



T.C.

İSTANBUL MEDİPOL ÜNİVERSİTESİ

SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ

YÜKSEK LİSANS TEZİ

GÜMRÜK VERGİSİ UYUŞMAZLIKLARININ

İDARİ AŞAMADA ÇÖZÜM YOLLARI

AYFER ÜZÜMÇEKER

KAMU HUKUKU YÜKSEK LİSANS PROGRAMI

DANIŞMAN

Dr. Öğr. Üyesi Gülşen GEDİK

İSTANBUL-2019

ÖZET

Gümrük idaresi ile yükümlüler arasında gümrük mevzuatında düzenlenen konular üzerine çatışma çıkması, gümrük uyuşmazlığı olarak adlandırılmaktadır. Vergi Usul Kanunu (VUK)'nun 2'nci maddesine göre gümrük vergileri VUK kapsamı dışında bırakılmıştır. Bu sebeple, gümrük vergilerinin uygulama usul ve esasları 4458 sayılı Gümrük Kanunu'nda düzenlenmiştir. Gümrük tarife cetvelinden doğan uyuşmazlıklar, gümrük rejimleri uygulamasından doğan uyuşmazlıklar, eşyadan kaynaklanan teknolojik uyuşmazlıklar, gümrük istisna ve muafiyetlerinden doğan uyuşmazlıklar, gümrük idaresince vergi ile ilgili olmayan işlemler için kesilen cezalar gümrük vergisi uyuşmazlıklarına verilebilecek örneklerdendir. Gümrük vergilerinden kaynaklı uyuşmazlıkların çözümünde kanun koyucu öncelikli olarak itiraz veya uzlaşma yoluyla idari süreci zorunlu kılmıştır. İdari süreçte çözümlenemeyen uyuşmazlık idari yargıda dava açılması yoluyla yargısal sürece taşınabilmektedir. Uygulanan bu yöntemin mahkemelerin yoğunluğunu azaltmakta ve alacağın daha hızlı tahsilini gerçekleştirdiği görülmektedir.

Anahtar Sözcükler: Gümrük Vergisi, Gümrük Uyuşmazlıkları, Uzlaşma, İtiraz

ABSTRACT

Conflict between the customs administration and the obliged parties on the matters regulated by the customs legislation is called the conflict. Customs duties are excluded from the scope of this law in accordance with the second article of the Tax Procedure Law. Therefore, the procedures and application principles of customs duties are set out in the Customs Law No. 4458. Conflicts arise from customs tariff scale, disputes arising from the application of customs regimes, technological conflicts arising from goods, customs disputes arising from customs exclusions and exemptions, customs penalties imposed by the customs administration for transactions not related to tax are examples that can be given to customs tax disputes. In the resolution of disputes arising from customs duties, the legislator has made the administrative process mandatory, primarily through objection or conciliation. The dispute which cannot be solved in the administrative process can be brought to the judicial process by opening a case in the administrative courts. This method decreases the intensity of the courts and it is seen that the receivable has a faster collection.

Keywords: Customs Duties, Customs Disputes, Compromise, Objection

ÖNSÖZ

Bu tez çalışmasında Gümrük uyuşmazlıklarının yargı sürecine başvurulmadan önceki idari aşamada çözümlenme şekil ve esasları incelenmek istenmiştir.

Öncelikle tez konusunun belirlenmesinde ve çalışmanın hazırlanma sürecinde bana yardımcı olan değerli tez danışmanım Dr.Öğr.Üyesi Gülşen GEDİK'e teşekkür ederim. Ayrıca bu süreçte bilgisini, tecrübesini ve zamanını esirgemeyerek bana her fırsatta yardımcı olan değerli Gümrük Müdür Yardımcısı Sibel YÜCEL'e, her zaman manevi olarak yanımda olan eşime, anneme ve babama teşekkürü bir borç bilirim.



İÇİNDEKİLER

ÖZET.....	i
ABSTRACT	ii
ÖNSÖZ.....	iii
KISALTMALAR LİSTESİ.....	viii
GİRİŞ	1

BİRİNCİ BÖLÜM

GÜMRÜK VERGİSİ KAVRAMI VE UNSURLARI

1. GÜMRÜK VERGİSİ KAVRAMI VE NİTELİĞİ	4
2. TÜRKİYE'DE GÜMRÜK VERGİSİNİN TARİHÇESİ.....	6
2.1. Osmanlı İmparatorluğu Öncesi	7
2.2. Osmanlı İmparatorluğu Dönemi	8
2.2.1. Tanzimat Öncesi Dönemi.....	8
2.2.2. Tanzimat Sonrası Dönem.....	9
2.3. Cumhuriyet Dönemi	10
3. GÜMRÜK VERGİSİNİN SİSTEMATİK YAPISI.....	12
3.1. Gümrük Vergisinin Konusu.....	12
3.2. Gümrük Vergisinde Vergiyi Doğuran Olay.....	12
3.3. Gümrük Vergisinde Yükümlülük	13
3.4. Gümrük Vergisinde Kıymet.....	15
3.5. Gümrük Vergisinde Muafiyet ve İstisnalar	16
3.6. Gümrük Vergisinde Tarife ve Oran	18

İKİNCİ BÖLÜM

GÜMRÜK VERGİSİ UYUŞMAZLIKLARINA NEDEN OLAN GÜMRÜK KABAHAHLERİ VE CEZALARI

1. VERGİ KAYBINA NEDEN OLAN GÜMRÜK KABAHAHLERİ	21
1.1. Vergi Kaybı Kavramı	23
1.2. Vergi Kaybına Neden Olan Gümrük Kabahatinin Tanımı	24
1.3. Vergi Kaybına Neden Olan Gümrük Kabahatinin Unsurları	25
1.3.1. Maddi Unsur	25
1.3.2. Manevi Unsur	26
1.3.3. Hukuka Aykırılık	26
1.4. Vergi Kaybına Neden Olan İşlemlere Uygulanacak Cezalar	27
2. USULSÜZLÜK KABAHAHLERİ	35
2.1 Usulsüzlük Kavramı	35
2.2. Usulsüzlük Gümrük Kabahatinin Tanımı	36
2.3. Usulsüzlük Gümrük Kabahatinin Unsurları	37
2.3.1. Maddi unsur	37
2.3.2. Manevi Unsur	37
2.3.3. Hukuka Aykırılık	38
2.4. Usulsüzlüklere İlişkin Cezalar	38
3. GÜMRÜK PARA CEZALARINDA İNDİRİM	43
4. GÜMRÜK PARA CEZALARININ TAHSİLİ	44

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

GÜMRÜK VERGİSİ UYUŞMAZLIKLARININ YARGI ÖNCESİ ÇÖZÜM SÜRECİ

1. UZLAŞMA	47
1.1. Uzlaşma Kavramı	49

1.2. Uzlaşmanın Kapsamı	50
1.3. Uzlaşmaya Konu Olabilecek Alacaklar	51
1.4. Uzlaşma Komisyonunun Oluşumu ve Yetkisi	53
1.5. Uzlaşma Talebi.....	55
1.6. Uzlaşma Başvurusunun Şekli.....	57
1.7. Başvuru Süresi	57
1.8. Uzlaşma Talebinin Usul Yönünden İncelenmesi ve Sonuçları.....	59
1.9. Uzlaşma görüşmelerinin yapılması	61
1.10. Uzlaşma Gününün Ertelenmesi ve Uzlaşma İşlemlerinin Süresi.....	63
1.11. Uzlaşmanın Sonuçları	64
2. İTİRAZ	66
2.1. İtiraz Kavramı	66
2.2. İtirazın Kapsamı	67
2.3. İtiraz Dilekçesinde Bulunması Gereken Bilgiler ve Dilekçenin Verileceği Makamlar	67
2.4. İtiraz Dilekçeleri Üzerine Yapılacak İncelemeler.....	69
2.4.1 İtirazın Şekil Yönünden İncelenmesi	69
2.4.2 İtirazların Esastan İncelenmesi.....	69
2.5. İtiraz Süresinin Başlama Tarihi.....	72
2.6. İtirazın Süresinde Yapılmaması	73
2.7. İtirazın Karara Bağlanmadan Önce Eşyanın Çekilebilmesi.....	73
2.8. İtirazın İhtirazi Kayıttan Sonra Yapılma Durumu	74
2.9. İtiraz Edebilecek Kişiler.....	75
2.10. İtirazların Cevaplandırılma Süresi ve Kanuni Sürede Karşılanmamasının Sonucu.....	75
2.11. İtirazın Gümrük Vergilerinin Ödeme Süresine Etkisi.....	77

2.12. İtiraz Üzerine Verilen Kararların İçeriği.....	77
3. TAHLİLE İTİRAZ - İKİNCİ TAHLİL.....	78
SONUÇ VE DEĞERLENDİRME	81
KAYNAKÇA	84



KISALTMALAR LİSTESİ

AATUHK	: Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun
AB	: Avrupa Birliği
ABD	: Amerika Birleşik Devletleri
a.g.e.	: Adı Geçen Eser
a.g.t.	: Adı Geçen Tez
a.g.m	: Adı Geçen Makale
bkz	: Bakınız
CIF	: Cost, Insurance, Freight (Mal Bedeli, Sigorta, Navlun)
E.	: Esas
EU	: European Union (Avrupa Birliği)
FOB	: Free On Board (Gemi Güvertesinde Teslim)
GATT	: General Agreement on Tariffs and Trade (Gümrük Tarifeleri ve Ticaretler Genel Anlaşması)
GUY	:Gümrük Uzlaşma Yönetmeliği
HTS	: Harmonized Tariff System(Uyumlaştırılmış Tarife Sistemi)
IRS	: Internal Revenue Service(İç Gelir İdaresi)
İYUK	: İdari Yargılama Usulü Kanunu
K.	: Karar
KDV	: Katma Değer Vergisi
KK	: Kabahatler Kanunu
KKDF	: Kaynak Kullanımı Destekleme Fonu
OGT	: Ortak Gümrük Tarifesi
ÖTV	: Özel Tüketim Vergisi
s.	: Sayfa

T.C.	: Türkiye Cumhuriyeti
TARIC	: Integrated Tariff of European Communities(Avrupa Toplulukları Entegre Tarifesi)
TOBB	: Türkiye Odalar ve Borsalar Birliği
TBMM	: Türkiye Büyük Millet Meclisi
TL	: Türk Lirası
vb.	: Ve Benzeri
VUK	: Vergi Usul Kanunu
WTO	: World Trade Organization (Dünya Ticaret Organizasyonu)

GİRİŞ

Araştırmacılar yüzyıllar boyu gümrükler, gümrük vergileri, tarifeler ve gümrük birliği konuları üzerinde durmuşlar, çeşitli görüşler ortaya atmışlardır. Tarihin en eski vergilerinden olan gümrük vergisi, bu yönüyle üzerinde en çok durulan vergilerden birisi niteliğini göstermiştir. Başlangıçta, tümüyle mali amaç için uygulanan gümrük vergilerinin, yeni vergilerin ortaya çıkmasıyla mali amaç için alınmasından giderek vazgeçilmiştir. Günümüzde ise gümrük vergilerinin devlete gelir sağlama potansiyeli oldukça düşüktür ve gümrük vergilerinin uygulanmasının temel nedeni, yerli ekonomiyi koruma ve yapılan ekonomik işbirliği anlaşmalarıdır.¹

Tarihi geçmişi eski olmakla birlikte Türk hukukunda gümrük işlemlerine ilişkin usul, esas ve diğer yükümlülüklerle ilişkin son düzenlemeler Gümrük Kanunu(GK)² ve bu kanuna bağlı olarak çıkarılan Gümrük Yönetmeliği³ ile yapılmıştır. Ülkeler arası eşya ve mal hareketlerini vergi kapsamına alan bu yükümlülükler kendine özgü bir takım özelliklere sahiptir. Bu sebeple kanun koyucu gümrük işlemlerinden alınan vergi ve diğer yükümlülüklerin usul ve esaslarını “Gümrük Vergisi Kanunu” ile değil, “Gümrük Kanunu” ile düzenlemiştir. GK gümrük rejiminin, mali yükümlülüklerin, teknik konuların, itirazların, suç ve yaptırımların hepsini bir arada düzenleyen çok yönlü bir kanun metni görünümü vermektedir⁴. Bununla birlikte bu Kanunda, gümrük uygulamalarıyla ilgili usul ve esasları belirleyen bir çerçeve kanun niteliği de bulunmaktadır.⁵

GK çerçevesinde, uygulamada gümrük idareleri ile yükümlüler arasında genel olarak gümrük işlemlerinden, çoğunlukla da gümrük vergilerinden kaynaklanan uyuşmazlıklar ortaya çıkmaktadır. Söz konusu uyuşmazlıklar, nitelikleri ve çözüm

¹ Denizhan TUNCER, Vergi Tekniği Açısından Gümrük Vergilerinin Değerlendirilmesi, (Doktora Tezi),Uludağ Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilim Dalı, Bursa, 2007, s.1.

² 4458 sayılı Gümrük Kanunu, RG: 04.11.1999, S:23866.

³ Gümrük Yönetmeliği, RG: 07.10.2009, S: 27369.

⁴ 4458 Sayılı Gümrük Kanunu, bazı maddeler mülga edilmekle birlikte toplam 248 madde ve 7 geçici maddeden oluşmaktadır. On üç kısımdan oluşan GK'nın 9. kısmı gümrük yükümlülüğüne ile ilgili doğrudan düzenleme getirmektedir, ancak kanun metnine dağılmış bir şekilde mali yükümlülüklerle ilişkin düzenlemeler bulunmaktadır.

⁵ Neslihan COŞKUN KARADAĞ, İbrahim ORGAN; “Gümrük Uzlaşması Ve Vergi Usul Kanunu'ndaki Uzlaşma Kurumu İle Karşılaştırılmalı Olarak Değerlendirilmesi”, **Niğde Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi**, Cilt: 7 - Sayı:1, 2014, s.370.

yolları bakımından diğer vergi uyuşmazlıklarından farklılık arz etmekte, bu farklılığın temelinde de, verginin yapısından kaynaklanan bazı teknik nedenler yatmaktadır. Şöyle ki, gümrük vergilerinin eşya üzerinden alınması, vergi hesaplarıyla ilgili olarak çıkacak uyuşmazlıkların, defter, hesap ve belgelerden ziyade teknik bilgi, uzmanlık ve deneyim gerektiren eşyanın niteliği ve değeri gibi hususlar üzerinde yoğunlaşmasına neden olmaktadır.⁶

Gümrük idareleri ile yükümlüler arasında ortaya çıkan anlaşmazlıklarla ilgili olarak; GK'da, vergisel işlemlere ilişkin GK hükümleri uyarınca tesis edilen idari işlemler için yargısal yollara başvurulmadan önce, idari başvuru yolları öngörülmüştür. Bu yollar tüketilmeden, tesis edilen işlemlerin iptali istemiyle doğrudan idari yargı mercilerinde dava açılması mümkün değildir. Gümrük uyuşmazlıklarının idari mercilerce çözüm yolları, uzlaşma ve itirazdan oluşmaktadır. Diğer taraftan yükümlü tarafından ilgili idareye itiraz yoluna başvurulmadan yargı yoluna gidilmesi “idari merci tecavüzü”⁷ olarak adlandırılmakta olup bu durumda İdari Yargılama Usul Kanununun(İYUK)⁸ 14/3-b⁹ ve 15/1-e¹⁰ maddelerine istinaden itiraz dilekçesinin ilgili mahkeme tarafından görevli idare merciine gönderilmesi kararı verilmektedir. Bu kapsamda, yükümlülerin kendilerine tebliğ edilen gümrük vergileri, cezalar ve idari kararlara karşı yargıya başvurmadan önce itiraz yolu ile idareye başvuru zorunlu kılınmıştır.

Bu çalışmanın konusu gümrük vergisi uyuşmazlıklarının idari aşamada çözüm yolları olup bu çerçevede, mükellefle idare arasındaki somut bir vergi ilişkisinden meydana gelen uyuşmazlığın yargı organına gitmeksizin kısa sürede ve idari aşamada

⁶ Kaptan KILIÇ, Yeni Gümrük Kanunu ve Kaçakçılıkla Mücadele Kanunu Değişikliğine Göre; Kaçakçılık Suçları Gümrük Kabahatleri ve Gümrük Uyuşmazlıklarının Çözüm Yolları, Ankara, Gazi Kitabevi, 2013, s.352

⁷ Turan YILDIRIM / Yasin MELİKŞAH / Nur KAMAN / Halit Eyüp ÖZDEMİR / Gül ÜSTÜN / Özge Okay TEKİNSOY; İdare Hukuku, On iki Levha Yayıncılık, 2013, s.822: “Dava açılmadan önce idareye başvurmak zorunluluğu olan hallerde bu başvuru yapılmaksızın dava açılması durumunda idari merci tecavüzünden söz edilir. Dava açılmadan önce idareye başvurulması zorunlu ise mahkeme, dilekçenin başvurulması gereken idari birime karar verir. Dilekçelerin görevli mercie tevdi halinde Danıştay’a veya ilgili mahkemeye başvurma tarihi, merciine başvurma tarihi olarak kabul edilir. Böylelikle uyuşmazlığın idari başvuru aşamasında çözümlenmesine imkan sağlanmış olmaktadır.”

⁸ 2577 Sayılı İdari Yargılama Usul Kanunu, RG: 20.01.1982, S: 17580.

⁹ İdari Yargılama Usul Kanunu, 14/3-b: “İdari merci tecavüzü”.

¹⁰ İdari Yargılama Usul Kanunu, 15/1-e: “3/b bendinde yazılı halde dilekçelerin görevli idare merciine tevdiine”.

özümlemesine imkan sağlayan uygulama müesseseleri değerlendirilecektir. Çalışma, üç bölümünden oluşmaktadır. Birinci bölümde gümrük vergisi ile ilgili genel açıklamalar, ikinci bölümde gümrük mevzuatının ihlal edilmesi durumunda öngörülen gümrük kabahat ve cezaları, üçüncü bölümde ise gümrük idaresi ve mükellefler arasında ortaya çıkan uyuşmazlıkların neler olabileceği ve bu uyuşmazlıkların idari süreçte hangi yollar izlenerek çözüme kavuşturulacağı detaylı bir şekilde incelenecektir.



BİRİNCİ BÖLÜM

GÜMRÜK VERGİSİ KAVRAMI VE UNSURLARI

1. GÜMRÜK VERGİSİ KAVRAMI VE NİTELİĞİ

Ana kavram olarak Gümrük, “Bir ülkeye giren veya bir ülkeden çıkan mal ve eşya üzerinden alınan vergi”, “Bu verginin alınması işlemiyle uğraşan devlet kuruluşu” ve “Sınır kapılarında denetim ve gözetim işlemlerinin yapıldığı yer” olarak farklı şekillerde tanımlanmıştır.¹¹

GK'nın 3'üncü maddesinin 8/a bendinde ““Gümrük vergileri” deyimi, ilgili mevzuat uyarınca eşyaya uygulanan ithalat vergilerinin ya da ihracat vergilerinin tümünü” ifade eder şeklinde tanımlanmıştır. Ayrıca, 3'üncü maddenin 9. fıkrasında ithalat vergileri, “Eşyanın ithalinde ödenecek gümrük vergisi ile diğer eş etkili vergiler ve mali yükleri; tarım politikası veya tarım ürünlerinin işlenmesi sonucu elde edilen bazı ürünlere uygulanan özel düzenlemeler çerçevesinde ithalatta alınacak vergileri ve diğer mali yükleri”, 10. fıkrasında ise ihracat vergileri, “Eşyanın ihracatında ödenecek gümrük vergisi ile diğer eş etkili vergiler ve mali yükleri; tarım politikası veya tarım ürünlerinin işlenmesi sonucu elde edilen bazı ürünlere uygulanan özel düzenlemeler çerçevesinde ihracatta alınacak vergileri ve diğer mali yükleri” olarak tanımlanmıştır. Söz konusu hükümlerden anlaşılacağı üzere gümrük vergileri deyimi, yürürlükte bulunan gümrük mevzuatına göre, Türkiye'nin siyasi sınırlarını, hava sahasını, karasularını ve iç sularını kapsayan ve Türk Gümrük Mevzuatının uygulandığı bölgeye giren ve çıkan eşyadan ithalat ve ihracat vergisi olarak alınan yükümlülüklerle verilen, genel bir vergi grubunun adıdır.¹² Gümrük vergisi ise gümrük yükümlülüğünün doğduğu tarihte yürürlükte olan gümrük tarifesinde yer alan oran ve esaslara göre hesaplanan tek bir vergiyi ifade etmektedir. Gümrük vergileri ise daha

¹¹ Türk Dil Kurumu, <http://www.tdk.gov.tr>. (Erişim Tarihi: 16.03.2019)

¹² Canatay HACIKÖYLÜ, “İthalat Sırasında Ödenen Vergiler ve Diğer Mali Yükümlülükler: Türkiye ve Cep Telefonu İthalatı”, *Aksaray Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, Cilt:7- Sayı:1, Ocak 2015, s.23.

geniş anlamli olup gümrük vergisi ile aynı anlama gelmemektedir.¹³ Gümrük vergisi, malların ihracat veya ithalatı üzerinden alınabilir. Gümrük vergisi, ülkelerin kendi ürünlerini korumak amacıyla, kendi farklı yapılarına göre sınıflandırılmış olup temelde ithal veya ihraç edilen mallar üzerine konulduğundan, gümrük vergisi sui generis¹⁴ olarak sınıflandırılabilir.¹⁵ Diğer yandan, ülkemizde başka bir ülke sınırlarından eşyaların ithal edilmesi halinde gümrük vergisi alınması söz konusu olup ihracat anında gümrük vergisi uygulanmamaktadır.¹⁶ Bu bakımdan, uygulamada gümrük vergisi sadece ithalat üzerinden alınmakta olup ihracat aşaması vergi dışı kalmaktadır.

Gümrük vergileri ise dış ticarete getirilen önemli bir sınırlandırma türü olduğu kadar eski zamanlardan bu yana, bütün dünyada dış ticarete müdahale amacıyla kullanılmış geleneksel, klasik ve en eski ekonomi politikası araçlarından. Gümrük vergileri kamu geliri yaratıcı niteliği sebebiyle eski bir maliye politikası aracı olup dış ticarete müdahale özelliğiyle etkili bir dış ticaret ve iktisat politikası aracıdır.¹⁷ Gümrük vergisinin usul hükümleri kendi kanunu olan GK'da düzenlenmiştir; ancak Amme Alacaklarının Tahsili Usulü Hakkındaki Kanun(AATUHK)¹⁸ ve vergi yargısına ilişkin hükümler gümrük vergisi için de geçerli olmaktadır. Gümrük vergisinin niteliklerini aşağıdaki şekilde sıralayabiliriz;

- “- Gümrük vergisi VUK kapsamında değildir.
- Gümrük vergisi kolay bir şekilde yansıtılabilir bir vergidir.
- Gümrük vergisi dolaylı-dolaysız vergiler ayrımında dolaylı vergiler arasında yerini alır.
- Gümrük vergisi objektif nitelikte bir vergidir.

¹³ Güven YILDIZ, Gümrük Vergilerinde Ek Tarhiyat ve Uzlaşma, Marmara Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi, Ankara, 2016, s.7.

¹⁴ Kemal GÖZLER, İdare Hukuku, İkinci Baskı, Ekin Yayınevi, Cilt I, Bursa, 2009, s.669: “Sui generis; türü kendine özgü işlemlerdir.”

¹⁵ Gülşen GEDİK, “ABD, AB VE Türk Gümrük Vergisinde Temsil”, **Mali Hukuk Dergisi**, Sayı:159, 2018, s.686.

¹⁶ Nevzat SAYGILIOĞLU, Adnan GERÇEK, Dış Ticaret ve Gümrük Kurallar, İşlemler ve Vergileme, Ankara, Yaklaşım Yayıncılık, 2007, s.140.

¹⁷ Mehtap ARDIÇ, “Gümrük Vergilerinin Tahsili ve Geri Verilmesi/Kaldırılması Sisteminin Türk Vergi Hukuku ve AB Mevzuatı Çerçevesinde Karşılaştırmalı İncelenmesi Sorunların Tespiti ve Çözüm Önerileri”, (Uzmanlık Tezi), Gümrük Müsteşarlığı, Ankara, 2011, s.5.

¹⁸ 28.07.1953 tarih ve 8469 sayılı Resmi Gazete’ de yayımlanmıştır.

- Gümrük vergisi mal üzerinden alınan bir vergidir.
- Gümrük vergisi düzenli aralıklarla tekrarlanan vergilerden değildir.
- Gümrük vergisi ticaret politikası önlemleri için mali amaçla ve ekonomik amaçla uygulanmaktadır.”¹⁹

2. TÜRKİYE’DE GÜMRÜK VERGİSİNİN TARİHÇESİ

Gümrük vergileriyle ilgili tarihi kayıtlar, eski çağlara kadar uzanmaktadır. Mısır’da, Bizans’ta, Roma’da, Çin’de tarih boyunca olduğu gibi tarih öncesi dönemlerde de gümrüklerin olduğuna dair bilgiler vardır. Roma İmparatorluğu’ndaki, limanlara giren ve çıkan maldan alınan liman resmi ile limandan geçen maldan alınan geçiş resmi uygulaması, dünyadaki ilk gümrük vergisi örnekleri olarak kabul edilmektedir.²⁰

İlk ve orta çağlarda yöneticiler, egemenlik haklarına dayanarak mali amaçlarla ve daha çok bir çeşit haraç şeklinde gümrük vergileri almışlardır. Gümrük vergileri, ülkelerin gelenek ve göreneklerine göre dünyada bazen nakil taşıtı başına maktu bazen pazarlık usulü mal veya altın gibi farklı şekillerde alınmakla beraber feodalitenin ortadan kalkıp yerine merkezi devletlerin kurulması ile birlikte ağırlık, oran ve adet gibi belirli tarifelere göre tahsil edilmeye başlanılmıştır.²¹ Bunun yanında merkeziyetçi devletler kendi sınırları içindeki eşya dolaşımından alınan vergileri de kaldırmışlardır.²²

Ayrıca, orta çağlarda yerli ürünlerin vergilendirilerek yurt dışına çıkışının engellenmesi de gümrük vergileri yolu ile gerçekleştirilmiştir. Yine taşıt araçlarının çoğalması, yeni kıtaların keşfi, diğer ekonomik, mali ve sosyal gelişmelerle uluslararası ticaret daha büyük bir hacim kazanmış ve ülkeler kendi aralarında

¹⁹ Doğan ŞENYÜZ, Mehmet YÜCE, Adnan GERÇEK, Türk Vergi Sistemi, Ekin Basın Yayın Dağıtım, Bursa, 2018, s.343.

²⁰ Hatice PALAZ ERDEMİR, Ramazan GÖKBUNAR; “Efes Gümrük Yazıtında Gümrük Vergileri”, **Gazi Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi** 9/1, 2007, s.227-234.

²¹ TUNCER, a.g.t., s.4.

²² ERDEMİR, GÖKBUNAR, a.g.m., s.229.

karşılıklı ticaret anlaşmaları imzalayarak gümrük vergilerinin mali amaçlarının yanı sıra iktisadi amaçlarla kullanılması da gündeme gelmiştir.²³

Ticareti sınırlandırmada kullanılan en eski ve en geleneksel yöntemlerden biri olan gümrük vergilerinin günümüzdeki temel amacı, gelir sağlamaktan ziyade ulusal ekonomiyi yabancı rekabete karşı korumaktır. İlerleyen dönemlerde gümrük birliği ve serbest ticaret anlaşmalarına bağlı olarak birçok ülkede gümrük vergilerinin toplam vergi gelirleri içerisindeki payı azalmıştır.²⁴

2.1. Osmanlı İmparatorluğu Öncesi

Türklerin, Osmanlılardan ve hatta İslamiyet'ten önce bile diğer ülkelerle ticari ilişkiler içinde olduklarına ve bu ticari ilişkiler sonucu gümrük kurumlarının ve gümrük uygulamalarının bulunduğu dair, kısıtlı da olsa, bazı bilgiler bulunmaktadır. İslamiyet'ten önceki dönemde gümrüklerle ilgili olarak genel nitelikte bilgiler bulunmakta olup dönemin gümrük tekniği ve gümrük uygulamalarıyla ilgili yeterli bilgi mevcut değildir.²⁵

Büyük Hun Devleti'nin (M.Ö. 161-126) belirli bir vergi sistemleri, ticari ilişkileri ve gümrüklerinin olduğunu, Göktürkler'de (552-744) gümrük memuru ve gümrük vergisi uygulaması bulunduğunu, Saman Oğulları'nda gümrük vergisinin eşyanın kıymeti üzerinden değil, yük üzerinden alındığını, düzenli bir gümrük organizasyonu bulunduğunu, gümrük müfettişliği kurumunun olduğunu, Karahanlılar'ın da Saman Oğullarının gümrük teşkilatlarını aynı şekilde devam ettirdiklerini, Uygurların (744-1353) gümrük kurumlarının olduğunu, Gazneliler'de gümrük terimlerinin bulunduğunu ve Anadolu Beylikleri'nde de gümrük kurumu ile gümrük vergisi olduğunun bilgisi mevcuttur.²⁶ Yine Selçuklular'da ve daha sonra Anadolu Beylikleri ile İlhanlılar döneminde gümrüklerde, İslam kurallarından çok, örf

²³ TUNCER, a.g.t., s.4.

²⁴ Nihat EDİZDOĞAN, Ali ÇELİKKAYA, Vergilerin Ekonomik Analizi, Bursa, Dora Yayınları, 2010, s.255.

²⁵ TUNCER, a.g.t., s.5.

²⁶ <http://www.igmd.org.tr/Gumruk-Tarihcesi>, (Erişim Tarihi: 07.04.2018).

kurallarının ve özellikle de diğer ülkelerle yapılan ticaret anlaşmalarının uygulandığı görülmektedir.²⁷

2.2. Osmanlı İmparatorluğu Dönemi

Osmanlı Devleti'nde gümrük vergisinin gelişimi; Tanzimat öncesi dönem, Tanzimat sonrası dönem olarak incelenecektir.

2.2.1. Tanzimat Öncesi Dönemi

Tanzimat öncesi dönem tüm ülkede uygulanan tek ve yeknesak bir gümrük kanunu ve nizamname yer almamaktaydı. Gümrük mevzuatı bölgelere göre değişiklik gösteriyordu. Gümrük vergileri de bölgelere göre az veya çok oranda ya da az veya çok miktarda alınıyordu. Bunun yanında kapitülasyonlar gümrük vergilerini doğrudan etkileyen bir uygulamaydı ve kapitülasyonlar nedeniyle gümrük vergilerini artırmak mümkün değildi. Gümrük vergisinin toplanması yönteminde genel olarak iltizam usulü²⁸ uygulanıyordu.²⁹

Osmanlı Devleti'nin kurulduğu ilk dönemlerde “Sadakat-ı Ticariye” adı verilen gümrük vergisinin alındığı bilinmektedir. Fethedilen yerlerdeki usullerin de benimsenmesiyle yerli-yabancı ayrımı yapılmaksızın her türlü eşya vergiye tabi tutulmuştur. Ayrıca, yalnız ülkeye giren çıkan eşyadan değil, İmparatorluğun sınırları içindeki şehir ve limanlar arasında yer değiştiren eşya üzerinden de “iç gümrük resimleri” alınmıştır.³⁰ İç gümrük vergisi, ithalat, ihracat ve transit gibi dış ticaretten alınan gümrük vergisinden başka, eşyanın ülke içinde bir yerden bir yere taşınması halinde alınan vergidir.³¹ “Bu dönemde gümrük politikası henüz

²⁷ TUNCER, a.g.t., s.5.

²⁸ Kemal GÖZLER, İdare Hukuku, İkinci Baskı, Ekin Yayınevi, Cilt II, Bursa, 2009, s.403: “İmtiyaz usulü; bir özel kişinin, kamu idaresi ile yaptığı bir sözleşme uyarınca, kamu idaresine ödeyeceği belirli bir ücret karşılığında, bir kamu hizmetini kendi kar ve zararına işletmesi usulüdür.”

²⁹ Turhan ATAN, Türk Gümrük Tarihi, Gümrük Müfettişleri Derneği Yayınevi, Cilt II, 1989, s.3.

³⁰ Fatma Sultan KIZILAY, “Gümrük Vergilerinin Tahsilat Süreci, Yaşanan Sorunlar ve Bir Çözüm Önerisi Olarak Uzlaşma Müesseseleri”, (Uzmanlık Tezi), Gümrük Müsteşarlığı, Ankara, 2011, s.18.

³¹ ATAN, a.g.e., s.4.

gerçekleştirilmediğinden, oranları her yerde ayrı ayrı olarak tespit edilerek uygulanan dört tür gümrük vergisi tahsil edilmiştir.

Amediye; eşyanın geldiği ülke, gideceği yer ve yerli ya da yabancı olduğu dikkate alınmaksızın, gerek karadan ve gerekse denizden getirilen veya nakledilen, her türlü mal ve ticari eşyadan alınan gümrük resmine verilen addır.

Reftiye; bir eşyanın geldiği yerde tüketilmeyerek diğer bir yere nakledilmesi halinde, eşyanın çıktığı yerde alınan vergidir.

Müruriye; transit geçen eşyadan alınan vergidir.

Masdariye; eşyanın dahil olduğu yerde tüketilmesi halinde alınan vergidir.”³²

Diğer yandan, bu dört çeşit verginin konulması aynı zamanda olmamış, belki asırlar boyu kazanılan deneyimler, tezahür eden ihtiyaçlar ve diğer devletlerle yapılan sözleşmeler sebebiyle zaman içinde türlü nizamnameler ve yönetmeliklerle uygulamaya konulmaya başlanılmıştır. İthal edilecek ürünlerden alınan vergi genelde değer hesabına göre saptanırdı. Fakat, bu yöntem tacirle gümrük idaresi arasında malın asıl kıymetinin belirlenmesi konusunda sürekli münakaşaya neden olduğundan, 18’inci yüzyıldan itibaren gümrük vergileri, belli tarihteki mal bedellerine göre belirlenen spesifik tarifeler³³ üzerinden alınmaya başlanmıştır.³⁴

2.2.2. Tanzimat Sonrası Dönem

Tanzimat öncesi dönemde Osmanlı İmparatorluğu’nda gümrük vergilerinin toplanması, vergilerin bir bölümünün belli bir bedel karşılığında devlet tarafından kişilere devredilerek toplanması yöntemi olan iltizam usulüne göre, mültezim olarak adlandırılan kişiler aracılığıyla yapılmaktaydı. Mültezimlerin kendilerine büyük menfaatler sağlamaları dolayısıyla ortaya çıkan problemler üzerine bu yöntem 1840 yılında uygulamadan kaldırılıp yerine kamu hizmetinin re’sen Devlet veya diğer kamu

³² KIZILAY, a.g.t., s.18.

³³ Erdal ÜNSAL, Mikro İktisat, İmaj Yayıncılık, Ankara, 2005, s.118 : “Spesifik tarife, birim mal üzerinden alınan vergi uygulamasıdır. Örnek olarak hükümetin bir paket sigara veya bir litre benzin üzerinden vergi almasıdır.”

³⁴ <http://www.igmd.org/Gumruk-Tarihcesi>, (Erişim Tarihi: 08.07.2018).

tüzel kişilerince görülmesini ifade eden emanet usulü uygulamaya konulmuştur. Bu bağlamda İstanbul ve çevresi için "İstanbul Emtia Gümrüğü" kurulup diğer yerlerde de aylıklı memurlar görevlendirilmiştir.³⁵

Hazine tarafından, gümrüklerin emanete idare olunmasından beklenen gelir ve yarar bu dönemde gerçekleşmediğinden ve bu usulden sağlanan birer yıllık gelirlerinin yetersizliği üzerine Emanet usulü 1842 yılında terk edilerek iltizam usulüne geri dönmüştür. Bu usulde gümrüklerin tamamı emaneten idareye bırakılmış ve 1859 yılı başına kadar devam etmiştir.³⁶ Gümrükler 1859'da maliyeden ayrılıp "Rüsumat Emaneti" adı altında düzenlenmiş ve doğrudan Sadrazamlığa bağlanmıştır. Ayrıca tuz ve tütün idareleri de Rüsumat Emaneti'ne bağlanmıştır.³⁷ Kaçakçılıkla mücadele edebilmek için gümrük vergilerinin varış ülkesinde alınacağı kabul edilmesinin neticesinde Mahreç Nizamnamesi çıkarılmıştır.³⁸

Dahili gümrük idarelerinin her birince farklı oranlarda uygulanan gümrük vergilerinin yarattığı sıkıntıların önüne geçmek ve uygulamaları düzene sokmak amacıyla "tarife defterleri" düzenlenerek tüm gümrüklere dağıtılmıştır. 1909 yılında çıkarılan bir tüzük ile "Rüsumat Emaneti" kaldırılmış ve Gümrükler Maliye Teşkilatı'na bağlanmıştır. Gümrük yöntemi ile ilgili önemli çalışmalar yapılarak ilk kez beyanname sistemine geçilmiştir. 1916 tarihli ilk spesifik gümrük tarifesi ve ardından 1918 yılında yürürlüğe konulan ilk GK bu dönemin önemli gelişmeleri arasında sayılmaktadır.

2.3. Cumhuriyet Dönemi

Cumhuriyet döneminin gelişmelerinden ilki ihracat ve transitten alınan gümrük vergilerinin kaldırılmasıdır. Bu dönemde ilk bağımsız gümrük tarifesi kanununu yürürlüğe konmuştur. 1929 yılında hiç bir dış etki olmadan hazırlanan ilk gümrük tarife kanunu; 1499 sayılı "Gümrük Giriş Tarife Kanunu" kabul edilmiştir. Bu kanunun yetersiz kalması üzerine yabancı ülkelerin gümrük kanunlarından

³⁵ Filiz GİRAY, Maliye Tarihi, Ezgi Kitabevi, Bursa, 2001, s. 91-92.

³⁶ TUNCER, a.g.t., s.8.

³⁷ ATAN, a.g.e., s.2.

³⁸ Ali ÇELİKKAYA, Türk Gümrük Kanunu'nun Vergilemeye İlişkin Hükümlerinin Değerlendirilmesi, (Yayınlanmamış Doktora Tezi), Anadolu Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Eskişehir, 2001, s.23.

faydalanarak cumhuriyet döneminin ilk gümrük kanunu olan 5383 sayılı Gümrük Kanunu kabul edilmiştir. Yeni Kanun’la birlikte; advalorem³⁹ sisteme geçilmiş ve 1929 tarihli Gümrük Tarifesi Kanunu yürürlükten kaldırılmıştır. Türkiye, 1948 yılında "Gümrük Tarifeleri ve Ticaretler Genel Anlaşması (General Agreement on Tariffs and Trade-GATT)’ na dahil olmuş, Gümrük İşbirliği Konseyi’nde de yer almıştır.⁴⁰

Uluslararası ticaretin kolaylaştırılması amacıyla Gümrük İşbirliği Konseyi tarafından hazırlanan Nomanklatür ve Kıymet Sözleşmelerine 1955 yılında 6449 sayılı Kanunla katılmış ve yürürlükte olan 5383 sayılı Gümrük Kanunu’nda değişiklik yapılarak spesifik tarife terk edilmiş ve kıymet esasına geçilmiştir.⁴¹

Günün ekonomik şartlarından kaynaklanan gereklilik nedeniyle, daha modern ve GATT esasları çerçevesinde hazırlanmış olan 19.07.1972 tarihli 1615 sayılı Gümrük Kanunu kabul edilmiş, 01.02.1973 tarihinde de yürürlüğe konulmuştur. Bu kanunun kabul gerekçesinde; *“...Ancak bugün için milletlerarası ticari ve iktisadi ilişkilerin gösterdiği yön ve gelişme, bazı milletlerarası teşekküllere katılmış bulunmamız ve nihayet yerli sanayimizin gelişmesi ile bugünkü ihtiyaçları ve ihracatımızın geliştirilmesi imkanlarının sağlanması gibi nedenlerle...”* şeklinde ifade edilmiş ve bu yeni kabul edilen yasayla, *“....gümrük vergisi yükümlüsünün, gümrük hattından eşya geçiren gerçek veya tüzel kişi olduğunu, gümrük vergisinin matrahının, eşyanın satış bedeli olduğu, vergiyi doğuran olayın ise vergiye tabi malları Türkiye Cumhuriyeti Gümrük Hattından geçirmek üzere gümrük idarelerine yapılan beyan olduğu”* hüküm altına almıştır.⁴²

1999 yılında da AB ile uyum çerçevesinde 1615 sayılı Gümrük Kanunu yürürlükten kaldırılarak yerine 4458 sayılı yeni Gümrük Kanunu kabul edilmiştir.

³⁹ ÜNSAL, a.g.e., s.118 : “Advalorem vergi, malın satış değeri üzerinden alınan vergidir.”

⁴⁰ Tayfun ERCAN, Türk Vergi Hukuku’nda ve Avrupa Birliği’nde Gümrük Vergisi Uyuşmazlıkları ve Analizi, Gazi Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi, Ankara, 2009, s.9.

⁴¹ Erdoğan ÖNER, Osmanlı İmparatorluğu ve Cumhuriyet Döneminde Mali İdare, T.C. Maliye Bakanlığı Araştırma Planlama ve Koordinasyon Kurulu Başkanlığı Yayın No: 2005/369, Genişletilmiş 2. Baskı, Ankara, 2005, s. 558.

⁴² <http://www.gumruk.gov.tr/tr-TR/tanitim/Sayfalar/tarihce.aspx>, (Erişim Tarihi: 20.04.2018).

3. GÜMRÜK VERGİSİNİN SİSTEMATİK YAPISI

Gümrük vergisinin sistematik yapısının daha iyi anlaşılması bakımından gümrük vergisinin unsurları; gümrük vergisinin konusu, vergiyi doğuran olay, yükümlülük, kıymet, muafiyet ve istisnalar, tarife ve oran başlıkları altında incelenecektir.

3.1. Gümrük Vergisinin Konusu

Gümrük vergisinin konusu, dış ticaret işlemlerine konu olan menkul eşyadır. Taşınmaz mallar ile hizmetler gümrük vergisinin konusunu oluşturmamaktadır.⁴³ GK 1'inci maddesine göre “*Türkiye Cumhuriyeti Gümrük Bölgesine giren ve çıkan eşyaya ve taşıt araçları*”⁴⁴ gümrük vergisinin konusunu oluşturmaktadır. Anılan kanun ile belirlenen usul ve esaslar, Türkiye Gümrük Bölgesine giren ve çıkan eşyaya ve taşıtlara uygulanmaktadır. GK 3'üncü maddesi 23'üncü fıkrasında, “*“Eşya” deyimi, her türlü madde, ürün ve değer*” olarak tanımlanmıştır.

3.2. Gümrük Vergisinde Vergiyi Doğuran Olay

GK 181'inci maddede gümrük vergisini doğuran olay, “*İthalat vergilerine tabi eşyanın serbest dolaşıma girişi ve ithalat vergilerine tabi eşyanın ithalat vergilerinden kısmi muafiyet suretiyle geçici ithali için verilecek gümrük beyannamesinin tescilinde başlar*” olarak ifade edilmiştir.

Gümrük vergisinde vergiyi doğuran olay, ithalat işlemine bağlı olarak farklı esaslara bağlanmıştır. Bu esaslar eşyaların serbest dolaşıma girmesi, gümrük giriş beyannamesinin tescili, kısmi muafiyet suretiyle geçici ithalatının gerçekleşmesi olarak ortaya konulmuştur. Gümrük vergisine tabi olan eşyanın serbest dolaşıma girmesi, gümrük vergisinde en sık karşılaşılan vergiyi doğuran olay şeklindedir. Serbest dolaşıma girme, eşyanın ithal edilmesi olup dolaşıma giren eşyanın Türkiye’de

⁴³ Erdoğan ÖNER, Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi, Seçkin Yayınları, Ankara, 2012, s.448.

⁴⁴ GK madde 2'ye göre Türkiye Cumhuriyeti Gümrük Bölgesi; “*Türkiye Cumhuriyeti topraklarını kapsar. Türkiye kara suları, iç suları ve hava sahası gümrük bölgesine dahildir.*”

serbestçe alınıp satılması ve kullanımını ifade eder.⁴⁵ Genel bir ifade kullanacak olursak ithalat aşamasında vergiyi doğuran olay gümrük giriş beyannamesinin tescil edildiği anda gerçekleşmektedir.

Ancak gümrük vergisinde vergiyi doğuran olay sadece beyannamenin tescil edilmesiyle sınırlı değildir. Yolcunun beraberinde getirdiği ve sözlü beyana tabi olan eşya da vergiyi doğuran olay, beyana ait tahakkuk belgesinin yükümlü tarafından imzalanmasıdır. Posta yoluyla gönderilen eşyada vergiyi doğuran olay, koliye ait belgelerin idare tarafından tescil edilmesidir. Kaçak olarak ülkeye girmiş eşya için vergiyi doğuran olay, gümrükten geçtiği tarih belirlenebiliyorsa bu eşyanın gümrükten geçtiği zamanda, geçiş tarihi belirlenemiyorsa kaçak yollarla ülkeye giren eşyanın yakalandığı tarihte gerçekleşmektedir.⁴⁶

Eşyanın geçici depolanması veya tabi tutulmuş olduğu gümrük rejimlerine ilişkin koşulların yerine getirilmemesi halinde vergiyi doğuran olay, bu koşulların yerine getirilmediği tarihte gerçekleşir. Koşullara uyulmadığının sonradan tespiti halinde ise, vergiyi doğuran olay eşyanın söz konusu rejime tabi tutulduğu tarihte gerçekleşmiş sayılır.⁴⁷

3.3. Gümrük Vergisinde Yükümlülük

VUK 8'inci maddesinde mükellef deyimi, "*vergi kanunlarına göre kendisine vergi borcu terettüb eden gerçek veya tüzel kişidir*" şeklinde tanımlanmıştır. GK'da ise mükellef yerine yükümlü deyimi kullanılmış olup mükellefiyete ilişkin hükümler Dokuzuncu Kısım'da "Gümrük Yükümlülüğü" başlığı altında düzenlenmiştir.⁴⁸ GK 3'üncü maddesi 11'inci fıkrasında "*Yükümlü" deyimi, gümrük yükümlülüğünü yerine getirmekle sorumlu olan bütün kişiler*" olarak tanımlanmıştır. Ayrıca GK 181'inci maddesinde "*İthalatta gümrük yükümlülüğünde yükümlü, beyan sahibidir. Dolaylı temsil durumunda, hesabına gümrük beyanında bulunan kişi de yükümlüdür. Dolaylı*

⁴⁵ ŞENYÜZ, YÜCE, GERÇEK, **a.g.e.**, s.344.

⁴⁶ SAYGILIOĞLU, GERÇEK, **a.g.e.**, s. 144.

⁴⁷ TUNCER, **a.g.t.**, 5.; ÇELİKKAYA, **a.g.t.**, s.17-18.

⁴⁸ KARADAĞ, ORGAN, s.371: "GK'da mükellefiyete ilişkin hususların Gümrük Yükümlülüğü başlığı altında düzenlenmesi diğer bir deyişle mükellef yerine yükümlü ibaresinin kullanılması, kanunda geçen vergi dışındaki yükümlülükler vurgununun da bir uzantısı olduğunu göstermektedir."

temsilde, temsilcinin yükümlülüğü, beyanda kullanılan verilerin yanlış olduğunu bildiği veya mesleği icabı ve mutata olarak bilmesi gerektiği durumlarla sınırlıdır” şeklinde ifade edilmiştir.

Danıştay bir kararında gümrük vergilerinde yükümlülükle ilgili, “...4458 sayılı Gümrük Kanununun 181'inci maddesinin l'inci fıkrasının (a) bendinde, ithalatta gümrük yükümlülüğünün ithalat vergilerine tabi eşyanın serbest dolaşıma girmesi halinde doğacağı; 2'nci fıkrasında, gümrük yükümlülüğünün, söz konusu gümrük beyannamesinin tescil tarihinde başlayacağı; 3'üncü fıkrasında, ithalatta gümrük yükümlülüğünde yükümlünün beyan sahibi olduğu, dolaylı temsil durumunda, hesabına gümrük beyanında bulunulan kişinin de yükümlü olduğu belirtilmiş; Kanunun 182'nci maddesinin l'inci fıkrasında, ithalat vergilerine tabi eşyanın, bu Kanuna aykırı şekilde Türkiye gümrük bölgesine girmesi ya da bir serbest bölgede bulunan ithalat vergilerine tabi eşyanın, bu Kanuna aykırı olarak gümrük bölgesinin başka bir yerine gitmesi hallerinde, gümrük yükümlülüğünün doğacağı; 2'nci fıkrasında, gümrük yükümlülüğünün, eşyanın Türkiye Gümrük Bölgesine bu Kanuna aykırı olarak girişi tarihinde başlayacağı; 3'üncü fıkrasının (a) bendinde, eşyanın kanuna aykırı olarak girişini gerçekleştiren kişilerin, (b) bendinde, eşyanın kanuna aykırı girişine iştirak eden ve girişin kanuna aykırı olduğunu bilen veya normal olarak bilmesi gereken kişilerin, (c) bendinde ise, söz konusu eşyayı elde eden veya elinde bulunduran ve bu eşyayı elde ettiği ve aldığı sırada eşyanın kanuna aykırı olarak girdiğini bilen veya normal olarak bilmesi gereken kişilerin bu Kanun hükümlerine göre gümrük vergilerinden sorumlu olduğu hükümleri yer almıştır.

Yukarıda yer alan maddelere göre, gümrük yükümlülüğünün, ithalat vergilerine tabi eşyanın serbest dolaşıma girmesi halinde doğduğu, beyannamenin tescil tarihinde başladığı, yükümlünün beyan sahibi olduğu, eşyanın kanuna aykırı olarak girişine iştirak eden ve girişin kanuna aykırı olduğunu bilen veya normal olarak bilmesi gereken kişilerin de gümrük vergilerinden sorumlu olduğu açıktır... ”⁴⁹ ifadelerine yer vererek ithalat vergilerine tabi eşyanın, vergileri ödenmeksizin kaçak yollarla gümrük bölgesine girişi halinde dahi söz konusu eşyanın GK hükümlerine aykırı olarak

⁴⁹ Danıştay 7. Daire, 28.03.2006 tarih ve E.2003/235, K.2006/943, www.danistay.gov.tr, (Erişim Tarihi: 27.02.2019).

gümrük bölgesine giriş yaptığı tarihte gümrük yükümlülüğünün doğacağı belirtilmiştir.

3.4. Gümrük Vergisinde Kıymet

GK'da VUK'tan farklı olarak "matrah" kavramı yerine "gümrük kıymeti" kavramı kullanılmıştır.⁵⁰ Matrah, ithal edilen eşyanın gümrük vergisini ödeme yükümlülüğünün başladığı tarihteki normal fiyatıdır. Normal fiyat birbirinden bağımsız bir alıcı ile bir satıcının tam ve serbest rekabet şartlarında anlaştığı varsayılan fiyattır. Bu fiyat belirlenirken, eşyanın Türkiye'de alıcıya teslimine kadar ki bütün masraflarının satıcıya ait (dolayısıyla normal fiyatın içinde) olduğu kabul edilir. Bu masraflar taşıma, sigorta ambalaj, yükleme masrafları ve yurt dışında ödenen vergi ve resimlerden oluşur.⁵¹

Vergiler eşyanın matrahı üzerinden alınır. Vergi matrahı sayı, litre ve kilo gibi fiziksel miktar olan "spesifik" matrah ya da parayla ifade edilen iktisadî değerler olan "advalorem" matrah şeklinde olabilir. Gelir, kurumlar, katma değer, emlak, veraset ve intikal vergisi advalorem, motorlu taşıtlar ve bazı malların ÖTV'si spesifiktir.⁵² Gümrük vergileri de, değer esaslı (advalorem) ve miktar esaslı (spesifik) olmak üzere ikiye ayrılır. Bunun yanında "bileşik gümrük vergileri" olarak bilinen üçüncü bir türü daha vardır.⁵³

Advalorem gümrük vergileri, ithalat aşamasındaki eşyanın değerine belirli bir vergi oranının uygulanması yoluyla hesaplanmaktadır. Gümrük vergilerinin hesaplanmasında CIF⁵⁴ değer esas alınır. Advalorem vergi spesifik vergiye göre daha

⁵⁰ Ayrıntılı bilgi için bkz. GK 3. Bölüm.

⁵¹ Nurettin BİLİCİ, Vergi Hukuku, Güncelleştirilmiş ve Geliştirilmiş 26. Baskı, Seçkin Yayınları, Ankara, 2011, s.250.

⁵² ÖNER, a.g.e., s.104.

⁵³ Abdullah OK, Türk Hukukunda Gümrük Vergileri ve Cezaları, Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Kamu Hukuku Anabilim Dalı, Doktora Tezi, Konya, 2016, s.134.

⁵⁴ CIF DEĞER, Uluslararası ticari bir terimdir. İngilizce Cost, Insurance and Freight kelimelerinin ilk harflerinden oluşur. CİF = Cost, Insurance and Freight = Mal Bedeli+Sigorta+Navlun. Bu terim, varış ülkesinde bir liman veya ithal yerine malın teslimi sırasında alınacak gümrük vergilerinin hesaplanmasında baz alınan rakamdır. Gümrüklenmiş değer hesaplanmasında dikkate alınan CIF değer, ithalatın yapıldığı ülkedeki eşyanın üretim maliyeti, nakliye, yükleme, boşaltma, sigorta

adil ve ayrıca devlete daha yüksek hasılat sağlar.⁵⁵ GK 24'üncü maddesine göre gümrük vergisinin matrahı “İthal eşyasının gümrük kıymeti, eşyanın satış bedelidir” şeklinde, Gümrük Yönetmeliğinde ise “İthal eşyasının gümrük kıymeti: İthal eşyası üzerinden advalorem sisteme göre gümrük vergisinin hesaplanmasına esas teşkil edecek eşya kıymeti...” şeklinde tanımlanmıştır.

Spesifik gümrük vergileri eşyanın ağırlığı, hacmi, sayısı, uzunluğu gibi fiziki özellikleri üzerinden alınmakta olup maktudur. Örneğin ithal edilecek araçlar için araç kıymetlerinin çok fazla önemi yoktur, aracın motor hacmi üzerinden maktu bir oran uygulandığından farklı kalitede fakat aynı motor hacmine sahip eşyalardan aynı vergi alındığından adaletli sayılmaz.⁵⁶ Bu matrah türüyle ilgili GK'nın 32'inci maddesinde gümrük vergilerinin birtakım eşyalar için spesifik matrah diğer bir deyişle miktar esaslı matrah üzerinden alınabileceğinden bahsedilmiştir.

Bileşik gümrük vergileri ise değer esaslı ve miktar esaslı gümrük vergilerinin bir karışımıdır. İthalat eşyasından ağırlık, hacim, sayı, uzunluk gibi eşyanın fiziki yapısından maktu bir gümrük vergisi alındıktan sonra eşyanın değeri üzerinden yüzdesel bir vergi daha tahsil edilir.⁵⁷

3.5. Gümrük Vergisinde Muafiyet ve İstisnalar

Vergi muafiyeti, vergi kanunlarına göre vergilendirmesi gereken kişi veya grupların aynı veya farklı kanunlarla vergi kapsamı dışında tutulması, vergi istisnası ise vergi kanunlarına göre vergilendirilmesi gereken vergi konularının aynı veya diğer vergi kanunlarıyla kısmen veya tamamen vergi dışı bırakılması olarak tanımlanır.⁵⁸ Muafiyet ve istisnalar ile ilgili hükümler GK Altıncı Kısım'da “Gümrük Vergilerinden

maliyeti gibi masrafların toplamını oluşturur. www.taa.gov.tr/.../oguz-korkmaz-2-c2F5ZmF8NjUzZDQtY2RjYTUtMzExMDUuMTg, (Erişim Tarihi:01.08.2018)

⁵⁵ Selahattin TUNCER, Gümrükler ve Gümrük Vergileri, Yaklaşım Yayınları, Ankara, 2001, s.13.

⁵⁶ TUNCER, a.g.e., s.11-13.

⁵⁷ TUNCER, a.g.e., s.14.

⁵⁸ Abdurrahman AKDOĞAN, Türk Vergi Sistemi ve Uygulaması, 3.Baskı, Gazi Kitabevi, Ankara, 2001, s.15.

Muafiyet ve İstisna” başlığı altında bulunan 167’inci maddesinde ayrıntılı olarak yer almaktadır.⁵⁹

⁵⁹ GK 167’inci maddeye göre; “ 1. Cumhurbaşkanının zat ve ikametgahı için gelen eşya, 2. Müttekabiliyet esasına göre ithal edilen diplomatik eşya, 3. Genelkurmay Başkanlığı, Milli Savunma Bakanlığı, kuvvet komutanlıkları, Milli İstihbarat Teşkilatı Müsteşarlığı, Jandarma Genel Komutanlığı, Sahil Güvenlik Komutanlığı ve Emniyet Genel Müdürlüğünün münhasıran asli görevleri ve Müsteşarlığın kaçakçılıkla mücadele görevi ile ilgili olarak ithal edecekleri her türlü araç, gereç, silah, teçhizat, makine, cihaz ve sistemleri ve bunların araştırma, geliştirme, eğitim, üretim, modernizasyon ve yazılımı ile yapım, bakım ve onarımlarında kullanılacak yedek parçalar, akaryakıt ve yağlar, hammadde, malzeme ile bedelsiz olarak dış kaynaklardan alınan yardım malzemesi, 4. Değeri 150 EURO’yu geçmeyen eşya, 5. Gerçek kişiler tarafından serbest dolaşıma sokulacak şahsi eşyadan; a) Yerleşim yerlerini Türkiye Gümrük Bölgesine nakleden gerçek kişilere ait, alındığı tarihte üç yaşından büyük olmayan kullanılmış motorlu veya motorsuz özel nakil vasıtaları, b) Yerleşim yerlerini Türkiye Gümrük Bölgesine nakleden gerçek kişilere ait her türlü kullanılmış ev eşyası, c) Yerleşim yeri Türkiye’de olan bir Türk ile evlenerek veya evlenmek üzere Türkiye’ye gelen kişilere ait çeyiz eşyası, d) Miras yoluyla intikal eden kişisel eşya, e) Türkiye’ye öğrenim görmek amacıyla gelen öğrencilere ilişkin eğitimle ilgili malzemeler ve eğitimle ilgili diğer ev eşyası, f) Türkiye Gümrük Bölgesinden geçici olarak çıkan gerçek kişilerin geri getirdiği kullanılmış ev eşyası, g) Yerleşim yeri Türkiye dışında olan gerçek kişilerin Türkiye’de satın aldıkları veya kiraladıkları konutlarında kullanılmak üzere geçici veya kesin olarak getirdikleri ev eşyası, h) Yolcuların kendi kullandıklarına mahsus ticari mahiyette olmayan kişisel eşya, 6. Gerçek kişilerce serbest dolaşıma sokulacak diğer eşyadan; a) Değeri 430 EURO’yu geçmemek üzere yolcuların beraberindeki hediyelik eşya, b) Şeref nişanları veya ödülleri, c) Uluslararası ilişkiler çerçevesinde alınan hediyeler, 7. Cumhurbaşkanınca belirlenecek kişi, kurum ve kuruluşlar tarafından ticari gaye güdülmek ve amacı doğrultusunda kullanılmak üzere ithal edilen eşyadan; a) Eğitim, bilim ve kültürel amaçlı eşya ile bilimsel alet ve cihazlar, b) Tıbbi teşhis, tedavi ve araştırma yapılmasına mahsus alet ve cihazlar, c) Bilimsel araştırma amacına yönelik hayvanlar ile biyolojik veya kimyasal maddeler, d) İnsan kaynaklı tedavi edici maddeler ile kan gruplama ve doku tipi ayırma belirteçleri, e) İlaç özelliği olan ürünlerin kalite kontrolü amacına yönelik maddeler, f) Ulusal araştırma geliştirme kurumları tarafından yürütülen veya desteklenen araştırma ve geliştirme faaliyetlerinde kullanılmak üzere ithal edilen eşya, 8. Bir ticari faaliyetin yürütülmesi ile bağlantılı ithalat; a) İşyeri nakli suretiyle ithal edilen sermaye malları ve diğer malzemeler, b) Türkiye Gümrük Bölgesinde faaliyette bulunan çiftçilerin, komşu ülkedeki mülklerinden elde ettikleri ürünler, c) Komşu ülkelerdeki çiftçiler tarafından Türkiye Gümrük Bölgesindeki mülklerinde kullanılmak üzere getirilen, toprak ve ekinlerin işlenmesi amacına yönelik tohum, gübre ve diğer ürünler, d) Ticari mahiyet arz etmeyen numuneler, i - Önemli değeri olmayan numunelik eşya ve modeller, ii - Basılı reklamcılık dokümanları ve reklamcılık amacına yönelik malzemeler, iii - Bir ticari fuarda veya benzeri bir faaliyette kullanılan veya tüketilen ürünler, e) İnceleme, analiz veya test amaçlı olarak ithal edilen eşya, 9. Ulaştırmacılıkta kullanılan eşya; a) Taşıma sırasında eşyanın istifi ve korunması için yardımcı maddeler, b) Canlı hayvanların nakli sırasında kullanılan kuru ot, yem ve yiyecek maddeleri ile ilaçları, c) Ulaşım araçları ile özel konteynerlerde mevcut bulunan akaryakıt ve madeni yağları, d) Deniz ve hava ulaşım araçlarına ait donatım ve işletme malzemesi, e) Yolcu ve yük taşımacılığı faaliyetlerinde bulunan hava yolu şirketlerinin bu faaliyetlerinde kullanılmak üzere ithal edilen hava taşıtları, motorları ve bunların aksesuar ve parçaları, 10. Bilgi materyali ithalatı; a) Yayın hakları veya endüstriyel ve ticari patent haklarını koruyan örgütlere gönderilen eşya, b) Turistik reklamcılık malzemeleri, c) Ticari değeri olmayan çeşitli belge ve eşya, 11. Cenaze ve cenaze ile ilgili eşyanın ithali; a) Savaş kurbanları anıtları ile mezarlıkların yapımı, bakımı ve süslenmesi amacına yönelik eşya, b) Tabutlar, cenaze kül kapları ve süsleme niteliği olan cenaze levazımatı, 12. Diğer eşya; a) Malül ve engellilerin kullanımına mahsus eşya, b) Tabii afetler, tehlikeli ve salgın hastalıklar, büyük yangınlar, radyasyon ve hava kirliliği gibi önemli nitelikteki kimyasal ve teknolojik olaylar ile büyük nüfus hareketleri gibi kriz hallerinden zarar görenlere gönderilen eşya, c) Türkiye’de düzenlenen uluslararası spor müsabakalarında kullanılmak üzere getirilen eczacılık ürünleri” gümrük vergisinden muaftır.

3.6. Gümrük Vergisinde Tarife ve Oran

Gümrük vergisi, gümrük mevzuatı uyarınca, gümrük yükümlülüğünün doğduğu tarihte yürürlükte bulunan gümrük tarifesine göre hesaplanmakta ve tahsil edilmektedir. Gümrük vergisi oranları 474 sayılı Gümrük Giriş Tarife Cetveli Hakkında Kanunun verdiği yetkiye dayanılarak Bakanlar Kurulunca İthalat Rejim Kararı ile belirlenmektedir.⁶⁰ Tarife cetveli ithal edilen eşyanın ismine, cins, nevi ve niteliklerine göre düzenli bir şekilde belirlenmiş olup gümrük tarife ve istatistik pozisyon numarasını ve vergi oranını içerecek şekilde hemen hemen tüm malların özelliklerine göre ve eşyanın ithal edildiği ülkelere göre düzenlenmiştir.⁶¹ Gümrük tarife uygulamasında, ithale konu eşyanın, tarife sistemi içinde sınıflandırılması gereken tarife pozisyonunun tespitinden sonra, ilgili sütunda gösterilen oran veya tutar üzerinden gümrük vergisi hesaplanmakta ve eşyanın tabi olduğu diğer pozisyonlar belirlenmektedir.

GK 15'inci maddesine göre;

1. Gümrük vergileri, gümrük yükümlülüğünün başladığı tarihte yürürlükte olan gümrük tarifesine göre hesaplanır.

2. Eşya ticaretine ilişkin özel hükümlerle belirlenmiş diğer önlemler, gerektiği takdirde, söz konusu eşyanın tarife pozisyonuna göre uygulanır.

3. Gümrük Tarifesi:

a) Cumhurbaşkanınca kabul edilen Türk Gümrük Tarife Cetvelini,

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

c) Türk Gümrük Tarifesinin kapsadığı eşyaya uygulanacak;

- Gümrük vergi oranlarını,

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

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

⁶⁰ Mustafa Kemal BULUT, Gümrük Vergisine Eş Etkili Vergi ve Mali Yüklerin Gümrük Vergisi Tanımı Kapsamında Değerlendirilmesi, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı:314, 2007, s.143.

⁶¹ ŞENYÜZ, YÜCE, GERÇEK, **a.g.e.**, s.345.

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

f) İthalat vergilerinde, bazı eşyaya şartlı olarak uygulanacak muafiyet veya indirim uygulamalarını” kapsar.



İKİNCİ BÖLÜM

GÜMRÜK VERGİSİ UYUŞMAZLIKLARINA NEDEN OLAN GÜMRÜK KABAHTLARI VE CEZALARI

Vergi uyumu, yükümlülerin vergiyi ödemek ve vergiyle ilgili diğer yükümlülüklerini yerine getirmek konusundaki uyumluluklarını ifade eden bir kavram olarak kullanılır.⁶² Uyuşmazlık, ‘hak’ olarak hukuk düzenince korunan, mevcut bir menfaatin ihlali ya da hukuk düzenince kurulmuş menfaat dengesinin bozulması ile ortaya çıkar. Aralarında menfaat karşıtlığı bulunan kişiler arasında, bu menfaatlerin tam olarak tatmin edilmemesi sebebiyle bir uyumsuzluk ya da çatışma durumunun bulunması ‘anlaşmazlık’ anlamına gelir.⁶³ Bir başka deyişle uyuşmazlık, iddiaları birbirleriyle çatışan iki tarafın ya da bu taraflardan birinin ortaya çıkan çatışmanın çözümü amacıyla kendisi dışında başka bir kişiye ya da makama başvurularıyla ortaya çıkmaktadır.⁶⁴

Bütün borç ilişkilerinde olduğu gibi gümrük yükümlülüğü ilişkisinde de alacaklı devlet ile yükümlü arasında zaman zaman uyuşmazlıklar meydana gelmektedir. Bu uyuşmazlıklar genel olarak gümrük mevzuatının gereği gibi uygulanamaması ya da yanlış uygulanması, verginin doğumu, tahakkuku, tahsili ve ceza uygulaması aşamalarında ortaya çıkarken bazen de idarenin yaptığı genel düzenleyici işlemler uyuşmazlığın konusunu oluşturmaktadır.⁶⁵

Bu çerçevede GK’nın düzenlemiş olduğu konular ile ilgili gümrük idaresi ve yükümlü arasındaki menfaat çatışmalarını gümrük uyuşmazlıkları olarak tanımlayabiliriz.⁶⁶ Gümrük tarife cetvelinden doğan uyuşmazlıklar, gümrük rejimleri

⁶² Mustafa ŞAHİN; “Türkiye’de Gümrük Vergilerinde Gönüllü Beyan Uygulaması Ne Kadar Cazip?”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Ekim, 2018, Sayı:446, s.136.

⁶³ Hakan PEKCANİTEZ, Oğuz ATALAY, Muhammed ÖZEKES, Medeni Usul Hukuku Ders Kitabı, Yetkin Basımevi, Ankara, 2016, s.37.

⁶⁴ Kemal GÖZLER, Anayasa Hukukunun Genel Teorisi, Ekin Basım Yayın Dağıtım, Cilt II, Bursa, 2011, s.415.

⁶⁵ Mehmet YÜCE, Ali ÇELİKKAYA, Örnek Uygulamalarla Gümrük Uyuşmazlıkları ve Çözüm Yolları, Dora Basım Yayın Dağıtım, Bursa, 2016, s.172.

⁶⁶ Ufuk SELEN, Gümrük İşlemleri ve Vergilendirilmesi, 5. Baskı, Ekin Kitabevi, Mart, 2013, s.203-204.

uygulanmasından doğan uyuşmazlıklar, eşyadan kaynaklanan teknolojik uyuşmazlıklar, gümrük istisna ve muafiyetlerinden doğan uyuşmazlıklar, gümrük idaresince vergi ile ilgili olmayan işlemler için kesilen cezalar gümrük vergisi uyuşmazlıklarına verilebilecek örneklerdendir.⁶⁷

Gümrük uyuşmazlıkları gümrüğe tabi eşyanın gümrük içinde ya da gümrüğün denetiminde bulunduğu sırada ortaya çıkabileceği gibi gümrüğe tabi eşyanın gümrük işlemleri tamamlanıp eşya serbest bırakıldıktan sonra da ortaya çıkabilmektedir.⁶⁸ Gümrük uyuşmazlıkları yükümlüler ile gümrük idaresi arasında birçok farklı nedenden ortaya çıkabilmektedir. Gümrük mevzuatının dinamik bir yapıya sahip olması ve sürekli değişen yapıya ayak uyduramaması, teknik yapısı sebebiyle uzmanlık gerektirmesi ve dolayısıyla hükümlerin doğru bir şekilde anlaşılabilmesi gibi sebepler gümrük idaresi ile yükümlüler arasında uyuşmazlıklara neden olmaktadır.⁶⁹ Söz konusu hususlarda ortaya çıkan uyuşmazlıklarda ilk olarak idari süreçte, çözüme kavuşamaması halinde yargı sürecinde çözüm aranmaktadır.

1. VERGİ KAYBINA NEDEN OLAN GÜMRÜK KABAHATLERİ

Kabahatler Kanunu(KK)⁷⁰ 2'nci maddesinde kabahat, "*kanunun, karşılığında idarî yaptırım uygulanmasını öngördüğü haksızlık*" olarak ifade edilmiştir. Bu durumda kabahatler haksızlık teşkil etmekle birlikte, kabahat teşkil eden fiilin karşılığında ceza ve güvenlik tedbiri değil idari yaptırım uygulanacaktır. Buna göre kabahat, hukuka aykırı ve karşılığında idari yaptırım uygulamasının kanunda öngörüldüğü tipe uygun fiil olarak tanımlanabilir.⁷¹ KK 16'ncı maddesinde ise idari yaptırımların idari para cezası ve idari tedbirlerden ibaret olduğu ifade edilmiştir. Bu

⁶⁷ Reşit ATA; "Yeni Gümrük Kanununu Geniş ve Mukayeseli İncelemesi-II", **Mükellefin Dergisi**, Sayı: 91, Temmuz, 2000, s.90.

⁶⁸ Şükrü KIZILOT, Zuhâl KIZILOT, Vergi İhtilafları ve Çözüm Yolları, 22. Baskı, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara, 2013, s.502.

⁶⁹ Ahmet İNCECİ, Mehmet TOSUNER; "Türkiye'de Gümrük Uyuşmazlıklarının idari Çözümü: Karşılaştırmalı Bir Değerlendirme", **Maliye Dergisi**, Ocak-Haziran 2018; 174, s.405.

⁷⁰ 5326 Sayılı Kabahatler Kanunu, RG: 30.03.2005, 25772.

⁷¹ Zeynel Temel KANGAL, Kabahatler Hukuku,1. Baskı, On İki Levha Yayınları, İstanbul, 2011, s.2.

madde dikkate alındığında karşılığında idari para cezası öngörülen fiiller kabahat olarak değerlendirilecek ve para cezaları hakkında KK hükmü uygulanacaktır.⁷²

Vergi kabahatleri, mükellefin veya sorumlunun vergilendirme ile ilgili ödevlerini eksik yerine getirmesi veya zamanında yerine getirememesi yüzünden verginin eksik tahakkuk ettirilmesi, süresinde tahakkuk ettirilmemesi veya vergi kaybına neden olunması durumunda ortaya çıkabileceği gibi vergi yasalarının şekil ve usulle alakalı hükümlerine uyulmaması durumunda da meydana gelebilir.⁷³

Gümrük kabahatleri, gümrük idarelerine verilen beyanlarda çeşitli farklılıklar ve eksiklikler nedeniyle vergi kaybına neden olma veya usul hükümlerine uymama biçimindeki davranışlardır. Bu davranışlara karşılık bağlı gümrük idareleri tarafından verilen ve parasal nitelik taşıyan cezalara gümrük cezaları denilmektedir.⁷⁴ Görüleceği üzere kabahatler, suçlara göre daha hafif hukuka aykırılıklar içerir, toplum düzenini daha az zedeler ve bu nedenle de daha hafif yaptırımlar öngörülmüştür.⁷⁵

GK'nın sistematığına bakıldığında, On birinci Kısmında "Cezalar" başlığı altında;

231 - 233'üncü maddelerinde "Birinci Bölüm-Genel Bölümler",

234 - 238'inci maddelerinde "İkinci Bölüm-Vergi Kaybına Neden Olan İşlemlere Uygulanacak Cezalar",

239 - 241'inci maddelerinde "Üçüncü Bölüm - Usulsüzlüklere İlişkin Cezalar" ile ilgili izahlar yapıldığı görülmektedir.

GK'nın "Cezalar" bölümünde yer alan fiiller niteliği itibariyle KK'da bulunan kabahat tanımına uymaktadır.⁷⁶ Bu yönden KK'nın 3'üncü maddesi "*Bu Kanunun*

⁷² Ticaret Bakanlığı, Gümrükler Genel Müdürlüğü, 16.08.2013 tarihli 2013/38 sayılı genelgesi, <http://hukuk.gtb.gov.tr/data/5440c4d7f293704d6c39e7c5/2013-38.pdf>, (Erişim Tarihi: 14.02. 2019)

⁷³ Mehmet ŞİMŞEK, Anayasal ilkeler karşısında Vergi Kabahat ve Yaptırımları, Adalet Yayınları, Ocak 2016, s.4.

⁷⁴ Melahat ÖZDEMİR, Gümrüklerde Uygulanan İdari Para Cezalarının Kabahatler Kanunu Açısından Değerlendirilmesi, Gazi Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi, Ankara, 2011, s.8.

⁷⁵ ŞİMŞEK, a.g.e., s.6.

⁷⁶ Ömer ÖZKAN, Tayfun ERCAN; "Gümrük Kabahatlerinde Sorumluluk Halleri", **İstanbul Ticaret Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi**, Sayı:28 2015/2, s.33.

genel hükümleri diğer kanunlardaki kabahatler hakkında da uygulanır” hükmü gereği KK’nın genel hükümleri bu fiiller için de uygulanır.

1.1. Vergi Kaybı Kavramı

Vergilendirmenin en temel amacı, kamu giderlerini karşılamak için kaynak sağlanmasıdır. İdari para cezası (mali) nitelikteki vergi cezalarının gayesi, vergi kanunlarına karşı gerçekleştirilen eylem sebebiyle Devletin uğramış olduğu zarara eşit bir tazminat ya da zam almak değil, zararı aşan miktarda karşılık almak yoluyla faili cezalandırmak ve söz konusu yasaya aykırı hareketi önlemektir.⁷⁷

GK’da vergi kaybı kavramı net bir şekilde tanımlanmadığı için Vergi Usul Kanunu (VUK)⁷⁸ hükümleri çerçevesinde tanımlamaya gidilmektedir. VUK’ un 341. maddesinin 1’inci fıkrası, mükellefin veya sorumlunun vergilendirme ile ilgili ödevlerini süresi içerisinde yerine getirmemesi veya eksik yerine getirmesi sebebiyle, verginin zamanında tahakkuk ettirilmemesini veya eksik tahakkuk ettirilmesini vergi kaybı (vergi ziyayı) şeklinde tanımlamıştır.⁷⁹ VUK’ un 341’inci Maddesinde *vergi ziyayı, “Mükellefin veya sorumlunun vergilendirme ile ilgili ödevlerini zamanında yerine getirmemesi veya eksik yerine getirmesi yüzünden, verginin zamanında tahakkuk ettirilmemesini veya eksik tahakkuk ettirilmesini ifade eder.”* biçiminde ifade edilmiştir. Yine aynı maddede *“Şahsi, medeni haller veya aile durumu hakkında gerçeğe aykırı beyanlar ile veya sair suretlerle verginin noksan tahakkuk ettirilmesine veya haksız yere geri verilmesine sebebiyet vermek de”* vergi ziyayı olarak tanımlanmıştır. Vergi ziyayı kabahati, özünde vergi kaybını barındırdığından, bu kabahat *“zarar kabahati”*⁸⁰ olarak vasıflandırılmaktadır ve bu kabahat işlendiği takdirde Devlet Hazinesi bir zarara uğramaktadır.⁸¹

⁷⁷ Yusuf KARAKOÇ, Genel Vergi Hukuku, 5. Baskı, Yetkin Yayınları, 2011, s.472.

⁷⁸ 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu, RG: 10.01.1961, 10703.

⁷⁹ Ateş OKTAR, Vergi Hukuku, Gözden Geçirilmiş ve Güncelleştirilmiş 9. Baskı, Türkmen Kitapevi, İstanbul, 2013, s.367.

⁸⁰KANGAL, **a.g.e.**, s.105.: “Zarar kabahati; hareketin yapılması ile hareketin konusunun veya hukuksal değerinin zarara uğraması olarak tanımlanır.”

⁸¹ KARAKOÇ, **a.g.e.**, s.474.

Verginin zayı olması verginin zamanında tahakkuk ettirilememesi veya eksik tahakkuk ettirilmesi ya da noksan tahakkuk ettirilmesi veya haksız yere geri verilmesi biçiminde gerçekleşecektir. Zira Vergi Usul Kanunu'nun 22'nci maddesine göre verginin tahakkuku ile tanımlanmak istenen *“tarh ve tebliğ edilen bir verginin ödenmesi gereken bir safhaya gelmesidir.”* O halde verginin tahakkukuna bir şekilde engel olunması, verginin ödenebilir aşamaya gelmemesine ve böylece verginin kayba uğramasına sebep olabilecektir.⁸²

1.2. Vergi Kaybına Neden Olan Gümrük Kabahatinin Tanımı

Vergi kaybına neden olan gümrük kabahat ve cezalarına ilişkin hükümler GK'nın “Vergi Kaybına Neden Olan İşlemlere Uygulanacak Cezalar” başlığı altında 234. ile 238'inci maddelerinde düzenlenmiştir.

Yükümlüler GK hükümlerini ihlal ettikleri takdirde, gümrük kabahati işlemiş olurlar. İthalat ve ihracat yapmak isteyen kişilerin GK'da belirlenen kurallara uymaları gerekir. Bu sebeple gümrük kabahatleri deyimi, GK hükümlerinin ihlal edilmesi nedeniyle gümrük idaresi tarafından parasal nitelikte ceza kesilmesini gerektiren fiiller olarak tanımlanmıştır.⁸³

Gümrük kabahatleri, aslında yükümlülerin devletin vergi ve gümrük politikasına karşı işledikleri, kabahat niteliğini taşıyan eylemlerdir. Bu tür eylemler için genelde parasal müeyyideler uygulanmaktadır. Ancak bazı gümrük kabahatlerine karşılık idari para cezası ile birlikte kabahate konu malın mülkiyetinin kamuya geçirilmesi kararı da verilmektedir.⁸⁴

⁸² Tahsin TORUNOĞLU; “Vergi Zıyı Kabahati”, **Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt: 12, Özel S., 2010, s.488. (Basım Yılı: 2012)

⁸³ Şükrü KIZILOĞLU, Gümrük Vergisi Uyuşmazlıkları ve Çözüm Yolları-4, Hürses, 13 Aralık 1998.

⁸⁴ ÖZKAN, ERCAN, **a.g.m.**, s.34.

1.3. Vergi Kaybına Neden Olan Gümrük Kabahatinin Unsurları

Vergi kaybına yol açan gümrük kabahatinin unsurları maddi unsur, manevi unsur ve hukuka aykırılık olmak üzere üç başlık altında incelenmektedir.⁸⁵

1.3.1. Maddi Unsur

Maddi unsur; fiil, netice, nedensellik bağlantısı, fail ve mağdur unsurlarından oluşmaktadır.⁸⁶ Kabahatin temelini insanlar tarafından gerçekleştirilen fiiller meydana getirir. Fiil, failin kişiliğini dışarıya yansıtan, insan iradesiyle egemen olunabilen, yönlendirilebilen davranışlardır.⁸⁷ Gümrük kabahatlerinde fiil, yükümlünün vergi kaybına sebep olan davranışları olarak tanımlanabilir.⁸⁸

Netice unsuru, gümrük kabahatlerinde GK'nın yapılmasını uygun gördüğü ya da yapılmasını uygun görmediği fiillerin aksine davranışta bulunulması sonucunda ortaya çıkmaktadır.⁸⁹ Bu durumda vergi kaybı, bu davranışların neticesidir.

Nedensellik bağlantısı, neticenin fiil sonucu ortaya çıkması diğer bir deyişle, hareket ile netice arasında sebep sonuç ilişkisi bulunması olarak tanımlanabilir.⁹⁰ Kabahatin oluşabilmesi, vergi kaybının GK hükümlerine aykırı davranışlardan biri ya da birkaçı ile meydana gelmiş olmasına bağlıdır.

Kabahatin kanuni tanımında yer alan hareketi gerçekleştiren kişi fail olarak tanımlanır.⁹¹ GK'da açıkça belirtilmeyen kabahatin mağduru ise failin, fiili neticesinde gümrük işlemlerinin aksamamasından etkilenen toplumu oluşturan kişilerdir.

⁸⁵ KANGAL, **a.g.e.**, s.88.

⁸⁶ CANDAN, **a.g.e.**, s.260.

⁸⁷ KANGAL, **a.g.e.**, s.88.

⁸⁸ Tayfun ERCAN, Gümrük Uyuşmazlıkları ve Çözüm Yolları, Adalet Yayınevi, 2012, s.130.

⁸⁹ SELEN, **a.g.e.**, s.214.

⁹⁰ Mehmet Emin ARTUK, Ahmet GÖKCEN, Caner YENİDÜNYA, Ceza Hukuku Genel Hükümler, Adalet Yayınevi, 8. Baskı, Ankara, 2014, s.249.

⁹¹ KANGAL,**a.g.e.**, s.106.

1.3.2. Manevi Unsur

Kast ve taksir başlığını taşıyan KK'nın 9'uncu maddesine göre, “*Kabahatler, kanunda açıkça hüküm bulunmayan hallerde, hem kasten hem de taksirle işlenebilir*”. Buna göre kanun bir kabahat bakımından sadece kasten hareket edilmesini açıkça öngörmediği sürece bu kabahatin taksirle de işlenmesi mümkündür. Diğer bir deyişle, kanunda aksi öngörülmediği sürece kabahatin kasten veya taksirle işlenmesi arasında fark yoktur.⁹²

Türk Ceza Kanunu(TCK)⁹³ 21/1'inci maddesinde kast, “*suçun kanuni tanımındaki unsurları bilerek ve istenerek gerçekleştirilmesidir*” şeklinde tanımlanmıştır. Kast, kanundaki tanıma uyan hareketi iradi olarak bilerek ve isteyerek yapmaktır. Bu tanıma göre kastın unsuru bilme ve isteme olmaktadır.⁹⁴

Gümrük kabahatlerinin işlenmesinde kasıt unsuru aranmaz. Dolayısıyla, gümrük kabahatleri nedeniyle para cezası kesilmesinde ve bu kesilen cezaların idari itiraz mercilerince karara bağlanmasında, para cezasını gerektiren fiili gerçekleştirenlerin kasıtlı olup olmadığı dikkate alınmaz.⁹⁵

TCK 22/2'nci maddesine göre taksir, “*dikkat ve özen yükümlülüğüne aykırılık dolayısıyla, bir davranışın suçun kanuni tanımında belirtilen neticesi öngörülmeyerek gerçekleştirilmesidir.*” KK madde 9'a göre, kabahatlerden dolayı idari yaptırım kararı verilebilmesi için failin en azından taksirle hareket etmiş olması gerekmektedir.⁹⁶

1.3.3. Hukuka Aykırılık

Gümrük kabahatinin diğer bir unsuru olan hukuka aykırılık, genel bir hukuka (hakka) karşı gelme, onunla çatışma halinde olma demektir. Hukuka aykırılık suçun bir ögesi olmakla birlikte işlenen fiile hukuk düzeni tarafından müsaade edilmemesi, eylemin tüm hukuk düzeni ile çelişki ve çatışma halinde olması anlamına

⁹² KANGAL, **a.g.e.**, s.110.

⁹³ 5237 Sayılı Türk Ceza Kanunu, RG: 26.09.2014, 25611.

⁹⁴ Nur CENTEL, Hamide ZAFER, Özlem ÇAKMUT, Türk Ceza Hukukuna Giriş, 9. Baskı, Beta Yayıncılık, Eylül, 2016, s.357.

⁹⁵ ERCAN, **a.g.t.**, s.35-36.

⁹⁶ KANGAL, **a.g.e.**, s.111.

gelmektedir.⁹⁷ Bir fiilin kabahat olarak nitelendirilebilmesi için hukuka aykırı olması diğer bir deyişle, hukuk düzeninin bu fiili tasvip etmemesi gerekir.

Bir fiilin kabahat olarak nitelendirilebilmesi için ayrıca bu fiil yasal düzenleme ile hukuka uygun hale getirilmemelidir. Hukuka uygunluk nedenlerinin bulunması halinde, kabahati tanımlayan yasal düzenlemeye uygun bir fiil bulunsa bile, bu fiile hukuk düzeni izin vermektedir.^{98 99}

1.4. Vergi Kaybına Neden Olan İşlemlere Uygulanacak Cezalar

Vergi kaybına yol açan gümrük kabahat ve cezaları GK'nın 234-238'inci maddeleri arasında ele alınmıştır. GK 234'üncü maddesine göre,

“1. Serbest dolaşıma giriş rejimi veya kısmi muafiyet suretiyle geçici ithalat rejimine tabi tutulan eşyaya ilişkin olarak, yapılan beyan ile muayene ve denetleme veya teslimden sonra kontrol sonucunda;

a) 15'inci maddede belirtilen Gümrük Tarifesini oluşturan unsurlarda veya vergilendirmeye esas olan sayı, baş, ağırlık gibi ölçülerinde aykırılık görüldüğü ve beyana göre hesaplanan ithalat vergileri ile muayene sonuçlarına göre alınması gereken ithalat vergileri arasındaki fark %5'i aştığı takdirde, gümrük vergisinden ayrı olarak bu farkın üç katı para cezası alınır.

b) Kıymeti üzerinden ithalat vergilerine tabi eşyanın beyan edilen kıymeti, 23 ila 31'inci maddelerde yer alan hükümler çerçevesinde belirlenen kıymete göre noksan bulunduğu takdirde, bu noksanlığa ait gümrük vergisinden başka vergi farkının üç katı para cezası alınır.

⁹⁷ Mahmut KOCA, İlhan ÜZÜLMEZ, Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2016, s.255.

⁹⁸ KANGAL, a.g.e., s.120.

⁹⁹ ARTUK, GÖKCEN, YENİDÜNYA, a.g.e., s.375: “TCK'da, kanun hükmünü yerine getirme, meşru savunma, hakkın kullanılması ve ilgilinin rızası hukuka uygunluk nedenleri olarak yer almaktadır.”

c) Satış birimine göre miktar itibarıyla %5'i geçmeyen bir fark ile maddi hesap hatasından doğan noksan kıymet beyanlarında, bu farklara ait ithalat vergilerinde başka vergi farkının yarısı tutarında para cezası alınır.

2. Dâhilde işleme rejimi, gümrük kontrolü altında işleme rejimi ve tam muaftiyetli geçici ithalat rejimi hükümlerine tabi eşyaya ilişkin olarak yapılan beyan ile muayene ve denetleme veya teslimden sonra kontrol sonucunda; birinci fıkrada belirtilen farklılıkların tespiti durumunda aynı fıkrada öngörülen cezaların yarısı kadar para cezası alınır.”¹⁰⁰

Danıştay bir kararında “...4458 sayılı Gümrük Kanununun 234'üncü maddesinin 1'inci fıkrasında, serbest dolaşıma giriş rejimine veya geçici muaftiyet düzenlemesine tabi tutulan eşyaya ilişkin olarak, yapılan beyan ile muayene ve denetleme veya teslimden sonra kontrol sonucunda, eşyanın tarife uygulamasını etkileyen cins, tür ve niteliklerinde veya vergilendirmeye esas olan sayı, baş, ağırlık gibi ölçülerinde aykırılık görüldüğü ve beyana göre hesaplanan gümrük vergisi ile muayene sonuçlarına göre alınması gereken gümrük vergisi arasındaki fark %5'i aştığı takdirde, gümrük vergisinden ayrı olarak, bu farkın 3 katı para cezası alınacağı hükmü yer almıştır.

Anılan madde uyarınca para cezası kesilebilmesi için ortada bir vergi kaybı olması gerekmektedir. Vergi kaybının olmadığı durumlarda, para cezası kesilmesi mümkün değildir.

Olayda; dahilde işleme belgesi kapsamında ithal edilen eşyanın, yapılan kontrol sonucunda, farklı bir tarife ve istatistik pozisyonunda yer aldığı tespit edildiğinden bahisle, yukarıda yer alan madde uyarınca para cezası kesilmiş ise de; dahilde işleme rejimi kapsamında ithal edilen ve anılan rejime aykırı olarak kullanıldığı yolunda herhangi bir tespit bulunmayan eşyaya ilişkin olarak bir vergi

¹⁰⁰ Söz konusu maddede geçen GK Madde 23: “Eşyanın gümrük kıymeti, Gümrük Tarifesinin ve eşya ticaretine ilişkin belirli konularda getirilen tarife dışı düzenlemelerin uygulanması amacıyla, bu bölümde yer alan hükümler çerçevesinde belirlenen kıymettir.”, Madde 31: “Bu bölüm hükümleri, gümrükçe onaylanmış bir başka işlem veya kullanıma tabi tutulduktan sonra serbest dolaşıma giren eşyanın gümrük kıymetinin belirlenmesine ilişkin özel hükümleri etkilemez. 2. 24, 25 ve 26 ncı maddelere istisna olarak, genellikle konsinye şekilde teslim edilen çabuk bozulabilir eşyanın gümrük kıymeti, beyan sahibinin talebi üzerine, gümrük idaresince basitleştirilmiş usullere göre belirlenir.”

kaybından, dolayısıyla, ödenmesi gereken bir vergiden söz edilemeyeceğinden, para cezası kesilmesine ilişkin dava konusu işlemi iptal eden vergi mahkemesi kararında isabetsizlik bulunmadığından temyiz isteminin reddine” ifadelerine yer vererek GK 234’üncü madde 1’inci fıkrası kapsamında para cezası uygulanabilmesi için beyana göre hesaplanan vergiler ile alınması gereken vergiler arasındaki farkın %5 i geçmesi gerektiğini belirtmiştir.^{101 102}

Ayrıca, GK’nın 234’üncü maddesine göre, Türkiye’nin taraf olduğu anlaşma hükümlerine göre dahilde işleme rejimi kapsamında elde edilen Türk menşeli eşyaların anlaşmalara taraf olan ülkelere ithal edilmesinde, tercihli tarife uygulamasından faydalanması, Türk menşeli eşyaların bünyelerine giren serbest dolaşımda olmayan eşyanın ithalat vergilerinin ödenmesi ve bununla ilgili belgelerin onaylanması şartına bağlı olması halinde bu kapsamda ödenmesi gereken ithalat vergilerinin anılan ihracat beyannamesi konusu eşyanın Türkiye Gümrük Bölgesi dışına çıktığı tarihe kadar hiç ödenmemiş veya eksik ödenmiş olduğunun gümrük idarelerince yapılan kontrol sonucunda tespit edildiği durumda, ödenmesi gereken ithalat vergilerinin AATUHK’nın 51’inci¹⁰³ maddesi hükümlerine göre belirlenen gecikme faizi ile birlikte, yükümlüsüne bu vergilerin dörtte biri tutarında para cezasına verilir. Hiç ödenmeyen veya eksik ödenen ithalat vergilerinin gümrük idaresinin tespitinden önce yükümlüsüne bildirilmesi durumunda bu ceza verilmeyip sadece yasal faizler alınmaktadır.

GK’nın 235/1’inci maddesindeki düzenlemeye göre;

“1.Serbest dolaşıma giriş rejimine tabi tutulan eşyaya ilişkin olarak, yapılan beyan ile muayene ve denetleme veya teslimden sonra kontrol sonucunda;

¹⁰¹ Danıştay 7. Daire, 07.10.2004 tarih ve E.2002/1122, K.2004/2382, www.danistay.gov.tr, (Erişim Tarihi: 27.02.2019).

¹⁰² Söz konusu kararda geçen dahilde işleme rejimi, GK madde 108’e göre: “Serbest dolaşımda olmayan eşyanın, işlem görmüş ürünlerin üretiminde kullanılmasından sonra Türkiye Gümrük Bölgesinden yeniden ihraç edilmesi amacıyla, gümrük vergileri ve ticaret politikası önlemlerine tabi tutulmaksızın ve vergileri teminata bağlanmak suretiyle, geçici olarak ithal edilmesidir.”

¹⁰³ AATUHK madde 51: “Amme alacağının ödeme müddeti içinde ödenmeyen kısmına vadenin bitim tarihinden itibaren her ay için ayrı ayrı % 2 oranında gecikme zammı tatbik olunur. Ay kesirlerine isabet eden gecikme zammı günlük olarak hesap edilir.”

a) Eşyanın genel düzenleyici idari işlemlerle ithalinin yasaklanmış olduğunun tespiti halinde, eşyanın gümrük vergilerinin alınmasının yanı sıra, gümrüklenmiş değerinin dört katı idari para cezası verilir.

b) (a) bendindeki eşyanın değersiz, artık veya atık madde olması durumunda, idari para cezası; dökme halinde gelen eşya için ton başına otuz bin Türk Lirası, ambalajlı gelmesi halinde kap başına altı yüz Türk Lirası olarak hesaplanır ve eşya yurtdışı edilir.

c) Eşyanın ithali, lisansa, şarta, izne, kısıntıya veya belli kuruluşların vereceği uygunluk veya yeterlilik belgesine tabi olduğu halde uygunluk ve yeterlilik belgesine tabi değilmiş veya belge alınmış gibi beyan edildiğinin tespit edilmesi halinde, eşyanın gümrük vergilerinin yanı sıra, eşyanın gümrüklenmiş değerinin iki katı idari para cezası verilir.

d) (c) bendindeki eşyanın değersiz, artık veya atık madde olması durumunda, idari para cezası; dökme halinde gelen eşya için ton başına sekiz bin Türk Lirası, ambalajlı gelmesi halinde kap başına iki yüz Türk Lirası olarak hesaplanır ve eşya yurtdışı edilir.” Diğer taraftan bu kapsamda ceza kesilen eşyalara el konularak mülkiyetin kamuya geçirilmesine karar verilir ve eşya tasfiyeye tabi tutulur.

GK'nın 235/2'inci maddesine göre;

“2. İhracat rejimine tabi tutulan eşyaya ilişkin olarak, yapılan beyan ile muayene ve denetleme veya kontrol sonucunda;

a) Eşyanın genel düzenleyici idari işlemlerle ihracının yasaklanmış olduğunun tespiti halinde, eşyanın gümrüklenmiş değerinin iki katı idari para cezası verilir.

b) Eşyanın ihracı, lisansa, şarta, izne, kısıntıya veya belli kuruluşların vereceği uygunluk veya yeterlilik belgesine tabi olduğu halde uygunluk ve yeterlilik belgesine tabi değilmiş veya belge alınmış gibi beyan edildiğinin tespit edilmesi halinde, eşyanın gümrüklenmiş değeri kadar idari para cezası verilir.”

Bunlarla birlikte yolcuların, gümrük mevzuatına göre, şahsi ve hediye eşya kapsamı dışında olup beyanlarına aykırı olarak üzerlerinde, eşyaları arasında veya

nakil araçlarında çıkan ya da başkasına ait olduğu halde kendi eşyasıymış gibi gösterdikleri eşyaların gümrük vergileri iki kat olarak alınır ve eşya sahibine geri teslim edilir. Eşyaların gümrük vergileri ödenmez ise eşya gümrüğe terk edilmiş sayılır.

Ayrıca, Türkiye Gümrük Bölgesine giren ve transit rejim¹⁰⁴ beyanında bulunulan serbest dolaşımda olmayan eşyanın, beyan edilenden gözle görülebilir bir şekilde farklı cinsten eşya olduğunun tespit edilmesi halinde, farklı çıkan eşyanın gümrüklenmiş değerinin iki katı kadar idari para cezası kesilir.

Vergi mahkemesinin bu konu ile ilgili bir kararında, “...verilen ön beyanda eşya cinsinin ‘Dekor Aksesuar’ olarak beyan edildiği, eşyanın tır karnesinde ‘Accessories’ olarak beyan edildiği, karne üzerinde fatura numarası veya eşyanın Gtip numarasının bulunmadığı, ayrıca sürücü tarafından yırtılıp çöpe atılan ‘Traverteine Stone’ cinsi eşyaya ait fatura ile ‘Eldiven’ cinsi eşyanın faturasının aynı tarih ve sayılı olduğu ve araçta yapılan fiziki muayenede 696 çuval 446.524 çift eldiven cinsi eşyanın tespit edildiği bu durum üzerine beyan edilenden belirgin bir şekilde farklı cinsten eşya bulunduğu gerekçesiyle eşyanın gümrüklenmiş değeri üzerinden dava konusu idari para cezası kesildiği anlaşılmıştır... Gümrük Kanunu 235. maddesinde belirtilen şartları taşıdığı kanaatine varıldığından davacı adına kesilen ceza kararı ve buna ilişkin itirazın reddine dair kararda hukuka aykırılık bulunmadığı...” ifadelerine yer vermiştir.¹⁰⁵

Gümrükler Genel Müdürlüğünün, GK 235’inci maddesinin uygulanmasına dair genelgesinde “denetimler ve/veya kontroller esnasında, yükümlü tarafından gerçeğe aykırı bilgi ve belge ibraz edilmesi veya eşyanın denetlendiğine dair belge veya referans numarası alınmadığı halde alınmış gibi gösterilmesi halinde bilgilendirme veya yönlendirme yapılmaksızın Gümrük Kanununun 235’inci maddesinin 1’inci fıkrasının (c) bendi çerçevesinde işlem tesis edilir. Ayrıca, yine aynı

¹⁰⁴ GK madde 84’e göre: “Transit rejimi; a)İthalat vergileri ve ticaret politikası önlemlerine tabi tutulmayan serbest dolaşıma girmemiş, b)İhracatla ilgili gümrük işlemleri tamamlanmış, eşyanın, gümrük gözetimi altında Türkiye Gümrük Bölgesi içindeki bir noktadan diğerine taşınmasına uygulanır.”

¹⁰⁵ Edirne Vergi Mahkemesi, 02.10.2018 tarih ve E:2018/177, K:2018/451, <http://portal.uyap.gov.tr>, (Erişim tarihi:16.03.2019)

maddenin 4'üncü fıkrasına göre; eşyaya el konularak mülkiyetinin kamuya geçirilmesine karar verilir ve eşya tasfiyeye tabi tutulur”¹⁰⁶ şeklinde ifade edilerek yükümlünün ithal edeceği eşyanın lisansa, şarta, izne, kısıntıya veya belli kuruluşların vereceği uygunluk veya yeterlilik belgesine tabi olduğu halde gerçeğe aykırı belge ibraz edilmesi halinde 235'inci maddenin uygulanacağını belirtmiştir.

GK 236'ncı maddesine göre;

“1. Teminat alınmış olsa bile, gümrük işlemlerine başlanmadan veya bu işlemler bitirilip gümrük idaresinin izni alınmadan gümrük antrepoları veya gümrük idaresince eşya konulmasına izin verilen yerlerden kısmen veya tamamen eşya çıkarılması veya buralardaki eşyanın değiştirilmesi ya da yapılan sayımlarda kayıtlara göre eşyanın bir kısmının noksan olduğunun anlaşılması hallerinde, bu eşyanın gümrük vergilerinin yanı sıra gümrüklenmiş değerinin iki katı idari para cezası verilir.

2. Gümrük antrepolarında veya gümrük idaresince eşya konulmasına izin verilen yerlerde yapılan sayımlarda kayıtlara göre fazla eşya çıkması halinde, bu eşyanın 177 ila 180'inci madde hükümlerine göre tasfiyeye tabi tutulmasının yanı sıra, fazla çıkan eşyaya ait ithalat veya ihracat vergileri tutarı kadar para cezası alınır.

3. Gümrüksüz satış mağazalarından hak sahibi olmayanlara satış yapılması halinde satışa konu eşyaya, hak sahibi olmakla birlikte limit üstü satış yapılması halinde de limit üstü eşyaya ait ithalat vergilerinin yanı sıra bu vergilerin üç katı para cezası verilir.”

Ayrıca, gümrük antrepolarında bulunan eşyaların, antrepo beyannamesinde beyan edilenden gözle görülür bir şekilde farklı türde eşyalar olduğu tespit edilirse bu eşyaların gümrüklenmiş değerinin iki katı kadar idari para cezası kesilir ayrıca, eşyalara el konularak mülkiyetinin kamuya geçirilmesi kararı verilir ve tasfiyeye tabi tutulur.

¹⁰⁶ Gümrükler Genel Müdürlüğü'nün 20.06.2016 tarihli 2016/9 Sayılı Gümrük Kanunu'nun 235'inci Maddesinin Uygulanmasına Dair Genelge, <https://kms.kaysis.gov.tr/Home/Kurum/24308261#collapse4>, (Erişim tarihi: 25.12.2018)

GK 237'nci maddesine göre, verilen özet beyan veya özet beyan olarak kullanılan ticari veya resmi belgelerdeki kayıtlı miktara göre eksik çıkan kapların çıkış ülkesinde yüklenmemiş veya yanlışlıkla başka yere çıkartılmış veya kaza ve avarya¹⁰⁷ sonucunda yok olmuş veya çalınmış bulunduğu gümrük idaresince belirlenecek süre içinde kanıtlanamadığı takdirde bu eksik kaplara ait eşyadan tarife pozisyonuna veya tarife pozisyonu tespit edilemiyor ise cinsine ve türüne göre tarifede dahil olduğu faslın en yüksek vergiye tabi pozisyonuna göre hesaplanacak gümrük vergileri kadar para cezası alınmaktadır. Bu şekilde ceza belirlenmesi mümkün olmuyorsa, eksik olan her kap için 241'inci maddenin 1'inci fıkrasında belirlenen miktarda para cezası uygulanır. Verilen özet beyan veya özet beyan olarak kullanılan ticari veya resmi belgelerdeki kayıtlı miktara göre fazla çıkan kapların yanlışlıkla çıkış ülkesinde fazla olarak yüklenmiş olduğu gümrük idaresince belirlenen süre içinde ispat edilemez ise ilgili eşyaya el konularak mülkiyetinin kamuya geçirilmesi kararı verilir ve tasfiyeye tabi tutulur. Aynı zamanda eşyanın CIF kıymeti kadar para cezası kesilir.

Ayrıca, aynı maddeye göre, eşya miktarının gümrük idaresince tespit edilmediği ve rejim beyanının belgelerinde kayıtlı miktarlara göre yapıldığı durumlarda, tespit edilen miktar farklılıkları özet beyan eksiklik veya fazlalığı olarak nitelendirilir. Yapılan özet beyan eksiklik veya fazlalık takibatı sonucunda miktar farklılığı nedeniyle cezayı gerektiren bir durumun ortaya çıkması halinde, 234'üncü madde hükümleri uygulanmayarak sadece bu madde hükümlerine göre işlem yapılır.

Bununla birlikte, özet beyan verilmeksizin Türkiye Gümrük Bölgesine giriş yapan taşıt içerisinde eşya getirildiğinin gümrük idaresince tespit edildiği veya eşyanın boşaltılmasına izin verilmesinden sonra gümrük idaresine bilgi verildiği ve bu eşyanın verilmiş olan özet beyanlardan biri ile ilişkili olmadığının anlaşıldığı hallerde, söz konusu eşya için özet beyan vermekle yükümlü olan kişinin tespit edilmesi halinde bu kişi, tespit edilememesi halinde ise eşyayı Türkiye Gümrük Bölgesine getiren kişi tarafından, eşyanın yanlışlıkla çıkış ülkesinde fazla olarak yüklenmiş olduğu gümrük idaresince belirlenen süre içinde ispat edilemediği takdirde, söz konusu eşyaya el

¹⁰⁷ Türk Dil Kurumu, "Avarya: 1. Bir deniz yolculuğunda geminin veya yükünün gördüğü zarar. 2.Çeşitli sebeplerle dayanıklılığını ve esnekliğini kaybetmiş yapağı ve yün." <http://www.tdk.gov.tr>. (Erişim Tarihi:25.12.2018)

konularak mülkiyetinin kamuya geçirilmesi kararı verilir ve tasfiyeye tabi tutulur. Aynı zamanda eşyanın CIF kıymeti kadar para cezası verilir.

GK 238'inci maddesine göre;

“1. 241'inci maddenin üçüncü fıkrasının (h), (l) ve (m) bentleri, dördüncü fıkrasının (g) ve (h) bentleri ile beşinci fıkrasının (b) bendinde belirtilen durumlar hariç, dâhilde işleme rejimi, gümrük kontrolü altında işleme rejimi ile geçici ithalat rejimine ilişkin hükümlerin ihlali halinde eşyanın gümrüklenmiş değerinin iki katı, tam muafiyet suretiyle geçici olarak ithal edilen özel kullanıma mahsus taşıtlar için gümrük vergileri tutarının dörtte biri oranında para cezası verilir. Ancak, dâhilde işleme rejimi kapsamı ithal eşyasının, işleme faaliyetindeki hali veya işlem görmüş ürün hali de dahil olmak üzere rejim çerçevesinde izin verilen yerlerde tespiti halinde, ithal eşyasının gümrük vergileri tutarının iki katı oranında para cezası verilir. Bu cezanın ödeme süresi içinde eşyanın gümrükçe onaylanmış başka bir işlem veya kullanıma tabi tutulmaması halinde eşyanın gümrük vergileri tutarında para cezası tahsil edilir.

2. Birinci fıkraya göre verilen cezalar 241'inci maddenin altıncı fıkrasında belirtilen miktardan az olamaz.

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

Danıştay bir kararında, “...Kanunun 238'inci maddesinde, geçici ithalat rejimine ilişkin hükümlerin ihlali halinde eşyaya ilişkin gümrük vergilerinin tahsili yanında, bu vergilerin iki katı tutarında para cezası alınacağı hükmüne yer verilmiştir... geçici ithalat rejimine tabi olarak Yurda sokulan taşıtın, öngörülen süre sonuna kadar bizzat bu rejimden yararlanan kişi tarafından kullanılması zorunludur. Bu durumun aksine hareket edilmesi, şartlı muafiyet koşullarının ihlali sonucunu doğurduğundan, öngörülen yaptırımın uygulanmasını gerekli kılmaktadır.

Bu bakımdan; 11.4.2000 tarihinde yurda giriş yapan aracın, 6.7.2000 ve 2.8.2000 tarihlerinde kaza yaptığı, her iki kazada da aracın, davacı tarafından kullanılmadığı hususları dosyada mevcut kaza tespit tutanaklarından anlaşılma, geçici muaflik hükümlerinin ihlal edildiği açık bulunduğundan, davacı adına tesis edilen işlemin iptali istemiyle açılan davanın reddine ilişkin mahkeme kararı sonucu itibarıyla yerinde görüldüğünden temyiz isteminin reddine...” ifadelerine yer vererek geçici ithalat rejimi ihlali kapsamında GK 238’inci madde hükümlerinin uygulanacağını belirtmiştir.^{108 109}

Görüleceği üzere GK, kanun hükümlerine uyulmaması nedeniyle gümrük idaresi tarafından mali nitelikte idari ceza uygulanmasını gerektiren fiilleri düzenlemektedir. Adli cezalar ise Kaçakçılıkla Mücadele Kanunu¹¹⁰ hükümlerine aykırı davranışlar sebebiyle gümrük kaçakçılığı niteliği taşır ve ceza mahkemesine tabi olarak adli makamlarca uygulanır.¹¹¹

2. USULSÜZLÜK KABAHLERİ

2.1 Usulsüzlük Kavramı

VUK’un 351’inci maddesine göre, *“Usulsüzlük vergi kanunlarının şekle ve usule müteallik hükümlerine riayet edilmemesidir.”* Yasa koyucu bu maddeyle, vergi ziyanının olup olmadığına, sorumlu ya da mükellefin suç işleme kastının bulunup bulunmadığına bakmaksızın vergi yasalarında açıklanan şekil ve usulle ilgili bir takım kuralları yerine getirmemeyi cezalandırmaktadır.¹¹²

¹⁰⁸ Danıştay 7. Daire, 03.10.2006 tarih ve E.2005/5353, K.2006/2886, www.danistay.gov.tr, (Erişim Tarihi: 27.02.2019).

¹⁰⁹ Söz konusu kararda geçen geçici ithalat rejimi, GK madde 128’e göre: *“Serbest dolaşıma girmemiş eşyanın ithalat vergilerinden tamamen ya da kısmen muaf olarak ve ticaret politikası önlemlerine tabi tutulmaksızın, Türkiye Gümrük Bölgesi içinde kullanılması ve bu kullanım sırasındaki olağan yıpranma dışında, herhangi bir değişikliğe uğramaksızın yeniden ihracına olanak sağlayan hükümlerin uygulandığı rejimdir.”*

¹¹⁰ 5607 sayılı Kaçakçılıkla Mücadele Kanunu, RG: 21.03.2007, 26479.

¹¹¹ SELEN, a.g.e., s.205.

¹¹² Hasan TÜRKAL, Mehmet Sena EKİCİ, Mahmut İNAN; “Vergi Suç ve Kabahat Kavramı, 4369 Sayılı Yasa Öncesinden Günümüze Yürürlükteki Vergi Suçları-Kabahatleri ve Cezaları”, **Selçuk Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt:18, Sayı:1, 2010, s.58.

GK'da usulsüzlük tanımı açıkça yapılmamış olmakla birlikte 241'inci maddesine bakıldığında GK'ya ve bu kanunun verdiği yetkilere dayanılarak çıkarılan tüzük, yönetmelik, tebliğ ve talimatlarla öngörülen biçim ve usullere riayet etmeyenlere ilgili düzenlemelerde açıkça öngörülmüş olması şartıyla 130 TL¹¹³ para cezası uygulandığı görülmektedir. Yine bu maddeye göre, bu tutar her yıl bir önceki yıla ilişkin olarak VUK uyarınca belirlenen yeniden değerlendirme oranında artırılacaktır.

Vergi zıyaı suçunda vergi kaybı unsuru bulunmasından dolayı bu suç zarar suçu¹¹⁴ olarak adlandırılır. Vergi zıyaı suçunun işlenmesi devlet hazinesini bir kayba uğratmaktadır. Ancak usulsüzlük suçunda henüz bir vergi kaybı meydana gelmediği için tehlike suçunun¹¹⁵ varlığından söz edilebilecektir; çünkü vergi sorumlusu veya vergi yükümlüsü vergi kanunlarının şekil ve usulle ilgili hükümlerine aykırı davranarak vergi kaybının oluşması için uygun bir ortam yaratmaya çalışmaktadır.¹¹⁶

2.2. Usulsüzlük Gümrük Kabahatinin Tanımı

Usulsüzlük gümrük kabahatleri GK'nın şekle ve usule ilişkin öngördüğü ödevleri yerine getirmeyeler tarafından işlenir. Vergi kaybı oluşmasa dahi kanunda belirtilen ödev ve kurallara uyulması durumunda usulsüzlük kabahati işlenmiş sayılacaktır.¹¹⁷

Usulsüzlük gümrük kabahati fiilleri, tipik fiiller olarak düzenlenmiş ve ceza tutarları kanunda belirtilmiştir. Usulsüzlük gümrük kabahatlerinde korunmak istenen hukuki değer, gümrük sistem ve politikasının düzenli bir şekilde yürütülmesi için öngörülen şekli ve usuli ödevlerdir. Usulsüzlük gümrük kabahatlerinde zararın varlığı aranmadığı için önleyici nitelikteki yaptırımlardır. Gümrük sisteminin eksiksiz ve

¹¹³ 26.12.2018 tarihli 30637 sayılı Gümrükler Genel Tebliği (Gümrük İşlemleri) (Seri No: 157) gereğince 130-TL olarak düzenlenmiştir.

¹¹⁴ CENTEL, ZAFER, ÇAKMUT, a.g.e., s.260: "Suçun oluşması için zarar meydana gelmesinin arandığı suçlara zarar suçu denir."

¹¹⁵ CENTEL, ZAFER, ÇAKMUT, a.g.e., s.260: "Suçun oluşması için sadece zarar tehlikesinin doğmasıyla yetinilen suçlara tehlike suçu denir."

¹¹⁶ Mualla ÖNCEL, Nami ÇAĞAN, Ahmet KUMRULU, Vergi Hukuku, 22. Bası, Turhan Kitabevi, Ankara, 2013, s.211.

¹¹⁷ SELEN, a.g.e., s.214.

sağlıklı bir şekilde yürütülmesi için kanunda kabul edilen şekli ve usuli kurallara tamamen uyulması gerekir. Usulsüzlük gümrük kabahatleri kanunda öngörülen ödevlere aykırı davranışlardır. Kanun koyucu usulsüzlük kabahatlerini yaptırıma bağlayarak mükelleflerin kurallara bağlı kalması konusunda bir etki ve caydırıcılık sağlamaya çalışmaktadır.¹¹⁸

2.3. Usulsüzlük Gümrük Kabahatinin Unsurları

2.3.1. Maddi unsur

Usulsüzlük gümrük kabahatinin ortaya çıkması için fiilin meydana gelmesi yeterlidir. GK’da yer alan bu usulsüzlük gümrük kabahatleri ağırlıklarına göre cezalandırılmaktadır.¹¹⁹ Gümrük kabahatlerinde fiil unsuru, kanunun kabahat saydığı bir neticeye neden olan fiilin varlığı olarak açıklanmaktadır. Bahsedilen gümrük kabahati ile şekle ve usule ilişkin kuralların ihlali cezalandırılmaktadır.¹²⁰ Gümrük idaresinin düzenini daha az bozan ve vergi kaybına neden olma tehlikesi daha az olan fiiller için cezalar daha azdır. Kanun koyucu gümrük usulsüzlüğü yol açan tüm fiilleri tek tek saymıştır. Gümrük usulsüzlüğü kabahatinin meydana gelmesi için kanunda sayılan hareketlerden herhangi birinin işlenmesi yeterlidir.¹²¹

2.3.2. Manevi Unsur

Usulsüzlük gümrük kabahati “Gümrük Kanunu’nun şekle ve usule ilişkin hükümlerine riayet edilmemesidir” şeklinde tanımlanabilir. Usulsüzlük gümrük kabahatlerinde kabahati işleyen bu fiildeki kusurluluğu üzerinde durulur. Kabahatler Kanunu’nda kabahatlerin kasıt ya da taksir halini tanımlayan kusurluluk içinde işlenebileceği belirtilmiştir. Bu düzenlemeyle usulsüzlük gümrük kabahatlerinde kusurun aranacağı netlik kazanmıştır. Usulsüzlük gümrük kabahatleri en azından taksirle işlenebilir. Taksir içinde olan kişi görevinin gereği göstermesi gereken dikkat

¹¹⁸ ERCAN, a.g.e., s.162.

¹¹⁹ SELEN, a.g.e., s.209-232.

¹²⁰ ÖZDEMİR, a.g.t., s.25.

¹²¹ ERCAN, a.g.e., s.163.

ve özeni göstermemektedir. Taksir içinde olma usulsüzlük gümrük kabahatlerinin tüm fiillerinin işlenmesi esnasında fiilin doğası gereği bulunacağı söylenebilir.¹²²

Örneğin GK'nın, 241/3-a maddesinde, "belge ve bilgilerin yanlış verilmesi" deyimini yer almıştır. Belge ve bilgileri veren kişi bunların doğru olmadığını biliyor ve ona rağmen gümrük idaresine veriyor ise, gümrük idaresinden hak etmediği şekilde bir işlem yapmasını veya karar vermesini bekliyor demektir. Bu durumda kasıt açıktır. Belge ve bilgiyi gümrüğe sunan kişi eğer gereken ve dikkati göstermiş olsa idi yanlış olan bu belge ve bilgiyi gümrük idaresine sunmazdı denilebildiği durumda bunların taksirle gümrüğe sunulduğunu söyleyebiliriz. Kabahat fiili belge ve bilgilerin yanlış olarak gümrük idaresine sunulduğu anda tamamlanmış olur. Gümrük idaresinin bunlara dayanarak daha sonra karar vermesinin fiile bir etkisi yoktur.¹²³

2.3.3. Hukuka Aykırılık

Hukuka aykırılık, işlenen bir fiilin hukuk düzenince cevaz verilmediğinin, uygun bulunmadığının bir ifadesidir. Bir haksızlık olarak tezahür eden eylemin bir niteliği, hukuka uygun olmamaktadır.¹²⁴

Usulsüzlük gümrük kabahatlerini oluşturan fiillerin kabahat olarak nitelendirilebilmesi için hukuka aykırı olması yani yasal düzenleme ile hukuka uygun hale getirilememesi gerekir.

2.4. Usulsüzlüklere İlişkin Cezalar

GK üçüncü bölümde, usulsüzlüklere ilişkin cezalar başlığı altında yer alan 239'uncu maddeye göre;

"1) İthalat veya ihracat vergilerinden muaf eşyayı 33'üncü madde hükümleri gereğince belirlenen gümrük kapıları dışında başka yerlerden izinsiz olarak ithal veya ihraç veya bunlara teşebbüs edenlerle, bu tür eşyayı gümrük işlemlerini

¹²² ERCAN, a.g.e., s.178.

¹²³ KILIÇ, a.g.e., s.421.

¹²⁴ İzzet ÖZGENÇ, Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler, Seçkin Yayıncılık, Eylül, 2014, s.282.

yaptırmaksızın yurda sokanlar veya çıkarılanlar ile buna teşebbüs edenlerden, söz konusu eşyanın ithalata konu olması halinde, CIF değerinin, ihracata konu olması halinde ise FOB değerinin onda biri oranında para cezası alınır.

2) Gümrük vergileri ödenmek suretiyle ihraç edilebilen eşyayı, gümrük işlemlerine tabi tutmaksızın veya gümrük vergileri kısmen veya tamamen ödenmeksizin Türkiye Gümrük Bölgesinden çıkarılanlara eşyanın gümrük vergileri ile birlikte bu vergilerin iki katı idari para cezası verilir.”¹²⁵

Diğer taraftan, usulsüzlüklere ilişkin cezalar başlığı altında yer alan 241/1’inci maddeye göre, bu Kanunda ayrı bir ceza tayin edilmiş haller saklı kalmak üzere, bu Kanuna ve bu Kanunda tanınan yetkilere dayanılarak çıkarılan ikincil düzenlemelerle getirilen hükümlere aykırı hareket edenlere söz konusu düzenlemelerde açıkça öngörülmüş olması kaydıyla 130 TL usulsüzlük cezası uygulanmaktadır.

GK 241/3’üncü maddeye göre, aşağıda belirtilen fiillere 1’inci fıkrada belirtilen miktarın iki katı olarak usulsüzlük cezası uygulanmaktadır;

“a) 6 ve 7’nci maddelere göre, gümrük idarelerince verilen kararlara dayanak oluşturan belge vebilgilerin, ilgili kişiler tarafından yanlış olarak verilmesi,

b) Vergi kaybı doğurmamasına karşın, 24’üncü maddeye göre birbirleriyle ilişkisi bulunan kişiler arasında bir satış işlemi olması ve bu ilişkinin beyan edilmemesi,

c) Yabancı limanlardan gelen veya Türkiye Gümrük Bölgesinden yabancı limanlara giden gemilerin geliş ve gidişlerinde yönetmelikle belirlenecek süreler içerisinde donatan veya işleten veya acentesi tarafından gümrük idaresine bilgi

¹²⁵ Söz konusu maddede geçen FOB ; “Free On Board kelimelerinin ilk harflerinden oluşur. "Gemide Masrafsız" kuralı da diyebiliriz. İhraç edilecek emtianın satıcı tarafından belirlenen yükleme limanına alıcı tarafından anlaşması yapılan gemiye ve kara nakil aracına teslim edilmesini ifade eder. Bu teslimde satıcı malları belirlenen tarihte ve yerde, alıcı tarafından temin edilen gemiye veya kara nakil aracına yüklemeyi gerçekleştirir. Tedarikçinin eşyanın nakliyesinin yapılacağı nakil aracına teslimine kadar olan masrafların dahil olduğu bir değerdir. 30 Ekim 2007 tarihli Resmi Gazetede yayımlanan 5607 sayılı Kaçakçılıkla Mücadele Kanununa Göre Muhibir ve El Koyanlara İkraniye Ödenmesi Hakkında Yönetmeliğin 4/c maddesinde FOB kıymet: Eşya için fiilen ödenen veya ödenecek ya da ödenebilecek bedeli olarak tanımlanmıştır.” www.taa.gov.tr/.../oguz-korkmaz2c2F5ZmF8NjUzZDQtY2RjYTUtMzExMDUtMTg, (Erişim Tarihi: 25.12.2018)

verilmemesi,

d) 35/A maddesine göre özet beyan veya özet beyan olarak kullanılan ticari veya resmi belgenin süresi içinde verilmemesi,

e) Türkiye Gümrük Bölgesinde karayoluyla transit eşya taşıyan taşıt araçlarının 91'inci maddeye göre verilen süreleri yirmidört saate kadar aşması,

f) Gümrük antrepolarının 93'üncü maddenin 3'üncü fıkrasında belirtilen teknik donanımlarında noksanlık bulunması,

g) Gümrük antrepo rejimine tabi tutulan eşyanın, antrepolara konuldukları tarihte işleticiler tarafından kayıtlara geçirilmemesi,

h) Dâhilde işleme rejimi ve gümrük kontrolü altında işleme rejimi kapsamında Türkiye Gümrük Bölgesine getirilen eşyanın izin verilen süresinin bitimini takiben bir ay içerisinde rejimin gerektirdiği işlemlerinin bitirilmesi, yeniden ihracı veya gümrükçe onaylanmış bir işlem veya kullanıma tabi tutulması,

ı) Geçici olarak Türkiye Gümrük Bölgesi dışına çıkarılan eşyanın verilen süreyi aştıktan sonra geri getirilmesi,

j) Kaçakçılıkla Mücadele Kanunu hükümleri saklı kalmak kaydıyla, ihraç eşyasının yapılan beyan ve eki belgelere göre miktar veya cinsinde % 10'dan fazla farklılık çıkması,

k) Serbest bölgelerde çalışan veya buralara giren ve çıkan kişilerin bu Kanunla konulmuş kurallara uymaması,

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

m) Geçici ithalat rejimi kapsamında ithal edilen eşyanın gümrük idaresine bilgi verilmeden, ancak süresi içerisinde Türkiye Gümrük Bölgesinin dışına çıkarıldığının kabul edilebilir belgelerle kanıtlanması.”

Danıştay bir kararında, “...bilgisayar ortamında takip edilen geçici depolama giriş defterine ait listenin davalı idareye ibraz edildiğinden, geçici depolanan eşyalar için stok defterinin bilgisayarda tutulduğunun kabulü gerektiği gerekçesiyle hüküm tesis edilmiş olup; geçici depolama eşya defterinin yalnızca bilgisayar sistemine dahil olmayan gümrük idarelerine bağlı geçici depolama yerlerinde kullanılmasının zorunlu olması, Manisa Gümrük Müdürlüğünün 30.04.2001 tarihinden itibaren "Bilgisayarlı Gümrük İdareleri" listesinde yer aldığı anlaşılmıştır karşısında; özet beyan kapsamındaki eşya için, ayrı stok kayıt defteri tutulmasına gerek bulunmadığından, adı geçen defterin tutulmadığı ileri sürülerek usulsüzlük cezası kesilemeyeceği sonucuna varılmakla, davacı tarafından, bilgisayar ortamında tutulan kayıtların "stok kayıt defteri" olarak kabulü suretiyle verilen mahkeme kararında, sonucu itibarıyla hukuka aykırılık görülmediği... ” ifadelerine yer vererek, antrepoda bulunan eşyalar için stok kayıt defterinin bilgisayar ortamında tutulması, GK 241’inci maddesinin 3. fıkrasının (g) bendi kapsamında değerlendirilmeyeceğini belirtmiştir.¹²⁶

GK 241/4’üncü maddeye göre, usulsüzlük cezası aşağıdaki hallerde 1’inci fıkrada belirtilen miktarın dört katı olarak uygulanmaktadır:

a) Bir kişinin 5’inci madde hükümlerine göre geçerli bir temsil yetkisi olmadığı halde başka bir kişi adına veya hesabına gümrük idarelerinde iş takip etmesi,

b) 34’üncü maddenin 2’nci fıkrası hükümlerinin aksine, karayolu taşıtlarının gümrük idaresinin izni olmadan yük veya yolcu olarak yoluna devam etmesi,

c) 45’inci maddenin birinci fıkrası hükümlerine aykırı olarak taşıtlardan eşya boşaltılması, özet beyan veya özet beyan olarak kullanılan ticari ve resmi belgelerde kayıtlı eşyanın cinsinin yanlış beyan edilmesi veya kapların türleri ile üzerlerinde kayıtlı numara ve işaretlerin özet beyan kayıtlarına uygun olmaması,

d) Türkiye Gümrük Bölgesinde karayoluyla transit eşya taşıyan taşıt araçlarının 91’inci maddeye göre verilen süreleri kırksekiz saate kadar aşması,

e) Genel antrepo ve serbest bölgelere getirilen parlayıcı, patlayıcı veya bir

¹²⁶ Danıştay 7. Daire, 09.11.2009 tarih ve E.2007/2, K.2009/4630, www.danistay.gov.tr, (Erişim Tarihi: 28.02.2019)

arada buldukları eşya için tehlikeli olan ya da korunmaları özel düzenek ve yapılara gerek gösteren eşyanın 94 ve 154'üncü madde hükümlerine aykırı olarak genel amaçlı eşya konulan yerlerde depolanması,

f) Gümrük antrepolarında bulunan eşyanın gümrük idarelerinin izni olmaksızın 102'nci maddede belirtilen elleçlemelere tabi tutulması,

g) Geçici ithalat rejimi kapsamında Türkiye Gümrük Bölgesine getirilen eşyanın verilen sürenin bitimini takiben iki ayı aşmayan sürede yeniden ihraç edilmesi veya gümrükçe onaylanmış bir işlem veya kullanıma tabi tutulması,

h) Dâhilde işleme rejimi ve gümrük kontrolü altında işleme rejimi kapsamında Türkiye Gümrük Bölgesine getirilen eşyanın izin verilen süresinin bitimini takiben iki ayı aşmayan süre içerisinde rejimin gerektirdiği işlemlerinin bitirilmesi, yeniden ihracı veya gümrükçe onaylanmış bir işlem veya kullanıma tabi tutulması,

ı) 11'inci madde hükmüne göre kendilerinden yazılı olarak bilgi ve belge istenilmesine rağmen bilgi ve belgelerin ibraz edilmemesi.”

GK 241/5'üncü maddeye göre, usulsüzlük cezası aşağıdaki hallerde 1'inci fıkrada belirtilen miktarın dört katı olarak uygulanmaktadır:

“a) Türkiye Gümrük Bölgesinde karayoluyla transit eşya taşıyan taşıt araçlarının 91'inci maddeye göre verilen süreleri yetmiş iki saate kadar aşması,

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

GK 241/6'üncü maddeye göre, usulsüzlük cezası aşağıdaki hallerde 1'inci fıkrada belirtilen miktarın sekiz katı olarak uygulanmaktadır:

“a) 34'üncü maddenin 3'üncü fıkrası hükümlerinin aksine, Türkiye Gümrük Bölgesine giren gemilerin rota değiştirmesi, yolda durması, başka gemilerle temas etmesi, gümrük gözetimi yapılması için yol kesmemesi veya gümrük idaresi bulunmayan yerlere yanaşması ile yükü bulunmadığı durumlarda, yük almadığının

veya yükünün başka bir limana çıkarıldığıнын veya avaryaya olduğunun kanıtlanamaması,

b) Taşıt araçlarının 33'üncü ve 91'inci maddede belirtilen önceden belirlenmiş yollar dışında seyretmesi,

c) Türkiye Gümrük Bölgesinde karayoluyla transit eşya taşıyan taşıt araçlarının 91 inci maddeye göre verilen süreleri yetmişiki saatten daha fazla bir süre ile aşması.

d) 13'üncü maddede belirtilen belgelerin beş yıl süreyle saklanmaması.”

GK'nın 241'inci maddesinde belirtilen usulsüzlük cezasının verilebileceği haller Gümrük Yönetmeliği'nde de belirtilmiştir. Gümrük Yönetmeliği'nde, 241'inci madde cezasının diğer düzenlemelerle getirilmesine engel teşkil etmemekte bunun yanında hiçbir düzenlemede yer almayan hususlardan hangilerine 241'inci maddenin tatbik edilebileceği konusunda bir çerçeve çizmektedir. Bununla amaçlanan idarenin takdir yetkisini sınırlandırarak “usulsüzlük” kavramının gerektiğinden geniş yorumlamasını ve usulsüzlük olarak değerlendirilemeyecek fiillere haksız yere söz konusu cezanın kesilmesini önlemektir.¹²⁷

3. GÜMRÜK PARA CEZALARINDA İNDİRİM

Gümrük para cezalarında indirim müessesesi GK'nın mülga 244'üncü maddesinde düzenlenmekteydi. Ancak KK ile diğer kanunlarda bulunan idari para cezasını öngören usul hükümleri, KK'na tabi tutularak tek bir hukuki düzenlenmeye bağlanmıştır. KK'nın 17/6'ncı maddesine göre işlediği kabahat dolayısıyla para cezası kesilen kişinin rıza göstermesi halinde idari para cezasını veren kamu görevlisi, bu tahsilatı derhal gerçekleştirir. Kanun yoluna başvurmadan önce idari para cezasını ödeyen yükümlüden kesilen para cezasının dörtte üçü tahsil edilir.

¹²⁷ Nevzat SAYGILIOĞLU ve Remzi AKÇİN, Dış Ticaret ve Gümrük, Cem Web Ofset San. Tic. Ltd. Şti., Ankara, 2015, s.438.

GK'ya göre uygulanan para cezalarına karşı yargı organlarına dava yoluna başvurulmadan ve ceza kararlarının tebliğ tarihinden itibaren on beş gün içinde ilgili cezanın ödenmesi halinde indirimden yararlanılması mümkündür. Yükümlü gümrük cezalarına karşı bir dilekçe ile gümrük idaresine başvurarak KK'nın 17'nci maddesine göre "peşin ödeme indiriminden" yararlanmak istediğini belirtir. Böylece cezalarda ¼ oranında indirim sağlama imkanı elde etmiş olur¹²⁸

Peşin ödeme indiriminden yararlanılabilmesi için ödemenin itiraz yoluna başvurulmadan ve yasal ödeme süresi içinde yapılması gerekmektedir. KK çerçevesinde para cezalarında erken ödeme nedeniyle bir indirim söz konusu olmaktadır. Ancak bu indirimden yararlanılması kişinin bu karara karşı kanun yoluna başvurmasına engel değildir.¹²⁹ Bununla birlikte, GK'nın 244/6'ncı maddesine göre ise "uzlaşılan cezalar hakkında ayrıca peşin ödeme indiriminden yararlanılamaz."

4. GÜMRÜK PARA CEZALARININ TAHSİLİ

KK'nın 17'nci maddesinin üçüncü fıkrası; "Kişinin ekonomik durumunun müsait olmaması halinde, idarî para cezasının, ilk taksitinin peşin ödenmesi şartıyla, bir yıl içinde ve dört eşit taksit halinde ödenmesine karar verilebilir. Taksitlerin zamanında ve tam olarak ödenmemesi halinde, idarî para cezasının kalan kısmının tamamı tahsil edilir" hükmüyle idari para cezası uygulanan yükümlüye bu cezayı taksitlendirme yoluyla ödeme imkanı getirilmiş olduğu aynı zamanda taksitlendirme kurallarına uyulmaması durumunda idari para cezasının geriye kalanının tahsil edileceği görülmektedir.

Gümrükler Genel Müdürlüğü'nün bir genelgesinde "5326 sayılı Kanununun 17'nci maddesinin üçüncü fıkrasına göre yapılacak taksitlendirme başvurusu, para cezası kararının tebliğini müteakip kanuni ödeme süresi içerisinde ve yazılı olarak para cezası kararı veren gümrük idaresine yapılacaktır. Başvuru dilekçesi ile birden fazla para cezası kararı için taksitlendirme talebinde bulunulması mümkün olup, bu

¹²⁸ ŞENYÜZ, YÜCE, GERÇEK, a.g.e., s.347.

¹²⁹ Gümrükler Genel Müdürlüğü'nün 16.08.2013 tarih ve 85593407-010.06.01 sayılı Genelgesi, md.9. (<http://hukuk.gtb.gov.tr/data/5440c4d7f293704d6c39e7c5/201338.pdf>, ErişimTarihi:14.02.2019)

gibi durumlarda dilekçede taksitlendirme talebine konu para cezası kararlarının tarih ve sayıları, tutarları ve tebliğ tarihleri ayrı ayrı belirtilecek; gerekli görülmesi halinde para cezası kararlarının ayrıntılarını da gösteren bir listenin dilekçeye eklenmesi sağlanacaktır. 5326 sayılı Kanununun 17'nci maddesinin üçüncü fıkrası hükümlerine istinaden yapılan taksitlendirme başvurularının, tutarına bakılmaksızın tüm işlemleri, idari para cezası kararını veren gümrük idaresince değerlendirilip karara bağlanarak sonuçlandırılacaktır.

Taksitlendirme başvurusunu alan ilgili gümrük idaresince; başvurunun süresinde ve usulüne uygun yapıp yapılmadığı incelenecek, gerekirse süresinde eksikliklerin tamamlattırılması sağlanacak, taksitlendirilmesi mümkün olmayan bir durumun bu incelemede ortaya çıkması halinde talebin usulüne uygun yapılmadığı veya talebin kabul edilmesinin mümkün olmadığı gerekçeli bir karar ile reddedilerek ilgiliye tebliğ edilecektir. Usulüne uygun olarak yapılan taksitlendirme taleplerinin değerlendirmeye alınabilmesi için kanuni ödeme süresi içinde birinci taksitin ödenmiş olması gerekmektedir. Taksitlendirme talebi kabul edildiğinde bir karar düzenlenerek talep edene tebliğ edilecektir. Kararda peşin alınan birinci taksit ile gümrük idaresince belirlenen üç taksitin tutarları ve vadeleri açıkça belirtilecektir.

Taksitlendirmeye ilişkin kararın idarede kalan nüshası, idari para cezası ile ilgili diğer belgelerle birlikte muhafaza edilecektir. Peşin ödeme indiriminin kısmi ödemelere uygulanması mümkün bulunmadığından, taksitlendirme işlemine tabi olan para cezalarında peşin ödeme indirimi uygulanmayacaktır” taksitlendirme uygulamasını açık bir şekilde belirtmiştir.¹³⁰

¹³⁰ T.C. Ticaret Bakanlığı, Gümrükler Genel Müdürlüğü'nün 2013/38 Sayılı Genelgesi, <http://ggm.gtb.gov.tr/data/5211d701487c8e0bb8bb229a/201338%20say%C4%B1%C4%B1%20GeneIlg.pdf>, (Erişim Tarihi:12.12.2018).

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

GÜMRÜK VERGİSİ UYUŞMAZLIKLARININ YARGI ÖNCESİ ÇÖZÜM SÜRECİ

Vergilendirme yetkisi, devletin ülkesi üzerindeki hakimiyetine dayanarak vergi alma hususunda sahip olduğu fiili ve hukuki gücü olarak ifade edilebilir. Bu yetki devletin mali alanda sürdürdüğü hakimiyetin kapsadığı yetkilerin (bütçe yapma, harcama, borçlanma vb.) en önemlilerindedir. Devlet, vergilendirme yetkisini kullanarak kamu hizmetlerinin yerine getirilmesi için ihtiyaç duyduğu parasal fonları karşılar. Devlet tüzel kişiliği tarafından bizzat kullanılan vergilendirme yetkisi aynı zamanda yerel idarelere ve federal devletlere belli sınırlar içerisinde devredilebilir.¹³¹

Devletin özel sektörde yaratılan kaynaklardan bir kısmının hazineye aktarılması ve bunların devlet düzeyinde kamusal harcamalara dönüştürülmesi sosyal devlet ilkesinin içerdiği ödevlerindedir.¹³² Gün geçtikçe kamu harcamalarındaki artış, temelde vergiler olmak üzere bu giderlerin finansmanında yararlanılacak kamu alacaklarının tahsilini ve korunmasını önemli hale getirmiştir. Amme alacaklarının tahsili ve korunması, kamu hizmetlerinin sürekli ve düzenli bir şekilde yapılması ile doğrudan bağlantılıdır.¹³³

Vergilendirme muameleleri sırasında devlet ve kişiler arasında bir kamu hukuku ilişkisi doğmaktadır.¹³⁴ Gümrük vergileri kamu alacaklarından biridir ve gümrük vergileri ile ilgili ihtilafların çözüm yolları, mahiyeti ve neticeleri diğer vergi ihtilaflarından değişiklik göstermekte olup verginin yapısından kaynaklanan teknik farklılıklar bulunmaktadır. Gümrük vergilerinin eşya üzerinden alınan bir vergi türü olması ve tahakkuku ile tahsilatı aynı anda gerçekleşmesi sebebiyle, verginin hesaplanmasında ortaya çıkabilecek uyuşmazlıklar, dahilde alınan katma değer vergisi

¹³¹ ÖNCEL, ÇAĞAN, KUMRULU, a.g.e., s.33.

¹³² Selim KANETİ; “Türk Kamu Maliyesinin Anayasal Temelleri (I)”, **İktisat ve Maliye Dergisi**, Sayı: 8, 1989, s.319.

¹³³ Binnur ÇELİK, Kamu Alacaklarının Takip ve Tahsil Hukuku, İstanbul, Kültür Yayınları, 2002, s.23.

¹³⁴ Yusuf KARAKOÇ, Vergi anlaşmazlıklarının/Uyuşmazlıklarının Çözüm Yolları (Vergi Yargılama Hukuku), 3. Baskı, Yetkin, Ankara, 2015. s.31.

gibi muhasebe kayıtları dikkate alınarak yapılan tetkiklerle değil, malın nitelik ve bedeli gibi faktörler üzerinde durularak çözülmektedir.¹³⁵

Gümrük uyuşmazlıklarının idari mercilerde çözüm yolları; itiraz ve uzlaşmadan oluşmaktadır. Uyuşmazlıkların idari yoldan çözümüne ilişkin iki yolun tesis edilmesi, çözüm arayışına önce hangi yoldan başlanması gerekir sorusunu akıllara getirmektedir. Bu durum, Gümrük Uzlaşma Yönetmeliğinde(GUY)¹³⁶ aydınlığa kavuşturulmuştur. GUY’ da uzlaşma hakkının kullanılması isteğe bırakılmıştır. Ancak, yönetmeliğe göre uzlaşma hakkının kullanılması isteniyorsa öncelikli olarak bu hakkının kullanılması zorunluluk kazanmaktadır. Uzlaşma talebinde bulunmadan, itiraz hakkının kullanılması, itiraz başvurusundan sonra uzlaşma hakkını engellemektedir.¹³⁷ İtiraz başvurusunun yükümlü aleyhine sonuçlanması halinde, yükümlü İYUK çerçevesinde vergi mahkemelerinde dava açma yoluna giderek uyuşmazlığı yargı yoluna taşıyabilir.

1. UZLAŞMA

Uzlaşma, vergilerin uygulanmasında gerek usul hukuku, gerekse maddi hukuk açısından ortaya çıkan ihtilafların karşılıklı görüşme ve pazarlık yoluyla çözümlenerek hukuksal barışın sağlanması arzulanan bir durum, karşı karşıya kalınan ihtilafı kısa süre içinde iki taraflı fedakarlık ve rızaya dayanarak neticelendiren vergiyi bir an önce tahsil etmeye olanak sağlayan bir müessesedir.¹³⁸

GK’nın 244’üncü maddesine göre;

“1. Beyan ile gümrük idaresince yapılan tespit sonucunda belirlenen farklılıklara ilişkin tebliğ edilen gümrük vergileri alacakları ile bu Kanunda ve ilgili diğer kanunlarda öngörülen cezalar hakkında; yükümlü veya ceza muhatabı tarafından, söz konusu eksiklik veya aykırılıkların kanun hükümlerine yeterince nüfuz edememekten veya aykırılıkların kanun hükümlerini yanlış yorumlamaktan

¹³⁵ KIZILOT, KIZILOT, a.g.e., s.501.

¹³⁶ Gümrük Uzlaşma Yönetmeliği, RG: 27.08.2011, 28038.

¹³⁷ SELEN, a.g.e., s.221.

¹³⁸ Doğan ŞENYÜZ, Vergi Ceza Hukuku(Vergi Kabahatleri ve Suçları), Gözden Geçirilmiş ve Güncellenmiş 10. Baskı, Ekin Kitabevi, Bursa, 2017, s.303.

kaynaklandığının veya yargı kararları ile idarenin ihtilaf konusu olayda görüş farklılığının olduğunun ileri sürülmesi durumunda, idare bu maddede yer alan hükümler çerçevesinde yükümlüler veya cezanın muhatabı ile uzlaşabilir. Uzlaşma talebi tebliğ tarihinden itibaren on beş gün içinde, henüz itiraz başvurusu yapılmamış gümrük vergileri ve cezalar için yapılır. Uzlaşma talebinde bulunulması halinde süre üç gün uzar. Uzlaşmanın vaki olmaması veya temin edilememesi halinde yeniden uzlaşma talebinde bulunulamaz.

2. Gümrük vergileri ve cezalarına ilişkin fiilin, 5607 sayılı Kanunun 3 üncü maddesinde yer alan kaçakçılık suçları ile ilişkili olması halinde bu madde hükmü uygulanmaz.

3. Bu madde kapsamında yapılan uzlaşma talepleri, gümrük uzlaşma komisyonları tarafından değerlendirilir. Gümrük uzlaşma komisyonlarının kurulması, çalışması ile bu madde kapsamında yapılacak başvurulara ilişkin usul ve esaslar yönetmelikle düzenlenir.

4. Gümrük uzlaşma komisyonlarının tutacakları uzlaşma tutanakları kesin olup gereği idarece derhal yerine getirilir. Yükümlü ceza muhatabı; üzerinde uzlaşılan ve tutanakla tespit olunan hususlar hakkında dava açamaz ve hiçbir mercie şikayette bulunamaz.

5. Uzlaşma konusu yapılan gümrük vergileri ve cezalar, uzlaşma gerçekleştiği takdirde, uzlaşma tutanağının tebliğinden itibaren bir ay içinde ödenir. Uzlaşılan vergilerin alınması gerektiği tarihten itibaren uzlaşma tutanağının imzalandığı tarihe kadar geçen süre için 6183 sayılı Kanun hükümlerine göre belirlenen gecikme zammı oranında gecikme faizi uygulanır.

6. Bu madde uyarınca üzerinde uzlaşılan cezalar hakkında 30/03/2005 tarihli ve 5326 sayılı 17'nci maddesi uyarınca ayrıca peşin ödeme indiriminden yararlanılamaz.

7. *Uzlaşma komisyonlarının başkan ve üyelerine, bu komisyonlardaki çalışmaları dolayısıyla verilecek ücret Cumhurbaşkanlığı kararıyla belirlenir.*”¹³⁹

Ayrıca, Ticaret Bakanlığınca¹⁴⁰ Kanununun 244’üncü maddesinde düzenlenen “Uzlaşma müessesesine” açıklık getirmek ve yapılacak uygulamanın usul ve esaslarını belirlemek üzere GUY çıkarılmıştır.

1.1. Uzlaşma Kavramı

İdare ile kişiler arasında ortaya çıkan ihtilafların, taraflarca konuşulup görüşülerek yargı yoluna gidilmeden önce çözümlenmesi, yani verginin ya da cezanın tutarı hususunda, taraflar arasında orta yol bulunarak, ihtilafın ortadan kaldırılması uzlaşma olarak tanımlanabilir.

Hukuk devletinde, kişi ya da kuruluşların haklarının korunması ve uyuşmazlıkların giderilmesi yargı denetimi ile güvence altına alınmaktadır. Nihayet mahkemelerdeki çoğalan iş yükünün yanında yargı sisteminin nitelik ve nicelik bakımından eksik olması, yargılama süresinin uzunluğu ve maliyetlerin yüksekliği gibi konular, ihtilafların giderilmesinde yargıya alternatif olan idari çözüm yollarının değerini arttırmıştır.¹⁴¹ Bu açıdan, gümrük mevzuatına sonradan katılan uzlaşma müessesesi diğer idari çözüm yollarına karşı kişilerin isteğine bırakılan ve tercih edebilir bir sistem olup ihtilafları sona erdiren müracaat edilebilecek alternatif bir çözüm yolu olarak düzenlenmiştir.¹⁴²

Uzlaşma, yükümlüler ile idare arasındaki uyuşmazlıkların yargı yoluna gidilmeden, anlaşma yoluyla çözümlenmesini öngören bir müessesedir. Uzlaşma idareye; yükümlüden istenilen vergilerin bir kısmından vazgeçilmesi karşılığında, vergi alacağının hemen tahsil edilmesi imkanını sağlamakta, bu sayede yargı sürecinin

¹³⁹ 02/07/2018 tarihli ve 700 sayılı KHK’nin 126’ncı maddesiyle, bu fıkrada yer alan “Gümrük ve Ticaret Bakanlığının teklifi üzerine Bakanlar Kurulu” ibaresi “Cumhurbaşkanlığı” şeklinde değiştirilmiştir.

¹⁴⁰ 10.07.2018 tarihli 30474 sayılı Resmi Gazete ’de yayımlanan Cumhurbaşkanlığı Teşkilatı Hakkında Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi’nin 441’inci maddesi ile ‘Gümrük ve Ticaret Bakanlığı’, ‘Ticaret Bakanlığı’ olarak değiştirilmiştir.

¹⁴¹ Haldun YAĞAN; “Gümrük Vergi Hukukunda Yeni Bir Müessese: Uzlaşma”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 275, Mart, 2015, s.34.

¹⁴² KARADAĞ, ORGAN, **a.g.m.**, s.373.

uzaması sebebiyle meydana gelecek eziyetler önlenmekte ve çok sayıda davanın takip masrafı da ortadan kaldırılmaktadır. Yükümlü ise, yargıya gitmesi halinde faizleriyle birlikte daha büyük miktarlara çıkabilecek vergi ve ceza borçlarının uzlaşılabilir kısmını ödemek suretiyle borcun geriye kalan kısmından kurtulmakta, ayrıca dava takip yükünden de kurtulmaktadır. Diğer taraftan, vergi mahkemelerinde lüzumsuz iş yükü uzlaşma müessesesi sayesinde azaltılabilmektedir. Böylece “uzlaşma” idare ile yükümlü arasında çıkan vergi ihtilaflarına bir çözüm olanağı sağlamaktadır.¹⁴³

1.2. Uzlaşmanın Kapsamı

Uzlaşmanın kapsamı ve hangi esaslar çerçevesinde gerçekleştirilebileceği Ticaret Bakanlığı tarafından hazırlanan GUY’da düzenlenmiştir. Bu yönetmeliğin bazı maddeleri, yayınlanan yeni bir yönetmelikle¹⁴⁴ değiştirilmiştir. Son olarak Gümrük Kanunu ile Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun¹⁴⁵ ile 244’üncü maddenin 2’nci fıkrasında değişiklik yapılmıştır.

Beyan edildikten sonra gümrük idaresi tarafından yapılan araştırma sonucunda belirlenen veya beyan sahibince gümrük idaresinin tespitinden önce bildirilen farklılıklara ilişkin gümrük vergi alacakları ile GK’da ve ilgili diğer konularda belirtilen cezaların hepsi uzlaşma kapsamındadır.¹⁴⁶

Uzlaşma konusu alacaklar ile ilgili, yükümlü veya ceza muhatabı tarafından, söz konusu eksiklik veya aykırılıkların;

- Kanun hükümlerini yanlış yorumlamaktan veya Kanun hükümlerine yeterince nüfuz edememekten kaynaklandığı,

- Anlaşmazlık konusu olayda idare ile yargı kararları arasında görüş ayrılığının olduğunu ileri sürerek uzlaşma başvurusu yapabilir.

Mükellef tarafından yapılan beyanın;

¹⁴³ KILIÇ, a.g.e., s.352.

¹⁴⁴ 01.09.2012 tarih ve 28398 sayılı Resmi Gazete ’de yayımlanmıştır.

¹⁴⁵ 28.03.2013 tarih ve 6455 sayılı Resmi Gazete’ de yayımlanmıştır.

¹⁴⁶ KILIÇ, a.g.e., s.353.

- İlgili gümrük idaresi tarafından kontrolü,
- İkinci muayeneye yetkili görevliler tarafından kontrolü
- İkincil kontrol,
- Sonradan kontrol, gibi yöntemlerle denetlenmesi sonucu ek tahakkuku yapılarak yükümlüye tebliğ edilen gümrük vergi alacakları ile kesilen ve muhatabına tebliğ edilen para cezalarının hepsi uzlaşma içinde yer alır.¹⁴⁷

1.3. Uzlaşmaya Konu Olabilecek Alacaklar

GK 244'üncü maddesine göre, uzlaşmaya; Gümrük vergileri alacakları, GK ve ilgili diğer kanunlarda öngörülen cezalar, konu olabilir. GUY 1 No'lu eki ve 2 No'lu eki, uzlaşma konusu yapılabilecek gümrük vergilerini; Gümrük Vergisi, İlave Gümrük Vergisi, Tek ve Maktu Vergi, Dampinge Karşı Vergi, Sübvansiyona Karşı Telafi Edici Vergi, Katma Değer Vergisi, Özel Tüketim Vergisi, TRT Bandrol Ücreti (Ticari olmayan eşya için), Toplu Konut Fonu, Tütün Fonu, Ek Fon, KKDF(Kaynak Kullanımı Destekleme Fonu), Çevre Katkı Payı, Telafi Edici Vergi (İhracat), Ek Mali Yükümlülük olarak, para cezalarını ise GK, Dış Ticaretin Düzenlenmesi Hakkında Kanun'un 4'üncü maddesi¹⁴⁸, KDV Kanunu'nun 51'inci maddesi¹⁴⁹ ve ÖTV Kanunu'nun 16'ncı maddesi¹⁵⁰ kapsamında öngörülen cezalar olarak açık bir şekilde saymıştır.

¹⁴⁷ KIZILOT, KIZILOT, a.g.e., s.287

¹⁴⁸ 2976 sayılı Dış Tic. Düz. Hak. Kanunu Madde 4: "Cumhurbaşkanı kararıyla tahsil edilen ek mali yükümlülükleri yerine getirmeden ithalat, ihracat veya diğer dış ticaret işlemlerini gerçekleştirenler noksan ek mali yükümlülüğün iki katı para cezasına çarptırılır."

¹⁴⁹ 3065 sayılı KDV Kanunu Madde 51: "Mükellefin ithalde beyan ettikleri matrahla tahakkuk veya inceleme yapanların veyahut teftişe yetkili kılınanların buldukları matrahlar üzerinden hesaplanan vergi farkları hakkında Gümrük Kanunu uyarınca Gümrük vergisindeki esaslar dairesinde ceza uygulanır."

¹⁵⁰ 4760 sayılı ÖTV Kanunu Madde 16: "1. İthalde alınan özel tüketim vergisi gümrük makbuzunda ayrıca gösterilir. İthalat vergilerinin maktu veya sabit oranlı alındığı hallerde tarife, malın ithalinde alınacak özel tüketim vergisi de dahil edilmek suretiyle tespit olunur.2. 4458 sayılı Gümrük Kanunu ile diğer kanunlar gereğince ithalat vergileri teminata bağlanarak işlem gören mallara ait özel tüketim vergisi de aynı usule tâbi tutulur.3. Bu Kanuna göre gümrükte vergisi ödenmeden veya eksik ödenerek ithal edilen malların hiç alınmamış veya eksik alınmış özel tüketim vergisi ile vergiden müstesna olduğu halde yanlışlıkla alınan veya fazla alındığı anlaşılan özel tüketim vergisi hakkında 4458 sayılı Gümrük Kanunundaki esaslara göre işlem yapılır. İthal edilecek mala ilişkin beyan üzerinden hesaplanan

GUY'un 5'inci maddesine göre; “Yönetmelik eki listelerde belirtilmeyen ve gümrük idarelerince tahsili gereken alacaklar ile bu Yönetmeliğin yayımı tarihinden sonra yapılacak düzenlemelerle getirilen alacaklar da uzlaşmaya konu olabilir. Uzlaşma talebi, yükümlüye tebliğ edilen alacakların tamamı için yapılabileceği gibi ayrıca vergiler veya cezaların tür itibariyle bir kısmı için de yapılabilir. Şartlı muafiyet rejimlerine ilişkin hükümlerin ihlali sonucunda doğan alacağın tahsilinin yükümlüye tebliğinden itibaren on beş gün içinde, alacağa konu para cezaları da uzlaşma konusu edilebilmektedir.”¹⁵¹ Söz konusu hükümden anlaşılacağı üzere yükümlü kendisine tebliğ edilen ek tahakkuk ve para cezasına karşı ayrı ayrı ya da tümü için uzlaşma talebine başvurabilir.

GUY'un 6'ncı maddesinde uzlaşma konusu yapılamayacak alacaklar belirtilmiştir. Yönetmeliğin bu madde hükümlerine göre “Gümrük vergilerinin matrahına giren, ancak gümrük idarelerince takip ve tahsil edilmeyen vergi ve benzeri mali yükler uzlaşmaya konu edilemez. Yükümlüye tebliğ edilen vergiler ve cezaların tamamı için uzlaşma talebinde bulunabileceği gibi farklı türden olan vergiler veya cezaların bir kısmı için de bulunulabilir. Diğer taraftan aynı türden vergi alacağının veya cezanın bir kısmı için uzlaşma talep edilemez. İlgili mevzuat uyarınca alacak tutarının kesin tahsilinin öngörülmediği ve teminata bağlandığı durumlar uzlaşmaya konu edilmez.” Söz konusu maddeye göre; “Gümrük vergileri alacakları ile cezalarını, Kaçakçılıkla Mücadele Kanununun 3. maddesinde yer alan kaçakçılık suçlarına ve kabahatlerine ilişkin olması halinde bu madde hükmü uygulanmaz.” Görüleceği üzere, uzlaşma kapsamına giren konular GUY'da tahdidi olarak sayılmaktadır.

vergiler ile muayene ve denetleme sonucu hesaplanan vergiler arasındaki farklılarda, 4458 sayılı Gümrük Kanunu uyarınca ithalat vergileri noksanlıklarında uygulanacak esaslara göre para cezası kesilir.4. (I) sayılı listedeki malların ithalinde, ödenecek özel tüketim vergisine karşılık olmak üzere türü, tutarı ve çözümüne ilişkin usul ve esasları Maliye Bakanlığınca belirlenmek suretiyle teminat alınır.”

¹⁵¹ Söz konusu maddede geçen şartlı muafiyet deyimi, GK madde 79'a göre; “...serbest dolaşımda olmayan eşyaya, Antrepo, Transit, Geçici İthalat, Gümrük Kontrolü Altında İşleme, Şartlı Muafiyet Sistemi Kapsamında Dahilde İşleme rejimlerinin uygulaması anlamına gelir.”

1.4. Uzlaşma Komisyonunun Oluşumu ve Yetkisi

GUY ile uzlaşma komisyonların nasıl oluşturulacağı ve ne şekilde toplanacağı açıkça belirtilmiştir.

GUY'un 7'nci maddesine göre, “Uzlaşma taleplerinin değerlendirilebilmesi için Gümrük ve Ticaret Bölge Müdürlüğü Uzlaşma Komisyonları ve Merkezi Uzlaşma Komisyonları kurulacağı belirtilmiştir. Gümrük ve Ticaret Bölge Müdürlüğü Uzlaşma Komisyonları, Bölge Müdürü, Bölge Müdür Yardımcısı, Şube Müdürü, Gümrük Müdürü, Müdür Yardımcısı, Şef ve Muayene Memuru arasından Bölge Müdürü tarafından belirlenen, Başkan dahil, üç üyeden oluşmaktadır. Bölge Müdürü veya Bölge Müdürünün belirleyeceği Bölge Müdür Yardımcısı komisyonlara başkanlık eder.

Merkezi Uzlaşma Komisyonu ise Müsteşar, Müsteşar Yardımcıları, Gümrükler Genel Müdürü, Risk Yönetimi ve Kontrol Genel Müdürü, Gümrükler Genel Müdürlüğü Genel Müdür Yardımcıları ve Daire Başkanları ile Risk Yönetimi ve Kontrol Genel Müdürlüğü'nün sonradan kontrolle ilgili dairesinin bağlı bulunduğu Daire Başkanı ve Genel Müdür Yardımcısı arasından Müsteşar tarafından belirlenen, Başkan dahil, üç üyeden oluşmaktadır. Komisyonlara, Müsteşar veya görevlendireceği Müsteşar Yardımcısı veya Gümrükler Genel Müdürü başkanlık eder.

Komisyonlar üyelerinin tamamının katılımıyla toplanır ve oy çokluğuyla karar alır. Komisyon başkan ve üyelerinin herhangi bir nedenle görevlerinin başında bulunmaması durumunda, bunlara vekâlet edenler komisyonda görev yapar. Gümrük ve Ticaret Bölge Müdürlüklerinde, aynı gün görüşülecek birden fazla uzlaşma talebinin tümü için bir uzlaşma komisyonu oluşturulur. Uzlaşma Komisyonlarınının 10.000 TL'den az olan uzlaşma talepleri için toplanamayacağı ancak birden fazla yükümlünün başvurusunun 10.000 TL'yi aşması halinde, bu taleplerin tek bir Uzlaşma Komisyonu tarafından sonuçlandırılabilir.”

GUY'un 8'inci maddesine göre “Uzlaşma komisyonlarının başkanları; komisyonların usulüne uygun oluşturulmasını, komisyon çalışmalarının mevzuata

uygunluğunu, komisyon çalışmalarının gizliliğini, hızlı ve güvenli sonuçlandırılmasını temin etmek ve gerekli tedbirleri almakla sorumludur.”

Yönetmeliğin 9’uncu maddesinde ise, “*Konusu 500.000 TL’ye kadar olanlar (bu tutar dahil) için Gümrük ve Ticaret Bölge Müdürlüğü Uzlaşma Komisyonları, 500.000 TL’yi aşanlar için ise Merkezi Uzlaşma Komisyonunun yetkilidir. Uzlaşmaya konu olan aynı nitelikteki alacakların birden fazla Gümrük ve Ticaret Bölge Müdürlüğüne bağlı Gümrük Müdürlüklerine ilişkin olması durumunda, uzlaşmaya ilişkin talepler, Merkezi Uzlaşma Komisyonlarının yetkisine giren alt tutarı aşmamak kaydıyla, uzlaşmaya esas olacak tutarının en çok olduğu Gümrük ve Ticaret Bölge Müdürlüğünde oluşturulacak uzlaşma komisyonu tarafından sonuçlandırılır.”*

Diğer taraftan, uzlaşma komisyonlarının yetki alanlarıyla ilgili tutarların belirlenmesinde:

- Her bir kalem eşyaya ilişkin gümrük vergileri ile vergi aslına bağlı kesilen cezalar toplamı,
- Beyanname kapsamında birden fazla kalem olması halinde, tutar tespitinde kalemlere tereddüp eden alacaklar toplamı,
- Aynı nitelikteki alacaklara ilişkin işlemlerin birden çok olması halinde alacakların tümü dikkate alınır.

Ayrıca, vergi aslına bağlı olmayan cezalar ile usulsüzlük cezalarının ayrı ayrı dikkate alınması hüküm altına alınmıştır. Aynı nitelikteki para cezalarının birden fazla olması halinde, tutar tespitinde para cezalarının toplamı dikkate alınmakta ve bu tutarların tespitinde fer’i alacaklar dikkate alınmamaktadır. GK uyarınca, vergi aslı ile vergi aslına bağlı olmayan cezanın birlikte uygulandığı durumlarda, uzlaşma komisyonlarının yetki alanlarının belirlenmesinde vergi aslı ile vergi aslına bağlı olmayan cezanın toplamı dikkate alınmaktadır.¹⁵²

¹⁵² Tahir ERDEM, Vergi Hukukunda Uyuşmazlıkların İdari Aşamada Çözüm Yolları Ve Alternatif Çözüm Yolları, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2012, s.434.

1.5. Uzlaşma Talebi

GUY'un 12'nci maddesine göre; *“Yükümlünün kendisi, temsilcisi veya özel vekaletname verilmesi şartıyla gümrük müşaviri; veli ya da vasi veya aynı gümrük vergilerinin ödenmesinden yükümlü ile birlikte müştereken ve müteselsilen sorumlu olması halinde gümrük müşavirleri uzlaşma talebinde bulunabilir.”*

GUY'un 15'inci maddesine göre *“Uzlaşma komisyonu görüşmelerine yükümlünün veya veli ya da vasinin bizzat katılması esastır. Yükümlünün toplantıya katılmaması halinde, temsilcisi veya vekâletnamede özel yetki verilmesi şartıyla, gümrük müşaviri de yükümlü adına görüşmelere katılabilir ve tutanakları imzalayabilir. Ayrıca, aynı gümrük vergilerinin ödenmesinden yükümlü ile birlikte müştereken ve müteselsilen sorumlu olduğu durumlarda uzlaşma başvurusunda bulunan ve görüşmelere kendisi ve/veya yükümlü ile birlikte katılan gümrük müşaviri de tutanakları imzalayabilir. Yükümlü, uzlaşma komisyonu toplantılarında görüşlerini açıklamak üzere gümrük müşaviri bulundurabilir. Uzlaşma komisyonlarına, yükümlü dâhil, katılacak kişi sayısı üçü geçemez. Tutanaklara imza atma yetkisi olan kişi veya kişilerin yanında uzlaşma komisyonu toplantılarına katılan diğer kişi veya kişiler, görüşmede hazır bulunanlar olarak, uzlaşma tutanağına imza atarlar.”*

GUY 15'inci maddesi uyarınca yükümlü adına uzlaşmaya katılarak tutanakları imzalamak ve/veya uzlaşma talebinde bulunma yetkisi verilen gümrük müşavirinin bahsedilen yetkileri kullanabilmesi için yükümlü tarafından kendisine GUY kapsamında uzlaşma talebinde bulunmaya, uzlaşmaya katılmaya, komisyona teklif sunmaya, komisyon teklifini kabul etmeye, uzlaşma tutanaklarını imzalamaya vb. yetkileri kapsayan bir vekaletname verilmesi ve ilgili vekâletnamenin görüşme tarihi ya da başvuru tarihinden itibaren geçerli olması gerekmektedir. Bu vekaletname, gümrük müşavirliği şirketinin tüzel kişiliğine değil gümrük müşavirinin kendisine verilmiş olup verilen kişiye firma adına görüşmelere katılarak imza atabilmeye ve/veya uzlaşma başvurusu yapabilmesine olanak vermektedir.¹⁵³

¹⁵³ YILDIZ, a.g.t., s.121.

Diğer yandan yükümlünün avukatının uzlaşma ile ilgili yetkisinde tereddütler yaşanmaktadır. Gümrükler Genel Müdürlüğünün bir yazısında “*Gümrük Uzlaşma Yönetmeliğinin 15’inci maddesinin birinci fıkrasında, uzlaşma görüşmelerine yükümlünün katılmasının esas olduğu hüküm altına alınmış, ayrıca, yükümlünün toplantıya katılmayacağı durumlarda yükümlü yerine görüşmelere katılarak yükümlü adına imza atabilecek kişiler sayılmıştır. Buna göre de, yükümlü adına görüşmelere katılarak imza atabilecek kişiler Gümrük Yönetmeliğinin 561’inci maddesinin 4’üncü fıkrasının (a) bendinde belirtilen özellikleri haiz doğrudan temsilci ve vekaletnamede özel yetki verilmesi şartıyla gümrük müşaviridir. Bu itibarla, avukatın, mezkur Yönetmeliğin 12’nci maddesi kapsamında uzlaşma başvurusunda bulunamayacağı gibi 15’inci maddesi kapsamında da yükümlü adına uzlaşma görüşmesine katılarak yükümlü vekili olarak tutanakları imzalamaya yetkisi yoktur. Diğer taraftan, bir avukatın uzlaşma görüşmesine, yükümlünün veya yükümlü yerine tutanakları imzalayacak kişinin yanında katılmasında bir sakınca bulunmamaktadır.*” şeklinde ifade edilerek yükümlü avukatının uzlaşma başvurusunda bulunamayacağı ve yükümlü adına uzlaşma görüşmelerine katılamayacağı belirtilmiştir.¹⁵⁴ Ancak, Danıştay’ın bir kararında “...4458 sayılı Gümrük Kanununun, Gümrük Uzlaşma Yönetmeliğinin ve 1136 sayılı Avukatlık Kanununun bahsi geçen hükümlerinin birlikte değerlendirilmesinden, Gümrük Uzlaşma Yönetmeliğinin iptali istenilen 12’inci maddesinde, ‘temsilci’ lerin uzlaşma talebinde bulunabileceğinin açıkça belirtildiği, bu hükmün Gümrük Kanununun anılan maddelerine aykırılık teşkil etmediği, davalı idarece dava konusu Yönetmelik hükmünün yanlış yorumlanması nedeniyle ihtilafın ortaya çıktığı, bununla birlikte avukatların temsil yetkisi konusunda en özel düzenleme niteliğinde bulunan ve avukatların resmi dairelerdeki bütün işleri takip edebileceklerini düzenleyen 1136 sayılı Avukatlık Kanununun 35’inci maddesinin 2’nci fıkrası karşısında avukatların gümrük idarelerinde uzlaşma talebinde bulunabilmelerine bir engel olmadığı anlaşıldığından, Yönetmeliğin dava konusu edilen 12’nci maddesinde hukuka aykırılık görülmemiştir...” ifadelerine yer

¹⁵⁴ Gümrükler Genel Müdürlüğünün 24.07.2014 tarihli 1847911 sayılı yazısı, <https://ggm.ticaret.gov.tr/>, (Erişim tarihi: 23.12.2018)

vermesiyle avukatların yükümlüler adına uzlaşma talebinde bulunabilmelerine imkan sağlanmıştır.¹⁵⁵

1.6. Uzlaşma Başvurusunun Şekli

GUY'un 10'uncu maddesine göre, *“Uzlaşma talebinde bulunabilmek için, yönetmeliğin 3 nolu ekinde yer alan forma uygun olarak uzlaşmaya yetkili komisyonların sekretarya hizmetlerini yürütmekle görevli birimine dilekçe ile müracaat edilir. Dilekçe taahhütlü posta ile de gönderilebilir. İştirak sebebiyle ceza tatbik edilenlerin her biri uzlaşma talebinde bulunabilir. Bu fıkra kapsamında uzlaşma talebinde bulunulması ve uzlaşmanın vaki olması durumunda; uzlaşma, sadece başvuruda bulunanlar için hüküm ifade eder.*

Uzlaşma başvurusunun yetkili komisyonlar dışındaki gümrük idarelerine yapılmış olması halinde ise talep derhal yetkili uzlaşma komisyonuna iletilir.”

Birden fazla Gümrük Müdürlüğü'nde veya Bölge Müdürlüğü bağlantılarında yapılan işlemlerle ilgili aynı nitelikteki alacakların olması halinde söz konusu alacakların toplamı tek bir uzlaşmaya konusu yapılabilir. Bununla birlikte yükümlü tarafından yetkili uzlaşma komisyonuna başvurulması esas olmakla birlikte, uzlaşma konusu alacaklarla ilgili ayrıntılı bilgilerin verilmesi koşuluyla, işlemi yapan gümrük idarelerinden herhangi birine de başvurulabilir.¹⁵⁶

1.7. Başvuru Süresi

GUY'un 11'inci maddesine göre, *“1)Uzlaşma talepleri, henüz itiraz başvurusu yapılmamış gümrük vergileri ve vergi aslına bağlı olsun ya da olmasın tüm para cezalarının yükümlüye veya ceza muhatabına tebliği tarihinden itibaren Kanununun 242'nci maddesinde belirtilen on beş günlük itiraz süresi içinde yapılır.*

¹⁵⁵ Danıştay 7. Daire, 21.05.2018 tarih ve E.2014/55, K.2018/2891, www.danistay.gov.tr, (Erişim Tarihi: 26.04.2019)

¹⁵⁶ ERDEM, e.g.e., s.435.

2)Gümrük vergileri ve cezalarının tebliğ tarihlerinin farklı olması durumunda ise uzlaşma başvurusunda, gümrük vergileri veya cezalara ilişkin en son tebliğ tarihi esas alınacaktır.”

Bu konu ile ilgili vergi mahkemesinin bir kararında, “...davacı şirket adına tescilli 45 adet muhtelif sayılı ve tarihli serbest dolaşıma giriş beyannameleri ile ilgili olarak 17.08.2015 tarih ve 1517/2148 sayılı ek tahakkuk ve para cezalarının düzenlenip 18.08.2015 tarihinde davacı şirkete tebliğ edilmesi, aynı beyannamelerle ilgili 09.11.2015 tarihinde başka bir ek tahakkuk ve para cezası kararının düzenlenip 11.09.2015 tarihinde davacıya tebliği üzerine 23.11.2015 tarihinde uzlaşma başvurusunda bulunulması, gümrük vergisi ek tahakkuku ve bu ek tahakkuk üzerinden hesaplanan para cezalarının aynı gün davacıya tebliğ edilmesi, bu tahakkuk ve para cezası kararından yaklaşık 2,5 ay sonra yine aynı beyannamelerle ilgili KKDF ek tahakkuk ve para cezası kararları düzenlenmesi, iki grup halinde düzenlenen ek tahakkuklar ve cezaların farklı tarihlerde tebliğ edilmesi, birisinin kanuni dayanağının gümrük vergisi diğerinin KKDF olması, Gümrük Uzlaşma Yönetmeliğinin 11. Maddesinin ek tahakkukların tebliğ tarihi ile bu ek tahakkuklara bağlı kesilen para cezalarının ayrı tarihlerde tebliği durumu düzenlemesi, birbirinden bağımsız “ek tahakkuk-ceza kararı” ikilileri için söz konusu hükmün olanak bulunmaması, buna göre de uzlaşma talebinin, ek tahakkuk veya para cezasının tebliği tarihinden itibaren on beş gün içinde yapılacağına dair mevzuat hükmü karşısında 18.08.2015 tarihinde davacıya tebliğ edilen ek tahakkuk ve para cezaları için 23.11.2015 tarihinde davacı tarafından yapılan uzlaşma başvurusunun değerlendirmeye alınmamasına ilişkin dava konusu işlemde hukuka aykırılık bulunmamaktadır.” ifadelerine yer vererek birbirinden bağımsız ek tahakkuk para cezası kararlarında GUY’un 11’inci maddesinin uygulama olanağının bulunmadığını belirtmiştir.¹⁵⁷

Ayrıca, GK’da, mücbir sebep hallerinde¹⁵⁸ uzlaşma başvuru süresiyle ilgili hüküm öngörülme de, Danıştay’ın, mücbir sebep hallerinde ilgili kuruma başvuru

¹⁵⁷ İstanbul 5. Vergi Mahkemesi, 10.11.2016 tarih ve E:2016/608, K:2016/2462, <http://portal.uyap.gov.tr>, (Erişim tarihi:16.03.2019)

¹⁵⁸ VUK madde 13’e göre; “ Mücbir sebepler: 1. Vergi ödevlerinden her hangi birinin yerine getirilmesine engel olacak derecede ağır kaza, ağır hastalık ve tutukluluk; 2. Vergi ödevlerinin yerine getirilmesine engel olacak yangın, yer sarsıntısı ve su basması gibi afetler; 3. Kişinin iradesi dışında

için tanınan sürelerin işlemeyeceğinin bir genel bir hukuk kuralı olarak kabul edildiği kararları mevcuttur.¹⁵⁹

1.8. Uzlaşma Talebinin Usul Yönünden İncelenmesi ve Sonuçları

Uzlaşma talebinin incelenmesine, GUY'un 13'üncü maddesinde yer verilmiştir. Buna göre, *“uzlaşmaya ilişkin talepler, uzlaşma komisyonunun sekretarya hizmetlerini yürüten birimi tarafından öncelikle ve ivedilikle usul yönünden incelenir. Yapılan incelemede;*

- *Başvuru sahibinin başvuruda bulunma yetkisini haiz olup olmadığı,*
- *Başvurunun süresi içinde yapılıp yapılmadığı,*
- *Alacağın uzlaşma kapsamına girip girmediği,*
- *Uzlaşmanın, komisyonun yetkisi içinde bulunup bulunmadığı,*

hususları değerlendirilir. Usule ilişkin koşulları taşımadığı anlaşılan talepler değerlendirilmez ve bu durum ilgisine yazıyla veya elektronik yolla tebliğ edilir.

Usule ilişkin eksikliklerin giderilebilir nitelikte olması halinde, yükümlüye eksikliklerin tamamlanması için başvuru süresinin sonuna kadar süre verilir. Başvuru süresinin sonunda uzlaşma başvurusunda bulunulmuş olması ve usule ilişkin eksikliklerin giderilebilir nitelikte olması halinde üç iş günü ek süre verilir. Verilen sürenin sonunda eksikliklerin tamamlanmaması halinde talep reddedilir. Uzlaşma talebinin kabul edilmemesine ilişkin idari işlem itiraz veya yargı yoluna açık olup genel usullere göre dava konusu edilebilir.

vukua gelen mecburi gaybubetler; 4. Sahibinin iradesi dışındaki sebepler dolayısıyla defter ve vesikalarının elinden çıkmış bulunması; gibi hallerdir.”

¹⁵⁹ Danıştay 4. Daire, 14.10.1991 tarih ve E.1988/5421, K.1991/3107: *“...Uzlaşmaya başvuru süresinin işlememesine neden teşkil edebilecek haller... kişinin iradesi dışında gelişen tabii afet, savaş hali ve benzeri hallerle kişinin bu kabil haklarını yine iradesiyle kullanmasını imkansız kılan çok ağır hastalık gibi durumlar olabilir, ancak olayda mevcudiyeti ileri sürülen hastalığın bu arzdaki hallerden olmadığı, davacının iradesini kullanmaya imkan vermeyen ve uzlaşmaya başvuru süresini durduran bir durum olmadığı ...”,* www.danistay.gov.tr, (Erişim Tarihi: 02.04.2019)

Uzlaşma başvurusunda usule ilişkin bir eksiklik olmaması halinde sekretarya hizmetlerini yürüten birim tarafından söz konusu alacaklara ilişkin işlem dosyasının bir örneği ilgili gümrük idaresinden derhal temin edilir. Sekretarya tarafından uzlaşmaya konu alacağa ilişkin yapılan işlemler ve ihtilafın geçirdiği aşamalara ilişkin bilgi notu hazırlanarak derhal komisyona iletilir. Uzlaşma talebinde bulunulan alacağın hatalı olduğunun tespit edilmesi halinde, durum gerekçesi ile birlikte yükümlüye bildirilir ve uzlaşma görüşmeleri düzeltilmiş tutar üzerinden yapılır.” Dolayısıyla, uzlaşma talebinin reddedilmesi halinde ilgili kişiler itirazın ardından yargı yoluna başvurabileceklerdir.

GUY’un 14’üncü maddesine göre “*Uzlaşma talebinde bulunulması itiraz veya dava açma süresini durdurmakta, uzlaşmanın vaki olmaması veya temin edilememesi halinde itiraz veya dava açma süresi kaldığı yerden işlemeye başlamakta ve itiraz süresinin bitimine üç günden az kalmış olması halinde bu süre üç gün uzamaktadır. Süresi içerisinde uzlaşma talebinde bulunan yükümlü uzlaşma talep ettiği alacaklar için başvurusuna ilişkin süreç sonuçlanmadan itiraz ve dava yoluna gidemez.*

Aynı gümrük vergilerinin ödenmesinden yükümlü ile birlikte gümrük müşavirlerinin müştereken ve müteselsilen sorumlu olması halinde yükümlü ile gümrük müşavirinin uzlaşma başvurusu beraber sonuçlandırılır. Bu durumda, taraflardan biri veya her ikisinin katılımı ile uzlaşma görüşmesi yapılır.

Aynı gümrük vergilerinin ödenmesinden yükümlü ile birlikte gümrük müşavirlerinin müştereken ve müteselsilen sorumlu olması durumunda, taraflardan birinin uzlaşma başvurusunda bulunması, diğerinin ise Kanununun 242’nci maddesine göre itiraz etmesi halinde, itiraz başvurusunda bulunan tarafın talebi uzlaşma talebi sonuçlandıktan sonra değerlendirmeye alınır.” Bu minvalde, itiraz veya dava edilen idare tarafından başvuru kabul edilmekte ancak, dilekçeyi incelemeye almak için uzlaşma başvurusunun neticelenmesini beklemektedir.

GUY’un 16’ncı maddesine göre gibi yükümlünün uzlaşma davetiyesinde belirtilen yer, tarih ve saatte toplantıya katılmasıyla birlikte uzlaşma görüşmelerine başlanır. Yapılan görüşme neticesinde idare ve yükümlü arasında uzlaşma sağlanır ise uzlaşma komisyonu bu durumu, üç nüsha olarak düzenlenen tutanakla tespit eder. Bu

tutanağın üç nüshası da komisyonun başkan ve üyeleri ile yükümlü tarafından imzalanır. Bunlarla birlikte, tutanak üzerine imza alınarak yükümlüye derhal tebliğ edilir ve bir nüshası ilgisine verilir. Bir nüshası gerekli işlem yapılmak üzere derhal ilgili Gümrük ve Dış Ticaret Bölge Müdürlüğüne veya gümrük müdürlüğüne gönderilir. Bir nüshası da uzlaşma komisyonunda oluşan dosyada saklanır.

1.9. Uzlaşma görüşmelerinin yapılması

GUY'un 16'ncı maddesine göre, "1) *Uzlaşma talebinin usulüne uygun yapıldığının anlaşılması halinde, uzlaşma ile ilgili olarak yapılacak görüşmelere katılınması hususu, düzenlenen uzlaşma davetiyesi ile en az beş gün önceden yazıyla veya uzlaşma talebi dilekçesinde belirtilen e-posta adresine elektronik yolla Tebligat Kanunu hükümlerine göre komisyon sekretaryası tarafından yükümlüye tebliğ edilir. Yükümlünün istemesi halinde beş günlük süreye bağlı kalınmaksızın daha önceki bir tarih, uzlaşma günü olarak belirlenebilir.*

2) *Tebliğ tarihini ve imzayı muhtevi tebliğ alındısı uzlaşma dosyasına konulur. Tebligatın elektronik yolla yapılması halinde, buna ilişkin kayıt örnekleri dosyasında muhafaza edilir.*

3) *Yükümlünün uzlaşma davetiyesinde belirtilen yer, tarih ve saatte toplantıya katılması halinde uzlaşma görüşmelerine başlanır.*

4) *Yapılan görüşme sonucunda uzlaşma sağlandığı takdirde uzlaşma komisyonu durumu üç nüsha düzenlenen tutanakla tespit eder. Bu tutanağın üç nüshası da komisyonun başkan ve üyeleri ile yükümlü tarafından imzalanır. Ayrıca tutanak üzerine imza alınarak yükümlüye derhal tebliğ edilir ve bir nüshası ilgisine verilir. Bir nüshası gerekli işlem yapılmak üzere derhal ilgili Gümrük ve Ticaret Bölge Müdürlüğüne veya gümrük müdürlüğüne gönderilir. Bir nüshası da uzlaşma komisyonunda oluşan dosyada saklanır.*

5) *Uzlaşma temin edilemediği hallerde temin edilememe nedeni belirtilmek suretiyle komisyonca üç nüsha tutanak düzenlenir. Tutanağın bir nüshası yükümlüye verilir. Yükümlünün uzlaşma davetine icabet etmemesi veya tutanağı almaktan imtina*

etmesi halinde tutanağın iki örneği, gereği yapılmak üzere derhal ilgili Gümrük ve Ticaret Bölge Müdürlüğüne veya gümrük müdürlüğüne gönderilir. Bir nüshası da uzlaşma komisyonunda tutulan dosyada saklanır. Yükümlünün uzlaşma davetine icabet etmemesi veya tutanağı imzalamaktan imtina etmesi hallerinde kendisine ayrıca tebligat yapılmaz.

6) Uzlaşmanın vaki olmaması halinde; komisyonun nihai teklifi tutanağa geçirilir ve bir nüshası yükümlüye verilir. Yükümlü, 14'üncü maddede belirtilen hususlar dikkate alınmak kaydıyla, Kanunun 242'nci maddesinde belirtilen sürenin son günü mesai saati bitimine kadar komisyonun nihai teklifini kabul ettiğini bir dilekçe ile ilgili gümrük müdürlüğüne bildirdiği takdirde, bu tarih itibariyle uzlaşma vaki olmuş sayılır ve buna göre işlem tesis edilir.

7) Komisyon çalışmaları sırasında düzenlenen tutanakların yükümlü tarafından imzalanarak bir nüshasının yükümlüye verilmesi tebliğ hükmündedir. Bu durumlarda, yükümlüye ayrıca tebligat yapılmaz.

8) Uzlaşma Komisyonlarınca, uzlaşmanın vaki olması, uzlaşmanın temin edilememesi veya uzlaşmanın vaki olmamasına ilişkin hususların tutanağa geçirilmesi ile yetinilir. Tutanaklara geçirilen kararların gerekçesi ayrıca belirtilmez.”¹⁶⁰

GUY'un 16'ncı maddesinden anlaşılacağı üzere, yükümlünün uzlaşma talebiyle başlayan süreç idarenin mevcut talebin uygunluğunu denetlemesi ve uygun olması halinde uzlaşma yerini ve tarihini belirleyerek uzlaşma davetiyesi göndermesi buna müteakip belirlenen yerde ve tarihte tarafların toplanarak uzlaşması ya da uzlaşmaması durumunda düzenlenen tutanakların taraflarca imzalanması ile sonlandırılmaktadır.

¹⁶⁰ 7201 sayılı Tebligat Kanunu, RG: 11.02.1959, 10139. “Madde 7/a: Tebligata elverişli bir elektronik adres vererek bu adrese tebligat yapılmasını isteyen kişiye, elektronik yolla tebligat yapılabilir. Anonim, limitet ve sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketlere elektronik yolla tebligat yapılması zorunludur. Elektronik yolla tebligatın zorunlu bir sebeple yapılamaması hâlinde bu Kanunda belirtilen diğer usullerle tebligat yapılır. Elektronik yolla tebligat, muhatabın elektronik adresine ulaştığı tarihi izleyen beşinci günün sonunda yapılmış sayılır.”

1.10. Uzlaşma Gününün Ertelenmesi ve Uzlaşma İşlemlerinin Süresi

GUY'un 17'nci maddesine göre, “Belirlenen uzlaşma günü bildirildikten sonra komisyonun o gün toplanamayacağını anlaşılması halinde yeni bir uzlaşma günü belirlenerek yükümlüye bildirilir. Yükümlü tarafından makul gerekçelerle katılım sağlanamayacağını toplantı başlamadan önce komisyona bildirilmesi şartıyla ve bir defaya mahsus olmak üzere toplantı, yükümlüye daha sonra bildirilecek bir tarihe ertelenebilir. Uzlaşma görüşmelerinin belirlenen günde sonuçlandırılmaması veya daha ayrıntılı bir inceleme veya araştırma yapılmasını gerektirmesi halinde toplantıya, aynı gün veya sonradan belirlenerek yükümlüye bildirilecek bir başka tarihte devam edilir.” Bu maddeyle yükümlüye uzlaşmaya katılım sağlayamaması durumunda makul gerekçelerle bildirmesi halinde uzlaşma toplantısını bir kez erteleme imkanı verilmiştir.

Bununla birlikte, Danıştay'ın bir kararında “...kanunla öngörülmemiş olsa da, mücbir sebep hallerinde idareye başvuru için öngörülen sürelerin işlemeyeceği genel hukuk kuralı olarak kabul edilmektedir... uzlaşma toplantısına katılmaya engel olacak haller, ancak, kişinin iradesi dışında gelişen tabii afet, savaş hali ve benzeri durumlarla kişinin bu tür haklarını kullanmasını imkansız kılan çok ağır hastalık gibi olağanüstü özellikler taşıyan durumlar olabilir. Davacı vekilinin süresinde uzlaşma toplantısına katılmasını engellediğini ileri sürdüğü hastalığının resmi teşekküllerce teyit edilmiş olmasına rağmen, yataklı tedavi kurumlarında tedaviyi gerektirir nitelikte bulunmaması, yalnızca istirahati gerektirir nitelikte olduğunun raporda belirtilmiş olması, söz konusu hastalığın çok ağır nitelikte hastalık olmadığına karine teşkil edeceğinden, genel hukuk kuralları içinde de mücbir sebep olarak kabulüne imkân bulunmamaktadır.” ifadelerine yer verilerek yükümlünün, uzlaşma toplantısına katılamamasına neden olan mücbir sebeplerin niteliği belirtilmiştir.¹⁶¹ Görüleceği üzere, mücbir sebep hallerinin oluşması durumunda yükümlü, uzlaşma görüşmelerini bir defa daha erteleme imkanına sahip olmaktadır.

GUY'un 18'inci maddesine göre, “Yükümlünün uzlaşma talebi, dilekçenin ilgili uzlaşma komisyonu kayıtlarına girdiği tarihten itibaren azami 45 gün içinde

¹⁶¹ Danıştay 9. Daire, 27.01.1993 tarih ve E.1992/2680, K.1993/313, www.danistay.gov.tr , (Erişim Tarihi: 02.04.2019)

sonuçlandırılması esastır. Ancak, 17'nci maddesinde belirtilen nedenlere bağı olarak belirtilen süre aşılabılır. Bu durumda, söz konusu inceleme ve araştırmanın tamamlanmasına kadar Komisyon çalışmalarına devam eder.” Bu nedenlerle, uzlaşma görüşmelerinin daha detaylı bir inceleme veya araştırma yapılmasını gerektirmesi veya belirlenen günde sonuçlandırılmaması durumunda toplantıya, aynı gün veya sonradan belirlenecek başka bir tarihe ertelenebilir. GUY'un 7'nci maddesinin yedinci fıkrası uyarınca “uzlaşma komisyonları, 10.000 TL'den az olan uzlaşma talepleri için toplanamaz. Birden fazla yükümlünün başvurusunun 10.000 TL'yi aşması halinde, bu talepler tek bir Uzlaşma Komisyonu tarafından sonuçlandırılabilir.” Yine GUY'un 18'inci maddesi ikinci fıkrasına göre “7'nci maddenin yedinci fıkrası uyarınca Gümrük ve Ticaret Bölge Müdürlüklerine yapılan uzlaşma taleplerinin üç ay içerisinde 10.000 TL'ye ulaşmaması halinde, takip eden ay içinde mevcut uzlaşma talepleri sonuçlandırılır. Söz konusu sürelerin hesaplanmasında ilk yapılan uzlaşma başvuru tarihi esas alınır.” Görüleceği üzere uzlaşma komisyonlarının toplanabilmesi için uzlaşılması istenilen toplam miktarın 10.000 TL'yi aşması gerekir.

1.11. Uzlaşmanın Sonuçları

GUY'un 21'inci maddesine göre, “Uzlaşma vaki olduğu takdirde gümrük uzlaşma komisyonlarının düzenleyecekleri uzlaşma tutanakları kesin olup, gereği ilgili gümrük müdürlüğüne derhal yerine getirilir. Uzlaşma tutanağının ilgili gümrük idaresine intikali üzerine, tahakkuk ve tebliğ edilmiş olan gümrük vergileri ve/veya kesilen para cezaları uzlaşılan tutarlara göre düzeltilir. Üzerinde uzlaşılan ve tutanakla tespit edilen hususlar dâhil olmak üzere, bu Yönetmelik kapsamında oluşturulan komisyonların tüm çalışmaları ve işlemleri hakkında yükümlü veya cezanın muhatabı ya da idare tarafından dava açılmaz, hiçbir mercie şikayet veya itirazda bulunulamaz, herhangi bir idari inceleme, araştırma ve soruşturmaya konu edilemez, geri verme ve kaldırma talebinde bulunulamaz. Uzlaşılan alacakla ilgili olarak 5607 sayılı Kaçakçılıkla Mücadele Kanununa göre daha sonra cezaya hükmedilmesi halinde Gümrük Yönetmeliğinin 579'uncu maddesine göre işlem yapılır.

Uzlaşma komisyonu çalışmaları gizlidir.”¹⁶² Yönetmeliğin bu maddesiyle uzlaşma vaki olduğu halde uzlaşılan tutarlara kaşı itiraz ve dava yolu kapatılmıştır.

Vergi mahkemesi bir kararında “...Olayda, söz konusu cezalarla ilgili uzlaşmaya gidildiği, uzlaşılan miktarın ödendiği anlaşıldığından, dava konusu itirazın reddi işleminde hukuka aykırılık görülmemiştir...” ifadesine yer vererek ceza muhatabının uzlaşılan hususlar hakkında itiraz yoluna gidemeyeceğini belirtmiştir.¹⁶³

GUY’un 22’nci maddesine göre, “Uzlaşmanın vaki olmaması veya temin edilememesi hallerinde yükümlü, tahakkuk eden ve kendisine tebliğ edilen alacaklara, uzlaşmanın vaki olmadığına dair düzenlenen ve kendisine tebliğ olunan tutanağın tebliğinden itibaren itiraz/dava yoluna gidebilir. İtiraz ve dava yoluna ilişkin hususlar gümrük mevzuatında belirtilen genel hükümlere tabidir. Uzlaşmanın vaki olmaması veya temin edilememesi hallerinde, aynı alacaklar için yeniden uzlaşma talebinde bulunulamaz.”

GUY’un 23’üncü maddesine göre, “Uzlaşılan cezalar hakkında KK’nın 17’nci maddesi gereğince ayrıca peşin ödeme indiriminden faydalanılamaz.” KK’nın 17’nci maddesi uyarınca yükümlü, kanun yoluna başvurmadan önce idarî para cezasını öderse bu ceza üzerinden %25 indirim hakkına sahip olmaktadır. Ancak, söz konusu idari para cezası için uzlaşma sağlanır ise uzlaşma sağlanan tutar üzerinden ayrıca peşin ödeme indirimi uygulanmaz.

GUY’un 24’üncü maddesine göre, “Uzlaşma konusu yapılan alacaklar, uzlaşma gerçekleştiğinde, uzlaşma tutanağının tebliğinden itibaren genel hükümler çerçevesinde 1 ay içinde ödenir. Uzlaşılan vergilerin ilgili olduğu gümrük beyannamelerinin tescil tarihinden itibaren uzlaşma tutanağının imzalandığı tarihe kadar geçen süre için, uzlaşılan tutar üzerinden AATUHK hükümlerine göre

¹⁶² Gümrük Yönetmeliği Madde 579: ‘(1) Bir fiilin hem Kanunun hem de kaçakçılıkla mücadele veya diğer ceza koyan kanunların kapsamına girebilecek olması durumunda, idare amiri durumu inceleyerek olay dolayısıyla, aynı zamanda diğer kanunlara göre işlem yapılıp yapılmayacağını tespit eder.(2) Soruşturma veya kovuşturma sonucunda Kanunda tayin edilen cezalardan daha ağır bir para cezasına karar verildiği veya fiilin suç teşkil ettiğine ve suçtan dolayı yaptırım uygulanmasına karar verildiği takdirde, kararın kesinleşmesi ve hükmolunan paranın tahsili şartıyla Kanuna göre verilmiş olan ceza kaldırılır ve alınmış olan para geri verilir.’

¹⁶³ Hatay 1.Vergi Mahkemesi, 22.12.2017 tarih ve E:2017/805, K:2017/1525, <http://portal.uyap.gov.tr>, (Erişim tarihi:16.03.2019)

belirlenen gecikme zammı oranında gecikme faizi tatbik edilir.” Sonuç olarak idare ile yükümlü arasında uzlaşmanın sağlanması halinde, üzerinde uzlaşılan vergi ve cezalar bir ay içinde ödenir, bu hususlar hakkında dava açılamaz ve hiçbir mercie şikayette bulunulamaz. Bu süre içinde ödeme yapılmazsa uzlaşma sağlanmamış sayılarak kamu alacağı genel hükümlere göre tahsil edilir. Uzlaşma sağlanamaz ise uzlaşma talebi ile duran itiraz süresi kaldığı yerden işlemeye başlar.

2. İTİRAZ

2.1. İtiraz Kavramı

GK'nun 242'nci maddesine göre, *“Yükümlüler kendilerine tebliğ edilen gümrük vergileri, cezalar ve idari kararlara karşı tebliğ tarihinden itibaren on beş gün içinde bir üst makama, üst makam yoksa aynı makama verecekleri bir dilekçe ile itiraz edebilir. İdareye intikal eden itirazlar 30 gün içinde karara bağlanarak ilgili kişiye tebliğ edilir. İtiraz dilekçelerinin süresi içinde yanlıı makama verilmesi halinde, itiraz süresinde yapılmıı sayılır ve idarece yetkili makama ulaştırılır. İtirazın reddi kararlarına karşı işlemin yapıldığı yerdeki idari yargı mercilerine başvurulabilir.”* Söz konusu maddeden anlaşılacağı üzere yükümlüler sadece gümrük vergilerine ve cezalara değil aynı zamanda idari kararlara karşı da itiraz edebilirler.

Gümrük vergilerinden kasıt gümrük idaresince ithalat sırasında tahsil edilecek tüm vergi ve mali yükleri ifade eder. İthalat sırasında alınmakla beraber tarh, tahakkuk ve tahsili başka kurumlar tarafından yapılan vergiler bunun dışındadır. Örnek olarak; Damga Vergisi ithalat sırasında alınabilmektedir. Aynı zamanda ithalatta alınan KDV'nin matrahına dahildir. Ancak tarh, tahakkuk ve tahsil işlemleri vergi dairelerince yapıldığından yukarıda bahsedilen 242'nci maddeye göre itiraza konu olamaz.¹⁶⁴

¹⁶⁴ KILIÇ, a.g.e., s.370.

2.2. İtirazın Kapsamı

Gümrük vergilerine itiraz sebepleri aşağıdaki şekilde dört başlık altında toplanabilir;

“1) Konu Nedeniyle Yapılan İtirazlar: Eşyanın nitelik ve mahiyetinin belirlenmesinde yanlışlık yapılması veya eşyayı gümrük vergisinden istisna tutan hükümlerin hiç tatbik edilmemesi veya hatalı uygulanması halinde söz konusu olmaktadır.

2) Matrah Nedeniyle Yapılan İtirazlar: Verginin hesaplanmasına esas olan matrahın veya miktarın belirlenmesi sırasında hata yapılması halinde söz konusu olmaktadır.

3) Tarife Nedeniyle Yapılan İtirazlar: Dış ticaret işlemlerine konu olan eşya, bilinen ticari adlarıyla değil, Dünya Gümrük Örgütü’nce düzenlenen ve bütün üye ülkelerce kullanılan rakamlarla sınıflandırılmış kodlarla ifade edilir. Gümrük vergileri de yürürlükte olan gümrük tarifesi esas alınarak belirlendiğinden, eşyanın yer aldığı pozisyonun karşılığında gösterilen vergi oranından başka bir oran kullanılarak verginin hesaplanması hali mükellefler tarafından itiraz sebebi sayılabilir.

4) Diğer İtiraz Nedenleri: Milletlerarası anlaşmaların yanlış uygulanması veya hiç uygulanmaması veya eşyanın ait olduğu ülkenin belirlenmesinde hata yapılması gibi nedenler diğer itiraz nedenleri olarak gösterilebilir.”¹⁶⁵

2.3. İtiraz Dilekçesinde Bulunması Gereken Bilgiler ve Dilekçenin Verileceği Makamlar

“İtiraz dilekçesinde bulunması gereken hususlar:

- İtiraz konusu ve sebebi,
- İtirazın dayanağı delillere ilişkin bilgi ve belgeler,

¹⁶⁵ KIZILOT, KIZILOT, a.g.e., s.507.

- İtiraza konu idari işlemin yazılı tebliğ tarihi,
- Gümrük vergileri ve para cezalarında itiraz edilen bedel,
- İtiraz edilen kararı veren idarenin neresi olduğu,
- İtiraz edenin, adı, vergi numarası, unvanı, adresi, TC kimlik numarası(varsa vekil ya da temsilcilerine ait bu tür bilgiler) gibi açıklamalar,
- İtiraz dilekçesinin tarihidir.

Bu hususların bulunduğu dilekçe imzalanır ve itiraza konu kararın örneği ile birlikte delil olarak sunulan belgeler eklenir.”¹⁶⁶

Yukarıda bahsedildiği gibi ilgililer gümrük vergileri, ceza veya idari kararların tebliğinden itibaren on beş gün içerisinde bir üst makama, üst makam yoksa aynı makama bir dilekçe ile itiraz edebilirler.

Gümrük vergilerini eğer gümrük müdürlüğü tahakkuk ve tebliğ etmiş ise üst makam Gümrük ve Dış Ticaret Bölge Müdürlüğü, eğer itiraz konusu kararı ilk alan idare Gümrük ve Dış Ticaret Bölge Müdürlüğü ise bir üst makam Ticaret Bakanlığı olacaktır. Yazılı metinlerde konusuna göre başvuru makamı Bakanlığın muhtelif Genel Müdürlükleri olarak gösterilmiş ise doğrudan buraya itiraz edilebilecektir.¹⁶⁷

İtiraz dilekçesinin süresi içinde doğru makama verilmediği takdirde GK'nın 242/3'üncü maddesine göre, “*itiraz süresinde yapılmış sayılır ve idarece yetkili makama ulaştırılır.*” Buna göre yanlış makam da olsa itirazın yapılmış sayılabilmesi için süresi içinde yapılması koşulu aranmaktadır.

Danıştay bu konu ile ilgili bir kararında, “*davacı adına 10.12.2010 tarihinde tescil edilen serbest dolaşıma giriş beyannamesi muhteviyatı eşya nedeniyle, aynı tarihte taahhütlü olarak postaya verilen dilekçeyle ihtirazi kayıtla yapılan beyana dayalı olarak tahakkuk ettirilen özel tüketim ve katma değer vergilerine karşı, yukarıda sözü edilen dilekçe ile aynı zamanda gümrük müdürlüğüne itiraz edildiği;*

¹⁶⁶ KILIÇ, a.g.e., s.370.

¹⁶⁷ KILIÇ, a.g.e., s.371.

her ne kadar itiraz dilekçesi süresi içinde yanlış makama verilmiş ise de, yukarıda anılan Gümrük Kanunu'nun 242'nci maddesinin 3'üncü fıkrası uyarınca, dilekçenin verildiği makamca, itiraz dilekçesinin yetkili makama ulaştırılması suretiyle itirazın esasının incelenmesinin sağlanması gerekirken, başvuru hakkında ilgilinin yanıtlanması suretiyle işlem tesis edilmesinde hukuka uyarlık bulunmadığından, davaya konu işlemin iptali gerekirken, yazılı gerekçeyle verilen kararda isabet görülmemiştir. Açıklanan nedenle, temyiz isteminin kabulüne” ifadelerine yer vermiştir.¹⁶⁸

2.4. İtiraz Dilekçeleri Üzerine Yapılacak İncelemeler

2.4.1 İtirazın Şekil Yönünden İncelenmesi

Gümrük Yönetmeliğinin 585/4'üncü maddesi uyarınca *“Yapılacak itirazların süresi içerisinde olup olmadığının tespitinde; taahhütlü olarak posta yolu ile yapılacak itirazlarda, itiraz dilekçesinin postaya verildiği tarih, posta yolu ile veya doğrudan ilgili gümrük idaresine yapılacak itirazlarda, itiraz dilekçesinin itirazın yapıldığı gümrük idaresinin kaydına giriş tarihi, dikkate alınır.”* Bu kapsamda yükümlünün vereceği itiraz dilekçesinin süre yönünden reddedilmemesi için dilekçesini posta yolu ile göndermesi halinde taahhütlü olarak göndermesi daha uygun olacaktır.

2.4.2 İtirazların Esastan İncelenmesi

İtirazın şekil yönünden yapılan incelemede herhangi bir aykırılığı olmadığı durumda esas yönünden incelemeye geçilir. Gümrük Yönetmeliği'nin 586'ncı maddesine göre, *“İtirazlar, anlaşmazlığa konu beyanname ve sair her türlü belge ile eşyadan alınacak örnek, örnek alınması mümkün olmayan hallerde eşyanın kendisi veya fotoğraf, katalog, prospektüs gibi eşyayı görmeden fikir verecek diğer belgelerin*

¹⁶⁸ Danıştay 7. Daire, 26.01.2016 tarih ve E.2015/1717, K.2016/927, www.danistay.gov.tr, (Erişim Tarihi: 26.06.2018).

incelenmesi veya gerek duyulması halinde ilgili gümrük idaresinin görüşü de alınarak otuz gün içinde karara bağlanarak ilgili kişiye tebliğ edilir.”

Otuz gün içinde karar verilemediği durumlarda GK 6'ncı maddesinin ikinci fıkrası kapsamında karar verilir. Buna göre, gümrük idareleri itiraz dilekçesinin kendilerine ulaştığı tarihten itibaren otuz gün içerisinde karar alırlar. Alınan karar yazılı olarak başvuru sahibine bildirilir. Ancak gümrük idareleri tarafından bu süreye uyulması mümkün olmazsa, tayin edilen süre aşılabılır. Bu durumda söz konusu idareler yukarıda belirtilen sürenin dolmasından önce süre aşımını haklı kılan gerekçeler ile talep hakkında karar vermek için gerekli gördükleri ilave süreyi de belirterek dilekçe sahibine bilgi verir.¹⁶⁹

İlgili kişilerin bu süreçte uyuşmazlık konusu eşyayı teslim almak istemeleri halinde Gümrük Yönetmeliği'nin 587'nci maddesinde yer alan şartları sağlamaları gerekmektedir. Bu şartlar;

“1) Kararların yükümlüce tebellüğ edilmiş olması ve taleplerinin bir dilekçe ile gümrüğe verilmiş olması,

2) Yükümlünün beyanına göre düzenlenen vergi tahakkukları ile gümrük idaresince tahakkuk ettirilen bütün vergiler arasındaki farkın ve para cezalarının teminata bağlanması,

3) Uyuşmazlığın idari yargı merciine intikali halinde bu hususun belgelenmesi,

4) İdarece gerekli görülecek her türlü bilgi veya belgenin sunulmasıdır.”

Gümrük idaresi ve yükümlü arasındaki uyuşmazlık vergi tahakkukunun kesinleşmesinden önce meydana gelir ve yürürlükteki yasaklama ve kısıtlamaları ihlal ederse yükümlünün itirazı henüz karara bağlanmamışken eşya çekmesine izin verilmez.¹⁷⁰

¹⁶⁹ SELEN, a.g.e., s.232.

¹⁷⁰ ERCAN, a.g.e., s.201.

İtiraz incelemesi sonucunda ilgili makam itirazın kabul edilmesi veya reddi yönünde karar verilebilir. Her iki şekilde de verilen karar, konunun idare içinde görüşülme sürecini bitirme anlamında kesindir. İtiraz kabul edildiğinde işlemi yapılmış gümrük idaresi bunu dikkate alarak ya işlemini tamamen kaldırır ya da itiraz kararı doğrultusunda yeniler. Yenilenen işlem yükümlüye tebliğ edildiğinde buna karşı da süresi içinde haklı gerekçelerle itiraz edebilir.¹⁷¹

GK’da, kararın süresi geçtikten sonra verilmesi ve tebliğ olunduğu tarihte idari dava açma süresinin dolmuş olması durumunda yeni bir idari dava açma süresinin işleyip işlemeyeceği hakkında bir hüküm bulunmamaktadır. Ancak İYUK’un genel hükümleri çerçevesinde tebliğ olunan cevabın yeni bir dava açma süresi başlatacağı kabul edilir.¹⁷² GK’da ayrıca cevap verme süresi içerisinde idarece itiraza cevap verilmediği takdirde, bunu başvurunun reddi olarak kabul edilip, bekleme süresi geçtikten sonra dava açılıp açılmayacağı da açık değildir. Anayasasının 74’üncü maddesine¹⁷³ göre idari makamların başvuruları cevapsız bırakmaları mümkün değildir. Ayrıca, İYUK m. 10/1-2 uyarınca; “1) İlgililer, haklarında idari davaya konu olabilecek bir işlem veya eylemin yapılması için idari makamlara başvurabilirler. 2) Altmış gün içinde bir cevap verilmezse istek reddedilmiş sayılır. İlgililer altmış günün bittiği tarihten itibaren dava açma süresi içinde, konusuna göre Danıştay’a, idare ve vergi mahkemelerine dava açabilirler. Altmış günlük süre içinde idarece verilen cevap kesin değilse ilgili bu cevabı, isteminin reddi sayarak dava açabileceği gibi, kesin cevabı da bekleyebilir. Bu takdirde dava açma süresi işlemez. Ancak, bekleme süresi başvuru tarihinden itibaren altı ayı geçemez. Dava açılmaması veya davanın süreden reddi hallerinde, altmış günlük sürenin bitmesinden sonra yetkili idari makamlarca cevap verilirse, cevabın tebliğinden itibaren altmış gün içinde dava açabilirler.” hükümlerine yer vermiştir.

Danıştay’ın bu konuyla ilgili bir kararında “Yükümlülerce yapılan itirazın, Gümrük Başmüdürlüklerince otuz gün içinde karara bağlanarak ilgisine tebliğ

¹⁷¹ KILIÇ, a.g.e., s.374.

¹⁷² YÜCE, ÇELİKKAYA, a.g.e., s.181.

¹⁷³ Türkiye Cumhuriyeti Anayasası 74. madde: “Vatandaşlar ve karşılıklılık esası gözetilmek kaydıyla Türkiye’de ikamet eden yabancılar kendileriyle veya kamu ile ilgili dilek ve şikayetleri hakkında, yetkili makamlara ve Türkiye Büyük Millet Meclisine yazı ile başvurma hakkına sahiptir. Kendileriyle ilgili başvuruların sonucu gecikmeksizin, dilekçe sahiplerine yazılı olarak bildirilir...”

edilmemesi halinde, idari davaya konu edilecek kesin ve yürütülmesi zorunlu olan zımnî red işlemi oluşacaktır.” ifadesine yer vermiştir.¹⁷⁴ Görüldüğü gibi, gümrük idaresinin yapılan itiraza süresinde cevap vermemesinden, bu itirazın kabul edilmediği anlamı çıkarılmaktadır.

2.5. İtiraz Süresinin Başlama Tarihi

GK 242’nci maddesine göre, gümrük vergileri, cezaları ve idari kararlara karşı yasal haklarını kullanmak isteyen yükümlüler tebliğ tarihinden başlayarak on beş gün içerisinde bir dilekçe ile itiraz edebilirler. Gümrük Yönetmeliği’nin 585/4’üncü maddesine göre “*yapılacak itirazların süresi içerisinde olup olmadığının tespitinde;*

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

- Posta yolu ile veya doğrudan ilgili gümrük idaresine yapılacak itirazlarda, itiraz dilekçesinin itirazın yapıldığı gümrük idaresinin kaydına giriş tarihi, dikkate alınmaktadır.”

Danıştay konu ile ilgili bir olayda, “*...para cezası kararına süresi içinde itiraz edilmediği gerekçesiyle... itiraz dilekçesinin taahhütlü olarak postaya verildiği tarih araştırılıp, bu tarihe nazaran itirazın süresinde yapılıp yapılmadığının incelenmesi sonucunda... para cezasına süresi içinde itiraz edildiği sunucuna ulaşılarak dava konusu işlemi iptal eden Van Vergi Mahkemesinin 24.01.2014 gün ve E:2013/650; K:2014/29 sayılı kararının onanmasına”* kararını vermiştir.¹⁷⁵ Sonuç olarak, yükümlülerin itiraz dilekçelerini normal posta yolu ile göndermeleri halinde süre yönünden hesaplamalarda hak kaybı durumu ortaya çıkabileceği için taahhütlü posta yolunu tercih etmeleri yararlarına olacaktır.

¹⁷⁴ Danıştay 7.Daire, 14.10.2004 tarih ve E.2002/1536, K.2004/2443, www.danistay.gov.tr, (Erişim Tarihi: 08.06.2018).

¹⁷⁵ Danıştay 7.Daire, 10.02.2016 tarih ve E.2014/2195, K.2016/1594, www.danistay.gov.tr, (Erişim Tarihi: 22.03.2019).

2.6. İtirazın Süresinde Yapılmaması

GK’da belirtilen süre aşılarak itiraz talebinde bulunulduğunun Gümrük idaresince tespit edilmesi halinde; itiraz olayının esastan incelemesine geçilmeden önce süre aşımı nedeniyle reddedilir. Bunun üzerine ilgililer idari yargıya gitme hakkına sahiptirler. İdari yargının yerleşmiş içtihatlarına göre süre aşımı hak düşürücü niteliktedir.¹⁷⁶

Danıştay bir kararında “...İdari itiraz aşamasında, idarece işin esasının incelenmesi suretiyle işlem tesis edilmiş olsa dahi, sürelerin kamu düzeninden olması sebebiyle, itirazın süresinde olup olmadığının yargı yerlerince re’sen gözetilmesi gerektiği, süresinde itiraz edilmediği durumlarda, davanın, bu sebeple reddi gerektiği...” ifadelerine yer vererek mükellefler tarafından kendilerine tebliğ edilen gümrük vergileri, cezalar ve idari kararlara karşı tebliğ tarihinden itibaren on beş gün içerisinde itiraz başvurusunda bulunulması gerektiğini, aksi halde süresinde yapılmayan itiraz başvurusuna ilgili makamlarca ret cevabı verileceğini belirtmiştir.¹⁷⁷

2.7. İtirazın Karara Bağlanmadan Önce Eşyanın Çekilebilmesi

Gümrük Yönetmeliği madde 587’ye göre “1) Yükümlüler, mercilerince verilecek kararlardan önce, ihtilaf konusu eşyayı çekmek isterlerse, aşağıda yazılı şartlarla istekleri kabul olunur ve eşyanın çekilmesine izin verilir.

a) Kararların yükümlüce tebellüğ edilmiş olması ve taleplerinin bir dilekçe ile gümrüğe verilmiş olması,

b) Yükümlünün beyanına göre yapılan vergi tahakkukları ile gümrük idaresince tahakkuk ettirilen bütün vergiler arasındaki farkın ve para cezalarının teminata bağlanması,

c) Uyuşmazlığın idari yargı merciine intikali halinde bu hususun belgelenmesi,

¹⁷⁶ KILIÇ, a.g.e., s.376.

¹⁷⁷ Danıştay 7. Daire, 01.02.2005 tarih ve E.2002/1706, K.2005/74, www.danistay.gov.tr, (Erişim Tarihi: 29.06.2018).

ç) İdarece gerekli görülecek her türlü bilgi veya belgenin sunulması.

2) Vergi tahakkukunun kesinleşmesinden önce idare ile yükümlü arasında çıkan uyuşmazlık yürürlükteki yasaklama ve kısıtlama hükümlerini ihlal eder mahiyette olduğu takdirde bu madde hükmü uygulanmaz.

3) Birinci fıkranın (b) bendinin uygulanmasında düşük kıymet beyanı şüphesiyle kıymet araştırması yapılan hallerde, araştırmanın bu maddenin uygulanmasının talep edildiği tarihten itibaren bir yılda sonuçlanmaması halinde, gümrük idaresinde mevcut verilere göre işlem sonuçlandırılır. Bu süreden sonra alınan cevaplar çerçevesinde vergi farkı ortaya çıkan hallerde gerekli işlemler yerine getirilir.” hükmünden anlaşılacağı üzere, yükümlüler gerekli şartları taşımaları halinde mercilerince verilecek kararlardan önce ihtilaf konusu eşyaları alarak gümrük gözetiminden çıkarabilir.

2.8. İtirazın İhtirazi Kayıttan Sonra Yapılma Durumu

Yükümlüler ilke olarak kendi beyanları üzerine yapılan tarhiyata karşı dava açamazlar. Bu ilkenin istisnalarını, işlemde vergi hatası bulunması ve ihtirazi kayıtlı beyan durumları oluşturmaktadır.¹⁷⁸

Yükümlülerin kendi beyanları üzerine tahakkuk eden gümrük vergilerine karşı itiraz yoluna gidebilmek için beyannamenin tescil edildiği tarihte beyannameye ihtirazi kayıt konulması ve bu kayda ilişkin dilekçenin beyannamenin tescil edildiği tarihte idarenin kayıtlarına girmesi gerekir.¹⁷⁹ Bu nedenle beyannameye ihtirazi kayıt konulmaması halinde yükümlüler kendi beyanlarına ilişkin olarak tahakkuk ettirilecek vergilere karşı itiraz yoluna gidemeyeceklerdir.

Danıştay’ın bu konuyla ilgili bir kararında “...İhtirazi kayıt; belli hakları kullanma konusunda serbestliğini korumak isteyen tarafın, bu konuda ön koşul ileri

¹⁷⁸ ÖNCEL, ÇAĞAN, KUMRULU, a.g.e., s.96.

¹⁷⁹ Alper YEŞİLOVA, Gümrük Hukukuna İlişkin Uyuşmazlıklar ve Hukuki Çözüm Yolları, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2017, s.170.

sürmesi, çekince koymasıdır. İhtirazi kayıt beyanın serbest irade ile yapılmadığını ortaya koyar. Beyanlarının, yükümlüleri bağlamadığından söz edilebilmesi için, ihtirazi kaydın, beyannamenin tescil edildiği tarihte konulması gerekir. Ancak bu şekilde, beyanın, yükümlülerin iradesi dışında gerçekleştiği anlaşılabilir. Beyannamenin tescil edildiği tarihten sonraki bir tarihte ihtirazi kayıt dilekçesi verilmesi ise, yükümlülerin, beyanlarının doğru olup olmadığı konusunda kuşkularının bulunduğunu göstereceğinden, beyanın, yükümlülerin iradesini yansıtmadığından söz edilemez...” diyerek ihtirazi kaydın beyannamenin tescil edildiği tarihte konulmasının önemini vurgulamıştır.¹⁸⁰

2.9. İtiraz Edebilecek Kişiler

GK'nın 242'nci maddesi birinci fıkrası, “Yükümlüler kendilerine tebliğ edilen gümrük vergileri, cezalar ve idari kararlara karşı tebliğ tarihinden itibaren on beş gün içinde bir üst makama, üst makam yoksa aynı makama verecekleri bir dilekçe ile itiraz edebilir.” şeklindedir. Bu maddeye göre, kendisine vergi tarh ve tahakkuk ettirilmesi sonucu vergi borcu tahakkuk eden gerçek veya tüzel kişiler kendilerine resmi olarak bildirilen gümrük vergileri ve cezalara karşı itiraz talebinde bulunabilir. Yine bu maddeye göre gümrük vergilerini eğer Gümrük Müdürlüğü tahakkuk ettirmiş ve tebliğ etmiş ise üst makam Gümrük ve Dış Ticaret Bölge Müdürlüğü, eğer Gümrük ve Dış Ticaret Bölge Müdürlüklerince itiraza konu işlemler yapılmışsa Ticaret Bakanlığı üst makam olarak değerlendirilecek ve itiraz bu kurumlara yapılacaktır.

2.10. İtirazların Cevaplandırılma Süresi ve Kanuni Sürede Karşılanmamasının Sonucu

GK 242'nci maddesine göre, itirazların idarece otuz gün içinde karara bağlanarak ilgili kişilere bildirilmesi gerekir. Gümrük idaresi, itirazı kanunda belirtilen sürede cevaplamadığında, bu durum idarenin itirazı zımnen reddetmesi olarak değerlendirilecektir. İYUK'un 14/3-d maddesinde, dava dilekçelerinin öncelikle “idari

¹⁸⁰ Danıştay 7. Daire, 21.12.2004 tarih ve E.2004/2341, K.2004/3554, www.danistay.gov.tr, (Erişim Tarihi: 02.03.2019).

davaya konu olacak kesin ve yürütülmesi gereken bir işlem olup olmadığı” yönlerinden inceleneceği hükmü yer alır. GK’nın 242’nci maddesinde öngörülen itiraz prosedürü işletilmeden ve tamamlanmadan gümrük idaresinin İYUK’un 14/3-d¹⁸¹ maddesi kapsamında “kesin ve yürütülmesi gereken bir işleminden” bahsetmek mümkün değildir. Gümrük idaresi itirazı 30 gün içinde cevaplandırmamış ise bu durum olumsuz görüşte olduğu ve sessiz kalarak bunu gösterdiği şeklinde değerlendirilerek dava açma süreleri içinde idari yargıya başvurulabilecektir.¹⁸²

Danıştay konu ile ilgili bir kararında, “Gümrük Kanunu uyarınca işlem tesis edilmesi istemiyle veya idarece re’sen veyahut ilgililerin isteği üzerine tesis edilen işlemlere karşı idareye yapılacak başvuru yollarının yöntem ve süreleri ile kendisine başvuruda bulunulan idarenin cevap verme süreleri, anılan Kanunda, genel hükümlerden (İdari Yargılama Usulü Kanunu’nun 10’uncu maddesindeki esaslardan) ayrı olarak düzenlenmiştir. Bu nedenle, Gümrük Kanunu’na göre yapılan vergi tahakkukları ve para cezaları ile ilgili olarak idari davaya konu olabilecek işlemlerin oluşumunun, yukarıda açıklanan başvuru usulleri ve süreleri konusunda özel Kanun niteliği taşıyan, 4458 sayılı Kanun hükümlerine göre, bu Kanunda hüküm bulunmayan hallerde ise, genel Kanun niteliğindeki 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu’nun 10’uncu ve 11’inci maddeleri hükümlerine göre belirlenmesi gerekmektedir. Bu bakımdan, vergi veya cezalara vaki itiraz başvurusuna, 4458 sayılı Kanun’un anılan 242’nci maddesinde öngörülen otuz günlük süre içinde cevap verilmemesi suretiyle oluşan zımni ret işleminin süresi içinde dava konusu yapılabileceği gibi, zımni ret işlemine karşı dava açma süresinin geçirilmesinden sonra, başvuru hakkında idarece işlem tesis edilerek tebliğ edildiği hallerde de, 2577 sayılı Kanun’un 10’uncu maddesinde yer alan, İdareye yapılan başvuruların cevap verilmemek suretiyle reddine ilişkin işlemlerin iptali istemiyle dava açılmaması veya açılan davaların süreden reddi hallerinde, bekleme süresinin bitmesinden sonra yetkili idari makamlarca cevap verilirse, cevabın tebliğinden itibaren idari dava açma süresi

¹⁸¹ İYUK, m.14/3: “Dilekçeler, Danıştay’da daire başkanının görevlendireceği bir tetkik hakimi, idare ve vergi mahkemelerinde ise mahkeme başkanı veya görevlendireceği bir üye tarafından: a) Görev ve yetki, b) İdari merci tecavüzü, c) Ehliyet, d) İdari davaya konu olacak kesin ve yürütülmesi gereken bir işlem olup olmadığı, e) Süre aşımı, f) Husumet, g) 3 ve 5 inci maddelere uygun olup olmadıkları, Yönlerinden sırasıyla incelenir.”

¹⁸² KILIÇ, a.g.e., s.383.

içinde dava açılacağı yolundaki hüküm uyarınca dava açılacaktır. Öte yandan, zımni ret işlemine karşı açılan dava devam ederken, açıkça ret işleminin tebliğ edildiği ve ayrıca dava konusu yapılmadığı hallerde ise, her iki işlemde de incelenecek hukuksal durumların aynı olması sebebiyle, aynı davada incelenmesi de olanaklıdır.” görüşüne yer vermiştir.¹⁸³

2.11. İtirazın Gümrük Vergilerinin Ödeme Süresine Etkisi

GK 198/1’inci maddesine göre; “ *madde hükümleri saklı kalmak kaydıyla, yapılan kontrol ve denetlemeler sonucunda hiç alınmadığı veya noksan alındığı belirlenen gümrük vergileri ile işlemleri daha sonra yapılmak üzere teslim edilen eşyaya ilişkin gümrük vergilerinin, yükümlüye tebliğ edildiği tarihten itibaren on beş gün içinde ödenmesi zorunludur...*” GK 198/2’nci maddesine göre; “*Tebliğ edilen gümrük vergilerine karşı 242’nci madde çerçevesinde gümrük idareleri nezdinde itiraz edilmesi ödeme süresini keser. Ödeme süresi idarenin ya da yargı mercii kararının tebliğ edildiği tarihten itibaren yeniden başlar.*”¹⁸⁴ Bu maddelere göre yükümlünün tebliğ edilen gümrük vergisine itiraz etmesi, on beş günlük ödeme süresini idare ya da mahkeme kararının tebliğinden itibaren yeniden başlatacaktır.

2.12. İtiraz Üzerine Verilen Kararların İçeriği

Gümrük Yönetmeliği’nin 586’ncı maddesine göre, “*İtirazlar, anlaşmazlığa konu beyanname ve sair her türlü belge ile eşyadan alınacak örnek, örnek alınması mümkün olmayan hallerde eşyanın kendisi veya fotoğraf, katalog, prospektüs gibi eşyayı görmeden fikir verecek diğer belgelerin incelenmesi veya gerek duyulması halinde ilgili gümrük idaresinin mütalaası da alınmak suretiyle otuz gün içinde karara bağlanarak ilgili kişiye tebliğ edilir. Otuz gün içerisinde karar alınamadığı durumlarda Gümrük Kanununun 6’ncı maddesinin ikinci fıkrası uygulanır.*” GK’nın 6’ncı maddesinin 2’inci fıkrasına göre ise “*Ancak, gümrük idareleri tarafından bu süreye uyulması mümkün değilse, belirtilen süre aşılabılır. Bu durumda, söz konusu*

¹⁸³ Danıştay 7. Daire, 10.04.2014 tarih ve E.2011/8642, K.2014/1982, www.danistay.gov. tr, (Erişim Tarihi: 02.07.2018).

¹⁸⁴ KILIÇ, a.g.e., s.383.

idareler, yukarıda belirlenen sürenin dolmasından önce başvuru sahibine süre aşımını haklı kılan gerekçeler ile talep hakkında karar vermek için gerekli gördükleri ek süreyi de belirterek bilgi verirler.”

İtirazı inceleyecek idari merci, buna esas olan kararı ya doğru bulup onaylamak suretiyle itirazı reddedebilir ya da itirazın hukuka aykırılığına kanaat getirmek suretiyle iptal edebilir. Bunun dışında itiraza esas olan kararı değiştirmesi, düzeltmesi söz konusu değildir. Bu işlemi itiraz edilen kararı veren idari mercii yapabilecektir.¹⁸⁵

3. TAHLİLE İTİRAZ - İKİNCİ TAHLİL

Gümrük vergilerinin özelliğinden doğan bu tür itiraz şekli GK 243'üncü ve Gümrük Yönetmeliği'nin 588-590'uncü maddeleri arasında düzenlenmiştir.

GK'nın 243'üncü maddesine göre, *“İlgili kişilere Gümrük Kanunu 197'nci maddeye göre tebliğ edilen gümrük vergilerinin hesaplanmasında esas alınan kimyevi tahlil sonuçlarına karşı tebliğden itibaren onbeş gün içinde Gümrük ve Muhafaza Başmüdürlüğüne yazılı dilekçe ile itiraz edilebilir. İtiraz üzerine, birinci tahlilin yapıldığı gümrük laboratuvarında görevli olan ve ilk tahlili yapan kimyager dışındaki iki kimyager tarafından ikinci tahlil yapılır. Yükümlünün talebi halinde, gümrük idareleri, gümrük kimyageri olmayan bir gözlemci kimyagerin de ikinci tahlilde hazır bulunmasına izin verirler. Üç kimyagerden fazla kimyager bulunmayan gümrük laboratuvarında yapılan tahlile itiraz edilmesi halinde, ikinci tahlil en az iki kimyager bulunan en yakın gümrük idaresine ait laboratuvarında yaptırılır. İkinci tahlil sonucu, eşyanın teknik özelliklerinin ve niteliklerinin belirlenmesi yönünden kesindir.”*¹⁸⁶

¹⁸⁵ KILIÇ, a.g.e., s.387.

¹⁸⁶ Söz konusu maddede belirtilen GK 197'nci madde; *“Gümrük vergileri, tahakkukundan hemen sonra yükümlüye tebliğ edilir. Yapılan denetlemeler sonucunda hiç alınmadığı veya noksan alındığı belirlenen veya yukarıdaki şekilde tebliğ edilemeyen gümrük vergilerine ilişkin tebligat, gümrük yükümlülüğünün doğduğu tarihten itibaren üç yıl içinde yapılır. Şu kadar ki, gümrük yükümlülüğünün doğduğu olayla ilgili olarak dava açılması zaman aşımını durdurur. Yükümlü tarafından gümrük beyannamesinde gösterilen vergi tutarı ile gümrük idaresince hesaplanan vergi tutarının eşit olması halinde, gümrük idarelerinin eşyayı teslim etmesi, gümrük vergilerinin yükümlüye tebliği yerine geçer. Gümrük vergileri alacakları, ceza uygulamasını gerektiren bir fiile ilişkin olması ve zaman aşımı daha uzun bulunan bu fiil nedeniyle ceza davası açılmış olmak kaydıyla, bu alacaklar Türk Ceza Kanunundaki dava ve ceza zaman aşımı süreleri içerisinde kovuşturulup tahsil edilir. Bu madde hükümlerine göre tebliğ edilen gümrük vergileri; itirazda bulunulmaması veya süresi içinde idari yargı mercilerine başvurulmaması*

Gümrük Yönetmeliği 588'uncu maddesine göre, “İlgili kişilerce 203'üncü maddeye göre tebliğ edilen tahlil sonuçlarına karşı tebliğ tarihinden itibaren on beş gün içinde gümrük ve muhafaza başmüdürlüğüne bir dilekçe ile itiraz edilebilir. b) Dilekçede, beyanname numarası ve tescil tarihi ile eşyanın cins ve türü, tahlile ne yönden itirazda bulunduğu, gözlemci kimyager bulundurulup bulundurulmayacağı, bulundurulacaksa adı soyadı ve adresi gösterilir. c) İdarece yapılan inceleme sonunda, itirazın kanuni süresi içinde yapıldığı ve eşyanın örneklerinin henüz gümrükte bulunduğu tespit olunursa, ikinci tahlil için numune başına 650 TL ücret alınır. ç) Numuneden kaynaklanan nedenlerden dolayı itiraz edilmesi halinde, beyan sahibi veya temsilcisi huzurunda tutanak tanzim edilerek tekrar alınan numune ile birinci tahlil tekrarlanır.”¹⁸⁷

Gümrük Yönetmeliği 589'uncu maddesine göre, “İtiraz halinde birinci tahlilin yapıldığı gümrük laboratuvarında görevli olan ve ilk tahlili yapan kimyager dışındaki iki kimyager tarafından ikinci tahlil yapılır. Yükümlünün talebi halinde, gümrük idareleri, gümrük kimyageri olmayan bir gözlemci kimyagerin de ikinci tahlilde hazır bulunmasına izin verirler. Gözlemci kimyager yapılan duyuruya rağmen gelmediği takdirde tahlil gıyabında yapılır. Birinci tahlilin gümrük laboratuvarları haricinde bir laboratuvarda yapılmış olması halinde ikinci tahlil gümrük ve muhafaza başmüdürlüğüne uygun görülecek bir laboratuvarda yaptırılır.”

Gümrük Yönetmeliği'nin 590'ıncı maddesine göre, “İkinci tahlil sonucu, eşyanın teknik özellik ve niteliklerinin tayin ve tespiti bakımından kesindir. Bu nedenle, yükümlülere ikinci tahlil sonucu ve bu sonuca göre yapılan tarife uygulaması ve tahakkuk ettirilen vergiler duyurulur.” Kimyevi tahlil işlemi kimyasal maddelerin veya bileşimlerinin gümrük tarife pozisyonlarının belirlenmesi amacıyla yapılmakta ve bu analiz sonuçlarına göre eşyanın tarife pozisyonu belirlenerek ilgili tarife üzerinden vergilendirme yapılmaktadır. İkinci tahlil sonucunda eşyanın tarife pozisyonu ve bu tarife üzerinden alınacak vergiler kesinleşmektedir.

hallerinde bu sürelerin bittiği tarihte kesinleşir; dava açılması halinde mahkemece yükümlü aleyhine verilen kararın gümrük idaresine tebliğ edildiği tarihte tahsil edilebilir hale gelir.”

¹⁸⁷ Gümrük Yönetmeliği Madde 203: “Birinci tahlil sonuçları ilgili memurca beyan sahiplerine tebliğ ettirilerek, BİLGE Sistemi Muayene Kontrol ekranındaki "Tebliğ Tarihi" alanına tebliğ ettirilen tarih girilir. Bu tarih, tahlil raporlarına itiraz için başlangıç sayılır.”

Danıştay'ın bu konuyla ilgili bir kararında “...*Kanun Koyucunun 242'inci maddede genel olarak düzeltme ve itiraz usulünü düzenlediği, 243'üncü madde ile kimyevi tahlil sonuçlarına yönelik ortaya çıkan uyumsuzlukların idari aşamada çözümlenmesini sağlamak amacıyla “özel bir idari itiraz” usulü getirdiği, ancak bu yola başvurulmasını, tüketilmesi zorunlu bir idari itiraz prosedürü olarak düzenlemediği, tahlil sonuçlarına itiraz edip etmeme hususunda ilgililere seçimlik bir hak tanındığı...*” ifadelerine yer vererek tahlil sonuçlarına itirazı, 242'inci maddede belirtilen tüketilmesi zorunlu idari itiraz yolundan ayırmıştır.¹⁸⁸

¹⁸⁸ Danıştay 7. Daire, 30.12.2009 tarih ve E.2008/7153, K.2009/5844, www.danistay.gov.tr, (Erişim Tarihi: 08.06.2018).

SONUÇ VE DEĞERLENDİRME

Gümrük vergisi dış ticarete konu olan eşyanın miktarı veya kıymeti üzerinden alınan, ekonomik, mali ve sosyal fonksiyonlarının yanında önemli bir dış ticaret ve ekonomi politikası aracı olan dolaylı bir vergi çeşididir. Gümrük vergileri ile gümrük vergisi farklı anlamlar taşımaktadır. Gümrük vergisi gümrük yükümlülüğünün doğduğu zaman yürürlükte bulunan gümrük tarifesindeki oran ve miktarlara göre hesap edilen sadece bir vergiyi kapsarken; gümrük vergileri tabiri gümrük vergisi ile birlikte ithalat ve ihracat sırasında alınan bütün vergi ve mali yükleri içermektedir. Gümrük vergileri VUK 2'nci maddesi gereği bu kanuna dahil edilmemiş ve kendi özel kanunu olan GK'da düzenlenmiştir. Her geçen gün ülkeler arasındaki ekonomik ilişkilerin artması nedeniyle gümrük mevzuatında değişiklikler olmaktadır.

Gümrük vergisi kaybına neden olan işlemlere ilişkin tatbik edilecek cezalar GK'nın 234-238'inci maddelerinde, usulsüzlüklere ilişkin uygulanacak cezalar ise GK'nın 239-241'inci maddeleri arasında düzenlenmiştir. Vergi cezalarındaki hedef, vergi kanunlarının gereğinin kurallara uygun olarak zamanında yerine getirilmesidir. Böylelikle hazinenin vergi kaybı önlenerek verginin hazineye girme süresi kısaltılmış ve kamu harcamalarının finansmanı için ihtiyaç duyulan kaynaklar sağlanmış olacaktır.

Gümrük idaresi ile yükümlüler arasında gümrük mevzuatında düzenlenen konular üzerine çatışma çıkması, uyuşmazlık olarak adlandırılmaktadır. Gümrük vergilerinden kaynaklı uyuşmazlıkların çözümünde kanun koyucu öncelikli olarak itiraz yoluyla idari süreci zorunlu kılmıştır. İdari süreçte çözümlenemeyen uyuşmazlık idari yargıda dava açılması yoluyla yargısal sürece taşınabilmektedir. Uygulanan bu yöntemin mahkemelerin yoğunluğunu azalttığı ve alacağın daha hızlı tahsilini gerçekleştirdiği görülmektedir.

GK'nın 244'üncü maddesi kapsamında işlemleri yürütülen uzlaşma müessesesi, idare ile yükümlüler arasında ortaya çıkan çatışma halinin yargı yoluna gidilmeden, anlaşma yoluyla çözümlenmesini öngörmektedir. Uzlaşma görüşmeleri sonucunda vergi ile ceza alacakları tahsilatının hızlandırılması, idare ile yükümlü/ceza muhatabı arasında ortaya çıkan uyuşmazlıkların azaltılması ve bu uyuşmazlıklarının

uzlaşma kurumu aracılığıyla daha hızlı ve etkin çözüme kavuşturulması amaçlanmaktadır. Yükümlü için alternatif bir çözüm olan uzlaşma yolu, kamu alacağının değer kaybına uğramadan hızlı bir şekilde tahsiline imkan tanınması ve mahkemelerin yükünü hafifletmesi açısından büyük öneme sahiptir. Nitekim uzlaşma başvurusu ile uzlaşılan dosya sayısına bakıldığında uzlaşma müessesesinin idari çözüm yolları arasında ne kadar önemli bir yeri olduğu görülmektedir. 2017 yılında sadece İstanbul gümrüklerinde 2.942 uzlaşma başvurusu olmuş; bunların 2.249'u ile uzlaşma sağlanmış olup 548 başvuru ile ilgili işlemler devam etmektedir.¹⁸⁹ Uzlaşma hakkının kullanılması GUY ile yükümlülerin tercihine bırakılmıştır. Diğer yandan, yükümlü ilk olarak uzlaşma hakkını kullandıktan sonra itiraz hakkını kullanabilmekte ancak önce itiraz yolunun kullanılması durumunda yükümlü artık uzlaşma şansını kaybetmiş bulunmaktadır. GK'nın 5911 sayılı Kanunla kaldırılan ve 6111 sayılı Kanunla yeniden düzenlenen ve 31.08.2011 tarihinde yürürlüğe giren 244'üncü maddesinde Gümrük vergileri ve cezalarıyla alakalı eylemin, Kaçakçılıkla Mücadele Kanununun 3'üncü maddesinde yer alan kaçakçılık suçları ile bağlantılı olması halinde uzlaşma imkanının olmadığı hükme bağlanmıştır.

GK 242'inci maddesiyle birlikte yükümlüler sadece tahakkuk edilen vergiye karşı değil, diğer tüm gümrük işlemlerine karşı da itiraz edebilme hakkına sahiptirler. GUY'un 22'nci maddesine göre, uzlaşmanın sonuçlanamaması ya da gerçekleştirilememesi durumlarında yükümlü, tahakkuku düzenlenen ve kendisine tebliğ edilen alacaklar için uzlaşmadığına dair düzenlenen ve kendisine bildirilen tutanağın tebliğinden itibaren on beş gün içerisinde itiraz yoluna gidebilir. Yükümlü itiraz hakkını kullanırken, yanlış makama başvuru yapsa dahi, bu başvurunun süresi içinde yapılmış olması koşulu ile hak kaybını önlemek amacıyla idare re'sen yetkili makama bu başvuruyu ulaştırma gibi gümrük yükümlülerini koruyan düzenlemeler yapılmıştır. Son aşamada, itiraz başvurularının kişiler aleyhine sonuçlanması durumunda ise, kişiler haklarını yargı yolu ile çözmek üzere vergi mahkemelerinde arayabileceklerdir.

¹⁸⁹ <https://istanbulbolge.ticaret.gov.tr/istatistikler/uzlasma-istatistikleri/2017-yili-uzlasma-istatistikleri> (Erişim tarihi:14.02.2018)

Gümrük işlemleri ayrı bir uzmanlık alanı ve teknik bilgi gerektirdiğinden, gümrük idarelerinin etkinliğinin artırılması ile vergi işlemlerinin zamanında yapılması sağlanacaktır. Gümrük idaresinin etkin bir şekilde çalışabilmesi, uyuşmazlıkların idari safhada hızlı bir şekilde çözümü, yükümlülerin gümrük ile ilgili sorularına doğru ve zamanında bilgi verilebilmesi bakımından gümrük personelinin gümrük mevzuatı ve uygulaması hakkında yeterli bilgiye sahip olmaları büyük önem arz etmektedir. Böylelikle daha sonra uyuşmazlık olarak gündeme gelebilecek sorunlar hızlı bir şekilde çözüme kavuşturulmuş olacaktır. Gümrük idarelerinin etkinliğinin artırılması için idarenin kendi içindeki örgütlenme yapısında iyileştirmelerin yapılması, eğitim olanaklarının artırılması yararlı olacaktır.



KAYNAKÇA

Kitaplar

AKDOĞAN, Abdurrahman; Türk Vergi Sistemi ve Uygulaması, 3.Baskı, Gazi Kitabevi, Ankara, 2001.

ARTUK, Mehmet Emin / GÖKCEN, Ahmet / YENİDÜNYA, Caner; Ceza Hukuku Genel Hükümler, Adalet Yayınevi, 8. Baskı, Ankara, 2014.

ATAN, Turhan; Türk Gümrük Tarihi, Gümrük Müfettişleri Derneği Yayınevi, Cilt II, 1989.

BİLİCİ, Nurettin; Vergi Hukuku, Güncelleştirilmiş ve Geliştirilmiş 26. Baskı, Seçkin Yayınları, Ankara, 2011.

CANDAN, Turgut; Vergi Suçları ve Cezaları, Maliye ve Hukuk Yayınları, Mayıs 2010.

ÇELİK, Binnur; Kamu Alacaklarının Takip ve Tahsil Hukuku, Kültür Yayınları, İstanbul, 2002.

CENTEL, Nur / ZAFER Hamide / ÇAKMUT Özlem; Türk Ceza Hukukuna Giriş, 9. Baskı, Beta Yayıncılık, Eylül 2016.

EDİZDOĞAN, Nihat / ÇELİKKAYA, Ali; Vergilerin Ekonomik Analizi, Bursa, Dora Yayınları, 2010.

ERCAN, Tayfun; Gümrük Uyuşmazlıkları ve Çözüm Yolları, Adalet Yayınevi, Ankara, 2012.

ERDEM, Tahir; Vergi Hukukunda Uyuşmazlıkların İdari Aşamada Çözüm Yolları Ve Alternatif Çözüm Yolları, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2012.

GİRAY, Filiz; Maliye Tarihi, Ezgi Kitabevi, Bursa, 2001.

GÖZLER, Kemal; İdare Hukuku, İkinci Baskı, Ekin Yayınevi, Cilt I, Bursa, 2009.

GÖZLER, Kemal; İdare Hukuku, İkinci Baskı, Ekin Yayınevi, Cilt II, Bursa, 2009.

GÖZLER, Kemal, Anayasa Hukukunun Genel Teorisi, Cilt II, Ekin Basım Yayın Dağıtım, Bursa, 2011.

KARAKOÇ, Yusuf; Türk Vergi Hukukunda Pişmanlık ve Islah, 2. Baskı, Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Döner Sermaye İşletmesi Yayınları, İzmir, 1997.

KARAKOÇ, Yusuf; Genel Vergi Hukuku, 5. Baskı, Yetkin Yayınları, 2011.

KARAKOÇ, Yusuf; Vergi Anlaşmazlıklarının/Uyuşmazlıklarının Çözüm Yolları (Vergi Yargılama Hukuku), 3. Baskı, Yetkin, Ankara, 2015.

KANGAL, Zeynel Temel; Kabahatler Hukuku, 1. Baskı, On İki Levha Yayınları, İstanbul, 2011.

KILIÇ, Kaptan; Yeni Gümrük Kanunu ve Kaçakçılıkla Mücadele Kanunu Değişikliğine Göre; Kaçakçılık suçları Gümrük Kabahatleri ve Gümrük Uyuşmazlıklarının Çözüm Yolları, Gazi Kitabevi, Ankara, 2013.

KIZILOT, Şükrü; Gümrük Vergisi Uyuşmazlıkları ve Çözüm Yolları-4, Hürses, 13 Aralık 1998.

KIZILOT, Şükrü / KIZILOT, Zuhâl; Vergi İhtilafları ve Çözüm Yolları, 22. Baskı, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara, 2013.

KOCA, Mahmut / ÜZÜLMEZ, İlhan; Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2016.

OKTAR, Ateş; Vergi Hukuku, Gözden Geçirilmiş ve Güncelleştirilmiş 9. Baskı, Türkmen Kitapevi, İstanbul, 2013.

ÖNCEL Muallâ / ÇAĞAN, Nami / KUMRULU, Ahmet; Vergi Hukuku, 22. Bası, Turhan Kitabevi, Ankara, 2013.

ÖNER, Erdoğan; Osmanlı İmparatorluğu ve Cumhuriyet Döneminde Mali İdare, T.C. Maliye Bakanlığı Araştırma Planlama ve Koordinasyon Kurulu Başkanlığı Yayın No: 2005/369, Genişletilmiş 2. Baskı, Ankara, 2005.

ÖNER, Erdoğan; Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi, Seçkin Yayınları, Ankara, 2012.

ÖZGENÇ, İzzet; Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler, Seçkin Yayıncılık, Eylül, 2014.

PEKCANITEZ, Hakan / ATALAY, Oğuz / ÖZEKES, Muhammed; Medeni Usul Hukuku Ders Kitabı, Yetkin Basımevi, Ankara, 2016.

SABAN, Nihal; Vergi Hukuku, İstanbul, Der Yayınları, 2002.

SAYGILIOĞLU, Nevzat / AKÇİN, Remzi; Dış Ticaret ve Gümrük, Cem Web Ofset San. Tic. Ltd. Şti., Ankara, 2015.

SAYGILIOĞLU, Nevzat / GERÇEK, Adnan; Dış Ticaret ve Gümrük Kurallar, İşlemler ve Vergileme, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara, 2007.

SELEN, Ufuk; Gümrük İşlemleri ve Vergilendirilmesi, 5. Baskı, Ekin Kitabevi, Mart, 2013.

ŞENYÜZ, Doğan; Vergi Ceza Hukuku(Vergi Kabahatleri ve Suçları)Gözden Geçirilmiş ve Güncellenmiş 10. Baskı, Ekin Kitabevi, Bursa, 2017.

ŞENYÜZ, Doğan / YÜCE, Mehmet / GERÇEK, Adnan; Türk Vergi Sistemi, Ekin Basın Yayın Dağıtım, Bursa, 2018.

ŞİMŞEK, Mehmet; Anayasal ilkeler karşısında Vergi Kabahat ve Yaptırımları, Adalet Yayınları, Ocak 2016.

TUNCER, Selahattin; Gümrükler ve Gümrük Vergileri, Yaklaşım Yayınları, Ankara, 2001.

ÜNSAL, Erdal; Mikro İktisat, İmaj Yayıncılık, Ankara, 2005.

YEŞİLOVA, Alper; Gümrük Hukukuna İlişkin Uyuşmazlıklar ve Hukuki Çözüm Yolları, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2017.

YILDIRIM, Turan / MELİKŞAH, Yasin / KAMAN, Nur / ÖZDEMİR, H. Eyüp / ÜSTÜN, Gül / TEKİNSOY, Özge Okay; İdare Hukuku, On iki Levha Yayıncılık, 2013.

YÜCE, Mehmet / ÇELİKKAYA, Ali; Örnek Uygulamalarla Vergi Uyuşmazlıkları ve Çözüm Yolları, 1. Baskı, Dora Yayıncılık, Ankara, 2016.

Makaleler

ATA, Reşit; "Yeni Gümrük Kanununu Geniş ve Mukayeseli İncelemesi-II", Mükellefin Dergisi, Sayı: 91, Temmuz 2000, s.90-104.

BULUT, Mustafa Kemal; Gümrük Vergisine Eş Etkili Vergi ve Mali Yüklerin Gümrük Vergisi Tanımı Kapsamında Değerlendirilmesi, Vergi Dünyası Dergisi, Sayı:314, 2007, s.139-148.

ERDEMİR, Hatice PALAZ / GÖKBUNAR, Ramazan; "Efes Gümrük Yazıtında Gümrük Vergileri", Gazi Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi 9/1, 2007, s.227 -234.

GEDİK, Gülşen, "ABD, AB VE Türk Gümrük Vergisinde Temsil", Mali Hukuk Dergisi, Sayı:159, 2018, s.675-704.

HACIKÖYLÜ, Canatay; "İthalat Sırasında Ödenen Vergiler ve Diğer Mali Yükümlülükler: Türkiye ve Cep Telefonu İthalatı", Aksaray Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, Cilt:7-Sayı:1, Ocak 2015, s.21-36.

İNCECİ, Ahmet / TOSUNER, Mehmet; "Türkiye'de Gümrük Uyuşmazlıklarının İdari Çözümü: Karşılaştırmalı Bir Değerlendirme", Maliye Dergisi, Ocak-Haziran 2018; 174, s.402-430.

KANETİ, Selim; “Türk Kamu Maliyesinin Anayasal Temelleri (I)”, İktisat ve Maliye Dergisi, Sayı: 8, 1989, s.319-332.

KARADAĞ, Neslihan Coşkun / ORGAN, İbrahim; “Gümrük Uzlaşması Ve Vergi Usul Kanunu’ndaki Uzlaşma Kurumu İle Karşılaştırılmalı Olarak Değerlendirilmesi”, Niğde Üniversitesi İİBF Dergisi, Cilt: 7 - Sayı: 1, 2014, s.370-396.

ÖZKAN, Ömer / Tayfun ERCAN; “Gümrük Kabahatlerinde Sorumluluk Halleri”, İstanbul Ticaret Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi, Güz Sayı:28 2015/2, s.31-45.

ŞAHİN, Mustafa; “Türkiye’de Gümrük Vergilerinde Gönüllü Beyan Uygulaması Ne Kadar Cazip?”, Vergi Dünyası Dergisi, Sayı:446, Ekim 2018, s.132-136.

TORUNOĞLU, Tahsin; “Vergi Zıyaı Kabahati”, Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, Cilt: 12, Özel S., 2010, s.477-544.

TÜRKAL, Hasan / EKİCİ, Mehmet Sena / İNAN, Mahmut; “Vergi Suç Ve Kabahat Kavramı, 4369 Sayılı Yasa Öncesinden Günümüze Yürürlükteki Vergi Suçları-Kabahatleri Ve Cezaları”, Selçuk Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, Cilt:18, Sayı:1, 2010, s.45-83.

YAĞAN, Haldun; “Gümrük Vergi Hukukunda Yeni Bir Müessese: Uzlaşma”, Vergi Sorunları Dergisi, Sayı: 275, Mart, 2015, s.34-50.

Tezler

ARDIÇ, Mehtap; “Gümrük Vergilerinin Tahsili ve Geri Verilmesi Kaldırılması Sisteminin Türk Vergi Hukuku ve AB Mevzuatı Çerçevesinde Karşılaştırmalı İncelenmesi Sorunların Tespiti ve Çözüm Önerileri”, (Uzmanlık Tezi), Gümrük Müsteşarlığı, Ankara, 2011.

ÇELİKKAYA, Ali; “Türk Gümrük Kanunu’nun Vergilemeye İlişkin Hükümlerinin Değerlendirilmesi”, (Yayınlanmamış Doktora Tezi), Anadolu Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Eskişehir, 2001.

ERCAN, Tayfun; “Türk Vergi Hukuku’nda ve Avrupa Birliği’nde Gümrük Vergisi Uyuşmazlıkları ve Analizi”, Gazi Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi, Ankara, 2009.

KILINÇ, Selin; “Gümrük Vergisi Uyuşmazlıklarının İdari Ve Yargısal Aşamada Çözüm Yolları”, Celal Bayar Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi, Manisa, 2014.

KIZILAY, Fatma Sultan; “Gümrük Vergilerinin Tahsilat Süreci, Yaşanan Sorunlar Ve Bir Çözüm Önerisi Olarak Uzlaşma Müesseseleri”, Gümrük Müsteşarlığı, Uzmanlık Tezi, Ankara, 2011.

OK, Abdullah; “Türk Hukukunda Gümrük Vergileri ve Cezaları”, Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Kamu Hukuku Anabilim Dalı, Doktora Tezi, Konya, 2016.

ÖZDEMİR, Melahat; “Gümrüklerde Uygulanan İdari Para Cezalarının Kabahatler Kanunu Açısından Değerlendirilmesi”, Gazi Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi, Ankara, 2011.

TUNCER, Denizhan; “Vergi Tekniği Açısından Gümrük Vergilerinin Değerlendirilmesi”, Uludağ Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilim Dalı, Doktora Tezi, Bursa, 2007.

YILDIZ, Güven; “Gümrük Vergilerinde Ek Tarhiyat ve Uzlaşma”, Marmara Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi, Ankara, 2016.

İnternet Kaynakları

www.gumruk.gov.tr, (Erişim Tarihi: 20.04.2018)

www.igmd.org.tr, (Erişim Tarihi: 07.04.2018)

www.taa.gov.tr, (Erişim Tarihi: 25.12.2018)

www.ggm.gtb.gov.tr, (Erişim Tarihi: 12.12.2018)

www.anayasa.gov.tr, (Erişim tarihi: 25.12.2018)

www.danistay.gov.tr, (Erişim Tarihi: 26.06.2018)

www.kms.kaysis.gov.tr, (Erişim tarihi: 25.12.2018)

www.uyap.gov.tr (Erişim tarihi: 16.03.2019)

