
2.15.5. Geri Verme veya Kaldırma Kararlarının Neticeleri	60
2.15.5.1. Kabul Kararı	60
2.15.5.2. Red Kararı	61
2.15.5.3. Yargı Yoluna Başvurma	62
BÖLÜM 3.....	65
4458 SAYILI GÜMRÜK KANUNUNDAKİ GÜMRÜK VERGİSİ	
SUÇLARI VE BU SUÇLARA UYGULANAN CEZALAR	65
3.1.Genel Açıklamalar	65
3.2. GÜMRÜK VERGİSİ KAYBINA NEDEN OLAN İŞLEMLERE UYGULANAN CEZALAR.....	69
3.3. KABAHAHLER KANUNUNA GÖRE GÜMRÜK KABAHAHLERİ	71
3.3.1. Gümrük Kabahatlerinde Zamanaşımı.....	73
3.3.3.1. Kabahat para ceza kararlarına ve mülkiyetin kamuya geçirilmesine yönelik kararlara karşı itiraz ve kanun yolları	73
3.4. USULSÜZLÜK İŞLEMLERİNE İLİŞKİN CEZALAR.....	74
3.4.1. Terkin.....	75
BÖLÜM 4.....	76
GÜMRÜK VERGİ UYUŞMAZLIKLARININ İDARİ ÇÖZÜM	
SÜRECİ.....	76
4.1.Genel açıklamalar	76
4.1.1. Gümrüklerde Karşılaşılan Uyuşmazlıklar	76

4.1.2. Gümrük Vergisi Uyuşmazlıklarının Kapsamı	78
4.1.2.1. Eşya Henüz Gümrük Kontrolü Altında İken Ortaya Çıkan Uyuşmazlıklar	79
4.1.2.2. Eşya Gümrük Kontrolünden Çıktıktan Sonraki Uyuşmazlıklar	79
4.1.2.3. Gümrük Uyuşmazlıklarında İtiraz Düzenegi.....	81
4.2. UZLAŞMA	82
4.2.1. Uzlaşma Kavramı.....	82
4.2.2. Uzlaşma Müessesinin Gerekçesi	84
4.2.3. Uzlaşmanın Kapsamı	85
4.2.4. Uzlaşmanın Sonuçları ve Uzlaşmanın Kesinliği.....	86
4.2.5. Uzlaşmamanın Sonuçları.....	87
4.3. İDARİ ÇÖZÜM YOLLARININ İKİNCİSİ İTİRAZ.....	88
4.3.1. İtirazın Kapsamı	88
4.3.2. Ek Tahakkuk ve Ceza Kararına Karşı İtiraz Süreci ve İtiraz Süreleri	88
4.3.3. Eşyanın Mülkiyetinin Kamuya Geçirilmesi Kararına Karşı İtiraz ..	92
4.3.4.İtiraz Dilekçesinin Verildiği İdari Makam	94
4.3.5. İtiraz Dilekçesinin İncelenmesi ve Karara Bağlanması.....	95
4.3.6. İtirazın Süresinde Yapılmaması	97
4.3.7.Cezalarda İndirim.....	97
4.3.8. İdarenin Karar Alma Süresini Uzatması ve Uzatma Sonuçları	98
4.3.9. Tahlile Tabi Ürünlerin Tahlil Sonucuna İtiraz	99
4.4. GÜMRÜK VERGİLERİ VE ZAMANAŞIMI	100
BÖLÜM 5.....	103
GÜMRÜK VERGİ UYUŞMAZLIKLARININ ADLİ ÇÖZÜM SÜRECİ.....	103

5.1. Adli Sürece Başvuru Süresi ve görevli mahkeme	103
5.2.Görevli Mahkeme	103
5.3.Dava Dilekçesinde Yer Alması Gereken Bilgiler	104
5.4. Birden Çok İdari İşleme Karşı Tek Dilekçe ile Dava Açılabilecek haller ..	104
5.5. Dava Açmanın Sonuçları.....	105
5.5.1. İdari Merci Tecavüzü	105
5.5.2.Yürütmenin Durdurulması	111
5.5.3.Duruşma.....	115
5.5.4. Davaların Karara Bağlanması.....	116
5.5.5. Dava Kararlarının Uygulanması	117
5.6.Kararlara Karşı Kanun Yolları.....	117
5.6.1.Olağan Kanun Yolları	118
5.6.2. İstinaf.....	118
5.6.3. Temyiz	119
5.6.4. Olağan Üstü Kanun Yolları; Yargılanmanın Yenilenmesi	120
5.6.4.1. Yargılamanın Yenilenmesinin Şartları	121
5.6.5. Kanun Yararına Bozma	122
5.6.6. Kararların Taraflar Açısından Sonuçları ve Yükümlülükleri	123
SONUÇ ve DEĞERLENDİRME.....	126
KAYNAKÇA	130

ÖZET

GÜMRÜK VERGİ VE CEZA UYUŞMAZLIKLARININ İDARİ VE ADLİ ÇÖZÜM YOLLARI

Gümrük vergileri, ticari eşyanın Ülkemize ithali üzerinden peşin alınan, ekonomik mali ve sosyal fonksiyonları olan ve ekonomi politikası ile dış ticaret aracı olan vergi çeşididir. Ayrıca tarihte bilinen en eski vergilerdendir. Dış ticaretin serbestleşmesi ile ilgili gelişme ve değişimler gümrük konusu ile dış ticaret önlemlerini daha da karmaşık hale getirmiştir. Avrupa Birliği (AB) ile Türkiye arasında 1995’de Gümrük Birliği Anlaşması imzalanmıştır. Bu anlaşma sonrasında 1999’dan itibaren tam üyelik için uzun soluklu bir süreç başlamıştır. Bu doğrultuda Dünya Gümrük Örgütü çalışmaları ve AB normları ile uyumlu düzenlemeler yapılmış ve bu kapsamda 4458 sayılı Gümrük Kanunu da yapılan değişiklikler ile AB mevzuatına uyum sağlanmaya çalışılmış ve Gümrük Vergilerinin usul ve uygulamaları bu kanun ile düzenlenmiştir. Dış ticaretin her geçen gün artması, dış ticarete konu mal çeşitliliğinin çoğalması, dolayısıyla artan bu mal çeşitliliğine uygulanacak gümrük vergilerindeki uygulamalar nedeni ile gümrük işlemleri ve gümrük vergilerinin uygulamasında sorunlar yaşanmaya başlanmıştır. Gümrük vergilerinden kaynaklı sorunların idari ve akabinde adli sürece intikali halinde, sorunun çözümüne yönelik nasıl bir yol ve usul izleneceği bu tezimizin ana konusunu oluşturmaktadır. Çalışmamız beş bölümden meydana gelmiş olup, giriş ve amaç başlıklı ilk bölümde çalışmanın mahiyeti ve amacı ve içeriği ile ilgili bilgi verilirken, ikinci bölümde genel anlamda gümrük vergisinin amacı konusu, tanımı üzerinde durulmuş; vergi türleri, vergi yükümlüğü, yükümlülüğün ortaya çıkma nedenleri, vergilerin ödenmesi ve iadesi ile ilgili bilgiler verilmiştir. Üçüncü bölümde 4458 Sayılı Gümrük Kanunu ve bu kanun çerçevesinde Gümrük Vergisi Suçları Ve bu Suçlara Uygulanan cezalar ele alınmış, çalışmanın dördüncü bölümünde ise yaşanan uyuşmazlıklarda başvuru alan ilk merci olan gümrük bölge müdürlüğü idarelerindeki çözüm süreci ele alınmış olup bu kapsamda yaşanan uyuşmazlıklar ve bu uyuşmazlıklar için idari çözüm

yolları olan uzlaşma, itiraz ve bunların zamanaşımı süreleri üzerinde durulmuştur. Beşinci bölümünde ise gümrük vergi uyuşmazlıklarında ikinci başvuru yolu olan adli aşamadaki çözüm süreci, davanın açılması, duruşma, istinaf, temyiz, kararların sonuçları ele alınmıştır.

Anahtar Kelimeler : Gümrük Vergisi, Gümrük İhtilafları, İdari ve Adli Süreç

Tarih : Mart 2019

SUMMARY

ADMINISTRATIVE AND JUDICIAL RESOLUTION CUSTOMS TAX AND PUNISHMENT DISPUTES

Customs duties are the types of taxes that are taken in advance through the importation of trade goods to our country, which have economic, financial and social functions and which are economic policy and foreign trade instrument. It is also one of the oldest taxes known in history. The developments and changes in the liberalization of foreign trade have further complicated the customs issue and foreign trade measures. Customs Union Agreement was signed in 1996 between the European Union (EU) and Turkey. Following this agreement, a long-term process for full membership began in 1999. In this context, arrangements have been made in accordance with the works of the World Customs Organization and EU norms and in this context, the amendments made in the Customs Law No. 4458 have been tried to be harmonized with the EU legislation and the procedures and practices of the Customs Duties have been regulated by this law. Due to the increasing number of foreign trade, the increase in the variety of goods subject to foreign trade, hence there have been problems in customs procedures and customs procedures and customs duties due to the applications in customs duties to be applied to this increasing variety of goods. In the first part titled introduction and purpose; information is given about the nature, purpose and content of the study. In the second part; the purpose, subject and definition of customs duty in general, the types of tax, the tax liability, the reasons for the emergence of the duty, the payment and refund of the taxes are given. In the fourth part of study, the settlement process in the administration of the customs regional directorate which is the first authority applied in the disputes, is discussed and the disputes experienced in this context and the administrative settlement ways for these disputes reconciliation objection and statute of limitations are discussed. In the fifth part, the solution process at the judicial stage,

opening the case, hearing, appeal, and the results of the decisions, which are the second way of application in customs tax disputes, are discussed.

Keywords : Customs Duties, Customs Conflicts, Administrative and Judicial Process

Date : March 2019



KISALTMALAR

AATUHK	: Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkındaki Kanun
AB	: Avrupa Birliği
ABD	: Amerika Birleşik Devletleri
AT	: Avrupa Topluluğu
AYM	: Anayasa Mahkemesi
Bkz	: Bakınız
DİBK	: Danıştay İçtihatları Birleştirme Kurulu
DTÖ	: Dünya Ticaret Örgütü
GATT	: Gümrük Tarifeleri ve Ticaret Genel Anlaşması
GB	: Gümrük Birliği
GK	: Gümrük Kanunu
GTİP	: Gümrük Tarife İstatistik Pozisyonu
GUY	: Gümrük Uzlaşma Yönetmeliği
GÜMKART	: Gümrük Tahsilat Sistemi
GÜVAS	: Gümrük Veri Ambar Sistemi
GV	: Gümrük Vergisi
GY	: Gümrük Yönetmeliği
HUMK	: Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanunu
İYUK	: İdari Yargılama Usulü Kanunu
KABHK	: Kabahatler Kanunu
KDV	: Katma Değer Vergisi
KEP	: Kayıtlı Elektronik Posta
KKDF	: Kaynak Kullanımını Destekleme Fonu
KMK	: Kaçakçılıkla Mücadele Kanunu
md.	: Madde
MERSİS	: Merkezi Sicil Kayıt Sistemi
OGT	: Ortak Gümrük Tarifesi

ÖTV	: Özel Tüketim Vergisi
SDGB	: Serbest Dolaşıma Giriş Beyannamesi
TCGB	: Türkiye Cumhuriyeti Gümrük Bölgesi
TCK	: Türk Ceza Kanunu
VUK	: Vergi Usul Kanunu



ŞEKİL LİSTESİ

Şekil 4.1. Tahakkuk ve Para Cezalarına Karşı Gidilebilecek Hukuki Yollar..... 81



BÖLÜM 1

GİRİŞ VE AMAÇ

Devletin kamu hizmetlerini finanse etme amacıyla sağlamış olduğu gelir kaynaklarının başında vergiler gelmektedir. Vergiler ülke içerisinde yapılan faaliyetlerden alınabildiği gibi uluslararası arenada yapılan ticari faaliyetler üzerinden de alınabilmektedir. Uluslararası ticarete konu olan her türlü eşya üzerinden miktarı ve değeri doğrultusunda alınan bu vergiler “gümrük vergisi” olarak ifade edilmektedir.

Bir nevi dış ticaret vergisi olarak da ifade edilebilecek olan gümrük vergileri, bilinen en eski vergi türlerindedir. Tarihin birçok döneminde ülkelerarası ticari faaliyetlerde önemli bir gelir kalemi olmuştur. Yakın dönem itibariyle uluslararası sınırların kalkması ve devletlerarası yapılan anlaşmalar, gümrük vergisinin eski döneme göre sağlamış olduğu bu mali destekte önemli azalmalara neden olmuştur. Burada şunu da ifade etmek gerekir ki gümrük vergilerinin nihai amacı yalnızca kamuya gelir sağlamak değildir. Devletler, gelirin ötesinde hem uluslararası rekabet koşullarını düzenlemek hem de ticari faaliyetlerde varlıklarını devam ettirme adına gümrük vergisi uygulamalarından faydalanmaktadırlar.

Dış ticarete önemli bir araç olan bu vergiler mali, sosyal ve ekonomik açıdan birçok özellik barındırmaktadır. Özellikle uluslararası ekonomi politikası aracı olarak kullanılırken bu noktada devletlerin bağımsızlıklarının önemli bir göstergesi konumunda bulunmaktadır. Aynı zamanda ülkelerin yurt içi sanayilerini korumada önemli bir dayanak noktası oluşturmaktadır. Öyle ki bu vergi türü ile birlikte yerli üretime tehdit oluşturabilecek olan yabancı eşya girişleri kontrol altına alınabilirken, yerli üreticilerin hem uluslararası rekabet gücü hem de varlığı koruma altına alınmakta, bunun bir neticesi olarak da ihracat hacminde artışlar görülmektedir.

Küresel ticaretteki gelişmelere doğrultusunda dış ticarete başlayan serbestlik gümrük vergilerinin önemini azaltırken ülkelerarası yapılan gümrük birliği anlaşmaları ile bu tür vergi uygulamaları daha karmaşık bir hal almıştır. Bu bağlamda 6 Mart 1995

tarihinde imzalanan ve 31.12.1995 tarihinde yürürlüğe giren AB ile yapılan Gümrük Birliği anlaşması Türkiye AB ilişkilerinde önemli bir dönüm noktası oluşturmuştur.

Bu anlaşmayla birlikte ülkemizde hem AB normlarına hem de Dünya Gümrük Örgütünün belirlemiş olduğu normlara uyma yönünde birçok kanun çıkartılmıştır. Bu kanunlar çerçevesinde ticari anlamda yenilikler, rekabet gücünde artış, tüketici haklarına güvence sağlanması, sınai ve fikri mülkiyet hakların kabulü gibi birçok gelişme yaşanmıştır.

Gümrük Birliği Anlaşması sonrasında mevcut gümrük yönetmeliğinin AB gümrük mevzuatı ile uyumlu hale getirilmesi maksadıyla 5 Şubat 2000 tarihinde yürürlüğe giren 4458 sayılı Gümrük Kanunu çıkartılmıştır. Bu kanunun yanı sıra süreçle birlikte çıkarılan çeşitli kanun ve kanun hükmünde kararnamelerle ilgili kanunda birçok değişiklik yapılmış ve yeni bir gümrük yönetmeliği oluşturulmuştur. Süreç içerisinde mükelleflerin ve ilgili yönetmeliği uygulamakla yükümlü olan gümrük idarelerinin bu kanunlar çerçevesinde belirlenmiş olan yeni kurallara uyum noktasında sıkıntılar yaşadıkları görülmektedir. Yaşanan bu sıkıntılar genel anlamda “gümrük vergisi uyuşmazlıkları” olarak ifade edilmektedir.

Bu tür anlaşmazlıkların çözümü noktasında iki farklı yol bulunmaktadır. Bunlardan ilki herhangi bir yargı makamına başvurulmadan yaşanan uyuşmazlığın idari aşamada çözüme kavuşturulmasıdır. Bu aşamadaki çözüm yolları arasında itiraz, uzlaşmaya müracaat, tahlil sonuçlarına itiraz, vergilerin kaldırılması ya da geri verilmesi talebi gibi uygulamalar yer almaktadır.

Gümrük vergisi uyuşmazlıklarında çözüm yollarından ikincisi ise uyuşmazlığın yargı makamlarına taşınmasıdır. Ancak bu ikinci yolun kullanılabilmesi idari çözüm yollarından olan itiraz hakkının kullanılmış olması ve itirazın yükümlü aleyhine sonuçlanmış olması gerekmektedir. Yani yükümlü önce gümrük idaresine itirazda bulunacak, başvurunun olumsuz sonuçlanması halinde ise yargı makamına başvurusunu yapabilecektir. Bu noktada gümrük vergisi uyuşmazlıklarının çözüm yolları, nitelikleri ve neticeleri açısından diğer vergi uyuşmazlıklarına nazaran oldukça farklı bir yapı gözetmektedir.

Vergi çeşitleri içerisinde devlete sağlamış olduğu katkı düşük olmakla birlikte, özellikle dış ticaret politikasında önemli bir işlev gören gümrük vergilerinin tahsili aşamasında karşılaşılan uyuşmazlıklar ve bu uyuşmazlıkları giderme adına başvuru

idari ve yargısal yollar bu çalışmanın ana konusudur. Bu noktada başvuru gerek idari gerekse yargısal çözüm yollarının neler olduğu ve bunların birbirlerine benzerlikleri ve farklılıkları ile bu yollara nasıl ve hangi şartlarda başvurulacağını ortaya konulması öncelikli amacımızdır.

Bu bağlamda çalışma giriş dahil beş bölüme ayrılmıştır. Giriş ve amaç başlıklı ilk bölümde çalışmanın mahiyeti ve amacı ve içeriği ile ilgili bilgi verilirken, ikinci bölümde genel anlamda gümrük vergisinin amacı konusu, tanımı üzerinde durulmuş; vergi türleri, vergi yükümlülüğü, yükümlülüğün ortaya çıkma nedenleri, vergilerin ödenmesi ve iadesi ile ilgili bilgiler verilmiştir.

Üçüncü bölümde 4458 Sayılı Gümrük Kanunu ve bu kanun çerçevesinde gümrük vergisi suçları ve bu suçlara uygulanan cezalar ele alınırken, bu doğrultuda vergi kaybına neden olan eylemlerle ilgili cezalar, kabahatler kanunu, kabahatlerde zaman aşımı ve usulsüzlükle ilgili cezalara değinilmiştir.

Çalışmanın dördüncü bölümünde ise yaşanan uyuşmazlıklarda başvuru ilk merci olan gümrük idarelerindeki çözüm süreci ele alınmış olup bu kapsamda yaşanan uyuşmazlıklar ve bu uyuşmazlıklar için idari çözüm yolları olan uzlaşma, itiraz ve bunların zamanaşımı süreleri üzerinde durulmuştur.

Beşinci bölümünde ise gümrük vergi uyuşmazlıklarında ikinci başvuru yolu olan adli aşamadaki çözüm süreci ele alınmıştır. Bu doğrultuda adli makamlara başvuru süresi, görevli mahkemeler, başvuru dilekçelerinde bulunması gerekenler, davaların sonuçları, olumsuz kararlara karşı kanun yolları ve bu süreçte yapılması gerekenler üzerinde durulmuştur.

BÖLÜM 2

GÜMRÜK VERGİLERİ

2.1. GÜMRÜK KAVRAMI

Bir vergi ve o vergiye dair uygulamalar ile ilgili doğru ve yerinde değerlendirmeler yapabilmek, o verginin net ve anlaşılır bir tanımının yapılmasıyla mümkün olabilecektir. Bundan dolayı vergi-vergilendirme alanında en önemli konulardan birisini tanım ve terminoloji oluşturmaktadır.

Gümrük kelimesinin etimolojik kökenine ilişkin bir görüş birliği bulunmamaktadır. Türk Dil Kurumu'nun Türkçe Sözlüğünde; "Gümrük" kelimesinin "Lehçe-i Osmani'de Rumcadan alınmış olduğu ve "Emtiya ilişkin rüsumun idare mahallinin ismidir." şeklinde tanımlanmaktadır¹. Gümrük vergisinin ticarete konu eşyadan alınan bir vergi olduğu göz önüne alındığında, Latince ticaret manasına gelen "commercium" kelimesinden alındığını ileri süren görüşün de anlamlı olduğu düşünülmektedir. Gümrük ve Dış Ticaret Terimleri Sözlüğünde "gümrük" kelimesine ilişkin aşağıdaki tanımlara yer verilmiştir;

- Eşya ve kişilerin ülke sınırından giriş ve çıkışlarında denetimlerinin yapıldığı, eşyaya ilişkin vergilerin tahakkuk ettirildiği kamu kuruluşu;
- Bir ülkeye giren veya bir ülkeden çıkan mal ve eşya üzerinden alınan vergi².

Anlaşılabacağı üzere "gümrük" kelimesi hem bir verginin adı hem de bir örgütün kendisini oluşturmaktadır. Genel bir tanımlama yapmak gerekirse, "gümrük" kendi

¹ Atan, T. Türk Gümrük Tarihi II. Başlangıçtan Osmanlı Devletine Kadar, Türk Tarih Kurumu Yayınları, Ankara 1990, s. 12-13.

² Gümrük ve Dış Ticaret Terimleri Sözlüğü, Gümrük Müfettişleri Derneği Yayınları, İstanbul 1999, s. 122.

kanun ve tarifelerinde yazılı esaslar çerçevesinde vergiye tabi tutulan ve yabancı
ülkelerden gelen tüm eşyaların muayene edildiği hat ve bölgedir.



2.2. GÜMRÜK VERGİLERİNİN AMACI VE GELİŞİMİ

Devletin temel mali kaynağını oluşturan vergi, hakim devlet anlayışına ve devletin üstlendiği fonksiyonlara göre tarih boyunca farklılıklar göstermekle birlikte toplumsal yaşamda varlığını her zaman sürdürmüştür. Devlet tarafından karşılıksız ve cebri olarak alındığında, bireylerin temel hak ve özgürlüklerine doğrudan müdahale eden vergi, devlet açısından hem egemenliğin hem de hâkimiyetin bir unsuru olmakla birlikte, devletin mali açıdan varlık koşulunu sağlayan bir gereklilik oluşturmaktadır³. Yerli sanayiye dış rekabetten korumak ve devlete gelir sağlamak, gümrük vergilerinin en önemli amaçları olup verginin klasik tanımlamalarında üç temel amacı öne çıkarılmaktadır. Verginin birinci amacı, kamu adına yapılacak olan faaliyetler için gereken harcamaların karşılanması doğrultusunda özel teşebbüslerden kamu sektörüne kaynak aktararak devletin gelir sağladığı bir araç olmasıdır. Verginin ikinci amacı, zora dayanan bir mali yükümlülük olmasıdır. Son olarak da vergi, özel veya belirli bir karşılık esasına dayanmayan bir ödemedir⁴. Bu genel verginin amacı tanımından sonra, vergi çeşitlerinden olan Gümrük Vergisi ise vergi çeşitleri arasında tarihi, Hint, Çin, Mısır ve Osmanlı İmparatorluğu'na kadar giden önemli ve en eski vergilerden biridir⁵.

Eski çağlarda gümrükler, eşyanın sadece bir ülkenin egemenlik sınırlarından içeriye veya dışarıya doğru ticari amaçla yer değiştirmesinden alınmakla kalmazdı. Bir ülkenin egemenlik sınırları içindeki ticari merkezlere doğru emtia yer değiştirmeleri de vergileme konusuydu. Ancak, Ortaçağların sonundan başlayarak, derebeyliklerin yerini alan merkeziyetçi devletler, kendi egemenlik sınırları içindeki mal hareketlerinden alınan vergileri kaldırmıştır. Böylelikle ulusal sınırlar içindeki pazara dayanan ekonomilerini güçlendirme politikası izlemişlerdir⁶.

Teknik ve yapısal özellikleri nedeniyle tarih boyunca ayrı bir inceleme alanı oluşturmuş olan gümrük vergileri, tarihi gelişim süreci içerisinde uluslararası ilişkilerdeki gelişmelere bağlı olarak çeşitli değişiklikler kaydetmek suretiyle günümüze kadar uygulama alanı bulmaya devam etmiştir

³ Bulutoğlu, K. Türk Vergi Sistemi, Batı Türkelî Yayıncılık, Ankara 1979, s. 239.

⁴ Turhan, S. Vergi Politikası ve Teorisi, Der Yayınları, İstanbul 1987, s. 24.

⁵ Tuncer, S. Gümrükler ve Gümrük Vergileri, Yaklaşım Yayınları, Ankara 2001, s. 6.

⁶ Bulutoğlu, s. 239.

Roma ve Bizans imparatorluklarında ana ticaret yolları üzerinde ekonomik birimleri oluşturan bazı eyaletler, gümrük bölgeleri halinde örgütleniyordu. Her gümrük bölgesinin merkezinin önemli bir limanını belirli bir ticaret yolu üzerindeki bir sınır karakolunun ya da idari bir merkezin oluşturulması gerekiyordu. Osmanlı İmparatorluğu'nda ise gümrük bölgeleri mukataa ve iltizam sistemi çerçevesinde birer mali-ekonomik birim olarak korunmuştur. Her gümrük bölgesinde vergi ödenmesi şartı ve bu yerlerin her birinin ayrı kanun ve yönetmelikleri vardı. Vergi oranları ayrı idi⁷.

Hak ve sorumluluklar nezdinde uluslararası ticari koşulları düzenleyen Gümrük Tarifeleri ve Ticaret Genel Anlaşması(GATT), 1947 yılında imzalanmıştır. 23 ülkenin taraf olduğu bu anlaşma 1 Ocak 1948 tarihinden itibaren yürürlüğe girmiş olup, Türkiye bu anlaşmayı 21.12.1953 tarihinde imzalamıştır. Ticarete ayrımcı uygulamalara son vermek, uluslararası ticaretin önündeki tüm engelleri kaldırmak ve ithalat vergilerini azaltmak GATT'ın kuruluş amacıdır. Dolayısıyla gümrükler bir Ülkenin ekonomik yapısının temel taşlarını teşkil ederler.

GATT'ın kuruluşu ile başlayan bu yeni dönemde, dünyadaki kaynakların etkin ve adil bir şekilde kullanılmasını sağlamak için tam rekabet koşulları altında adil, açık ve serbest bir ticari sistemin kurulması amaçlanmıştır. Bu doğrultuda atılan önemli adımlardan birisi de serbest ticaretteki önemli engellerden biri olan gümrük vergilerinin oranlarında azalmalara gidilmesidir. Bu vergilerin azaltılmasının dışındaki birçok engelle yönelik de iyileştirmelere gidilmiş ve sistem içi belli kurallar getirilmiştir. Uluslararası ticaretin serbestleştirilmesi adına yaşanan bu gelişmeler, gümrüklerin fonksiyonunu ve gümrük vergilerini azaltmamış, zaman içerisinde daha farklı görevlerle birlikte etkilerinin artmasına sebep olmuştur. Günümüzde gümrük vergileri, ulusal politikaların uluslararası ticaret boyutunda uygulayıcısı durumuna gelmiştir⁸.

Serbest dış ticaret için etkili bir kısıtlama çeşidi olan gümrük vergileri, tarihi süreçte dünya genelinde dış ticaret için bir müdahale aracı olarak kullanılmıştır. Bu yönüyle en eski, klasik ve geleneksel ekonomi politikası aracını oluşturmak ve kamuya sağlamış olduğu gelir yönüyle en eski mali politika araçlarından biri olan gümrük vergileri, dış ticarete ise önemli engeldir. Dış ticaretteki bu etkisi, gümrük vergilerini, etkili bir iktisat ve dış ticaret aracı yapmaktadır.

⁷ Atan, s. 13.

⁸ Tatal, S. Türk Gümrük İdaresinin Yapısal Sorunları ve Çözüm Önerileri, Gümrük Dünyası Dergisi, Yıl 2007, Sayı 55, s. 3.

Gümrük vergilerinin isimlendirilmesi, kapsamı, amacı ve etkileri ortaya çıktıkları tarihten günümüze kadar, dünyadaki ticari, siyasi ve ekonomik konjonktüre bağlı olarak sürekli değişim göstermiştir. Günümüzde ise, “gümrük vergileri” terimi basit bir tanımlama ile dış ticaret konusu olan eşyalara konulan ihracat veya ithalat vergilerinin tamamını ifade etmektedir. Tarihi anlamda ilk ne zaman ortaya çıktığına dair kesin bir bilgi olmamakla birlikte ilk olarak ilk çağ medeniyetlerinde kullanıldığı düşünülmektedir. Bu bağlamda ilk gümrük vergisi örneği ise Roma İmparatorluğu tarafından “liman resmi” ve “geçiş resmi” adıyla limanlardan geçen eşyalara uygulanan ücretlendirmeler oluşturmaktadır⁹.

Gümrük vergisinin Türk tarihindeki yeri Osmanlı Devletinden daha eskiye dayanmakla birlikte, bu vergiler Osmanlı Devletinde gümrük vergileri, amediyye, reftiyye, masdarriyye gibi çeşitli adlar altında ve hazineye bağlı olarak mali sistem içerisinde "emanet" ve “iltizam” olarak adlandırılan iki farklı usul şeklinde tahsil edilmiştir. Bu dönemde gümrük vergileri niteliğine göre farklı adlarla ifade edilmiştir. Buna göre "müruriyye" yabancı bir ülkeden gelip, bir başka ülkeye gönderilen eşyadan alınan vergiler için; "masdariyye" eşyanın geldiği yerde tüketilmesi durumunda alınan vergiler için; "reftiyye", bu eşyanın daha önce geldiği yerde tüketilmeyerek başka bir yere gönderilmesi durumunda alınan vergiler için; "amediyye" ise her türlü eşyadan alınan gümrük vergileri için kullanılmıştır¹⁰.

Devlete ait olan vergilerin toplanmasının belli ücret karşılığında farklı kişilere ihale edilmesi usulüne “iltizam usulü”, ihaleyi alan kişiye ”mültezim” iltizama verilen gelir kaynağına ise “mukataa” denilmiştir. Ancak, mültezimlerin kendilerine büyük menfaatler sağlamaları ve bu amaçla halka zorbaca davranmaları nedeniyle artan şikâyetler üzerine, iltizam usulü 1840 yılında terk edilerek, yerine emanet usulü uygulamasına geçilmiştir. Emanet usulünde ise vergiler, devlet memuru olup, bir ücret karşılığı çalışan ve “emin” adı verilen tahsildarlar tarafından tahsil edilmiştir¹¹.

Hazinece gümrüklerin emaneten idare olunmasından beklenen gelir ve faydanın bu dönemde gerçekleşmediğinin ve toplanan gelirlerin yetersiz kaldığının anlaşılması

⁹ Tuncer, s 6.

¹⁰ Atan, s 13.

¹¹ Atan, s 12.

üzerine; 1842 yılında tekrar iltizam usulüne dönmüştür. Bu usul gümrüklerin tamamının emaneten idareye bırakıldığı 1858 senesi sonuna kadar devam etmiştir¹².

Osmanlı Devletinde devlet işlerini görüşmek için diğer Türk ve İslam devletlerinde olduğu gibi, merkezde “Divan” diye bilinen bir meclis vardı. Vergi kanunnameleri Divan-ı Hümayun’da nişancı ve yardımcıları tarafından hazırlanır ve kanunnamelerin uygulanması, eski ve yeni defterlerin incelenerek vergi adaletine uygun davranılması Divan-ı Hümayun tarafından buyrulurdu. Vergiler arasında önemli bir yer işgal eden gümrük vergisinin alınması Divan-ı Hümayun’un üzerinde durduğu en önemli konulardan biri idi. Ancak haksız yere gümrük vergisi ödenmesi Divan-ı Hümayun’un buyruklarına aykırı idi. Kimlerin gümrük vergisinden istisna edileceği Divan-ı Hümayun kararlaştırdığı gibi, vergilerin toplanmasında yolsuzluk yapanları da Divan-ı Hümayun cezalandırırdı¹³.

Gümrük vergilerinin matrah esasına ilişkin olarak da değişimler yaşanmıştır. Osmanlı döneminin son yıllarında, 10.03.1916 tarihinde kanunlaşarak aynı yıl yürürlüğe giren Gümrük Tarifesi ile “spesifik” esasa geçilmiş olup; bunu 11 Nisan 1918 tarihinde kanunlaşan Gümrük Kanunu takip etmiştir. Cumhuriyet Dönemine gelindiğinde ise, gümrük vergilerini daha sistematik bir hale getirilen 01.06.1929 tarihli ve 1499 sayılı ilk Gümrük Tarifesi Kanunu yayımlanmıştır.

"Gümrük İthalat Umumi Tarifesi Cetveli", bu Kanunun önemli bölümünü oluşturmaktadır. Bu cetvel Türkiye’ye getirilecek eşyaların her 100 kilogramından vergi alınmasını düzenlemektedir. Bu tarife doğrultusunda ortalama %25'lere yaklaşan oranlarda 1827 kalem eşyaya vergilendirme yapılmaktadır. Bu listede bulunmayan eşyalar için gümrük vergisi ise kıymetine göre %40 oranındadır¹⁴.

1947 yılında dünya ticaretinin küresel olarak serbestleştirilmesini hedefleyen bir örgüt olarak kurulan Ticaret ve Tarifeler Genel Anlaşması (GATT) çerçevesinde yapılan çok taraflı ticaret anlaşmaları ile tarife oranları zaman içerisinde azaltılmıştır. GATT’a üye olan ülkeler arasında ilk tur görüşmeleri 1947 yılında Cenevre’de yapılmış, bu yıl içinde ortalama yüzde 40’a yakın olan tarife oranları, 1962 yılında yine İsviçre’nin Cenevre kentinde yapılan 6. Tur Kennedy Müzakereleri sonucunda yüzde

¹² Atan, s 13.

¹³ Atan, s 14.

¹⁴ Tuncer, s 7.

15"ler düzeyine indirilebilmiştir. Kennedy müzakereleri sonucunda ise gümrük vergilerinde ortalama yüzde 36 oranında bir indirim gerçekleştirilmiştir¹⁵.

Takip edilen liberal ekonomi ve dış ticaret politikaları nedeniyle ithalat üzerindeki vergi yükü hafifletilmiştir. Diğer taraftan, dağınık haldeki gümrük mevzuatı, 02.05.1949 tarihli ve 5383 sayılı Gümrük Kanunu ile tek metinde toplanmakla birlikte, 1499 sayılı Gümrük Tarife Kanunu yürürlükte kalmaya devam etmiştir. Zaman içerisinde değişen koşullara bağlı olarak, 5383 sayılı Gümrük Kanunu'nu, 01.02.1973 tarihinde uygulamaya konulan 1615 sayılı Gümrük Kanunu takip etmiş; 1499 sayılı Gümrük Tarifesi ise günümüzde hala yürürlükte bulunan ve vergilendirmede "advalorem" esasını kabul eden 14.05.1964 tarihli ve 474 sayılı Kanun ile düzenlenen Gümrük Giriş Tarife Cetveli izlemiştir.

Sonraki yıllarda gümrük vergilerinde yaşanacak köklü değişimin asıl başlangıcının ise; 1963 yılında imzalanarak, 1964 yılında yürürlüğe giren Ankara Anlaşması oluşturmakta olup; anlaşmada, "hazırlık dönemi", "geçiş dönemi" ve "son dönem" olmak üzere üç dönem öngörülmüştür. Bu anlaşmanın imzalanması ile Türkiye ile AB arasında tesis edilecek Gümrük Birliğinin temelleri atılmıştır. Bu çerçevede "Harmonize Eşya Tanımı ve Kodlama Sistemi Hakkındaki Uluslararası Sözleşmeye uygun olarak 10.10.1988 tarihli ve 3502 sayılı Kanunla hazırlanan yeni "Gümrük Giriş Tarife Cetveli" hazırlanmıştır. Bu yeni tarife cetveli 01.01.1989 tarihinden itibaren yürürlüğe girmiştir. Böylelikle teknik anlamda "AB Ortak Gümrük Tarifesine uyum sağlanmıştır. Ayrıca eşyanın özelliğine göre tek bir fon ve gümrük vergisi alınması ilkesi doğrultusunda hazırlanan 92/3902 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ve 01.01.1993 tarihinden itibaren yürürlüğe giren İthalat Rejim Kararı ile mali yükümlülüklerde ve gümrük vergilerinde AB'ye yönelik düzenlemeler yapılmıştır.

Avrupa Topluluğu ve Türkiye arasında yapılan ve 01.01.1996 tarihinden itibaren yürürlüğe giren "Gümrük Birliği" anlaşması çerçevesinde hazırlanan gümrük mevzuatının usul ve esasları ilgili kararın 26. maddesi doğrultusunda 12 Ekim 1992 tarihli Konsey Tüzüğü ve 5 Şubat 2000 tarihinde yürürlüğe giren 4458 sayılı Gümrük Kanunu ile belirlenmiştir.

¹⁵ Zararsız, M. E. Söyleşi: Kaçakçılık Ülkemizin En Önemli Sorun Alanlarından Biridir, TİSK İşveren Dergisi, Yıl 2008, Cilt 46, Sayı 9, s. 6.

Türkiye'nin Gümrük Birliğine girişi, en büyük etkisini gümrük vergileri üzerinde göstermiş olup; Birliğe üye devletlerarasındaki dış ticarete gümrük vergilerinin kaldırıldığı ve üçüncü ülkelere karşı ortak bir gümrük tarifesinin uygulandığı bir vergisel sürece girilmiştir. Gümrük Birliği'nin esaslarına ilişkin 1/95 sayılı Ortaklık Konseyi Kararında ithalatta uygulanan gümrük vergisi ve benzeri vergiler ile dahilde uygulanan dolaylı vergiler hakkında aşağıdaki üç temel prensip öngörülmüştür;

1. İthalat gümrük vergileri ve eş etkili vergiler ile mali nitelikli gümrük vergileri kaldırılacaktır.
2. Vergi oranları dahilde ve ithalde farklılaştırılmayacak ve dolaylı koruma sağlayacak iç vergilendirme yapılmayacaktır.
3. İhraç edilen malların vergiden arındırılmasında bu malların bünyesine giren dahili vergilerin miktarı aşılmayacaktır¹⁶.

Zaman içerisinde değişen dış ticaret ve ekonomi politikalarına bağlı olarak gümrük vergilerinin uygulanmasına, hacmine ve niteliğine yönelik görüşler de değişime uğramıştır. Cumhuriyet dönemi içerisinde Türk Dış Ticaret Politikasında yaşanan ve vergilendirmeyi etkileyen bu gelişmeleri şu şekilde özetlemek mümkündür:

- 1923-1929 yılları arasında sanayileşme özel sektöre bırakılmış olduğundan liberal politikalar uygulanmıştır,
- Ancak özel sektörün sanayileşme konusundaki yetersizliği ve tüm dünyada yaşanan 1929 Büyük Buhranı nedeniyle 1930'ların başından itibaren yeniden devlet müdahaleciliğinin görüldüğü bir döneme girilmiştir. 1931'de ilk Beş Yıllık Sanayi Planı uygulamaya konulmuş ve hammaddesi yurt içinden sağlanabilen endüstrilerin kurulmasına öncelik tanınmıştır. Söz konusu sanayileşme politikası ithal ikameci politikayı da beraberinde getirmiştir,
- 1950 yılında liberal eğilimli Demokrat Parti hükümetin iktidar olmasıyla özel kesimin güçlenmesi için bazı önlemler alınmış, ancak sanayileşmeye yönelik kalkınma modeli değişmediğinden ve artan dış ödeme güçlükleri yüzünden liberal politikalara geçilmek istenilmesine rağmen ithal ikameci dış ticaret politikası devam ettirilmiştir,

¹⁶ Şimşek, A. Gümrük Birliğine İlişkin 1996 Yılında Yapılan Vergisel Düzenlemeler, Yaklaşım Dergisi, Yıl 1997, Sayı 49.

- 1963'te Planlı Kalkınma Dönemine girilerek sanayinin sürükleyici sektör olduğu açıklıkla belirtilmiş ve ithal ikamesine dayalı dış ticaret politikasının sanayileşmenin amacını gerçekleştirmede başlıca araç olarak kullanılması öngörülmüştür,
- Geçiş döneminde tarafların üstleneceği yükümlülükler ve genel hükümler, 13 Kasım 1970 tarihinde imzalanan ve 1973 yılında yürürlüğe giren “Katma Protokol” ile ortaya konmuştur,
- 24 Ocak 1980 tarihli iktisadi kararlar ile geleneksel ithal ikamesi değiştirilerek, ihracatın özendirilmesine dayalı kalkınma politikalarına yönelim olmuştur. Bu dönemdeki kalkınma planlarında dışa açık bir ekonomik model esas alınmış ve gümrük tarifeleri azaltılmış, dış ticaret liberalleştirilmiştir,
- Geçiş döneminde Türkiye de bazı yükümlülükler altına girerek, AB'den ithal edilecek eşya guruplarına göre 12 ve 22 yıllık bir dönemde eş etkili resim ve vergiler ile gümrük vergilerini sıfırlamayı taahhüt etmiştir. 1978 yılına kadar bu indirimleri yapan Türkiye, bu tarih sonrasında indirimlerin dondurulmasını istemiştir. 1980 sonrası gelişmeler çerçevesinde Türkiye’de genel bir dışa açılma politikası benimsenmiş ve ithal ikameci politikalar hızla terk edilmiştir. Bu gelişmeler AB ile olan ilişkilerin tekrar canlanmasını sağlamıştır. Bu doğrultuda ilk olarak 14 Nisan 1987 tarihinde Türkiye tarafından AT'ye tam üyelik müracaatı yapılmış, 1988'den itibaren ise dondurulmuş olan gümrük vergileri indirim ve uyum takvimi tekrar yürürlüğe konmuştur. Son dönemde ise üçüncü ülkelere yönelik Ortak Gümrük Tarifesinin uygulanması ve gümrük vergilerinin işlenmiş tarım ürünlerinin ve sanayi mallarının ticaretinde sıfırlanması Türkiye'nin zaman içerisinde vergi gelir düzeyinin ve bileşiminin değişmesini sağlamıştır¹⁷.
- GATT tarafından 1994 yılında “Uruguay Turu Çok Taraflı Ticaret Müzakereleri” gerçekleştirilmiştir. Bu müzakereler sonucunda katılan ülkeler, belli bir takvim doğrultusunda konsolidasyon ve sanayi ürünlerinde tarife indirimi taahhüdü vermişlerdir. Gelişmiş ve gelişme yolundaki ülkeler açısından indirim yönü bu taahhütlerin farklı takvimlerle ve değişik oranlarda gerçekleştirilmesine karar verilmiştir. Gelişmekte olan ülkeler sınıfında bulunan Türkiye, AB ile yapmış olduğu Gümrük Birliği anlaşması çerçevesinde 37 Sayılı Taviz Listesindeki sanayi ürünlerinde yapmış olduğu indirimler ile 1993 yılı OGT uyumu kapsamında bazı

¹⁷ Zararsız, s. 7.

tekstil ürünlerinde yapmış olduğu indirimleri bu müzakereler kapsamında DTÖ'ye konsolide etmiştir. Bu ürünler için Türkiye'nin taahhüt etmiş olduğu indirim oranı %29'dur. Söz konusu bu indirimler beş eşit dilim halinde 01.01.1995-01.01.1999 tarihleri arasında gerçekleştirilmiştir¹⁸.

- 1996 yılında Gümrük Birliğine geçiş ile de oldukça liberal dış ticaret politikaları izlenilmeye başlanmıştır. Bu sürecin hazırlık aşamasında AB tarafından tek taraflı olarak verilen tavizler vardır.
- AB ile Türkiye arasında yapılan Gümrük Birliği anlaşması çerçevesinde üçüncü ülkeler ile olan ticari faaliyetlerinde Ortak Gümrük Tarifelerini uygulamıştır. Ayrıca AB'nin ticaret politikaları ile kendi tercihli ticaret ve otonom politikalarını uyumlu hale getirmek için üçüncü ülkelerle AB arasında imzalanan serbest ticaret anlaşmalarına (STA) benzer anlaşmaları bu ülkelerle yapmıştır. Türkiye'nin hali hazırda yürürlüğü devam eden 12 tercihli anlaşması (Gürcistan, Arnavutluk, Mısır, Suriye, Fas, Tunus, Filistin, Bosna-Hersek, Hırvatistan, Makedonya, İsrail, FTA) vardır. Bu 12 anlaşmanın dışında Ürdün, Şili, Sırbistan ve Karadağ ile yapılan 4 farklı anlaşma daha onay sürecinde bulunmaktadır¹⁹.

1/95 sayılı "Ortaklık Konseyi Kararı" Gümrük Birliği'ni tesis etmektedir. Bu kararın 16'ncı maddesi uyarınca 1 Ocak 2002 tarihinde AB'nin GTS yani "Genelleştirilmiş Tercihler Sistemine uyum sağlayabilmek için "İthalat Rejimi Kararı Eki II" adlı listede GTS ülkeler sütunu oluşturulmuş ve gümrük vergisi oranlarında yapılan indirimler sonrasında oluşan yeni oranlar yayımlanmıştır.

GTS kapsamındaki ürünlere, Resmi Gazete'de 25.08.2004 tarihinde yayınlanan "İthalat Rejimi Kararına ek Karar ile özel teşvik düzenleme sonuçları çerçevesinde sektörlere, indirim oranlarına, ürünlerin hassasiyet derecesine ve ülkelere uyum sağlanmıştır²⁰.

Gümrük vergisinin amacı ve gelişimi 2.2. bölüm başlığı altında açıklanmış olup, şimdi sırasıyla Dünyadaki ve Türkiye'deki gelişmeleri kısaca açıklayalım.

¹⁸ www.dtm.gov.tr/dtmweb/ erişim tarihi, 15.02.2019.

¹⁹ www.dtm.gov.tr/dtmweb/ erişim tarihi, 15.02.2019.

²⁰ www.dtm.gov.tr/dtmweb/ erişim tarihi, 15.02.2019.

2.2.1.1. Gümrük Vergisinin Dünya Tarihindeki Gelişimi

Dış ticaret politikalarının en eski ve en yaygın araçlarından biri olan gümrük vergilerinin tarihi; Eski Mısır, Hint, Çin, Roma İmparatorluğu ve Eski Yunan'a kadar dayanmakta olduğunu, Gümrük vergileri değişik adlar ve şekillerde uygulanarak günümüze kadar ulaştığını ve bu doğrultuda dünyadaki ilk uygulamanın Roma İmparatorluğunda olduğu kabul edilmekte olduğunu bir önceki bölümde belirtmiştir. Roma İmparatorluğu döneminde Roma senatosu eşyaların limana giriş ve çıkışları için vergi koymuştur. Buna göre limanlardan geçen eşyadan alınan "geçiş resmi" (droit de peage) ve iltizam usulüne benzer bir tarzda tahsil edilen "liman resmi" (portoria) tarihteki ilk vergi uygulamalarıdır²¹.

Eski Yunan'da ithalat, ihracat ve transit işlemlerinde %20 ila %50 arasında değişen oranlarda "gümrük vergisi" (kommerkion) uygulanmıştır. İlk ve orta çağlarda, Roma İmparatorluğu ve Eski Yunan gibi medeniyetlerin yanında diğer birçok ülkede de gerek mali gerekse de korumacı amaçlarla gümrük vergisi uygulanmıştır. Orta çağlarda şehri önemli bir pazar haline getirmek, kıtlık korkusu gibi nedenlerle yerli ürünlerin dışarı çıkışı vergilendirilerek zorlaştırılmış, yabancı eşyanın girişine de rekabet endişesi ile olumlu bakılmamıştır. Hükümdarlar tarafından egemenlik haklarına dayanarak mali amaçlarla alınan gümrük vergilerinin, bazı dönemlerde ülke içinde eyaletler arası geçişlerde bile alındığı görülmüştür. İlk dönemlerde yöneticilerin arzusuna göre bir tür "haraç" şeklinde alınan gümrük vergileri, ülkelerin gelenek ve göreneklerine göre bölgeden bölgeye değişiklikler göstermiştir. Buna göre; gemi başına maktu bir şekilde veya pazarlık usulü ile belirlenen bir miktar mal/altın şeklinde alınan gümrük vergileri, feodalitenin yıkılıp yerine merkezi devletlerin kurulması ile ağırlık, oran ve adet gibi belirli tarifelere göre tahsil olunmaya bağlanmıştır.

Uluslararası ticaretin gelişmesi ile birlikte Orta Çağın ilk yarısından itibaren, dış ticaretin serbestleştirilmesinin lehinde ve aleyhinde düşünceler ortaya çıkmıştır. Gümrük vergilerini mali amaçtan ziyade müdahale amaçlı kullanma yoluna giden ve öncülüğünü İngiltere, Fransa gibi ülkelerin yaptığı Merkantalist dönemde yerli endüstriyi koruma amacı doğrultusunda hammadde ihracı yasaklanmış, bunların işlendikten sonra ihracı desteklenirken, ürün ithali ağır vergilerle zorlaştırılmıştır.

²¹ Atan, s. 14.

Eski Yunan ve Roma gibi medeniyetlerin yanı sıra diğer birçok ülkede de ilk ve orta çağlarda gümrük vergisi çeşitli amaçlarla kullanılmıştır. Örneğin Fransa’da gelişmiş bir gümrük vergi sistemi uygulanmıştır. İthalat ve İhracattan gümrük vergisi alınmıştır. İngiltere’de ithal ve ihraç malları üzerinden “consuetudienes” şeklinde adlandırılan bir tür gümrük vergisi alınmıştır. Amerika Birleşik Devletleri’nde gümrük vergisi bağımsızlık savaşı sonrasında, önemli bir gelir kaynağı haline gelmiştir²².

XVIII. yüzyılda etkisini kaybetmeye başlayan Merkantalist dönemden sonra dünyada serbest ticaret akımları ağırlık kazanmaya bağlanmıştır. Korumacılığa karşı ilk güçlü tepki, hububat ihracının serbest bırakılmasını ve sanayinin teşkilatlanmasını savunan Fیزیokratlardan gelmiş ve ardından liberal ekolün görüşleri etkili olmuştur. XIX. yüzyılı ortalarına gelindiğinde, İngiltere’de uzun bir dönem koruma aracı olarak kullanılan gümrük vergileri bu işlevini yitirmiştir. Bu yüzyılda serbest mübadeleciliğe doğru yol alınmaya başlanmıştır.

XX. yüzyılda, Birinci Dünya Savaşı ve 1929 Büyük Ekonomik Buhranı yüzünden, korumacı politikaların tekrar gündeme gelmiştir. İkinci Dünya Savaşından sonraki dönemde ise uluslararası işbirliği düşüncesi ağır basmış ve bazı uluslararası örgütler kurulmuştur. Tarihte ilk defa milletlerarası bir ticari kodun tespit edildiği Gümrük Tarifeleri ve Ticaret Genel Anlaşması (GATT) imzalanarak, karşılıklı olarak gümrük tarifelerinde indirimler yapılmasına imkân tanınmıştır.

2.2.1.2. Gümrük Vergisinin Türk Tarihindeki Gelişimi

Yabancı tarihçilerden bazı, ilk dönemde göçebe halinde yaşayan Türklerin, ilk dönemlerinden itibaren düzenli bir vergi sistemlerinin olduğunu ve sistem içerisinde gümrük vergilerinin de mevcut olduğunu ifade etmektedirler²³. Bu nedenle gümrük vergisinin Türk tarihindeki gelişimi incelenirken, ilk Türk Devletlerindeki uygulamalar ile başlamak gerekir. Ancak, gümrük politikasının özellikle Osmanlı Devleti döneminde biçimlendiğini söylemek yerinde olacaktır.

Gümrük anlamına gelen kelimelerin ilk olarak Göktürklerde (M.S.552-630) kullanıldığı görülmektedir. Tarihteki ilk Türk devletlerinden olan Göktürklerin dilinde gümrük-gümrük vergisi anlamında kullanılan “tamga” kelimesi bulunmaktadır. “Tamgacı” ise W. Barthold’a göre transit ve gümrük vergilerinin tahsilini yapan

²² Ercan, T. Gümrük Uyuşmazlıkları ve Çözüm Yolları, Adalet Yayınevi, Ankara 2012, s. 17.

²³ Tuncer, s. 8.

memurlara verilen bir isimdir. Tamgacı unvanına Orhun Abidelerinde de rastlanılmaktadır. Kül Tegin Abidesinde: “On ok oğlum Türgiş Kağanda Makaraç Tamgacı Oğuz Bilge Tamgacı...” cümlesi yer almaktadır. Gümrük vergisi anlamına gelen bac ve bac-ı büzürg kelimeleri ise Gazneliler (M.S.963-1183) tarafından kullanılmıştır²⁴.

Gümrük vergisi anlamına gelen birçok kelimenin Selçukluların (M.S.1040-1157) dilinde de kullanıldığı görülmektedir. Öşür, meks, bac, tamga gibi kelimeler gümrük anlamına gelmektedir. Bununla birlikte gümrük kelimesinin de ilk olarak Selçuklular döneminde kullanıldığı görülmektedir. Bu dönemde; eşyanın kıymeti üzerinden, bölgelere göre farklılık arz eden vergi alınmış, yine ithalatın yanı sıra ihracattan da vergi alınmış, bazı eşyanın ihracına müsaade edilmemiş, bir kısım eşyaya da ek vergi uygulanmıştır.

Osman Gazi'nin, Karacahisar'da kurulan pazara mal satmaya gelen yerli ve yabancı halkın malını sattığı takdirde alınmasını emrettiği 1 Akçelik “pay” Osmanlı Devletinde ilk gümrük vergisi olarak kabul edilmektedir. Daha sonra birçok gelişmeler yaşanmış ve 1840 yılında İstanbul Emtia Gümrüğü kurulmuş ve burada maaşlı memurlar görevlendirilmiştir. İstanbul Emtia Gümrük Müdürlüğü 1861 yılında kaldırılmış ve yerine “Rüsumat Emaneti” kurulmuştur. Taşrada bulunan Gümrük Emanetleri ise bu tarihten itibaren Müdürlük olarak adlandırılmıştır. Mehmet Kani Paşa, ülkemizdeki ilk Rüsumat Emni'dir. Gümrükler bu görevlendirmenin bir neticesi olarak maliyeden ayrılmış ve doğrudan sadrazamlık makamına bağlı bir teşkilat haline getirilmiştir. Gümrükler bu dönemden sonra “Rüsumat Emaneti” adıyla faaliyetlerini sürdürmüştür.

1839 yılında ilan edilen Gülhane Hatt-ı Hümayunu ile padişahın vergilendirme gücü sınırlandırılmıştır. Ayrıca padişah uygulamayı denetlemek üzere kendi atayacağı ve görevlerine son verebileceği kişilerden oluşan Meclis-i Ahkâmı Adliye adlı demokratik nitelik taşımayan bir meclis kurmuştur. Daha sonra padişah, 1865 ve 1875 yıllarında ilan edilen Islahat ve Adalet Fermanları ile vergilendirme konusunda yabancı ülkelerin baskısı ile belli ilke ve kurallara uymayı üstlenmişti. Tazminat Fermanları toplumun tabanından gelen bir harekete dayanmamış ve padişah mutlak nitelikte olan vergilendirme yetkisine bir sınırlama getirmemişti. Bu dönemde halk temsilcilerinden oluşan bir parlamento kurulamadığından vergilendirme keyfilikten kurtarılamamıştır.

²⁴ Atan, s. 14.

Osmanlı İmparatorluğunda ilk parlamento (Meclisi-i Umumi) 1876 yılında Kanun-u Esasi ile kurulmuştu. 1876 yılında çıkarılan Kanun-u Esasi yasaya dayanmadıkça vergi ve diğer mali yükümlülükler konulmasını yasaklıyordu.(.25,96.madde) Meclis-i Umumi ise bir danışma meclisi niteliğinde olup görev yaptığı süre içinde vergilendirme yetkisini padişahla paylaşmıştı. Daha sonraları Osmanlı İmparatorluğu bir yandan kapitülasyonlar, diğer yandan dış borçlara iç kamu gelirlerini güvence olarak göstermesi nedeniyle mali egemenliğini giderek yitirmişti. 1881 yılında Osmanlı Devleti dış borçlarını ödeyemez duruma gelince siyasal ve mali egemenlikten ödünler verilmesi sonucunu yaratan “Muharrem Kararnamesi” ilan edildi. Bu kararname ile bazı vergilerin tarh ve tahsil yetkileri alacaklı temsilcilerden oluşan ve devlet içinde ikinci bir maliye bakanlığı gibi görev yapan Düyunu Umumiye İdaresine verildi. Sevr anlaşması ile de Düyunu Umumiye İdaresinin yetkisi dışında kalan kamu gelirlerinin İngiliz, Fransız ve İtalyan temsilcilerinden oluşan bir mali komisyonun yönetimine bırakılıyordu. Böylece Osmanlı İmparatorluğu mali egemenliğini tümüyle yitirmiş oluyordu. 1919 yılında Ulusal Kurtuluş Savaşını başlatılmış olan Mustafa Kemal, Osmanlı borçlarını kabul etmekle birlikte Muharrem Kararnamesini ve Sevr Anlaşmasını reddetti. Türkiye Kurtuluş Savaşından galip çıktıktan sonra 1923 yılında imzalanan Lozan antlaşması ile mali bağımsızlığını yeniden kazandı²⁵.

Cumhuriyet dönemiminin başlarında birçok tefsir, kararname ve kanunu barındıran gümrük mevzuatı bu yönüyle oldukça karmaşık ve dağınık bir görünümdeydi. Bakanlar Kurulu Kararı ile Yeni Gümrük Tarifelerini hazırlama adına bir komisyon oluşturulmuştur. Bu komisyon neticesinde 1.6.1929 tarihli 1499 sayılı ilk “Gümrük Tarifesi Kanunu” yürürlüğe girmiştir. Bu kanunla birlikte dağınık vaziyetteki gümrük mevzuatı bir bütünlük arz etmiştir. Bu kanunun yetersiz kalması üzerine 1949 tarihli 5383 sayılı Gümrük Kanunu Cumhuriyet dönemindeki ilk gümrük kanunu olarak kabul edilmiştir. Advalorem sisteme geçilen bu yeni kanunla 1929 tarihli Gümrük Tarifesi Kanunu yürürlükten kaldırılmıştır²⁶.

Cumhuriyet döneminin en önemli gelişmelerinden biri Türkiye ile Avrupa Topluluğu arasında imzalanan “Gümrük Birliği” anlaşmasıdır. İki ya da daha fazla ülkenin bir araya gelerek oluşturduğu gümrük birliğinin temel özelliği, bu ülkelerin gümrük vergilerini karşılıklı kaldırmaları, üçüncü ülkelere karşı aynı gümrük vergilerini

²⁵ Öncel M. Kumrulu A. Çağan N. Vergi Hukuku, Turhan Kitabevi, Ankara 2018, s. 11.

²⁶ Ercan, s. 18.

uygulamaları ve kendi toprakları içerisinde mallarının serbest bir şekilde dolaşımını sağlamalarıdır. Gümrük birliği ile birlikte Avrupa Birliği mevzuatı ile Türk Gümrük Mevzuatının entegre edilmesi çalışmaları yapılmış olup günümüze kadar Gümrük Kanununda birçok değişiklik yapılmış ve en son 1999 yılında 4458 Sayılı Gümrük Kanunu yayınlanmış ve yürürlüğe girmiştir.

2.3. GÜMRÜK VERGİLERİNİN KONUSU

Gümrük vergilerinin konusunu, Türkiye Cumhuriyeti gümrük bölgesine giren ve vergiye tabi olduğu gümrük tarifesinde ifade edilen “eşyalar” oluşturur. Buradaki “eşya” kavramının kapsamına her çeşit ürün ve madde girmektedir. Gümrük bölgesi ise Türkiye Cumhuriyeti topraklarının tamamıdır. Ayrıca Gümrük Kanununun 2. maddesi hükmüne göre Türkiye hava sahası, iç sular ve kara suları da gümrük bölgesine dâhildir. Serbest bölgeler rejimi çerçevesinde kullanılan yerler, Türkiye gümrük hattı dışı sayılmaktadır. Gümrük vergisi, eşyanın serbest dolaşıma alınması, yani kesin ithalatının yapılması halinde tahsil edilmektedir. Gümrük bölgesine giren eşyalar içerisinde serbest dolaşıma giriş rejimi haricindeki gümrük rejimleri kapsamındaki eşyalar da bulunmaktadır ki bunlar da gümrük vergisinin konusunu oluşturmaktadır²⁷.

4458 sayılı Gümrük Kanunu'nun 1.maddesinde Türkiye Cumhuriyeti Gümrük Bölgesi'ne giren ve çıkan eşya ve taşıt araçlarına uygulanacak gümrük kurallarını belirlemek olarak ifade edilen “Kanunun amacından yola çıkılarak, gümrük vergilerinin konusunu da TCGB (Türkiye Cumhuriyeti Gümrük Bölgesi)'sine giren-çıkan eşya ve taşıt araçlarının oluşturduğunu söylemek olanaklıdır.

Gümrük Kanununun da “her türlü madde, ürün ve değer” olarak tanımlanan ve gümrük vergisinin konusunu oluşturan eşyanın, menkul nitelikte ve uluslararası ticaret dahilinde değişime konu olması gerekir. Kişilerin gümrük bölgesinden geçmeleri ise gümrük vergisine konu olmamaktadır²⁸.

Elektronik ticaretin konusu olan dijital ürünlerin (yazılım, bilgisayar programları vb) eşya sayılıp sayılmayacağı başka bir ifadeyle gümrük vergisine tabi olup olmadığı konusu tartışmalıdır. Ancak yapılan uluslararası çalışmalar ve anlaşmalar sonucunda

²⁷ Saygılıoğlu N. Gerçek A. Dış Ticaret ve Gümrük, Yaklaşım Yayınları, Ankara 2007, s. 97.

²⁸ Saygılıoğlu, Gerçek, s. 97.

dijital ürünlerin gümrük vergisine tabi olduğu yönünde egemen bir görüş ortaya çıkmıştır²⁹.

Gümrük vergileri, başlangıçta tümüyle mali amaçlar doğrultusunda uygulanmış olsa da, dünya ticaretinin serbestleşmesi ile günümüzde bu vergilerin mali önemini büyük ölçüde kaybettiği görülmektedir. Dış ticarete serbestleşme yönündeki gelişmeler doğrultusunda, artık gümrük vergilerinin uygulanmasının temel nedenlerini, yerli ekonomiyi koruma ve yapılan birlik anlaşmaları oluşturmaktadır³⁰.

Gümrük vergilerinde beyana dayalı vergilendirme sistemi uygulanır. Denetim, beyan esasının doğal bir sonucudur. Sistemin güvenliği, yükümlüler tarafından yapılan beyanların doğru ve gerçek olup olmadığı noktasında gümrük idaresi tarafından yapılan denetimlerle sağlanmaktadır. Söz konusu bu denetimler, eşyanın gümrükten geçişi sırasında yapılabileceği gibi sonradan kontrol, araştırma ve incelemeler şeklinde de olabilmektedir.

2.4. GÜMRÜK VERGİLERİNİN TANIMI VE ÖZELLİKLERİ

Yürürlükteki kanun hükümleri doğrultusunda “gümrük vergileri” deyimini, eşyalara uygulanan ihracat veya ithalat vergileri, resimleri, harçları ya da benzeri mali yükümlülüklerin tümünü ifade etmektedir³¹. Gümrük vergileri, ticari eşyanın yer değiştirmesi üzerinden alınan vergilerdir.

“Gümrük Kanunu’nun 3.maddesinin 8.fikrasında gümrük vergilerinin ihracat veya ithalatla ilgili vergilerin tamamını ifade ettiği belirtilmiştir. "İthalat vergileri" deyiminin ne anlama geldiği “Gümrük Kanununun 3.maddesinin 9.fikrasında gösterilmiştir. Buna göre işlenmiş tarım ürünleriyle ilgili özel düzenlemeler ya da tarım politikaları doğrultusunda alınan ithalat vergileri ile eşyanın ithalinde öngörülen eş etkili vergiler ve gümrük vergileri ithalat vergileridir.

"İhracat vergileri" deyimini ise Gümrük Kanunu’nun 3.maddesi 10.fikrasında belirtilmiştir. Buna göre işlenmiş tarım ürünleri ya da tarım politikaları ile ilgili özel düzenlemeler doğrultusunda alınan ihracat vergileri ile eşya ihracında öngörülen mali

²⁹ Ercan, s. 20.

³⁰ Yayla, S. Gümrük Vergileri ve Uygulamalarına Genel Bakış, Gümrük Dünyası Dergisi, Yıl 2006, Sayı 49, s.5.

³¹ Yayla, s. 5.

yükler ve gümrük vergileri ihracat vergileridir. Eş etkili vergiler ise gümrük vergisine altında alınmamakla birlikte, eşyanın maliyetini arttıran ve gümrük vergisine benzer etki doğuran vergilerdir³². Gümrük Vergisi, ayrıca, 2007 tarih 5607 sayılı Kaçakçılıkla Mücadele Kanununda da tanımlanmıştır. Söz konusu Kanunun 2.maddesine göre gümrük vergisi, gümrük idaresi ya da farklı idareler tarafından eşyaların ihracı ya da ithalatı doğrultusunda uygulanan vergilerle diğer mali yükümlülüklerdir.

Gümrük vergileri, devletin gerçekleştirebilmesi için gerekli olan kamu gelirleri arasındadır. Kamu gelirleri içerisinde önemli bir kalem olmakla birlikte gümrük vergileri ile hedeflenen gelir sağlamak değil, ülkenin ekonomik anlamda küresel şartlara ve milli değerlere uygun, sağlıklı ve rekabetçi bir yapıda işleyişini devam ettirmesini sağlamaktır³³.

Ülkemizde, genellikle ithalat sırasında alınan gümrük vergileri şunlardan ibarettir; Gümrük Vergisi, Anti Damping ve Telafi Edici Vergi, Tek ve Maktu Vergi, TRT Bandrol Ücreti, Katma Değer Vergisi, Özel Tüketim Vergisi, Damga Vergisi, Toplu Konut Fonu, Destekleme ve Fiyat İstikrar Fonu, Kaynak Kullanımı Destekleme Fonu ve Tütün Fonu, Ek Mali Yükümlülük bu gümrük vergileri, nitelikleri dikkate alınarak kendi içinde dört grupta toplanabilmektedir. Bunları³⁴;

1. Gümrük Vergisi,
2. Gümrük Vergisine Eş Etkili Vergiler,
3. Harcama Vergileri,
4. Fonlar oluşturur.

Ekonomi ve dış ticaret aracı olan gümrük vergisi, mali, sosyal ve ekonomik fonksiyonları olan ve gümrüğe tabi ticari bir eşyanın sınırdan geçişi, girişi, çıkışı ya da yer değiştirmesi sebebiyle değeri ya da miktarı doğrultusunda alınan “sınırdan alınan vergiler” veya “sınır vergileri” olarak da ifade edilen bir vergi çeşididir.¹⁷ Daha geniş bir ifadeyle gümrüğe tabi ticari bir eşyanın ülke sınırlardan geçişi, giriş veya çıkışı esnasında, değeri ya da miktarı üzerinden alınan vergilerdir³⁵.

Gümrük vergisi, mali, sosyal ve ekonomik fonksiyonları olan, dış ticarettten alınan vergiler grubunda bulunan ve tarih boyunca yapısal ve teknik özellikleri sebebiyle ayrı bir inceleme alanı olmuş bir vergi türüdür. Gümrük vergilerinde, yükümlü ödediği

³² Yayla, s. 49.

³³ Tuncer, s. 6.

³⁴ Saygılıoğlu, Gerçek, s. 98.

³⁵ Çelik, B. Gümrük Vergisi Hukuku, İmaj Yayıncılık, Ankara 1999, s. 17.

vergiyi satacağı eşyanın fiyatına dahil ederek vergiyi yansıtabilmektedir. Diğer taraftan vergiyi doğuran olayın ortaya çıkış zamanı ve gümrük vergilerinin kim tarafından üstlenileceği kesin ve net değildir. Bu iki ölçüt, gümrük vergilerinin “*dolaylı vergi*” niteliğinde olduğunu gösterirken; gümrüğe tabi eşyanın varsa cezalarının karşılığında teminat ve tahakkuk eden/edecek vergi hükmünde oluşu, objektif karakterli olması ve eşya üzerinden alınması onun “*aynı vergi*” niteliğinde olduğunu göstermektedir.

Gümrük vergisi, en geniş anlamda gümrüğe tabi ticari eşyanın yer değiştirmesi nedeniyle ortaya çıkmaktadır. Birçok eserde; “Gümrüğe tabi eşyanın bir memleket sınırlarından girişi, çıkışı veya geçişi esnasında miktarı veya değeri üzerinden alınan vergi” olarak tanımlanmaktadır. Bir çalışmada ise; “Genel anlamda, ithalat konusu malların pozisyonlar itibarıyla gösterildiği gümrük tarife cetvellerinde yer alan had ve nispetler üzerinden tahsil edilen ve malın maliyeti içerisinde yer alan ayırmacı (yurt içerisinde üretilen mallara değil dış ülkelerden ithal edilen mallara uygulanan) bir vergidir.” tanımına yer verilmiştir³⁶.

Gümrük Vergileri, Vergi Usul Kanununun kapsamı dışında bırakılmıştır. Gümrük Vergisinin usul hükümleri kendi kanunu olan Gümrük Vergisi Kanununda düzenlenmiştir. Bu sebeple Vergi Usul Kanunu’nun da bulunan kuralları gümrük vergisi hakkında uygulanmaz³⁷.

“Gümrük vergileri”; 4458 Sayılı Gümrük Kanunu’nun 3. maddesinin 8.fıkrasının “a” bendinde tanımlanmaktadır. Bu tanıma göre;

a) “Gümrük vergileri” kavramı ile konuyla ilgili mevzuat doğrultusunda eşyalara konulan ihracat veya ithalat vergilerinin tamamı kastedilir.³⁸

“İthalat vergileri” kavramı, ithalatta tarım ürünlerinin işlenmesi ile elde edilen bazı ürünlere uygulanan özel düzenlemeler ya da tarım politikası doğrultusunda alınacak vergiler, eşyanın ithal edilmesi halinde ödenmesi gereken gümrük vergisi, diğer eş etkili vergiler ile diğer mali yükleri³⁹ ifade eder iken; “ihracat vergileri” kavramı; ihracatta tarım ürünlerinin işlenmesi ile elde edilen bazı ürünlere uygulanan özel düzenlemeler ya

³⁶ Çelikkaya, A. Türk Gümrük Kanunu’nun Vergilemeye İlişkin Hükümlerinin Değerlendirilmesi, Doktora Tezi, Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Eskişehir 2001, s. 6.

³⁷ Şenyüz D. Yüce M. Gerçek A. Türk Vergi Sistemi, Ekin Yayınları, İstanbul 2013, s. 327.

³⁸ 4458 sayılı Gümrük Kanunu 3.maddesi 8. bendinde 38/6/2009 tarih ve 5911 sayılı Kanun ile değişiklik yapılmıştır.

³⁹ 4458 sayılı Kanunun 3.maddesinin 9.fıkrasına bkz.

da tarım politikası doğrultusunda alınacak vergiler, eşyanın ihraç edilmesi halinde ödenmesi gereken gümrük vergisi, diğer eş etkili vergiler ve mali yükleri⁴⁰ ifade eder.

Eşyalara uygulanacak gümrük vergisi oranları, 1964 tarih ve 474 sayılı “Gümrük Giriş Tarife Cetveli Hakkında Kanun’un⁴¹ eki olan “Gümrük Giriş Tarife Cetveli”nde belirtilmektedir. Bu cetvel “Armonize Sistem Nomanklatürü” esas alınarak hazırlanmıştır. Burada belirtilen oranları, %50’sine kadar artırma ve sıfıra kadar indirme yetkisi Bakanlar Kuruluna verilmiştir. Bakanlar Kurulu bu değişiklikleri uluslararası anlaşmalardan kaynaklı yükümlülükleri saklı kalmak şartıyla yapabilmektedir. Bakanlar Kurulunca bu doğrultuda vergi oranları her yıl ithalat Rejim Kararı ekinde belirlenmektedir. Böylelikle, gümrük vergisi oranlarına 474 sayılı Gümrük Giriş Tarife Cetveli Hakkında Kanunun 2.maddesine dayanılarak çıkartılan İthalat Rejimi Kararlarına ek listelerde yer alan oranlar uygulanmaktadır.

Uluslararası alanda döviz kazandırıcı niteliği göz önüne alındığında, sadece savaş gibi olağanüstü durumlar hariç olmak üzere ilke olarak ihracat vergi kapsamı dışında tutulmaktadır. Gümrük Kanunu’nda ihracat vergileri ile ilgili usul hükümlerine yer verilmesi ise; AB’nin dış ticaret ve tarım politikalarına ve mevzuatına uyum sağlama kapsamında değerlendirilmektedir. Bu doğrultuda, günümüzde gümrük vergileri denilince genellikle ithalat gümrük vergilerinin akla geldiğini söylemek mümkündür⁴².

Gümrük vergi uygulamalarındaki öncelikli amaçlar arasında yerli sanayiye dış rekabetten korumak, devlete gelir sağlamak ve yapılan birlik anlaşmaları yer almaktadır. Gümrük vergileri gelişmişlik seviyeleri doğrultusunda ülkelerin bütçe gelirlerinde önemli bir kalem oluşturmakta ve bütçeye olan katkıları farklı oranlarda olmaktadır. Bununla birlikte günümüzde dünya ticaretindeki “serbestleşme”ler çerçevesinde mali önemini kaybetmişlerdir.

Gümrük vergisi, gümrükte alınan vergiler içerisindeki ilk vergi çeşididir. Bu vergi gümrük idarelerinde alınan temel vergi olduğundan bütün gümrük vergilerini kapsadığı gibi yanlış bir kanaatin doğmasına yol açmıştır. Hâlbuki yukarıda da belirtildiği üzere gümrük vergisi, gümrük vergilerinin yalnızca bir kısmını oluşturmaktadır. Kuramsal olarak gümrük vergileri, gümrük işlemlerine göre, uygulanan matraha veya vergi tarifesine göre sınıflandırılmaktadır. Gümrük vergi çeşitlerini tekrardan şöyle

⁴⁰ 4458 sayılı Kanunun 3.maddesinin 10.fikrasına bkz.

⁴¹ Bkz. 25.05.1964 tarih ve 11711 sayılı Resmi Gazete.

⁴² Çelik, s. 42.

sıralayabiliriz; tek ve maktu vergi, ilave gümrük vergisi, toplu konut fonu, ek mali yükümlülük, özel tüketim vergisi, katma değer vergisi, sübvansiyona karşı telafi edici vergi, dampainge karşı vergi, TRT bandrol ücreti (ticari olmayan eşya için), telafi edici vergi (ihracat), çevre katkı payı, ek mali yükümlülük, kaynak kullanımını destekleme fonu, ek fon ve tütün fonu.

Gümrük vergisinin tahakkuku, tebliği, ödenmesi ile vergi kaybında uygulanacak cezalar ve muafiyet/istisna halleri gibi usul hükümlerini içeren “Türk Gümrük Tarife Cetveli” ve eşyanın sistematik tasnifinin yapılmasını sağlayan Gümrük Tarife Cetveli gümrük vergisinin temel dayanağını oluşturmaktadır. Bakanlar kurulu tarafından kabul edilen “Türk Gümrük Tarife Cetveli” 05.02.2000 tarih ve 4458 sayılı Gümrük Kanun, bu yasaya dayanılarak çıkarılan Gümrük Yönetmeliği ve 1964 tarih ve 474 sayılı “Gümrük Giriş Tarife Cetveli Hakkında Kanununa dayanılarak hazırlanmıştır. Gümrük Vergisinin hesaplanmasında iki adet bileşene ihtiyaç vardır. Bunlardan birincisi vergi oranı, ikincisi ise matrah olup, bu bileşenlerin belirlenebilmesi için tarife, kıymet ve menşe bilgisine sahip olunması gerekir. Şimdi sırasıyla bu bilgileri oluşturan Tarife, Kıymet ve Menşe'nin neler olduğunu açıklayalım.

2.4.2.1. Tarife

Gümrük vergisi hesaplamalarında kullanılan oran eşyanın niteliğine göre değişmekte ve vergi, gümrük yükümlülüğünün doğduğu tarihte yürürlükte bulunan gümrük tarifesine göre hesaplanmaktadır.

Gümrük Tarifesi aşağıdaki hususları kapsamaktadır⁴³;

- Tarım ürünlerinin işlenmesi ya da tarım politikası ile elde edilen bazı ürünlere uygulanan özel düzenlemeler doğrultusunda alınan ithalat vergileri ile “Türk Gümrük Tarifesi”nin kapsadığı eşyaya uygulanacak gümrük vergi oranları,
- Eşya ticareti ile ilgili tarife önlemlerinin uygulanabilmesi için belirlenen, kısmen ya da tamamen “Türk Gümrük Tarife Cetveli ”ne dayanan ya da bu cetvele alt açılımlar ekleyen diğer cetveller,
- Bazı eşyalara ithalat vergilerinde belli şartlar doğrultusunda uygulanacak indirim ya da muafiyet uygulamaları,

⁴³ “Türk Gümrük Tarife Cetveli” 14.05.1964 tarihli, 474 sayılı “Gümrük Giriş Tarife Cetveli Hakkında Kanun” doğrultusunda hazırlanmış ve Bakanlar Kurulu tarafından kabul edilmiştir.

- Tek taraflı olarak Türkiye tarafından bazı toprak parçaları, ülke ya da ülke gruplarına sağlanan tercihli tarife uygulamaları,
- Türkiye'nin çeşitli ülke ya da ülke gruplarıyla yapmış olduğu tercihli tarife uygulamasını öngören antlaşmalarda bulunan tercihli tarife uygulamaları,
- Burada belirtilenler dışındaki diğer tarife uygulamaları⁴⁴.

10.11.1988 gün ve 3501 sayılı Kanunla kabul edilen “Türk Gümrük Tarife Cetveli”, 22.11.1988 gün ve 1997 sayılı Resmi Gazete ‘de yayımlanmış ve 1.1.1989 tarihinden geçerli olmak üzere yürürlüğe girmiştir. Bu sözleşmeye dayanan “Armonize Mal Tanımı ve Kodlama Sistemi”nin⁴⁵ temelinde, Avrupa Birliği Kombine Nomanklatürü ve Armonize Sistem Nomanklatürü vardır. Ulusal ihtiyaçlar için bu doğrultuda, istatistik pozisyonları ve alt pozisyonlar açılırken, tarife 24 bölüm, 22.000 kalem ve 99 fasıl olarak advalorem esasa dayanan Brüksel Nomanklatürüne göre hazırlanmıştır.

Türk Gümrük Tarife Cetvelinde tanımlanan eşyaya 12 rakamlı Gümrük Tarife İstatistik Pozisyonu (GTİP) numarası verilmektedir. Bunlardan ilk dördü pozisyon numarasını göstermekte olup; buna eklenen ilk iki rakam Armonize Sistem Nomanklatür⁴⁶ Kodunu; sonra gelen iki rakam Kombine Nomanklatür Kodunu, sonra gelen iki rakam milli alt açılım kodunu ve son iki rakam ise İstatistik Kodunu⁴⁷ göstermektedir. Tarife cetvelinden sadece eşyaların sınıflandırılması için yararlanılmakta ve eşya sınıflandırma indeksinde yer alan eşyaya karşılık gelen gümrük vergi oranları İthalat Rejim Kararı ile belirlenmektedir. Tarife cetvelinin son sütununda yer alan vergi had ve nispetleri, Bakanlar Kurulunca sifira kadar indirilebilmekte ve %50'sine kadar arttırılabilmektedir⁴⁸.

Gümrük vergisi oranları belirlenirken; Türkiye'nin taraf olduğu Gümrük Birliği Kararı, Dünya Ticaret Örgütü Kuruluş Anlaşması, Gümrük Birliği kararı doğrultusunda çeşitli ülkelerle yapılan Serbest Ticaret Anlaşmaları, ilgili kurum ve kuruluşların görüşleri dahilinde sanayi ve tarım sektörlerinin talep ve ihtiyaçları, yıllık programlar ve kalkınma planlarında belirtilen hedefler, bazı gelişmekte olan ülkelere ve az gelişmiş

⁴⁴ 4458 sayılı Gümrük Kanununun 15.maddesine bkz.

⁴⁵ Armonize Sistem; Oluşturulan bir komite ile birçok uluslararası kuruluş, gümrük ya da ekonomik birlik tarafından ortaklaşa yapılan çalışmalar sonucu ortaya çıkan ve dünyada mevcut tüm taşınabilir eşyaları kapsayan

24 bölüm ve 99 fasıldan müteşekkil bir sınıflandırma sistemi.

⁴⁶ Armonize Sistem Nomanklatürü Kodu Dünya Gümrük Örgütü'ne üye tüm ülkelere; Kombine Nomanklatür.

⁴⁷ Kodu ise Avrupa Birliği üyesi ülkeler tarafından kullanılmaktadır. Milli alt açılımlar ise ülkelerin farklı vergi uygulamaları nedeniyle açılmış kodlardır.

⁴⁸ 474 sayılı Gümrük Giriş Tarife Cetveli Hakkında Kanununun 2.maddesine bkz.

ülkelere genelleştirilmiş tercihler sistemi çerçevesinde tanınan tercihli rejimler dikkate alınmaktadır⁴⁹.

Ülkeye ithal edilecek eşyanın gümrük vergisi oranları her yıl yenilenen ve Ticaret Bakanlığı tarafından yayımlanan 1995/7606 sayılı İthalat Rejimi Kararına bağlı listelerde (I, II, III, IV, V ve VI sayılı Listeler) yer almaktadır ve ayrıca 2019/517 sayılı karar ile listeye EK1,EK2,EK3,EK4,EK5,EK6,EK7 ve EK8 ilave edilmiştir⁵⁰. Eşyanın tarifedeki yerinin tespitinde Gümrük Giriş Tarife Cetveli İzahnamesindeki açıklamalar, yönlendirici nitelik taşımaktadır. Ayrıca eşyanın ayrıntılı niteliklerinin belirtildiği ayrıntılı fatura da büyük önem taşımaktadır. Gümrük vergileri, gümrük yükümlülüğünün başladığı tarihte yürürlükte olan gümrük tarifesine göre hesaplanmaktadır.

Gümrük vergisi hesaplanırken ilk olarak ithale konu eşyanın sistem içerisindeki tarife pozisyonu belirlenmektedir. Daha sonra bu pozisyonla ilgili sütunda belirtilen tutar ya da oran üzerinden vergilendirme yapılmaktadır.

2.4.2.2. Kıymet

Türkiye, Gümrük Tarifeleri ve Ticaret Genel Anlaşmasına taraftır. Anlaşmada, ayrıca, eşyanın gümrük kıymetine ilişkin bir madde konularak anlaşmaya taraf ülkelerin ortak bir yöntem belirlemesi yoluna gidilmiştir. Gümrük Tarifeleri ve Ticaret Genel Anlaşmasınının 7. maddesi taraf ülkelerin gümrük vergilerinin hesaplanmasında matrah ve unsurlarını düzenlemiştir. Türkiye'nin de bu anlaşmaya taraf olması nedeniyle, ülke, Anlaşmanın söz konusu maddesinde yer alan kıymet ve unsurları kabul etmiş ve mevzuatla uyumlaştırmıştır⁵¹.

Advalorem esaslı gümrük vergisinde, matrahın hesaplanmasında, eşyanın kıymetinin bilinmesi gerekir. Eşya ticareti ile ilgili belirli konularda getirilen tarife dışı düzenlemelerin ve gümrük tarifesinin uygulanabilmesi için gümrük mevzuatında bulunan hükümlere göre tespit edilen kıymet, eşyanın gümrük kıymetini oluşturmaktadır.⁵²

⁴⁹ Zararsız, s. 9.

⁵⁰ 2019 yılında geçerli olacak listeler, 30.12.2018 tarihli ve 30657 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 2019/517 sayılı İthalat Rejimi Kararına Ek Karar ile belirlenmiştir.

⁵¹ Uçak, H. Gümrük Mevzuatında Kıymet ve Uygulamaları, Gümrük Müfettişleri Derneği Yayını, Yıl 2009.

⁵² 4458 sayılı Gümrük Kanunu 23.maddesi "Cenevre Kıymet Kodu gereğince vergilendirmede ithal edilen eşyanın ödenecek ya da gerçekte ödenen fiyatının esas alınacağı kabul edilmiştir".

Gümrük kıymeti, ithal eşyalar açısından advalorem sisteme göre ithal eşyası üzerinden yapılacak gümrük vergisi hesaplamalarına esas oluşturacak kıymettir. Gümrük kıymeti aynı zamanda eşyanın satış bedelini göstermektedir. İhraç amacıyla Türkiye'ye yapılan satışlarda gereken düzeltmelerin gümrük mevzuatına göre yapıldığı, fiilen ödenmiş ya da ödenecek olan fiyat "satış bedeli"dir. Bu kıymetin gümrük idaresine beyanı ise Kıymet Bildirim Formu ile yapılır. İhracat, transit ve antrepo rejimleri dışında kalan rejimlerde, Gümrük Yönetmeliğinin 16 no.lu ekinde yer alan ve kıymete ilişkin bilgileri içeren Kıymet Bildirim Formunun beyannameye eklenmesi zorunludur.⁵³

Gümrük vergisine esas alınacak kıymet noktasında, eşyanın Türk Lirası olarak beyanının yapılması bir zorunluluktur. Ayrıca faturalarda ya da ilgili diğer belgelerde belirtilen dövizler de Türk Lirasına çevrilmektedir. Bu çevrimde ölçü olarak yükümlülüğün başladığı dönemde geçerli olan T.C. Merkez Bankası döviz satış kurları alınmaktadır.⁵⁴

Eşyanın gümrük kıymeti, gümrük mevzuatında ifade edilen yöntemler belli bir sıra dahilinde uygulanarak belirlenmektedir. Şayet bu yöntemle eşyanın kıymeti belirlenemez ise aşağıda gösterilen "sıralı" yöntem uygulanmaktadır.⁵⁵ Aynı madde uyarınca, ayrıca, gümrük idaresi tarafından yükümlünün yazılı isteğinin uygun görülmesi koşuluyla hesaplanmış kıymet yöntemi ile indirgeme yönteminin uygulanma sırasında değişiklik yapılabilir. Kıymet tespit yöntemlerini gümrük mevzuatına göre şu şekilde sıralanmaktadır.

1. Satış bedeli yöntemi
2. Aynı eşyanın satış bedeli yöntemi
3. Benzer eşyanın satış bedeli yöntemi
4. İndirgeme yöntemi
5. Hesaplanmış kıymet yöntemi
6. Son yöntem

Kural olarak eşyanın gümrük kıymeti, satış bedeli yöntemine göre belirlenir. Yükümlü tarafından beyanı yapılan kıymetin doğruluğu ve gerçekliği noktasında şüphe oluşması durumunda, gümrük idareleri tarafından, ilgili kişilerden yeni belge ve bilgiler

⁵³ Gümrük Yönetmeliğinin 114.maddesinin 1.fıkrasının "d" bendine bkz.

⁵⁴ 4458 sayılı Gümrük Kanununun 30.maddesine bkz.

⁵⁵ 4458 sayılı Gümrük Kanununun 25.maddesinin 1.fıkrasına bkz.

talep edilebilmektedir. Konu ile ilgili yapılan araştırma ve incelemeler sonucunda şüpheli durum giderilemezse, bu durumda satış bedeli yöntemine göre eşyanın gümrük kıymeti belirlenmemektedir. Satış bedeli yöntemine göre belirlenemeyen kıymet sırasıyla diğer yöntemlere göre belirlenmektedir⁵⁶.

2.4.2.3. Menşe

Menşe, bir eşyanın ekonomik milliyetidir, menşenin gümrük vergileri bakımından önemi büyüktür, zira; eşyanın serbest dolaşıma girişi esnasında ticaret politikası önlemlerinin uygulanması (anti-damping vergisi, miktar kısıtlamaları, korunma ve gözetim önlemleri vs.) ve gümrük vergilerinin hesaplanması menşe ülkeye göre belirlenir⁵⁷.

Menşe kuralları, dış ticarete konu eşyanın menşenin belirlenmesi için uygulanan kurallardır ve gümrük mevzuatında bu kurallarla ilgili genel hükümler düzenlenmiştir. Dış ticarete konu eşyanın menşenin belirlenmesinde dikkate alınan ve Türkiye'nin tek taraflı tasarruflarından veya tarafı olduğu ikili ve çok taraflı anlaşmalardan kaynaklanan kurallar bulunmaktadır. Bu kurallar uygulanarak eşyaların tercihli veya tercihli olmayan menşei belirlenmektedir.

Eşyanın Türkiye tarafından tek taraflı olarak bazı toprak parçaları, ülke ya da ülke grupları için tanınan tercihli tarifeden ya da bazı ülke ya da ülke grupları ile yapmış olduğu tercihli tarife uygulaması gerektiren anlaşmalarda bulunan tercihli tarifeden yararlandırılmak istenmesi durumunda, A.TR Dolaşım Belgesi, EUR-1 Dolaşım Sertifikası, Form A Menşe Belgesi veya fatura beyanı gibi menşe ispatlayıcı belgelerin sunulması gerekmektedir.

Eşyanın menşei, İngilizce karşılığı "Certificate of Origin" olan menşe şahadetnamesiyle delillendirilir. Bu şahadetname, ticaret politikası önlemlerine tabi eşyaların serbest dolaşıma girişi ile ilgili beyannamenin ekinde ilgili gümrük müdürlüğüne ibraz edilir. Menşe şahadetnamesi eşyanın iki durumunu göstermektedir. Bunlardan birincisinde eşyanın üretildiği ve elde edildiği yeri göstermekte iken ikincisinde yapılan işçilik ve işleme faaliyeti sonrasında eşyanın hangi yerin menşesini kazandığını gösterir⁵⁸. Ancak her eşya için menşe şahadetnamesi ibrazı zorunlu değildir.

⁵⁶ Uçak, s. 54.

⁵⁷ www.gumruk.gov.tr / erişim tarihi 17.02.2019.

⁵⁸ Terzi, G. Dış Ticaret Gümrük Kambiyo İşlemleri ve Uygulaması, Gümrük Müfettişleri Derneği Yayını, Ankara

Ticari nitelikte olmayan ve CIF kıymeti 430 Euro'yu geçmeyen eşya için menşe şahadetnamesi aranmamaktadır.

2.6. GÜMRÜK YÜKÜMLÜLÜĞÜNÜN DOĞMASI

2.6.1. Gümrük Vergisini Doğuran Olay

İthalatta vergiyi doğuran olay, ithalat vergilerinden kısmi muafiyet suretiyle geçici ithali ile ithalat vergilerine tabi eşyanın serbest dolaşıma girişidir. Bu hallerde gümrük yükümlülüğü, gümrük beyannamesinin tescili tarihinde başlamaktadır. Gümrük yükümlülüğü, bir serbest bölgedeki ithalat vergilerine tabi eşyanın, gümrük bölgesinin başka bir yerine ilgili kanununa aykırı olarak gitmesi veya vergiye tabi bu eşyanın Türkiye Gümrük Bölgesine ilgili kanuna aykırı olarak girmesi durumlarında eşyanın Türkiye Gümrük Bölgesine bu Kanuna aykırı olarak girişi tarihinde başlamaktadır.

Gümrük yükümlülüğü, kanuna aykırı olarak gümrük gözetimindeki ithalat vergilerine tabi eşyanın, gümrük gözetimi dışına çıkarılması durumunda ise eşyanın gümrük gözetiminden çıkarıldığı tarihte başlamaktadır. İhracat işlemleri gümrük vergisinden muaf tutulduğundan, Gümrük Kanununun ilgili maddeleri göz önünde bulundurularak, vergiyi doğuran olay, ithalata ilişkin hükümler açısından değerlendirilmektedir.

2.6.2. Gümrük Vergisinde Yükümlülük

Vergi terminolojisine 4458 sayılı Gümrük Kanunu ile önemli yenilikler getirilmiştir. Buna göre “mükellef” yerine “yükümlü”, “vergi mükellefiyeti” yerine ise “gümrük yükümlülüğü” kavramları kullanılmıştır. Gümrük Kanununun 4.maddesinde yükümlülük kavramı en geniş anlamıyla ifade edilmiştir. Buna göre gümrük idarelerine başvuran kişiler yönetmelik, kararname, tüzük ve kanun hükümlerinin uymayı zorunlu kıldığı her türlü işlemi yapmak; gümrük idarelerin kendi ya da başka idareler hesabına tahsilatını yapacağı her türlü ücret, harç, resim ve vergileri teminata bağlamak ya da

ödemek; bu Kanun ve diğer kararname, tüzük ve kanunlarda yazılı hükümler çerçevesinde gümrük idarelerinin yapacağı kontrol ve gözetimlere tabi olmak; bu Kanun ve bu Kanuna dayanılarak çıkarılan yönetmelik, kararname ve tüzük hükümlerine uymakla sorumludurlar denilerek gümrük yükümlülüğü en geniş anlamda tanımlanmıştır.

Gümrük yükümlülüğünü yerine getirmekle sorumlu olan tüm kişiler ise “yükümlü” olarak ifade edilmektedir⁵⁹. Bu tanımlamalara göre gümrük yükümlülüğü yalnızca gümrük vergileriyle sınırlı değildir. Aynı zamanda gümrük vergilerini de kapsayan oldukça geniş bir kavramdır⁶⁰. Gümrük vergisi yükümlüsü, ithal eşyanın malikidir. Gümrük vergisi yükümlüsü, kanunun belirlediği yükümlülükleri yerine getirmekle sorumlu olan, kanuni ikametgâhı Türkiye Gümrük Bölgesinde bulunan gerçek kişiler ile Türkiye Gümrük Bölgesinde kayıtlı işyeri, kanuni merkezi veya şubesi bulunan bütün tüzel kişiler ve hukuken tüzel kişilik statüsüne sahip olmamakla birlikte kendilerine kanun gereği hukuki tasarruflar yapma yetkisi tanınan kişi ortaklıklarıdır⁶¹. Ayrıca Gümrük vergisi yükümlüleri, vergi borcunun yanında şekli ve usulü yükümlükler altında da bulunmaktadır⁶².

Kanunda “yükümlünün gümrük vergilerini ödemesi zorunluluğu”⁶³ olarak ifade edilen gümrük yükümlülüğü, yükümlüye maddi bir vergi borcunu ödeme zorunluluğu getirmesinin yanı sıra şekil ve usul açısından da birtakım görevler yüklemektedir. Yükümlüye getirilen usul ve şekle ait ödevlerin en önemlisi ise; gümrük beyannamelerinin gümrük idaresine verilmesi ve tescil ettirilmesidir.

2.6.2.1. Gümrük Yükümlülüğünün Doğması

Gümrük yükümlülüğü, kanuna aykırı bir şekilde gümrük gözetimindeki ithalat vergisine tabi bir eşyanın, gümrük gözetimi dışına çıkarılması durumunda doğmaktadır. Yükümlülük ise eşyanın gümrük gözetiminden çıkarıldığı tarihten itibaren başlamaktadır. Ayrıca,

⁵⁹ Gümrük Yönetmeliğinin 39.maddesine bkz.

⁶⁰ Yayla, S. Gümrük Yükümlülüğü ve Sona Ermesi, Gümrük Dünyası Dergisi, Yıl 2007, Sayı 55, s. 2.

⁶¹ 4458 sayılı Gümrük Kanununun 3.maddesinin 11.fikrasına bkz.

⁶² Ercan, s. 51.

⁶³ 4458 sayılı Gümrük Kanununun 3.maddesinin 8.fikrasının (b) bendine bkz.

- Eşyanın ihracat vergilerinden kısmi ya da tam muafiyete tabi tutularak Türkiye Gümrük Bölgesi dışına çıkmasıyla ilgili hükümlere uyulmaması durumunda,
- Gümrük beyanında bulunulmaksızın ihracat vergilerine tabi eşyanın Türkiye Gümrük Bölgesi dışına çıkarılması durumunda,
- Bir gümrük beyannamesi kapsamında ihracat vergilerine tabi eşyanın Türkiye Gümrük Bölgesi dışına ihracı durumunda,
- Bu Kanuna aykırı olarak serbest bölgelerdeki ithalat vergisine tabi eşyaların kullanılması ya da tüketilmesi durumunda da gümrük yükümlülüğü doğmaktadır.

Yetkili idareler tarafından bilimsel ve tıbbi amaçlı kullanımları sebebiyle ekonomik dolaşıma sokulmayan narkotik uyarıcı ve uyuşturucu maddeler ile sahte paraların kanuna aykırı olarak Türkiye Gümrük Bölgesine girmesi durumunda, kaçakçılık ve diğer ceza veren kanun hükümleri doğrultusunda işlem yapılacağından, gümrük yükümlülüğü bu tür eşyaların getirilmesi durumunda doğmamaktadır. Buna karşın cezai hükümler koyan kanunlar doğrultusunda, cezai kovuşturmaların gümrük yükümlülüğünün varlığına bağlı olması ya da gümrük vergilerinin ceza tespitine esas olması durumunda gümrük yükümlülüğü doğmuş sayılmaktadır.

Yükümlülüğün kesin olarak başladığı tarihi belirlemenin olanaksız olduğu durumlarda, diğer vergilendirme unsurlarının uygulanması ve ilgili eşyayla ilgili vergi oranları için bu eşyaya yönelik gümrük idarelerinin bir gümrük yükümlülüğü başladığına kanaat getirdikleri tarih esas alınacaktır. Fakat yükümlülüğün daha önceki bir tarihte başladığının gümrük idarelerince ulaşılan bilgilerle anlaşılması durumunda, eşyaların ihracat ya da ithalat vergi tutarı, eldeki bilgiler doğrultusunda yükümlülüğün başladığı en eski tarihteki vergi oranlarıyla diğer vergilendirme unsurları doğrultusunda belirlenmektedir.

Hatalı beyan doğrultusunda noksan alındığı ya da hiç alınmadığı belirlenen gümrük vergilerine, vergilerin kesinleştiği tarih ile gümrük yükümlülüğünün başladığı tarih arasında geçen süre için 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanunu'nun 51.maddesi⁶⁴ uyarınca belirlenen gecikme zammı oranında faiz uygulanmaktadır. Gümrük vergileri henüz kesinleşmeden de ödenebilmektedir. Böylesi bir durumda ödenmesi gereken faiz, vergilerle birlikte ve ödeme tarihine kadar hesaplanarak alınmaktadır.

⁶⁴ 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkındaki Kanunun 51.maddesine bkz.

Türkiye'nin taraf olduğu anlaşma hükümleri uyarınca anlaşmalara taraf ülkelere Türk menşeli olan ve dahilde işleme rejimi altında elde edilen eşyaların ithal edilmesinde, tercihli tarife uygulamasından faydalanmasının, bununla ilgili belgelerin onaylanması şartına bağlı olması ve serbest dolaşımda olmayan ve bunların bünyelerine giren eşyaların ithalat vergilerinin ödenmesi durumunda, ithalatla ilgili bir gümrük yükümlülüğü doğmaktadır. Gümrük yükümlülüğü bu durumda, gümrük idaresi tarafından dahilde işleme rejimine konu eşyanın ihracı ile ilgili gümrük beyannamesinin tescil edildiği tarihte başlamaktadır.

2.6.2.2. Gümrük Kanununda Vergi Yükümlülüğünün Doğması

Vergi Usul Kanunu'ndan farklı olarak Gümrük Kanunu'nda “vergiyi doğuran olay” kavramının yerine “gümrük yükümlülüğü” kavramı kullanılmıştır. “Gümrük yükümlülüğü” vergi yükümlülüğünü de içine alan ve vergi yükümlülüğünden daha geniş kapsamlı kavram olup, 4458 sayılı Gümrük Kanunu'nun 4.maddesinde tanımlanmıştır. Bu tanımlamaya göre; gümrük idareleriyle muhatap olan kişilerin sorumlulukları şunlardır:

- Yönetmelik, kararname, tüzük ve kanunların uyulmasını zorunlu kıldığı her türlü işlemi yapmak,
- Kendi ya da başka idareler hesabına gümrük idareleri tarafından tahsili yapılacak her çeşit ücret, harç, resim ve vergileri teminata bağlamak ya da ödemek,
- Gümrük idarelerinin bu Kanun ve diğer kararname, tüzük ve kanunlarda yazılı hükümler doğrultusunda yapacağı kontrol ve gözetimlere tabi olmak,
- Gümrük Kanunu ve bu Kanun doğrultusunda çıkartılan yönetmelik, kararname ve tüzüklere uymak,

Bu sorumluluklar arasında yer alan, gümrük idaresinin kendi adına tahsil edeceği veya başka idareler ad veya hesabına tahsil edeceği vergi ve diğer mali yükümlülüklerin ödenmesi sorumluluğu, “vergi yükümlülüğünü” oluşturmaktadır.

Gümrük yükümlülüğünün doğması, Gümrük Kanunu'nun 181. ile 194.maddeleri arasında yer alan hükümlerle düzenlenmiştir. Bu hükümler arasında ithalat ve ihracat vergilerine tabi eşyanın ithali ve ihracı durumunda gümrük yükümlülüğünün doğması ile başlamasına ilişkin genel hükümlerin yanı sıra, gerektirmesi halinde gümrük

yükümlülüğünün bu genel hükümlerin dışında çıkılarak doğmasını veya başlamasını sağlayan özel/istisnai hükümlere de yer verilmiştir.

2.6.2.2.1. Genel Hükümler

- Gümrük yükümlülüğü ithalatta; ithalat vergilerinden kısmi muafiyet suretiyle ithalat vergilerine tabi eşyanın geçici ithali için ya da ithalat vergilerine tabi eşyanın serbest dolaşıma girişi için verilecek gümrük beyannamesinin tescil tarihinde başlamaktadır.⁶⁵
- İhracatta gümrük yükümlülüğü ise bir gümrük beyannamesi kapsamında ihracat vergilerine tabi eşyanın Türkiye Gümrük Bölgesi dışına ihracı durumunda doğmakta ve bununla ilgili gümrük beyannamesinin tescil tarihinde başlamaktadır.⁶⁶

2.6.2.2.2. Özel Hükümler

Gümrük yükümlülüğü; Gümrük Kanunu'na aykırı olarak bir serbest bölgede bulunan ithalat vergilerine tabi eşyanın, bölgenin bir başka yerine gitmesi veya Kanuna aykırı şekilde ithalat vergilerine tabi eşyanın, Türkiye Gümrük Bölgesine girmesi durumunda doğmaktadır. Bu yükümlülüğün başlaması ise eşyanın Gümrük Kanununa aykırı olarak Türkiye Gümrük Bölgesine giriş tarihidir.⁶⁷

- Gümrük gözetimi altında bulunan ithalat vergilerine tabi eşyalar için gümrük yükümlülüğü, gümrük gözetimi dışına kanuna aykırı olarak çıkarılması durumunda doğmakta ve eşyanın gümrük gözetiminden çıkarıldığı tarihten itibaren bu yükümlülük başlamaktadır⁶⁸.

Gümrük yükümlülüğü, ithalat vergilerine tabi eşyanın tabi tutulduğu gümrük rejiminin uygulanmasından ya da geçici depolanmasından kaynaklı yükümlülüklerin birinin gerçekleştirilmemesi durumunda doğmakta ve bu tarihten itibaren başlamaktadır⁶⁹.

- Eşyanın nihai kullanımı sebebiyle sıfır ithalat veya indirimli vergi oranı uygulanması ya da söz konusu gümrük rejimine tabi tutulması ile ilgili şartlardan birine uyulmaması durumunda ve bu fiillerin ilgili gümrük rejiminin ya da geçici depolamanın yanlış uygulanması sonucunu oluşturduğunun belirlenmesi durumunda

⁶⁵ 4458 sayılı Gümrük Kanununun 180.maddesine bkz.

⁶⁶ 4458 sayılı Gümrük Kanununun 181.maddesine bkz.

⁶⁷ 4458 sayılı Gümrük Kanununun 182.maddesine bkz.

⁶⁸ 4458 sayılı Gümrük Kanununun 183.maddesine bkz.

⁶⁹ 4458 sayılı Gümrük Kanununun 184.maddesinin 1.fikrasının "a" bendi ve 2.fikrasının "a" bendine bkz.

ithalat sebebiyle gümrük yükümlülüğü doğmaktadır ve bu yükümlülük ilgili rejime tabi tutulduğu tarihte başlamaktadır⁷⁰.

- Gümrük Kanunu'na aykırı olarak, serbest bölgelerdeki ithalat vergilerine tabi eşyanın, kullanılması ya da tüketilmesi durumunda gümrük yükümlülüğü doğmaktadır. Yükümlülüğün başlama tarihi ise eşyanın ilk kez kullanıldığı ya da tüketildiği tarihtir⁷¹.

Gümrük beyanında bulunulmadan ihracat vergisine tabi eşyanın Türkiye Gümrük Bölgesi dışına çıkarılması durumunda da gümrük yükümlülüğü doğarken, yükümlülüğün başlama tarihini ise eşyanın fiili olarak gümrük bölgesi dışına çıkarıldığı tarih oluşturmaktadır⁷².

- Gümrük yükümlülüğü eşyanın ihracat vergilerinden kısmi ya da tam muafiyete tabi tutularak Türkiye Gümrük Bölgesi dışına çıkmasıyla ilgili hükümlere uyulmadığı durumlarda da doğmaktadır. Yükümlülüğün başlama tarihi; izne tabi iş ve işlemlerde, eşyanın izin verilen yerden başka bir varış yerine ulaştığı tarihtir. Bu tarihin belirlenememesi durumunda ise süre, rejim hak sahibine eşyanın ilgili muafiyete hak kazanması ile ilgili hükümlere uyulduğunu gösteren bir belgenin sunulması için verilen sürenin bittiği tarihte başlamaktadır⁷³.

Türkiye'nin taraf olduğu anlaşma hükümlerine göre dahilde işleme rejimi altında elde edilen Türk menşeli eşyanın anlaşmalara taraf ülkelere ithalinde, tercihli tarife uygulamasından yararlanmasının, bunların bünyelerine giren serbest dolaşımda olmayan eşyanın ithalat vergilerinin ödenmesi ve buna ilişkin belgelerin onaylanması koşuluna bağlı olması halinde, ithalata ilişkin bir gümrük yükümlülüğü doğar. Ancak, geri ödeme sisteminden yararlanan eşya için bu fıkra uyarınca gümrük yükümlülüğü doğmaz ve bu durumda ödenmiş ithalat vergileri geri verilmez.

- Türkiye'nin taraf olduğu anlaşma hükümleri uyarınca dahilde işleme rejimi altında üretilen Türk menşeli bir eşyanın anlaşmaya taraf ülkelere ithal edilmesi durumunda tercihli tarife uygulamasından faydalanabilmesi bunların bünyelerine giren serbest dolaşımda olmayan eşyanın ithalat vergilerinin ödenmesi ve buna ilişkin belgelerin onaylanması koşuluna bağlı olması şartı ile ithalata ilişkin bir

⁷⁰ 4458 sayılı Gümrük Kanununun 184.maddesinin 1.fikrasının "b" bendi ve 2.fikrasının "b" bendine bkz.

⁷¹ 4458 sayılı Gümrük Kanununun 185.maddesinin 1. ve 2.fikrasına bkz.

⁷² 4458 sayılı Gümrük Kanununun 189.maddesinin 1. ve 2.fikrasına bkz.

⁷³ 4458 sayılı Gümrük Kanununun 190.maddesinin 1. ve 2.fikrasına bkz.

gümrük yükümlülüğü doğmakta olup, yükümlülüğün başlama tarihini ise gümrük idaresi tarafından bu eşyanın ihracıyla ilgili gümrük beyannamesinin tescil edildiği tarih oluşturmaktadır⁷⁴.

Bu maddeler kapsamında gümrük yükümlülüğünün doğması ile vergi yükümlülüğünün doğmasına ilişkin bir ayırıştırma yapılmamaktadır. Çünkü genellikle gümrük yükümlülüğünün doğması halinde beraberinde vergi yükümlülüğü de doğmaktadır. Ancak gümrük yükümlülüğünün doğduğu her durumda vergi yükümlülüğü ortaya çıkmayabilmektedir. Örneğin vergilerden muaf eşyaların ithalinde vergi yükümlülüğü doğmamasına karşın, gümrük yükümlülüğü doğmaktadır, çünkü ithali yapılacak eşyanın vergiden muaf olması kişiye, gözetim ve kontrollere tabi olmamak veya Gümrük Kanununa aykırı hareket etmek gibi haklar sağlamadığından, Gümrük Kanunu uyarınca diğer yükümlülükler devam etmektedir.

Gümrük Kanunu'nda gümrük yükümlülüğüne ilişkin olarak dikkat çeken diğer bir husus da, gümrük yükümlülüğünün “doğması” ile “başlamasının birbirinden ayırıştırılmasıdır. Bu yönde bir düzenlemeye gidilmesinin temel nedeni ise gümrük yükümlülüğünün doğmasının, gümrük yükümlülüğünün başladığı tarihten başka bir tarihte meydana gelebilecek bir olaya veya duruma bağlı olabilmesidir. Örneğin; ithalat vergilerinden tam muafiyet suretiyle geçici ithal edilen eşyaya ilişkin gümrük yükümlülüğü gümrük beyannamesinin tescil tarihinde başlamasına rağmen, gümrük yükümlülüğü, bu eşyanın serbest dolaşıma sokulması halinde doğar⁷⁵. Bu durumda, gümrük yükümlülüğünün başladığı tarihteki (tescil tarihindeki) vergi oranları ve diğer vergilendirme unsurlarına göre tespit edilecek ithalat vergileri alınmaktadır⁷⁶. O halde bu örnekte, vergilerden muaf olarak geçici ithal edilmiş bir eşyanın vergi yükümlülüğü, bu eşyanın serbest dolaşıma sokulması ile başlayacak ve bu tarihteki vergi oranları esas alınacaktır. Bu kuraldan, eğer eşya serbest dolaşıma sokulmamış olsaydı, gümrük yükümlülüğü başlamış olmasına rağmen, vergi ödeme yükümlülüğünün doğmayacağı anlaşılmaktadır.

⁷⁴ 4458 sayılı Gümrük Kanununun 194.maddesine bkz.

⁷⁵ Gümrük Yönetmeliğinin 386.maddesinin 2.fikrasına bkz.

⁷⁶ 4458 sayılı Gümrük Kanununun 193.maddesinin 1.fikrasına bkz.

2.7. GÜMRÜK YÜKÜMLÜĞÜNÜN SONA ERMESİ

Gümrük yükümlülüğünün sona ermesine ilişkin hükümler, Gümrük Kanunu'nun 208. ve 209.maddelerinde düzenlenmiştir. Kanunun 208.maddesi uyarınca; gümrük yükümlülüğü 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkındaki Kanun hükümleri saklı kalmak üzere gümrük beyannamesinin iptali; vergilerin kaldırılması veya ödenmesi; eşyanın mücbir sebep, beklenmeyen haller ya da doğal özellikleri sebebiyle telef ya da kaybı; 164.madde doğrultusunda terk ya da imha edilmesi; bir gümrük rejimi kapsamında tesliminden önce imha ya da müsadere ve zapt edilmesi; kanuna aykırı girişi sebebiyle 182.madde doğrultusunda gümrük yükümlülüğü doğan eşyanın müsaderesi durumlarında sona ermektedir.

Vergilerin ödenmesi halinde gümrük yükümlülüğünün sona ereceği gayet açıktır. Ayrıca, yasal olarak tahakkuk ettirilmemesi gerekirken tahakkuk ettirilen gümrük vergileri kaldırılırken, ödenmemesi gerekirken ödendiği tespit edilen gümrük vergileri ise geri verilir.

Gümrük Kanununun 64.maddesi gereğince; eşyanın beyan edildiği rejime tabi tutulmasının özel nedenlerle artık mümkün olmadığı ya da yanlışlıkla beyanname konusu gümrük rejimine tabi tutulması ile ilgili kanıtlayıcı belgelerin beyan sahibinin talebi doğrultusunda gümrük idareleri tarafından sunulması durumunda, tescil edilen beyannamenin iptali yapılarak, gerekli görülmesi halinde yeni bir rejim beyanı yapılmasına izin verilebilmektedir. Fakat gümrük idareleri tarafından eşyanın muayene edileceğinin beyan sahibine bildirildiği durumlarda, muayene ile ilgili bir sonuç elde edilmeden beyanname ile ilgili bir iptal talebi kabul edilmemektedir.

Diğer taraftan, Kanunun 182.maddesi uyarınca, serbest bölgedeki ithalat vergilerine tabi eşyaların, bu Kanuna aykırı bir şekilde gümrük bölgesinin başka bir yerine taşınması veya ithalat vergilerine tabi eşyanın, bu Kanuna aykırı şekilde Türkiye Gümrük Bölgesine girmesi durumunda gümrük yükümlülüğü doğar. Bu durumda Kanuna aykırı olarak gümrük bölgesine eşyaya el konulup-konulmadığı dikkate alınmaksızın, yükümlüsünden gümrük vergilerini ödemesi istenecektir. Bu noktada, Gümrük Kanununun dışında, diğer ceza koyan kanunlara ve kaçakçılık kanuna göre işlem yapılacağı ve yapılacak işlemin buna göre belirleneceğine dikkat edilmelidir. Gümrük Kanununun 208. ve 209.maddeleri gümrük yükümlülüğünün nasıl sona

ereceğini düzenlemiştir. Gümrük yükümlülüğünün sona ermesi halinde buna bağlı olarak vergi yükümlülüğü de sona ermektedir.

4458 sayılı Gümrük Kanunu'nda yer alan hükümlere göre;

6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkındaki Kanun hükümleri saklı kalmak üzere gümrük yükümlülüğünü sona erdiren haller şunlardır⁷⁷:

a) Vergilerin ödenmesi.

b) Vergilerin kaldırılmasına karar verilmesi: Gümrük vergilerinden henüz ödenmemiş olanların alınmaması kararı halinde vergi yükümlülüğü sona erer. Verginin kaldırılma nedeni, kanunen tahakkuk ettirilmemeleri gerektiği halde tahakkuk ettirildiğinin anlaşılmasıdır⁷⁸. Vergi yükümlülüğünün sona erebilmesi için söz konusu verginin bütünüyle kaldırılması gerekir. Gümrük mevzuatında kısmen kaldırma da mümkün olduğundan, kaldırmanın kısmi olduğu durumlarda vergi yükümlülüğü kısmen sona erecektir.

c) Gümrük beyannamesinin iptal edilmesi.

Beyan sahibinin talebi doğrultusunda, gümrük idareleri, özel nedenlerle beyan edildiği rejime tabi tutulmasının artık imkânsız olduğuna ya da eşyanın beyanname konusu gümrük rejimine yanlışlıkla tabi tutulmasına yönelik kesinlik arz eden belgeler sunması durumunda, tescili yapılmış bir beyannameyi iptal ederek, gerekli görüldüğünde yeni bir rejim beyanında bulunulmasına izin verebilmektedirler⁷⁹. Genellikle eşyanın tesliminden sonra beyanname iptaline izin verilmediğinden⁸⁰ ve tescil edilmiş beyannamenin iptal edilmesine izin verilirken devam eden bir vergi yükümlülüğünün bulunup bulunmadığı dikkate alındığından, bu yönde bir iznin alındığı ve yerine yeni bir rejim beyannamesinde bulunulmadığı hallerde, gümrük yükümlülüğü ve beraberinde vergi yükümlülüğü sona ermektedir.

d) Bir gümrük rejimi kapsamında eşyanın teslim edilmesinden önce mücbir sebep, beklenmeyen haller ya da doğal özellikler sebebiyle kayıp ya da telafi, 164.maddeye göre terk ya da imha edilmesi, imha ya da müsadere ve zapt edilmesi,

Yalnızca eşyanın zaptıyla gümrük yükümlülüğü sona ermemektedir. Müsadere ve zaptın birlikte olması gerekirken, zapt etme durumunda yükümlüsünden eşyanın vergileri de istenmelidir. Gümrük yükümlülüğü mahkemenin müsadere kararı alması

⁷⁷ 4458 sayılı Gümrük Kanununun 208.maddesine bkz.

⁷⁸ 4458 sayılı Gümrük Kanununun 211.maddesine bkz.

⁷⁹ 4458 sayılı Gümrük Kanununun 64.maddesinin 1.fikrasına bkz.

⁸⁰ 4458 sayılı Gümrük Kanununun 64.maddesinin 4.fikrasına bkz.

durumunda dahi sona ermemektedir⁸¹. İkinci durum imha veya terk, üçüncü durum ise mücbir sebep, beklenmeyen haller ya da doğal özellikler sebebiyle gerçekleşen telef veya kayıptır.

e) Kanuna aykırı girişi sebebiyle gümrük yükümlülüğü doğan eşyanın 182.madde uyarınca müsaderesi: El koyma geçici bir koruma tedbiridir ve mülkiyeti sona erdirmez. Ancak müsadere durumunda mülkiyet devlete geçmektedir. Bu nedenle el koyma idari bir işlem olabilmekteyken, müsadere kararını görevli mahkemeler vermektedirler. Burada gümrük yükümlülüğünü sona erdiren durum, müsadere yoluyla kanuna aykırı olarak yurda girişi yapılan eşyanın mülkiyetinin kamuya geçirilmesidir.

f) 194.maddenin 1.fıkrası⁸² uyarınca doğan gümrük yükümlülüğünün, bu işlemlerin iptal edilmesiyle ortadan kalkması, Dahilde işleme rejimi kapsamında telafi edici verginin doğmasına neden olan işlemin (bünyesinde serbest dolaşımda bulunmayan girdi bulunduran Türk menşeli eşyanın AB'ne ihraç edilmesi) iptal edilmesi halinde bundan kaynaklanan vergi yükümlülüğü de sona erecektir.

6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkındaki Kanun hükümleri uyarınca vergi yükümlülüğünü sona erdiren bazı haller ise şunlardır:

a) Ödeme.

b) Ölüm: Ölüm para cezalarında olduğu gibi, tek başına vergi borcunu sona erdiren bir sebep değildir. Normal olarak ölüm halinde ölenin vergi borçları mirasçılara geçer. Ancak, 4721 sayılı Medeni Kanun'un 606.maddesi; 3 ay içerisinde mirasın reddedilebileceğini hükme bağlamaktadır. Mirasın kabul edildiği ile ilgili bu süre içerisinde bir bilgiye ulaşılmadan mirasçılarla ilgili takip yapılmasına olanak bulunmamaktadır⁸³. Bu sürenin sonunda, mirasçıların mirası reddetmesi ve ölenin mal varlığının (terekenin) vergi borcunu kapatmaya yetmemesi halinde, vergi ortadan kalkmaktadır.

a) Terkin: Yapılacak takip neticesinde tahsili için yapılacak giderlerin alacaktan fazla ya da tahsili imkânsız olan kamu alacaklarından 20 Türk Lirasına (20 TL dahil)

⁸¹ Yayla, s. 71.

⁸² 4458 sayılı Gümrük Kanununun 209.maddesine bkz.

⁸³ Bkz.Tahsilat Genel Tebliği (Seri: A Sıra No:1).

kadar olanlar, amme idareleri tarafından terkin yetkisine sahip olanlarca tahsil zamanaşımı süresi beklenilmeden terkin olunabilir⁸⁴.

- b) Zamanaşımı: Vergi alacağının 6183 sayılı Kanun uyarınca tahsil zamanaşımın uğraması⁸⁵ halinde vergi yükümlülüğü sona erer, ancak rıza ile yapılacak ödemeler kabul olunur.

Gümrük Kanununda ve 6183 sayılı Kanun da ayrıca belirtmese bile vergi yükümlülüğün doğal olarak sona ereceği açıktır.

- a) Yargı Kararı: Mükelleflerin vergilendirme işlemlerinin haksız olduğunu iddia etmesi ve bunun üzerine yargı organları aracılığıyla haklı olduğunun üst yargı yolları da tüketilmek üzere kabul edilmesi halinde, haksız olan bu vergilendirme için terkin işlemine gidilmekte, mükellef haksız yere ödeyeceği vergiden kurtulmuş olmaktadır.
- b) Mali Af: Çeşitli dönemlerde ülkemizde çıkarılan vergi af kanunları ile genellikle vergi cezalarının af kapsamına alındığı görülmekte ise de nadiren vergi aslının da af kapsamına alındığı görülmüştür. Dolayısıyla, af kapsamında değerlendirilen vergiler için vergi yükümlülüğünün sona ereceği açıktır.

2.8. GÜMRÜK VERGİSİNDEKİ YÜKÜMLÜLÜKLER

Gümrük Kanununun 4.maddesinde, gümrük vergisi yükümlüsünün sorumluluğu tanımlanmaktadır. Buna göre gümrük vergisi yükümlüleri yönetmelik, kararname, tüzük ve kanun hükümlerine göre uyulması zorunlu olan her türlü işlemleri yapmak; bu idarelerin kendi ya da farklı idareler hesabına tahsilini yapacağı her türlü ücret, resim ve vergileri teminata bağlamak ya da ödemek; gerek bu kanunda gerek diğer kararname, tüzük ve kanunlarda yazılı hükümler uyarınca gümrük idarelerinin gerçekleştireceği denetleme ve gözetimlere tabi olmak ve bu Kanun ve bu Kanun doğrultusunda çıkarılan yönetmelik, kararname ve tüzük hükümlerine uymakla yükümlüdürler.

Gümrük yükümlülüğünü yerine getirmekle sorumlu olan tüm kişiler ise “yükümlü” olarak ifade edilmektedir⁸⁶. Bu tanımlamalara göre gümrük yükümlülüğü yalnızca gümrük vergileriyle sınırlı değildir. Gümrük vergileri yanında diğer yükümlülükleri de kapsayan oldukça geniş bir kavramdır.

⁸⁴ 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkındaki Kanunun 106.maddesine bkz.

⁸⁵ 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkındaki Kanunun 102.maddesine bkz.

⁸⁶ 4458 sayılı Gümrük Kanununun 3.maddesinin 11.fikrasına bkz.

2.9. GÜMRÜK VERGİ SİSTEMİNDE TEMSİL

Bir kimsenin, başkası için hukuki işlem yapmasına temsil adı verilir. Bazen kişiler, işlemlerinin yoğunluğu, hastalık, başka şehirde olma, o işte uzman olmama gibi sebeplerle, taraf oldukları hukuki işlemleri kendileri yapamayabilirler. Bu nedenle hukuk düzeni bir kimsenin kendisini ilgilendiren hukuki işlemleri, başkalarına yaptırmasına izin vermiştir⁸⁷. Temsil ilişkisinin kurulabilmesi için temsil yetkisine ihtiyaç vardır. Bir kimsenin başkası için hukuki işlem yapması, onun bu konuda bir temsil yetkisinin bulunmasıyla mümkündür. Temsilcinin, temsil edilen ad ve hesabına hukuki işlem yapma yetkisine temsil yetkisi denir. Bu yetki, temsil edilen tarafından varması gerekli tek taraflı bir irade beyanı ile verilir. İrade beyanının temsilciye ulaşması ile temsil ilişkisi kurulmuş olur. Temsilcinin kabul beyanını ihtiyaç yoktur. Temsil yetkisi bir sözleşme olmadığı için temsilci bu yetkiyi kullanmak zorunda değildir. Dilerse istifa etmek suretiyle her zaman temsil ilişkisini sonlandırabilir⁸⁸. Diğer taraftan 11.01.2011 tarihli, 6098 sayılı Türk Borçlar Kanununda Temsil “Temsil” başlığı altında 40.-48.maddeler arasında düzenlenmiştir.

Gümrüklü iş ve işlemlerin yerine getirilmesi uzmanlık gerektiren bir faaliyet olması nedeni ile gümrük mevzuatı çerçevesinde işlemlerin yerine getirilmesi amacı ile Gümrük vergileri uygulamalarında, yükümlü ile temsil hakkı arasında yakın bir ilişki kurulmuştur. Gümrük Kanunu’nu 5. maddesine göre tüm vatandaşlar gümrük idarelerindeki ilgili mevzuata yönelik işlem ve tasarruflarını gerçekleştirme adına bir temsilci belirleyebilmektedirler. Söz konusu temsilciler arızı olarak beyanda bulunan ya da transit taşımacılık yapanlar dışında, Türkiye Gümrük Bölgesinde yerleşik bulunan kişilerden olmalıdır. Temsilci, sahip olduğu temsil yetki belgesini gümrük idarelerine ibraz etmek, temsilin doğrudan veya dolaylı olduğunu belirtmek ve temsil edilen kişi adına hareket ettiğini beyan etmekle yükümlüdür. Herhangi bir temsil yetkisi bulunmamakla birlikte bir başkası hesabına ya da adına hareket ettiğini beyan eden veya herhangi bir beyanda bulunmadan bu tür eylemlerde bulunan kişiler kendi hesaplarına ve kendi adlarına hareket etmiş sayılırlar.

Temsil çeşitleri içerisinde hukuki zeminde en çok kullanılan temsil türleri içerisinde; doğrudan ve dolaylı temsil türleri yer almaktadır.

⁸⁷ Akıncı, Ş. Borçlar Hukuku Bilgisi, Sayram yayınları, Konya 2003, s. 125.

⁸⁸ Akıncı, s. 125.

2.9.1. Doğrudan Temsil

Doğrudan temsilde, temsilci başkası adına ve hesabına hareket etmektedir. Bu temsil türünde temsilci, üçüncü kişi ile hukuki işlem yaparken kendi adına değil, temsil edilen adına ve hesabına hukuki işlem yapar. Yapılan hukuki işlemin sonuçları doğrudan doğruya temsil edilen üzerinde doğar. Üçüncü kişiye karşı temsilci değil, temsil edilen alacaklı ve borçludur. Temsil edilen borcunu ifa etmezse üçüncü kişi, temsilciden herhangi bir şey talep edemez⁸⁹.

Bütün gümrük işlemlerini doğrudan temsil yoluyla takip edebilecek kişiler; özel hukuk tüzel kişilerinin kendilerini temsile yetkili personeli ile il özel idareleri belediye, devlet ve diğer kamu tüzel kişilerinin amir ve memurlarıdır. Nakliyeciler kuruluş temsilcileriyle hava, deniz ve karayolu işletmeleri de doğrudan temsil yoluyla taşıdıkları eşyanın yalnızca transit işlemlerini takip edebilmektedirler.

2.9.2. Dolaylı Temsil

Temsilci, dolaylı temsil durumunda kendi adına, ancak başkasının hesabına hareket eder. Üçüncü kişi ile hukuki işlem yapan temsilci, bir başkası adına değil, kendi adına hukuki işlem yapmaktadır. Hukuki işlemde doğan hak ve borçlar da temsilcinin üzerine doğar. Diğer bir ifadeyle dolaylı temsilde temsilci yaptığı hukuki işlemde dolayı kendisi alacaklı ve borçlu olur⁹⁰. Gümrük işlemlerinin teknik bilgi ve deneyim gerektirmesi dolayısıyla yükümlünün kendi işini gümrükte bizzat takip ederek sonuçlandırması çok zordur. Bu sebeple, eşyanın gümrükçe onaylanmış bir işlem veya kullanıma tabi tutulmasına ilişkin faaliyetler, gümrük müşavirleri tarafından dolaylı temsil yoluyla takip edilir ve sonuçlandırılmaktadır.

2.10. GÜMRÜK VERGİSİ MATRAHI

Gümrük Vergisinin matrahı bazı eşyalar için değer esaslı (advalorem) bazıları için miktar esaslı (spesifik) olarak düzenlenmiştir. Değer esasına göre vergisi alınan eşyalar için verginin matrahı "gümrük değerini" ifade eden fiyattır. Genel olarak malın satış

⁸⁹ Akıncı, s. 125.

⁹⁰ Akıncı, s. 126.

bedelini ifade eden fiyat, eşyanın Türkiye'deki alıcısına teslim edildiği gümrük mahallindeki fiyat olmaktadır. Miktar esasına göre gümrük vergisinin alınması durumunda matrahını genellikle eşyanın ağırlığı, adedi, uzunluğu vb. teknik ve fiziki özellikler olur. Şenyüz'e göre "Gümrük Kanununun 32.maddesinde fiziki birim olarak verginin eşyanın ağırlığına göre alınacağı" şeklinde ifade edilmiştir⁹¹.

2.11. GÜMRÜK VERGİSİNİN TARHI

Gümrük Kanununda tarha ilişkin hükümler açıkça düzenlenmemiştir. Gümrük vergisinde tarh işlemi gümrük beyannamesinin verilmesi, beyannamenin kabulü ve tescil edilmesi, beyanın kontrolü ve verginin hesaplanması aşamalarıyla gerçekleşmektedir. Tarh işlemi, mükelleflerin her birine tek tek uygulanmak zorundadır. Kural olarak gümrük vergisi beyana tabidir. Gümrük vergisi mükellefiyeti, beyannamenin tescil edildiği tarihte başlamaktadır.

2.12. GÜMRÜK VERGİLERİNİN TAHAKKUKU

Gümrük vergileri, gümrük idaresince gerekli bilgiler doğrultusunda tahakkuk ettirilirken, söz konusu bilgilerin bilgisayara ya da "Gümrük Vergileri Tahakkukunu İzleme Defteri"ne kaydı yapılmaktadır. Eğer bilgisayara kayıt yapılır ise alınan çıktılar "Gümrük Vergileri Tahakkukunu İzleme Defteri" olarak kabul edilmektedir. Fakat vergi tutarının Bakanlar Kurulu tarafından belirlenen seviyenin altında kaldığı, bir bağlayıcı menşe ve tarife bilgisi doğrultusunda tespit edilen tutarlardan kanunen alınması gereken vergi tutarının yüksek olduğu ve fark giderici vergi ya da geçici bir anti-damping vergisi uygulandığı durumlarda belirlenen vergiler, hem izleme defterine kaydedilmekte hem de bu vergilerin özel durumları defterde ayrıca belirtilmektedir⁹². Söz konusu defterin tutulmasına dair usul ve esasları şekli Ticaret Bakanlığı tarafından belirlenmektedir. Gümrük Yönetmeliği'nin 89. maddesinde ise; Gümrük Vergileri Tahakkukunu İzleme Defterinin elektronik ortamda tutulacağı hükme bağlanmıştır.

Tescili basitleştirilmiş usule göre yapılan bir beyannamede eksikliği tespit edilen belge ya da bilgilerin giderilmesi adına bu eksikliklerin tamamlanmaması hali hariç

⁹¹ Şenyüz, s. 327.

⁹² 4458 sayılı Gümrük Kanununun 195.maddesinin 1.fikrasına bkz.

olmak üzere gümrük idaresi tarafından verilen süre içerisinde gereken teminatın sağlanması koşuluyla, aynı kişiye ve belirli aralıklarla teslimi yapılan aynı tür eşyaların gümrük vergileri otuz günü geçmeyecek bir sürede tahakkuk ettirilmekte ve ilgili deftere kaydedilmektedir⁹³.

“Vergi tahakkuku” ifadesi Gümrük Kanununda diğer vergilendirmelerdeki gibi verginin ödenme aşamasında olduğunu ifade etmemektedir. Buradaki anlam, daha çok, verginin hesaplanmasına işaret etmektedir. Ancak uygulamada çeşitli sorunlara yol açan bu durum, gümrük vergilerinin kesinleşme tarihine ve tahsil edilebilir hale gelmesine ilişkin olarak, Gümrük Kanununun 197. Maddesine göre tebliği yapılan gümrük vergileri; süresi içerisinde idari yargı makamlarına başvurulmaması ya da 242. maddede ifade edilen sürelerde itiraz edilmemesi durumunda ilgili sürenin bitiminde kesinleşmektedir. Dava açılması durumunda ise yükümlü aleyhine mahkeme tarafında verilen kararın gümrük idaresine tebliğ edildiği tarihte tahsil yapılabilecektir.

2.13. GÜMRÜK VERGİLERİNİN TEBLİĞİ

04.01.1961 tarih ve 213 sayılı Vergi Usul Kanunu kapsamına giren vergilerde, vergilendirme süreci tarh, tebliğ, tahakkuk ve tahsil aşamalarından oluşurken; gümrük vergisinde tarh edilen gümrük vergisi, tahakkuk ettirilerek doğrudan tebliğ edilmektedir.

Gümrük vergileri, tahakkukundan hemen sonra beyanname veya beyanname yerine geçen belge üzerinde yükümlüye tebliğ edilmektedir. Beyan edilen vergi tutarı ile idare tarafından belirlenen vergi tutarlarının eşit olması halinde, ayrıca bir tebliğ evrakı kullanılmaksızın⁹⁴, beyanname veya beyanname yerine geçen belge üzerinde yükümlünün veya temsilcisinin imzasının alınarak gümrük idarelerinin, eşyayı teslim etmesi, gümrük vergilerinin yükümlüye tebliğ edilmesi anlamına gelmektedir.

⁹³ Kılıç, K. Kaçakçılık Suçları Gümrük Kabahatleri ve Gümrük Uyuşmazlıklarının Çözüm Yolları, Gazi Kitabevi, Ankara 2013, s. 298.

⁹⁴ Gümrük vergilerinde tahakkuk fişi veya tebliğ varakası gibi belgeler için doğal gereği kullanılmamaktadır. (4458

sayılı Gümrük Kanununun 197.maddesinin 2.fikrasına bkz.) 4458 sayılı Gümrük Kanunu 197.madde 5.fikrası; “Bu

madde hükümlerine göre tebliğ edilen gümrük vergileri; 242.maddede belirtilen sürelerde itirazda bulunulmaması veya süresi içinde idari yargı mercilerine başvurulmaması hallerinde bu sürelerin bittiği tarihte

kesinleşir;” 4458 sayılı Gümrük Kanununun 242. maddesine bkz.

Gümrük idaresince hesaplanan vergi beyanname üzerine mükellefin veya temsilcisinin imzası alınmak suretiyle tebliğ edilir. Görülüyor ki gümrük vergilerinde tahakkuk fişi ve/veya tebliğ evrakı kullanılmadan vergi gümrük beyannamesi kullanılarak mükellefe tebliğ edilmektedir⁹⁵.

Yapılan denetimlerde gümrük vergilerinden noksan alındığı ya da hiç alınmadığı tespit edilen ya da tahakkukundan hemen sonra beyanname yerine geçen belge üzerinde ya da beyannameye yükümlüye tebliğ edilemeyenlerle ilgili tebligat, yükümlülüğün doğmuş olduğu tarih itibariyle üç yıl içerisinde yapılmalıdır. Tebligatın bu şekilde yapılması durumunda söz konusu yükümlülükle ilgili dava açılma zamanasını durmaktadır. Noksan alındığı ya da hiç alınmadığı tespit edilen gümrük vergileriyle ilgili oluşturulacak ek tahakkuklar, söz konusu gümrük beyannamesiyle ilişkilendirilmelidir. Sonrasında ise kapanmış gümrük beyannamesi bile olsa kesinlikle elektronik ortamda oluşturulmalıdır. Dolayısıyla, bu kapsamda istenen gümrük vergileri yükümlüsüne tebliğ edildiği anda Ek Tahakkuk ve Kesinleşmiş Gümrük Vergi Borcu Takip Programına girilmekte ve kesinleşip kesinleşmediği izlenerek durumları bu program aracılığıyla takip edilmektedir⁹⁶.

Gümrük vergisi, Vergi Usul Kanunu'ndan bağımsızdır. Bu sebeple de gümrük vergilerine ilişkin tebliğ işlemlerinin Vergi Usul Kanununun ilgili hükümlerine göre yapılması söz konusu değildir. Gümrük Kanununda da tebligat konusunda açık bir düzenleme olmaması nedeniyle de Tebligat Kanunu ve Tebligat Tüzüğü göz önüne alınması gerekmektedir. Nitekim 19.02.1959 tarihli ve 10139 sayılı Resmi Gazete 'de yayımlanan Tebligat Kanunu'nun 51. maddesinde; mali tebliğlerin, kendi kanunlarında açıklık bulunmayan hallerde, bu Kanunun genel hükümlerine göre yapılacağı ifade edilmiştir.

Kural olarak, beyannamenin yükümlü tarafından itiraz edilmeksizin imzalandığı durumlarda ödenmesine karar verilen vergi yükümlüye tebliğ edilmiş olmakta, dolayısıyla bu verginin eşyanın ithali sırasında yükümlüye ikinci kez bildirilmemektedir. Bu doğrultuda, yapılan denetlemeler sonucunda hiç alınmadığı ya da eksik alındığı belirlenen veya beyanname yahut beyanname yerine geçen belge üzerinde yükümlüye tebliğ edilemeyen vergilere ilişkin tebligat, Tebligat Kanununda belirtilen genel tebliğ usullerine göre gerçekleştirilmektedir. Bu durumda, tebligat

⁹⁵ Şenyüz, s. 327.

⁹⁶ Kılıç, s. 300.

öncelikle yükümlünün bilinen adresine (idarenin bilgisi dahilinde ki adresine) yapılmakta, eğer tebligat bilinen adrese yapılamamışsa gazete ilanı yoluyla tebligat yapılmaktadır.

Gümrük vergisi tahsili için yükümlüye tebliğ edilecek ödeme emri, Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkındaki Kanun hükümlerine göre düzenlenmelidir. Bu açıdan, gümrük vergisinin diğer kamu alacaklarına benzerliği söz konusu olmaktadır. Ödeme emri, tebligatın düzenlenme tarihinde değil, yükümlüye tebliğ tarihinde hüküm ifade etmektedir.

2.14. GÜMRÜK VERGİLERİNİN ÖDENMESİ

Gümrük vergisi borcunun en doğal sona erme sebebi, verginin ödenmesidir. Buna göre, Gümrük Kanununun 198.maddesine göre yapılan denetleme ve kontroller neticesinde işlemleri daha sonra yapılmak üzere teslim edilen eşya ile ilgili gümrük vergileriyle noksan alındığı ya da hiç alınmadığı tespit edilen gümrük vergileri yükümlüye tebliğ edildiği tarih itibariyle 15 gün içerisinde ödenmelidir. Kesinleşmiş olmakla birlikte süresi içerisinde ödenmeyen gümrük vergileri hakkında Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkındaki Kanun'daki hükümler uygulanmaktadır.

Gümrük Vergisine yönelik düzenlenen ek tahakkuk ve buna bağlı para cezaları yükümlüsüne tebliğ edilmesine müteakip Gümrük Kanunu'nun 242. maddesine istinaden 15 gün içerisinde itiraz hakkını veya Gümrük Uzlaşma Yönetmeliğine istinaden 15 gün içerisinde uzlaşma talebinde bulunulabilir. Diğer taraftan, ödeme süresi, yasal sürenin bitiminden önce teminat alınması ve ilgili kişinin yazılı istemde bulunması koşuluyla 30 gün daha uzatılabilmektedir. Sürenin uzatılması durumunda ise 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkındaki Kanun'un 48. maddesi uyarınca tecil faizi uygulanmaktadır.

Gümrük vergilerinin Türk Lirası olarak ödenmesi gerekmektedir. Gümrük vergileri gümrük veznelerinin yanı sıra, yetki verilen bankalar aracılığıyla da tahsil edilebilmektedir. Teknolojik gelişmelere uygun olarak yapılan faaliyetler neticesinde web-servis teknolojisi üzerine kurulu bir program geliştirilmiştir. Bu program, işlemlerin BİLGE sisteminde sonlandırılabilmesine ve tahakkuk eden gümrük vergilerinin bankalar aracılığıyla tahsiline imkân sunmaktadır. Gümrük vergilerinin bankalar tarafından tahsil edilebilmesi için bankalar, Hazine ve Maliye Bakanlığı ve

Ticaret Bakanlığı arasında bir protokol imzalanmıştır. Bu sistemde vergi tahsilinde yetki verilen banka ve şubeleri bir yazıyla gümrük müdürlüklerine iletilmektedir.

Buna göre banka tarafından ilk olarak web-servis aracılığı ile gümrük sisteminden mükellefin bildirmiş olduğu gümrük beyannamesi tescil numarası sorgulanmakta, ödenmesi gereken miktar ekranda görüntülenmektedir. Tahsilin yapılması sonrası ise ilgili bilgiler gümrük sistemine iletilmektedir. Tahakkuk eden vergilerle ilgili yukarıda belirtilen süreçte bir farklılık olması halinde aradaki farkın mükellef tarafından ödenmesi gerekmektedir. Zira vergi farkı ödenmediği takdirde sistem beyannameyi kapatmaya izin vermemektedir. Ayrıca internet bankacılığı sayesinde bankaya gitmeden de bu işlemler yapılabilmekte ve verginin ödendiğine dair çıktı alınabilmektedir.

Diğer taraftan, gümrük idarelerinde saymanlık veznelere yapılan her türlü ödemenin kayıt altında, hızlı ve daha güvenli gerçekleştirilebilmesi ve tahsil edilen vergi tutarlarının çok yüksek olması sebebiyle paranın gümrük veznelere taşınması, nakit temini, suiistimaller, sahtecilik ve nakit paranın kontrolü gibi yaşanabilecek potansiyel risklerin önüne geçilmesi adına Hazine ve Maliye Bakanlığı Muhasebat Genel Müdürlüğü, Ticaret Bakanlığı ve uygulamayı gerçekleştirecek banka arasında 26.01.2007 tarihinde imzalanan protokole istinaden nakit ödeme yapılmaması, onun yerine ödemelerin GÜMKART adı altında elektronik parayla ödenmesi öngörülmüştür. Söz konusu uygulamanın, gümrük ödemelerinde bu sektörde işlem yapan kişi ve firmalara hız, güvenlik ve kolaylık sağlamakla birlikte; gümrüğe banka dekontu iletme, ödeme için şubeye gitme ve bloke çek temin etmeye ihtiyaç duyulmayacağından işgücü ve zaman tasarrufu da sağlamaktadır.

2.15. GÜMRÜK VERGİLERİNİN GERİ VERİLMESİ VE KALDIRILMASI

Gümrük idarelerince eşyanın ithaline bağlı olarak alınan gümrük vergileri, temelde eşyanın kıymeti, menşei ve eşyanın girmiş olduğu tarife pozisyonuna göre hesaplanmaktadır. Bazı durumlarda eşyanın sayılan ve gümrük vergileri uygulamasının temel unsurları olarak adlandırabilecek kıymet, menşe ve tarife pozisyonunda veya bunların dışındaki diğer tali unsurlarda yapılan bir yanlış beyan veya işlem sebebiyle, bazı durumlarda da eşyanın statüsünü kanıtlayacak belgelerin eşyanın ithali anında ibraz

edilememesi sebebiyle alınmaması gereken gümrük vergileri tahakkuk ettirilmekte veya tahsil edilmektedir. Bazı durumlarda ise, eşyanın belgelerinde bir eksiklik veya yapılan satış sözleşmesinde kararlaştırılan niteliklere sahip olmadığı gerekçesiyle satıcısına iade edilen eşyanın gümrük vergilerinin geri verilmesi durumu ortaya çıkmaktadır⁹⁷.

Gümrük vergilerinin geri verilmesi veya kaldırılmasına ilişkin işlemler Gümrük Kanunu ve Yönetmeliğinde düzenlenmiştir. Gümrük Kanununun bu konudaki düzenlemeleri AB Gümrük Koduna uyumludur. Gümrük Kanununun 210. maddesinin 1.fıkrasının (a) bendinde; “Geri verme” deyimini, ödenmiş olan gümrük vergilerinin tamamen veya kısmen geri ödenmesi olarak ifade edilmektedir. Kanunen ödenmemeleri gerektiği halde ödenmiş olduğu belirlenen gümrük vergileri geri verilmektedir. Kanunun 210.maddesinin 1.fıkrasının (b) bendinde ise; “Kaldırma” deyimini, henüz ödenmemiş olan gümrük vergilerinin tamamen veya kısmen alınmamasına karar verilmesi olarak tanımlanmıştır. Bu doğrultuda, kanunen tahakkuk ettirilmemeleri gerektiği halde tahakkuk ettirilen gümrük vergileri kaldırılmaktadır. Söz konusu maddede ayrıca; gümrük vergilerinin geri verilmesi veya kaldırılmasına ilişkin hükümlerin bu Kanun kapsamında tatbik edilen para cezaları için de uygulanacağı hüküm altına alınmıştır.

Gümrük vergilerinin geri verilmesi veya kaldırılması uygulamasına ilişkin dayanaklar arasında; 4458 sayılı Gümrük Kanunu, 07.10.2009 tarihli ve 2009/15481 sayılı 4458 Sayılı Gümrük Kanununun Bazı Maddelerinin Uygulanması Hakkında Karar, 07.10.2009 tarihli Gümrük Yönetmeliği ve Risk Yönetimi ve Kontrol Genel Müdürlüğünün 22.04.2009 tarihli, 2009/25 sayılı Genelgesi ile 07.07.2009 tarihli ve 2009/27 sayılı Genelgesi bulunmaktadır. Bu düzenlemeler kapsamında, ödenmesi gerekmediği halde ödenmiş olan gümrük vergileri tamamen veya kısmen geri ödenmiş olan gümrük vergileri tamamen veya kısmen geri verilmekte ve tahakkuk ettirilmemeleri gerektiği halde tahakkuk ettirilen gümrük vergileri kaldırılmaktadır⁹⁸. Ayrıca; 06.06.2002 tarih ve 4760 sayılı Özel Tüketim Vergisi Kanununda ithalde alınmayan veya eksik alınan ÖTV ile fazla veya yersiz alınan ÖTV'nin Gümrük Kanunu hükümleri kapsamında işlem yapılmak suretiyle düzeltileceği açıklanmıştır⁹⁹.

⁹⁷ Sefer, Y. Gümrük Vergilerinin Geri Verilmesi veya Kaldırılması, Gümrük Dergisi, Yıl 2005, Sayı 52, s.119.

⁹⁸ 4458 sayılı Gümrük Kanununun 211.maddesinin 1.fıkrasına bkz.

⁹⁹ 1 seri no.lu ÖTV Genel Tebliği'nin “İthalde Alınan Vergide Düzeltme” başlıklı 16.2. bölümüne bkz.

Benzer Şekilde; ithal edilen eşya ile ilgili olarak alınan katma değer vergisi için 25.10.1984 tarih ve 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununda; KDV'den müstesna olduğu halde yanlışlıkla alınan veya fazla alındığı anlaşılan KDV'nin indirim hakkına sahip olmayan mükelleflere, Gümrük Kanuna göre iade olunacağı belirtilmiştir¹⁰⁰. Bu nedenle ithalde alınan KDV ve ÖTV, Gümrük Kanunu ve Gümrük Yönetmeliğindeki usul ve esaslar çerçevesinde geri verilmekte veya kaldırılmaktadır.

Yukarıda belirtildiği üzere, Gümrük Kanununun ilgili hükümlerine göre, “Geri verme” deyimini, ödenmiş olan gümrük vergilerinin tamamen veya kısmen geri ödenmesi, “Kaldırma” deyimini, henüz ödenmemiş olan gümrük vergilerinin tamamen veya kısmen alınmamasına karar verilmesini ifade eder. Dolayısıyla bu kavramlardan ilki, gümrük vergilerinin tahsilatından sonra; ikincisi ise tahsilattan önce uygulanan bir işlemdir.

Gümrük vergilerinin geri verilmesi veya kaldırılması uygulamasına kimi zaman hatalı işlemler veya iptaller nedeniyle kimi zaman da ithalat veya ihracat işlemlerinin niteliğinden dolayı ihtiyaç duyulmaktadır.

Örneğin, gümrük vergileri uygulamasının temel unsurları olarak adlandırabilecek kıymet, menşe ve tarife pozisyonunda veya bunların dışındaki diğer tali unsurlarda yapılan bir yanlış beyan veya işlem sebebiyle, bazı durumlarda da eşyanın statüsünü kanıtlayacak belgelerin eşyanın ithali anında ibraz edilememesi sebebiyle alınmaması gereken gümrük vergileri tahakkuk ettirilmekte veya tahsil edilebilmektedir. Bazı durumlarda ise, eşyanın belgelerinde bir eksiklik veya yapılan beyanda herhangi bir yanlışlık olmamakla birlikte alıcı ile satıcı arasında yapılan satış sözleşmesinde kararlaştırılan niteliklere sahip olmadığı gerekçesiyle satıcısına iade edilen eşyanın gümrük vergilerinin geri verilmesi durumu ortaya çıkmaktadır¹⁰¹.

Gümrük Kanununda; gümrük vergilerinin geri verilmesi veya kaldırılması süreciyle ilgili olarak, gümrük vergilerinin geri verilmesine veya kaldırılmasına izin verilen ve verilmeyen durumlar, başvuru süresi, başvuru usulü, karar vermeye yetkili makam ve başvuruların değerlendirmesi gibi hususlara da yer verilmiştir¹⁰².

¹⁰⁰ 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun 51.maddesine bkz.

¹⁰¹ Gümüş, M. Gümrük Vergilerinin Geri Verilmesi veya Kaldırılması, E-Yaklaşım Dergisi, Yıl 2005, s. 28.

¹⁰² 4458 sayılı Gümrük Kanununun 211. ve 212. maddelerine bkz.

2.15.1. Gümrük Vergilerinin Geri Verilmesi veya Kaldırılması Halleri

Gümrük vergilerinin geri verilmesi ve kaldırılmasına ilişkin hükümler, Gümrük Kanununun 210. ile 217. maddelerinde ve Gümrük Yönetmeliğinin “Vergilerin ve Para Cezalarının Geri Verilmesi veya Kaldırılması” başlığı altında 499. ile 511. maddelerinde düzenlenmiştir.

2.15.1.1. Vergilerin Hatalı Olarak Tahakkuku veya Ödenmesi

Yukarıda da belirtildiği üzere; yasal olarak tahakkuk ettirilmemesi gerekirken tahakkuk ettirilen gümrük vergileri kaldırılırken, ödenmemesi gerekirken ödendiği tespit edile gümrük vergileri geri verilmektedir. Diğer taraftan, yasal olarak tahakkuk ettirilmemesi ya da ödenmemesi gerekenler ilgili görevliler tarafından bilerek yapılan tahrifatlar neticesinde tahakkuk ettirilmiş ya da ödenmiş ise vergilerin kaldırılması ya da iadesiyle ilgili istekler reddedilmemektedir. Örneğin; ithalat politikası önlemleri kapsamında bir eşya için kota konulmuş ve bu kota miktarı da dolmuşsa bu eşyanın ithali gerçekleştirilemeyecektir. Böyle bir durumda bir ithalatçı eşyayı, kotaya tabi olmayan eşya gibi göstermek üzere faturada bir tahrifat yapmış ve bu tahrifatın devamı niteliğinde gümrük beyannamesi düzenlemişse ve kotaya tabi değilmiş gibi beyan edilen eşyanın vergisi gerçekte kotaya tabi eşyanın vergisinden yüksek ise, bu durumun tespit edilmesi durumunda mükellefin fazladan ödemiş olduğu gümrük vergilerinin geri verilmesi talebi kabul edilmeyecektir Çünkü daha evvel tahsil edilen vergiler, ilgili kişinin kotadan kaçınmak amacıyla kasten yapmış olduğu bir tahrifat sebebiyle hesaplanmıştır¹⁰³.

Gümrük vergilerinden yasal olarak ödenmemesi gerekenler ilgili vergilerin yükümlüye tebliği ve söz konusu kişinin gümrük idaresine üç yıl içerisinde başvurusu üzerine kaldırılmakta ya da geri verilmektedir. Denetleme ve kontrol neticesinde, kaldırma ya da geri verme durumlarından birinin belirlenmesi halinde, kaldırma ya da geri verme işlemi aynı süre içerisinde doğrudan yapılmaktadır. Beklenmeyen hallerde ya da mücbir bir sebep oluşması durumunda bu süre Gümrük Kanununun 211.madde hükmüne istinaden uzatılabilmektedir.

¹⁰³ Sefer, s. 52.

2.15.1.2. Beyannamenin İptali

İlgilinin talebi doğrultusunda bir gümrük beyannamesine dayanılarak ödenen gümrük vergileri, bu beyannamenin iptali üzerine iade edilmektedir. Ancak bu iadenin yapılabilmesi için söz konusu müracaatın Gümrük Kanununun 212.maddesine istinaden kanuni süre içerisinde yapılmış olması gerekmektedir.

2.15.1.3. Kusurlu veya Sözleşme Hükümlerine Aykırı Çıkan Eşya

Gümrük beyannamesinin tescil tarihinden itibaren, ithalatçı tarafından ithallerine esas teşkil eden sözleşme hükümlerine aykırı ya da kusurlu oldukları gerekçesiyle kabul edilmeyen eşyalarla ilgili ithalat vergileri de kaldırılmakta ya da iade edilmektedir. Burada ifade edilen “kusurlu” kavramına teslimat öncesinde hasar görmüş olan eşyalar da dahil bulunmaktadır. Ancak bu türlü eşyalarla ilgili ithalat vergilerinin kaldırılması ya da geri verilmesi için bazı şartların sağlanması gerekmektedir. Bunlardan ilki; sözleşme hükümlerine aykırı ya da kusurlu olup olmadıklarının belirlenmesi adına gerçekleştirilen ilk kullanım haricinde eşyanın kullanılmamasıdır. Bu durumda esasen ithalatçının korunması amaçlanmıştır. Çünkü ithale konu eşyanın kusurlu olduğunun ithalatçısına tesliminden önce anlaşılacağı hallerde, söz konusu durum ancak eşyanın yurtiçinde kullanılmaya başlanması ile anlaşılacaktır. Gümrük vergilerinin geri verilebilmesi için eşyanın kusurlu olduğunun tespit edildiği ilk kullanımının dışında kullanılmaması gerekmektedir. Zira eşyanın bu tespitten sonra da kullanıma konu olması, kusurun kabul edilmesi anlamında değerlendirilecektir.

İkinci şart ise; eşyanın Türkiye Gümrük Bölgesi dışına ihraç edilmesidir. Gümrük vergilerinin geri verilmesi, daha evvelden ithal edilerek serbest dolaşıma girmiş olan eşyanın “serbest dolaşımda olma” statüsünü kaybetmesi anlamına da gelmektedir. Bu açıdan bakıldığında, gümrük vergileri geri verilen ve artık serbest dolaşımda olmayan bu eşyanın ihraç edilmesi gerekmektedir. Diğer taraftan, ilgilinin isteği doğrultusunda gümrük idareleri eşyanın serbest bölgeye konulmasına, yeniden ihraç amacıyla gümrük antrepo ya da transit rejimine tabi tutulmasına ya da ihracı yerine imhasına onay verebilmektedirler. Burada ifade edilen kullanımlardan ya da işlemlerden birinin gerçekleştirildiği eşyalar serbest dolaşımda olmayan eşya statüsünde değerlendirilmektedir.

Bir diğer husus da, denenmek üzere geçici olarak gümrük beyanından önce teslimi yapılan eşyaların durumudur. Bu eşyaya ilişkin gümrük vergileri, söz konusu eşyanın kusurlu veya sözleşme hükümlerine aykırı olduğu hususlarının deneme sırasında anlaşılamadığı kanıtlanmadıkça geri verilme veya kaldırılmaya konu olamamaktadır.

İthalatına esas teşkil eden sözleşme hükümlerine aykırı ya da kusurlu çıkan eşyalarla ilgili hükümler doğrultusunda, kaldırılacak ya da geri verilecek gümrük vergileri için gümrük idaresine verginin tebliğ tarihi itibariyle bir yıl içinde başvurulması gerekmektedir. Bu süre mücbir bir sebebin belirlenmesi durumunda Ticaret Bakanlığı tarafından uzatılmaktadır¹⁰⁴.

2.15.1.4. Diğer Haller

Gümrük vergileri, yukarıda ifade edilen durumların dışında Cumhurbaşkanı tarafından Türkiye'nin taraf olduğu uluslararası anlaşmalar doğrultusunda belirlenecek durumlarda iade edilmekte veya kaldırılmaktadır. Bu kapsamda kaldırma ve iade işlemleri ilgili gümrük idaresine başvurulması üzerine gümrük vergilerinin yükümlüye tebliğ edildiği tarihinden itibaren bir yıl içerisinde gerçekleştirilmektedir. Mücbir bir nedenin oluşması durumunda Bakanlık tarafından bu sürenin açılmasına izin verilebilecektir.

2.15.2. Gümrük Vergilerinin Geri Verilmeyeceği veya Kaldırılmayacağı Haller

Gümrük Yönetmeliğinin 501 maddesi uyarınca; satıcı ve alıcılar arasında gerçekleştirilen sözleşmelerde fiyatların da eklenmiş olduğu şartlar oluşturulurken eşyada bir kusur bulunduğu ya da sözleşme koşullarına uygun olmadığının tespiti sonrasında eşyanın ithalatçı tarafından satıldığı durumlarda, bu eşyaya ilişkin gümrük vergilerinin kusurlu veya sözleşme hükümlerine aykırı çıkan eşyaya ilişkin hükümler çerçevesinde gümrük vergilerinin geri verilmeyeceği veya kaldırılmayacağı ifade edilmiştir.

Gümrük vergilerinin geri verilmesi veya kaldırılması işlemlerini özetlersek geri verme ve kaldırma işlemi dört madde halinde izah edilebilir.

¹⁰⁴ 4458 sayılı Gümrük Kanununun 214. maddesine bkz..

Bunlar;

- 1) Kanunen ödenmemeleri gerektiği halde ödenen veya tahakkuk ettirilen gümrük vergilerinin geri verilmesi veya kaldırılması¹⁰⁵,
- 2) Gümrük beyannamesinin iptal edilmesi¹⁰⁶,
- 3) Beyannamenin tescili tarihi itibariyle, kusurlu veya ithallerine esas teşkil eden sözleşme hükümlerine aykırı olarak gönderilen eşyanın, ithalatçısı tarafından kabul edilmeyerek geri gönderilmesi¹⁰⁷,
- 4) Yukarıda sayılan durumlar dışında kalan, Türkiye'nin taraf olduğu uluslararası anlaşma hükümleri çerçevesinde, Bakanlar Kurulu tarafından belirlenecek durumlar¹⁰⁸,

Diğer taraftan, vergilerin geri verilmeyeceği veya kaldırılmayacağı haller de mevcuttur. Bunları şu şekilde sıralamak olanaklıdır:

- 1) Yukarıda yer alan kusurlu veya sözleşme hükümlerine aykırı gelen eşyalar ile ilgili olarak;
 - a) Alıcı ve satıcılar arasında gerçekleştirilen ve fiyatların da dahil edildiği sözleşmelerde ilgili şartlar oluşturulurken eşyalarda bulunan kusurlar dikkate alınması,
 - b) Eşyadaki kusurun belirlendiği ya da sözleşme şartlarına uymadığının belirlenmesi sonrasında ithalatçı tarafından satışının yapılması¹⁰⁹,
- 2) Gümrük vergilerinden yasal olarak tahakkuk ettirilmemesi ya da ödenmemesi gerekirken ilgili kişiler tarafından bilerek yapılan tahrifatlar neticesinde tahakkuk ettirilmiş ya da ödenmiş ise vergilerin kaldırılması ya da iadesiyle ilgili istekler kabul edilmemektedir¹¹⁰.
- 3) 2009/15481 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile Gümrük Kanununun bazı maddelerinin uygulanması hakkında alınan Kararın 120.maddesi gereği ayrıca gümrük vergilerinin geri verilmesi veya kaldırılmasının söz konusu olmayacağı hallere açıklık getirilmiş olup, buna göre;

¹⁰⁵ 4458 sayılı Gümrük Kanununun 211.maddesinin 2.fikrasına bkz.

¹⁰⁶ 4458 sayılı Gümrük Kanununun 212.maddesine bkz.

¹⁰⁷ 4458 sayılı Gümrük Kanununun 213.maddesine bkz.

¹⁰⁸ 4458 sayılı Gümrük Kanununun 214.maddesine bkz.

¹⁰⁹ Gümrük Yönetmeliğinin 501.maddesine bkz.

¹¹⁰ 4458 sayılı Gümrük Kanununun 211.maddesinin 1.fikrasına bkz.

- a) 119.maddede yer alan nedenler dışında serbest dolaşıma girip ihraç edilen eşyanın, Türkiye Gümrük Bölgesinde vergiye tabi bir gümrük rejimi altında satışının yapılamamış olması,
 - b) Bu kararda ve Kanunda açıkça ifade edilen durumlar dışında, herhangi bir nedenle Türkiye Gümrük Bölgesinde vergiye tabi bir gümrük rejimi altında gümrük idaresi tarafından serbest dolaşımdaki bir eşyanın imha edilmesinin kararlaştırılması,
 - c) Tercihli tarife uygulanmasına esas teşkil etmek üzere, eşyanın serbest dolaşıma girişi sırasında yükümlünün ibraz edilen belgelerin usulsüz, geçersiz ya da sahte olarak düzenlenmesiyle ilgisinin olmadığı anlaşılmaması,
- 4) Anılan 2009/15481 sayılı Bakanlar Kurulu Kararının 130.maddesinin 1.fıkrasının (b) bendi gereği geri verme veya kaldırmaya konu olmayacak gümrük vergisi tutarının belirlenmesini Bakanlar Kuruluna (07.07.2018 tarihli, 30471 sayılı 2.mükerrer Resmi Gazetede yayımlanan KHK'nin 700.maddesinin 126.fıkrası gereği Bakanlar Kurulu Cumhurbaşkanlığı olarak değiştirilmiştir.) bırakılmıştır. Belirlenecek rakam ise 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un 106.maddesinde belirtilen tutar kadar olacağı kararlaştırılmıştır. (6183 sayılı Kanunun 106.maddesinde belirlenen tutar ise 20-TL'dir.)

2.15.3. Gümrük Vergilerinin Geri Verilme Veya Kaldırılma Süreleri

Yukarıda sayılan gümrük vergilerinin geri verilebileceği veya kaldırılabilirliği durumları için ayrı süreler öngörülmüş olup, bu uygulamalardan yararlanabilmek için, süresi içerisinde gümrük idarelerine başvurulması gerekmektedir. Bu süreler ise şöyledir:

- 1) Kanunen ödenmemeleri gerektiği halde ödenen veya tahakkuk ettirilen gümrük vergilerinin geri verilmesi veya kaldırılması amacıyla, bu vergilerin ilgisine tebliğinden itibaren 3 yıl içerisinde¹¹¹,
- 2) Gümrük beyannamesinin iptal edilmesi durumunda, gümrük beyannamesinin iptal edilmesi amacıyla müracaatta bulunulması için öngörülen süreler¹¹²,

¹¹¹ 4458 sayılı Gümrük Kanununun 211.maddesinin 2.fıkrasına bkz..

¹¹² 4458 sayılı Gümrük Kanununun 46. ve 70. maddesinin 2.fıkrasında belirtilen süreler bkz.

- 3) Beyannamenin tescili tarihi itibariyle, kusurlu veya ithallerine esas teşkil eden sözleşme hükümlerine aykırı olarak gönderilen eşyanın, ithalatçısı tarafından kabul edilmeyerek geri gönderilmesi durumunda, söz konusu eşya için ödenmesi gereken gümrük vergilerinin ilgisine tebliğinden itibaren 1 yıl içerisinde¹¹³,
- 4) Yukarıda sayılan durumlar dışında kalan, Türkiye'nin taraf olduğu uluslararası anlaşma hükümleri çerçevesinde, Cumhurbaşkanlığı tarafından belirlenecek durumlarda, geri vermeye veya kaldırmaya konu olan gümrük vergilerinin ilgisine tebliğinden itibaren 1 yıl içerisinde¹¹⁴, olarak saptanmıştır. Bu süreler içinde Ticaret Bakanlığına başvurulmalıdır.

Ayrıca, kusurlu veya sözleşme hükümlerine aykırı gelen eşyalardan kaynaklanan gümrük vergilerine ilişkin geri verme veya kaldırma başvurularında, 1 yıllık süre mücbir sebep olması şartıyla Bakanlıkça uzatılabilmektedir¹¹⁵.

2.15.4. Geri Verme veya Kaldırmada İzlenen Süreç

2.15.4.1. Geri Verme veya Kaldırma Başvurusu

Para cezalarının ve Gümrük vergilerinin kaldırılması ya da geri verilmesi başvurusu; bu cezaları ve vergileri ödemekle yükümlü olan ya da ödeyen vatandaş ya da hak ve yükümlülükleri devralan kişi ya da bunların temsilcilerince ilgili gümrük idarelerine “Ek 3”, “Geri Verme veya Kaldırma Başvurusu Formu” ile yapılmalıdır. Bu form biri asıl olmak üzere her bir ceza kararı ya da beyanname için iki nüsha halinde düzenlenmektedir.

Form içerisinde 1, 2 ve 3 no.lu kutuların doldurulması bir zorunluluktur. Başvurunun kabulü sonrasında form içerisinde gerekli bilgilerden bir kısmının doldurulmadığının belirlenmesi halinde gümrük idaresi tarafından ek süre verilebilmektedir. Bu süre zarfında ilgili eksiklikler tamamlanmaz ise başvuru geri çekilmiş sayılmakta ve durum ilgili kişiye iletilmektedir. Beklenmeyen veya mücbir sebep oluşması halinde eksiklerin süresinde tamamlanmaz ise yine idare tarafından ek süre verilebilmektedir.

Kaldırma ya da geri verme başvurusunun, talebin yönetmelikte öngörülen kaldırma ya da geri verme koşullarına uygunluğunu ya da belge ya da ek bilgi temin edilmesini

¹¹³ 4458 sayılı Gümrük Kanununun 213.maddesine bkz.

¹¹⁴ 4458 sayılı Gümrük Kanununun 214.maddesine bkz.

¹¹⁵ 4458 sayılı Gümrük Kanununun 213.maddesinin 4.fikrasına bkz.

kesinleştirme adına inceleme yapılmasını gerektirmesi halinde, bu amaca uygun olarak başvuru yapılan gümrük idaresi gereken önlemleri alarak, ihtiyaç duyulan belge ve bilgilerin başvuru sahibinden ibrazını istemekte ve bu amaç çerçevesinde gereken kontrolleri gerçekleştirmektedir.

6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkındaki Kanun'un 23.maddesi hükmünce; öncelikle istihkak sahiplerinin Ticaret Bakanlığına olan varsa muaccel borçlarına katılmak suretiyle geri verilmesi gereken amme alacaklarına yönelik işlem yapılması gerektiğinden, başvuruların Bakanlığa muaccel hale gelmiş borçlarına geri verilmesi gereken amme alacağının mahsup edilmesi talepli veya iade talepli olmalıdır. Bu sebeple, Bakanlığa kesinleşmiş borcu olup olmadığı hususunda geri verme başvurusu yapanlardan ayrıca yazılı bildirim istenmektedir.

Gümrük vergilerinin geri verilmesi veya kaldırılması talebi, bu vergileri ödeyen, ödemekle sorumlu olan kişi veya bunların temsilcileri ile geri verme/kaldırmaya konu gümrük beyannamesi ile ilgili hak ve yükümlülükleri devralan kişiler tarafından yapılabilmektedir¹¹⁶. Bu başvuruların, Gümrük Yönetmeliğinin 78 no.lu ekinde yer alan (Ek:3) Geri Verme veya Kaldırma Başvurusu Formu aracılığıyla ve beyannamenin tescil edildiği gümrük idaresine yapılması gerekmektedir.

Başvuru formu, her bir beyanname için 2 nüsha halinde doldurulmaktadır. Eğer bilgi veya belge eksikliği nedeniyle başvuru formunun tamamının doldurulması mümkün değilse, ilk başvuru esnasında söz konusu formun 1, 2 ve 3 no.lu kutuları doldurulmakta, eksik bilgi ve belgelerin tamamlanarak, formun tam olarak doldurulması için ilgiliye gümrük idaresi tarafından ek süre tanınmaktadır. Ek süre içerisinde eksikliklerin tamamlanmaması halinde başvuru geri çekilmiş sayılır ve yükümlü bu durumdan haberdar edilmektedir. Mücbir sebep veya beklenmeyen haller nedeniyle sürenin aşıldığının yükümlü tarafından ispat edilmesi durumunda, ek süre mücbir sebep veya beklenmeyen halin bitiminden itibaren yeniden işlemeye başlar¹¹⁷. Sonradan yapılan denetimler ve kontroller esnasında fazla alınmış bir gümrük vergisinin bulunması durumunda ise ilgililerin müracaatı aranmaksızın buna ilişkin yükümlüsüne bildirimde bulunulmakta ve geri verme veya kaldırma işlemleri gümrük idaresi tarafından resen yapılmaktadır¹¹⁸.

¹¹⁶ Gümrük Yönetmeliğinin 502.maddesi 1.fıkrasına bkz.

¹¹⁷ Gümrük Yönetmeliğinin 502.maddesinin 3. ve 4.fıkralarına bkz.

¹¹⁸ Gümrük Yönetmeliğinin 502.maddesinin 2.fıkrasına bkz.

2.15.4.2. Yetkili Makamlar ve Yetki Limitleri

Gümrük idarelerine ulaşan geri verme/kaldırma talepleri hakkında, hangi makamların yetkili olacağı, Gümrük Yönetmeliğinin 500.maddesi uyarınca belirli limitler halinde belirlenmiştir. Buna göre, geri verilmesi veya kaldırılması talep edilen tutar yükseldikçe, bu talepleri karşılayacak makam da değişmekte ve hiyerarşik olarak da yükselmektedir. Bu maddede bahsedilen yetki limitleri ise, her yıl 213 sayılı Vergi Usul Kanunu uyarınca belirlenen yeniden değerlendirme oranında artırılarak uygulanmaktadır¹¹⁹.

2019 yılı için söz konusu limitler ve makamlar aşağıdaki gibidir¹²⁰:

- a) 226.000 TL'ye kadar olan gümrük vergileri için geri verme veya kaldırma işlemlerini yapmaya beyannamenin tescil edildiği ilgili Gümrük Müdürlüğü,
- b) 1.157.000 TL'ye kadar olan gümrük vergileri için geri verme veya kaldırma işlemlerini yapmaya beyannamenin tescil edildiği gümrük müdürlüğünün bağlı olduğu Gümrük ve Ticaret Bölge Müdürlüğü,
- c) 1.157.000 TL'nin üstündeki gümrük vergileri için geri verme veya kaldırma işlemlerini yapmaya ise Bakanlık yetkilidir.

Her yıl bu tutarlar, 213 sayılı VUK doğrultusunda bir önceki yıllarla ilgili olarak, belirlenmiş olan yeniden değerlendirme oranında artırılmaktadır. 1.000 TL'ye kadar olan tutarlar söz konusu hesaplamada dikkate alınmamaktadır.

2.15.4.3. Başvurunun Kabulü, Karar Aşaması ve Tutulacak Kayıtlar

Uygulamada, gümrük idareleri gerekli kontroller sonrasında ihtiyaç duyulan bütün ayrıntı, belge ve bilgilere ulaştığında 14 no.lu kutuyu doldurarak başvuru formunu kabul etmektedir.

Kaldırma ya da geri verme isteği, gümrük müdürünün ya da başmüdürün oluşturacağı üç kişilik kurul tarafından yetkileri çerçevesinde başvurunun kabul edilmesinden itibaren otuz gün içinde bir sonuca bağlanmaktadır. Başvuru formunun 15 no.lu kutusuna alınan kararın tarih ve sayısı yazılmakta, ayrıca, başvurunun yapıldığı gümrük idaresinin yetkisi dahilinde olmayan başvuru taleplerinin yetkili idari kademeye intikal ettirilmesi gerekmektedir. Bu doğrultuda, başmüdürlükler tarafından ilgili formlardan bakanlık yetkisine giren miktarlara ait olanlar bakanlığa düzenlenip

¹¹⁹ Gümrük Yönetmeliğinin 500.maddesinin 2.fikrasına bkz.

¹²⁰ 2019 yılı için Gümrük işlemleri, Seri No: 157 ile belirlenmiştir. Bkz .157 Seri nolu tebliğ.

onaylanması için gönderilmektedir. Başvuru formunun Bakanlığa gönderilmesi gereken durumlarda kaldırma ya da geri verme gerekçeleri başmüdürlükler tarafından formun gönderme yazısına kaydedilmektedir.

Sistemdeki beyanname, geri verme ya da kaldırma işlemlerinde esas alınmaktadır. Ayrıca başvuruya ilgili her bir ceza kararı ya da beyanname için farklı dosyalar oluşturulmaktadır. İlgili gümrük beyannamesindeki, vergilerin geri verilmesine esas teşkil etmek üzere ibraz edilen fatura beyanı, dolaşım belgeleri, menşe şahadetnamesi gibi belgelerin asılları ile “Geri Verme veya Kaldırma Başvurusu Formu” nun tasdikli bir örneği gümrük idareleri tarafından Ticaret Bakanlığına gönderilmektedir.

Dahili vergiler açısından yükümlülerin gümrük vergileri, gider kalemi kabul edilmektedir. Bu nedenle yükümlünün bağlı bulunduğu vergi dairesine geri verilen gümrük vergileriyle ilgili mahsup suretiyle ya da nakden “Geri Verme veya Kaldırma Başvurusu Formu” nun onaylı bir örneği gönderilerek bunların gider kalemi olduğunun bildirilmesi gerekmektedir. Diğer taraftan, vergilerden geri verilme talebi onaylanarak iadesi kabul edilenlerin geçmiş mali yıllara ait olması durumunda ödemenin bütçenin ilgili biriminden yapılması için müdürlükler ya da başmüdürlüklerce onaylanmış formlar, ilgili muhasebe birimine ödenek isteğini belirten yazıyla birlikte gönderilmektedir.

2.15.4.3. Faiz Uygulaması

Gümrük Kanunu'nun 216.maddesinde, gecikme zammının ya da bunların ödenmeleriyle ilgili olarak tahsil edilmiş gecikme faizinin iadesi ile gümrük vergilerinde faiz ödenmeyeceği hüküm altına alınmıştır. Fakat söz konusu kararın idare tarafından iade kararının alındığı tarih itibariyle üç ay içinde yerine getirilmemesi durumunda, üç aylık sürenin bitiminden itibaren ilgilinin isteği doğrultusunda Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkındaki Kanun'un tecil faizine ilişkin hükümlerine göre hesaplanmak suretiyle faiz ödenmesi gerekmektedir.

Yetkili idareler tarafından gecikme zammının ya da gümrük vergileriyle bunların ödenmelerine bağlı olarak tahsil edilen gecikme faizinin iadesinde geri ödenen gecikme faizine ayrıca faiz ödenmemektedir¹²¹.

¹²¹ Ertaş, A. Bütün Yönleriyle Gümrük İşlemlerinde Süreler, Gümrük Kontrolörü Derneği Yayını, Ankara 2002, s. 63.

Gümrük vergilerinin geri verilmesi ya da hatalı olarak kaldırılması durumunda, 216. madde uyarınca ödenmiş faizler ve başlangıçta tahakkuk eden vergiler tekrar alınmaktadır. Tebliğ tarihinden itibaren on beş gün içinde tahsil edilmeyen miktarların ödenmesi gerekmektedir. Bu süre içerisinde de ödenmeyen vergilere, 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkındaki Kanun hükümlerine göre işlem yapılmaktadır.

2.15.4.4. Para Cezalarının Geri Verilmesi ve Kaldırılması

Vergisel kayba sebep olan eylemlerle ilgili para cezalarının kaldırılması ve geri verilmesinde, gümrük vergilerinin kaldırılması ve geri verilmesiyle ilgili hükümler uygulanmaktadır. Para cezalarından usulsüzlüklerle ilgili olanların kaldırılması ve geri verilmesinde, kanunen bu cezaların ödenmemesi gerekirken ödeme yapıldığını, bu cezalarla ilgili kararların yasal olarak düzenlenmemesi gerekirken düzenlendiğini gösteren belgelerin gösterilmesi gerekmektedir.

Ayrıca Gümrük Kanunu'nun 233.maddesine istinaden Ticaret Bakanlığı bütçesinin ilgili tertibinden varsa muayene ve tahlilden önce cezayı gerektiren durumun ortaya çıkarılmasını sağlayacak muhbirlerle, bu yasaya göre tahsil edilen idari para cezalarının %15'i oranında bir tutarın ödeneceği belirtilmiştir. Ancak geri verilmesine karar verilen para cezalarında kararın verildiği tarihten itibaren muhbirlerle dağıtılan paranın iadesi talep edilir. Bu talep iadesine karar verilen para cezası kararının tarihinden itibaren bir ay içinde geri istenmektedir.

2.15.4.5. Geri Verme veya Kaldırmaya İlişkin Diğer Hususlar

Yurda vergisi eksik ödenerek ya da hiç ödenmeden sokulan eşyaların 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu 48.maddesinde, eksik alınmış ya da hiç alınmamış KDV'lerle ilgili olarak Gümrük Kanununda yer alan esaslar doğrultusunda işlem yapılacağı hükme bağlanmıştır. İthal edilen eşyalarla ilgili olarak katma değer vergisinden istisna tutulduğu halde fazla alındığı anlaşılan ya da yanlışlıkla alınan KDV'ler, Gümrük Kanununun bu maddesi doğrultusunda, mükelleflerden indirim hakkı olmayanlara iade edilmektedir.

Uygulamada, KDV'nin iadesine yönelik başvurular, "Geri Verme veya Kaldırma Başvurusu Formu" ile alınmaktadır. Yapılan değerlendirmeler sonucunda KDV'nin mahsuben ya da doğrudan iadesine karar verilebilmektedir. Mükellefler tahsil ettikleri

katma değer vergilerinden, ödedikleri katma değer vergilerini indirebilmekte, pozitif fark olması halinde bunu bağlı buldukları vergi dairesine ödemektedirler. Bu kapsamda bir indirim hakkına sahip olan mükelleflerin gümrük işlemlerine ilişkin olarak yanlışlıkla fazladan ödedikleri verginin iadesi mümkün olmamaktadır.

Gümrükte vergisi eksik ödenerek ya da ödenmeden ithali yapılan ürünlerin, vergiden müstesna olduğu halde fazla alındığı anlaşılan ya da yanlışlıkla alınan özel tüketim vergisiyle eksik alınmış ya da hiç alınmamış özel tüketim vergilerine yönelik Gümrük Kanunundaki esaslar çerçevesinde işlem yapılması gerekmektedir¹²². Diğer taraftan, 3577 sayılı İthalatta Haksız Rekabetin Önlenmesi Hakkında Kanun'un 15. Maddesinde; "Gümrük mevzuatının gümrük vergisinin tesciline tahakkukuna, tahsiline, geri verilmesine, takibine ve teminata bağlanmasına ilişkin bu Kanuna aykırı olmayan usul ve şekle yönelik hükümleri, dampinge karşı vergi veya telafi edici verginin tescilli, tahakkuku, tahsili, geri verilmesi, takibi ve teminata bağlanması işlemlerinde de uygulanmaktadır. Ödenmeyen dampinge karşı vergi veya telafi edici vergiler 6183 Sayılı Amme Alacaklarının Tahsili Usulü Hakkında Kanun hükümlerine göre gümrük idarelerince kovuşturulur"

2.15.4.6. Değerlendirme

Başvurunun yapıldığı gümrük müdürlüğü yetki limitine bakmaksızın ilk değerlendirmeyi ve gerekli kontrolleri yaparak, eksik belge ve bilgilerin tamamlanmasını sağlamakta¹²³ ve Geri Verme veya Kaldırma Başvurusu Formunun 14 no.lu kutusunu doldurarak başvuruyu kabul etmektedir¹²⁴. 14 no.lu kutuda yazılı olan tarih başvuru tarihi olup geri verme veya kaldırma ile ilgili olarak yapılacak işlemlerde ve hesaplamalarda bu tarih esas alınmaktadır¹²⁵.

Uygulamada, ilk işlemi yapan gümrük müdürlüğünde her başvuru için ayrı dosya açılmaktadır. Bu dosyada geri verme veya kaldırmaya esas olan menşe şahadetnamesi, fatura, beyanname, dolaşım belgeleri vb. belgelerin onaylı bir örneği bulunmaktadır. Onaylanan geri verme veya kaldırma başvuruları elektronik ortamda kayda alınmaktadır¹²⁶. Yükümlünün muaccel hale gelmiş bir gümrük borcu varsa, geri verme

¹²² 4760 sayılı Özel Tüketim Vergisi Kanununun 16.maddesinin 3.fikrasına bkz.

¹²³ Gümrük Yönetmeliğinin 503.maddesine bkz.

¹²⁴ Gümrük Yönetmeliğinin 504.maddesine bkz.

¹²⁵ Gümrük Yönetmeliğinin 504.maddesine bkz.

¹²⁶ Gümrük Yönetmeliğinin 505.maddesine bkz.

veya kaldırma başvurusunun, geri verilecek veya kaldırılacak tutarın bu borçtan mahsup edilmesi talebi ile birlikte yapılması gerekmektedir¹²⁷. Ayrıca gerek görülmesi halinde, eşyaların menşe statülerini gösteren Menşe şahadetnameleri, Form A, fatura beyanı, EUR.1 vb. belgelerin, sonradan kontrol çerçevesinde, kurallara uygunluğunun ve doğruluğunun teyidi için ihracatçı ülkelerin gümrük idarelerine gönderilebilmektedir.

Gümrük vergilerinin ve para cezalarının geri verme veya kaldırma talepleri, yetki limitleri dahilinde ilgili birimde oluşturulacak komisyonlar tarafından incelenerek, karara bağlanmaktadır. Söz konusu başvurunun, yetkili makama ulaştığı tarihten itibaren 30 gün içinde sonuçlandırılması gerekmektedir. Bu süreye uyulamayacağına anlaşılması durumunda ilgili gümrük idaresince, 30 günlük sürenin dolmasından önce başvuru sahibine süre aşımını haklı kılan gerekçeleri ve talep hakkında karar vermek için gerekli gördükleri ek süreyi belirten bir bildirim yapılmaktadır. Söz konusu komisyon tarafından verilen kararın sayı ve tarihi, Geri Verme veya Kaldırma Başvurusu Formunun 15 no.lu kutusuna kaydedilir ve bu karar yükümlüye bildirilmektedir¹²⁸.

Sonuç olarak; gümrük mevzuatı açısından geri verme/kaldırma başvuruları için iki farklı süreler tayin edildiği görülmektedir. Ancak, kanunen ödenmemeleri gerektiği halde ödenen veya tahakkuk ettirilen gümrük vergilerinin geri verilmesi veya kaldırılması başvurularının, bu vergilerin ilgisine tebliğinden itibaren 3 yıl içerisinde ilgili gümrük idaresine yapılması gerekmektedir. Bunun dışında kalan durumlar için ise süreler konunun özel niteliğe göre belirlenmiş süreler olup, Gümrük Yönetmeliğinin 499. maddesine istinaden Gümrük Kanunu 46.ve 70.maddelerinde yer alan süreler buna örnek verilebilir. Ancak burada benim kanaatim gümrük vergilerinin iadesi veya kaldırılması taleplerinin Gümrük Kanunu 97.maddesinin 2.fikrasında belirtilen hiç alınmayan veya noksan alınan gümrük vergilerinin üç yıl içerisinde istenebileceği gibi, geri verilmesi veya kaldırılması taleplerinin de tüm durumlar için üç yıl olarak uygulanması gerektiğidir.

O halde geri verme/kaldırma sürelerinin tahakkuk zamanaşımı süresi ile uyumlu olmasına ilişkin kuralın gümrük vergileri için de geçerli olduğu açıktır. Çünkü Gümrük Kanunu'nun 197.maddesi uyarınca gümrük vergileri için tahakkuk zamanaşımı süresi 3 yıldır. Diğer taraftan, geri verme/başvuru süresinin başlangıç tarihi bu vergilerin tebliğ

¹²⁷ Gümrükler Kontrol Genel Müdürlüğü 22.04.2009 tarih ve 2009/25 sayılı Genelgesi 1.madde 9.fikrasına bkz.

¹²⁸ Gümrük Yönetmeliğinin 504.maddesinin 2.fikrasına bkz.

tarihine bağılı olduğundan, örneğin sonradan çıkarılan ek tahakkuklar için de gümrük yükümlülüğünün başladığı tarihe bağılı kalınmaksızın, tebliğ tarihinden itibaren 3 yıl içinde bunların geri verilmesi istenebilmektedir. Aksi takdirde, tahakkuk zamanaşımı süresinin son günlerinde tebliğ edilen ve gereksiz yere fazladan ödenen vergilerin idareden geri verilmesinin istenilmesi mümkün olmayacaktır.

2.15.5. Geri Verme veya Kaldırma Kararlarının Neticeleri

Yetkili makamca incelenen başvurular sonrasında geri verme veya kaldırma talebinin kabulüne (müspet) veya reddine (menfi) karar verilebilmekte, bir sonuç ihtiva etmeyen bilgilendirme ve talimatlar ise (örneğin ek bilgi/belge talebi, süre uzatımı gibi) karara bağlanmaksızın tebliğ edilmektedir.

2.15.5.1. Kabul Kararı

Gümrük vergilerinin geri verilmesine karar verilmesi durumunda, bu vergilere bağılı olarak yükümlüden daha önce alınmış olan gecikme zammı ve gecikme faizi gibi fer'ileri de geri verilmektedir. Kaldırma başvurusunun kabul edilmesi halinde ise, tahakkuk ettirilmiş vergiler silinmektedir.

Gümrük idaresinin iade kararı sonrasında, yapılacak işlemlerde “Geri Verme (Reddiyat) Vardır” kaşesi, büyük harflerle gümrük beyannamesinin aslı üzerine vurulur. Alındı belgesinin ve beyannamenin arka sayfasına ise iadeye konu olan vergilerle ilgili iade kararının tarih ve sayısı, verginin tutarı ve türünü belirten bir kaşe vurulur¹²⁹. Ayrıca, geri vermeye konu olan gümrük vergileri ve bunlar için daha önceden ödenmiş olan gecikme faizi ve gecikme zamları için idarenin faiz ödemesi söz konusu değildir. Ancak, gümrük idaresi tarafından geri verme kararı alındıktan sonra, bu kararın alındığı tarihten itibaren 3 ay içinde gereği yapılmazsa; idare, faiz yüküyle karşı karşıya kalır. Bu faiz oranı ise 6183 sayılı Kanunun 48.maddesine göre belirlenen tecil faizi oranında olacaktır.

Kanuni nedenlerle iadesi gereken ancak kamu idareleri tarafından yükümlüden tahsil edilen alacakların, reddiyatı yapacak kamu idaresine yükümlünün var olan gecikmiş borçlarına sayılarak red olunacağı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkındaki

¹²⁹ Gümrükler Kontrol Genel Müdürlüğü 22.04.2009 tarih ve 2009/25 sayılı Genelgesi 1.madde 9.fikrasına bkz.

Kanun da belirtilmektedir¹³⁰. Vergi hukukuna göre taraflar arasında takas yapılabilmesi için yükümlüye ait olan borç muaccel olmalı ve alacağı da kesinlik kazanmalıdır. Bundan dolayı mesela idarece, kendisinden olan muaccel alacağı için yükümlünün, henüz mahkemesi devam ettiğinden tahakkuk etmemiş olan borcuyla takas yapılamaz. Ancak yükümlünün kamu alacağının tahsilinden sonra borcu muaccel olmakla birlikte kanuni sebeplerle iadesine karar verilen ve tebliği de kendisine yapılmış, kısaca idareden olan alacağı kesinlik kazanmış ise ve takas istemi verginin vadesi gelmeden önce yapılmış ise bu isteğin kabul edilmesi gerekmektedir. Bununla birlikte içtihatlarda yükümlünün bu tarz bir isteği olmasa dahi İdare tarafından, muaccel olan vergi taksitini ödemediğinden onun iade kararı verilen muaccel alacağı varsa bunu, ödeme emri düzenlenmeden önce, vergi taksitine mahsup edebileceği belirtilmektedir¹³¹.

Gümrük idarelerince yalnız gümrük vergisi değil, dahili mevzuat uyarınca ithalde alınan katma değer vergisi, özel tüketim vergisi vb. vergilerde tahsil edildiğinden, bunlara ilişkin geri verme veya kaldırma başvuruları da gümrük idarelerince karara bağlanmakta ve sonuçlandırılmaktadır. Bu vergilere ilişkin yapılan nakden veya mahsuben ödemeler, geri verme veya kaldırma başvuru formunun bir örneği gönderilmek suretiyle, yükümlünün bağlı bulunduğu vergi dairesine bildirilmektedir.

Kabul kararı sonrası geri verme işleminin hatalı olarak yapıldığı ve aslında yükümlüye iade edilmemesi gereken bir vergi olduğunun anlaşılması halinde ise idarenin hatalı olarak iade ettiği vergileri geri isteme hakkı saklı tutulmuştur. Buna göre, hatalı olarak geri verilen vergiler için ilgisine yeni bir tebligat çıkarılacak ve yükümlünün bu tebligatı almasına müteakip 15 gün içinde bahsi geçen vergileri ödemesi istenecektir¹³².

2.15.5.2. Red Kararı

Geri verme veya kaldırma başvurusunun yetkili makamlarca reddedilmesi durumunda ise, ret kararının tebliğinden itibaren 15 gün içinde yükümlü tarafından kararı alan gümrük idaresinin bağlı bulunduğu bir üst makama itiraz hakkı saklıdır. Geri verme ve kaldırma başvurularının reddinden doğan uyuşmazlıklar hakkında yargı yoluna gidilebilmesi olanaklıdır.

¹³⁰ 4458 sayılı Gümrük Kanununun 239.maddesine bkz.

¹³¹ Gümüş, s. 28.

¹³² 4458 sayılı Gümrük Kanununun 217.maddesine bkz.

2.15.5.3. Yargı Yoluna Başvurma

İdarece tahakkuk ettirilip yükümlüsüne tebliğ edilen vergi kararları veya geri verme kararlarıyla ilgili olarak yukarıda anlatılan itiraz sürecinin sonunda hala idare ile yükümlü arasında uyuşmazlık bulunuyorsa, yükümlü devam eden uyuşmazlığın çözümünü bu kez yargı önüne getirebilmektedir. Benzer şekilde geri verme taleplerinin idarece reddedilmesi halinde de vergi mahkemelerinde dava açma hakkı saklı bulunmaktadır. Bu durumlarda, itirazın reddi kararlarına karşı işlemin yapıldığı yerdeki idari yargı mercilerine (vergi mahkemelerine) başvurulabilir¹³³. Uyuşmazlıkların yargı yoluyla çözümlenmesinde, 2577 sayılı İdari Yargılama Usul Kanunu hükümleri uygulanır.

Yükümlüler, gümrük müdürlüğünün bulunduğu yerdeki vergi mahkemesi nezdinde dava açabilirler. Çünkü 06.01.1982 tarih ve 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanununa göre vergi uyuşmazlıklarında yetkili mahkeme, Gümrük Kanunu'na göre alınması gereken vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümleri tarh ve tahakkuk ettiren dairenin bulunduğu yerdeki vergi mahkemesidir¹³⁴. Vergi mahkemelerinde dava açma süresi, otuz gün olup¹³⁵ bu süre, idare nezdinde yapılan itirazlara ilişkin olarak idarece düzenlenmiş ret kararının yükümlüye tebliğ edildiği tarihten itibaren başlamaktadır.

İdarece tahakkuk ettirilerek yükümlüsüne tebliğ edilen vergi kararlarına karşı vergi mahkemelerinde dava açılmış olması, vergilerin tahsilatının yürütmesini kendiliğinden durdurulmaktadır¹³⁶. Bir başka deyişle vergi mahkemesinde dava devam ettiği sürece, yükümlü, vergileri ödemeye davet edilemez. Bu durum, vergi takibatına ilişkin sürecin ilk önemli sonucudur.

İkincisi ise, vergi mahkemesi kararının idare lehine sonuçlanması halinde; vergilerin tahakkukunun kesinleşmesi, yani mahkemece yükümlü aleyhine verilen kararı gümrük idaresine tebliğ edildiği tarihte tahsil edilebilir hale gelmesidir.¹³⁷ Vergi mahkemesinin kararına karşı üst derece mahkemelerinde itiraz/temyiz yolu açık olsa da, itiraz/temyiz başvurularının vergilerin tahsilatını kendiliğinden durdurulmaması nedeniyle; (yükümlünün teminat karşılığı yürütmenin durdurulması kararı aldırması durumu hariç olmak üzere) artık bu aşamada vergilerin ödenmesi zorunludur. Ayrıca, vergi

¹³³ 4458 sayılı Gümrük Kanununun 242.maddesinin 5.fikrasına bkz.

¹³⁴ 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanununun 37.maddesine bkz.

¹³⁵ 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanununun 7.maddesine bkz.

¹³⁶ 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanununun 27.maddesinin 3.fikrasına bkz.

¹³⁷ 4458 sayılı Gümrük Kanununun 197.maddesinin 5.fikrasına bkz.

mahkemelerinin kararlarının, gecikilmeksizin ve en geç kararın idareye tebliğinden başlayarak otuz gün içinde gereğinin yerine getirilmesi gerekir. Ancak, haciz veya ihtiyati haciz uygulamalarına geçebilmek için bu kararların kesinleşmesinin beklenmesi gerekir¹³⁸.

Vergi mahkemesinde görülen uyuşmazlığın idare lehine karara bağlanması halinde yükümlü tarafından, yükümlü lehine karara bağlanması halinde ise idare tarafından üst derece mahkemelerinde kanun yollarına başvurulması mümkündür. Vergi mahkemelerinin, tek hakimle verdiği kararlara karşı “itiraz” mercii, yetkili bölge idare mahkemesidir¹³⁹. Bölge idare mahkemelerinin yetkisinde olan davalar için verilen kararlar kesin olup, temyiz edilemezler¹⁴⁰.

Gümrük vergileri ile ilgili olarak vergi mahkemesinin kurul halinde verdiği kararlara karşı “temyiz” mercii ise Danıştay’dır. Bu davaları görmekle yükümlü olan Danıştay Yedinci Dairesi, aynı zamanda, gümrük vergilerine ilişkin düzenleyici işlemler (Bakanlar Kurulu Kararları, Tüzükler, Yönetmelikler ve Genel Tebliğler) nedeni ile doğabilecek uyuşmazlıkları ilk derece mahkemesi olarak karara da bağlamakla yükümlüdür. Danıştay Yedinci Dairesinin, vergi mahkemesinin almış olduğu kararı onaması halinde uyuşmazlık sona ermekte, bozması halinde ise; vergi mahkemesinin bu karara karşı direnip direnmediğine bağlı olarak süreç farklılık göstermektedir. Vergi mahkemesinin bozma kararına uyup direnmemesi halinde yargılama tamamlanmış olmaktadır. Vergi mahkemesinin kararında direnmesi halinde ise uyuşmazlık, bir üst kurul olan Vergi Dava Daireleri Kurulu tarafından karara bağlanmaktadır¹⁴¹. Bu Kurulun vermiş olduğu kararlar kesinlik göstermektedir.

Vergi uyuşmazlığı kural olarak itiraz başvurusu üzerine bölge idare mahkemesinin veya temyiz başvurusu üzerine Danıştay Yedinci Dairesinin (veya Vergi Dava Daireleri Kurulu) verdiği kararla sona ermektedir. Ancak itiraz ve temyiz aşamasından ayrı olarak bir de olağanüstü kanun yollarına yer verilmiş olup, bunlara başvuru ise belirli şartlara bağlı kılınmıştır. Bu olağanüstü kanun yolları;

- “yargılamanın yenilenmesi¹⁴²”
- “kanun yararına bozma¹⁴³” olarak sıralamak olanaklıdır.

¹³⁸ 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanununun 28.maddesinin 1.fikrasına bkz.

¹³⁹ 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanununun 45.maddesinin 1.fikrasına bkz.

¹⁴⁰ 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanununun 45.maddesinin 6.fikrasına bkz.

¹⁴¹ 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanununun 50.maddesinin 5.fikrasına bkz.

¹⁴² 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanununun 53.maddesine bkz.

Yargı sürecinin kesin bir hükümle son bulması neticesinde, vergi uyumsuzluklarına ilişkin dava eğer idare lehine sonuçlanırsa artık vergiler kesinleşmekte ve ödenmemiş olması halinde, Gümrük Kanununun 201.maddesi uyarınca 6183 sayılı Kanun uyarınca takibata geçilmektedir. Ancak tüm yargı yolları tüketilerek davanın mükellef lehine sonuçlanması halinde ise vergiler kesinleşmemekte; vergiler ödenmemiş ise takipten vazgeçilmekte, vergilerin ödendiği durumlarda ise yükümlüsüne iade edilmektedir.



¹⁴³ 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanununun 51.maddesine bkz.

BÖLÜM 3

4458 SAYILI GÜMRÜK KANUNUNDAKİ GÜMRÜK VERGİSİ SUÇLARI VE BU SUÇLARA UYGULANAN CEZALAR

3.1.GENEL AÇIKLAMALAR

Suç, sorumlu bir kişi tarafından, müspet ya da menfi bir hareketle meydana getirilen, ceza tehdidi taşıyan, kanundaki tanıma uygun ve hukuka aykırı fiil¹⁴⁴ olarak tanımlanabilir.

Suçun dört kurucu unsuru vardır. Bunlar;

- Kanuni unsur,
- Maddi unsur (tipik eylem) ,
- Hukuka aykırılık unsuru,
- Manevi unsur¹⁴⁵ (kusurlu irade) olarak ifade edilmektedir.

Bu kurucu unsurların varlığı halinde suç oluşurken, bu kurucu unsurların birisinin bile bulunmaması halinde suçun varlığından bahsedilememektedir. Anayasa Mahkemesi (AYM) vergisel suç ve cezalara ilişkin vermiş olduğu bir kararda; vergi hukukundaki vergi cezalarının, kanunlarda ifade edilen vergi suçlarının sorumlular veya mükellefler tarafından işlenmesi halinde uygulanan hürriyeti bağlayıcı ve mali nitelikteki yaptırımlar olduğunu belirtmektedir. Hazinesinin, kamu alacaklarının zamanında ödenmemesi nedeniyle uğramış olduğu zararı karşılanması gecikme faizi ve zammının, temel amacıdır. Buna karşılık vergi cezalarının amacı ise önceden belirlenmiş olan vergi suçlarını işleyenlerin cezalandırılmasıdır. Bu cezalar, yargı organları tarafından ceza

¹⁴⁴ Dönmezer, S. Genel Ceza Hukuku Dersleri, Bahçeşehir Üniversitesi Yayınları, İstanbul 2003, s. 86.

¹⁴⁵ Hakeri, H. Ceza Hukuku, Seçkin Yayınları, Ankara 2008, s. 96.

yargılamaları çerçevesinde hürriyeti bağlayıcı nitelikteki yaptırımlar veya vergi idareleri tarafından yargı kararı gerekmeden ve idari usullerle gerçekleştirilen idari ve mali nitelikli yaptırımlar olabilmektedir¹⁴⁶.

Kanunilik ilkesi, idarenin davranışlarına kanunun ve ona eşit hukuk kurallarının, bu arada genel hukuk kurallarının egemen olması anlamını taşır. Bir başka deyişle idarenin kanuniliği, idarenin hukuka bağlı olmasını ifade eder. İdarenin hukuka bağlı olmasından ise onun yalnızca kanuna bağlı olmasını değil bütün hukuk kurallarına bağlı olmasını anlamak gerekir¹⁴⁷.

Danıştay İçtihatları Birleştirme Kurulu'nun (DİBK) bir kararına göre kamu giderlerinin sağlanması amacıyla kaynak sağlanması, vergideki amaçlardan biridir. Vergisel cezalar ile öngörülen ise buna yönelik kanunlara aykırı hareketten devletin görmüş olduğu zararın zam veya tazminat şeklinde tanzimi değildir. Bu cezalar ile öncelikli amaç ceza tehdidiyle söz konusu fiili önlemek ve zararı aşan tutarda karşılık olarak faili cezalandırmaktır¹⁴⁸.

Yasa koyucu yukarıda belirttiğimiz yargı kararlarında da yer aldığı gibi gümrük suç ve cezalarına ilişkin farklı yaptırımlar ve çözüm yolları içeren düzenlemeler getirmiştir. Gümrük Kanunu'nun da gümrük vergisi kaybına neden olan işlemler ve usulsüzlükler olmak üzere iki suç türü ve bunların cezaları düzenlenmiştir¹⁴⁹.

Gümrük yükümlülükleri çerçevesinde yükümlülerle gümrük idaresi arasında oluşan hukuki uyuşmazlıklar gümrük uyuşmazlıkları olarak ifade edilmektedir. Gümrük uyuşmazlıkları genel olarak; ticaret politikası önlemleri, gümrük idaresiyle yükümlü arasında menşe ve gümrük kıymeti tespiti, gümrük işlemleri ve bu doğrultudaki iş ve işlemler, vergiyi oluşturan idari uygulamalar, tebliğ, tahsil işlemleri, tarh, olay, tahakkuk, usul hükümleri ve ceza kesme hususlarında görülmektedir¹⁵⁰.

Kaçakçılık fiillerine ise 21.03.2007 tarih ve 5607 sayılı Kaçakçılıkla Mücadele Kanunu hükümleri, uygulanmaktadır. Kaçakçılıkla Mücadele Kanunu, sadece gümrük

¹⁴⁶ <http://www.hukukturk.com> / AYM, E.1992/29, K.1993/23, 24.06.1993, erişim tarihi, (27.01.2019).

¹⁴⁷ Dursun, H. İdari Suç ve Cezalarda Kanunilik İlkesi, Adalet Yayınları, Ankara 2015, s.191.

¹⁴⁸ <http://www.hukukturk.com> / DİBK, E.1977/1 K.1980/2, 12.06.1980, Erişim Tarihi, (16.01.2019).

¹⁴⁹ Şenyüz, s. 335.

¹⁵⁰ Gerçek, A. Gümrük Uyuşmazlıkları ve Çözüm Yolları, Bursa Bilanço 2009, s. 64.

kaçakçılığı olarak da tanımlayabildiğimiz kaçakçılık fiillerine ilişkin özel nitelikli usul ve ceza yasasıdır ve bu kanunda hüküm bulunmayan hallerde genel nitelikli usul ve ceza yasaları hükümleri esas alınmaktadır. Bununla birlikte kaçakçılık fiilleri niteliğine ve kaçakçılık konusuna göre değişik kanunlarda düzenlenmektedir. Bu bağlamda; "silah kaçakçılığı", Ateşli Silahlar ve Bıçaklar ile Diğer Aletler Hakkındaki Kanun¹⁵¹, "uyuşturucu kaçakçılığı", Uyuşturucu Maddelerin Murakabesi Hakkında Kanun¹⁵² ile Türk Ceza Kanununda¹⁵³ da düzenlenmiştir. Bu tür yasadışı mal kaçakçılıklarında KMK hükümleri uygulanmamaktadır¹⁵⁴.

GK 231.maddede GK hükümlerinin uygulanması bağlamında, KMK'da yer alan suç ve kabahatlere ilişkin hükümlerin saklı olduğu ve KMK'da suç veya kasten işlenen kabahat olarak tanımlanan fiillerin ancak taksirle işlenmeleri halinde, GK hükümlerine göre idari para cezası verileceği hükme bağlanmıştır.

Gümrük Kanunu'nun 57.maddesine göre sınai ve fikri mülkiyet haklarının ihlal edildiğiyle ilgili kesin delillerin bulunması durumunda gümrük idaresi tarafından herhangi bir başvuruya gerek olmadan bu hakları ihlal eden eşya ile ilgili gümrük işlemleri durdurulmaktadır.

Durdurma kararının Gümrük idaresi tarafından alınması sonrasında kararın ilgili kişiye tebliğinden itibaren on gün içinde esas hakkında hak sahibi tarafından mahkemeden tedbir niteliğinde karar alınması ya da yetkili mahkemede dava açılması gerekir. Bunun yapılmaması durumunda söz konusu eşya ile ilgili gümrük idaresi tarafından yapılması gerekenlerin, hak sahibinin talep ettiği gümrük rejimine göre yapılması gerekmektedir¹⁵⁵. Fikri mülkiyet hakları ihlallerinden doğan uyuşmazlıklar, hukuk mahkemelerinde görülmektedir.

¹⁵¹ Bkz.15.07.1953 tarih ve 8458 sayılı Resmi Gazete.

¹⁵² Bkz.24.06.1933 tarih ve 2435 sayılı Resmi Gazete.

¹⁵³ Bkz.12.10.2004 tarih ve 25611 sayılı Resmi Gazete.

¹⁵⁴ Ceyhan, S. Gümrük Kaçakçılığının Tanımlanması, Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi, Yıl 2007, s. 186.

¹⁵⁵ Şenol, C. Fikri ve Sınai Mülkiyet Haklarının Korunmasına Yönelik Tedbirler, Gümrük Dünyası Dergisi, Yıl 2006, s. 31.

Çalışmamız konusunu oluşturan ve Gümrük Kanunun'da düzenlenen vergi kaybına neden olan işlemlere ve usulsüzlüklere ilişkin idari para cezalarına 31.03.2005 tarih ve 5326 sayılı Kabahatler Kanunu¹⁵⁶ çerçevesinde işlem yapılması gerekmektedir. Çünkü Kabahatler Kanunu'nda kabahat deyiminden; kanunun karşılığında idari yaptırım uygulanmasını öngördüğü haksızlık anlaşılmaktadır. İdari yaptırımdan kastedilen ise, idari para cezası ve idari tedbirler (mülkiyetin kamuya geçirilmesi, meslek ve sanat ifasının süreli menı, işyerinin süreli kapatılması, ruhsat ve ehliyetin süreli geri alınması..vb.) olmak üzere iki tür olarak hükme bağlanmıştır¹⁵⁷.

İdari para cezalarının en yaygın olarak uygulananı idari para cezası olmak üzere iş yeri kapatma, yayın durdurma veya yayın izninin iptali gibi oldukça değişik olarak yelpazede yer alabilmektedir. Buna karşın, idari suç ve ceza konusunda genel bir kanun niteliğini taşıyan 30.3.2005 tarih ve 5326 sayılı Kabahatler Kanunu söz konusu geniş yelpazeyi yansıtmaktan uzak bulunmaktadır. Gerçekten de Kanunun 16.maddesinde; kabahatler karşılığında uygulanacak olan idari yaptırımların idari para cezası ve idari tedbirlerden ibaret olduğu ifade edilmiş, idari tedbirlerin ise mülkiyetin kamuya geçirilmesi ve ilgili kanunlarda yer alan diğer tedbirler olduğu ifade edilmiştir. Görüldüğü üzere Kanun, idari yaptırımı ikiye ayırmış bunların da idari para cezası ve idari tedbir olarak ifade etmiştir¹⁵⁸.

Kabahatler Kanunu'nun 3. maddesiyle getirilen düzenleme ile kabahatlere ilişkin kanunla getirilen genel hükümlerin, özel kanunlardaki düzenlemeye aykırılık taşısa bile, özel kanunlara tatbik edileceği kurala bağlanmıştır. Bu durumun tek istisnası ise, şayet özel kanunlarda, idari yaptırım kararlarına karşı kanun yoluna ilişkin hükümler bulunması halinde, özel kanun hükümlerinin uygulanacağı istisnadır. Bu istisna dışında, para cezalarına ilişkin tüm uygulamalarda, Kabahatler Kanunu'nun getirdiği esas ve usuller, özel kanunlarda yer alan esas ve usullere aykırı olsa bile, tüm idari para cezalarına uygulanacaktır¹⁵⁹.

¹⁵⁶ Bkz.31.03.2005 tarih ve 25772 sayılı Resmi Gazete.

¹⁵⁷ Başaran, F. Anayasa Temelinde Benzer Mali Yükümlülük Kavramı, Vergi Sorunları Dergisi, Yıl 2010, Sayı 341, s. 12.

¹⁵⁸ Dursun, s. 206.

¹⁵⁹ Ortaçolat, A. Kabahatler Kanunu Çerçevesinde Gümrük Para Cezalarında Kusur Şartı Aranır mı?, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara 2007, s. 179.

Kabahatler Kanunu yürürlüğe girmeden önce gümrük para cezalarına ilişkin usul ve esaslar konusunda Gümrük Kanunu hükümlerine göre işlem yapılmaktaydı. Ancak, idari para cezası gibi tüm idari yaptırımlara uygulanacak esas ve usulleri tek çatı altında toplamak amacı ile ihdas edilen Kabahatler Kanunu ile birlikte Gümrük Kanununun idari cezalara ilişkin hükümlerinin Kabahatler Kanununun genel hükümleri karşısında uygulanma kabiliyeti ortadan kalkmıştır. Bu durumun tek istisnası Gümrük Kanununun gümrük para cezalarına karşı kanun yoluna ilişkin hükümleridir¹⁶⁰.

3.2. GÜMRÜK VERGİSİ KAYBINA NEDEN OLAN İŞLEMLERE UYGULANAN CEZALAR

Gümrük mevzuatı beyana göre muayene neticesinde ortaya çıkan farklılıkları üç açıdan ele alıp incelemektedir. Bunlar;

- 1) Cins nevi veya nitelik farkı,
- 2) Miktar farkı,
- 3) Kıymet farkıdır¹⁶¹.

Gümrük Kanunu'nun 234 ila 238.maddeleri; Gümrük vergileri ile ilgili uygulanacak cezalarla vergi kaybına neden olan işlemleri düzenlemektedir. Söz konusu para cezalarının Gümrük vergileri ile birlikte alınması gerekmektedir. Ayrıca söz konusu cezalar gümrük vergileriyle aynı zamanda karara bağlanmalı, tebliğ edilmeli ve ödenmelidir. Bu hükmün amacı, cezaların zamanaşımına uğraması olasılığının önüne geçebilmek ve etkili biçimde vergi ve ceza takibi yapabilmektir.

Gümrük vergisi kaybına neden olan işlemlere uygulanacak cezalar; Gümrük Kanunu'nun 234,235,236,237,238. maddelerinde düzenlenmiştir. Buna göre; 234.maddesinde yer alan düzenlemelerde eşyanın vergilendirmeye esas olan ağırlık, baş, sayı vb. ölçülerinde beyan ile muayene sonucu elde edilen gümrük vergisinin %5'i aşması durumunda ve eşyanın kıymetinin eksik beyan edilmesi durumunda gümrük

¹⁶⁰ Ortopolat, A. Kabahatler Kanunu Çerçevesinde Gümrük Para Cezalarında İzlenecek Esas ve Usuller, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara 2008, s. 187.

¹⁶¹ Dölek, A. Gümrük İşlemleri, Umut Kitap, İstanbul 2013, s. 29.

vergi tutarından hariç para cezası müeyyidesi; ancak bu durumların Gümrük idaresinin belirlenmesinden önce beyan sahibi tarafından beyan edilmesi durumunda para cezası tutarının %85'i oranı kadar indirim yapılır ve %15'i tahsil edilir¹⁶².

Gümrük Kanunu'nun 235.maddesindeki düzenlemeler ise; Serbest dolaşıma giriş beyannamesi için yapılan düzenlemeler ve ihracat beyannamesi için yapılan düzenlemeler olmak üzere iki ayrı rejim iki söz konusu madde hükmünde düzenlemeler yapılmış olup, eşyanın ithalinin yasak olması ve eşyanın belli kuruluşlarının iznine tabi iken bu kuruluşların iznini almamak veya almış gibi göstermek fiilinin işlenmesi durumunda para cezası verileceği, bu fiile aykırı tespit edilen eşyalar içinde dökme ve kap olarak gelen eşyalara uygulanacak cezai müeyyide oranları farklılık göstermektedir. İhracat eşyasında ise yine aynı durum geçerli olup, ihracı yasak veya belli kuruluşların iznine tabi iken izin alınmadan veya alınmış gibi beyanda bulunulmasının tespiti sonucu para cezasının uygulanacağı ile ayrıca söz konusu eşyaların mülkiyetinin kamuya geçirilmesine karar verilmektedir. Ayrıca yolcuların beyanlarına aykırı olarak başkasına ait olan eşyayı kendi eşyasıymış gibi beyan etmelerinin tespiti halinde iki katı gümrük vergisinin tahsil edilmesi şartı söz konusu eşya gerçek sahibine verilebileceği, söz konusu iki katı gümrük verginin ödenmemesi durumunda ise eşyalar gümrüğe terk edilmiş sayılacaktır. Diğer taraftan transit rejimine konu edilen ve Türkiye Gümrük Bölgesinde serbest dolaşımda olmayan eşyanın beyanından farklı cins ve yapıda olduğunun tespit edilmesi durumunda da idari para cezası verileceği anılan kanun maddesinde hüküm altına alınmıştır¹⁶³.

Gümrük Kanunu'nun 236. maddesindeki düzenlemeler; Gümrük idaresi denetimi altında olan ancak işleticiliği özel hukuku tüzel kişi tarafından yapılan, gümrüklü eşyaların depolandığı antrepo ve geçici depolama yerlerinde yapılan sayımlarda verilen beyana istinaden eşyanın eksik veya fazla olduğunun tespit edilmesi durumunda eksik çıkan eşyaya tekabül eden gümrük vergileri tahsil edilmekte ve ayrıca para cezası

¹⁶² 4458 sayılı Gümrük Kanununun.234.maddesine bkz.

¹⁶³ 4458 sayılı Gümrük Kanununun 235.maddesine bkz.

uygulanmakta iken, fazla çıkan eşya ise tasfiye tabi tutulmakta ve fazlalığa ait gümrük vergisi tutarı kadar para cezası madde hükmü gereği uygulanmaktadır¹⁶⁴.

Gümrük Kanunu'nun 237.maddesine göre ise; gümrüklü eşyayı taşıyan nakil vasıtaları acenteleri, kaptanlar veya sahipleri tarafından eşyanın gümrük idaresine bildirilmesi aşaması olan özet beyan aşamasında eşyayı eksik veya fazla olduğunun tespit edilmesi durumunda söz konusu eksiklik veya fazlalığın verilen süre içerisinde neden kaynakladığının geçerli belgelerle ispatlanamaması durumunda fazla çıkan eşya için mülkiyetin kamuya geçirilmesi suretiyle müsaderesine, eksik çıkan eşya için ise eksikliğe ilişkin para cezası müeyyideleri uygulanmaktadır¹⁶⁵.

Gümrük Kanunu 238.maddesindeki düzenlemeler; Geçici ithalat rejimi, gümrük kontrolü altında işleme rejimi ve dâhilde işleme rejimine yönelik hükümlerin ihlal edilmesi durumunda söz konusu eşyaların gümrükteki vergilerinin iki katı para cezası uygulanmaktadır¹⁶⁶.

Görüldüğü üzere Gümrük Kanununda vergi kaybına neden olan işlemlere uygulanacak cezalar, cezayı gerektirecek gümrük işlemleri temelinde ayrılmış ve her farklı işlem için uygulanacak cezalar ve oranları saptanmıştır.

3.3. KABAHAHLER KANUNUNA GÖRE GÜMRÜK KABAHAHLERİ

Gümrük Kanunu gümrük işlemlerinin nasıl yapılacağını belirleyen özel ve temel bir kanundur. Kanunda ithal ve ihraca konu eşyanın Türkiye gümrük bölgesine giriş ve çıkışına ilişkin hükümlere yer verilmiş ve bu hükümlere uyulmaması halinde uygulanacak idari yaptırımlar da düzenlemiştir. Gümrük kanununda düzenlenen bu fiiller mahiyeti itibari ile kabahatlerdir¹⁶⁷.

Kabahatler Kanununun 2.maddesinde yer alan "kanun" sözcüğünden, Kabahatler Kanunu ve diğer kanunlar anlaşılmaktadır. Gümrük Kanunu; gümrük düzenini,

¹⁶⁴ 4458 sayılı Gümrük Kanununun 236.maddesine bkz.

¹⁶⁵ 4458 sayılı Gümrük Kanununun 237.maddesine bkz.

¹⁶⁶ 4458 sayılı Gümrük Kanununun 238.maddesine bkz.

¹⁶⁷ Kılıç, s. 302.

sistemini ve gümrük vergisinin esas ve usullerini düzenleyen özel bir kanun olduğundan Gümrük Kanununda yer alan ve para cezası gerektiren filleri de bu bağlamda kabahattir. İdari gümrük kabahatleri, gümrük idarelerine verilen beyannamelerde farklılıklar ve noksanlar bulunması halinde vergi kaybına neden olma ve usul hükümlerine uymama şeklindeki fiillerdir. Gümrük Kanununda öngörülen parasal nitelikteki cezalara gümrük para cezası denir¹⁶⁸.

Kabahatler için uygulanacak idari yaptırımlar 5326 sayılı Kabahatler Kanununun 16.maddesinde düzenlenmiştir. Buna göre; Kabahatler karşılığında uygulanacak olan idari yaptırımlar, idari para cezası ve idari tedbirlerden ibarettir. İdari tedbirler ise mülkiyetin kamuya geçirilmesi veya ilgili kanunlarda yer alan diğer tedbirlerdir.

İdari para cezaları ise yine 5326 sayılı Kanunun 17.maddesinde düzenlenmiştir. Buna göre; "idari para cezaları maktu veya nispi olabilir".

Kabahatin konusunu oluşturan olay ise 4458 sayılı Gümrük Kanununun 235.maddesinin 1.fikrasının (a) ve (c) bentlerinde belirtilmiştir. Söz konusu kanun maddesine göre;

- 1) Serbest dolaşım rejimine tabi eşyaların denetlenmesi, muayenesi ve teslimat sonrası yapılan kontrollerde; söz konusu eşyaların genel düzenleyici işlemler doğrultusunda yasaklandığının yani ithali yasak eşyalardan olduğunun tespit edilmesi durumunda söz konusu eşyanın gümrük vergilerinin yanı sıra gümrüklenmiş değerinin dört katı tutarında para cezası, eğer eşyaların ithali belli kuruluşların iznine bağlı ise ve bu kuruluşların iznine bağlı değilmiş gibi veya izin alınmış gibi beyanda bulunulması durumunun tespiti sonucunda; gümrük vergilerinin yanı sıra gümrüklenmiş değerinin iki katı tutarında para cezası verilir, ayrıca söz konusu eşyalara el konularak mülkiyetin kamuya geçirilmesine karar verilir ve Kanununun 177 ile 180.madde hükümlerine göre söz konusu eşyalar tasfiyeye tabi tutulur. Dolayısıyla idari bir yaptırım olan mülkiyetin kamuya geçirilmesinin hangi ihlal sonucu gerçekleşeceği anılan kanun maddeleri ile düzenlenmiştir.

¹⁶⁸ Ercan, s. 73.

3.3.1. Gümrük Kabahatlerinde Zamanaşımı

Kabahatlere uygulanacak zamanaşımı süreleri soruşturma ve yerine getirme zaman aşımaları olarak iki ayrı kavramda ele alınmıştır. Bu konular 5326 sayılı Kabahatler Kanununun 20 ve 21.maddelerinde düzenlenmiştir. Kanunun 20.maddesine göre, soruşturmalarda zamanaşımının dolması durumunda ortaya çıkan kabahat nedeniyle ilgili kişiye yönelik bir para cezasına hükmedilemez. Bu maddenin 2.fikrasında ise soruşturma zaman aşımı süreleri belirtilmiştir. Buna göre kabahat nedeniyle verilen para cezasının yüz bin Türk Lirası ya da daha fazla olması durumunda zaman aşımı beş yıl iken; elli bin ya da daha fazla olması durumunda dört yıl; elli binden az olanlarda ise üç yıldır.

Yerine getirme zamanaşımı ise; Kanun 21.maddesinde düzenlenmiştir. Buna göre yerine getirme zaman aşımının dolması durumunda mülkiyetin kamuya geçirilmesi ya da idari para cezasına yönelik kararlar uygulanmamaktadır. 2.fıkarda ise yerine getirme zamanaşımı süreleri belirtilmektedir. Buna göre kabahat nedeniyle verilen para cezasının elli bin Türk Lirası ya da daha fazla olması durumunda zaman aşımı yedi yıl iken; yirmi bin ya da daha fazla olması durumunda beş yıl; on bin ya da daha fazla olması durumunda dört yıl; on binden az olanlarda ise üç yıldır.

Kanunun 21.maddesinin 3. fıkrasında ise mülkiyetin kamuya geçirilmesine ilişkin zamanaşımı süresi hüküm altına alınmıştır. Buna göre; "Mülkiyetin kamuya geçirilmesine ilişkin zamanaşımı süresi on yıldır".

3.3.3.1. Kabahat para ceza kararlarına ve mülkiyetin kamuya geçirilmesine yönelik kararlara karşı itiraz ve kanun yolları

Kabahatler Kanununun 3.maddesinin 1.fikrası "a" bendinde; "Bu Kanunun idari yaptırım kararlarına karşı kanun yoluna ilişkin hükümleri, diğer kanunlarda aksine hüküm bulunmaması halinde...uygulanır" hükmüne amirdir. Gümrük Kanununun 242.maddesinde "itiraz" ve 244. maddesinde ise "uzlaşma" kanun yollarına yer verildiğinden bu konuda Gümrük Kanunu uygulanacaktır. Daha somut bir deyişle

Gümrük Kanununun 242. maddesinde belirtilen onbeş günlük süre içerisinde idari para cezalarına ve idari yaptırım olan mülkiyetin kamuya geçirilmesi kararlarına karşı bir üst makama itiraz edilecektir.

3.4. USULSÜZLÜK İŞLEMLERİNE İLİŞKİN CEZALAR

Usulsüzlüklerle ilgili haller (usulsüzlük suçları) ve bunlara uygulanacak usulsüzlük cezaları; Gümrük Kanunu'nun 239 ve 241. maddelerinde düzenlenmiştir. Bu maddelerde vergi kaybı doğurmayan usul hatalarından kaynaklanan işlemlere özgü cezalar gösterilmiştir. 2019 yılı için Gümrük Kanunu 241. maddesine göre usulsüzlük cezası 130 TL'dir¹⁶⁹.

Usulsüzlüklerin basit nitelikteki gümrük mevzuatı ihlalleri olarak adlandırılması mümkündür¹⁷⁰.

Gümrük Kanunu'nun 241. maddesinde usulsüzlük suç ve cezaları ise; Gümrük Kanununda ayrı bir ceza tayin edilmiş haller saklı kalmak üzere, bu Kanuna uygun olarak veya bu Kanunla tanınmış yetkilere dayanılarak çıkarılan tüzük, yönetmelik, tebliğ ve talimatlarla getirilen şekil ve usullere aykırı hareket edenlere uygulanacak para cezası uygulanması öngörülmüştür. Buna göre 241.Madde; Kanunda ayrı olarak ceza belirlenmiş durumlar saklı kalmak üzere, ilgili kanun ve bu kanun çerçevesinde çıkartılmış olan ikincil özellikteki düzenlemeler doğrultusunda getirilmiş olan hükümlere aksi davranış sergileyenlere bu düzenlemelere aykırılık net bir şekilde belirtilmiş olması koşuluyla 60 Türk lirası usulsüzlük cezası uygulanmaktadır¹⁷¹. (2019 yılı için bu ceza 130 Türk Lirasıdır).

Kanunun devam fıkralarında usulsüzlük türleri belirtilmiş olup, belirtilen usulsüzlük türlerine uygulanacak para cezası miktarı da ayrıca belirtilmiştir¹⁷².

¹⁶⁹ 4458 sayılı Gümrük Kanununun 241.maddesine bkz.

¹⁷⁰ Uzun, F. 4458 Sayılı Gümrük Kanunundaki Cezai Hükümlere 5911 Sayılı Kanun ile Getirilen Değişikliklerin Değerlendirilmesi, Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi, Yıl 2010, s. 77.

¹⁷¹ 18.6.2009 tarih ve 5911 sayılı Kanun ile 1.fikra değiştirilmiştir.

¹⁷² 4458 sayılı Gümrük Kanununun 241.maddesine bkz.

Kanun maddesine bakıldığı zaman görüldüğü üzere söz konusu usulsüzlük cezalarının içeriği gümrük mevzuatında ki düzenlemelere aykırı davranmanın bir sonucu olarak uygulanacak para cezalarını içermekte olduğu anlaşılmaktadır.

3.4.1. Terkin

Terkin; 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanuna göre tabi afet durumlarında veya alacağın tahsilinin imkansız hale geldiğinin anlaşılması halinde miktarı Maliye Bakanlığınca belirlenen miktarı aşmayan amme alacaklarının vade sonu beklenmeksizin tahsilinden vazgeçilerek kayıtlardan silinmesidir¹⁷³.

04.06.2008 tarih ve 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'da üç tür terkin nedeni bulunmaktadır. Bunlardan birincisi, Kanunun 102.maddesine göre yürütülen amme alacağının zamanaşımına uğraması sebebiyle terkin; ikincisi, 6183 sayılı Kanunun 106.maddesine göre yürütülen tahsil imkânsızlığı sebebiyle idare tarafından amme alacağının terkin edilmesi, yani tahsilatından vazgeçilmesi, üçüncüsü ise yine 6183 sayılı Kanunun 105.maddesi çerçevesinde doğal afetler sebebiyle terkindir. Gümrük vergilerinin terkin edilmesi hakkında birinci ve ikinci yöntem kullanılmakta, üçüncü yöntemin gelir kaynaklarına yönelik olması nedeniyle, gümrük vergileri bakımından başvurulması olanaklı bulunmamaktadır.

¹⁷³ Gümrük ve Dış Ticaret Terimleri Sözlüğü, Gümrük Müfettişleri Derneği Yayınları, İstanbul 1999, s. 263.

BÖLÜM 4

GÜMRÜK VERGİ UYUŞMAZLIKLARININ İDARİ ÇÖZÜM SÜRECİ

4.1.GENEL AÇIKLAMALAR

4.1.1. Gümrüklerde Karşılaşılan Uyuşmazlıklar

Gümrük Kanunu ve bu Kanuna dayalı olarak çıkarılan ikincil düzenlemelerde "gümrük uyuşmazlığı" tanımı yoktur. Ancak kavram olarak tanımlanmamış olması, uyuşmazlığın olmayacağı anlamına gelmemektedir. 4458 sayılı Gümrük Kanunu, Gümrük İdaresi tarafından gümrük işlemleri yapılırken uygulanan temel kanundur. İlgili idareler, temel olarak bu kanuna ve buna bağlı çıkarılan diğer düzenlemeler çerçevesinde işlemlerini yapmaktadırlar. Bu işlemleri genel olarak mahiyeti itibarıyla suç olan ve kanunda tanımlanan eylemleri yapanlara idari para cezası verilmesi, gümrük mevzuatı çerçevesinde istem üzerine ya da re'sen karar alınarak ilgililere tebliğ edilmesi, tahakkuk ettirilen gümrük vergilerinin yükümlüden istenmesi, kanunda düzenlenen rejimlerin uygulanması ve diğer idari yaptırımların uygulanması şeklinde belirtebiliriz.

Gümrük işlemlerinde, idare ile yükümlü arasındaki uyuşmazlıklar sadece vergi uyuşmazlıklarından ibaret olmamakta, Gümrük Kanunu'nun uygulamasında çok değişik şekil ve içerikte uyuşmazlıklar ortaya çıkabilmektedir. Diğer vergi uyuşmazlıklarına göre Gümrük Vergisi ile ilgili uyuşmazlıklar sonuçları, çözüm yolları ve nitelikleri açısından oldukça farklılık göstermektedir. Bu farklılıklar daha çok verginin yapısından kaynaklanmaktadır. Gümrük vergileri eşyalar üzerinden alınan bir vergi çeşididir. Bu

nedenle vergilerin hesaplanmasında ortaya çıkabilecek uyuşmazlıklar muhasebe merkezli



incelemelerden çok eşyaların kıymet ve nitelikleri doğrultusunda olmaktadır¹⁷⁴.

Gümrük Uyuşmazlıkları; gümrük vergisinden kaynaklanan uyuşmazlıklar ve gümrük vergisi dışındaki işlemlerden kaynaklanan uyuşmazlıklar olarak ikiye ayrılabilir. Söz konusu gümrük uyuşmazlıkları 4.1.2.1. ve 4.1.2.2. bölümde açıklanmıştır.

4.1.2. Gümrük Vergisi Uyuşmazlıklarının Kapsamı

Gümrük vergileri, Vergi Usulleri Kanunu kapsamında olmayıp kendi özel kanunu olan Gümrük Kanunu ile düzenlenmiş ve gümrük mevzuatının yükümlülere ihlali durumunda uygulanacak yaptırımlar söz konusu Kanunda hüküm altına alınmıştır. Bununla birlikte, gümrük vergisiyle ilgili suç teşkil eden fiillere ve yaptırımlara başta 21.03.2007 tarih ve 5607 sayılı Kaçakçılıkla Mücadele Kanunu olmak üzere diğer ceza yasalarında yer verilmiştir.

Gümrük Kanunu kapsamında yükümlülerin gümrük idarelerinin işlemlerine karşı itirazda bulunabileceği durumlar üç başlık altında toplanabilir.

- Gümrük vergilerine itiraz,
- Cezalara itiraz,
- İdari kararlara itiraz,

Gümrük Vergilerine itiraz sebepleri şu şekilde sıralanabilir:

Konusu nedeniyle yapılan itirazlar: Eşyanın niteliğinden ve mahiyetinin belirlenmesinde hataya düşülmesi veya eşyayı gümrük vergisinden istisna tutan hükümlerin göz ardı edilmesi;

Matrah nedeniyle yapılan itirazlar: Matrahının veya miktarının tespit edilmesi esnasında yapılan hatalara itiraz olarak belirtebiliriz;

Tarife nedeniyle yapılan itirazlar: Eşyalar dış ticaret işlemlerinde Dünya Gümrük Örgütü tarafından düzenlenen tüm üye ülkeler tarafından kullanılarak rakamlarla sınıflandırılmış olan kodlarla ifade edilir, eşyanın bulunduğu pozisyonun karşılığında gösterilen vergi oranından başka bir oran kullanılarak verginin hesaplanması sonucu tarife farklılıkları sonucu oluşan vergi farkları;

Diğer itiraz nedenleri: Uluslararası anlaşmaların göz ardı edilmesi, eşyanın menşenin belirlenmesinde hata yapılması gibi hususlar diğer sebepler olarak gösterebilir 4458 Sayılı Gümrük Kanunu eski kanun döneminde uygulanan yöntemin yerine, "itirazlar"

¹⁷⁴ Kızılot, Ş. Vergi İhtilafları ve Çözüm Yolları, Yaklaşım Yayınları, Ankara 2010, s. 9.

başlığı altında daha geniş ve kapsamlı bir düzenleme getirmiştir. Böylece yükümlüler yalnızca tarh edilen vergiye değil diğer gümrük işlemlerine itiraz edebilme hakkına da kavuşmuştur.

Gümrüğe gelen eşyanın yapısından kaynaklanan teknolojik anlaşmazlıklar, referans fiyat uygulamaları, gümrük muafiyet ve istisnalarından kaynaklı uyuşmazlıklar, menşe konusunda uyuşmazlıklar, gümrük tarife cetvelinin uygulanmasıyla ilgili hata ve uyuşmazlıklar vb. birçok sahada uyuşmazlık yaşanabilmektedir. Gümrük idarelerinde karşılaşılan uyuşmazlıkları iki ana başlık altında incelemek mümkündür.

4.1.2.1. Eşya Henüz Gümrük Kontrolü Altında İken Ortaya Çıkan Uyuşmazlıklar

Türkiye Gümrük Bölgesine getirilen her eşyanın yetkili gümrük idaresinde gümrük gözetimine tabi tutulması gerekmektedir. İlgili eşya ticaret politikası önlemleri uygulanarak ve gümrük vergileri alınarak gümrük bölgesinden çıkıncaya, ithal edilinceye ya da gümrüğe ya da imhaya bırakılıncaya kadar gümrük kontrolü altında olduğu kabul edilmektedir.

Yükümlüler, ithale konu eşya için serbest dolaşıma giriş beyannamesi vermek suretiyle gümrüğe beyanda bulunmaktadırlar. Bu beyan doğrultusunda, beyan edilen eşyaya bağlı olarak eksik bilgi olup-olmadığı, vergi oranı, vergi hesaplaması, hangi belgelerin ekleneceği gibi hususlar gümrük idaresince, beyanın tamamına yakınının bilgisayar ortamında yapıldığı gümrük idarelerinde BİLGE sistemi aracılığıyla kontrol edilmektedir. Bu kontrol süreci tamamlandıktan sonra da muayene memurları tarafından yapılan tahakkuk işlemi sonucunda mükellefe tebliğ edilen vergilerin, tebliğ tarihinden itibaren onbeş gün içerisinde itiraz edilmemesi halinde ödenmesi gerekmektedir. Bütün bu işlemler yapılırken eşya gümrükte bulunmaktadır. Çünkü Gümrük Kanununun 69. maddesi gereğince beyannamenin tescilinin bir gümrük yükümlülüğü doğurması halinde, gümrük vergileri ödenmedikçe veya teminata bağlanmadıkça beyanname kapsamı eşyanın yükümlüsüne teslimi olanaklı değildir.

4.1.2.2. Eşya Gümrük Kontrolünden Çıktıktan Sonraki Uyuşmazlıklar

Gümrük işlemleri tamamlanan ve gümrük vergileri ödenen eşya serbest dolaşımda olan eşya statüsünü kazanmakta ve gümrük kontrolü sona ermektedir. Aynı zamanda

Gümrük Kanunu'nun 197.maddesi uyarınca, yapılan denetlemeler sonucunda hiç alınmadığı veya noksan alındığı belirlenen veya tahakkukundan hemen sonra beyanname veya beyanname yerine geçen belge üzerinde yükümlüye tebliğ edilemeyen gümrük vergileri gümrük yükümlülüğünün doğduğu tarihten itibaren üç yıl içinde istenebilmektedir. Böyle bir durumda, gümrük yükümlülüğünün doğduğu olayla ilgili olarak dava zaman aşımı durmaktadır. 4458 sayılı Gümrük Kanununun 198. maddesinde ise; eşyanın ithalinin gerçekleşmesinden sonra yapılan kontrol ve denetimler sonucunda ortaya çıkacak ek tahakkuklarla ilgili uyuşmazlıklarda ise verginin tebliğ tarihinden itibaren 15 gün içerisinde ödenmesi gerekmektedir. Bu süre geçtikten sonra yapılacak ödemelerde gecikme zammı uygulanır.

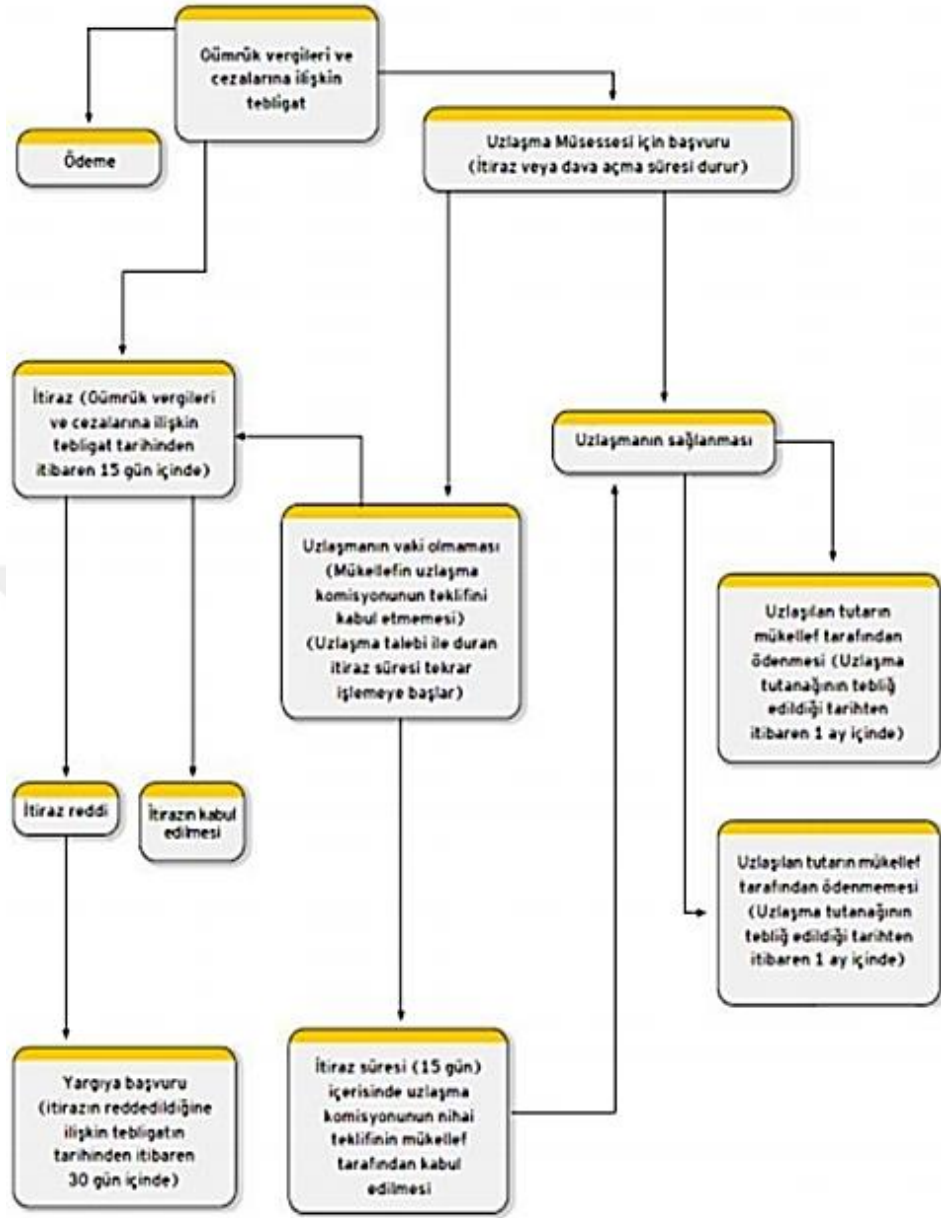
Eşya üzerinden alınan Gümrük Vergisi, genel anlamda tahsilat ve tahakkuku birlikte yapılan bir vergi çeşididir. Gümrük vergilerinde, Vergi Usul Kanunu'na tabi diğer vergi çeşitlerinden farklı bir vergilendirme süreci işlemektedir. Vergilerin kesinleşmesi ve tahakkuku aynı anda olmaktadır. Vergi, gümrük muayene memurunun onayıyla tahakkuk ederken gümrük işlem ve kullanıma ilişkin süre içerisinde ya da yükümlü kişinin isteği doğrultusunda hemen ödenebilmektedir. Kullanıma ilişkin süre, özet beyan verildiği tarihten ve eşya ülkeye geldikten tarihten itibaren kara taşıtlarında 20, diğer taşıtlarda ise 45 gündür. Yükümlünün hemen ödemek istemesi durumunda tahakkuk ve tahsilat aynı anda gerçekleşmektedir. Diğer durumda ise her iki işlem arasında zaman farkı bulunabilmektedir.

Eğer vergi eksik çıkar ise bu eksik miktar, zaman aşımı süresinde yapılan tahakkukun kesinleşmesi sonrasında 15 gün içerisinde ödenebilirken, bu miktara itiraz da edilebilmektedir.

Uyuşmazlıklar, gümrüklü eşyanın gümrük denetimi esnasında ortaya çıkmakla birlikte ayrıca eşyanın gümrük denetiminden çıkması sonucu sonradan yapılan kontroller sonucunda ortaya çıkmaktadır, uyuşmazlıklar her iki durumda da ilk olarak idari boyutta itiraza konu olurken, Burada çözülememesi durumunda yargıya taşınabilmektedir¹⁷⁵.

Şekil 4,1'de gümrük mevzuatı uyarınca düzenlenen ek tahakkuk ve para cezalarına karşı gidilebilecek hukuki yollar gösterilmiştir.

¹⁷⁵ Karadağ N. Ç. Organ İ. Gümrük Uzlaşması ve Vergi Usul Kanunu'ndaki Uzlaşma Kurumu ile Karşılaştırmalı Olarak Değerlendirilmesi, Niğde Üniversitesi İİBF Dergisi, Yıl 2014, Cilt 7, Sayı 1, s. 370.



Şekil 4.1. Tahakkuk ve Para Cezalarına Karşı Gidilebilecek Hukuki Yollar¹⁷⁶.

4.1.2.3. Gümrük Uyuşmazlıklarında İtiraz Düzenegi

Gümrük idaresi ile yükümlüler arasındaki anlaşmazlıkların idari aşamada çözümünün ilk başlangıcı yükümlünün söz konusu ek tahakkuk veya para cezası kararına itiraz etmesi sürecidir.

Gümrük uyuşmazlıklarına karşı itiraz düzenegi Gümrük Kanununun 242. maddesinde düzenlenmiştir. Gümrük vergileriyle ilgili idari karar ve cezalara yönelik

¹⁷⁶ Karadağ, Organ, s. 371.

itirazlar, yükümlülere tebliğinden itibaren 15 gün içerisinde bir üst makama yapılırken, üst makamın bulunmaması durumunda aynı makama bir dilekçe ile yapılmaktadır. Bu itirazlar idari makamlara ulaşmasından sonra 30 gün içerisinde karara bağlanmakta ve yükümlüye tebliğ edilmektedir. İtirazın reddedilmesi durumunda aynı yerde bulunan idari yargı merciine başvurulabilmektedir¹⁷⁷. Ayrıca söz konusu cezalara karşı Gümrük Kanunu'nun 242.maddesi çerçevesinde itiraz etmeden önce Gümrük Kanunu'nun 244.maddesine istinaden onbeş gün içinde uzlaşma talebinde bulunulabilmektedir.

Yükümlü ile gümrük idaresi arasında çıkan uyuşmazlıkların çözümünde yükümlüler önce idari başvuru sonra yargı yoluna başvurabilmektedirler. İdari itiraz yolları tüketilmeden yargı yoluna başvurulamamaktadır. O halde idari yolla uyuşmazlık hala çözümlenememişse yargısal yola başvurulabilecektir. Dava yoluna gitmenin ön şartı, idari yola gidip olumsuz sonuç almaktır. Bu nedenle idari yola gidilmeden dava yoluna gidilmesi halinde açılan dava reddedilecektir¹⁷⁸.

İdari çözüm yolları ikiye ayrılabilir. Bu bağlamda Gümrük Kanununda belirtilen sürede uzlaşma veya itiraz yoluna gidilebilmektedir. Yükümlünün tercihine göre değişmekle birlikte önce uzlaşma hakkını kullanıp, uzlaşmanın gerçekleşmemesi durumunda yasal itiraz süresi içerisinde itiraz hakkını kullanabilir. Buna karşın eğer yükümlü önce itiraz hakkını kullanırsa, uzlaşma hakkını kaybeder

4.2. UZLAŞMA

4.2.1. Uzlaşma Kavramı

Yükümlünün beyan ettiği vergiler hakkında gümrük idaresince yapılan tespit sonucunda belirlenen vergi farklarına ilişkin tespit, bu tespit sonucu gümrük vergi alacakları ile cezalar için gümrük idaresi ile belli bir meblağ üzerinde mutabakata varılarak söz konusu vergi ve cezaların herhangi bir mercie itiraz edilmeksizin anlaşılın mutabakat gereği ödenmesi uzlaşma olarak tanımlanabilir.

Türk Dil Kurumu'na göre uzlaşma; “uzlaşmak durumu, uyuşma, uzlaş, uzlaşım, mutabakat, konsensüs” anlamına gelmekte, ayrıca “karşıtlar arasındaki anlaşmazlıkların

¹⁷⁷ 4458 sayılı Gümrük Kanununun 242.maddesinin 4.fikrasına bkz.

¹⁷⁸ Şenyüz, s. 335.

ortadan kaldırılması yoluyla birlik sağlama”, “uygulanacak işlerde tartışma yoluyla bir bütünlük ve birliğe varma” anlamına gelmektedir¹⁷⁹.

Gümrük idaresi tarafından önce beyan sahibi tarafından bildirilen ya da yükümlü veya vekili tarafından yapılan beyan ya da gümrük idaresince yapılan tespit neticesinde belirlenen farklılıklarla ilgili Kanunda ve ilgili diğer kanunlarda öngörülen cezaların tümü ve tebliğ edilen gümrük vergisi alacakları uzlaşmanın kapsamına girmektedir¹⁸⁰.

Uzlaşma müessesesi, vergi hukukumuzda 1963 yılında 205 sayılı yasayla girmiş ve o yıldan bu yana vergi dairelerince uygulanmıştır. Gümrük vergileri Vergi Usul Kanunu kapsamı dışında bırakıldığından, söz konusu uzlaşma hükümlerinin gümrük vergileri için uygulanabilirliği mümkün bulunmamaktaydı. Her uzlaşma biçiminde olduğu gibi, burada da her iki taraf karşılıklı ödümler vermekte ve bazı haklarından vazgeçmekte, bunun karşılığında da bazı haklar elde etmektedirler¹⁸¹.

13.02.2011 tarih ve 6111 sayılı Yasa ile 4458 sayılı Gümrük Kanunu'nun 244. maddesinde değişiklik yapılarak uzlaşma müessesesi gümrük mevzuatına girmiştir. İkincil düzenlemelerin yapılması amacıyla söz konusu maddede yapılan değişikliğin 31.08.2011 tarihinde yürürlüğe girmesi planlanmış, uzlaşma müessesesini düzenleyen Gümrük Uzlaşma Yönetmeliği, 27.08.2011 tarihli ve 28038 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanarak, Gümrük Kanununu 244.maddesinin yürürlük tarihi ile eş anlı olarak 31.08.2011 tarihinde yürürlüğe girmiştir.

13.02.2011 tarih ve 6111 sayılı “Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması ile Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu ve Diğer Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun”, 03.08.2016 tarih ve 6736 sayılı “Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması Hakkında Kanun”,11.05.2018 tarih ve 7143 sayılı “Vergi ve Diğer Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına İlişkin Kanun” Kanunla 31 Aralık 2010 tarihinden, 30.06.2016 ve 31.03.2018 önceki Gümrük Kanunu ve ilgili diğer kanunlar kapsamında gümrük yükümlülüğü doğan ve gümrük idarelerince 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun hükümleri uyarınca takip

¹⁷⁹ www.tdk.gov.tr, erişim tarihi, 04.08.2018.

¹⁸⁰ Bozkurt, C. Gümrük Vergileri ve Para Cezaları İçin Uzlaşma, Mali Çözüm Dergisi, Yıl 2011, Sayı 103, s. 99.

¹⁸¹ Bilici, M. Vergi Uyuşmazlıklarının Çözüm Yolları, Yüksek Lisans Tezi, Süleyman Demirel Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul 2010, s. 28.

edilen gümrük vergileri, idari para cezaları, faizler ve gecikme zammı alacakları yeniden yapılandırılmıştır.

Yükümlüler, 6111, 6736 ve 7143 sayılı yasalarla yeniden düzenlenen 4458 sayılı Gümrük Kanununun 244.maddesi uyarınca Gümrük idaresince yapılan tespit ve yükümlünün beyanları neticesinde ortaya çıkan farklılıklarla ilgili gerek Gümrük Kanununda gerekse diğer kanunlarda ifade edilen cezalar ile tebliğ edilen gümrük vergileri alacaklarına yönelik, aykırılık ya da eksikliklerin idare ile yargı kararlarının ihtilaf konusu olayda görüş farklılığından, kanun hükümlerini yanlış yorumlamaktan ya da kanun hükümlerine yeterince nüfuz edememekten kaynaklandığını belirlemeleri halinde, gümrük uzlaşma isteğinde bulunulabilecektir.

4.2.2. Uzlaşma Müessesinin Gerekçesi

Uzlaşma müessesesinin amacı ise, kamu alacağının tahsilini hızlandırmak, uzun dava sürecinin yükümlü ve idare açısından maliyetinin asgariye düşürmek, uyuşmazlığın kısa sürede çözülmesini sağlamak ve yükümlü ile idare arasında güven tesis edilmesini sağlamaktır¹⁸².

Uzlaşma yükümlülerin adlarına yapılan tarhiyatı yargıya intikal ettirmeden önce, idare ile tahakkuk edecek vergi ve ceza hususunda anlaşmak, ödenecek tutar hakkında mutabakata varmak olduğu, bunun sonucu olarak da kamu alacağının kısa sürede tahsilini sağlamak ve aynı zamanda yükümlünün yargı sürecinde katlanacağı maliyetleri ve bürokratik işlemleri de ortadan kaldırmaktır.

Kurum ve kişilerin haklarının korunması ve uyuşmazlıkların giderilmesi, geleneksel olarak yargı organlarıncsa sağlanmaktadır. Fakat uyuşmazlık sayısında artış yüzünden mahkemelerin nitelik ve nicelik açısından yetersiz kalmaları, kamu ve vatandaş açısından yargılama sürecinin maliyeti, yargılama sürecinin uzunluğu, yargılama usullerinin karışıklığı uyuşmazlıkların giderilmesi için alternatif yolların öneminin artmasını sağlamıştır. Bu doğrultuda pek çok alanda çeşitli hukuki düzenlemeler ile yargı dışı uyuşmazlık çözüm düzenekleri yaşama geçirilmiştir. Uzlaşma müessesesi de bunlardan birisini oluşturmaktadır¹⁸³.

¹⁸² Uyanık, L. Gümrük Uzlaşma İstatistikleri ve Gümrük Uzlaşma Yönetmeliği'nde Yapılan Değişiklikler, Gümrük

Dergisi, Yıl 2012. s. 47.

¹⁸³ Yağan, H. Gümrük Vergi Hukukunda Yeni Bir Müessese: Uzlaşma, Vergi Sorunları Dergisi, Yıl 2011, Sayı

Gümrük Vergi Hukukunda uzlaşma müessesesini gerekli kılan hususlar kısaca sıralanacak olursa: ilgili problemlerin idari itiraz sürecinde çözüme kavuşturulamaması, dava sayısının fazlalığı, kamu alacaklarının takip ve tahsiline ilişkin usul hükümlerinin birleştirilmesi, davaların idare aleyhine sonuçlanmasının bütçeye getirdiği mali yük, özellikle vergi aslına bağlı para cezalarının ağırlığı, gümrük mevzuatı dışında gümrük idaresinde diğer düzenlemelerin de uygulanması ve özellikle ABD ve AB ülkelerinde para cezalarında uzlaşma uygulamalarının yaygınlığıdır¹⁸⁴.

Gümrük Kanununun uzlaşmayı düzenleyen 244.maddesinin gerekçesinde, uzlaşma; *“idare ile yükümlüler arasında ortaya çıkan ihtilafların yargı yoluna başvurulmadan, görüşme yoluyla çözümlenmesini öngören bir müessesedir.”* şeklinde tanımlanmıştır. Yukarıda belirtilen sorunların çözümüne yönelik olarak hazırlanan madde ile idareye; birçok davanın takip yükünün ortadan kaldırılması, yargısal sürecin uzaması sebebiyle oluşacak sıkıntıların önlenmesi, yükümlüden istenilen vergi ve cezaların bir bölümünden vazgeçilmesine karşılık vergi alacağının hemen tahsil olanağının sağlanmasıdır¹⁸⁵.

4.2.3. Uzlaşmanın Kapsamı

Gümrük Kanununun 244.maddesinde; beyan ile gümrük idaresi tarafından yapılan tespit sonucunda tespit edilen farklılıklara ilişkin tebliğ edilen gümrük vergileri alacakları ile bu Kanunda ve diğer ilgili Kanunlarda öngörülen cezalar hakkında yükümlü veya ceza muhatabı ile uzlaşılabilceği, uzlaşma talebi, tebliğ tarihinden itibaren onbeş gün içinde, itiraz edilmemiş gümrük vergileri ve cezalar için yapılmaktadır.

Gümrük vergileri ve cezalarına ilişkin fiilin, 5607 sayılı Kaçakçılıkla Mücadele Kanununun 3.maddesinde yer alan kaçakçılık suçları ile ilişkili olması halinde uzlaşma yapılamayacağı, gümrük uzlaşma komisyonlarının tutacakları uzlaşma tutanaklarının kesin olduğu ve gereğinin idarece derhal yerine getirileceği, yükümlü veya ceza muhatabı; üzerinde uzlaşılan ve tutanakla tespit olunan hususlar hakkında dava açamayacağı ve hiçbir mercie şikâyetle bulunamayacağı belirtilmiştir.

275, s. 56.

¹⁸⁴ Yağan, s. 56.

¹⁸⁵ Yağan, s. 57.

Gümrük vergileri ve para cezaları uzlaşmaya konu olabilecek alacaklar kapsamındadır. Gümrük vergilerinin kapsamına “Tek ve Maktu Vergi, Gümrük Vergisi, Dampinge Karşı Vergi, İlave Gümrük Vergisi, Telafi Edici Vergi (İhracat), Çevre Katkı Payı, Ek Fon, Tütün Fonu, Kaynak Kullanımını Destekleme Fonu (KKDF), Toplu Konut Fonu, Ek Mali Yükümlülük, Özel Tüketim Vergisi (ÖTV), Katma Değer Vergisi (KDV), Sübvansiyona Karşı Telafi Edici Vergi, TRT Bandrol Ücreti (Ticari Olmayan Eşya İçin)” girmektedir.

Uzlaşmaya konu para cezaları kapsamına da; “4458 sayılı Gümrük Kanununun 234, 235, 236, 237, 238, 239, 241. maddeleri, 2976 sayılı Dış Ticaretin Düzenlenmesine Hakkında Kanun’un 4. maddesi, 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun 51. maddesi ile 4760 sayılı Özel Tüketim Vergisi Kanununun 16. Maddesinin” girdiğini görmekteyiz.

4.2.4. Uzlaşmanın Kesinliği

Uzlaşma Yönetmeliğinin 19.maddesi hükmüne göre; uzlaşma toplantısı sonucu eğer uzlaşma vaki olmuşsa uzlaşılan tutar, eğer uzlaşma vaki olmamışsa bu husus uzlaşma karar tutanağında belirtilir ve uzlaşma komisyonunca imza edilerek, ilgili gümrük müdürlüğüne bildirilir.

Yine Uzlaşma Yönetmeliğinin 21.maddesi hükmüne göre; uzlaşma vaki olduğu takdirde uzlaşma komisyonunca düzenlenen uzlaşma tutanağı kesin olup gereği için ilgili gümrük müdürlüğüne bildirilir. Uzlaşma tutanağının ilgili gümrük müdürlüğüne intikali sonucu uzlaşmaya konu edilen gümrük vergileri veya para cezaları uzlaşılan tutara göre düzeltilir.

Uzlaşma Yönetmeliği kapsamında üzerinde uzlaşma sağlanan ve tutanakla belirtilen konular dışında ilgili komisyonların bütün iş, işlem ve çalışmaları ile ilgili idarenin, cezanın muhatabı veya yükümlünün; kaldırma ya da geri verme talebi, herhangi bir soruşturma, araştırma ve inceleme, hiç bir makama itiraz, şikâyet ya da dava açma hakkı yoktur.

Uzlaşmanın sağlanması durumunda uzlaşma konusu olan alacaklar, tutanağın tebliğ tarihinden itibaren bir ay içerisinde yükümlüsünce ödenir.

Uzlaşılın vergilerin ait olduğu serbest dolaşıma giriş beyannamelerinin tescil tarihinden itibaren uzlaşma tutanağının imzalandığı tarihe kadar geçen süre için, uzlaşılın vergiler tutarı üzerinden 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsili Usulü Hakkında Kanunun ilgili hükümleri uyarınca belirlenen gecikme zammı oranında gecikme faizi uygulanır¹⁸⁶.

4.2.5. Uzlaşmamanın Sonuçları

Uzlaşma komisyonunda uzlaşmaya konu edilen gümrük vergisi veya para cezaları üzerinde uzlaşma sağlanamaması durumunda; bu durum uzlaşma tutanağı ile kayıt altına alınır. Bu aşamadan sonra uzlaşma talebinde bulunun Yükümlünün Uzlaşma Yönetmeliğinin 22.maddesi hükmüne göre işlem tesis etmesi gerekir, buna göre; uzlaşmanın vaki olmaması sonucu tahakkuk eden ve kendisine tebliğ edilen alacaklara, uzlaşmanın vaki olmadığına dair düzenlenen ve kendisine tebliğ olunan tutanağın tebliğinden itibaren uzlaşma yönetmeliğinin 14.maddesi kapsamı hükmüne göre işlem tesis etmesi gerekir, 14 ncü madde hükmüne göre yükümlü kalan sürede itiraz hakkını kullanması gerekir . Şöyle ki; uzlaşmaya konu vergi ve para cezası alacaklarına itiraz edilmemiş olması şartı ile uzlaşma müracaatı 4458 Sayılı Gümrük Kanununun 244. Maddesine istinaden onbeş gün içinde yapılır. Uzlaşma müracaatının yapılması ile itiraz veya dava açma süresi durur. Uzlaşmanın gerçekleşmemesi sonucu itiraz veya dava açma süresi kaldığı yerden işlemeye başlar, konuya açıklık getirilmesi bakımından şöyle bir örnek ile söz konusu durum açıklanabilir, örneğin; yükümlüsüne 01.01.2019 tarihinde tebliğ edilen gümrük para cezasına Gümrük Kanununun 242.Maddesi gereği onbeş gün içinde itiraz etmesi gerekmekte veya Gümrük Kanununun 244.Maddesi gereği onbeş gün içinde uzlaşmaya müracaat etmesi gerekmektedir. Bu sürenin sonu cezanın tebliğ tarihinden itibaren on beş gün olduğuna göre süre sonu 16.01.2019 tarihi olacaktır. Bu tarihe kadar itiraz veya uzlaşmaya müracaat etmesi gerekmektedir. Yükümlü 12.gün olan 13.01.2019 tarihine uzlaşmaya müracaat etti, uzlaşma toplantısı belirlenen tarihte yapıldı ve uzlaşma gerçekleşmedi, işte bu kez itiraz hakkı tekrar işlemeye başladığından onbeş günlük itiraz hakkı olan süreden geriye kalan yani (16.01.2019-13.01.2019=4) 4 gün içinde itiraz hakkını kullanması gerekmektedir.

¹⁸⁶ 27.08.2011 tarih ve 28038 sayılı R.G .yayımlanan Uzlaşma Yönetmeliğinin 24.maddesine bkz.

Ancak uzlaşma müracaatı 15 günlük sürenin son üç günün birinde yapılmışsa, bu durumda itiraz etme süresi üç gün olarak verilir.

4.3. İDARİ ÇÖZÜM YOLLARININ İKİNCİSİ İTİRAZ

4.3.1. İtirazın Kapsamı

Gümrük Kanununu 242.maddesinden anlaşılacağı üzere yükümlüler; gümrük vergilerine, cezalara, idari kararlara itiraz edebilirler.

4.3.2. Ek Tahakkuk ve Ceza Kararına Karşı İtiraz Süreci ve İtiraz Süreleri

Gümrük vergileri, cezalar ve idari kararlara ilişkin gümrük uyuşmazlıklarında yasal haklarını kullanmak isteyen yükümlüler, Gümrük Kanunu'nun 242.maddesinin 1.fıkrasına göre; tebliğ tarihinden itibaren 15 gün içinde bir dilekçe ile itiraz başvurusunda bulunması gerekir. Başvuru, gerekçeli itiraz dilekçesi ile birlikte yapılır. Taahhütlü olarak posta yolu ile yapılacak itirazlarda, itiraz dilekçesinin postaya verildiği tarih dikkate alınır. 07.10.2009 tarih ve 27369 sayılı Gümrük Yönetmeliğinin 585.maddesinin 4.fıkrasına göre, gümrük idaresine doğrudan ya da normal posta yoluyla yapılan itirazlarda dilekçenin gümrük idaresine giriş tarihi dikkate alınmaktadır.

Gümrük vergilerinden yükümlülerin kendi beyanları üzerine tahakkuk edenlerle ilgili hususları idari itiraz yapılabilmesi ve yargısal başvuru yoluna gidebilmesi için ilk olarak beyannameye, yükümlüler tarafından beyannamenin tescil edildiği tarihte ihtirazi kayıt konulmalıdır. Ayrıca bu kaydın yer aldığı bir dilekçenin de kayda sokulması gerekmektedir.

Çeşitli haklar konusunda sahip olduğu serbestliği koruma adına ilgili tarafın konuyla ilgili biri ön şart belirterek çekincede bulunması “ihtirazi kayıt” olarak ifade edilmektedir¹⁸⁷. Bu kayıt söz konusu beyanların serbest bir irade doğrultusunda gerçekleşmediğini ortaya koymaktadır. Danıştay içtihadına göre bu beyanların yükümlüleri bağlayabilmesi için beyannamenin tescil edildiği tarihte ihtirazi kaydın

¹⁸⁷ Işık, Ç. Verginin Tahsiline İlişkin Uygulamalardan Doğan ve 6183 Sayılı Kanuna Göre Teminata Bağlanan İşlemlerde, Vergi, Ceza Ve Faizin Tahsiline İlişkin Sorunlar, Gümrük Mevzuatı Uygulamaları Çalışma Toplantısı, Abant, Yıl 2010.

konulması gerekmektedir. Zira yükümlülerin iradesi dışında beyanın gerçekleştiği ancak bu şekilde anlaşılabilir¹⁸⁸.

Gümrük vergisi ilke olarak beyana tabi bir vergidir. Bir gümrük rejimine tabi tutulmak istenen eşyanın, bu rejime uygun bir şekilde yetkili gümrük idaresine beyan edilmesi gerekmektedir. Vergi sistemi bakımından, beyan esasının doğal sonucu denetimdir. Bu doğrultuda, yükümlülerin beyanlarının doğruluğunun eşyanın gümrük hattından geçişi sırasında ya da sonradan yapılacak kontrol ve denetimlerle tespiti gerekmektedir. Bu kontrol faaliyetleri, eşyanın ithalat ya da ihracata ilişkin gümrük işlemlerinin gerçekleşmesi sırasında belge kontrolü veya eşyanın fiziki kontrolü şeklinde ya da ikincil kontrol faaliyetleri kapsamında gümrük idarelerince Bakanlık Risk Yönetimi ve Kontrol Genel Müdürlüğü'ne gönderilen serbest dolaşıma giriş beyannameleri vasıtasıyla Gümrük Genel Müdürlüğü'nün ilgili birimleri tarafından, gümrük idarelerince tahsil edilen gümrük vergisi ile diğer gelir ve fonların tarh, tahakkuk ve tahsilinin incelenerek (GÜVAS aracılığı ile) gerçekleştirilmektedir.

Denetimler kapsamında gümrük işlemlerinin usulüne uygun yapıp yapılmadığı ve beyan edilen bilgilerin doğruluğu da dahil eşyanın ticari işlemler ya da gümrük işlemlerine ait ticari veri ve belgeler; riskli işlem ya da kişilere ait alanlarda sonradan kontrole tabi tutulmaktadır.

Eşyanın serbest dolaşıma girmesinden sonra yapılan kontrol, inceleme ve araştırmalar sonucunda çeşitli sebeplerle vergi kayıpları tespit edilerek ek tahakkuklar söz konusu olabilmektedir. Ek olarak tahakkuk ettirilen vergiler, kanunen kesinleşmesinden sonra 6183 sayılı Kanun uyarınca cebren tahsil edilmektedir. Vergilerin kesinleşmesi ise ya, Gümrük Kanununda öngörülen ve zorunlu olarak uygulanması gereken idari itiraz yoluna başvurulmaması ya da başvuru idari itiraz üzerine tesis edilen olumsuz işleme karşı dava açılmamış olması, ya da, açılan davanın reddedilmesi ile gerçekleşmektedir¹⁸⁹. Ek tahakkuklara ilişkin olarak, idari başvuru yollarının kullanılması suretiyle yükümlüler tarafından itiraz yoluna başvurulmasına sıklıkla rastlanılmaktadır. Gümrük vergilerinin tahakkuk ve itiraz aşamalarında ortaya çıkan sorunlar doğal olarak vergilerin tahsilini de etkileyerek zaman ve parasal açıdan maliyetlere neden olmaktadır.

¹⁸⁸ Danıştay 7.D., E.2004/2341, K.2004/3554, 21.12.2004 [www.hukukturk.com / erişim tarihi, 12.10.2018]

¹⁸⁹ Işık, Abant Çalışma Toplantısı

Vergilerin tahakkukunda ortaya çıkan uyuşmazlıklar ve itiraz sürecine dair sorunların, söz konusu vergilerin tahsilinde yaşanan sıkıntıları ile gerek gümrük idareleri gerekse de yargı üzerindeki iş yükünün artmasına yol açmaktadır.

Yargı kararları ışığında konuya yaklaşıldığında, rastlanılan sorunların başında;

- İdari itiraza başvurulmadan doğrudan dava açılması görülmektedir. Oysaki Kanun koyucu, uyuşmazlık konusu gümrük vergisi veya para cezasının dava konusu edilmeden gümrük vergisi ek tahakkuku veya para cezasını düzenleyen idarenin bir üst makamına müracaat hakkı verilmiş, üst makama da gümrük vergisi veya para cezasında mevzuata aykırılık bir durumun tespit edilmesi halinde söz konusu ek tahakkuk ve para cezasını iptal etme yetkisi tanımıştır.

İtirazın, idareye tanınan 30 günlük karar alma süresi içerisinde karara bağlanarak ilgisine tebliğ edilmemesi durumunda açılan davalarda yargı mercii idarenin kararının beklenmesi gerektiği şeklinde hüküm tesis ettiği görülmektedir. İstisnası ise; Gümrük Kanunu. 6.maddesi 2. fıkrası hükmü gereği itiraz edilen idare, itirazın karara bağlanması için otuz günlük ek süreye ilave olarak otuz günlük ek süre alabilir ve aldığı bu süre uzatımı kararını itiraz sahibi yükümlüsüne tebliğ etmesi gerekmektedir. Ancak 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 10.Maddesi hükmü gereği idare süre uzatımı kararları altı ayı geçemez altı ayı geçen sürelerde itiraz sahibi yükümlü altı ayın bitimine müteakip İdare ve Vergi Mahkemelerine dava açma süresi içerisinde dava açması gerekir. Bu duruma örnek yargı kararlarında ise; Kocaeli Vergi Mahkemesinin, 13.03.2008 tarih ve E:2008/425, K:2008/658 sayılı kararında özetle; "...öte yandan 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanununun 14.maddesinin 3.fıkrası (b)bendi ve 15.maddesinin 1.fıkrası (e) bendinde idari müracaat yolları tüketilmeden açılan davaların merciiine tevdiine karar verileceği öngörülmüştür ...davacı şirketin, adına kayıtlı gümrük giriş beyannameleriyle ithal ettiği emtialar nedeniyle alınan ÖTV teminatlarının iadesi istemiyle 08.11.2007 kayıt tarihli dilekçesiyle davalı idareye başvurduğu, ancak davalı idarece tesis edilen 23.11.2007 gün ve 43811 sayılı işlem ile konunun araştırıldığı ve ilgili Cumhuriyet Savcılığından alınarak cevap doğrultusunda işlem yapılacağı belirtilerek davacı şirketin başvurusunun reddedildiği, davanın da bu red işleminin iptali istemiyle açıldığı; ...dava dilekçesi ve eklerinin merci tecavüzü nedeniyle İzmit Gümrük ve Muhafaza Başmüdürlüğüne tevdiine, 13.03.2008 tarihinde oybirliği ile karar verildiği;

Kocaeli Vergi Mahkemesinin 16.10.2009 tarih ve E:2009/942, K:2009/1673 sayılı, kararında özetle; "...öte yandan 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanununun 14.maddesinin 3.fikrası (b) bendi ve 15.maddesinin 1.fikrasının (e) bendinde de, idari müracaat yolları tüketilmeden açılan davaların merciine tevdiine karar verileceği öngörülmüştür. Dava dosyasının incelenmesinden; davacı şirketin, adına kayıtlı gümrük giriş beyannameleriyle ithal ettiği emtialar nedeniyle adına yapılan ek tahakkuklara ilişkin olarak teminat istenilmesine ilişkin 20.5.2009 tarih ve 14015 sayılı kararın alınarak 03.6.2009 tarihinde tebliği üzerine 10.6.2009 tarihinde İstanbul Nöbetçi Vergi Mahkemesinin kayıtlarına giren dilekçe ile, sözü edilen kararın iptali istemiyle açıldığı anlaşılmıştır. Olayda, davacı şirketten teminat istenilmesine ilişkin karar 4458 Gümrük Kanununun 3.maddesinin 5.maddesinde tanımı yapılan idari karar niteliğinde olması ve bu karara karşı yukarıda değinilen madde uyarınca ...İzmit Gümrük ve Muhafaza Başmüdürlüğüne itiraz edilerek bu itirazın sonucuna göre dava açılması gerekirken, 7 günlük itiraz süresi içerisinde doğrudan açılan iş bu davada merci tecavüzü bulunduğundan, dosyanın merciine tevdi gerekir ...dava dilekçesi ve eklerinin merci tecavüzü nedeniyle İzmit Gümrük ve Muhafaza Başmüdürlüğüne tevdiine; 12.10.2009 tarihinde oybirliği ile karar verildiği;"

Danıştay 7.D.'nin 24.09.2008 tarih ve E:2007/787, K:2008/3765 sayılı, kararında özetle; "...4458 sayılı Kanununun 242.maddesinde aşağıda belirtilen hususlar hüküm altına alınmıştır. Buna göre; tebliği yapılan gümrük vergileri için yükümlüler düzeltme talebinde bulunmak istiyorlarsa bir dilekçe ile ilgili gümrük idaresine tebliğ tarihi itibarıyla 15 gün içerisinde başvurmalıdırlar¹⁹⁰.Kişilerin kendilerine verilen cezalara, gümrük vergilerine ve idari kararlarla ilgili kararı alan gümrük idaresinin bağlı bulunduğu gümrük başmüdürlüğüne düzeltme talepleri ile ilgili tebliğ tarihinden itibaren 7 gün içerisinde başvuruda bulunmaları gerekmektedir¹⁹¹.30 gün içerisinde gümrük başmüdürlüklerine gelen itirazlar karara bağlanmalı ve ilgili kişiye tebliği yapılmalıdır¹⁹². Gümrük başmüdürlükleri tarafından alınan kararlara itirazlar, söz konusu idarenin bulunduğu bölgedeki idari yargı makamlarına yapılmalıdır¹⁹³" Dosya üzerinde yapılan incelemede ceza kararı başlığı altında, 1.2.2001 tarih ve 122 nolu davacı şirket adına yapılan işlemin, ceza kararıyla birlikte katma değer ve gümrük

¹⁹⁰ 4458 sayılı Gümrük Kanununun 242.maddesinin 1.fikrasına bkz.

¹⁹¹ 4458 sayılı Gümrük Kanununun 242.maddesinin 3.fikrasına bkz..

¹⁹² 4458 sayılı Gümrük Kanununun 242.maddesinin 4.fikrasına bkz..

¹⁹³ 4458 sayılı Gümrük Kanununun 242.maddesinin 7.fikrasına bkz..

vergileri ile ilgili ek tahakkukları barındırdığı görülmüştür... buna göre idari dava öncesinde para cezası ve vergi tahakkuku kararları için yukarıda açıklanan usule uygun idari başvuruların yapılmış olması, açılacak davaya konu idari işlemin oluşabilmesi için zorunluluk bulunmasına karşın, dava hakkında vergi mahkemesi tarafından dava açılmadan önce açıklanan usule göre yapılmış idari başvurunun olup olmadığı, başvuru varsa idare tarafından bunlara ne gibi yanıtlar verildiği ve tebliğin davacı şirkete hangi tarihte yapıldığı araştırmaksızın ek tahakkukla para cezalarının hukukiliğinin incelenmesiyle karar verildiği anlaşılmış olup bu yönde verilen kararda isabet görülmediği¹⁹⁴, şeklinde idari itirazın yapılması hakkında karar verildiği verilen örnek kararlardan görülmektedir.

- İdari itiraza konu edilebilecek işlemlerin hukuki niteliğinin saptanmasında yaşanan sorunları ise; Gümrük ve Ticaret Başmüdürlüklerince, itiraza konu vergi veya cezanın miktarının artırılmasından kaynaklanan sorunlar ve İdari itirazların ve itirazlar hakkında verilecek kararların beyanname bazında olmamasından kaynaklanan sorunlar olarak sıralayabiliriz.

4.3.3. Eşyanın Mülkiyetinin Kamuya Geçirilmesi Kararına Karşı İtiraz

İdari bir yaptırım (tedbir) olan mülkiyetin kamuya geçirilmesinde 5326 sayılı Kabahatler Kanunu hükümleri uygulanacaktır. Mülkiyetin kamuya geçirilmesi kararı kabahatler hakkında uygulanan idari yaptırım türüdür. 5236 Sayılı Kabahatler Kanunu'nun 16.maddesinin 1.ve 2.fıkralarında da belirtildiği üzere kabahatler karşılığında uygulanacak idari yaptırım türlerini “idari para cezası ve idari tedbir” olarak belirtmiş olup, idari tedbirler ise, “mülkiyetin kamuya geçirilmesi” ve ilgili kanunlarda yer alan diğer tedbirler oluşturmaktadır. Ancak faile işlediği kabahat dolayısıyla ceza verilmeyen hallerde de 5236 Sayılı Kabahatler Kanununun 18.maddesinin 5.fıkrası da belirtildiği üzere mülkiyetin kamuya geçirilmesine karar verilebilir.

¹⁹⁴ Kartal, S. Gümrük Mevzuatına İlişkin Danıştay Kararları, Lebib Yalkın Yayınları, İstanbul 2018, s.72.

5607 sayılı Kaçakçılıkla Mücadele Kanununda yer alan kabahatler açısından kanunun 14. maddesinde “3.maddenin 10. ve 11.fıkralarında tanımlanan kabahatlerin konusunu oluşturan eşyanın mülkiyetinin kamuya geçirilmesine karar verilir. Bu Kanunun arama ve el koyma ile müsadereye ilişkin hükümleri, bu kabahatlerin işlenmesinde kullanılan veya kullanılmak üzere hazırlanan eşya ve taşıma araçları ile ilgili olarak da uygulanır.” hükmü yer almaktaydı. Söz konusu 3. maddenin 10. ve 11.fıkralarında yer alan kabahatler sırasıyla, “genel düzenleyici işlemlerle ithali yasak eşyanın ithal edilmesi ve ithali lisansa, şarta, izne, kısıntıya veya belli kurumların vereceği uygunluk veya yeterlilik belgelerine tabi olan eşyayı aldatıcı işlem veya hareketlerle ithal edilmesi kabahatleri” idi.

Yukarıda belirtilen 5607 Sayılı Kaçakçılıkla Mücadele Kanunu kapsamındaki kabahatlerin 6455 sayılı Kanunla 4458 sayılı Gümrük Kanununa aktarılması ile birlikte yukarıda belirtilen kabahatler, 4458 Sayılı Gümrük Kanununun 235.maddesinin (a) ve (c) bentlerinde düzenlenmiş olup, 235.maddenin 4. fıkrasına göre kabahate konu olan eşyanın mülkiyetinin kamuya geçirilmesi kararı verilmekte ve eşya 177.ve 180.madde hükümlerine göre tasfiyeye tabi tutulmaktadır.

Ayrıca, 6455 Sayılı Kanun ile getirilen değişikliğe istinaden 4458 Sayılı Gümrük Kanununun 235.maddesinde belirtilen bu kabahatlere ilaveten yine Gümrük Kanununda yer alan ve aşağıda belirtilen kabahatler açısından da eşyanın mülkiyetinin kamuya geçirilmesine karar verilmektedir.

Söz konusu kabahatler;

-Gümrük Kanunu 236.maddesinin 5.fıkrası'na göre, gümrük antrepolarındaki eşyanın, antrepo beyannamesinde beyan edilenden belirgin bir şekilde farklı cinsten eşya olması;

-Gümrük Kanunu 237.maddesinin 3.fıkrası'na göre, Özet beyan ve eşyanın gümrüğe girmesi kapsamında verilen özet beyan veya özet beyan olarak kullanılan ticari veya resmi belgelerdeki miktara göre fazla çıkması;

-Gümrük Kanunu 237.maddesinin 6.fıkrası'na göre, Türkiye Gümrük Bölgesine giriş yapan taşıtın içerisinde özet beyan verilmeksizin eşya getirilmesi, eşyanın boşaltılmasına izin verildikten sonra bu eşyanın verilmiş olan özet beyanlardan biri ile ilişkili olmama kabahatleridir.

Son olarak, mülkiyetin kamuya geçirilmesi ile müsadere arasındaki farkları incelersek; mülkiyetin kamuya geçirilmesine ancak kanunda açıkça düzenleme olması halinde başvurulabilmektedir. Müsadere ise, kaçakçılık mevzuatında da görülebileceği üzere açıkça kanunun ilgili özel maddesinde düzenlenmemiş olsa bile 5237 sayılı Türk Ceza Kanununun genel hükümler bölümünde¹⁹⁵ düzenlendiğinden uygulama alanı bulabilmektedir.

Diğer bir fark olarak, müsadere sadece kasten işlenen suçlarda mümkün olabilmektedir. Ancak, mülkiyetin kamuya geçirilmesine karar verilen kabahatlerle ise Kabahatler Kanununun 9. maddesine göre kasten veya taksirle işlenebilmektedirler.

Yine Kabahatler Kanununun 13.maddesine göre, “kabahate teşebbüs söz konusu olmadığından, kabahate teşebbüs halinde mülkiyetin kamuya geçirilmesi tedbiri uygulanamaz. Ancak, kaçakçılık suçları açısından belli düzenlemelerde teşebbüsün de suç sayılacağı hallerde¹⁹⁶ müsadere hükümleri devreye girecektir”.

Ayrıca Müsadere, “suç ile alakalı bir güvenlik tedbiri olduğundan bu kararı yargı organı vermekte¹⁹⁷ Mülkiyetin kamuya geçirilmesi tedbiri için ise idare tarafından alınmaktadır”.

Müsadere ile mülkiyetin kamuya geçirilmesinin amaçları ise farklıdır. Mülkiyetin kamuya geçirilmesinin amacı bireyin idari düzeni ihlal etmesinden dolayı uyarılmasıdır. Müsadere ise yeni bir suç işlenmesinin önlenmesini amaçlayan bir güvenlik tedbiridir¹⁹⁸.

4.3.4.İtiraz Dilekçesinin Verildiği İdari Makam

Tebliğ edilen idari kararlar, cezalar ve gümrük vergilerine karşı yükümlüler, Gümrük Kanununun 242.maddesinin 1.fıkrası hükmüne göre itiraz edebilirler. Bu itiraz bir dilekçe ile tebliğ tarihinden itibaren 15 gün içerisinde bir üst makama yapılır. Bu makamın olmaması durumunda ise aynı makama yapılır. Gümrük Yönetmeliğinin 585.maddesinin 3.fıkrası hükmü gereğince bir üst makama sunulmak üzere verilen itiraz

¹⁹⁵ 5237 sayılı Türk Ceza Kanununun 54.maddesine bkz.

¹⁹⁶ 5607 sayılı Kanununun 3.maddesinin 21. fıkrasında ; “*Yukarıdaki fıkralarda tanımlanan fiiller, teşebbüs aşamasında kalmış olsa bile, tamamlanmış gibi cezalandırılır.*” hükmü buna örnek teşkil etmektedir.

¹⁹⁷ 5607 sayılı kaçakçılıkla mücadele Kanunu 13. Maddesi göndermesi ile 4237 sayılı Türk Ceza Kanunu 54.maddesi hükmü.

¹⁹⁸ Çağlayan, R. İdari Yaptırımlar Hukuku, Asil Yayınevi, Ankara 2007, s. 59.

dilekçesi, gerekli bilgi, belge ve idarenin mütalaası ile eklenerek birlikte üst makama gönderilir.

Gümrük İdareleri; Gümrük Müdürlüğü, Gümrük Müdürlüğünün bağlı olduğu Gümrük ve Ticaret Bölge Müdürlüğü ve Ticaret Bakanlığı olarak hiyerarşik yapılanma içerisinde. Gümrük ihtilaflarına ilişkin itiraz dilekçeleri ve savunmalar ile dilekçe ekinde sunulacak her türlü evrak, yükümlü aleyhine karar veren makamın bir üst makamına yapılacaktır.

Örneğin Gümrük Müdürlüğünün idari kararına karşı itiraz etmek isteyen bir gümrük yükümlüsü, itiraz dilekçesini Gümrük Müdürlüğünün bağlı bulunduğu Gümrük ve Ticaret Bölge Müdürlüğüne sunacaktır.

İtiraz dilekçelerinin süresi içinde yanlıs makama verilmesi halinde, Gümrük Kanunu'nun 242.maddesi 3.fıkrasına göre, itiraz süresinde yapılmış sayılır ve dilekçe idarece yetkili makama ulaştırılır.

4.3.5. İtiraz Dilekçesinin İncelenmesi ve Karara Bağlanması

Gümrük idaresi, kendisine ulaşan itiraz dilekçesini ilk olarak şekil açısından incelemeye tabi tutar. Gümrük Yönetmeliğinin 585.maddesinin 2.fıkrasının düzenlemesine göre ilk incelemede dilekçeyi verenin yükümlü ya da temsilcisi olup olmadığı ve başvurunun süresinde yapılıp yapılmadığı incelenmektedir. İtiraz başvurusunun uygun olmaması durumunda dilekçe reddedilmekte ve sonuç yükümlüye bildirilmektedir.

İtirazlar, Gümrük Kanununun 242.maddesinin 2.fıkrası ve Gümrük Yönetmeliğinin 586.maddesi hükmü gereğince, anlaşmazlığa konu beyanname ve beyanname ekine eklenen belgeler ve sair diğer her türlü belge ile eşyanın fotoğraf, katalog, prospektüs gibi eşyayı görmeden fikir verecek diğer belgelerin incelenmesi ve ilgili gümrük idaresinin mütalaası da alınmak suretiyle otuz gün içinde karara bağlanarak ilgili kişiye tebliğ edilir. Gümrük Kanununun 6.maddesinin 2.fıkrası düzenlemesine göre, otuz gün içerisinde karar alınamadığı durumlarda, başvurunun zorunlu bütün bilgileri içermediğinin tespit edilmesi halinde, gerekçesi de belirtilerek yükümlüden eksikliklerin giderilmesi istenir ve 30 gün daha ek süre alınır, alına bu ek 30 günlük süre yükümlüsüne bildirilir. İtiraz sonucu verilen karar, yükümlünün talebini haklı bulmayacak nitelikte ise bu durum, gerekçesi ile birlikte karara yazılır ve itirazın red

edildiği karar yükümlüye tebliğ edilir. Karar, yükümlünün itirazını haklı bulur nitelikte ise itiraz konusu ek tahakkuk kararı kaldırılır, para cezası kararı ise iptal edilir şekilde karara bağlanarak, alınan karar yükümlüye veya temsilcisine tebliğ edilir.

İtirazın reddi kararlarına karşı yükümlüsünce Gümrük Kanunu 242.maddesinin 4.fıkrasına istinaden, işlemin yapıldığı yerdeki idari yargı mercilerine başvurulabilir.

İtiraz üzerine verilen karar, itiraz yoluna başvuran kişinin aleyhine bir sonuç doğurmaz. Nitekim Danıştay bir kararında; Gümrük Müsteşarlığının ya da Başmüdürlüğün bireylerin; cezalara, gümrük vergilerine, idari kararlara ve düzeltme talepleri ile ilgili kararlara yaptıkları itiraz doğrultusunda, ilk olarak itiraz konusu işlemin hukukiliğini kontrol etmesi gerektiğini, itirazların geçerli görülmesi durumunda düzeltilmesine ya da işlemin geri alınmasına karar verilebileceğini fakat söz konusu itirazın mevzusunun dışına çıkarak cezanın ya da verginin miktarında bir artış yapılamayacağını, bu duruma yönelik bir yetkinin gümrük mevzuatında belirtilen makamlara verilmediğini belirtmiştir¹⁹⁹.

Gümrük vergileri ek tahakkuku ve para cezalarına itiraz 4.3.2. başlık altında anlatılmıştır. İzah edilen durumlardan da anlaşılacağı üzere; kamu alacağı olan gümrük ek tahakkuk ve para cezası kararlarına 6183 sayılı Amme Alacakları Tahsili Usulü Hakkında Kanun kapsamında olmaması durumunda itiraz edilebileceği, kamu alacağın 6183 sayılı Kanun kapsamına girdiği zaman Gümrük Kanundaki itiraz mekanizmasının işlemeyeceğidir.

Gümrük İdaresi 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsili Usulü Hakkında Kanuna göre, ödeme emri düzenlediğinde veya teminat istendiğinde Gümrük Kanununun 242. maddesi işletilmeyecektir. 6183 sayılı Kanun gümrük mevzuatı kavramı içinde değerlendirilmeyeceğinden dayanağı bu kanun olan işlemi gümrük idaresi dahi yapmış olsa 242.maddedeki prosedüre tabi olmaz. Yanlışlıkla bu prosedür uygulanır ise, ilgililerin hak kaybına uğramaları mümkündür²⁰⁰.

Bu konuda Danıştay Yedinci Dairesinin birçok kararı bulunmaktadır. Örneğin Danıştay Yedinci Dairesinin E:2007/1745, K:2007/4096, 09.10.2007 sayılı kararında, "... ek olarak tahakkuk ettirilen gümrük vergi ve resimleri üzerinden karara bağlanan

¹⁹⁹ Danıştay 7.D., E. 2006/567, K. 2007/811, 28.02.2007 [www.hukukturk.com / erişim tarihi (12.10.2018)]

²⁰⁰ Kılıç, s. 298.

para cezalarının, ithalatçı firmadan tahsil edilmemesi üzerine, firmanın ithalat işlemlerini gümrük müşaviri sıfatıyla yürüten davacıdan istenilmesi yolunda tesis edilen davaya konu işlem, 4458 sayılı Gümrük Kanunu kapsamında alınmış yeni ceza kararı olmayıp, 6183 sayılı Kanunun yukarıda belirtilen hükümleri uyarınca tesis edildiğinden, 4458 sayılı Kanunun 242.maddesinde öngörülen idari itiraz yoluna başvurulmaksızın dava açma süresi içerisinde, doğrudan vergi mahkemesinde dava açılması yargılama hukuku kuralları gereğidir..." şeklinde bir sonuca ulaşılmıştır²⁰¹.

4.3.6. İtirazın Süresinde Yapılmaması

Yukarıda belirtildiği üzere yükümlüler, kendilerine tebliğ edilen gümrük vergisi ek tahakkuku, para cezaları ve diğer idari kararlara karşı, Gümrük Kanunu'nun 242.maddesi hükmü gereğince tebliğ tarihinden itibaren on beş gün içerisinde itiraz etmeleri gerekir.

Bu süre içerisinde itiraz edilmez ise nasıl bir işlem tesis edilir? Bu durumda; itirazın süresinde yapılmadığının tespiti halinde itiraz esastan incelenmeyip süre aşımı nedeniyle yani şekil yönüyle red edilir, söz konusu red yazısına karşı idari yargıya müracaat edilebilir, ancak idari yargının yerleşik içtihatları incelendiğinde süresinde itiraz edilmemesindeki süre hak düşürücü olduğu yönünde olduğudur. Kısacası, süresinde yapılmayan itirazlara konu gümrük vergisi, ek tahakkuku, para cezaları ve idari işlemler kesinleşmektedir.

4.3.7.Cezalarda İndirim

Cezalarda indirimin yapılması itiraz edilmeden peşin ödenmesi şartına bağlı olması nedeni ile Yükümlülerce çok tercih edilmez ise de, cezada indirim müracaatının da bir hak olduğu isteyen Yükümlünün bu haktan faydalanacağına yöneliktir. Söz konusu cezadan indirimden faydalanabilmesi için Gümrük Kanununa göre verilen para cezalarına karşı itiraz ve yargı yoluna gidilmeden ceza kararlarını tebliğ tarihinden itibaren ödeme süresi olan otuz gün içinde söz konusu cezanın ödenmesi durumunda, Kabahatler Kanununun 17.maddesi hükmüne göre peşin ödeme indiriminden yararlanarak cezada 1/4 oranında indirim sağlanır.

²⁰¹ Kılıç, s. 299.

4.3.8. İdarenin Karar Alma Süresini Uzatması ve Uzatma Sonuçları

Gümrük Kanunu'nun 242.maddesinin 2.fıkrasına göre, itirazların gümrük idareleri tarafından 30 gün içinde karara bağlanarak ilgilisine tebliği yasal bir zorunluluktur. Gümrük ve Ticaret Bölge Müdürlükleri sunulan belge ve örneklerini inceleyerek itirazın yerinde olup olmadığına “30 gün içinde” karar vererek yükümlüye tebliğ etmek zorundadırlar. İdare tarafından 30 günlük süre içerisinde cevap verilmediği takdirde ne olacağı konusunda öğretide farklı fikirler ileri sürülmektedir.

Karadoğan'a göre; “yasanın amir hükmüne rağmen, 30 günlük süre içerisinde cevaplandırılmayan başvuruların zımnen reddedildiğinin kabulü gerekir. Aksi halde idari itirazın cevap verilmemek suretiyle sürüncemede bırakılması ve dolayısıyla, hak arama özgürlüğünün kısıtlanması sonucunu doğuracak uygulamaların ortaya çıkması kaçınılmaz olur²⁰²”.

Özbalcı'ya göre ise “dava hakkının doğması için idari itiraza mutlaka cevap alınması gerekmektedir ve belli bir bekleme süresinden sonra İdari Yargılama Usulü Kanunu 10 ve 11. maddelerindeki dava kalıplarının kullanılması mümkün değildir²⁰³”.

Konuya ilişkin Danıştay kararlarında; “yükümlünün talebinin başvuru tarihinden itibaren otuz gün içinde cevap verilmemek suretiyle zımnen reddine ilişkin işlemin idari karar olduğunu ve bu işleme karşı Gümrük Kanun'da öngörülen idari itiraz süreci izlenerek dava açılması gerektiği” yönünde karar vermiştir.²⁰⁴

İdareye yapılan itiraza 30 gün içerisinde cevap alınamaması halinde, talebin zımnen reddedildiği kabul edilerek dava açma süresi içerisinde dava açılabilir. Ancak itirazın yapıldığı Gümrük ve Ticaret Bölge Müdürlüğü söz konusu itirazı incelendiği, belge ve bilgi topladığı vb. nedenlerle otuz günün bitiminden itibaren ek süre olarak otuz gün daha süre alırsa ve bu süre yükümlüsüne tebliğ edilirse, idarenin kararının beklenmesi gerekmektedir. Ancak burada İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 10.maddesine göre işlem tesisi edilmesi gerektiği ve anılan kanun maddesine göre en fazla altı ay

²⁰² Karadoğan, U. 4458 sayılı Gümrük Kanunu İle İlgili Birkaç Değerlendirme, Maliye ve Sigorta Yorumları Dergisi, Yıl 2008, Sayı 510, s. 87.

²⁰³ Özbalcı, Y. Vergi Davaları, Oluş Yayıncılık, Ankara 2000, s. 613.

²⁰⁴ Danıştay 7.D. E.2004/3196, K. 2006/3185, 06.11.2006 [www.hukukturk.com / erişim tarihi, 12.10.2018.]

beklenebileceği, altı ayın sonunda dava açma süresi içerisinde dava açılması gerektiği kanaatini taşımaktayım. Bu konuya örnek bir davada; “Kocaeli Vergi Mahkemesinin 31.10.2007 tarih ve E:2007/1331, K:2007/929 sayılı, kararında özetle; "... teminat mektubunun iadesinin gerektiği yolunda yapılan başvuruya altmış günlük sürede cevap verilmediğinden, istemin zımnın reddedildiği ileri sürülerek bu işlemin iptali istemiyle görülmekte olan davanın açıldığı...bu durumda; söz konusu işleme karşı ... gün içerisinde başmüdürlük nezdinde idari itirazda bulunması; itirazın reddedilmesi veya otuz gün içerisinde cevap verilmemek suretiyle reddedilmiş sayılması halinde dava açılması gerekirken, 15.05.2003 tarihinde gümrük müdürlüğüne yapılan başvurunun, altmış günlük sürede cevaplandırılmayarak zımnın reddedildiği ileri sürülerek, 25.07.2003 tarihinde açılan davada, 4458 sayılı Kanunda öngörülen ... günlük itiraz süresinin geçirilmesinden sonra açıldığı açık olup, merciine tevdi kararı verilmesinin de davacıya hukuki bir yarar sağlaması olanaksız bulunduğu, bu nedenle davanın reddi gerekir şeklinde hüküm kurularak davanın reddine 31.10.2007 tarihinde oybirliği ile karar verildiği,” görülmektedir.

4.3.9. Tahlile Tabi Ürünlerin Tahlil Sonucuna İtiraz

Gümrük vergilerinin belirlenmesine yönelik tahlile tabi ürünlerin analizi sonucuna yönelik olan bu itiraz şekli, gümrük vergilerinin hesaplanmasında esas alınan kimyevi tahlil sonuçlarına itiraz mekanizmasına ilişkin düzenlemeleri içermektedir. Gümrük Kanunu 243.maddesi ve Gümrük Yönetmeliği'nin 588-589-590. maddeleri arasında tahlile itiraz ve ikinci tahlile ilişkin düzenlemeler yer almaktadır.

Gümrük Kanunu'nun 197.maddesine göre ilgili kişiler, tahlil sonuçlarına karşı, tebliğ tarihinden itibaren 15 gün içerisinde bir dilekçe ile Gümrük ve Ticaret Bölge Müdürlüğüne itiraz edebilir. Gümrük Kanunu'nun 588.maddesi gereğince dilekçede, tescil tarihi ve beyanname numarası, gözlemci kimyager olup olmayacağı, olacaksa adı soyadı ve adresi, tahlile hangi yönden itiraz edildiği, söz konusu eşyanın türü ve cinsi belirtilir.

Birinci tahlile itiraz üzerine, Gümrük Yönetmeliği'nin 589.maddesine göre “ikinci tahlil, ilk tahlilde görevli olan kimyager dışında iki farklı kimyager tarafından gerçekleştirilir. Şayet yükümlü kişinin isteği olması durumunda bu iki kimyager dışında gümrük kimyageri olmayan üçüncü bir kimyagerin tahlilde gözlemci olarak yer

almasına gümrük idaresi tarafından izin verilir. Kendisine yapılın çağrıya rağmen bu gözlemci kimyagerin gelmemesi halinde tahlil onun gıyabında gerçekleştirilmektedir”.

İlk tahlil gümrük laboratuvarları dışında farklı bir yer de yapılmış ise Gümrük ve Ticaret Başmüdürlüğü tarafından uygun görülen bir laboratuvar da ikinci tahlil yaptırılır. Gümrük Yönetmeliği 590.maddesine göre eşyanın niteliklerinin ve teknik özelliklerinin belirlenmesi açısından ikinci tahlil sonucu kesinlik arz etmektedir. Bu nedenle ikinci tahlilin sonucu ile birlikte bu neticeye göre oluşturulan yeni tarife uygulaması ve tahakkuk ettirilen vergiler, yükümlülere duyurulmaktadır.

Gümrük idareleri ikinci tahlili yükümlünün talebi olsun veya olmasın kısacası re'sen yaptırabilir. Gümrük Kanununun 243.maddesinin 3.fıkrası gereği, “ikinci tahlil sonucu, eşyanın teknik özelliklerinin ve niteliklerinin belirlenmesi yönünden kesindir. Normal şartlarda uygulamanın buna göre yapılması gerekir. Ancak tahlilden beklenen yarar, eşyanın GTİP' ine göre yerini doğru olarak tespit etme ve buna göre eşyanın vergi dilimini ve uygulamayı belirleme olduğuna göre, ortada bir şüphenin olmaması gerekir. Herhangi bir nedenle ikinci tahlil sonucu da idarece kesin ve yürütülebilir işlem yapmaya esas alınamıyorsa eşyayı tanımlamak için başka tahlillerin yapılabileceğini düşünüyoruz. Ancak bunun için ortada ikinci tahlilin eşyanın teknik özelliklerini ve niteliklerini belirlemede yetersiz kaldığı yönünde kuvvetli bir şüphenin olması gerekir²⁰⁵”.

4.4. GÜMRÜK VERGİLERİ VE ZAMANAŞIMI

Para cezalarının, gümrük vergileri alacaklarına bağlı olup olmaması, zamanaşımı hükümlerinin uygulanması bakımından temel belirleyici nitelik taşımaktadır. Cezanın miktarı tespit edilirken para cezasına dayanak olabilecek bir vergi cezası varsa, söz konusu ceza gümrük vergilerinin alacağına bağlı bir idari para cezası olmaktadır. İdari para cezasının hesaplanmasında gümrük vergi tutarı dikkate alınmaktadır. Gümrüklenmiş değer üzerinden tespit edilen para cezaları ve bir vergi alacağının söz konusu olmadığı para cezaları ise gümrük vergileri alacağına bağlı olmayan idari para cezalarıdır.²⁰⁶

²⁰⁵ Kılıç, s. 302.

²⁰⁶ Gümrükler Genel Müdürlüğünün 2013 tarih ve 38 sayılı Genelgesine bkz.

Zamanaşımı, bir alacağın kanunda belirlenmiş süre içinde istenmemesi nedeniyle talep etme hakkını ortadan kaldıran bir müessesedir. Zamanaşımı, borcu ortadan kaldırmaz. Yani borç düşmez ve borçlu bilerek veya bilmeyerek bu ödemeyi yaptığında geçerli bir ödeme yapmış olur. Ancak, alacaklının talep ve dava hakkını ortadan kaldırdığı için gönüllü ödemeler istisna olmak üzere alacağın tahsil edilmesini olanaksız hale getirir²⁰⁷.

Gümrük vergisinde tahakkuk, tahsil ve ceza takipleri zamanaşımaları bulunmaktadır. Tahsil zamanaşımı, 6183 sayılı Kanunda düzenlenmiştir. Bu kanunun 102.maddesine göre vadenin rastladığı takvim yılını takip eden takvim yılı başından itibaren 5 yıl içinde tahsil edilmemesi durumunda amme alacaklarının zamanaşımına uğrayacağı, para cezalarında ise hususi kanunlardaki zamanaşımı hükümlerinin uygulanacağı belirtilmiştir.

Gümrük Kanununun 197.maddesine göre yapılan denetlemeler neticesinde noksan alındığı ya da hiç alınmadığı tespit edilen veya tahakkukundan hemen sonra beyanname yerine geçen belge üzerinde ya da beyannamede yükümlüye tebliği yapılamayan gümrük vergileri ile ilgili tebligatın, yükümlülüğün olduğu tarihten itibaren 3 yıl içerisinde yapılması gerekmektedir. Söz konusu zamanaşımı hükmü yalnızca gümrük vergilerine ilişkin bulunmaktadır.

5326 sayılı Kabahatler Kanununda para cezalarının zamanaşımının ayrı olarak düzenlenmiş olması sebebiyle, idari para cezalarında 5326 sayılı Kabahatler Kanununda yer alan zamanaşımı hükümlerinin uygulanması gerekmektedir.

Soruşturmaların zaman aşımına yönelik hükümler Kabahatler Kanununun 20.maddesinde belirtilmiştir. Buna göre kabahatle ilgili tanımda yer alan eylemin yapılmasıyla ya da neticenin gerçekleşmesiyle zaman aşımı süresi işlemeye başlayacaktır. Kabahati meydana getiren eylemin aynı zamanda bir suç teşkil etmesi durumunda bu suça yönelik zaman aşımı hükümleri uygulanacaktır. Nispi para cezalarında zamanaşımı süresinin 8 yıl,

Maktu para cezalarında ise;

- Yüzbin Türk Lirası veya daha fazla idari para cezasını gerektiren kabahatlerde 5 yıl,
- Ellibin Türk Lirası veya daha fazla idari para cezasını gerektiren kabahatlerde 4 yıl,

²⁰⁷ Gümrük ve Ticaret Dünyası Dergisi Zamanaşımı Konulu Makale, Gümrük ve Ticaret Müfettişleri Dayanışma Derneği yayını, Yıl 2019, Sayı 1, s. 17.

- Ellibin Türk Lirasından az idari para cezasını gerektiren kabahatlerde 3 yıl olacaktır. Kabahatler Kanununun 21.maddesi “Yerine getirme zamanaşımını” düzenlemektedir. Bu maddeye göre zaman aşımı süresi kararın kesinleştiği takvim yılını takip eden takvim yılı başından itibaren işlemeye başlayacaktır. İlgili kanun hükmüne göre idari yaptırımın yerine getirilmesi ya da getirilememesi durumunda zamanaşımının işlemeyeceği belirtilmiştir. Yerine getirme zamanaşımı süreleri ise;

- Ellibin Türk Lirası veya daha fazla idari para cezasına karar verilmesi halinde 7 yıl,
- Yirmibin Türk Lirası veya daha fazla idari para cezasına karar verilmesi halinde 5 yıl,
- Onbin Türk Lirası veya daha fazla idari para cezasına karar verilmesi halinde 4 yıl,
- Onbin Türk Lirasından az idari para cezasına karar verilmesi halinde 3 yıl olarak belirlenmiştir.

Gümrük Kanunu’nun 197.maddesinin 4.fıkrasında, gümrük vergisi alacaklarının cezayı gerektiren bir fiille ilgili olması ve zamanaşımı daha uzun olan bu eylem sebebiyle ceza davası açılmış olması şartıyla, ilgili alacakların Türk Ceza Kanunundaki ceza ve dava zaman aşımı süresi içinde kovuşturularak tahsil edileceği belirtilmiştir.

Bu hükümlerle ceza davasının açılmış olmasının, fiile ilişkin daha uzun zamanaşımının uygulanması için yeterli sayılması amaçlanmıştır. Buna göre vergi alacağının ceza uygulamasını gerektiren bir fiile ilişkin olması halinde Türk Ceza Kanunundaki zamanaşımı süresi geçerli olacak ancak Türk Ceza Kanunundaki zamanaşımı süresi uygulanabilmesi için kanunun anılan hükmünde açıkça belirtildiği şekilde bu fiil nedeniyle ceza davası açılmış olması gerekecektir.

BÖLÜM 5

GÜMRÜK VERGİ UYUŞMAZLIKLARININ ADLİ ÇÖZÜM SÜRECİ

5.1. ADLİ SÜRECE BAŞVURU SÜRESİ VE GÖREVLİ MAHKEME

Gümrük vergisi ek tahakkuku veya para cezalarına karşı yapılan itirazın red edilmesi ve alınan red kararının yükümlüsüne tebliğ edilmesi sonucu adli süreç başlamakta ve kararın tebliğinden itibaren otuz gün veya altmış gün içinde işlemin yapıldığı yerdeki idari yargı mahkemelerinde dava açılabilir.

5.2.GÖREVLİ MAHKEME

Görevli Mahkeme ise; Gümrük vergisine konu edilen serbest dolaşıma giriş beyannamesine tescil işleminin yapıldığı yerdeki vergi mahkemeleri veya konusuna göre idare mahkemeleridir. Görevli Mahkemenin hangi ve nerde ki mahkeme olacağı 2577 Sayılı İdari Yargılama Kanununun 37.maddesinde belirtilmiş ve hüküm altına alınmıştır.

Söz konusu mahkemelerin yapısı ve görevleri 2576 sayılı Bölge İdare Mahkemeleri, İdare Mahkemeleri ve Vergi Mahkemelerinin Kuruluş ve Görevleri Hakkında Kanun ile düzenlenmiş olup, ilk derece mahkemesi olarak davalara bakarlar. İdari davalarda görevli mahkeme idare mahkemeleri, vergi davalarında ise vergi mahkemeleridir²⁰⁸.

²⁰⁸ Ulusoy, D. A. Yeni Türk İdare Hukuku, Yetkin yayınları, Ankara 2019, s. 676.

5.3.DAVA DİLEKÇESİNDE YER ALMASI GEREKEN BİLGİLER

Vergi davaları, vergi ve idari mahkemesi başkanlıklarına yazılmış dilekçe ile açılır. İdari yargılamada yazılılık kuralı geçerlidir. Bu çerçevede gümrük uyuşmazlığından doğan vergi davası dava dilekçesi ile açılmaktadır. Dava dilekçesi, yargılamanın gerektirdiği bilgileri içerecek biçimde ve belirtilen şekle uygun olarak düzenlenmelidir²⁰⁹. Bölge idare mahkemelerinin ilk derece mahkemeleri olmaması dolayısıyla, bu yerlere hitaben yazılmış dilekçelerle doğrudan dava açılması olanaklı değildir.

Dilekçelerde İdari Yargılama Usulü Kanunu 'nun 3.maddesine göre vergi davalarında tebliğ edilen ihbarnamenin tarihi ve numarası, davanın ilgili bulunduğu verginin ya da vergi cezasının türü ve yılı; tam yargı davaları ile harç, resim, vergi vb. mali yükümlülükler ve bunların zam ve cezalarına yönelik davalarda uyuşmazlığa konu miktar; dava konusu idari işlemin yazılı bildirim tarihi; davanın konusu, sebepleri ve dayandığı deliller; tarafların, varsa vekillerin ya da temsilcilerin isim, soy isim ya da unvan ve adresleri gösterilir. Ayrıca dava dilekçesine davaya konu olan kararın ya da belgelerin asılları veya suretleri eklenir. Dilekçelerle bunlara ekli evrakın örneklerinin karşı taraf sayısından bir fazla olması gerekir.

5.4. BİRDEN ÇOK İDARİ İŞLEME KARŞI TEK DİLEKÇE İLE DAVA AÇILABİLECEK HALLER

Kural olarak her idari işlem aleyhine ayrı dava açılır²¹⁰. Ancak, İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 5.maddesinin 1.fikrasına göre aralarında maddi veya hukuki yönden bağılılık ya da sebep sonuç ilişkisi bulunan birden fazla işleme karşı bir dilekçe ile de dava açılabilmektedir.

Birlikte dava açmada, birden fazla kişinin tek dilekçeyle dava açması ile bir kişinin birden fazla işleme karşı tek dilekçeyle dava açması halini birbirinden ayırmak gerekir. Birden fazla kişinin tek dilekçeyle dava açması hak ve menfaatlerde iştirak ve davaya

²⁰⁹ Taş, M. Vergi Yargısı, Ekin Kitabevi, Ankara 2005, s. 58.

²¹⁰ Gözübüyük, Ş. Yönetim Hukuku, 24. Baskı, Turhan Kitabevi, Ankara 2006, s. 451.

yol açan maddi ve hukuki sebeplerin aynı olması durumunda söz konusu olabilirken, bir kişinin birden fazla işleme karşı tek dilekçeyle dava açması ise işlemler arasında maddi ve hukuki yönden bağıllık veya sebep-sonuç ilişkisi bulunması durumunda mümkün olacaktır. Birlikte dava açılması konusunda Danıştay'ın geleneksel yaklaşımı, genellikle dar yorumu benimseme ve genellikle birlikte dava açılmasına müsaade etmeme yönündedir²¹¹.

Gümrük Kanunu'nun 232.maddesinin 2.fıkrasına göre para cezaları ve gümrük vergileri için aralarında hukuki ya da maddi açıdan bağıllık bulunması ve konusu ve yükümlüsünün aynı olması kaydıyla, birden fazla beyanname ya da işlemle ilgili olarak tek tahakkuk ve ceza kararı düzenlenebilir. Bu hükme istinaden gümrük idarelerince konusu ve yükümlüsü aynı olan beyannameler için tek ek bir tahakkuk veya para cezası kararı düzenlenebilmektedir. Örneğin aynı firmanın birden çok serbest dolaşıma giriş rejimi kapsamında farklı zaman dilimlerinde ithal ettiği x ürünler için eksik vergi ödendiğinin sonradan yapılan denetim sonucu tespit edilmiş olması durumunda, bu firmanın bu ürün için serbest dolaşıma giriş beyannamelerine ayrı ayrı ek tahakkuk ve ceza kararı düzenlenmesi yerine, yukarıda belirtilen kanun maddesi hükmüne göre hepsine tek bir ek tahakkuk ve ceza kararı düzenlenmektedir. Bunun sonucu olarak da vergi ve idare mahkemelerindeki iş yükü ve dava sayısı azalmış olup, gereksiz evrak ve yazışmalar minimize edilmiş olur.

5.5. DAVA AÇMANIN SONUÇLARI

Dava açmanın hukuki bazı sonuçlarını; idari merci tecavüzü, yürütmenin durdurulması, zamanaşımının kesilmesi, derdestlik ve hüküm verme alt başlıkları altında toplayabiliriz.

5.5.1. İdari Mercü Tecavüzü

Dava açılmadan önce başvurulması zorunlu bir idari makam olduğu halde, bu makama başvuru yapılmaksızın doğrudan dava açılması halinde davada idari merci tecavüzü bulunduğu kabul edilir. İdari Yargılama Usulü Kanunu m.11 uyarınca ilgililer, hukuksal menfaatlerini etkileyen idari işlemlerin kaldırılması, geri alınması veya

²¹¹ Ulusoy, s. 711.

değiştirilmesi talebiyle işlemi yapan makamın üst makamına veya üst makam yoksa da işlemi yapan makama "idari itiraz" başvurusu yapabilirler. İdari Yargılama Usulü Kanunu m.11 hükmü tüm idari işlemler için ilgililere tanınmış genel bir "idari itiraz hakkı" niteliğindedir. Aksini açıkça öngören bir yasal hüküm bulunmadıkça istisnasız tüm idari işlemler için yasal olarak tanınmış bir genel başvuru hakkıdır. Aslında bir "genel idare usul kuralı" dır²¹².

İdari itiraz yolları tüketilmeden idari yargı yoluna başvurulamaz. Buna ilişkin düzenleme Gümrük Kanununun 242.maddesinin 4.fıkrasında belirtilmiştir. Bu hükme göre; "itirazın reddi kararlarına karşı işlemin yapıldığı yerdeki idari yargı mercilerine başvurulabilir".

Gümrük Kanununun 242.maddesinde ön görülen "itiraz" süreci ihtiyari, ikincil bir süreç değil mutlak surette uygulanması gereken bir süreçtir. Bir başka deyişle bu süreç işletilmeden ilgililer doğrudan gümrük idaresinin kararlarına veya kendilerine tebliğ edilen vergilere karşı ilk elden İdare Mahkemesine veya Vergi Mahkemesine dava yoluna gidemeyecekleridir²¹³. Gümrük vergilerinde ortaya çıkan uyuşmazlıkları, çözümünde öncelikle idari yollara başvurulması ve buradan sonuç alınamaması halinde yargı yoluna gidilmesi gerekir²¹⁴.

Yükümlü veya gümrük işlemleri konusunda kişiler, Gümrük Kanununda öngörülen itiraz yoluna başvurmadan doğrudan yetkili vergi mahkemesine veya idare mahkemesine giderler ise ve bu merciler de "idari merci tecavüzü" gerekçesiyle başvuruyu gümrük idaresine yönlendirdiklerinde çeşitli olasılıklar gündeme gelmektedir. Örneğin ilgili kişilerin mahkemeye başvuru tarihi, itiraz süresi olan 15 günlük süre içinde olabilmektedir. Bu durumda mahkemeye yapılan başvuru tarihi, gümrük idaresine başvuru tarihi olarak kabul edileceğinden kişiler gümrük idaresine itirazda bulunabileceklerdir. Bunun tersi olduğunda, daha açık bir deyişle, 15 günlük süre geçirilerek mahkemeye başvurulduğunda ise kişilerin artık gümrük idaresine "itiraz" etme hakları kaybolmaktadır²¹⁵.

Konuya ilişkin örnek yargı kararları aşağıda belirtilmiş olup, söz konusu yargı kararları incelendiğinde görüleceği üzere idari itiraz yolu tüketilmeden, adli sürece başvurmak, yani gümrük vergi ve para cezaları ve diğer idari kararlara karşı İdareye

²¹² Ulusoy, s. 718.

²¹³ Kılıç, s. 302.

²¹⁴ Şenyüz, s. 332.

²¹⁵ Kılıç, s. 302.

itiraz etmeden dava açılması durumunda yargı esastan karar vermeyip önce idari itiraz yolunun tüketilmesini istemektedir, burada önemli olan ve dikkat edilmesi gerek durum ise; idari itiraz süresi içerisinde yargı yoluna başvurulması durumunda merci tecavüzünün gerçekleşmiş olduğu yönünde karar verilmesidir.

Kocaeli Vergi Mahkemesinin, 13.03.2008 tarih ve E:2008/425, K:2008/658 sayılı kararında özetle; "...öte yandan 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanununun 14.maddesinin 3.fıkrası (b)bendi ve 15.maddesinin 1.fıkrası (e) bendinde idari müracaat yolları tüketilmeden açılan davaların merciine tevdiine karar verileceği öngörülmüştür.. ÖTV teminatlarının iadesi istemiyle 08.11.2007 kayıt tarihli dilekçesiyle davalı idareye başvurulduğu, ancak davalı idarece tesis edilen 23.11.2007 gün ve 43811 sayılı işlem ile konunun araştırıldığı ve ilgili Cumhuriyet Savcılığından alınacak cevap doğrultusunda işlem yapılacağı belirtilerek davacı şirketin başvurusunun reddedildiği, davanın da bu red işleminin iptali istemiyle açıldığı...gün içerisinde İzmit Gümrük ve Muhafaza Başmüdürlüğüne itiraz edilerek bu itirazın sonucuna göre dava açılması gerekirken, ... günlük itiraz süresi içerisinde doğrudan açılan iş bu davada merci tecavüzü bulunduğundan, dosyanın merciine tevdi gerektiği,.. dava dilekçesi ve eklerinin merci tecavüzü nedeniyle İzmit Gümrük ve Muhafaza Başmüdürlüğüne tevdiine,... 13.03.2008 tarihinde oybirliği ile karar verildiği”;

Kocaeli Vergi Mahkemesinin 16.10.2009 tarih ve E:2009/942, K:2009/1673 sayılı kararında özetle; "... öte yandan 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanununun 14.maddesinin 3.fıkrası (b) bendi ve 15.maddesinin 1.fıkrasının (e) bendinde de, idari müracaat yolları tüketilmeden açılan davaların merciine tevdiine karar verileceği öngörülmüştür...olayda, davacı şirketten teminat istenilmesine ilişkin karar 4458 sayılı Gümrük Kanununun 3.maddesinin 5.fıkrasında tanımı yapılan idari karar niteliğinde olması ve bu karara karşı yukarıda değinilen 242.maddenin 3.maddesi uyarınca ... gün içerisinde İzmit Gümrük ve Muhafaza Başmüdürlüğüne itiraz edilerek bu itirazın sonucuna göre dava açılması gerekirken,... itiraz süresi içerisinde doğrudan açılan iş bu davada merci tecavüzü bulunduğundan, dosyanın merciine tevdi gerektiği, ...dava dilekçesi ve eklerinin merci tecavüzü nedeniyle İzmit Gümrük ve Muhafaza Başmüdürlüğüne tevdiine, ...12.10.2009 tarihinde oybirliği ile karar verildiği”;

Kocaeli Vergi Mahkemesinin 10.11.2008 tarih ve E:2008/2041, K:2008/1800 sayılı kararında özetle; "...Gümrük ve Muhafaza Başmüdürlüğüne yapılan itiraza 30 gün

içerisinde cevap verilmeyerek zımnen reddi üzerine iş bu davanın açıldığı, ancak daha sonra davacının itiraz başvurusunun Gümrük Muhafaza Başmüdürlüğüne karara bağlanarak reddi üzerine red işlemine karşı Mahkememizin E.2008/2982 sayılı dosyası ile aynı konuyla ilgili ikinci bir davanın açıldığı anlaşılmıştır. Bu durumda, yargılamaya Gümrük ve Muhafaza Başmüdürlüğünün red işlemine karşı açılan dava dosyası üzerinden devam edilmesine, aynı konuda tesis edilen zımni red işlemine karşı mükerrer olarak açılan iş bu dava dosyası kaydının kapatılmasına, 10.11.2008 tarihinde oybirliğiyle karar verildiği”;

Kocaeli Vergi Mahkemesinin 01.11.2006 tarih ve E:2006/388, K:2006/639 sayılı, kararında özetle; "...bahsi geçen hukuki durumla ilgili düzeltme talebine ret kararı verilmesi durumunda, kararın tebliğ edildiği tarihten itibaren ... gün içinde işlem gerçekleştirmiş olan gümrük müdürlüğünün bağlı bulunduğu başmüdürlüğe itiraz edilmesi gerekmektedir. Bu şekilde yapılması gereken itiraz, yargı merciine başvuru yapılmadan önce gerçekleştirilmesi gereken mecburi bir süreçtir...bu durumda süresi geçtikten sonra yapılan söz konusu itiraza verilen cevabın, dava hakkı doğurması olanaklı bulunmadığından, davanın itirazın süresinde yapılmaması nedeniyle reddi gerekmektedir. Nitekim Danıştay Yedinci Dairesinin 05.07.2006 gün ve E:2005/5000, K:2006/2326 sayılı kararı da bu doğrultuda verilmiştir... davanın reddine... 01.11.2006 tarihinde oybirliği ile karar verildiği”;

Kocaeli Vergi Mahkemesinin 31.10.2007 tarih ve E:2007/1331, K:2007/929 sayılı, kararında özetle; ...teminat mektubunun iadesi istemiyle, gümrük müdürlüğüne yapılan başvurunun, idareye tanınan otuz günlük süre içerisinde cevap verilmemesi suretiyle zımnen reddi yolunda tesis edilen işlemin; davacının hukukunu etkiler nitelikte bulunması nedeniyle, 4458 sayılı Kanunun yukarıda anılan 3.maddesinin 5.fikrasında tanımlanan "İdari Karar" olduğu sonucuna varıldığından; bu işleme karşı, 4458 sayılı Kanunda öngörülen idari itiraz prosedürü izlendikten sonra dava açılması gerekmekte olduğu, ...15.05.2003 tarihinde gümrük müdürlüğüne yapılan başvurunun, altmış günlük sürede cevaplandırılmayarak zımnen reddedildiği ileri sürülerek, 25.07.2003 tarihinde açılan davada, 4458 sayılı Kanunda öngörülen ... günlük itiraz süresinin geçirilmesinden sonra açıldığı açık olup, merciine tevdi kararı verilmesinin de davacıya hukuki bir yarar sağlaması olanaksız bulunduğu, bu nedenle davanın reddi gerektiği, davanın reddine... 31.10.2007 tarihinde oybirliği ile karar verildiği,”

Kocaeli Vergi Mahkemesinin 20.10.2006 tarih ve E:2006/708, K:2006/616 sayılı, kararında özetle; "...Danıştay Yedinci Dairesinin bozma kararına uyularak dava dosyası incelendi, gereği görüldü; 2576 sayılı Bölge İdare Mahkemeleri, İdare Mahkemeleri ve Vergi Mahkemelerinin Kuruluşu ve Görevleri Hakkında Kanunun 6.maddesinde Vergi Mahkemeleri; a) Genel Bütçeye, İl Özel İdareleri, Belediye ve Köylere ait vergi, resim, harçlar ile benzer mali yükümler ve bunlara ait zam ve cezaları ile tarifelerine ilişkin davaları, b) (a) bendindeki konularda 6183 sayılı Amme Alacakları Tahsil Usulü Hakkında Kanunun uygulanmasına ilişkin davaları, c) Diğer kanunlarla verilen işleri çözümler, denilmek suretiyle Vergi Mahkemelerinin görev konuları tek tek belirtilmiştir. Aynı Yasanın 5. maddesinde de; İdare Mahkemelerinin; Vergi Mahkemelerinin görevine giren davalarla ilk derecede Danıştay'ca çözümlenecek olanlar dışındaki idari davaları çözümleyeceği hükme bağlanmıştır. Yukarıda anılan yasa hükümlerine göre Vergi Mahkemelerinin özel görevli olduğu yani yalnızca yasa yazılı davalara bakabileceği, İdare Mahkemelerinin ise genel görevli olduğu, sonucuna varılmıştır. Bu durumda dava konusu işlemlerin konusunu oluşturan fon tahakkukunun vergi, resim, harç ve benzeri mali yüküm niteliğine haiz olmaması ve fon tahakkukunun gümrük vergisi tahakkukunu doğuracak bir fiilden kaynaklanmaması nedeniyle davanın vergi mahkemesi görev alanına girmediği, genel görevli ve yetkili idare mahkemesince görüm ve çözümlenmesi gerektiği sonucuna varılmaktadır. Açıklanan nedenlerle 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanununun 15.maddesi 1.fıkrası (a) bendi uyarınca davanın görev yönünden reddine,... 20.10.2006 tarihinde oybirliği ile karar verildiği;"

Danıştay 7.D.'nin 23.11.2004 tarih ve E:2003/2982, K:2004/2986 sayılı, kararında özetle; "...gümrük vergisi ve kdv'nin tahakkukuna vaki düzeltme talebinin süre yönünden reddine dair gümrük müdürlüğü işleminin iptali istemiyle açılan davada; 4458 sayılı Gümrük Kanununun 242.maddesi uyarınca davacının düzeltme talebinin reddi üzerine gümrük başmüdürlüğü nezdinde itirazda bulunulmaksızın doğrudan dava açılması nedeniyle, olayda idari merci tecavüzü bulunduğu gerekçesiyle, 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanununun 15.maddesinin 1.fıkrasının (e) bendi uyarınca, dilekçe ve eklerinin İstanbul Gümrükleri Başmüdürlüğüne tevdi yolundaki İstanbul 6.Vergi Mahkemesinin 12.06.2003 gün ve E:2003/863, K:2003/2110 sayılı kararının yasal süresinde düzeltme talebinde bulunulmadığı, ...başvuru üzerine karar Danıştay 7. Dairesi tarafından tekrar ele alınmıştır. Buna göre kanuni ve hukuki gerekçeleri

sıralanmış olan söz konusu mahkeme kararı Danıştay tarafından da aynı neden ve gerekçelerle haklı görüldüğü, temyiz dilekçesinde kararın bozulması için ileri sürülen gerekçeler kararın bozulması için yeterli olmadığından temyiz talebinin reddedilmesine ve kararın onanmasına oybirliği ile karar verildiği;”

Danıştay 7.D.'nin 26.12.2005 tarih ve E:2003/2314, K:2005/3409 sayılı, kararında özetle; "...davacı şirketçe 1.11.2002 tarihinde ödenen gümrük ve katma değer vergisinin iadesi istemiyle Gümrük Kanununun 211.maddesi uyarınca davalı gümrük müdürlüğüne süresi içinde yapılan başvurunun reddinden sonra, anılan makamın ret kararına karşı Gümrük Kanununun yukarıda açıklanan 242.maddesi uyarınca başmüdürlük nezdinde itiraz yoluna gidilmeden dava açıldığı anlaşıldığından, idari merci tecavüzü nedeniyle dosyanın ilgili başmüdürlüğe gönderilmesi gerekirken, gümrük müdürlüğünün iade isteminin reddine dair idari kararının iptali istemiyle açılan davanın, işin esasının incelenmesi suretiyle sonuçlandırılmasında isabet görülmemiştir." şeklinde karar verildiği;

Danıştay 7.D.'nin 24.09.2008 tarih ve E:2007/787, K:2008/3765 sayılı, kararında özetle; "...4458 sayılı Kanununun 242.maddesinde aşağıda belirtilen hususlar hüküm altına alınmıştır. Buna göre; tebliği yapılan gümrük vergileri için yükümlüler düzeltme talebinde bulunmak istiyorlarsa bir dilekçe ile ilgili gümrük idaresine tebliğ tarihi itibarıyla 15 gün içerisinde başvurmalıdırlar²¹⁶. Kişilerin kendilerine verilen cezalara, gümrük vergilerine ve idari kararlarla ilgili kararı alan gümrük idaresinin bağlı bulunduğu gümrük başmüdürlüğüne düzeltme talepleri ile ilgili tebliğ tarihinden itibaren ... gün içerisinde başvuruda bulunmaları gerekmektedir²¹⁷. 30 gün içerisinde gümrük başmüdürlüklerine gelen itirazlar karara bağlanmalı ve ilgili kişiye tebliği yapılmalıdır²¹⁸.

Gümrük başmüdürlükleri tarafından alınan kararlara itirazlar, söz konusu idarenin bulunduğu bölgedeki idari yargı makamlarına yapılmalıdır²¹⁹. Buna göre idari dava öncesinde para cezası ve vergi tahakkuku kararları için yukarıda açıklanan usule uygun idari başvuruların yapılmış olması, açılacak davaya konu idari işlemin oluşabilmesi için zorunluluk bulunmasına karşın, dava hakkında vergi mahkemesi tarafından dava açılmadan önce açıklanan usule göre yapılmış idari başvurunun olup olmadığı, başvuru

²¹⁶ 4458 sayılı Gümrük Kanununun 242.maddesinin 1.fikrasına bkz.

²¹⁷ 4458 sayılı Gümrük Kanununun 242.maddesinin 1.fikrasına bkz.

²¹⁸ 4458 sayılı Gümrük Kanununun 242.maddesinin 4.fikrasına bkz.

²¹⁹ 4458 sayılı Gümrük Kanununun 242.maddesinin 7.fikrasına bkz.

varsa idare tarafından bunlara ne gibi yanıtlar verildiği ve tebliğin davacı şirkete hangi tarihte yapıldığı araştırmaksızın ek tahakkukla para cezalarının hukukiliğinin incelenmesiyle karar verildiği anlaşılmış olup bu yönde verilen kararda isabet görülmemiştir²²⁰”, şeklinde idari merci tecavüzü nedeniyle kararlar verildiği örnek kararlar incelendiğinde görülmektedir.

Örnek olarak verilen kararlarda da görüleceği üzere; gümrük vergisine konu ek tahakkuk ve para cezalarının veya dava konusu edilecek idari bir işlem için öncelikle dava için ilgili mahkemeye başvurulmadan önce, idareye başvurulması ve itiraz edilmesi gerektiği, itiraz süresi içinde ilgili mahkemeye müracaat edilmesi durumunda kararlarda görüleceği üzere mahkemelerin 2577 sayılı İYUK’nun 14.maddesi hükmü çerçevesinde yapmış olduğu inceleme sonucu itiraz süresi içerisinde açılan davalar için “idari merci tecavüzü” hükmü kurarak, dava dilekçesinin usul yönünden red etmekte ve dilekçe ilgili idareye gönderilmesine karar verildiği görülmektedir.

5.5.2.Yürütmenin Durdurulması

Yürütmenin durdurulması kararları, idari işlemin uygulanmasını engelleyen geçici bir önlem niteliğindedir²²¹.

İptal davaları için söz konusu olan ve İdari Yargılama Usulü Kanunu 27.maddesinde düzenlenen “yürütmeyi durdurma” idari yargılama için son derece önemli bir müessesedir. Hakkında iptal davası açılan idari işlemin ilgililer hakkındaki uygulanmasının dava sonuna kadar ertelenmesi anlamına gelmektedir. Yani işlemin uygulanmasının ertelenmesini ifade eder. Bir tür “yargısal tedbir kararı” olarak düşünülebilir²²².

İdari işlemler hakkında yargı yoluna başvurulması işlemin yürütmesini kendiliğinden durdurmamaktadır. Bu bakımdan genel ilke olarak, yürütmenin durdurulması kararının yargı kuruluşlarınca değerlendirilmesinin yerinde olması gerektiği düşünülmektedir²²³.

İdari işlemin yürütülmesinin idari yargıda durdurulabilmesi için bazı koşulların oluşması gerekmektedir. Söz konusu koşullar şu şekilde özetlenebilir;

²²⁰ Kartal, s. 102.

²²¹ Aslan, Z. Yürütmenin Durdurulması, 2. Baskı, Alfa Yayınları, İstanbul 2001, s. 21.

²²² Ulusoy, s. 741.

²²³ Karakoç, Y. Vergi Yargılaması Hukukunda Süreler, Yetkin Yayınları, Ankara 2000, 794.

- Yürütmenin durdurulması kararı ilkesel olarak, davacının durumunda değişiklik oluşturan kararlarda uygulanmaktadır.
- İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 27.maddesinin 2.fıkrasına göre yürütmenin durdurulmasına karar verilebilmesi için söz konusu kararın uygulanması durumunda telafi güç ya da olanaksız bir durumun zararın çıkmış olacağı açık olarak görünür olması ve işlemin açıkça hukuka aykırılık göstermesi gerekir.

Şartlar oluştuğunda ve yazılı bir talep doğrultusunda yürütmenin durdurulması kararı verilmektedir. Yürütmeyi durdurma kararı mahkeme tarafından kendiliğinden "re'sen" verilemez²²⁴.

Mahkeme tarafından yürütmenin durdurulmasına karar verilmesi halinde, esas hakkında karar verilinceye kadar eski durum devamı sağlanmaktadır²²⁵.

İdari yargıda yürütmenin durdurulması genel ilkesi yukarıda belirtildiği gibi iken, buna karşılık vergi davalarının yürütmenin durdurulması farklılık arz etmektedir.

Vergi mahkemelerinde gümrük uyuşmazlıklarına yönelik dava açılması halinde yürütmenin durması durumu ise; Vergi uyuşmazlıklarına yönelik vergi mahkemelerinde dava açılması durumunda, tarh edilen harç, resim, vergi vb. mali yükümlerin ve bunlarla ilgili zam ve cezaların davaya konu bölümünün tahsil işleminin durdurulacağı 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 27.maddesinin 4.fıkrasında da kurala bağlanmıştır. Dolayısıyla Vergi Mahkemelerinde vergi uyuşmazlıklarına yönelik bu tür dava açan davacının ayrıca yürütmenin durdurulmasını isteminde bulunmasına gerek bulunmamaktadır. İstinası ise yine 27.Maddenin 4.fıkrasının devamında belirtilmiş olup, buna göre ihtirazı kayıtlı verilen beyannameler üzerine yapılan işlemlerle tahsilat işlemlerinden dolayı açılan davalarda tahsil işleminin durmayacağı, ayrıca bunlar hakkında yürütmenin durdurulmasının istenilmesi gerektiği belirtilmektedir.

4458 Sayılı Gümrük Kanununun 245.maddesinin 3.fıkrası (mülga); "Alınan kararlara karşı idari yargı merciine başvurulması, bu kararın idare tarafından uygulanmasına engel oluşturmaz." hükmüne amirdir. Bu hüküm görülmekte olan bir dava sırasında Ordu Vergi Mahkemesince "somut norm denetimi" yolu ile Anayasa Mahkemesine götürülmüş ve anayasaya aykırı olduğu iddiası ile iptali istenilmiştir. Anayasa Mahkemesinin 18.10.2005 tarih E: 2003/7 ve K:2005/71 sayılı kararıyla söz konusu

²²⁴ Karakoç, Y. Genel Vergi Hukuku(a), Yetkin Yayınları, Ankara 2007, s. 791.

²²⁵ Gözübüyük, s. 451.

madde hükmü anayasaya aykırı görülerek iptal edilmiş²²⁶ ve gümrük vergilerinden kaynaklı davalarda artık diğer vergi davalarında olduğu gibi, dava açılması ile tahsil işlemlerinin duracağı İdari Yargılama Usulü Kanunu 'nu 27.maddesine göre mümkün hale getirilerek Anayasanın 10. maddesinde düzenlenen eşitlik ilkesi korunmuştur.

İptalle birlikte artık gümrük idareleri tarafından gerçekleştirilen vergi tarh etme ve ceza kesme işlemlerine karşı vergi mahkemelerin açılan davalarda işlemlerin yürütülmesi kendiliğinden duracaktır²²⁷. Gümrük Kanunu'nun 245.maddesinin 3.fıkrasının iptal edildiği için, herhangi bir yürütmeyi durdurma talebine gerek kalmadan iptal öncesi yasal durumda olduğu gibi vergi mahkemelerine dava açılması halinde mali yükümlülüklerle tarh ve tahakkuk edilen gümrük vergilerinin ve bunlarla ilgili zam ve cezalarının davaya konu olan kısmının tahsili duracaktır.

Fakat Anayasa Mahkemesi'nin iptaline karşın; Gümrük Kanunu 232.maddesi 1.fıkrası gereği, Gümrük Kanunu'nun 234.maddesinin düzenlemesi çerçevesinde vergi mahkemesinde vergi kaybından dolayı yapılan ek tahakkuk işlemlerine karşı dava açılması halinde, ek vergiye yönelik tahakkuk işlemi dururken bu ek vergiden kaynaklı cezanın tahsili işlemine devam edilmekteydi. Tahsilâtın dava açıldığında dahi durmaması yalnızca ek vergiden kaynaklanan ve Gümrük Kanunu 234.maddesinin düzenlemesine göre verilen para cezaları için geçerli olurken, bu madde dışındaki 235. 236. ve 238. Maddelerin ihlali nedeni ile oluşan vergi kayıplarına yönelik cezalarda tahsilat işlemi ise dava açılması ile durmaktadır²²⁸.

Nitekim Danıştay “Her ne kadar, temyize konu kararda, ek tahakkuka vaki itirazın reddine dair işlemin iptali istemiyle süresinde idari dava açılmakla, İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 27. maddesinin 3.fıkrası ve Anayasa Mahkemesi'nin 18.10.2005 tarih ve E:2003/7; K:2005/71 sayılı kararı doğrultusunda “ek tahakkukunun yürütülmesinin durduğu ve bu sebeple, ceza kararı alınamayacağı” gerekçesine dayanılmakta ise de İdari Yargılama Usulü Kanunu 27.maddesinin anılan fıkrasında, “vergi uyuşmazlıklarından doğan davaların vergi mahkemelerinde açılmasına tanınan etki, düzenlemede açıkça vurgulandığı gibi tarh edilen vergi, resim ve harçlar ile benzeri mali yükümlerinin ve bunların zam ve cezalarının dava konusu edilen

²²⁶ Bkz.22.02.2006 tarih ve 30694 sayılı Resmi Gazete.

²²⁷ Yerci, C, (2006), Gümrük Kanunu'nun 245.maddesi 3.fıkrasınınAnayasa Mahkemesi'nce İptali Üzerine Bir Değerlendirme, Vergi Sorunları Dergisi, Yıl 2006, Sayı 212, s. 24.

²²⁸ Ortapolat, A. Gümrük Vergileri ve Cezalarına Karşı Dava Açılması Bunların Tahsilatını Durdurur mu? Yaklaşım yayıncılık, Ankara 2009, s. 194.

bölümlerinin tahsiline ait işlemlerin durdurulmasından ibaret olduğundan; ek tahakkuka konu verginin tahsili işlemi niteliğinde olmayan ve esasen, konusu olan vergi tutarı üzerinden hesaplanması dışında, yetkili makamca hukuki ve maddi nedenler açısından ek tahakkuktan bağımsız ve ayrı idari işlem mahiyetindeki ceza kararının alınmasına engel değildir. Bu sebeple; mahkeme kararının anılan gerekçesine katılma imkânı bulunmamaktadır”²²⁹ şeklinde görüş verilmiştir

Anayasa Mahkemesi tarafından aynı hukuki durumda olan tüm vergi mükellefleri için tekdüzeliğin sağlanması ve yasalar karşısında eşitsizliğin giderilmesini teminen, Gümrük Kanunu’nun 245.maddesinin 3.fikrasının iptal edilmesi karşısında, aynı kanunun benzer düzenlemeler içeren 232.maddesinin 1.fikrasında da yer alan hükmün, iptal sonrasında aynı hukuki durumda olan gümrük vergisi mükellefleri arasında yeni bir eşitsizliğe sebebiyet vereceği düşünülmektedir.

Vergi mahkemelerinde dava açıldığında yürütme kendiliğinden durmakla birlikte, bu kuralın da bazı ayrıksı halleri bulunmaktadır.

Tahsil aşamasında olan gümrük vergi uyuşmazlıkları ile ilgili olarak dava açılması halinde yürütme kendiliğinden durmamaktadır. Yürütmenin durması için mahkemenin yürütmenin durdurulması kararı vermesi gerekir. 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkındaki Kanunun, ihtiyati tahakkuk, ihtiyati haciz, ödeme emri gönderme ve haciz gibi bazı düzenlemeler getirmiştir. Bu düzenlemenin kıyasen gümrük vergi ihtilaflarına da uygulanması gerekir. Bu tür düzenlemelere ilişkin olarak vergi mahkemelerinde dava açılması halinde, yürütme kendiliğinden durmadığından bu davaların açılması durumunda mahkemeden yürütmenin durdurulması kararının verilmesinin istenmesi gerekir²³⁰.

Davanın ihtirazi kayıtlı verilen beyannameler doğrultusunda açılması durumunda da yürütmenin durdurulabilmesi için yürütmenin durdurulmasına dair mahkemenin karar vermesi gerekmektedir. İlke olarak yükümlüler, beyan üzerinden tarh edilen vergilere ve beyan ettikleri matrahlara, vergi hataları hariç olmak üzere karşı dava açamazlar. Bu kuralın istisnası ise, verilmiş olan beyannamelere ihtirazi kaydın konmuş olması halidir. Bu durumda vergi mahkemesine dava açmak mümkün hale gelmekte, ancak yürütmeyi durdurma kararı alınmadığı sürece işlemlerin uygulanması devam etmektedir. Vergi Mahkemelerinde açılan davalarda İdari Yargılama Usulü Kanunu’nun 27.maddesi

²²⁹ Danıştay 7.D., E. 2006/1212, K.2006/3074, 31.10.2006 [www.hukukturk.com / erişim tarihi, (15.01.2019)]

²³⁰ Kızılot Ş. Kızılot Z. Vergi İhtilafları ve Çözüm Yolları, Yaklaşım Yayınları, Ankara 2010, s. 380.

gereği dava açılmakla yürütmenin durduğu, ayrıca yürütmenin durdurulmasına karar verilmesine gerek olmadığı açıktır²³¹.

5.5.3.Duruşma

Duruşma, tarafların mahkeme önünde sözlü olarak sav ve savunmalarını tekrarlamalarıdır. Duruşma, davanın her aşamasında istenemez. Duruşma istemi ancak, dava, cevap ve savunma dilekçeleri ile birlikte yapılabilir²³².

Davanın taraflarının birinin isteği üzerine idare ve vergi mahkemelerinde açılan ve belirlenen tutarı aşan vergi ve fon davaları ile belirlenen miktarın üzerindeki tam yargı ve iptal davalarında duruşma yapılabilir. Tarafların usulüne uygun duruşma istemine rağmen ilk derece mahkemesinde mahkemenin duruşma talebini dikkate almayarak davayı karara bağlaması, itiraz ve temyiz incelemesinde bozma sebebidir²³³.

Üst yargı mercilerinde diğer deyişle Danıştay veya Bölge İdare Mahkemesinde talebe rağmen duruşmaya karar verilmesi zorunlu değildir ve bu mercilerin takdirine bırakılmıştır. Oysa istem üzerine, ilk derece yargı yerinde duruşma yapılması zorunludur²³⁴.

Duruşma talebi, dava dilekçesi, cevap dilekçesi ve savunmalarda yapılabilir. Belirtilen bu hususlara bağlı kalmaksızın da tek hakimle görülen vergi davalarında Hakim duruşma yapılmasına karar verilebilir. Duruşma davetiyeleri İdari Yargılama Usulü Kanunu 17.m hükmüne göre duruşma gününden en az otuz gün önce taraflara gönderilir.

İdari Yargıda duruşma formatı Adli Yargıdan farklıdır. Tarafların duruşmada yaptıkları beyanlar tutanağa geçirilmemektedir. Mahkeme heyeti duruşmada söylenenleri sadece dinlemekte yetinmektedirler. Duruşmada “tanık dinlenmesi” uygulaması da bulunmadığından, sonuçta idari yargıdaki mevcut duruşma uygulamasının pratikte son derece verimsiz ve sembolik nitelik taşıdığı ve yargılama prosedürünü uzatmak dışında bir fonksiyonu bulunmadığı ve etkin bir yargılamaya gereken katkıyı sağlamadığı söylenebilir²³⁵.

²³¹ Karakoç, Y. Vergi Sorunlarının/Uyuşmazlıklarının Çözüm Yolları (b), Yetkin Yayınları, Ankara 2007, s. 66.

²³² Gözübüyük, s. 453.

²³³ Sönmez, E. Vergi Yargısında Duruşma, Yaklaşım Yayınları, Ankara 2006, s. 159.

²³⁴ Odyakmaz Z. Kaymak Ü. Ercan İ. İdari Yargı, İkinci Sayfa Yayınevi, İstanbul 2008, s.229.

²³⁵ Ulusoy, s. 749.

5.5.4. Davaların Karara Bağlanması

Yargılama aşamasına geçildiğinde, ilgili Mahkeme hakimliğince ilk inceleme tebligat, bilgi ve belge toplama aşamaları tamamlandıktan sonra sıra gümrük uyuşmazlığının çözümü olan esas karar aşamasına gelinir²³⁶. Uyuşmazlık konusu gümrük vergi veya para cezalarına konu olaylar sunulan bilgi, belgeler ve içtihadı kararlar ışığında aydınlandığında, dava konusu olayın maddi değerine göre oya sunulur veya tek hakim kendisi İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 22.madde düzenlemesine göre davayı karara bağlar. İlk incelemeye ilişkin nedenlerden birinde veya yargılama usulüne ait konularda azınlıkta kalan hakim üyeler işin esası hakkında da oylarını kullanırlar. Ancak, azınlıkta kalanların görüşleri, kararların altına yazılır.

Kararlar, tutanaklarla tespit edilir. Tutanaklarda İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 23.maddesine göre; başkan ve üyelerin, Danıştay'da dava hakkında görüşlerini bildiren savcının, tetkik hakiminin ve tarafların ad ve soyadları; incelenen dosyanın numarası, kararın sonucu, kararlarda çoğunlukta veya azınlıkta bulunanlar yer alır. Bu tutanaklar, aynı toplantıda imzalanır ve dosyalarında saklanır.

İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 24.maddesinde, kararlarda bulunacak hususlar ayrıntılı olarak belirtilmiştir. Buna göre gümrük uyuşmazlıklarına ilişkin verilen kararlarda; kararı veren mahkemenin adı ve dosyanın esas ve karar numarası; kararı veren mahkeme başkan ve üyelerinin isim ve soy isimleriyle imzaları ve varsa karşı oyları; kararların tarihi ve oybirliği ile mi, oyçokluğu ile mi verildiği; yargılama nedeniyle oluşan giderler ve bunların hangi tarafa yükletildiği; tazminat davalarında hükmedilen tazminatın miktarı; kararların dayanmış olduğu hukuki sebepler, gerekçesi ve hüküm; davanın duruşmalı olması durumunda duruşma yapılıp yapılmadığı, yapılmışsa hazır bulunan taraflar, vekil ya da temsilcilerinin isim ve soy isimleri;

Danıştay'daki davalarda ise savcı ve tetkik hâkimin isim ve soy isim ve düşünceleri; davacının dayandığı hukuki nedenlerin ve ileri sürdüğü olayların özetleri; tarafların, varsa vekillerinin ya da temsilcilerinin isim ve soy isimler veya adres ve unvanları belirtilir. Mahkeme veya ilgili daire ve kurul tarafından verilmiş olan kararların tasdikli bir örneği, İdari Yargılama Usulü Kanunu 25.maddesi düzenlemesi gereğince taraflara tebliğ olunur.

²³⁶ Taş, s. 76.

5.5.5. Dava Kararlarının Uygulanması

Kararların verilmesinden sonra kararların uygulanmasına ilişkin İdari Yargılama Usulü Kanununun 28.maddesine göre şu aşamalar gerçekleştirilir:

- İdare; vergi mahkemeleri, Danıştay ve Bölge İdare Mahkemeleri'nin esasa ve yürütmenin durdurulmasına yönelik kararları ile ilgili eylemde bulunmaya ya da gecikmeksizin işlem tesis etmeye zorunludur.
- İdareye tebliğ edilen kararın 30 gün içerisinde yerine getirilmesi gerekmektedir. 30 gün içerisinde kararın ifasının tek istinası ise; haciz veya ihtiyati haciz uygulaması gerektiren bir kararın olması durumunda, mahkemenin vermiş olduğu kararın kesinleşmesi beklenir.
- Tam yargı hakkındaki kararlardan belirli bir miktarı içerenlerin icrası ve infazı genel hükümler dairesinde olunur.
- Danıştay, Bölge İdare Mahkemeleri ve vergi mahkemelerinin kararları doğrultusunda eylemde bulunulmayan ya da işlem tesis edilmeyen durumlarda, Danıştay'da ve ilgili idare mahkemesinde idare aleyhine maddi ya da manevi tazminat davası açılabilir.
- Kamu görevlilerince 30 gün içerisinde mahkeme kararlarının bilerek yerine getirilmemesi durumunda kararı yerine getirmeyen kamu görevlisi hakkında da tazminat davası açılabileceği gibi ilgili idare aleyhine de dava açılabilir.
- İdareye vergi uyuşmazlıkları ile ilgili kararların tebliğ edilmesi sonrasında, zam ve cezaların miktarı ile bu kararlar doğrultusunda belirlenecek vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülükler ilgili idare tarafından mükellefe bildirilir.
- Vergi ve tazminat davalarında kararın idareye tebliğ edilmesinden itibaren, idare tarafından infazın gecikmesi sebebiyle kanuni gecikme faizi ödenir.

5.6.KARARLARA KARŞI KANUN YOLLARI

Davanın taraflarına tanınan hukuki bir yöntem olan kanun yollarıyla yanlış olarak verildiği düşünülen yargısal kararların değiştirilmesi veya tekrar incelenmesi sağlanır²³⁷.

Kanun yollarını “olağan” ve “olağanüstü” kanun yolları şeklinde iki gruba ayrılmaktadır. Olağan kanun yollarında, belli bir süreyle sınırlı olarak ilk derece

²³⁷ Gözübüyük, s. 453.

mahkemesi kararının üst mercie/mercilere götürülmesi söz konusu olurken, olağanüstü kanun yollarında, sonradan ortaya çıkan bir durum nedeniyle yargılama sürecinde hata yapılmış olduğu, süreyle bağlı olmaksızın ileri sürülebilmektedir²³⁸.

5.6.1.Olağan Kanun Yolları

Olağan kanun yolları, yargı organları tarafından verilen kararların kesin hüküm haline gelmesine engel olan kanun yollarıdır. Verilen kararların kesin hüküm haline gelmesi, yasal süre içerisinde olağan kanuni yollara başvurulmamasından ya da başvuru yapılmış ise de reddedilmesi ile gerçekleşmektedir²³⁹. Olağan kanun yolları istinaf ve temyiz olmak üzere ikiye ayrılır.

5.6.2. İstinaf

İdari Yargıda 2014 yılında yapılan reform ile genel ve olağan bir kanun yolu olarak “istinaf” yolu getirilmiştir.

Kanun yolu olarak istinaf yolu ilk derece yargılaması ile temyiz denetimi arasında bir yargısal üst denetim yolu olup, ilk derece mahkemesi kararının bölge bazında bir üst denetimini ifade etmektedir. Prensipde istinaf mercii, ilk derece mahkemesi kararı üzerine hem maddi vakıa hem de hukukilik denetimi yapabilir²⁴⁰.

Vergi mahkemelerinin tek hakimle verdiği nihai kararlara karşı öngörülen kanun yoludur. İstinaf mercii, mahkemelerin bulunduğu yargı çevresindeki bölge idare mahkemesidir. Vergi mahkemelerinin nihai kararlarına karşı istinaf süresi, tebliğ tarihini izleyen günden itibaren otuz gündür.

İstinaf, İdari Yargılama Usulü Kanunu 45.maddesine göre temyiz şekil ve usullerine tabidir. Mahkeme, maddi olaylar hakkında ortaya konmuş olan bilgileri yeterli görürse veya itiraz sadece işin hukuki yönünden yapılmış olursa veya karardaki maddi yanlışlıkların düzeltilmesi mümkün ise işin esası hakkında karar verir. Söz konusu bu durumların mevcut olmaması halinde, mahkeme, gereken inceleme ve araştırmaları kendisi yaparak kararını vermektedir. Ancak, ilk inceleme üzerine verilecek kararlara karşı yapılan istinafı haklı görmesi veya görevsiz hakim tarafından

²³⁸ Ulusoy, s. 763.

²³⁹ Kızılot, Kızılot, s. 380.

²⁴⁰ Ulusoy, s. 764.

davaya bakılmış olması durumlarında, bölge idare mahkemesi, ilk derece vergi mahkemesinin kararını bozmakta ve dosyayı vergi mahkemesine geri göndermektedir. Bölge idare mahkemesinin bu kararları kesin olup, kararlar için temyiz yoluna başvurulamaz. İstinafa konu olan kararı veren veya karara katılan yargıç, itiraz edilmiş olan davanın incelemesinde bulunamaz.

2014 yılında yapılan istinaf yolu düzenlemesi sonrası; 2577 Sayılı İYUK'nun 45.maddesinin²⁴¹ 1.fıkrası hükmüne göre; konusu beş bin Türk lirasını geçmeyen vergi davaları, tam yargı davaları ve idari işlemlere karşı açılan iptal davaları hakkında idare ve vergi mahkemelerince verilen kararlar kesin olup, bunlara karşı istinaf yoluna başvurulamayacağı, parasal sınırı altıbin (2019 yılı için) Türk Lirası olan vergi davalarında verilen kararın kesin olduğu ve istinaf edilemeyeceği, parasal sınırı altıbin Türk Lirası üstü ile yüz kırk dört bin Türk Lirası arası olan vergi davaları kararlarının istinafa konu edilebileceği söz konusu kanun anılan maddesinde hüküm altına alınmıştır

5.6.3. Temyiz

Vergi uyuşmazlıklarında temyiz yoluyla, vergi mahkemelerinin ve Danıştay dava dairelerinin nihai kararlarının hukuka uygunluk denetiminin sağlanması amaçlanır. Başka kanunlarda aksine hüküm bulursa bile vergi ve idare mahkemeleri ile Danıştay dava dairelerinin vermiş oldukları nihai kararlar, Danıştay'da temyiz edilebilmektedir²⁴². Temyiz yolu, mahkeme kararlarına karşı gidilen en üst seviyedeki yargısal denetim yoludur ve İdari Yargı'da Danıştay tarafından icra edilir²⁴³.

2577 Sayılı İdari Yargılama Usulü Kanununun 46.maddesinin²⁴⁴ (b) fıkrası uyarınca parasal sınırı yüz kırk dört bin Türk Lirasını aşan (2019 yılı için) vergi davaları Danıştay nezdinde temyize konu edilebilmektedir.

İdari Yargılama Usulü Kanunu 46.maddesine göre özel kanunlarda ayrı süre verilmeyen durumlarda, vergi ve idare mahkemeleri ile Danıştay dava dairelerinin nihai kararları ile ilgili Danıştay'da tebliğ tarihinden itibaren 30 gün içerisinde temyize başvurulabilmektedir.

²⁴¹ 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanununun 45.maddesine bkz.

²⁴² Kılıç, s. 305.

²⁴³ Ulusoy, s 764.

²⁴⁴ 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanununun 46.maddesine bkz.

5.6.4. Olağan Üstü Kanun Yolları; Yargılanmanın Yenilenmesi

Yargılamanın yenilenmesi yolu, İdari Yargılama Usulü Kanunu 53 ile 55.maddelerinde arasında düzenlenmiştir. Yargı kuruluşlarının kararları kesin karar haline gelse dahi, zamanında ileri sürülemediği veya ileri sürülmüş olsa dahi bu bilgi ve belgelerin gerçeği kavramamış olması veya hukuki bazı nedenlerle, kesinlik kazanmış yargı kararlarının haksız şekillerde verilebilmesi mümkündür²⁴⁵. İşte kanunen nedenleri belirlenmiş olan durumlarda, kararların yenilenmesi yoluyla davanın tekrar görüşülmesi sağlanarak gerçeğe ulaşılması istenmektedir. Yargılamanın yenilenmesi; belli bazı sebepler yüzünden idari yargı organları tarafından verilen ve kesinlik arz eden bir kararın, aynı mahkeme tarafından değiştirilmesini ya da iptalini sağlayan olağanüstü bir kanun yoludur²⁴⁶.

Yargılanmanın Yenilenmesini İsteme Nedenleri;

Vergi mahkemeleri, Bölge İdare Mahkemeleri ve Danıştay tarafından verilen gümrük uyuşmazlıklarına yönelik kararlar hakkında İdari Yargılama Usulü Kanunu 53.maddesinde yer alan nedenlere dayanılarak yargılamanın yenilenmesi istenebilir. Gümrük uyuşmazlıkları hakkında verilen kararlara istinaden aşağıda belirtilen sebeplerin tespit edilmesi durumunda yargılamanın yapılması söz konusu olabilir, bu sebepler;

- Kararın verilmesinden sonra lehine karar verilen tarafın fiilinden doğan nedenle ya da zorlayıcı sebepler yüzünden elde edilemeyen bir belgeye ulaşılması,
- Karara esas alınan belgenin sahte olduğu resmi bir makam ya da mahkeme huzurunda ikrar olunmuş ya da belgenin sahteliğine hükmedilmiş ya da karardan önce sahtelikle ilgili hüküm verilmiş olup da karar zamanında yargılamanın yenilenmesini isteyen kimsenin bundan haberinin bulunmamış olması,
- Kesinleşen bir mahkeme kararı sonrası karara esas alınan bir ilam hükmünün bozularak ortadan kalkması,
- Mahkeme kararıyla bilirkişinin bilerek gerçeğe aykırı ifade verdiğinin belirlenmesi,
- Karar lehine çıkan tarafın, karara etki eden bir hileye başvurmuş olması,

²⁴⁵ Tekin, C. Vergi Yargısında Yargılamanın Yenilenmesi Müessesesi, Vergi Sorunları Dergisi, Yıl 2005, Sayı 204.

²⁴⁶ Karakoç, Vergi Sorunlarının/Uyuşmazlıklarının Çözüm Yolları, s. 67.

- Davanın kanuni temsilcisi ya da vekili olmayan kimselerle görülüp karara bağlanması,
- Kararın çekinme mecburiyeti bulunan başkan, üye ya da hâkimin katılımıyla verilmesi,
- Konusu, sebebi ve tarafları aynı olan bir davayla ilgili verilmiş olan hükme aykırı yeni bir karar verilmesi, bunun için yasal bir gerekçe bulunmazken, aynı ya da bir başka mahkemece ilk ilamın hükmüne aykırılık teşkil eden bir kararın verilmesi,
- Hükümün Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi'nin kesinleşmiş kararları ile tespit edilmiş olmasıdır.

Yargılamanın yenilenmesi isteminde, yürütmenin durdurulması isteminde de bulunulabilir²⁴⁷.

5.6.4.1. Yargılamanın Yenilenmesinin Şartları

Yargılamanın yenilenmesinin istenilebilmesinin bazı şartları vardır. Bu şartlar mevcut olmadığı takdirde, yargılamanın yenilenmesi talebinde bulunulamaz. Sözü edilen şartları üç alt başlık altında toplamak mümkündür.

- Vergi mahkemeleri, Bölge İdare Mahkemeleri ve Danıştay tarafından gümrük uyuşmazlıklarına ihtilafının çözümüne yönelik kurmuş oldukları hükümler, verilen kesin kararlar için gerekli olan nitelikleri taşımalıdır,
- 2577 Sayılı İdari Yargılama Usulü Kanununun 53.Maddesi hükmünde yer alan yargılamanın yenilenmesi şartlarının var olması,
- Yargılamanın yenilenmesi talebinin de süresi içerisinde yapılmış olması gerekmektedir.

Yargılamanın yenilenemeyeceği davalar ise; yargılamanın iadesine yönelik verilen kararlar, yetki ve görev uyuşmazlıkları ile ilgili kararlar, davaların açılmamış sayılmasına yönelik mahkeme kararları, yargı kuruluşlarının ilk inceleme sırasında vermiş olduğu kararlar, yürütmenin durdurulması kararları, yargı kuruluşlarının ara kararları ve Danıştay'ın temyiz incelemesi üzerine vermiş olduğu kararlar' olarak sıralamak olanaklıdır²⁴⁸.

²⁴⁷ Coşkun S. Karyağdı M. İdari Yargılama Usulü, Seçkin Yayınları, Ankara 2001, s. 575.

²⁴⁸ Karakoç, Genel Vergi Hukuku, s. 791.

Yargılamanın yeniden yapılabilmesi için İdari Yargılama Usulü Kanunu 53. maddesinde yer alan nedenlerinin var olması gerekir, nasıl ki; dava açma, istinaf, temyiz yapılabilmesi süreye bağlı ise, yargılamanın yenilenme talebinde süre söz konusudur. Yargılamanın yenilenebilmesi için talebin süresi içinde yapılmış olmalıdır. İdari Yargılama Usulü Kanunu 53.maddesinde bu süreler belirtilmiş olup, buna göre; 53.maddenin 1.fıkrası (h) bendinde yazılı sebepler için on yıl, (ı) bendinde sayılan sebepler için bir yıl, bu iki durum hariç de olanlar için ise süre altmış gündür. Bu süreler, dayanılan nedenin istemde bulunan yönünden gerçekleştiği tarihi izleyen günden başlayarak hesap edilir.

Yargılamanın yenilenmesi talebi, kanunda yazılı olan sebeplere dayanmıyorsa, isteğin reddine kara verilerek, talepte bulunana 6100 sayılı Hukuk Muhakemeleri Kanunu'nun hükümlerine göre para cezası verilir²⁴⁹.

5.6.5. Kanun Yararına Bozma

Kanun yararına bozma kanunda temyiz veya istinaf kadar geniş düzenlenmemiştir. Kanuna yararına bozma işlemi için bir süre öngörülmemiştir. O gün için yürürlükte olan pozitif hukuka ters düşen durumların açığa kavuşturulması olarak değerlendirilebilir. Kanun yararına bozma müracaatı yapılabilmesi için kanun²⁵⁰ iki şart öngörmüştür. Bunlardan birincisi; Bölge İdare Mahkemesi kararları, vergi ve idare mahkemeleri tarafından verilen kararlar ve Danıştay'ın ilk derece mahkemesi sıfatıyla baktığı davalarda verdiği kararlar temyiz incelemesinden geçmeden kesinleşmeleri, ikincisi ise kararların niteliği bakımından mevcut hukuk düzenine aykırı olmaları olarak belirtilmektedir. Bu iki durumun varlığı halinde Danıştay Cumhuriyet Başsavcılığı tarafından kendiliğinden kanun yararına veya ilgili bakanlıkların göstereceği lüzum üzerine temyiz yoluna gidilebilir.

Kararın kanun yararına bozulması temyiz isteminin yerinde görülmesi durumunda gerçekleşir. Fakat bu kararın bozulması önceden kesinleşen Danıştay veya mahkeme kararının hukuksal neticelerini ortadan kaldırmamaktadır. İlgili bakanlığa bozma yönünde verilen kararın bir nüshası gönderilir ve karar Resmi Gazete'de yayımlanır²⁵¹.

²⁴⁹ Taş, s. 152.

²⁵⁰ 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanununun 51.maddesine bkz.

²⁵¹ Ercan, s. 87.

5.6.6. Kararların Taraflar Açısından Sonuçları ve Yükümlülükleri

Mahkemelerce verilen kararların taraflara tebliğine müteakip İdari Yargılama Usulü Kanunu 28.maddesine göre kararların icaplarına göre idare gecikmeksizin işlem tesis etmeye veya eylemde bulunmaya mecburdur. Bu süre hiçbir şekilde kararın idareye tebliğinden itibaren başlayarak otuz günü geçemez. Mahkeme kararları herkes için bağlayıcıdır.

İdari yargıda verilen iptal kararları sadece ileriye değil geçmişe de yürüyeceğinden iptal üzerine işlemin geçmişe yönelik tüm etkisinin de idarece giderilmesi gerekir. Yani idarenin ilke olarak işlem hiç tesis edilmese idi ne olacaksa, o hukuksal durumları iade etmesi gerekir. Bunun tek istinası, kazanılmış hakların korunması ilkesidir²⁵².

Gümrük vergileri ve para cezaları açısından ilgili mahkemece kararın davacı aleyhine sonuçlanması neticesinde hangi süre içinde ödeme yapacağına ilişkin bir hüküm her ne kadar İdari Yargılama Usulü Kanunu 28.maddede düzenlenmemiş olsa da, söz konusu kararın davacıya ve vekiline tebliğ tarihinden itibaren otuz gün içerisinde idareye başvurarak dava konusu gümrük vergisini ödeme talebinde bulunup, ödeme yapılması gerekir.

Otuz günlük süre içerisinde ödeme yapmaz ise; bu kez 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkındaki Kanunu'nun 54. ve devam madde hükümleri gereği işlemlere devam edilir ve önce ödeme emri gönderilip Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkındaki Kanunu'nun gereği yedi gün süre verilerek ödeme yapılması talep edilir, verilen süre içerisinde ödeme yapılmaz ise haciz varakası tanzim edilerek haciz işlemi başlatılır ve hacizce mukabil malları haciz edilip söz konusu vergi borcuna mahsuben satışı yapılarak elde edilen tutar vergi borcu yerine mahsup edilir.

Ancak yukarıda izah edilen tahsil silsilesinden ayrılan bir durum vardır. Gümrük vergilerinin dava konusu edilmesi durumunda davanın sonucunun taraflara tebliğ edilmesi ile otuz günlük süre içerisinde dava konusu gümrük vergisinin ödenmesi gerekirken, yani itiraz veya temyiz sonucu beklenmeden yerel mahkemenin (vergi mahkemesinin) kararının sonucunun davanın taraflarına tebliğ edilmesi ile kararın gereği ifa edilirken;

²⁵² Ulusoy, s. 764.

Gümrük vergilerinden kaynaklı para cezalarında söz konusu para cezasının tahsili için söz konusu kararın itiraz veya temyiz sonucunun beklenmesi ve kararın kesinleşmesine müteakip para cezaları tahsili gerçekleştirilmektedir. Bu konuda Gümrük Genel Tebliği²⁵³'nin Gümrük vergileri ile para cezalarının kesinleşmesi başlığı altında 13/a maddesine göre “bir üst mahkeme nezdinde idari yargı kararına karşı yapılan başvuru doğrultusunda verilen kararlar ilgili tebliğ tarihinden itibaren, 15 gün içerisinde hükmün düzeltilmesine yönelik talepte bulunulmaması durumunda ilgili sürenin bittiği anda karar kesinleşir.” Şeklinde belirtilerek gümrük para cezalarının ilişkin kararların ifası için söz konusu mahkeme kararının kesinleşmesi gerektiğinin altı çizilmiştir.

5.6.7. Davadan Feragat

Danıştay, vergi uyuşmazlıklarından doğan davalar açısından feragat kurumunu uygularken genellikle feragati Hukuk Muhakemeleri Kanununun 91.maddesinde öngördüğü şekilde tanımlamakta ve söz konusu yasal tanıma uygun olan durumları feragat olarak adlandırmaktadır. Ancak Ülkemizde sık sık mali af kanunları çıkarılmakta ve genellikle çıkartılan af kanunlarından yararlanılabilmesi için mükelleflerin uyuşmazlık veya davadan vazgeçmeleri koşulu öngörülmektedir. Danıştay'ın vermiş olduğu E:2004/1361, K:2005/777 sayılı kararında; bir mali af kanunundan yararlanmak üzere davalı idareye verilen davadan vazgeçme dilekçesinin üstü örtülü bir şekilde feragat olarak kabul etmiştir. Davadan feragatın hangi aşamada ve lehe verilen kararlarda feragatın yapılıp yapılmayacağı hususunda ise Danıştay'ın E:1994/3486, K:1994/2710 sayılı kararında “lehine karar verilmiş olsa bile tarafların davadan feragatın yargılamanın her aşamasında yapılabileceği” konusunda karar vermiştir²⁵⁴.

Gümrük vergi ve para cezalarının dava konusu edilmesi durumunda yukarıda izah edilen Danıştay kararlarına göre davanın her aşamasında davadan feragat edilebileceği, ancak uygulamada genelde mali aflardan faydalanmak için davadan feragat edildiği bilinmektedir.

²⁵³ Bkz.Tahsilat işlemleri, Seri no: 2

²⁵⁴ Dursun, H. Vergi Uyuşmazlıklarından Doğan Davalarda Feragat ve Kabul, Adalet Yayınları Ankara,2009,s. 62,

Bir mali aftan faydalanmak üzere davadan feragat dilekçesinin mahkemeye verilebileceği gibi, idareye de ilgili mahkemesine iletmek üzere dilekçe verilebilir.

Ancak vergi uyuşmazlıklarından kaynaklı bir davadan yapılacak feragatin geçerli olabilmesi için sadece davanın görüldüğü mahkeme başkanlığına feragati çağrıştırarak şekilde bir dilekçe verilmesi yeterli değildir, bunun yanında verilen dilekçede davadan feragat edildiği açık bir şekilde belirtilmelidir. Bu hususta Danıştay'ın E:1983/5404, K:1986/978 sayılı kararı örnek olarak verilebilir. Ayrıca davacı vekilinin davadan feragat edebilmesi için vekaletnamesin de davadan feragat dair bir yetkisinin olması gerektiği Danıştay'ın E:1982/5828, K:1985/1742 sayılı kararında belirtilmiştir.²⁵⁵

Yukarıda izah edilen ve verilen örnek Danıştay kararları da incelendiğinde görüleceği üzere; vergi uyuşmazlıklarından kaynaklı bir mali aftan faydalanmak üzere davadan feragat edilebilindiği, davadan feragat edilebilmesi için yükümlünün kendisinin veya davadan feragat edilebileceğini de içeren vekalet vermiş olduğu vekilinin bu işlemi yazılı olarak davanın her aşamasında ilgili mahkeme başkanlığına veya ilgili idareye başvurabilmesi ile mümkün olduğudur. Uygulamada özellikle gümrük vergisinden kaynaklı para cezalarının iptali için dava konusu edile para cezalarından feragat edildiği, söz konusu feragat dilekçelerinin davanın hangi aşamada olduğu ve hangi mahkemede olduğunun tespiti sonucu o mahkemeye gönderilmek üzere genelde davalı idareye örnek matbu dilekçelerle müracaat edildiği görülmektedir.

²⁵⁵ Dursun, s.86

SONUÇ ve DEĞERLENDİRME

Vergi çeşitleri arasında yer alan “gümrük vergisi” nin tarihi Hint, Çin, Mısır ve Roma İmparatorluğuna kadar giden en eski vergi çeşidi olup, eşyanın yer değiştirmesi üzerine alınan vergi çeşitlerindedir. Gümrük vergileri değişik adlar ve şekillerde uygulanarak günümüze kadar ulaşmıştır. Dünyadaki ilk uygulamanın Roma İmparatorluğunda olduğu kabul edilmektedir. Roma ve Bizans İmparatorluklarında ana ticaret yolları üzerinde ekonomik birimleri oluşturan bazı eyaletler gümrük bölgeleri halinde örgütleniyordu. Türk tarihinde ise ilk gümrük kelimesinin Göktürklerde kullanıldığı görülmektedir. Selçuklular döneminde gümrük vergisi anlamına gelen öşür, meks, bac, tamga gibi vergi adları kullanılmıştır. Osmanlı İmparatorluğu döneminde ise Osman Gazi'nin Karacahisar'da kurulan pazara mal satmaya gelen yerli ve yabancı halkın malını sattığında alınmasını emrettiği 1 akçelik “pay” Osmanlı Devletinde ilk gümrük vergisi olarak kabul edilmektedir. Daha sonra birçok gelişmeler yaşanmış ve 1840 yılında İstanbul Emtia Gümrüğü kurulmuş akabinde 1861 yılında bu teşkilat kaldırılmış ve yerine “Rüsumat Emaneti” kurulmuştur. Cumhuriyet döneminde de birçok gelişmeler yaşanmış ve dağınık vaziyette olan tefsir, kararname, kanunun bir araya getirilmesi ve daha sade karmaşıklıktan uzaklaştırılması için bir komisyon kurulmuş ve komisyonun çalışmaları neticesinde 1499 sayılı ilk “gümrük tarife kanunu” 1929 yılında yürürlüğe girmiştir. Daha sonra yine dünyada birçok çalışmalar yapılmış ve çalışmalar neticesinde AB kurulmuştur. Dünyadaki ekonomik birleşme hareketlerinin başında AB (*AB yalnızca ekonomik birlik değil, aynı zamanda siyasi bir birliktir*) gelmektedir. Bu ekonomik birleşmenin sonucu olarak iki veya fazla ülkenin bir araya gelerek malların ticaretini etkileyen her türlü engelin ortadan kaldırılması ile serbest ticaret alanı yaratılması ve birlik dışında kalan ülkelere ortak gümrük tarifesi uygulamasını içeren bir ekonomik örgütlenme modeli olan Gümrük Birliği oluşturulmuştur. Türkiye 1995 yılında AB ile Gümrük Birliği anlaşması imzalaması sonucu gümrük vergilerine ilişkin hukuksal düzenlemeler yapmış ve bunun sonucu 4458 sayılı Gümrük Kanununda Gümrük Birliği anlaşması hükümleri çerçevesinde revize edilmiş olup, gümrük işlemleri ve gümrük vergilerinin oranı, tarhi, tahakkuku,

tebliğ ve tahsilinden kaynaklı ihtilafların çözümünde birçok usul ve esaslar düzenlenmiş olup bu ihtilafların çözümü sürecinin hak kaybına uğramadan çözümünde mevcut usul ve esaslara göre işlem tesis edilmesi gerekmektedir.

4458 sayılı Gümrük Kanunu özel kanun olup, gümrük vergilerinden kaynaklanan ihtilafların idari yargıya taşınabilmesi için Gümrük Kanuna göre idari itiraz süresinin sonuçlandırılması gerekmektedir. İdari itiraza konu edilen gümrük vergisi ihtilafı, yükümlü lehine idarece sonuçlandırılmaz ise bu kez ihtilaf idari yargıya konu edilebilmektedir. Ancak idari süreçteki çözümün nasıl ve hangi sürelerde olacağı, yükümlüsünce bu sürecin takip edilmesinde hangi yol ve süreyi izleyeceği konusunda hatalar yapıldığı, bunun sonucu olarak da yükümlü aleyhine hak kaybı yaşandığı ve gümrük ihtilafının adli sürece konu edilemediği, edilse bile usul yönünden red edildiği, bu nedenle adli sürece başvurunun şartı idari sürecin sonuçlandırılması olması nedeni ile idari sürecin doğru yönlendirilmesi ve yönetilmesi gerekmektedir. Aksi takdirde yükümlüsünce yüzde yüz haklı olursa bile idari süreç doğru yönetilemediğinden dolayı, maalesef adli süreçte bu nedenle yükümlü aleyhine sonuçlanabilmektedir. Bu nedenle gümrük vergisi ihtilafının çözümünde idari süreç prosedürü bize göre çok önem arz etmektedir.

İdari ve adli sürece müracaattan önce tezimizde, idari ve adli sürece konu olan gümrük vergi ve para cezaları hakkında bilgi verilmiş olup, hangi ihlallerin yapılması durumunda gümrük vergisi ve para cezası ile karşı karşıya kalınacağı açıklanmıştır. Buna göre ortaya çıkan uyuşmazlıkları üç açıdan ele alıp incelemek mümkündür. Bunlar; cinsi nevi veya nitelik farkı, miktar farkı ve kıymet farkı, bir diğer anlatımla eşyanın kıymeti, tarifesi ve menşinden kaynaklı uyuşmazlıklardan kaynaklandığı görülmektedir. Söz konusu bu uyuşmazlıkların neler olduğu ve uygulanacak para cezaları ve oranları 4458 Sayılı Gümrük Kanununun 234-238.maddeleri arasında düzenlenmiş ve hüküm altına alınmıştır. Ayrıca gümrük vergisi ve vergiye istinaden para cezası gerektirmeyen ancak mevzuata ve ikincil düzenlemelere aykırı fiillerin işlenmesi durumunda uygulanacak idari para cezaları ise yine aynı kanunun 241.maddesinde düzenlenmiş ve hüküm altına alınmıştır.

Söz konusu gümrük vergisi ve buna bağlı para cezaları ile idari para cezalarına karşı dava yoluna gidilmeden önce idari yolların tüketilmesi gerektiği, idari yollar tüketildikten sonra söz konusu gümrük vergisi veya para cezalarının dava konusu

edilebileceği, idari yolların başında itiraz ve uzlaşma gelmekte olup, yükümlülerin herhangi bir gümrük vergisi veya para cezasına karşı önce seçimlik hak olan uzlaşmaya müracaat veya itiraz etme haklarından birini kullanabileceği, ancak itiraz edilmesi durumunda uzlaşma hakkından faydalanmasının mevzuat hükmü gereği mümkün olmadığı, uzlaşma hakkının kullanılması sonucu uzlaşmanın gerçekleşmemesi durumunda itiraz hakkının kullanılabilmesi düzenlenmiştir. Tabi ki bu hakların kullanılmasının bir süreye tabi olduğu, söz konusu srelerin Gümrük Kanununun 242.ve 244.maddelerinde belirtilen onbeş günlük süreye tabi olduğu bilinmektedir. İtiraz prosedürünün gerçekleşmesi sonucu, itirazın red edilmesi durumunda, red kararının yükümlüsüne tebliğ edilmesi ile birlikte adli süreç başlamaktadır. Konusuna göre idari veya vergi mahkemelerindeki dava açma süreleri içerisinde dava açılarak itiraza konu gümrük vergisi ek tahakkuku ve para cezasının iptali talep edilmektedir. Eğer yükümlü idari yolları tüketmeden yani idareye başvurmadan, dava açması durumunda eğer itiraz süresi içerisinde dava açmış ise yerel mahkeme davayı idari itiraz yolları tüketilmeden açtığı için usul yönünden red ederek, idareye müracaatı zorunlu kılar. Ancak itiraz süresi geçtikten sonra dava açılması durumda dava esastan red edildiği, buna ilişkin örnek yargı kararlarında görmekteyiz.

Ancak İdari sürece müracaat da ise, söz konusu müracaatın konusunda uzman kişi veya kişilerce yapılması, yapılan itirazın idari süreçteki çözümünde ise; yine konusunda uzman kamu görevlilerince itirazın değerlendirilmesi gerektiğini, itirazın objektif ve isabetli bir karar ile sonuçlanması bakımından önem arz etmektedir. Konusunda uzman kamu görevlilerince yapılan değerlendirme sonucu alınan objektif ve hakkaniyetli bir kararın sonucu yükümlüsünce kamuya karşı bir güven duygusu ve ayrıca idari yargının iş yükünü hafifleteceği bir gerçektir.

Ayrıca İdari yargıda Gümrük İhtisas Mahkemelerinin kurulması gerektiğini düşünmekteyim. Her ne kadarda Vergi ve İdari Mahkemelerinde Gümrük Vergisinden kaynaklı davalar görülmekte ise de bu Mahkemelerin yargı alanının büyük bir çoğunluğu Vergi Usul Kanunundan kaynaklı davalara olduğundan, dava sayısının çok olması ve gümrük işlemlerinin bir ihtisas alanı olması nedeni ile, yalnızca gümrük ihtilaflarına bakan Gümrük İhtisas Mahkemelerinin kurulması ve gümrük ihtilaflarının bu Mahkemelerde görülmesinin sonucu daha objektif ve isabetli, daha seri kararlar verileceği kanısını taşımaktayım

Sonuç itibari ile "gümrük" bir ihtisas alanı olması ve artan dış ticaret işlemleri ile dış ticarete konu mal çeşitliliğinin çoğalması, söz konusu dış ticarete konu mal çeşitliliğine uygun gümrük vergi oranlarının tespiti ve uygulanacak yöntemlerin doğru tespit edilebilmesi durumunda gümrük vergi ve para cezalarının tahakkukunun minimize olacağı, tahakkuk etmiş ve yükümlüsünce ödenmiş gümrük vergi ve para cezalarının çözümünde izlenecek yolların ikiye ayrıldığı, ilkinin gümrük vergi ve para cezasını düzenleyen idarenin bir üst makamına müracaat olduğu, ikincisi ise idari makamın vereceği karara göre işlemin yapıldığı yerdeki idare veya vergi mahkemelerine dava açmak olduğu, bu süreçlerin iyi yönlendirilmesi ve takip edilmesi gerektiği uzun yıllar Gümrük İdarelerinde görev yapmam nedeni ile edindiğim tecrübe ve bilgi birikimi ışığında daha objektif ve daha isabetli sonuçlar alınabileceğini söyleyebilmekteyim.

KAYNAKÇA

- Akdoğan, H. *Gümrük ve Dış Ticaret -2* (Uygulamalar-Makaleler), Ankara 2014.
- Akın, Z.D. *Gümrük İhtilaflarının Çözüm Yolları*, yüksek lisans tezi, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Maliye Ana Bilim Dalı, İstanbul 2010.
- Akıncı, Ş. *Borçlar Hukuku Bilgisi Genel Hükümler*, Sayram Yayınları, Konya 2003, s. 125-135.
- Aslan, Z. *Yürütmenin Durdurulması*, 2. Baskı, Alfa Yayınları, İstanbul 2001, s. 21.
- Atan, D. T. *Türk Gümrük Tarihi II. Başlangıçtan Osmanlı Devletine Kadar*, Türk Tarih Kurumu Yayınları, Ankara 1990, 12-14.
- Apaydın, B. *Güncel İdari Yargı Mevzuatı*, Bilge Yayınevi, Ankara 2013, s. 262-276.
- Başaran, F. *Anayasa Temelinde Benzer Mali Yükümlülük Kavramı*, Vergi Sorunları Dergisi, Yıl 2010, Sayı 341, s. 10.
- Beyribey, K. *Gümrük Vergileri Tanımı, Kapsamı ile Tahakkuk ve Tahakkuka İtiraz Aşamasında Ortaya Çıkan Sorunlar ve Dava ve Temyiz Aşamasında Yürütmenin Durdurulması*, Gümrük Mevzuatı Uygulamaları Çalışma Toplantısı, Abant 2010.
- Bilici, M. *Vergi Uyuşmazlıklarının Çözüm Yolları*, Yüksek Lisans Tezi, Süleyman Demirel Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul 2010.
- Bozkurt, C. (2011), *Gümrük Vergileri ve Para Cezaları İçin Uzlaşma*, Mali Çözüm Dergisi, Sayı 103, s. 99.
- Bulut, M. K. *Sonradan Kontrol ve Riskli İşlemlerin Kontrolü: Gümrük İdaresinin Yeni Denetim Yaklaşımı*, Dünya Gazetesi, Erişim Tarihi 12.01.2019, (<http://www.dunyagazetesi.com.tr/haber.asp?id=34698&cDate.>)
- Bulutoğlu, K. *Türk Vergi Sistemi*, Batı Türkeli Yayıncılık, Ankara 1979, s. 239.
- Ceyhan, S. *Gümrük Kaçakçılığının Tanımlanması*, Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi, Yıl 2007, s. 186-188.

- Coşkun S., M. Karyağdı, *İdari Yargılama Usulü*, Seçkin Yayınları, Ankara 2001, s. 575.
- Çağlayan, R. *İdari Yaptırımlar Hukuku (Kabahatler Kanunu Yorumu)*, Asil Yayınevi, Ankara 2007, s. 59.
- Çelik, B. *Gümrük Vergisi Hukuku*, İmaj Yayıncılık, Ankara 1999, s.17-42.
- Çelikkaya, A. *Türk Gümrük Kanunu'nun Vergilemeye İlişkin Hükümlerinin Değerlendirilmesi*, Doktora Tezi, Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Eskişehir 2001.
- Çıldır Ş., H. Denizhan, *Açıklamalı Gereçeli 5607 Sayılı Kaçakçılıkla Mücadele Kanunu*, Seçkin Yayınevi, Ankara 2008, s. 62.
- Çınar, H, *Dış Ticaretçinin El Kitabı*, İstanbul 2019.
- Demirel G., A. Parlar, *Adli ve İdari Vergi Suçları*, Adil Yayınevi, Ankara 2002.
- Dölek, A. *Gümrük İşlemleri*, Umut Kitap, İstanbul 2013, s. 29.
- Dönmezer, S. *Genel Ceza Hukuku Dersleri*, Bahçeşehir Üniversitesi Yayınları, İstanbul 2003, s. 86.
- Dursun, H. *İdari Suç ve Cezalarda Kanunilik İlkesi*, Adalet Yayınevi, Ankara 2015, s. 191-206
- *Vergi Uyuşmazlıklarından Doğan Davalarda Feragat ve Kabul*, Adalet Yayınevi, Ankara 2009, s.62-82.
- Ercan, T. *Gümrük Uyuşmazlıkları ve Çözüm Yolları*, Adalet Yayınevi, Ankara 2012, s. 17-87.
- Ertaş, A. *Bütün Yönleriyle Gümrük İşlemlerinde Süreler*, Gümrük Kontrolörü Derneği Yayını, Ankara 2002, s. 63.
- Gerçek, A. *Gümrük Uyuşmazlıkları ve Çözüm Yolları*, Bursa Bilanço, Yıl 2009, Sayı 111, s. 64.
- Gözübüyük, Ş. *Yönetim Hukuku*, 24. Baskı, Turhan Kitabevi, Ankara 2006, s. 451-453.
- Gümrük ve Dış Ticaret Terimleri Sözlüğü*-Gümrük Müfettişleri Derneği Yayınları, İstanbul 1999, s. 263-264.
- Gümrük ve Ticaret Dünyası Dergisi, (2019), Gümrük ve Ticaret Müfettişleri Dayanışma Derneği yayını, Yıl 2019, Sayı 1, s.17.

- Gümrük ve Dış Ticaret Dergisi, Gümrük ve Ticaret Müfettişleri Derneği Yayınları, Yıl 2013, Sayı 2.
- Gümüş, M. *Gümrük Vergilerinin Geri Verilmesi veya Kaldırılması*, E-Yaklaşım Dergisi, Yıl 2005, s. 28.
- Gürkan M. F., Y. Deniz, S. S. Boz, *İdari Yargıda Kanun Yararına Bozma*, Selçuk Üniversitesi Hukuk Fak. Dergisi, Yıl 2013, Cilt 21, Sayı 1, s.263-264.
- Hakeri, H. *Ceza Hukuku*, Seçkin Yayınları, Ankara 2008, s. 96.
- Işık, Ç. *Verginin Tahsiline İlişkin Uygulamalardan Doğan ve 6183 Sayılı Kanuna Göre Teminata Bağlanan İşlemlerde, Vergi, Ceza Ve Faizin Tahsiline İlişkin Sorunlar*, Gümrük Mevzuatı Uygulamaları Çalışma Toplantısı, Abant 2010.
- Kalabalık, H. *İdari Yargılama Hukuku*, Değişim Yayınları, İstanbul 2003, s. 341.
- Karadağ N. Ç., İ. Organ, *Gümrük Uzlaşması ve Vergi Usul Kanunu'ndaki Uzlaşma Kurumu ile Karşılaştırmalı Olarak Değerlendirilmesi*, Niğde Üniversitesi İİBF Dergisi, Yıl 2014, Cilt 7, Sayı 1, s. 370-396.
- Karadoğan, U. *4458 Sayılı Gümrük Kanunu İle İlgili Birkaç Değerlendirme*, Maliye ve Sigorta Yorumları Dergisi, Yıl 2008, Sayı 510, s. 87.
- Karakoç, Y. *Vergi Yargılaması Hukukunda Süreler*, Yetkin Yayınları, Ankara 2000, s. 794.
- *Genel Vergi Hukuku (a)*, Yetkin Yayınları, Ankara 2007, s. 791.
- *Vergi Sorunlarının/Uyuşmazlıklarının Çözüm Yolları (b)*, Yetkin Yayınları, Ankara 2007, s. 66-67.
- Kartal, S. *Gümrük Mevzuatına İlişkin Danıştay Kararları*, Lebib Yalkın Yayınları, İstanbul 2018, s.72-102.
- Kılıç, K. *Kaçakçılık Suçları Gümrük Kabahatleri ve Gümrük Uyuşmazlıklarının Çözüm Yolları*, Gazi Kitabevi, Ankara 2013, s. 298-305.
- Kırbaş, S. *Vergi Hukuku*, Siyasal Kitapevi, İstanbul 2018
- Kızılot, Ş. *Vergi İhtilafları ve Çözüm Yolları*, Yaklaşım Yayınları, Ankara 2010, s. 9.
- Kızılot Ş., Z. Kızılot, *Vergi İhtilafları ve Çözüm Yolları*, Yaklaşım Yayınları, Ankara 2010, s. 380.

- Odyakmaz Z., Ü. Kaymak, İ. Ercan, *İdari Yargı*, İkinci Sayfa Yayınevi, İstanbul 2008, s. 229.
- Ortapolat, A. *Kabahatler Kanunu Çerçevesinde Gümrük Para Cezalarında Kusur Şartı Aranır mı?*, Yaklaşım Yayınları, Ankara 2007, s. 194.
- *Kabahatler Kanunu Çerçevesinde Gümrük Para Cezalarında İzlenecek Esas ve Usuller*, Yaklaşım Yayınları, Ankara 2008, s. 187, 278.
- *Gümrük Vergileri ve Cezalarına Karşı Dava Açılması Bunların Tahsilatını Durdurur mu?*, Yaklaşım Yayınları, Ankara 2009, s. 194, 254.
- Öncel M., A. Kumrulu, N. Çağan, *Vergi Hukuku*, Turhan Kitabevi Yayınları, Ankara 2018, s.11-12.
- Özbalcı, Y. *Vergi Davaları*, Oluş Yayıncılık, Ankara 2000, s. 613.
- Saygılıoğlu N., A. Gerçek, *Dış Ticaret ve Gümrük*, Yaklaşım Yayınları, Ankara 2007, s. 97.
- Sefer, Y. *Gümrük Vergilerinin Geri Verilmesi veya Kaldırılması*, Gümrük Dergisi, Yıl 2005, Sayı 52.
- Sönmez, E. *Vergi Yargısında Duruşma*, Yaklaşım Yayınları, Ankara 2007, s. 159, 254.
- Şenol, C. *Fikri ve Sınai Mülkiyet Haklarının Korunmasına Yönelik Tedbirler*, Gümrük Dünyası Dergisi, Yıl 2006, Sayı 50, s.31.
- Şenyüz D., M. Yüce, A. Gerçek, *Türk Vergi Sistemi*, Ekin Yayınları, İstanbul 2013, s. 327.
- Şimşek, A. *Gümrük Birliğine İlişkin 1996 Yılında Yapılan Vergisel Düzenlemeler*, Yaklaşım Yayınları, Ankara 1997, s. 49.
- Taş, M. *Vergi Yargısı*, Ekin Kitabevi, Ankara 2005, s. 58.
- Tekin, C. *Vergi Yargısında Yargılamanın Yenilenmesi Müessesesi*, Vergi Sorunları Dergisi, Yıl 2005, Sayı 204, s. 64.
- Terzi, G. *Dış Ticaret Gümrük Kambiyo İşlemleri ve Uygulaması*, Ankara 2017, s. 127.
- Tuncer, D. *Vergi Tekniği Açısından Gümrük Vergilerinin Değerlendirilmesi*, Doktora Tezi, Uludağ Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Bursa 2007, s. 4.
- Tuncer, S. *Gümrükler ve Gümrük Vergileri*, Yaklaşım Yayınları, Ankara 2001, s. 6-8.
- *Vergi Politikası ve Teorisi*, Der Yayınları, İstanbul 1987, s. 24.

- Tatal, S. *Türk Gümrük İdaresinin Yapısal Sorunları ve Çözüm Önerileri*, Gümrük Dünyası Dergisi, Yıl 2007, Sayı 55.
- Uçak, H. *Gümrük Mevzuatında Kıymet ve Uygulamaları*, Gümrük Müfettişleri Derneği Yayını, Yıl 2009, Sayı 1.
- Ulusoy, D. A. *Yeni Türk İdare Hukuku*, Yetkin yayınları, Ankara 2019, s. 676-764.
- Uyanık, L. *Gümrük Uzlaşma İstatistikleri ve Gümrük Uzlaşma Yönetmeliği'nde Yapılan Değişiklikler*, Gümrük Dergisi, Yıl 2012, Sayı 47.
- Uzun, F. *4458 Sayılı Gümrük Kanunundaki Cezai Hükümlere 5911 Sayılı Kanun ile Getirilen Değişikliklerin Değerlendirilmesi*, Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi, Yıl 2010, Sayı 77.
- Yağan, H. *Gümrük Vergi Hukukunda Yeni Bir Müessese: Uzlaşma*, Vergi Sorunları Dergisi, Yıl 2010, Sayı 275, s. 56-75.
- Yavaşlar, F. B. *İdari Nitelikli Vergi Suç ve Cezaları*, Vergi Dünyası Dergisi, Yıl 2006, Sayı 299, s.136-137.
- Yayla, S. *Gümrük Vergileri ve Uygulamalarına Genel Bakış*, Gümrük Dünyası Dergisi, Yıl 2006, Sayı 49.
- *Gümrük Yükümlülüğü ve Sona Ermesi*, Gümrük Dünyası Dergisi, Yıl 2007, Sayı 55, s. 3. (<http://www.gumrukkontrolor.org.tr/Yayinlar/Dergiler/55/3.html>)
- *Kabahatler Kanunu'nun Gümrük Mevzuatı Açısından Değerlendirilmesi*, Gümrük Dünyası Dergisi, Yıl 2010, Sayı 61.
- Yerci, C. *Gümrük Kanunu'nun 245/3'üncü Maddesinin Anayasa Mahkemesi'nce İptali Üzerine Bir Değerlendirme*, Vergi Sorunları Dergisi, Yıl 2006, Sayı 212.
- Zararsız, M. E. *Söyleşi: Kaçakçılık Ülkemizin En Önemli Sorun Alanlarından Biridir*, TİSK İşveren Dergisi, Yıl 2008, Cilt 46, Sayı 9.
- [http://www.dtm.gov.tr/dtmweb/Türkiye'nin Serbest Ticaret Anlaşmaları](http://www.dtm.gov.tr/dtmweb/Türkiye'nin%20Serbest%20Ticaret%20Anlaşmaları).
- <http://www.danistay.gov.tr>.
- <http://www.gumruk.gov.tr/tr-TR/sss/Sayfalar/Mense.aspx>.
- <http://www.hukukturk.com> / AYM, E.1992/29, K.1993/23, 24.06.1993
- <http://www.hukukturk.com> / DİBK, E.1977/1 K.1980/2, 12.06.1980

http://www.hukuki.net/hukuk_sozlugu.asp?psearch=fail&Submit=ARA%21

http://www.tdk.gov.tr/index.php?option=com_gts&arama=gts&kelime=g%C3%BCmr%C3%BCk&uid=20899&guid=TDK.GTS.537859ec644c62.70269908

<http://www.os-ar.com/> Osmanlı Araştırmaları, Osmanlı Devletinde Gümrük İşleri.

http://www.tdk.gov.tr/index.php?option=com_gts&arama=gts&guid=TDK.GTS.54c8a272a7dd64.21915324

<http://www.turkhukusitesi.com>.

