

T. C.
ULUDAĞ ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
MALİYE ANABİLİM DALI

VERGİ TEKNİĞİ AÇISINDAN
GÜMRÜK VERGİSİNİN DEĞERLENDİRİLMESİ

(DOKTORA TEZİ)

Denizhan TUNCER

Danışman
Prof. Dr. Metin TAŞ

BURSA 2007

TEZ ONAY SAYFASI

T. C.
ULUDAĞ ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ MÜDÜRLÜĞÜNE

Maliye Anabilim Dalı'nda U2004522 numaralı Denizhan TUNCER'İN hazırladığı
“Vergi Tekniği Açısından Gümrük Vergisinin Değerlendirilmesi” konulu Doktora Tezi
ile ilgili tez savunma sınavı, 05/09/ 2007 günü 13:00 – 15:00 saatleri arasında yapılmış,
sorulan sorulara alınan cevaplar sonunda adayın
tezinin(başarılı/başarısız)
olduğuna(oybirliği/oy çokluğu) ile karar verilmiştir.

Sınav Komisyonu Başkanı
Akademik Unvanı, Adı Soyadı
Üniversitesi

Üye (Tez Danışmanı)
Akademik Unvanı, Adı Soyadı
Üniversitesi

Üye
Akademik Unvanı, Adı Soyadı
Üniversitesi

Üye
Akademik Unvanı, Adı Soyadı
Üniversitesi

Üye
Akademik Unvanı, Adı Soyadı
Üniversitesi

Ana Bilim Dalı Başkanı
Akademik Unvanı, Adı Soyadı

...../...../ 20.....

Enstitü Müdürü
Akademik Unvanı, Adı Soyadı

ÖZET

Yazar	: Denizhan TUNCER
Üniversite	: Uludağ Üniversitesi
Anabilim Dalı	: Maliye
Bilim Dalı	:
Tezin Niteliği	: Doktora
Sayfa Sayısı	: XI + 169
Mezuniyet Tarihi	: /.... / 2007
Tez Danışmanı	: Prof. Dr. Metin TAŞ

VERGİ TEKNİĞİ AÇISINDAN GÜMRÜK VERGİSİNİN DEĞERLENDİRİLMESİ

Tarihin en eski vergi kalemlerinden olan “gümrük vergileri” önceleri mali amaçlarla devletlere gelir sağlama gayesiyle konulmuş olmakla beraber zamanla ortaya çıkan yeni vergilerle bu amacından uzaklaşmıştır.

Günümüzde daha çok ihracatı teşvik edip ithalatı kısırarak yerli üretimi koruma ve destekleme ile devletler arası yapılan birlik anlaşmaları gümrük vergilerinin alınmasının temel nedenleridir.

Türkiye’de 2000 yılında Avrupa Birliği mevzuatına uyum süreci içerisinde yürürlüğe giren 4458 sayılı Gümrük Kanunu ile Gümrük Mevzuatında devrimsel değişikliklere gidilmiştir. Yeni yasayla temsil konusu ayrıntılı bir şekilde ele alınarak iş takip konusunun ehil kişilerce takibi sağlanmıştır.

Diğer taraftan, yeni Gümrük Kanunu bir “çerçeve” kanun olması nedeniyle vergi tekniği ve kavramsal bütünlük açısından ulusal mevzuat ile tam bir uyum içerisinde değildir. Bu uyumsuzluk, vergi mükelleflerinin konu hakkında yeterli ve doğru bilgi edinmesinin önünde önemli bir engeldir.

Gümrük vergileri ile ilgili bir çok konunun kanun yerine yönetmeliklerle düzenlenmiş olması bir diğer farklılık olarak göze çarpmaktadır. Bir diğer nokta, gümrük idareleri tarafından verilen para cezalarında, pişmanlık ya da benzeri bir kurum yer almamasıdır.

Genel anlamıyla Avrupa Birliği ile bir uyum yasası niteliğinde olan 4458 sayılı Gümrük Kanunu vergi tekniği ve usul açısından değerlendirildiğinde mükemmel bir yasa değildir. Bu nedenle, değişen ve gelişen ekonomik yapı içerisinde tekrar ele alınarak özellikle VUK ile daha fazla bir uyum içerisinde olacak şekilde ülke çıkarlarının da ön planda olacağı gerekli değişikliklerin yapılması yerinde olacaktır.

Anahtar Sözcükler

Gümrük Vergisi	Vergi Tekniği Açısından Gümrük Vergisi	Gümrük Vergisi Yükümlülüğü

ABSTRACT

Yazar	: Denizhan TUNCER
Üniversite	: Uludağ Üniversitesi
Anabilim Dalı	: Maliye
Bilim Dalı	:
Tezin Niteliği	: Doktora Tezi
Sayfa Sayısı	: XI+ 169
Mezuniyet Tarihi	: /.... / 2007
Tez Danışmanı	: Prof. Dr. Metin Taş

EVALUATION OF CUSTOMS TAXES ACCORDING TO TAXES' TECHNICS

“Customs taxes” historically being one of the oldest items of taxes which are firstly posted by the states with the purpose of obtaining income, but after appearance of new taxes in the course of time it digressed from that aim.

Nowadays to protect and support the local producers through encouraging the export and reducing the import and union agreements among the states are the main reasons of customs taxes.

In 2000, 4458 Numbered Customs Law made revolutionary exchanges in the Customs Legislation which come into force with the overall framework of Turkey’s adaptation period to EU regulations. According to new law, representation theme which examined detailed and pursuit follow of actions provided by the experts.

Other side, because of new Customs Law accepted as a “framework” law with the accordance to its technical and conceptual wholeness not shows exact conformity with the national regulations. This disconformity is the main obstacle to taxpayers for their getting to adequate and correct information about the topic.

Arrangement of many issues with direction regulations instead of laws which are related with customs taxes is another diversity that should be considered. Other point is absence of penitence or similar structure in cases of money penalties that are applied by the customs offices.

Generally as being in the characteristic of a conformity law with EU, it is not perfect law when it is appreciated from the aspects of tax technology and methods. For this reason, it should be reconsidered into the structure of transforming and developing economy and should modified appropriately especially showing more conformity to LTM (Law of Tax Methods - Vergi Usulü Kanunu) and paying attention to national interests.

Key Words

Customs Tax		Evaluation Customs Taxes	Customs Law

İÇİNDEKİLER

TEZ ONAY SAYFASI	ii
ÖZET	iii
ABSTRACT.....	iv
İÇİNDEKİLER	v
KISALTMALAR.....	x
GİRİŞ.....	1

BİRİNCİ BÖLÜM

GÜMRÜK KANUNU KAPSAMINDA YER ALAN VERGİLER VE DİĞER MALİ YÜKÜMLÜLÜKLER

1.1. GÜMRÜK VERGİLERİNİN KISA TARİHÇESİ.....	3
1.1.1. Gümrük Vergilerinin Dünyada Ortaya Çıkışı ve Gelişimi.....	3
1.1.2. Türkiye’de Gümrük Vergisinin Gelişimi	4
1.1.2.1. Osmanlı İmparatorluğu Öncesi	5
1.1.2.2. Osmanlı İmparatorluğu Dönemi	6
1.1.2.2.1. Tanzimat Öncesi Dönem	6
1.1.2.2.2. Tanzimat Sonrası Dönem.....	8
1.1.2.2.3. Cumhuriyet Dönemi	10
1.1.2.2.4. Gümrük Birliği Sürecinde.....	12
1.2. GÜMRÜK VERGİLERİNİN TEORİK TEMELLERİ VE ETKİLERİ	13
1.2.1. Gümrük Vergilerinin Uygulama Biçimlerine Göre Etkileri.....	16
1.2.1.1. Spesifik Gümrük Vergileri	16
1.2.1.2. Advalorem Gümrük Vergileri.....	17
1.2.1.3. Bileşik (Karma) Gümrük Vergileri	17
1.2.2. Gümrük Vergilerinin Etkileri	17
1.2.3. Gümrük Vergilerinin Ekonomi Üzerindeki Genel Etkileri	18
1.2.3.1. Tüketim Etkisi.....	18

1.2.3.2 Üretim Etkisi.....	18
1.2.3.3. Gelir Etkisi.....	19
1.2.3.4. Bölüşüm (Geliri Yeniden Dağıtıcı) Etkisi.....	19
1.2.3.5. Ticaret Etkisi.....	19
1.3. GÜMRÜK KANUNU YAPISI, KAPSAMI VE ÖZELLİKLERİ.....	20
1.3.1. 4458 Sayılı Gümrük Kanunu'nun Yapısı ve Kapsamı.....	20
1.3.2. 4458 Sayılı Gümrük Kanunu'nun Özellikleri.....	23
1.3.2.1. Gümrük Kanunu Bir Uyum Yasasıdır.....	23
1.3.2.2. Gümrük Kanunu Geniş Kapsamlı Bir Çerçeve Yasasıdır.....	24
1.3.2.3. Gümrük Kanunu Esas İtibariyle Bir Vergi Kanunudur.....	24
1.3.2.4. Gümrük Rejimleri Yeni Baştan Düzenlenmiştir.....	24
1.3.3. Gümrük Kanununda Terminoloji.....	25
1.4. GÜMRÜK KANUNDA MENŞEİ VE GÜMRÜK REJİMLERİ.....	30
1.4.1. Eşyanın Menşei.....	30
1.4.2. Gümrük Rejimleri.....	33
1.4.2.1. Genel Gümrük Rejimleri (Ekonomik Etkili Olmayan Gümrük Rejimleri).....	35
1.4.2.1.1. Serbest Dolaşıma Giriş Rejimi-İthalat Rejimi.....	35
1.4.2.1.2. İhracat Rejimi.....	37
1.4.2.1.3. Transit Rejimi.....	42
1.4.2.2. Ekonomik Etkili Gümrük Rejimleri.....	44
1.4.2.2.1. Gümrük Antrepo Rejimi.....	44
1.4.2.2.2. Dahilde İşleme Rejimi.....	50
1.4.2.2.3. Gümrük Kontrolü Altında İşleme Rejimi.....	54
1.4.2.2.4. Geçici İthalat Rejimi.....	56
1.4.2.2.5. Hariçte İşleme Rejimi.....	60
1.5. DIŞ TİCARETE YÖNELİK MALİ YÜKÜMLÜLÜKLER.....	63
1.5.1. Gümrük Vergisi.....	64
1.5.2. Gümrük Vergisine Eş Etkili Yükümlülükler:.....	65
1.5.2.1. Anti Damping ve Telafi Edici Vergiler.....	65
1.5.2.2. Tek ve Maktu Vergi.....	66

1.5.2.3. TRT Bandrol Ücreti	67
1.5.3. Harcama Vergileri.....	70
1.5.3.1. Katma Değer Vergisi.....	70
1.5.3.2. Özel Tüketim Vergisi	72
1.5.3.3. Damga Vergisi	74
1.5.4. Fonlar	75
1.5.4.1. Toplu Konut Fonu	75
1.5.4.2. Destekleme ve Fiyat İstikrar Fonu	78
1.5.4.3. Kaynak Kullanımı Destekleme Fonu	79
1.5.4.3.1. T.C. Merkez Bankası Tarafından Yönetimi.....	80
1.5.4.3.2. Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü Yönetimi	80
1.5.4.4. Tütün Fonu.....	82
1.5.4.5. Madencilik Fonu	83

İKİNCİ BÖLÜM

VERGİ TEKNİĞİ AÇISINDAN GÜMRÜK VERGİSİ

2.1. VERGİNİN KONUSU	85
2.2. VERGİ YÜKÜMLÜSÜ	87
2.2.1. Genel Açıklama	87
2.2.2. Yükümlü.....	87
2.2.3. Gümrük Vergisinde Temsil.....	88
2.2.3.1. Doğrudan Temsil.....	88
2.2.3.2. Dolaylı Temsil	89
2.2.4. Gümrük Vergisinde Sorumluluk.....	90
2.3. VERGİYİ DOĞURAN OLAY	90
2.4. TARH	92
2.5. TEBLİĞ.....	94
2.6. TAHAKKUK.....	96
2.7. ALACAĞIN ORTADAN KALKMASI.....	98
2.7.1. Ödeme	98
2.7.2. Eşyanın Beyan Edilebilme Niteliğini Kaybetmesi	98

2.7.3. Verginin Geri Verilmesi veya Kaldırılması	99
2.7.4. Beyannamenin İptal Edilmesi.....	99
2.7.5. Zamanaşımı	100
2.7.6. Vergi Affı	101
2.8. SÜRELER	102
2.9. SUÇ VE CEZALAR.....	103
2.9.1. İdari Suç ve Cezalar	103
2.9.1.1. Vergi Kaybı İle İlgili Cezalar	105
2.9.1.2. Usulsüzlük Cezaları.....	105
2.9.2. Adli Suç ve Cezalar.....	108
2.9.3. Gümrük Para Cezalarının Dağıtılması	111
2.10. UYUŞMAZLIKLAR VE İDARİ AŞAMADA ÇÖZÜMÜ	111

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

GÜMRÜK VERGİSİ İLE VUK KAPSAMINDA YER ALAN VERGİLERİN USUL AÇISINDAN KARŞILAŞTIRILMASI

3.1. VERGİLEME TEKNİĞİ AÇISINDAN	114
3.1.1. Tarife	114
3.1.2. Tarh	119
3.1.3. Tebliğ	122
3.1.4. Tahakkuk.....	124
3.1.5. Tahsil.....	127
3.2. SÜRELER AÇISINDAN	129
3.3. SUÇ VE CEZALAR AÇISINDAN	132
3.3.1. İdari Cezalar	134
3.3.2. Adli Cezalar	137
3.4. MÜKELLEFİN ÖDEVLERİ AÇISINDAN	138
3.5. BİLGİ ALMA YÖNTEMİ AÇISINDAN.....	140
3.6. İDARİ BAŞVURU YOLLARI AÇISINDAN	146
3.7. YARGILAMA AÇISINDAN.....	148
3.8. GÜVENLİK ÖNLEMLERİ AÇISINDAN.....	150

3.9. YÜKÜMLÜLÜĞÜN SONA ERDİRİLMESİ AÇISINDAN	152
3.10. SORUMLULUK AÇISINDAN	153
SONUÇ	155
KAYNAKÇA	160
ÖZGEÇMİŞ.....	169

KISALTMALAR

A.B.:	Avrupa Birliği
A.B.D.:	Amerika Birleşik Devletleri
a.g.ç. :	Adı geçen çalışma
a.g.e. :	Adı geçen eser
a.g.m. :	Adı geçen makale
a.g.t. :	Adı geçen tez
AİHK :	Avrupa İnsan Hakları Komisyonu
AİHM :	Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi
AİHS :	Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi
AMKD :	Anayasa Mahkemesi Kararları Dergisi
BKK :	Bakanlar Kurulu Kararları
bkz. :	Bakınız
BM :	Birleşmiş Milletler
C :	Cilt
CIF :	Cost Insurance Freight
DAB :	Döviz Alım Belgesi
DD :	Danıştay Dergisi
DEFİF :	Destekleme ve Fiyat İstikrar Fonu
DİİB :	Dahilde İşleme İzin Belgesi
E :	Esas
f :	Fıkra
FOB :	Free on Board
HUMK:	Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanunu
GK:	Gümrük Kanunu
İYUK:	İdari Yargılama Usulü Kanunu
K :	Karar
K K:	Kabahatlar Kanunu
KDV :	Katma Değer Vergisi

KKDF :	Kaynak Kullanımını Destekleme Fonu
m. :	madde
M.K.:	Medeni Kanun
Mük. :	Mükerrer
ÖTV :	Özel Tüketim Vergisi
RG :	Resmi Gazete
s. :	Sayfa
sk. :	Sayılı Kanun
TBMM :	Türkiye Büyük Millet Meclisi
TCK :	Türk Ceza Kanunu
TPKKK :	Türk Parasının Kıymetini Koruma Kanunu
vd :	ve devamı
vs. :	vesaire
VUK:	Vergi Usul Kanunu
Yar :	Yargıtay
Yay:	Yayımları
YKD :	Yargıtay Kararları Dergisi

GİRİŞ

Tarihin en eski vergilerinden olan gümrük vergisi, bu yönüyle üzerinde en çok durulan vergilerden birisi niteliğini göstermiştir. Araştırmacılar yüzyıllar boyu gümrükler, gümrük vergileri, tarifeler ve gümrük birliği konuları üzerinde durmuşlar, çeşitli görüşler ortaya atmışlardır.

Başlangıçta, tümüyle mali amaç için uygulanan gümrük vergilerinin, yeni vergilerin ortaya çıkmasıyla mali amaç için alınmasından giderek vazgeçilmiştir. Günümüzde gümrük vergilerinin devlete gelir sağlama potansiyeli oldukça düşüktür. Dolayısıyla, gümrük vergilerinin uygulanmasının temel nedeni, yerli ekonomiyi koruma ve yapılan birlik anlaşmalarıdır.

Günümüzde ortaya çıkan birleşmeler ve gümrük birliği uygulamaları gümrük vergilerinin önemini artırmasına karşın, bu vergilere ilişkin idari yapıya aynı derecede önem verildiğini söylemek mümkün değildir. Gümrük idareleri tarafından alınan vergilere ilişkin akademik çalışmalar da yok denecek kadar azdır.

Gümrük vergilerine akademik anlamda da gerekli ilginin gösterildiği söylenemez. Vergilerle bağlantılı öğretim veren kurumların ders programlarına bakıldığında bu husus açık olarak gözükmemektedir. Gümrük vergilerinin kendine özgü teknik yapısı ve VUK kapsamı dışında yer alması nedeniyle akademisyenler tarafından da gerekli ilgiyi görememiştir.

Gümrük vergilerine olan ilgi AB uyum sürecinde yürürlüğe konulan 4458 sayılı Gümrük Kanunu ile bir canlanma göstermişse de, gümrük birliğinin gümrük vergilerini önemsiz, hatta ihmal edilebilir hale getirdiği görüşünün egemen olması yüzünden konuya hak ettiği ilgi halen gösterilmemiştir.

Oysa, gümrükler bir devletin egemenlik hakkının temelidir. Buradan elde edilen gelirlerin oransal payının küçük olması, bu vergilerin önemsiz olduğu anlamına gelmez. Gümrük vergilerinin günümüzde temel uygulanma nedeni, ülkeye mal girişini ülke çıkarlarının gerektirdiği biçimde kontrol etmektir.

Bu genel çerçeveden hareketle, tezimizde “vergi tekniği açısından gümrük vergilerini” incelemeyi amaçladık. Tez  bölümden oluşmaktadış: “Gümrük Kanunu Kapsamında Yer Alan Vergiler ve Diğer Mali Yükümlülükler” başlığını taşıyan birinci bölümde; gümrük vergilerinin dünyada ve Türkiye’de ortaya çıkışını ve gelişimin genel hatlarıyla aktaran gümrük vergilerinin tarihçesi, gümrük vergilerinin teorik temelleri ve etkileri, Gümrük Kanunu’nun yapısı, kapsamı ve zellikleri, Gümrük Kanunu’nda menşe ve gümrük rejimleri, dış ticarete yönelik mali yükümlülükler ve Gümrük Kanunu’nda terminoloji konularına değinilecektir.

“Vergi Tekniği Açısından Gümrük Vergisi” başlığını taşıyan ikinci bölümde; verginin konusu, verginin yükümlüsü, vergiyi doğuran olay, tarh, tebliğ, tahakkuk, vergi alacağının ortadan kalkması, süreler, suç ve cezalar ile uyuşmazlıkların idari aşamada çözümlenmesi konuları üzerinde durulacaktır.

“Gümrük Vergisi ve VUK Kapsamında Yer Alan Vergilerin Usul Açısından Karşılaştırılması” başlığını taşıyan üçüncü bölümde; vergi tekniği, süreler, suç ve cezalar, mükellefin ödevleri, bilgi alma yöntemi, idari başvuru yolları, yargılama, güvenlik önlemleri, yükümlülüğün sona ermesi ve sorumluluk açılarından her iki grup karşılaştırılacaktır.

Sonuç bölümünde ise, çalışmayla elde edilen bulgular ortaya konularak, her iki grup vergi türü bakımından etkinliklerinin artırılmasına yönelik öneriler ortaya konulmaya çalışılacaktır.

Gümrük Vergilerinin normal vergilerin dışında ayrı bir kanun ile düzenlenmesinin gerekli ve yerinde olduğu konusu tezimizin hipotezini oluşturmakta olup bunun vergi tekniği açısından değerlendirilmesi ile ispatına çalışılacaktır.

BİRİNCİ BÖLÜM

GÜMRÜK KANUNU KAPSAMINDA YER ALAN VERGİLER VE DİĞER MALİ YÜKÜMLÜLÜKLER

1.1. GÜMRÜK VERGİLERİNİN KISA TARİHÇESİ

Gümrük vergilerinin ortaya çıkışı ve gelişimi doğal olarak dünya ticaretindeki gelişmelere paralel bir süreç izlemiştir. Dolayısıyla bu yapıdaki vergiler, vergilendirme tarihinin en eski vergilerinden biri olarak sayılır.

Gümrük vergisinin hem dünyada ve hem de ülkemizde geçirdiği aşamaların bilinmesi, bugünkü uygulamanın kavranabilmesi açısından önemlidir.

1.1.1. Gümrük Vergilerinin Dünyada Ortaya Çıkışı ve Gelişimi

Tarihsel süreç içerisinde incelendiğinde ilk çağ medeniyetlerinden Eski Mısır, Hint, Çin, Roma ve Yunan medeniyetlerinde uygulanan gümrük vergisi hakkında hemen hemen hiç bilgi yoktur. Roma İmparatorluğunda uygulanan; eşyanın limanlara girip çıkmasında alınan “**liman resmi**” ve limanlardan geçen mallardan alınan **geçiş resmi**” dünyadaki ilk gümrük vergi uygulaması olarak kabul edilmektedir.

İslamda gümrük vergisi ilk kez Hz. Ömer döneminde uygulanmıştır. Vergi ile ilgili olan tahsil ve oran belirlenirken, karşılıklılık esası temel alınmıştır. Oran konusunda karşılıklılık esasını uygulama olanağı yoksa; oran belirlenemiyorsa, % 10 oranı uygulanmıştır. Karşılıklılık esası muafiyetler için de geçerli olmuştur.¹

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

¹ Filiz GİRAY, Maliye Tarihi, Ezgi Kitabevi, Bursa, 2001, s. 42.

ortadan kalkıp yerine merkezi devletlerin kurulması ile birlikte ağırlık, oran ve adet gibi belirli tarifelere göre tahsil olunmaya başlanılmıştır.

Ayrıca, orta çağlarda yerli ürünlerin vergilendirilerek yurt dışına çıkışının engellenmesi de gümrük vergileri aracılığı ile sağlanmıştır. Yine taşıt araçlarının çoğalması, yeni kıtaların keşfi, diğer ekonomik, mali ve sosyal gelişmelerle uluslararası ticaret daha büyük bir hacim kazanmış ve ülkeler kendi aralarında karşılıklı ticaret anlaşmaları imzalayarak gümrük vergilerinin mali amaçlarının yanı sıra iktisadi amaçlarla kullanılması da gündeme gelmiştir.

İlerleyen dönemlerde sanayi devrimin başlaması ile devletler ürün ihracatını kolaylaştırıp aksine ithalatı zorlaştırmaya yönelik uygulamalarla ulusal ekonomilerini dış rekabete karşı koruyarak yurt içi sanayini kurmak gibi amaçlarla da gümrük vergilerine başvurmuşlardır. Fakat 18.yüzyılda liberalizmin yaygınlaşması ile özellikle Avrupa'da bu koruyucu sisteme verilen önem azalmaya başlamıştır.

1.1.2. Türkiye'de Gümrük Vergisinin Gelişimi

"Lehçe-i Osmaniye" adlı kitapta "Gümrük" kelimesi, Rumca'dan alınmış ve "*emtiaya ilişkin rüsumun idare mahallinin ismidir*" şeklinde tanımlanmış ise de, "gümrük" kelimesinin Rumca'dan alınma olmayıp, Latince'de ticaret manasına gelen "commercium" kelimesinden alınmış olduğu anlaşılmaktadır. Zira, gümrük resminin ticaret eşyasından alınan bir vergi olduğu gözönüne alındığında, kelimenin manaya uygunluğu ortaya çıktığından, bu adlandırmanın esasen daha uygun bulunduğu açıktır.²

Bazı yabancı tarihçiler Türkler'in ilk dönemlerde göçebe toplumu olmasına rağmen, tarihlerinin başlangıcından beri örgütlü bir vergi sistemlerinin bulunduğunu ve bu sistem içinde gümrük vergilerinin de bulunduğunu ifade etmektedirler.³

² (www.igmd.org)

³ Ahmet Burçin YERELİ, "İslam Vergi Hukukunda Dış Ticaret Vergileri ve Osmanlı Devleti'nde Gümrük Vergileri Uygulaması", Dokuz Eylül İİBF Dergisi, Cilt: 9, Sayı: 1, s. 80.

1.1.2.1. Osmanlı İmparatorluğu Öncesi

Türklerin, Osmanlılardan ve hatta İslamiyet'ten önce de, diğer ülkelerle ticari ilişkiler içinde olduklarına ve bu ilişkiler sonucu gümrük uygulamalarının ve gümrük kurumlarının bulunduğu dair, sınırlı da olsa, bazı bilgiler mevcuttur. İslamiyet'ten önce gümrüklerimizle ilgili olarak elde, ancak genel nitelikte bilgiler bulunmaktadır. Dönemin gümrük tekniği ve gümrük işlemleri ile ilgili yeterli bilgi yoktur.

Tarihçiler, Büyük Hun Devleti'nin diğer devletlerle çeşitli ticari ilişkiler içinde bulduklarını ve bu sebeple gümrüklerinin bulunduğunu, Göktürkler'de ve Uygurlar'da gümrük kurumlarının ve gümrük uygulamalarının olduğunu, Samanoğulları'nda spesifik esaslara dayalı muntazam bir gümrük teşkilatı ve gümrük müfettişliği kurumunun bulunduğunu ve bunun sonraları Karahanlılar tarafından da devam ettirildiğini kaydetmektedir.⁴

Büyük Hun Devletinde, kervan yollarında tüccarlardan “koruma vergisi” ve “geçit vergisi” adında vergiler alınmıştır.⁵ Ayrıca, Göktürkler'de⁶, Uygurlar'da⁷, Hazarlar'da⁸, Kumanlar'da⁹ benzeri uygulamalar devam ettirilmiştir.

İslamiyet'ten sonra Samanoğulları, Karahanlılar, Gazneliler, Selçuklular dönemleri de gümrükler açısından ayrı özellikler taşımaktadır.¹⁰ Nitekim, Selçuklular'da ve daha sonra Anadolu Beylikleri ile İlhanlılar döneminde gümrüklerde, İslam gümrük kurallarından çok, örf kurallarının ve özellikle diğer ülkelerle yapılan ticaret anlaşmalarının uygulandığı anlaşılmaktadır. Selçuklular dönemi ayrıca, Türklerin Bizans'la doğrudan ilişkide buldukları bir dönemdir.

⁴ Ali ÇELİKKAYA, Türk Gümrük Kanunu'nun Vergilemeye İlişkin Hükümlerinin Değerlendirilmesi, (Yayınlanmamış Doktora Tezi), Anadolu Üniversitesi, S.B.E., Eskişehir, 2001, s. 17-18.

⁵ Bkz. Turhan ATAN, Türk Gümrük Tarihi, I. Cilt, Türk Tarih Kurumu Basımevi, Ankara, 1990, s. 22-24.

⁶ Bkz. A.g.e., s. 32-38.

⁷ Bkz. A.g.e., s. 42-43.

⁸ Bkz. A.g.e., s. 45-48.

⁹ Bkz. A.g.e., s. 51-52.

¹⁰ Bkz. A.g.e., s. 81-122.

1.1.2.2. Osmanlı İmparatorluğu Dönemi

Bazı yabancı tarihçiler, Osmanlı İmparatorluğu'nda birçok idari ve mali kurumların, İstanbul'un fethinden sonra toplu bir şekilde Bizans'tan alındığını yazmakla birlikte bazı tarihçiler de, gümrüklerin İstanbul'un fethinden sonra kurulup düzenlendiğini belirtirler. Ancak, gümrüklerin İstanbul'un fethinden sonra kurulup düzenlendiği ve bu düzenlemelerin de, Bizans gümrük sistemi esas alınarak yapıldığı yolundaki görüşler, mevcut bilgilerle çelişmektedirler. İstanbul'un fethinden sonra gümrüklerle ilgili yapılmış olan düzenlemeler, Fatih Kanunnamesi'nin başlangıcında yer alan Hatt-ı Hümayun'da belirtildiği şekilde, öteden beri yazılı ya da gelenek şeklinde uygulanmakta olan diğer kurallarla birlikte, gümrük kurallarının da bir araya getirilmesi, derlenmesi ve bir sıra halinde tasnif edilmesidir.

Osmanlı İmparatorluğu'nda gümrük vergisi konusu Tanzimat Öncesi ve Tanzimat Sonrası Dönem olarak iki ayrı bölüm halinde ele alınmaktadır.

1.1.2.2.1. Tanzimat Öncesi Dönem

Osmanlılarda "Gümrük" kelimesi maliye dilinde yer (mekan) anlamına kullanılmıştır. "Gümrük" kelimesi hem anlamı ve hem de konusu itibarıyla, Osmanlı mamul ve mahsullerinin yabancı memleketlere ve yabancı memleket mamul ve mahsullerinin de Osmanlı Devleti'ne ithal veya ihraç edilmesi sırasında, ithal veya ihraç eşyasının çıkarıldığı, getirildiği daire anlamında kullanıldığı gibi, genel kullanımda bu kelime, bu daireye çıkarılan her türlü eşya üzerinden alınan resim anlamına da gelmektedir.

Bu tarife göre, gümrük resmi esasen Osmanlı Devleti'nden yabancı ülkelere veya yabancı ülkelere Osmanlı Devleti'ne ithal veya ihraç olunan eşya üzerinden alınan bir çeşit ticaret vergisi ise de, ülke toprakları içinde bir iskeleden diğer bir iskeleye denizden, bir şehir veya kasabaya karadan nakledilen veya çıkarılan eşyadan da, muhtelif isimler altında asırlarca gümrük resmi alınmış, daha sonra bunlardan bir kısmı zaman içinde kaldırılmıştır.

Osmanlı'da gümrükler dahili ve harici olmak üzere iki kısma ayrılmıştır. Gümrükler, buldukları mahallere göre; sahilde bulunanlar sevahil gümrükleri, hudut

boyunda bulunanlar hudut gümrükleri ve ortada bulunanlar kara gümrükleri olarak adlandırılmıştır. Kara gümrükleri genelde iç ticaret mallarına yönelik iken, sahil gümrükleri hem iç hem dış ticaret malları için söz konusu olmuştur. Gerçekten İstanbul, İzmir, Antalya, Selanik, Beyrut, Trabzon, Kefe gibi merkezler sadece dış ticaret değil, deniz taşımacılığının daha ucuz ve bazı hallerde daha kolay oluşu nedeniyle, iç ticaret için de önemli liman ve gümrük merkezleri olmuşlardır. Tanzimata kadar üç amaç için üç ayrı ad altında gümrük vergisi alınmıştır.¹¹

O dönemlerde, sözü edilen bu gümrük vergilerinden; eşyanın geldiği ülke, gideceği yer ve yerli veya yabancı olup olmadığı gözetilmeksizin, gerek karadan ve gerekse denizden getirilen veya nakledilen, her türlü mal ve ticari eşyadan alınan gümrük resmine "**amediyye**" denilmiştir.

Eğer mal ve eşya evvelce dahil olduğu mahalde sarf ve istihlak olunmayarak diğer mahalle nakledilirse, ondan alınan gümrük resmine de "**reftiyye**" adı verilmiştir.

Son olarak eşya dahil olduğu yerde sarf ve istihlak olunacak olduğu takdirde, ondan alınan gümrük resmine "**masdariyye**" ve yabancı memleketten gelip, dahilde sarf olunmayarak, bir başka yabancı memlekete sevk edilen eşyadan alınan resme de "**mruriyye**" denilmiştir.

Gümrük Resmi genelde kıymet esasına göre tespit edilirdi. Ancak, bu sistem tüccarla gümrükçüler arasında malın gerçek değerinin tayini hususunda devamlı tartışmalara sebep olduğundan, 18. yüzyıldan itibaren gümrük resimleri, belli tarihteki mal fiyatlarına göre tespit edilen spesifik tarifeler üzerinden alınmaya başlanmıştır.

Yabancı devletlerle ticaret anlaşmaları yapılıncaya ve gümrük tarifeleri konuluncaya kadar, Osmanlı Devleti'nde gümrük gelirleri, hazine defter gelirleri içinde önemli bir yer tutmadığı gibi, her yerde eşit gümrük resmi uygulaması da olmamış dolayısıyla bölgeler arasında farklılıklar doğmuştur.

Bu dönemde gümrük vergileri anlamında batılılara bazı ayrıcalıklar tanınmıştır. Osmanlılar girişilmiş bu taahhütlerden kaynaklanan bağışıkları gözden geçirme

¹¹ Erdoğan NER, Mali İdare, 2. Baskı, Maliye Bakanlığı APKK Yayını, Ankara, 2005, s. 150.

çabasına girmiş olmalarına rağmen, bunların sistem içinde kök salmış olmalarından dolayı bu dönemde başarılı olamamışlardır.¹²

Bunların yanında o dönemlerde daha az işlek olan ikinci derecedeki limanlarda da gümrükler vardı. Kara yoluyla yapılan ticarete gümrük resmi alınması kara gümrüklerinin kurulmasını gerektirmiş ve böylece Bursa, Erzurum, Tokat, Diyarbakır, Bağdat, Şam, Halep, Edirne ve Belgrad gibi büyük şehirlerden başka, daha küçük yerlerde de kara gümrükleri kurulmuştur. Küçük gümrükler genellikle yakınındaki büyük gümrüklere bağlanmış ve bir ferman gönderilmesi, yahut iltizama verilmesi gibi durumlarda yalnız büyük gümrük adı yazılarak, diğerleri için "**ve tevabi' gümrükleri**" (ve bağlı gümrükleri) denilmekle yetinilmiştir.

Osmanlı İmparatorluğu'nun ilk dönemlerinde, diğer vergiler gibi gümrük vergileri de, mali yapı içinde hazineye bağlı olarak "İltizam" ve "Emanet" şeklinde adlandırılan iki ayrı usule göre toplanmıştır.¹³ Gümrükler de, madenler, darphaneler ve dalyanlar gibi birer kiralama konusu olmuştur.

1.1.2.2.2.Tanzimat Sonrası Dönem

Osmanlı İmparatorluğu'nda Tanzimat öncesi dönemde, gümrük vergilerinin toplanması iltizam usulüne göre müteahhitler aracılığıyla yapılmakla beraber, mültezimlerin kendilerine büyük menfaatler sağlamaları dolayısıyla oluşan şikayetler üzerine bu yöntem 1840 yılında terk edilip yerine emanet usulü uygulamasına geçilmiştir. Bu bağlamda İstanbul ve çevresi için "İstanbul Emtia Gümrüğü" kurulup öteki yörelerde de maaşlı memurlar görevlendirilmiştir.¹⁴

Bu tarihte emanet usulü uygulamasına geçilirken ve gümrükler maliye hazinesine nakledilirken, o zamana kadar bazen gümrük resimleriyle birlikte ve bazen

¹² Bursa Gümrüğü ile ilgili tüzükten bir alıntı: "Müslümanlar ve haraca bağlı olanlarla Venedikli, Cenevizli, Sakızlı ya da başka yerli gayrimüslim satıcıların getirip sattığı kumaşlardan % 3 akçe gümrük resmi alınacaktır. İthal edilmiş her çeşit kumaşı Bursa'da satan yerli gayrimüslimlerden hiçbir resim alınmayacak, Frenk asıllı gayrimüslimlerden gümrük resmi alınacaktır." Stefanos YERASİMOS, *Az gelişmişlik Sürecinde Türkiye*, (Çev. Babür Kuzucu), 3. Baskı, Gözlem Yayınları, İstanbul, 1980, s. 194.

¹³ Osmanlı Devleti'nin 1907-1911 yılları arasındaki gümrük vergisi tahsilat tutarları ve konuyla ilgili yorum için bkz. Parvus EFENDİ, *Türkiye'nin Mali Tutsaklığı*, (Çev. Muammer Sencer), May Yayınları, İstanbul, 1977, s. 155.

¹⁴ GİRAY, a.g.e., s. 91-92.

da ayrı olarak ihale edilen bütün belediye rüsumları da, hazinenin denetimi altına alınmıştır.

Hazinece, gümrüklerin emaneten idare olunmasından beklenen gelir ve fayda bu dönemde gerçekleşmediğinden ve bunların birer senelik gelirlerinin yetersizliği üzerine Emanet usulü 1842 yılında kaldırılarak tekrar iltizam usulüne dönülmüştür. Bu usul de gümrüklerin tamamının emaneten idareye bırakıldığı 1858 senesi sonuna kadar devam etmiştir.

Yine bu dönemde sahil şehirlerine gidecek malların gümrük resimleri, prensip olarak, çıktıkları değil vardıkları yerde alınmıştır. Ancak, gümrük resminin malın bulunduğu gümrükte alınması da, zaman zaman problemlerin çıkmasına sebebiyet verdiğinden 1857 yılında "Mahreç Nizamnamesi" adıyla yayınlanan bir nizamname ile gümrük resminin malın çıktığı yerde alınması prensibi getirilmiştir

Aralarında herhangi bir irtibat olmayan gümrük emirlerinin doğrudan Hazineye bağlı olması dağınıklığa yol açtığından gümrüklerin bu durumdan kurtarılması için teşkilat yapısı ile ilgili çeşitli çalışmalar yapılmıştır. Bu bağlamda 1859 yılından itibaren on yedi emanete ayrılmış olan taşra gümrük idareleri, Hazine yerine daha önce kurulmuş bulunan İstanbul Emtia Gümrük Eminliği'ne bağlanmıştır

Tanzimat dönemi yapılan bu yeni düzenlemelerin bir sonucu olarak, Gümrükler Maliye'den ayrılarak, doğrudan Sadrazamlığa bağlı bir teşkilat olarak, "Rüsumat Emaneti" adı altında organize edilmiş, "Gümrük Müfettişliği" ihdas olunmuş ve ayrıca, Gümrük Muhafaza Teşkilatı kurulmuştur.¹⁵

Öte yandan, Tanzimat Dönemi'nde yapılan önemli çalışmalardan birisi de, ekonomik alanda olmuş ve Osmanlı İmparatorluğu ile Fransa arasında ve daha sonra da diğer devletlerle akdedilen 1838 tarihli Ticaret Anlaşmasının¹⁶ yerine, 1861 yılında yeni bir Ticaret Anlaşması yapılmıştır.

¹⁵ ÖNER, a.g.e., s. 308.

¹⁶ Mustafa Reşit Paşa'nın öncülüğünde imzalanan bu anlaşma, Osmanlı İmparatorluğu'nun ekonomik bağımsızlığının ölüm fermanı niteliğinde olup, sadece bürokratların işine yaramıştır. Anlaşmayla iç gümrük resimlerinin kaldırılması, mültezimleri, valileri ve eşrafi zor duruma sokarken; bunu karşılamak üzere ithal malları üzerinden alınan gümrük vergilerinde artırımı gidilmiştir. Bkz. YERASİMOS, a.g.e., s. 335-338.

Bu yeni anlaşma ile 1838 anlaşmasında % 5 olarak düşük tespit edilmiş olan giriş gümrük vergisi % 8, % 12 olarak yüksek tespit edilmiş olan ve bu nedenle esasen sınırlı olan ihracatı olumsuz yönde etkileyen çıkış gümrük vergisi % 8 olarak indirilmiş ve % 1'e kadar da her sene % 1 oranında azaltılması kararlaştırılmıştır. Ayrıca uzun çabalardan sonra 1907 yılında giriş gümrük vergisi % 11'e yükseltilmiştir.

Yine 1861 tarihli bu ticaret anlaşması ile o güne kadar olmayan limanlara gelen yabancı gemilerin gümrük idarelerine manifesto verme zorunluluğu da getirilmiştir

Diğer taraftan, Rüsumat Emaneti'nce, meslekte uzmanlaşmış gümrük memurları yetiştirmeye de, ayrı bir önem verilerek 1892 yılında "Gümrük Darüttalimi" adı ile bir de okul açılmıştır. Gümrük Darüttalimi'nin ismi, 1908 yılında ikinci meşrutiyet döneminde "Rüsumat Memurları Mektebi" olarak değiştirilmiş fakat Birinci Dünya Savaşı'nın çıkması üzerine 1914 yılında kapanmıştır.¹⁷

1.1.2.2.3.Cumhuriyet Dönemi

İkinci Meşrutiyet Dönemi'nde teşkilatın yapısında değişiklik yapılması ve gümrüklerin Umum Müdürlük şeklinde Maliye Vekaleti'ne bağlanmasından sonra, gümrüklerin bu teşkilat yapısı Cumhuriyetin ilk dokuz yılında da aynen sürdürülmüştür. Yine Cumhuriyetin bu ilk dokuz yıllık döneminde, önceleri, müeyyide olarak yeterli bulunmasa da, 1126 ve 1510 sayılı Kaçakçılığın Men ve Takibine Dair Kanunlar yürürlüğe konulmuştur.

Ayrıca bu dönemde yeni Gümrük Tarifesi hazırlamak üzere Bakanlar Kurulu Kararı ile bir komisyon kurulmuş ve sonuçta, spesifik sistemi esas alan 1.6.1929 tarihli 1499 sayılı ilk "Gümrük Tarifesi Kanunu" 1 Ekim 1929 tarihinde uygulanmaya başlanarak gümrük mevzuatının ilk defa bir bütünlük kazanması sağlanmıştır.¹⁸ 1929 yılından sonra gümrükler ile dış ticarete müdahale edilmeye başlanması, aynı yıl dünyayı sarsan ekonomik krizin etkisiyle bütün dünyada benimsenen korumacılıkla çakışmıştır. 1932'de hükümet dış ticarete ikili anlaşmalara dayalı takas sistemini

¹⁷ Ayrıntı için bkz. ÖNER, a.g.e., s. 307-309.

¹⁸ GİRAY, a.g.e., s. 199.

benimsemiştir. Çeşitli devletlerle kliring anlaşmaları yapılmış ve ithalat kotaları devreye sokulmuştur.¹⁹

Bugün yürürlükte olan ve vergilendirmede "Advalorem" esasını getirmiş olan "Gümrük Giriş Tarife Cetveli" ise, 14.5.1964 tarihli 474 sayılı Kanundur. Tarife kanunlarından ayrı olarak yayınlanan ilk Gümrük Kanunu da 02.05.1949 tarihli 5383 sayılı yasadır.

Gümrükler 1861 yılında Rüsumat Emaneti organizasyonu adı altında doğrudan Sadrazamlığa bağlı olarak yönetilirken, Rüsumat Emaneti'nin 1909 yılında kaldırılarak Rüsumat Umum Müdürlüğü olarak Maliye Bakanlığı'na bağlanması uygulamasından 22 yıl sonra vazgeçilmiş ve gümrükler, tek el idaresi ile birleştirilerek bir Bakanlık çatısı altında yeniden organize edilmiştir.

Bu arada, mevzuata yönelik yapılan çalışmalar da bir taraftan yürütülerek ve daha önce uygulamaya konulmuş olan 1510 sayılı kanuna göre daha ağır müeyyideler taşıyan, 1918 sayılı "Kaçakçılığın Men ve Takibine Dair Kanun" 1932 yılında yürürlüğe konulmuştur.

Diğer taraftan, Cumhuriyet öncesi 1918 senesinde uygulamaya konulan Gümrük Kanunu, günün değişen ekonomik şartları karşısında yetersiz kaldığından, bu konuda da yapılan yeni çalışmalar sonucu hazırlanan tasarı kanunlaşmıştır. 2 Mayıs 1949 tarihli 5383 sayılı olan bu kanun Cumhuriyet döneminin ilk Gümrük Kanunu'dur.

1972 tarihinde ise günün ekonomik şartlarından kaynaklanan gereklilik nedeniyle 1615 sayılı Gümrük Kanunu, 1 Şubat 1973 tarihinde uygulamaya konulmuştur. Bu yasa, gümrük vergisi yükümlüsünün, gümrük hattından eşya geçiren gerçek veya tüzel kişi olduğunu, gümrük vergisinin matrahının, eşyanın satış bedeli bulunduğunu, vergiyi doğuran olayın, vergiye tabi malları Türkiye Cumhuriyeti gümrük hattından geçirmek üzere gümrük idarelerine yapılan beyanın teşkil ettiğini öngörmüştür.

Tarihi gelişimi içinde, 1983 yılında Maliye Bakanlığı ile birleştirilen ve bir anlamda tekrar Maliye Bakanlığı'na bağlanmış olan Gümrük Teşkilatı'nın bu yapısı 1993 senesine kadar sürmüştür. 02.07.1993 tarih ve 485 sayılı "Gümrük

¹⁹ ÖNER, a.g.e., s. 494.

Müsteşarlığı'nın Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname" ile gümrükler, tekrar Maliye Bakanlığı'ndan ayrılarak, Başbakanlığa bağlı bir Müsteşarlık olarak organize edilmişlerdir.

Cumhuriyet döneminde ve yakın tarihte Gümrük Teşkilatı açısından gerçekleştirilen en önemli çalışmalardan birisi de, Avrupa Topluluğu ile Türkiye arasında sağlanan "Gümrük Birliği" konusunda olmuştur.

Türkiye ile -o zamanki ismiyle- Avrupa Ekonomik Topluluğu arasında 01.12.1964 tarihinde yürürlüğe giren Ankara Anlaşması ile başlayan, 23.11.1970 tarihinde imzalanan ve 01.01.1973 tarihinde yürürlüğe giren Katma Protokol'le devam eden bir sürecin sonucu olarak, Türkiye-Avrupa Topluluğu 36. Ortaklık Konseyi'nin 06.03.1995 günlü Kararı ile 01.01.1996 tarihinde başlamak üzere taraflar arasında bir "Gümrük Birliği" tesisi öngörülmüştür.²⁰

İki veya daha fazla ülkenin bir araya gelerek, kendi toprakları arasında malların serbest dolaşımını sağlamaları, gümrük vergilerini karşılıklı kaldırmaları ve üçüncü ülkelere karşı aynı gümrük vergilerini uygulamaları anlamına gelen gümrük birliği nedeniyle, Türk gümrük mevzuatının Avrupa Birliği mevzuatına yakınlaştırılması hedeflenmiştir. Başlatılan ve sonuçlandırılan çalışmalar sonucu bu uyum sağlanarak mevzuata yansıtılmış ve öngörülen 01.01.1996 tarihinde Gümrük Birliği uygulamaları Türk gümrüklerinde başlatılmıştır.

1.1.2.2.4. Gümrük Birliği Sürecinde

Türkiye ile Avrupa Birliği (AB) arasındaki ortaklık ilişkisini kuran ve Gümrük Birliği'nin çerçevesini çizen 1963 tarihli Ankara Antlaşması'nın 28.maddesinde, ortaklığın nihai hedefini Türkiye'nin üyeliği olarak tespit edilmiştir. Gümrük Birliği'nin 1 Ocak 1996 tarihinde tamamlanması ise, Ankara Antlaşması'nın 5.maddesi uyarınca, bu hedefe ulaşmak için "hazırlık dönemi", geçiş dönemi" ve "son dönem olarak tespit edilmiş olan üç aşamalı entegrasyon modelinin son aşamasına geçişi ifade etmektedir. Taraflar arasında sanayi malları ve işlenmiş tarım ürünlerinin serbest dolaşımını

²⁰ Ayrıntı için bkz. Harun KILIÇASLAN, Avrupa Birliği'nde Vergi Rekabeti ve Türkiye, İktisadi Araştırmalar Vakfı Yayını, İstanbul, 2005, s. 95.

kapsayan Gümrük Birliği Süresinde Türkiye, mevzuatını AB'nin gümrük ve ticaret politikalarına uyumlaştırmayı hedeflemiştir.

Gümrük Birliği, Aralık 1999'da Türkiye'nin AB üyeliğine adaylığına teyit edilmesinden ve özellikle Aralık 2004'de gerçekleşen Zirve'de alınan müzakerelere başlama kararından sonra başka bir boyut kazanmıştır. Aynı Dünya Ticaret Örgütü'nün uluslararası ticarete ilişkin esaslarını temel alan bir yapıya sahip Gümrük Birliği, Türkiye'nin Dünya Ticaret Örgütü'nün yükümlülüklerini yerine getirmede önemli bir fayda sağlamıştır. Dolayısıyla, Türkiye'nin Gümrük Birliği çerçevesinde gerçekleştirdiği yasal ve kurumsal uyum çalışmaları, üyelik hedefi doğrultusunda bir değişim süreci olarak değerlendirilmelidir.²¹

Gümrük Birliği ile Türkiye 1 Ocak 1996 tarihinden itibaren AB'den ithal ettiği sanayi ürünlerine uyguladığı mevcut tüm gümrük vergileri ve eş etkili vergileri kaldırmış, üçüncü ülkelere yönelik miktar kısıtlaması uygulamasını AB ile uyumlu hale getirmiştir.

Ayrıca Türkiye, AB'nin Ortak Ticaret Politikası'na uyum kapsamında üçüncü ülkelere sanayi ürünleri ithalatında AB'nin Ortak Gümrük Tarifesi'nin uygulamayı, ithalat üzerinden alınan diğer vergi ve fonları kaldırmayı, AB'nin tercihli ve otonom ticaret rejimlerini üstlenmeyi taahhüt etmiştir.

1.2.GÜMRÜK VERGİLERİNİN TEORİK TEMELLERİ VE ETKİLERİ

Gümrüklerin ve dolayısıyla gümrük vergilerinin bir ülke açısından taşıdığı önemi vurgulamak üzere şu ifade ilgi çekicidir. "Gümrükler bir ülkenin ekonomik yapısının temelini teşkil eder. Bir ülke gümrüklerine sahip değilse ya da gümrüklerine sahip çıkmak için yeterli elemanı yoksa o ülkenin ekonomisinin sağlıklı olması beklenmemelidir."²²

Bir ülkenin gümrük sistemi ya mallar arasında ya da ülkeler arasında bir farklılık yaratır. Yani bir ülkenin gümrük sistemi ya malları, geldikleri ülkeye bakılmaksızın

²¹ (<http://www.ikv.org.tr/gumrukbirligi.php>)

²² Turhan ATAN, "Gümrükler" Maliye Dergisi, Temmuz-Ağustos 1994, s. 36.

kendi aralarında çeşitlerine göre farklı gümrüklere tabi tutar ya da malların cinsine bakılmaksızın hangi ülkeden geldiklerine göre aynı mallara farklı gümrükler uygulanır. Malların orijinlerine bakılmayıp şekillerine göre gümrüklenmesi "**gümrük teorisi**"nin, geldikleri ülkelere göre gümrüklenmesi ise "**entegrasyon teorisi**"nin konusunu oluşturur. Söz konusu tanımlama, gümrük birliği kavramının bütünleşme sürecindeki önemini vurgulamaktadır. Hatta birçok düşünür bütünleşmeyi, gümrük birliği ile özdeş tutmaktadır.²³

Gümrük birliği teorisini ilk ortaya atan, 1950'de yayınladığı kitap ile **Jacop Viner** olmuştur. Daha sonraları J.E. Meade, Marcus Fleming, H.G. Johnson, C.A. Cooper, B.F. Massel, R.G. Lipsey ve Kelvin Lanchester gibi isimlerin de teoriye katkıları olmuştur. Viner ve onu izleyenler, ekonomik bütünleşmenin, taraflar arasında gümrük vergileri başta olmak üzere ticaret engellerini ortadan kaldırıp serbest ticareti geliştirdiğine göre dünya refahını olumlu yönde etkileyeceği görüşüne karşı çıkmışlardır. Onlara göre bu sürecin olumlu ve olumsuz yönleri bir arada bulunmaktadır. Gümrük Birliği'nin Viner tarafından ileri sürülen koşulları, şu biçimde özetlenebilir:

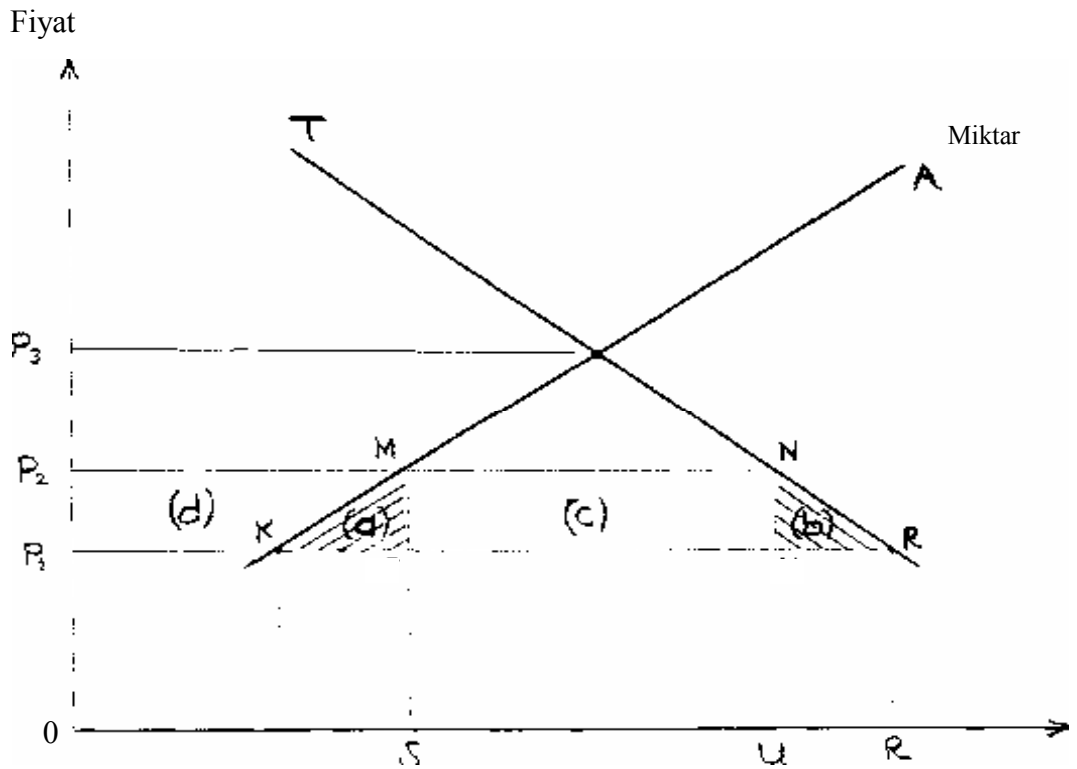
- i. Üye ülkeler arasında tarifelerin, kotaların ve benzer etki gösteren sınırlamaların kaldırılması.
- ii. Birlik dış ithalatta tek tarife uygulanması.
- iii. Önceden kararlaştırılmış bir formüle göre gümrük gelirlerinin üyeler arasında bölüştürülmesi.

Söz konusu koşullar, benzer ve rakip ekonomilerin oluşturdukları gümrük birliğinde geçerli sayılmıştır ve bunun katma değeri arttırma yaratacağı ileri sürülmüştür. Fakat üretim yüksek maliyetli ülkeden düşük maliyetli ülkeye kayarken düşük maliyetli birlik dış ülkeden de yüksek maliyetli birlik ülkesine geçerek, ticaret saptıran etki ortaya çıkarabilmektedir. Bu da refah azaltıcı bir sonuç ortaya koymaktadır. Düşünürlerin gümrük birliğinin olumsuz yönleri olarak saptadıkları husus budur.

Bir başka nokta da bu teorinin, tam rekabet, tam istihdam ve tam mal hareketliliğinin varlığı varsayımına dayanır olmasıdır. Bu durumda büyüme hızı,

²³(<http://www.turkab.net/abk/ab01butun.htm>)

verimlilik vb. konularında "denge" anlayışı söz konusu olmaktadır. Denge amacı ise, gümrük birliği teorisinin "statik" bir teori olduğunu ortaya koymaktadır. Böylece, Gümrük birliği bütünleşme sürecinin ilk aşamasıdır ve bütünleşmenin statik etkileri ile ilgilenmektedir" denebilir. Gümrük vergisinin artırılmasının yaratacağı etkiyi aşağıdaki şekilde teorik olarak göstermek mümkündür:



Şekilde A ve T eğrileri, ele alınan malın yurtiçi arz ve yurtiçi talep eğrilerini; P₁, serbest dünya fiyatını temsil etmektedir.

Şekilde yurt içi tüketim OR' ye eşitken bu miktarın OK kadarı yurt içinde üretilmekte; geri kalan KR miktarı ise ithal edilmektedir. Yine şekilde, malın birimi başına P₁P₂ kadar spesifik bir vergi (veya eşit değerde ad valorem vergi) konulduğunda, yurt içi fiyatı OP₂'ye yükselirken ithalatı MN (=SU)'ye düşmektedir.

Gümrük Vergilerinin konulması ve/veya artırılmasının ekonomi üzerinde yaratacağı genel etkilere geçmeden önce "uygulama biçimlerine göre etkileri"

başlığında değerlendirilebilecek “matrah veya tarife açısından gümrük verilerini incelemek gerekir.

1.2.1. Gümrük Vergilerinin Uygulama Biçimlerine Göre Etkileri

Uygulanan matraha veya vergi tarifesine göre gümrük vergileri: Spesifik Gümrük Vergileri²⁴, Advalorem Gümrük Vergileri²⁵ ve Bileşik (Karma) Gümrük Vergileri olmak üzere üç ana gruba ayrılmaktadır. Aşağıda kısaca bunlar üzerinde durulmaktadır.

1.2.1.1. Spesifik Gümrük Vergileri

Hesaplanması kolay ve takibi rahat olan bu tür vergiler genellikle eşyanın miktarı, adedi, ağırlığı gibi teknik ve fiziki özelliklere göre hesaplanırken vergileme ölçüsü; eşyanın kilosu, tonu, litresi, sayısı, metresi gibi ölçü ve tartı biçimleridir.

Spesifik gümrük vergileri bir malın farklı kalite ve dolayısıyla kıymeti olan durumlarda aynı miktarda vergi alınmasını öngördüğü için vergi adaletine aykırı olup ayrıca tersine artan oranlı bir etki yaratmaktadır.

Diğer taraftan, eşyanın fiyat hareketlerini izlemediğinden esnek bir yapısı da yoktur. Yani enflasyon ve deflasyon dönemlerinde vergi gelirleri yükselme veya azalma göstermeyip aynı kalmaktadır. Şayet ülkede yerli sanayiye korumacı bir politika güdüyor ise spesifik vergiler bu amaca hizmet edemeyecektir. Çünkü ithal edilen bir eşya üzerinden bu tarifeye göre alınacak vergi oranı eşyanın fiyatı arttığında düşecektir.

Devletler yıllar içinde geliştikçe bu yapıdaki gümrük vergilerini terk edip kıymet esaslı advalorem vergilere geçmişlerdir. Nitekim Türkiye’de de 1954 yılında kabul edilen 6290 sayılı Kanun ile spesifik gümrük vergisi uygulamasından vazgeçilip advalorem gümrük tarifesine geçilmiştir.

²⁴ Vergi matrahı teknik-fiziki olduğunda spesifik vergi söz konusudur. Bu durumda, vergiye konu olan malın ağırlığı, yüzölçümü, adedi, hacmi, alkol derecesi gibi hususlar gözönüne alınır. Nihat EDİZDOĞAN, Kamu Maliyesi, 9. Baskı, Ekin Kitabevi, Bursa, 2007, s. 166.

²⁵ Vergi matrahı ekonomik-nakdi olduğunda advalorem vergi söz konusudur. Bu durumda o mal ve hizmetin fiziki özellikleri yerine parasal değeri dikkate alınır. EDİZDOĞAN, a.g.e., s. 166.

1.2.1.2 Advalorem Gümrük Vergileri

Eşyanın değerine belirli bir vergi oranı uygulanması suretiyle hesaplanan gümrük vergileridir. Bu değer ilke olarak eşyanın ithalatta CIF (Cost Insurance Freight) denilen eşyanın kıymetine sigorta ve nakliyesinin eklenmesi suretiyle hesaplanması ihracatta ise FOB (Free on Board) gemide veya diğer nakliye aracında teslim maliyetine eşit kıymeti şeklinde oluşmaktadır.

Spesifik vergi uygulamalarında yaşanan sakınca ve olumsuzluklar bu vergi yapısında yaşanmaz. Eşyanın değeri yükseldikçe alınacak vergi miktarı da artar dolayısıyla adil bir vergileme ve artan oranlılık gösterir. Fakat eşyanın gerçek kıymetinin saptanması güçtür dolayısıyla iyi yetişmiş gümrük personeline ihtiyaç vardır. Diğer taraftan advalorem vergiler rekabeti sağlar ve önemli bir gelir kaynağı oluşturur.

1.2.1.3 Bileşik (Karma) Gümrük Vergileri

Spesifik ve advalorem vergilerin gümrük vergilerinde karışımın uygulanmasıdır. Yukarıda sayılan her iki verginin de özelliklerini yansıtır.

1.2.2. Gümrük Vergilerinin Etkileri

Gümrük vergileri uygulanırken bir takım hedeflere ulaşılması amaçlanır. Bunların başında yerli üretimi koruyup geliştirerek uluslararası rekabette güçlü kılmak diğer taraftan ise mali gümrük vergileri ile bütçe gelirlerini artırmaktır. Bu temel amaçların dışında aşağıdaki hedeflerde bu kapsamda sayılabilir:

- * Ülke işçisini yabancı ucuz işçiye karşı korumak.
- * Yerli üreticilerin yabancı rekabete dayanmalarına imkân sağlamak için, ithal malının maliyetini, yerli üretimin maliyetine eşitlemek.
- * Daha önce ithal edilen bazı malları yurt içinde üreterek ülkede işsizliği azaltmak.
- * Ülkenin dış gelirinin üstünde olan dış gider fazlasını eriterek dış ödemeler dengesini sağlamak.
- * Ülkenin ticaret hadlerini ve refahını iyileştirmek.

- * Yerli üreticileri dampainge (yabancı bir pazarda, normal değerin ya da iç pazarda geçerli olan fiyatın altında satış yapmak) karşı korumak.
- * Yerli sanayinin etkinlik kazanıncaya kadar yerleşmesine ve büyümesine imkan sağlamak.
- * Ulusal savunma için stratejik önemi haiz sanayileri korumak.

1.2.3. Gümrük Vergilerinin Ekonomi Üzerindeki Genel Etkileri

Gümrük vergilerinin ekonomi üzerindeki genel etkileri konusunda iktisatçılar farklı başlıklar altında incelemeler yapmış olsalar da genel kabul gören altı farklı etkiyi belirtebiliriz.

1.2.3.1. Tüketim Etkisi

Tüketim etkisi ile anlatılmak istenen gümrük vergi oranlarının artırılması sonucunda alım gücünün düşeceği ve dolayısıyla da tüketimin azalacağıdır. Yukarıda yer alan şekilde bu durum gösterilecek olursa; fiyatların P1'den P2'ye yükselmesi sonucu, ithal malının tüketimi UR kadar azalmıştır. İthal malının talep esnekliği ne kadar yüksek ise, fiyat artışı sonucunda tüketimindeki azalma da o kadar fazla olacaktır.

Gümrük vergileri, ithal malını pahalılaştırdığı için, tüketici refahının azalmasına yol açar. Nitekim NRU (b) üçgeni alanı, tüketici refahındaki düşmeyi ifade eder. Buna da gümrük tarifelerinin tüketim maliyeti denir.

1.2.3.2 Üretim Etkisi

Gümrük vergilerinin ithal malının iç fiyatını yükseltmesi, ithalata rakip üreticileri dış piyasanın rekabetinden koruyarak karlarının yükselmesine ve bunun sonucunda da yerli üretimin artmasına yol açar. Bu aynı zamanda koruma etkisi olarak adlandırılır.

Tekrar yukarıdaki şekile geri dönülecek olursa; fiyatların P1'den P2'ye yükselmesi ile yerli malın üretimi, K'den S'ye çıkmaktadır. Çünkü üreticiler, bu yüksek fiyatlardan üretimdeki genişlemenin doğurduğu maliyet artışını karşılayabilmektedirler.

Tabii, söz konusu malın arz esnekliği ne kadar yüksek olursa (arz eğrisi ne kadar yatıkça) fiyat artışının sağladığı üretim genişlemesi de o kadar fazla olur.

Ülke, ithal malını direkt olarak üretmek yerine, kaynakları ihracat kesiminde çalıştırıp elde edilen üretimi ihraç etmiş olsaydı, KS miktarı kadar malı daha ucuza elde edebilecekti. Bu miktar malın yurt içinde üretilmesi dolayısıyla uğranılan kayıp ise MKS (a) üçgeni alanına eşittir. Buna gümrük vergilerinin üretim maliyeti denir.

1.2.3.3. Gelir Etkisi

Gümrük vergilerinin bir diğer özelliği de devlet bütçesinde gelirleri arttırmasıdır. Gümrük tarifeleri, ithalat hacmini sıfıra indirecek oranda olmadıkça, Hazineye bir gelir sağlama özelliğini sürdürür.

Yine şekilde P1P2 miktarında bir vergi konulunca, ithalat hacmi SU'ya düşmektedir. Toplam vergi geliri, ithalat miktarı ile birim başına verginin çarpımına (SUxP1P2) eşittir. Bu ise grafikte MNSU (c) dikdörtgeni alanı ile gösterilmektedir.

1.2.3.4. Bölüşüm (Geliri YenidenDağıtıcı) Etkisi

Gümrük tarifeleri, milli gelirin tüketicilerden üreticilere doğru yeniden bölüşümüne sebep olur. Bu durum tüketici rantının azalıp üretici rantının artması olarak da açıklanabilir.

Şekilde, tarife dolayısıyla, fiyatı yükselen (P1'den P2'ye) malın yerli üretimi (KS kadar) genişler. Bu da tüketicilerin daha yüksek fiyat ödemeleri (P1P2 kadar); üreticilerin de daha yüksek gelir elde etmeleri anlamına gelir. Yani gelir dağılımı, tüketicilerden üreticilere doğru yeniden dağıtılmış olur. Bu, şekilde P2MKP1 (d) alanına eşit bir meblağa tekabül etmektedir.

1.2.3.5. Ticaret Etkisi

Konulacak gümrük vergisi ile söz konusu eşyanın ithalatı azalırken yurt içi üretimi artacaktır. Bunun sonucunda da toplam tüketim düşmüş olacaktır. İşte bu etkiye “ticaret etkisi” denir.

1.3. GÜMRÜK KANUNU YAPISI, KAPSAMI VE ÖZELLİKLERİ

1.3.1. 4458 Sayılı Gümrük Kanunu'nun Yapısı ve Kapsamı

Türk Gümrük Mevzuatının temel kaynağı olan 4458 sayılı Yeni Gümrük Kanunu 04.11.1999 tarih ve 23866 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanarak üç aylık geçiş döneminden sonra 5 Şubat 2000 tarihinde yürürlüğe girmiştir.

Geniş kapsamlı bir çerçeve kanun niteliğinde olan 4458 Sayılı Gümrük Kanunu'nun esas itibarıyla üç temel amacı bulunmaktadır: Bunlardan ilki 1996 yılı başından itibaren Avrupa Birliği (AB) ülkeleri ile oluşturulan gümrük birliğinin sonucu olarak gümrük mevzuatı ve uygulamasında Avrupa Birliğine **uyum sağlamaktır**. İkinci amaç Türkiye'de gümrük rejimine **işlerlik kazandırmaktır**. Böylece Türkiye bu yasa ile gümrük rejimini Batı standartları düzeyine çıkarmış olacaktır. Üçüncü ve temel amaç ise Türkiye'de gümrük vergilerini yeni esaslara bağlamak ve bu alanda gerçek bir **reform** sağlamaktır.

4458 sayılı Gümrük Kanunu, eşyanın Türkiye gümrük bölgesine²⁶ girişinden başlayıp, eşyaya uygulanacak işlemlerin sırasına göre bir sistematik uygulamış, rejimlere ilişkin özel hükümler dışında, tüm işlemleri bir çatıda değerlendirmiş, böylece gümrük rejimleri arasında bütünlüğü sağlamıştır.²⁷

Diğer taraftan, 4458 sayılı Gümrük Kanunu'nun sistematigi, Avrupa Birliği Gümrük kodu olarak bilinen 2913/92 sayılı, 12.10.1992 tarihli Konsey Yönetmeliği'yle benzerlik arz etmektedir. Türkiye, 1/95 sayılı Ortaklık Konseyi Kararı'yla, eşyanın menşei, eşyanın gümrük kıymeti, eşyanın gümrük birliği alanına girişi, gümrük beyanları, serbest dolaşıma giriş, askıya alma düzenlemeleri ve ekonomik etkili gümrük rejimleri, malların dolaşımı, gümrük borcu, başvuru hakkı konularını kendi mevzuatına

²⁶ Türkiye Cumhuriyeti Gümrük Bölgesi, Türkiye Cumhuriyeti topraklarını kapsar. Türkiye kara suları, iç suları ve hava sahası gümrük bölgesine dahildir. Bir eşya veya taşıtın gümrüğe konu olabilmesi için uluslararası bir taşımaya maruz kalması gerekir. Sefa YAYLA-Bayram ÇELİK, "Gümrük Vergileri ve Uygulamalarına Genel Bakış", Gümrük Dünyası Dergisi, Sayı: 49, <http://www.gumrukkontrolor.org.tr/Yayinlar/Dergiler/49/2.html>

²⁷ Nevzat SAYGILIOĞLU, "4458 Sayılı Yeni Gümrük Kanunu'nun Getirdiği Yenilikler" Yaklaşım Dergisi, Ağustos 2003, Sayı:128

yansıtacağını taahhüt etmiş, bu düzenlemelerinde de 2913/92 sayılı Konsey Yönetmeliği esas alınarak yapılmasını öngörmüştür.

4458 Sayılı Gümrük Kanunu'nun 1. maddesi kanunun amacını "Türkiye Cumhuriyeti Gümrük Bölgesine giren ve çıkan eşyaya ve taşıt araçlarına uygulanacak gümrük kurallarını belirlemek olarak ifade ederken 2.maddesini Türkiye Cumhuriyeti Gümrük Bölgesinin Türkiye Cumhuriyetinin kara suları, içsuları ve hava sahasını tamamından oluştuğunu belirtmektedir. Gümrük Bölgesi, 1615 sayılı eski Kanunda (14.md.) sınırlardan içeri doğru otuz kilometrelik bir alan olarak tanımlamışken, yeni kanunda devletin egemenliğindeki tüm alanlar gümrük bölgesi olarak kabul edilmiştir. Bunun doğal sonucu olarak, "gümrük bölgesinde yerleşik kişi" kavramının kapsamı, Türkiye Cumhuriyeti dahilinde ikametgahı bulunan tüm gerçek ve tüzel kişileri de içine alacak şekilde genişletilmiştir.²⁸

4458 Sayılı Kanun incelendiğinde konu ve kapsam olarak yukarıda kanunun ilk iki maddesinde belirtilen kadar dar kapsamlı olmadığı aksine 13 ana kısımda 6 tanesi geçici olmak üzere toplam 254 maddeden oluşan oldukça geniş bir düzenleme ile karşılaşılmaktadır. Kanun, kısımlar itibari ile şu konulardan oluşmaktadır:

Birinci Kısım: 14 maddeden oluşan ve "Genel Hükümler" ana başlığı altında yer alan iki bölüm halinde düzenlenen bu kısmın; birinci bölümünde "**amaç, kapsam ve temel tanımlara**" yer verilmiştir. İkinci bölümünde ise "**gümrük mevzuatı çerçevesinde kişilerin hak ve yükümlülükleri**" başlığı altında "temsil hakkı", gümrük mevzuatının uygulamasına ilişkin kararlar" "bilgi" ve "diğer hükümler" olmak üzere dört alt ayırma yer verilmiştir.

İkinci Kısım: 18 madde ve dört bölümden oluşan bu kısımda "**gümrük vergileri ile eşya ticareti konusunda öngörülen diğer önlemlerin uygulanmasına ilişkin unsurlar**" yer alır.

²⁸ Selman AYDIN-Nurdane TOPUZ-Kurtuluş BEYRİBEY, Gerekçeli, Notlu, İçtihatlı 4458 Sayılı Gümrük Kanunu ve İlgili Mevzuat, Seçkin Yayıncılık, Ankara, Nisan 2000, s.26.

Üçüncü Kısım: 8 bölümde “taşıtların kontrolü ve gümrük bölgesine getirilen eşya gümrükçe onaylanmış bir işlem veya kullanıma tabi tutulana kadar uygulanacak hükümler” yer almaktadır.

Dördüncü Kısım: 111 madde gibi sayıca en fazla madde ve üç bölümden oluşan bu kısımda “**gümrükçe onaylanmış işlem ve kullanımlar**” düzenlenmiştir. Bölümler “genel hükümler” “gümrük rejimleri” ve “gümrükçe onaylanmış diğer işlem veya kullanım şekilleri” başlıklarından oluşmaktadır.

Beşinci Kısım: Türkiye Gümrük Bölgesinden eşya çıkarılmasına ilişkin hükümlerin yer aldığı en kısa kısımdır.

Altıncı Kısım: “**Özellik gösteren faaliyetler**” konusunun işlendiği bu kısımda “gümrük vergilerinde muafiyet ve istisna”, “geri gelen eşya” ve “deniz balıkçılığı ürünleri ve denizden çıkarılan diğer ürünler” olmak üzere üç bölüm yer alır.

Yedinci Kısım: Bu kısımda “**sınır ticareti**” düzenlemesine ilişkin hususlar yer almaktadır.

Sekizinci Kısım: “Posta gümrük işlemleri”, “akaryakıt ve kumanya ile ilgili hükümler” ve “tasfiye edilecek eşyaya ilişkin işlemler” bölümlerinden oluşan “**diğer gümrük işlemlerinin**” yer aldığı kısımdır.

Dokuzuncu Kısım: “Gümrük yükümlülüğünün doğması”, “gümrük vergilerinin tahakkuku, tebliği, ödenmesi”, “teminat”, “gümrük yükümlülüğünün sona ermesi” ve son olarak “vergilerin geri verilmesi veya kaldırılması” başlıklı beş bölümden oluşan “**gümrük yükümlülüğü**” kısmı kanunda ayrıntılı işlenen bir diğer unsurdur.

Onuncu Kısım: “**Diğer Hükümler**” başlığında yer alan bu kısım şu bölümlerden oluşur; “liman ve antrepo işletmelerinin yükümlülükleri” “çalışma zamanları, gümrük personelinin kıyafeti ve gümrük bayrağı” “gümrüklerde iş takibi ve gümrük müşavirliği”.

Onbirinci Kısım: “Genel hükümler”, “vergi kaybına neden olan işlemlere uygulanacak cezalar” ve “usulsüzlüklere ilişkin cezaların” yer aldığı “**cezalar**” başlıklı bu kısımda kanun hükümlerine uyulmaması durumunda karşılaşılabilecek cezalar düzenlenmiştir.

Onikinci Kısım: “İtirazlar” başlığı altında yer alan bu kısımda gümrük işlemlerine karşı yapılacak itirazlara ilişkin hükümler yer almaktadır. Yasanın 242.maddesinde yer alan bu düzenlemede gümrük vergilerine karşı düzeltme talebinin süresi ve merci belirtilmiştir.

Onüçüncü Kısım: Yasanın bu son kısmında **“yürürlükten kaldırılan hükümler, geçici maddeler ve yürürlük”** hükümlerine yer verilmiştir.

1.3.2. 4458 Sayılı Gümrük Kanunu’nun Özellikleri

4458 Sayılı yeni Gümrük Kanunu’nun temel özelliklerini dört başlıkta toplamak mümkündür.

1.3.2.1. Gümrük Kanunu Bir Uyum Yasasıdır

Avrupa Birliği ve Türkiye arasında gümrük birliğinin gerçekleşmesi sürecinde, Avrupa Ekonomik Topluluğu ile ortaklık yaratan Ankara Anlaşması’ndan itibaren oluşan tarihi gelişimde, 23.11.1970 tarihli Katma Protokolün altıncı maddesi gereği, gümrük konularında kanun, yönetmelik ve idari tasarrufların birbirine yakınlaştırılması hedeflenmiştir. Bu hedeften hareketle Avrupa Birliği-Türkiye Ortaklık Konseyi tarafından 06.03.1975 tarihinde kabul edilen ve sağlanacak gümrük birliğinin esaslarını içeren Karar’ın 26. maddesinde hükme bağlanan, Türkiye’nin Topluluk Gümrük Kodunu oluşturan (EEC) Konsey Yönetmeliği ve onun uygulama hükümlerini belirleyen (EEC) Konsey Yönetmeliği’nde temel bulan konulara ilişkin, aşağıdaki hükümleri benimseyeceğine yer verilmiştir:

- Eşyanın menşei,
- Eşyanın gümrük kıymeti,
- Gümrük Birliği Bölgesi’ne gelen eşyanın gümrüğe sunulması,
- Gümrük beyanı,
- Serbest dolaşıma giriş,
- Askıya alma düzenlemeleri ve ekonomik etkili gümrük işlemleri,
- Eşyanın dolaşımı,

- Gümrük yükümlülüğü,
- Başvuru hakkı.

Tüm bu açıklamalardan anlaşılacağı üzere 4458 Sayılı yeni Gümrük Kanunu bir uyum yasası özelliği taşımaktadır.

1.3.2.2. Gümrük Kanunu Geniş Kapsamlı Bir Çerçeve Yasasıdır

Yukarda tek tek başlıklar halinde kısımlar itibari ile açıklanan 4458 Sayılı Gümrük Kanunu içerisinde gümrük yükümlülüğünden, gümrük rejimlerine, gümrük cezalarından gümrük teşkilatının yapısına ve ayrıca gümrük personelinin kılık kıyafetine kadar oldukça geniş kapsamlı tüm Gümrük Sistemini kapsayan bir çerçeve kanun yapısına sahiptir.

Bu kadar geniş kapsamlı konuları düzenleyen yasa, temel ilke ve esasları ortaya koyarak bunlara ilişkin teknik detayları ve uygulama esaslarını kararname, tüzük, yönetmelik ve tebliğlere bırakmıştır. Dolayısıyla Türkiye’de Gümrük Mevzuatı denilince sadece tek bir gümrük yasasını değil diğer tüm yan ve yardımcı mevzuatının da anlaşılması gerekir.

1.3.2.3. Gümrük Kanunu Esas İtibariyle Bir Vergi Kanunudur

Yukarıda belirtilen iki özelliği yani, Avrupa Birliği sürecinde gerçekleştirilen bir uyum yasası ve kapsamlı bir çerçeve yasası hüviyeti ile yeni bir gümrük düzeni ve sistemi kurma misyonu dışında diğer bir gayesi de gümrük vergilerini yeniden kurup işlemlerini sağlamaktır. Bu nedenle yeni yasanın yapısında gümrük vergileri yani; gümrük yükümlülüğü, gümrük vergilerinin tahakkuku, tebliği, ödenmesi, muafiyet ve istisnalar ile vergi kaybına neden olan işlemlere uygulanacak cezalar ve itirazlar konularına da ayrıntılı bir şekilde yer verilmiştir.

1.3.2.4. Gümrük Rejimleri Yeni Baştan Düzenlenmiştir

4458 Sayılı Gümrük Kanunu içinde vergilemeye ait hükümlerden sonra en çok ağırlık gümrük mevzuatının belkemiği olan gümrük rejimlerine verilmiştir. Bütün ülkelerde gümrük işlemleri, kendi içlerindeki bütünlükleri ve içerdikleri hükümler itibariyle rejimler halinde düzenlenmiştir. Yürürlükte bulunan bu yeni kanunda daha önce Türkiye’de uygulanmayan yeni rejimlere ilişkin düzenlemelere yer verilmiştir.

Ayrıca kanunda söz konusu gümrük rejimleri sistematik biçimde sınıflandırılarak ayrı ayrı ele alınmak suretiyle açıklanmıştır. Böylece modern ve çağdaş bir yapı oluşturulmuştur.

1.3.3. Gümrük Kanununda Terminoloji

Bu kısımda, çalışmamızın izleyen bölümlerinde gerekli olacağı düşünülerek kanun terminolojisi üzerinde durulacaktır²⁹.

Gümrük: Yabancı ülkelerden gelen ve kendi kanun ve tarifelerinde yazılı esaslara göre vergiye tabi tutulan bütün eşya ve kişilerin tabi tutulduğu hat veya bölgedir.³⁰

Gümrük Bölgesi: 1615 sayılı eski Gümrük Kanunu'nda Gümrük Hattı olarak geçen gümrük bölgesi 4458 sayılı yeni Gümrük Kanunu'nda "Türkiye Cumhuriyeti Gümrük Bölgesi" olarak ; Türkiye Cumhuriyeti topraklarını, karasularını, içsularını ve havasını da içine alan oldukça geniş bir kapsam ve daha teknik bir isim getirilmiştir.

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

Türkiye Cumhuriyeti Gümrük Bölgesinde Yerleşik Kişi: Türkiye Cumhuriyeti Gümrük Bölgesinde Yerleşik Kişi kavramı, yukarıda tanımı yapılan Türkiye Cumhuriyeti Gümrük Bölgesinde ikametgahı bulunan gerçek kişileri ve bu bölgede kayıtlı işyeri, kanuni iş merkezi veya şubesi bulunan bütün tüzel kişi ve kişiler ortaklığını ifade eder.

Yukarıda yer verdiğimiz tanımlar gümrüklerle ilgili genel deyim ve kavramlar olmuş olup 4458 sayılı yeni Gümrük Kanunu ile Türkiye'de gümrük idaresi ve uygulamasına ait bir takım yeni kavramlara yer verilmiştir. Bunlar; karar, bakanlık, gümrük müsteşarlığı, gümrük idaresi, gümrük statüsü ve idare amiridir.

²⁹ Bkz. 4458 sayılı Gümrük Kanunu.

³⁰ TUNCER, a.g.e., s.

Karar: Bağlayıcı Tarife Bilgisi ve Bağlayıcı Menşe Bilgisi de dahil olmak üzere, gümrük idaresinin, gümrük mevzuatı ile ilgili olarak belirli bir konuda bir veya daha fazla kişi üzerinde hukuki sonuç doğuracak idari tasarrufuna “**karar**” denir.

Türk vergi uygulamasında “özelge (mukteza)” olarak ifade edilen kavram, Gümrük Mevzuatında “karar” olarak yer bulmuştur.

Bakanlık: Bakanlık deyimini 4458 sayılı Gümrük Kanunu’nda belirtilmemekle beraber ilgili kanuna dayanılarak hazırlanan Gümrük Yönetmeliği’nin 3.maddesinde yer alan “Temel Tanımlar” başlığında Gümrük Müsteşarlığı’nın bağlı bulunduğu Devlet Bakanlığı ifade eder şeklinde ifade edilmiştir.

Müsteşarlık: Kanun’da sadece Müsteşarlık olarak geçen bu kavram Gümrük Yönetmeliği’nde Gümrük Müsteşarlığı olarak belirtilmiştir. Gümrük Müsteşarlığı merkez, taşra ve yurtdışı teşkilatı ile bağlı kuruluşlardan oluşur.

Gümrük İdaresi: Gümrük İdaresi veya idareleri kavramı; gümrük mevzuatında belirtilen işlemlerin kısmen veya tamamen yerine getirildiği merkez veya taşra teşkilatındaki hiyerarşik yönetim birimlerinin tamamına verilen isimdir.

Gümrük Statüsü: Gümrük Statüsü, eşyanın Türkiye Gümrük Bölgesinde serbest dolaşıma girmiş olup olmadığı yönünden durumunu ifade eder. Diğer bir deyişle eşya’nın gümrüğünün yapılp yapılmadığını yani “gümrüklü” veya “gümrüksüz” olmasını ifade eder.

İdare Amiri: Gümrük Kanun’da tanımı verilmemekle beraber Gümrük Yönetmeliği’nde; gümrük mevzuatı çerçevesindeki bir işlemin yerine getirildiği gümrük idaresinin en üst amiri olarak tanımlanmıştır.

Bu genel deyim ve kavramların dışında Gümrük Kanunu içinde yer alan bazı yasal ve teknik terimlerde vardır. Bunlar:

Gümrük Vergisi: 4458 sayılı Gümrük Kanun’da gümrük vergileri “yürürlükteki hükümler uyarınca eşyaya uygulanan ithalat vergilerinin ya da ihracat vergilerinin tümünü” ifade etmektedir şeklinde bir tanımla yapmış ve ayrıca“ithalat vergileri” ile “ihracat vergilerini” de devamında şu şekilde tanımlamıştır:

İthalat Vergileri: Eşyanın ithalatıyla ilgili olarak alınması gereken gümrük vergileri ve gümrük vergisine eş etkili bütün mali yükler ile tarım politikası veya işlenmiş tarım ürünleriyle ilgili özel düzenlemeler çerçevesinde alınan ithalat vergileridir.

İhracat Vergileri: Eşyanın ihracatıyla ilgili olarak alınması gereken gümrük vergilerini ve gümrük vergisine eş etkili bütün mali yükler ile tarım politikası veya işlenmiş tarım ürünleriyle ilgili özel düzenlemeler çerçevesinde alınan ihracat vergilerine verilen genel addır.

Gümrük Yükümlülüğü: Tezimizin 3.bölümünde ayrıntılı olarak işlenecek olan “gümrük yükümlülüğü” kavramı 4458 sayılı Gümrük Kanunu ile ortaya çıkan yeni bir tanımdır. Burada kanun koyucu diğer vergi uygulamalarında olduğu gibi “mükellefiyet” değil “yükümlülük” deyimini kullanmıştır.

Gümrük Yönetmeliği’nde yükümlü deyimini, gümrük yükümlülüklerini yerine getirmekle sorumlu bütün kişileri temsil ederken asıl mükellefe ait bir tanımlama yapılmış olup “aracı mükellef” veya “sorumlu” gibi diğer kavramlara yer verilmemiştir.

“Gümrük Yükümlülüğü” deyimini ise bir kişinin yürürlükteki mevzuat uyarınca ithalat ya da ihracat vergisi ödeme yükümlülüğünü ifade etmektedir.

4458 Sayılı Gümrük Kanunu’nun 4.maddesinde bu yükümlüler ve yükümlülükleri oldukça geniş bir şekilde açıklanmıştır. Buna göre “Gümrük idareleriyle muhatap olan kişiler bu Kanun ve bu Kanuna dayanılarak çıkarılan tüzük, kararname ve yönetmelik hükümlerine uymak; gümrük idarelerinin gerek bu Kanunda gerek diğer kanun, tüzük ve kararnamelerde yazılı hükümlere göre yapacağı gözetim ve denetimlere tabi olmak; bu idarelerin kendi adına veya başka idareler nam veya hesabına tahsil edeceği her tür vergi, resim, harç ve ücretleri ödemek veya bunları teminata bağlamak; kanun, tüzük, kararname ve yönetmelik hükümlerinin uymayı zorunlu kıldığı her tür işlemleri yerine getirmekle yükümlüdürler” denilmiştir.

Bu maddeden de anlaşılacağı üzere, gümrük yükümlülüğü salt bir ithalat ya da ihracat vergisinin ödenmesinden ibaret olmayıp çok daha geniş bir şekilde usul ve şekle ait diğer mükellefiyetleri de kapsamaktadır.

Eşya: Her türlü madde, ürün ve değeri ifade eden eşya deyimi gümrük vergisinin temelini oluşturur.

Eşyanın Gümrüğe Sunulması: Eşyanın gümrüğe sunulması deyimi, gümrük idaresine ya da gümrükçe tayin edilen veya uygun görülen herhangi bir yere getirilmesi üzerine, belirlenen usul ve esaslara uygun olarak gümrük idarelerine yapılan bildirimdir.

Serbest Dolaşımda Bulunan Eşya: Serbest dolaşımda bulunan eşya deyimi, Türkiye'nin taraf olduğu uluslararası anlaşmalara ait hükümler saklı kalmak kaydıyla, serbest dolaşıma giriş rejimine tabi tutularak Türkiye Gümrük Bölgesine giren eşya ile üretiminde kullanılan girdilerin yerli olup olmadığına bakılmaksızın 4458 sayılı Gümrük Kanununun 18 ve 19 uncu maddesi hükümlerine göre Türk menşeli sayılan eşyayı temsil eder.

Serbest Dolaşıma Giriş:

Türk Gümrük literatürüne Avrupa Birliği ile Türkiye arasında gerçekleşen Gümrük Birliği'nden sonra girmiştir. 4458 sayılı Gümrük Kanunu'nda temel kavram ve deyimlerin tanımlarının yapıldığı 3.maddede yer almamakla birlikte bir çok kez “serbest dolaşıma giriş” kavramı yasada kullanılmıştır.

Gümrük Rejimleri başlığı içinde tanımı yapılan bu deyimle “Türkiye’ye gelen bir eşyanın gümrük vergileri ödenerek yurda ithali ve sonra da Türkiye içinde serbestçe alınıp-satılması ve kullanılması “ olarak ifade edilmiştir.

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

Gümrük Denetimi: Gümrük denetimi deyimi, gümrük mevzuatına ve gereken hallerde gümrük gözetimi altındaki eşyaya uygulanacak diğer hükümlere uyulmasını sağlamak üzere eşyanın muayenesini, belgelerin varlığının ve gerçekliğinin kanıtlanmasını, işletme hesaplarının, defterlerinin ve diğer yazılı belgelerin tetkikini, nakil araçlarının kontrolünü, bagajların ve kişilerin yanlarında ya da üstlerinde taşıdıkları eşyanın kontrolünü, idari araştırmalar ve benzeri diğer işlemlerin yapılması gibi, özel işlemlerin yerine getirilmesini ifade eder.

Gümrük Rejimi: Gümrük rejimi deyimini; 4458 sayılı Kanun aşağıdaki belirtildiği üzere sekiz kalem altında saymıştır

- 1) Serbest dolaşıma giriş rejimi,
- 2) Transit rejimi,
- 3) Gümrük antrepo rejimi,
- 4) Dahilde işleme rejimi,
- 5) Gümrük kontrolü altında işleme rejimi,
- 6) Geçici ithalat rejimi,
- 7) Hariçte işleme rejimi,
- 8) İhracat rejimi,

Gümrük Beyanı: Gümrük beyanı deyimi, belirlenen usul ve esaslar çerçevesinde eşyanın bir gümrük rejimine tabi tutulması talebinde bulunulmasını ifade eder.

Elleçleme: Gümrük gözetimi altındaki eşyanın asli niteliklerini değiştirmeden istiflenmesi, yerinin değiştirilmesi, büyük kaplardan küçük kaplara aktarılması, kapların yenilenmesi veya tamiri, havalandırılması, kalburlanması, karıştırılması ve benzeri işlemlere elleçleme denir.

Antrepo: Gümrük vergisine tabi yabancı menşeli eşyanın, gümrük gözetimi altında ve belirli bir müddet için gümrük vergisi alınmaksızın konulmuş olduğu yerdir.

Antrepoya konulmuş olan yabancı menşeli eşya, milli sınırlar dışında kabul ve farz olunur. Gelen eşya antrepodan çıkışında doğrudan doğruya bir dış ülkeden gelen eşya gibi gümrük vergisine tabi tutulur ve yine yurt dışına ihraç edilebilir.³¹

Gümrük İşlemlerinin Bitirilmesi: Gümrük işlemlerinin bitirilmesi deyimi, eşyaya ait vergilerin ödenmesini veya kaldırılmasını veya teminata bağlanmasını veya beyannamenin iptal edilmesini veya eşyanın gümrüğe terk edilmesini veya imhasını veya müsadere edilmesi anlamına gelir.

³¹ TUNCER , a.g.e., s.47.

1.4. GÜMRÜK KANUNDA MENŞEİ VE GÜMRÜK REJİMLERİ

1.4.1. Eşyanın Menşei

Genel olarak gümrük uygulamalarında menşe kuralları büyük bir önem arz etmektedir. Tercihli veya tercihsiz tarifelerin uygulanmasında, kotalar ve diğer tarife dışı önlemlerin izlenmesinde, eşyanın menşeinin belirlenmesi gerekmektedir. Özellikle günümüz ileri teknolojik ürünlerinin binlerce girdi kullanılarak üretildiği ve bu girdilerin farklı ülkeler menşeli oldukları görülmektedir. Bugün çok az eşya, üretim sürecinin başından sonuna kadar tek bir ülkede üretilmektedir. Bu gibi durumlarda, sözü edilen ürünlerin menşeinin belirlenmesi basit veya girdili ürünlere göre daha güç olmaktadır.

Eşyanın menşei bir eşyanın ekonomik milliyeti olarak tanımlanabilir.³² Eşyanın menşei özellikle üç önemli konuda kullanılır. Bunlar:

1.4.1.1. Gümrük vergilerinin hesaplanmasında kullanılır.

Gümrük vergisi hesaplanırken dikkate alınan üç temel ölçüt şunlardır:

1.4.1.1.1. Eşyanın Tanımı (tarife pozisyonu): uygulanacak vergi oranı eşyaya göre farklı olabileceğinden önemlidir.

1.4.1.1.2. Eşyanın Menşei: uygulanacak vergi oranının menşe ülkeye göre farklılık göstermesi nedeniyle dikkate alınmalıdır.

1.4.1.1.3. Eşyanın Kıymeti: vergi oranının uygulanacağı matrahı gösterir.

1.4.1.2. Dış ticaretin kontrolü amacıyla kullanılan kota, anti-damping v.b. araçların uygulanmasının takibi açısından önemlidir.

1.4.1.3. Dış ticaret istatistiklerinin derlenmesinde kullanılır.

4458 Sayılı Gümrük Kanunu'nun 18.maddesinde, bir ülkede üretilen eşyanın menşei belirleyen kriterler sayılmaktadır. Buna göre, tümüyle bir ülkede elde edilen veya üretilen eşya o ülke menşeli kabul edilmektedir.

³² www.dtm.gov.tr/dtmadmin/upload/AB/mense%20ess.doc

Tümüyle bir ülkede elde edilen veya üretilen eşya ifadesinden, o ülkede çıkarılan maden cevherlerinin, o ülkede toplanan bitkisel ürünlerin, o ülkede doğan ve yetiştirilen canlı hayvanların ve bu hayvanlardan elde edilen ürünlerin, o ülkede tutulan ve avlanan avcılık ve balıkçılık ürünlerinin, o ülke bandırasını taşıyan gemiler tarafından açık denizlerde çıkarılan av ürünleri ve diğer deniz mahsullerini ve yine açık denizlerin dibindeki toprağın altından çıkartılan maden cevherleri ve petrolün, diğer bir ürün elde edilirken ortaya çıkan atık ve artıkların yukarıda sayılan tüm eşyanın üretiminde elde edilen yan ürünlerin anlaşılması gerekmektedir.³³ Temel olarak iki tür menşe uygulaması mevcuttur:

Tercihsiz Menşe: GATT kuralları çerçevesinde, “En Çok Kayırılan Ülke-Most Favoured Nation (MFN)” kuralı uyarınca Dünya Ticaret Örgütü (DTÖ) Anlaşması’na taraf ülkeler arasındaki ticarete tavizli vergi tatbiki amacıyla kullanılır. Tercihli olmayan menşe kuralları tercihli rejime dayalı uygulamalar haricinde Türk gümrük tarifesinin uygulanması, eşya ticaretine ilişkin tarife önlemleri dışında miktar kısıtlaması, gözetim koruma önlemleri, anti-damping, anti sübvansiyon gibi eşya ticaretine ilişkin ticaret politikası araçlarının uygulanmasını teminen uygulanır. Burada eşyaya ithalat esnasında bir taviz uygulaması söz konusu değildir. Aksine eşyanın ticaretinde bazı önlemler söz konusudur. Örneğin Çin menşeli kurşun kalemlere ülkemizde anti-damping vergisi uygulanmaktadır. Bu durumda Türkiye’ye ithal edilecek kalemlerin Çin menşeli olup olmadığı tercihsiz menşe kuralları çerçevesinde belirlenecektir. Ticaret istatistiklerinin derlenmesi açısından da eşyanın tercihsiz menşei önem taşımaktadır.³⁴

Tercihli Menşe: Ençok Kayırılan Ülke kuralına sapma getiren tercihli ticaret düzenlemelerine tabi ürünlerin ticaretinde menşein belirlenmesinde kullanılır. Tercihli menşe kurallarında, tercihli düzenlemeyi yaratan Anlaşma’ya taraf olan ülkeler, ürünlerin hangi koşullarda menşe kazanacağını da hükme bağlarlar. Menşe kazanılmasına ilişkin kriterlerin tespiti ve menşein takibi, tercihli ticaretin işleyişi bakımından önemlidir. Zira, aksi taktirde, yukarıda da belirtildiği üzere, ilgili

³³ AYDIN-TOPUZ-BEYRİBEY, a.g.e., s.77.

³⁴ Umman HAMİTOĞULLARI“Menşe Kuralları”, Yaklaşım Dergisi, Şubat 2005, Sayı:146.

düzenlemeye taraf olmayan ülkelerin haksız yere tercihli rejimden faydalanması söz konusu olabilecek ve ticaret sapması ortaya çıkabilecektir.

Tercihli menşe kuralları bazı ülke veya ülke gruplarına diğer ülkelerden farklı olarak tanınan özel uygulamalara izin veren menşe kurallardır. Burada özel uygulamalar tabirinden ikili veya çok taraflı anlaşma hükümleri çerçevesinde bir ülkenin diğer bir ülke menşeli eşyanın ithalatında tercihli rejim uygulanması anlaşılmaktadır.

Tercihli tarife uygulaması, anlaşmaya taraf ülkelerden biri menşeli eşyanın anlaşmaya taraf diğer ülkeye ithalinde indirimli gümrük vergisi uygulanması veya gümrük vergisi uygulanmamasıdır. Tercihli tarife uygulaması karşılıklı veya tek taraflı olabilir.

Karşılıklı olarak tercihli tarife uygulanması esasına dayanan düzenlemeler Türkiye ile anlaşmaya taraf diğer ülke/ülke grubunun birbirlerine karşılıklı olarak tercihli tarife uyguladığı düzenlemelerdir. Tek taraflı olarak tercihli tarife uygulanması esasına dayanan düzenlemeler ise Türkiye'nin anlaşmaya taraf diğer ülke/ülke grubuna tek taraflı olarak tercihli tarife uyguladığı ve karşılığında herhangi bir taviz almadığı düzenlemelerdir.

Türkiye'nin tercihli ticaret politikası temel olarak Türkiye'nin AB ile yapmış olduğu gümrük birliğinden kaynaklanmaktadır. Gümrük birliğini kuran 1/95 sayılı Ortaklık Konseyi Kararı ile Türkiye ile AB arasında sanayi ve işlenmiş tarım ürünleri gümrük birliği kapsamına alınmış ve bu ürünlerin ticaretinde uygulanan gümrük vergisi karşılıklı olarak kaldırılmıştır. Tarım ve Avrupa Kömür ve Çelik Topluluğu (AKÇT) ürünleri ise gümrük birliği dışında bırakılmıştır. Bu ürünlerin ticareti tercihli ticaret rejimi çerçevesinde yürütülmektedir. 1/95 sayılı Karar ile Türkiye ayrıca 5 yıl içinde Topluluğun ticaret politikasını üstlenme yükümlülüğü altına girmiştir. Bu çerçevede Türkiye pek çok ülke ile karşılıklı taviz verilmesi esasına dayanan serbest ticaret anlaşması imzalamış, ayrıca; tek taraflı taviz verilmesi esasına dayalı Genelleştirilmiş Tercihler Sistemi'ni de yürürlüğe koymuştur.

4458 Sayılı Gümrük Kanunu'nun 19.maddesinde, üretimi birden fazla ülkede gerçekleştirilen eşyanın menşeinin nasıl belirleneceğini hüküm altına almıştır. Buna

göre, bu şekilde üretilen eşya, yeni bir ürün imalatıyla sonuçlanan veya imalatın önemli bir aşamasının ve ekonomik yönden gerekli görülen en son esaslı işçiliğin veya işlemin yapıldığı ülke menşeli sayılmaktadır. Böylece, eşyanın menşeyini belirleyen temel unsur “ekonomik yönden gerekli görülen en son esaslı işçilik veya işlem” olmaktadır.

Diğer taraftan ilgili yasanın 21.maddesinde eşyanın menşeyinin kanıtı olarak bir menşe şahadetnamesinin gümrük ibrazını hükme bağlayarak, menşe şahadetnamesinin şeklinin ve içeriği bilgilerin yönetmelikle belirleneceği hükme bağlanmıştır. Ayrıca, eşyanın menşeyinin belirlenmesi konusunda menşe şahadetnamesinin yetersiz kalması halinde, ek kanıtların gümrük idaresince istenebileceği hükmü madde metninde yer almıştır.

4458 sayılı Gümrük Kanunu’nun 17 ile 21.maddeleri arasındaki düzenlemeler bir eşyanın hangi ülke menşeli sayılacağı konusunda 1615 sayılı eski gümrük Kanunu’ndaki düzenlemeye benzer hükümlere yer verilmiştir. Öte yandan, menşe şahadetnamesinin ibrazının ihtiyari olduğu vurgulanarak, 1615 sayılı Gümrük Kanunu’ndaki düzenlemeye paralel olarak indirimli tarifeden yararlanmak için menşe şahadetnamesinin ibrazının zorunlu hususu kurala bağlanmıştır.³⁵

1.4.2. Gümrük Rejimleri

Gümrük rejimleri, gümrük mevzuatının belkemiğini oluşturmaktadır. Bütün ülkelerde gümrük işlemleri, kendi içlerindeki bütünlükleri ve içerdikleri hükümler itibarıyla rejimler halinde düzenlenmiştir.³⁶

4458 sayılı Gümrük Kanunu’nda gümrük rejimleri konusunda tam bir tanımlama yapılmamış olmakla beraber şöyle bir genel tanımlama yapmak kanımızca yanlış olmayacaktır: “ Bir ülkede belirli bir zamanda uygulanan gümrük sistemini belirleyen

³⁵ AYDIN-TOPUZ-BEYRİBEY, a.g.e.,s.76.

³⁶ AYDIN-TOPUZ-BEYRİBEY, a.g.e.,s.169.

kanun, kararname, tüzük, yönetmelik ve tebliğ gibi yasal düzenlemeler ile gümrüklerle bunlara ait usul ve esasların tümü gümrük rejimini oluşturur.”³⁷

Diğer taraftan Gümrük Kanunu’nun 58.maddesinde “Bir gümrük rejimine tabi tutulmak istenen eşya, bu rejime uygun şekilde yetkili gümrük idaresine beyan edilir” ifadesine yer verilerek eşyanın mutlaka gümrük rejimine tabi tutulacağı vurgulanmak istenmiştir.

Yine aynı kanununun 59. maddesinde ise gümrük idarelerine yapılacak beyan şekilleri sıralanmıştır. Beyan, sonuçları itibariyle beyan sahibini bağlayan; bir çok işlemin başlangıcı olarak alınan ve bu yönleri ile önemli hukuki sonuçları bir işlem olarak kabul edilmektedir. Bu maddede beyan; yazılı olarak, bilgisayar kullanımı ile yürütülen bir veri işleme tekniği yoluyla veya eşya sahibinin bu eşyayı bir gümrük rejimine tabi tutma isteğini ifade ettiği herhangi bir tasarruf yoluyla yapılabilmektedir.

Teknoloji ile birlikte hızlı ulaşım ve iletişim yollarının gelişmesi dış ticaret işlemlerini de çeşitlendirerek artırmış fakat diğer taraftan daha karmaşık hale gelmiştir. Bunun doğal sonucu olarak da geleneksel gümrük rejimleri olan “ithalat, ihracat ve transit rejimleri” yanısıra daha çok ekonomik içerikli olan“antrepo rejimi, dahilde işleme, geçici ithalat, hariçte işleme ve gümrük kontrolü altında işleme rejimleri” ortaya çıkmıştır.

Kimi kaynaklarda gümrük rejimleri “ekonomik etkili olan” ve “ekonomik etkili olmayan” rejimler olmak üzere iki ayrı başlıkta değerlendirilmekle beraber 4458 sayılı Gümrük Kanunu incelendiğinde böyle bir sınıflandırmadan ziyade “genel gümrük rejimleri” ve “ekonomik etkili gümrük rejimleri” şeklinde bir sistematik tasnif göze çarpmaktadır.

4458 sayılı Gümrük Kanunu’na göre toplam sekiz adet gümrük rejimi vardır. Bunlar: Serbest dolaşıma giriş rejimi-ithalat rejimi, ihracat rejimi, transit rejimi, dahilde işleme rejimi, antrepo rejimi-gümrük antrepo rejimi, gümrük kontrolü altında işleme rejimi, geçici ithalat rejimi, hariçte işleme rejimlerinden oluşur. İlk üç rejim “genel

³⁷ Selahattin TUNCER, Gümrükler ve Gümrük Vergileri (Teori Uygulama), Yaklaşım Yayınları, Ankara, 2001, s.351.

gümrük rejimleri” veya “ekonomik etkili olmayan rejimler” olarak adlandırılırken diğer beş tanesi “ekonomik etkili gümrük rejimleri” kapsamındadır.

1.4.2.1. Genel Gümrük Rejimleri (Ekonomik Etkili Olmayan Gümrük Rejimleri)

1.4.2.1.1. Serbest Dolaşıma Giriş Rejimi-İthalat Rejimi

Eşyanın gümrük statüsü ile ilgili bir kavram olan serbest dolaşıma giriş rejimi, Türkiye gümrük bölgesine gelen eşyanın bir takım hukuki ve fiili işlemlere tabi tutulması anlamında kullanılan genel bir ifadedir.

Bir eşyanın serbest dolaşıma girebilmesi için ticaret politikası önlemlerinin uygulanması ve ödenmesi gereken vergilerin ödenmesinin yanısıra, eşyanın ithali için öngörülen diğer işlemlerin de tamamlanması gerektiği hususu 4458 sayılı Gümrük Kanunu'nun 74.maddesinde yer almaktadır.

Diğer bir deyişle, eşyanın serbest dolaşım rejimine girişinin ilk koşulu, ticaret politikası önlemlerinin uygulanmasıdır. “Ticaret politikası önlemleri” deyimi ise, Türkiye'nin dış ticaret politikası doğrultusunda eşya ithal veya ihracına getirilen yasaklamalar, kısıtlamalar, gümrük işlemlerinde farklılaştırmalar, anti-damping ve anti sübvansiyon önlemleri, miktar veya tarife kısıtlamaları gibi enstrümanların bir veya birden fazlasının uygulanması anlamına gelmektedir.³⁸

Ticaret politikası önlemleri, sadece eşyanın serbest dolaşıma giriş rejiminde geçerli olan bir uygulamadır. Dolayısıyla, diğer gümrük rejimlerinde ticaret politikası önlemleri uygulanmaz.

Serbest dolaşıma giriş rejiminin ikinci koşulu, eşyanın ithali için öngörülen diğer işlemlerin yapılmasıdır. Bu işlemler, eşyanın serbest dolaşıma girişinde bir takım özel düzenlemelerin veya kolaylıkların uygulanması anlamına gelir.

³⁸ AYDIN-TOPUZ-BEYRİBEY, a.g.e.,s.76.

Serbest dolaşıma giriş rejiminde bir diğer koşul ise eşyanın ithali sırasında ödenmesi gereken vergi ve benzeri yükümlülüklerin yerine getirilmesidir. Serbest dolaşım rejimine tabi tutulan eşyaya, bu rejime ilişkin beyannamenin tescil tarihinde yürürlükte olan gümrük tarifesindeki vergi oranları ile diğer mali yükümlülükler uygulanır.

Eşyanın serbest dolaşım rejimine girişiyle birlikte eşya üzerindeki gümrük gözetimi kalkar. Oysa diğer gümrük rejimlerinde eşya üzerindeki gümrük gözetimi devam etmektedir. Ancak; bunun istisnası “nihai kullanım” ile ilgilidir. Nihai kullanım şartıyla serbest dolaşıma giren eşya üzerinde gümrük gözetimi devam eder. Nihai kullanım mekanizmasıyla sıfır veya indirimli tarifeden yararlanma imkanı sağlar bundan faydalanmanın şartı ise kanunda tanımlanan nihai kullanım amacına hizmet edecek nitelikte olmasıdır. Nihai kullanım amacıyla ithal edilen mallar aşağıdaki koşulları taşımaları halinde sıfır oranında veya indirimli bir oran üzerinden serbest dolaşıma alınabilir.

Serbest dolaşıma giriş rejiminin, eşyaya serbest dolaşım statüsü kazandırmak amacıyla çalıştırılmasına rağmen nihai kullanım amaçlı ithalatlarda eşya, nihai kullanım yerine geçen kullanımlar gerçekleşinceye kadar “gümrük gözetim statüsü”ne sahip olmaktadır.

Nihai kullanım kapsamı eşya için ödenmesi gereken mali yükümlülükler karşılığında, nihai kullanım gerçekleşinceye kadar, teminat alınır. Alınan teminat nihai kullanımın gerçekleştirilmesi durumunda hak sahibine iade edilir.

Serbest dolaşıma giriş rejimi, ilgili gümrük idaresine verilecek gümrük beyannamesi ile başlar. Ticari eşyanın kesin ithalinde beyanın yazılı olması zorunludur. Serbest dolaşıma giriş rejimine konu olan ve farklı vergi oranları bulunan birden fazla eşyanın aynı beyanname ile bildirim konusu yapılması halinde; en yüksek vergi tarifesinin uygulanması koşuluyla serbest dolaşıma giriş rejimi uygulanabilir.

Serbest dolaşımdaki eşyanın Türkiye Gümrük Bölgesinden ihraç edildikten sonra tekrar geri gelmesi durumunda aşağıdaki hallerden birinin varlığı halinde, vergiye tabi olmadan yeniden serbest dolaşıma girmesi mümkündür:

- 1) Türkiye'den geçici olarak çıkan taşıtların geri gelmesi,
- 2) Daha önce ihraç edilen eşyanın aynen geri gelmesi,
- 3) İhraç eşyasının kusurlu veya sözleşme hükümlerine aykırı olması nedeniyle geri gelmesi,
- 4) Konsinye satış suretiyle ihraç edilen ve satılmayıp geri gelen eşya,
- 5) Dahilde işleme rejimi çerçevesinde işleme tabi tutulup ihraç edilen ancak geri gelen eşya.

Geri gelen eşyaya muafiyet uygulanabilmesi için dikkate alınacak süre, fiili ihraç tarihinden itibaren üç yıldır.

Serbest dolaşımda bulunan eşya, aşağıda belirtilen hallerde bu statüsünü kaybeder³⁹:

- * Serbest dolaşıma giriş beyannamesinin iptal edilmesi,
- * Geri ödeme sisteminin uygulandığı dahilde işleme rejimi çerçevesinde işlendikten sonra ihraç edilen eşyaya ilişkin gümrük vergilerinin geri verilmesi veya kaldırılması,
- * Kusurlu veya satış sözleşmesine uygun olmaması nedeniyle eşyanın gümrük vergilerinin geri verilmesi veya kaldırılması,
- * Eşyanın geri gönderilmesi, ihraç edilmesi veya başka bir işlem veya kullanıma tabi tutulması nedeniyle gümrük vergilerinin geri verilmesi veya kaldırılması.

1.4.2.1.2. İhracat Rejimi

Gelişmiş ve gelişmekte olan ülkelerin dış ticaret politikaları açısından ihracat rejimi oldukça özel ve önemli bir yere sahiptir.

Türkiye'den yapılacak ihracat işlemleri, 4458 sayılı Gümrük Kanunu'nun İhracat Rejimine ilişkin hükümler Başlıklı Dördüncü Ayırımının 150 ila 151. maddeleri ile Gümrük Yönetmeliğinin 642 ile 653. maddeleri ve 06.01.1996 tarih

³⁹ 2007 Gümrük Yönetmeliği, Madde 229.

22515 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 22.12.1995 tarih ve 95/7623 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile yürürlüğe giren İhracat Rejimi Kararı’na dayanılarak hazırlanan İhracat Yönetmeliği, Tebliğ ve Türkiye’den yapılacak ihracatlara ilişkin olarak hazırlanan Genelge hükümleri ile düzenlenmiştir. Burada amaç, ihracatın ülke ekonomisi yararına düzenlenmesini, desteklenmesini, geliştirilmesini sağlamak ve ihracat işlemlerinde yetkili mercii ve uygulanacak esasları belirlemektir⁴⁰.

İhracat Yönetmeliğinde “ihracat” şu şekilde tarif edilmiştir: Bir malın veya değerinin yürürlükteki İhracat Mevzuatı ile Gümrük Mevzuatı’na uygun şekilde fiili ihracatının yapılması ve Kambiyo Mevzuatı’na göre bedelinin (bedelsiz ihracat hariç) yurda getirilmesi veyahut Müsteşarlıkça ihracat olarak kabul edilecek sair çıkışlardır. Bu tanıma göre, yurt dışına her mal satışını ihracat olarak kabul etmek mümkün olmayıp ihraç bedellerinin kambiyo mevzuatına uygun olarak yurda getirilmesi, ihracı izne tabi mallar için ilgili makamlardan gerekli izinlerin alınması, prosedürlerin tamamlanması ve ihraç eşyasının gümrük kanununa uygun olarak Türkiye Gümrük Bölgesi dışına çıkarılması gerekmektedir.

Gümrük Yönetmeliği’nde 510 ve 517. maddeler arasında düzenlenen ihracat rejiminin tanımı ise şöyle yapılmıştır: İhracat rejimi, serbest dolaşımda bulunan eşyanın ihraç amacıyla Türkiye Gümrük Bölgesi dışına çıkışına ilişkin hükümlerin uygulandığı rejimdir.

Uluslararası veya ikili anlaşmalar, kanun, tüzük ve kararnamelerle konulmuş yasaklama ve kısıtlama hükümleri saklı kalmak üzere, her türlü eşyanın Türkiye’den ihracı serbesttir.

Temel prensip her türlü eşyanın Türkiye’den ihracının serbest olması olmakla beraber ticaret politikası önlemleri çerçevesinde bu prensip geçerlilik kazanır. Uluslararası veya ikili anlaşmalar, kanun, tüzük ve kararnameler ile konulan yasaklama veya kısıtlamalara uyulması gerekir⁴¹. Çeşitli mevzuat ile belirlenmiş ihracı yasak olan eşyanın da ihracı mümkün değildir. Örneğin, kültür ve tabiat varlıkları, hint keneviri,

⁴⁰ <http://www.gumruk.gov.tr/ihracat.aspx>

⁴¹ Nevzat SAYGILIOĞLU- Adnan GERÇEK, Dış Ticaret ve Gümrük Kurallar, İşlemler ve Vergileme, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara, 2007, s.162.

tütün tohum fidesi, tiftik keçisi, av ve yaban hayvanları, çeşitli ağaç türleri, doğal çiçek ve soğanları, salep gibi mallar ihraç edilemez.

Ayrıca harp silah ve mühimmatı, afyon ve haşhaş kellesi, çeşitli hayvanlar, çeşitli tohumlar, yarış atları gibi bazı malların ihracatı yetkili kuruluşlardan alınacak ön izne bağlıdır.

4458 sayılı Gümrük Kanunu'nda ise **ihracat rejimi**, serbest dolaşımda bulunan eşyanın ihraç amacıyla Türkiye Gümrük Bölgesi dışına çıkışına ilişkin hükümlerin uygulandığı rejim olarak tanımlanmıştır.

İhracat, ticaret politikası önlemleri ve gerektiği takdirde ihracat vergileri de dahil olmak üzere çıkış işlemlerine ilişkin hükümlerin uygulanmasıyla gerçekleştirilir. Türkiye Cumhuriyeti devleti ile aralarında ticaret ve ödeme anlaşması olmayan ülkelere ihraç edilen eşyanın Türkiye Gümrük Bölgesinden çıkarılması, o tarihte yürürlükte bulunan ticaret politikası önlemlerine tabidir. İki taraflı ticaret ve ödeme anlaşması bulunan ülkelere yapılacak ihracatta, ticaret politikası önlemleri ile birlikte ilgili ticaret anlaşması hükümleri de uygulanır. Ayrıca anlaşması olan veya olmayan ülkelere yapılacak ihracatta, o tarihte yürürlükteki Türk Parası Kıymetini Koruma Kararları ile konulmuş kayıt ve şartlara da uyulur.

Diğer taraftan, ihracat veya yeniden ihracat amacıyla geçici depolama yerlerine getirilen eşya, buralarda bir ay kalabilir. Sözü edilen eşya ile ilgili olarak beyanname tescil edilip edilmediğine bakılmaksızın bu süre içinde ek süre talebinde bulunulması halinde, gümrük idare amiri tarafından en çok üç aya kadar ek süre verilebilir.

Bir aylık süre ve verilen ek süre içinde gümrük işlemleri bitirilerek yerinden kaldırılmayan eşya için gümrük yükümlüsüne tebligat yapılarak, tebliğ tarihinden itibaren 30 gün içinde eşyanın geçici depolama yerinden çıkarılması; aksi takdirde, bu eşyanın gümrüğe terk edilmiş sayılacağı bildirilir. Bu süre içinde de yerinden çıkarılmaması halinde eşya gümrüğe terk edilmiş sayılır ve tasfiye hükümlerine göre işlem yapılır. Bu eşyaya ilişkin olarak tescil edilmiş beyanname varsa iptal edilir.

Geçici depolama yerlerine konulmaksızın ihraç edilecek eşyanın beyanname kapatma süresi ise iki aydır. Bu süre makul sebeplerle en çok iki ay daha uzatılabilir. Bu süreler içinde işlemleri tamamlanmayan beyannameler iptal edilir.

Türkiye Gümrük Bölgesinden çıkacak eşyanın gümrük beyannamesine tabi olmayacağı hal ve şartlar Gümrük Yönetmeliğinde ayrıntılı olarak belirlenmiştir.

İhraç eşyası, buna ilişkin gümrük beyannamesinin tescili sırasında bulunduğu durum ve niteliğini gümrük denetiminden çıktığı sırada da aynen muhafaza etmesi ve bu haliyle Türkiye Gümrük Bölgesini terk etmesi koşuluyla fiilen ihraç edilmiş sayılır. Bu durumda, ihraç eşyası üzerindeki gümrük denetimi sona erer.

İhracat rejiminde “ihraç onayı” ve “fiili ihracat” olmak üzere iki önemli ihracat kavramı vardır ⁴² . “**İhraç onayı**” eşyanın Türkiye Gümrük Bölgesi’nden çıkarılmasında dış ticaret mevzuatı açısından bir sakıncası olmadığına olurunun beyanname üzerinde verilmesini ifade eder. “**Fiili ihracat**” ise beyanname üzerinde ihraç onayı alınmış eşyanın Türkiye Gümrük Bölgesi sınırları dışına çıkarılmasını ifade eder. Eşyanın Türkiye Gümrük Bölgesini terk ettiği tarih ihracat beyannamesi üzerine ve sistemine işlenir “intaç tarihi” de denilen bu tarih fiili ihracatın gerçekleştiği tarihtir.

İhraç edilen ve Türkiye Gümrük Bölgesini terk eden eşyanın çeşitli nedenlerle ithalatçısı tarafından geri gönderilmesi durumuna “mahrece iade” hükümleri uygulanır. Buna göre; eşyanın henüz bir gümrük rejimine tabi tutulmamış olması veya herhangi bir gümrük rejimine tabi tutulmuş olmakla beraber henüz işlemlerinin tamamlanmamış olması ya da herhangi bir gümrük rejimine tabi tutulduktan sonra ortaya çıkması durumlarına göre farklı şekillerde işleme tabi tutularak gerçekleştirilir.

İhracat rejiminin ihlali konusu, gümrük mevzuatı ve kaçakçılık mevzuatı açısından farklı ele alınmaktadır. Gümrük mevzuatına göre herhangi bir iadede yararlanmayan veya ihracat vergisine ve ticaret politikası önlemlerine tabi olmayan ihracata konu eşyanın cins, tür miktar ve kıymetinin yanlış beyan edilmesi idari para cezası uygulamasını gerektiren bir usulsüzlük fiili olarak tanımlanarak sadece idari

⁴² Ufuk SELEN, Gümrük İşlemleri, Ekin Kitabevi, Bursa, 2007, s.66.

para cezası ile yetinilmiştir. Oysa 21.03.2007 tarihinde kabul edilip 31 Mayıs 2007 tarihli Resmi Gazete’de yayımlanarak yürürlüğe giren 5607 sayılı Kaçakçılıkla Mücadele Kanunu’nda ise aşağıda kısaca belirtilen ihlallere yönelik olarak hem para cezası hem de hapis cezası öngörülmüştür.

5607 sayılı Kaçakçılık Kanunu’nun 3.maddesinde bu ihlallere ilişkin fiiller ve bu fiillere uygulanacak cezaların bazıları şunlardır:

1. İhracı kanun gereği yasak olan eşyayı Türkiye’den ihraç eden kişi, fiil daha ağır bir cezayı gerektirmediği takdirde, bir yıla kadar hapis ve beşbin güne kadar adli para cezası ile cezalandırılır.

2. Genel düzenleyici idari işlemlerle ihracı yasaklanan eşyayı ihraç eden kişiye, eşyanın gümrüklenmiş değerinin iki katı idari para cezası verilir. İhracı; lisansa, şarta, izne, kısıntıya veya belli kuruluşların vereceği uygunluk veya yeterlilik belgesine tabi olan eşyayı aldatıcı işlem ve davranışlarla ihraç eden kişiye, eşyanın gümrüklenmiş değerinin yarısı kadar idari para cezası verilir.

3. İhracat gerçekleşmediği halde gerçekleşmiş göstermek ya da gerçekleştirilen ihracata konu malın cins, miktar, evsaf veya fiyatını değişik göstererek ilgili kanun hükümlerine göre teşvik, sübvansiyon veya parasal iadelerden yararlanmak suretiyle haksız çıkar sağlayan kişi, 5237 sayılı Türk Ceza Kanununun nitelikli dolandırıcılık suçuna ilişkin hükümlerine göre cezalandırılır.

4. Gümrük vergileri ödenmek suretiyle ihraç edilebilen eşyayı, gümrük işlemlerine tabi tutmaksızın veya aldatıcı işlem ve davranışlarla gümrük vergileri kısmen veya tamamen ödenmeksizin Türkiye’den ihraç eden kişiye, eşyanın gümrük vergilerinin iki katı idari para cezası verilir.

5. İhracatın aracı şirket üzerinden gerçekleştirilmesi halinde, bu madde hükümlerine göre ceza yaptırımı imalatçı veya tedarikçi ihracatçılar hakkında uygulanır. Aracı şirket yetkilileri, bu durumu bilerek ihracatı gerçekleştirdikleri takdirde bu madde hükümlerine göre cezalandırılır. Beyanname ve eki belgelerde gösterilen ile gerçekte ihraç edilen eşya miktarı arasında yüzde onu aşmayan bir fark bulunması halinde, sadece 4458 sayılı Gümrük Kanunu hükümlerine göre işlem

yapılır. Ayrıca, yukarıdaki fıkralarda tanımlanan fiiller, teşebbüs aşamasında kalmış olsa bile, tamamlanmış gibi cezalandırılır denilmiştir.

1.4.2.1.3. Transit Rejimi

Uluslararası ticaretin yaygınlaşması ve dünya ticaret hacminin artması için GATT nezdinde harcanan çabalar sonucunda, uluslararası transit taşımacılığına ilişkin bürokratik işlemler azaltılmış ve basitleştirilmiştir. Bununla beraber, işlemler basitleştirilirken transiter ülkelerin bu taşımacılıktan zarar görmemesi için gerekli garantileri sağlama hakları saklı tutulmuştur. 4458 sayılı Gümrük Kanunu'nun 84.maddesinde bu ilkelere değinilerek bağlı kalınması öngörülmüştür.

Yasada; ithalat vergileri ve ticaret politikası önlemlerine tabi tutulmayan serbest dolaşıma girmemiş eşya ile ihracatla ilgili gümrük işlemleri tamamlanmış eşyanın, gümrük gözetimi altında Türkiye Gümrük Bölgesi içinde bir noktadan diğerine taşınması, transit rejimi hükümlerine tabidir denilerek transit rejiminin genel hükümlerine yer verilmiştir.

Ayrıca madde metninde transit rejimine tabi tutulabilecek taşımaların neler olduğu belirtilmektedir. Buna göre; Türkiye Gümrük Bölgesi içinde yabancı bir ülkeden yabancı bir ülkeye, yabancı bir ülkeden Türkiye'ye veya Türkiye'den yabancı bir ülkeye, Türkiye'deki bir iç gümrükten diğer bir iç gümrüğe yapılan taşımalar transit rejimi hükümlerine tabi tutulacaktır.

Eşyanın taşıma işleminin yapıldığı araç veya eşyanın niteliğine göre , transit rejimi kapsamında; TIR karnesi, ATA karnesi, 302 sayılı form, posta belgeleri, özet beyan veya beyanname gibi farklı belgeler kullanılmakta ve işlemler yapılmaktadır,. Yasanın ilgili maddesinde ayrıca, transit taşımalar dolayısıyla yapılan denetlemelerin getirdiği masraflar ile verilen hizmetlerin karşılığı ücretlerin ilgili kişilerden tahsil edileceği de hükme bağlanmıştır.

Transit işlemleri; hareket gümrük idaresi, varış gümrük idaresi ve eşyayı taşıyan veya onun adına hareket eden kişi arasında ve şu yollardan biri ile gerçekleştirilir: Karayolu ile transit, deniz yolu ile transit, demir yolu ile transit, hava yolu ile transit, boru hattı ile transit , Nato eşyası transiti, geçici depolama yeri ve antrepolardan transit.

Transit rejimine tabi eşyalar üzerinden gümrük vergisi alınmamakla beraber en az gümrük vergisi tutarında teminat alınması söz konusudur. Teminat, transit beyanının yapıldığı giriş veya hareket gümrük idaresine verilir. Ek mahiyette teminatın verilmesi veya yeni bir teminatla değiştirilmesi işlemi aynı gümrük idaresince yapılır. Bu düzenlemenin amacı, herhangi bir nedenle transit rejiminin ihlali halinde eşyaya ilişkin gümrük vergilerinin güvence altına alınmasıdır. Teminat maliyetine katlanmak istemeyen beyan sahipleri, TIR taşımacılığı haricinde, isterlerse eşyanın refakatçi eşliğinde varış gümrük idaresine ulaştırılmasını talep edebilirler. Ayrıca aşağıdaki durumlarda da teminat yatırılmasına gerek yoktur.

- * Sahip veya acenteleri adına tescil edilmiş bulunan ve düzenli sefer yapmakta olan altmış rüsum tonilatodan fazla deniz taşıtlarıyla yapılan taşımalarda,
- * Havayoluyla yapılan taşımalarda,
- * Boru hattı ile yapılan taşımalarda,
- * Demiryolu ile yapılan taşımalarda (Müsteşarlıkça belirlenecek haller hariç),

Diğer taraftan, TIR karnesinin kendisi teminat mektubu olarak kullanılan bir belge olduğundan bu kapsamında karayoluyla yapılan transitte de teminat alınmaz. Tır karnesi kapsamındaki eşya ve taşıta ilişkin gümrük vergileri garantör kuruluşların teminatı altında olup burada garantör kuruluş Türkiye Odalar ve Borsalar Birliği'dir.

Transit rejime tabi tutulan eşyanın serbet dolaşıma sokulmak istenmesi halinde gümrük yükümlülüğü doğar. Ayrıca, transit konusu eşyanın gümrük gözetiminden çıkarılması halinde de rejim ihlal edilmiş sayılır ve gümrük yükümlülüğü yine doğar.

Buraya kadar bahsedilen üç rejim yani; serbest dolaşıma giriş rejimi-ithalat rejimi, ihracat rejimi, transit rejimlerinin ortak özellikleri, eşyanın katma değer yaratma sürecine hiçbir şekilde dahil edilmemesidir. Eşyanın katma değer sürecine alınmasına izin veren ve ekonomik etkili gümrük rejimleri aşağıda ayrı bir başlık altında ele alınmaktadır.

1.4.2.2. Ekonomik Etkili Gümrük Rejimleri

Küreselleşme ile yaşanan hızlı ulaşım ve haberleşme, teknoloji transferi ve kültürel benzeşmeler, işletmeleri, kar maksimizasyonu için birden fazla girdi kullanılan ürünlerin en uygun yerde ve koşulda üretmeye yönlendirmektedir. Bu bakımdan, bazı ürünlerin karşılaştırmalı üstünlüğü olan ülkelerde yan mamul veya nihai ürün haline getirilmesi amacıyla, bu ürünlerde kullanılan girdilerin geçici olarak ithali veya ihracı söz konusu olabilmektedir. Uluslararası ekonominin bu gerçeği, ulusal mevzuatlarda da yerini bulmaktadır. Bu olgunun gümrük mevzuatına yansımaları, geçici muafiyet düzenlemeleri ve ekonomik etkili gümrük rejimleri şeklinde olmuştur.

1.4.2.2.1. Gümrük Antrepo Rejimi

Ekonomik etkili gümrük rejimlerinden en yaygın ve en etkili olanı gümrük antrepo rejimidir. Bu rejim sayesinde, uluslararası piyasalardan uygun koşullarda satın alınan eşyanın gümrük vergileri ödenmeden uzun süre gümrük gözetimi altında tutulması ve ihtiyaç duyulduğunda serbest dolaşıma sokulması mümkün olabilmektedir. Aynı şekilde, antrepolarda bulunan eşyanın ithalat vergileri ödenmeden işçiliğe tabi tutulması nedeniyle, bunların vergileri ödenerek serbest dolaşıma girdikleri anda pazarlamaya hazır hale getirilmeleri imkanı yaratılmaktadır.

Gümrük antrepo rejimine tabi tutulacak eşya, önce konulacağı antreponun bağlı olduğu gümrük idaresine sunulur ardından gümrük beyannamesi kullanma talimatında belirtilen esaslar çerçevesinde, beyannamenin tescili ile birlikte eşya antrepo rejimi hükümlerine tabi tutulur.

Genel anlamda antrepo, dış ticarete konu bazı eşyaların konulduğu depolardır. Kanun ise antrepoyu “gümrük antreposu” olarak tanımlamıştır. Buna göre, Gümrük antreposu, gümrük gözetimi altında bulunan eşyanın konulması amacıyla kurulan ve kuruluşunda aranılacak koşulları ve nitelikleri yönetmelikle belirlenen yerdir.

Yine 4458 sayılı Gümrük Kanunu'nun 93.maddesinde

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

b) Gümrük antreposuna alınması halinde ihracata ilişkin önlemlerden yararlanabilecek ihraç eşyasının, bir gümrük antreposuna konulmasına ilişkin hükümleri gümrük antrepo rejimi belirler denmektedir.

Bu maddeden anlaşılacağı üzere sadece ithalat konu olan eşyanın değil ihracata konu olan eşyanın da gümrük antreposunda gümrük gözetiminde olması söz konusudur.

Ayrıca Kanun'un aynı maddesinin devamında **antrepo işleticisi**, gümrük antreposu işletilmesine izin verilen kişi; **kullanıcı** ise eşyanın antrepo rejimi beyanı ile bağlı olan kişi veya bu kişinin hak ve yükümlülüklerinin devredildiği kişi olarak tanımlanmıştır.

Antrepo işleticisi; Gümrük antreposunda bulunduğu süre içerisinde eşyanın gümrük gözetimi altında bulunmasını sağlamaktan, gümrük antrepo rejimi kapsamında eşyanın muhafaza edilmesiyle ilgili yükümlülükleri yerine getirmekten ve izinde belirtilen özel şartlara uymaktan, sorumludur.

Gümrük antrepoları, genel ve özel antrepo olmak üzere ikiye ayrılır. Uygulamadaki özellikleri sebebiyle, genel antrepoların; (A), (B) ve (F) tipleri, özel antrepoların; (C), (D) ve (E) tipleri bulunur.

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

b) B Tipi Antrepo; antrepoya konulan eşyadan, Gümrük Kanununun 97 nci maddesinin birinci fıkrasında belirtilen kullanıcının sorumlu olduğu, antrepo beyannamesini kullanıcının verdiği genel antrepo tipidir. Burada antrepo işleticisinin sorumluluğu sınırlı olup antrepo işleticisi sadece antrepoyu kiralar. Antrepo stok kayıtları tutulmadığından, beyanname ve belgeler gümrük kontrolüne esas teşkil eder.

c) C Tipi Antrepo; işleticisi ve kullanıcısı aynı kişi olan ve antrepoya alınan eşyadan bu kişinin sorumlu olduğu özel antrepo tipidir.

d) D Tipi Antrepo; işleticisi ve kullanıcının aynı kişi olduğu, Gümrük Kanununun 104 üncü maddesinin 3 üncü fıkrasının uygulandığı özel antrepo tipidir.

e) E Tipi Antrepo; işleticisi ve kullanıcısının aynı kişi olduğu, Gümrük Kanununun 93. maddesinin 4 üncü fıkrası uyarınca, izin hak sahibinin depolama yerinin antrepo addedildiği veya depolama yeri olmazsa dahi eşyaya antrepo rejimi hükümlerini uygulandığı özel antrepo tipidir.

f) F Tipi Antrepo, gümrük idarelerince işletilen genel antrepo tipidir.

Diğer taraftan, serbest dolaşımda olmayan eşyanın sergilendiği fuar ve sergiler de özel antrepo sayılırken posta idaresinin sorumluluğu ve gümrüğün denetlemesi altında yabancı menşeli kolilerin konulması için ayrılmış kapalı yerler genel antrepo olarak sayılır.

Ayrıca, geçici depolama yerleri, aynı zamanda A, B, C ve D tipi antrepo olarak Müsteşarlıkça onaylanabilir veya buralar F tipi antrepo olarak işletilebilir.

Gümrük antreposuna konulabilecek eşyalar Gümrük Yönetmeliğinde aşağıdaki şekilde ayrıntılı olarak belirtilmiştir:

Serbest dolaşıma girmemiş eşya, ithalat vergilerine ve ticaret politikası önlemlerine tabi tutulmadan gümrük antreposuna konulabilir. Yine gümrük antreposuna konulması halinde ihracata bağlı önlemlerden yararlanabilen ihraç eşyası da konulabilir fakat burada belirtilen eşyanın antrepoya konulması halinde, bu eşyanın ihraç edilmesi veya gümrükçe onaylanmış diğer bir işlem ya da kullanıma tabi tutulması zorunludur.

Satıcı veya göndericisi belli, alıcısı emre olan eşya, antrepo işleticilerinin sorumluluğu altında genel antrepolara konulabilir. Bu şekilde genel antrepoya konulan eşyanın, alıcısının belirlenmesinden sonra tamamen veya kısmen gümrükçe onaylanmış bir işlem veya kullanıma tabi tutulmasına izin verilir.

Parlayıcı, patlayıcı veya bir arada buldukları eşya için tehlikeli olan veya muhafazaları özel düzenek ve yapılara gerek gösteren ve 40 no.lu ekte yer alan eşya, eşyanın tabiatlarına ve yapılacak faaliyetin özelliklerine uygun olarak yapılmış bulunan genel veya özel antrepolara konulabilir.

Bunlardan hariç olmak üzere aşağıda belirtilen bazı mallar özel olarak Müsteşarlıktan izin alınmak kaydıyla gümrük antrepolarına konulabilmektedir:

* Türkiye'ye girmesi veya Türkiye'den transit geçirilmesi yasak olan yabancı ülke eşyası,

* Gerek üzerlerinde, gerek iç veya dış ambalajlarında üretildiği ülkeden başka bir ülke ürünü olduğu izlenimini veren isim ve simgeler taşıyan eşya,

* Yerli mamul ve mahsullerde kullanılmak üzere ve bunların yabancı menşeli olduğunu gösterecek veya izlenimini uyandıracak, üzerleri yabancı dille basılı veya yazılı her türlü boş zarf, şerit, etiket, damga ve benzeri eşya (ihracatta kullanılacak olanlar hariç) ile Türkiye'de düzenlenebilecek belgeleri yabancı ülkelerde düzenlenmiş gibi gösterebilecek yabancı firmalara ait üzerleri imzalı veya imzasız olsun proforma faturalar hariç boş faturalar,

* Fikri ve Sınai Mülkiyet Haklarının korunması mevzuatına göre marka, coğrafi işaret, endüstriyel tasarım hakları ile fikir ve sanat eserleri kanunu kapsamına giren haklarla ilgili olarak hak sahibinin yetkilerine tecavüz eder mahiyetteki eşya,

* Geçici depolama yerlerinde veya gümrükçe izin verilen yerlerde kanuni süresini doldurduğu için tasfiyesi gereken veya sahipleri tarafından geçici depolama yerlerinde gümrüğe terk edilen veya geçici depolama yerlerinde yapılan yoklamalar sonunda fazla çıkan eşya,

Yine bu rejimde de gümrük idareleri, gümrük antreposu işleticileri ve kullanıcılarından Gümrük Kanununun 96. ve 97. maddelerinde belirtilen sorumlulukları çerçevesinde, tahakkuk edebilecek gümrük vergilerini karşılayacak miktarda teminat ister. Türk lirası veya yabancı para, Hazine tahvil ve bonusu ya da Müsteşarlıkça tespit edilecek bankalardan alınmış teminat mektupları dışında teminat kabul edilmez. Ancak, fuar ve sergilere konulan veya ithalat vergilerinden muaf olan yahut ihraç edilmek üzere antrepolara konulan eşya için teminat aranmaz.

Yine, antrepo işleticileri veya duruma göre antrepo kullanıcılarından gümrük yükümlülüklerini yerine getireceklerine dair bir taahhütname de alınır.

Gümrük Kanununun 102. maddesinin 1. fıkrası uyarınca, serbest dolaşımda bulunmayan eşya için gümrük idarelerince gümrük antrepolarında aşağıda belirtilen elleçleme faaliyetlerine izin verilebilir. Tarım ürünlerine ilişkin özel hükümler saklıdır.

Mutat elleçleme işlemleri, antrepo rejimine tabi ithal eşyasının; iyi korunması, görünüş veya pazarlama kalitesinin geliştirilmesi veya dağıtım ya da yeniden satışa hazırlanması amacıyla, elle veya başka bir şekilde gerçekleştirilen; istifi, yerinin değiştirilmesi, ambalajlanması, büyük kaplardan küçük kaplara aktarılması, kapların yenilenmesi veya tamiri, havalandırılması, kalburlanması, karıştırılması ve benzeri şekilde asli niteliklerini değiştirmeyen işlemlerdir.

Ürünün imalatında zorunlu bir rol taşımayan aksesuarların, nihai ürüne monte edilmesiyle ilgili montaj ve işlemler de mutat elleçleme işlemleri olarak kabul edilir. Örneğin, bir otomobile radyo-teyp takılması bu tür bir işlemdir.

Antrepo rejimine tabi ithal eşyası için bir gümrük yükümlülüğü doğduğunda, eşyanın antrepo masrafları ile antrepoda kaldığı sürece muhafazası için yapılan masraflar fiilen ödenen veya ödenecek fiyattan ayrı olarak gösterilmesi halinde, gümrük kıymetine dahil edilmez.

Bu eşyanın elleçleme faaliyetlerine tabi tutulması halinde, eşyanın ithalat vergilerinin belirlenmesinde, beyan sahibinin talebi üzerine, eşyanın elleçleme faaliyetlerine tabi tutulmadan önceki niteliği, gümrük kıymeti ve miktarı dikkate alınır.

Antrepo rejimine tabi tutulmuş ithal eşyası gümrüğe sunulmadan ve beyannamesi verilmeden önce serbest dolaşıma girmek üzere teslim edildiği hallerde, gümrük vergileri, eşyanın antrepo rejimine tabi tutulduğu tarihte yürürlükte bulunan vergi oranları ve diğer vergilendirme unsurlarına dayanılarak hesaplanır. Bu hükmün uygulanması, eşyanın nitelik, gümrük kıymeti ve miktarı gibi vergilendirme unsurlarının, eşyanın antrepo rejimine tabi tutulduğu tarihte tespit edilmesi şartına bağlıdır.

Ancak, yükümlünün serbest dolaşıma giriş beyannamesinin tescil tarihinde eşyanın bulunduğu hal ve niteliği ile diğer vergilendirme unsurlarına göre işlem yapılması yönünde talepte bulunması halinde, bu yönde işlem yapılır.

İhraç ürünleri ile ilgili olarak ise gümrük antreposuna konulması halinde ihracata bağlı önlemlerden yararlanan ihraç eşyasının, Kanunun 150 ve 151. maddelerinde öngörüldüğü şekilde Türkiye Gümrük Bölgesinden ihraç edilene veya ihracat sayılan bir işlem veya kullanıma tabi tutulana kadar, üzerindeki gümrük gözetimi devam eder. Antrepoya konulan bu tür eşyanın ihraç edilmesi veya ihracat sayılan bir işlem veya kullanıma tabi tutulması zorunludur.

Ayrıca ihracata bağlı önlemlerden yararlanan ve antrepo rejimine tabi tutulmuş ihraç ürünleri, gümrük idaresinin izni ile elleçleme işlemlerine tabi tutulabilir. Elleçleme işlemleri sonunda eşyanın ihraç edilmesi konusunda yukardaki paragrafta belirtilen hükümlerin aynısı uygulanır.

Diğer taraftan eşyanın antrepoya alınması dahil, ihracat sayılan bir gümrük işlemine tabi tutulan eşya, Türkiye Gümrük Bölgesini terk etmiş sayılır ve bu tarih ihracat beyannamesine kaydedilir.

Eşyanın antrepo rejimi altında kalış süresi sınırsızdır. Ancak antrepoda bulunan eşyanın gümrükçe onaylanmış başka bir işlem veya kullanıma tabi tutulması yönünde beyanname tescil ettirilmesi halinde 30 gün içinde işlemlerinin bitirilmesi gerekir. Bu süre içerisinde Gümrük Kanununun 64. maddesinin 1.fikrasında belirtilen koşullarda, gümrük antrepo rejimi dahil başka bir rejim beyanında bulunulması halinde, bu beyana ilişkin süre gözönüne alınır.

Müsteşarlık, özellikle beklemek suretiyle bozulabilecek eşya da dahil olmak üzere eşyanın antrepoda kalabileceği süre konusunda belirleme yapma yetkisine sahiptir.

Şayet, eşyanın antrepoda kalabileceği süre konusunda bir tahdit konulmuş ise; eşyanın antrepoya alındığı tarihten veya antrepolar arası nakil yoluyla başka bir antrepodan gelen eşyanın ilk antrepoya giriş tarihinden itibaren hesaplanır.

Antrepoda bulunan eşya için gümrükçe onaylanmış bir işlem ve kullanım tayin edilmesine ilişkin beyannamenin tescilinden itibaren otuz gün içinde işlemleri bitirilmeyen eşya ile, bir süre tayin edilmiş ise bu sürede kaldırılmayan eşya, Gümrük Kanunu uyarınca tasfiye edilir.

Antrepo beyannamesi, çıkarılan mamul için gümrükçe onaylanmış başka bir işlem veya kullanıma ilişkin beyanname verilmesi suretiyle kapatılır. Ancak çıkışlar mamul şeklinde olduğundan gümrük beyannamesi üzerinde işlenmeden kaynaklanan fire nispeti “işlenme firesi” adı altında gösterilir.

Uygulamada sıklıkla gümrük antreposu ile karıştırılan “geçici depolama yerleri” kavramı vardır. Bir rejim olmayan “geçici depolama yeri” statü olup Gümrük Kanunu’nun 47.maddesine göre; eşya, gümrükçe onaylanmış bir işlem veya kullanıma tabi tutuluncaya kadar geçici depolanan eşya statüsünde bulundurulur. Diğer bir deyişle “gümrük antreposu rejimi”nin aksine “geçici depolama” kapsamında eşya için mevzuat ile öngörülen bağlayıcı ve sınırlayıcı süreler sözkonusudur.

Geçici depolama yeri ve genel ve özel antrepolarda bulunan eşyayı hasar veya ziyaa uğratan, çalan, çaldıran veya değiştirenlerle, bu fiillere doğrudan doğruya veya yardım suretiyle katılan ve failleri teşvik edenler veya bunun için emir verenler hakkında, sıfatları ne olursa olsun, kaçakçılık mevzuatına göre gerekli kovuşturmalarda bulunulur.

5607 sayılı Kaçakçılık Kanunu’na göre antrepo veya geçici depolama yerlerindeki serbest dolaşımda bulunmayan eşyayı gümrük idaresinin izni olmadan kısmen veya tamamen çıkaran veya değiştiren kişi, altı aydan iki yıla kadar hapis ve beşbin güne kadar adli para cezası ile cezalandırılır.

1.4.2.2.2. Dahilde İşleme Rejimi

Dahilde İşleme Rejimi; serbest dolaşımda bulunmayan eşyanın vergileri teminata bağlanmak suretiyle veya bu amaçla serbest dolaşıma giren ya da eşdeğer eşyanın, Türkiye Gümrük Bölgesinde bir veya daha fazla işlem görerek, işlem görmüş ürünlerin elde edilmesi ve özel hükümler saklı kalmak kaydıyla, elde edilen ürünlerin ihraç edilmesinin esas olduğu, ihracatın gerçekleşmesi halinde teminatın veya alınan vergilerin geri verildiği bir rejimdir.

Üreticiyi gümrük vergisi yükünden kurtararak işletmenin sermaye yapısını güçlendirmesi ve ticaret politikası önlemlerinden muaf olarak eşya ithal etme imkanı sunması bu rejimden yararlanmanın iki temel amacı olarak değerlendirilebilir.

Dahilde işleme rejimi “şartlı muafiyet sistemi” ve “geri ödeme sistemi” olmak üzere iki şekilde gerçekleştirilir.

Şartlı muafiyet sistemi, serbest dolaşımda bulunmayan eşyanın Türkiye Gümrük Bölgesi’nde bir veya daha fazla işlem görmek üzere, gümrük vergilerine ve ticaret politikası önlemlerine tabi tutulmadan, vergileri teminata bağlanmak suretiyle geçici olarak ithali ve bu eşyanın işlem görmüş ürün şeklinde ihracı halinde teminatın iade olunduğu dahilde işleme sistemidir.

Geri ödeme sistemi ise, işleme faaliyetlerine tabi tutulmak amacıyla serbest dolaşıma giren eşyanın, işlem görmüş ürün olarak ihracı halinde, kendilerine uygulanan gümrük vergilerinin geri verildiği sistemi ifade eder. Burada sözü edilen “işlem görmüş ürün”, işleme faaliyetleri sonucunda elde edilen asıl veya ikincil işlem görmüş ürünleri temsil etmektedir.

İşlem görmüş ürünlerin eşdeğer eşyadan elde edilmesine veya eşdeğer eşyadan elde edilen işlem görmüş ürünlerin ithal eşyasının serbest dolaşıma girmesinden önce Türkiye Gümrük Bölgesi dışına ihraç edilmesine izin verilebilir. Örneğin, dahilde işleme rejimi çerçevesinde renkli televizyon yapımında kullanılan entegre devrelerin ithalat vergilerine tabi tutulmaksızın ithali ve montajı tamamlandıktan sonra ihracı mümkündür. Ancak, ulaşım güçlükleri ve sipariş sürelerinin kısalığı gibi nedenlerle, daha önceden serbest dolaşıma girmiş veya Türkiye’de üretilmiş entegre devrelerin kullanımı ile üretilen renkli televizyonların ihracından sonra, bu televizyonların imalinde kullanılan miktarda entegre devrenin üçüncü ülkelerden ithalat vergileri ödenmeksizin ithali, dahilde işleme rejimi kapsamında mümkün olabilecektir.⁴³

Bu şekilde bir dahilde işleme faaliyetinde kullanılacak eşdeğer eşyanın ithal eşyası ile aynı kalitede olması ve aynı nitelikleri taşıması gerektiği belirtilen Gümrük Kanunu’nun 109.maddesinde, eşdeğer eşyanın ihracat vergilerine tabi olduğu hallerde ve yukarıda belirtilen şekilde bir dahilde işleme faaliyeti sırasında, ithal eşyasının süresi içinde ithal edilememesine karşılık olarak, izin hak sahibinden ihracat vergileri kadar teminat alınması hükme bağlanmıştır.

⁴³ AYDIN-TOPUZ-BEYRİBEY, a.g.e.,s.220.

Şartlı muafiyet sisteminin uygulandığı dahilde işleme rejiminde, ihraç olunan işlem görmüş ürünlerin ihracat vergilerine tabi eşdeğer eşyadan elde edilmesi durumunda, söz konusu eşdeğer eşya ihracat vergilerinden muaf tutulur

Eşdeğer eşya kullanımına yasaklama veya kısıtlama getirilebilir. Diğer taraftan, eşdeğer eşyanın, ithal eşyası ile aynı özellik ve aynı nitelikleri taşıması gerekir. Ancak, belirlenecek özel hallerde eşdeğer eşyanın ithal eşyasından daha kaliteli veya daha ileri bir imalat aşamasında olmasına izin verilebilir.

Dahilde işleme rejimi izni Kanun'un 80.maddesi çerçevesinde, işleme faaliyetini yapan veya yaptıran kişinin talebi üzerine verilebilir. Söz konusu izin talebinde bulunan kişilerin Türkiye Gümrük Bölgesinde yerleşik olması; ithal eşyasının işlem görmüş ürünler içinde bulunduğu veya eşdeğer eşya için belirlenen koşullara uyulduğunun saptanabilmesi; üreticilerin temel ekonomik çıkarlarının olumsuz etkilenmemesi koşuluyla, dahilde işleme rejiminin işlem görmüş ürünlerin ihracı veya yeniden ihracı için en iyi olanakların yaratılmasına yardımcı olması halinde dahilde işleme izni verilebilir. Ancak, ticari nitelikte olmayan dahilde işleme amaçlı ithalat için Türkiye Gümrük Bölgesinde yerleşik olmayan kişilere de izin verilebilir.

İzin belgesinin süresi, Gümrük Kanununun 80 ve 111. maddelerinde belirtilen esaslar çerçevesinde tespit edilir. Ancak, söz konusu süre, işleme faaliyetinin özelliğine göre daha kısa olarak belirlenebilir.

Sürenin başlangıcı izin belgesinin tarihi, süre sonu ise, izin belgesi süresinin bittiği ayın son günüdür. Bu süreler haklı ve mücbir sebeplerle veya olağanüstü hallerde uzatılabilir. Dahilde işleme rejimi kapsamında yapılacak ithalat ve ihracatların, izin belgesi süresi içinde yapılması gerekir.

İthal eşyasının ithalinden önce eşdeğer eşyadan elde edilen işlem görmüş ürünlerin ihracı halinde, ithal eşyasının rejim beyanı için gereken süre Bakanlar Kurulunca belirlenir. Bu süre, ilgili eşdeğer eşyadan elde edilen işlem görmüş ürünler için ihracat beyannamesinin tescil tarihinden itibaren işlemeye başlar.

Eşyanın dahilde işleme rejimi çerçevesinde şartlı muafiyet sistemine girişini düzenleyen hükümler, önceden ihracat olsun ya da olmasın eşdeğer eşya kullanımı

çerçevesinde ithal eşyasına da uygulanır. Kullanılan eşdeğer eşya, önceden ihracat olsun ya da olmasın eşyanın rejime sokulmasına ilişkin hükümlere tabi tutulmaz.

Dahilde işleme rejiminin şartlı muafiyet sisteminden yararlandırılacak ithal eşyası için beyanname yetkili gümrük idaresine sunulur. Beyannamedeki eşya tanımlamalarının izin belgesinde yer alan eşya tanımlamalarına uygun olması zorunludur. Ayrıca eşdeğer eşya kullanıldığında, beyannamedeki bilgiler, eşdeğer eşyayı tanımlamaya imkan vermelidir.

Eşyanın serbest dolaşıma sokulması sırasında ticaret politikası önlemlerinin uygulanması öngörülüyorsa; söz konusu önlemler eşyanın dahilde işleme rejimi için girişlerinde ya da bu rejime tabi oldukları süre zarfında uygulanmaz

İzin sahiplerinin, dahilde işleme izin belgesinde ihracı taahhüt edilen işlem görmüş ürünleri, izin belgesi süresinde ihraç ve süre sonundan itibaren 3 ay içinde ihracat taahhüdünü belge bazında kapatmak için müracaat etmeleri gerekir. Kapatma işleminin uygun bulunması halinde teminatlar iade edilir. Kapatma esnasında, ihracatın dolaşım belgesi veya menşe ispat belgesi eşliğinde yapılması halinde, ithal eşyaya isabet eden telafi edici verginin ödendiğinin belgelenmesi istenir.

Bununla birlikte, ithal eşyanın kusurlu olması veya ithal sözleşmesine aykırı olması sebebiyle imhası veya mahrecine iadesi ya da ikincil işlem görmüş ürünlerin imhası, gümrüğe terk edilmesi, çıkış hükmünde gümrüğe teslimi veya serbest dolaşıma girmesi hallerinde bu maddelere isabet eden ihracatın gerçekleştirilmesi şartı aranmaksızın ihracat taahhüdü kapatılır.

Dahilde işleme rejimine girerken veya girdikten sonra sonra ihlal söz konusu olabilir. Bu durumda gümrük yükümlülüğü doğar. Dahilde işleme rejimine girerken ortaya çıkabilecek ihlallerden birisi “yanlış beyan” şeklinde ortaya çıkabilir. Örneğin; eşyanın tarife uygulamasını etkileyen cins, tür ve niteliklerinde veya miktarında gerçeğe aykırılık söz konusu olabilir. Bu durumda beyana göre hesaplanan gümrük vergisi ile alınması gereken gümrük vergisi arasındaki farkın %5’i aşması gerekir. Aynı durum, eşyanın kıymeti ile ilgili ihlalde de ortaya çıkabilir.

Bu tür ihlallerin yaptırımı, işlenen suçun niteliğine göre, Gümrük Kanunu çerçevesinde idari para cezası veya Kaçakçılıkla Mücadele Kanunu çerçevesinde adli para cezası veya hürriyeti kısıtlayıcı hapis cezası şeklinde olabilir.

5607 sayılı Kaçakçılık Kanunu'na göre belli bir amaç için kullanılmak veya işlenmek üzere ülkeye geçici olarak getirilen eşyayı sahte belge ile yurt dışına çıkarmış gibi işlem yapan kişi, altı aydan iki yıla kadar hapis ve beşbin güne kadar adli para cezası ile cezalandırılır.

1.4.2.2.3. Gümrük Kontrolü Altında İşleme Rejimi

Ekonomik etkili bir rejim olup dahilde işleme rejimine benzemektedir. Gümrük kontrolü altında işleme rejimi, serbest dolaşıma girmemiş eşyanın Türkiye Gümrük Bölgesinde, ithalat vergilerine veya ticaret politikası önlemlerine tabi tutulmaksızın, niteliğini veya durumunu değiştiren işlemlere tabi tutulmaları ve bu işlemlerden elde edilen ürünlerin gümrük vergileri üzerinden serbest dolaşıma girmelerine ilişkin hükümlerin uygulandığı rejimdir. Elde edilen bu tür ürünler, işlenmiş ürün olarak adlandırılır.

İthal eşyası üzerinde bir takım katma değer yaratan işlemlerin Türkiye Gümrük Bölgesi'nde yapılması ve böylece Türkiye'de istihdam yaratılması imkanı sağlamaktadır. Bu rejime tabi tutulacak eşya ile bu eşyaya uygulanabilecek işlemler sınırlı olup sınırsız ve keyfi bir uygulama alanı yoktur.⁴⁴

Gümrük kontrolü altında işleme izni sadece Türkiye Gümrük Bölgesinde yerleşik kişilere;

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

⁴⁴ SAYGILIOĞLU-GERÇEK, a.g.e., s.175.

* Türkiye'deki benzer eşyanın üreticilerinin temel ekonomik çıkarlarını olumsuz etkilemeyen, bir işleme faaliyeti yaratma veya devam ettirme yönündeki ekonomik amaçlara uyulduğu, hallerde işleme işini yapan veya yaptıran kişinin talebi üzerine gümrük idarelerince verilir.

Gümrük idareleri, rejime ilişkin hükümlerin doğru uygulanmasını ve yapılacak denetimleri kolaylaştırmak amacıyla, rejime tabi tutulan ithal eşyanın miktarını işleme faaliyetlerinin izlenmesi ve ödenmesi gerekebilecek gümrük vergilerinin doğru hesaplanması için, gereken bütün hususları kapsayan stok kayıtlarını tutmalarını veya tutturmalarını izin hak sahibinden ister.

Gümrük Kontrolü Altında İşleme Kayıtları olarak adlandırılan bu kayıtlar, rejimin doğru olarak uygulanması için gerekli olan denetimlerin yapılabilmesi bakımından, izni veren gümrük idaresi tarafından yapılacak incelemelere her zaman açık tutulur.

Gümrük kontrolü altında işleme rejimine ilişkin iznin geçerlik süresi, ekonomik şartlar, başvuru sahibinin özel şartları ve işleme faaliyetinin özelliği dikkate alınarak, gümrük idaresince her başvuru için ayrı ve azami iki yıl olarak belirlenir. Beklenmeyen hal ve mücbir sebeplerle bu süre üç aya kadar uzatılabilir.

Gümrük kontrolü altında işleme rejimine tabi eşya ve ürünlerin gümrük işlemlerini yapmaya ve bu rejimle ilgili izinleri vermeye sadece belgelerinde yazılı gümrük idareleri yetkilidir.

Gümrük kontrolü altında işleme rejimine giriş için izin belgesinde belirtilen gümrük idaresine verilecek beyanname, yazılı beyan normal usul hükümlerine uygun olarak düzenlenir. Beyannamede eşya ile ilgili yapılan tanımlama, izin belgesindeki eşya tanımlamasına uygun olmak zorundadır.

Gümrük kontrolü altında işleme kayıtlarının olmaması veya bu kayıtların gerekli kontrole imkan vermemesi halinde, dahilde işleme, gümrük kontrolü altında işleme veya geçici ithalat rejimlerine konu eşyanın kayıt yoluyla beyanına izin verilmez.

Diğer taraftan basitleştirilmiş beyana ilişkin tamamlayıcı beyannamenin izin belgesinde öngörülen süre içerisinde ve ibra senedinin ibrazından önce gümrüğe verilmesi gerekir. Ayrıca, rejime giriş esnasında, eşyaya isabet eden vergiler teminata bağlanır.

Gümrük kontrolü altında işleme rejimine tabi tutulan ithal eşyasının, tercihli bir tarife uygulamasından yararlanabildiği ve aynı tercihli tarife uygulamasının serbest dolaşıma giren aynı nitelikteki işlenmiş ürünlere de uygulanabildiği hallerde, işlenmiş ürünlerin tabi olduğu gümrük vergileri, söz konusu tercihli tarife çerçevesinde belirlenmiş vergi oranına göre hesaplanır.

Gümrük kontrolü altında işleme rejiminin sona ermesi, işlenmiş ürünlerin serbest dolaşıma girmesi ile gerçekleşir ve vergiler de işlenmiş ürünler üzerinden alınır.

Öte yandan rejimin ihlaline neden olan yanlış beyan gibi durumlarda da ortaya çıkan gümrük vergisi farkına göre gümrük vergileri yanında ayrıca gümrük para cezaları uygulanır.

1.4.2.2.4. Geçici İthalat Rejimi

Serbest dolaşıma girmemiş eşyanın ithalat vergilerinden tamamen ya da kısmen muaf olarak ve ticaret politikası önlemlerine tabi tutulmaksızın Türkiye Gümrük Bölgesi içinde kullanılması ve bu kullanım sırasındaki olağan yıpranma hariç olmak üzere herhangi bir değişikliğe uğramaksızın yeniden ihracı, geçici ithalat rejimi kapsamında mümkün olacaktır.

4458 sayılı Gümrük Kanunu'nun 129.maddesinde geçici ithalat izninin, eşyayı kullanan veya kullandıran kişinin talebi üzerine gümrük idarelerince verileceği hükme bağlanmıştır.

Geçici ithalat rejimine göre ithal edilecek eşyanın; ayniyetinin tespit edilebilir olması gerekir. Aksi takdirde eşyanın bu rejimden yararlanarak ithaline izin verilmeyecektir. Ancak bu kuralın bir istisnası olarak, eşyanın veya yapılacak işin niteliği itibariyle, eşyanın teşhisi ile ilgili önlemlerin alınmamasının, rejimin kötüye

kullanılmasına sebep olmayacağı hallerde ve gerekli teminatları sağlamak koşulu ile gümrük idareleri, bahse konu eşyanın rejimden yararlanmasına izin verebilecektir.

Geçici İthalat Rejimi, özellikle uluslararası ilişkilerden, seyahatlardan ve ticaretten kaynaklanan zorunluluklar nedeniyle uygulanan bir rejimdir. Örneğin; yurt dışı müteahhitlik işleri yapan bir firmanın, iş yaptığı ülkeye inşaat makine ve ekipmanını getirmesi halinde bu rejim geçerli olur. Aynı şekilde kişilerin beraberinde getirdiği taşıtın ülkeye sokması durumundada bu rejim teminat koşulu ile uygulanabilir. Söz konusu bu uygulama özellikle Türkiye’de yerleşik yabancı uyruklu kişilerin Türkiye’ye yurtdışından getirdikleri veya Türkiye’de satın aldıkları taşıtlar için sık kullanılan bir rejim olup bu rejim kapsamında satın alınan taşıtların KDV ve Özel Tüketim Vergisi (ÖTV)’ den istisna olması cazibe yaratan bir diğer unsurdur. Öte yandan; bir ülkeye şov veya sergi, panayır için getirilen her türlü eşya ve hayvanlar için de geçici ithalat rejimi söz konusudur.

Geçici ithalat rejimi bazen “dahilde işleme rejimi” ile birbirine karşılaştırılmaktadır. Her iki rejimin ortak yanı, ekonomik etkili rejimler olmalarıdır. Diğer tarftan yapı ve işleyiş açısından önemli farklılıkları vardır. Örneğin, “dahili işleme rejiminde” geçici ithal yolu ile gelen eşyanın Türkiye Gümrük Bölgesi’nde işlenerek; “geçici ithalat rejiminde” ise gelen eşyanın belli sürenin sonunda aynen ve hiçbir değişikliğe tabi tutulmadan yeniden ihraç edilmesi söz konusudur. Bir diğer farklılık ise, kısmi muafiyet kapsamında geçici ithal edilen eşya için gümrük vergisi yükümlülüğü doğduğu halde; dahilde işleme rejimindeki şartlı muafiyet sisteminde gümrük yükümlülüğünün doğmamasıdır.

Yürürlükten kalkan 1615 sayılı Gümrük Kanunu’nun 119.maddesi, Geçici Muaflik Rejimi’ne ilişkin düzenlemeleri kapsarken yeni kanunun “geçici ithalat rejimi” bölümünde yer alan düzenlemeler, eski kanunda yer alan düzenlemelerle paralel olmakla birlikte, kapsamı daha dardır. Yeni kanunda yalnızca ticari nedenlerle yurda belirli bir süre kullanılmak üzere geçici olarak getirilecek eşyaları kapsamaktadır.

Geçici ithalat izin belgesi kapsamında gerçekleştirilecek ithalata ilişkin işlemler gümrük beyanı yoluyla gerçekleştirilir. Normal beyan, basit usulde beyan, sözlü beyan ve ATA karnesiyle beyan olmak üzere dört beyan türü kullanılır.

ATA karnesi, Dünya Gümrük Örgütü bünyesinde imzalanan “geçici ithalat sözleşmesi” eklerinde yer alan eşyaların geçici ithalatında beyan aracı olarak kullanılmaktadır. ATA karnesi beyanname yerine geçen bir belge olduğundan ayrıca beyanname düzenlenmesine gerek yoktur.

Basitleştirilmiş beyan usulü ise “gümrükçe onaylanmış kişi” statüsü sahibi kişilerce gümrük vergisinden tam muaf eşyalar için kullanılır.

Geçici ithalat rejiminde ithalat vergileri muafiyeti tam veya kısmi olmak üzere iki şekilde uygulanmakta olup her ikisi içinde yetki Bakanlar Kurulu’na aittir.

a) Tam Muafiyet Uygulaması: 2000/69 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı eklerinde yer alan taşıt araçları dışındaki eşyalar; mesleki teçhizat, pedagojik malzeme, eğitim, bilim ve kültürel etkinliklerle ilgili diğer eşya, sanat eserleri, koleksiyoncu malzemeleri ve antika eşya, sportif amaçlarla ithal edilen kişisel eşya ve spor malzemeleri, turistik reklam malzemesi, hayvanlar ve deniz adamları için yardımcı malzemeleri, bu uygulamanın kapsamına girmektedir. Bunun dışında, ekonomik etkisi olmayan özel bir durumda getirilen eşyalar (kıymeti 4.000 Euro’dan az olanlar) için de tam muafiyet öngörülmüştür.

Ticari ve özel kullanıma mahsus kara ve hava taşıtları, demiryolu taşıt araçları, deniz ve iç su yolları taşıt araçları, paletler, konteynırlar, binek ve yük hayvanları da taşıt araçları kapsamında tam muafiyet kapsamında değerlendirilir.

İthalat vergilerinden tam muafiyet suretiyle geçici ithalat rejiminden yararlandırılacak eşya hakkındaki 7/1/2000 tarih ve 2000/69 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı’nda özel olarak belirlenen süreler saklı kalmak üzere, eşyanın geçici ithal rejimi altında kalma süresi Gümrük Kanununun 130. maddesinin 2. fıkrası uyarınca azami 24 ay olarak belirlenmiştir. Ancak, eşyanın geçici ithalat rejimi altında kalma süresi içinde, ilgili gümrük idaresine bir dilekçe ile başvurulması halinde ek süre verilebilir.

b) Kısmi Muafiyet Uygulaması: Kısmi muafiyet suretiyle geçici ithalat rejiminden yararlandırılmayacak eşyaya ilişkin liste Bakanlar Kurulunca belirlenir.

Mülkiyeti Türkiye Gümrük Bölgesi dışında yerleşik bir kişiye ait olan ve 7/1/2000 tarih ve 2000/69 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı hükümlerine tabi olmayan veya söz konusu hükümlere tabi olmakla birlikte, tam muafiyet suretiyle geçici ithalat iznine ilişkin hükümlerde öngörülen koşulları taşımayan eşya için kısmi muafiyet uygulanması suretiyle geçici ithalat rejiminin uygulanması mümkündür.

Kısmi muafiyet suretiyle geçici ithalat rejimine tabi tutulan eşyadan her ay için alınacak ithalat vergileri, geçici ithalat rejimine ilişkin beyannamenin tescil tarihinde, söz konusu eşyanın serbest dolaşıma girmiş olması halinde alınacak vergiler tutarının %3'ü olarak tespit edilir.

Söz konusu vergiler eşyanın bu rejimden yararlandığı her ay yani eşya geçici ithalat rejiminde kaldığı sürece alınır ve bir aydan daha az süreler tam ay olarak değerlendirilir. Diğer taraftan alınacak ithalat vergileri tutarı, uygulanacak faizler hariç olmak üzere, söz konusu eşyanın geçici ithalat rejimine tabi tutulduğu tarihte serbest dolaşıma girmesi halinde alınacak vergileri aşamaz.

Eşya hesaplanan vergi dolmadan Türkiye Gümrük Bölgesi'nden ayrılırsa kalan vergi tahsil edilememektedir. Diğer taraftan, hesaplanan vergi miktarı dolduktan sonra eşya halen Türkiye Gümrük Bölgesi içinde kalacaksa bu durumda da ekstra vergi alınmamaktadır.

Yukarıdaki açıklamalardan da anlaşılacağı üzere kısmi muafiyet uygulamasında hiç vergi alınmaması söz konusu olmayıp belli oranda bir ödeme gerçekleştirilmesi öngörülmüştür.

Tam veya kısmi geçici ithalat rejiminde izin, eşyayı kullanan veya kullandıran kişinin "Geçici İthalat Rejimi İzin Talep Formu" ile yapacağı başvuru üzerine ilgili gümrük idaresi tarafından verilir ve Türkiye Gümrük Bölgesi'nde yerleşik olma şartı aranmaz.

Gümrük Kanununun 81. maddesinin 2. fıkrasına istinaden geçici ithalat rejiminden yararlandırılacak eşya için teminat alınır. Geçici ithalat rejimine tabi

tutulan eşyanın ambalajlarının ait oldukları eşyanın faturasında ayrı gösterilmesi ve aynı zamanda bağımsız bir ticari eşya niteliğinde olması halinde, bunların vergileri de teminata bağlanır.

Kısmi muafiyet hükümlerinin uygulandığı hallerde ise eşyanın bu rejimde kalacağı süre dikkate alınarak eşyanın rejime girişi sırasında tahsil edilecek vergilerden geriye kalan kısım teminata bağlanır.

Özel kanunları gereğince gümrük vergilerinden kısmen veya tamamen muaf olarak ithal edilen eşyayı, ithal amacı dışında başka bir kullanıma tahsis eden, satan veya devreden ya da bu özelliğini bilerek satın alan veya kabul eden kişi üç aydan bir yıla kadar hapis ve beşbin güne kadar adli para cezası ile cezalandırılır. Ayrıca Geçici ithal rejim ihlalinde yanlış beyan sonucunda vergi kaybına sebebiyet verilmesi durumunda, vergi farkının % 5'i geçip geçmediğine göre cezası da 1 katı veya 3 katı olabilmektedir.

1.4.2.2.5. Hariçte İşleme Rejimi

Hariçte işleme rejimi; serbest dolaşımdaki eşyanın daha ileri safhada işlenmek, tamir edilmek veya yenilenmek üzere yani hariçte işleme faaliyetlerine tabi tutulmak üzere Türkiye Gümrük Bölgesinden geçici olarak ihraç edilmesi ve bu faaliyetler sonucunda elde edilen ürünlerin ithalat vergilerinden tam veya kısmi muafiyet suretiyle yeniden serbest dolaşıma girişine ilişkin hükümlerin uygulandığı rejimdir.

Rejim kapsamında çıkışı yapılan eşyanın yeniden Türkiye Gümrük Bölgesi'ne girişi:

- * Serbest bölgeler hariç üçüncü ülkelerde işlenmek üzere giden eşya ile işlem görmüş eşyanın kıymeti arasındaki farkın gümrük vergisi alınarak,
- * Garanti kapsamında tamiri amacıyla yurtdışına gönderilen eşyanın yerine gelen eşyanın ve
- * Serbest dolaşımda olan ve Türkiye'deki Serbest bölgelerde işlem gören eşyanın ithali tam muafiyet uygulanarak gerçekleştirilir.

Söz konusu bu rejim ile, Türkiye Gümrük Bölgesi'nde üretimi yapılamayan eşyanın ithali yerine, ülke girdilerinden üretilmiş ürünlerin kullanılmasını ve dolayısıyla

döviz tasarrufunun yapılması hedeflenmiştir.⁴⁵ Ekonomik etkili bir rejim olarak özellikle ileri teknoloji gerektiren, yurt dışında ucuz işçilik imkanı olan veya tamiri gereken serbest dolaşımdaki eşyanın, yurt dışında işlenerek tekrar Türkiye'ye getirilmesinde sağlanan bir kolaylık sağlamaktadır.

Hariçte işleme rejiminin diğer ekonomik etkili gümrük rejimlerinden en önemli farklarından biri de ticaret politikası önlemlerine tabi tutulmasıdır:

İhracatla ilgili ticaret politikası önlemleri hariçte işleme rejimi kapsamında geçici ihraç edilen eşyaya da uygulanır. Ticaret politikası önlemlerinin uygulanacağı tarih, hariçte işleme rejimi beyannamesinin tescil tarihidir. Ancak, bu hükümden istisna edilecek eşya Müsteşarlıkça duyurulur.

Serbest dolaşıma giriş rejiminde uygulanan ticaret politikası önlemleri, işlem görmüş ürünlerin serbest dolaşıma girişinde de uygulanır. Ticaret politikası önlemlerinin uygulanması için beyanname kapsamı işlem görmüş ürünlerin 4458 sayılı Gümrük Kanunu'nun 18. maddesinde belirtilen menşe kurallarına göre, ticaret politikası önlemi uygulanacak ülke menşeli olması gerekir.

İşlem görmüş ürünlere ticaret politikası önlemlerinin uygulanmasında esas alınacak tarih ise bu ürünlere ilişkin serbest dolaşıma giriş beyannamesinin tescil tarihidir.

Diğer taraftan yeniden ithalatta ticaret politikası önlemleri ise, standart değişim sisteminin uygulandığı durumda ve Türkiye Gümrük Bölgesi dışında ek bir işleme faaliyetine tabi tutulması veya tamirat yaptırılması hallerinde uygulanmaz.

Hariçte işleme rejimi aşağıdaki serbest dolaşımdaki eşya için uygulanmaz:

a) İhracı, ödenmiş ithalat vergilerinin geri verilmesine veya teminata bağlanmış ithalat vergilerinin kaldırılmasına yol açan,

b) İhracından önce, nihai kullanımları nedeniyle tam muafiyet suretiyle serbest dolaşıma giren ve bu muafiyetin tanınması için gerekli koşulları taşımaya devam eden,

⁴⁵ SAYGILIOĞLU–GERÇEK, a.g.e. s.176.

c) İhracı, ihracat vergi iadesini gerektiren veya ihracı nedeniyle tarım politikası çerçevesinde vergi iadesi dışında bir mali avantaj sağlanan.

Hariçte işleme izni, talep üzerine, işleme faaliyetini yaptıracak kişiye verilebilir. Ancak, rejimin uygulanmasının, ithal edilen işlem görmüş ürünlerin aynısını veya benzerini üreten Türkiye'deki üreticilerin temel ekonomik çıkarlarını olumsuz yönde etkilemeksizin ihraç eşyasının satışını teşvik etmesi ve işleme faaliyetinin Türk menşeli eşya ile Türkiye Gümrük Bölgesi dışında elde edilen eşyanın birleştirilmesiyle oluşan işlem görmüş ürün olarak ithal edilmesi halinde, hariçte işleme izni, işleme faaliyetini yaptıracak kişi dışında başka bir kişiye de verilebilir.

Hariçte işleme izni; Türkiye Gümrük Bölgesinde yerleşik kişilere, işlem görmüş ürünlerin geçici ihracat eşyasının işlenmesi sonucu elde edilebilir olduğu ve talep edilen iznin Türkiye'deki üreticilerin temel ekonomik çıkarlarına ciddi bir zarar verecek durumda olmadığı hallerde verilir.

Normal usulle hariçte işleme rejimi beyanı herhangi bir gümrük idaresine yapılabilir ve bu beyan ihracat rejimi hükümlerine göre yapılır. Ancak, basitleştirilmiş usulle hariçte işleme rejimi beyanının sadece yetkili gümrük idaresine yapılması öngörülmüştür.

Diğer taraftan ticari nitelikte olmayan tamirata ilişkin 482. madde hükmü saklı kalmak kaydıyla, izin belgesinde yer alan eşyanın tespitine ilişkin ayrıntılı bilgilerin beyannamede de yer alması gerekir.

İşlem görmüş ürünlerin Türkiye Gümrük Bölgesine yeniden ithal edilmesi için gereken süre, işleme faaliyetlerinin gerektirdiği süre ile nakliye süresi dikkate alınarak belirlenir. Bu sürenin başlangıcı, hariçte işleme rejimine ilişkin beyannamenin tescil tarihi olacaktır.

Önceden ithalatın olmadığı standart değişim sisteminin uygulandığı durumda, ikame ürünlerin Türkiye Gümrük Bölgesine ithali için gereken süre, geçici ihraç eşyasının değiştirilmesi ve ikame ürünlerin nakliyesi için gereken süre dikkate

alınarak belirlenir. Sürenin başlangıcı ise hariçte işleme rejimine ilişkin beyannamenin tescil tarihidir.

Hariçte işleme rejimine tabi eşyanın serbest dolaşıma giriş beyanı ise serbest dolaşıma giriş rejimi hükümlerine göre yapılır. Serbest dolaşıma giriş beyannamesinin tescili ve buna ilişkin gümrük işlemlerinin de ayrıca tamamlanması gerekir.

Diğer taraftan hariçte işleme rejimi kapsamındaki eşyanın basitleştirilmiş usulde beyanla serbest dolaşıma sokulması halinde, bu beyanlar serbest dolaşıma giriş rejimi hükümlerine göre yapılır.

Hariçte işleme rejiminde gümrük vergileri, işlem görmüş ürünlere ait gümrük vergileri tutarından, geçici ihracat eşyasına en son işleme faaliyetine tabi tutulduğu ülkeden, aynı tarihte ithal edildiğinde uygulanacak olan gümrük vergileri tutarının düşülmesi suretiyle hesaplanır.

Düşümü yapılacak tutarın hesaplanmasında;

a) Geçici ihracat eşyasına ait hariçte işleme rejimi beyannamesinin tescil tarihindeki miktar ve niteliği,

b) İşlem görmüş ürünlerin serbest dolaşıma giriş beyannamesinin tescil tarihindeki vergi oranı ve diğer vergilendirme unsurları, esas alınır. Ancak, Türkiye'deki üreticilerin temel ekonomik çıkarlarının korunması amacıyla yürürlüğe konulan dış ticaret politikası önlemleri kapsamındaki ek mali yüklerin düşümü yapılamaz.

Öte yandan, rejim ihlaline neden olan yanlış beyan gibi durumlarda ortaya çıkan gümrük vergisi farkına göre gümrük vergileri yanında ayrıca gümrük cezaları da diğer rejimlerde olduğu üzere burada da uygulanır.

1.5. DIŞ TİCARETE YÖNELİK MALİ YÜKÜMLÜLÜKLER

Dünyadaki tüm ülkelerde özellikle de gelişmekte olan ülkelerde dış ticaret işlemleri üzerinden gümrük vergisi alınmaktadır. Fakat “gümrük vergisi” tek bir vergiyi ifade etmeyip aksine gümrükte alınan tüm vergi, resim ve harçları da içine alan geniş bir vergi grubunu temsil etmektedir.

Türkiye'deki gümrük vergileri konusunu da ele alırken bu özelliği dikkate almak gerekir. Hatta yine bu nedendir ki 4458 sayılı Gümrük Kanunu “gümrük vergileri” deyimini yerine “gümrük yükümlülükleri” kavramını kullanmıştır. Gümrük yükümlülükleri kavramının daha geniş bir anlamı olup kapsamına ithalat ve ihracat işlemleri ile ilgili tüm mali yükümlülükler girmektedir. Özellikle ülkeler arasındaki dış ticaret işlemlerinin gelişmesi ve ülkeler için döviz kazandırıcı en önemli kaynak olan ihracattan istisnai durumlar hariç olmak üzere herhangi bir mali yükümlülük uygulanmamaktadır. Dolayısıyla da dış ticarete yönelik mali yükümlülükler denildiğinde ithalat üzerindeki mali yükümlülükler anlaşılmaktadır.

Katma Değer Vergisi (KDV) ve Özel Tüketim Vergisi (ÖTV) gibi vergiler hem ithalat işlemleri sürecinde hem de dahilde uygulandığından bunlar ithalat vergileri olarak değil de harcama vergileri olarak değerlendirilmektedir. Yine de bu tür vergiler ithalat sırasında da tahsil edildiğinden gümrük yükümlülükleri içinde yer verilmektedir.

Bu vergilerin haricinde; Anti Damping ve Telafi Edici Vergiler, TRT Bandrol Ücreti, Tek ve Maktu Vergi, Damga Vergisi, Destekleme ve Fiyat İstikrar Fonu, Toplu Konut Fonu, Tütün Fonu gibi tüm gümrük yükümlülüklerini: “**Gümrük Vergisi, Gümrük Vergisine Eş Etkili Vergiler, Harcama Vergileri ve Fonlar**” olmak üzere özellikleri itibari ile dört grupta toplamak mümkündür:

1.5.1. Gümrük Vergisi

Yürürlükte bulunan Gümrük Kanunu ve buna bağlı olarak çıkarılan Gümrük Yönetmelik hükümleri uyarınca yurda giren ve çıkan eşyadan alınan ithalat ve ihracat vergileri gibi yükümlülüklerin geneline verilen isim **gümrük vergileridir**.

Türk Gümrük Mevzuatının temel dayanakları da 5 Şubat 2000 tarihinde yürürlüğe giren 27.10.1999 tarih ve 4458 Sayılı Gümrük Kanunu ile bu yasaya dayanılarak çıkarılan Gümrük Yönetmeliğidir. Fakat gümrük vergilerinin tahsilatı için bu iki düzenlemenin yanı sıra gümrüğe giren eşyanın sistematik tasnifinin yapılmasını sağlayan Gümrük Tarife Cetveli'ne de ihtiyaç vardır.

Gümrük vergilerinin en güç ve teknik konusu, sayıları milyonları aşan çeşitli ithal eşyasına uygulanacak vergi oranını, eşyanın cinsine ve geldiği menşeye göre

belirlemek ve bunu doğru şekilde uygulamaktır. Bugün modern gümrük tarifeleri advalorem esasa dayanan **Brüksel Nomanklatörüne** göre hazırlanmaktadır. Tanımı yapılan eşyaya pozisyon numarası verilmektedir. Bunun için 12 rakamlı kod kullanılmaktadır. Bunlardan ilk altısı **AS nomanklatör kodudur**. Sonra gelen iki rakam **kombine nomanklatör kodu**, sonra gelen iki rakam **milli alt açılım kodu** ve son iki rakam ise **istatistik kodunu** göstermektedir. Böylece biraz karmaşık olmasına rağmen, istatistik pozisyonlarına bölünmüş gümrük tarife cetvelleri ile sorun çözümlenmiş bulunmaktadır.

Ülkeye ithal edilecek eşyaya uygulanacak gümrük vergisi oranı ise İthalat Rejimi Kararına bağlı I, II, III, IV, V, ve VI numaralı listelerde yer alır.

1.5.2. Gümrük Vergisine Eş Etkili Yükümlülükler:

Bu tür yükümlülükler her ne kadar gümrük vergileri adı altında alınmasa da eşyanın ithalatında alınan dolayısıyla vergi gibi eşyanın maliyetini artıran unsurlardır. Bunları; Anti Damping ve Telafi Edici Vergiler, Tek ve Maktu Vergiler ve TRT Bandrol Ücreti olmak üzere 3 başlık altında toplamak mümkündür.

1.5.2.1. Anti Damping ve Telafi Edici Vergiler

Anti-damping vergisi ve Telafi Edici Vergi, soruşturma sonucu damping uygulandığı veya sübvansiyona konu olduğu tespit edilen ithal konusu eşyalardan normalden daha fazla vergi alınmasıdır. Uygulamada anti-damping verginin konulması ve uygulaması pek kolay değildir. Böyle olağanüstü bir tedbirin alınması için öncelikle soruşturma açılması ve bunun sonucunda olumlu sonuç çıkması durumunda bu tür bir vergileme uygulanır. Bu konuda yetkili merci Dış Ticaret Müsteşarlığı –İthalat Genel Müdürlüğü- Damping ve Sübvansiyon Araştırma Dairesi'dir. Bu merciinin vereceği nihai karara göre anti-damping vergisi geriye dönük olarak yürürlüğe konulacaktır.

Türkiye'de 4458 Sayılı yeni Gümrük Kanunu ile buna göre çıkarılan Gümrük Yönetmeliği'nde damping ve antidamping vergi deyimleri geçmesine rağmen yasada dampinge karşı alınacak tedbirler hakkında konulmuş herhangi bir hüküm yoktur. Fakat dampinge karşı alınacak önleyici hükümler 01.07.1989 tarih ve 3577 sayılı İthalatta

Haksız Rekabetin Önlenmesi Hakkında Kanun'da yer alır. Bu yasa uyarınca İthalatta Haksız Rekabeti Değerlendirme Kurulu tarafından ithalata konu eşya için yapılan soruşturma sonucunda belirlenen ve ilgili Bakanlıkça onaylanan dumping marjı ve sübvansiyon miktarı kadar dumpinge konu malın ithalinde dumpinge karşı vergi, sübvansiyona konu malın ithalinde ise telafi edici vergi alınır.

Burada dumping; bir malın ihraç fiyatının, benzer malın normal değerinin altında olmasını, dumping marjı ise normal değer in ihraç fiyatını aştığı miktarı, sübvansiyon menşe veya ihracatçı ülkenin fayda sağlayan, doğrudan veya dolaylı mali katkısını ifade eder.

Sübvansiyon miktarı ise; menşe veya ihracatçı ülke tarafından ihraç edilen malın imal, üretim, ihracat veya taşınma aşamasında sağlanan, doğrudan veya dolaylı olarak sağlanan faydanın tutarını ifade etmektedir. Bu miktarlar yapılacak soruşturma sonucu belirlenir ve bu vergiler gümrük idarelerince ithalde alınan diğer vergilerden ayrı olarak tahsil olunur veya teminata bağlanır. Ödenmeyen dumpinge karşı vergi veya telafi edici vergi, 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun hükümlerine göre gümrük idarelerince kovuşturulur.

Bir mal için hem sübvansiyon verilmesi hem de dumping yapılmış olması halinde dumpinge karşı vergi ve telafi edici vergi birlikte uygulanmaz, bunlardan yalnızca nispeti yüksek olan uygulanır. Bu vergilerin, ithali evvelce gerçekleştirilen mallar için, geriye dönük olarak uygulanmasına ilişkin esaslar Bakanlar Kurulu Kararı ile tespit edilir. Ancak, geriye dönük uygulamanın süresi geçici önlemlerin alındığı tarihten itibaren 90 günü geçemez.

1.5.2.2. Tek ve Maktu Vergi

Gümrüklerde özellikle yolcu beraberinde veya posta ya da hızlı kargo taşımacılığı yoluyla gelen eşya için tek ve maktu vergi alınmaktadır. 05.02.2000 tarih ve 23955 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 2000/53 sayılı Gümrük Vergilerinden Muafiyet ve İstisna Tanınacak Haller Hakkında Karar'ın 39. maddesi uyarınca; gümrük vergileri ödenmeksizin ithal edilebilecek toplam gerçek kıymeti 300 EURO' yu geçmeyen eşya saklı kalmak üzere, yabancı bir ülkeden posta veya hızlı kargo

taşımacılığı yoluyla gönderilen ya da 18 ve daha yukarı yaştaki yolcuların beraberlerinde veya kendilerinden iki ay önce veya altı ay sonraki süreler içerisinde gelip, ticari miktar ve mahiyet arz etmeyen ve her bir sevkiyat ya da yolcu başına kıymeti 1.500 EURO'yu geçmeyen eşyadan kıymeti üzerinden %10 oranında tek ve maktu bir vergi tahsil edilmektedir.

İthal konusu eşyanın toplam kıymetinin 1.500 EURO'yu aşması halinde, söz konusu eşyanın ithalinde ödenmesi gereken vergiler, yürürlükte bulunan esaslara göre tahakkuk ve tahsil edilir.

İthal konusu eşyanın tek başına kıymetinin 1.500 EURO'yu geçmesi halinde, bu eşyanın gümrük vergileri İthalat Rejimi Kararı ile belirlenen oranlara göre tahakkuk ve tahsil edilir.

1.5.2.3. TRT Bandrol Ücreti

Bandrol uygulamasının dayanağını teşkil eden 3093 sayılı 04.12.1984 tarihli Türkiye Radyo - Televizyon Gelirleri Kanununun 1'inci maddesinde belirtilen cihazları imal veya ithal edenler satıştan önce; ticari ithalat maksadı dışında yurda getirenler de ithal işlemlerinden önce, bandrol veya etiket almaya mecburdur. Bu bandrol veya etiketler Türkiye Radyo Televizyon Kurumu tarafından veya bu Kurumun yetkili kılacağı diğer kurum veya kuruluşlar tarafından verilir. 3093 sayılı Kanunun 4 (a) maddesinde belirtilen cihazları imal veya ithal edenler satış sırasında, fabrika çıkış fiyatı veya ithal maliyeti üzerinden bir defaya mahsus olmak üzere belirtilen oranlarda bandrol ücreti ödemek durumundadırlar.

3093 sayılı kanuna dayanılarak çıkarılan çeşitli tarihli Bakanlar Kurulu Kararları ile; ticari ithalat maksadı dışında yurt dışından getirilecek renkli televizyon, siyah-beyaz televizyon, radyo, video, televizyon uydu alıcıları, birleşik cihazlar ile bunların dışında kalan radyo televizyon yayını almaya yarayan her türlü cihazlar için bir defaya mahsus ekli listelerde belirtilen ücretlerin alınması yoluna gidilmiştir. 2005 yılına kadar eşyanın değerine endeksli olarak alınan bu ücretler, 2006 yılından itibaren spesifik olarak belirlenmiştir.

2007 yılı için uygulanacak tarife 2007/11658 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı⁴⁶ ile belirlenmiştir. Tarife aşağıda yer almaktadır.

CİHAZ CİNSİ:

1. Renkli Televizyonlar		
• 51 Ekran-a kadar (51 dahil)	55 EURO	
• 51 Ekran-67 Ekran arası (67 dahil)	85 EURO	
• 67 Ekran-85 Ekran arası (85 dahil)	100 EURO	
• 85 Ekran-116 Ekran arası (116 dahil)	120 EURO	
• 116 Ekrandan yukarı	150 EURO	
• Oto Televizyonu	85 EURO	
2. Siyah/Beyaz Televizyonlar		
• 51 Ekran-a kadar (51 dahil)	25 EURO	
• 51 Ekrandan yukarı	30 EURO	
• Oto Televizyonu	30 EURO	
3. Radyolar		
• Cep tipi radyo alıcıları	10 EURO	
• Saatli radyo ve radyolu saatler, radyolu cep telefonları, bir müzik aleti (elektronik org gibi) üzerindeki radyolar, oyuncaklar üzerindeki radyolar, ılıdaklar ve radyolu vantilatörler	10 EURO	
• Oto radyo alıcıları	15 EURO	
• Taşınabilir radyo alıcıları	25 EURO	
• Rack tipi birleşik cihazlardan (TUNER) radyo alıcı kartları	180 EURO	
4. Videolar, video kameralar (Televizyon yayınlarını alma ve kaydetme özelliği olanlar)		180 EURO
5. Televizyon Uydu Alıcı Cihazları		
• Tek Kanallı	30 EURO	
• Çok Kanallı	70 EURO	
6. Birleşik Cihazlar (Kombine)		
a) Televizyon ağırlıklı birleşik cihazlar		

⁴⁶ 21.02.2007 tarih ve 26441 sayılı Resmi Gazete'de yayınlanmıştır.

• Televizyon - Radyo	95 EURO
• Televizyon-Radyo-Teyp	130 EURO
• Televizyon-Video	195 EURO
• Televizyon-Radyo-Video	215 EURO
b) Radyo ağırlıklı birleşik cihazlar	
• Cep tipi radyo kasetçalar (radyo-walkman)	10 EURO
• Taşınabilir (pili) radyo-pikap	35 EURO
• Taşınabilir (pili) radyo-kasetçalar	35 EURO
• Oto Radyo-Kasetçalar	35 EURO
• Oto Radyo-Kompakdiskçalar	45 EURO
• Taşınabilir (pili) Radyo-Kompakdiskçalar	45 EURO
• Radyo-Kasetçalar	50 EURO
• Radyo-Kompakdiskçalar	70 EURO
• Radyo-Pikap	70 EURO
• Radyo-Kasetçalar-Pikap	140 EURO
• Radyo-Kasetçalar-Pikap-Kompakdiskçalar	180 EURO
• Radyo-Kasetçalar-Kompakdiskçalar	180 EURO
7. Tuner Kartları	
• FM Tunerkartı	10 EURO
• TV Tuner kartı	15 EURO
8. Yukarıda sayılan cihazların dışında kalan Radyo-Televizyon yayını almaya yarayan her türlü cihazlar	
	180 EURO

Gümrük idareleri bu Kanunun 4. maddesinin (b) bendine göre yurda giren cihazlardan alınacak bu ücretlerin tahsilatını yaparak, aylık tahsilat toplamını en geç takip eden ayın onbeşinci gününe kadar Türkiye Radyo Televizyon Kurumuna intikal ettirirler.

Yine aynı kanunun 1. maddesinde belirtilen cihazları bandrolsüz veya etiketsiz satışını yapan ithalatçıdan bandrolsüz veya etiketsiz sattığı her cihaz için cihazın satış bedeli kadar para cezası Kurum tarafından tahakkuk ve tahsil edilir, bu cihazları bandrolsüz veya etiketsiz satın alan, devralan veya kullananlardan bandrolsüz veya etiketsiz her bir cihaz için cihazın rayiç değerinin yarısı kadar para cezası Kurum

tarafından tahakkuk ve tahsil edilir. Tahakkuk edip, tebliğ edilen para cezasını ödemeyenler hakkında Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanuna göre işlem yapılır.

Görüldüğü gibi, ilgili yasa ile gümrük idareleri Gümrük Kanunu'nda belirtilmemiş olsa bile TRT Gelirleri Kanunu ile bandrolü tahsil edip TRT kurumuna ödeyeceği yönünde bir yükümlülük altına sokulmuştur.

1.5.3. Harcama Vergileri

Bu başlık altında sayılabilecek en önemli vergiler ithalatta alınan Katma Değer Vergisi (KDV) ve Özel Tüketim Vergisi (ÖTV) dir. Bunların yanı sıra ağırlık olarak çok fazla olmasa yer tutmasa da Damga Vergisi de vardır.

1.5.3.1. Katma Değer Vergisi

Gümrük vergileri içinde gümrük vergisinden sonra en önemli yeri tutan ithalde alınan KDV'dir. Bilindiği üzere “varış ülkesinde vergileme” ilkesi gereğince ihraç edilen mal ve hizmetler vergiden arındırılarak gönderilmekte ve ithal edileceği ülkede vergiye tabi tutulmaktadır.

1984 yılında çıkarılan 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu gereğince KDV mükellefiyeti “dâhilde alınan KDV” ve “ithalde alınan KDV” olmak üzere iki ayrı ögeden oluşur. Dahilde alınan KDV, Maliye Bakanlığı-Gelirler Genel Müdürlüğü'ne bağlı vergi daireleri tarafından tahsil edilirken, ithalde alınan KDV, Gümrük Müsteşarlığına bağlı gümrük idarelerince alınmaktadır.

3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 10'uncu maddesine göre; ithalatta, Gümrük Kanununa göre gümrük vergisi ödeme mükellefiyetinin başladığı, gümrük vergisine tabi olmayan işlemlerde ise gümrük beyannamesinin tescili anında, ikametgâhı, işyeri, kanuni merkezi ve iş merkezi Türkiye'de bulunmayanlar tarafından yabancı ülkeler ile Türkiye arasında yapılan taşımacılık ile transit taşımacılıkta ise gümrük bölgesine girilmesi veya gümrük bölgesinden çıkılması anında katma değer vergisi doğar.

3065 sayılı Kanuna göre teslimleri vergiden istisna edilen mal ve hizmetlerin ithali, 4458 sayılı Gümrük Kanunu'nun 167'nci maddesi (5a ve 7. fıkraları hariç) kapsamında gümrük vergilerinden muaf olarak serbest dolaşıma sokulacak eşyalar, geçici ithalat ve hariçte işleme rejimleri ile geri gelen eşyaya ilişkin hükümleri kapsamında gümrük vergisinden muaf veya müstesna olan eşyanın ithali ve Gümrük Kanunundaki transit ve gümrük antrepo rejimleri ile geçici depolama ve serbest bölge hükümlerinin uygulandığı mallar, katma değer vergisinden müstesna tutulmuştur.

Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 21. maddesine göre İthalatta alınan katma değer verginin matrahı aşağıda belirtilen unsurların toplamından oluşmaktadır.

a) İthal edilen malın gümrük vergisi tarhına esas olan kıymeti, gümrük vergisinin kıymet esasına göre alınmaması veya malın gümrük vergisinden muaf olması halinde sigorta ve navlun bedelleri dahil (CIF) değeri, bunun belli olmadığı hallerde malın gümrükçe tespit edilecek değeri,

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

c) Gümrük beyannamesinin tescil tarihine kadar yapılan diğer giderler ve ödemelerden vergilendirilmeyenler ile mal bedeli üzerinden hesaplanan fiyat farkı, kur farkı gibi ödemeler (ardiye ücretleri, hamaliye, istifleme, açıcılık, yükleme, boşaltma, v.b.).

Teslim alanın gösterdiği yere kadar satıcı tarafından yapılan taşıma, yükleme ve boşaltma giderleri, ambalaj giderleri, sigorta, komisyon ve benzeri gider karşılıkları ile vergi, resim, harç, pay, fon karşılığı gibi unsurlar ve vade farkı, fiyat farkı, faiz, prim gibi çeşitli gelirler ile servis ve benzer adlar altında sağlanan her türlü menfaat, hizmet ve değerler KDV matrahına dahil edilirken; teslim ve hizmet işlemlerinde fatura ve benzeri vesikalarda gösterilen ticari teamüllere uygun miktardaki iskontolar ile hesaplanan katma değer vergisi matrahına dahil edilmemektedir.

Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 48'inci maddesine göre vergisi ödenmeden veya eksik ödenerek yurda sokulan eşyaların hiç alınmamış veya eksik alınmış Katma Değer Vergileri hakkında Gümrük Kanunundaki esaslara göre işlem yapılmaktadır.

Kanunun 51'inci maddesine göre mükelleflerin ithalde beyan ettikleri matrahla tahakkuk veya inceleme yapanların ve yahut teftişe yetkili kılınanların buldukları

matrahlar üzerinden hesaplanan vergi farkları hakkında Gümrük Kanunu uyarınca Gümrük Vergisindeki esaslar dairesinde ceza uygulanacağı hüküm altına alınmıştır.

1.5.3.2. Özel Tüketim Vergisi

06.06.2002 tarihinde kabul edilip 12.06.2002 tarihli Resmi gazete’de yayımlanarak yürürlüğe giren 4760 sayılı Özel Tüketim Vergisi Kanunu’nun (ÖTV) birinci maddesinde sayılan ekli dört listesinde (I, II, III, IV Sayılı Liste) belirtilen malların ithalatında bir defaya mahsus olmak kaydıyla gümrük idarelerince ÖTV tahsil edilmektedir. Söz konusu bu vergiyi ithalatta doğuran olay, 4458 sayılı Gümrük Kanunu’na göre gümrük yükümlülüğünün doğması, ithalat vergilerine tabi olmayan işlemlerde ise gümrük beyannamesinin tescilidir.

Özel tüketim vergisine tabi malların, yer aldığı listedeki başka bir malın imalinde kullanılması halinde ödenen vergi, Maliye Bakanlığınca belirlenen esaslara göre ödenecek vergiden indirilir.

ÖTV Kanunu’nun 30.03.2006 tarihinde değiştirilen 11.maddesinde vergileme ölçüleri şu şekilde ifade edilmiştir:

(I) sayılı listedeki mallar için belirlenen maktu vergi tutarları kilogram, litre, metreküp, standart metreküp, kilokalori veya bunların alt ve üst birimleri ile gerektiğinde büyüklükleri de dikkate alınarak kap, ambalaj veya adet olarak uygulanabilir.

(III) sayılı listedeki mallar için asgari maktu vergi tutarları;

a) (A) cetvelindeki mallardan, 2203.00 G.T.İ.P. numaralı mallar için bir litredeki her bir alkol derecesi, 22.04, 22.05 (2205.10.90.00.12 hariç) ve 2206.00 G.T.İ.P. numaralı mallar için her bir litre, diğer mallar için içerdiği alkolün her bir litresi itibarıyla,

b) (B) cetvelindeki mallar için perakende satışa sunulan sigaraların birim ambalajı içinde yer alan her bir sigara, diğer tütün mamullerinin birim ambalajı içindeki mamulün her bir gramı itibarıyla, uygulanır.

4.3.2 3. (II), (III) [(B) cetvelindekiler hariç] ve (IV) sayılı listelerdeki mallar için verginin matrahı; bunların teslimi, ilk iktisabı ve ithalinde, hesaplanacak özel tüketim vergisi hariç, katma değer vergisi matrahını oluşturan unsurlardan teşekkül eder.

4.3.2.3. (III) sayılı listenin (B) cetvelindeki mallar için verginin matrahı; bunların nihai tüketicilere perakende satış fiyatıdır.

4.3.2. 5. (III) sayılı listedeki mallar için asgari maktu vergi tutarlarına göre hesaplanacak vergi tutarından az olmamak üzere yalnızca nispi vergi uygulanır ve Bakanlar Kurulu bu maddede yer alan vergileme ölçülerini değiştirmeye yetkilidir.

Özel tüketim vergisi, 4760 sayılı Kanuna ekli listelerde yazılı malların karşılıklarında gösterilen tutar ve/veya oranlarda alınır.

Yine aynı kanunda “**ihracat**”, “**diplomatik**” ve “**diğer**” başlıklarından oluşan üç farklı istisna uygulaması söz konusudur.

Yasada ekli listelerdeki malların “ihracat teslimleri” aşağıdaki şartlarla vergiden müstesnadır denilerek şu hükümler sayılmıştır:

a) Teslim yurt dışındaki bir müşteriye yapılmalıdır.

b) Teslim konusu mal, Türkiye Cumhuriyeti Gümrük Bölgesinden çıkmış olmalıdır. Malın ihraç edilmeden önce yurt dışındaki alıcı adına hareket edenlere veya bizzat alıcıya işlenmek ya da herhangi bir şekilde değerlendirilmek üzere yurt içinde teslimi ihracat olarak kabul edilmemektedir. Ayrıca; 4458 sayılı Gümrük Kanunu'nun transit, gümrük antrepo, dahilde işleme, gümrük kontrolü altında işleme rejimlerine tabi tutulanlar ile serbest bölgeler ve geçici depolama yerleri hükümlerinin uygulandığı malların teslimi de vergiden istisna tutulmuştur.

Diğer taraftan, ihraç edilen malların alış faturaları ve benzeri belgeler üzerinde gösterilen ve beyan edilen özel tüketim vergisi ihracatçıya iade edilmesine ilişkin usul ve esaslar konusunda da Maliye Bakanlığı yetkili kılınmıştır.

Diplomatik İstisna ise 4760 sayılı Kanuna ekli (I), (II) ve (III) sayılı listelerde yer alan malların, karşılıklı olmak kaydıyla yabancı devletlerin Türkiye'deki diplomatik temsilcilikleri, konsoloslukları ve uluslararası anlaşmalarla vergi muafiyeti tanınan uluslararası kuruluşlar ve bunların diplomatik haklara sahip mensupları tarafından kendi

ihtiyaçları için ilk iktisabı, ithali veya bunlara tesliminin vergiden müstesna tutulmasıdır. Diğer İstisnalar ise adı geçen yasanın 7.maddesinde ayrıntılı olarak sayılmıştır.

Ayrıca, 4760 sayılı Kanununun 6.maddesinde “**gümrük idarelerince alınan özel tüketim vergisine ilişkin hükümler**” şu şekilde belirtilmiştir.

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 tabi 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 Kanunu’ndaki esaslara göre işlem yapılır. İthal edilecek mala ilişkin beyan üzerinden hesaplanan vergiler ile muayene ve denetleme sonucu hesaplanan vergiler arasındaki farklar da 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.

Yukarıdaki açıklamalardan da anlaşılacağı üzere, ithalatta alınan ÖTV her ne kadar ayrı bir yasada yer almış olsa dahi ilgili gümrük idaresince hesaplanıp tahsil edilmekte ve Gümrük Kanunu esaslarına göre işleme tabi tutulmaktadır.

1.5.3.3. Damga Vergisi

Genellikle ticari ve medeni işlemlere resmi nitelik kazandırılması amacıyla alınan harcama vergilerinin sonuncusu olan Damga Vergisi bazı dış ticaret işlemlerine ait belgelerde de kullanılır.

Her takvim yılı başından geçerli olmak üzere önceki yılda uygulanan maktu vergiler o yıl için tespit ve ilan olunan yeniden değerlendirme oranında arttırılır. Maktu

vergi yapısı ile Damga Vergisi de bu kapsamda değerlendirileceğinden ilgili kanunun ekli (1) sayılı tablosunda 2007 yılına ait uygulanacak maktu vergi oranları ve dış ticarete kullanılan belgeler aşağıdaki şekilde tespit edilmiştir.

Gümrük İdarelerine Verilen Beyannameler: 28,3-YTL

Gümrük İdarelerine Verilen Özet Beyan Formları: 3,40-YTL

Gümrük İdarelerine Verilen Liste Beyannameleri: 0,5-YTL

Menş ve Mahreç Şahadetnameleri: 7,60-YTL

Konşimentolar: 4,60-YTL

Ordinolar: 0,50-YTL

1.5.4. Fonlar

Kalkınmada öncelikli bazı ekonomik, kültürel ve sosyal içerikli projeleri finanse etmek, alt yapı yatırımlarını tamamlamak, temel mal ve hizmetlerde fiyat istikrarını sağlamak, istihdama katkıda bulunmak gibi amaçlarla kurulan fonlar, bazı kamusal faaliyetlerin bütçe dışı kaynaklarla finansmanı ve yönlendirilmesini sağlayan bir mali politikanın sonucu olarak ortaya çıkmıştır.

4458 sayılı yeni Gümrük Kanunu ile önceki dönemlerde olduğu gibi gümrük vergisi yanında gümrüklerde alınan fonların uygulaması devam etmiştir. Toplu Konut Fonu, Destekleme ve Fiyat İstikrar Fonu, Kaynak Kullanımı Destekleme Fonu, Tütün Fonu ve Madencilik Fonu gibi kalemlerden oluşan bu fonlar ithalat veya ihracat sırasında tahsil edilmektedirler. Her ne kadar bu fonların çoğu tasfiye edilmiş olsalar da bütçeye gelir sağlamak amacıyla tahsil edilmeye devam edilmektedir.

1.5.4.1. Toplu Konut Fonu

Toplu Konut Fonu, Türkiye'nin konut ihtiyacının ve düzenli kentleşmenin karşılanabilmesi, konut sorununun çözümlenmesi, konut inşaatı yapanların tabi olacağı usul ve esasların düzenlenmesi, ülkenin her türlü şartlarına uygun endüstriyel inşaat teknolojisinin geliştirilmesi, devletin örgütlenmiş gelirler yoluyla desteklemelerde bulunması, konutların finansmanı için bankaların iştiraklerinin sağlanması, özellikle kalkınmada öncelikli yörelerde konut inşaatı ile ilgili şirketlere iştirak edilmesi ve

konutlara kredi verilmesi amacıyla, 2976 sayılı Dış Ticaretin Düzenlenmesi Hakkındaki Kanun'a dayanılarak 2985 sayılı Toplu Konut Kanunu ile T.C.Merkez Bankası nezdinde, 1984 yılında kurulmuştur.

31 Aralık 1995 Tarihli İthalat Rejimi Kararı uyarınca Toplu Konut Fonu ödenerek ithal edilecek maddeler gümrük yükümlülüğünün doğduğu tarihte geçerli miktar ve oranlar kadar fona tabidir. Ancak Gümrük Kanunu'nun 167. maddesi çerçevesinde gümrük vergilerinden muaf olarak gerçekleştirilecek ithalat fona tabi değildir denilmiştir.

Diğer taraftan fon tutarları gümrük yükümlülüğünün doğduğu tarihte gümrük idarelerince tahsil edilir ve ilgililerce süresi içinde yatırılmazsa 6183 sayılı Kanun hükümleri uygulanır.

İthalatta uygulanacak gümrük vergisi oranları ile ödenecek Toplu Konut Fonunu gösterir listeler (Liste I, II, III, IV, V, VI) kapsamı maddelere ait gümrük vergileri ve Toplu Konut Fonları ilgili listelerde gösterildiği şekilde belirlenmiştir.

Ancak, II sayılı liste kapsamında yer alan maddelerin, aynı zamanda V sayılı listede yer alması durumunda, II ve V sayılı listelerde belirtilen gümrük vergisi oranlarından daha düşük olanı uygulanır.

Gelişme yolundaki ülkeler ile en az gelişmiş ülkeler ve özel teşvik düzenlemelerinden yararlanacak ülkelere yönelik Türkiye'nin tek taraflı tercihli tarifeleri II sayılı listenin "GTS Ülkeleri" (Genelleştirilmiş Tercihler Sistemi Ülkeleri) bölümünde yer alan sütunlar ile düzenlenmiş olup, bu sütunlarda belirtilen gümrük vergisi oranlarından yararlanacak ülkeler (EK:3)'de⁴⁷ tespit edilmiştir.

(EK:3)'de yer alan genelleştirilmiş tercihler sisteminden yararlanacak gelişme yolundaki ülkelerin karşılarında bulunan "Hariç Sektörler" sütununda belirtilen sektörlerin kapsamına ilişkin (EK:4)'de⁴⁸ yer alan fasıllar ve gümrük tarife istatistik pozisyonlarından yapılacak ithalatta, bu ülkeler için II sayılı listenin "D.Ü." (Diğer

⁴⁷Bkz.<http://www.dtm.gov.tr/dtmadmin/upload/ITH/MevzuatDb/mevzuat/ithmevzu/ithrejkarari/eklisteler2006/rejimekleri/EK-3.doc>

⁴⁸<http://www.dtm.gov.tr/dtmadmin/upload/ITH/MevzuatDb/mevzuat/ithmevzu/ithrejkarari/eklisteler2006/rejimekleri/EK-4.xsl>

Ülkeler) sütununda ve V sayılı listede belirtilen gümrük vergisi oranlarından daha düşük olanı uygulanır.

III sayılı liste kapsamı maddelerin karşılarında (T1), (T2) işaretlerinin bulunduğu durumlarda, işlenmiş tarım ürünlerinin bünyesinde yer aldığı kabul edilen ve Bileşim Tablosunda (EK:1) ⁴⁹belirtilen temel tarım ürünleri miktarlarının esas alınması suretiyle tespit edilecek kod numaralarına, (EK:2)'de ⁵⁰ yer alan tabloda tekabül eden toplu konut fonu miktarları tahsil olunur.

Bu karar eki listelerde yer alan maddelerin karşılarında nisbi (% olarak) Toplu Konut Fonu bulunduğu takdirde, fon, ithal edilen malın ABD Doları cinsinden değerinin karşılığı Yeni Türk Lirası üzerinden, maktu (EURO/100 Kg/Net) bulunduğu takdirde de, EURO cinsinden hesaplanacak fon miktarının karşılığı Yeni Türk Lirası üzerinden tahsil edilir. Fon ödenerek ithal edilecek maddelerin belirlenmesi ile fon tutarlarının yeniden düzenlenmesi; Dış Ticaret Müsteşarlığı'nın bağlı olduğu bakanlığın önerisi üzerine Bakanlar Kurulunca kararlaştırılır.

Toplu Konut Fonu'nda matrah eşyanın CIF kıymeti olmaktadır. Spesifik esasa göre Toplu Konut Fonu tahsil edilmesi durumunda ise matrah ithal edilen eşyanın ton, kilo, litre, adet, metrekare, metreküp, düzine, gros olarak miktarı olmaktadır.

Yurda geçici olarak getirilen ve gümrük vergileri teminata bağlanan maddeler ile Gümrük Vergisi muafiyeti olan maddelerin gümrük yükümlülüğünün doğduğu tarihte fona tabi olanların fon tutarları teminata bağlanır. Teminata bağlanan bu maddelerin yurt dışına çıkarılmaları durumunda teminatları kendilerine iade olunur. Kesin ithallerde ise önceden teminata bağlanan fon tutarları tahsil edilir. Ayrıca, süresi içerisinde yurt dışı edilmeyen maddelere ait teminata bağlanan fonlar, Toplu Konut Fonuna gelir olarak kaydolunur.

Avrupa Birliği ile akdedilen anlaşmalardan kaynaklanan yükümlülükler kapsamında, tarım ve işlenmiş tarım ürünleri dışındaki malların ithalatından tahsil

⁴⁹<http://www.dtm.gov.tr/dtmadmin/upload/ITH/MevzuatDb/mevzuat/ithmevzu/ithrejkarari/eklisteler2006/rejimekleri/EK-1.xsl>

⁵⁰<http://www.dtm.gov.tr/dtmadmin/upload/ITH/MevzuatDb/mevzuat/ithmevzu/ithrejkarari/eklisteler2006/rejimekleri/EK-2.doc>

edilen Toplu Konut Fonu uygulamasına 1996 İthalat Rejimi ile son verilmiştir. 27.12.1996 tarih ve 96/9193 sayılı İthalat Rejimi Kararı'na Ek Karar ile de tarım ürünleri ithalatında -balık ve diğer su ürünleri hariç- uygulanmakta olan Toplu Konut Fonları gümrük vergisine dönüştürülmüş, böylelikle sadece işlenmiş tarım ürünlerinden Toplu Konut Fonu tahsilatı yapılması öngörülmüştür.⁵¹

Özetle, Toplu Konut Fonu, gümrük vergisinin yetersiz kaldığı ortamlarda bu vergiyi destekleyici ve tamamlayıcı bir işlev görmektedir denilebilir.⁵²

1.5.4.2. Destekleme ve Fiyat İstikrar Fonu (DEFİF)

Destekleme ve Fiyat İstikrar Fonu, dış ticaretin ülke ekonomisinin yararına düzenlenmesini sağlamak amacıyla madde politikasının takibi ve fiyat istikrarının temini amacıyla 25.01.1980 tarihinde 2976 sayılı Dış Ticaretin Düzenlenmesine İlişkin Kanun'un 2. maddesine istinaden Türkiye Cumhuriyeti Merkez Bankası nezdinde oluşturulmuştur. Bu Fonun kaynakları arasında "her türlü ürün ve malın ihracında iç ve dış fiyatlardaki gelişmeler dikkate alınarak bu malların ihracat bedellerinden kilo, adet veya kıymet esasına göre yapılacak prim tahsilat veya kesintileri" sayılmaktadır.

Muhtelif tarihlerde muhtelif Bakanlar Kurulu Kararlarıyla değişikliklere uğrayan bu Fonun hali hazırda, yasal dayanağı 14.10.1988 tarihli ve 88/13384 sayılı Karar olup, bu Kararın 11. maddesinde yer alan "**İhracatında Destekleme ve Fiyat İstikrar Fonu Primi Kesintisi**" yapılacak mallar ve miktarları Bakanlar Kurulu Kararlarıyla Resmi Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe girmiştir. Bu karara göre prim kesintisi yapılacak mallar ve miktarları aşağıdaki gibidir:

- a) Her türlü natürel iç fındık ...8 Cent/Kg. karşılığı YTL
- b) Her türlü kabuklu fındık4 Cent/Kg. karşılığı YTL
- c) 41.01; 41.02 ve 41.03 G.T.İ.P'na dahil işlenmiş deri ve kösele dışında kalan pikle derileri dahil her türlü hayvan derileri ve postları, ... 50 Cent / Kg. karşılığı YTL.

Ancak DEFİF prim kesintisi kapsamındaki bir maldan FOB 1000 Dolar değerini geçmeyen numunenin bedelsiz ihracatında prim kesintisi yapılmaz.

Diğer taraftan Kambiyo Mevzuatı açısından Destekleme ve Fiyat İstikrar Fonu'nun ayrı bir özelliği bulunmaktadır. Buna göre; ihracat bedeli dövizlerin süresi

⁵¹ Ercan, ALPTÜRK, "Vergisel Boyutuyla İthalat İşlemleri", E-yaklaşım, Ekim 2004, sayı 15.

⁵² TUNCER, a.g.e., s.318.

içinde yurda getirilmemesi nedeniyle Destekleme ve Fiyat İstikrar Fonu'na yatırılması gereken kur farkları bankalar veya özel finans kurumlarınca 10 iş günü içinde Merkez Bankası'na devredilir. Söz konusu 10 günlük sürenin hesaplanmasında işlemin yapıldığı gün hesaba katılmaz. Bu süre içinde devredilmeyen kur farkları ile ilgili olarak gecikme zammı tahsil edilir.

İthalat rejimi çerçevesinde ithal edilmiş bulunan yabancı menşeli malların ihracatın da, transit ticarete, sınır ve kıyı ticaretinde, bedelsiz ihracatta, bağlı muamele ve takasında, ihracat sayılan yurt içi satış ve teslimlerinde, gümrük hattı dışı eşya satış mağazalarına yapılan ihracatta Destekleme ve Fiyat İstikrar Fonu'ndan ihracat iadesi ödemesi yapılmaz.

1.5.4.3. Kaynak Kullanımı Destekleme Fonu

Bakanlar Kurulu'nun 88/12944 sayılı "Kaynak Kullanımını Destekleme Fonu Hakkında Kararı" ile kalkınma planı ve yıllık programlarda öngörülen hedeflere uygun olarak yatırımların yönlendirilebilmesi ve ihtisas kredilerinde kredi maliyetlerinin düşürülmesi amacıyla, 1211 sayılı Kanun'un 3098 sayılı Kanunla değişik 40. maddesine istinaden Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankası nezdinde "**Kaynak Kullanımını Destekleme Fonu**" oluşturulmuştur.

Kaynak Kullanımını Destekleme Fonu kesintileri **özetle; banka kredilerine, yurt dışından sağlanan kredilere ve vadeli ithalata** uygulanır. Fona ilişkin mevzuat Maliye Bakanlığı tarafından değil, Merkez Bankası bünyesinde hazırlanmaktadır. Bu nedenle, KKDF hakkındaki düzenlemelerde ve fonun genel mantığında belirgin bir farklılık gözlemlenmekte, yapılan çok sayıda değişiklik tebliğlere dayandırılmaktadır.⁵³

Fona yapılan kesintinin konusu ve oranları zaman içinde büyük değişiklikler göstermiştir. Uygulama bir tür **mali mükellefiyet** şeklinde görüldüğü için, KKDF'ye çok eleştiri almış ve kaldırılması için yapılan girişimler başarısız kalmış ve 19 yıldan beri varlığını fiilen sürdürmüştür. Teorik açıdan, KKDF finansal kesim üzerinden alınan bir tür vergidir kesime ağır mali bir yük getiren ve kredi maliyetlerini yükselten bu mali

⁵³ Berk DİCLE, "Kaynak Kullanımını Destekleme Fonu (KKDF) Kesintisi, Yaklaşım Dergisi, Ocak 2001, s. 171.

mükellefiyet, yasaya değil Bakanlar Kurulu'nca çıkarılan Kararname'ye dayanmaktadır.⁵⁴

İlk kurulduğu dönemden bugüne KKDF'nin yönetimi iki aşamalı bir evrim geçirmiştir. Birinci aşamada, KKDF **T.C. Merkez Bankası** tarafından yönetilmiştir. İkinci aşamada, yönetim **Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü'ne** devredilmiştir. Bu iki aşamayı kısaca açıklayacak olursak:

1.5.4.3.1. T.C. Merkez Bankası Tarafından Yönetimi

Fon, 7 Haziran 1988 tarih ve 19835 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 12.05.1988 tarih ve 88/12944 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile **T.C. Merkez Bankası nezdinde** kurulduğu için, yönetimi de bu Bankaya bırakılmıştır. Merkez Bankası yayımladığı **Tebliğler** ile kuruluş tarihinden 1 Ocak 2002 tarihine kadar yaklaşık 13 yıl süre ile bu Fonu kendi olanakları ile disiplinli bir şekilde yürütmeye çalışmıştır.

12.05.1988 tarih ve 88/12944 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile ihdas edilmiş bulunan KKDF kesintisi yapılmasını öngören bu Karar, 3 Temmuz 2001 tarih ve 24451 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 4684 sayılı Kanun'un 16. maddesinin (e) bendi ile 1 Ocak 2002 tarihinden geçerli olmak üzere yürürlükten kaldırılarak T.C. Merkez Bankası'nın bu Yasa ile KKDF tahsilatı yapma yetkisi sona erdirilmiştir.

1.5.4.3.2. Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü Yönetimi

Yukarıda sözü edilen 4684 sayılı Yasa'nın 3/a maddesi ile KKDF kesintileri, bu konuda yeni bir düzenleme yapıncaya kadar, yürürlükten kaldırılan hükümlere göre tahsil edilmeye devam olunur hükmü getirilmiştir. Ayrıca, tahsil edilecek KKDF'nin genel bütçeye gelir kaydedilmek suretiyle Hazine hesaplarına intikal ettirileceği, kesintilerin tahakkuk ve tahsilinin Maliye Bakanlığı'nca vergi gelirlerine ilişkin yetkiler kapsamında kovuşturulacağı ve bu alanda 6183 sayılı Yasa hükümlerinin uygulanacağı vurgulanmıştır.

⁵⁴ Selahattin, TUNCER, "Finansal Kesim Üzerindeki Mali Yük KKDF: Kaynak Kullanımı Destekleme Fonu", Yaklaşım Dergisi, Haziran 2007, Sayı:174, s.9.

Bu yasal düzenleme sonrası, Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü yayımladığı 14.02.2002 tarih ve 2002/4 sayılı Uygulama İç Genelgesi ile KKDF kesintilerinin 1 Ocak 2002 tarihinden mükelleflerin bağlı buldukları vergi dairesine yatırılmasını öngörmüştür.

2002/4 sayılı Uygulama İç Genelgesi'nde KKDF kesintisinin kapsamı, mükelleflerce yapılacak işlemler, vergi dairelerince yapılacak beyan, Fonun tahakkuk ve tahsili, bu işlemlerde kullanılacak yeni beyanname örnekleri, ayrıntılı olarak açıklanmıştır. Böylece Kaynak Kullanımı Destekleme Fonu'nun uygulanmasında yeni bir dönem açılmış, bu gelir, bir tür "kamu geliri" olarak genel bütçe içinde yerini almıştır.

KKDF Hakkındaki Bakanlar Kurulu Kararı'nın 3. maddesi gereğince, KKDF kesinti oranlarını sıfıra kadar indirmeye veya % 15'e kadar yükseltmeye veya kesintiyi tümüyle kaldırmaya Bakanlar Kurulu yetkili kılınmıştır. Halen yürürlükte olan KKDF oranları, kredi işlem türlerine göre aşağıdaki tabloda gösterilmiştir.

Tablo - Kaynak Kullanımı Destekleme Fonu Kesinti Oran Tarifesi

Kredi İşlemleri	15.08.2004 Öncesi	15.08.2004 Sonrası
a- Bankalarca ve finansman şirketlerince kullanılan - Tüketici kredilerine (gerçek kişilere ticari amaçla kullanılmamak kaydıyla kullanılan krediler)	% 10	% 15
- Diğer krediler	% 3	% 0
b- Bankalar ve finansman şirketlerinin yurt dışından sağladıkları kredilerde	% 0	% 0
c- Bankalar ve finansman şirketleri dışında Türkiye'de yerleşik kişilerin yurt dışından sağladıkları kredilerde	% 3	% 3
d- Kabul kredili, vadeli akreditif ve mal mukabili ödeme şekillerine göre yapılan ithalatta	% 3	% 3

Kaynak: TUNCER, a.g.m., s.10.

Yukarıdaki oran tablosunda da görüleceği gibi, dış ticaret işlemlerinde, kabul kredili, vadeli akreditif ve mal mukabili ödeme şekillerinde yapılan ithalatta % 3 oranında fon alınmaktadır. Ancak ihracatın finansmanı amacıyla kullanılan krediler ve ihracatı teşvik belgesi ile dahilde işleme izin belgesi kapsamında yapılan ithalatta bu oran % 0 olarak uygulanmaktadır.

İthalat işlemlerinde KKDF kesintisi, ithalat tutarının fon kesintisi yapıldığı tarihteki Merkez Bankası döviz alış kuru esas alınarak bulunan YTL karşılığı üzerinden hesaplanarak, gümrük beyannamesinin tescilinden önce bankalara yatırılacaktır. Yatırım uygulaması nedeniyle hesaplanan KKDF ise gümrük idarelerince tahsil edilmektedir.

Fon kesintilerinin süresinde yatırılmasından, kredi kullanan, krediyi kullandıran veya kullanılmasına aracılık eden ve kredili ithalatta tahsilatı yapan bankalar, özel finans kurumları, finansman şirketleri ve gümrük idareleri sorumludur. Hatalı yorum sonucu bankalarca yatırım teşvik belgesi kapsamında fazla kredi kullandırımı durumunda da, fazla kullandırılan kısma tekabül eden fon kesintilerinin cezai faizi ile birlikte yatırılmasından krediyi kullandıran bankalar sorumlu bulunmaktadır.⁵⁵

1.5.4.4. Tütün Fonu

Türkiye'de geçmiş yıllarda monopol kapsamında bulunan tütüncülüğün idaresine 1862 yılında başlanılmış, 1884 yılında tütüncülük devlet inhisarına alınmış ve ülke ekonomisine katkısı bakımından tütün üretiminin iyileştirilmesi yolunda çalışmalar yapılmıştır.⁵⁶

1986 yılında yürürlüğe giren 3291 sayılı Kanun ve diğer hukuki düzenlemelerle tütündeki Devlet tekeli kaldırılmış, 1177 sayılı Tütün ve Tütün Tekeli Kanunu çerçevesinde, Maliye ve Gümrük Bakanlığı'na bağlı olarak kurulan Tütün Üretimi Geliştirme Fonu'nun adı, 1991 yılında yapılan fon yönetmeliği tadilatıyla "Tütün Fonu" olarak değiştirilmiştir. Fakat daha sonra bu fon 03.03.2001 tarih ve 4629 sayılı Kanunla tasfiye edilmiştir.

⁵⁵ Adnan, UYAR, "Kaynak Kullanımını Destekleme Fonu Kesintisi", E-yaklaşım, Eylül 2005, Sayı 26.

⁵⁶ http://www.ydk.gov.tr/kit99/dokuzuncu_bolum.htm

Diğer taraftan, 21.02.2001 kabul tarihli 4629 sayılı Bazı Fonların Tasfiyesi Hakkında Kanun'un Geçici 1'inci Maddesinin (A) fıkrasının (a) bendinin (1) numaralı alt bendinde "28.5.1986 tarihli ve 3291 sayılı Kanunun 17'nci maddesi uyarınca yabancı tütün ve sigaralardan ithalat sırasında mülga Tütün Fonu adına alınan paralar, bu kanunla yürürlükten kaldırılan hükümler çerçevesinde tahsil edilmeye devam edilir ve doğrudan bütçeye gelir yazılır." hükmü yer almaktadır.

30.07.1998 tarih ve 88/13208 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı uyarınca yabancı tütünler ile yurt içinde harmanlanmış ve imal edilmiş (blended) sigaraların bünyesine giren yabancı tütünün ithalinde 3.000 \$/ton, üretilmiş halde ithal edilen sigaralardan da paket başına 0,40 \$ Tütün Fonu alınmaktadır.

1.5.4.5. Madencilik Fonu

15.06.1985 tarihinde yürürlüğe giren 3213 sayılı Maden Kanunu'nu 34. maddesi ile kurulan Madencilik Fonu'nun amacı; madenciler, arama teknolojik araştırma, geliştirme, proje, tesis, altyapı, istihsal ve ihracat ile ilgili düşük faizli finansman kredileri sağlanması, Bakanlar Kurulu Kararı ile kritik madenlerin stoklanması, yurt içi destekleme maden alımlarında sübvansede edilmesi, böylece ülke madencilik sektörünün desteklenmesi ve geliştirilmesi olarak belirlenmiştir.

Kanun metninde Fon'un kaynakları, irat kaydedilen teminatlar, müsadere edilen cevher ve malzemelerin satışından elde edilen gelirler, ihale gelirleri, maden ithalat ve ihracatından alınan fon kesintileri ve diğer gelirler olarak Gümrük Birliği nedeniyle 01.01.1996 tarihinden itibaren sıfırlanmıştır.

Fakat 23 Şubat 2000 tarihli Resmi Gazete'de yayınlanan Maden Kanunu'nun Uygulanmasına Dair Yönetmenlik Değişikliği ile, Avrupa Birliği Ülkeleri'nin dışındaki ülkelere yapılacak, kömür-petrokok ve krom cevheri ithalatından % 10, demir cevheri ithalatından % 2,5 fon kesintisi yapılması hükmü yürürlüğe girmiştir.

Yukarıda sayılan gelirlerin tamamı, Fon'un 1993 yılından itibaren bütçe kapsamına alınmasıyla, Hazine'ye aktarılmaya başlanmış ve böylece bu gelirlerin

madencilik sektörüne kredi olarak yeterince destek sağlanması olanağı ortadan kalkmıştır.⁵⁷

21.02.2001 tarih 4629 sayılı “Bazı Fonların Kaldırılması Hakkında Kanun” ile Madencilik Fonu tasfiye edilmiştir. Diğer taraftan aynı Kanun’un Geçici 1.Maddesi uyarınca fon gelirleri konusunda yeni bir düzenleme yapılmaya kadar; maden ithalat ve ihracatı üzerinden mülga Madencilik Fonu adına tahsil edilmekte olan fon kesintilerinin, bu Kanunla yürürlükten kaldırılan hükümler çerçevesinde tahsil edilmeye devam edileceği ve doğrudan bütçeye gelir yazılacağı hükmü yer almaktadır.

⁵⁷ <http://www.gemad.org.tr/makale.php?id=86>

İKİNCİ BÖLÜM

VERGİ TEKNİĞİ AÇISINDAN GÜMRÜK VERGİSİ

Vergi tekniği ve usul açısından gümrük vergisi, vergi sistemimizdeki diğer vergilerle bazı farklılıklar göstermektedir. Usul Hukuku, düzenlemiş olduğu alana ilişkin hak, yetki ve görevlerin gerçekleştirilme ve kullanılma biçimini ortaya koyan kurallardan oluşur. Vergi sistemimizde yer alan vergiler bakımından usule yönelik hükümler VUK'da yer almaktadır. VUK 2. maddesinde açıkça gümrük ve tekel idareleri tarafından alınan vergi, resim ve harçlar kapsam dışı bırakılmıştır.

4458 sayılı Gümrük Kanunu, bir çerçeve kanun olması nedeniyle gümrük vergisine ilişkin usul kurallarını da düzenlemektedir. Bu bölümde gümrük vergisi vergi tekniği ve usul kuralları açısından ele alınacaktır.

2.1. VERGİNİN KONUSU

4458 sayılı Gümrük Kanunu'nda yürürlükteki hükümler uyarınca eşyaya uygulanan vergilerin tümü gümrük vergileri olarak tanımlanmıştır. Kanun'un 1. maddesinde gümrük vergisinin konusu, Türkiye Gümrük Bölgesine giren çıkan eşya ve taşıt araçları olarak belirtilmiştir. Verginin konusu, verginin tahsiliyle değil, her ne şekilde olursa olsun eşyanın gümrük bölgesine girişiyle ilgilidir. Dolayısıyla; serbest dolaşıma giriş rejimi dışındaki gümrük rejimleri kapsamında gümrük bölgesine giren eşyalar da gümrük vergisinin konusunu oluşturmaktadır.⁵⁸

Kanunda “mal” kavramı yerine “eşya” kavramı kullanılmıştır. Eşya kavramı ise, her türlü madde, ürün ve değer şeklinde ifade edilmiştir.⁵⁹ Eşyanın ülkeye getirilme amacı, eşya olma niteliğini hiçbir şekilde değiştirmez.

Bir eşyanın gümrük vergisi kapsamında olmasının temel koşulu, onun taşınabilir nitelik göstermesidir. Bu niteliğinin yanında ayrıca, uluslararası ticaret anlamında değişime konu olması da gerekmektedir. Bu bağlamda, dijital ürünlerin eşya niteliğinde olup

⁵⁸ SELEN, a.g.e., s. 130.

⁵⁹ SAYGILIOĞLU-GERÇEK, a.g.e., s. 140.

olmadıkları ve gümrük vergisi kapsamında değerlendirilip değerlendirilmeyecekleri tartışmalı bir konu olarak karşımıza çıkmaktadır. Aslında, ticarete ve değişime konu olmaları ve parasal bir değer içermeleri nedeniyle bunlarında diğer eşyalardan farkı yoktur.

Dijital ürünler fiziki mal şeklinde, fiziki mal bünyesinde ticarete konu olduklarında, bunların gümrük tarife pozisyonlarının belirlenmesi ve dijital ürünlerin değerlerinin matraha dahil edilerek vergileme sürecinin uygulanması mümkündür. Fiziki mal şeklinde gelen dijital ürünlerin denetiminde mal akışı fiilen görülebildiğinden gümrük idaresi açısından tespite dayalı bir zorluk yoktur. Ancak, bunların transferi fiziki görünümü olmayan ve bir interaktif ağ üzerinden sanal ortama aktarılan ürünler için aynı şeyi söylemek mümkün değildir. Bu ikinci grup ürünler gümrük idaresinin kontrol ve denetimine tabi tutulmadan rahatlıkla alıcısına ulaşmaktadır.⁶⁰

Elektrik enerjisi gibi, görünmeyen, bazı değerlerin de eşya olarak değerlendirilmesi mümkündür. Bunun dışında, cenaze de yasal tanım gereğince “eşya” niteliğindedir. Ancak 11. madde ile cenaze ve cenaze ile ilgili eşyalardan vergi alınmayacağı öngörülmüştür.

Gümrük Kanunu'nun 2. maddesine göre; Türkiye Cumhuriyeti gümrük bölgesi, Türkiye Cumhuriyeti topraklarını kapsar. Türkiye karasuları, iç sular ve hava sahası gümrük bölgesine dahildir. Transit rejimi, antrepo rejimi, dahilde işleme rejimi, gümrük kontrolü altında işleme rejimi ve serbest bölgeler rejimi çerçevesinde kullanılan yerler gümrük hattı dışı sayılır. Çünkü bu rejimler malların Türkiye'de serbest dolaşımına izin vermezler ve içerdikleri aşamalar ithalata benzemekle birlikte tam anlamıyla ithalat niteliği taşımazlar.

Yukarıdaki açıklamalardan da anlaşılacağı gibi, herhangi bir eşyanın vergiye konu olabilmesi için kesin ithal edilmiş olması; yani serbest dolaşıma giriş rejimine tabi tutulmuş olması gerekmektedir.⁶¹

⁶⁰ ÇELİKKAYA, a.g.ç., s. 62.

⁶¹ Doğan ŞENYÜZ, Türk Vergi Sistemi, 11. Baskı, Yaklaşım Yayınları, Ankara, 2005, s. 576.

2.2. VERGİ YÜKÜMLÜSÜ

2.2.1. Genel Açıklama

4458 sayılı Gümrük Kanunu m. 3/11’de, “*Yükümlü deyimi, gümrük yükümlülüklerini yerine getirmekle sorumlu bütün kişileri*” ifadesi kullanılarak, yükümlü kavramı açıklanmıştır. Kanundaki düzenleme biçiminden, sonuçları itibariyle VUK’a benzer sonuçlar ortaya çıkarabilecek bir yükümlülük bulunduğu anlaşılmaktadır. Bununla beraber, temsil ve vergi sorumluluğu VUK’dan farklı bir görünüme sahiptir. Aşağıda, bu konular üzerinde durulmaktadır.

2.2.2. Yükümlü

Gümrük vergisinde yükümlü, gümrük yükümlülüklerini yerine getirmekle sorumlu bütün kişileri ifade etmektedir. Kanunda yer alan bu tanım, yükümlü olabilmek için başkaca bir kıstas öngörmemiştir. Yükümlü gerçek veya tüzel kişi olabilir. Hatta, gerçek kişiler için fiil ehliyeti de gerekmemektedir. Dolayısıyla, bir kişinin gümrük vergisi yükümlüsü olabilmesi için, kanunun ifade ettiği gümrük yükümlülüklerini yerine getirmek zorunda olması yeterlidir. Gümrük vergisinde yükümlü beyan sahibidir. Yani, gümrük beyannamesini imzalayan kişidir.

Gümrük vergisi eşyaya yönelik bir vergi olduğu için yükümlü ikinci planda kalmaktadır. Çünkü gümrüğe gelen ve vergiye tabi olan eşya, aynı zamanda verginin güvencesi niteliği taşımaktadır. Bu nedenle gümrük yükümlülüğü eşya sahipliğine bağlanmıştır.⁶²

Yükümlü tarafından yerine getirilmesi gereken gümrük yükümlülükleri maddi ve şekli olarak ikiye ayrılır. Maddi yükümlülük, gümrük vergisi borcunun ödenmesi zorunluluğunu ifade etmektedir. Şekli yükümlülükler ise, bir ihracat ve ithalat yapılması sürecinde Gümrük Kanunu’na göre izlenmesi gereken süreçlerin gerekli kıldığı tüm şekli görevleri kapsamaktadır. Kanun gereğince yükümlülere usul ve şekle ait getirilen

⁶² SAYGILIOĞLU-GERÇEK, a.g.e., s. 141.

ödevlerin en önemlisi gümrük beyannamesinin idareye verilmesi ve tescil ettirilmesidir.⁶³

Gümrük yükümlülüğü, normal koşullarda eşyanın sahibi tarafından veya onun adına hareket eden temsilciler tarafından da yerine getirilebilir. Dolayısıyla, gümrük vergileri uygulamasında yükümlü ile temsil hakkı ve temsilci arasında yakın bir ilişki bulunmaktadır.

2.2.3. Gümrük Vergisinde Temsil

Eşya sahibi, kanunda belirtilen yükümlülükleri bizzat kendisi yerine getirebileceği gibi, atadığı temsilciler aracılığıyla da yerine getirebilir. Bazen, eşya sahibinin kanunda belirtilen yükümlülükleri fiilen yerine getirmesi mümkün olamayabilir. Bu durumda, temsil kanuni temsilciler aracılığıyla yerine getirilmektedir. Gümrük vergisinde temsil konusu; doğrudan temsil ve dolaylı temsil olmak üzere iki başlıkta incelenecektir.

2.2.3.1. Doğrudan Temsil

Gümrük Kanunu'na göre devlet, belediye, il özel idareleri ve diğer kamu tüzel kişilerinin amir ve memurları ile özel hukuk tüzel kişilerinin kendilerini temsile yetkili personeli, tüm gümrük işlemlerini doğrudan temsil yoluyla izleyip sonuçlandırabilir. Bu durumdaki kişilerin bu işleri yapabilmeleri için temsile yetkili olduklarını gösterir bir belgeyi gümrüklere bildirmeleri ve gerekli belgeleri ibraz etmeleri gerekmektedir.

Bu kişiler, temsil ettikleri kurum ve şirketler adına beyannamelerin imzalanması, tebligat ve itiraz gibi hukuki sonuç doğuran tasarruf ve işlemler dışındaki gümrük işlemlerini yürütebilir. Çünkü, “doğrudan temsil” adı verilen bu temsil biçiminde, temsilcinin eşya sahibi adına ve hesabına yetkisi bulunmaktadır. Gümrük idaresine karşı sorumlu olan kişi eşya sahibidir.⁶⁴

Gümrük Kanunu'nu 3. maddesinin 3 nolu bendinde kişi deyiminin, “*gerçek ve tüzel kişiler ile hukuken tüzel kişilik statüsüne sahip olmamakla birlikte yürürlükteki*

⁶³ SAYGILIOĞLU-GERÇEK, a.g.e., s. 141.

⁶⁴ SAYGILIOĞLU-GERÇEK, a.g.e., s. 142.

mevzuat uyarınca hukuki tasarruflar yapma yetkisi tanınan kişiler ortaklığını” ifade ettiği belirtilmektedir. Bu durumda, cemaatler gibi tüzel kişiliği olmayanların temsili ile fiil ehliyetine sahip olmayanların temsili konusu önem kazanmaktadır. Kanunda bu iki grupta yer alanların nasıl temsil edileceklerine ilişkin bir hüküm bulunmamaktadır. Diğer taraftan, bu durumdakilerin de “kişi” olarak aynı kanunda belirtilmiş olması nedeniyle, bunların yükümlü olabilecekleri açıktır.

Bu durumda, genel hükümlere zımni atıf yapıldığını düşünmekteyiz. Bu bağlamda, tüzel kişiliği olmayan oluşumların temsili, bu oluşumları yönetenler tarafından gerçekleştirilecektir. Küçük ve kısıtlıların temsili ise, veli, vasi veya kayyum tarafından gerçekleştirilecektir.

2.2.3.2. Dolaylı Temsil

Gümrük vergilerinde yükümlülerin iradi olarak temsilci tayin edip, işlemleri bunlar aracılığıyla gerçekleştirmeleri mümkündür. Kanunda “dolaylı temsil” olarak ifade edilen bu temsil biçiminde temsilci konumundaki kişinin gümrük müşaviri olması gerekmektedir.⁶⁵

Bunun temel nedeni, gümrük işlemlerinin teknik bilgi ve deneyim gerektirmesi dolayısıyla, bu vasıflara sahip olmayanların bu işlemleri yapmasının güç olmasının yanında; müşavirlere önkontrol yapan yarı kamu görevi yüklenmiş olmasıdır.⁶⁶

Gümrük Kanunu’nun 225. maddesine göre, gümrük müşavirleri her türlü gümrük işlemlerini dolaylı temsil yoluyla takip ve sonuçlandırmaya yetkilidirler. Bunun için temsile yetkili olduklarını gösteren noter tasdikli vekaletnameye sahip olmaları ve bunu gümrük idaresine ibraz etmeleri gerekmektedir.

Dolaylı temsil yetkisini almış olan gümrük müşavirleri kendi adına, temsil ettikleri kişi hesabına hareket ederler. Bu nedenle, temsil işlemlerinde gümrük

⁶⁵ Konuyla ilgili ayrıntılı açıklama için bkz. Abdurrahman DEMİR, “Gümrüklerde İş Takibi ve Temsil”, Yaklaşım, Ocak 2001, s. 71-77; Yahya Kemal TABAKLAR-Bülent TUNA, “Gümrük Müşavirliği Mesleği”, Gümrük Dünyası Dergisi, Sayı: 51, <http://www.gumrukkontrolor.org.tr/Yayinlar/Dergiler/51/7.html>; Avni ERTAŞ, “Gümrük İdarelerinde Temsil ve Gümrük Müşavirleri”, Gümrük Dünyası Dergisi, Sayı:40, <http://www.gumrukkontrolor.org.tr/Yayinlar/Dergiler/40/3.html>; Ali ORTAPOLAT, “Gümrük Mevzuatına Göre Avukatlar Gümrüklerde İş Takibi Yapabilir mi?”, Yaklaşım, Ağustos, 2007, s. 252-254.

⁶⁶ SAYGILIOĞLU-GERÇEK, a.g.e., s. 142.

müşavirleri imzaladıkları beyannamelerle ilgili yükümlülüklerden eşya sahibi ile birlikte müteselsilen sorumludurlar.

2.2.4. Gümrük Vergisinde Sorumluluk

Gümrük vergisinin eşyaya yönelik bir vergi olması nedeniyle, vergi ödenmeden vergiye konu eşyanın gümrükten çıkarılması mümkün değildir. Gümrük vergisinde vergi zaten peşin olarak ödendiğinden, bu vergide, stopaj yönteminin uygulanması mümkün değildir. Bu nedenle, VUK kapsamında yer alan vergilerden farklı olarak, vergi kesintisine yönelik bir sorumluluk düzenlenmemiştir.

Gümrük vergisinde sorumluluk vergi alacağını güvence altına almak amacıyla getirilmiştir. GK 182 ve 183. maddelerine göre, bir eşyanın kanuna aykırı olarak yurda girmesi veya gümrük gözetimi altında bulunan bir eşyanın yasal olmayan yollardan gümrük gözetiminden çıkarılması halinde, bu fiilleri gerçekleştiren, iştirak eden ve işlemin kanuna aykırı olduğunu bilen kişiler ödenmeyen gümrük vergilerinden sorumludurlar.

Temsil kısmında da belirtildiği gibi, gümrük müşavirleri imzaladıkları beyannamelerden eşya sahibi ile birlikte müteselsilen sorumludurlar. Ayrıca, gümrük beyannamesini kontrol edenler, muayeneyi ve ikinci muayeneyi yapanlar, yaptıkları kontrol ve muayeneden, vergilerin hesaplanmasından, durumun özelliğine göre tek başlarına veya müteselsilen sorumlu tutulmuşlardır.

Dolayısıyla, gümrük beyannamesi kapsamında eşyadan alınması gereken vergilerin eksik alınması veya hiç alınmamasına neden olan ve beyanname işlemlerinde eksik ve yanlış bilgi verenlerle bu bilgilerin normal olarak yanlış veya eksik olduğunu bilmesi gereken kişiler de gümrük vergilerinden sorumludurlar.⁶⁷

2.3. VERGİYİ DOĞURAN OLAY

Vergiye doğuran olay, kanun koyucunun vergi borcunun doğmasına esas aldığı, bir olay, bir işlem veya bir hukuki durumun ortaya çıkmasıdır. Başka bir deyişle, verginin konusu ile verginin yükümlüsü arasında, kanunun belirtmiş olduğu ilişkinin

⁶⁷ SAYGILIOĞLU-GERÇEK, a.g.e., s. 143.

somut olarak ortaya çıkmasıdır. Vergiyi doğuran olay ortaya çıkmadığı sürece bir vergi borcunun ortaya çıkması mümkün değildir.

Gümrük vergisinde vergiyi doğuran olay ithal işlemine bağlı olarak farklı esaslara bağlanmıştır. Bunlar, eşyanın serbest dolaşıma girmesi, gümrük giriş beyannamesinin tescili, kısmi muafiyet halinde ise geçici ithalatın gerçekleşmesidir. Gümrük vergisinde vergiyi doğuran olayın en çok karşımıza çıkma biçimi, gümrük vergisine tabi eşyanın serbest dolaşıma girmesidir. Serbest dolaşıma girme, eşyanın ithal edilmesi olup, dolaşıma giren eşyanın Türkiye’de serbestçe alınıp-satılması ve kullanılmasını ifade eder.⁶⁸

Eşyanın serbest dolaşıma girmesi veya geçici ithalatın gerçekleşmesi durumunda vergiyi doğuran hukuki unsur ise, gümrük giriş beyannamesinin tescili veya tescil hükmündeki kayıt işleminin yapılmasıdır. Dolayısıyla tescil veya tescil hükmündeki kayıt işleminin yapıldığı tarihte vergiyi doğuran olay gerçekleşmekte ve gümrük yükümlülüğü başlamaktadır.

Gümrük vergisinde vergiyi doğuran olay bununla sınırlı değildir. Örneğin, yolcu beraberinde getirilen ve sözlü beyana tabi eşyada vergiyi doğuran olay, bu beyana ait tahakkuk belgesinin yükümlü tarafından imzalanmasıdır. Posta aracılığıyla gönderilen eşyada vergiyi doğuran olay, koliye ait belgelerin idare tarafından tescil edilmesidir. Yurda kaçak olarak girmiş eşyada vergiyi doğuran olay; gümrükten geçirildiği tarih belirlenebiliyorsa kaçak eşyanın gümrükten geçirildiği tarihte, tarih belirlenemiyorsa kaçak eşyanın ele geçtiği tarihte gerçekleşmiş sayılır.⁶⁹

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.⁷⁰

⁶⁸ ŞENYÜZ, a.g.e., s. 576.

⁶⁹ SAYGILIOĞLU-GERÇEK, a.g.e., s. 144.

⁷⁰ ÇELİKKAYA, a.g.ç., s. 67.

2.4. TARH

Gümrük vergisinde açıkça verginin tarhı aşaması tanımlanmamış olsa da, gümrük mevzuatında tarh işlemi için gerekli unsurlar olan verginin matrahı (gümrük kıymeti) ile tarifesine ilişkin ayrıntılı düzenlemeler ve kurallara yer verilmiştir. Ayrıca, gümrük işlemleri sürecinde yapılan muayene ve denetimler sonucunda gümrük beyannamesi tahakkuk servisine geldiğinde belirlenen matraha gerekli oran uygulanarak gümrük vergisi hesaplanmaktadır. Dolayısıyla gümrük kanununda tahakkuk olarak ifade edilmesine rağmen, aslında tarh aşaması gümrük idareleri tarafından gerçekleştirilen bir idari işlem olarak karşımıza çıkmaktadır.⁷¹

Gümrük vergisi mükellefin yazılı beyanı üzerine tarh edilir. Vergiye tabi eşyanın beyanı kural olarak beyanname aracılığı ile yapılır. Beyannamede ithal edilecek eşyanın cinsi, türü, niteliğine ilişkin bilgiler gümrük giriş tarife cetvelindeki tertip ve tasnifi belirtilerek uygun şekilde doldurulur. Beyannameye idarece tarih ve sıra numarası verilerek tescil olunur. Tescil beyan üzerine yapıldığından, tescil edilen beyannamedeki bilgiler beyan sahibini bağlar. Çünkü bu bilgiler ileride verginin tarhına esas oluşturacak bilgilerdir. Beyannamesi verilen eşya gümrüğe sunulur ve takiben gümrük muayene memuru tarafından kısmen veya tamamen denetime tabi tutulur. Böylelikle, beyannamede bildirilen eşyanın, gümrüğe sunulan eşya ile aynı olup olmadığı, değerlerinin tutup tutmadığı belirlenir. Gümrük beyannamesindeki bilgilerle fiili denetim sonucundaki bilgiler birbirini doğruluyorsa, muayene memuru tarafından beyanname üzerine “uygundur” şerhi düşülür. Beyanname daha sonra tahakkuk servisine gelir ve beyan edilen matraha eşyanın gümrük tarife cetvelinde belirlenen oran uygulanarak gümrük vergisi hesaplanır.⁷²

Hesaplanan bu tutar gümrük vergileri tahakkuku izleme defterine veya bilgisayara kaydedilir. Hesaplanan gümrük vergisinin deftere ya da bilgisayara kaydedilmesiyle gümrük vergisinin tarh aşaması tamamlanmış olur. Gümrük vergisinin tarh işleminin yapılabilmesi geniş bir tarife ve kıymet takdiri bilgisini gerektirmektedir. Buna gümrük rejimleri ile ilgili mevzuatın sayıca fazla ve dağınık

⁷¹ SAYGILIOĞLU-GERÇEK, a.g.e., s. 195.

⁷² ŞENYÜZ, a.g.e., s.580.

olması eklendiğinde, bütün bunları izlemek ve uygulamada dikkate almak zorunda olan tahakkuk memurlarının görevlerinin son derece önemli ve zor olduğu ortaya çıkmaktadır.⁷³

Gümrük vergisi tarhiyatına etki eden iki temel faktör bulunmaktadır. Bunlar; verginin hesaplanmasında önem taşıyan “eşyanın menşei” ve vergi oranının uygulanacağı matrahı ifade eden “kıymet tespiti”dir. Menşei, eşyanın uluslararası ticarete katıldığı ilk noktayı (bir bakıma eşyanın vatandaşlığını) ifade eder. Menşeinin değişimine bağlı olarak uygulanacak vergi de değişebildiğinden bu tespit son derece önemlidir.⁷⁴

Gümrük vergilerinin en zor ve tartışmalı konularından birisi, eşyanın gümrük kıymetinin belirlenmesidir. Genel kural olarak gümrük vergisinin matrahı “satış bedeli yöntemine” göre belirlenir. Eşyanın satış bedelinin belirlenemediği hallerde Gümrük Yönetmeliği’nin 37. ve 44. maddeleri arasında yer alan değer tespit yöntemleri hiyerarşik olarak kullanılır.⁷⁵

Gümrük vergisinin tarhına beyannamedeki bilgilerin alınması nedeniyle, bu konu ile ilgili karşılaşılabilecek özellikli durumlardan kısaca söz etmekte yarar bulunmaktadır. Danıştay vermiş olduğu bir kararda⁷⁶, idare tarafından tescil edilmiş beyannamenin taahhüt niteliğinde olması dolayısıyla beyan sahibini bağladığını belirtmiştir.

Beyanın bağlayıcılığı karşısında, beyan edilen eşya ile fiilen var olan eşya arasındaki farklılık durumunda ne olacağı önem taşımaktadır. Beyanın eksik yapılması halinde, eksik yapılan beyana isabet eden vergilerin cezalı olarak alınacağına kuşku yoktur. Beyanın fazla, eşyanın eksik olması halinde yersiz yere fazla hesaplanan gümrük vergisi geri verilecek midir?

İlk bakışta, beyanın bağlayıcı olması nedeniyle bunun mümkün olamayacağı söylenebilir. Ancak, kanunun ruhuna inildiğinde nasıl eksik beyana isabet eden verginin

⁷³ ÇELİKKAYA, a.g.ç., s. 155-156.

⁷⁴ Ayrıntı için bkz. SELEN, a.g.e., s. 142- 144.

⁷⁵ Bkz. SELEN, a.g.e., s. 145-148; Cahit YERÇİ, Gümrük Mevzuatı Dahil Tüm Yönleriyle İthalatta KDV, Yaklaşım Yayınları, Ankara, 2005, s. 55-88.

⁷⁶ Danıştay 7. Daire, E: 1986/1085, K: 1989/2610.

tamamlanması gerekiyorsa; fazla beyana ilişkin verginin de geri verilmesi gerektiğini belirtmek mümkündür. Bu durumda, beyannamedeki bilgilerle eşyaya ilişkin bilgilerin farklı olmasının ceza gerektirip gerektirmeyeceği konusu ön plana çıkmaktadır. Bu konu ileride ayrıca değerlendirilecektir.

Gümrük Kanunu'nu 62. maddesine göre, gümrük idareleri tarafından gerekli kontroller yapıldıktan sonra tescil edilen gümrük beyannamesinin iptal edilmesi mümkündür. Bunun için beyan sahibinin tescil edilen beyannamenin iptalini istemesi, iptal gerekçesi olarak tescil edilen beyannamenin yanlışlıkla beyanname konusu rejime tabi tutulduğunu veya beyan konusu rejime tabi tutulmasının özel nedenlerle artık mümkün olmadığına yönelik ikna edici belgeler ibraz etmesi gerekmektedir. Beyanda bulunan kişiye eşyanın muayeneye tabi tutulacağı bildirilmişse, muayene sonucu alınmadan beyannamenin iptaline ilişkin talebi değerlendirmeye alınmayacaktır.

Beyanname tescil edildikten sonra eşyanın niteliğinde ortaya çıkan değişiklikler veya bozulmalar nedeniyle ithalat vergilerinde indirim yapılmaz. Ancak gümrük idaresi, özellikle ilk madde olarak kullanılması mümkün hale gelen eşyanın ilk madde olarak beyan edilmesine izin vermekle birlikte, gerekli görmesi halinde bu eşyanın başka bir şekilde kullanılmasını önleyici tedbirleri alma yetkisini de elinde bulundurmaktadır.⁷⁷

2.5. TEBLİĞ

Bireysel bir idari işlem niteliği taşıyan tarh işlemin hukuki sonuç doğurabilmesinin temel koşulu, muhatabına usulüne uygun olarak bildirilmesidir. Bu bildirim tebliğ edilerek gerçekleştirilir. Gümrük Kanunu'nun 197/1. maddesine göre; *“gümrük vergileri tahakkukundan hemen sonra beyanname veya beyanname yerine geçen belge üzerinde yükümlüye tebliğ edilir”*.

Yukarıdaki ifadede “tahakkuk” ifadesi kullanılmasına rağmen, burada anlatılmak istenilen tarhtır.⁷⁸Gümrük idaresi tarafından hesaplanan gümrük vergileri, beyanname veya beyanname yerine geçen belge üzerinde yükümlünün veya temsilcisinin imzası alınarak tebliğ işlemi gerçekleştirilmektedir. Beyan edilen ile idare

⁷⁷ ÇELİKKAYA, a.g.ç., s. 159.

⁷⁸ SAYGILIOĞLU-GERÇEK, a.g.e., s. 200.

tarafından belirlenen vergi tutarlarının eşit olması halinde ayrıca bir tebliğ evrakı kullanılmaksızın beyanname imzalatılarak tebliğ işlemi gerçekleştirilir.

Yapılan denetlemeler sonucunda hiç alınmadığı ya da eksik alındığı belirlenen veya beyanname yahut beyanname yerine geçen belge üzerinde yükümlüye tebliğ edilemeyen vergilere ilişkin tebligat, Tebligat Kanunu'nda belirtilen genel tebliğ usullerine göre gerçekleştirilir. Bu durumda, usulüne uygun olarak düzenlenen tebliğ evrakı, yükümlünün daireye gelmesi halinde dairede imza karşılığı tebliğ edilir. Aksi halde posta yoluyla tebligat yolu kullanılarak tebliğ edilir.

Adrese tebligat yapılmak istenmesi durumunda, yükümlünün bilinen son adresine tebligat yapılması gerekmektedir. Kendisine tebligat yapılacak kişinin başvurusu veya kabulü şartıyla tebligat her yerde yapılabilir. 7201 sayılı Tebligat Kanunu'nun 17.maddesine göre, *“Belli bir yerde devamlı olarak meslek veya sanatını icra edenler, o yerde bulunmadıkları takdirde tebliğ aynı yerdeki daimi memur veya müstahdemlerinden birine, meslek veya sanatını evinde icra edenlerin memur ve müstahdemlerinden biri bulunmadığı takdirde aynı konutta oturan kişilere veya hizmetçilerinden birine yapılır.”*

Tebligat Kanununun 16. maddesinde ise, konuta yapılacak tebligatta tebliğ muhatabının bulunmaması hali düzenlenmiştir. Buna göre; *“Kendisine tebliğ yapılacak şahıs adresinde bulunmazsa tebliğ kendisi ile aynı konutta oturan kişilere veya hizmetçilerinden birine yapılır.”*

Tebligat Kanununun 21.maddesinde de tebliğin imkansız olması durumunu şu şekilde düzenlemiştir: *“Kendisine tebligat yapılacak kimse veya yukarıdaki maddeler mucibince tebligat yapılabilecek kimselerden hiçbiri gösterilen adreste bulunmaz veya tebellüğden imtina ederse, tebliğ memuru tebliğ olunacak evrakı, o yerin muhtar veya ihtiyar heyeti azasından birine veyahut zabıta amir veya memurlarına imza mukabilinde teslim eder ve tesellüm edenin adresini ihtiva eden ihbarnameyi gösterilen adresteki binanın kapısına yapıştırmakla beraber, adreste bulunmama halinde tebliğ olunacak şahsa keyfiyetin haber verilmesini de mümkün oldukça en yakın komşularından birine, varsa yönetici veya kapıcıya da bildirilir. İhbarnamenin kapıya yapıştırıldığı tarih,*

tebliğ tarihi sayılır.” Ayrıca aynı kanunun 22.maddesinde reşit olma şartı aranmaktadır Bu göre: “Muhatap yerine kendisine tebliğ yapılacak kimsenin görünüşüne nazaran onsekiz yaşından aşağı olmaması ve bariz bir surette ehliyetsiz bulunmaması lazımdır.” Adresi meçhul olanlar için “ilanen tebligat” yapılması gereği ve ilanın içeriği ilgili kanunun 28, 29 ve 30.maddelerinde belirtilmiştir.

2.6. TAHAKKUK

4458 sayılı Gümrük Kanununda “*verginin tahakkukunun kesinleşmesi*” kavramı kullanılmıştır. Verginin tahakkukunun kesinleşmesi, verginin, idare açısından tahsil edilebilir, yükümlü açısından ise ödenmesi gereken aşamaya gelmesini ifade eder. Gümrük Kanununda “tahakkuk” kavramı esasen vergi hukukundaki “tarh” kavramı yerine kullanıldığı için, vergi hukukundaki tahakkuk kavramının karşılığı olarak da “tahakkukun kesinleşmesi” kavramı kullanılmıştır.⁷⁹

Gümrük idaresi tarafından gerekli bilgiler kullanılarak tahakkuk ettirilen gümrük vergileri, vergilerin tahakkukunu izleme defterine kaydedilir. Bilgisayara kayıt halinde, bilgisayar çıktıları bu defter yerine geçer. Ancak;

* Geçici bir anti-damping vergisi veya fark giderici vergi uygulandığı,

* Kanunen alınması gereken vergi tutarının, bir bağlayıcı tarife ve menşee bilgisine istinaden belirlenen tutarlardan yüksek olduğu,

* Vergi tutarının Bakanlar Kurulu tarafından belirlenen seviyenin altında kaldığı hallerde hesaplanan vergiler, gümrük vergileri tahakkuku izleme defterine kaydedilmekle birlikte, bunların özel durumu da deftere kaydedilir.

Gümrük vergilerinin tahakkuku iki şekilde gerçekleşir. Birincisinde, yükümlü tarafından gümrük beyannamesinde gösterilen vergi tutarı ile gümrük idaresince hesaplanan vergi tutarını eşit olması halinde vergi tahakkuk etmiş olur. İkincisinde ise, yükümlü tarafından gümrük beyannamesinde gösterilen vergi tutarı ile gümrük idaresince hesaplanan vergi tutarının eşit olmaması halinde yapılan tebligata karşı yükümlünün itiraz hakkı olmakla beraber tahakkuk gerçekleşir.

⁷⁹ SAYGILIOĞLU-GERÇEK, a.g.e., s. 201.

Benzer şekilde, zamanaşımı süresi içinde yapılan denetimler sonucunda hiç alınmadığı ya da noksan alındığı gerekçesiyle idarece hesaplanan ve yükümlüye tebliğ edilen vergiler hakkında da yükümlünün itiraz yollarına başvurma hakkı vardır. Dolayısıyla, bu gibi durumlarda tahakkuk aşaması şu şekilde gerçekleşir:⁸⁰

a) Tebliğ tarihinden itibaren 15 gün içinde işlemi yapan gümrük müdürlüğüne düzeltme talebinde, 7 gün içinde işlemi yapan gümrük müdürlüğünün bağlı bulunduğu gümrükler başmüdürlüğüne itirazda bulunulmadığı,

b) Düzeltme talebi üzerine gümrük müdürlüğünce verilen red kararlarına karşı 7 gün içinde gümrükler başmüdürlüğüne itirazda bulunulmadığı,

c) İtiraz üzerine gümrükler başmüdürlüğünce verilen red kararlarına karşı süresi içinde vergi mahkemesinde dava açılmadığı,

d) Vergi mahkemesinde dava açılan durumlarda mahkemece idare lehine karar verildiği, takdirde kesinleşir.

Tahakkuk eden vergi; yargıya başvurulması durumunda, yargı kararları üzerine idarece yükümlüye tebligat yapıldığı tarihte, diğer hallerde ise sürelerin bittiği tarihte kesinleşir.

Kesin vergi tahakkukları, eşyanın ağırlık, cins, nev'i, menşei ve kıymeti gibi vergilendirme unsurları dikkate alınarak; eşyanın muayene edilmesi halinde muayene sonuçları, muayene edilmemesi halinde beyannamede yer alan bilgiler üzerinden yapılır. Daha önce belirtildiği gibi, yükümlü için vermiş olduğu gümrük beyannamesi bağlayıcıdır. Gümrük idaresince tescil edilmiş olan beyanname, ilgili bulunduğu eşyanın gümrük vergisi ve para cezalarından ötürü bir üstlenme niteliğinde olup beyannameler tescilden sonra düzeltilemezler. Ancak muayeneden önce eşyanın tür ve niteliği aynı kalmak kaydıyla, miktar bakımından bir düzeltme mümkündür.

Yükümlüler, gümrük idaresine verdikleri beyanname ve bu beyanname eki belgeler esas alınmak suretiyle kendileri tarafından hesaplanan gümrük vergilerine itirazda ve düzeltme talebinde bulunamazlar. Gümrük vergilerinin bilgisayar sistemi

⁸⁰ SELEN, a.g.e., s. 150.

tarafından hesaplanması durumunda, beyannamenin tescil edilmesi gümrük vergilerinin beyan sahibi tarafından hesaplanması anlamına gelir.

İdarenin tarh ve tebliğ ettiği vergilere karşı itirazın tahsilatı durdurup durdurmayacağı hususu kanunda kesin bir hükme bağlanmamıştır. Ancak gümrük vergisi, eşyanın gümrükten çekilmesi anında ödenmesi gereken bir vergi olduğundan verginin öncelikle ödenmesi ve itirazın vergi tahsilatını geciktirmemesi gerekir.

2.7. ALACAĞIN ORTADAN KALKMASI

Devlet açısından bir alacak ve yükümlü açısından bir borç niteliği kazanmış olan gümrük vergisinin, borç-alacak ilişkisinin son bulmasının en doğal yolu tam olarak ödenmesidir. Ancak, bunun dışında da yükümlü ile devlet arasındaki borç-alacak ilişkisini sona erdiren haller bulunmaktadır. Aşağıda tümüne kısaca değineceğiz.

2.7.1. Ödeme

Gümrük vergisi yükümlüsüne tebliğ edildiği tarihten itibaren on gün içinde ödenmek zorundadır. Bu süre, yazılı talep alınarak ve faiz işletilerek otuz gün uzatılabilmektedir. Vergi, gümrük veznelere veya yetki verilen bankalara YTL cinsinden ve bir defada ödenmektedir.⁸¹ Gümrük vergisine ilişkin tahsilat işlemlerinde de, AATUHK hükümleri geçerlidir.

2.7.2. Eşyanın Beyan Edilebilme Niteliğini Kaybetmesi

Teslim edilmesinden veya serbest dolaşıma sokulmasından önce eşyaya el konulması, imha edilmesi, gümrüğe terk edilmesi ya da mücbir sebepler sonucu telef yahut kaybı hallerinden herhangi birisinin varlığı durumunda da gümrük vergisi ödeme yükümlülüğü sona erecektir.⁸² Eşyanın girişine bağlı bir vergi niteliğinde olan gümrük vergisi, eşyanın girişinin yapılmaması veya yapılamayacak durumda olması halinde ödenmeyecektir.

⁸¹ ŞENYÜZ, a.g.e., s. 580.

⁸² ÇELİKKAYA, a.g.ç., s. 168.

2.7.3. Verginin Geri Verilmesi veya Kaldırılması

Gümrük vergilerinin tarihsel gelişmesi açısından ele alınacak olursa, eskilerin “redd-i rüsum”, İngilizce’de “drowback” olarak ifade edilen, gümrük vergilerinin geri verilmesi konusunun önemli bir yer tuttuğu görülmektedir. Önceleri ekonomik gümrük rejimlerinden biri sayılan drowback, “ithal edilen bir mal üzerinden ödenmiş olan gümrük vergilerinin, bu malın yeniden ihracı veya imal edilen bir mal içinde tekrar ihraç edilmesi halinde geri verilmesini ifade eder” şeklinde tanımlanmaktadır.⁸³

Gümrük vergisinin geri verilmesi veya kaldırılması, vergi ödeme yükümlülüğünü ortadan kaldıran bir husus olarak Gümrük Kanunu’nun 210 ve 217. maddeleri ile Gümrük Yönetmeliği’nin 802 ve 816. maddeleri arasında düzenlenmiştir. İdarenin hatalı uygulaması nedeniyle haksız yere tahsil edilen veya tahsil edilmek istenen gümrük vergisi ile ilgili olarak geri verme ve kaldırılma yoluyla işlem yapılması söz konusudur. Tahsil edilenlerle ilgili olarak geri verme, henüz tahsil edilmemiş vergilerle ilgili olarak verginin kaldırılması terimi kullanılmıştır.⁸⁴

Yapı itibariyle VUK’daki düzeltmeye ilişkin hükümlerle benzerlik gösteren bu uygulamada, geri verme kararı, miktara göre Gümrük Müdürlükleri, Gümrük Başmüdürlükleri ve Gümrük Müsteşarlığı tarafından verilmektedir.⁸⁵

2.7.4. Beyannamenin İptal Edilmesi

Gümrük vergisi borcunu ortadan kaldıran sebeplerden birisi de, beyannamenin iptal edilmesidir. Ödenmiş olan gümrük vergisi, bu vergiye ilişkin beyannamenin iptal edilmesi üzerine ilgilinin talebiyle geri verilir. Hasarlı veya siparişe uygun çıkmayan ve teslimden önce hasar gören eşyanın vergileri de geri verilebilecek veya vergi henüz ödenmemişse kaldırılacaklar arasındadır. Bunun için eşyanın gümrük bölgesinden dışarı çıkarılması gerekmektedir.⁸⁶

⁸³ Selahattin TUNCER, “Gümrük Vergilerinin Geri Verilmesi veya Kaldırılması”, Yaklaşım, Temmuz 2000, s. 24.

⁸⁴ Bkz. TUNCER, a.g.m., s. 26-29.

⁸⁵ Ayrıntılı bilgi için bkz. SAYGILIOĞLU-GERÇEK, a.g.e., s. 204-206.

⁸⁶ ÇELİKKAYA, a.g.ç., s. 171.

2.7.5. Zamaşıımı

Zamaşıımı, bir alacağın kanunda belirlenmiş süre içinde istenmemesi nedeniyle talep etme hakkını ortadan kaldıran bir müessesedir. Zamaşıımı borcu ortadan kaldırmaz. Ancak, alacaklının talep ve dava hakkını ortadan kaldırdığı için, gönüllü ödemeler istisna olmak üzere, tahsil edilmesini olanaksız hale getirir.

Gümrük vergileri için iki ayrı kanuna göre zamaşıımı söz konusu olabilecektir. Bunlardan ilki gümrük kanununda yer alan tebliğ zamaşıımıdır. Tebliğ zamaşıımı gümrük yükümlülüğünün doğduğu tarihten başlamak üzere üç yıldır. Buna göre hiç alınmamış veya eksik alınmış gümrük vergileri, gümrük yükümlülüğünün doğduğu tarihten itibaren tebliğ edilmezse zamaşıımına uğrar. Gümrük Kanuna göre kesilen para cezaları için de zamaşıımı süresi üç yıl olarak belirlenmiştir.

Diğer taraftan Kabahatlar Kanunu'nun⁸⁷ (KK) 3.maddesinde yapılan gönderme uyarınca, söz konusu zamaşıımı hükümlerinin Gümrük Kanunu da dahil olmak üzere, diğer kanunlarda yer alan idari para cezası gerektiren fiiller hakkında da uygulanması gerekmektedir. Bu bağlamda, Gümrük Kanunu'ndaki para cezaları için adı geçen kanunda yer alan zamaşıımı hükümlerinin değil, Kabahatlar Kanunu'ndaki zamaşıımı hükümlerinin uygulanması gerekmektedir.⁸⁸ Söz konusu bu yasada ise "soruşturma zamaşıımı" ve "yerine getirme zamaşıımı" olmak üzere iki ayrı zamaşıımı süresi düzenlenmiştir.⁸⁹

Gümrük Kanunu'nun 197. maddesine göre, gümrük yükümlülüğünün doğduğu olayla ilgili olarak dava açılması zamaşıımını durdurur. Vergi alacağı, adli ceza uygulanmasını gerektiren bir fiille ilgili olması ve bu fiil için Ceza Kanunu'nda daha uzun bir zamaşıımı süresi öngörülmesi halinde, bu alacaklar için zamaşıımı bakımından uzun olan süre geçerlidir.⁹⁰

⁸⁷ 5326 sayılı Kabahatlar Kanunu 31.03.2005 tarihli ve mükerrer 25772 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanarak 01.06.2005 tarihinde yürürlüğe girmiştir.

⁸⁸ Cahit YERCI, "Kabahatlar Kanunu'nun İthalatta Alınan Vergilere İlişkin Cezalara Yansıması", Vergi Sorunları, Ağustos 2007, Sayı:227, s.18.

⁸⁹ Ayrıntılı bilgi için bkz. YERCI, a.g.m., s.20-32.

⁹⁰ Mehmet ARSLAN, Vergi Hukukunda Zamaşıımı, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara, 2007, s. 217. Konuyla ilgili Danıştay 7. Dairesi E: 2004/616 ve K:2004/1749 kararı, "Gümrük vergisinin üç yıllık

Gümrük vergileri için söz konusu olabilecek diğer bir zamanaşımı da, bütün kamu alacakları için geçerli olan ve AATUHK’nda düzenlenmiş olan tahsil zamanaşımıdır. Gümrük Yönetmeliği’nin 791. maddesiyle bu durum bir kez daha belirtilmiştir. AATUHK hükümlerine göre gümrük vergileri, kesin ve tahsil edilebilir olacak niteliğini kazandıkları yılı izleyen yıldan itibaren beş yıl içinde tahsil edilemezlerse zamanaşımına uğrarlar.

2.7.6. Vergi Affı

Tespit edilmiş sakıncalarına rağmen, kamuya olan borçların affedilmesi, ülkemizde adeta “geleneksel” bir nitelik kazanmıştır. Reform dönemlerinde, geçiş kolaylığı sağlamak için uygulanması gereken afların sıklığı, kişilerin kamu otoritesine olan güven duygularını zedelediği gibi, toplumsal beklenti oluşturarak devletin alacaklarının ödenmemesine de neden olabilmektedir.⁹¹

Ülkemizde vergi afları, “tahsilatın hızlandırılması”, “ödeme kolaylığı” gibi adlar altında yasalaşmakta, çoğunlukla para cezalarını tümüyle ortadan kaldırmaktadır. Vergi borçlarında ise bazen kısmen indirimde gidilmekte, bazen bu borçların faizleri azaltılmakta ya da kaldırılmaktadır.

Bununla beraber gümrük vergilerinde af uygulaması çok sık karşılaşılan bir durum değildir. Bu vergilerin diğer vergilere göre az sayıda kişiyi doğrudan ilgilendirmesi nedeniyle, popülizm amaçlı aflar gümrük vergisini kapsamamaktadır. Otuz yılı aşkın bir süre içinde çıkartılan 14 af yasasından sadece dördü gümrük vergilerini kapsamına almıştır.⁹²

tahakkuk zamanaşımına uğraması halinde, gümrük kanununda atıf yapılan Türk Ceza Kanunundaki daha uzun zamanaşımı sürelerinin uygulanabilmesi için davacı hakkında açılan ceza davasının sonucunun beklenerek karar verilmesi gerekeceği...” yolundadır.

⁹¹ Vergi aflarıyla ilgili kapsamlı ve sistematik bilgi için bkz. Recai DÖNMEZ, Teori ve Uygulamada Vergi Afları, Anadolu Üniv. Yay., Eskişehir, 1992.

⁹² Bkz. ÇELİKKAYA, a.g.e., s. 176-177.

2.8. SÜRELER

Bir işin yapılması, bir görevin yerine getirilmesi ya da bir hakkın kullanılması için başlangıcı ve sonu belirlenmiş zaman aralığına süre denilmektedir.⁹³ Süreler yasa tarafından belirlenebileceği gibi, yasanın vermiş olduğu açık veya zımni yetkiye dayalı olarak idare tarafından da verilebilmektedir.

Gümrük vergisinde de bir çok konuda yasayla belirlenmiş ve idare tarafından takdiri olarak belirlenecek sürelerle ilişkin hükümler bulunmaktadır. Konularına göre bunları; antrepo rejimine tabi eşyada, dahilde işleme rejiminde, hariçte işleme rejiminde, geçici ithalatta, fazla verginin geri verilmesinde, bilgi ve karar talebinde süreler şeklinde ayrıma tabi tutmak mümkündür.⁹⁴

Gümrük kanununa göre sürelerin hesaplanması, VUK hükümlerine önemli ölçüde benzemektedir. Gümrük Kanunu'nda yer alan süreler kanunda aksi belirtilmedikçe uzatılmaz veya ertelenemez. Sürenin son gününün tatile rastlaması halinde izleyen ilk iş gününe kadar uzamaktadır.

Gümrük Kanunu'nun 14. maddesine göre, süre gün olarak belli edilmişse başladığı gün hesaba katılmaz ve son günün mesai saati bitiminde sona erer. Süre hafta veya ay olarak belli edilmişse, başladığı güne son hafta veya ayda rastlayan günün mesai saati bitiminde sona erer. Sürenin bittiği ayda, başlangıcına rastlayan gün yoksa o ayın son günü mesai saati bitiminde sona erer.⁹⁵

Gümrük Kanununda “mücbir sebepler” sözcük olarak yer almasına rağmen, mücbir sebeplerin neler olduğuna ilişkin bir düzenleme bulunmamaktadır. Ancak, 9.2.2000 tarih ve 23959 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan Gümrük Genel Tebliği'nde

⁹³ Sözcük olarak süre, bir olayın başı ile sonu arasında geçen zaman parçası, müddet anlamına gelmektedir. Süre, soyut bir kavram olan zamanın somut bir kesitini ifade etmek için kullanılan bir deyimdir. Bu anlamda süreler, belirli olarak sınırlandırılmış veya önceden belirlenebilir zaman kesiti olarak tanımlanabilir. Yusuf KARAKOÇ, Vergi Yargılaması Hukukunda Süreler, Yetkin Yayınları, Ankara, 2000, s. 23.

⁹⁴ Bkz. ÇELİKKAYA, a.g.e., s. 179-183.

⁹⁵ Avni ERTAŞ, “Gümrük İşlemlerinde Süreler”, Vergi Dünyası, Kasım 2001, s. 167.

mücbir sebepler yer almaktadır. Bunlar incelendiğinde, VUK'a paralel oldukları görülmektedir.⁹⁶

2. 9. SUÇ VE CEZALAR

Gümrük vergileriyle ilgili suç ve kabahatler ve bunlara uygulanacak yaptırımlar 4458 sayılı Gümrük Kanunu ve 5607 sayılı Kaçakçılıkla Mücadele Kanunu'nda düzenlenmiş⁹⁷ olmakla beraber sonradan 5326 sayılı Kabahatlar Kanunu'nda da bu hususlara yer verilmiştir.

Kavram olarak gümrük suçu, gümrük işlemlerinin yapılması konusunda belirlenmiş olan usul ve esaslara aykırı davranışları ifade etmektedir. Gümrük suç ve cezalarını, yaptırıma karar veren organa göre idari ve adli suç ve cezalar adı altında ikili bir ayırımda incelemek mümkündür.

2.9.1. İdari Suç ve Cezalar

İdari nitelikli vergi suç ve cezaları idari mali yaptırımlar kapsamında değerlendirilebilir. İdari mali yaptırımları; hukuka aykırı davranışları nedeniyle, bireyleri mal varlıkları üzerinde etkisi olan, onların sahip oldukları bazı şeylerden yararlanmalarının yasaklanması şeklinde tanımlamak mümkündür.⁹⁸ Nitekim, Anayasa

⁹⁶ ÇELİKKAYA, a.g.e., s. 184. Gümrük işlemlerinin çeşitli konularına ilişkin farklı süreler sözkonusudur. Bu konuda ayrıntı için bkz. ERTAŞ, a.g.m., s. 167-174.

⁹⁷ Bu kanun, eski kanun olan Kaçakçılığın Men ve Takibine Dair Kanuna göre, birtakım yenilikler ve farklılıklar ihtiva etmektedir. 5607 sayılı Kanun mülga kanuna nazaran daha kısa, sade ve düzenli bir şekilde hazırlanmış, soruşturma kavramı yerine araştırma kavramı kullanılmış, 4926 sayılı Kanunda kaçakçılık fiilleri 3'üncü maddede, ceza hükümleri ise 4'üncü maddede düzenlenirken, yeni kanunda 3'üncü maddede suçlar ve kabahatler, cezai hükümleri ile birlikte ortaya konulmuş, kabahat ve suç durumları aynı maddede düzenlenmiş, eski kanunda teşebbüs her fiile ilişkin bölümde tek tek "ithal veya buna teşebbüs etmek" şeklinde düzenlenmiş iken, 5607 sayılı Kanun ile 3'üncü maddenin 18'inci fıkrasında "maddede tanımlanan suçlar ile 10'uncu fıkra da tanımlanan kabahat fiillerinin, teşebbüs aşamasında kalmış olsa bile, tamamlanmış gibi" cezalandırılacağı hüküm altına alınmış, 4926 sayılı Kanunda hapis cezası istisnai durumlar için öngörülmüşken, yeni kanunda aynı fiiller için hapis cezası da öngörülmüştür. Mülga kanunda teşekkül ve toplu kaçakçılık halleri hem tanımlar bölümünde ayrıca ortaya konulmuş hem de 5'inci maddede ceza ve ağırlaştırıcı hal olarak düzenlenmişken, yeni kanunda nitelikli haller başlığı altında ağırlaştırıcı durum olarak düzenlenmiş, pişmanlık ve önödeme, etkin pişmanlık olarak düzenlenmiştir. Haldun YAĞAN, "5607 Sayılı Kaçakçılıkla Mücadele Kanunu", Gümrük Dünyası Dergisi, Sayı: 53, <http://www.gumrukkontrolor.org.tr/Yayinlar/Dergiler/53/2.html>

⁹⁸ Hakan AY, "İdari Nitelikli Vergi Suç ve Cezalarının Tabi Olduğu Hukuki Rejim", Vergi Dünyası, Ekim 2001, s. 150.

Mahkemesi'nin bu konudaki görüşü⁹⁹; “vergi idareleri tarafından verilen para cezalarının teknik anlamda ceza niteliğinde olmadığı, idari birer yaptırım olduğu hususundaki düşünceler de gözetildiğinde bunların suç değil; birer disiplin suçu, hatta bir tür mali kolluk önlemi olarak değerlendirilmesi” gerektiği yönündedir.¹⁰⁰

İdari gümrük suçları, gümrük idarelerine verilen beyanlarda çeşitli farklılıklar ve eksiklikler nedeniyle vergi kaybına neden olma veya usul hükümlerine uymama biçimindeki davranışlardır. Bunlara bağlı olarak, gümrük idareleri tarafından verilen ve parasal nitelik taşıyan cezalara gümrük cezaları denilmektedir.

İdari gümrük suçları, aslında kişilerin devlete karşı işlemiş oldukları “kabahat” niteliğindeki suçlardır. Bu nedenle bu fiiller karşılığında genellikle parasal nitelikte bir yaptırım öngörülmektedir. Ancak bu parasal yaptırım, ceza hukuku anlamında bir adli para cezası değil; idari bir yaptırım olarak idari para cezası niteliğindedir. İdari nitelikteki para cezası, bir uyarı işlevi gördüğü gibi, kamu açısından oluşmuş olan zararın giderilmesi amacına da hizmet edebilir.¹⁰¹

Gümrük Kanunu'nda idari para cezasını gerektiren pek çok fiile yer verilmiştir. İdari para cezasını gerektiriyor olması dolayısıyla, bu fiiller, Kabahatlar Kanunu'nda yer verilen kabahat tanımına uymaktadır. Dolayısıyla bu fiillerle ilgili yaptırım uygulamaları, kanun yoluna başvuru yolu hariç, Kabahatlar Kanunu'nun genel hükümlerine tabi olacaktır.¹⁰²

Gümrük Kanunu'nda idari yaptırım öngörülmüş dolayısıyla, Kabahatlar Kanunu'nun 2.maddesindeki kabahat tanımlamasına uyan fiiller Gümrük Kanunu'nun Vergi Kaybı ile İlgili Cezalar ve Usulsüzlüklere İlişkin Cezaların yer aldığı 234 ila 241.maddelerinde hükme bağlanmıştır. Söz konusu Gümrük Kanunu maddelerinde yazılı olanlara yönelik olan ve yine aynı maddelerde yazılı olan cezalar nispi niteliktedir. Gümrük Kanunu'nun 241.maddesinde yazılı olan fiillere yönelik cezalar ise sabit nitelikli cezalardır.

⁹⁹ Anayasa Mahkemesi Kararı, E:1996/48, K:1996/41.

¹⁰⁰ AY, a.g.m., s. 153.

¹⁰¹ SAYGILIOĞLU-GERÇEK, a.g.e., s. 237.

¹⁰² YERCİ, a.g.m., s.18.

Söz konusu fiillerden bazıları (sözgelimi GK'nin 239.maddelerinde yazılı olanlardan bazıları) 5607 sayılı Kaçakçılıkla Mücadele Kanunu'nun 3/1 ve 37/18.maddesinde yazılı hükümler gereğince suç oluşturmaktadır.¹⁰³

Gümrük cezası kesilmesi bakımından iki husus önemlidir. İlk olarak, gümrük cezası ancak verginin tahakkukunun kesinleşmesinden sonra kesilebilir. İkinci olarak, gümrük cezası zamanaşımı süresi içinde kesilebilecektir.¹⁰⁴ İdare tarafından verilecek gümrük vergisiyle ilgili cezalara aşağıda iki başlık halinde kısaca değinilmektedir.

2.9.1.1. Vergi Kaybı İle İlgili Cezalar

Vergi kaybı ile ilişkin olarak kesilen cezaların türleri ve konuyla ilgili açıklamalar Gümrük Yönetmeliği'nin 864-870. maddeleri arasında yer almaktadır. Bu cezalar, kayba uğratılan gümrük vergisi ile ilişkili bir biçimde verginin 1-3 katı şeklinde uygulanmaktadır. Örneğin, antrepo veya gümrükçe uygun görülen yerlerden izinsiz mal çıkarılması fiiline bu mallara ilişkin gümrük vergisinin üç katı para cezası verilmektedir. Diğer taraftan, dahilde işleme rejimi ile geçici ithalat rejimine ilişkin hükümlerin ihlal edilmesi halinde gümrük vergisinin iki katı ceza kesilmektedir.¹⁰⁵

Genel ve katma bütçeye dahil kamu kuruluşları ile özel idareler ve belediyelerin vergi kaçırmaya yönelik davranışlarda bulunmayacakları hususu göz önünde bulundurularak, bu tür kuruluşlara vergi kaybına ilişkin cezalar kesilmeyecek, usulsüzlük cezaları ile yetinilecektir.¹⁰⁶

2.9.1.2. Usulsüzlük Cezaları

Usulsüzlük cezaları Gümrük Kanunu'nun 239 ve 241. maddeleri arasında düzenlenmiştir. Genel olarak usulsüzlük cezası, ithalat ve ihracat vergilerinden muaf olsa bile, gümrük kapıları dışında başka yerlerden izinsiz olarak eşya ithal veya ihraç eden veya bunlara teşebbüs eden yahut bu tür eşyaları gümrük işlemini yaptırmaksızın

¹⁰³ YERCİ, a.g.m., s.19.

¹⁰⁴ Selahattin TUNCER, "Gümrük Vergilerinde Cezalar", Yaklaşım, Ağustos 2000, s. 24.

¹⁰⁵ Ayrıntısı için bkz. SAYGILIOĞLU-GERÇEK a.g.e., s. 240; SELEN, ag.e., s. 163-169.

¹⁰⁶ TUNCER, a.g.m., s. 27.

yurda sokmak veya yurtdışına çıkarmak eylemlerine uygulanmaktadır.¹⁰⁷ Bu gibi hallerde eşyanın değerinin (ithalatta CIF değer, ihracatta FOB değer) onda biri oranında usulsüzlük cezası kesilecektir.

Tasfiyeye tabi eşya için beyan sahibi tarafından ihale yoluyla satış ilanından önce gümrük idaresine başvurularak serbest dolaşıma giriş rejimine tabi tutulmak istemesi halinde, eşyanın CIF değerinin yüzde biri oranında para cezası alınır.

Gümrük kanununda ayrı bir ceza belirlenmiş haller saklı kalmak üzere, kanuna uygun olarak veya kanunun verdiği yetkiye dayalı olarak çıkarılan tüzük, yönetmelik, tebliğ ve talimatlarla getirilen şekil ve usullere aykırı hareket edenlere 185 YTL usulsüzlük cezası uygulanacağını öngörülmüştür. Bu tutar her yıl yeniden değerlendirilmesine göre artırılmaktadır.

İşlenen fiile göre, bu tutar baz alınmak üzere, bazı fiiller için bu tutarın iki, dört, altı ve sekiz katı ceza uygulanması da söz konusu olabilmektedir.¹⁰⁸ Usulsüzlük cezalarını düzenleyen maddelere aşağıda yer verilmektedir:

Madde 239 –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 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.

Madde 240 –179 uncu maddenin 1 inci fıkrası hükmüne göre, beyan sahibinin söz konusu eşyayı serbest dolaşıma giriş rejimine tabi tutmak istemesi halinde, eşyanın döviz cinsinden CIF değerinin %1'i oranında para cezası Türk Lirası olarak alınır.

Madde 241 – 1.Bu Kanunda ayrı bir ceza tayin edilmiş haller saklı kalmak üzere, bu Kanuna ve bu Kanunda tanınan yetkilere dayanılarak çıkarılan tüzük, yönetmelik, tebliğ ve talimatlarla getirilen şekil ve usullere aykırı hareket edenlere 30.000.000 (185.000.000) TL usulsüzlük cezası uygulanır.

¹⁰⁷ TUNCER, a.g.m., s. 27.

¹⁰⁸ Bkz. SAYGILIOĞLU-GERÇEK, a.g.e., s. 241-243; SELEN, a.g.e., s. 170.

2. 1 inci fıkrada belirtilen miktar, her yıl, bir önceki yıla ilişkin olarak 213 sayılı Vergi Usul Kanunu uyarınca belirlenen yeniden değerlendirme oranında artırılır, bu hesaplamada 1.000.000 TL'sine kadar olan tutarlar dikkate alınmaz.

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

a) 6 ve 7 nci maddelere göre, gümrük idarelerince verilen kararlara dayanak oluşturan belge ve bilgilerin, 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 gidişlerinden en az üç saat önce sahip veya acentası tarafından gümrük idaresine bilgi verilmemesi,

d) 42 nci maddeye 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) Gümrük kontrolü altında işleme rejimi çerçevesinde Türkiye Gümrük Bölgesine getirilen eşyanın, süresi içinde rejimin getirdiği işlemlerinin bitirilmemesi,

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

j) Herhangi bir ihracat iadesinden yararlanmayan veya ihracat vergisine ve ticaret politikası önlemlerine tabi olmayan ihracata konu eşyanın cins, tür, miktar veya kıymetinin yanlış beyan edilmesi,

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

l) Kanununun 13 üncü maddesinde belirtilen belgelerin beş yıl süreyle saklanmaması.

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

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 1 inci fıkrası hükümlerine aykırı olarak, gümrük idaresine özet beyan veya özet beyan olarak kullanılan ticari veya resmi belge verilmeksizin taşıtlardan eşya boşaltılması, bu 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 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.

5. Usulsüzlük cezası aşağıdaki halde 1 inci fıkrada belirtilen miktarın altı katı olarak uygulanır: Türkiye Gümrük Bölgesinde karayoluyla transit eşya taşıyan taşıt araçlarının 91 inci maddeye göre verilen süreleri yetmişiki saate kadar aşması.

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

- 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,
- 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.

2.9.2. Adli Suç ve Cezalar

Adli yargı organları tarafından yargılanacak suçlar ve verilecek cezalar çoğunlukla 5607 sayılı Kaçakçılıkla Mücadele Kanunu'nda düzenlenmiştir. Buna göre, ülkemizden ihracı veya ülkemize ithali yasak olan eşyaların ihraç veya ithal edilmesi; ticaretinin serbest olması halinde gümrük işlemine tabi tutulmadan ihraç veya ithal edilmesi gümrük kaçakçılığı suçunu oluşturmaktadır.

Kaçakçılıkla Mücadele Kanunu'nun amacı, kaçakçılığı önleme, izleme, soruşturma, yargılama usul ve esaslarını belirlemektir. Kanun temelde ekonomik suçta ekonomik ceza yaklaşımını benimsemiştir. Ancak, Kanunda belirtilen fiillerin teşekkül halinde işlenmesi, devletin siyasi, mali, iktisadi ve askeri güvenliğini bozucu nitelikte olması ve çevre ya da toplum sağlığını tehdit edecek nitelikte olması halinde eşyanın müsaderesi ve hürriyeti bağlayıcı cezalara da hükmedilmektedir.

Müsadere, işlenen bir suç karşılığı olarak suçlunun mal varlığının bütünü veya bir kısmı üzerindeki mülkiyetinin ortadan kaldırılması ve bu mülkiyetin kamusal karakter gösteren bir kuruluşa devredilmesidir. Roma hukuku uygulaması olarak bulunan bu müessese, ceza sistemlerinde uzun süreden beri uygulanan bir yaptırımdır.¹⁰⁹ Müsadere 5237 sayılı Türk Ceza Kanunu'nun 54 ve 55. maddelerinde¹¹⁰ düzenlenmiştir. Ceza türü olarak “güvenlik tedbiri” yapısı arzeden müsadere¹¹¹ bazı gümrük suçları için başvurulabilecek bir yaptırım türüdür.

¹⁰⁹ Sulhi DÖNMEZER-Sahir ERMAN, Nazari ve Tatbiki Ceza Hukuku, Cilt II, Sulhi Garan Matbaası, İstanbul, 1978, s. 803.

¹¹⁰ **Eşya müsaderesi**

MADDE 54. - (1) İyiniyetli üçüncü kişilere ait olmamak koşuluyla, kasıtlı bir suçun işlenmesinde kullanılan veya suçun işlenmesine tahsis edilen ya da suçtan meydana gelen eşyanın müsaderesine hükmolunur. Suçun işlenmesinde kullanılmak üzere hazırlanan eşya, kamu güvenliği, kamu sağlığı veya genel ahlâk açısından tehlikeli olması durumunda müsadere edilir.

(2) Birinci fıkra kapsamına giren eşyanın, ortadan kaldırılması, elden çıkarılması, tüketilmesi veya müsaderesinin başka bir surette imkânsız kılınması hâlinde; bu eşyanın değeri kadar para tutarının müsaderesine karar verilir.

(3) Suçta kullanılan eşyanın müsadere edilmesinin işlenen suçta nazaran daha ağır sonuçlar doğuracağı ve bu nedenle hakkaniyete aykırı olacağı anlaşıldığında, müsaderesine hükmedilmeyebilir.

(4) Üretimi, bulundurulması, kullanılması, taşınması, alım ve satımı suç oluşturan eşya, müsadere edilir.

(5) Bir şeyin sadece bazı kısımlarının müsaderesi gerektiğinde, tümüne zarar verilmeksizin bu kısmı ayırmak olanaklı ise, sadece bu kısmın müsaderesine karar verilir.

(6) Birden fazla kişinin paydaş olduğu eşya ile ilgili olarak, sadece suçta iştirak eden kişinin payının müsaderesine hükmolunur.

Kazanç müsaderesi

MADDE 55. - (1) Suçun işlenmesi ile elde edilen veya suçun konusunu oluşturan ya da suçun işlenmesi için sağlanan maddî menfaatler ile bunların değerlendirilmesi veya dönüştürülmesi sonucu ortaya çıkan ekonomik kazançların müsaderesine karar verilir.

Bu fıkra hükmüne göre müsadere kararı verilebilmesi için maddî menfaatin suçun mağduruna iade edilememesi gerekir.

(2) Müsadere konusu eşya veya maddî menfaatlere elkonulmadığı veya bunların merciine teslim edilmediği hâllerde, bunların karşılığını oluşturan değerlerin müsaderesine hükmedilir.

¹¹¹ Müsadere yaptırımının nitelikleri ve konuya ilişkin farklı görüş ve yaklaşımlar için bkz. DÖNMEZER-ERMAN, a.g.e., s. 804-808; Çetin ARSLAN-Bahattin AZİZGAOĞLU, Yeni Türk Ceza Kanunu Şerhi, Asil Yayın Dağıtım, Ankara, 2004, s. 219-224.

Örneğin, herhangi bir eşyayı belirlenmiş gümrük kapılarından geçirmeksizin Türkiye'ye ithal etmek veya ithale teşebbüs etmek halinde, eşya müsadere edilmekte, eşyanın gümrüklenmiş değerinin 3-6 katı para cezası kesilmekte ve 1-3 yıl arasında hapis cezası öngörülmektedir.¹¹²

Gümrük işlemleri ile ilgili olarak adli yargı organları tarafından yapılacak yargılama sonucu verilebilecek başka cezalar da söz konusudur. Ceza gerektiren bu fiiller 1567 sayılı Türk Parasının Kıymetini Koruma Kanunu'nda yer almaktadır. Anılan kanunda, ihracat bedellerinin belirlenmiş süreler içinde ülkeye getirilmemesi, geç getirilmesi halleriyle ithalat ihracat ve diğer işlerinde döviz veya Türk parası kaçırmak kasdıyla muvazaalı işlemlerde bulunulması yer almaktadır. İhracat bedelini süresi içinde kambiyo mevzuatı hükümlerine göre yurda getirmeyenler, asliye ceza mahkemesinde yapılan yargılama sonucunda, fiilin niteliğine göre farklı miktarlarda para cezasına çarptırılmaktadırlar.¹¹³ Belirtilen bu fiillerin tekrarlanması halinde verilecek para cezası iki kat olarak uygulanmaktadır.

Ayrıca, Gümrük Kanunu'nun 12. maddesinin ilk fıkrasında gizli nitelikteki belgeleri açıklama yasağı getirilmiştir. Anılan madde hükmü;

“Gümrük idareleri gizli nitelikteki veya gizlilik esasına göre elde edilen bütün bilgileri saklamak zorundadır. Bu bilgileri veren kişinin veya makamın açık izni olmaksızın söz konusu bilgiler açıklanamaz. Şu kadar ki, gümrük idareleri verilerin korunmasına ilişkin yasal hükümler veya yargı kararlarının gereği olarak söz konusu bilgileri ilgili mercilere verirler.” Şeklinde dir. Vergi mahremiyetinin ihlali konusuna benzeyen bu maddenin uygulanmasıyla ilgili olarak, Gümrük Yönetmeliği'nde ayrıntılı açıklamalara yer verilmiştir.¹¹⁴

¹¹² Suç sayılan fiiller ve verilecek cezalar hakkında bkz. SAYGILIOĞLU-GERÇEK, a.g.e., s. 244-245.

¹¹³ Konuyla ilgili ayrıntılı bilgi için bkz. E. Haydar YILANLI, Dış Ticaret İşlemleri, Beta Yay, İstanbul, 2003, s. 99-102; D. Erkan ATEŞLİ, Kambiyo Mevzuatı, Yaklaşım Yayınları, Ankara, 2003, s. 23-26.

¹¹⁴ Gümrük Yönetmeliği'nin “Bilgilerin Gizliliği” başlıklı 15. maddesi:

Madde 15- Gizli nitelikli bilgiler, bu bilgilerin edinilmesini gerektiren işlemlerle doğrudan ilgili olması koşuluyla ve bu işlemlerle sınırlı olarak kullanılır.

Gümrük işlemleriyle ve bu işlemlerin denetimiyle görevli memurlar, görevleri dolayısıyla gümrük yükümlüsünün kendisine ve gümrük yükümlüsüyle ilgili olanların şahıslarına, işlem ve hesap durumlarına, işlerine, işletmelerine, mal varlıklarına, mesleklerine ilişkin olarak öğrendikleri sırları ve gizli kalması gereken diğer hususları açıklayamaz ve bunları kendilerinin veya üçüncü kişilerin yararına kullanamaz.

2.9.3. Gümrük Para Cezalarının Dağıtılması¹¹⁵

Gümrük vergilerine ilişkin olarak kesilen para cezalarının bir bölümü dağıtılmaktadır. Temelde çalışanların teşvik edilmesi amacına dayanan bu uygulama aşağıda kısaca açıklanmaktadır.

Gümrük idarelerine yapılan beyanla, gümrük idaresince yürütülen muayene veya denetleme yahut sonradan kontrol sonucunda tespit edilen noksan gümrük vergileri ile ilgili olarak alınan para cezalarının dağıtım usul ve esasları yasanın 233. maddesi içinde belirlenmiştir. Buna göre;

a- Muayene ve tahlilden önce cezayı gerektiren durumun meydana çıkmasına hizmet eden muhbirlere alınan para cezalarının % 30'u,

b- Cezayı gerektiren durumu muayene, tahlil, denetleme veya inceleme ile meydana çıkaranlara alınan para cezasının % 30'u dağıtılacaktır.

Dağıtımdan sonra arta kalan kısım için yasada şu hüküm yer almaktadır: Müsteşarlık makamından alınacak onaylar çerçevesinde, idarenin eğitim, geliştirme ve otomasyon hizmetlerinde kullanılacaktır. Muhbir olmaması durumunda, muhbire ayrılan pay da bu hüküm doğrultusunda kullanılacaktır.

2.10. UYUŞMAZLIKLAR VE İDARİ AŞAMADA ÇÖZÜMÜ

Gümrük vergisi uyuşmazlıkları, nitelikleri, çözüm yolları ve sonuçları bakımından diğer vergi uyuşmazlıklarından farklıdır. Bu farklılık temelde, verginin yapısından kaynaklanan teknik nedenlere dayalıdır. Gümrük vergilerinin eşya üzerinden alınan vergi türü olması nedeniyle, vergi hesaplarıyla ilgili olarak çıkacak uyuşmazlıklar,

Bu yasak yukarıda belirtilen kişilerin görevlerinden ayrılmalarından sonra da devam eder.

Bu yükümlülüğe uyulmaması durumunda, mevzuatın öngördüğü genel hükümler çerçevesinde işlem yapılır.

¹¹⁵ Fakat söz konusu bu uygulama T.C Başbakanlık Gümrük Müsteşarlığı Gümrükler Genel Müdürlüğü, 2007/11 sayılı Genelgesi'nde şu ifade ile kaldırılmıştır: 5326 sayılı Kabahatler Kanunu'nun 19.12.2006 tarih ve 26381 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 5560 sayılı Çeşitli Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına İlişkin Kanun ile değiştirilen 17 nci maddesinin 3 ve 4 üncü fıkraları çerçevesinde, 19.12.2006 tarihinden itibaren 4458 sayılı Gümrük Kanunu'nun para cezalarının dağıtımına ilişkin 233 üncü maddesinin uygulama imkanı kalmamıştır. Bu nedenle, para cezalarının dağıtımı hakkındaki 08.09.2006 tarihli, 2006/12 sayılı Genelge ile 12.10.2006 tarihli, 26380 sayılı yazı yürürlükten kaldırılmıştır.

defter, hesap ve belgeler üzerinde değil, eşyanın niteliği ve değeri gibi hususlar üzerinde yoğunlaşmaktadır.¹¹⁶

Gümrük vergilerindeki uyuşmazlıklar ortaya çıkma zamanı bakımından iki farklı şekilde olabilir. Eşyanın henüz gümrük denetiminde bulunduğu sırada uyuşmazlık ortaya çıkabileceği gibi, eşyanın gümrük işlemleri tamamlanıp bırakıldıktan sonra da ortaya çıkabilir.¹¹⁷

Uyuşmazlıklar, vergiye, cezalara veya her ikisine ilişkin olarak ortaya çıkabilir. Uyuşmazlıkların idari aşamada çözümü gümrük vergilerinde yargıya başvurulmadan izlenmesi gerekli bir süreç niteliği göstermektedir. Başka bir deyişle gümrük vergilerine ilişkin uyuşmazlıklar için idari itiraz süreci tamamlanmadan doğrudan vergi mahkemesinde dava açılması mümkün değildir. Bu süreç tamamlanmadan dava açılması halinde mahkeme “merci tecavüzü” gerekçesiyle davayı reddeder.¹¹⁸

Cezalarda ortaya çıkan uyuşmazlıklar için gümrük kanununda bir indirim düzenlenmiştir. Gümrük Kanununa göre verilen para cezalarına karşı idari yargı organlarına gidilmeden ve para cezalarının tebliğ tarihinden itibaren 15 gün içinde ödenmesi veya ödeneceğinin yazılı olarak bildirilmesi halinde cezanın üçte biri indirilir. Ancak, bu indirimden yararlanabilmek için dava açılmamış olmalı ve ceza tebliğ tarihinden itibaren en geç iki ay içinde ödenmiş olmalıdır.¹¹⁹ Ceza için itirazda bulunulması, indirimden yararlanmaya engel değildir. Ancak cezanın indirimli olarak yatırılması veya indirim talebinin yazılı olarak gümrük idaresine verilmesi halinde itiraz düşmektedir.

Gümrük vergi ve cezalarının idari aşamada çözümü ile ilgili olarak ceza indirimi dışında, itiraz yolu da mevcuttur. Gümrük Kanunu'nun 242. maddesine göre, yükümlüler kendilerine tebliğ edilen gümrük vergilerine karşı işlemi yapan gümrük idaresine tebliğ tarihinden itibaren 15 gün içinde verecekleri bir dilekçeyle düzeltme

¹¹⁶ Şükrü KIZILOT-Zuhal KIZILOT, Vergi İhtilafları ve Çözüm Yolları, 12. Baskı, Yaklaşım Yayınları, Ankara, 2007, s. 478.

¹¹⁷ Ayrıntı için bkz. Nevzat SAYGILIOĞLU, “Gümrük Vergisi Uyuşmazlıklarının İdari Aşamada Çözümü”, Yaklaşım, Temmuz 2003, s. 34; KIZILOT-KIZILOT, a.g.e., s. 479-481.

¹¹⁸ Mustafa Kemal BULUT, “Gümrük İdarelerininve Tahsil Edilen Vergiler İle İlgili Düzeltme Talebi, İtiraz ve İdari Yargı Yolu”, Vergi Sorunları, Ekim 2001, s. 106.

¹¹⁹ Selahattin TUNCER, “Gümrük Vergisi Uyuşmazlıkları ve Çözüm Yolları-II”, Yaklaşım, Haziran 2000, s. 20.

talep edebilirler. Düzeltme talepleri ilgili gümrük idaresi tarafından 30 gün içinde karara bağlanarak yükümlüye tebliğ edilir.

İşlemi yapan idareye yapılan itiraz bir önkoşul niteliği taşımamaktadır. Başka bir deyişle, işlemi yapan idareye başvurmadan üst makama başvurmak mümkündür. Üst makamlara yapılan düzeltme başvurusu sadece gümrük vergileri için değil, cezalar için de açık bir yoldur.¹²⁰

Yükümlüler düzeltme taleplerine ilişkin kendilerine tebliğ edilen kararlara, gümrük vergilerine ve cezalarına karşı yedi gün içinde işlemi yapan gümrük müdürlüğünün bağlı bulunduğu başmüdürlüğe itirazda bulunabilirler. Gümrük başmüdürlükleri kendilerine ulaşan itirazları otuz gün içinde karara bağlayarak muhatabına tebliğ eder.

İtiraza temel oluşturan ilk işlemi yapan birimin gümrük başmüdürlüğü olması durumunda, tebliğ tarihinden itibaren onbeş gün içinde Gümrük Müsteşarlığı'na itiraz edilebilir. Gümrük Müsteşarlığı kendisine ulaşan itirazları kırkbeş gün içinde karara bağlayarak ilgiliye tebliğ eder.¹²¹

¹²⁰ Metin TAŞ, Vergi Yargısı, 2. Basım, Ekin Kitabevi, Bursa, 2005, s. 20-21.

¹²¹ TAŞ, a.g.e., s. 21; TUNCER, a.g.m., s. 21; KIZILOT-KIZILOT, a.g.e., s. 485-487.

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

GÜMRÜK VERGİSİ VE VUK KAPSAMINDA YER ALAN VERGİLERİN USUL AÇISINDAN KARŞILAŞTIRILMASI

3.1. VERGİLEME TEKNİĞİ AÇISINDAN

Gümrük yükümlülükleri olarak ifade ettiğimiz gümrük vergisi ve diğer yükümlülüklerin önemli bir bölümü 4458 sayılı kanunda yer almaktadır. Bu kanun, yapısı itibariyle bir “çerçeve kanun”dur. 4458 sayılı kanun vergisel yükümlülükleri düzenlemesi açısından özel kanun; bu yükümlülüklerle ilişkin genel kuralları ortaya koyması yönüyle de usul kanunu niteliği taşımaktadır.

VUK kapsamında yer alan vergilerde, usul hükümleri VUK’da; bu vergilere ilişkin özel nitelikli düzenlemeler, anılan vergileri ihdas eden ayrı özel kanunlarında yer almaktadır. Bu temel farklılık dışında, her iki gruba giren vergiler aşağıda çeşitli açılardan karşılaştırılmaktadır.

3.1.1. Tarife

Gümrük vergilerinin mali, sosyal ve ekonomik işlevlerinin taşıdığı önem, bu verginin uygulanması bakımından dikkatli olunmasını zorunlu kılmaktadır. Mali amaçlarla gümrük vergilerinin ağır bir biçimde uygulanması; kaçak ithalatın cazibesini artıracığından, uygulanacak verginin çok dikkatli bir biçimde belirlenmesi gerekmektedir.¹²² Bu açıdan vergi miktarı konusunda önemli olan tarife konusu oldukça önemlidir.

Gümrük vergileri, gümrük yükümlülüğünün doğduğu tarihte yürürlükte olan *gümrük tarifesi*ne göre hesaplanır. Gümrük tarifesi, yapı itibari ile oldukça karışık bir kapsama sahiptir. Tarife;

1- Bakanlar Kurulunca kabul edilen Türk Gümrük Tarife Cetvelini,

¹²² Abdurrahman AKDOĞAN, Vergilerin İncelenmesi ve Değerlendirilmesi, Gazi Üniv. Yayını, Ankara, 1991, s. 560.

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

3- Türk Gümrük Tarifesinin kapsadığı eşyaya uygulanacak gümrük vergisi oranlarını ve tarım politikası veya işlenmiş tarım ürünleriyle ilgili özel düzenlemeler çerçevesinde alınan ithalat vergilerini,

4- Türkiye'nin bazı ülkeler veya ülke grupları ile yaptığı tercihli bir tarife uygulanmasını gerektiren anlaşmalarda yer alan tercihli tarife uygulamalarını,

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

6- İthalat vergilerinde, bazı eşyaya şartlı olarak uygulanacak muafiyet veya indirim uygulamalarını ve yukarıdakilerin dışında kalan diğer tarife uygulamalarını kapsar.

Gümrük vergi oranlarının değiştiği hallerde, bilgisayar sistemine yeni vergi oranları yüklenir. Ancak, yeni vergi oranlarının yürürlüğe girmesi ile bunların sisteme yüklenmesi arasında bir süre geçmesi ve yükümlü veya temsilcilerinin bu süre içinde eşyanın teslimini istemesi durumunda, beyan eski vergi oranları üzerinden yapılabilir. Bu gibi hallerde, eşyanın tesliminden sonra, duruma göre noksan alınan vergilerin istenmesi veya fazla alınan vergilerin geri verilmesi yönünde işlem yapılır.

Verginin hesaplanması için malın gümrük tarife cetvelindeki yerinin (pozisyonunun) bulunması gerekir. Pek çok çeşit, sayı ve özellikte malın bulunduğu ve farklı ülkelerden ülkeye sokulduğu düşünüldüğünde, zor olanın mala ait doğru pozisyonun bulunması olduğu anlaşılmaktadır.¹²³

Eşya ticaretine ilişkin özel hükümlerle belirlenmiş diğer önlemler, gerektiği takdirde, söz konusu eşyanın tarife pozisyonuna göre uygulanır. Tarife Pozisyonu: Türk Gümrük Tarife Cetvelinde fasıla ilişkin ilk iki rakamdan sonra gelen iki rakamla birlikte dördü rakamlarla ifade edilen gruplardır. İlk iki rakamdan sonra gelen iki rakam

¹²³ SAYGILIOĞLU-GERÇEK, a.g.e., s. 197.

pozisyon numarasıdır. Eşyanın ilgili faslın kaçınıcı sırasında olduğunu gösterir. Fasıl numarası ile birlikte bir bütün olarak pozisyon diye adlandırılır. Türk Gümrük Tarife Cetveli ise eşyanın cins, nev'i ve niteliklerine göre sistematik bir şekilde numaralandırılarak sınıflandırıldığı ve alınacak gümrük vergisi oranlarının gösterildiği Bakanlar Kurulunca kabul edilen cetveldir.

Bir konşimento içeriği eşyanın değişik tarife pozisyonlarına girdiği durumlarda, her eşya için kendi tarife pozisyonuna göre işlem yapılmasının ek bir iş yükü ve masrafa sebep olması halinde, beyan sahibinin talebi üzerine, gümrük idareleri eşyanın tamamına, en yüksek ithalat vergisi oranına tabi eşyanın tarife pozisyonuna göre vergi uygulayabilir.

Beyan sahibi, gerekli koşulların yerine getirilmesi kaydıyla eşya ithalinde aşağıdakilerden birinin uygulanmasını talep edebilir: Türkiye'nin bazı ülkeler ya da ülke grupları ile yaptığı anlaşmalar uyarınca uyguladığı tercihli tarifelerin, Türkiye'nin tek taraflı olarak bazı ülkeler, ülke grupları ya da toprak parçaları için tanıdığı tercihli tarifelerin veya şartlı muafiyet ya da indirim. Söz konusu bu talep, gerekli koşulların yerine getirilmesi durumunda, gümrük işlemlerinin tamamlanmasından ya da eşyanın tesliminden sonra da yapılabilir. Fakat tercihli tarife uygulamasında sabit oranlı vergileme hükümleri saklıdır.

Tercihli Tarife ise iki ya da daha çok ülkenin yaptıkları ticaret anlaşması uyarınca, aralarındaki ticarete karşılıklı olarak ya da bir ülkenin belli ülke ya da toprak parçaları menşeli eşyaya tek taraflı olarak daha düşük tarife uygulaması olarak tanımlanabilir. Diğer bir deyişle tercihli tarife ifadesi, tarife kotaları kapsamında olsa dahi, ithalat vergilerinde bir indirim ya da şartlı muafiyet uygulaması anlamına gelir.

VUK kapsamında yer alan vergilerdeki tarife yapısı vergi türlerine göre farklılık taşımaktadır. Bazı vergi türleri itibariyle vergi tarifeleri aşağıda açıklanmaktadır.

Gelir vergisinde vergi, “kümülatif dilimli artan oranlı tarife” kullanılarak hesaplanmaktadır. 2007 yılında elde edilen gelirlere uygulanacak vergi tarifesi aşağıda yer almaktadır.¹²⁴

7.500 YTL'ye kadar	% 15
19.000 YTL'nin 7.500 YTL'si için 1.125 YTL, fazlası	% 20
43.000 YTL'nin 19.000 YTL'si için 3.425 YTL, fazlası	% 27
43.000 YTL'den fazlasının 43.000 YTL'si için 9.905 YTL, fazlası	% 35

Vergiye tabi gelir arttıkça uygulanacak vergi oranının da artmasını öngören bu tür tarifelerin uygulanmasının üç nedeni sözkonusudur. İlk neden, yüksek gelir elde edenlerin gelirlerine yüksek vergi oranı uygulayarak daha çok vergi hasılatı elde edilmesidir. Yani, bu tür tarifelerin uygulanması ilk olarak mali amaca hizmet etmektedir.

İkinci olarak, yüksek gelirlilerin daha çok kamu hizmetinden yararlandıkları varsayımı dikkate alınabilir. Yüksek gelire ve buna bağlı servet unsurlarına sahip olan kişinin özellikle koruma ve yargı anlamında kamu hizmetlerine daha çok gereksinme duydukları açıktır. Bu nedenle bunların kamu hizmetlerinin finansmanına daha çok katkıda bulunmaları gereklidir.

Son olarak, vergiyi kamu için yapılan bir fedakarlık olarak ele alırsak; gelir arttıkça bundan sağlanan marjinal fayda da düşeceğinden, marjinal fedakarlığın eşitlenmesi için artan oranlı tarifeler uygulanmaktadır.

Kurumlar vergisi düz oranlı bir vergi yapısındadır. Vergi matrahının düşük veya yüksek olması uygulanacak vergi oranını değiştirmez. 2007 yılı kurum kazançlarına uygulanacak kurumlar vergisi oranı % 20 dir.

Katma değer vergisi de düz oranlı bir vergi özelliği taşımaktadır. Vergiye konu mal ve hizmet türüne göre farklı vergi oranları uygulanmaktadır. Bu oranlar belirlenirken, sosyal yönün dikkate alınması gerekmesine karşın; uygulamada sosyal yönün gözardı edilerek mali amacın önplana çıkarıldığı gözlenmektedir. Son

¹²⁴ Bkz. 259 Seri nolu Gelir Vergisi Tebliği.

dönemlerde vergiye tabi olan mal ve hizmet grupları belirlenirken gümrük vergileri için kullanılan listelere atıfta bulunmaktadır.

Motorlu taşıtlar vergisi, yapı olarak oldukça ilginç bir vergi tarifesine göre hesaplanmaktadır. Araçların motor gücü, yaşı ve ağırlığına göre değişkenlik taşıyan bu verginin I sayılı tarifesi¹²⁵ aşağıda yer almaktadır.

Motor Silindir Hacmi (cm ³)	Taşıtların Yaşları İle Ödenecek Yıllık Vergi Tutarı (YTL)				
	1-3 yaş	4-6 yaş	7-11 yaş	12-15 yaş	16 ve yukarı yaş
1-Otomobil, kaptıkaçtı, arazi taşıtları ve benzerleri					
1300 cm ³ ve aşağısı	328,00	229,00	130,00	98,00	38,00
1301 – 1600 cm ³ e kadar	524,00	393,00	229,00	163,00	64,00
1601 - 1800 cm ³ e kadar	920,00	722,00	426,00	261,00	103,00
1801 – 2000 cm ³ e kadar	1.446,00	1.117,00	657,00	393,00	157,00
2001 – 2500 cm ³ e kadar	2.170,00	1.578,00	986,00	591,00	236,00
2501 – 3000 cm ³ e kadar	3.025,00	2.631,00	1.645,00	887,00	328,00
3001 – 3500 cm ³ e kadar	4.606,00	4.144,00	2.498,00	1.249,00	460,00
3501 - 4000 cm ³ e kadar	7.238,00	6.251,00	3.684,00	1.645,00	657,00
4001 cm ³ ve yukarısı	11.845,00	8.883,00	5.263,00	2.368,00	920,00
2) Motosikletler					
100 - 250 cm ³ 'e kadar	64,00	51,00	38,00	25,00	12,00
251 - 650 cm ³ 'e kadar	130,00	98,00	64,00	38,00	25,00
651 - 1200 cm ³ 'e kadar	328,00	196,00	98,00	64,00	38,00
1201 cm ³ ve yukarısı	789,00	524,00	328,00	261,00	130,00

Servet transferi üzerinden alınan bir vergi türü olan Veraset ve İntikal Vergisi ise, diğer vergi tarifelerinden farklı bir yapı göstermektedir. Bu vergi tarifesi, bir yandan intikalin şekli; diğer yandan da miras yoluyla intikallerde, miras bırakan ve miras bırakılan arasındaki yakınlığa göre farklılık taşımaktadır. Aşağıda bu vergiye ilişkin tarifeye yer verilmektedir.¹²⁶

¹²⁵ 01.01.2007 tarihinden itibaren geçerli tutarlar. Bkz. 28 Seri Nolu Motorlu Taşıtlar Vergisi Tebliği.

¹²⁶ 1.1.2007 tarihinden itibaren geçerli tarife. Bkz. 38 Seri nolu Veraset ve İntikal Vergisi Tebliği

	<u>Matrah</u>	Veraset yoluyla intikallerde vergi oranı (yüzde)	İvazsız intikallerde vergi oranı (yüzde)
İlk	140.000 YTL için	1	10
Sonra gelen	300.000 YTL için	3	15
Sonra gelen	640.000 YTL için	5	20
Sonra gelen	1.290.000 YTL için	7	25
Matrahın	2.370.000 YTL' yi aşan bölümü için	10	30

3.1.2. Tarh

4458 Sayılı Gümrük Vergisi Kanunu'nun Dokuzuncu Kısım İkinci Bölüm Başlığı **Gümrük Vergilerinin Tahakkuku, Tebliği ve Ödenmesi** şeklinde düzenlenerek klasik vergilendirme sürecinin temel dörtlüsünden “tarh, tahakkuk, tebliğ ve tahsil” verginin tarhına yer verilmemiştir. Bu durum gümrük vergisi tarh ettirilmeden tahakkuk edilmekte izlenimini doğurmakla birlikte uygulamada buradaki süreç **beyan, gümrük beyannamesi, muayene, tescil, beyanın kontrolü**, ve son olarak **verginin hesaplanması** ile gerçekleştirilmektedir. Diğer bir deyimle, kanunda tahakkuk ifade edilmesine rağmen, aslında tarh aşaması gümrük idareleri tarafından yapılan bir idari işlem olarak karşımıza çıkmaktadır.

Gümrük vergisi borcunun miktar olarak hesaplanmasını ifade eden tarh işleminin yapılabilmesi için vergi matrahının da bilinmesi gerekir. Gümrük vergisinin matrahı bazı eşyalar için değer esaslı (advalorem), bazıları için ise miktar esaslı (spesifik) matrah olarak düzenlenmiştir.

Değer esasına göre gümrük vergisinin matrahı eşyanın “gümrük kıymetini” ifade eden fiyattır. Genel olarak malın satış bedelini ifade eden fiyat, eşyanın Türkiye’de alıcısına teslim edildiği gümrük mahallindeki fiyatı olmaktadır. Bu da uluslararası terminolojide CIF bedele karşılık gelmektedir.

Miktar esasına göre gümrük vergisinin matrahı; eşyanın ağırlığı, adedi, uzunluğu, metrekaresi gibi teknik ve fiziki özellikleri şeklinde ifade edilebilir. Gümrük Kanununun 32. maddesine göre gümrük vergisi fiziki birim olarak eşyanın ağırlığından

alınacaktır. Burada iki farklı esas kabul edilmiştir. Bu esaslar, eşyanın kendi ağırlığı ile ambalaj malzemeleri ve kaplarının ağırlığını belirten brüt ağırlık ve sadece eşyanın kendi ağırlığını belirten net ağırlıktır.

Gümrük vergisi beyana tabi bir vergi olup bu durum 4458 Sayılı Gümrük Kanunu'nun 58.Maddesinde "Bir gümrük rejimine tabi tutulmak istenen eşya, bu rejime uygun şekilde yetkili gümrük idaresine beyan edilir." şeklinde belirtilmiştir.

Yine ilgili kanunun 59.maddesinde gümrük beyanının; yazılı, sözlü, bilgisayar veri işleme tekniği ve eşya sahibinin bu eşyayı bir gümrük rejimine tabi tutma isteğini ifade ettiği herhangi bir tasarruf yoluyla olmak üzere dört yolla yapılabileceği hükme bağlanmış olmakla birlikte **yazılı olarak** veya **bilgisayar veri işleme tekniği** ile yapılması genel uygulama biçimidir.

Gümrük vergileri ile ilgili olarak yapılan bu bildirim, esas itibari ile sahibini bağlayan ve önemli hukuki sonuçlar doğuran bir irade beyanıdır.

Beyannamesi doldurulup gümrük idaresine verilen eşya, gümrük muayene memuru tarafından muayeneye tabi tutularak cins, nevi ve nitelik olarak verilen beyana uygun olup olmadığını kontrol edilir. Böylece gümrük muayene memuru; ilgili eşyanın gümrüklenmesinde veya diğer bir deyişle serbest dolaşıma geçişinde beyanın doğruluğunun, eşyanın istisna ve muafiyet kapsamında olup olmadığını sonucuna karar vererek gümrük vergisinin hesaplanmasında yetkili olan resmi görevli olmakta ve diğer vergilerdeki **tahakkuk memuru** görevini ifa etmektedir. Özetle, gümrük vergisinin tahakkuku, muayene sonuçlarına göre yapılmaktadır diyebiliriz.

Beyanname veya beyanname hükmündeki belgenin üzerine mühür vurularak, sıra numarası ve tarih konulması ile bu beyannameye ait bilgilerin tescil defterine yazılması veya tescil defteri yerine geçen bilgisayar kaydına alınmasıyla tamamlanan süreç **tescil** olarak tanımlanabilir.

Aksine hüküm bulunmadıkça, eşyanın beyan edildiği gümrük rejimine ilişkin tüm hükümlerin uygulanmasında esas alınacak tarih, beyannamenin gümrük idareleri tarafından tescil edildiği tarihtir. En önemlisi, gümrük beyannamesinin tescili, gümrük vergilerinin tahakkukuna esas alınır.

Gümrük giriş beyannamesinin kabul ve tescili ile tarh işleminin ilk aşaması tamamlanmış olur ve bu beyan, beyan sahibini de bağlayıcı bir niteliktedir.

Gümrük idare amirleri veya bunların yetkili kılacakları muayene memurları tarafından fiziki muayene ve belge kontrolü şeklinde gümrük giriş beyannamelerinin doğruluğu denetlenir. Kuşkusuz burada önemli olan konu gümrük vergisinin matrahını oluşturan **kıymetin** denetlenmesidir.

Muayene memurunun beyanname üzerine “uygundur” şerhini koyarak imzalamasından sonra beyanname **tahakkuk servisine** gelir. Burada da gümrük idaresi matraha gerekli oranı uygulayarak gümrük vergisini hesaplar.

Bundan sonra vergi tutarı, **Gümrük Vergileri Tahakkukunu İzleme Defterine** veya **bilgisayara** kaydedilerek **vergi tarhı** gerçekleştirilmiş olacaktır.

Geleneksel olarak ülkemiz gümrüklerinde muhafaza, muayene, tahakkuku ve tahsil işlemleri ayrı servislerde yapılmaktadır. Böylece hizmet içi oto-kontrol sağlanmış olmakta ve usulsüzlükler azaltılmaktadır.¹²⁷

VUK kapsamında yer alan vergilerin önemli bir bölümü beyana dayalıdır. Mükellefler vergi matrahlarını beyanname aracılığıyla yasalarla belirlenmiş süreler içinde vergi dairelerine bildirirler. Verginin tarhı ve bu konuda kullanılacak yöntemler VUK’da düzenlenmiştir.

Tarh, vergi alacağının kanunlarda gösterilen matrah ve oranlar üzerinden vergi dairesi tarafından hesaplanarak bu alacağı tutar itibariyle tespit eden idari işlemdir. Tarh işlemiyle her bir mükellefin vergi borcunun miktar itibariyle belirlenmesi gerçekleşir. Tarh işlemi vergi alacağını miktar itibariyle tespit etmesinin yanında, hukuki olarak kesin ve yürütülmesi zorunlu işlem niteliğindedir.¹²⁸

Tarh işlemine esas alınacak vergi matrahının belirlenmesi çoğunlukla beyan esasına dayanmakla birlikte, bazı vergilerde (örneğin emlak vergisi) vergi matrahının idare tarafından belirlendiğine de tanık olunmaktadır. Ayrıca, mükelleflerin vergi

¹²⁷ SAYGILIOĞLU-GERÇEK, a.g.e., s. 198.

¹²⁸ Şükrü KIZILOĞLU-Doğan ŞENYÜZ-Metin TAŞ-Recai DÖNMEZ, Vergi Hukuku, 2. Baskı, Yaklaşım Yayınları, Ankara, 2007, s. 133.

matrahlarını olması gerekenden daha az bildirdikleri hallerde; bu durum inceleme elemanları tarafından ortaya çıkartıldığında, bildirilmeyen vergi matrahı üzerinden eksikliği giderici (ikmal edici, tamamlayıcı) tarh işlemi yapılamaktadır.

3.1.3. Tebliğ

Vergi ve vergi cezaları gibi temel hak ve özgürlüklerle ilgili bir konuda tebliğin önemi yadsınmaz. Yasal hakların kullanılması ancak usulüne uygun şekilde, işlemin ilgili kişiye duyurulması ile mümkündür. Bu nedenle, tebliğde ana hedef yasal haklarını kullanacak muhataba ulaşmaya yönelik olmalıdır.¹²⁹ Bu noktadan hareketle kişiler açısından hüküm ifade eden hususların kendilerine tebliğ edilmesi hususu çeşitli hukuk kaynaklarında düzenlenmiştir. Aşağıda gümrük vergileri ve VUK kapsamında tebliğ konusu ele alınmaktadır.

Tahakkuk ettirilen gümrük vergileri beyanname veya beyanname yerine geçen belge üzerinde yükümlüye tebliğ edilir. Diğer bir deyişle, gümrük vergileri “tahakkuku tahsile bağlı vergi türüne” benzemektedir.¹³⁰

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. Böylece hesaplanan gümrük vergileri beyanname veya beyanname yerine geçen belge üzerinde, yükümlünün imzası alınmak suretiyle tebliğ edilmiş olunur.

Yapılan denetlemeler sonucunda hiç alınmadığı veya noksan alındığı belirlenen veya yukarıda belirtildiği şekilde beyanname veya beyanname yerine geçen belge üzerinde yükümlüye tebliğ edilemeyen gümrük vergilerine ilişkin tebligat, gümrük yükümlülüğünün doğduğu tarihten itibaren üç yıl içinde yapılır. Bu hükümden de anlaşılacağı üzere, gümrük vergisinde tahakkuk zamanaşımı süresi gümrük yükümlülüğünün doğduğu tarihten itibaren üç yıl olarak düzenlenmiştir. Gümrük yükümlülüğünün doğduğu olayla ilgili olarak dava açılması zamanaşımını durdurur.

¹²⁹ Bekir BAYKARA, “Vergi Usul Kanununa Göre Tebliğ ve Tebliğ Yapılacak Kimseler”, Vergi Dünyası, Kasım 2005, s. 20.

¹³⁰ KIZILOT-KIZILOT, a.g.e., s. 478.

Adli takibat gerektiren bir tasarruf nedeniyle gümrük idarelerinin kanunen ödenmesi gereken kesin vergi tutarını tespit edememesi halinde, adli takibatın sonuçlandığını gümrük idarelerinin bilgi edindiği tarihten başlamak üzere, üç yıllık sürenin bitiminden sonra da tebligat yapılabilecektir. Aynı durum yapılan kontrol ve denetlemeler sonucunda hiç alınmadığı veya noksan alındığı belirlenen gümrük vergileri için de geçerlidir.¹³¹

Yapılan denetlemeler sonucunda hiç alınmadığı veya noksan alındığı belirlenen veya beyanname ya da beyanname yerine geçen belge üzerinde yükümlüye tebliğ edilemeyen gümrük vergisine ilişkin tebligat, genel tebligat usullerine göre yapılır. Bu durumda düzenlenen tebligat evrakı; imza karşılığı yükümlüye elden verilebileceği gibi, posta yoluyla da gönderilebilir.

Adrese tebligat yapılmak istenmesi durumunda, yükümlünün bilinen son adresine tebligat yapılması gerekmektedir. Kendisine tebligat yapılacak kişinin başvurusu veya kabulü şartıyla tebligat her yerde yapılabilir. 7201 sayılı Tebligat Kanunu'nun 17.maddesine göre, "*Belli bir yerde devamlı olarak meslek veya sanatını icra edenler, o yerde bulunmadıkları takdirde tebliğ aynı yerdeki daimi memur veya müstahdemlerinden birine, meslek veya sanatını evinde icra edenlerin memur ve müstahdemlerinden biri bulunmadığı takdirde aynı konutta oturan kişilere veya hizmetçilerinden birine yapılır.*"

Tebligat Kanununun 16. maddesinde ise, konuta yapılacak tebligatta tebliğ muhatabının bulunmaması hali düzenlenmiştir. Buna göre; "*Kendisine tebliğ yapılacak şahıs adresinde bulunmazsa tebliğ kendisi ile aynı konutta oturan kişilere veya hizmetçilerinden birine yapılır.*"

Yapılan bir vergileme işleminin yürürlüğe girebilmesi ve hukuksal sonuç doğurabilmesi için, mükellefin usulüne göre bilgilendirilmesi gerekmektedir. VUK kapsamında yer alan vergilerle ilgili işlemlerin tebliği, bu kanun bünyesinde özel olarak düzenlenmiştir.

¹³¹ AYDIN-TOPUZ-BEYRİBEY, a.g.e., s. 372.

Yükümlünün beyanına dayalı olarak yapılan tarhiyat işlemlerinde “tahakkuk fişi” düzenlenmektedir. Bu fişte yer alan hususlar mükellef tarafından yapılan beyan işleminin devamı niteliğindedir. Dolayısıyla, mükellef zaten bu bilgilere sahiptir. Bu nedenle, bu durumda ayrıca bir tebliğ işlemi gerekli değildir.¹³²

Diğer tarhiyat işlemleriyle ceza kesme işlemlerinin “ihbarname” aracılığıyla muhatabına tebliği gerekmektedir.

Gümrük vergileriyle VUK kapsamında yer alan vergilerde tebliğ usulleri konusunda önemli benzerlikler olmasına rağmen, ilanen tebligat konusu VUK’da daha farklı bir uygulama olarak karşımıza çıkmaktadır.¹³³

3.1.4. Tahakkuk

4458 sayılı Gümrük Kanununda “*verginin tahakkukunun kesinleşmesi*” kavramı kullanılmıştır. Verginin tahakkukunun kesinleşmesi, verginin, idare açısından tahsil edilebilir, yükümlü açısından ise ödenmesi gereken aşamaya gelmesini ifade eder. Gümrük Kanununda “tahakkuk” kavramı esasen vergi hukukundaki “tarh” kavramı yerine kullanıldığı için, vergi hukukundaki tahakkuk kavramının karşılığı olarak da “tahakkukun kesinleşmesi” kavramı kullanılmıştır.¹³⁴

Gümrük idaresi tarafından gerekli bilgiler kullanılarak tahakkuk ettirilen gümrük vergileri, vergilerin tahakkukunu izleme defterine kaydedilir. Bilgisayara kayıt halinde, bilgisayar çıktıları bu defter yerine geçer. Ancak;

* Geçici bir anti-damping vergisi veya fark giderici vergi uygulandığı,

* Kanunen alınması gereken vergi tutarının, bir bağlayıcı tarife ve menşe bilgisine istinaden belirlenen tutarlardan yüksek olduğu,

* Vergi tutarının Bakanlar Kurulu tarafından belirlenen seviyenin altında kaldığı hallerde hesaplanan vergiler, gümrük vergileri tahakkuku izleme defterine kaydedilmekle birlikte, bunların özel durumu da deftere kaydedilir.

¹³² Bkz. Ersan GÜNDEŞLİ, “Vergi Hukukunda Tebligat”, Maliye ve Sigorta Yorumları, 15 Şubat 2005, s. 35-39

¹³³ Bkz. BAYKARA, a.g.m., s. 12-20.

¹³⁴ SAYGILIOĞLU-GERÇEK, a.g.e., s. 201.

Gümrük vergilerinin tahakkuku iki şekilde gerçekleşir. Birincisinde, yükümlü tarafından gümrük beyannamesinde gösterilen vergi tutarı ile gümrük idaresince hesaplanan vergi tutarını eşit olması halinde vergi tahakkuk etmiş olur. İkincisinde ise, yükümlü tarafından gümrük beyannamesinde gösterilen vergi tutarı ile gümrük idaresince hesaplanan vergi tutarının eşit olmaması halinde yapılan tebligata karşı yükümlünün itiraz hakkı olmakla beraber tahakkuk gerçekleşir.

Benzer şekilde, zamanaşımı süresi içinde yapılan denetimler sonucunda hiç alınmadığı ya da noksan alındığı gerekçesiyle idarece hesaplanan ve yükümlüye tebliğ edilen vergiler hakkında da yükümlünün itiraz yollarına başvurma hakkı vardır. Dolayısıyla, bu gibi durumlarda tahakkuk aşaması şu şekilde gerçekleşir:

a) Tebliğ tarihinden itibaren 15 gün içinde işlemi yapan gümrük müdürlüğüne düzeltme talebinde, 7 gün içinde işlemi yapan gümrük müdürlüğünün bağlı bulunduğu gümrükler başmüdürlüğüne itirazda bulunulmadığı,

b) Düzeltme talebi üzerine gümrük müdürlüğüne verilen red kararlarına karşı 7 gün içinde gümrükler başmüdürlüğüne itirazda bulunulmadığı,

c) İtiraz üzerine gümrükler başmüdürlüğüne verilen red kararlarına karşı süresi içinde vergi mahkemesinde dava açılmadığı,

d) Vergi mahkemesinde dava açılan durumlarda mahkemece idare lehine karar verildiği, takdirde kesinleşir.

Tahakkuk eden vergi; yargıya başvurulması durumunda, yargı kararları üzerine idarece yükümlüye tebligat yapıldığı tarihte, diğer hallerde ise sürelerin bittiği tarihte kesinleşir.

Kesin vergi tahakkukları, eşyanın ağırlık, cins, nev'i, menşei ve kıymeti gibi vergilendirme unsurları dikkate alınarak; eşyanın muayene edilmesi halinde muayene sonuçları, muayene edilmemesi halinde beyannamede yer alan bilgiler üzerinden yapılır. Daha önce belirtildiği gibi, yükümlü için vermiş olduğu gümrük beyannamesi bağlayıcıdır. Gümrük idaresince tescil edilmiş olan beyanname, ilgili bulunduğu eşyanın gümrük vergisi ve para cezalarından ötürü bir üstlenme niteliğinde olup

beyannameler tescilden sonra düzeltilemezler. Ancak muayeneden önce eşyanın tür ve niteliği aynı kalmak kaydıyla, miktar bakımından bir düzeltme mümkündür.

Yükümlüler, gümrük idaresine verdikleri beyanname ve bu beyanname eki belgeler esas alınmak suretiyle kendileri tarafından hesaplanan gümrük vergilerine itirazda ve düzeltme talebinde bulunamazlar. Gümrük vergilerinin bilgisayar sistemi tarafından hesaplanması durumunda, beyannamenin tescil edilmesi gümrük vergilerinin beyan sahibi tarafından hesaplanması anlamına gelir.

İdarenin tarh ve tebliğ ettiği vergilere karşı itirazın tahsilatı durdurup durdurmayacağı hususu kanunda kesin bir hükme bağlanmamıştır. Ancak gümrük vergisi, eşyanın gümrükten çekilmesi anında ödenmesi gereken bir vergidir dolayısıyla verginin öncelikle ödenmesi ve itirazın vergi tahsilatını geciktirmemesi gerekir.

Verginin tahakkuku tarh ve tebliğ edilen verginin ödenmesi gereken bir safhaya gelmesi olup verginin ödenmesinden önceki safhayı teşkil eder. Tahakkuk aşaması vergilendirme süreci içinde ayrı bir işlem niteliği taşımayan, kendiliğinden gerçekleşen bir olgu olan “*ödeme durumuna gelme*”yi ifade eder. Bu haliyle tahakkuk kendisi bir idari işlem olmaktan çok, idari işlemin hukuk alemine yansımadır. Verginin tahakkuk etmesiyle vergi, idarece talep edilebilen ve mükellefçe ödeme zorunluluğu olan bir aşamaya gelmiş olur. Artık, idare alacağı bağımsız bir niteliğine bürünür. Hemen belirtelim ki, verginin tahakkuk etmesi vergi alacağını kesinleşmiş bir yapıya sokmamakta; tahsil edilebilir bir yapı kazandırmaktadır.¹³⁵

Mükellefler beyan üzerine tarh ve tahakkuku yapılan vergilere karşı kural olarak dava açamazlar. Bunun istisnası olarak “ihtirazi kayıtla” verilen beyannameler ve vergi hatasının bulunması gösterilebilir. Bu iki durum sözkonusu değilse, beyan üzerinden tarh edilen vergilerin tahakkuku, aynı zamanda vergi borcunu da kesin hale getirir.

Matrahın idare tarafından tespiti veya kanunda hazır olarak verilmesi üzerine gerçekleştirilen tarh işlemi “ihbarname” ile yükümlülerine tebliğ edildikten sonra tahakkuk etmiş sayılabilmesi için yükümlünün ya tarh işlemine karşı süresi içinde (30 gün) uzlaşmaya başvurmamış, dava açmamış olması ya da dava açılmakla birlikte

¹³⁵ KIZILOT-ŞENYÜZ-TAŞ-DÖNMEZ, a.g.e., s. 128.

davanın ret (vergi idaresinin işleminin hukuka uygun olduğuna ve bu nedenle yükümlünün talebinin kabul edilmemesine) edilmiş olması gerekir. Davanın açılması, dava edilen işlemin yürütülmesini herhangi bir karar gerek göstermeksizin kendiliğinden durdurur. Mahkeme karar verinceye kadar vergi tahakkuk etmez, dolayısıyla yargılama süresi boyunca mükelleften verginin ödenmesi istenemez.¹³⁶ Dava açılmakla ayrıca bir “yürütmeyi durdurma kararına” gerek olmaksızın tahakkuk aşaması “askıya alınmış” demektir. Çünkü, mükellef ile idare arasında vergi ve/veya ceza itibarıyla tahakkuk gerçekleşmemiştir. Yani ihtilaf giderilememiştir.¹³⁷

Mükellefin süresi içinde dava açmaması veya açılmış olan davanın mükellef aleyhine sonuçlanması halinde mükellefin vergi borcu kesinleşir. VUK’nda tahakkuk aşaması, Gümrük Kanunu’na göre daha net bir biçimde düzenlenmiştir.¹³⁸ Yapı olarak ciddi bir farklılık bulunmamasına karşın, kavramsal olarak karışıklığa neden olabilecek ifadeler yer verilmiş olması nedeniyle, Gümrük Kanunu’nda kullanılan “verginin tahakkukunun kesinleşmesi” ifadesi konunun kavranmasını ve sistematik bir temelde incelenmesini zorlaştıran bir görünüm arz etmektedir.

Hatta, gümrük vergisindeki bu kavramsal farklılığın; yani verginin ödenmesi gereken ana ilişkin net bir belirlemenin yapılmamış olmasının hem idare ve hem de yükümlüler bakımından sorun oluşturabileceği de ileri sürülmüştür.¹³⁹ Bununla birlikte, kavramsal farklılık dışında bir fark olmadığı ve tebliğ anından hemen sonra gümrük vergisinin ödenebilir aşamaya geldiğini söylemek mümkündür.

3.1.5. Tahsil

Kanunda vergi borcunun ödenmesi için herhangi bir süre öngörülmemişse de, vergiye konu eşyayı bir an önce almak isteyecek olan yükümlünün en kısa borcunu ödemek isteyeceği açıktır.

¹³⁶ Ancak, davanın mükellef aleyhine sonuçlanması durumunda yargı aşamasında geçen süreler için gecikme zammı uygulanacaktır. Bkz. Tezcan ATAY-Abdullah KİRAZ, “Tahakkuk Eden Vergilere Karşı Açılan Davalarda Gecikme Zammı Uygulaması”, Vergi Sorunları, Eylül 2002, s. 45-50.

¹³⁷ KIZILOL-ŞENYÜZ-TAŞ-DÖNMEZ, a.g.e., s. 129.

¹³⁸ Bununla birlikte, VUK’da yer alan tahakkuk kavramının çok açık olmadığı, bazı belirsizlikler içerdiği ve bu yönüyle yeniden tanımlanması gerektiği yolunda görüşler de bulunmaktadır. Bkz. Yusuf Ziya TAŞKAN, “Vergi Borcunun Tahakkuku ve Kesinleşmesi”, Vergi Sorunları, Mayıs 2005, s. 157-166.

¹³⁹ Bkz. Cahit YERCI, “Gümrük Vergisinde İtiraz ve Ödeme Süreleri”, Mükellefin Dergisi, Nisan 2001, s. 109.

Yapılan kontrol ve denetlemeler sonucunda hiç alınmadığı veya noksan alındığı belirlenen gümrük vergileri, işlemleri daha sonra yapılmak üzere teslim edilen eşyaya ilişkin gümrük vergileri ve normal şartlarda tahakkuk eden gümrük vergileri yükümlüye tebliğ edildiği tarihten itibaren **on gün** içinde ödenmesi zorunludur.

Bununla birlikte yükümlünün yazılı talepte bulunması ve teminat alınması koşuluyla bu süre 30 gün daha uzatılabilir. Bu süre uzatımı bir beyanname kapsamında yer alan eşyanın her bir kalemi için ayrı ayrı da yapılabilir. Uzatılan süre için 6183 sayılı AATUHK hükümlerine göre gecikme zammı oranında faiz alınır. Yükümlü, vergi tutarının tamamını veya bir kısmını verilen sürenin bitimini beklemezden önce ödeyebilir.

Gümrük vergileri Türk Lirası olarak ödenir ve bu ödeme 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanunda öngörülen usullere göre yapılır. Ödeme gümrük veznesine yapılabileceği gibi yetki verilen bankalar aracılığıyla da tahsil edilebilir.

Yetkili bankalar tarafından, yükümlünün beyanına göre tahsil ettikleri gümrük vergisi ve diğer gelir çeşitleri karşılığında dört nüsha “Gümrük Vergi Alındısı” düzenlenir. Bu belgenin birinci nüshası yükümlü, ikinci nüshası gümrük idaresi, üçüncü nüshası saymanlık, dördüncü nüshası ise banka nüshalarıdır.¹⁴⁰

Gümrük vergileri alacakları, ceza uygulamasını gerektiren bir fiile ilişkin olması ve suçun zamanaşımının daha uzun bulunması halinde, bu alacaklar Türk Ceza Kanunundaki dava ve ceza zamanaşımı süreleri içerisinde kovuşturulup tahsil edilir.

Süresi içinde ödenmeyen kesinleşmiş gümrük vergileri hakkında 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun hükümleri uygulanır. Gümrük vergilerinin idare açısından “kesin” bir alacak niteliğine gelmesinden sonra AATUHK hükümlerine göre gecikme zammı uygulanacaktır. Vergilerin idare nezdinde ve/veya yargı organlarında ihtilafa konu olması halinde Gümrük Kanunu’nun 193/3. maddesi gereğince geçen süreler için gecikme faizi alınacaktır.¹⁴¹ Gecikme faizi oranı ile ilgili olarak AATUHK’da düzenlenen gecikme zammı oranı esas alınacaktır. Ancak, kanun

¹⁴⁰ SAYGILIOĞLU-GERÇEK, a.g.e., s. 202.

¹⁴¹ Bkz. Osman ERDOĞAN, “Gümrük Mevzuatında Faiz Uygulamaları” Gümrük Dünyası Dergisi, Sayı:45, <http://www.gumrukkontrolor.org.tr/Yayinlar/Dergiler/45/6.html>

koyucu bu düzenlemeyi yaparken faizin hesap yöntemi konusunda bir belirlemede bulunmamıştır. Bu husus, uygulamada sorun yaratabilecektir.¹⁴²

İdari davaya dahi konu edilemeyecek olan tahakkukun tebliği üzerine, gümrük vergisinin, 10 gün içinde ödenmesi zorunludur. Ödemenin yapılmaması halinde ise, 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun hükümleri uyarınca, takibata geçilebilecektir. Zira, 6183 sayılı Kanun'un 37. maddesine göre, amme alacakları, hususi kanunlarında belli edilen zamanlarda ödenir. Bu ödeme müddetinin son günü, amme alacağını vadesi günüdür. 54. maddesi uyarınca da, ödeme müddeti içinde ödenmeyen amme alacağı, tahsil dairesince cebren tahsil olunur.

Adına gümrük vergisi tahakkuk ettirildiği halde, vergisini ödemeyen veya ödeyemeyen her mükellefin, 6183 sayılı Kanun uyarınca takibata uğraması kaçınılmazdır. Bu takip, ödeme emri tebliği ve ardından haciz işlemi uygulaması olacağı gibi, teminatın paraya çevrilmesi yoluyla da olabilir.

Tahsil, vergilendirme sürecinin son halkasını oluşturup tarh, tebliğ ve tahakkuk aşamalarından sonra gelir. Bir verginin herhangi bir nedenle ödenmemesi halinde, istenebilmesi için tahsili cihetine gidilmesi gerekir. Vergilendirme sürecinde tahakkuk aşamasından ayrı olarak tahsil aşaması bir idari işlemdir. Bireysel ve sübjektif nitelik arz eder. Vergi alacağına yönelik işlemler tek taraflı, kesin ve yürütülmesi gereken işlemlerden olması nedeniyle bir işlem olarak iptal davasına konu edilebilirler. Tahsilat işlemi davaya konu edildiğinde amaç, konu, sebep, yetki, şekil unsurları itibarıyla yargı denetimine tabi tutulurlar. Tarh işlemine karşı açılan davadan farklı olarak, tahsil işlemine karşı dava açılması işlemi kendiliğinden durdurmaz. Şartları varsa mahkemece yürütmeyi durdurma kararı verilebilir. Vergi tahsil edilmekle hukuki duruma son verilir ve böylelikle vergilendirme süreci tamamlanmış olur.¹⁴³

3.2. SÜRELER AÇISINDAN

Gümrük Kanununda belirtilen süreler, tarih veya vadeler, aksine bir hüküm bulunmadıkça uzatılamaz veya ertelenemez ve süreler aşağıdaki şekilde hesaplanır:

¹⁴² Bu konuya ilişkin kapsamlı bir değerlendirme için bkz. Cahit YERCİ, "Gümrük Kanunu Gereğince Gecikme Faizi Uygulaması", Vergi Sorunları", Ağustos 2002, s. 25-33.

¹⁴³ KIZILOL-ŞENYÜZ-TAŞ-DÖNMEZ, a.g.e., s. 132.

a) Süre gün olarak belli edilmişse, başladığı gün hesaba katılmaz ve son günün mesai saati bitiminde sona erer.

b) Süre hafta veya ay olarak belli edilmişse, başladığı güne son hafta veya ayda tekabül eden günün mesai saati bitiminde sona erer. Sürenin bittiği ayda, başladığı güne tekabül eden bir gün yoksa süre o ayın son gününün mesai saati bitiminde sona erer.

c) Sürenin son gününün, tarihin veya vadenin resmi tatile rastlaması durumunda, bu süreler tatili izleyen ilk iş gününün mesai saati bitiminde sona erer.

Gümrük Kanunu'nun 198. maddesinde, gümrük vergilerinin, tahakkukun tebliğinden itibaren, -itiraz edilsin veya edilmesin- 10 gün içinde ödeneceği yolundaki hüküm uyarınca, mükelleflerin, Kanun'un 242. maddesinde öngörülen 15 günlük düzeltme başvurusu ve bundan sonraki 7 günlük itiraz süresi sona ermeden ve daha da önemlisi, idari davaya konu olabilecek bir işlem tesis edilmeden, gümrük vergilerini ödeme zorunluluğu vardır. Diğer bir deyişle, adına gümrük vergisi tahakkuk ettirilenler, tahakkukun haksız olduğunu düşünüp, idari davaya konu edilebilecek bir işlem tesis ettirmek üzere idari itiraz yoluna başvursalar dahi, henüz dava konusu edebilecekleri bir işlem tesis ettirmeden, gümrük vergisini ödemek, aksi takdirde, idari davaya konu bile olamayacak bir işlemin yürütülmesi, haklarında cebri icra hükümlerinin uygulanması ile karşı karşıya kalacaklardır.

Ayrıca, gümrük vergisi tahakkuklarına ilişkin işlemlerde, dava yoluna gidebilmek için, idari itiraz yolunun tüketilmesi zorunludur. Diğer bir anlatımla, ilgililere tebliğ edilen gümrük vergisi tahakkuklarına karşı doğrudan dava açılmamakta; ancak, bu tahakkuklara karşı yapılacak idari itiraz sonucunda, 4458 sayılı Gümrük Kanunu'nun 242. maddesinde belirtilen mercilerce tesis edilecek olumsuz işlemler davaya konu edilebilmektedir.

213 sayılı Vergi Usul Kanunu kapsamına giren vergilerde, idari davaya konu olabilecek işlemler, Kanun'un 378. maddesinde gösterilmiştir: Vergi mahkemesinde dava açabilmek için verginin tarh edilmesi, cezanın kesilmesi, tadilat ve takdir komisyonları kararlarının tebliğ edilmiş olması; tevkif yoluyla alınan vergilerde istihkak

sahiplerine ödemenin yapılmış ve ödemeyi yapan tarafından verginin kesilmiş olması lazımdır.

Vergi Usul Kanunu kapsamına giren vergilere ilişkin olup, yukarıda sayılanlar dışında da pek çok işlem idari davaya konu olmakla birlikte, burada vurgulamak istediğimiz, maddede de belirtildiği gibi, tarh işleminin (tebliğ edilmek şartıyla), idari davaya konu edilebilmesidir.¹⁴⁴

Gümrük vergilerinde ise, tarh işlemiyle aynı niteliği haiz tahakkuk işleminin, doğrudan idari davaya konu edilebilmesi mümkün değildir.

Zira, Gümrük Kanunu'nun 242. maddesine göre;

1- Yükümlüler, kendilerine tebliğ edilen gümrük vergileri için tebliğ tarihinden itibaren 15 gün içinde ilgili gümrük idaresine verecekleri bir dilekçe ile düzeltme talebinde bulunabilirler.

2- Düzeltme talepleri ilgili gümrük müdürlüğü tarafından 30 gün içinde karara bağlanarak yükümlüye tebliğ edilir.

3- Kişiler, düzeltme taleplerine ilişkin kararlara, idari kararlara, gümrük vergilerine ve cezalara karşı 7 gün içinde kararı alan gümrük idaresinin bağlı bulunduğu gümrük başmüdürlüğü nezdinde itirazda bulunabilirler.

4- Gümrük başmüdürlüklerine intikal eden itirazlar 30 gün içinde karara bağlanarak ilgili kişiye tebliğ edilir.

5- İlk kararın alındığı idarenin gümrük başmüdürlüğü olduğu hallerde, bu karara karşı 15 gün içinde Gümrük Müsteşarlığına itiraz edilebilir.

6- Gümrük Müsteşarlığına intikal eden itirazlar 45 gün içinde karara bağlanarak ilgili kişiye tebliğ edilir.

7- Gümrük başmüdürlükleri ile Gümrük Müsteşarlığı kararlarına karşı işlemin yapıldığı gümrük müdürlüğü veya gümrük başmüdürlüğünün bulunduğu yerdeki idari yargı mercilerine başvurulabilir.

¹⁴⁴ Selman AYDIN, "4458 Sayılı Gümrük Kanunu'ndaki Ödeme Süresi, İdari İtiraz ve Yargı Yolu İle İdari Davaya Konu Edilebilecek İşlem Konularındaki Çelişkiler Üzerine" E-Yaklaşım, Ekim 2003.

Bu duruma göre, gümrük vergilerinde, idari davaya konu olabilecek “**yürütülmesi gereken, etkili ve kesin işlem**” tahakkuk değil, tahakkuka karşı, Gümrük Kanunu’nun 242. maddesi hükümlerine göre yapılacak idari itiraz üzerine, aynı maddede yazılı mercilerce tesis edilecek olumsuz işlem; diğer bir deyişle, gümrük vergisi tahakkukuna yapılacak itirazın reddine dair işlemidir.

Gümrük Kanunu uygulamasında, gümrük işlemleri ve vergilemesinde zamanaşımı konusuna ilke olarak yer verilmemiştir. Burada genel hükümlerin geçerli olacağını kabul etmek gerekir.¹⁴⁵

Gümrük Vergisi içinde, gümrük yükümlülüğünü erteleyecek veya ortadan kaldıracak olan mücbir sebep veya olağanüstü hal durumlarına da yer verilmemiştir.

3.3. SUÇ VE CEZALAR AÇISINDAN

Bilindiği üzere, vergi ceza hukukuna ilişkin ana ilke ve kurallar Vergi Usul Kanunu içinde düzenlenmiştir. Gümrük vergileri ise 213 sayılı Vergi Usul Kanunu kapsamı dışında kaldığından VUK’un vergi ceza hukukuna ait kuralları gümrük vergileri ile ilgili suç ve cezalara uygulanamaz. Nitekim 4458 sayılı Gümrük Kanunu, gümrük suç ve cezaları ile ilgili hükümleri yeni baştan ve bağımsız olarak düzenlemek zorunda kalmıştır.

4458 Sayılı Gümrük Kanunu kapsamına giren gümrük cezalarının belli başlı niteliklerini şu şekilde sıralayabiliriz. Yasa’nın 231. maddesi bunları beş ana başlık halinde sıralamıştır. Ancak diğer maddeler içinde de gümrük cezalarının özelliklerine ilişkin bazı hükümler de yer almaktadır.

a- “**Kanunsuz suç olmaz**” şeklindeki ceza hukukunun temel ilkesi, gümrük cezaları için de geçerlidir. Bu itibarla gümrük cezasının kesilebilmesi için, cezanın 4458 sayılı Yasa içinde gösterilmiş bulunması gerekir. Gümrük Yönetmeliği, ceza kesmek ve belirlemek açısından kaynak niteliğinde sayılamaz.

b- Ceza Kanunu’nun aksine 4458 Sayılı Gümrük Kanunu, gümrüklerle ilgili para cezasının kesilmesinde, para cezasını gerektiren eylemde “kast” unsurunun bulunup

¹⁴⁵ TUNCER, Gümrükler ve..., a.g.e., s. 102.

bulunmadığını dikkate almamaktadır. Diğer bir deyişle gümrük işlemlerinde mükelleflerin, kasıtlı olup olmadıklarına bakılmaksızın, gümrük cezası kesilecektir. Vergi hukukundaki vergi cezalarında da aynı ilke geçerlidir. Çünkü gümrük cezası da bir tür vergi cezası sayılır.

c- Gümrük Kanunu hükümlerine göre ceza tayin edilen fiiller hakkında aynı zamanda kaçakçılık ve diğer ceza koyan Kanunlara göre kovuşturma yapıp Gümrük Kanunu ile tayin edilen cezalardan daha ağır bir ceza ile kesin olarak mahkum olanlar hakkında, ayrıca Gümrük Kanunu içinde yer alan cezalar uygulanmayacaktır. Böylece aynı fiil için iki ayrı ceza kesilmesi önlenmiş olmaktadır.

d- Aynı eylemin Gümrük Kanunu'nun onbirinci kısmında yer alan maddelerdeki cezalardan birden fazlasına temas eder nitelikte olduğu takdirde, daha ağır ceza içeren hüküm uygulanacaktır.

Gümrük Kanunu hükümlerine göre, ceza kesilmesi, bu eylemleri yapanlar hakkında diğer idari yaptırımların (müeyyide) uygulanmasına engel teşkil etmeyecektir.

e-Yönetmeliğin 858. maddesinde yer alan bir hüküm gereğince kaçakçılık ve diğer ceza koyan kanunlara göre yapılacak kovuşturma için gerekli işleme başlanılmış veya kovuşturma başlamış olsa bile Gümrük İdaresi de, Gümrük Kanunu gereğince gerekli işlemleri yerine getirecektir. Bu işlemler sonucu tahsil edilen paralar emanet hesabına alınacak ve dava sonucuna göre işlem yapılacaktır. Dava sonucunda daha ağır bir ceza verildiği ve bu karar kesinleştiği takdirde, Gümrük Kanunu'na göre kesilen ceza kaldırılacak ve tahsil edilen ceza geri verilecektir.

Gümrük cezalarının kesilmesinde Yasa iki önkoşulun bir arada bulunmasını gerekli görmüştür. Bu koşullar mevcut değilse, gümrük cezasını kesecek yetkili memur bu işlemi yapamayacak, yapsa bile işlem geçerli sayılmayacaktır.

Bu koşullardan ilki, gümrük idaresi gümrük cezasını ancak tarh edilen gümrük vergisinin kesinleşmesinden sonra kesebilecektir. Kesinleşmesi ise yasada üç ayrı durumda ifade edilmiştir. Buna göre:

1- Tarh edilen gümrük vergisine mükellef itiraz etmeyecek olursa, vergi kesinleşir ve dolayısıyla tahakkuk etmiş sayılır. Gümrük idaresi, cezayı bu aşamadan

sonra hemen kesebilir.

2- Mükellef tarh edilen gümrük vergisine idari yoldan itiraz etmiş ise, bu takdirde itirazın sonucu beklenecektir. İtiraz nihai olarak reddedilmiş ise, vergi yine kesinleşmiş olmakta yani tahakkuk etmiş sayılacaktır. Gümrük idaresi, bu aşamadan sonra gümrük cezasını yine kesebilecektir.

3- Mükellef idari itirazdan sonra, idari yargıya başvurduğu takdirde, idari yargı mercilerine başvurulması gümrük idaresinin ceza uygulamasına mani teşkil etmeyecektir.

Gümrük cezalarının kesilmesinde yasanın koyduğu ikinci koşul ise gümrüklerle ilgili para cezalarının vergi tarhiyatının kesinleşmesinden sonra karara bağlanacak ve **zamanaşımı süresi** içinde kesilecek olmasıdır.

Gümrük Kanunu'nun 232 ve Gümrük Yönetmeliğinin 861. maddesi gereğince, kanun koyucu gümrük cezaları için, özel bir zamanaşımı belirlemiştir. Bu hüküm gereğince, gümrüklerle ilgili para cezaları 3 yıl içinde karara bağlanıp ilgililere tebliğ edilmediği takdirde zamanaşımına uğramaktadır.

Gümrük Kanunu'nun 234. maddesine göre, karara bağlanacak para cezalarında, zamanaşımı süresi vergi tahakkunun kesinleştiği tarihi takip eden günden itibaren işlemeye başlayacaktır.

Gümrük Kanunu'nun 11. kısmındaki maddeler hükmüne göre karara bağlanacak para cezalarının zamanaşımı süresi, söz konusu maddelerde belirtilen usulsüzlüklerin gümrük idarelerince tespit edildiği tarihi takip eden günden itibaren işlemeye başlayacaktır.

Her iki halde de ceza kesmede zamanaşımı süresi üç yıl olarak belirlenmiştir. Gümrük cezaları bu süreler içinde kesilmediği takdirde Gümrük İdaresi'nin ceza alma hakkı kaybolur.

3.3.1. İdari Cezalar

İdari nitelik taşıyan bu cezalar, Gümrük İdaresi tarafından belirlenir ve uygulanır. Bu tür cezalar, ceza mahkemelerinin ilgi ve görev alanı dışında olup 4458 sayılı

Gümrük Kanunu'nun 11.Kısımında düzenlenen 231-241. maddelerinde yer aldığı gibi daha çok vergi uygulaması ile ilgili gümrük cezaları şeklindedir.

Gümrük Kanunu'nun 231 ve Gümrük Yönetmeliği'nin 857. maddesi **“Gümrük Kanunu hükümlerine aykırı hareket edenlere, bu Kanuna göre kesilen para cezalarını”** gümrük cezası olarak tanımlamıştır. Ancak geniş kapsamlı ve genel nitelikteki bu tanımlama yeterli değildir. Bu konuda şöyle daha dar ve teknik bir tanımlama yapmak sanıyoruz ki yanlış olmaz “Gümrük İdarelerine yapılan beyanla, gümrük idaresince yürütülen muayene, yapılan denetleme veya sonradan kontrol sonucunda belirlenen noksan gümrük vergileri ile ilgili olarak kesilen para cezalarına gümrük cezası denir.”

4458 sayılı Gümrük Kanunu'nda **Vergi Kaybı ile ilgili gümrük cezaları ve usulsüzlüklerle ilgili gümrük cezaları** olmak üzere iki tür gümrük cezasına yer verilmiş ve ilke olarak da vergi kaybı ile ilgili gümrük cezaları, usulsüzlük cezalarından daha ağır olarak tespit edilmiştir. Bu iki tür gümrük cezası; yasanın 234-240. maddelerinde açık ve net şekilde oldukça ayrıntılı olarak belirtilmiş ayrıca bu maddelerde belirtilmeyen konular dışında kalanlar ise 241.maddede genel olarak saptanarak Gümrük Kanunu içinde açıkça cezası bulunmayan usulsüzlüklerin de cezasız kalması önlenmiştir.

Böyle bir cezalandırma mantığına VUK'da rastlamak mümkün değildir. Kanunda yer almamasına rağmen; daha sonra düzenleyici idari işlemlerle belirtilecek olan şekil şartlarına uyulmamasının yaptırımının peşinen belirlenmiş olması hukuk adına tartışılabilir nitelik göstermekredir. Bununla beraber, idari vergi suçlarının kanunilik ilkesiyle ilgili açık düzenlemeler bulunmaması, bunların tartışılabilir olmasını gerektirmez. Kanunda suçun genel tanımı ve unsurları belirlendikten sonra, bazı düzenleyici idari işlemler saptanması ve onlara uyulmamasının da ceza gerektiren fiil olarak yorumlanması mümkün olabilir.

Nitekim, VUK Mükerrer 257 ye ilişkin Danıştay tarafından yapılan başvuru üzerine Anayasa Mahkemesi; “Suçun yasayla tanımlanmış olması ve karşılığında bir cezanın gösterilmiş olması, yasayla saptama olarak kabul edilir. Yasa suçun, yani ne gibi eylemlerin yasaklandığını hiçbir kuşkuyla yer vermeyecek biçimde belirtmelidir. Suç

sayılan eylem ve cezası yasada açıkça gösterildikten sonra yasama organının uzmanlık ve yönetim tekniğine ilişkin konularda alınacak önlemlerin duyulan gereksinmelere uygunluğunu sağlamak amacıyla yürürlükte organına kimi kararlar almak üzere yetki vermesi, kararlar suç ortaya konulması anlamına gelmez” şeklinde karar vermiştir.¹⁴⁶

VUK bünyesinde yer alan cezalar açısından bakıldığında, usulsüzlüklerin vergi ziyayı cezasından daha az belirlendiğini görmekteyiz. Yine cezaların verildiği birim açısından idari ve adli cezalar ayırımının her iki grupta yer alan vergiler açısından da geçerli olduğu ortadadır. Bu açıdan benzerlikler olmasına rağmen, ceza sistemi açısından oldukça önemli farklılıklar bulunduğu söylenebilir. Örneğin, gümrük vergisinde kamu kuruluşlarına vergi kaybına bağlı ceza kesilemeyecektir. Benzeri bir hüküm VUK bünyesinde yer almamaktadır.

Ayrıca VUK, düzenlemiş olduğu suçlarda tekerrür halini özel olarak düzenlemiş olmasına rağmen¹⁴⁷, gümrük vergilerine ilişkin idare tarafından verilecek cezalarda tekerrüre yer verilmemiştir. Bu cezalandırma sistemi açısından başka bir farklılıktır.

Usulsüzlük suçları açısından ise oldukça büyük farklılıklar bulunmaktadır. VUK usulsüzlükleri genel ve özel usulsüzlükler olarak iki ayırımında incelemiş ve genel usulsüzlük olarak belirlenmiş fiilleri işleyenlerin durumlarına göre, farklı miktarlarda ceza öngörmüştür. Aynı fiili işleyen kişiler sermaye şirketi, birinci sınıf tüccar, ikinci sınıf tüccar, basit usul kapsamında yer alanlar gibi kişisel özellikler dikkate alınarak farklı miktarlarda genel usulsüzlük cezasına tabi tutulmaktadırlar.¹⁴⁸

Benzeri bir farklılaştırma gümrük vergisinde uygulanan usulsüzlük cezaları için söz konusu değildir. Usulsüzlük cezası kesilmesini gerektiren suç işleyen yükümlünün kişisel özellikleri dikkate alınmaksızın aynı miktar usulsüzlük cezası uygulanması söz konusu olmaktadır.

Başka bir farklılık özel usulsüzlük cezaları için söz konusudur. VUK’da belge düzenlememeye ilişkin özel usulsüzlük fiillerinin cezası belirlenirken asgari bir ceza

¹⁴⁶ Bekir BAYKARA, “İdari Vergi Suç ve Cezalarında Kanunilik İlkesi”, Vergi Dünyası, Mayıs 2005, s.13.

¹⁴⁷ Bkz. Doğan ŞENYÜZ, Vergi Ceza Hukuku, 3. Baskı, Ekin Kitabevi, Bursa, 2005, s. 146-152; Nihat EDİZDOĞAN-Metin TAŞ-Ali ÇELİKKAYA, Vergi Ceza ve Yargılama Hukuku, Ekin Kitabevi, Bursa, 2007, s. 35-41.

¹⁴⁸ Bkz. ŞENYÜZ, a.g.e., s. 101; EDİZDOĞAN-TAŞ-ÇELİKKAYA, a.g.e., s. 123.

tutarı belirlenmiş ve belgede yazılımsı gereken tutarın belirli bir oranı cezaya esas alınmıştır. Belgede yer alması gereken tutara göre yapılan hesaplama sonucu bulunan miktar, belirlenmiş alt sınırın altında ise, alt sınır olarak belirlenmiş miktar ceza için temel alınmaktadır.¹⁴⁹ Gümrük kanununda düzenlenen usulsüzlük fiillerinde bu tür bir alt sınır yer almamaktadır.

Özel usulsüzlük cezası uygulanmasını gerektiren bazı fiillerde (örneğin fatura düzenlenmemesi), bir takvim yılı itibariyle kesilebilecek özel usulsüzlük cezasının üst sınırı vardır. Bu tutar 01.01.2007 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere 64.000 YTL'dir. Bir takvim yılı içinde her bir belge türüne ilişkin kesilecek özel usulsüzlük cezası 64.000 YTL'den fazla olamayacaktır. Bu tür bir parasal sınır, gümrük cezası olarak kesilen usulsüzlüklerde bulunmamaktadır.

Vergi kaybına bağlı olarak kesilen cezalarda ise büyük bir benzerlik bulunmaktadır. Her iki gruptaki vergi kaybı yaratan ihlaller için; fiilin niteliğine göre kayba uğratılan verginin yasayla belirlenmiş katları ceza olarak uygulanmaktadır.

3.3.2. Adli Cezalar

Adli yargı organları tarafından verilecek cezalar bakımından karşımıza çıkan farklılıkları da şu şekilde sıralamak mümkündür. VUK'da bu fiiller için ayrı bir kanun olmaksızın adli yargı organlarınca verilecek cezaların neler olduğu ve verilecek cezalar belirlenmiştir. Adli yargı organları tarafından verilecek gümrük cezaları ise genellikle özel bir kanun olan Kaçakçılıkla Mücadele Kanunu'nda düzenlenmiştir.

Uygulanacak yaptırım açısından bakıldığında, adli yargı organları tarafından verilecek gümrük vergilerine ilişkin yaptırımlar arasında yer alan "müsadere"nin VUK bünyesinde yer alan vergiler için geçerli olmadığını görmekteyiz. Gümrük vergilerinin kendilerine özgü niteliği dolayısıyla, diğer cezalardan bağımsız olarak ya da onlarla birlikte uygulanan müsadere, mülkiyet hakkı bağlamında ele alındığında tartışılabilir bir nitelik göstermektedir. Bununla birlikte müsadere yaptırımının eski dönemlerden beri uygulanması ve caydırıcı olması dikkate alındığında etkin bir yaptırım olarak

¹⁴⁹ Özel usulsüzlük cezaları için bkz. Osman YILMAZ, "Çeşitli Yönleriyle Özel Usulsüzlük Cezaları", Vergi Sorunları, Ağustos 2001, s. 83-88.

başvurulması gereği de ortadadır.

Başka bir farklılık ise, cezaların dağıtımıyla ilgilidir. Hem idari ve hem de adli suçlar için geçerli olan para cezalarının dağıtımı, sadece gümrük para cezalarına özgü bir nitelik göstermektedir. VUK bünyesine giren para cezaları için bu tür bir uygulama söz konusu değildir.

İhbar halinde cezaların dağıtımı konusu ise her iki grup açısından farklılık göstermektedir. Gümrük Vergisi kapsamında ihbar olması halinde muhbire yapılacak ödeme hem daha yüksek (% 30) ve hem de düz oranlıdır. VUK kapsamında muhbirolere yapılacak ödeme 1931 yılında çıkarılan 1905 sayılı *“Menkul ve Gayrimenkul Emval ve Bunların İntifa Haklarının ve Daimi Vergilerin Mektumlarını Haber Verenlere Verilecek İkramiye Hakkında Kanun”*¹⁵⁰ göre gerçekleştirilmektedir. Uygulamanın etkin olduğunu söylemek mümkün değildir.¹⁵¹

Vergi mahremiyetinin ihlali konusunda da belirli benzerlikler bulunmaktadır. Gümrük Kanunu’nda konu genel bir hükümlle çözülmeye çalışılarak yönetmeliğe atıf yapılmıştır. Gümrük yönetmeliğinde yer alan düzenleme VUK’na paralel bir nitelik taşımaktadır. Yönetmelikte verilecek ceza konusunda herhangi bir atıf yapılmamış, “genel hükümlere göre” ifadesi kullanılmıştır. Vergi mahremiyetinin ihlaline ilişkin olarak; ayrıntılı düzenlemenin yasa yerine yönetmelikle yapılması ve verilecek cezaya ilişkin madde gösterilmemesi işaret edilebilecek farklılıklardır.

3.4. MÜKELLEFİN ÖDEVLERİ AÇISINDAN

Her şeyden önce gümrük vergisi mükellefinin (yükümlüsü) ilk ödevi kuşkusuz maddi bir borç olan ve para meblağı şeklinde ödemek zorunda olduğu gümrük vergisini zamanında ve eksiksiz olarak ödemektir. Örneğin, ithalat gümrük vergisinde, yükümlü

¹⁵⁰ Bu kanunun uygulamasıyla ilgili kapsamlı bilgi için bkz. Ercan ALPTÜRK, Tüm Yönleriyle İhbar ve İhbar İkramiyesi, Yaklaşım Yayınları, Ankara, 2007.

¹⁵¹ Uygulama kapsamında 1991-2000 yılları arasında alınan dilekçe adedi 13120, işleme konulmayan dilekçe adedi 2339 iken, ikramiye ödenen kişi sayısı 357’dir. Anılan dönemde ödenen ikramiye tutarı ise 47.128 YTL dir. Bu verilere göre ikramiye ödenme oranı yaklaşık % 3’ karşılık gelmektedir. Oktay UĞUR, “İhbar ve İkramiye Müessesesi ve İşlerliği”, Vergi Dünyası, Nisan 2001, s.67. Aynı müessese kapsamında 2003 yılında ihbarda bulunan 52 kişiye toplam 157.967 YTL ve 2004 yılında ihbarda bulunan 84 kişiye toplam 666.758 YTL ödenmiştir. Yıldırım GENÇ, “Vergi Sistemimizde İhbar İkramiyesi Müessesesi”, Vergi Dünyası, Temmuz 2005, s. 75.

ithal edilen eşya için gümrük tarife cetvelinde gösterilen gümrük vergisini ödemekle yükümlüdür. Maddi vergi yükümlülüğü denilen bu yükümlülük dışında VUK'da olduğu gibi Gümrük Kanunu'nda da şekli ve usuli görevler mükellefin ödevleri arasında yer alır. Ancak, bu ödevler VUK'da olduğu gibi belirli bir sistem dahilinde ele alınmayıp, çeşitli konular içine serpiştirilmiştir. Vergiyi ödeme, doğru ve zamanında beyanda bulunma, muhafaza ve ibraz yükümlülüğü gümrük vergisi mükelleflerinin başlıca ödevleri arasında sayılabilir.

VUK'da şekli ödevleri şu şekilde sıralamak mümkündür; bildirime ilişkin ödevler, (işe başlamayı bildirme, işi bırakmayı bildirme, değişiklikleri bildirme) beyanname verme ödevi, defter tutma ödevi, kayıt düzenine ilişkin ödevler (Türk harflerinin kullanılması, uluslararası rakamların kullanılması, değer Sistemi olarak Türk parası kullanılması, defter tasdiklerinin yaptırılması), belge düzenine ilişkin ödevler (fatura, sevk irsaliyesi, gider pusulası gibi), defter ve belgeleri saklama ve ibraz ödevleri ve diğer ödevler (vergi levhası asmak, vergi kimlik numarası almak ve kullanmak gibi).

Bu bağlamda 4458 sayılı Gümrük Kanunu gereğince yükümlülere usul ve şekle ait getirilen ödevlerin en önemlileri çalışmamızın önceki konularında ayrıntılı olarak açıkladığımız ithalat ve ihracat işlemlerinde gümrük idaresine beyannamelerinin verilmesi ve bunların tescil edilmesi şeklinde sıralamak mümkündür.

Ayrıca, gümrük işlemleriyle doğrudan veya dolaylı olarak ilgili bulunan kişiler, gümrük idarelerinin talebi üzerine, gümrük işlemleriyle sınırlı olmak kaydıyla, Gümrük Kanunu'nun belge ve bilgi saklanması için öngördüğü süreler içinde, faturalar, proforma faturalar, alım satım sözleşmeleri, ithal ya da ihraç eşyasına ilişkin muhasebe kayıtları gibi beyanı destekleyen bütün belge ve bilgileri vermek ve her türlü yardımı sağlamakla yükümlüdür.

Kendilerinden yukarıda belirtilen konularda bilgi istenilen kişiler özel kanunlarda yazılan gizlilik hükümlerini ileri sürerek bilgi vermekten kaçınamazlar.

Yine gümrük işlemleriyle doğrudan ya da dolaylı olarak ilgili bulunan kişilerin, bu işlemlerle ilgili belge ve bilgileri 5 yıl süreyle saklamak zorunda olmaları mükelleflerin bir diğer ödevidir.

Burada bahsi geçen belge saklama süresi Gümrük Yönetmeliğinin 16.maddesinde şöyle belirlenmiştir:

a) Nihai kullanımları nedeniyle indirimli veya sıfır ithalat vergi oranıyla Türkiye’de serbest dolaşıma giren eşya için gümrük gözetimine tabi olmalarının sona erdiği yılın,

b) (a) bendinde öngörülen durumlar dışında serbest dolaşıma girmek veya ihraç edilmek üzere beyan edilen eşya ile ilgili olarak serbest dolaşıma giriş veya ihracat beyanlarına ilişkin belgelerin tescil edildiği yılın,

c) Başka bir gümrük rejimine tabi tutulan eşya için söz konusu gümrük rejiminin sona erdiği yılın,

d) Serbest bölgeye konulan eşya için eşyanın buradan çıktığı yılın, sonundan itibaren işlemeye başlar.

Bunlardan hariç olarak gümrük vergilerine ilişkin usul ve şekle ait diğer hükümlerde karma nitelikli 4458 sayılı Gümrük Kanunu içerisinde yer almaktadır. Vergilemede olduğu gibi bu tür usul hükümleri sistematik şekilde işlenmiş olmayıp Yasa’nın değişik yerlerine serpiştirilmiştir. Halbuki bilindiği üzere vergilemede, usul hükümleri büyük önem taşır.

Kanun koyucu gümrük vergilerine ait usul hükümlerini düzenlerken Vergi Usul Kanunu’na atıf yapmamış, fakat bu yasaya paralel hükümler getirmiştir. Fakat, Gümrük Kanunu çerçevesinde yapılacak icra takibatı için Yasa ayrı hükümler getirilmesini gerekli görmemiş ve 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanuna atıflar yapmıştır. Bu durumda Gümrük Kanunu’na göre yapılacak tahsilat ve kovuşturma işlemlerinde 6183 sayılı Kanun hükümleri geçerli olacaktır demek yanlış olmayacaktır.

3.5. BİLGİ ALMA YÖNTEMİ AÇISINDAN

4458 Sayılı Yeni Gümrük Kanunu, Türk Vergi Sistemine; kişilerin gümrük idarelerinden, gümrük mevzuatının uygulanması hakkında **bilgi** talep edebilmesi ve

gümrük idaresinden gümrük mevzuatının uygulanmasına ilişkin **karar** verilmesini talep edebilmeleri olmak üzere iki yeni müessese getirmiştir.

4458 Sayılı Gümrük Kanunu bu yeni müesseselerden ilkinin 8. maddenin başlığında kısaca **“bilgi”** olarak ifade etmiştir. Sonra da iki madde içinde bu yeni uygulamayı teknik açıdan düzenlemiştir.

Gümrük yükümlülerinin doğal bir hakkı olan bilgi talebinin Yasa ve Yönetmelikte tanımı yapılmamıştır. Çünkü Yasa gereği, gümrük idaresi ile iş ilişkisi bulunan gerçek ve tüzel kişiler, gümrük mevzuatının uygulanması hakkında, gümrük idarelerinden yazılı olarak bilgi talep edebilecekleri hükme bağlanmıştır.

Kişiler bilgi talep edilmesini Gümrük Müsteşarlığı -Gümrükler Genel Müdürlüğü'nden yazılı olarak isteyeceklerdir. Bu talep, ilke olarak **ücretsiz** yerine getirilmekle beraber kimyasal bir tahlili gerektiriyor veya ekspertizi gerekli kılıyor ise, bu takdirde gümrük idarelerince yapılan giderlerin, talep sahibi tarafından karşılanacağı yasada belirtilmiştir.

Bilgi isteme talebi, Müsteşarlık-Gümrük Genel Müdürlüğü tarafından incelemeye alınmaktadır. Fakat cevabın hangi süre içinde verileceği hakkında Yasa veya Yönetmelik de herhangi bir açıklamaya yer verilmemiştir.

İnceleme sonunda, yapılan talep, fiilen tasarlanan bir ithalat veya ihracat işlemine dayanmıyorsa İdarece reddedilebilmekte ve diğer hallerde talep yazılı olarak cevaplandırılmaktadır.

İdare tarafından verilen yazılı cevap İdareyi bağlayıcı nitelikte olmakla beraber verilen bilgilerin zaman açısından sürelerinin kısıtlı olduğu, zaman içinde değişebileceği gibi, bazı hallerde geçerliliğini kaybederek iptal de edilebileceği Yasa ve Yönetmelikte ayrıntılı olarak düzenlemiştir.

Gümrük Kanunu'nun 9. maddesinden de anlaşılacağı gibi, bilgi talep edilecek konular ana hatlarıyla sınırlandırılarak iki başlık altında toplanmıştır:

- i) Bağlayıcı tarife bilgisi
- ii) Bağlayıcı menşe bilgisi

Gümrük Yönetmeliği bu iki tür bilgi belgesinin içeriğini, verilişini, hükümlerini ve sonuçlarını ayrı ayrı göstermektedir.

i) Bağlayıcı Tarife Bilgisi

Bağlayıcı Tarife Bilgisi, kişinin **yazılı talebi** üzerine Müsteşarlık (Gümrükler Genel Müdürlüğü) tarafından verilen ve eşyanın Türk Gümrük Tarife Cetveli'nde sınıflandırılmasına ilişkin idari bir karardır.

Bağlayıcı Tarife Bilgisi, gümrük idarelerini hak sahibine karşı sadece eşyanın tarife pozisyonu konusunda ve yalnızca bilginin verildiği tarihten sonra tamamlanacak gümrük işlemlerine konu eşya için bağlayıcı niteliktedir. Bunun için bilgi alan kişinin, beyan edilen eşya ile verilen bilgide tanımlanan eşyanın cins, nevi ve niteliği açısından uygun olduğunu kanıtlaması zorunludur.

Bağlayıcı Tarife Bilgisi başvurusu, Bağlayıcı Tarife Bilgisi Başvuru Formu ile Gümrükler Başmüdürlükleri vasıtasıyla Müsteşarlığa (Gümrükler Genel Müdürlüğü) yapılır. Bağlayıcı Tarife Bilgisi başvurularının sadece bir kalem eşya için yapılması gerekir. Bir kalem eşya deyiminden Türk Gümrük Tarife Cetvelinde aynı tarife pozisyonu alt açılımında bulunan ve aynı yasal ya da tercihli vergi oranına tabi olan eşya anlaşılır.

Yönetmeliğe göre; Bağlayıcı Tarife Bilgisi'nin başvuru sahibine mümkün olan en kısa zamanda yazılı olarak bildirilmesi esastır. Bağlayıcı Tarife Bilgisi'nin başvuru alındıktan sonra 30 gün içinde başvuru sahibine bildirimimin mümkün olmadığı durumlarda, gümrük idaresi, bu sürenin bitiminden önce, gecikmenin nedenini açıklayarak bilginin verilmesi için gerekli gördüğü ek süreyi belirtir.

İdarenin verdiği Bağlayıcı Tarife Bilgisi'ne karşı Gümrük Kanunu'nun 242. maddesi gereğince; talep sahibinin 15 gün içinde bir dilekçe ile itiraz yoluna başvurma yani, düzeltme talebinde bulunma hakkı da vardır.

Bağlayıcı Tarife Bilgisi veriliş tarihinden itibaren 6 yıl geçerli olup Gümrük İdaresi eşyanın gümrükten çekilmesi sırasında Bağlayıcı Tarife Bilgisi sahibi kişiden gümrük işlemlerini tamamlarken sahip olduğu Bağlayıcı Tarife Bilgisi'ni gümrük idaresine bildirmesini isteyebilir. Ayrıca, talep edenin verdiği yanlış veya eksik bilgiye

dayanan Bağlayıcı Tarife Bilgisi iptal edilerek iptal kararının verildiği tarihten itibaren hüküm ifade etmesi de yönetmelikte belirtilmiştir.

ii) Bağlayıcı Menş e Bilgisi

Bağlayıcı Menş e Bilgisi, kişinin yazılı talebi üzerine Müsteş arlık (Gümrükler Genel Müdürlüğü) tarafından verilen ve eşyanın tercihli veya tercihli olmayan menş einin tespitine ilişkin idari bir karar olup yalnızca bilginin verildiği tarihten sonra tamamlanacak gümrük işlemlerine konu olan eşya için bağlayıcıdır.

Bunun için bilgi alan kişinin beyan edilecek eşya ve menş e kazanımı gerektiren durumu ile verilen bilgide tanımlanan eşya ve menş e kazanımı gerektiren durumun her bakımdan uyumlu olduğunu kanıtlaması zorunludur.

Ayrıca, Bağlayıcı Menş e Bilgisi başvurularının sadece bir kalem eşya için yapılması gerekmekte ve bir kalem eşya deyiminden de Türk Gümrük Tarife Cetvelinde aynı tarife pozisyonu alt açılımında bulunan ve aynı yasal ya da tercihli vergi oranına tabi olan eşya anlaşılması gerekmektedir.

Yönetmeliğe göre, Bağlayıcı Menş e Bilgisi, 2 no.lu ekte yer alan örneğe uygun bir formla başvuru sahibine bildirilir. Bu bildirimde gizlilik esasına göre verildiği kabul edilen hususlar ve Bağlayıcı Menş e Bilgisi'ne karşı Gümrük Kanunu'nun 242. maddesi gereğince; talep sahibinin 15 gün içinde bir dilekçe ile itiraz yoluna başvurma yani, düzeltme talebinde bulunma hakkının olduğu belirtilir.

Bağlayıcı Menş e Bilgisi'nin de Bağlayıcı Tarife Bilgisi'nde olduğu gibi başvuru sahibine mümkün olan en kısa zamanda yazılı olarak bildirilmesi esastır. Bağlayıcı Menş e Bilgisi'nin başvuru alındıktan sonra 30 gün içinde başvuru sahibine bildiriminin mümkün olmadığı durumlarda gümrük idaresi, bu sürenin bitiminden önce gecikmenin nedenini açıklayarak bilginin verilmesi için gerekli gördüğü ek süreyi belirtmek durumundadır.

Bağlayıcı Menş e Bilgisi verildiği tarihten itibaren üç yıl geçerli olup talep edenin verdiği eksik ve yanlış bilgiye dayanılarak verilen Bağlayıcı Menş e Bilgisi iptal edilir ve bu iptal kararı, verildiği tarihten itibaren hüküm ifade eder.

Buraya kadar açıkladığımız, 4458 Sayılı Yeni Gümrük Kanunu'nun Türk Vergi Sistemine getirdiği iki müesseseden ilki olan kişilerin gümrük idarelerinden, gümrük mevzuatının uygulanması hakkında **bilgi** talep edebilmesidir. Bundan başka bir de gümrük idaresinden gümrük mevzuatının uygulanmasına ilişkin **karar** verilmesini talep edebilmeleri vardır.

Gümrük idaresi ile ilişkide bulunan gerçek ve tüzel kişiler gümrük mevzuatının uygulanmasına ilişkin olmak üzere, idareden yazılı talepte bulunma hakkına sahiptirler ve İdare de talebi inceleyerek 30 gün içinde karar vermek zorundadır. Talep bu süre içinde cevaplanamaz ise, idare, belirli sürenin dolmasından önce süre aşımını haklı kılan gerekçeler ile talep hakkında karar vermek için gerekli görülen ek süreyi belirterek başvuru sahibine bilgi verecektir.

Vergi Usul Kanunu'nun kapsamına giren vergi, resim ve harçlarda bu müessese “**idareden belirli konularda görüş ve mütalaa isteme**” şeklinde uygulanmakta ve İdare de talep sahiplerine bunları **özelge** (mukteza) şeklinde vermektedir. Olaya bağlı olmak üzere verilen bu tür görüş ve mütalaaalar, idareyi bağlamakta ve fakat emsal teşkil etmemektedir. İşte Gümrük Kanunu ve Yönetmeliği'nde düzenlenen **karar** mekanizması yukarıda açıkladığımız uygulamanın yasallaşmış ve düzenli bir şeklidir.

İdarenin vereceği karar, başvuru sahibine gerekçeli olmak kaydıyla yazılı olarak tebliğ edilir. Bu kararlar; başvurunun reddi, başvuru muhatabı kişinin aleyhine veya lehine şeklinde olabilir. İlk iki halde, talep sahibi karara Gümrük Kanunu'nun 242. maddesindeki usule göre 15 günlük süre içinde bir dilekçe ile **itirazda** bulunma hakkına sahiptir.

Verilen kararlar, idareyi bağlayıcı nitelikte olduğu için, derhal uygulamaya konulurken bu kararlara karşı idari yargı mercilerine başvurulması, kararın uygulanmasına engel teşkil etmez.

Yasa'nın 7.maddesine göre Gümrük İdaresinin ilgilinin lehine olan kararları aşağıdaki hallerde iptal edilir.

- a) Kararın yanlış veya eksik bilgilere dayanılarak verilmesi halinde,

b) Başvuru sahibinin bu yanlışlık veya eksikliği bilmesi veya bilmesi gerektiği hallerde,

c) Kararın doğru veya tam bilgilere dayanılarak verilmesinin mümkün olmamasının tespiti halinde.

Aşağıdaki hallerde ise ilgilinin lehine olan karar değiştirilir veya iptal edilebilir.

a) Kararda öngörülen bir veya birden fazla koşulun gerçekleşmemiş veya gerçekleşemez olması,

b) Lehine olan bir kararda öngörülen bir yükümlülüğe ilgilinin uymaması halinde.

İdarece verilen kararın iptal veya değiştirilmesi halinde, bu karar muhataba tebliğ tarihinden itibaren yürürlüğe girecektir. Bununla birlikte, karar muhatabının çıkarlarının gerektirdiği hallerde, kararın iptalinin veya değiştirilmesinin yürürlük tarihi 'Yönetmelik' de belirtilen koşullar altında **ertelenebilecektir**.

İdarece verilen iptal kararı, iptal kararının verildiği tarihten itibaren yürürlüğe girecektir.

Değiştirme ya da iptal kararları, bu kararların yürürlüğe girdiği tarihte, iptal edilen ya da değiştirilen kararlar uyarınca bir gümrük rejimine tabi tutulmaya başlanmış eşya için uygulanmaz. Bununla birlikte, gümrük idareleri belirlenecek bir dönem içinde bu eşyanın gümrükçe onaylanmış bir işleme ya da kullanıma tabi tutulmasını isteyebilir.

İdarenin verdiği karar talep sahibinin talebini red mahiyetinde olması veya talep sahibinin aleyhine çıkması halinde, Kanun bunlara karşı **itiraz yolunu** açık tutmuştur. Bilindiği gibi, Gümrük idaresinin vermiş olduğu kararlar hem gerekçeli ve hem de yazılı olduğu için, muhatap kararın kendisine tebliğ tarihinden 15 gün içinde ;

a) İlk kararı alan idarenin gümrük müdürlüğü olması durumunda 7 gün içinde, bu müdürlüğün bağlı bulunduğu **Gümrükler Başmüdürlüğüne**,

b) İlk kararı alan idarenin Gümrükler Başmüdürlüğü olması durumunda, 15 günlük süre içinde **Gümrük Müsteşarlığına**, itiraz edebileceklerdir.

İtirazın yasal süreler içinde dilekçe ile yapılması ve buna gerekli belgelerin eklenmesi gereklidir. Ayrıca yine burada da Gümrük İdarelerince alınan kararlara karşı idari yargı merciine başvurulması, bu kararın idare tarafından uygulanmasına engel teşkil etmez.

VUK bünyesindeki vergiler bakımından geçerli olan bilgi talebinde bulunulması, yasada ayrıntılı olarak düzenlenmemiş olmakla birlikte; yükümlülerin tereddüt halinde uygulama hakkında yetkililerden görüş istemesi mümkündür. Bu görüşler, kendisine görüş verilen kişi bakımından bir yasal koruma sağlamaktadır. Kendisine görüş verilen kişi, verilen görüşe göre hareket etmesi halinde, uygulama yanlış bile olsa, kendisine ceza kesilememektedir.

Bunun dışında, tüm kamusal faaliyetler için vatandaşların bilgi talep etmelerini düzenleyen Bilgi Edinme Yasası çerçevesinde de idareden bilgi talep edilmesi mümkündür.

3.6. İDARİ BAŞVURU YOLLARI AÇISINDAN

Gümrük vergisine ilişkin yükümlüler ile gümrük idaresi arasında doğan anlaşmazlıkların (uyuşmazlıkların) ilk çözüm basamağı idari aşamadır ve bu aşama başarısız kalırsa vergi yargı mercilerine başvurulmaktadır. Söz konusu uyuşmazlıkların çözümlenmesinde başvurulacak idari merciler 4458 sayılı Gümrük Kanunu ve bu kanunun uygulamasına ilişkin olarak çıkarılan Gümrük Yönetmeliği'nde Gümrük Müdürlükleri, Gümrük Başmüdürlükleri ve Gümrük Müsteşarlığı olarak gösterilmiştir.

Yükümlülerin, gümrük vergileri ve cezalarla ilgili aleyhlerine olan bir duruma karşı başvurabilecekleri ilk idari merci; işlemi yapan Gümrük İdaresi olup .bu idareye karşı da 15 günlük süre içinde **düzeltilme talebinde** bulunabilirler..

Yükümlüler ileri sürebilecekleri tüm itiraz nedenleri için, yine aynı şekilde düzeltme talebinde de bulunabilirler. Başka bir deyişle yükümlüler; **matrah, tarife, konu ve birçok unsur** için düzeltme talebinde bulunabilirler.

Düzeltilme talebinin yanlış mercie yapılmış olması durumunda; örneğin düzeltme talebinin Gümrük Müdürlüğü'ne yapılması gerekirken, Gümrük Başmüdürlüğü'ne yapılması halinde ne olacağına “**T.C. Başbakanlık Gümrük Müsteşarlığı İstanbul**

Gümrükleri Başmüdürlüğü'nce verilen 2002/ 110 sayılı, Başmüdürlük Emri” ile açıklık getirmiştir. Buna göre, düzeltme talebi yanlış mercie yapılmış olsa da talep, yapılmamış olma tehlikesiyle karşı karşıya kalmayacak yanlışlıkla düzeltme talebinde bulunulan mercii, düzeltme talep dilekçesini, talep yapılması gereken mercie re'sen ve kendiliğinden gönderecektir

İtiraza bakacak olan ilgili Gümrük Müdürlüğü de 30 günlük süre içinde kararını verip yükümlüye tebliğ etmek zorundadır.

Gümrük Yönetmeliği'nin 743.Maddesi uyarınca yükümlüler;

- a) Düzeltme taleplerine ilişkin kararlara,
- b) Gümrük vergilerine,
- c) Cezalara,
- d) İdari kararlara,

karşı 7 gün içinde kararı alan gümrük idaresinin bağlı bulunduğu Gümrük Başmüdürlüğüne, ilk kararın alındığı idarenin gümrük başmüdürlüğü olduğu hallerde ise 15 gün içinde Gümrük Müsteşarlığı'na itiraz edebilirler.

Gümrük Başmüdürlükleri yapılan bu itirazları 30 gün içinde Gümrük Müsteşarlıkları ise 45 gün içinde inceleyerek karara bağlayıp yükümlüye bildirmek durumundadır.

VUK kapsamında yer alan vergiler açısından, uyuşmazlıklara karşı idari başvuru yollarının tüketilmesi, hatta idari başvuru yapılması zorunluluğu bulunmamaktadır. Mükellefler, idari işlem üzerine doğrudan dava açabilirler. Bununla beraber, İYUK m. 11 gereğince, VUK kapsamındaki mükelleflerin “üst makama başvuru hakkı” bulunmaktadır. Üst makamlara başvuruda bulunulmuş olması dava açma süresini durdurur.

Gümrük Kanunu'nda başvuru yapılacak birimler, başvuru süreleri ve başvuru makamının başvurulara cevap verme süreleri ayrıntılı olarak düzenlenmiştir. VUK kapsamındaki vergiler için üst makamlara başvurulması halinde genel hükümler çerçevesinde süreç işleyecektir.

VUK'da düzenlenmiş bulunan “uzlaşma” benzeri bir kurum gümrük vergilerinde bulunmamaktadır. Ayrıca, idari suçlar için pişmanlık kurumuna benzer bir kurum da yer almamaktadır. Adli suçlar için ise ceza hukukunun genel düzenlemeleri gereğince etkin pişmanlık kurumunun geçerli olacağına kuşku yoktur. Cezalarda indirim konusu önemli benzerlikler göstermektedir. Amaç, cezanın bir uyuşmazlık yaratılmaksızın bir an önce tahsil edilmesidir.¹⁵²

3.7. YARGILAMA AÇISINDAN

Yargılama cephesinden baktığımızda, gümrük vergisine ilişkin uyuşmazlıklarda, dava yoluna gidilmeden önce, idari itiraz yollarının tüketilmesi zorunludur. Aksi halde yükümlünün açmış olduğu dava “merci tecavüzü” gerekçesiyle reddedilir.

İlke olarak Gümrük Başmüdürlükleri ile Gümrük Müsteşarlığı kararlarına karşı işlemin yapıldığı Gümrük Müdürlüğü'nün veya Gümrük Başmüdürlüğü'nün bulunduğu yerdeki idari yargı mercilerine başvurulabilir.

İdari yargı mercilerine başvurulması halinde 4458 Sayılı Gümrük Kanunu geçerli olacak temel ilkeleri Yasa'nın 245. maddesinde¹⁵³ şu şekilde belirlemiştir.

Yükümlüler, gümrük idaresine verdikleri beyanname ve bu beyanname eki bilgi ve belgeler esas alınmak suretiyle kendileri tarafından hesaplanan gümrük vergilerine karşı itirazda bulunmazlar. Bu kısıtlama hem idari merciler ve hem de yargı mercileri

¹⁵² VUK bünyesinde yer alan uzlaşma ve cezalarda indirim müesseselerinin yeterince etkin olmadığı düşüncesinden hareketle, farklı bir model önerilmektedir. Buna göre, ceza kesilmesini gerektiren fiili işleyenlerin vergi incelemesinden önce, vergi incelemesi sırasında ve vergi incelemesi sonrasında idareyle yaptığı işbirliğin derecesine göre vergi aslı ve cezalarda indirim yapılması, uzlaşma, pişmanlık ve cezalarda indirimin kaldırılmasını öneren bu model İngiliz sistemine benzerlik göstermektedir. Bkz. Necdet GÖKMEN, “Vergi Cezaları ve Farklı Bir Ceza İndirim Modeli”, Vergi Dünyası, Eylül 2005, s. 34-39.

¹⁵³ 4458 sayılı yasanın 245. maddesi 3 bendden oluşmaktaydı. Bu bendler Anayasa Mahkemesinin 18/10/2005 tarihli ve E.:2003/7, K.:2005/71 sayılı Kararı ile iptal edilmiştir. İptal edilen bendler:

2- İdari yargı mercilerine yapılan itirazda, gümrük itiraz sırasında kullanılan bilgi ve belgeler dışında herhangi bir bilgi ve belge kullanılamaz.

3- Alınan kararlara karşı, idari yargı mercilerine başvurulması, bu kararın idare tarafından uygulanmasına engel oluşturmaz.

Bu bendlerde yer alan hükümlerin eleştirisi için bkz. Metin TAŞ, “Gümrük İdaresinin Vergileme İşlemlerinde Yargı Yolu ve Anayasal Bir Sorun”, Yaklaşım, Aralık 2005, s. 203-206; Cahit YERCİ, “İthalat Vergilerine ve Gümrük Mevzuatı Uyarınca Uygulanan Cezalara Karşı Vergi Mahkemesinde Açılan Davalarda Tahsilat Konusu”, Vergi Sorunları, Haziran 2002, s. 20-23. İptale ilişkin yorum için ayrıca bkz. Cahit YERCİ, “Gümrük Kanunu'nun 245/3 üncü Maddesinin Anayasa Mahkemesine İptali Üzerine Bir Değerlendirme”, Vergi Sorunları, Mayıs 2006, s. 15-25.

için geçerlidir.

Oluşan içtihadı göre, gümrük vergisi yükümlüleri, gümrük idaresi nezdinde yapmış oldukları düzeltme talebi ile itirazlar sonuçlanmadan idari yargı mercileri nezdinde itiraz yoluna gidemezler.

Danıştay, bölge idare mahkemeleri ve vergi mahkemelerinin görev ve yetki alanlarına giren gümrük uyuşmazlıklarının çözümünde uygulanacak usuller 06.01.1982 tarih ve 2577 Sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu ile düzenlenmiş bulunmaktadır. Bu Yasa idari yargıdaki tüm uyuşmazlıklara uygulanacak usul ve yöntemleri göstermiş olduğundan gümrük vergi uyuşmazlıklarını da kapsamaktadır. Bu bakımdan Vergi Usul Kanunu kapsamına giren vergi, resim ve harçlarla, gümrük vergileri arasında idari yargı aşamasında bir fark yoktur. Her iki vergi grubunda da anlaşmazlıkların idari yargı aşamasında çözülmesi aynı usul ve yöntemlere tabi olacaktır.

Gümrük anlaşmazlıklarının vergi yargılama sürecindeki işlemleri için özel yasalarda ayrı bir süre gösterilmemiş olduğundan, Gümrükler Başmüdürlüğü ile Gümrük Müsteşarlığı'nın yukarıda belirlenen kararlarına karşı, bu kararların tebliğ tarihinden itibaren 30 günlük süre içinde yükümlülerin vergi mahkemeleri nezdinde vergi davası açabileceklerdir. Daha sonra gümrük vergisi işlemlerine karşı yapılan bu itiraz normal prosedür içinde devam edip sonuçlanacaktır.

Gümrük uyuşmazlıkları dolayısıyla yargıya gidilmesi halinde, VUK kapsamındaki vergilere göre farklılık ortaya koyan iki durum bulunmaktaydı. Bunlardan ilki; yargılama aşamasında idari itirazda kullanılan bilgi ve belgeler dışında bir bilgi ve belge kullanılmayacağına yönelik kısıtlamaydı. İkincisi ise, gümrük uyuşmazlıklarına karşı dava açılmış olmasının işlemin yürütmesini durdurmayacağına ilişkin hükümdü. 245. maddenin 2 ve 3. fıkralarında yer alan bu hükümler, adil yargılanma hakkı ve kanun önünde eşitlik ilkelerine aykırı olduğu gerekçesiyle Anayasa Mahkemesi tarafından iptal edilmiştir.¹⁵⁴ Dolayısıyla, yargılama açısından önemli bir farklılık kalmamıştır.

¹⁵⁴ Anayasa Mahkemesinin 18/10/2005 tarihli ve E.:2003/7, K.:2005/71 sayılı Kararı.

3.8. GÜVENLİK ÖNLEMLERİ AÇISINDAN

Gümrük İdarelerinin gümrük vergilerinin ödenmesini sağlamak üzere, gerekli gördükleri hallerde teminat istenmesi 4458 Sayılı Gümrük Kanunu ile düzenlenmiştir. Buna göre, teminat verilmesi gereken hallerde, bu teminat yükümlü veya yükümlü olması muhtemel kişi tarafından verilecektir. Gümrük idareleri, teminat vermesi istenen kişinin yerine başka bir kişinin de teminat vermesini kabul edebilir. Genel ve katma bütçeye dahil kamu kuruluşları ile belediyeler ve sermayesinin tamamı devlete ait olan kamu iktisadi kuruluşlarının ve Türkiye'deki yabancı misyon şeflerinin verecekleri garanti mektuplarını teminat olarak kabule, Gümrük Müsteşarlığı yetkilidir.

Bir kişinin bir gümrük idaresine 'her türlü gümrük işlemlerine ilişkin' vermiş olduğu teminat, o kişinin o gümrük idaresindeki bütün gümrük işlemleri için kullanılır. Takip edilebilir olması halinde söz konusu teminat diğer gümrük idarelerinde de geçerli olabilecektir.

Gümrük İdaresi tarafından kabul edilebilecek teminat türleri aşağıdaki kalemlerden oluşur:

- a) Tedavülde olan nakit Yeni Türk Lirası (YTL),
- b) Bankalar ve özel finans kurumları tarafından verilen süresiz teminat mektupları,
- c) Hazine Müsteşarlığınca ihraç edilen Devlet İç Borçlanma Senetleri veya bu senetler yerine düzenlenen belgeler (Nominal bedele faiz dâhil edilerek ihraç edilmiş ise bu işlemlerde anaparaya tekabül eden satış değerleri esas alınır.),
- d) Hükümetçe belli edilecek Millî Esham ve Tahvilât (Bu Esham ve Tahvilât, teminatın kabul edilmesine en yakın borsa cetvelleri üzerinden %15 noksanıyla değerlendirilir.),
- e) İlgililer veya ilgililer lehine üçüncü şahıslar tarafından gösterilen ve alacaklı amme idarelerince haciz varakalarına müsteniden haczedilen menkul ve gayrimenkul mallar,

f) Genel ve katma bütçeye dâhil kamu kuruluşlarının, belediyelerin, sermayesinin tamamı devlete ait olan kamu iktisadî kuruluşlarının ve Türkiye'deki yabancı misyon şeflerinin verecekleri garanti mektupları,

g) Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankası tarafından kabul edilen ve bu Bankanın belirlediği efektif alış kuru üzerinden hesaplanan dövizler,

Dikkat edileceği üzere, gümrükteki eşyanın ödenecek vergi için aynı bir teminat olması yukarıdaki sayılan kalemler arasında yer almamıştır.

Teminat tutarı, gümrük yükümlülüğü gerektiren veya gerektirebilecek birden fazla işlem için teminata konu gümrük vergileri tutarının kesin olarak tespiti halinde bu miktar, diğer hallerde ise tahakkuk ettirilen veya ettirilebilecek gümrük vergilerinin en yüksek tutarına eşit düzeyde saptanır. Zaman içinde değişkenlik gösteren gümrük vergileri için verilen toplu teminat tutarları ise, söz konusu gümrük vergilerini her zaman karşılayabilecek biçimde belirlenir.

Teminatın zaman içinde değerini yitirmesi veya yetersiz kalması halinde, ilgili gümrük idaresi ek teminat verilmesini veya ilk teminatın yeni bir teminat ile değiştirilmesini isteyebilir.

Diğer taraftan, teminatı veren de, verdiği teminatı, idare amirinin izniyle kısmen veya tamamen aynı değerde başka teminat ile değiştirilmesini isteyebilir.

Teminatın alınmasını gerektiren gümrük yükümlülüğü sona erdiğinde teminat çözülürken gümrük yükümlülüğü kısmen sona erdiğinde de, verilmiş teminat ilgilinin talebi üzerine kısmen çözülür. Fakat bunun için, söz konusu teminatın kısmen çözülmeye uygun olması gerekir.

VUK kapsamındaki vergilerde, gümrük vergileri anlamında vergileme sürecinde bir teminat sözkonusu değildir. Yani, vergi kesin ve ödenmesi zorunlu bir hal almadan (işlemler VUK uyarınca sürdürüldüğü sürece) teminat istenmesi söz konusu değildir. Bu farklılık, gümrük vergisinin kendisine özgü yapısından kaynaklanan bir ihtiyaç olarak ortaya çıkmıştır. Kesin hale gelen ve AATUHK hükümlerine göre takip edilen vergiler için ise teminat konusu 6183 sayılı kanunda düzenlenmiştir. Aynı kanun gümrük

vergilerini de kapsadığından bu anlamda AATUHK her iki vergi grubu bakımından ortak kaynak niteliği taşımaktadır.

3.9. YÜKÜMLÜLÜĞÜN SONA ERDİRİLMESİ AÇISINDAN

6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkındaki Kanun hükümleri saklı kalmak üzere, gümrük yükümlülüğü;

- a) Vergilerin ödenmesi,
- b) Vergilerin kaldırılmasına karar verilmesi,
- c) Gümrük beyannamesinin iptal edilmesi,

d) Eşyanın bir gümrük rejimi kapsamında tesliminden önce zapt ve müsadere edilmesi veya imha edilmesi; serbest dolaşımda olmayan eşyanın hazineye hiçbir masraf getirmeyecek şekilde, gümrük idaresinin gözetiminde imhası veya gümrüğe terk edilmesi; doğal özellikleri veya beklenmeyen haller yahut mücbir sebep nedeniyle telef veya kaybı,

e) İthalat vergilerine tabi olup, Gümrük Kanununa aykırı şekilde Türkiye Gümrük Bölgesine giren ya da bir serbest bölgeden bu Kanuna aykırı olarak Gümrük Bölgesinin başka bir yerine çıkarılan eşyanın müsadere edilmesi, hallerinde sona erer.

Dikkat edileceği üzere “zaman aşımı” Gümrük Vergisi’nin ortadan kalkmasına sebep sayılmamıştır. Bununla birlikte, genel hukuk ilkeleri uyarınca zamanaşımının da verginin talep edilmesi hakkını ortadan kaldıran bir durum olduğu vurgulanmalıdır.

Ayrıca, Gümrük Kanununun 194 üncü maddesi uyarınca Türkiye’nin taraf olduğu anlaşma hükümlerine göre dahilde işleme rejimi altında elde edilen Türk menşeli eşyanın anlaşmalara taraf ülkelere ithalinde, tercihli tarife uygulamasından yararlanmasının, bunların bünyelerine giren serbest dolaşımda olmayan eşyanın ithalat vergilerinin ödenmesi ve buna ilişkin belgelerin onaylanması koşuluna bağlı olması halinde doğan gümrük yükümlülüğü, bu işlemlerin söz konusu eşyanın geri gelmesi veya ihracatın gerçekleşmemesi gibi nedenlerle iptal edilmesiyle ortadan kalkar.

VUK kapsamındaki vergilerle vergi yükümlülüğünün sona ermesi bakımından büyük benzerlikler bulunmaktadır. Gözlemlenebilen farklılıklar ise, her iki gruptaki vergilerin teknik yapılarından ileri gelen detaylarla ilişkilidir.

3.10. SORUMLULUK AÇISINDAN

Vergi sorumlusu, VUK’da , verginin ödenmesi bakımından alacaklı vergi dairesine karşı muhatap olan gerçek ve tüzel kişiler olarak ifade edilmiş ve ayrıca uygulama açısından da mükellef deyimini vergi sorumlusunu da kapsamaktadır.

Teorik açıdan vergi sorumlusu, vergiyi kaynakta kesme “stopaj” usulünün getirdiği bir kavramdır. Bilindiği üzere burada ödemeyi yapan kişi veya kuruluş, asıl mükellef adına, sorumlu sıfatıyla vergiyi kesip yatırmak zorundadır.

Gümrük vergilerinde verginin kaynağında kesilip yatırılması teknik açıdan mümkün olmadığından VUK’ da olduğu gibi bir sorumluluk söz konusu değildir. Bununla birlikte mükellefin temsili konusunda genel hukuk prensipleri nedeniyle bazı benzerlikler bulunmaktadır.¹⁵⁵ 4458 sayılı Gümrük Kanunu “sorumlu” kavramına tanımlamalar içinde yer vermemekle birlikte kanun maddeleri içinde kullanmıştır.

Gümrük Kanunu’nun 182/3 maddesinde:

- a) Eşyanın kanuna aykırı olarak girişini gerçekleştiren kişiler,
- b) Eşyanın kanuna aykırı girişine iştirak eden ve girişin kanuna aykırı olduğunu bilen veya normal olarak bilmesi gereken kişiler,
- c) Söz konusu eşyayı elde eden veya elinde bulunduran ve bu eşyayı elde ettiği veya aldığı sırada eşyanın kanuna aykırı olarak girdiğini bilen veya normal olarak bilmesi gereken kişiler, Gümrük vergilerinden sorumludurlar.” diyerek sorumlu kavramına yer verilmiştir.

Yine aynı kanunun 183/3 maddesinde de;

- a) Eşyayı gümrük gözetiminden çıkaran kişiler,

¹⁵⁵ Bkz. Mustafa Gürkan ACAR, “Vergi Kanunları Açısından Temsil”, Vergi Dünyası, Eylül 2005, s. 69-73.

b) Bu ıkarma işine iştirak eden ve eşyanın gümrük gözetiminden çıkarıldığını bilen veya normal olarak bilmesi gereken kişiler,

c) Söz konusu eşyayı elde eden veya elinde bulunduran ve bu eşyayı elde ettiği veya aldığı sırada gümrük gözetiminden çıkarıldığını bilen veya normal olarak bilmesi gereken kişiler,

d) Eşyanın geçici depolanmasında veya tabi tutulmuş olduğu gümrük rejiminin kullanılmasından doğan yükümlülükleri yerine getirmesi gereken kişiler,

Gümrük vergilerinden sorumlu tutulmuşlardır.

Tüm bu açıklamalardan anlaşılacağı üzere, Gümrük Kanunu'nda bahsi geçen "sorumluluk" yukarıda belirtilen fiilleri gerçekleştiren kişilere karşı cezai nitelikte bir yükümlülüğü ifade ettiğinden VUK' da belirtilen sorumluluktan tamamıyla farklı bir kavram olmaktadır.

SONUÇ

Gümrük vergisi, vergi gelirleri içindeki payı oldukça az olmasına karşın, farklı amaçlar için kullanıldığında etkin bir ekonomik müdahale aracı olabilmektedir. Gümrüklerimizde 2000 yılında ciddi bir yasal reform gerçekleştirilmiş ve mevzuatımız Avrupa Birliği'ne oldukça yaklaştırılmıştır. 4458 sayılı Gümrük Kanunu'nun yürürlüğe girmesiyle uzun sayılabilecek bir süreden beri yürürlükte bulunan 1615 sayılı kanun yürürlükten kalkmıştır.

Gümrük Kanunu'nun yeni olmasının uygulamada özellikle içtihat hukuku açısından sorunlar yaratması beklenebilir. Bununla birlikte, 1615 sayılı kanun dönemindeki içtihatlardan da benzerlikler ölçüsünde yararlanılması mümkündür.

Vergi sistemimiz içindeki vergilerden en eskisi olmasına rağmen, gümrük vergileriyle ilgili akademik çalışma yok denecek kadar azdır. Bir elin parmaklarını bulmayan ciddi bazı akademik çalışmalar hariç, yapılan çalışmaların büyük bir çoğunluğu "malumun ilanı" niteliğindedir.

Bu genel saptamalardan sonra çalışmamızda elde ettiğimiz bulguları şu şekilde özetleyebiliriz. Gümrük Kanunu temsil konusunu etraflıca düzenlemiş olması dolayısıyla, iş takibinin ehliyetli kişiler tarafından yapılmasını sağlamıştır. Bir mükellefin iradi temsilcisinin belirli teknik bilgi ve deneyime sahip olması, yapılan işin de olabildiğince hatasız olmasını sağlar. Bu bakımdan, iradi temsil açısından Gümrük Kanunu VUK'dan bir adım öndedir.

Gümrük Kanunu'nda yer alan bağlayıcı tarife ve menşe bilgisi talep edebilme hakları, eski kanuna göre olumlu sayılabilecek gelişmelerdendir. Ancak, bu konudaki düzenlemelerin tartışmaya açık olması karşısında, konunun gözden geçirilmesinin yararlı olacağı görüşünü taşımaktayız.

Gümrük Kanunu "çerçeve" bir kanun niteliğinde olduğundan, usule yönelik hükümler de içermektedir. Buna rağmen, vergi tekniği ve kavramsal bütünlük bakımından ulusal mevzuatla uyumlu olduğunu söylemek mümkün değildir. Vergi

teknğine ilişkin bazı kavram ve süreçler düzenlenmemiş, bazıları ise kafa karıştıracak şekilde düzenlenmiştir.

Münferit bazı ithalatlar bir yana, Gümrük Vergisi mükelleflerinin büyük bir bölümü aynı zamanda gelir veya kurumlar vergisi mükellefi durumundadır. Bu yönüyle vergi ile ilgili kavramsal bütünlük olmayışı, vergi mükelleflerinin konu hakkında yeterli ve doğru bilgi edinmesinin önünde önemli bir engeldir. Verginin tarhının tanımlanmamış olması, tahakkuk kavramının tarh anlamında kullanılması, tahakkuk kavramı yerine tahakkukun kesinleşmesi kavramının kullanılması bu hususta üzerinde durulabilecek örneklerdir.

Gümrük vergileriyle ilgili birçok konu yönetmeliklerle çözüme kavuşturulmaya çalışılmaktadır. Örneğin mücbir sebepler gibi önemli bir konu yönetmelikle düzenlenmiştir. Oysa, bu tür konuların kanun kapsamında yer alması hukuk devleti ilkesine daha uygun düşerdi.

Yükümlülerin idarenin vergileme ve ceza kesme işlemlerine dava açabilmeleri için önce idari itiraz sürecinin tamamlanması gerekliliği, tartışılabilir bir niteliktedir. Böylesi bir önkoşul yargının yükünün azaltılması açısından yararlı görülebilir. Ancak, “geciken adalet adalet değildir” sözünü de unutmamak gerekmektedir.

İdari itiraz süreçlerinin izlenmesi konusunda başka bir tartışmalı husus da, Gümrük Kanunu’nda belirlenmiş cevap verme sürelerinde idarenin eylemsiz kalması durumunda izlenmesi gereken yol ile ilgilidir. İYUK’nda yer alan “idari makamların sükutu”nun gümrük idarelerine yapılan başvurularda uygulanmasının mümkün olmayacağı yönünde görüşler bulunmaktadır.¹⁵⁶ Kanımızca, belirlenmiş süreler içinde cevap verilmemesi ve kesin olmayan cevap verilmesi halinde, İYUK hükümleri dikkate alınmalıdır.

Gümrük Kanunu’nda yer alan idari itiraz aşamasında kullanılan belge ve bilgiler dışında başka bir bilgi ve belgenin kullanılamayacağına ilişkin hüküm ile gümrük işlemlerine karşı dava açılmasının işlemin yürütülmesini durdurmayacağına ilişkin hükmü, Anayasa Mahkemesi tarafından iptal edilmiştir. Bu husus son derece yerinde

¹⁵⁶ Bkz. ÇELİKKAYA, a.g.ç., s. 232.

olmuştur. İptalle birlikte kanunun yapısında önemli sayılabilecek bir iyileştirme gerçekleştiğini söyleyebiliriz.

Gümrük vergisi, VUK kapsamında yer alan vergilerle bazı konularda farklı özellikler göstermektedir. Bu farklılıkların bir bölümü teknik gereklilik sonucu ortaya çıkmıştır. Bununla birlikte, özellikle cezalarla ilgili farklılıklar üzerinde durulmaya değer niteliktedir.

Gümrük idareleri tarafından verilen para cezalarında, pişmanlık ya da benzeri bir kurum yer almamaktadır. Oysa, idarenin ulaşamadığı-belki de hiç ulaşamayacağı- vergi matrahlarının ortaya çıkartılabilmesi açısından bu uygulama oldukça yararlıdır. Kaldı ki, ceza mahkemelerinde yargılanan gümrük suçları için ceza kanununda yer alan etkin pişmanlık hükümlerinin uygulanacağı doğaldır. Bu durum oldukça çelişkilidir. Daha ağır fiiller için pişmanlıktan yararlanmak mümkün iken (TCK hükümlerine göre), görece daha hafif fiiller için bu yolun olmamasının mantığı anlaşılabilir değildir.

Cezalarla ilgili üzerinde durulması gereken başka bir husus, idare tarafından verilecek cezalarda tekerrüre yer verilmemiş olmasıdır. Oysa, tekerrür kurumu kanuna karşı fiillerde bulunmayı alışkanlık haline getirmiş kişilerin aynı türden fiil işlemleri halinde eskisine göre daha ağır bir ceza verilmesini sağlaması bakımından, caydırıcılığı olan bir uygulamadır.

Başka bir konu, kesilen para cezalarının dağıtımı konusuyula ilgilidir. İdarenin kanuna karşı suç işleyenleri ortaya çıkarması açısından bir “teşvik” niteliği taşıyan bu uygulamanın bazı sakıncaları da bulunmaktadır. Öncelikle, çalışanların ve inceleme elemanlarının gerekli-gereksiz cezalandırma işlemine zemin hazırlamalarının yolu sürekli açık kalacaktır. Çalışanların saptamış oldukları fiiller için kesilen ve tahsil edilen cezalardan pay almaları sisteminin karşıtı olarak haksız ve yersiz işlem yapan çalışanların bazı yaptırımlarla karşı karşıya kalması önerilebilir.

Ayrıca, gümrük idareleri dışında çalışan vergileme elemanlarının saptamış oldukları VUK kapsamında yer alan vergilere ilişkin kayıp kaçak ve bunlara ilişkin kesilen para cezalarından pay almaması, Anayasa'nın 10. maddesinde yer alan “kanun önünde eşitlik” ilkesine aykırıdır. Devletin bir kurumundaki çalışanıyla, niteliği

tamamen aynı olan başka bir kurumundaki çalışanı arasında birisinin lehine fark yaratılması, hukuk devleti ilkesiyle bağdaşmaz.

Çalışanların, etkin denetim görevi yapmaları özendirilmek isteniyorsa -ki, bu günümüzde gereklidir- bu özencelerin benzer durumda bulunanların tamamına objektif ölçüler içinde tanınması gerekir. Yani, VUK bünyesinde de bu tür bir teşvik düşünülmelidir. Ancak, yapılan hatalı ve kasıtlı işlemler de yaptırıma bağlanmalıdır. Aksi takdirde, çalışanların yapmış oldukları hatalı işlemlerin çoğalması kaçınılmazdır.

Ceza konusuyla bağlantılı olmak üzere indirim uygulanması, VUK'a önemli ölçüde paralellik göstermektedir. Ancak, VUK bünyesinde yer alan indirim kurumu özellikle vergi ziyayı açısından fiilen uygulanmamaktadır. Bunun nedeni, uzlaşmayla mükellefler cezaların neredeyse tamamından kurtulma olanağı elde edebilmektedirler. Bu bakımdan, gümrük uyuşmazlıklarının azaltılabilmesini sağlayabileceği göz önüne alınarak uzlaşma kurumunun gümrük vergileri için de ihdas edilmesi önerilebilir. Ancak, çalışanlara cezadan pay verilmesi uygulaması ile uzlaşmanın birlikte nasıl yürüyeceği konusu üzerinde titizlikle durulması gereken bir husustur.

VUK kapsamında yer alan vergilerle doğrudan ilgili olan meslek mensupları gümrük iş ve işlemlerine ve izlenmesi gereken sürece ve mevzuata ilişkin yeterli düzeyde bilgi sahibi değildirler. Aynı durum, gümrüklerde iş ve işlem yapma yetkisi olan gümrük müşavirlerinin de VUK kapsamındaki vergilere ilişkin yetersizlikleri açısından da gözlemlenebilir. Oysa, her iki yükümlülük grubu genellikle birçok mükellefin şahsında birleşmektedir. Böyle olunca, mükellefler birbirlerinden tamamen farklı dünyalara ait, her biri kendi işini önde tutan iki “uzman” arasında kalmaktadır. Bunun önüne geçmek bakımından, bu mesleklere ilişkin sınav ve sorumluluk konuları kapsamının genişletilmesi önerilebilir.

Gümrüklere ilişkin hukuksal düzenlemeler yapılırken öncelikle AB kriterleri dikkate alınmaktadır. Bu durum, yaklaşık 12 yıldır gümrük birliğinde olmamızın doğal sonucu olarak değerlendirilebilir. Ancak, bir yandan tam üyelik sürecindeki tıkanma ve diğer yandan AB üyesi ülkelerin gümrük birliğini tam üyelikten sonra gündeme almış olmaları konu üzerinde düşünülmesi gerektiğini ortaya koymaktadır.

Bu bağlamda, gümrük birliği sürecinin ülke ekonomisi üzerindeki etkilerinin objektif esaslarla değerlendirilmesi gerekmektedir. Özellikle iç üretimin birlik ülkeleri karşısında korumasız kalmasının bugün ve gelecekteki sonuç ve etkileri üzerinde ciddi olarak durulması gereken önemli bir husus olarak karşımıza çıkmaktadır.

Bunlara AB'nin ekonomik ve toplumsal yaşamımıza ve hukuk sistemimize yerli yersiz müdahaleleri ve bunlara ilişkin talepleri eklendiğinde, konunun popülist politikalara malzeme olarak değerlendirilmeyip ülke çıkarları açısından hayati değerde önem taşıdığı ortaya çıkacaktır.

Örneğin, son günlerin popüler konusu olarak AB rakıya uygulanan ÖTV'nin artırılarak ithal içkilerdeki ÖTV'nin düşürülmesini talep etmektedir. Oysa, içkilere uygulanan ÖTV konusunda AB rekoru ülkemize aittir. Diğer taraftan, birlik kapsamındaki ülkeler ulusal içkileri için ciddi ayrıcalıklara sahiptirler. Böyle bir durumda bu talep anlamsız kalmakta; uyum amacının çok ötesinde amaçları hedeflemektedir.

Bütün bu hususlar da dikkate alınarak, gümrüklerimiz, gümrük birliği ve uygulanmakta olan gümrük vergilerinin etraflıca gözden geçirilerek; ulusal çıkarlar ön plana alınarak gerekli düzenlemeler yapılmalıdır.

Sonuç olarak, gümrük vergileri ile diğer vergilerin işleyişinin birbirlerinden farklı olması nedeniyle mevcut durumda olduğu gibi her iki vergi grubunun ayrı kanunlarla ele alınıp değerlendirilmesinin doğru ve yerinde bir uygulama olduğunu düşünmekteyiz. Fakat bu düşüncemizin süreklilik arz etmesi için yukarıda sayılan değişikliklerin ve uyumlaştırmanın da gerekli olduğuna inanmaktayız.

KAYNAKÇA

- ACAR, M. Gürkan: “Vergi Kanunları Açısından Temsil”, **Vergi Dünyası**, Eylül 2005.
- AKDOĞAN, Abdurrahman: **Vergilerin İncelenmesi ve Değerlendirilmesi**, Gazi Üniv. Yayını, Ankara, 1991.
- ALPTÜRK, Ercan: “Vergisel Boyutuyla İthalat İşlemleri”, **E-yaklaşım**, Ekim 2004, Sayı 15.
- ALPTÜRK, Ercan: **Tüm Yönleriyle İhbar ve İhbar İkramesi**, Yaklaşım Yayınları, Ankara, 2007.
- ARSLAN, Çetin-
AZİZAĞAOĞLU, Bahattin: **Yeni Türk Ceza Kanunu Şerhi**, Asil Yayın Dağıtım, Ankara, 2004,
- ARSLAN, Mehmet: **Vergi Hukukunda Zamanaşımı**, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara, 2007.
- ATAN, Turhan: “Gümrükler” **Maliye Dergisi**, Temmuz-Ağustos 1994.
- ATAN, Turhan: **Türk Gümrük Tarihi**, I. Cilt, Türk Tarih Kurumu Basımevi, Ankara, 1990.

- ATAY, Tezcan-
KİRAZ, Abdullah: “Tahakkuk Eden Vergilere Karşı Açılan Davalarda Gecikme Zammı Uygulaması”, **Vergi Sorunları**, Eylül 2002.
- ATEŞLİ, D. Erkan: **Kambiyo Mevzuatı**, Yaklaşım Yayınları, Ankara, 2003.
- AY, Hakan: “İdari Nitelikli Vergi Suç ve Cezalarının Rabi Olduğu Hukuki Rejim”, **Vergi Dünyası**, Ekim 2001
- AYDIN, Selman: “4458 Sayılı Gümrük Kanunu’ndaki Ödeme Süresi, İdari İtiraz ve Yargı Yolu İle İdari Davaya Konu Edilebilecek İşlem Konularındaki Çelişkiler Üzerine” **E-Yaklaşım**, Ekim 2003.
- AYDIN, Selman-
TOPUZ, Nurdane-
BEYRİBEY, Kurtuluş: **Gerekçeli, Notlu, İçtihatlı 4458 Sayılı Gümrük Kanunu ve İlgili Mevzuat**, Seçkin Yayıncılık, Ankara, Nisan 2000.
- BAYKARA, Bekir: “İdari Vergi Suç ve Cezalarında Kanunilik İlkesi”, **Vergi Dünyası**, Mayıs 2005.
- BAYKARA, Bekir: “Vergi Usul Kanununa Göre Tebliğ ve Tebliğ Yapılacak Kimseler”, **Vergi Dünyası**, Kasım 2005.
- BULUT, M. Kemal: “Gümrük İdarelerininve Tahsil Edilen Vergiler İle İlgili Düzeltme Talebi, İtiraz ve İdari Yargı Yolu”, **Vergi Sorunları**, Ekim 2001.

- ÇELİKKAYA, Ali: **Türk Gümrük Kanunu'nun Vergilemeye İlişkin Hükümlerinin Değerlendirilmesi**, (Yayınlanmamış Doktora Tezi), Anadolu Üniversitesi, S.B.E., Eskişehir, 2001.
- DEMİR, Abdurrahman: "Gümrüklerde İş Takibi ve Tamsil", **Yaklaşım**, Ocak 2001.
- DİCLE, Berk: "Kaynak Kullanımını Destekleme Fonu (KKDF) Kesintisi, **Yaklaşım**, Ocak 2001, s. 171.
- DÖNMEZ, Recai: **Teori ve Uygulamada Vergi Afları**, Anadolu Ü. Yay., Eskişehir, 1992.
- DÖNMEZER, Sulhi-
ERMAN, Sahir: **Nazari ve Tatbiki Ceza Hukuku**, Cilt II, Sulhi Garan Matbaası, İstanbul, 1978
- EDİZDOĞAN, Nihat: **Kamu Maliyesi**, 9. Baskı, Ekin Kitabevi, Bursa, 2007.
- EDİZDOĞAN, Nihat-
TAŞ, Metin-
ÇELİKKAYA, Ali: **Vergi Ceza ve Yargılama Hukuku**, Ekin Kitabevi, Bursa, 2007
- ERDOĞAN, Osman: "Gümrük Mevzuatında Faiz Uygulamaları" **Gümrük Dünyası Dergisi**, Sayı:45, <http://www.gumrukkontrolor.org.tr/Yayinlar/Dergiler/45/6.html>

- ERTAŞ, Avni: “Gümrük İşlemlerinde Süreler”, **Vergi Dünyası**, Kasım 2001.
- ERTAŞ, Avni: “Gümrük İdarelerinde Temsil ve Gümrük Müşavirleri”, **Gümrük Dünyası Dergisi**, Sayı:40, <http://www.gumrukkontrolor.org.tr/Yayinlar/Dergiler/40/3.html>
- GENÇ, Yıldray: “Vergi Sistemimizde İhbar İkramesi Müessesesi”, **Vergi Dünyası**, Temmuz 2005.
- GİRAY, Filiz: **Maliye Tarihi**, Ezgi Kitabevi,. Bursa, 2001.
- GÖKMEN, Necdet: “Vergi Cezaları ve Farklı Bir Ceza İndirim Modeli”, **Vergi Dünyası**, Eylül 2005.
- GÜNDEŞLİ, Ersan: “Vergi Hukukunda Tebligat”, **Maliye ve Sigorta Yorumları**, 15 Şubat 2005
- HAMİTOĞULLARI,
Umman :“Menşe Kuralları”, **Yaklaşım**, Şubat 2005, Sayı:146.
- KARAKOÇ, Yusuf: **Vergi Yargılaması Hukukunda Süreler**, Yetkin Yayınları, Ankara, 2000, s. 23.
- KILIÇASLAN, Harun: **Avrupa Birliği’nde Vergi Rekabeti ve Türkiye**, İktisadi Araştırmalar Vakfı Yayını, İstanbul, 2005.
- KIZILOT, Şükrü-
KIZILOT, Zuhâl: **Vergi İhtilafları ve Çözüm Yolları**, 12. Baskı, Yaklaşım Yayınları, Ankara, 2007.

- KIZILOT, Şükrü-
ŞENYÜZ, Doğan-
TAŞ, Metin-
DÖNMEZ, Recai: **Vergi Hukuku**, 2. Baskı, Yaklaşım Yayınları, Ankara, 2007.
- ORTAPOLAT, Ali: “Gümrük Mevzuatına Göre Avukatlar Gümrüklerde İş Takibi Yapabilir mi?”, **Yaklaşım**, Ağustos, 2007.
- ÖNER, Erdoğan: **Mali İdare**, 2. Baskı, Maliye Bakanlığı APKK Yayını, Ankara, 2005.
- PARVUS: **Türkiye’nin Mali Tutsaklığı**, (Çev. Muammer Sencer), May Yayınları, İstanbul, 1977
- SAYGILIOĞLU, Nevzat-
GERÇEK, Adnan: **Dış Ticaret ve Gümrük**, Yaklaşım Yayınları, Ankara, 2007.
- SAYGILIOĞLU, Nevzat: “4458 Sayılı Yeni Gümrük Kanunu’nun Getirdiği Yenilikler” **Yaklaşım**, Ağustos 2003, Sayı:128.
- SAYGILIOĞLU, Nevzat: “Gümrük Vergisi Uyuşmazlıklarının İdari Aşamada Çözümü”, **Yaklaşım**, Temmuz 2003.
- SELEN, Ufuk: **Gümrük İşlemleri**, Ekin Kitabevi, Bursa, 2007, s. 130.
- ŞENYÜZ, Doğan: **Türk Vergi Sistemi**, 11. Baskı, Yaklaşım Yayınları, Ankara, 2005.

- ŞENYÜZ, Doğan: **Vergi Ceza Hukuku**, 3. Baskı, Ekin Kitabevi, Bursa, 2005.
- TABAKLAR, Y. Kemal-
TUNA, Bülent: “Gümrük Müşavirliği Mesleği”, **Gümrük Dünyası Dergisi**, Sayı: 51, <http://www.gumrukkontrolor.org.tr/Yayinlar/Dergiler/51/7.html>
- TAŞ, Metin: **Vergi Yargısı**, 2. Basım, Ekin Kitabevi, Bursa, 2005.
- TAŞ, Metin: “Gümrük İdaresinin Vergileme İşlemlerinde Yargı Yolu ve Anayasal Bir Sorun”, **Yaklaşım**, Aralık 2005.
- TAŞKAN, Y. Ziya: “Vergi Borcunun Tahakkuku ve Kesinleşmesi”, **Vergi Sorunları**, Mayıs 2005.
- TUNCER, Selahattin: “Finansal Kesim Üzerindeki Mali Yük KKDF: Kaynak Kullanımı Destekleme Fonu”, **Yaklaşım**, Haziran 2007, Sayı:174, s.9.
- TUNCER, Selahattin: **Gümrükler ve Gümrük Vergileri (Teori Uygulama)**, Yaklaşım Yayınları, Ankara, 2001.
- TUNCER, Selahattin: “Gümrük Vergilerinin Geri Verilmesi veya Kaldırılması”, **Yaklaşım**, Temmuz 2000.
- TUNCER, Selahattin: “Gümrük Vergilerinde Cezalar”, **Yaklaşım**, Ağustos 2000.

- TUNCER, Selahattin: “Gümrük Vergisi Uyuşmazlıkları ve Çözüm Yolları-I”, **Yaklaşım**, Mayıs 2000.
- TUNCER, Selahattin: “Gümrük Vergisi Uyuşmazlıkları ve Çözüm Yolları-II”, **Yaklaşım**, Haziran 2000.
- UĞUR, Oktay: “İhbar ve İkramiye Müessesesi ve İşlerliği”, **Vergi Dünyası**, Nisan 2001.
- UYAR, Adnan: “Kaynak Kullanımını Destekleme Fonu Kesintisi”, **E-yaklaşım**, Eylül 2005, Sayı 26.
- YAĞAN, Haldun: “5607 Sayılı Kaçakçılıkla Mücadele Kanunu”, **Gümrük Dünyası Dergisi**, Sayı: 53,
<http://www.gumrukkontrolor.org.tr/Yayinlar/Dergiler/53/2.html>
- YAYLA, Sefa-
ÇELİK, Bayram: “Gümrük Vergileri ve Uygulamalarına Genel Bakış”, **Gümrük Dünyası Dergisi**, Sayı: 49,
<http://www.gumrukkontrolor.org.tr/Yayinlar/Dergiler/49/2.html>
- YERASIMOS, Stefanos: **Az gelişmişlik Sürecinde Türkiye**, (Çev. Babür Kuzucu), 3. Baskı, Gözlem Yayınları, İstanbul, 1980.
- YERCI, Cahit: **Gümrük Mevzuatı Dahil Tüm Yönleriyle İthalatta KDV**, Yaklaşım Yayınları, Ankara, 2005.
- YERCI, Cahit: “İthalat Vergilerine ve Gümrük Mevzuatı Uyarınca Uygulanan Cezalara Karşı Vergi Mahkemesinde Açılan

Davalarda Tahsilat Konusu”, **Vergi Sorunları**, Haziran 2002.

YERCI, Cahit: “Gümrük Vergisinde İtiraz ve Ödeme Süreleri”, **Mükellefin Dergisi**, Nisan 2001.

YERCI, Cahit: “Gümrük Kanunu’nun 245/3 üncü Maddesinin Anayasa Mahkemesine İptali Üzerine Bir Değerlendirme”, **Vergi Sorunları**, Mayıs 2006.

YERCI, Cahit: “Gümrük Kanunu Gereğince Gecikme Faizi Uygulaması”, **Vergi Sorunları**, Ağustos 2002.

YERCI, Cahit: “Kabahatlar Kanunu’nun İthalatta Alınan Vergilere İlişkin Cezalara Yansıması”, **Vergi Sorunları**, Ağustos 2007.

YERELİ, A. Burçin: “İslam Vergi Hukukunda Dış Ticaret Vergileri ve Osmanlı Devleti’nde Gümrük Vergileri Uygulaması”, **Dokuz Eylül İİBF Dergisi**, Cilt: 9, Sayı: 1.

YILANLI, E. Haydar: **Dış Ticaret İşlemleri**, Beta Yay, İstanbul, 2003.

YILMAZ, Osman: “Çeşitli Yönleriyle Özel Usulsüzlük Cezaları”, **Vergi Sorunları**, Ağustos 2001.

(çevrimiçi) <http://mevzuat.basbakanlik.gov.tr/>

(çevrimiçi) <http://www.anayasa.gov.tr>

(çevrimiçi) <http://www.gib.gov.tr>

(çevrimiçi) <http://www.danistay.gov.tr>

(çevrimiçi) <http://www.gumruk.gov.tr>

(çevrimiçi) <http://www.yaklasim.com>

(çevrimiçi) <http://www.dtm.gov.tr>

(çevrimiçi) www.igmd.org

(çevrimiçi) <http://www.ikv.org.tr>

(çevrimiçi) <http://www.turkab.net>

(çevrimiçi) <http://www.gemad.org.tr/makale.php?id=86>

(çevrimiçi) http://www.ydk.gov.tr/kit99/dokuzuncu_bolum.htm

ÖZGEÇMİŞ

Doğum Yeri ve Yılı :	Iğdır / 1975		
Öğr.Gördüğü Kurumlar :	Başlama Yılı	Bitirme Yılı	Kurum Adı
Lise :	1989	1992	Iğdır Lisesi
Lisans :	1993	1997	U.Ü. İ.İ.B.F.
Yüksek Lisans :	1997	2002	U.Ü. S.B.E.
Doktora :			
Medeni Durum :	Evli		
Bildiği Yabancı Diller ve Düzeyi:	İngilizce		İyi
Çalıştığı Kurum (lar) :	Başlama ve Ayrılma Tarihleri		Çalışılan Kurumun Adı
1.	2002	-	SanDeks İth.İhr.Tic.ltd.Şti.
...			
		-	
Yurtdışı Görevleri :			
Kullandığı Burslar :			
Aldığı Ödüller :			
Üye Olduğu Bilimsel ve Mesleki Topluluklar :			
Editör veya Yayın Kurulu Üyelikleri :			
Yurt İçi ve Yurt Dışında katıldığı Projeler :			
Katıldığı Yurt İçi ve Yurt Dışı Bilimsel Toplantılar:			
Yayımlanan Çalışmalar :			
Diğer :			
			Tarih-İmza Denizhan TUNCER